

تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران

علی ابراهیمی کردلر^۱

هنگامه مقدس پور^۲

تاریخ پذیرش: ۹۳/۸/۱۹

تاریخ دریافت: ۹۳/۶/۱۲

چکیده

انجمن بین المللی حسابداران مالی (آیفک) به ارائه مراحل توسعه حسابداری مدیریت شامل مرحله اول: تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی، مرحله دوم: تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت، مرحله سوم: کاهش اتلاف منابع سازمان و مرحله چهارم: خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع پرداخته است؛ عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۶) توانستند چهار تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت را به ۴ مرحله توسعه مذکور منتسب نمایند. ما در این پژوهش به دنبال درک جایگاه حسابداری مدیریت در ایران و بالاخص این موضوع که در کدام مرحله قرار گرفته ایم و همچنین بررسی وضعیت این چهار تکنیک در ایران هستیم. پرسشنامه ای مشتمل برچهل سوال در قالب طیف پنج گانه لیکرت درحوزه وضعیت استفاده، میزان استفاده و اهمیت استفاده طراحی و میان مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و مدیران مالی صنعت نفت و گاز توزیع شد و نتایج حاصل از ۱۴۰ پرسشنامه به شرح زیر می باشد.

میزان استفاده از "مرحله اول" در ایران زیاد می باشد و میزان استفاده از سایر مراحل در سطح پایینی قرار دارد. دو تکنیک، روش یا مفهوم شامل "استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت" و "استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان" در ایران به میزان بالایی مورد استفاده قرار میگیرند. میزان استفاده از هفت تکنیک، روش یا مفهوم شامل "استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان"، "بودجه بندی انعطاف پذیر"، "استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران"، "تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر... آنگاه...)"، "تهیه بودجه براساس برنامه های بلندمدت و راهبردی شرکت"، "استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان" و "استفاده از روش های ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو...)"، در سطح متوسطی قرار دارند. میزان استفاده از سایر تکنیک ها در ایران، در سطح پایینی قرار دارد. اهمیت استفاده از "مرحله اول" در سطح متوسطی می باشد و اهمیت استفاده از مراحل دوم و سوم و چهارم، زیاد می باشد. ترتیب اهمیت مراحل از کمترین به بیشترین به صورت مرحله اول، مرحله دوم، مرحله چهارم و مرحله سوم قرار دارند. اهمیت تکنیک "استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت" در سطح پایینی قرار دارد. چهارده تکنیک، روش و مفهوم از اهمیت متوسطی برخوردارند و اهمیت بیست و یک تکنیک، روش و مفهوم دیگر، بالا می باشد. تکنیک های اولویت دار برای استفاده عبارتند از: "استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان"، "طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر"، "ارزیابی عملکرد بر مبنای ارزش افزوده اقتصادی"، "الگو برداری از بهترین ها" و "محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت".

واژه های کلیدی: توسعه حسابداری مدیریت، مراحل توسعه حسابداری مدیریت، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت.

۱- دکتری حسابداری، استادیار دانشگاه تهران

۲- دکتری حسابداری دانشگاه تهران (مسئول مکاتبات) h_moghadaspour@yahoo.com

۱- مقدمه

در دنیای امروز، موضوع مدیریت هزینه‌ها و استفاده از شیوه‌های ارتقاء کارایی و اثربخشی منابع مالی و بودجه‌ای به دلیل کمبود منابع، رقابت در قیمت، عرضه کیفی کالا و خدمات و ورود به بازارهای جهانی به ویژه با توجه به تحولات و بحران‌های اقتصادی و مالی اخیر، از مهمترین و چالش برانگیزترین موضوعات برای دولت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی میباشد. از این رو، پرداختن به ابزار و رویکردهای اثربخش و آینده‌نگر برای مدیریت کارآمد سازمان‌ها، کاهش هزینه ارائه خدمات و تولید محصولات و تخصیص منابع مالی در راستای دستیابی به اهداف و عملکرد مورد انتظار، بسیار حیاتی و ضروری به نظر می‌رسد. "حسابداری مدیریت"، ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزان و مدیران داخل سازمان. در واقع حسابداری مدیریت به عنوان الگوی شناخته شده‌ای برای اصلاح الگوی مصرف منابع، ابزار و روش‌هایی را برای استفاده از اطلاعات حسابداری و مالی برای کمک به کاهش هزینه‌ها و مدیریت عملکرد سازمان در اختیار مدیران و تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد و به برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران در تدوین استراتژیهای بلندمدت برای مدیریت هزینه‌ها و دستیابی به اهداف بلندمدت با صرف کمترین بودجه یاری می‌رساند.

در کشور ما در زمینه حسابداری مدیریت، چه از لحاظ نظری و چه از لحاظ کاربردی چنانکه باید و شاید، کار در خور توجهی انجام نشده است. نیاز به حسابداری و گزارشگری مالی برون‌سازمانی و الزامی شدن استانداردها و اصول حسابداری از سال ۱۳۶۰ موجب ارتقای سطح گزارشگری مالی شد. اما زمینه دیگر حسابداری یعنی حسابداری مدیریت، رشدی همپایه حسابداری مالی نداشته است (عالی‌پور، ۱۳۸۶)

در این پژوهش به دنبال بدست آوردن وضعیت فعلی حسابداری مدیریت در کشور و همچنین وجود، میزان استفاده و اهمیت بکارگیری تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت هستیم.

۲- مبانی نظری و مروری برپیشینه پژوهش

امروزه پرداختن به ابزارها و رویکردهای اثربخش و آینده‌نگر برای پیش بینی عملکرد آینده سازمان و پیش بینی منابع مورد نیاز در قبال دستیابی به این عملکرد، بسیار حیاتی و ضروری است. یکی از حیاتی‌ترین این ابزار "حسابداری مدیریت" در مقابل ابزار رایج "حسابداری مالی" است.

فدراسیون بین المللی حسابداران^۱ (آیفک)، حسابداری مدیریت را اینگونه تعریف نموده است: "حسابداری مدیریت فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری، انباشت، تحلیل، تنظیم، تفسیر و ارتباط اطلاعات (مالی و عملیاتی) است که برای برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل سازمان و حصول اطمینان از حسابداری و نحوه استفاده از منابع مربوط مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد".

انجمن حسابداران مدیریت^۲، حسابداری مدیریت را چنین تعریف می‌کند: "حسابداری مدیریت عبارت است از فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل داخلی فعالیت‌های سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه".

مراحل توسعه حسابداری مدیریت

در سال ۱۹۸۹ انجمن بین المللی حسابداری، بیانیه‌ای را درخصوص حوزه و اهداف حسابداری مدیریت و مفاهیم زیربنایی آن منتشر نمود؛ این بیانیه مورد بازبینی و در سال ۱۹۹۸ بانام "مفاهیم حسابداری مدیریت- شماره (۱)" در مجموعه بیانیه

به دست نیروی انسانی انجام می‌شد. از این رو، دستمزد مستقیم، مبنای طبیعی برای انتساب سربار به محصولات به شمار می‌رفت. تمرکز بر بهای تمام شده محصول از طریق بودجه و کنترل مالی فرایندهای تولیدی نیز حمایت می‌شد.

شرکت‌های غربی در بازارهای بین‌المللی با ایجاد وضعیت نسبتاً قوی توانستند بیشترین توجه را به سمت محصولاتشان جلب نمایند. به آسانی فروش را انجام می‌دادند و رقابت، حوزه قیمت یا کیفیت را کمتر در نظر می‌گرفت. نوآوری‌های کمتری در محصولات یا فرایندهای تولید صورت می‌گرفت و محصولات موجود به خوبی به فروش می‌رفت. در نتیجه مدیران بیشتر با مسائل داخلی به خصوص ظرفیت تولید مواجه بودند.

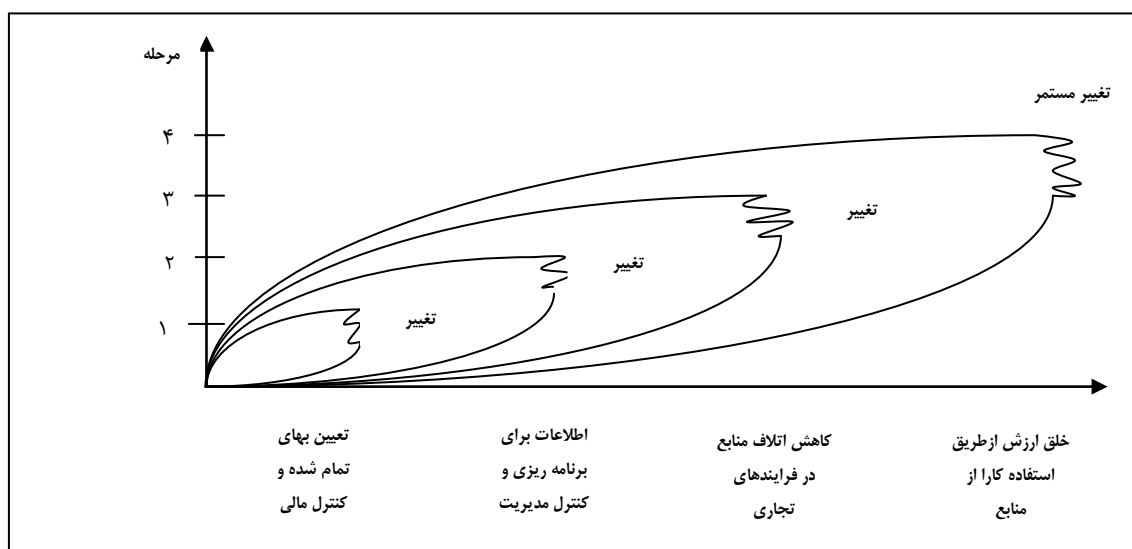
استفاده از بودجه‌بندی و تکنولوژی‌های حسابداری صنعتی در این دوره، رایج بود. با این حال انتشار اطلاعات بهای تمام شده به نظر در سطح کم بود و استفاده از آنها برای تصمیم‌گیری مدیران به شکل ضعیفی صورت می‌گرفت (اشتون و همکاران^۳، 1995).

های رویه بین‌المللی حسابداری مدیریت مجدداً منتشر شد.

چهار مرحله توسعه حسابداری مدیریت توسط انجمن مشخص گردید که در زیر به تشریح هر مرحله می‌پردازیم؛ چارچوب ارائه شده به جای رویه‌ها و تکنیک‌ها بر مفاهیم متمرکز است. همچنین باید اشاره کرد مراحل ذکر شده متقابلاً منحصر بفرد نیست؛ هر مرحله، مفاهیم مرحله قبل را دربردارد و مفاهیم اضافی که از مجموعه جدیدی از شرایط بوجود آمده را نیز در بر دارد.

مرحله ۱- تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی (قبل از سال ۱۹۵۰)

انجمن بین‌المللی حسابداری، حسابداری مدیریت را قبل از سال ۱۹۵۰ به عنوان "فعالیت تکنیکی لازم برای دستیابی به اهداف سازمانی" معرفی می‌نماید. تمرکز بیشتر بر تعیین بهای تمام شده محصول می‌باشد. تکنولوژی تولید، نسبتاً ساده بوده و از مجموعه‌ای از فرایندهای مجزا، محصولات بدست می‌آمدند. بهای تمام شده دستمزد مستقیم و مواد به آسانی قابل تشخیص بوده و فرایندهای ساخت بیشتر



شکل (۱). سیر توسعه و تکامل حسابداری مدیریت

مرحله ۲- تهیه اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت (تا سال ۱۹۶۵)

در دهه های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ تمرکز حسابداری مدیریت به تهیه اطلاعات برای اهداف برنامه ریزی و کنترل، تغییر یافت. در مرحله دوم، حسابداری مدیریت توسط انجمن بین المللی حسابداری به عنوان "فعالیت مدیریتی اما در نقش ستاد"^۴ معنی شد. این نگاه، حمایت کارکنان ستادی را از مدیریت صف^۵ با بکارگیری چنین تکنولوژی‌هایی به عنوان تحلیل کننده تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت درگیر می‌نماید. کنترل‌های مدیریت به سمت راهبری و اداره امور داخلی و تولید می‌باشد و کمتر، ملاحظات محیطی و استراتژیک را در بر می‌گیرد. انتظار می‌رود حسابداری مدیریت به عنوان بخشی از سیستم کنترلی مدیریت، واکنشی باشد، مشکلات و مسائل را شناسایی نماید و هنگام مواجهه با انحراف از برنامه، وارد عمل شده و اقدام اصلاحی نماید(اشتون و همکاران، 1995).

مرحله ۳- کاهش اتلاف منابع سازمان (تا ۱۹۸۵)

رکود جهانی در دهه ۱۹۷۰ به همراه شوک قیمت نفت و افزایش رقابت جهانی در اوایل ۱۹۸۰، بازارهای شکل یافته غرب را تهدید نمود. پیشرفت سریع تکنولوژی باعث پی ریزی رقابت و افزایش آن گردید و بر بسیاری از ابعاد بخش صنعتی تاثیر گذاشت.

استفاده از دستگاه های اتومات و فرایندهای کنترل شده توسط کامپیوتر باعث بهبود کیفیت و در بسیاری موارد کاهش بهای تمام شده گردید. همچنین توسعه علم کامپیوتر بخصوص ظهور کامپیوترهای شخصی، ماهیت و حجم داده های در دسترس مدیران را تغییر داد. بنابراین طراحی، نگهداری و تفسیر سیستم های اطلاعاتی، اهمیت قابل ملاحظه‌ای در مدیریت کارای سیستم‌ها پیدا نمود.

بحث رویارویی با رقابت جهانی با معرفی تکنیک های جدید مدیریت و تولید و همچنین کنترل بهای تمام شده از طریق کاهش اتلاف منابع مورد استفاده در فرایندهای تجاری همراه گردید (انجمن بین المللی حسابداری^۶، 1998). در بسیاری موارد با بکارگیری کارکنان واجد شرایط می‌توان به آن هدف دست یافت. در این محیط، نیاز به اطلاعات مدیریتی است و تصمیم گیری در تمام سازمان پخش می‌شود. بحث حسابداران مدیریت به عنوان اولین تامین کنندگان این اطلاعات، استفاده از تکنولوژی‌های مدیریت بهای تمام شده و تحلیل فرایند است تا اطلاعات مناسب در دسترس مدیران و کارکنان در تمام سطوح قرار گیرد.

مرحله ۴: خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع (تا ۱۹۹۵)

در دهه ۱۹۹۰ صنعت جهانی با ابهام و ریسک قابل توجه و پیشرفت در تکنولوژی‌های پردازش اطلاعات و تولید مواجه شد (اشتون و همکاران، 1995). برای مثال توسعه وب و تکنولوژی های مرتبط با آن منجر به ظهور تجارت الکترونیکی شد. این امر، رقابت جهانی را تشدید نمود. تمرکز حسابداری مدیریت به خلق و ایجاد ارزش از طریق استفاده کارا از منابع تغییر یافت. این امر نیز از طریق استفاده از تکنولوژی‌هایی که به بررسی محرک‌های ارزش مشتری، ارزش سهامدار و نوآوری سازمانی می‌پردازند امکان‌پذیر است (انجمن بین المللی حسابداری، ۱۹۹۸).

یک تفاوت حیاتی میان مرحله دو، سه و چهار، تغییر در تمرکز از "تهیه اطلاعات" به سمت "مدیریت منابع" به شکل کاهش اتلاف منابع (مرحله سوم) و خلق ارزش (مرحله چهارم) می‌باشد. البته تمرکز بر تهیه و آماده سازی اطلاعات در مرحله دوم از بین نرفته است بلکه در مرحله سوم و چهارم شکل

دیدگاه‌های مختلف بدست آمده از ادبیات پژوهش بر روی توسعه حسابداری مدیریت (مانند کاپلان^۱، ۱۹۸۴؛ اسکینز^۲، ۱۹۹۱؛ فررا^۳، ۱۹۹۵؛ آلوت و همکاران^۴، ۲۰۰۱؛ بیرکت و پاولاس^۵، ۲۰۰۱؛ گاریسون^۶ و نرون و سیل^۷، ۲۰۰۳) امکان‌پذیر است. ویژگی‌های هر مرحله در حوزة ۴ بعد اصلی زیر می‌باشد:

- دوره تقریبی تاریخی که هر مرحله با آن دوره، همزمان بوده است؛
 - جایگاه سازمانی حسابداری مدیریت در آن مرحله؛
 - نقش اصلی حسابداری مدیریت؛
 - در نهایت تمرکز و توجه اصلی حسابداری مدیریت
- نگاره (۱) درک از ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت در هر مرحله از توسعه را خلاصه وار بیان می‌کند:

دهی مجدد شده است. اطلاعات، یک منبع در کنار سایر منابع سازمان می‌باشد؛ تمرکز بر کاهش اتلاف منابع جهت خلق ارزش وجود دارد. بنابراین حسابداری مدیریت در مراحل سوم و چهارم به عنوان یک بخش لاینفک فرایند مدیریت می‌باشد؛ اطلاعات زمان واقعی در اختیار مدیران به شکل مستقیم قرار می‌گیرد و تمایز میان مدیریت صف و ستاد کم رنگ می‌شود (انجمن بین المللی حسابداری '1998). بکارگیری منابع شامل منبع اطلاعات برای خلق ارزش به عنوان بخش لاینفک فرایند مدیریت در سازمانهای معاصر می‌باشد.

برای اندازه گیری سطح بلوغ^۸ ضروری است چهار مرحله چارچوب توسعه حسابداری مدیریت، بسط داده شود. اگرچه چارچوب، بعضی از ویژگی‌های گسترده هر مرحله را تشریح می‌نماید اما به ارائه رویه های حسابداری مدیریت مرتبط با هر مرحله از توسعه نمی‌پردازد. برای گسترش مراحل در ابتدا می‌بایست ماهیت هر مرحله را بیان نمود. این امر با

نگاره (۱): ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت در مراحل توسعه

مرحله (۴)	مرحله (۳)	مرحله (۲)	مرحله (۱)	
خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	کاهش اتلاف منابع سازمان	تهیه اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت	تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	دوره
۱۹۸۵ تا کنون	۱۹۶۵ تا ۱۹۸۴	۱۹۵۰ تا ۱۹۶۴	قبل از ۱۹۵۰	
حسابداری مدیریت، بخش لاینفک مدیریت است و تمایز میان مدیریت صف و ستاد کم رنگ شده است.		فعالیت "ستاد"	مشابه منشی شرکت	جایگاه سازمانی حسابداری مدیریت
افزایش خروجیها و افزایش ارزش از طریق استراتژی اهرمی نمودن منابع بخصوص اطلاعات.	مدیریت منابع (شامل اطلاعات) برای افزایش سود به شکل مستقیم با کاهش اقلام ورودی.	تهیه اطلاعات جهت حمایت از عملیات مدیریت صف	به عنوان فعالیت تکنیکی لازم در اداره سازمان است	نقش
خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع جهت به حرکت درآوردن ارزش مشتری، ارزش سهامدار و نوآوری	کاهش اتلاف منابع سازمان از طریق تحلیل فرایند و تکنولوژیهای مدیریت بهای تمام شده	اطلاعات برای برنامه ریزی مدیریت، کنترل و تصمیم گیری	تعیین بهای تمام شده و کنترل مخارج	تمرکز اصلی

بر اساس پژوهش مذکور، تکنیک‌های مقداری، هزینه‌یابی سنتی و بودجه‌بندی عملیاتی پرکاربردترین ابزارها تکنیک‌ها می‌باشند. همچنین موانع به کارگیری این ابزارها در شرکت‌های کوچک و بزرگ آمریکایی، متفاوت بودند. مهمترین مانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک، فعالیت‌های خاص سازمان و در شرکت‌های بزرگ آمریکایی، هیات مدیره سازمان می‌باشد.

مکیان، ابومحمدی و ده موبد (۱۳۸۹)، پژوهشی با عنوان "شناسایی و رتبه بندی ابزارهای کارای حسابداری مدیریت در صنعت با کاربرد تکنیک‌های AHP و TOPSIS در صنایع مختلف استان یزد" انجام دادند. جامعه آماری مورد مطالعه، واحدهای صنعتی صنایع نساجی و کانی غیر فلزی استان یزد به عنوان دو صنعت برتر استان یزد بود. با استفاده از روش AHP سه (۳) ابزار حسابداری مدیریت ریسک، حسابداری منابع انسانی و بهیابایی کیفیت در صنایع منتخب از مجموع سی و هفت ابزار به عنوان کاراترین ابزارهای حسابداری مدیریت شناخته شدند و در مدل TOPSIS سه ابزار بهیابایی کیفیت، بهیابایی استاندارد و بهیابایی سفارش کار دارای بیشترین اهمیت بودند.

طالبی (۱۳۸۹) به بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی شهرک صنعتی کاوه پرداخت. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مدیران شرکت‌های تولیدی شهرک‌های صنعتی کاوه از ابزارهای بودجه بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سر به سر استفاده می‌کنند؛ همچنین مدیران از ابزارهای ارزیابی متوازن، فرایند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه یابی بر مبنای هدف و هزینه یابی بر مبنای فعالیت چندان استفاده نمی‌کنند.

سید مقبول الرحمان (۲۰۱۱) در پژوهش در چهار و پنج شرکت تولیدی پاکستان نشان داد که بیشترین کاربرد اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری می‌باشد. تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پاکستان، بسیار مورد استفاده قرار می‌گیرند. شرکت‌های سودآور از دو تکنیک بهیابایی بر مبنای هدف و مدیریت بر مبنای فعالیت استفاده می‌کنند که به ترتیب ۶،۴٪ و ۸،۲٪ بر سودآوری تأثیر می‌گذارد.

مارگارت جی. ریدنبا (۲۰۰۵) در پژوهشی با عنوان "استفاده ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران مالی دانشگاه‌های رتبه دو، کالج‌های عمومی و کالج‌های آمریکایی" به مطالعه هفت ابزار تجزیه و تحلیل نقطه سرسبز، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برنامه‌های آکادمیک، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برنامه‌های غیر آکادمیک، هزینه‌های مربوط و مدل‌های تصمیم‌گیری درآمد، تجزیه و تحلیل بازده سرمایه‌گذاری، تجزیه و تحلیل انحرافات و حسابداری سنجش مسئولیت پرداخت. براساس نتایج این پژوهش، تکنیک‌های هزینه‌های مربوط و مدل‌های تصمیم‌گیری درآمد، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر بیشترین کاربرد و اثربخشی را نسبت به سایر ابزارها داشتند. همچنین مشکلات مربوط به پذیرش ابزارهای نوین، مسئله هزینه و منفعت به کارگیری ابزارها و کمبود نیروی زبده انسانی جزء مهم‌ترین موانع استفاده از این تکنیک‌ها شناسایی شد و عواملی چون تجربه، آموزش و داشتن گواهی‌نامه‌های تخصصی حسابداری مدیریت در عدم کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت دخیل بوده است.

مطالعه انجام شده توسط انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (۲۰۰۳) با عنوان کاربرد هفده ابزار حسابداری مدیریت در شرکت‌های آمریکایی می‌باشد.

مهم‌ترین موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت مورد بررسی به ترتیب هزینه و منفعت به کارگیری ابزارها، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی و عدم شناخت از اثربخشی و سودمندی این ابزارها می‌باشد.

ایمانی برندق و زواری رضایی (۱۳۸۸) به بررسی اهمیت تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده بورس تهران پرداختند. بر اساس پژوهش مذکور، تکنیک‌های مدیریت وجوه نقد، بودجه بندی عملیاتی، قیمت گذاری محصول، هزینه یابی محصول، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، ارزیابی عملکرد، مدیریت بر مبنای فعالیت، بودجه‌بندی سرمایه‌ای، تحلیل انحرافات، تحلیل هزینه - حجم - سود، حسابداری مدیریت استراتژیک، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و تحلیل سوددهی مشتریان از اهمیت بالایی برخوردار بوده اند. بنابراین باید هم در تئوری و هم در عمل به گسترش و بهبود استفاده از این تکنیک‌ها، همت بالایی گمارد؛ به عبارت دیگر هم دانشگاهیان باید در دروس حسابداری مدیریت به این موضوعات، اهمیت زیادی داده و راهکارهای عملیاتی نمودن آنها را در شرکت‌ها به دانشجویان یا حسابداران مدیریت آینده بیاموزند و هم حرفه‌ای‌ها تلاش مضاعفی برای بکارگیری این تکنیک‌ها داشته باشند، تا استفاده مناسبی از آنها به عمل آید.

خدامی‌پور و طالبی (۱۳۸۷) پژوهشی با عنوان "بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" را انجام دادند. به دلیل الزامات بورس اوراق بهادار تهران، ۱۰۰٪ شرکت‌ها از تکنیک بودجه بندی بهره می‌برند. بیشترین کاربرد متعلق به تکنیک های بودجه بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و نقطه سر به سر بود. بودجه بندی، بهایابی بر مبنای

فعالیت و تجزیه و تحلیل انحرافات، اثربخش ترین ابزارها از نظر جامعه آماری در مقطع زمانی پژوهش بودند. هزینه و منفعت ابزارهای حسابداری مدیریت، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاست های مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت از مهم‌ترین موانع به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت شناخته شدند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

محیطی که پژوهش در آن انجام می‌شود، صبغه پژوهش را نشان می‌دهد که ممکن است سه حالت کلی را به خود بگیرد؛ پژوهش کتابخانه‌ای، پژوهش میدانی، پژوهش آزمایشی (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۸۷). داده‌ها در این پژوهش از کتاب‌ها، مقالات، اسناد و مدارک و پرسشنامه حاصل شده‌اند. از این منظر پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های کتابخانه‌ای و میدانی به شمار می‌رود. پژوهش‌ها می‌توانند در ماهیت، اکتشافی یا توصیفی باشند و یا به قصد آزمون فرضیه‌ها انجام گیرند. این پژوهش از نظر نحوه گردآوری داده‌ها، یک پژوهش توصیفی از شاخه همبستگی می‌باشد. همچنین پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های کمی به شمار می‌رود. استراتژی‌های کمی مورد استفاده در این پژوهش، پیمایش و همبستگی می‌باشد.

پس از بررسی ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش و تعیین چارچوب آیفک برای شناخت وضعیت حسابداری مدیریت، پرسشنامه‌ای طراحی گردید. سوالات مذکور براساس پرسشنامه‌های پژوهش‌های پیشین طراحی گردید. با استفاده از راهنمایی‌های اساتید راهنما و مشاور و نیز مشاوره آماری، برخی از سوالات حذف، تعدادی سوال اضافه و ادبیات برخی از سوالات تغییر پیدا کرد. در نهایت پرسشنامه‌ای مشتمل بر چهل سوال در خصوص تکنیک‌ها، مفاهیم و

در این فرمول، Z ، آماره توزیع نرمال است که در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر ۱٫۹۶ است. p احتمال موفقیت، q احتمال عدم موفقیت و d از مطالعه مقدماتی معادل ۰٫۱ در نظر گرفته شده است. با ضریب اطمینان ۰٫۹۵، حجم نمونه ۸۲ می‌باشد. اما با $d=0.07$ حجم نمونه برابر ۱۴۴ می‌شود. پرسشنامه حاوی ۴۰ سؤال برای جامعه آماری ارسال شد و در نهایت ۱۴۰ پرسشنامه گردآوری و مورد تحلیل قرار گرفت.

روش های تحلیل داده ها

به منظور انتخاب آزمون مناسب برای سنجش وضعیت حسابداری مدیریت در ایران، ابتدا می‌باید از توزیع آماری سوالات، اطمینان حاصل می‌شود. برای آزمون نرمال بودن توزیع، از آزمون کولوموگراف-اسمیرنوف استفاده شد. برای توصیف متغیرهایی که توزیع نرمال دارند، برای رسیدن به نتیجه بهتر، از آزمون T استفاده و برای تحلیل متغیرها با توزیع غیر نرمال از آزمون دوجمله ای استفاده شده است. در این پژوهش، میزان استفاده و اهمیت استفاده هر یک از تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران مالی سنجیده شد. حال اگر بتوان تفاوت بین این دو متغیر را تحلیل نمود، علاوه بر توصیف دقیق و جامع این تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم، این امکان فراهم می‌شود که برنامه‌های آتی این مدیران را در به کارگیری این مفاهیم دریافت. به بیان بهتر، اگر اهمیت یک متغیر از میزان استفاده‌ی آن بیشتر باشد، می‌توان دریافت که در آینده ممکن است استفاده از مفاهیم و روش‌ها بالاتر رود. وارونه‌ی این مفهوم نیز قابل برداشت می‌باشد. یعنی اگر میزان استفاده از یک تکنیک، روش یا مفهوم بیشتر از اهمیت آن باشد، استفاده‌ی کم‌تر از آن‌ها در آینده متصور می‌شود. برای مشخص نمودن تفاوت بین

روش‌های حسابداری مدیریت و در قالب طیف پنج گانه لیکرت درحوزه میزان استفاده و اهمیت استفاده طراحی گردید.

در پژوهش حاضر برای تعیین روایی پرسشنامه، بعد از بررسی‌ها و مطالعات انجام شده در مورد پرسشنامه و مقایسه با کارهای قبلی در این زمینه، پرسشنامه به رویت اساتید راهنما و مشاورین و همچنین ۸ نفر از خبرگان آکادمیک و حرفه‌ای مرتبط رسید تا نظرات خود را ابراز نمایند. با طرح دیدگاه‌های فوق، افزودن گزینه‌های جدید، تغییر در اصول نگارش و مفهوم برخی از پرسش‌ها، روایی نمادی^{۱۵} (ظاهری) حاصل شد.

پایایی این پرسشنامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده و پایایی بالای آن مورد تایید قرار گرفته است.

جامعه آماری اصلی این پژوهش، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و مدیران مالی صنعت نفت و گاز می‌باشند که در پایان سه ماهه اول سال ۱۳۹۰ در ۳۷ صنعت مجموعاً ۳۴۲ شرکت، عضو بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند؛ شرکت ملی نفت ایران، شرکت ملی گاز ایران و شرکت ملی پخش و پالایش فرآورده‌های نفتی ایران مجموعاً دارای ۲۰۱ شرکت می‌باشند؛ در نتیجه جامعه آماری پژوهش، ۵۴۳ شرکت می‌باشد.

با توجه به مشخص و محدود بودن جامعه آماری برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است (آذر و مومنی، ۱۳۷۷).

$$n = \frac{NZ^2pq}{Nd^2 + Z^2pq} = \frac{543 \times (1.96)^2 (0.5)(0.5)}{543 \times (0.1)^2 + (1.96)^2 (0.5)(0.5)}$$

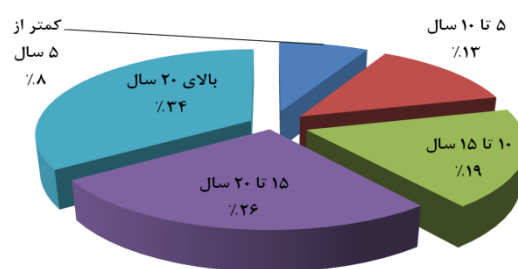
$$Z=1.96$$

$$p = q = 0.5$$

تا شاخصه‌های هر مرحله از توسعه را داشت و سپس بتوان با شناسایی تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت که در ایران استفاده می‌شود به شناخت جایگاه حسابداری مدیریت و اینکه در کدام مرحله از چهار مرحله توسعه حسابداری مدیریت آیفک قرار گرفته است، نائل شد. اما نکته حائز اهمیت این است که چارچوب آیفک به ارائه تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت مرتبط با هر مرحله از توسعه نمی‌پردازد. در خصوص متناسب نمودن هر یک از تکنیک‌های حسابداری مدیریت به هر مرحله، عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۶) با ارائه متن پیشنهادی خود در چندین کنفرانس و مصاحبه با خبرگان حسابداری مدیریت در کشور انگلیس و بدست آوردن ضریب آلفای کرونباخ بالاتر از ۰,۶۳، توانستند چهل تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت را به ۴ مرحله توسعه حسابداری مدیریت متناسب نمایند.

اهمیت یک متغیر و میزان استفاده از آن، از آزمون ویلکاکسون^{۱۶} استفاده شد.

خصوصیات جمعیت شناختی مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و مدیران مالی صنعت نفت و گاز به شرح شکل (۲) می‌باشد. چنانچه مشخص است بیشتر افراد دارای سابقه بالای ۲۰ سال بوده‌اند.



شکل (۲). سابقه فعالیت کاری

تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت را که در هر یک از چهار مرحله توسعه استفاده می‌شود، در ابتدا می‌بایست مشخص نمود

نگاره (۲): مراحل آیفک با تکنیک‌های متناسب شده به هر مرحله (عبدالقادر و لوتر، ۲۰۰۶)

مراحل آیفک	تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت
مرحله (۱) تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	(۱) استفاده از یک نرخ سربرار برای کل شرکت (نرخ سربرار Plant - Wide)
	(۲) تهیه بودجه برای کنترل هزینه‌ی واحدهای شرکت
	(۳) بودجه بندی انعطاف پذیر (حسابداری سنجش مسئولیت)
	(۴) استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت
	(۵) ارزیابی سرمایه گذاریها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری
مرحله (۲) تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت	(۶) طبقه بندی هزینه‌ها به ثابت و متغیر
	(۷) استفاده از نرخ سربرار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سربرار دواير Departmental)
	(۸) استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه‌ها
	(۹) استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران
	(۱۰) تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر..... آنگاه)
	(۱۱) تهیه بودجه بر اساس برنامه‌های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت
	(۱۲) استفاده از شاخص‌های غیرمالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت
	(۱۳) تحلیل رابطه هزینه - حجم تولید - سود (CVP) برای محصولات اصلی
	(۱۴) تحلیل سودآوری محصولات مختلف

تکنیک ها، روش ها و مفاهیم حسابداری مدیریت	مراحل آیفک
۱۵) استفاده از روشهای ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو و ...) ۱۶) ارزیابی سرمایه گذارها بر مبنای روش های جریان نقد تنزیل شده ۱۷) پیش بینی در طیف بلندمدت (Long-Range Forecasting)	
۱۸) محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت (ABC) ۱۹) محاسبه هزینه های کیفیت ۲۰) تهیه بودجه بر مبنای فعالیت ۲۱) بودجه بندی بر مبنای صفر ۲۲) استفاده از شاخص های غیرمالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت ۲۳) انجام تحلیل حساسیت " اگر... آنگاه " هنگام ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری ۲۴) تحلیل ترکیب منابع ۲۵) به کارگیری تئوری محدودیتها	مرحله (۳) کاهش اتلاف منابع سازمان
۲۶) محاسبه بهای تمام شده بر مبنای هدف ۲۷) استفاده از شاخص های غیرمالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت ۲۸) ارزیابی عملکرد بر مبنای سود باقیمانده یا ارزش افزوده اقتصادی ۲۹) الگو برداری از بهترین ها ۳۰) تحلیل سودآوری مشتریان ۳۱) گزارشگری ابعاد غیر مالی برای ارزیابی سرمایه گذاری های اصلی ۳۲) استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده جهت ارزیابی سرمایه گذاری ۳۳) تحلیل ارزش سهامداران ۳۴) تحلیل صنعت ۳۵) تحلیل وضعیت رقابتی ۳۶) تحلیل زنجیره ارزش ۳۷) تحلیل چرخه عمر محصول ۳۸) تحلیل نقاط قوت و ضعف رقبا ۳۹) تحلیل ترکیب مشتریان ۴۰) مدیریت ظرفیت های بلااستفاده	مرحله (۴) خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع

بررسی اعتبار سوالات مراحل آیفک (وضعیت

استفاده، میزان استفاده و اهمیت استفاده)

برای اطمینان از اعتبار پرسشنامه، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. این ضریب نمایان می‌کند که سوالات موجود در یک مرحله، تا چه حد پراکندگی دارند. کم بودن پراکندگی سوالات به معنی آن است که می‌توان مفاهیم موجود در یک مرحله را به هم نزدیک دانست. این ضریب برای سوالات هر یک از مراحل، محاسبه شد. نتایج انجام آزمون اعتبارسنجی

با استفاده از ضریب آلفا، در نگاره (۳) به نمایش گذاشته شده است. شایان توجه است که ضرایب محاسبه شده برای یکایک پرسشنامه‌ها، وجود تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت، اهمیت آن‌ها و میزان استفاده از این تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم در نظر گرفته شده است.

نگاره (۳): ضرایب آلفا برای مراحل آیفک

ضرب آلفا	مرحله	
۰,۷۷	۱. تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	وضعیت استفاده
۰,۸۲	۲. تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت	
۰,۹۳	۳. کاهش اتلاف منابع سازمان	
۰,۹۴	۴. خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	
۰,۹۰	۱. تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	اهمیت استفاده
۰,۹۱	۲. تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت	
۰,۸۸	۳. کاهش اتلاف منابع سازمان	
۰,۸۶	۴. خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	
۰,۷۹	۱. تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	میزان استفاده
۰,۷۰	۲. تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت	
۰,۸۷	۳. کاهش اتلاف منابع سازمان	
۰,۷۲	۴. خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	

الف) بررسی آمار توصیفی

الف- (۱) توصیف متغیرهای مربوط به وضعیت استفاده

در نگاره (۴) میانگین، انحراف استاندارد از میانگین، انحراف معیار و واریانس سوالات مربوط به وضعیت استفاده نمایان است. توصیف متغیرهای مربوط به میزان استفاده از تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت و همچنین متغیرهای مربوط به اهمیت استفاده در پیوست پژوهش آمده است.

بر مبنای نظر نونالی^{۱۷} (۱۹۷۸) بالاتر از ۰,۷ بودن این ضرایب، نشان از اعتبار مقیاس اندازه‌گیری دارد. به بیان دیگر، بالاتر از ۰,۷ بودن این ضرایب، طبقه بندی و جای دادن سوالات درون مراحل مورد نظر را تایید می‌کند.

۴- یافته های پژوهش

در ابتدا به بیان آمار توصیفی در سه قسمت در خصوص وضعیت استفاده (وجود یا عدم وجود تکنیک در سازمان)، میزان استفاده و در نهایت اهمیت استفاده پرداخته می‌شود.

سپس به بررسی نرمال بودن سوالات در این سه قسمت پرداخته می‌شود و باتوجه به نرمال بودن یا نبودن به بیان آمار استنباطی (آزمون T و آزمون دو جمله‌ای) پرداخته می‌شود.

نگاره (۴). توصیف متغیرهای مربوط به وضعیت استفاده

واریانس	انحراف از معیار	میانگین		تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت
		Statistic	Std. Error	
.165	.406	.069	.80	استفاده از یک نرخ سربرار برای کل شرکت (نرخ سربرار Plant-Wide)
.110	.331	.058	.88	استفاده از نرخ سربرار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سربرار دواير Departmental)
.165	.406	.069	.20	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت (Activity Based Costing)
.030	.174	.030	.97	تهیه بودجه برای کنترل هزینه ی واحدهای شرکت
.168	.410	.070	.79	بودجه بندی انعطاف پذیر
.085	.292	.051	.91	استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران
.222	.471	.080	.31	تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر ... آنگاه ...)
.252	.502	.085	.43	تهیه بودجه براساس برنامه های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت
.146	.382	.065	.17	بودجه بندی بر مبنای صفر
.210	.458	.077	.29	تهیه بودجه بر مبنای فعالیت (Activity Based Budgeting)
.126	.355	.060	.86	استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت
.258	.508	.088	.48	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت
.133	.364	.063	.85	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت
.237	.487	.081	.36	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت
.174	.417	.069	.22	ارزیابی عملکرد بر مبنای سود باقیمانده یا ارزش افزوده اقتصادی
.244	.494	.082	.61	ارزیابی سرمایه گذاریها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری
.254	.504	.084	.56	ارزیابی سرمایه گذاریها بر مبنای روش های جریان نقد تنزیل شده
.133	.364	.063	.15	انجام تحلیل حساسیت "اگر ... آنگاه ..." هنگام ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری
.197	.443	.075	.26	گزارشگری ابعاد غیر مالی برای ارزیابی سرمایه گذاری های اصلی
.165	.406	.069	.20	استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده جهت ارزیابی سرمایه گذاری
.222	.471	.080	.69	طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر
.257	.507	.087	.53	تحلیل رابطه هزینه - حجم تولید - سود (CVP) برای محصولات اصلی
.146	.382	.065	.17	استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه ها
.257	.507	.085	.50	تحلیل سودآوری محصولات مختلف
.257	.507	.083	.51	تحلیل سودآوری مشتریان
.257	.507	.086	.51	تحلیل ارزش سهامداران
.165	.406	.069	.20	تحلیل صنعت
.257	.507	.086	.49	تحلیل وضعیت رقابتی
.126	.355	.060	.14	تحلیل زنجیره ارزش
.182	.426	.072	.23	پیش بینی در طیف بلند مدت (Long-range forecasting)
.214	.462	.079	.29	الگو برداری از بهترین ها
.201	.448	.077	.26	محاسبه هزینه های کیفیت
.247	.497	.084	.60	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای هدف
.126	.355	.060	.14	تحلیل چرخه عمر محصول

انحراف از معیار	وارianس	میانگین		تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت
		Statistic	Std. Error	
.165	.406	.069	.20	تحلیل نقاط قوت و ضعف رقبا
.255	.505	.085	.54	تحلیل ترکیب منابع
.153	.392	.068	.18	تحلیل ترکیب مشتریان
.129	.359	.062	.15	بکارگیری تئوری محدودیتها (Theory of Constraints)
.214	.462	.079	.29	مدیریت ظرفیت های بلااستفاده
.125	.354	.125	.88	استفاده از روشهای ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو، ...)

ب) بررسی آمار استنباطی

ب-۱) بررسی نرمال بودن

به منظور انتخاب آزمون مناسب برای سنجش وضعیت حسابداری مدیریت در ایران، ابتدا می باید از توزیع آماری سوالات، اطمینان حاصل می شد. برای بررسی نرمال بودن توزیع آماری متغیرها با استفاده از آزمون کولوموگراف-اسمیرنوف، می توان گفت که اگر سطح معنی داری محاسبه شده کم تر از ۰,۰۵ باشد، توزیع نرمال است. ناگفته نماند که آزمون K-S دو دنباله می باشد و برای بهتر گزارش نمودن این نتیجه، می باید میزان سطح معنی داری تقسیم بر دو شود و عدد حاصل شده با ۰,۰۲۵ مقایسه گردد.

- در خصوص وضعیت استفاده، تمامی تکنیک ها، روش ها و مفاهیم حسابداری مدیریت و مراحل آیفک دارای توزیع نرمال هستند.

- در خصوص میزان استفاده به جز هفت سوال، توزیع سایر سوالات مرتبط با میزان استفاده تکنیک ها، روش ها و مفاهیم نرمال می باشد. در مورد مراحل آیفک نیز می توان گفت که توزیع این چهار مرحله نیز نرمال هستند.

- در خصوص اهمیت استفاده به جز هفت سوال، توزیع سایر سوالات مرتبط با اهمیت استفاده تکنیک ها، روش ها و مفاهیم نرمال می باشد.

توضیح آنکه نتایج مربوط به بررسی نرمال بودن در پیوست پژوهش آمده است.

ب-۲) تحلیل متغیرهای پژوهشی بر مبنای آزمون T و دو جمله ای

در این پژوهش، برای بررسی استفاده و یا عدم استفاده، به بررسی تفاوت بین میانگین متغیر مورد نظر با مقدار میانه مقیاس یعنی ۰,۵ پرداخته می شود. چنانچه این تفاوت مثبت باشد، نتیجه گرفته می شود که تکنیک، روش و یا مفهوم حسابداری مدیریت در جامعه مورد بررسی وجود دارد. همچنین برای این که بالا بودن اهمیت و میزان استفاده از تکنیک، روش و یا مفهوم حسابداری مدیریت در جامعه مورد نظر استنباط شود، میانگین جامعه با مقدار میانه مقیاس طیف لیکرت یعنی (۳) مقایسه خواهد شد و چنانچه تفاوت مثبت باشد، بالا بودن اهمیت و یا میزان استفاده استنباط می گردد. وجود یا عدم وجود یک متغیر با ارقام صفر و یک مشخص شده اند. مقدار یک نشان از وجود متغیر و عدد صفر حاکی از نبود آن در جامعه است. در مورد پرسش نامه های اهمیت استفاده و میزان آن نیز از آن جا که پاسخ گویان با بیش از دو حالت روبرو بوده اند، مقدار میانه مقیاس مرز بالا بودن یک متغیر می باشد. به بیان بهتر، بالاتر از ۳ بودن

ب-۲) بررسی متغیرهای مربوط به وضعیت استفاده

۹ تکنیک، روش و مفهوم وجود دارند. ۱۹ تکنیک، روش و مفهوم وجود ندارند و سایر تکنیک‌ها، روشها و مفاهیم (۱۲ مورد) ممکن است وجود داشته باشند.

در مورد مراحل آیفک:

مرحله اول وجود دارد؛ مرحله دوم ممکن است وجود داشته باشد و مرحله سوم و مرحله چهارم موجود ندارند.

ارزش یک سوال، نشان از بالاتر بودن اهمیت/میزان استفاده تکنیک می‌باشد.

در قدم دوم و در آزمون دوجمله‌ای، این تست می‌شود که آیا نسبت ارزش‌های وجود متغیر/بالا بودن متغیر در جامعه‌ی مور نظر بالا هست یا خیر. این نسبت معمولاً ۵۰ درصد در نظر گرفته می‌شود. برای نمونه، اگر مشخص شود که در جامعه مورد نظر بیش از ۵۰٪ یک تکنیک، روش و یا مفهوم حسابداری مدیریت وجود دارد، وجود این متغیر در جامعه استنباط می‌شود.

نگاره (۵): نتایج آزمون T برای سوالات وضعیت استفاده (متغیرهای نرمال)

نتایج	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت و مراحل توسعه آیفک
	حد بالا	حد پایین			
وجود دارد	.16	.44	.300	.000	استفاده از یک نرخ سربرار برای کل شرکت (نرخ سربرار Plant-Wide)
وجود دارد	.26	.50	.379	.000	استفاده از نرخ سربرار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سربرار دواير Departmental)
وجود ندارد	-.44	-.16	-.300	.000	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت (ActivityBasedCosting)
وجود دارد	.41	.53	.470	.000	تهیه بودجه برای کنترل هزینه ی واحدهای شرکت
وجود دارد	.15	.44	.294	.000	بودجه بندی انعطاف پذیر
وجود دارد	.31	.51	.409	.000	استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران
وجود ندارد	-.35	-.02	-.186	.026	تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر ... آنگاه ...)
شاید	-.24	.10	-.071	.406	تهیه بودجه براساس برنامه های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت
وجود ندارد	-.46	-.20	-.329	.000	بودجه بندی بر مبنای صفر
وجود ندارد	-.37	-.06	-.214	.009	تهیه بودجه بر مبنای فعالیت (ActivityBasedBudgeting)
وجود دارد	.24	.48	.357	.000	استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت
شاید	-.20	.16	-.015	.865	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد
وجود دارد	.22	.48	.348	.000	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد
شاید	-.30	.03	-.139	.096	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد
وجود ندارد	-.42	-.14	-.284	.000	ارزیابی عملکرد بر مبنای سود باقیمانده یا ارزش افزوده اقتصادی
شاید	-.06	.28	.111	.186	ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری
شاید	-.11	.23	.056	.513	ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش جریان نقد تنزیل شده
وجود ندارد	-.48	-.22	-.348	.000	انجام تحلیل حساسیت "اگر ... آنگاه ... هنگام ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری
وجود ندارد	-.40	-.09	-.243	.003	گزارشگری ابعاد غیر مالی برای ارزیابی سرمایه گذاری های اصلی

نتایج	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت و مراحل توسعه آیفک
	حد بالا	حد پایین			
وجود ندارد	-.44	-.16	-.300	.000	استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده جهت ارزیابی سرمایه گذاری
وجود دارد	.02	.35	.186	.026	طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر
شاید	-.15	.21	.029	.737	تحلیل رابطه هزینه - حجم تولید - سود (CVP) برای محصولات اصلی
وجود ندارد	-.46	-.20	-.329	.000	استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه ها
شاید	-.17	.17	.000	1.000	تحلیل سودآوری محصولات مختلف
شاید	-.16	.18	.014	.872	تحلیل سودآوری مشتریان
شاید	-.16	.19	.014	.869	تحلیل ارزش سهامداران
وجود ندارد	-.44	-.16	-.300	.000	تحلیل صنعت
شاید	-.19	.16	-.014	.869	تحلیل وضعیت رقابتی
وجود ندارد	-.48	-.24	-.357	.000	تحلیل زنجیره ارزش
وجود ندارد	-.42	-.13	-.271	.001	پیش بینی در طیف بلند مدت (Long-range forecasting)
وجود ندارد	-.37	-.04	-.206	.014	الگو برداری از بهترین ها
وجود ندارد	-.39	-.08	-.235	.004	محاسبه هزینه های کیفیت
شاید	-.07	.27	.100	.242	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای هدف
وجود ندارد	-.48	-.24	-.357	.000	تحلیل چرخه عمر محصول
وجود ندارد	-.44	-.16	-.300	.000	تحلیل نقاط قوت و ضعف رقبا
شاید	-.13	.22	.043	.619	تحلیل ترکیب منابع
وجود ندارد	-.46	-.18	-.318	.000	تحلیل ترکیب مشتریان
وجود ندارد	-.48	-.23	-.353	.000	بکارگیری تئوری محدودیت ها (Theory of Constraints)
وجود ندارد	-.37	-.04	-.206	.014	مدیریت ظرفیت های بلااستفاده
وجود دارد	.08	.67	.375	.020	استفاده از روش های ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو، ...)
وجود دارد	.1565	.3879	.27222	.000	تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی
شاید	-.0878	.1156	.01389	.783	تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت
وجود ندارد	-.3158	-.0883	-.20204	.001	کاهش اتلاف منابع سازمان
وجود ندارد	-.3102	-.0945	-.20236	.001	خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع

ب-۲-۲) بررسی متغیرهای مربوط به پرسش نامه

میزان استفاده

• آزمون T

نگاره (۶) نتایج آزمون T برای میزان استفاده متغیرهای پژوهشی که توزیع نرمال دارد را به نمایش می‌گذارد.

۲ تکنیک، روش یا مفهوم شامل استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت و استفاده از معیارهای

مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت به میزان بالایی مورد استفاده قرار می‌گیرند. میزان استفاده از ۷ تکنیک متوسط است. میزان استفاده از ۳۱ تکنیک، روش یا مفهوم در جامعه مورد مطالعه، پایین می‌باشد. میزان استفاده مرحله اول زیاد می‌باشد در حالی که میزان استفاده مرحله دوم، مرحله سوم و مرحله چهارم، پایین می‌باشد.

نگاره (۶). نتایج آزمون T برای میزان استفاده (متغیرهای نرمال)

نتایج	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت و مراحل توسعه آیفک
	حد بالا	حد پایین			
زیاد	1.61	.46	1.033	.001	استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت (نرخ سربار Plant-Wide)
متوسط	.37	-.55	-.088	.697	استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سربار دواير Departmental)
متوسط	.51	-.39	.063	.778	بودجه بندی انعطاف پذیر
متوسط	-1.08	-1.92	-1.500	.000	تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر ... آنگاه ...)
متوسط	-.67	-1.33	-1.000	.000	تهیه بودجه براساس برنامه های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت
کم	-1.72	-2.06	-1.889	.000	بودجه بندی بر مبنای صفر
کم	-.60	-1.47	-1.034	.000	تهیه بودجه بر مبنای فعالیت (ActivityBasedBudgeting)
زیاد	1.02	.17	.594	.008	استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت
کم	-.47	-.95	-.710	.000	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان
متوسط	.20	-.68	-.241	.270	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان
کم	-.99	-1.45	-1.222	.000	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد سازمان
کم	-1.24	-1.64	-1.444	.000	ارزیابی عملکرد بر مبنای سود باقیمانده یا ارزش افزوده اقتصادی
کم	-.04	-.89	-.467	.032	ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری
کم	-1.12	-1.84	-1.483	.000	ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش جریان نقد تنزیل شده
کم	-1.34	-1.73	-1.536	.000	انجام تحلیل حساسیت "اگر ... آنگاه ..." هنگام ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری
کم	-1.13	-1.87	-1.500	.000	گزارشگری ابعاد غیر مالی برای ارزیابی سرمایه گذاری های اصلی
کم	-1.67	-1.97	-1.821	.000	استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده جهت ارزیابی سرمایه گذاری
کم	-.75	-1.25	-1.000	.000	طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر
کم	-1.62	-1.95	-1.786	.000	استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه ها
کم	-1.36	-1.76	-1.556	.000	تحلیل ارزش سهامداران
کم	-1.22	-1.89	-1.556	.000	تحلیل صنعت
کم	-.30	-1.08	-.692	.001	تحلیل وضعیت رقابتی
کم	-1.65	-1.97	-1.808	.000	تحلیل زنجیره ارزش
کم	-1.81	-2.03	-1.923	.000	پیش بینی در طیف بلند مدت (Long-range forecasting)
کم	-1.02	-1.41	-1.214	.000	الگو برداری از بهترین ها
کم	-1.06	-1.58	-1.321	.000	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای هدف
کم	-.20	-.91	-.556	.003	تحلیل نقاط قوت و ضعف رقبا
کم	-1.20	-1.59	-1.393	.000	تحلیل ترکیب منابع
کم	-1.15	-1.54	-1.346	.000	تحلیل ترکیب مشتریان
کم	-1.65	-1.97	-1.808	.000	بکارگیری تئوری محدودیت ها (Theory of Constraints)
کم	-1.03	-1.722	-1.3793	.000	مدیریت ظرفیت های بلااستفاده
متوسط	1.994	-.494	.75000	.197	استفاده از روش های ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو، ...)
زیاد	.780	.1060	.44314	.012	تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی
کم	-.473	-1.070	-.77212	.000	تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت
کم	-1.04	-1.378	-1.2105	.000	کاهش اتلاف منابع سازمان
کم	-1.28	-1.508	-1.3973	.000	خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع

• آزمون دوجمله‌ای

این دو متغیر، از آزمون دوجمله‌ای استفاده شد. نتایج این آزمون در نگاره (۷) نمایان است. میزان استفاده از ۷ تکنیک، روش یا مفهوم زیر در جامعه مورد مطالعه، پایین می‌باشد.

در مبحث بررسی نرمال بودن توزیع آماری، مشخص شد که در ۱۴ متغیر برگرفته از پرسش‌نامه میزان استفاده، توزیع نرمال نیست. بنابراین امکان بررسی آن‌ها با آزمون T وجود نداشت. برای بررسی

نگاره (۷): نتایج آزمون دوجمله‌ای برای میزان استفاده (متغیرهای غیرنرمال)

		Category	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)	Results	
تکنیک‌ها مفاهیم و روش‌های محاسبه	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت	Group 1	<= .5	.000	.50	.000a	کم
		Total					
	تهیه بودجه برای کنترل هزینه ی واحدهای شرکت	Group 1	<= .5	.00	.50	.000a	کم
		Total					
	استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی	Group 1	<= .5	.00	.50	.000a	کم
		Total					
	تحلیل رابطه هزینه - حجم تولید - سود برای محصولات اصلی	Group 1	<= 3	1.00	.50	.000a	کم
		Total					
	تحلیل سودآوری محصولات مختلف	Group 1	<= 3	1.00	.50	.000a	کم
		Total					
	تحلیل سودآوری مشتریان	Group 1	<= 3	1.00	.50	.000a	کم
		Total					
	محاسبه هزینه های کیفیت	Group 1	<= 3	1.00	.50	.000a	کم
		Total					
Total			1.00				
a. Based on Z Approximation.							

اهمیت استفاده از مرحله اول در سطح متوسطی می‌باشد و اهمیت استفاده از مراحل دوم و سوم و چهارم، زیاد می‌باشد.

ب-۲-۳) بررسی متغیرهای مربوط به پرسش‌نامه اهمیت استفاده

• آزمون T

نگاره (۸) نتایج آزمون T برای میزان اهمیت متغیرهای پژوهشی که توزیع نرمال دارد را به نمایش می‌گذارد.

اهمیت استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت، پایین می‌باشد. چهارده تکنیک، روش و مفهوم از اهمیت متوسطی برخوردارند و اهمیت بیست و پنج تکنیک، روش و مفهوم دیگر، بالا می‌باشد.

نگاره (۸). نتایج آزمون T برای اهمیت استفاده (متغیرهای نرمال)

نتایج	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت و مراحل توسعه آیفک
	حد پایین	حد بالا			
کم	-.10	-1.25	-.676	.023	استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت (نرخ سربار Plant-Wide)
متوسط	.68	-.06	.314	.094	استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان
زیاد	1.84	1.32	1.579	.000	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت (ActivityBasedCosting)
متوسط	.81	-.38	.216	.465	تهیه بودجه برای کنترل هزینه ی واحدهای شرکت
متوسط	.59	-.19	.200	.303	بودجه بندی انعطاف پذیر
متوسط	.78	-.08	.351	.108	استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران
زیاد	.82	.23	.528	.001	تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر ... آنگاه ...)
زیاد	.98	.25	.611	.002	تهیه بودجه براساس برنامه های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت
زیاد	1.58	.60	1.088	.000	بودجه بندی بر مبنای صفر
زیاد	1.87	1.30	1.583	.000	تهیه بودجه بر مبنای فعالیت (ActivityBasedBudgeting)
زیاد	.87	.30	.588	.000	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان
زیاد	1.54	.82	1.182	.000	استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان
زیاد	1.40	.66	1.029	.000	ارزیابی عملکرد بر مبنای سود باقیمانده یا ارزش افزوده اقتصادی
متوسط	.58	-.07	.257	.119	ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری
متوسط	.27	-.39	-.059	.721	ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش جریان نقد تنزیل شده
زیاد	1.29	.31	.800	.002	انجام تحلیل حساسیت "اگر ... آنگاه ... " هنگام ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری
زیاد	1.26	.35	.806	.001	گزارشگری ابعاد غیر مالی برای ارزیابی سرمایه گذاری های اصلی
متوسط	۰٫۳۱۴	-۰٫۲۰۶	-۰٫۶۲	۰٫۲	استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده
زیاد	.83	.14	.486	.008	تحلیل رابطه هزینه- حجم تولید- سود (CVP) برای محصولات اصلی
متوسط	.61	-.02	.297	.062	استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه ها
زیاد	1.47	.58	1.029	.000	تحلیل سودآوری مشتریان
زیاد	1.47	.70	1.086	.000	تحلیل صنعت
زیاد	1.42	.29	.853	.004	تحلیل وضعیت رقابتی
زیاد	1.42	.58	1.000	.000	تحلیل زنجیره ارزش
زیاد	1.15	.51	.833	.000	الگو برداری از بهترین ها
زیاد	1.57	.78	1.171	.000	محاسبه هزینه های کیفیت
زیاد	1.49	.92	1.206	.000	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای هدف
زیاد	1.07	.08	.576	.024	تحلیل چرخه عمر محصول
زیاد	1.10	.17	.636	.009	تحلیل نقاط قوت و ضعف رقبا
زیاد	1.66	.79	1.229	.000	تحلیل ترکیب منابع
زیاد	.95	.08	.515	.022	تحلیل ترکیب مشتریان
زیاد	1.27	.30	.788	.002	بکارگیری تئوری محدودیت ها (TheoryofConstraints)
زیاد	1.7801	1.1644	1.47222	.000	مدیریت ظرفیت های بلااستفاده
زیاد	1.1386	.4695	.80404	.000	تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت
زیاد	.7484	.1813	.46485	.002	خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع

• آزمون دوجمله‌ای

بررسی آن‌ها با آزمون T وجود نداشت. برای بررسی این دو متغیر، از آزمون دوجمله‌ای استفاده شد. نتایج این آزمون در نگاره (۹) نمایان است.

در مبحث بررسی نرمال بودن توزیع آماری، مشخص شد که در بیست متغیر برگرفته از پرسش‌نامه میزان اهمیت، توزیع نرمال نیست. بنابراین امکان

نگاره (۹): نتایج آزمون دوجمله‌ای برای سوالات اهمیت استفاده (متغیرهای غیرنرمال)

		Category	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)	نتایج	
تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت	استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت	Group 1	<= 3	.58	.50	.405a	متوسط
		Group 2	> 3	.42			
		Total		1.00			
	استفاده از شاخص‌های غیر مالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد سازمان	Group 1	<= 3	.42	.50	.405a	متوسط
		Group 2	> 3	.58			
		Total		1.00			
	استفاده از روشهای ارزشیابی موجودی‌ها (فایفو، لایفو،...)	Group 1	<= 3	.00	.50	.008	کم
		Group 2	> 3	1.00			
		Total		1.00			
	پیش‌بینی در طیف بلند مدت (Long-range forecasting)	Group 1	<= 3	.56	.50	.618a	متوسط
		Group 2	> 3	.44			
		Total		1.00			
	تحلیل ارزش سهامداران	Group 1	<= 3	.59	.50	.324a	متوسط
		Group 2	> 3	.41			
		Total		1.00			
	تحلیل سودآوری محصولات مختلف	Group 1	<= 3	.50	.50	1.000a	متوسط
		Group 2	> 3	.50			
		Total		1.00			
طبقه‌بندی هزینه‌ها به ثابت و متغیر	Group 1	<= 3	.47	.50	.868a	متوسط	
	Group 2	> 3	.53				
	Total		1.00				
تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	Group 1	<= 3	.54	.50	.743a	متوسط	
	Group 2	> 3	.46				
	Total		1.00				
مراحل آیفیک	کاهش اتلاف منابع سازمان	Group 1	<= 3	.11	.50	.000a	زیاد
		Group 2	> 3	.89			
		Total		1.00			
	Group 2	> 3	.44				
	Total		1.00				

a. Based on Z Approximation.

این مدیران را در به کارگیری این مفاهیم دریافت. به بیان بهتر، اگر اهمیت یک متغیر از میزان استفاده‌ی آن بیشتر باشد می‌توان دریافت که در آینده ممکن است استفاده از مفاهیم و روش‌ها بالاتر رود. میزان استفاده از یک تکنیک، روش یا مفهوم بیشتر از اهمیت آن باشد، استفاده کمتر از آن‌ها در آینده متصور می‌شود.

ب-۳) بررسی شکاف بین اهمیت و میزان استفاده در این پژوهش، میزان استفاده و اهمیت استفاده هر یک از تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران مالی سنجیده شد. حال اگر بتوان تفاوت بین این دو متغیر را تحلیل نمود، علاوه بر توصیف دقیق و جامع این تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم، این امکان فراهم می‌شود که برنامه‌های آتی

در نگاره (۱۰) نتایج آزمون ویلکاکسون برای بررسی شکاف بین اهمیت و میزان استفاده تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت به نمایش گذاشته شده است. ابتدا متغیر میزان استفاده وارد تحلیل شده است (استفاده - اهمیت). بنابراین اگر آماره Z مثبت باشد، نشان از آن است که میزان استفاده از میزان اهمیت بالاتر است. هم‌چنین، اگر این مقدار منفی باشد، این به معنی بیش‌تر بودن اهمیت از استفاده است.

نگاره (۱۰). نتایج آزمون ویلکاکسون برای تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت

سوالات	تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت	Z	Sig	D.R
Q 12	استفاده از شاخص‌های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت	-4.823	0.000	1
Q 21	طبقه بندی هزینه‌ها به ثابت و متغیر	-4.818	0.000	2
Q 15	ارزیابی عملکرد بر مبنای سود باقیمانده یا ارزش افزوده اقتصادی	-4.668	0.000	3
Q 31	الگو برداری از بهترین‌ها	-4.618	0.000	4
Q 3	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت (Activity Based Costing)	-4.61	0.000	5
Q 33	محاسبه بهای تمام شده بر مبنای هدف	-4.569	0.000	6
Q 23	استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه‌ها	-4.562	0.000	7
Q 39	مدیریت ظرفیت‌های بلااستفاده	-4.545	0.000	8
Q 36	تحلیل ترکیب منابع	-4.517	0.000	9
Q 25	تحلیل سودآوری مشتریان	-4.455	0.000	10
Q 29	تحلیل زنجیره ارزش	-4.448	0.000	11
Q 8	تهیه بودجه براساس برنامه‌های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت	-4.418	0.000	12
Q 18	انجام تحلیل حساسیت "اگر ... آنگاه ..." هنگام ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری	-4.412	0.000	13
Q 10	تهیه بودجه بر مبنای فعالیت (Activity Based Budgeting)	-4.39	0.000	14
Q 30	پیش‌بینی در طیف بلند مدت	-4.388	0.000	15
Q 37	تحلیل ترکیب مشتریان	-4.371	0.000	16
Q 27	تحلیل صنعت	-4.365	0.000	17
Q 7	تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر ... آنگاه ...)	-4.348	0.000	18
Q 20	استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده جهت ارزیابی سرمایه‌گذاری	-4.319	0.000	19
Q 9	بودجه بندی بر مبنای صفر	-4.316	0.000	20
Q 28	تحلیل وضعیت رقابتی	-4.288	0.000	21
Q 14	استفاده از شاخص‌های غیر مالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت	-4.271	0.000	22
Q 24	تحلیل سودآوری محصولات مختلف	-4.265	0.000	23
Q 38	بکارگیری تئوری محدودیتها	-4.22	0.000	24
Q 22	تحلیل رابطه هزینه - حجم تولید - سود (CVP) برای محصولات اصلی	-4.199	0.000	25
Q 32	محاسبه هزینه‌های کیفیت	-4.176	0.000	26
Q 34	تحلیل چرخه عمر محصول	-4.134	0.000	27
Q 26	تحلیل ارزش سهامداران	-4.03	0.000	28
Q 1	استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت (نرخ سربار Plant -Wide)	-3.686	0.000	29
Q 19	گزارشگری ابعاد غیر مالی برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های اصلی	-3.634	0.000	30
Q 17	ارزیابی سرمایه‌گذاریها بر مبنای روش جریان نقد تنزیل شده	-3.537	0.000	31
Q 13	استفاده از شاخص‌های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت	-3.378	0.001	32

D.R	Sig	Z	تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت	سوالات
33	0.001	-3.243		Q 35 تحلیل نقاط قوت و ضعف رقبا
34	0.002	-3.115		Q 6 استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران
35	0.069	-1.815		Q 4 تهیه بودجه برای کنترل هزینه ی واحدهای شرکت
36	0.102	-1.635		Q 11 استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت
37	0.131	-1.511		Q 40 استفاده از روشهای ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو، ...)
38	0.152	-1.431		Q 16 ارزیابی سرمایه گذاریها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری
39	0.416	-0.813	(Departmental)	Q 2 استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سربار دواير Departmental)
40	0.56	-0.582		Q 5 بودجه بندی انعطاف پذیر

در نگاره بالا یک ستون با نام DR مشاهده می-شود. این ستون، رتبه شکاف را در بین چهل تکنیک حسابداری مدیریت مشخص می کند. همان گونه که نمایان است، شکاف بین اهمیت و میزان استفاده (اهمیت منهای استفاده) در تکنیک شماره ۱۲ یعنی "استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت" از دیگر تکنیک ها بالاتر است و رتبه اول را به خود اختصاص داده است.

استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت، طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر، ارزیابی عملکرد بر مبنای ارزش افزوده اقتصادی، الگو برداری از بهترین ها و محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت، پنج تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت هستند که برای جامعه آماری از بالاترین اولویت برای استفاده و اجرا برخوردار هستند.

بودجه بندی انعطاف پذیر، استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سربار دواير

در نگاره بالا یک ستون با نام DR مشاهده می-شود. این ستون، رتبه شکاف را در بین چهل تکنیک حسابداری مدیریت مشخص می کند. همان گونه که نمایان است، شکاف بین اهمیت و میزان استفاده (اهمیت منهای استفاده) در تکنیک شماره ۱۲ یعنی "استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت" از دیگر تکنیک ها بالاتر است و رتبه اول را به خود اختصاص داده است.

استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت، طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر، ارزیابی عملکرد بر مبنای ارزش افزوده اقتصادی، الگو برداری از بهترین ها و محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت، پنج تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت هستند که برای جامعه آماری از بالاترین اولویت برای استفاده و اجرا برخوردار هستند.

بودجه بندی انعطاف پذیر، استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سربار دواير

بررسی شکاف بین اهمیت و میزان استفاده در مراحل آیفک

چنانچه در نگاره (۱۱) نمایان است، در بین مدیران مالی بین میزان استفاده و اهمیت استفاده در مرحله اول تفاوتی وجود ندارد. اما این تفاوت در مراحل دیگر و از جنبه ی مقدار به ترتیب دوم، چهارم و سوم وجود دارد.

نگاره (۱۱). نتایج آزمون ویلکاکسون برای مراحل آیفک

رتبه	شماره مرحله	نام مراحل آیفک	Z	Sig	Higher Variable
1	مرحله دوم	تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت	-4.810	.000	مهم
2	مرحله چهارم	خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	-4.601	.000	مهم
3	مرحله سوم	کاهش اتلاف منابع سازمان	-4.528	.000	مهم
-	مرحله اول	تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	-1.592	.111	تفاوتی ندارد

۵- نتیجه گیری و بحث

روش‌های ارزشیابی موجودی‌ها (فایفو، لایفو، ...) وجود دارند. نوزده تکنیک، روش و مفهوم وجود ندارند و سایر تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم (۱۲ مورد) ممکن است وجود داشته باشند (این امر به دلیل تعمیم به کل جامعه می‌باشد که در مورد اعداد میان ۲,۸ تا ۳,۲ می‌توان گفت این تکنیک‌ها در کل جامعه ممکن است وجود داشته باشند).

در مورد مراحل آیفک:

مرحله اول: تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی وجود دارد؛ مرحله دوم: تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت ممکن است وجود داشته باشد و مرحله سوم: کاهش اتلاف منابع سازمان و مرحله چهارم: خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع وجود ندارند.

ب) میزان استفاده تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت در ایران

۲ تکنیک، روش یا مفهوم شامل استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت و استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت (مشابه نتایج پژوهش عبدالقادر ۲۰۰۶) به میزان بالایی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

میزان استفاده از ۷ تکنیک، روش یا مفهوم شامل استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان، بودجه بندی انعطاف پذیر، استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران (مشابه نتایج پژوهش عبدالقادر ۲۰۰۶)، تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر ... آنگاه ...)، تهیه بودجه براساس برنامه‌های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت (مشابه نتایج پژوهش عبدالقادر ۲۰۰۶)، استفاده از شاخص‌های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت (مشابه نتایج پژوهش

همانطور که بیان شد انجمن بین المللی حسابداران مالی (آیفک) به ارائه مراحل توسعه حسابداری مدیریت شامل مرحله اول: تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی، مرحله دوم: تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت، مرحله سوم: کاهش اتلاف منابع سازمان و مرحله چهارم: خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع پرداخته است. تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت را که در هر یک از این مراحل استفاده می‌شود، در ابتدا می‌بایست مشخص نمود تا شاخصه‌های هر مرحله از توسعه را داشته و سپس بتوان با شناسایی تکنیک‌ها، روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت که در ایران استفاده می‌شود به شناخت جایگاه حسابداری مدیریت و اینکه در کدام مرحله از چهار مرحله توسعه حسابداری مدیریت آیفک قرار گرفته‌ایم نائل شد و وجود یا عدم وجود هر یک از تکنیک‌ها، میزان استفاده و اهمیت هر یک از آنها را از دید مدیران مالی سازمان‌ها (استفاده کنندگان) و خبرگان حرفه حسابداری مدیریت بدست آوریم.

الف) وجود تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت در ایران

۹ تکنیک، روش و مفهوم شامل استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت، استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان، تهیه بودجه برای کنترل هزینه واحدهای شرکت، بودجه بندی انعطاف پذیر، استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران، استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت، استفاده از شاخص‌های غیر مالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت، طبقه بندی هزینه‌ها به ثابت و متغیر، استفاده از

ارزیابی سرمایه گذاری، پیش بینی در طیف بلند مدت، تحلیل ارزش سهامداران، طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر، تحلیل سودآوری محصولات مختلف (مشابه نتایج پژوهش عبدالقادر ۲۰۰۶) از اهمیت متوسطی برخوردارند و اهمیت بیست و پنج تکنیک، روش و مفهوم دیگر، بالا می‌باشد.

اهمیت استفاده از مرحله اول: تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی در سطح متوسطی می‌باشد و اهمیت استفاده از مراحل دوم و سوم و چهارم، زیاد می‌باشد. در حالیکه در پژوهش عبدالقادر (۲۰۰۶) بیان شد ترتیب اهمیت مراحل به صورت مرحله اول، مرحله دوم، مرحله چهارم و مرحله سوم قرار دارند.

د) تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت دارای اولویت

استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت، طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر، ارزیابی عملکرد بر مبنای ارزش افزوده اقتصادی، الگو برداری از بهترین ها و محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت، پنج تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت هستند که برای جامعه آماری از بالاترین اولویت برای استفاده و اجرا برخوردار هستند.

بودجه بندی انعطاف پذیر، استفاده از نرخ سر بار برای هر یک از واحدهای سازمان (نرخ سر بار دوایر Departmental)، ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری، استفاده از روش های ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو، ...) و استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت، ۵ تکنیک، مفهوم و روش حسابداری مدیریت هستند که دارای پایین ترین سطح اولویت برای سازمانها می‌باشند و این به دلیل آن است که در سازمان‌های ما از این روش ها استفاده

عبدالقادر ۲۰۰۶) و استفاده از روش‌های ارزشیابی موجودی‌ها (فایفو، لایفو، ...)، متوسط است.

میزان استفاده از سی و یک تکنیک، روش یا مفهوم در جامعه مورد مطالعه، پایین می‌باشد.

میزان استفاده مرحله اول: تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی زیاد می‌باشد در حالی که میزان استفاده مرحله دوم: تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، مرحله سوم: کاهش اتلاف منابع سازمان و مرحله چهارم: خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع، پایین می‌باشد.

عبدالقادر (۲۰۰۶) نشان داد مرحله اول و دوم در صنایع مواد غذایی و نوشیدنی در انگلیس به میزان زیادی استفاده می‌شوند.

ج) اهمیت استفاده تکنیک‌ها، مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت در ایران

اهمیت استفاده از یک نرخ سر بار برای کل شرکت، پایین می‌باشد. چهارده تکنیک، روش و مفهوم شامل استفاده از نرخ سر بار برای هر یک از واحدهای سازمان، تهیه بودجه برای کنترل هزینه واحدهای شرکت (مشابه نتایج پژوهش عبدالقادر ۲۰۰۶)، بودجه بندی انعطاف پذیر، استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه‌ریزی مدیران (مشابه نتایج پژوهش عبدالقادر ۲۰۰۶)، ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری، ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش جریان نقد تنزیل شده، استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت (مشابه نتایج پژوهش عبدالقادر ۲۰۰۶)، استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه‌ها، استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد سازمان/ شرکت، استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده برای

می‌شود و در نتیجه تفاوت محسوسی بین میزان استفاده و اهمیت استفاده از آنها وجود ندارد. نتایج این پژوهش می‌تواند برای دست اندرکاران و تصمیم گیران کلان در خصوص حسابداری مدیریت مورد استفاده قرارگیرد. در شرایطی که نتایج این پژوهش سوالات متعددی را پاسخ داد لیکن موجب شد که سوالات جدیدی نیز مطرح گردد بدین معنا که به رغم نتایج حاصله هنوز موضوعات مختلفی در این زمینه وجود دارد که برای انجام پژوهش های آتی می‌تواند حائز اهمیت باشد.

نگاره (۱۲) نتایج بدست آمده در خصوص وضعیت استفاده، میزان استفاده و اهمیت استفاده از تکنیک های حسابداری برای مدیریت

نتایج بدست آمده			مراحل آیفک باتکنیک های متناسب شده به هر مرحله	
اهمیت استفاده	میزان استفاده	وضعیت استفاده	تکنیک ها، روش ها و مفاهیم حسابداری مدیریت	مراحل آیفک
اهمیت کم اهمیت متوسط اهمیت متوسط اهمیت متوسط اهمیت متوسط	استفاده زیاد استفاده کم استفاده متوسط استفاده زیاد استفاده کم	وجود دارد وجود دارد وجود دارد وجود دارد ممکن است	<ul style="list-style-type: none"> استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت (نرخ سربار Plant – Wide) تهیه بودجه برای کنترل هزینه ی واحدهای شرکت بودجه بندی انعطاف پذیر (حسابداری سنجش مسئولیت) استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان / شرکت ارزیابی سرمایه گذاریها بر مبنای روش دوره بازگشت سرمایه یا نرخ بازده حسابداری 	مرحله (۱) تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی (وجود دارد) (استفاده زیاد – اهمیت متوسط)
اهمیت متوسط اهمیت متوسط اهمیت متوسط اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت متوسط اهمیت متوسط	متوسط استفاده کم استفاده کم استفاده متوسط استفاده متوسط استفاده کم استفاده کم استفاده کم استفاده متوسط	وجود دارد وجود دارد وجود ندارد وجود دارد وجود ندارد ممکن است ممکن است ممکن است وجود دارد ممکن است وجود ندارد	<ul style="list-style-type: none"> طبقه بندی هزینه ها به ثابت و متغیر استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدها (نرخ سربار دوایر Departmental) استفاده از روش رگرسیون و منحنی یادگیری در خصوص بررسی رفتار هزینه ها استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه ریزی مدیران تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی : اگر..... آنگاه) تهیه بودجه بر اساس برنامه های بلندمدت و راهبردی (استراتژیک) شرکت استفاده از شاخص های غیرمالی مرتبط با عملیات برای ارزیابی عملکرد سازمان تحلیل رابطه هزینه – حجم تولید – سود (CVP) برای محصولات اصلی تحلیل سودآوری محصولات مختلف استفاده از روش های ارزشیابی موجودی ها (فایفو، لایفو و ...) ارزیابی سرمایه گذاری ها بر مبنای روش جریان نقد تنزیل شده پیش بینی در طیف بلندمدت (Long – Range Forecasting) 	مرحله (۲) تهیه و آماده سازی اطلاعات برای برنامه ریزی و کنترل مدیریت (ممکن است) (استفاده کم – اهمیت زیاد)
اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت زیاد اهمیت متوسط	استفاده کم استفاده کم استفاده کم استفاده متوسط استفاده کم استفاده کم استفاده متوسط	وجود ندارد وجود ندارد وجود ندارد وجود ندارد وجود دارد وجود ندارد ممکن است	<ul style="list-style-type: none"> محاسبه بهای تمام شده بر مبنای فعالیت (ABC) محاسبه هزینه های کیفیت تهیه بودجه بر مبنای فعالیت بودجه بندی بر مبنای صفر استفاده از شاخص های غیرمالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان انجام تحلیل حساسیت " اگر... آنگاه " هنگام ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری تحلیل ترکیب منابع 	مرحله (۳) کاهش اتلاف منابع سازمان (وجود ندارد) (استفاده کم – اهمیت زیاد)

نتایج بدست آمده			مراحل آیفک باتکنیک های منتسب شده به هر مرحله	
اهمیت استفاده	میزان استفاده	وضعیت استفاده	تکنیک ها، روش ها و مفاهیم حسابداری مدیریت	مراحل آیفک
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• بکارگیری تئوری محدودیتها	
اهمیت زیاد	استفاده کم	ممکن است	• محاسبه بهای تمام شده بر مبنای هدف	مرحله (۴) خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع (وجود ندارد) (استفاده کم- اهمیت زیاد)
اهمیت متوسط	استفاده کم	ممکن است	• استفاده از شاخص های غیر مالی مرتبط با مشتریان برای ارزیابی عملکرد سازمان	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• ارزیابی عملکرد بر مبنای سود باقیمانده یا ارزش افزوده اقتصادی	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• الگو برداری از بهترین ها	
اهمیت زیاد	استفاده کم	ممکن است	• تحلیل سودآوری مشتریان	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• گزارشگری ابعاد غیر مالی برای ارزیابی سرمایه گذاری های اصلی	
اهمیت متوسط	استفاده کم	وجود ندارد	• استفاده از هزینه سرمایه در روش جریان نقد تنزیل شده جهت ارزیابی سرمایه گذاری	
اهمیت متوسط	استفاده کم	ممکن است	• تحلیل ارزش سهامداران	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• تحلیل صنعت	
اهمیت زیاد	استفاده کم	ممکن است	• تحلیل وضعیت رقابتی	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• تحلیل زنجیره ارزش	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• تحلیل چرخه عمر محصول	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• تحلیل نقاط قوت و ضعف رقبا	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• تحلیل ترکیب مشتریان	
اهمیت زیاد	استفاده کم	وجود ندارد	• مدیریت ظرفیت های بلااستفاده	

- پیشنهاد می‌گردد که در پژوهش‌های آتی به بررسی دلایل و مشکلات اصلی سازمان‌ها در پیاده‌سازی تکنیک انتخاب شده، رد تکنیک مذکور، تحت بررسی قرار دادن تکنیک مذکور و دلیل عدم بررسی آن تکنیک در سازمان پرداخت (برای تحقق این امر می‌بایست سازمان‌ها را به "سازمان‌های استفاده کننده از تکنیک"، "سازمان‌های ردکننده تکنیک"، "سازمان‌های در حال بررسی تکنیک" و "سازمان‌هایی که به بررسی تکنیک نپرداخته اند" تقسیم نمود).
- انجام پژوهش در خصوص دلایل موفقیت و شکست سازمان‌ها در اجرا و پیاده‌سازی هر یک از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، در ارائه مدل جامع برای توسعه حسابداری مدیریت در ایران کمک قابل توجهی خواهد کرد.
- پیشنهاد انجام پژوهش در خصوص وضعیت "نیاز به اطلاعات حسابداری مدیریت در ایران" به منظور شناخت ضرورت یا عدم ضرورت توسعه این حوزه از دانش در ایران ارائه می‌شود.
- پیشنهاد می‌شود پژوهشی به پیامدهای بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سه حوزه برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی در سازمان‌های استفاده کننده از تکنیک‌ها با سازمان‌هایی که از این تکنیک‌ها استفاده نمی‌کنند، پردازد.
- انجام تعداد محدودی پژوهش در زمینه حسابداری مدیریت در ایران را می‌توان از محدودیت‌های اصلی این بخش دانست زیرا که وجود پژوهش در این زمینه می‌توانست به پژوهشگر کمک کند تا با مطالعه نحوه کار پیشکسوتان و مراجعه به فهرست منابع و ماخذ پژوهش‌های آنان به پرسش‌های استاندارد و منابع دیگر مرتبط با پژوهش دست یابد.

* مشایخی، بیتا؛ نوروش، ایرج (۱۳۸۴). "نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشجویان و شاغلین در حرفه حسابداری". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۱، صص ۱۶۱ - ۱۳۳.

* مکیان، سیدنظام الدین؛ ابومحمدی، حمید؛ ده موبد، بابک. (۱۳۸۹). "شناسایی و رتبه بندی ابزارهای کارای حسابداری مدیریت در صنایع منتخب استان یزد"، همایش منطقه ای بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث حسابداری مدیریت در صنعت.

* Abdel-Kader, M., and Luther, R. (2008), The impact of Firm Characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis, *British Accounting Review*, 40 (1): pp.2-27.

* Abdel-Kader, M. and Luther, R. G. (2006), IFAC's conception of the evolution of management accounting, *Advances in Management Accounting*, Vol. 15, pp.237-256.

* Chenhall, R.H., and Langfield-Smith, K., (1998). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study, *Management Accounting Research*, Vol. 9, pp.1-19.

* Chenhall, R.H., and Morris, D., (1986). The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, Vol. 61, No.1, pp.16-20.

* Chong, V. (1996), Management Accounting Systems, task uncertainty and managerial performance: a research note, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No. 5, pp.415-421.

* Chong, V and Chong, K. (1997), Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems, *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No. 4, pp.268-276.

* Cobb, I., Helliart, C., Innes, J., (1995). Management Accounting Change in a Bank. *Management Accounting Research* 6(2), 155-175.

باتوجه به اینکه این پژوهش براساس پرسشنامه صورت گرفته، محدودیت های ذاتی این ابزارهای گردآوری در این پژوهش وجود دارد.

فهرست منابع

* ایمانی برندق، محمد و زواری رضایی. (۱۳۸۸). "بررسی اهمیت تکنیکهای حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده بورس تهران". کنفرانس بین المللی حسابداری مدیریت - تهران.

* بهرام فرقی و خواجهی. شکرالله و ناظمی. امین. (۱۳۸۷). "شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". توسعه و سرمایه. شماره ۱. صص ۹۳-۱۱۷.

* خدای پور. احمد و طالبی. رقیه. (۱۳۸۹). "بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابداری، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۳۹.

* دانایی فرد، حسن والوانی، سیدمهدی و آذر، عادل. (۱۳۸۷). "روش شناسی پژوهش کمی در مدیریت: رویکردی جامع"؛ تهران: انتشارات صفار-اشراقی.

* دستگیر، محسن؛ عرب یارمحمدی، جواد. (۱۳۸۴). "بررسی موانع سیستم هزینه یابی هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۹، صص ۷۵-۶۳.

* طالبی، رقیه، (۱۳۸۹)، "بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی شهرک صنعتی کاوه"، همایش منطقه ای بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث حسابداری مدیریت در صنعت.

- * Gordon, L.A., and Narayanan, V.K., (1984). Management Accounting systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation, Accounting, Organizations and Society, Vol.9, No.1, pp.33-47.
- * Rahman, I. K. A., Omar, N., Sulaiman, M., and Abdin, Z., (2005), Management Accounting Practices in Malaysia, in A. Nishimura and R. Willett (eds.), Management Accounting in Asia, Thomson, pp. 87-118.
- * Redenbaugh, Margaret J. (2005). The use of Management Accounting Tools by Chief Financial Officers of Baccalaureate College – General and Masters Colleges and Universities II
- * Cokins, G., (1999). Using ABC to become ABM, Journal of Cost Management, Vol.13, No.1, pp: 29-35.
- * Cooper, R.B. and Zmud, R.W.1990, 'Information Technology Implementation Research: A Technological Diffusion Approach', Management Science, Vol.36, No.2, pp.123-139.
- * Daft, R.L and Macintosh, N.B. (1978). A new Approach to Design and Use Management Information. California Management Review, 2, 82-92.
- * Damanpour, F. & Evan, W.M. (1984). Organizational innovation & performance : the problem of organizational lag. Administrative Science Quarterly, 29, 392 – 409.

یادداشت‌ها

¹ International Federation of Accountants (IFAC)

² Institute Of Management Accountants (IMA)

³ Ashton et al

⁴ فعالیت‌های ستاد در سازمان، فعالیت‌هایی هستند که به طور غیر مستقیم در تأمین هدف‌های سازمان نقش دارند.

⁵ سازمان دارای ساختار هرمی با سلسله مراتب سازمانی است که همه مدیران در یک سطح به مدیر بالایی گزارش می دهند و به طور کلی، یک مدیر مسئولیت تمام مراحل برنامه ریزی، هدایت و کنترل زیردستان خود را بر عهده دارد.

⁶ IFAC

⁷ Sophistication

⁸ Kaplan

⁹ Scapens

¹⁰ Ferrara

¹¹ Allott et al.

¹² Birkett & Poullas

¹³ Garrison

¹⁴ Noreen & Seal

¹⁵ Face validity

¹⁶ Willcoxon

¹⁷ Nunally

* Damanpour, F. (1996). Organizational Complexity and Innovation: Developing and Testing Multiple Contingency Models, Management Science, vol.42, No.5.

* Drury, C. and Tayles, M. (2000). Cost system design and profitability analysis in UK companies, CIMA, London.

* Emmanuel, C., Otley, D., and Merchant, K., (1990). Accounting for management control, second edition, Chapman & Hall.

* Etemadi, Hossein; Dianati Dilami, Zahra; Bazaz, Mohammad S; Parameswaran, Ravi., (2009). Advances in Accounting . Incorporating Advances in International Accounting, 25, PP 216–225.

* Fisher, J., (1995). Contingency-based Research on management control Systems: Categorization by level of complexity. Journal of Accounting Literature, Vol. 14, pp.24-53.

* Foster, G., and Gupta, M., (1990). Activity Accounting: An Electronics industry implementation, In R. Kaplan, ed., Measures for Manufacturing Excellence, Harvard Business School Press.

* Gerdin, J., (2005). The impact of departmental interdependencies and management accounting system use on subunit performance, Orebro university-Jan Wallander Och-Tom Hedelius Foundation.

* Gernon, H., and Wallace, R.S.O., (1995). International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies, Journal of Accounting Literature, Vol.14, pp.54-106.

* Gordon, L.A. and Miller, D., (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems, Accounting organizations and Society, Vol. 1, no.1, pp.59-69.