

بررسی روش های مدیریت کیفیت و تاثیر آنها بر عملکرد مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

رویا دارابی^۱، علی زارعی^۲

^۱ دانشیار دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

نام و نشانی ایمیل نویسنده مسئول:

رویا دارابی

Royadarabi110@yahoo.com

چکیده

مقدمه: امروزه، اغلب سازمان ها دریافته اند که برای بقای خود باید کیفیت را برای حضور شایسته در عرصه جهانی ارتقا دهند. کلید حل این مشکل که همه سازمان ها با آن دست به گریبانند در مقوله TQM خلاصه شده است. عملکرد اشاره به ماهیت و کیفیت عملی دارد که سازمان برای هدایت مأموریتش به سمت سودآوری انجام می دهد. **هدف تحقیق:** هدف این تحقیق بررسی روش های مدیریت کیفیت و تاثیر آنها بر عملکرد مالی شرکت ها می باشد. **روش تحقیق:** جامعه آماری این تحقیق متشکل از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و نمونه مورد رسیدگی ۵۵ شرکت در بورس اوراق بهادار از صنایع مختلف در طی سال های ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۴ می باشد. متغیر وابسته پژوهش حاضر، عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار و ارزش افزوده کار) می باشد. داده های مورد نظر جمع آوری و به عنوان مرجع داده ها در فایل اکسل طبقه بندی گردید. همچنین آزمون فرضیه ها از مدل های رگرسیون چند متغیره مبتنی بر تکنیک داده های تلفیقی با استفاده از نرم افزار اقتصادسنجی Eviews انجام شده است. **یافته ها:** نتایج حاکی از آن است که بین برنامه های رسمی تضمین کیفیت، برنامه های غیررسمی تضمین کیفیت، برنامه های کمک خارجی تضمین کیفیت و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار و ارزش افزوده کار) رابطه مثبت و معناداری دارد.

واژگان کلیدی: مدیریت کیفیت، عملکرد مالی، تضمین کیفیت.

مقدمه

در سال های اخیر، شرکت های مدرن در معرض تغییرات بسیار زیاد اقتصادی، سیاسی، فنی و اجتماعی قرار گرفتند. از طرف دیگر افزایش رقابت و ظهور تکنولوژی های جدید و قابلیت های اطلاعاتی و ارتباطاتی مدرن، ضرورت بکارگیری یک مفهوم جدید در شرکت های تجاری را بیان می کند. به بیان دیگر سازمان ها برای تجارت در یک محیط رقابتی و پویا، نیازمند ارتقا و بهبود مداوم عملکرد تجاری و قابلیت های خود هستند. مدیریت جامع کیفیت، یک راهکار موفقیت آمیز برای رویارویی با تغییرات سریع این محیط می باشد، به عبارت دیگر یکی از عوامل تعیین کننده و اساسی برای بقای سازمان ها در چنین شرایطی بکار بردن تکنیک های مدیریت جامع کیفیت می باشد. هدف یک سازمان، حفظ و تقویت خود در راستای کمک به ثبات جامعه، فراهم آوردن محصولات و خدمات با کیفیت برای مشتریان و به وجود آوردن یک محیط سالم برای رشد اعضای آن سازمان می باشد.

مدت زمان طولانی است که مدل های نوین حسابداری مدیریت در شرکت های جهانی اجرا می شوند و آثار و نتایج مثبت و منفی آن مورد تحقیق و بررسی قرار می گیرد. اما در کشور ایران به دلیل ساختار خاص اقتصادی و نبود بازار رقابتی و عدم وجود مشوق، تلاش چندانی در این زمینه انجام نگرفته است. هر چند مدت زمانی است که بعضی از شرکت ها رو به سوی اجرای مدل های جدید حسابداری مدیریت آورده اند (Yeganeh et al, 2011). کیفیت واژه ای کلیدی و کلمه ای جادویی به شمار می آید، هر چند که در حوزه های مختلف کاری، تفاوت های چشمگیری در مفهوم، کاربرد و جایگاه مقوله کیفیت وجود دارد و کمتر مقوله ای را می توان یافت که این چنین فراگیر، خاطر دست اندرکاران حرفه ای را به خود مشغول داشته و به شاخصی عمومی برای ارزیابی میزان پیشرفت و موفقیت حرفه ای تبدیل شده باشد. به همین سبب همگان به طور مستمر در جستجوی روش های موثری برای افزایش و ارتقای کیفیت محصولات و خدمات خود هستند و هر از گاهی روشی جدید یافت می شود که خلق کیفیت و حل مشکلات کیفی را نوید می دهد (Bayazita et al, 2007).

عملکرد اشاره به ماهیت و کیفیت عملی دارد که سازمان برای هدایت مأموریتش به سمت سودآوری انجام می دهد. توانایی مالی یک سازمان در بهره وری و سودآوری، عملکرد مالی نامیده می شود. عملکرد مالی در شرایط و متغیرهای مختلفی مورد بررسی قرار می گیرد. بسیاری از سیستم های اندازه گیری عملکرد، عملکرد مالی سازمان را اندازه گیری می کنند، مانند: سود، هزینه، بازده سرمایه گذاری و این روش های اندازه گیری عملکرد بیشتر بر نتایج قبلی فعالیت ها تأکید دارند و سازمان ها از آنها برای درک و تشخیص تأثیر استراتژی ها و برنامه هایی که اجرا شده است، استفاده می کنند (Shahin, 2011). مدیریت عملکرد سازمان ها مسیر دست یافتن به اهداف سازمانی را تعیین می کند و به این علت متغیرهایی که سبب بهبود عملکرد سازمان می شوند از اهمیت قابل توجهی برخوردارند (Mohaghar et al, 2010).

۱. مبانی نظری و فرضیه ها

۱-۱. مدیریت کیفیت جامع

مدیریت کیفیت جامع (TQM) یکی از روش های کیفیت گراست که تعداد زیادی از سازمان ها را در بر می گیرد. TQM دانشمندان را به دلیل انتشار و پذیرش رو به رشد در دنیای کسب و کار به خود جذب کرده است. به خصوص بیش از دو دهه است که TQM یکی از محبوب ترین و با دوام ترین مفاهیم مدیریت شده است.

در سازمان ها، مدیران/رهبران انرژی را از طریق ارضای نیازهای مشتری و بقای سازمانی به دست می آورند که فلسفه اصلی مدیریت کیفیت جامع است. مدیریت کیفیت جامع یک رویکرد بهبود کیفیت کل گرا برای شرکتهایی با هدف بهبود عملکرد از لحاظ کیفیت و نوآوری برای دو دهه گذشته مطرح شده است. سازمان هایی که از TQM استفاده می کنند منافع بسیاری از جمله تولید محصولات با کیفیت بالاتر، رضایت بیشتر مشتریان، کاهش هزینه، بهبود مالی، کیفیت و نوآوری در عملکرد و علاوه بر این بهبود رضایت کارکنان نصیب آنان می شود. علاوه بر این، اگر TQM با موفقیت پیاده سازی شود، یک مزیت رقابتی محسوب می شود.

¹ . Total Quality Management

مقوله TQM طی دو دهه گذشته توجهات زیادی را در صنعت و علوم آکادمیک به خود جلب کرده است. TQM یکی از مشهورترین و پر دوام ترین مفاهیم و فلسفه های توسعه یافته و مدرن مدیریت در پایان قرن گذشته بوده که اثرات شگرف و عمیقی در تاریخ کسب و کارهای جدید داشته است. مروری بر مطالعات مختلف پیرامون اجرای TQM در سازمان ها نشان می دهد که اغلب سازمان هایی که اصول TQM را در فعالیت های خود به کار برده اند از مزایای اجرای آن در زمینه های مختلف بهره مند شده - اند (سمیعی نیستانی و همکاران، ۱۳۸۹). از طرفی فضای رقابتی صنایع در عصر کنونی با چالش های عمده ای روبرو است. تدوین راهبرد و اتخاذ برنامه های اصولی و عملیاتی بر اساس آن به انضمام استقرار نظام مناسب پایش و ارزیابی عملکرد یکی از ابزارهای کلیدی موفقیت در فضای رقابتی تولید و تجارت امروز می باشد (مستبسی، ۱۳۸۶).

۲-۱. عملکرد شرکت

عملکرد سازمانی بخشی از مفهوم اثربخشی سازمانی است که مبنای آن اهداف بیرونی سازمان یعنی اهداف گروه های ذینفع می باشد و عبارت است از معیارهای بیرونی اثربخشی یک سازمان که سه حوزه کلی را در برمی گیرد: ۱) عملکرد مالی (سود، بازده دارایی، بازده سرمایه گذاری و ...)، ۲) عملکرد بازار (فروش، سهم بازار و ...) و ۳) بازده صاحبان سهام (بازده صاحبان سهام، ارزش افزوده اقتصادی و ...). با توجه به تعریف اثربخشی سازمانی و عملکرد سازمانی و با توجه به اهداف عملیاتی که در عملکرد مالی مورد توجه قرار می گیرد، تعریف عملکرد مالی بدین صورت خواهد بود: «درجه یا میزانی که شرکت به هدف های مالی سهامداران در راستای افزایش ثروت آنان نائل می آید». اهداف عملیاتی که مدیر عامل شرکت در راستای دستیابی به هدف اصلی یعنی افزایش ثروت سهامداران دنبال می کند دربرگیرنده شاخص ها و معیارهایی است که بر مبنای آن می توان عملکرد مالی یک شرکت تجاری را اندازه گیری کرد (خدادادحسینی، ۱۳۸۵).

Fweston (۱۹۹۲)، توان رقابتی، عملکرد مالی، کیفیت خدمات، انعطاف پذیری، نوآوری و نحوه استفاده از منابع را به عنوان معیارهای عملکرد معرفی می کند. Norton et al (۱۹۹۲)، نیز با معرفی سیستم امتیازدهی متوازن به عنوان شاخص سنجش عملکرد مجموعه معیارها را در چهار بعد معیارهای مالی و سودآوری، معیارهای رضایتمندی مشتریان، معیارهای کارایی، کیفیت و زمان و معیارهای نوآوری و یادگیری به صورت جامع معرفی کرده اند که تحولی قابل ملاحظه در ادبیات سنجش عملکرد ایجاد نموده است.

شاخص های سنجش عملکرد را به طور کلی می توان به شاخص های مالی و شاخص های غیرمالی عملکرد تقسیم بندی نمود. شاخص های غیرمالی خود می تواند به شاخص های تولیدی، شاخص های بازاریابی، شاخص های اداری و ... تقسیم بندی شوند. بهیمنی در سال ۱۹۹۳ شاخص های ارزیابی عملکرد را به شاخص های مالی، شاخص های تولیدی و شاخص های کیفیت و بازاریابی تقسیم بندی می کند. شاخص های مالی مطرح شده در مدل بهیمنی عبارتند از سرمایه در گردش، جریان های نقدی، دوره پرداخت بدهی ها، دوره وصول مطالبات، سود هر سهم، درآمد هر سهم، نسبت قیمت به درآمد هر سهم، نسبت سود به فروش و بازدهی سرمایه بکار گرفته شده (اسلامی بیدگلی، ۱۳۸۱).

۳-۱. پیشینه تحقیق

یکی از مهمترین مسائل بقای سازمانها، جلب رضایت مشتری و ارائه محصولات و خدمات با کیفیت به او است. در این راستا، سازمانها برای دستیابی به کیفیت مطلوب به سیستم های مدیریت کیفیت روی آورده اند. مدیریت کیفیت فراگیر یکی از نگرش های نوین مدیریتی است که از طریق آن سازمان ها توان کنترل، اداره و نظارت بر فرآیندهای تولید، ارائه و فروش محصولات و خدمات را دارا خواهند شد. استقرار سیستم مدیریت کیفیت، مبتنی بر استانداردهای جهانی، یکی از مهمترین مسائل امروز ایران است. اما این مفهوم همانند سایر زمینه های علوم مدیریتی از غرب گرفته شده است. آنان تحولات مدیریت را به صورت تکاملی تدریجی پشت سر گذاشته اند و اکنون پارادایم کیفیت را تجربه می کنند و بالطبع، با تجربه اندوزی های خود به تمام جنبه ها همزمان توجه می کنند. پس اگر سازمان ها، این سیستم ها را به کار می برند باید با توجه به نوع فعالیت سازمان تغییراتی را نه در ماهیت آن بلکه در اجزا و الزامات آنها ایجاد کنند. Salaheldin (۲۰۰۸)، به بررسی عوامل حیاتی موفقیت اجرای TQM و تاثیر آنها بر عملکرد شرکت های تولیدی کوچک و متوسط در قطر پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که پیاده سازی TQM بر عملکرد عملیاتی و سازمانی تاثیر مثبت و قابل توجهی دارد. به طور کلی نتایج این تحقیق نقش اصلی عوامل استراتژیک در اجرای موفقیت

آمیز TQM در شرکت های تولیدی کوچک و متوسط را مشخص نمود. زمانی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی اثرات تورم بر شاخص های ارزیابی عملکرد مالی بر روی ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۰ پرداخته اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق حاکی از ارتباط معنی دار بین تورم و شاخص های ارزیابی عملکرد مالی شرکت ها دارد. بنابراین می توان گفت نرخ تورم بر عملکرد مالی شرکت ها تأثیر فراوان داشته و کشوری با نرخ تورم بالا (پایین) می تواند اثر نامطلوب (مطلوب) بر عملکرد مالی شرکت ها داشته باشد. به عبارت دیگر یکی از عوامل خارج از شرکت که باعث ضعف (قوت) عملکرد مالی شرکت ها می باشد نرخ تورم است. کومار و همکاران^۱ (۲۰۰۸)، به بررسی اثر TQM بر عملکرد شرکت در کانادا پرداختند. نتایج تحقیق مشخص نمود که TQM اثر مثبت بر تمام ابعاد مورد مطالعه عملکرد سازمانی از جمله روابط کارکنان، رضایت شغلی و نتایج مالی (افزایش سودآوری) دارد. والمحمدی^۲ (۲۰۱۱)، به بررسی تأثیر بکارگیری TQM بر عملکرد سازمانی شرکت های تولیدی کوچک و متوسط ایران پرداختند. نتایج نشان داد که ارتباط معناداری بین TQM و عملکرد شرکت های تولیدی و متوسط وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که رهبری نقش مهمی در بهبود عملکرد سازمانی شرکت های تولیدی کوچک و متوسط ایران دارد؛ اگرچه این شرکت ها در استفاده کامل از برخی معیارهای TQM یعنی ابزارها و تکنیک ها و تأمین کنندگان با موانعی برخورد می کنند. غضنفری و همکاران (۱۳۹۳)، به ارائه مدل ساختاری عوامل ارگونومیک موثر بر اجرای سیستم مدیریت کیفیت پرداختند. در این تحقیق سعی شده است با توجه به الزامات سیستم مدیریت کیفیت به ارائه یک مدل ساختاری در زمینه تاثیرگذاری جنبه های مختلف ارگونومی شامل فیزیولوژی کار، بیومکانیک شغلی، روان شناسی مهندسی و آنتروپومتری بر نظام کیفیت و بهره وری پرداخته شود. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می دهد که از بین عوامل ارگونومیک محیط کار، عامل بیومکانیک شغلی بیشترین تاثیر را بر اجرای سیستم مدیریت کیفیت جامع دارد. خاکسپیدی و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر مدیریت کیفیت جامع بر عملکرد سازمان با دیدگاه بازار محوری در شرکت تولیدی ایران کولا پرداختند. در این تحقیق نقش واسطه گری بازار محوری سازمانی، اثر توأمان دو رویکرد بازار محوری و مدیریت کیفیت جامع بر عملکرد سازمان شناسایی گردید. بر این اساس چهار فرض بازار محوری، مشتری محوری، رقابت محوری و کیفیت خدمات مورد بررسی قرار گرفت. اطلاعات مورد نیاز، از طریق توزیع پرسشنامه در بین کارکنان واجد صلاحیت شرکت، به دست آمد. نتایج نشان از تأثیر مثبت دو رویکرد مدیریت کیفیت فراگیر و بازار محوری بر عملکرد سازمان است اسماعیلی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی تأثیر استقرار سیستم مدیریت کیفیت بر مبنای ایزو ۹۰۰۰ بر عملکرد مالی شرکت گاز لوله و قدر پرداختند. برای جمع آوری اطلاعات اسناد مالی و اعتباری شرکت استفاده شد. به منظور افزایش دقت عمل و بر اساس استاندارد ایزو ۹۰۰۰ این اسناد برای سال های ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۲ منظور گردیده است. بدین صورت که ابتدا تراز نامه ها و صورت های سود و زیان شرکت را در این سال ها استخراج نموده و سپس نسبت های مالی متناسب را محاسبه شدند. نتایج این پژوهش بدین گونه گزارش شد که استقرار نظام مدیریت کیفیت بر مبنای ایزو موجب افزایش درآمدفروش، موجب کاهش نسبت هزینه های ضایعات به بهای تمام شده و همچنین موجب کاهش نسبت بهای تمام شده به درآمد فروش می شود. Peter et al (2015)، به بررسی روش های مدیریت کیفیت و تأثیر آنها بر عملکرد مالی شرکت ها در استرالیا پرداختند. مطالعه بر روی شرکت های تولیدی کوچک و مسائل مربوط به کارآفرینی، کسب و کار و یا عملیات استراتژی، تمرکز داشت. بازه زمانی تحقیق ۱۹۹۵-۱۹۹۸ بوده است. نتایج نشان داد که گرایش شرکت به مدیریت کیفیت یک مزیت عملکرد مالی را فراهم می کند. همچنین ادبیات عملکرد مالی یک مسیر برای استفاده از نسبت جدید مالی (بهره وری) را به عنوان اندازه گیری عملکرد فراهم می کند.

۴-۱. فرضیه ها

مدیریت کیفیت جامع نه درمان جادویی و نه بلافاصله قابل اعمال است، بلکه خیلی فراتر از اینهاست. مدیریت کیفیت جامع شیوه کاملاً جدیدی است که ساختارها و روش های قدیمی مدیریت را هدف قرار می دهد و به بازسازی آنها می پردازد و از طریق تعهد درازمدت، وحدت هدف و آموزش، می تواند به اهداف خود نایل شود، اهدافی که رسیدن به برخی از آنها به سال ها صبر و تلاش احتیاج دارد (Bailey & Bennett, 1996). در مدیریت کیفیت بالاترین سطح کیفیت با کمترین هزینه، بدون نیاز به فناوری

¹ . Kumar et al

² . Valmohammadi

پیچیده و مبتنی بر عقل سلیم به دست می آید. در این میان همکاری و مشارکت نیروی انسانی اهمیت زیادی دارد. بکارگیری و پیاده سازی آن تنها زمانی قابل قبول و توجیه پذیر است که بر عملکرد سازمانی به ویژه جنبه های مالی تأثیر بسزایی داشته باشد. عملکرد مالی در شرایط مختلف با متغیرهای متفاوتی اندازه گیری می شود (Shahin, 2011).

Mehmet Demirbag (۲۰۰۵)، Christos & Evangelos (۲۰۰۹)، معتقد بودند که شرکت هایی که بر بهبود کیفیت محصولات و فرآیندهایشان تأکید دارند به بهبود درآمدها و کاهش هزینه ها دست می یابند. بنابراین عملکرد مالی یک شرکت می تواند به وسیله ی افزایش سطح فروش، درآمد، سطح هزینه ی عملکرد، بازگشت سرمایه گذاری و دارایی ها و افزایش سهم بازار اندازه گیری شود (Waqas Raja, 2011).

۱. بین برنامه های رسمی تضمین کیفیت^۱ و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار و ارزش افزوده کار) رابطه مثبت و معناداری دارد.

۲. بین برنامه های غیررسمی تضمین کیفیت^۲ و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار و ارزش افزوده کار) رابطه مثبت و معناداری دارد.

۳. بین برنامه های کمک خارجی تضمین کیفیت^۳ و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار و ارزش افزوده کار) رابطه مثبت و معناداری دارد.

۵-۱. متغیرهای تحقیق

در تحقیق حاضر برای اندازه گیری متغیرهای تحقیق براساس تحقیقات پیشین و همچنین تحقیق Peter et al (2015)، استفاده کرده و به شرح زیر می باشند:

^۱ . formal quality assurance programs (FORM_Q)

^۲ . informal quality assurance programs (INFRM_Q)

^۳ . externally assisted Quality Assurance Orientations (EXT_Q)

نگاره ۱، متغیرهای تحقیق

<i>CAPLAB</i>: عملکرد شرکت ها از دیدگاه سرمایه کار $CAPLAB = (capital\ assets + imputed\ value\ of\ leasing\ capital) \div FTEE$ <i>capital assets</i>: دارایی سرمایه ای <i>imputed value of leasing capital</i>: ارزش منتسب به اجاره سرمایه ای <i>leasing expense</i>: هزینه اجاره 20: میانگین عمر مفید هزینه اجاره <i>FTEE</i>: نرخ تنزیل گرفته که به طور متوسط، نرخ بهره ۱۰ سال اوراق قرضه در نظر گرفته می شود <i>FTEE</i>: تعداد کارکنان تمام وقت	
<i>VADLAB</i>: عملکرد شرکت ها از دیدگاه ارزش افزوده کار <i>total annual sales</i>: مجموع فروش سالانه <i>closing stock</i>: موجودی کالای پایان دوره <i>opening stock</i>: موجودی کالای اول دوره <i>purchases</i>: خرید <i>FTEE</i>: تعداد کارکنان تمام وقت	متغیرهای وابسته
تمایز کیفیت با پرسشنامه ۱۸ سوالی طیف ۴ لیکرت سنجیده شد.	FORM_Q INFRM_Q EXT_Q متغیرهای مستقل
Wages Expense هزینه دستمزد Other Expense سایر هزینه ها Return on Assets بازده دارایی Net Margin on Sales حاشیه سود خالص Gross cost margin سود ناخالص Employee-Mgr. ratio نسبت تعداد کارکنان به مدیر	متغیرهای کنترلی

۲. روش شناسی پژوهش

جامعه آماری تحقیق شامل تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ می باشد. در پژوهش حاضر، جامعه آماری بر اساس ویژگی های نظام مندی تعدیل شد؛ بنابراین در انتخاب شرکت ها ویژگی های زیر مدنظر قرار گرفت:

۱. تاریخ پذیرش آن ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۰ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۴ نیز در فهرست شرکت های بورسی باشند.
۲. نمونه تغییر سال مالی نداشته باشد به عبارتی پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه باشد.
۳. اطلاعات مورد نیاز شرکت ها برای مطالعات و محاسبات تحقیق، در طول دوره در دسترس باشد.

۴. شرکت های واسطه گری مالی (سرمایه گذاری، هلدینگ، لیزینگ و بانک ها) از نمونه آماری حذف گردیدند.

۵. سهام شرکت در تمام سال های دوره پژوهش معامله شده باشد.

پس از بررسی شرکت ها از لحاظ ویژگی های یادشده، در مجموع ۵۵ شرکت برای نمونه مطالعه انتخاب گردید. جهت گردآوری مبانی نظری اطلاعات در خصوص تبیین ادبیات موضوع تحقیق از روش کتابخانه ای و مطالعات اسنادی استفاده شد و برای دستیابی به اطلاعات مورد نیاز، برای پردازش فرضیات تحقیق از مجلات و سالنامه های سازمان بورس اوراق بهادار تهران و گزارش های سالانه و صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده خواهند شد. در این تحقیق بانک های اطلاعاتی: اطلاعات استخراج شده از بورس اوراق بهادار، پایان نامه ها، مقالات خارجی و داخلی و خصوصاً منابع اینترنتی معتبر می باشد. همچنین داده های تحقیق از نرم افزار تدبیرپرداز، ره آورد نوین، بانک اطلاعات مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس، جمع آوری و با استفاده از نرم افزار اکسل گردآوری شد. روش آزمون فرضیات در مطالعه حاضر روش داده های پانل^۱ می باشد که با استفاده از نرم افزار آماری^۲ Eviews انجام گردید.

۳. یافته های پژوهش

۳-۱. آمار توصیفی

نتایج آزمون هایی که برای پایداری داده ها اجرا شد، حاکی از آن بود که داده ها طی دوره زمانی تحقیق (۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳) پایا بودند. نگاره ۲، مقادیر میانگین، میانه و انحراف معیار متغیرهای پژوهش را نشان می دهد. نتایج مندرج در نگاره ۱ نشان می دهد میانگین مشاهدات و میانه آنها اختلاف اندکی ندارند و این عدم نزدیک بودن مقادیر میانگین و میانه مشخص می کند که داده ها از توزیع نرمال برخوردار نمی باشند.

نگاره ۲، آمار توصیفی

متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
متغیر وابسته	۴۸۷/۱۰۸	۲۱۷	-۱۹۸۸	۶۹۸۷	۹۷۸/۰۳۷
	۰/۶۰۲۸	۰/۵۴۶۹	۰/۰۵۳۷	۲/۴۶۶	۱/۳۵۰۱
متغیرهای مستقل	FORM _Q				
	INFRM _Q	۰/۷۰۴۶	۰/۰۸۲۶	۲/۷۸۰۵	۰/۳۸۲۴
	EXT _Q	۲۲۳۳۵۴	۳۴۳۳۶	۹۲۶۱	۵۱۴۴۶۳۶
متغیر کنترل	Wages Expense	۵/۸۰۷۷	۵/۶۴۴۶	۴/۴۲۱۵	۷/۸۲۹۴
	Other Expense	۲۹/۵۲۷۵	۳۵/۴۶۳۶	-۱۸۰/۷۳۸	۹۵/۶۱۲
	Return on Assets	۰/۰۱۶۶	۰/۰۱۵۴	۰/۰۱۰۱	۰/۰۷۳۷
	Net Margin on Sales	۰/۰۲۱۰	۰/۰۷۴۸	-۲/۰۸۱۶	۰/۵۱۴۶
	Gross cost margin	۱/۲۸۸۵	۰/۱۱۶۷	-۱۵۴/۴۳۳	۱۱۹/۳۴۴
	Employee-Mgr. ratio	۶۰۶۶۵۱	۸۸۹۴/۵	-۶۲۷۶۱۸	۵۴۴۴۸۱۱
					۳۹۸۲۹۰

1. Panel Data

۲. Econometric views

۳-۲. بررسی فرض های کلاسیک مدل رگرسیون خطی

در هر مدل رگرسیون باید فرض های خاصی برقرار باشد که در صورت نقض هر یک از آن ها، خواص مطلوب برآوردهای پارامترهای رگرسیون یا آزمون فرضیه با مشکل مواجه می گردد. در تحقیق حاضر، فرض های یاد شده به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است :

نگاره ۳، پیش شرط های رگرسیون

پیش شرط های رگرسیون	نوع آزمون	آماره	احتمال	نتیجه
نرمال بودن توزیع اجزای اخلال مدل	جارتیو-برا	۹۱۸/۶۳۳	۰/۰۶۳۱	نرمال بودن مدل
همسانی واریانس ها	آماره وایت	۰/۶۱۵۳	۰/۷۸۳۴	تایید همسان بودن واریانس خطاها
خودهمبستگی بین اجزای اخلال	بريوش گادفری	۲/۰۹۶	۰/۷۲۱۴	عدم وجود خودهمبستگی

۳-۳. تعیین روش برآورد مدل تحقیق

با توجه به روش مدل سازی داده های تلفیقی، ابتدا باید مشخص نمود که کدام یک از فروض یکسان بودن عرض از مبداها یا متفاوت بودن آن برای مقاطع مختلف، می بایست اعمال گردد. بدین منظور از آزمون F لیمر استفاده می شود. در این آزمون فرضیه H_0 ، نشان دهنده یکسان بودن عرض از مبداها بوده و در مقابل فرضیه H_1 بر ناهمسانی عرض از مبداها دلالت دارد. چنان چه مقدار آماره F محاسباتی از مقدار بحرانی F جدول، بزرگ تر باشد فرضیه صفر رد شده و متفاوت بودن عرض از مبداها برای مقاطع مختلف پذیرفته می شود. نتایج مربوط به آزمون F در نگاره ۴ ارائه شده است:

نگاره ۴، نتایج آزمون F لیمر برای مدل های تحقیق

مدل	آماره F	سطح معناداری	نتیجه آزمون
مدل ۱	۳/۳۸۴	۰/۰۰۰	رد H_0
مدل ۲	۴/۸۶۲	۰/۰۰۰	رد H_0

نتایج این نگاره نشان می دهد فرضیه صفر مبنی بر برابری عرض از مبداها در مقاطع مختلف رد می شود. پس از مشخص شدن این که عرض از مبدا برای مقاطع مختلف یکسان نیست، باید روش مورد استفاده در برآورد مدل (اثرات ثابت یا تصادفی) تعیین گردد که بدین منظور از آزمون هاسمن استفاده می شود. در این آزمون فرضیه H_0 ، مبنی بر سازگاری تخمین های اثر تصادفی در مقابل فرضیه H_1 ، مبنی بر ناسازگاری تخمین های اثر تصادفی قرار می گیرد. بنابراین در صورتی که H_0 پذیرفته شود روش اثرات تصادفی بر روش اثرات ثابت ترجیح خواهد بود و در غیر این صورت، روش اثرات ثابت بر روش اثرات تصادفی برتری خواهد داشت. نتایج مربوط به آزمون هاسمن در نگاره ۵، نشان داده شده است.

نگاره ۵، نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب بین اثرات ثابت و اثرات تصادفی

مدل	آماره χ^2	سطح معناداری	نتیجه	روش تایید شده
مدل ۱	۹/۵۷۹۶	۰/۰۲۹۶	رد H_0	اثرات ثابت
مدل ۲	۳/۵۶۸۴	۰/۰۰۱۷	رد H_0	اثرات ثابت

نتایج نگاره ۵، بیانگر آن است که فرضیه صفر رد شده، لذا مدل ها باید به روش اثرات ثابت برآورد گردد.

۳-۴. آزمون فرضیه های تحقیق: متغیر وابسته عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار)

به منظور آزمون فرضیه های تحقیق برای مدل رگرسیونی مدنظر، از نتایج برآورد رگرسیون (سال-شرکت) مندرج در نگاره ۶، استفاده شده است.

نگاره ۶، نتایج آماری آزمون مدل تحقیق، متغیر وابسته عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار)

متغیر	ضریب	آماره t	مقدار احتمال <i>Prob</i>	نوع رابطه	سطح معنی داری (خطای ۵ درصد)
مقدار ثابت	۸/۴۸۵	۲/۳۸۴	۰/۰۳۲۹	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
FORM _Q	۱/۲۸۲	۳/۷۳۲	۰/۰۴۶۸	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
INFRM _Q	۰/۷۳۰	۲/۳۸۳	۰/۰۱۷۱	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
EXT _Q	۵/۸۵۳	۲/۷۱۲	۰/۰۱۵۴	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Wages Expense	۲/۲۵۴	۴/۵۰۵	۰/۰۱۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Other Expense	۱/۲۳۰	۳/۳۰۵	۰/۰۱۴	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Return on Assets	۱/۳۹۵	۲/۸۱۱	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Net Margin on Sales	۱/۵۳۰	۳/۱۰۷	۰/۰۱۴	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Gross cost margin	۰/۹۱۸	۳/۶۴۵	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Employee-Mgr. ratio	۱/۳۹۳	۴/۳۱۲	۰/۰۰۴	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
مقادیر ضریب تعیین R^2	۰/۱۲۸				
مقادیر ضریب تعیین تعدیل شده R^2	۰/۱۰۹				
آزمون دوربین واتسون $D-W$	۱/۹۸۲				
آزمون نرمال بودن جملات اخلال - آماره جارکو برا	۸/۶۳۳				
احتمال آماره جارکو برا	۰/۰۶۳				
مقدار آزمون F	۲/۱۵۸				
مقادیر $Prob$	۰/۰۳۶				

با نگاهی به مقدار آماره $F(2/1581)$ ، در این نگاره، می توان دریافت که مدل رگرسیونی برازش شده در سطح خطای ۵ درصد به طور کلی معنادار است. با توجه به مقدار ضریب تعیین مدل می توان ادعا نمود که متغیرهای مدل حدود ۱۲ درصد از عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار) را توضیح می دهند. همچنین، بررسی مقدار آماره دوربین واتسون ($1/982$) نیز موید عدم وجود خود همبستگی بین اجزای اخلاص مدل رگرسیون می باشد. دلیل این امر، تمایل آماره دوربین واتسون به سمت عدد ۲ است. باتوجه به معناداری و مناسب بودن مدل رگرسیون برازش شده می توان فرضیه های تحقیق را به صورت زیر تجزیه و تحلیل نمود:

فرضیه اول تحقیق بیان می کند: بین برنامه های رسمی تضمین کیفیت و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار) رابطه مثبت و معناداری دارد. همان طور که در نگاره فوق ملاحظه می شود، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر $FORM_Q$ مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار می باشد. لذا فرضیه H_0 رد شده و فرضیه تحقیق در سطح خطای ۵ درصد تأیید می شود.

فرضیه دوم تحقیق بیان می کند: بین برنامه های غیررسمی تضمین کیفیت و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار) رابطه مثبت و معناداری دارد. همان طور که در نگاره فوق ملاحظه می شود، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر $INFRM_Q$ مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار می باشد. لذا فرضیه H_0 رد شده و فرضیه تحقیق در سطح خطای ۵ درصد تأیید می شود.

فرضیه سوم تحقیق بیان می کند: بین برنامه های کمک خارجی تضمین کیفیت و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه سرمایه کار) رابطه مثبت و معناداری دارد. همان طور که در نگاره فوق ملاحظه می شود، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر EXT_Q مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار می باشد. لذا فرضیه H_0 رد شده و فرضیه تحقیق در سطح خطای ۵ درصد تأیید می شود.

۳-۵. آزمون فرضیه های تحقیق: متغیر وابسته عملکرد شرکت ها (ارزش افزوده کار)

به منظور آزمون فرضیه های تحقیق برای مدل رگرسیونی مدنظر، از نتایج برآورد رگرسیون (سال-شرکت) مندرج در نگاره ۷، استفاده شده است.

نگاره ۷، نتایج آماری آزمون مدل تحقیق، متغیر وابسته عملکرد شرکت ها (ارزش افزوده کار)

متغیر	ضریب	آماره t	مقدار احتمال <i>Prob</i>	نوع رابطه	سطح معنی داری (خطای ۵ درصد)
مقدار ثابت	۸/۴۰۷	۶/۵۱۷	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
$FORM_Q$	۳/۸۵۱	۲/۹۷۷	۰/۰۰۸	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
$INFRM_Q$	۰/۷۸۴	۲/۸۷۷	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
EXT_Q	۸/۲۷۴	۳/۵۱۹	۰/۰۰۷	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Wages Expense	۱/۴۱۲	۳/۷۴۳	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Other Expense	۱/۹۸۸	۲/۵۷۱	۰/۰۰۲	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Return on Assets	۲/۴۷۴	۴/۲۱۷	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Net Margin on Sales	۱/۳۱۷	۳/۸۷۴	۰/۰۲۴	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Gross cost margin	۰/۹۸۴	۲/۷۸۴	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد
Employee-Mgr. ratio	۲/۳۷۸	۶/۴۱۱	۰/۰۰۰	مثبت و معنی دار	در سطح ۹۵ درصد

۰/۳۲۸	مقادیر ضریب تعیین R^2
۰/۲۸۷	مقادیر ضریب تعیین تعدیل شده R^2
۲/۱۵۷	آزمون دوربین واتسون $D-W$
۶/۱۲۷	آزمون نرمال بودن جملات اخلال - آماره جاکو برا
۰/۱۷۰	احتمال آماره جاکو برا
۴/۳۳۸	مقدار آزمون F
۰/۰۰۰	مقادیر $Prob$

با نگاهی به مقدار آماره $F(۴/۳۳۲۸)$ ، در این نگاره، می توان دریافت که مدل رگرسیونی برازش شده در سطح خطای ۵ درصد به طور کلی معنادار است. با توجه به مقدار ضریب تعیین مدل می توان ادعا نمود که متغیرهای مدل حدود ۳۲ درصد از عملکرد شرکت ها (ارزش افزوده کار) را توضیح می دهند. همچنین، بررسی مقدار آماره دوربین واتسون (۲/۱۵۷) نیز مویید عدم وجود خود همبستگی بین اجزای اخلال مدل رگرسیون می باشد. دلیل این امر، تمایل آماره دوربین واتسون به سمت عدد ۲ است. باتوجه به معناداری و مناسب بودن مدل رگرسیون برازش شده می توان فرضیه های تحقیق را به صورت زیر تجزیه و تحلیل نمود:

فرضیه اول تحقیق بیان می کند: بین برنامه های رسمی تضمین کیفیت و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه ارزش افزوده کار) رابطه مثبت و معناداری دارد. همان طور که در نگاره فوق ملاحظه می شود، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر FORMQ مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار می باشد. لذا فرضیه H_0 رد شده و فرضیه تحقیق در سطح خطای ۵ درصد تأیید می شود. فرضیه دوم تحقیق بیان می کند: بین برنامه های غیررسمی تضمین کیفیت و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه ارزش افزوده کار) رابطه مثبت و معناداری دارد. همان طور که در نگاره فوق ملاحظه می شود، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر INFRMQ مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار می باشد. لذا فرضیه H_0 رد شده و فرضیه تحقیق در سطح خطای ۵ درصد تأیید می شود.

فرضیه سوم تحقیق بیان می کند: بین برنامه های کمک خارجی تضمین کیفیت و عملکرد شرکت ها (از دیدگاه ارزش افزوده کار) رابطه مثبت و معناداری دارد. همان طور که در نگاره فوق ملاحظه می شود، ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر EXTQ مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار می باشد. لذا فرضیه H_0 رد شده و فرضیه تحقیق در سطح خطای ۵ درصد تأیید می شود.

۴. بحث و نتیجه گیری

اجرای مدل مدیریت کیفیت جامع باعث بهبود یافتن شاخص ها و عملکرد شرکت شده و در بدترین حالت باعث حفظ شرایط موجود می گردد. مدیریت کیفیت جامع بهبود کیفیت محصولات و خدمات از طریق بهبود منابع انسانی، فرآیندها و تجهیزات موجود و به موازات آن کاهش هزینه های حوزه عملیاتی است. مدیریت کیفیت جامع اعتقاد دارد که خدمات و تولیدات، همواره با کیفیتی بهتر در دسترس مشتریان درونی و بیرونی سازمان گذاشته شود و بر آن است که با در نظر گرفتن بازخورد از همین مشتریان، مشخصات کیفی هر تولید یا خدمتی را تعیین کند. عملکرد مالی شرکت یکی از دغدغه های مهم صاحبان سهام و مدیران واحدهای اقتصادی است، مدیران با استفاده از روش های جدید سعی در اداره بهتر سازمان و ارائه عملکرد ممتاز دارند. عوامل متعددی عملکرد مالی شرکت ها را تحت تأثیر قرار می دهد و هر شرکتی سعی می کند مجموعه ای از روش های کارا و مؤثر بر بهبود روندها و فرایندهای تجاری اش را انتخاب کند. میزان توسعه یافتگی کشورها، مقبولیت روش، ریسک پذیری مدیران در انتخاب روش ها و وجود نرم افزارهایی که برای تسهیل به کارگیری این روش ها در سازمان ها وجود دارد موجب مزیت برتری در گزینش آن خواهد شد. سرمایه گذاری مستمر ضرورتی انکار ناپذیر برای طی کردن مسیر توسعه در سطح کلان و در سطح بنگاه های اقتصادی است. توسعه سرمایه گذاری نشانه ی توسعه فعالیت شرکت ها و بنگاه های اقتصادی است. تجربه تاریخی بسیاری از کشورهای توسعه یافته و تازه صنعتی شده گواهی بر این مدعاست که سرمایه گذاری، موجب استحکام و افزایش تولید شده و با ارتقاء سطح کیفی و کمی تولید می توان انتظار داشت که عملکرد شرکت دارای روند صعودی باشد. با توجه به اینکه هدف این تحقیق بررسی روش های مدیریت کیفیت و تأثیر آنها بر عملکرد مالی شرکت ها می باشد و اینکه معیار عملکرد مالی شرکت ها از دو دیدگاه سرمایه کار و ارزش افزوده کار بررسی گردید، نتایج فرضیه ها نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار بین روش های مدیریت کیفیت و عملکرد مالی شرکت ها می باشد. البته با توجه به دو معیار بودن سنجش عملکرد مالی شرکت ها نتایج نشان داد که مقدار ضریب تعیین عملکرد شرکت ها با معیار ارزش افزوده کار بیشتر از معیار عملکرد مالی شرکت ها از دیدگاه سرمایه کار می باشد، در نتیجه قدرت مدل این معیار بیشتر می باشد.

منابع و مراجع

- [۱] اسماعیلی، مرتضی؛ علی اکبر احمدی و رستم درخشان، ۱۳۹۳، تاثیر استقرار سیستم مدیریت کیفیت بر مبنای ایزو ۹۰۰۰ بر عملکرد مالی شرکت گاز لوله و قدر، کنفرانس بین المللی مدیریت و مهندسی صنایع، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ویرا، http://www.civilica.com/Paper-ICMI01-ICMI01_188.html
- [۲] خاک سفیدی، مهسا؛ بهاره فنودی و مجتبی اصفهانی، ۱۳۹۴، تاثیر مدیریت کیفیت جامع بر عملکرد سازمان با دیدگاه بازار محوری مطالعه موردی: شرکت تولیدی ایران کولا، کنفرانس بین المللی پژوهشهای نوین در مدیریت و مهندسی صنایع، تهران، شرکت مدیران ایده پردازان پایتخت ایلینا، http://www.civilica.com/Paper-ICMNGCONF01-ICMNGCONF01_171.html
- [۳] خدادادحسینی، حسن. (۱۳۸۵). «طراحی الگوی تأثیر فناوری اطلاعات بر سنجه های عملکرد مالی با رویکرد فراتحلیل». فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی. شماره ۴۶. صص ۸۳-۹۵.
- [۴] سمیعی نیستانی، ابوالفضل. فارسیجانی، حسن. بوالحسنی، آتنا. (۱۳۸۹). تبیین اثرات مدیریت کیفیت جامع بر عملکرد های سازمان در محیط های تحقیق و توسعه (مورد کاوی: شرکت های تولیدی استان مرکزی). فصلنامه مدیریت صنعتی. دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج. سال پنجم. شماره ۱۴. صص ۷۵-۸۸.
- [۵] غضنفری حسین، بابائیان پور مرضیه، مصطفوی دهرویی محمدمهدی. مدل ساختاری عوامل ارگونومیک موثر بر اجرای سیستم مدیریت کیفیت. مدیریت تولید و عملیات: بهار و تابستان ۱۳۹۳، دوره ۵، شماره ۱ (پیاپی ۸)؛ از صفحه ۹۳ تا صفحه ۱۱۱.
- [۶] مستبیری، محمد. (۱۳۸۶). مدیریت عملکرد. مرکز همایش های علمی جهاد دانشگاهی. سومین کنفرانس ملی مدیریت عملکرد.
- [7] Bailey, D. & Bennett, J. (1996). "The realistic model of higher education." Quality Progress, November, pp: 77-79.
- [8] Demirbag, Mehmet, Tatoglu, Ekrem, Tekinkus, Mehmet, Zaim, Selim, (2005), "An analysis of the relationship between TQM implementation and organizational performance Evidence from Turkish SMEs", Journal of Manufacturing Technology Management, Vol17, No6, pp.829-847
- [9] Fweston, J, Copeland. T. E. (1992), "Managerial Finance". Dryden Press. 9th edition.
- [10] Kumar, Vinod, Choisne, Franck, (2008), "Impact of TQM on company's performance", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol26, No1, pp. 23-37
- [11] Mohaghar, A. Moein Najaf Abadi, F. Biazzi Tehraband, A. "The effect of quality management practices on organizational performance"; Management Researches in Iran, Vol. 14, No. 4, 2010.
- [12] Norton D. P. and Kaplan R. S. (1992) "The Balanced Scorecard: Measures that drive Performance", Harvard Business Review, Jan – Feb pp71-80.
- [13] Peter O 'Neill, Amrik Sohal, Chih Wei Teng, Quality management approaches and their impact on firms ' financial performance- An Australian Study, Int. J. Production Economics, <http://dx.doi.org/10.1016/j.ijpe.2015.07.015>
- [14] Salaheldin, I. S, (2008), "Critical success factors for TQM implementation and their impact on performance of SMEs", International Journal of Productivity and Performance Management, Vol58, No3, pp. 215-237

- [15] Shahin, A., (2011), "An Investigation on the Influence of Total Quality Management on Financial Performance the Case of Boutan Industrial Corporation", International Journal of Business and Social Science, Vol2 , No15, pp.105-112.
- [16] Valmohammadi, Changiz, (2011), "Investigation and Assessment of Critical Success Factors of Knowledge Management Implementation in Iranian Small to Medium Sized Enterprises ,Journal of Applied Sciences, vol10, no19, pp.2290-2296.
- [17] Waqas Raja, M., (2011), "Evaluating the Effect of Total Quality Management Practices on Business Performance: A Study of Manufacturing Firms of Pakistan", International Journal of Business and Social Science, Vol2.No9, pp 110-117.
- [18] Yeganeh, H. Dianati, Z. Noroozbeigi, E. "Checking the state of management accounting in listed companies in Tehran Stock Exchange"; Journal of Management accounting, 2011