

توجه مدیران به عوامل موفقیت‌ساز، با تأکید بر فرایندهای حسابداری مدیریت

فریدون رهنمای رودپشتی*، سعید جبارزاده کنگرلویی**، جلال اسپوکه***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۲/۱۹

تاریخ تصویب: ۱۳۹۰/۷/۲۷

چکیده

در شکل نوین حسابداری مدیریت، تأمین رضایت مشتری در اولویت قرار دارد. در این رویکرد، مشتری در کانون فعالیت‌های مدیریت قرار می‌گیرد. مشتری همواره خواهان بهبود عملکرد عواملی است که به اصطلاح عوامل موفقیت نامیده می‌شوند و عبارت‌اند از: بهای تمام‌شده، کیفیت، زمان و نوآوری.

در این پژوهش، میزان توجه مدیران به عوامل اصلی موفقیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، با تأکید بر فرایندهای حسابداری مدیریت بررسی شده است. جامعه آماری پژوهش، مدیران شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۷۸ بود. از تعداد ۲۲۱ شرکت عضو این جامعه در قالب هشت طبقه از صنایع، نمونه ۷۹ عضوی از بین صنایع به صورت تصادفی انتخاب شد. همچنین، در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از شاخص آماری خی‌دو استفاده شده است. در نهایت، یافته‌های

* استاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران؛ نویسنده مسئول (rahnama@iau.ir)

** عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران (dr_jabbarzadeh@yahoo.com)

*** عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، مهاباد، ایران (aspookeh@yahoo.com)

پژوهش حاکی از آن است که: ۱. مدیران صنایع مختلف به عوامل اصلی موفقیت توجه کافی دارند؛ ۲. میزان توجه مدیران به عوامل اصلی موفقیت (یعنی بهای تمام‌شده، کیفیت، زمان و نوآوری) متفاوت بوده است.

واژه‌های کلیدی: رضایت مشتری، زمان و نوآوری، کیفیت.

کد طبقه‌بندی JEL: M11, M49

مقدمه

شاید در گذشته اگر شرکت یا مؤسسه‌ای سوددهی بالاتر یا هزینه‌های نسبتاً پایین‌تری داشت، موفق‌تر به نظر می‌رسید و این بیشتر به دلیل رشد محدود صنایع، وجود انحصارات و نبود رقابت شدید و در نتیجه، اطمینان بیشتر شرکت‌ها نسبت به بقا و دوام در عرصه تجاری بود. اما به تدریج، همراه با رشد صنایع و ورود فناوری به حوزه بازار و تجارت، این عرصه به محیطی رقابتی تبدیل شد؛ محیطی که افراد و سازمان‌ها به دوام و بقای خود در آن، امیدوار نبودند. با رقابتی شدن صنعت و تجارت، معیارهای موفقیت نیز تغییر کرد. در این عرصه، شرکت موفق، شرکتی نبود که بیشترین سود را داشته باشد یا کمترین هزینه‌ها را متحمل شود؛ مفهوم موفقیت شامل موفقیت شرکت در مدتی طولانی یا بقای آن در صحنه رقابت بود.

برای رویارویی با تغییراتی که ذکر کردیم، حسابداری و به ویژه حسابداری مدیریت نیز ناگزیر شد از ابداع، روش‌ها و نظام‌هایی که پاسخ‌گوی نیازهای روز شرکت‌ها باشد، استفاده کند. برای رسیدن به چنین هدفی، باید در طرح و عملکرد نظام‌های مدیریت تجدید نظر شود. به طور کلی، در شکل نوین حسابداری مدیریت، تأمین رضایت مشتری در اولویت است. در این رویکرد، مشتری در کانون توجه فعالیت‌های مدیریت قرار می‌گیرد و در فرایند موفقیت سازمان نقش محوری دارد. همچنین، مدیریت همواره خواستار بهبود عملکرد عواملی است که در نهایت رضایت مشتری را به دنبال خواهند داشت. به این عوامل در اصطلاح، عوامل اصلی موفقیت می‌گویند (پارسائیان و بزرگ اصل، ۱۳۸۱). عوامل اصلی موفقیت، حوزه‌هایی از عملکرد را تعیین می‌کند که باید توجه مدیریت به طور دائمی به آنها معطوف باشد. این عوامل عبارت‌اند از: بهای تمام‌شده، کیفیت، زمان و نوآوری (هورن‌گرن و همکاران، ۱۹۹۴). تمرکز بر رضایت‌مندی مشتری و تغییر جهت از سمت معیارهای مالی و مبتنی بر سود، به سوی

اندازه‌های عملکرد غیرمالی (نظیر کیفیت، زمان عرضه و انجام خدمات) باعث به وجود آمدن تغییراتی در سازماندهی مدیریت شده است؛ تغییراتی که برای پاسخ‌دهی به تغییرات بازار و تولید، ضروری است (بلوچرآ، ۲۰۰۷).

از سوی دیگر، با جهانی شدن تجارت و از بین رفتن انحصارات، تمام سازمان‌ها و شرکت‌های موجود در عرصه رقابتی به شدت تکاپو می‌کنند تا سهم بیشتری از بازار به دست آورند و با عرضه مناسب‌تر کالاها و خدمات بتوانند مشتریان بیشتری را جذب کنند.

در این مسیر، حسابداری مدیریت در صورتی می‌تواند موفق باشد که خود را با محیط جدید و نیازهای سازمان‌ها در این محیط تطبیق دهد و به مسئله و مباحث روز شرکت‌ها پردازد. در شکل نوین حسابداری مدیریت، توجه به رضایت مشتری و در پی آن، توجه به عواملی که این هدف را محقق می‌سازد، اهمیت بسیاری دارد. با توجه به این مطالب، هدف اصلی این پژوهش، بررسی میزان توجه مدیران به عوامل اصلی موفقیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، با تأکید بر فرایندهای حسابداری مدیریت است.

پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش انجمن حسابداران مدیریت^۳ (۲۰۰۸) درباره بررسی دیدگاه‌های حسابداران نسبت به عوامل اصلی موفقیت، نشان می‌دهد که در سه سال اخیر، عوامل اصلی موفقیت شرکت‌های آنها این موارد بوده است:

۱. برنامه‌ریزی‌های راهبردی بلندمدت؛
 ۲. تجزیه و تحلیل‌های اقتصادی و مالی؛
 ۳. سودآوری تولید و توجه به رضایت مشتری؛
 ۴. عملیات‌ها و نظام‌های رایانه‌ای؛
 ۵. بهبود فرایندها.
- سیگل و همکاران^۴ (۲۰۱۰) معتقدند: در حرکت حرفه حسابداری مدیریت به سوی تجربه و تحلیل‌های راهبردی، عامل مهم، افزایش اهمیت اطلاعات مدیریت هزینه و اطلاعات غیرمالی است.

در پژوهش دیگری که ویکی^۵ (۲۰۰۳) درباره شناسایی عوامل موفقیت کسب و کارهای کوچک در آفریقای جنوبی انجام داده است، به مواردی از قبیل: شایستگی‌های مدیریت، مهارت‌های تصمیم‌گیری خوب، کنترل نقدینگی و مدیریت مالی، ارتباطات، انگیزش، تکنیک‌های بازاریابی خوب، سطوح کیفیت، خدمت‌رسانی به مشتری و انعطاف‌پذیری اشاره شده است.

لستر^۶ (۲۰۰۵) درباره با توسعه محصول جدید، عواملی از این قبیل را عوامل اصلی موفقیت برای توسعه محصول بیان می‌کند: تعهد مدیریت ارشد، فرهنگ سازمان، استفاده از راهبردها و راهنمایی‌های اساسی، عرضه درک عمومی از فرایندها، هدف‌های روشن و اندازه‌گیری‌های دقیق، طرح ایده‌های مناسب و دارا بودن انگیزه‌ها، مهارت‌ها و تخصص‌های لازم برای نوآوری.

کوپر^۷ (۲۰۰۹) نیز به عواملی از قبیل: تعریف دقیق و روشن و به موقع محصول، پژوهش‌های کافی، عرضه آموزش‌های مدیریتی محصول جدید و تعریف استانداردهای عملکرد مورد انتظار را عوامل اصلی موفقیت برای توسعه محصول بیان می‌کند. درباره عوامل اصلی موفقیت، اشخاص دیگری مثل هورن گرن (۱۹۹۴)، بلوچر (۲۰۰۷)، دروری^۸ (۲۰۰۸)، بهای تمام‌شده، کیفیت، زمان و نوآوری را به منزله عوامل اصلی موفقیت مطرح کرده‌اند. در داخل کشور، درباره عوامل اصلی موفقیت از دیدگاه حسابداری مدیریت، پژوهش‌های کمی انجام شده است. از میان این پژوهش‌ها می‌توان به پژوهش انگوتی (۱۳۸۴) با عنوان «بررسی کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت» اشاره کرد. نتایج پژوهش او نشان می‌دهد که کیفیت، زمان، هزینه و نوآوری در گزارش‌های حسابداری مدیریت منعکس نمی‌شود. یی‌فی و ایزا^۹ (۲۰۱۰) در پژوهشی درباره عوامل مؤثر بر موفقیت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، دریافتند که در کنار متغیرهای رفتاری، سازمانی و تکنیکی، عوامل فرهنگی و ساختاری نیز در موفقیت هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت دخیل هستند.

بورکرت و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۱) دریافتند که درک مدیران سازمان‌ها بر میزان به کارگیری روش‌های کنترلی حسابداری مدیریت و متعاقب آن، تأثیر بر عملکرد سازمان مؤثر است.

فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش، چهار فرضیه مطرح شده که عبارت است از:

فرضیه اول: میزان توجه مدیران به کاهش بهای تمام‌شده محصولات در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران متفاوت است.

فرضیه دوم: میزان توجه مدیران به افزایش کیفیت محصولات در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران متفاوت است.

فرضیه سوم: میزان توجه مدیران به کاهش زمان تولید و عرضه محصولات در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران متفاوت است.

فرضیه چهارم: میزان توجه مدیران به افزایش نوآوری در محصولات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران متفاوت است.

روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق مورد استفاده از نوع توصیفی - مقایسه‌ای بوده است. به این ترتیب که پس از انتخاب شرکت‌های نمونه آماری، با استفاده از پرسش‌نامه، نظرهای مدیریت این شرکت‌ها درباره میزان توجه به عوامل اصلی موفقیت (بهای تمام شده، کیفیت، زمان نوآوری) بررسی شد. در مرحله بعد، با استفاده از روش‌های آماری مناسب، داده‌های به دست آمده تجزیه و تحلیل و درباره آنها بحث و سپس نتیجه‌گیری شده است.

ابزار گردآوری داده‌ها، شیوه گردآوری، اجرا و نمره‌گذاری

۱. ابزار گردآوری داده‌ها

در این پژوهش، ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه بوده است. این پرسش‌نامه شامل سه بخش بود. بخش اول شامل توضیح کلی درباره پژوهش، بخش دوم شامل مشخصات فردی افراد سؤال‌شونده، و بخش سوم شامل پرسش‌های اصلی (از نوع نگرشی) بوده است. در این پرسش‌نامه، برای هر فرضیه، هفت سؤال و در مجموع، ۲۸ سؤال طراحی شده بود. این سؤال‌ها در مقیاس لیکرت مرتب شده‌اند. به منظور سنجیدن روایی، پرسش‌نامه قبل از توزیع، در اختیار

پنج نفر از متخصصان و خیرگان رشته‌های حسابداری و مدیریت قرار گرفت و نظر آنها درباره محتوای پرسش‌نامه اخذ شد. همچنین، برای تعیین پایایی یا قابلیت اعتماد نتایج ابزار گردآوری داده‌ها از روش آلفای کرونباخ استفاده شده که فرمول آن به صورت زیر است:

$$r = \frac{J}{J-1} \left(1 - \frac{\sum S^2 J}{S^2} \right)$$

که در آن، J و $S^2 J$ به ترتیب: تعداد زیرمجموعه سؤال‌های پرسش‌نامه یا آزمون، و واریانس کل آزمون است. $S^2 J$ واریانس زیرآزمون J ام براساس فرمول فوق پایایی پرسش‌نامه مورد استفاده در این پژوهش $0/8$ است. پرسش‌های مربوط به هر فرضیه نیز به شرح زیر عرضه شده است.

نگاره (۱)

پرسش‌های مربوط به فرضیه‌های پژوهش

پرسش‌ها	فرضیه‌ها
۲۶ و ۲۲، ۱۸، ۱۶، ۱۲، ۷، ۲	فرضیه اول
۲۵ و ۲۱، ۱۷، ۱۳، ۹، ۵، ۱	فرضیه دوم
۲۷ و ۲۳، ۱۹، ۱۵، ۱۰، ۶، ۳	فرضیه سوم
۸ و ۲۴، ۲۰، ۱۴، ۱۱، ۸، ۴	فرضیه چهارم

از این میان، پرسش‌های ۳، ۱۵، ۲۱ و ۲۲ به صورت معکوس و باقی به صورت مستقیم طراحی شده است.

روش گردآوری داده‌ها

ابتدا پرسش‌نامه‌ها از طریق پست برای شرکت‌های نمونه ارسال شد. از آنجا که ممکن بود پرسش‌نامه‌ها برنگردد، در مرحله اول، با توجه به حداقل نمونه لازم، ۱۶۰ پرسش‌نامه برای شرکت‌های انتخاب‌شده ارسال شد. پس از گذشت تقریباً دو ماه، ۶۹ پرسش‌نامه دریافت شد. در مرحله دوم، برای ۵۰ شرکتی که پرسش‌نامه‌ها را برنگردانده بودند، دوباره پرسش‌نامه‌هایی

ارسال شد. سه هفته بعد، ۲۶ پرسش‌نامه دریافت شد. به این ترتیب، تعداد پرسش‌نامه‌های دریافت‌شده به ۹۵ رسید؛ تعدادی که برای حجم نمونه قابل قبول بود.

روش اجرا و نمره‌گذاری

با نهایی شدن پرسش‌نامه و ارسال آن برای واحدهای نمونه از طریق پست، از آنان خواسته شد برای هر یک از پرسش‌ها یکی از گزینه‌های پاسخ را که بیشتر با آن موافق‌اند علامت بزنند. این گزینه‌ها عبارت‌اند از: خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم. برای نمره‌گذاری پاسخ‌ها، به گزینه خیلی زیاد نمره پنج، به گزینه زیاد نمره چهار، به گزینه متوسط نمره سه، به گزینه کم نمره دو، و به گزینه خیلی کم نمره یک تعلق گرفت. البته این درجه‌بندی‌ها برای پرسش‌هایی که جنبه معکوس دارند، برعکس است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل تمام شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، بین سال‌های ۱۳۷۸-۱۳۸۸ است. این جامعه به شرح زیر تقسیم‌بندی شده است:

نگاره (۲)

توزیع واحدهای آماری جامعه پژوهش

ردیف	نوع صنایع	تعداد شرکت	درصد (%)
۱	فراورده‌های غذایی و آشامیدنی	۲۲	۹/۹
۲	منسوجات	۳	۱/۳
۳	مواد محصول شیمیایی	۲۷	۱۲/۲
۴	ساخت خودرو و وسایل حمل و نقل	۳۱	۱۴/۰۲
	سایر وسایل حمل و نقل	۴	۱/۸
۵	تولید فلزات و ساخت محصولات فلزی	۹	۴/۰۷

۱۰/۴	۲۳	فلزات اساسی	محصولات فلزی	
۰/۴	۱	استخراج زغال سنگ	استخراج معادن	۶
۰/۴	۱	استخراج سایر معادن		
۹/۰۴	۲۰	سایر محصولات کانی غیر فلزی		
۳/۶	۸	استخراج کانه‌های فلزی		
۷/۲	۱۶	ماشین‌آلات و تجهیزات	ساخت ماشین‌آلات و تجهیزات دستگاه‌ها	۷
۴/۹	۱۱	ماشین‌آلات و دستگاه برقی		
۱/۸	۴	ساخت رادیو، تلویزیون و وسایل ارتباط جمعی		
۰/۴	۱	وسایل اندازه‌گیری پزشکی		
۱/۳	۳	رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن		
۴/۵	۱۰	لاستیک و پلاستیک	سایر صنایع	۸
۱/۸	۴	محصولات کاغذی		
۵/۴	۱۲	انبوه سازی، املاک و مستغلات		
۲/۲	۵	فرآورده‌های نفتی و کک		
۰/۹	۲	محصولات چوبی		
۰/۴	۱	میلان و مصنوعات دیگر		
۰/۴	۱	انتشار، چاپ و تکثیر		
۰/۴	۱	دباغی، پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش		
۰/۴	۱	کشاورزی و دامپروری		
٪۱۰۰	۲۲۱	جمع		

با توجه به جامعه آماری، برای محاسبه تعداد نمونه از فرمول زیر استفاده شده است. در این

$$n = \frac{Nz^2 \frac{\infty}{\gamma} pq}{d^2(N-1) + z^2 \frac{\infty}{\gamma} pq}$$

این فرمول:

$N =$ حجم یا اندازه نمونه

$p =$ برآورد صنعت مورد نظر در جامعه

$N =$ حجم یا اندازه جامعه آماری

$d =$ خطای نمونه‌گیری

$\alpha =$ میزان خطا

N شامل کل شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و برابر با ۲۲۱ است. همچنین q و p هر کدام ۰/۵ و d یعنی خطای نمونه‌گیری ۰/۱ فرض شده است. میزان خطای مورد نظر این پژوهش ۰/۵ است یعنی:

$$\frac{\alpha}{2} = 0.25 \qquad Z \frac{\alpha}{2} = \pm 1.96$$

$$n = \frac{(221)(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(0.1)^2(221-1) + (1.96)^2(0.5)(0.5)} \cong 79$$

با توجه به این موارد، حداقل حجم نمونه در این پژوهش ۷۹ مورد است.

با توجه به تقسیم‌بندی جامعه آماری و همچنین حجم نمونه لازم، تعداد افراد نمونه از

هر طبقه به شرح زیر است:

تکانه (۳)

توزیع واحدهای آماری نمونه پژوهش

ردیف	نوع صنایع	تعداد نمونه ($Fh \times n$)
۱	فرآوردهای غذایی و آشامیدنی	$8 = 79 \times 9\%$
۲	منسوجات	۲
۳	مواد و محصولات شیمیایی	۱۰
۴	ساخت خودرو و وسایل حمل و نقل	۱۲
۵	تولید فلزات و محصولات فلزی	۱۱

۱۱	استخراج معادن	۶
۱۲	ساخت ماشین آلات، تجهیزات و دستگاه‌ها	۷
۱۳	سایر صنایع	۸
۷۹	جمع	

تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ها، ابتدا فرضیه‌های پژوهش در غالب فرضیه‌های H_0 ، H_1 بیان شده و سپس با استفاده آزمون χ^2 دو مورد آزمون قرار گرفته است. روش آزمون به این صورت است که مقدار χ^2 دو محاسبه شده از داده‌های پژوهش با مقدار به دست آمده از نگاره χ^2 دو مقایسه و سپس درباره رد یا قبول فرضیه‌ها نتیجه گیری می‌شود.

نگاره (۴)

میانگین میزان توجه مدیران صنایع مختلف نسبت به عوامل اصلی موفقیت

عوامل اصلی موفقیت	نوآوری	زمان	کیفیت	بهای تمام شده	عوامل مورد بررسی صنایع
۳/۷۲	۳/۷۶	۳/۶۴	۳/۷۷	۳/۷۱	فرآورده‌های غذایی و آشامیدنی
۳/۶۱	۳/۶۵	۳/۴۳	۳/۷۴	۳/۶۳	منسوجات
۳/۸۸	۳/۷۱	۳/۹۷	۳/۹۷	۳/۸۶	محصولات شیمیایی
۳/۵۳	۳/۳۹	۳/۵۷	۳/۷۸	۳/۳۸	ساخت خودرو و وسایل حمل و نقل
۳/۴۴	۳/۴	۳/۵۶	۳/۴	۳/۳۷	تولید فلزات و محصولات فلزی
۳/۶۶	۳/۴۳	۳/۶۸	۳/۷۱	۳/۸۴	استخراج معادن

۳/۶۷	۳/۵۶	۳/۵۵	۳/۷۹	۳/۷۸	ساخت ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌ها
۳/۴۳	۳/۳۷	۳/۴۴	۳/۵۴	۳/۳۶	سایر منابع

نگاره (۴) نشان می‌دهد که از نظر توجه به بهای تمام‌شده، کیفیت، زمان، صنایع محصولات شیمیایی، از نظر نوآوری، صنایع فرآورده‌های غذایی و در مجموع، از نظر توجه به عوامل اصلی موفقیت صنایع، محصولات شیمیایی بیشترین میانگین ارزشی را دارند. با توجه به اینکه میانگین میزان توجه مدیران به عوامل اصلی موفقیت در تمامی صنایع انتخابی بیشتر از ۳/۴ بوده است، می‌توان گفت: مدیران صنایع مختلف به عوامل اصلی موفقیت توجه کافی دارند.

فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ با استفاده از شاخص آماری خی دو به شرح نگاره‌های (۵) تا (۸) مورد آزمون قرار گرفته است.

نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش بهای تمام‌شده محصولات متفاوت است.

H_0 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش بهای تمام‌شده محصولات متفاوت نیست.

H_1 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش بهای تمام‌شده محصولات متفاوت است.

نگاره (۵)

توزیع نظرات مدیران صنایع مختلف نسبت به بهای تمام‌شده

گزینه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	$\sum I$
فرآورده‌های غذایی	۲۱	۳۳	۱۷	۱۱	۲	۸۴
منسوجات	۱۱	۱۱	۶	۳	۴	۳۵

۱۰۵	-	۶	۳۳	۳۶	۳۰	مواد و محصولات شیمیایی
۵۶	۲	۶	۲۶	۱۳	۹	ساخت خودرو و وسایل حمل و نقل
۷۰	۲	۱۲	۲۰	۳۰	۶	ساخت فلزات و محصولات فلزی
۱۱۹	۸	۹	۱۷	۴۵	۴۰	استخراج معادن
۹۱	۲	۵	۲۴	۴۰	۲۰	ساخت ماشین‌آلات و تجهیزات
۷۰	۳	۱۲	۱۸	۳۱	۶	سایر صنایع
۶۳۰	۲۳	۶۴	۱۶۱	۲۳۹	۱۴۳	∑ _j

مقدار بحرانی طبق نگاره خی دو با درجه آزادی [d f = (5-1)(8-1)=28] و آلفای ۵٪ برابر با ۴۱/۳۴ است و مقدار خی دو محاسبه شده از نگاره (۸) برابر است با:

$$X^2 = \sum_{i=1} \frac{(Foi - Fei)^2}{Fei} = 67/94$$

Fe_i = فراوانی‌های مورد انتظار

FO_i = فراوانی‌های مشاهده شده

از آنجا که آماره آزمون در ناحیه H_1 قرار می‌گیرد، می‌توان گفت: در سطح اطمینان ۹۵٪ میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش بهای تمام‌شده محصولات متفاوت است.

نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: میزان توجه مدیران صنایع به افزایش کیفیت محصولات متفاوت است.

H_0 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به افزایش کیفیت محصولات متفاوت نیست.

H_1 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به افزایش کیفیت محصولات متفاوت است.

نگاره (۶)

فراوانی پاسخ‌های مدیران صنایع درباره کیفیت

گزینه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	$\sum I$
فرآورده‌های غذایی	۱۶	۴۴	۱۴	۹	۱	۸۴
منسوجات	۶	۱۷	۹	۳	-	۳۵
مواد و محصولات شیمیایی	۳۹	۳۶	۲۴	-	۶	۱۰۵
ساخت خودرو و وسایل حمل و نقل	۱۳	۲۱	۱۹	۳	-	۵۶
ساخت فلزات و محصولات فلزی	۸	۳۰	۱۴	۱۸	-	۷۰
استخراج معادن	۲۲	۵۲	۳۵	۹	۱	۱۱۹
ساخت ماشین آلات، تجهیزات	۲۱	۴۰	۲۱	۸	۱	۹۱
سایر صنایع	۱۵	۲۳	۱۸	۱۳	۱	۷۰
\sum	۱۴۰	۲۶۳	۱۵۴	۶۳	۱۰	۶۳۰

مقدار بحرانی طبق نگاره خی دو برای درجه آزادی ۲۸ و آلفای ۰.۰۵ برابر با ۴۱/۳۴ بوده و مقدار خی دو محاسبه شده از نگاره (۶) برابر است با: ۶۳/۱۸. بنابراین، از آنجا که آماره آزمون در ناحیه H_1 قرار می‌گیرد، می‌توان گفت: در سطح اطمینان ۰.۹۵ میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش بهای تمام شده محصولات متفاوت است.

نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش زمان تولید و عرضه محصولات متفاوت است.

H_0 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش زمان تولید و عرضه محصولات متفاوت است.

H_1 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش زمان تولید و عرضه محصولات متفاوت است.

نگاره (۷)

توزیع نظرات مدیران صنایع نسبت به زمان تولید و ارائه محصول

گزینه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	$\sum I$
فرآورده‌های غذایی	۱۷	۳۷	۱۷	۹	۴	۸۴
منسوجات	۸	۱۴	۴	۳	۶	۳۵
مواد و محصولات شیمیایی	۳۹	۳۶	۱۸	۱۲	-	۱۰۵
ساخت خودرو و وسایل حمل و نقل	۱۱	۲۵	۹	۷	۴	۵۶
ساخت فلزات و محصولات فلزی	۲۰	۱۸	۱۷	۱۱	۴	۷۰
استخراج معادن	۳۳	۵۱	۱۱	۱۲	۱۲	۱۱۹
ساخت ماشین‌آلات و تجهیزات	۱۹	۳۵	۲۰	۱۱	۶	۹۱
سایر صنایع	۱۴	۲۲	۲۰	۹	۵	۷۰
\sum	۱۴۱	۲۳۸	۱۱۶	۷۴	۴۱	۶۳۰

طبق نگاره خی دو، مقدار بحرانی برای درجه آزادی ۲۸ و آلفای ۰.۰۵ برابر با ۴۱/۳۴ بوده و مقدار خی دو محاسبه شده از نگاره (۷) برابر با ۴۳/۳۴ است. بنابراین، با توجه به اینکه آماره آزمون در ناحیه H_1 قرار می‌گیرد، می‌توان گفت: در سطح اطمینان ۰.۰۵٪ میزان توجه مدیران صنایع به کاهش زمان تولید و عرضه محصولات متفاوت است.

نتایج آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم: میزان توجه مدیران صنایع مختلف به افزایش نوآوری در محصولات متفاوت است.

H_0 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به افزایش نوآوری در محصولات متفاوت نیست.
 H_1 : میزان توجه مدیران صنایع مختلف به افزایش نوآوری در محصولات متفاوت نیست.

نگاره (۸)

توزیع نظرات مدیران صنایع مختلف نسبت به بهای تمام شده

گزینه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	$\sum I$
فرآورده‌های غذایی	۱۵	۴۰	۲۳	۶	-	۸۴
منسوجات	۲	۲۰	۱۲	۱	-	۳۵
مواد و محصولات شیمیایی	۱۸	۴۲	۴۲	۳	-	۱۰۵
ساخت خودرو و وسایل حمل و نقل	۵	۱۹	۲۵	۷	-	۵۶
ساخت فلزات و محصولات فلزی	۲	۳۴	۲۶	۶	۲	۷۰
استخراج معادن	۱۲	۴۹	۳۸	۱۸	۲	۱۱۹
ساخت ماشین‌آلات و تجهیزات	۱۵	۳۳	۳۱	۱۲	-	۹۱
سایر صنایع	۱۰	۲۷	۱۷	۱۱	۵	۷۰
$\sum z$	۷۹	۲۶۴	۲۱۴	۶۴	۹	۶۳۰

خی دو، مقدار بحرانی برای درجه آزادی ۲۸ و آلفای ۵٪ برابر با ۴۱/۳۴ بوده، مقدار کای دو محاسبه شده از نگاره (۸) برابر با ۵۵/۵۶ است. بنابراین، از آنجایی که آماره آزمون در ناحیه H_1 قرار می‌گیرد، می‌توان گفت: در سطح اطمینان ۹۵٪ میزان توجه مدیران صنایع به افزایش نوآوری در محصولات متفاوت است.

تکارة (۹)

خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون	مقدار خی دو محاسبه شده	مقدار خی دو در تکاره	فرضیه‌های پژوهش
فرضیه پذیرفته می شود.	۶۷/۹۴	۴۱/۳۴	۱ میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش تمام شده محصولات متفاوت است.
فرضیه پذیرفته می شود.	۶۷/۹۴	۴۱/۳۴	۲ میزان توجه به مدیران صنایع مختلف به افزایش کیفیت محصولات متفاوت است.
فرضیه پذیرفته می شود.	۶۷/۹۴	۴۱/۳۴	۳ میزان توجه مدیران صنایع مختلف به کاهش زمان تولید و ارائه محصولات متفاوت است.
فرضیه پذیرفته می شود.	۶۷/۹۴	۴۱/۳۴	۴ میزان توجه به مدیران صنایع مختلف به افزایش نوآوری در محصولات متفاوت است.

نتیجه گیری

هدف از انجام این پژوهش، بررسی میزان توجه مدیران به عوامل اصلی موفقیت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، با تأکید بر فرایندهای حسابداری مدیریت است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در حالت کلی، مدیران صنایع مختلف به عوامل اصلی موفقیت توجه کافی دارند. همچنین میزان توجه آنها به این عوامل (کاهش بهای تمام شده، افزایش کیفیت، کاهش زمان تولید و عرضه و افزایش نوآوری در محصولات) متفاوت است.

- با توجه به نتایج به دست آمده مبنی بر توجه مدیران صنایع مختلف به عوامل اصلی موفقیت و تفاوت در میزان توجه آنها به این عوامل، می‌توان استنباط کرد:
۱. این عوامل در موفقیت هر شرکت نقشی اساسی دارند؛
 ۲. مدیران صنایع مختلف به این نکته پی برده‌اند که در محیطی که مدام در حال تغییر است، اتخاذ تصمیم و مدیریت، مستلزم افزایش توانایی مبتنی بر دانایی است.
- به عبارت دیگر، انجام کار، اداره و مدیریت (یعنی توانمندی) شرط لازم، و افزایش دانایی و مهارت و بهره‌گیری از روش‌های نوین برای خلق ثروت، شرط مکمل و کافی به نظر می‌رسد؛ شرط‌هایی که توجه به آنها ضرورتی انکارناپذیر تلقی می‌شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷).
- نکته قابل توجه دیگر این است که تغییر دیدگاه مدیریت از سمت معیارهای صرفاً مالی به سمت معیارهای غیرمالی، و علاقه مدیریت به کسب اطلاعات در این زمینه و همچنین، انعکاس نیافتن این موارد در گزارش‌های حسابداری مدیریت می‌تواند هشداردهنده این نکته باشد که در عرصه صنعتی کشور، حسابداری مدیریت باید در سیستم‌ها و نوع و شکل گزارش‌هایش تغییراتی بدهد؛ به طوری که بتواند پاسخ‌گوی نیاز روز مدیریت و شرکت‌ها باشد.
- می‌توان برخی از دلایل احتمالی تفاوت میزان توجه به عوامل اصلی موفقیت در صنایع مختلف را به شرح زیر عنوان کرد:
۱. ویژگی‌های خاص هر صنعت و متفاوت بودن محصولات تولیدشده و در نتیجه، داشتن مشتریان متفاوت با سلیقه‌های گوناگون؛
 ۲. تفاوت میزان شدت و ضعف رقابت در بین صنایع مختلف؛
 ۳. وجود انحصار در برخی از صنایع و نبودن زمینه لازم برای رقابت؛
 ۴. بحث واردات کالا یا صادرات آن به سایر کشورها در رابطه با برخی از صنایع.
- نتیجه‌های این پژوهش هم‌راستا با پژوهش هورن‌گرن (۱۹۹۸)، ویکی بارد (۲۰۰۳)، (۲۰۰۷) و دروری (۲۰۰۸) است که عوامل بهای تمام‌شده، کیفیت، زمان و نوآوری را به عوامل اصلی موفقیت مطرح کرده، آنها را لازمه کسب رضایت مشتری و دوام، بقا و

هر شرکت دانسته‌اند. همچنین، نتیجه‌های این پژوهش با دستاورد پژوهش انگوتی (۱۳۸۴) مغایرت دارد. وی نتیجه می‌گیرد: گزارش‌های حسابداری مدیریت تنها گزارش هزینه را منعکس کرده، از انعکاس مواردی نظیر زمان، کیفیت، نوآوری و رضایت مشتری عاجز است.

محدودیت‌های این پژوهش نیز به شرح زیر بوده است:

۱. با توجه به ارسال پرسش‌نامه از طریق پست، نظارت مستقیم محقق بر پاسخ مدیران انتخاب‌شده امکان نداشته است. در نتیجه، نمی‌توان اطمینان داشت که پرسش‌نامه‌ها را خود مدیران تکمیل کرده باشند؛

۲. محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه باید در نظر گرفته شود.

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود مدیران شرکت‌های ایرانی به موارد زیر توجه کنند:

۱. تأمین رضایت مشتری به منزله اولویت و نخستین ضرورت برای رسیدن به موفقیت؛ چرا که برای هر شرکت، موفقیت بدون رضایت مشتریان آن متصور نیست؛
۲. شهادت فاصله گرفتن از هزینه‌یابی سنتی و آزمون و به‌کارگیری روش‌های نوین هزینه‌یابی؛
۳. توجه به کیفیت محصولات، سعی در ایجاد یا تقویت واحد کنترل کیفیت در داخل هر شرکت و کاربرد استانداردهای بین‌المللی کیفیت در ساخت محصولات؛
۴. توجه به عوامل زمان ساخت محصول یا عرضه آن، عاملی که طبق یافته‌های پژوهش، نسبت به سایر عوامل کمتر به آن توجه می‌شود؛
۵. مدیریت برای داشتن خلاقیت و استفاده از روش‌های جدید، به منظور مقابله با تغییرات، به داشتن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری و تجزیه و تحلیل موقعیت‌ها و شرایط نیاز دارد. با توجه به این نکته، شاید بتوان گفت: اولین مرحله برای پا گذاشتن در مسیر موفقیت، بها دادن به حسابداری مدیریت و ایجاد بستر لازم برای رشد و شکوفایی آن است.

پی‌نوشت‌ها

1. Horngren, Srikant & Foster
2. Blocher
3. Institution of Management Accountants (IMA)
4. Siegel, Sorensen, Klammer and Richter Meyer
5. Vicky

6. Lester
7. Cooper
8. Drury
9. Yi Fei & Isa
10. Burkert, Fischer & Schäffer

منابع

- انگوتی، علی. (۱۳۸۴). «بررسی کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۷). *حسابداری مدیریت راهبردی، مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین*، چاپ اول، تهران، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- هورن‌گرن، چارلزتی، جورج فاستر، و سریکانت‌ام داتار. (۱۳۸۱). *حسابداری صنعتی با تأکید بر مسائل مدیریتی*، ترجمه علی پارسائیان و موسی بزرگ اصل. جلد اول، تهران، ترمه.
- Blocher, E. J., k. H. Chen, & W. Lint. (2007). *Cost Management*, Irwin, Mc Graw– Hil.
- Burkert, M., F. M. Fischer, & U. Schäffer. (2011). "Application of the Controllability Principle and Managerial Performance: The Role of Perceptions", *Management Accounting Research*, Vol. 22, No. 3, pp. 143-159.
- Cooper, R. G. (2009). "From Experience: The Invisible Success Factor in Product Innovation", *Journal of Innovation And management*, Vol. 16, No. 2.
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*, Sixth Edition, London, Thomson learning.
- Horngren, C. T., Srikant, & H. Foster. (1994). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Eight edition, Engel Wood Cliffs, N. J: Prentice-Hall.
- Lester. D. H. (2005). *Critical Success Factors for New Product Development, Research Technology, Japanese Manufacturing Techniques*, Productivity Press.
- Siegel, G., J. E.Sorensen, T. Klammer, & S. B. Richtermeyer. (2010). "The Ongoing Preparation Gap in Management Accounting Education: A Guide for Change", *Management Accounting Quarterly*, pp. 29-39.

- Vicky, E. B. (2003). "The Utilization of Information Technology as a Critical Success Factor in South African Small Business", *The Small Business Monitor*, Vol. 1, No. 1.
- Yi Fei, Z., & C. R. Isa. (2010), "Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework", *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 1, No. 2, pp. 144-150.