

مقاله پژوهشی

ارائه مدل ارزیابی عملکرد شرکت‌های دولتی، با استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی با تأکید بر رویکرد اقتضایی

شیرمحمد یعقوبیان^۱، بابک جمشیدی نوید^{۲*}، مهرداد قنبری^۳

چکیده

مشخصات نویسندگان

هدف: هدف این پژوهش بررسی تأثیر ابزارهای مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر عملکرد سازمانی با تأکید بر رویکرد اقتضایی بوده است.

طراحی / روش شناسی / رویکرد: با استفاده از فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی و برون سازمانی، ابزارهای مدیریت هزینه و بودجه‌بندی، به ارزیابی عملکرد، پرداخته شده است. ابزار گردآوری اطلاعات در این پژوهش، پرسش‌نامه استاندارد با طیف لیکرت بوده است. جامعه آماری این پژوهش را مدیران شرکت‌های دولتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸ تشکیل داده است؛ که ۳۶۰ پرسش‌نامه، برای تحلیل گردآوری شد. روابط بین متغیرها، با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس مورد آزمون قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان داد که فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی و برون سازمانی، ابزارهای مدیریت هزینه و بودجه‌بندی، بر ارزیابی عملکرد سازمانی تأثیر معناداری دارند. فاکتورهای اقتضایی بیرونی، نسبت به فاکتورهای اقتضایی درونی، بر مدیریت هزینه و بودجه‌بندی، تأثیر بیشتری داشته است. همچنین، تأثیر فاکتورهای اقتضایی بیرونی، با در نظر گرفتن نقش میانجی مدیریت هزینه و بودجه‌بندی، بر عملکرد شرکت‌های دولتی، نسبت به فاکتورهای اقتضایی درونی، بیشتر بوده است.

محدودیت‌ها و پیامدها: با توجه به اینکه پرسش‌نامه این پژوهش یک پرسش‌نامه استاندارد می‌باشد، بنابراین هیچ‌گونه محدودیتی در حین کار که تأثیری بر نتایج تحقیق گذاشته باشد مشاهده نشد.

پیامدهای عملی: ۱. پیامد پژوهش نشان می‌دهد که مدیران دولتی در تصمیم‌گیری‌هایشان به فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی بیشتر توجه می‌کنند. ۲. پیامد پژوهش نشان می‌دهد مدیران دولتی با استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی می‌توانند عملکرد شرکت را ارتقاء دهند.

ابتکار یا ارزش مقاله: استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت جهت ارزیابی عملکرد مدیران شرکت‌های دولتی.

نوع مقاله: علمی

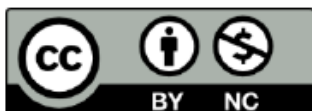
کلمات کلیدی: عملکرد سازمانی، مدیریت هزینه، بودجه‌بندی، رویکرد اقتضایی، شرکت‌های دولتی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
sh.yaghoobian@iauksh.ac.ir
۲. استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران (**نویسنده مسئول)
jamshidinavid@iauksh.ac.ir
۳. استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
ghanbari@iauksh.ac.ir

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۰۲/۱۷ تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۰/۰۵/۳۱ تاریخ چاپ مقاله: ۱۴۰۰/۰۷/۰۱

منتشر شده توسط دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

jpap.sbu.ac.ir





research paper

Public Corporates Performance Evaluation, by using New Cost Management and Budgeting Tools with Emphasis on Contingency Approach

Shirmohammad Yaghoubian¹, Babak Jamshidinavid^{2*}, Mehrdad Ghanbari³

Authors

1. Ph.D. Student of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. sh.yaghoubian@iauksh.ac.ir
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran (*Corresponding Author) jamshidinavid@iauksh.ac.ir
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran ghanbari@iauksh.ac.ir

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to present model performance evaluation model influenced by management accounting tools with emphasis on the Contingency theory.

Design/Methodology/Approach: Using the internal and external Contingency factors, management and budget accounting tools have been evaluated. In this study, a questionnaire derived from research qualitative studies was based on the opinion of experts. The statistical population of this study has formed managers and experts in Tehran in 2019 stock exchange, 360 questionnaires were collected for analysis. The relationships between variables were tested using Smart.pls software.

Research Findings: The results showed that internal and external Contingency factors, management accounting tools and budgets have an impact on organizational performance evaluation. External contingency factors have a greater impact on cost management and budgeting than internal contingency factors. Also, the effect of external contingency factors, considering the mediating role of cost management and budgeting, on the performance of government companies, has been greater than internal contingency factors.

Limitations & Consequences: Considering that the questionnaire of this research is a standard questionnaire. Therefore, no restrictions were observed during the work that affected the research results.

Practical Consequences: 1. The results of the study show that managers pay more attention to internal contingency factors within their organization decisions. 2. The results of the research show that managers can improve the company's performance by using new cost management and budgeting tools.

Innovation or Value of the Article: Use of new management accounting tools to evaluate the performance of managers of public companies.

Paper Type: Research paper.

Key words: Organizational performance, cost management, budgeting, contingency approach, Public Corporates.

Received Date: 2021-05-07 Acceptation Date:2021-08-22 Publication Date: 2021-09-23
Publisher: Iran – Tehran – Shahid Beheshti University – Faculty of Management & Accounting
jpap.sbu.ac.ir



سازمان‌ها برای منابع و مشتریان به رقابت می‌پردازند و باید به نحوی نتایج حاصل از تصمیمات و اقدامات خود را ارزیابی کنند. عملکرد سازمانی به‌هیچ‌وجه یک پدیده ساده نیست، بلکه یک مفهوم پیچیده و چندبعدی است. کامرون^۱ اظهار می‌دارد که عملکرد سازمانی ذاتاً متناقض است، زیرا زمانی که یک چشم‌انداز عملکرد خوبی را نشان دهد، چشم‌انداز دیگر ممکن است نتیجه عکس را نشان دهد. عملکرد مفهومی چندبعدی است که وضعیت سازمان را نسبت به رقبا مشخص می‌کند (Keshavarzi et al., 2015). ارزیابی عملکرد فرآیندی است که در آن عملکرد فرد و سازمان و یا نهاد یا شرکت ارزیابی می‌شود. ارزیابی عملکرد سازمانی به چگونگی انجام مأموریت‌ها و وظایف و فعالیت‌های سازمانی و نتایج حاصله از انجام آن‌ها اطلاق می‌گردد. ارزیابی به فرآیند پیچیده سنجش، ارزش‌گذاری و قضاوت در خصوص عملکرد اطلاق می‌شود. ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد در بخش‌های دولتی تلاشی است سیستماتیک برای دانستن اینکه خدمات دولتی تا چه حد جوابگوی نیازهای مردم بوده و توانایی دولت در برآورده نمودن آن تا چه اندازه است (Zare et al., 2012). ابزارهای مدیریت هزینه از تغییرات بی‌تأثیر نبوده و روند رو به رشدی داشته‌اند. این روند با مطرح‌شدن هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف، تولید بهنگام، مدیریت کیفیت جامع آغاز شده و در دو دهه اخیر با ظهور ابزارهایی از قبیل مهندسی مجدد فرایندها، کارت امتیازی متوازن، ادامه یافته است. رویکرد اقتضایی به حسابداری مدیریت بیانگر آن است که هر شرکتی نمی‌تواند تمامی تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت را به کار گیرد (Malmi, 1999).

تئوری اقتضایی^۲ حسابداری مدیریت مبتنی بر این ایده است که هیچ سیستم حسابداری مدیریت مرتبط و جهان‌شمولی وجود ندارد که به‌صورت یکسان در تمام شرکت‌ها و در تمام شرایط به کار گرفته شود. این نظریه پیشنهاد می‌کند زمانی که شرایط خاص یک شرکت تغییر می‌کند، سیستم حسابداری مدیریت باید با آن شرایط سازگار گردد (Otley et al., 1995). به‌عبارت‌دیگر، هیچ سیستم حسابداری کاملی وجود ندارد، اما برای اینکه سیستم‌ها کارآمد باشند، ضروری است که با شرایط خاص شرکت سازگاری داشته باشند. زمانی که سازگاری^۳ بین حسابداری مدیریت و محیط شرکت بهبود می‌یابد، عملکرد شرکت نیز بهبود خواهد یافت. طراحان رویه‌های حسابداری مدیریت باید مراقب تأثیرات محیطی روی سیستمشان باشند (Gerdin, & Greve, 2006; Jusoh et al., 2006; Otley, 1980; Sari et al., 2006). با عنایت به استدلال‌های ارائه‌شده در فوق، این پژوهش در به‌کارگیری تئوری اقتضایی دارای دو نوآوری مهم است. نخست، مرور ادبیات پژوهش در حوزه حسابداری مدیریت حاکی از آن است که برخی محققان بر تنها یک رویه حسابداری مدیریت؛ نظیر بودجه‌بندی، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (Bjornenak, 1997; Melanzeri, M., & Zarabi, 2013)، ارزیابی متوازن و اندازه‌گیری عملکرد با استفاده از معیارهای مالی و غیرمالی (McGowan, 2009; Porter, 1985; Sari ET AL., 2006; Chenhall, & Longfield-Smith, 1998) تمرکز کرده‌اند. پژوهش حاضر، تعداد زیادی فاکتور اقتضایی همراه با جنبه‌های مختلف هر فاکتور را مورد توجه قرار می‌دهد. بدین معنی که در این پژوهش با مرور ادبیات حسابداری مدیریت با استفاده از تئوری اقتضایی، رویه‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده در محیط ایران و همچنین معروف‌ترین کتاب‌های این حوزه مانند دروری^۴ (2008) و زیمرمن^۵ (2000)، سه طبقه خاص از رویه‌های حسابداری مدیریت را شامل مدیریت هزینه، بودجه‌بندی و رویه‌های سنجش عملکرد مورد استفاده قرار می‌دهد. دوم، این مطالعه از دو رویکرد مهم تئوری اقتضایی استفاده می‌کند: (۱) رویکرد سازگاری که به بررسی رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و رویه‌های حسابداری مدیریت می‌پردازد و (۲) رویکرد تعامل که رابطه بین فاکتورهای اقتضایی، رویه‌های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی را بررسی می‌کند.

1. Cameron

2. Contingency Theory

3. Compatibility (fit)

4. Drury

5. Zimmerman

عملکرد در مرکز تمام فعالیت‌های هر سازمان است. ارزیابی عملکرد به‌عنوان تعیین بقای سازمان می‌باشد (Baines, & Langfield-Smith, 2003; Cadez, S. and Guilding, 2012). هدف اصلی یک سازمان، حفظ مزیت رقابتی و دستیابی به عملکرد بالاست. عملکرد سازمانی بازتابی از راهبردها و فعالیت‌های هر سازمانی است که بیانگر استفاده از منابع محسوس و نامحسوس برای رسیدن به اهداف و نقطه اوج روند تجمعی و فرآیند کار سازمانی می‌باشد؛ بنابراین ارزیابی عملکرد سازمانی ضروری است (Soim, 2005; Williamson, 2004). تئوری اقتضایی در ادبیات حسابداری مدیریت در اواسط ۱۹۷۰ ظاهر شد. نظریه رویکرد اقتضایی در حسابداری مدیریت، به این صورت توضیح داده می‌شود هیچ سیستم حسابداری مدیریت، به‌طور جهانی که متناسب با همه سازمان‌ها باشد و در همه شرایط جوابگوی نیاز سازمان‌ها باشد، وجود ندارد. در عوض پیشنهاد شده است که ویژگی‌های یک سیستم حسابداری مدیریت، به شرایط خاص آن سازمان بستگی دارد (Otley et al., 1995). با این وجود، کاربردهای آن مورد انتقاد قرار گرفته است و یافته‌های متضادی ایجاد شده است (Gerdin & Greve, 2004). تئوری اقتضایی یک چارچوب گسترده‌ای در مورد پژوهش‌ها حسابداری مدیریت فراهم آورده است که بیش از سه دهه مورد پذیرش قرار گرفته است؛ بنابراین مطالعات تجربی گسترده‌ای در مورد این مفاهیم، سبب اهمیت و اعتبار چارچوب تئوری اقتضایی می‌گردد (Gholamian, & Kamali Dehkordi, 2014). تئوری اقتضایی، مفهوم تناسب بین ویژگی‌های سازمانی و عوامل محیطی را مطرح می‌کند که اغلب برای توضیح علت به‌کارگیری ابزارهای مختلف حسابداری مدیریت در سازمان‌ها استفاده می‌شود. همچنین، از تئوری اقتضایی برای تعیین عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی سیستم حسابداری مدیریت سازمان از طریق تشخیص اثر متقابل بین سیستم حسابداری مدیریت، عوامل محیطی و عملکرد سازمان استفاده شده است (Abugalia, 2011). مطالعات تجربی بر اساس تئوری اقتضایی از سال ۱۹۸۰، توسط چنهال^۱ (2003) انجام شد. وی در پژوهش خود نشان داد که بسیاری از عوامل اقتضایی می‌تواند بر اثربخشی عملکرد حسابداری مدیریت مؤثر باشد. عواملی از قبیل عوامل محیطی، تکنولوژی، اندازه سازمانی، ساختار، استراتژی و فرهنگ ملی می‌تواند مؤثر باشد و این عوامل اقتضایی می‌تواند بر اجرای حسابداری مدیریت مؤثر باشد. چنهال همچنین در بررسی خود نشان داد که اشکال مختلف سازمانی بر به‌کارگیری حسابداری مدیریت می‌تواند مؤثر باشد و بر اساس سه معیار انتخاب، تعامل و روش‌های سیستمی است. در مقاله‌ای لوفت و شیلدز^۲ (2003) با استفاده از تئوری اقتضایی در حسابداری مدیریت نشان دادند که به‌کارگیری حسابداری مدیریت نیازمند ساختارهای مختلف سازمانی می‌باشد. خلاصه‌ای از پژوهش‌ها در سیستم حسابداری مدیریت و استراتژی توسط لاگفیلد - اسمیت^۳ (1997) ارائه شده و در سال ۲۰۰۷ توسعه داده شده است. در آن نشان داد که چهار استراتژی عمده در ارتباط با سیستم حسابداری مدیریت و استراتژی را فراهم کرده است. این اولویت‌ها شامل اولویت استراتژیک پورتر (1985)، استراتژی رقابتی مایلز و اسنو^۴ (1978)، نوع‌شناسی استراتژیک میلر و فریزن^۵ (1982) و مأموریت استراتژیک گوپتا و گویندرجان می‌باشد. کیلری^۶ (2015) به بررسی تأثیر حسابداری مدیریت در سرمایه ساختاری و عملکرد تجاری پرداخت. یافته‌های پژوهش کیلری نشان داد که حسابداری مدیریت به‌عنوان یک عنصر مناسب سرمایه ساختاری، نمی‌تواند باشد. این یافته‌ها نیز رابطه معناداری را بین سیستم‌های پیشرفته حسابداری مدیریت و عملکرد تجاری نشان می‌دهد و همچنین هم‌راستا با تحقیقات قبلی، روابط بین سه عنصر عوامل محیطی و عملکرد تجاری را تأیید می‌نماید. آفس و ایادی^۷ (2014) در

1. Chenhall

2. Luft and Shields

3. Langfield-Smith

4. Miles, R. W. and Snow

5. Miller, D. and Friesen

6. Cleary

7. Affes, H., Ayadi

پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که عدم اطمینان محیطی تأثیر معناداری بر میزان استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت دارد. نیمتراکن و تایلز^۱ (2015) به تشریح شیوه‌ها و استراتژی حسابداری مدیریت در تایلند پرداختند. در این پژوهش با استفاده از آزمون آنوا، کروسکال - وایس، به بررسی و آزمون فرضیه‌ها پرداخته شد. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی با استفاده از رهبری هزینه در استفاده از رویکردهای جدید حسابداری مدیریت، سود بالاتری نسبت به سیستم‌های حسابداری سنتی به دست می‌آورند. نتایج پژوهش نشان داد که برای تعیین سودآوری جامع شامل هزینه، دارایی و تکنیک‌های پیش‌بینی درآمد، استفاده ترکیبی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، سبب افزایش سودآوری می‌گردد.

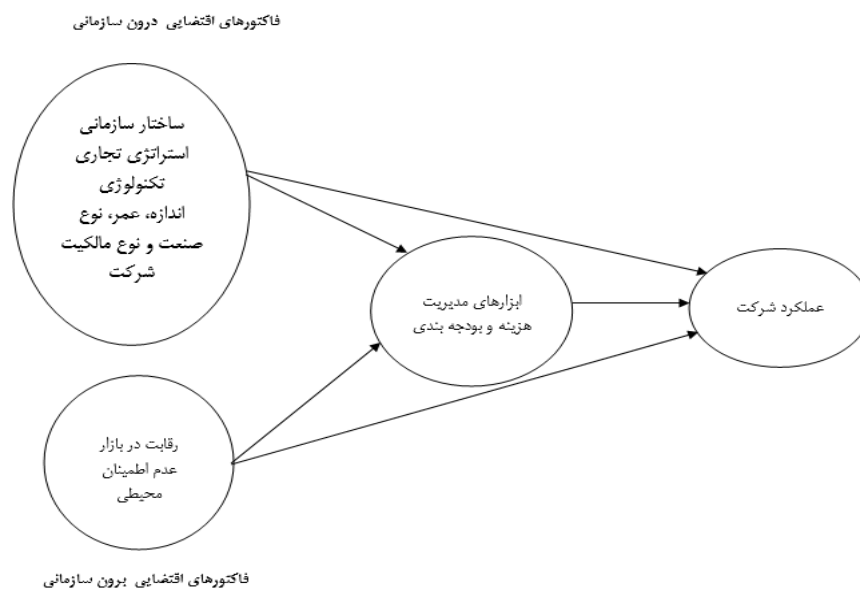
نتایج پژوهشی با عنوان مدیریت هزینه و ارزیابی عملکرد بیمارستان دولتی که توسط بو سو و همکاران^۲ (2019) درباره بیمارستان‌های دولتی چین صورت گرفت نشان داد که عدم استفاده از سیستم‌های مدیریت هزینه نوین، بیمارستان‌های دولتی را مجبور خواهد کرد که انرژی بیشتری را در کنترل هزینه‌های پزشکی صرف کنند و استفاده از روش‌های مدیریت هزینه، زمینه علمی و دقیقی را برای تصمیم‌گیری در بیمارستان‌های دولتی فراهم می‌کند (Bo Su et al., 2019). چونگ میونگ لی^۳ (2021) در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر اعتبار سنجش عملکرد در سازمان‌های غیرانتفاعی بیان کرد در حالی که منابع زیادی به اندازه‌گیری عملکرد در بخش غیرانتفاعی اختصاص یافته است، نگرانی در مورد اعتبار اندازه‌گیری مانع تلاش‌های اندازه‌گیری شده است. در این مطالعه، نویسنده از تحلیل مسیر برای بررسی تأثیر مستقیم و غیرمستقیم شش پیش‌بینی‌کننده برای اعتبار اندازه‌گیری عملکرد در سازمان‌های غیرانتفاعی استفاده می‌کند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که درگیری ذینفعان، فرهنگ رشد، سطح پذیرش اندازه‌گیری عملکرد، حرفه‌ای بودن و ثبات مالی به طور قابل توجهی بر اعتبار اندازه‌گیری عملکرد تأثیر می‌گذارد. مدیران سازمان‌های غیرانتفاعی می‌توانند با درک کاتالیزورهای (واکنش‌های) اعتبار اندازه‌گیری، اثربخشی اندازه‌گیری عملکرد را ارتقاء دهند. علیپور و خراشادی‌زاده (2020) در پژوهشی با عنوان طراحی سامانه اندازه‌گیری عملکرد فرودگاه‌ها با استفاده از روش کارت امتیازی متوازن نشان دادند با توجه به تفاوت در محیط‌های پیرامونی، سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و ... در فرودگاه‌ها، تهیه لیست یکسانی از شاخص‌های عملکرد برای همه فرودگاه‌ها امکان‌پذیر نیست. بنابراین، شاخص‌های عملکرد هر فرودگاه، منحصر به همان فرودگاه است و باید شناسایی شود، سپس یک سیستم اندازه‌گیری عملکرد ایجاد شود. با استفاده از نتایج مرحله یک، با استفاده از نظر کارشناسان، شاخص‌های عملکرد فرودگاه مهرآباد را در مناطق شناخته شده شناسایی و دسته‌بندی کردند. نتایج این مطالعه ۸۲ شاخص را در ۶ زمینه عملکرد ایمنی، اقتصادی، زیست‌محیطی، کیفیت خدمات، تأخیر و ظرفیت و بهره‌وری شناسایی می‌کند. دیانتی و همکاران (2015) در بررسی تأثیر عدم اطمینان محیطی بر اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت نشان دادند که عدم اطمینان محیطی بر سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت تأثیر مثبت داشته است. همچنین، نتایج بیانگر تأثیر مثبت سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت‌ها می‌باشد. به علاوه، عدم اطمینان محیطی به واسطه سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت، تأثیر مثبت بر عملکرد شرکت‌ها دارد. غلامیان و دهکردی (2014) در بررسی تأثیرات کاربرد استراتژی‌های رقابتی و تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک روی عملکرد شرکت نشان دادند که متغیرهای مستقل مدل توانسته‌اند ۵۶ درصد از تغییرات عملکرد مالی و ۴۸ درصد از تغییرات عملکرد بازار را تبیین کنند. نتیجه آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که در سه استراتژی رهبری هزینه،

1. Nimtrakoon & Tayles

2. Bo Su et al.,

3. Chongmyoung Lee

تمایز در محصول و تمرکز دارای ارتباط مثبت با عملکرد مالی شرکت‌ها می‌باشند و از میان تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک فقط تکنیک‌های مرتبط با تصمیم‌گیری استراتژیک ارتباط مثبت با عملکرد مالی دارند. همچنین، از میان استراتژی‌های رقابتی فقط استراتژی تمایز در محصول ارتباط مثبت با عملکرد بازار شرکت‌ها دارد و از میان تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، تکنیک‌های مرتبط با تصمیم‌گیری استراتژیک و تکنیک‌های مرتبط با حسابداری رقیب ارتباط مثبت با عملکرد بازار شرکت‌ها دارند. بررسی رابطه بین ابزارهای کنترلی حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی در مطالعات قبلی از نظر اثرات اندکی که ممکن است بر عملکرد سازمانی داشته باشند و ادعای مربوط به علّیت در خصوص استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی مورد انتقاد قرار گرفته است (Perera, & Poole, 1997). این استدلال‌ها حاکی از آن است که ابزارهای حسابداری مدیریت باید از دیدگاه رویکرد سیستمی بررسی گردند؛ بدین معنی که باید اثر سازگاری بین فاکتورهای اقتضایی و ابزارهای حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمانی مورد مطالعه قرار گیرد. این بدان معنی است که لازم است استفاده بالقوه از ابزارهای حسابداری مدیریت به‌عنوان یک متغیر میانجی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد سازمانی در یک رویکرد سازگاری سیستمی مورد بررسی قرار گیرد؛ این مدل ممکن است کمک کند تا این موضوع بررسی شود که آیا رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد سازمانی یک رابطه مستقیم است؟ یا اینکه رابطه‌ای غیرمستقیم است؟ از طریق ابزارهای حسابداری مدیریت ایجاد می‌گردد. با عنایت به این توضیحات، مدل مفهومی پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد سیستمی مطالعات اقتضایی به شرح شکل شماره ۱ است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

سؤال اصلی ۱: بین فاکتورهای اقتضایی و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی چه رابطه‌ای وجود دارد؟
سؤال فرعی ۱-۱: بین فاکتورهای اقتضایی درون‌سازمانی شامل (ساختار سازمانی، استراتژی تجاری، تکنولوژی، اندازه، عمر، نوع صنعت، نوع مالکیت) و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی چه رابطه‌ای وجود دارد؟
سؤال فرعی ۱-۲: بین فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی شامل (رقابت در بازار و عدم اطمینان محیطی) و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی چه رابطه‌ای وجود دارد؟

سؤال اصلی ۲: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟

سؤال اصلی ۳: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟

سؤال فرعی ۱-۳: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی درون‌سازمانی و عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟

سؤال فرعی ۲-۳: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی و عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش برای اندازه‌گیری متغیرها از پرسش‌نامه‌ای با طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شد. این پرسش‌نامه دارای ابعاد ابزارهای مدیریت هزینه، بودجه‌بندی، بعد اقتصادی، رقابت در بازار، عدم اطمینان محیطی، ویژگی‌های محیطی سازمان، توانمندی‌های فناوری، فرآیندهای سازمان، ساختار سازمانی، استراتژی سازمانی و عملکرد شرکت بوده است. جامعه آماری مورد مطالعه، مدیران عامل و مدیران مالی شرکت‌های دولتی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. لازم به یادآوری می‌باشد که انتخاب شرکت‌های دولتی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان جامعه آماری بدین لحاظ است که تقریباً قابل استفاده‌ترین اطلاعات به‌عنوان شرکت‌هایی هستند که سهام آن‌ها در بورس قیمت‌گذاری و دادوستد می‌شود. با توجه به نامحدود بودن جامعه آماری، با استفاده از رابطه کوکران ۳۶۴ نفر به‌عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شده‌اند که در نهایت ۳۶۰ نفر از مدیران دولتی و محققان به‌صورت تصادفی انتخاب شده‌اند. برای آزمون روابط نیز از نرم‌افزار SMART.PLS استفاده شده است.

برای سنجش متغیرهای استفاده‌شده، ابتدا شاخص‌های مورد نظر ترجمه و سپس با مراجعه به نخبگان اصلاحات لازم صورت گرفت. سپس، از فاکتورهای پرسش‌نامه استاندارد سوهن، یو، لی و لی (2003) بانکر، پوتر و شرودر (1993)، الحصار (2006)، اسنو و هریناک (1980)، گوسلین (1997)، چنهال و لانگفیلد - اسمیت (1998) حلیم (2004)، چنهال (2005)، اوزید و لانگفیلد - اسمیت (2005) و گلیدینگ (1999) استفاده شد. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به‌وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود.

سؤالات مرتبط با متغیرهای مورد بررسی دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ حذف و سپس، پایایی متغیرهای پژوهش توسط شاخص‌های آلفای کرونباخ با میزان استاندارد بالای ۰/۷ و پایایی ترکیبی (CR) با میزان استاندارد بالای ۰/۷ و میانگین واریانس توسعه‌یافته (AVE) با میزان استاندارد بالای ۰/۵ (Fornel & Laker, 1998) با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS بررسی شد.

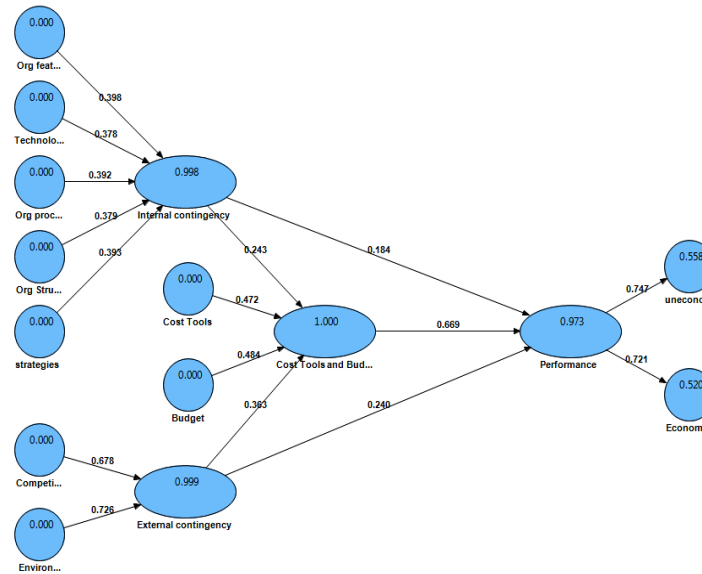
جدول ۱. پایایی و روایی همگرایی متغیرهای مدل پژوهش

متغیرها	آلفای کرونباخ	یایی ترکی بی (CR)	VE
بودجه‌بندی	۰/۸۹	۰/۹۱	۰/۵۲
رقابت در بازار	۰/۷۴	۰/۸۴	۰/۵۷
ابزارهای هزینه	۰/۹۱	۰/۹۲	۰/۵۰
بعد اقتصادی	۰/۸۹	۰/۹۱	۰/۵۶
عدم اطمینان محیطی	۰/۷۸	۰/۸۷	۰/۷۰
ساختار سازمانی	۰/۹۴	۰/۹۵	۰/۵۲
ویژگی‌های سازمان	۰/۹۲	۰/۹۳	۰/۵۴
فرآیندهای سازمان	۰/۸۷	۰/۹۰	۰/۶۲
توانمندی‌های فناوری	۰/۸۷	۰/۸۹	۰/۵۳
استراتژی سازمانی	۰/۹۲	۰/۹۴	۰/۶۱
بعد غیراقتصادی	۰/۹۰	۰/۹۲	۰/۵۷

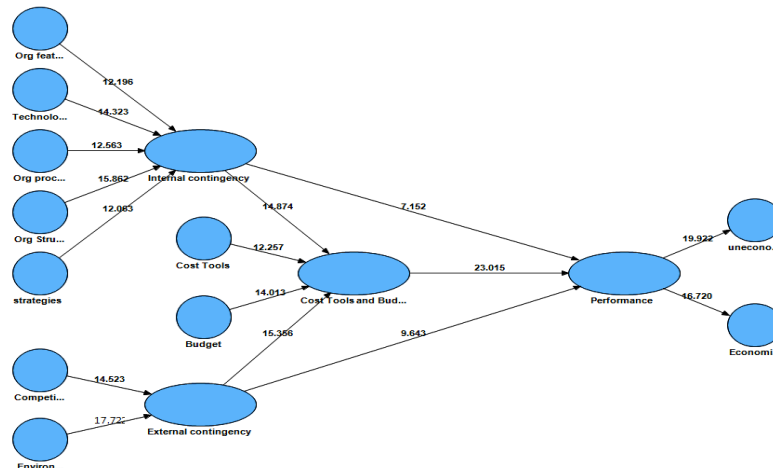
همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، متغیرهای پژوهش از پایایی و روایی همگرا برخوردار می‌باشند. آلفای کرونباخ تمامی متغیرهای بزرگ‌تر از ۰/۷ بوده، بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) همواره بزرگ‌تر از ۰/۵ است، بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. در قسمت روایی واگرا، میزان تفاوت بین شاخص‌های یک سازه با شاخص‌های سازه‌های دیگر در مدل مقایسه می‌شود. این کار از طریق مقایسه جذر AVE هر سازه با مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها محاسبه می‌گردد. برای این کار یک ماتریس باید تشکیل داد که مقادیر قطر اصلی ماتریس جذر ضرایب AVE هر سازه است و مقادیر پایین و بالای قطر اصلی، ضرایب همبستگی بین هر سازه با سازه‌های دیگر است. در بررسی ماتریس مشخص شد در هر ستون، جذر AVE هر سازه از ضرایب همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر بیشتر شده است که این مطلب حاکی از قابل قبول بودن روایی واگرای سازه‌هاست. در مجموع با تأیید روایی همگرا و واگرا، روایی کلی مدل اندازه‌گیری نیز مورد قبول واقع می‌گردد.

تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در مدل کلی پژوهش که در شکل ۱ ترسیم شده است مدل اندازه‌گیری (رابطه هر یک از متغیرهای قابل مشاهده به متغیر پنهان) و مدل مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) محاسبه شده است. برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است که در شکل ۲ ارائه شده است.



شکل ۲. تکنیک حداقل مربعات جزئی مدل کلی پژوهش



شکل ۳. آماره t مدل کلی پژوهش با تکنیک بوت استرپینگ

سؤال فرعی ۱-۱: بین فاکتورهای اقتضایی درون‌سازمانی (شامل ساختار سازمانی، استراتژی تجاری، تکنولوژی، اندازه، عمر، نوع صنعت، نوع مالکیت) و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی چه رابطه‌ای وجود دارد؟ طبق جدول ۲ مشاهده می‌گردد که شدت اثر فاکتورهای اقتضایی درون‌سازمانی بر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی برابر ۰/۲۴۳ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۱۴/۸۷۴ به‌دست آمده است، که بزرگ‌تر از

مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی $۱/۹۶$ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد بین فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی (شامل ساختار سازمانی، استراتژی تجاری، تکنولوژی، اندازه، عمر، نوع صنعت، نوع مالکیت) و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی رابطه معناداری وجود دارد.

سؤال فرعی ۱-۲: بین فاکتورهای اقتضایی برون سازمانی (شامل رقابت در بازار و عدم اطمینان محیطی) و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی چه رابطه‌ای وجود دارد؟

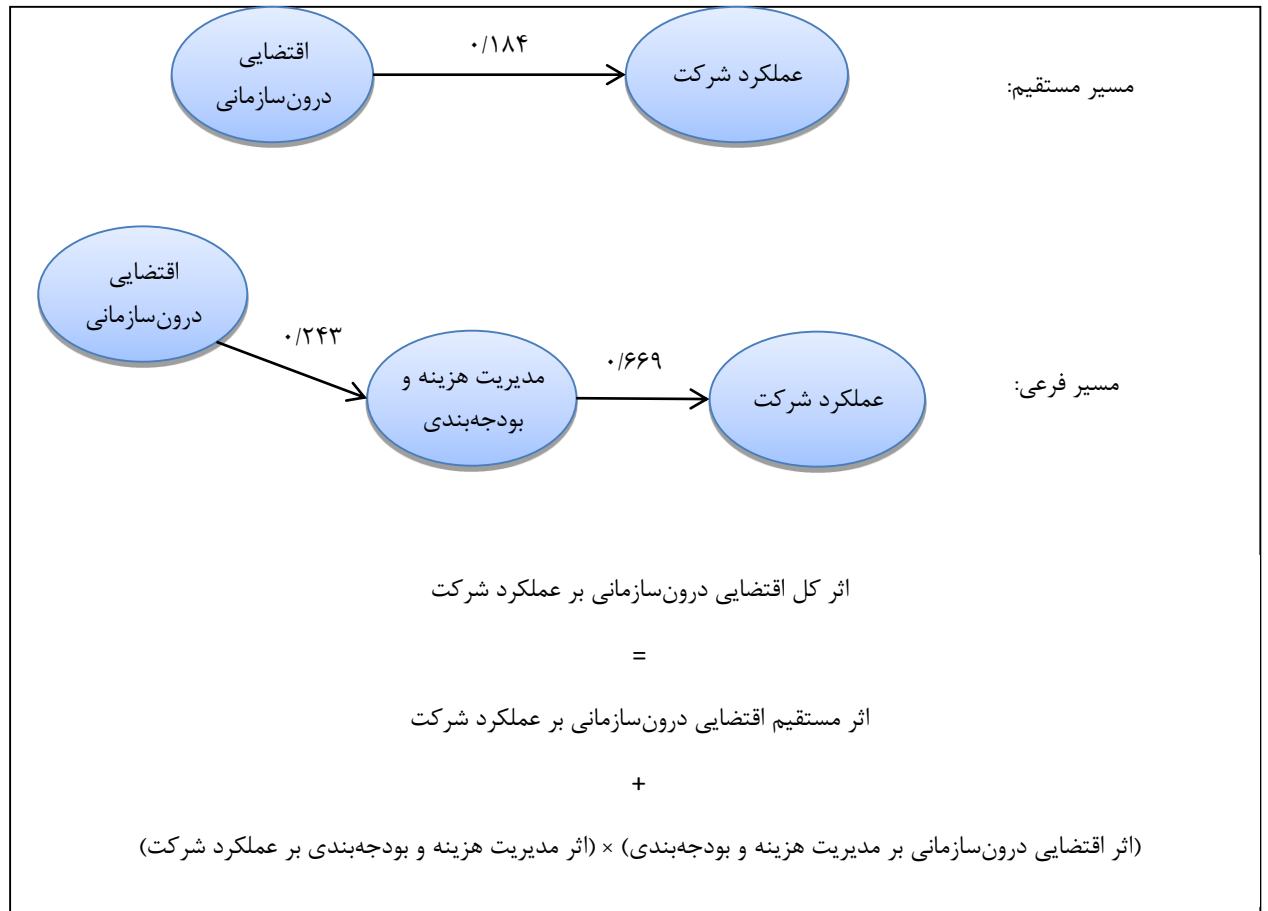
شدت اثر فاکتورهای اقتضایی برون سازمانی بر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی برابر $۰/۳۶۳$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $۱۵/۳۵۶$ به دست آمده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی $۱/۹۶$ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد بین فاکتورهای اقتضایی برون سازمانی (شامل رقابت در بازار و عدم اطمینان محیطی) و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی رابطه معناداری وجود دارد.

سؤال اصلی ۱: بین فاکتورهای اقتضایی و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی چه رابطه‌ای وجود دارد؟ با توجه به نتایج سؤالات فرعی ۱-۱ و ۱-۲ مبنی بر وجود رابطه معنادار بین فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی و فاکتورهای اقتضایی برون سازمانی با استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی، در مجموع می‌توان نتیجه گرفت که بین فاکتورهای اقتضایی و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی رابطه معناداری وجود دارد.

سؤال اصلی ۲: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟ شدت اثر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر عملکرد شرکت برابر $۰/۶۶۹$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $۲۳/۰۱۵$ به دست آمده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی $۱/۹۶$ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارد.

سؤال فرعی ۱-۳: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی و عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟

برای پاسخگویی به سؤال فوق ابتدا به بررسی مسیر مستقیم فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی و عملکرد شرکت و سپس مسیر فرعی فاکتورهای اقتضایی درون سازمانی و عملکرد شرکت گذرنده از متغیر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی تعیین شود. برای محاسبه میزان اثر کل از رویکرد زیر استفاده شده است:



شکل ۴. بررسی اثر کلی

در نتیجه خواهیم داشت:

$$\text{اثر کل} = 0.184 + (0.243 \times 0.669) = 0.184 + 0.163 = 0.347$$

دیده می شود که مسیر فرعی گذرنده از متغیر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه بندی به میزان ۰/۱۶۳ سبب افزایش میزان تأثیر مستقیم فاکتورهای اقتضای درون سازمانی و عملکرد شرکت شده است. نرم افزار اسمارت پی ال اس تمامی محاسبات مربوط به تحلیل مسیرهای مستقیم و فرعی را انجام داده و آن ها را در جدولی به نام اثرات کلی ارائه می کند. در نتیجه، می توان مقدار تأثیر کلی و معنادار تمامی متغیرها را بر هم مشاهده کرد. نتایج این محاسبات در جدول زیر آمده است.

جدول ۲. اثرات کلی مدل اصلی

مسیر	مسیر	آماره ۱	آماره ۲
بودجه‌بندی → هزینه و بودجه	اقتضایی بیرونی → بعد غیراقتصادی	۱۳/۰۹	۰/۳۶
بودجه‌بندی → بعد اقتصادی	اقتضایی درونی → هزینه و بودجه	۱۴/۸۷	-/۲۴
بودجه‌بندی → عملکرد شرکت	اقتضایی درونی → بعد اقتصادی	۱۱/۲۷	۰/۲۵
بودجه‌بندی → بعد غیراقتصادی	اقتضایی درونی → عملکرد شرکت	۱۲/۸۲	۰/۳۴
رقابت در بازار → هزینه و بودجه	اقتضایی درونی → بعد غیراقتصادی	۱۲/۲۳	-/۲۵
رقابت در بازار → بعد اقتصادی	ساختار سازمانی → هزینه و بودجه	۱۱/۳۶	۰/۰۹
رقابت در بازار → اقتضایی بیرونی	ساختار سازمانی → بعد اقتصادی	۱۰/۰۴	۰/۰۹
رقابت در بازار → عملکرد شرکت	ساختار سازمانی → اقتضایی درونی	۱۵/۸۶	-/۳۷
رقابت در بازار → بعد غیراقتصادی	ساختار سازمانی → عملکرد شرکت	۹/۹۴	۰/۱۳
ابزارهای هزینه → هزینه و بودجه	ساختار سازمانی → بعد غیراقتصادی	۱۰/۴۹	۰/۰۹
ابزارهای هزینه → بعد اقتصادی	ویژگی‌های سازمان → هزینه و بودجه	۱۱/۴۰	۰/۰۹
ابزارهای هزینه → عملکرد شرکت	ویژگی‌های سازمان → بعد اقتصادی	۹/۱۹	۰/۱۰
ابزارهای هزینه → بعد غیراقتصادی	ویژگی‌های سازمان → اقتضایی درونی	۱۲/۱۹	-/۳۹
هزینه و بودجه → بعد اقتصادی	ویژگی‌های سازمان → عملکرد شرکت	۹/۷۱	۰/۱۳
هزینه و بودجه → عملکرد شرکت	ویژگی‌های سازمان → بعد غیراقتصادی	۱۰/۳۷	۰/۱۰
هزینه و بودجه → بعد غیراقتصادی	فرآیندهای سازمان → هزینه و بودجه	۱۰/۶۷	۰/۰۹
عدم اطمینان محیطی → هزینه و بودجه	فرآیندهای سازمان → بعد اقتصادی	۹/۶۶	۰/۰۹
عدم اطمینان محیطی → بعد اقتصادی	فرآیندهای سازمان → اقتضایی درونی	۱۲/۵۶	۰/۳۹

۹/۹۸	۰/۱۳	فرآیندهای سازمان → عملکرد شرکت	۱۷/۷۲	۰/۷۲	عدم اطمینان محیطی → اقتضایی بیرونی
۱۰/۷۷	۰/۱۰	فرآیندهای سازمان → بعد غیراقتصادی	۱۳/۳۷	۰/۳۵	عدم اطمینان محیطی → عملکرد شرکت
۱۶/۷۲	۰/۷۲	عملکرد شرکت → بعد اقتصادی	۱۳/۳۳	۰/۲۶	عدم اطمینان محیطی → بعد غیراقتصادی
۱۹/۹۲	۰/۷۴	عملکرد شرکت → بعد غیراقتصادی	۱۵/۳۵	۰/۳۶	اقتضایی بیرونی → هزینه و بودجه
۱۱/۴۲	۰/۰۹	توانمندی‌های فناوری → هزینه و بودجه	۱۲/۴۸	۰/۳۴	اقتضایی بیرونی → بعد اقتصادی
۱۰/۸۵	۰/۰۹	توانمندی‌های فناوری → بعد اقتصادی	۱۵/۱۲	۰/۴۸	اقتضایی بیرونی → عملکرد شرکت
۹/۷۲	۰/۰۹	استراتژی سازمانی → بعد اقتصادی	۱۴/۳۲	۰/۳۷	توانمندی‌های فناوری → اقتضایی درونی
۱۲/۰۶	۰/۳۹	استراتژی سازمانی → اقتضایی درونی	۱۰/۷۲	۰/۱۳	توانمندی‌های فناوری → عملکرد شرکت
۱۰/۳۲	۰/۱۳	استراتژی سازمانی → عملکرد شرکت	۱۱/۱۶	۰/۰۹	توانمندی‌های فناوری → بعد غیراقتصادی
۱۱/۱۷	۰/۱۰	استراتژی سازمانی → بعد غیراقتصادی	۱۱/۸۳	۰/۰۹	استراتژی سازمانی → هزینه و بودجه

همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌گردد، شدت اثر کل فاکتورهای اقتضایی درون‌سازمانی و عملکرد شرکت با در نظر گرفتن اثر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی برابر $0/347$ به دست آمده است و مقدار معناداری برابر $12/829$ محاسبه شده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است؛ بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی درون‌سازمانی و عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارد.

سؤال فرعی ۲-۳: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی و عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟

شدت اثر کل فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی و عملکرد شرکت برابر $0/483$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $15/120$ به دست آمده است که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. دیده می‌شود که مسیر فرعی گذشته از متغیر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی به میزان $0/243$ سبب افزایش میزان تأثیر مستقیم فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی بر عملکرد شرکت شده است. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی و عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارد.

سؤال اصلی ۳: استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد شرکت‌های دولتی چه تأثیری دارد؟

با توجه به نتایج به دست آمده از نتایج روابط بین متغیرهای مورد بررسی، می‌توان مشاهده کرد که ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی، میانجی رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد شرکت است. میزان تأثیر متغیرهای اقتضایی برون‌سازمانی، بدون حضور میانجی و به‌طور مستقیم، $0/240$ بوده است. این مقدار برای عوامل اقتضایی درون‌سازمانی نیز $0/184$ بوده است. مقدار آماره t این روابط نیز مورد تأیید قرار گرفته است؛ اما مقدار تأثیر عوامل اقتضایی برون‌سازمانی بر عملکرد، با توجه به نقش میانجی ابزارهای هزینه و بودجه، $0/483$ و برای متغیر اقتضایی درون‌سازمانی نیز $0/347$ بوده است؛ که مقدار آماره t این روابط مورد تأیید بوده است. می‌توان مشاهده کرد با حضور میانجی ابزارهای نوین هزینه، میزان تأثیر این

متغیرها بر عملکرد متفاوت بوده است. در مجموع می‌توان نتیجه گرفت که استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد شرکت تأثیر دارد. خلاصه یافته‌های حاصل از تحلیل سؤالات در جدول ۳ بیان شده است.

جدول ۳. خلاصه تحلیل سؤالات پژوهش

نتیجه	آماره t	تأثیر	جهت	سؤال	
تأثیر معنادار	۱۴/۸۷۴	۰/۲۴۳	→ اقتضایی درونی	سؤال فرعی ۱-۱	۳
تأثیر معنادار	۱۵/۳۵۶	۰/۳۶۳	→ اقتضایی بیرونی	سؤال فرعی ۱-۲	
تأثیر معنادار	۲۳/۰۱۵	۰/۶۶۹	عملکرد شرکت → هزینه و بودجه	سؤال اصلی ۲	
تأثیر معنادار	۱۲/۸۲۹	۰/۳۴۷	→ هزینه و بودجه → اقتضایی درونی عملکرد شرکت	سؤال فرعی ۳-۱	۴ سؤال اصلی
تأثیر معنادار	۱۵/۱۲۰	۰/۴۸۳	→ هزینه و بودجه → اقتضایی بیرونی عملکرد شرکت	سؤال فرعی ۳-۲	

نتیجه‌گیری

هدف از این پژوهش ارائه مدل ارزیابی عملکرد شرکت‌های دولتی، تحت تأثیر ابزارهای حسابداری مدیریت با تأکید بر رویکرد اقتضایی بوده است. سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که فاکتورهای اقتضایی چه تأثیری بر میزان استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت شامل مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در شرکت‌های دولتی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد؟ همچنین، ابزارهای نوین حسابداری مدیریت چه تأثیری بر عملکرد شرکت‌ها دارند؟ و اینکه آیا میزان استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد شرکت تأثیر دارد؟

با توجه به نتایج سؤالات فرعی ۱-۱ و ۱-۲ مبنی بر وجود رابطه معنادار بین فاکتورهای اقتضایی درون‌سازمانی و فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی با استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی، در مجموع می‌توان نتیجه گرفت که بین فاکتورهای اقتضایی و استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی رابطه معناداری وجود دارد. بحث کلی تئوری اقتضایی این است که یک فرم و شکل جهانی یا ایده‌آل برای سیستم اطلاعاتی حسابداری وجود ندارد. شرایط و موقعیت‌های خاص، بهترین انتخاب سیستم را در آن موقعیت دیکته می‌نماید. در این راستا، مقدس‌پور و همکاران (2014) نشان دادند «عوامل محیط کلان» و «عوامل محیط حرفه» به عنوان متغیرهای مستقل بر «عوامل سازمانی» تأثیر می‌گذارند و «عوامل سازمانی» به همراه «ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت» بر «توسعه حسابداری مدیریت» تأثیرگذارند و در نتیجه توسعه حسابداری مدیریت شاهد «بهبود فعالیت‌ها و فرایندهای بنگاه»، «قیمت‌گذاری صحیح‌تر محصول»، «بهبایابی صحیح‌تر محصول» و... را به همراه خواهد داشت. دیانتی دیلمی و همکاران (2016) نشان دادند عدم اطمینان محیطی بر

سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت تأثیر مثبت داشته است. همچنین، نتایج بیانگر تأثیر مثبت سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت‌ها می‌باشد. به علاوه، عدم اطمینان محیطی به واسطه سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت، تأثیر مثبت بر عملکرد شرکت‌ها دارد. اندرسون و همکاران (2013) نشان دادند که هزینه‌های فروش از طریق فعالیت‌های مناسب کاهش می‌یابد، این سیستم منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌گردد و نوسانات اطلاعاتی درباره فروش را کاهش می‌دهد و سبب ارائه اطلاعات مناسب می‌گردد. آپاک و همکاران (2012) نشان دادند مدیریت هزینه استراتژیک منجر به پاسخگویی مناسب به تحولات معاصر می‌گردد. این سیستم‌های نوین سبب ارائه اطلاعات دقیق و باکیفیت برای سازمان‌ها می‌گردد. نتایج پژوهش حاضر همسو با نتایج پژوهش‌های فوق‌الذکر است.

استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارد. در دو دهه اخیر در نتیجه به کارگیری تکنولوژی پیشرفته در کلیه زمینه‌ها، از جمله در زمینه سیستم‌های اطلاعاتی مالی، فعالیت‌های اقتصادی به تبع کاربرد اطلاعات مناسب، به موقع و قابل اتکا به منظور برنامه‌ریزی‌ها و تصمیم‌گیری‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت با پیچیدگی زیاد مواجه شده است و به تبع آن نیز بر بهره‌وری نیروی انسانی و مادی سازمان نیز تأثیر گذاشته است. سیستم اطلاعاتی حسابداری عهده‌دار وظیفه تبدیل داده‌های اطلاعاتی به گزارش‌های سودمند مالی و ارائه آن‌ها به مدیریت درون‌سازمان و مراجع بیرون از سازمان جهت تصمیم‌گیری می‌باشد. پیاده‌سازی مطلوب سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری توانسته بهبود عملکرد و حداکثر شدن ارزش شرکت و سودآوری آن را به همراه داشته باشد. بنابراین، سیستم اطلاعاتی حسابداری می‌تواند در قالب تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر ارزش شرکت‌ها اثر گذاشته و در پیشبرد اهداف سازمان مفید و مؤثر باشد. در این راستا، زاله‌ها و همکاران^۱ (2014) نشان دادند که اجرای مدیریت ریسک نیاز به استفاده سیستم حسابداری مدیریت دارد و سیستم حسابداری مدیریت و مدیریت ریسک شرکت مکمل یکدیگر هستند و دو جزء جدایی‌ناپذیر در تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی و کنترل در سازمان هستند و نقش مهمی در افزایش عملکرد سازمانی دارند. ماسیناتی و آنسی پسینا^۲ (2014) نشان دادند که روش‌های مختلف حسابداری مدیریت و نحوه طراحی و استقرار حسابداری مدیریت با عملکرد مالی رابطه مثبت دارد. روسماری و همکاران (2014) نشان دادند که شیوه‌های حسابداری مدیریت برای کنترل مالی ضروری می‌باشد و برای ادغام و پشتیبانی تصمیم‌گیری منافع سازمانی به کار می‌رود. نتایج پژوهش حاضر منطبق با نتایج پژوهش‌های مشابه پیشین است.

با توجه به نتایج سؤالات فرعی ۱-۳ و ۲-۳ مبنی بر تأثیر استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر رابطه بین فاکتورهای اقتضایی برون‌سازمانی و درون‌سازمانی بر عملکرد شرکت، در مجموع می‌توان نتیجه گرفت که استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه‌بندی در رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد شرکت تأثیر دارد. حسابداری مدیریت همان‌گونه که از نام آن پیداست ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزان و مدیران داخل سازمان. برای آنکه اطلاعات ارائه‌شده توسط این سیستم اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مفید و مربوط باشد می‌بایست منعکس‌کننده شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود باشد. امروزه شرکت‌ها در محیط رقابت شدید تجاری به وسیله نوآوری‌ها موقعیت خود را مدیریت و پشتیبانی می‌کنند. در نتیجه، نوآوری در سیستم حسابداری مدیریت یک ضرورت تعیین‌کننده در اداره سازمان‌های مدرن است. شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی اهداف متنوعی را دنبال می‌کنند که حسابداری مدیریت در تحقق آن نقش مؤثری دارد. با توجه به تغییرات شگرفی که در زمینه تکنولوژی‌های مدرن و فناوری اطلاعات ایجاد شد شرکت‌ها برای ادامه حیات خویش نیازمند پذیرش و به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت شدند. در این راستا، نخعی و همکاران (2018) نشان دادند به کارگیری مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت و نوآوری‌های

1. Zaleha et al.,

2. Macinatia & Anessi-Pessina

آن در شرکت‌ها نقش بسزایی در رسیدن به اهداف سازمانی، بهبود مستمر عملیات، و کارآبودن تصمیمات مدیریت دارد. اطلاعات حسابداری مدیریت مورد استفاده در شرکت‌ها قرار می‌گیرد و هدف اصلی این اطلاعات کمک به مدیران به منظور رسیدن به اصول استراتژیک آن سازمان می‌باشد. بنابراین، لازم است به معیارها و تکنیک‌ها توجه ویژه شود. هنری و همکاران¹ (2015) نشان دادند که بین مدیریت هزینه استراتژیک و عملکرد مالی رابطه معناداری وجود دارد. جاگودا و همکاران (2015) نشان دادند توسعه سیستم‌های عملیاتی بر فرآیند استراتژیک مؤثر می‌باشد و در نهایت منجر به بهبود عملکرد می‌گردد. نتایج پژوهش حاضر تا حدودی همراستای پژوهش‌های فوق‌الذکر است.

نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد فاکتورهای اقتضایی و ابزارهای مدیریت هزینه و بودجه‌بندی بر عملکرد سازمانی تأثیر دارد. استفاده ترکیبی از تکنیک‌ها بهتر می‌تواند بر سودآوری مؤثر باشد. هدف اصلی راه‌اندازی سیستم حسابداری مدیریت آن است که فصل جدیدی در تهیه و ارائه اطلاعات مرتبط و سودمند برای کمک به مدیریت در برنامه‌ریزی فعالیت‌ها، اعمال کنترل مدیریت و تصمیم‌گیری عقلایی بر مبنای مدل‌های علم روز در جهت تحقق اهداف سازمان، تجزیه و تحلیل وضعیت پروژه‌ها و اقلام موجود در صورت‌های مالی و دیگر گزارش‌های از قبیل مطالبات، بدهی‌ها، دارایی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها و در نتیجه سود منعکس شده در گزارش‌های مالی گشوده شود و گامی مؤثر در کنترل هزینه‌ها و بهبود عملکرد پروژه‌ها باشد، لذا این سیستم با به‌روزر کردن سیستم‌های اطلاعاتی و مالی و با استفاده از نظریه‌های جدید از قبیل فنون ارزیابی متوازن، بهبود مستمر فعالیت و عملیات، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و هدف، روش‌های اندازه‌گیری برای شرکت‌ها به‌وجود آمده است (Jusoh et al., 2006; Brands, 1999; Anvari Rostami et al., 2004).

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌گردد:

با توجه به نقش عوامل درون‌سازمانی لازم است که مدیران شرکت‌های دولتی برای اجرایی کردن مناسب حسابداری مدیریت، ساختار سازمانی منطقی داشته باشند. لازم است که در سازمان، متناسب با تکنولوژی به کار گرفته شده در سازمان، تکنیک‌های مناسب حسابداری مدیریت استفاده شود.

برای اجرایی کردن مناسب حسابداری مدیریت در سازمان، لازم است به میزان پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت از سوی کارکنان شرکت‌های دولتی که به‌عنوان کاربران نهایی و مجری تکنیک‌های حسابداری مدیریت هستند توجه شود. باید فرهنگ سازمانی و فضای حمایتی مناسبی برای اجرایی کردن تکنیک‌های حسابداری مدیریت ایجاد شود.

برای افزایش اثربخشی اجرایی کردن تکنیک‌های حسابداری مدیریت در راستای عملکرد کارکنان، لازم است شرکت‌های دولتی به‌طور منظم به گزارش‌های عملکرد، نیازهای کارکنان و خواسته‌های جدیدی که دارند توجه نمایند و شرایط ارتقای عملکرد فردی و سازمانی را فراهم نمایند.

با توجه به تغییرات گسترده در سطح فعالیت و محیط داخلی و خارجی شرکت‌های دولتی، لازم است که سازگاری مناسبی در سیستم‌های حسابداری ایجاد شود و با دگرگونی‌های سیستم مالی همراستا شود تا بتواند منعکس‌کننده اطلاعات خاص سازمانی با توجه به تغییرات ایجادشده باشد. همچنین، ناسازگاری بین گزارش‌های مختلف یا بین گزارش‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی را نیز کاهش دهد.

در راستای شرایط اقتضایی شرکت‌های دولتی، لازم است که با توجه به به‌کارگیری روش‌های حسابداری جدید و توسعه توانمندی‌های حسابداری در بخش‌های جمع‌آوری و جمع‌بندی اطلاعات شرکت، گزارش‌های عملکردی مطمئن و قابل اعتمادتری به مدیران و ذی‌نفعان این شرکت‌ها ارائه شود تا تصمیم‌گیری‌های مناسبی را اتخاذ کنند.

1. Henri et al.,

Reference:

1. Alipour, Q., & Khorashadizadeh, M. (2021). Designing Airport Performance Measurement System by means of Balanced Scorecard Method: A Case Study (Mehrabad Airport), INTERDISCIPLINARY STUDIES ON STRATEGIC KNOWLEDGE Winter 2020 , Volume 9 , Number 37 ; Page(s) 143 To 167.
2. Anvari Rostami A.R Tehrani, R., & Seraji, H. (2004). Investigating the Relationship between Economic Value Added, Earnings and Taxes and Cash Flows of Valuable Market Operations Shares of Companies Listed in Tehran Stock Exchange, Accounting and Auditing Reviews, 11(3); 3 – 21 (In Persian).
3. Abugalia, M., (2011). The Influence of Business Environment on the Effectiveness of Management Accounting Practices: Evidence from Libyan Companies. <http://eprints.hud.ac.uk/>.
4. Abu-alfutouh, S. (2004), The Strategic Management Accounting for Supporting the Management in the Competitive Environment, 1st ed., Dar Al Asdekaa, Al Mansoura.
5. Affes, H., & Ayadi, F. (2014). Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. Journal of Research in International Business and Management, 4, 45-55.
6. Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. Accounting, Organizations and Society, 28(7-8), 675-698.
7. Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. Management Accounting Research, 8(1), 3-17.
8. Bo su., Si-Qi FENG & Hong-Juan TAO. (2019). Public Hospital Cost Management and Performance Evaluation from the Perspective of DRGs, 5th International Conference on Economics and Management.
9. Brands, K. (1999), "Learning to manage profitability – not just costs", Management Accounting, Vol. 33 No. 5, pp. 88-88.
10. Cadez, S. & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, Industrial Management & Data Systems, Vol. 112, Iss: 3, pp. 484 501.
11. Chenhall, R.H. (2003), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 Nos 2/3, pp. 127-168.
12. Chenhall, R & Longfield-Smith, K. (1998) "Factors Influencing the Role of Management Accounting in the Development of Performance Measures within Organizational Change Programs" , Management Accounting Research, 9, PP.361-386.
13. Chongmyoung Lee., (2021). Factors influencing the credibility of performance measurement of nonprofit, International Review of public Administration, Vol. 12 no 2.
14. Cleary P. (2015), "An empirical investigation of the impact of management accounting on structural capital and business performance", Journal of Intellectual Capital, Vol. 16 Iss 3 pp. 566 – 586.
15. Drury, C. (2008). Management and cost accounting (7th ed.): South-western.
16. Dianati Deilami Z., Alam Beigi A., & Khatibi H. (2016). Investigation of the Influence of Environmental Uncertainty on the Effectiveness of Management Accounting Practices. Knowledge of management accounting and management audit, 5(17); 87-98 (In Persian).
17. Gerdin, J. & Greve, J. (2004), "Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review", Accounting, Organizations and Society, Vol. 29 Nos 3/4, pp. 303-326.
18. Gholamian, M., Kamali Dehkordi, Z. (2014). The Impact of Competitive Strategies and Strategic Management Accounting Techniques on Corporate Performance, First National Conference on Management and Accounting in the New World of Business, Economics and Culture. (In Persian).

19. Henri, J. (2015), "Organizational culture and performance measurement systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31 No. 1, pp. 77-103.
20. Hoseyni, A., tabasomi, A., Dadfar, Z. (2017). "Investigating the effect of human resource management functions on performance Organizational", *Journal of Public Administration perspective*, Volume 8, Issue29, spring 2017(In Persian).
21. Jusoh, R., Ibrahim, D.N. & Zainuddin, Y. (2006), "Assessing the alignment between business strategy and use of multiple performance measures using interaction approach", *The Business Review*, Cambridge, Vol. 5 No. 1, pp. 51-60.
22. Keshavarzi, A., Safari, s., Hamidirad, J. (2015), "Investigating the effect of knowledge sharing on learning, innovation and performance Organizational" *Journal of Public Administration perspective*, Volume 6, Issue 22, Spring 2015(In Persian).
23. Langfield-Smith, K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 No. 2, pp. 207-232.
24. Luft, J. & Shields, M.D. (2003), "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 2, pp. 169-249.
25. Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 649-672.
26. Macinatia. Manuela S., E. Anessi-Pessina (2014)" Management accounting use and financial performance in public health-care organizations: Evidence from the Italian National Health Service" *Health Policy* 117 (2014), 98-111.
27. Molanazari, M., & Zarabi A. (2013). Accounting Information System Coordination. *Journal of Accounting Researches*, 3(2); 107-124 (In Persian).
28. McGowan, C. (2009), "Time-driven activity-based costing: anew way to drive profitability", *Accountancy Ireland*, Vol. 41 No. 6, pp. 41-60.
29. Miles, R.W. & Snow, C.C. (1978), *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, New York, NY.
30. Miller, D. & Friesen, P.H. (1982), "Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum", *Strategic Management Journal*, Vol. 3 No. 1, pp. 1-25.
31. Miller, D. & Friesen, P.H. (1982), "Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum", *Strategic Management Journal*, Vol. 3 No. 1, pp. 1-25.
32. Nakhaee, K. Yazdifar, H. & Faghani, M. (2018), A Review of New Management Accounting Techniques, First National Conference on Research and Development in Management and Resistance Economics, Tehran, Research Institute of Culture and Arts (Research and Development Research Institute). (In Persian).
33. Nimtrakoon S., & Tayles M. (2015),"Explaining management accounting practices and strategy in Thailand", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 5 Iss 3 pp. 269 – 298.
34. Otley, D. (2008), "Did Kaplan and Johnson get it right?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 No. 2, pp. 229-239.
35. Otley, D.T. (1980), "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 4, pp. 413-428.
36. Otley, D.T., Broadbent, J. & Berry, A. (1995), "Research in management control: an overview of its development", *British Journal of Management*, Vol. 6 No. S1, pp. S31-S44.
37. Perera, S., & Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 557-572.
38. Porter, M. (1985), *Competitive Advantage Creating and Superior Performance*, Collier Macmillan, London.
39. Porter, M. (1998), *The Competitive Advantage of Nations with a New Introduction*, Collier Macmillan, London.

40. Sari, R.N., Ainudin, R.A., & Abdullah, T. (2006). Kesan Padanan antara Perakaunan Strategik dengan Struktur Perniagaan terhadap Prestasi Firma. *Jurnal Perniagaan* 25(7), 87-108.
41. Smith, D. & Langfield-Smith, K. (2004), "Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23 No. 1, pp. 49-86.
42. Soin, K. (2005), "Risk, regulation and the role of management accounting and control in UK financial services", paper presented at Critical Perspectives in Accounting Conference, Baruch College at the City University of New York, New York, NY, 28-30 April.
43. Soin, K. & Collier, P. (2013), "Risk and risk management in management accounting and control", *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 2, pp. 82-87.
44. Williamson, D. (2004), "A call for management accounting control research into risk management", paper presented at MARG Conference, Aston Business School, Aston, 9-10 September.
45. Zaleha. Siti Abdul Rasid Che Ruhana Isa Wan Khairuzzaman Wan Ismail, (2014), "Management accounting systems, enterprise risk management and organizational performance in financial institutions", *Asian Review of Accounting*, Vol. 22 Iss 2 pp. 128 – 144.
46. Zare, Z., Bakhtiari, R., & Nouri Zadeh, M. (2012). Analysis of Alzahra University Performance Assessment Results, First Edition, Alzahra University Performance Assessment and Monitoring Center. (In Persian).
47. Zimmerman, J. (2000). *Accounting for Decision Making and Control* (3 ed.). USA: Irwin McGraw-Hill.