

ارتباط بین استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت با سود آوری و ریسک شرکت

مسعود تمیمی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۴ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۹/۲۵

چکیده

ماهیت مسئولیت حسابداران مدیریت، از ارزش تاریخی جمع آوری شده گزارشات، اندازه گیری عملکرد مدیریت سازمان و اطلاعات مربوط به تصمیمات مدیریتی نمایان می شود. سیستم های حسابداری مدیریت (MAS) به استفاده سیستماتیک از حسابداری مدیریت برای دستیابی به اهداف سازمانی اشاره دارد. این سیستم می تواند در تصمیم گیری موثرتر مدیران باشند و در نتیجه به سازمان ها کمک کنند تا کارایی خود را افزایش داده و در محیطی رقابتی باقی بمانند. این در نتیجه عملکرد سازمان را بهبود می بخشد. هدف این تحقیق ارتباط بین استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت با سود آوری و ریسک شرکت بوده است. جامعه آماری این تحقیق را مدیران و کارکنان شرکت های سرمایه گذاری در سطح استان تهران تشکیل داده است. جامعه آماری، حدود ۷۰۰ نفر تعیین گردید. ابزارهای جمع آوری اطلاعات پرسشنامه بوده است. در نهایت ۲۳۰ پرسشنامه جمع آوری و مورد بررسی قرار گرفت. ابزار گردآوری داده ها پرسشنامه استاندارد بر اساس مطالعات عبدل راسید و همکاران (۲۰۱۴) استخراج شده است. نتایج با استفاده از روش های مدل سازی معادلات ساختاری و نرم افزار smart.PLS به آزمون فرضیه ها پرداخته شده است. نتایج نشان داد استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت بر ریسک سازمانی تاثیر دارد. از بین شیوه های حسابداری مدیریت، گستره استفاده، استفاده به موقع، استفاده یکپارچه از MAS بر عملکرد سازمانی تاثیر دارد. استفاده ادغامی از MAS بر عملکرد سازمانی تاثیر ندارد.

کلمات کلیدی

حسابداری مدیریت، شرکت های مالی، عملکرد سازمانی، مدیریت ریسک سازمانی

۱. دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد زاهدان، زاهدان، ایران.

مقدمه

ماهیت مسئولیت حسابداران مدیریت، از ارزش تاریخی جمع آوری شده گزارشات، اندازه گیری عملکرد مدیریت سازمان و اطلاعات مربوط به تصمیمات مدیریتی نمایان می شود. سیستم های اطلاعات شرکتی مانند سیستم های برنامه ریزی منابع سازمانی، حسابداران مدیریت را به توانایی ذخیره سازی اطلاعات گسترده و توان محاسباتی پیشرفته مجهز می کند. با داده های بزرگ استخراج شده از منابع داده داخلی و خارجی، حسابداران مدیریت اکنون می توانند از تکنیک های آنالیز داده ها برای پاسخگویی به این سوالات استفاده کنند: چه اتفاقی افتاده است (تجزیه و تحلیل توصیفی)، چه اتفاقی خواهد افتاد (تجزیه و تحلیل پیش بینی شده) و راه حل بهینه چه می باشد (اپلوم و همکاران^۱، ۲۰۱۷).

سیستم های حسابداری مدیریت^۲ (MAS) به استفاده سیستماتیک از حسابداری مدیریت برای دستیابی به اهداف سازمانی اشاره دارد. حسابداری مدیریت به بخش جدایی ناپذیر فرآیند مدیریت تبدیل می شود زیرا مربوط به تهیه و استفاده از اطلاعات مالی و عملیاتی برای مدیران درون سازمان ها برای تصمیم گیری، برنامه ریزی و کنترل است. طراحی خوب و مناسب MAS به مدیران سازمانی کمک می کند و می تواند در تصمیم گیری موثرتر مدیران باشند و در نتیجه به سازمان ها کمک کنند تا کارایی خود را افزایش داده و در محیطی رقابتی باقی بمانند. این در نتیجه عملکرد سازمان را بهبود می بخشد. (اسمیل و لسا^۳، ۲۰۱۱)

محیط کسب و کار به دلیل رقابت جهانی، مقررات زدایی، کوچک سازی و پیشرفت در تکنولوژی در حال پیچیده تر شدن است. در این محیط پیچیده، مدیریت ریسک به عملکرد اصلی یک فرآیند تجاری تبدیل شده است زیرا شرکت ها با طیف وسیعی از ریسک ها مواجه هستند. (آچریا و موتنگا^۴، ۲۰۱۳) اگر این ریسک ها به طور جداگانه مدیریت شوند هیچ تجارتی سود آور نخواهد بود، از این رو، علاقه رو به رشد به اجرای مدیریت ریسک شرکت^۵ (ERM) ها ایجاد شده است. برخلاف مدیریت ریسک سنتی که در آن هر نوع ریسک به طور جداگانه مدیریت می شود، شرکت هایی که ERM را می پذیرند باید طیف وسیعی از ریسک ها را به صورت یکپارچه مدیریت کنند. (هایت و لینتبرگ^۶، ۲۰۱۳) ERM به عنوان یک جز حیاتی از سیستم کنترل در نظر گرفته شده است. (سوبر مانیام و همکاران^۷، ۲۰۱۱) مطالعات متعددی نشان داده اند که اجرای ERM منجر به بهبود عملکرد سازمانی می شود.

موسسات مالی نیز به دلیل مقررات زدایی و جهانی شدن با یک محیط پویا مواجه هستند. آن ها طیف گسترده ای از دارایی های مالی از جمله دارایی های سنتی (سپرده ها و وام ها) و مشتقات را مبادله می کنند که پیچیده و متنوع هستند، علاوه بر این، درخواست برای نوآوری مالی بیشتر و افزایش ارزش سهام داران بیشتر منجر به ادغام و تصاحب بین بیمه گران، بانک ها و شرکت های مدیریت دارایی شده است. این امر منجر به ظهور شرکت های مختلط مالی شد که محیط رقابتی را تشدید می کند. این محیط در حال پیچیده تر شدن است این امر منجر ایجاد طیف گسترده ای از ریسک ها می گردد. برای رشد در این محیط پویا، نامشخص و پیچیده، شرکت های مالی مختلف باید مزیت رقابتی خود را افزایش

¹ Appelbaum

² Management Accounting Systems

³ Ismail and Isa,

⁴ Acharyya and Mutenga

⁵ enterprise risk management

⁶ Hoyt and Liebenberg

⁷ Subramaniam et al

دهد. توانایی مدیریت برای تصمیم‌گیری آگاهانه به کیفیت اطلاعات مدیریتی در دسترس آن‌ها و اطلاعات دقیق از یک MAS قابل اطمینان مرتبط است (عبدل-راسید و همکاران^۱، ۲۰۱۴). چندین نویسنده پیشنهاد کرده‌اند که (کولیر و همکاران^۲، ۲۰۰۴؛ سوین^۳، ۲۰۰۵؛ ویلیامسون^۴، ۲۰۰۴). MAS از فعالیت‌های مدیریت ریسک (RMA) حمایت می‌کند. هم حسابداری مدیریت و هم مدیریت ریسک هر دو مکمل یکدیگر بوده و به تصمیم‌گیری شرکت کمک می‌کنند. MAS نقش مهمی در اندازه‌گیری ریسک و عملکرد ایفا می‌کند. اطلاعات ارائه‌شده توسط MAS عدم قطعیت در تصمیم‌گیری مدیریت را کاهش می‌دهد؛ بنابراین، با اجرای مدیریت ریسک، طراحی MAS باید ویژگی‌های اطلاعات خاص و اثرات ترکیبی این دو شیوه مدیریت منجر به افزایش عملکرد شود اطلاعات کمی در مورد رابطه بین مدیریت ریسک و حسابداری مدیریت و اثرات مشترک چندین سیستم کنترل بر عملکرد وجود دارد (عبدل-راسید و همکاران، ۲۰۱۴).

سیل^۵ (۲۰۰۶) بیان کردند که حسابداری مدیریت می‌تواند اطلاعات کافی را در مورد ارزیابی ریسک در استراتژی‌های مدیریت، در اختیار مدیران قرار دهد و بر رفتار اعضای هیئت مدیره نظارت دارد. بسیاری از ادبیات موجود با هدف بررسی حسابداری مدیریت استراتژیک با استراتژی‌های عملکردی، بجای حاکمیت شرکتی بوده است. برای مثال کودز و گولدینگ^۶ (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد شرکت‌ها، تحت شرایط اقتضایی، پرداختند. محمد و جونز^۷ (۲۰۱۴) به بررسی مدل جامع استراتژیک، با بررسی مفاهیم مدیریت استراتژیک حسابداری برای مدیریت سودآوری، پرداختند. کانوکی و تانسی^۸ (۲۰۱۰)، کانسکین و همکاران^۹ (۲۰۱۲)؛ پاولتوس^{۱۰} (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بین عوامل استراتژیک و حسابداری مدیریت استراتژیک پرداختند (تیراچی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷).

جرمیس و گانی^{۱۲} (۲۰۰۴) دریافتند که ترکیبی از تکنیک‌های مدیریت و رویه‌های حسابداری مدیریت می‌تواند عملکرد سازمانی را تحت یک اولویت استراتژی خاص، بهبود بخشد. جرمیس و گانی (۲۰۱۲) نتیجه گرفتند که یک مغایرت بین استراتژی و سیستم کنترل مدیریت عملکرد بانکی را تضعیف خواهد کرد. جاش و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۶) آזור و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۳) به طور خاص ثابت کردند که شرکت‌هایی که استراتژی آینده‌نگر (تمایز) اتخاذ می‌کنند تمایل دارند که عملیات‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را اجرا کنند. تحقیقات قبلی به طور مداوم تاثیر مثبت همترازی استراتژیک بر عملکرد را اثبات کرده‌اند. در بخش بانکداری، ری^{۱۵} (۱۹۹۸) نشان داد که سطح بالای همترازی استراتژیک داخلی منجر به عملکرد بالاتر می‌شود. تنوع در عملکرد بانک به خاطر تفاوت در سطح تناسب بوده است.

¹ Abdul Rasid

² Collier et al

³ Soin

⁴ Williamson

⁵ Seal

⁶ Cadez and Guilding

⁷ Mohamed and Jones

⁸ Cinquini and Tenucci

⁹ Cuganesan et al.

¹⁰ Pavlatos

¹¹ Teerachai

¹² Gani and Jermias

¹³ Jusoh

¹⁴ Auzair

¹⁵ Rhee

ایمان و هارتونو^۱ (۲۰۰۷) نیز نتیجه گرفتند که ارتباط بین استراتژی کسب و کار (شراکت یا اتحاد) و استراتژی فن آوری اطلاعات تاثیر مثبتی بر عملکرد بانکها در دارد. بهبود عملکرد سازمانی به عنوان مفهومی از همترازی استراتژیک در این مطالعات قبلی تنها محدود به عملکرد مالی نیست بلکه عملکرد غیرمالی یا ترکیبی از عملکرد مالی و غیرمالی است. (فاطمه و همکاران، ۲۰۱۸).

حسابداری مدیریت همان گونه که از نام آن پیداست ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم گیریهستگذاران، برنامه ریزان و مدیران داخل سازمان. برای آنکه اطلاعات ارایه شده توسط این سیستم اطلاعاتی برای تصمیمگیری مفید و مربوط باشد می بایست منعکس کننده شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود باشد. امروزه شرکت ها در محیط رقابت شدید تجاری به وسیله نوآوری ها موقعیت خود را مدیریت و پشتیبانی می کند. در نتیجه نوآوری در سیستم حسابداری مدیریت یک ضرورت تعیین کننده در اداره سازمان های مدرن است. شرکتها و بنگاه های اقتصادهای متنوعی را دنبال میکنند که حسابداری مدیریت در تحقق آن نقش موثری دارد. با توجه به تغییرات شگرفی که در زمینه تکنولوژی های مدرن و فناوری اطلاعات ایجاد شد شرکتها برای ادامه حیات خویش نیازمند پذیرش و به کارگیری نوآوری های حسابداری مدیریت شدند (نخعی و همکاران، ۱۳۹۷). حسابداری مدیریت با بهره گیری از اطلاعات حسابداری مالی و حسابداری بها و نیز با گردآوری اطلاعات بر مبنای شاخص ها و معیارهای سنجش مختلف امکان تصمیم گیری بهینه، برنامه ریزی و کنترل، ارزیابی و اندازه گیری عملکرد بانک را فراهم می کند. بدین منظور در این تحقیق به بررسی تاثیر استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت با سود آوری و ریسک شرکتی پرداخته می شود. در ادامه مقاله به ارایه یک نمای کلی از دیات پژوهش و فرضیه ها پرداخته می شود. در بخش بعدی، به طرح پژوهش و جمع آوری اطلاعات پرداخته پس از تفسیر یافته های پژوهش، به نتیجه گیری پرداخته می شود.

ادبیات پژوهش

با توجه به مطالعات حسابداری مدیریت، شرایط مختلفی توسط محققان مورد بررسی قرار گرفته است. از جمله می توان به سیستم های کنترل مدیریت^۲ (MCS) و سیستم حسابداری مدیریت^۳ (MAS) پرداخته اند. سیستم های کنترل مدیریتی، یک اصطلاح گسترده است که شامل سیستم حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت و همچنین شامل کنترل شخصی و یا کنترل های دسته ای می باشد. سیستم های حسابداری مدیریت، به استفاده سیستماتیک حسابداری مدیریت اشاره دارد. حسابداری مدیریت به عنوان مجموعه ای از شیوه های مانند بودجه و یا هزینه محصول می توان در نظر گرفت. این رویه ها را در تعریف حسابداری مدیریت، می توان به عنوان تکنیکهای حسابداری مدیریت، ارجاع داد منبع؟ با این حال، برخی از محققان مانند بجورمانک و اولسون (۱۹۹۹) در کار خود بر روی حسابداری مدیریت متمرکز بوده اند. آدلر و همکاران^۴ (۲۰۰۰) والدورن (۲۰۰۵) نیز از اصطلاح تکنیکهای حسابداری مدیریت یا مدل های حسابداری مدیریت تمرکز داشته اند.

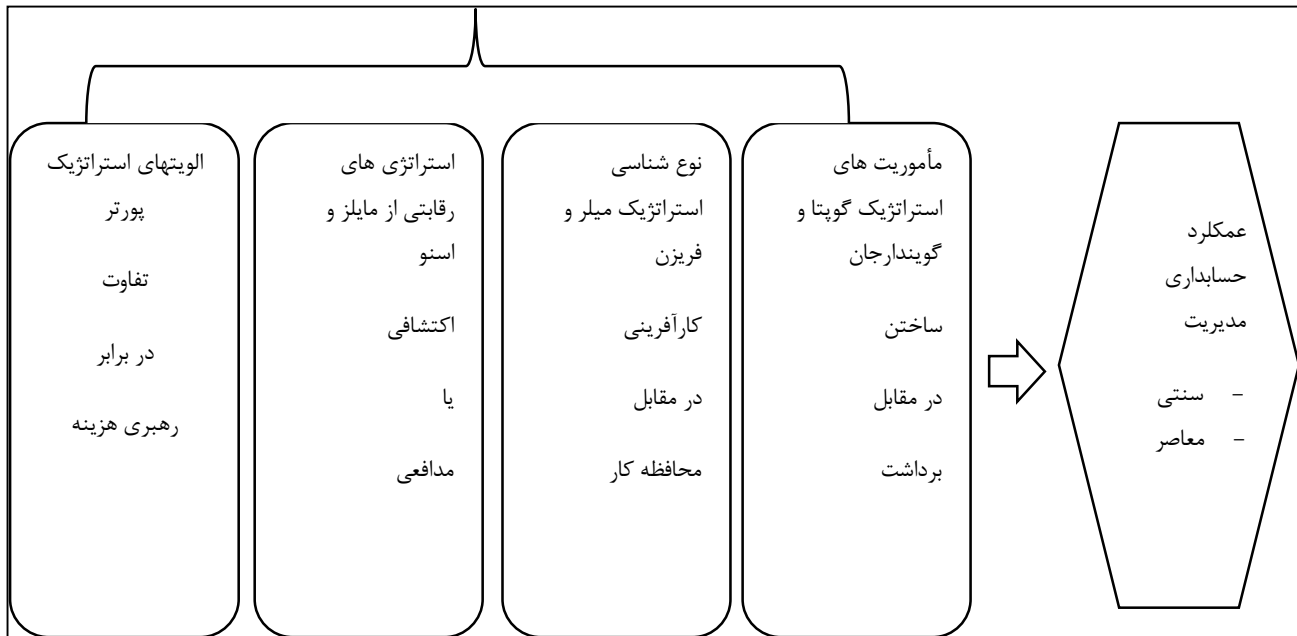
^۱ Iman and Hartono

^۲ management control systems

^۳ management accounting system

^۴ Adler et al

مفاهیم مربوط به حسابداری مدیریت می باشد که سبب ادغام روشهای سنتی و معاصر شده است. در این راستا، متناسب با تغییرات در کسب و کار، حسابداری مدیریت نیز در طول دوره زمان از یک حوزه محدود (سنتی) به یک دامنه گسترده تری (رویکرد معاصر) از اطلاعات، تبدیل شده است. مفهوم سنتی حسابداری مدیریت، شامل اطلاعات رسمی مالی و اطلاعات تاریخی اغلب از سیستم حسابداری مالی، مشتق شده است. این اطلاعات بر امور داخلی سازمان تمرکز داشته و دارای یک دیدگاه کوتاه مدت می باشد و اطلاعاتی را بر اساس دوره های مالی و حسابداری فراهم می نماید. معمولاً بر روی هزینه ها تمرکز داشته و محرکهای هزینه، مانند حجم تولید، ساعات کار، ساعات کار ماشین را مدنظر قرار می دهد (بجورناک و السون، ۱۹۹۹).



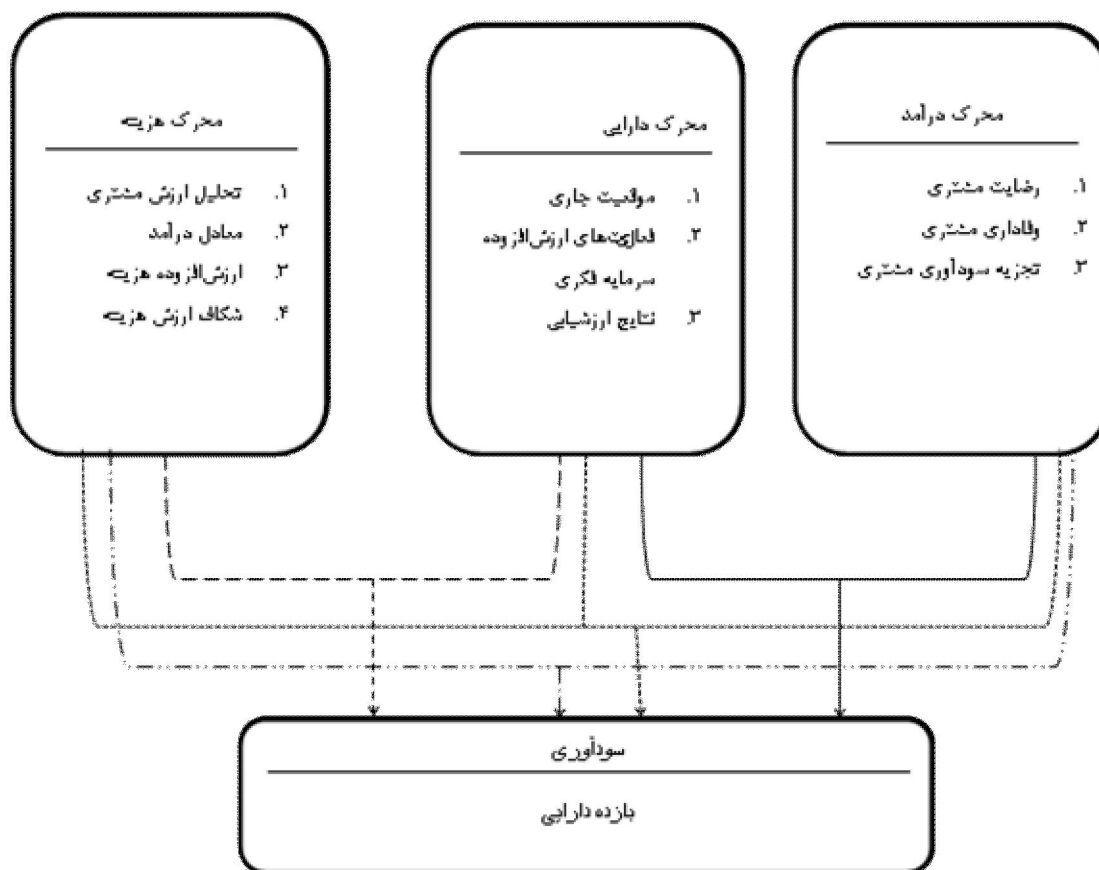
شکل ۱- متغیرهای استراتژیک مورد استفاده برای طبقه بندی واکنش شرکت ها (نیمتراکن و تایلز، ۲۰۱۵)

در مقابل، حسابداری مدیریت معاصر، اشاره به اطلاعات رسمی کمتر، غیر مالی، آینده نگر می باشد. اطلاعات حسابداری مدیریت ارائه شده در این روش در مورد رویدادهای خارجی سازمان مانند اطلاعات مربوط به مشتریان، تامین کنندگان، رقبا و جوامع مرتبط است. این مفهوم دارای یک چشم انداز بلند مدت و استراتژیک می باشد. بیشتر اطلاعات ارائه شده به مدیران بیشتر متناسب با نیازهای مدیران و انعطافپذیری متناسب با محیط می باشد. در این روش اهداف هزینه کمتر در نظر گرفته می شود. بیشتر بر روی اطلاعات مرتبط محصولات، بخشها، مشتریان، فعالیتها، کانالهای توزیع، برندها و بخشهای بازار و حتی رقبا تمرکز می شود (نیمتراکن و تایلز، ۲۰۱۵). حسابداری مدیریت و استراتژیک به مدیران کمک می کند تا مدیران خود با تغییرات محیطی منطبق سازند و این از طریق تجزیه و تحلیل داده ها خارجی داخلی فراهم می گردد و سبب ایجاد موقعیت رقابتی مناسب و عملکرد مناسب برای سازمان فراهم می نماید (ساری و همکاران^۱، ۲۰۰۶). آفس و ایادی^۲ (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد که عدم اطمینان محیطی تأثیر معنی داری بر میزان استفاده

¹ Sari et.al

² Affes, H. Ayadi

از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت دارد. عبدالمونمی و تراسی (۲۰۱۴) به بررسی ارتباط بین حسابداری مدیریت استراتژیک و سودآوری شرکت‌ها پرداخته شد. با استفاده از روش قیاسی به شناسایی متغیرهای مؤثر بر سودآوری و محرک‌های حسابداری مدیریت بر سودآوری پرداخته شد. نتایج تحقیق نشان داد که مدل جامع از تکنیک‌های حسابداری مدیریت سبب بهبود در پیش‌بینی سودآوری می‌گردد.



شکل ۲- مدل مفهومی تحقیق (عبدالمونمی و تراسی، ۲۰۱۴)

با توجه به پیشرفت‌های روز افزون در کلیه علوم در حسابداری مدیریت نیز، پیشرفت‌های زیاد حاصل گردیده است که شامل ظهور ابزارهای نوینی در آن می‌شود. جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) بیان کردند که نوآوری‌هایی مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، کارت امتیازی متوازن، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش و سیستم ارزش افزوده اقتصادی توسط سازمان‌ها برای افزایش کیفیت اطلاعات و مدیریت مطرح شده‌اند (کیوبنثو، ۲۰۱۱). به این مفهوم، حسابداری مدیریت به عنوان یک ایده نو، توسط شرکت‌ها پذیرفته شده و به عنوان ضمانت تدوین قوانین برای سیستم اطلاعات مالی و غیرمالی به کار می‌رود و رهبران را، در تصمیم‌گیری برای تأمین اهداف شرکت، یاری می‌نماید. نگرش جدید به ابزارهای حسابداری مدیریت به عنوان کاربرد نوآوری‌ها، شرکت را در خلق ارزش بیشتر برای ذینفعان یاری می‌کند. استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت، اطلاعاتی دقیق و مربوط را ارائه می‌دهد که منجر به تصمیم‌گیری‌های مؤثر و

دقیق تر توسط مدیران می شود. تصمیماتی که بر عملکرد سازمان تأثیر دارد. آمورس و همکاران^۱ (۲۰۱۵) معتقدند که نوآوری های حسابداری مدیریت منجر به بهبود عملکرد و پویایی شرکت می گردد. اورلی و همکاران (۲۰۱۶) نیز به کارگیری نوآوری های حسابداری مدیریت را به عنوان یکی از ابزارها و روش های اصلاحات اقتصادی می دانند که موجب به ثمر نشستن نتایج اصلاحات در شرکت های عمومی می گردد. پیمسیری و همکاران^۲ (۲۰۱۷) در بررسی مقررات و تطبیق نوآوری ها حسابداری مدیریت، نشان داد که به کارگیری روش ارزش افزوده اقتصادی، به عنوان یک رویکرد نوآورانه در سیستم حسابداری، منجر به بهبود عملکرد شده است.

به طور سنتی، اطلاعات حسابداری مدیریت از نظر مالی و متمرکز داخلی مشخص شده اند. با این حال، نقش تقویت شده MAS برای کمک به مدیران در هدایت و حل مساله منجر به تکامل MAS برای ترکیب داده های خارجی و غیر مالی شده است. (بهمانی و و لانگفیلد-اسمیت^۳، ۲۰۰۷). با توجه به چارچوب فدراسیون بین المللی حسابداران (۱۹۹۸)، تکامل حسابداری مدیریت می تواند به صورت چهار مرحله طبقه بندی شود. این رویکرد از مرحله یک (قبل از دهه ۱۹۵۰) که روی تعیین هزینه و کنترل مالی به مرحله ۴ (۱۹۸۵ تا ۱۹۹۵) که روی خلق ارزش از طریق استفاده موثر از منابع متمرکز بود، تکامل یافت. بعد از ۱۹۹۵، تاکید بر ارزش در معرض خطر در فرآیندهای استراتژیک است (جایزه ملی حسابداری مدیریت، ۲۰۱۱). امروزه، شرکت ها از یک مدیریت ریسک محدود (شامل ارزش در معرض خطر) به یک رویکرد کلی نگر به مدیریت ریسک حرکت کرده اند. (سوین و کولیر^۴، ۲۰۱۳)

ریسک به طور کلی به عنوان احتمال خطر، زیان، آسیب و یا دیگر پیامدهای نامطلوب است. ریسک های عمده ای که شرکت های مالی با آن مواجه هستند شامل اعتبار، بازار، نرخ بهره، نقدینگی و ریسک های عملیاتی می توان اشاره کرد. یک چارچوب کلی مدیریت ریسک شامل چهار جز اصلی است: شناسایی خطر، اندازه گیری خطر، کاهش خطر و نظارت و گزارش دهی ریسک. شرکت های مالی به داشتن سیستم های مدیریت ریسک قوی نیازمند هستند. فعالیت شرکت های مالی طیف گسترده ای از دارایی های مالی پیچیده را در بر می گیرد و در معرض ریسک های مختلفی قرار دارند. برای مقابله با این پیچیدگی ها، آن ها باید یک MAS کارآمد داشته باشند تا اطلاعات مربوط به مدیریت و نظارت بر عملکرد دارایی های خود را ارائه دهند. MAS باید اطلاعات مربوط به مسایل انطباقی را ارائه دهد و اطلاعات لازم را برای افشای مناسب گزارش های نظارتی و دیگر صورت های مالی مورد نیاز را در دسترس قرار دهد. از این رو پیچیدگی محیط کسب و کار در شرکت های مالی مستلزم آن هستند که MAS اطلاعات گسترده ای را در ارتباط با عملکرد مالی، غیر مالی، گذشته و عملکرد آینده هم داخلی و هم خارجی برای سازمان فراهم کند (عبدل-راسید و همکاران، ۲۰۱۴).

¹ Amores-Salvadó

² Pimsiri

³ Bhimani and Langfield-Smith

⁴ Soin and Collier

ویلیامسون^۱ (۲۰۰۴) پیشنهاد کرد که حسابداری مدیریت تخصص لازم برای توسعه تکنیک‌های ERM را دارند. حسابداری مدیریت از مدیریت و کنترل ریسک با کمی کردن اهداف، برآورد پیامدهای بالقوه رویدادهای ریسک، تجزیه و تحلیل هزینه و مزایای فرآیندهای مدیریت ریسک، یا مقایسه عملکرد واقعی با ریسک‌های پیش روی سازمان‌ها حمایت می‌کنند. مطابق با ویلیامسون (۲۰۰۴)، سوین (۲۰۰۵) استدلال کرد که حسابداری مدیریت از ERM حمایت می‌کند. او نقش حسابداری مدیریت و کنترل اطلاعات را در عملکرد مدیریت ریسک در بخش خدمات مالی بریتانیا بررسی کرد. با این حال، او دریافت که هیچ نقش روشنی برای حسابداری مدیریت در مدیریت ریسک ندارد زیرا ریسک‌ها به طور مستقیم در فرآیند بودجه‌بندی، کنترل هزینه و اندازه‌گیری عملکرد در نظر گرفته نشده‌اند. از سوی دیگر، مایکس^۲ (۲۰۰۶)، یک مطالعه موردی بر روی یک سازمان خدمات مالی با در نظر گرفتن هر دو مدیریت ریسک و حسابداری مدیریت به عنوان سیستم‌های کنترل چندگانه انجام داد. مطابق با تئوری احتمالات، مطالعه نشان می‌دهد که هر دو سیستم کنترلی، یعنی سیستم مدیریت ریسک در سطح شرکت و کنترل‌های حسابداری، یکدیگر را تکمیل می‌کنند. اطلاعات MAS به مدیران کمک می‌کند تصمیمات موثر بگیرند و در نتیجه عملکرد سازمانی را بهبود بخشند. (اسماعیل و ایلسا، ۲۰۱۱) به نظر می‌رسد سیستم‌های مدیریت ریسک با ارتقای ظرفیت یک سازمان برای پردازش اطلاعات منجر به بهبود عملکرد سازمانی می‌گردد (ابول-راسید و همکاران، ۲۰۱۴). در این راستا عبدل-راسید و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند اجرای مدیریت ریسک نیاز به استفاده از اطلاعات پیشرفته MAS دارد. ERM و MAS مکمل یکدیگر هستند زیرا هر دو در تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل در سازمان یکپارچه هستند. این یافته همچنین نقش مهم ERM در تقویت عملکرد غیر مالی را اثبات می‌کند. نوحا و همکاران (۲۰۱۶) نیز نشان دادند شرکت‌هایی که از روش‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند، تغییرات و بهبود عملکرد را به همراه داشته‌اند. المار و همکاران^۳ (۲۰۱۹) نشان دادند جنبه‌های SMA به طور معناداری بر عملکرد مالی و غیر مالی شرکت‌ها تاثیر دارد. بر اساس ادبیات و پیشینه تحقیق، فرضیه‌های زیر تدوین و مورد آزمون قرار گرفته شده است:

فرضیه اول: گستره استفاده از MAS بر روشهای ERM تاثیر دارد.

فرضیه دوم: استفاده به موقع از MAS روشهای ERM تاثیر دارد.

فرضیه سوم: استفاده ادغامی از MAS روشهای ERM تاثیر دارد.

فرضیه چهارم: استفاده یکپارچه از MAS روشهای ERM تاثیر دارد.

فرضیه پنجم: گستره استفاده از MAS بر عملکرد شرکت تاثیر دارد.

فرضیه ششم: استفاده به موقع از MAS عملکرد شرکت تاثیر دارد.

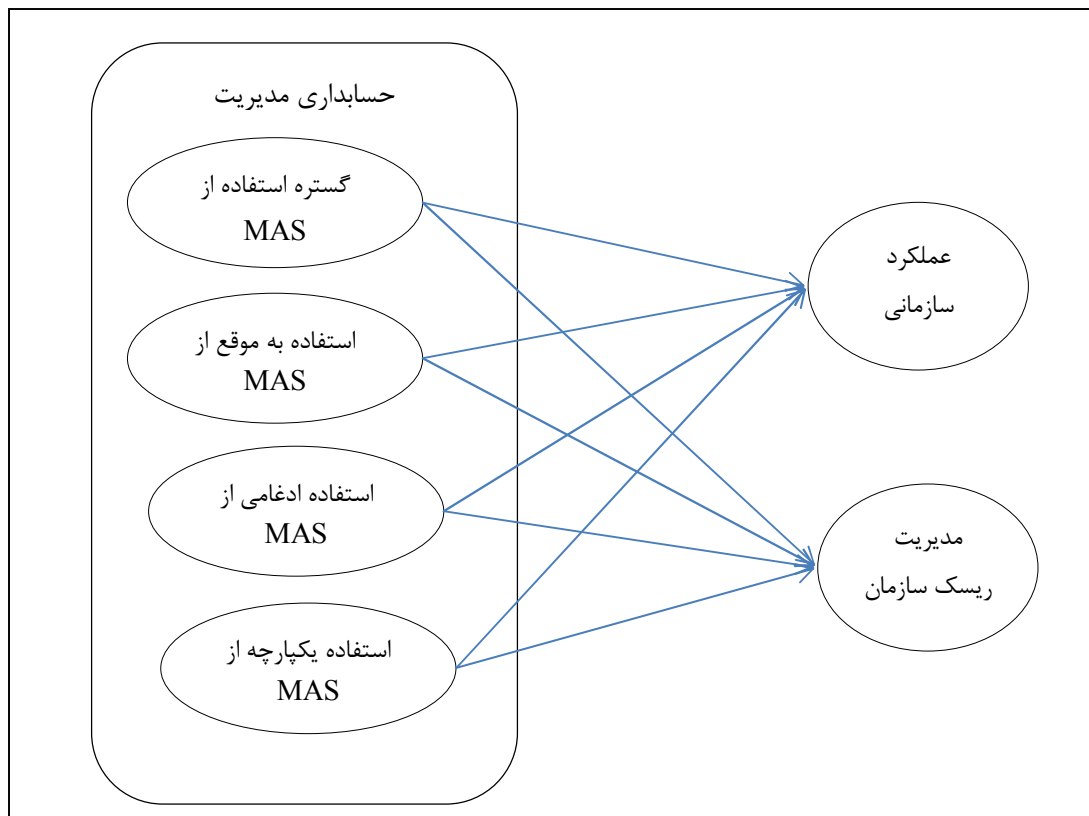
فرضیه هفتم: استفاده ادغامی از MAS عملکرد شرکت تاثیر دارد.

فرضیه هشتم: استفاده یکپارچه از MAS عملکرد شرکت تاثیر دارد.

¹ Williamson,

² Mikes,

³ Alamri



شکل ۳- مدل مفهومی تحقیق

روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر نحوه گردآوری داده ها توصیفی - همبستگی و به طور مشخص مبتنی بر مدل سازی معادلات ساختاری (SEM)^۱ است. جامعه آماری این تحقیق را مدیران و کارکنان شرکت های سرمایه گذاری در سطح استان تهران تشکیل داده است. جامعه آماری، حدود ۷۰۰ نفر تعیین گردید. ابزارهای جمع آوری اطلاعات پرسشنامه بوده است. در نهایت ۲۳۰ پرسشنامه جمع آوری و مورد بررسی قرار گرفت. ابزار گردآوری داده ها پرسشنامه استاندارد بر اساس مطالعات عبدل-راسید و همکاران^۲ (۲۰۱۴) استخراج شده است. این پرسشنامه شامل ابعاد سیستم های حسابداری مدیریت (MAS) (گستره استفاده از MAS: ۶ سوال؛ استفاده به موقع از MAS: ۴ سوال؛ استفاده ادغامی از MAS: ۴ سوال؛ استفاده یکپارچه از MAS: ۶ سوال) متغیر روشهای ERM شامل ۶ سوال و عملکرد شرکت بر اساس ۶ سوال اندازه گیری شده است. روش تحلیل داده ها نیز با استفاده از نرم افزار smart.PLS بوده است.

متغیرها و مدل پژوهش

روایی و پایایی متغیرهای مدل های تحقیق

از آنجایی که از پرسشنامه استاندارد برای سنجش متغیرها استفاده شده، ابتدا، شاخصهای مورد نظر ترجمه و سپس، با مراجعه به نخبگان اصلاحات لازم صورت گرفت. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد رابطه ضعیف در نظر

^۱ Structural equation modeling

^۲ Martins

گرفته شده و از آن صرف نظر می شود. بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است. در جدول (۱) می توان مشاهده کرد تمامی بارهای عاملی متغیرها مقداری بیشتر از ۰/۵ را دارا می باشند و مؤید این مطلب است که پایایی در مورد مدل اندازه گیری قابل قبول است.

جدول ۱- بارهای عاملی و متغیرهای تحقیق

متغیر	بار عاملی	آماره تی	متغیر	بار عاملی	آماره تی
گستره استفاده ← q01	0.653	12.175	استفاده یکپارچه ← q17	0.76	22.476
گستره استفاده ← q02	0.868	44.632	استفاده یکپارچه ← q18	0.661	12.821
گستره استفاده ← q03	0.729	19.176	استفاده یکپارچه ← q19	0.798	30.802
گستره استفاده ← q04	0.648	11.312	استفاده یکپارچه ← q20	0.621	9.866
گستره استفاده ← q05	0.853	39.301	ERM ← q21	0.744	27.191
گستره استفاده ← q06	0.682	13.331	ERM ← q22	0.767	19.949
استفاده به موقع ← q07	0.913	51.951	ERM ← q23	0.76	24.107
استفاده به موقع ← q08	0.796	30.778	ERM ← q24	0.705	22.273
استفاده به موقع ← q09	0.936	60.734	ERM ← q25	0.743	21.121
استفاده به موقع ← q10	0.899	48.039	ERM ← q26	0.719	20.352
استفاده ادغامی ← q11	0.842	50.535	عملکرد شرکت ← q27	0.73	25.979
استفاده ادغامی ← q12	0.833	44.677	عملکرد شرکت ← q28	0.777	21.635
استفاده ادغامی ← q13	0.87	74.798	عملکرد شرکت ← q29	0.771	25.11
استفاده ادغامی ← q14	0.816	50.548	عملکرد شرکت ← q30	0.692	22.72
استفاده یکپارچه ← q15	0.666	13.966	عملکرد شرکت ← q31	0.734	21.045
استفاده یکپارچه ← q16	0.868	40.126	عملکرد شرکت ← q32	0.721	19.615

سپس، پایایی متغیرهای تحقیق توسط شاخصهای آلفای کرونباخ با میزان استاندارد بالای ۰/۷ (کرونباخ، ۱۹۵۱) و پایایی ترکیبی (CR) با میزان استاندارد بالای ۰/۷ و میانگین واریانس توسعه یافته (AVE) با میزان استاندارد بالای ۰/۵ (فورنل و لاکر، ۱۹۸۱) با استفاده از نرم افزار Smart-PLS بررسی شد. در جدول (۲) می توان مشاهده کرد متغیرهای تحقیق از پایایی و روایی همگرا برخوردار می باشند.

جدول ۲- پایایی و روایی همگرایی متغیرهای مدل تحقیق

متغیرها	آلفای کرونباخ	AVE	پایایی ترکیبی (CR)
استفاده یکپارچه	0.826	0.539	0.874
ERM	0.835	0.548	0.879
استفاده ادغامی	0.861	0.707	0.906
عملکرد شرکت	0.832	0.545	0.878
گستره استفاده	0.836	0.554	0.880
استفاده به موقع	0.909	0.788	0.937

آلفای کرونباخ تمامی متغیرها 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 می شود.

روایی واگرا (روش فوردنل و لارکر):

در قسمت روایی واگرا، میزان تفاوت بین شاخص های یک سازه با شاخص های سازه های دیگر در مدل مقایسه می شود. این کار از طریق مقایسه جذر AVE هر سازه با مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه ها محاسبه می گردد. برای این کار یک ماتریس باید تشکیل داد که مقادیر قطر اصلی ماتریس جذر ضرایب AVE هر سازه هست و مقادیر پایین و بالای قطر اصلی، ضرایب همبستگی بین هر سازه با سازه های دیگر است. این ماتریس در جدول شماره (۳) نشان داده شده است:

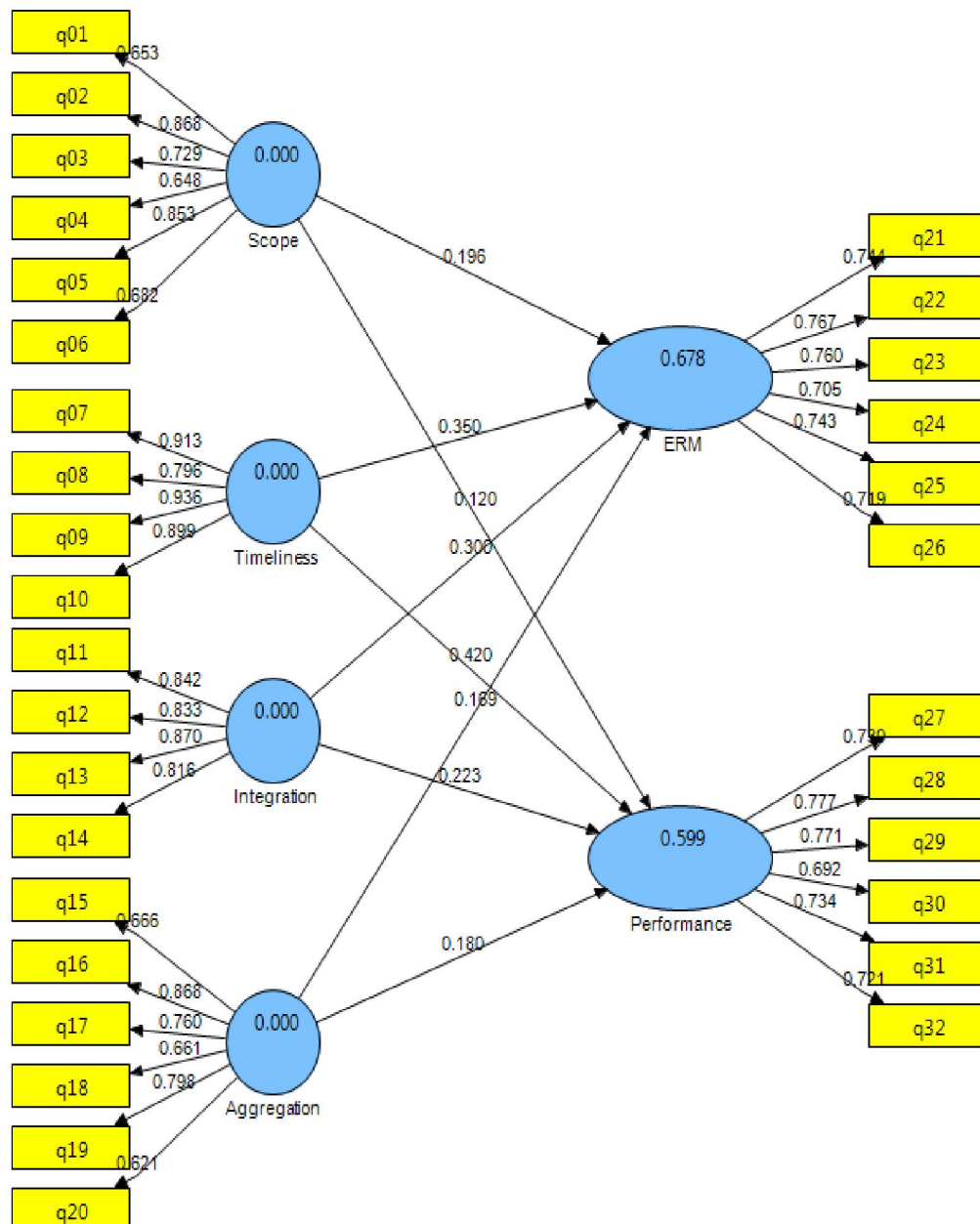
جدول ۳- ماتریس مقایسه جذر AVE و ضرایب همبستگی سازه ها

	استفاده یکپارچه	ERM	استفاده ادغامی	عملکرد شرکت	گستره استفاده	استفاده به موقع
استفاده یکپارچه	0.734					
ERM	0.460	0.740				
استفاده ادغامی	0.324	0.745	0.841			
عملکرد شرکت	0.431	0.704	0.700	0.738		
گستره استفاده	0.465	0.572	0.432	0.502	0.744	
استفاده به موقع	0.292	0.755	0.872	0.725	0.480	0.888

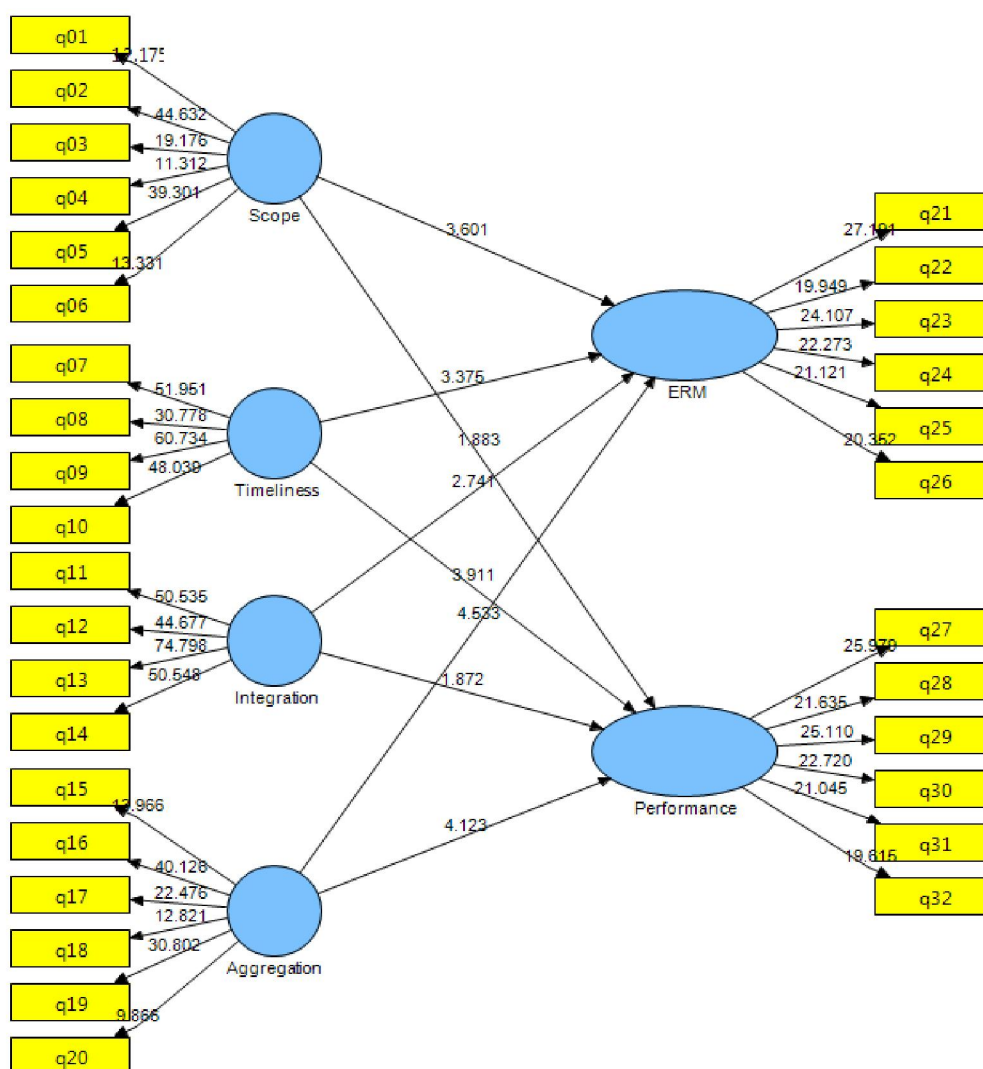
همان گونه که از ماتریس بالا مشخص می باشد، جذر AVE هر سازه از ضرایب همبستگی آن سازه با سازه های دیگر بیشتر شده است که این مطلب حاکی از قابل قبول بودن روایی واگرای سازه ها است.

یافته های پژوهش

رابطه متغیرهای موردبررسی در هر یک از فرضیه های تحقیق بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در مدل کلی تحقیق که در شکل (۴) ترسیم شده است مدل اندازه گیری (رابطه هریک 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 (۵) ارائه شده است.



شکل ۴- تکنیک حداقل مربعات جزئی مدل کلی پژوهش



شکل ۵- آماره تی مدل کلی پژوهش با تکنیک بوت استرپینگ

جدول ۴- ضرایب مسیر

آماره تی	ضریب مسیر	مسیر
4.533	0.169	ERM → استفاده یکپارچه
4.123	0.180	عملکرد شرکت → استفاده یکپارچه
2.741	0.300	ERM → استفاده ادغامی
1.872	0.223	عملکرد شرکت → استفاده ادغامی
3.601	0.196	ERM → گستره استفاده
1.883	0.120	عملکرد شرکت → گستره استفاده
3.375	0.350	ERM → استفاده به موقع
3.911	0.420	عملکرد شرکت → استفاده به موقع

فرضیه اول: گستره استفاده از MAS بر روشهای ERM تاثیر دارد.

شدت اثر گستره استفاده از MAS بر روشهای ERM برابر $0/196$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $3/601$ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان 95% گستره استفاده از MAS بر روشهای ERM تاثیر مثبت و معناداری خواهد داشت و فرضیه اول تایید می‌گردد.

فرضیه دوم: استفاده به موقع از MAS روشهای ERM تاثیر دارد.

شدت اثر استفاده به موقع از MAS بر روشهای ERM برابر $0/350$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $3/375$ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان 95% استفاده به موقع از MAS بر روشهای ERM تاثیر مثبت و معناداری خواهد داشت و فرضیه دوم تایید می‌گردد.

فرضیه سوم: استفاده ادغامی از MAS روشهای ERM تاثیر دارد.

شدت اثر استفاده ادغامی از MAS بر روشهای ERM برابر $0/300$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $2/741$ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان 95% استفاده ادغامی از MAS بر روشهای ERM تاثیر مثبت و معناداری خواهد داشت و فرضیه سوم تایید می‌گردد.

فرضیه چهارم: استفاده یکپارچه از MAS روشهای ERM تاثیر دارد.

شدت اثر استفاده یکپارچه از MAS بر روشهای ERM برابر $0/169$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $4/533$ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان 95% استفاده یکپارچه از MAS بر روشهای ERM تاثیر مثبت و معناداری خواهد داشت و فرضیه چهارم تایید می‌گردد.

فرضیه پنجم: گستره استفاده از MAS بر عملکرد شرکت تاثیر دارد.

شدت اثر گستره استفاده از MAS بر عملکرد شرکت برابر $0/120$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $1/883$ به دست آمده است که کوچکتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار نیست، بنابراین گستره استفاده از MAS بر عملکرد شرکت تاثیر معناداری ندارد و فرضیه پنجم رد می‌گردد.

فرضیه ششم: استفاده به موقع از MAS عملکرد شرکت تاثیر دارد.

شدت اثر استفاده به موقع از MAS بر عملکرد شرکت برابر $0/420$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $3/911$ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان 95% استفاده به موقع از MAS بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری خواهد داشت و فرضیه ششم تایید می‌گردد.

فرضیه هفتم: استفاده ادغامی از MAS عملکرد شرکت تاثیر دارد.

شدت اثر استفاده ادغامی از MAS بر عملکرد شرکت برابر $0/223$ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز $1/872$ به دست آمده است که کوچکتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد تاثیر مشاهده شده معنادار نیست، بنابراین استفاده ادغامی از MAS بر عملکرد شرکت تاثیر معناداری ندارد و فرضیه هفتم رد می‌گردد.

معنادار نیست، بنابراین با اطمینان ۹۵٪ استفاده ادغامی از MAS بر عملکرد شرکت تاثیر معناداری ندارد و فرضیه هفتم رد می گردد.

فرضیه هشتم: استفاده یکپارچه از MAS عملکرد شرکت تاثیر دارد.

شدت اثر استفاده یکپارچه از MAS بر عملکرد شرکت برابر ۰/۱۸۰ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۴/۱۲۳ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t^* در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تاثیر مشاهده شده معنادار است، بنابراین با اطمینان ۹۵٪ استفاده یکپارچه از MAS بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری خواهد داشت و فرضیه هشتم تائید می گردد.

بحث و نتیجه گیری

محیط تجارت و تولید در دو دهه اخیر تغییرات عمده ای را شاهد بوده است. شرکت ها از روش های اتوماسیون برای تولید محصولات خود در جهت بهبود کیفیت و مواجهه با رقابت فزاینده استفاده می کنند. انتظار این است که همگام با تغییرات در صنعت و تجارت، سیستم حسابداری مدیریت که بر کنترل و تحلیل تصمیم های مدیریت تمرکز دارد نیز بتواند با این تغییرات سازگار و آنها را حمایت و تشویق کند؛ اما بسیاری از نویسندگان ادعا دارند که سیستم های حسابداری مدیریت نتوانسته اند به راهکارهای مناسب تولید و تجارت نوین کمک کنند. حتی، برخی ادعا می کنند که سیستم های حسابداری مدیریت به عنوان عامل بازدارنده سرمایه گذاری در فن آوری تولید و بهره وری عمل کرده اند، زیرا تکیه بیش از حد مدیران عملیاتی بر اطلاعات مالی کوتاه مدت و حذف سایر اطلاعات کیفی، می تواند آنها را وادار کند که به جای بهبود واقعی عملیات به بهبود در اعداد گزارش های حسابداری بپردازند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت بر ریسک سازمانی تاثیر دارد. از بین شیوه های حسابداری مدیریت، گستره استفاده، استفاده به موقع، استفاده یکپارچه از MAS بر عملکرد سازمانی تاثیر دارد. استفاده ادغامی از MAS بر عملکرد سازمانی تاثیر ندارد.

. هدف اصلی راه اندازی سیستم حسابداری مدیریت آن است که فصل جدیدی در تهیه و ارایه اطلاعات مرتبط و سودمند برای کمک به مدیریت در برنامه ریزی فعالیتها، اعمال کنترل مدیریت و تصمیم گیری عقلانی بر مبنای مدل های علم روز در جهت تحقق اهداف سازمان، تجزیه و تحلیل وضعیت پروژه ها و اقلام موجود در صورتهای مالی و دیگر گزارشات از قبیل: مطالبات، بدهی ها، دارایی ها، درآمدها، هزینه ها و در نتیجه سود منعکس شده در گزارشات مالی گشوده شود و گامی موثر در کنترل هزینه ها و بهبود عملکرد پروژه ها باشد، لذا این سیستم با به روز کردن سیستم های اطلاعاتی و مالی و با استفاده از نظریه های جدید از قبیل فنون ارزیابی متوازن، بهبود مستمر فعالیت و عملیات، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و هدف، روشهای اندازه گیری برای شرکت ها به وجود آمده است. اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت به تصمیم گیری موثر مدیران و در نتیجه بهبود عملکرد کمک خواهد کرد (اگبلو^۱، ۲۰۰۵؛ چنحال^۲، ۲۰۰۳؛ اسماعیل و عیسی^۳، ۲۰۱۱). سیستمهای مدیریت ریسک نیز با بهبود ظرفیت سازمان در پردازش اطلاعات منجر به بهبود عملکرد سازمانی می شود (کالیر و همکاران، ۲۰۰۷؛ سیون، ۲۰۰۵). هنگامی که مدیریت ریسک بنگاهها با اندازه گیری عملکرد

^۱ Agbejule

^۲ Chenhall

^۳ Ismail and Isa

استراتژیک (به عنوان بخشی از MAS) مرتبط است و از طریق کاهش و یا از بین بردن مواجهه شدن با ریسک، به بهبود فرآیندهای داخلی کسب و کار منجر می شود و بهبود فرآیندهای کسب و کار منجر به ارتقای رضایت مشتری می گردد و در نتیجه به بهبود عملکرد منجر می شود (بالوو و همکاران، ۲۰۰۶؛ یسلی و همکاران، ۲۰۰۶)؛ بنابراین قرار دادن دو سیستم کنترلی (MAS و مدیریت ریسک بنگاهها) سبب افزایش عملکرد سازمانی می شود. بر اساس نتایج بدست آمده پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

- برای افزایش اثربخشی اجرایی کردن تکنیک های حسابداری مدیریت در راستای عملکرد کارکنان، لازم است سازمان به طور منظم به گزارش های عملکرد، نیازهای کارکنان و خواسته های 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 سازمان، لازم است که سازگاری مناسبی در سیستم های حسابداری ایجاد شود و با دگرگونی های سیستم مالی، همراستا شود تا بتواند منعکس کننده ی اطلاعات خاص سازمانی با توجه به تغییرات ایجاد شده، باشند. ناسازگاری بین گزارش های مختلف یا بین گزارش ها و سیستم های اطلاعاتی را نیز کاهش دهد.
- لازم است که با توجه بکارگیری حسابداری های جدید و توسعه توانمندی های حسابداری در بخش های جمع آوری و جمع بندی اطلاعات شرکت، گزارش های عملکردی مطمئن و قابل اعتمادتری به مدیران و ذینفعان، ارائه شود تا تصمیم گیری های مناسبی را اتخاذ نمایند.
- پیشنهاد می شود که با توجه به تکنیک های نوین حسابداری مدیریت در سازمان، قوانین تشویق و تنبیه و ارتباط آن با ارزیابی عملکرد، به خوبی تبیین و اجرایی شود. تا اثرات عملکردی مثبتی را به همراه داشته باشد.

منابع

- Abdelmoneim Abeer Mohamed. Jones Tracy, (2014), "Relationship between strategic management accounting techniques and profitability – a proposed model", *Measuring Business Excellence*, Vol. 18 Iss 3 pp. 1 – 22
- Abdul Rasid Siti Zaleha 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
- Acharyya, M. and Mutenga, S. (2013), "The benefits of implementing enterprise risk management: evidence from the non-life insurance industry", available at: www.ermsymposium.org/2013/pdf/erm-2013-paper-acharyya.pdf (accessed 15 December 2013).
- 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.
- Appelbaum Deniz, Alexander Kogan, Miklos Vasarhelyi, Zhaokai Yan. (2017) Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting, *International Journal of Accounting Information Systems*, Volume 25, May 2017, Pages 29-44
- Bank Negara Malaysia (2008), "Malaysian financial system can weather current global financial turmoil", available at: www.bnm.gov.my (accessed 30 September 2010).
- Beasley, M.S. Clune, R. and Hermanson, D.R. (2005), "Enterprise risk management: an empirical analysis of factors associated with the extent of implementation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24 No. 6, pp. 521-531.

- Bhimani, A. and Langfield-Smith, K. (2007), "Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation", *Management Accounting Research*, Vol. 18 No. 1, pp. 3-31.
- Blunden, T. (2005), "Global consumer initiatives: will Basel II work?", *Consumer Policy Review*, Vol. 15 No. 6, pp. 229-231
- 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.
- 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. 16-35.
- Collier, P.M. Berry, A.J. and Burke, G. (2004), *Risk and Control: Drivers, Practices and Consequences*, available at www.docs.fce.unsw.edu.au/accounting/news/seminars2004_s2/paper08.pdf (accessed 14 April 2010).
- Collier, P.M. Berry, A.J. and Burke, G.T. (2007), *Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-Wide Internal Control Procedures*, Elsevier, Oxford
- Fatma Sugiyarti Laela, Hilda Rossieta, Setyo Hari Wijanto, Rifki Ismal, (2018) "Management accounting-strategy coalignment in Islamic banking", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, <https://doi.org/10.1108/IMEFM-04-2017-0088>
- Hoyt, R.E. and Liebenberg, A.P. (2011), "The value of enterprise risk management", *The Journal of Risk and Insurance*, Vol. 78 No. 4, pp. 795-822
- Ismail, K. and Isa, C.R. (2011), "The role of management accounting systems in advanced manufacturing environment", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 5 No. 9, pp. 2196-2209
- Liebenberg, A.P. and Hoyt, R.E. (2003), "The determinants of enterprise risk management: evidence from the appointment of chief risk officers", *Risk Management and Insurance Review*, Vol. 6 No. 1, pp. 37-52
- Mikes, A. (2006), "Interactive control use as a political and institutional phenomenon – the case of divisional control in a financial services organization", available at: www.ssrn.com/ (accessed 29 May 2010).
- Mikes, A. (2009), "Risk management and calculative culture", *Management Accounting Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 18-40.
- Nimtrakoon Sirinuch Tayles Michael, (2015), "Explaining management accounting practices and strategy in Thailand", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 5 Iss 3 pp. 269 - 298
- Nuhu Nuraddeen Abubakar Kevin Baird Ranjith Appuhami. "The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance" *In Advances in Management Accounting*. Published online: 31 Mar 2016; 67-98.
- Nuhu Nuraddeen Abubakar Kevin Baird Ranjith Appuhami. (2016). "The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance" *In Advances in Management Accounting*. Published online: 31 Mar 2016; 67-98
- Orelli, rebecca levy and padovani, emanuele and katsikas, epameinondas (2016); "npm reforms in napoleonic countries: a comparative study of management accounting innovations in greek and italian municipalities". *International journal of public administration*, available at [ssrn: http://ssrn.com/abstract=2733404](http://ssrn.com/abstract=2733404)
- Pimsiri chiwamit, svenmodellbedrobert w.scapensbef. (2017). regulation and adaptation of management accounting innovations: the case of economic value added in thai state-owned enterprises, *management accounting research*, volume 37, december 2017, pages 30-48

Quynhthu nguyen (2011); "the relationship between corporate culture and use of management accounting innovation in vietnamese companies: a study of techcom bank", graduation project

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

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.

Soin, K. and Collier, P. (2013), "Risk and risk management in management accounting and control", Management Accounting Research, Vol. 24 No. 2, pp. 82-87

Subramaniam, N. Collier, P. Phang, M. and Burke, G. (2011), "The effects of perceived business uncertainty, external consultants and risk management on organisational outcomes", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 7 No. 2, pp. 132-157

Teerachai Arunruangsirilert Supasith Chonglertham, (2017), "Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand ", Asian Review of Accounting, Vol. 25 Iss 1 pp. 85 - 105

Widener, S.K. (2007), "An empirical analysis of the levers of control framework", Accounting, Organizations and Society, Vol. 32 Nos 7/8, pp. 757-788.

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.

Winter, P. (2007), "Managerial risk accounting and control – a German perspective", available at: www.ssrn.com/ (accessed 9 June 2011).

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