

## حسابداران مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک

سمانه منصوری فرد<sup>۱</sup>، هدی همتی<sup>۲</sup>

### چکیده:

پرداختن به ابزار و رویکردهای اثربخش و آینده نگر برای مدیریت کارآمد سازمان ها، کاهش هزینه ارائه خدمات و تولید محصولات و تخصیص منابع مالی در راستای دستیابی به اهداف و عملکرد مورد انتظار، بسیار حیاتی و ضروری به نظر می رسد. هدف از انجام تحقیق حاضر، مطالعه ارتباط بین حسابداران مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک بوده است. نمونه آماری شامل ۴۰۳ نفر از حسابداران عضو جامعه حسابداری مدیریت بوده که با بهره گیری از روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شده است. نوع پژوهش، از نظر هدف در زمره تحقیقات کاربردی و از منظر گردآورده داده ها از نوع تحقیقات توصیفی-پیمایشی با توصیفی از نوع مدل یابی معادلات ساختاری بوده است. با بررسی نتایج تحلیل ها، آزمون فرضیه ها نشان داد که شبکه حسابداران مدیریت به طرز معناداری بر اجرای شیوه های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت دارد.

**واژه های کلیدی:** حسابداران مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، معادلات ساختاری.

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن، رودهن، ایران.

sama.mansouri1368@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن، رودهن، ایران.

**(۱) مقدمه:**

در دنیای امروز، موضوع مدیریت هزینه ها و استفاده از شیوه های ارتقاء کارایی و اثربخشی منابع مالی و بودجه ای به دلیل کمبود منابع، رقابت در قیمت، عرضه کیفی کالا و خدمات و ورود به بازارهای جهانی به ویژه با توجه به تحولات و بحرانهای اقتصادی و مالی اخیر، از مهمترین و چالش برانگیزترین موضوعات برای دولت ها و بنگاه های اقتصادی می باشد. از این رو، پرداختن به ابزار و رویکردهای اثربخش و آینده نگر برای مدیریت کارآمد سازمان ها، کاهش هزینه ارائه خدمات و تولید محصولات و تخصیص منابع مالی در راستای دستیابی به اهداف و عملکرد مورد انتظار، بسیار حیاتی و ضروری به نظر می رسد. "حسابداری مدیریت"، ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری سیاست گذاران، برنامه ریزان و مدیران داخل سازمان. در واقع حسابداری مدیریت به عنوان الگوی شناخته شدهای برای اصلاح الگوی مصرف منابع، ابزار و روش هایی را برای استفاده از اطلاعات حسابداری و مالی برای کمک به کاهش هزینه ها و مدیریت عملکرد سازمان در اختیار مدیران و تصمیم گیرندگان قرار می دهد و به برنامه ریزان و سیاست گذاران در تدوین استراتژی های بلندمدت برای مدیریت هزینه ها و دستیابی به اهداف بلندمدت با صرف کمترین بودجه یاری می رساند. در کشور ما در زمینه حسابداری مدیریت، چه از لحاظ نظری و چه از لحاظ کاربردی چنان که باید و شاید، کار در خور توجهی انجام نشده است. نیاز به حسابداری و گزارشگری مالی برون سازمانی و الزامی شدن استانداردها و اصول حسابداری از سال ۱۳۶۰ موجب ارتقای سطح گزارشگری مالی شد. اما زمینه دیگر حسابداری یعنی حسابداری مدیریت، رشدی همپایه حسابداری مالی نداشته است (عالیور، ۱۳۹۶).

استراتژیک ابداع گردیده است. از آن زمان، گرایش به ایجاد محبوبیت چنین شیوه هایی در بین شرکت ها و تعیین تأثیر آن ها بر عملکرد شرکت های تحت بررسی، در حال افزایش است (ریگی و بیلود، ۲۰۱۵). با وجود اینکه برخی از مطالعات تجربی شواهدی ارائه کرده اند که نشان می دهد، شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک مورد استفاده باعث عملکرد بهتر شرکت شده است (آلماری، ۲۰۱۹). نتایج نامیدکننده در اجرای چنین پژوهش هایی، برای بسیاری از محققان که انتظار داشتند شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، با توجه به پتانسیل روش های مزبور در کمک به مدیران برای مقابله با افزایش سطح رقابت و عدم اطمینان، و تصمیم گیری آگاهانه تر استراتژیک، به طور قابل توجهی در عمل گسترش یابد، تعجب آور است (پاولاتوس و کاستاکیس، ۲۰۱۸).

برای توضیح سطح پایین و غیرمنتظره به کارگیری شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، جریانی از ادبیات تحقیق پدید آمده است که در آن محققان ادعا می کنند، موفقیت اجرای چنین سیستم هایی ممکن است متناسب با شرایط باشند. به عبارت دیگر، سیستم های یاد شده، به احتمال زیاد در شرایط خاص اجرا شده اما در موارد دیگر قابل اجرا نیستند. بنابراین، شناسایی ویژگی های چنین زمینه هایی به یکی از اهداف مهم چنین پژوهش هایی تبدیل شده است (کسگون و همکاران، ۲۰۱۹).

بررسی ادبیات تحقیق نشان می دهد که وجود شواهد تجربی ناچیز یا بی نتیجه به دست آمده در پژوهش های پیشین، متخصصین و محققان را در مورد عوامل موثری که ممکن است از اجرای سنجه های حسابداری مدیریت استراتژیک، ممانعت به عمل آورده یا در این زمینه تسهیل نماید، مبهم نگه می دارد. در بین پژوهش های انجام شده، کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) به محدودیت های مدل آزمایش شده خود اعتراف کرده و محققان را به انجام تحقیقات بیشتر ترغیب می کنند. پژوهشگران یاد شده، اظهار امیدواری کرده اند که از طریق تحقیقات بیشتر، سایر

ادبیات مربوط به حسابداری مدیریت استراتژیک با پژوهش سیموندز (۱۹۸۱) به طور قابل توجهی گسترش یافته و تعدادی از سنجه های حسابداری مدیریت

است. اولاً: بر خلاف نظر برومیچ، سیموندز نقش اطلاعات غیر مالی ارائه شده توسط حسابداری مدیریت را مورد تأیید قرار می دهد. چرا که این اطلاعات برای تصمیم گیرندگان در زمینه تبیین و ارزیابی استراتژی نیز مهم است (بهامین و لانگفیلد-اسمیت ۲۰۰۷). ثانیاً: در حالی که تعریف دیکسون و اسمیت (۱۹۹۳) به طور کلی بر "اطلاعات" متمرکز است، تعریف سیموندز (۱۹۸۱)، حسابداری مدیریت استراتژیک را با تمرکز بر "داده های حسابداری مدیریت" به روشنی بیشتری به حسابداری مدیریت مربوط می کند (سیموندز، ۱۹۸۱).

برای عملی ساختن مفهوم نظری حسابداری مدیریت استراتژیک، برخی از تکنیک ها یا شیوه ها مورد نیاز بوده و چنین شیوه هایی باید بر عدم جهت گیری استراتژیک روش های حسابداری مدیریت سنتی که تمرکز کوتاه مدت و داخلی یا درون سازمانی را تشویق می کند، غلبه کند (گادز و گیلدینگ ۲۰۱۲؛ گیلدینگ و همکاران ۲۰۰۰). از این نظر، تحقیقات قبلی موافق بر این ایده بوده است که روش حسابداری مدیریت در توسعه و ارزیابی استراتژی مفید بوده و بنابراین تبیین و ارزیابی استراتژی به عنوان یک عمل حسابداری مدیریت استراتژیک، شناخته می شود. بر این اساس، حسابداری مدیریت استراتژیک، باید دارای یک یا هر دو ویژگی: الف) جهت دهی بلند مدت و ب) تمرکز درون و برون سازمانی، باشد (گادز و گیلدینگ ۲۰۱۲ و ۲۰۰۸؛ گراونز و گیلدینگ ۲۰۰۱؛ گیلدینگ و همکاران ۲۰۰۰).

با توجه به معیارهای فوق، برخی از شیوه های معرفی شده با حسابداری مدیریت استراتژیک، در ارتباط بوده است. در این زمینه می توان از جمله به مواردی چون: هزینه گذاری هدف، هزینه های چرخه عمر و نظارت بر موقعیت رقبا، اشاره کرد (لانگفیلد-اسمیت ۲۰۰۸).

به همین ترتیب، یکی از جریان های معتدل ادبیات تحقیق، با تکیه بر اندازه گیری انتشار چنین شیوه هایی در بین شرکت ها و درک عواملی که اجرای آنها را تسهیل کرده

متغیرهای احتمالی قابل توجهی را که می توانند در ایجاد و فهم زمینه های اجرای مطلوب روش های حسابداری مدیریت استراتژیک، موثر باشد، شناسایی کنند. بر این اساس هدف از اجرای مقاله حاضر، مطالعه رابطه حسابداران مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک خواهد بود.

## ۲) ادبیات تحقیق:

### ۲-۱) حسابداری مدیریت استراتژیک

اصطلاح "حسابداری مدیریت استراتژیک" حدود ۴۰ سال پیش توسط سیموندز (۱۹۸۱، ص: ۲۶) ابداع گردیده و آن را به عنوان "مجموعه ای از مفاهیم و روش های گردآوری و تجزیه و تحلیل داده های حسابداری مدیریت در مورد یک کسب و کار و رقبا آن برای استفاده در توسعه و نظارت بر استراتژی کسب و کار" تعریف کرده اند. بررسی ادبیات تحقیق نشان می دهد که تعاریف ارائه شده توسط محققان، در زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک متفاوت است (گادز و گیلدینگ ۲۰۰۸؛ لانگفیلد و اسمیت ۲۰۰۸).

برومیچ (۱۹۹۰، ص: ۲۸) حسابداری مدیریت استراتژیک را عبارت از: "تهیه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی بازارهای محصول شرکت و هزینه های رقبا و ساختارهای هزینه ای و نظارت بر استراتژی های شرکت و رقبا خود در این بازارها بر مبنای کم و کیف فعالیت ها در یک دوره مالی" می داند. علاوه بر این، دیکسون و اسمیت (۱۹۹۳، ص: ۶۰۵)، حسابداری مدیریت استراتژیک را به عنوان: "مجموعه مفاهیم و روش های مورد استفاده در تهیه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به فعالیت های داخلی یک شرکت، فعالیت های رقبا و روند فعلی و بازار آینده، به منظور کمک به فرایند ارزیابی استراتژی تعریف شده است" (دیکسون و اسمیت، ۱۹۹۳) ..

### ۲-۲) مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک

در این مطالعه، در تعریف حسابداری مدیریت استراتژیک، به دو دلیل از تعریف سیموندز (۱۹۸۱)، بهره گرفته شده

۲۰۰۸؛ کراونز و گیلدینگ (۲۰۰۱)؛ گیلدینگ و همکاران (۲۰۰۰). علاوه بر این در برخی از پژوهش‌ها، نتایج مبهمی در رابطه با عوامل پیشنهادی برای توضیح تغییرات در نرخ اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک و به کارگیری عملی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، مشاهده شده است (یزدی فر و دیگران ۲۰۱۹؛ سسکون و همکاران ۲۰۱۹؛ ترنر و همکاران ۲۰۱۷؛ کادز و گیلدینگ ۲۰۱۲ و ۲۰۰۸؛ هیوونن (۲۰۰۳)؛ کراونز و گیلدینگ (۲۰۰۱)؛ همکاران (۲۰۰۰)، اشاره کرد.

۲-۴ عوامل موثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک

به رغم پژوهش‌های فوق، در برخی از پژوهش‌ها، نرخ‌های نامیدکننده‌ای از اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، مستند شده است (لانگفیلد-اسمیت

جدول (۱): عوامل موثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک

جدول (۱): عوامل موثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک

۲-۴ عوامل موثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک

به رغم پژوهش‌های فوق، در برخی از پژوهش‌ها، نرخ‌های نامیدکننده‌ای از اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، مستند شده است (لانگفیلد-اسمیت

جدول (۱): عوامل موثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک

پیشینه	استراتژی کسب و کار	جهت گیری بازار	شمول حسابدار مدیریت	اندازه شرکت	فن آوری پیشرفته تولید	جهت گیری شرکت	کیفیت IS	مالکیت (استقلال)
بوث و هیوونن (۲۰۰۰)،							فقدان رابطه	
هیوونن و همکاران (۲۰۰۳)							فقدان رابطه	
بینز و لانگفیلد-اسمیت (۲۰۰۳)					فقدان رابطه			
امسلی (۲۰۰۵)			(+)					
گادز و گیلدینگ (۲۰۰۸)	(+)	فقدان رابطه	(+)	(+)				
نارانچو-گیل و همکاران (۲۰۰۹)	(+)			فقدان رابطه				
گینکیونی و تناسی (۲۰۱۰)		فقدان رابطه		فقدان رابطه				
گادز و گیلدینگ (۲۰۱۲)		فقدان رابطه	(+)		فقدان رابطه			
ترنر و همکاران (۲۰۱۷)		فقدان رابطه	(+)		فقدان رابطه			
سیسون و همکاران (۲۰۱۹)		فقدان رابطه					فقدان رابطه	
یزدی فر و همکاران (۲۰۱۹)		فقدان رابطه						فقدان رابطه

فرهنگ یک ضرورت بوده و این باید در تحقیقات آینده مورد توجه قرار گیرد. چنهال (۲۰۲۱) به (بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی، ویژگی های سازمانی و محیط خارجی سازمان) پرداخت. در این تحقیق، تاثیر فرهنگ سازمانی، ویژگی های سازمانی و محیط خارجی سازمان را بر روش های حسابداری مدیریت در شرکت های صنعتی در کشور ترکیه مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیق نشان داد فرهنگ سازمانی با روش های حسابداری مدیریت رابطه دارد و بین روش های حسابداری مدیریت با تعداد حسابداران و سن آن ها رابطه وجود دارد و هیچ رابطه ای بین سطوح رقابتی و محیط های نامطمئن و روش های حسابداری مدیریت وجود ندارد.

یزدی فر و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان (انتشار نوآوری های حسابداری مدیریت در سازمان های وابسته) به انجام رسانیدند. تحقیق آن ها به صورت میدانی در بازه زمانی شش ماهه در سال ۲۰۱۸ در کشور چین صورت گرفت. با متهمانی از مدیریت مصاحبه کرد که اعتراف کردند سایر مدیران از فضای کسب و کار و فنی بودن عملیات آگاهی بیشتری داشته و از این رو برای پیشنهاد و اجرای نوآوری ها از مهارت بیشتری برخوردار هستند. یزدی فر و همکاران (۲۰۱۹)، طی پژوهش خود به بررسی نقش فرهنگ در این زمینه پرداختند. نتایج به دست آمده در این تحقیق، فقدان تجربه حسابداران مدیریت اعتماد به نفس را در عمل نشان داد. علاوه بر این، یافته های پژوهش مزبور نشان داد که دلیل اصلی عدم شروع یا پیشنهاد شیوه های جدید حسابداری مدیریت، فقدان تجربه مناسب حسابداران مدیریت در زمینه اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک و در نتیجه ضعف اعتماد به نفس آن ها بوده است. آدامس (۲۰۱۹) به (بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران مالی موسسات آموزش عالی) پرداخت. ابزارهای مورد مطالعه آن ها شامل بودجه بندی برنامه ای، بودجه بندی انعطاف پذیر، بودجه بندی موقتی، بودجه بندی نقدی روش هزینه یابی بر مبنای

همان طور که در جدول (۱) نشان داده شده است، برخی از متغیرهای توضیحی پیشنهادی احتمالی (مانند فن آوری پیشرفته تولید، جهت گیری شرکت، مالکیت شرکت و کیفیت سیستم های اطلاعاتی در توضیح اینکه چرا برخی از شرکت ها کاربردهای حسابداری مدیریت استراتژیک را اجرا کرده در حالی که برخی دیگر این کار را نکرده اند، بی اهمیت یافت شده است. با این حال، نتایج متغیر و غیرقطعی برای سایر متغیرها مانند استراتژی کسب و کار، بازارگرایی، شمول حسابدار مدیریت و اندازه شرکت، معنی دار گزارش شده است. نکته ای که در راستای فراخوان دانشمندان برای انجام مطالعات گسترده تر در این حوزه نسبتاً فراموش شده (لاچمن و همکاران ۲۰۱۳؛ کادز و گیلدینگ ۲۰۰۸)، این است که نتایج فوق باید تحقیقات تجربی بیشتری را برای درک بهتر آن چه می تواند تشویق یا جلوگیری از اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را تحت تاثیر قرار دهد (لاچمن و همکاران، ۲۰۱۳).

حدید و السید (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان (حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک: نقش فرهنگ سازمانی و سیستم های اطلاعاتی) به انجام رسانیدند. تحقیق آن ها به صورت میدانی در بازه زمانی سه ماهه در سال ۲۰۲۰ در کشور انگلستان صورت گرفت. به رغم نتایج به دست آمده در تحقیقات پیشین، یافته های پژوهش حاضر در مورد دو بعد متغیر فرهنگ نشان می دهد که کمبود بیان شده در زمینه سهم حسابداران مدیریت و نقش رقابتی مدیران عملیاتی ممکن است در شرکت های دارای فرهنگ نتیجه گرا بیشتر مشاهده شود. از آن جهت که: (۱) کمبود اطلاعات در مورد اینکه چه کسی شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را در شرکت های نمونه ما پیاده سازی کرده است و (۲) کمبود تحقیقات، از جمله مطالعات موردی، در مورد نقش فرهنگ سازمانی در زمینه پیاده سازی شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، برخی حدس و گمان ها در تفسیر یافته ها متغیرهای

سازمانی) پرداخت. این تحقیق از نوع توصیفی-میدانی بوده و برای جمع آوری داده های مربوطه از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه از طیف پنج گزینه ای لیکرت می باشد پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ ۰/۸۲ می باشد و از لحاظ هدف تحقیق حاضر کاربردی می باشد. داده های تحقیقی کیفی بوده به همین منظور در تجزیه و تحلیل داده های مربوطه از روش های آزمون تی-تست، آزمون ویلکاکسون و کروسکال والیس استفاده شده است. شرکت های نمونه به دو گروه دارای نوآوری حسابداری مدیریت و فاقد نوآوری حسابداری مدیریت تقسیم شد. با توجه به نتایج آزمون های آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میان کاربرد نوآوری هزینه یابی مبتنی بر فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت با فرهنگ سازمانی رابطه مستقیم و معنی داری وجود دارد. نتایج تحقیق نشان داد که بکارگیری مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت و نوآوری های آن در شرکت ها نقش بسزایی در رسیدن به اهداف سازمانی، بهبود مستمر عملیات و کارا بودن تصمیمات مدیریت دارد از آن جایی که فرهنگ سازمانی برای حرفه حسابداری لازم و ضروری است لذا پذیرش و بکارگیری نوآوری های حسابداری مدیریت در شرکت ها تابع فرهنگ سازمانی است. دریایی و خان محمدی (۱۳۹۹) به مطالعه تأثیر اثر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری ها در مؤسسات حسابرسان پرداختند. روش پژوهش حاضر توصیفی-همبستگی می باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسانی می باشد که ۲۰۳ نفر از آن ها به عنوان نمونه نهایی و با روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شدند. ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه استاندارد می باشد. به منظور تجزیه تحلیل آماری داده ها و سؤال تحقیق از معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که فرهنگ سازمانی بر " برداشت از مسئولیت های فردی " و " برداشت از عواقب عمل سؤال برانگیز " تأثیر معنی دار و

فعالیت بود. موسسات آموزش عالی خصوصی نسبت به مراکز مشابه عمومی بر کاربرد شیوه های حسابداری مدیریت بیشتر تاکید دارند. مراکز آموزش عالی کاربرد شیوه های بودجه بندی، قیمت گذاری، سنجش عملکرد و تامین منابع مالی از خارج سازمان را از واحدهای تجاری موفق در اجرای این ابزارها، اقتباس کرده اند. شرایط خاص مالی در موسسات آموزش عالی تاثیر بسیار اندکی بر کاربرد شیوه های حسابداری مدیریت را نشان می دهد. بر اساس این پژوهش عدم درک صحیح مدیران از اهداف خاص، کاربرد هر یک از ابزارها جزء مهمترین موانع استفاده از این شیوه ها شناسایی شد.

حاجیه و خراط زاده (۱۳۹۹) به بررسی فرهنگ سازمانی بر اساس ابعاد فرهنگی مدل موژن (۱۹۹۹) و ارتباط آن با بکارگیری نوآوری های حسابداری مدیریت در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نوآوری های حسابداری مدیریت مورد نظر این تحقیق عبارتند از هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، ارزیابی متوازن، هزینه یابی بر مبنای هدف، هزینه یابی استاندارد، هزینه یابی کیفیت و هزینه یابی کایزن و ابعاد فرهنگ سازمانی عبارتند از گرایش های حمایتی، نوآوری، قانونگرایی و هدفگرایی. بر اساس یافته های تحقیق میان فرهنگ سازمانی شرکت هایی که نوآوری های حسابداری مدیریت را بکار گرفته اند و آنهایی که از این نوآوری ها کمتر استفاده کرده اند، تفاوت معنی داری وجود دارد. همچنین ابعاد گرایش حمایتی و هدفگرایی فرهنگ در گروه های بکارگیرنده نوآوری های حسابداری مدیریت بالاتر است. مدیران برای تصمیم گیری های خود نیازمند اطلاعاتی دقیق و به موقع می باشند. مسوولیت تهیه این اطلاعات به عهده سیستم های حسابداری مدیریت است. با توجه به نتایج بدست آمده مدیران می توانند با ایجاد تغییرات فرهنگی در سازمان ها موجبات بهبود سیستم های حسابداری مدیریت را فراهم آورند. نخعی (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر نوآوری های حسابداری مدیریت بر فرهنگ

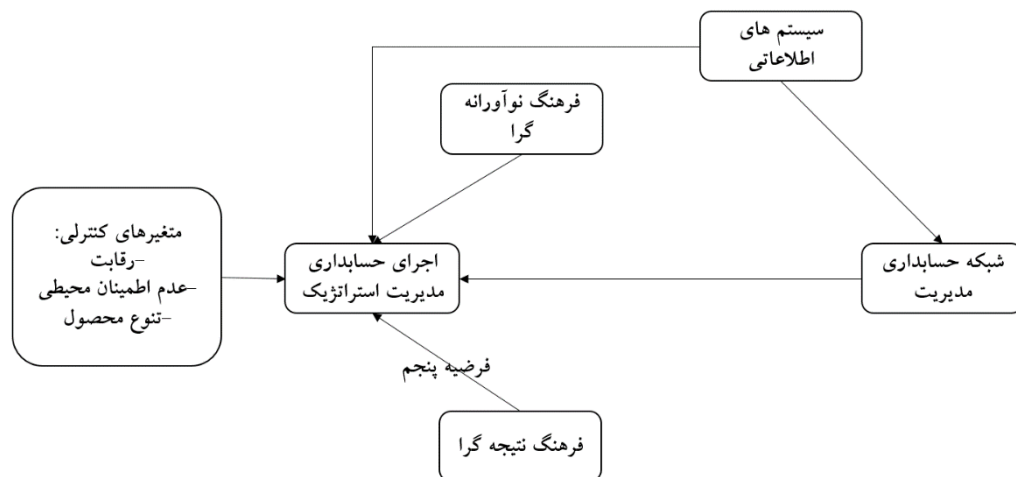
بین متغیرها، کیفی بوده است. در اندازه گیری متغیرهای تحقیق جامعه آماری این پژوهش، افراد عضو جامعه حسابداران مدیریت و به تعبیری خبرگان بوده که در نهایت و با حذف پرسشنامه های ناقص یا غیر قابل استفاده ۴۰۳ پرسشنامه مورد تحلیل نهایی قرار گرفت.

در تحقیق حاضر از پرسشنامه استفاده شده است، لذا اعتبار و روایی ابزار مورد تایید می باشد. روایی پرسشنامه این تحقیق با نظر استاد راهنما، و دیگر اساتید و کارشناسان مورد تایید واقع شده است. علاوه بر این روایی سازه نیز با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی بررسی و مورد تایید قرار گرفته است. در ادامه پس از آزمون های تشخیصی (نرمال بودن توزیع داده ها، همگنی واریانس ها، تحلیل عاملی تاییدی و سنجش مناسبت برازش الگوی ساختاری) با برازش الگوی معادلات ساختاری اقدام به مطالعه اثرات متغیرهای پژوهش بر یکدیگر شده است. چارچوب کلی تعریف، اندازه گیری و تعیین ارتباط بین متغیرهای پژوهش، تبیین گردیده است. در ابتدا در قالب تصویر عینی مدل مفهومی پژوهش ترسیم گردیده است و بر اساس پژوهش های گذشته نسبت به تعریف و اندازه گیری متغیرها اقدام شده است. این چارچوب در قالب نمودار شماره ۱ نشان داده شده است:

مثبت دارد؛ اما فرهنگ سازمانی تأثیری معنی دار بر برداشت از هزینه های گزارش دهی بر گزارش خطا کاری ندارد. همچنین شواهد این تحقیق تأیید می نماید که درک حسابرسان از مسئولیت های فردی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل سؤال برانگیز نیز از جمله متغیرهای مؤثر بر تمایل حسابرسان به گزارش خطا کاری است. بر اساس نتایج این تحقیق استقرار فرهنگ سازمانی مناسب در مؤسسات حسابرسی می تواند مکانیزم مؤثری برای گزارش خطا کاری های سازمانی در حرفه حسابرسی باشد.

### ۳) روش اجرای تحقیق:

روش کلی تحقیق حاضر از جهتی به دلیل تلاش برای مطالعه ارتباط بین حسابداران مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک از جهت هدف نظری و از طرف دیگر به دلیل انتظار کمک به ارتقاء ابزارهای حسابداری و مدیریت در شرکت ها و لذا بهبود در عملکرد کاربردی تلقی می گردد. همچنین به جهت تکیه بر شیوه قضاوتی نظر سنجی از خبرگان متکی به طرح پیمایشی بوده و نهایتاً نوع تحقیق به جهت به کارگیری تلفیقی از روش های قضاوتی در نظر سنجی و شیوه های تحلیل عاملی تاییدی و الگوی معادلات ساختاری در تبیین روابط



نمودار (۱): مدل مفهومی

از پاسخ دهندگان خواسته می شود تا در هر مقیاس هفت امتیازی ۱ تا که در آن ۱ به عنوان کمترین سطح استفاده (به هیچ وجه) و ۷ بیشترین سطح استفاده (تا حد زیاد)، میزان استفاده یا اجرای هر یک از ۱۲ روش های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) را در واحد تجاری خود مشخص کنند. به پیروی از پژوهش های قبلی و برای حفظ ثبات در تفسیر یافته ها (کادز و گیلدینگ ۲۰۱۲ و ۲۰۰۸؛ بایرد و همکاران ۲۰۰۴)، به ازای هر یک از پاسخ دهندگان یک صفحه واژه نامه ارائه خواهد شد که حاوی تعاریف هر یک از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) مورد بررسی بوده و پاسخ دهی فرد را آسان می کند. در انتخاب روش های دوازده گانه، شرایط (به عنوان مثال جهت گیری طولانی مدت و یا تمرکز برون سازمانی) ارائه شده در بخش بررسی ادبیات، مد نظر قرار گرفته خواهد شد. جدول (۲) روش های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) را بیان کرده و توضیح می دهد که چگونه هر یک از این موارد، شرایط استراتژیک بودن را برآورده می کند:

جدول (۲): شیوه های اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک

شیوه حسابداری	جهت گیری روش حسابداری استراتژیک
ارزیابی عملکرد رقیب (CPA)،	با تمرکز بر عملکرد رقیب بر جهت گیری خارجی تأکید می کند.
نظارت بر موقعیت رقابتی (CPM)	با تمرکز بر استراتژی رقیب و موقعیت بازار بر جهت گیری خارجی تأکید می کند.
مدیریت هزینه زیست محیطی (ECM)،	با تمرکز بر تأثیر شرکت بر محیط و هزینه های آن، بر جهت گیری خارجی تأکید می کند.
هزینه یابی چرخه عمر (LCC)،	با تأکید بر چرخه عمر محصول (از جمله پس از فروش)، بر افق طولانی مدت تأکید می کند.
کارت امتیازی متوازن (BSC)	بر دیدگاه غیرمالی و مربوط به مشتری و افق طولانی مدت و جهت گیری خارجی تأکید دارد.
هزینه یابی کیفیت (QC)،	با توجه به مسائل کیفیت بر مشتریان و اهمیت تبعات کیفیت، بر افق طولانی مدت و جهت گیری برون سازمانی تأکید می کند.
هزینه یابی استراتژیک (SC)،	بنابر اطلاعات بازار و تصمیمات استراتژیک نفوذ در بازار و موقعیت یابی محصول بر افق طولانی مدت و جهت گیری خارجی تأکید می کند.
هزینه یابی هدف (TC)،	با در نظر گرفتن قیمتی که مشتریان مایل به پرداخت یک محصول هستند، بر جهت گیری خارجی تأکید می کند.
ارزش افزوده اقتصادی (EVA)،	بر افق طولانی مدت مدیران اجرایی بر اجتناب از تصمیم گیری برای سودهای کوتاه مدت و استفاده بهینه از سرمایه به کار رفته تأکید می کند.
تحلیل زنجیره ارزش (VCA)،	با درک چگونگی و اهمیت افزودن ارزش در تمام فرآیندهای مورد نیاز یک محصول از طراحی اولیه تا توزیع به مشتریان، بر جهت گیری خارجی تأکید می کند.

## • شیوه های اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک:

بررسی ادبیات تحقیق نشان می دهد که بر پایه شواهد تجربی و بررسی های نظری انجام شده در پژوهش های پیشین، ۱۲ مورد از کاربردهای مختلف در زمینه شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA)، وجود دارد. در این زمینه می توان به پژوهش هایی چون: کادز و گیلدینگ (۲۰۱۲ و ۲۰۰۸)؛ امسلی (۲۰۰۵)؛ باینز و لانگفیلد-اسمیت (۲۰۰۳)، اشاره کرد. این موارد کاربرد عبارت از: (۱) هزینه یابی استراتژیک (SC)، (۲) هزینه یابی چرخه عمر (LCC)، (۳) فنون بهایابی مبتنی بر فعالیت (ABT)، (۴) هزینه یابی هدف (TC)، (۵) هزینه یابی کیفیت (QC)، (۶) مدیریت هزینه های زیست محیطی (ECM)، (۷) نظارت بر موقعیت رقابتی (CPM)، (۸) ارزیابی عملکرد رقیب (CPA)، (۹) ارزش افزوده اقتصادی (EVA)، (۱۰) تحلیل زنجیره ارزش (VCA)، (۱۱) کارت امتیازی متوازن (BSC) و (۱۲) تحلیل سودآوری مشتری (CPAN)، می باشند.



فنون بهایابی مبتنی بر فعالیت (ABT)،	اگرچه این روش ذاتی به نظر می رسد اما در برخی مطالعات نقش استراتژیک آن از طریق تمرکز بر فعالیت ها بوده لذا روش حسابداری استراتژیک شناخته شده است.
تحلیل سودآوری مشتری (CPAN)،	با تمرکز بر داده های مربوط به مشتری بر جهت گیری خارجی تأکید می کند

### • حسابداران مدیریت:

برای اندازه گیری سطح شبکه حسابداری مدیریت به عنوان اولین متغیر مستقل، مواردی را که در ابتدا توسط نیوئل و همکاران (۱۹۹۸) ابداع گردیده، مورد استفاده قرار گرفته است. در این راستا از پاسخ دهندگان خواسته شده است تا در مقیاس هفت امتیازی ۱ تا ۷ که ۱ کمترین سطح ارتباطی (هرگز) و ۷ بیشترین سطح ارتباطی (به طور گسترده)، تعریف شده پاسخ دهند که چند بار از شبکه های مختلف برای یادگیری ایده های اخیر در زمینه حسابداری مدیریت استفاده کرده اند.

این متغیر با هشت سنجه اندازه گیری شده که نشان دهنده هشت شبکه مختلف مشتمل بر: ۱) تماس با همکاران در بخش پاسخ دهنده، ۲) تماس با همکاران در بخش های دیگر، ۳) تماس با همکاران در دیگر شرکت ها، ۴) تماس با حسابداران رسمی یا اعضای موسسات حسابرسی، ۵) تماس با اعضای انجمن های حرفه ای دیگر، ۶) تماس با تأمین کنندگان، ۷) تماس با مشتریان و ۸) تماس با مشاوران، اندازه گیری شده است.

### ۴) یافته های تحقیق:

#### ۱-۴) آمار توصیفی:

به دلیل استفاده از طرح تحقیق پیمایشی مبتنی بر نظرسنجی از افراد عضو جامعه حسابداران مدیریت، محدوده زمانی تحقیق از جهت بازه نظرسنجی سه ماهه ابتدایی ۱۴۰۰ بوده است که پاسخ به پرسش های تحقیق با استفاده از گزینه های پاسخی در این بازه مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج ارزیابی توزیع جنسیتی پاسخ دهندگان نشان داد که غالب افراد شرکت کننده در نظرسنجی مرد (۳۲۳ نفر معادل ۸۰/۱ درصد از کل افراد) بوده و صرفاً ۸۰ نفر یعنی معادل ۱۹/۹ درصد آن ها زن بوده اند. وضعیت تاهل

پاسخ دهندگان نشان داد که غالب افراد شرکت کننده در نظرسنجی متأهل (۳۳۸ نفر معادل ۸۳/۹ درصد از کل افراد) بوده و صرفاً ۶۵ نفر یعنی معادل ۱۶/۱ درصد آن ها مجرد بوده اند. بیشتر افراد شرکت کننده در نظرسنجی در بازه سنی ۳۰ تا ۴۰ سال بوده و حدود ۴۴/۲ درصد را تشکیل داده است. پس از آن افراد در بازه سنی ۴۰ تا ۵۰ سال بیشترین فراوانی (۱۲۵ نفر، ۴۲/۸ درصد) را داشته اند. افراد بالای ۵۰ سال ۲۲ نفر و معادل ۷/۵ درصد از کل افراد شرکت کننده بوده است. کمترین فراوانی نیز مربوط به افراد زیر ۳۰ سال (۱۶ نفر معادل ۵/۵) می باشد. تحصیلات اکثر کارکنان شرکت کننده در نظرسنجی کارشناسی (۲۳۲ نفر معادل ۵۷/۵ درصد) بوده است. از این میان ۱۳۷ نفر معادل ۳۳/۹ درصد نیز دارای تحصیلات کارشناسی ارشد بوده اند. همچنین ۳۵ نفر معادل ۸/۶ درصد با تحصیلات بالاتر از کارشناسی ارشد در نظرسنجی شرکت کرده اند.

### ۲-۴) آزمون های تشخیصی

با توجه به استفاده از معادلات ساختاری مبتنی بر رگرسیون خطی چندگانه و استفاده از تحلیل داده های مقطعی در تعیین رابطه بین حسابداران مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک بر آن مطابق الگوی پیشنهادی، آزمون های تشخیصی جهت استفاده از این روش مورد بررسی قرار گرفته است که عبارت از: ۱) نرمال بودن توزیع داده ها (۲) آزمون پایایی پرسشنامه (۳) تحلیل عاملی تاییدی (۳) روایی همگرایی (۴) شاخص نیکویی برازش مدل (GOF)، می باشد.

#### ۱-۲-۴) آزمون نرمال بودن توزیع داده ها

در این تحقیق از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف با فرض صفر نرمال نبودن داده ها در سطح معناداری ۵ درصد، استفاده شده که به شرح جدول (۳) خلاصه شده است.

جدول (۳): نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرونوف

ردیف	عامل	نماد	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۱	اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	SMA	۱/۶۰۳	۰/۰۱۶	رد H <sub>0</sub>
۲	شبکه حسابداران مدیریت	MAN	۱/۵۷۰	۰/۰۱۴	رد H <sub>0</sub>
۳	فرهنگ نوآورانه گرا	IC	۱/۹۴۹	۰/۰۰۱	رد H <sub>0</sub>
۴	فرهنگ نتیجه گرا	OC	۱/۸۸۸	۰/۰۰۳	رد H <sub>0</sub>
۵	سیستم اطلاعاتی	ISQ	۱/۴۵۶	۰/۰۱۹	رد H <sub>0</sub>
۶	شدت رقابت	COM	۱/۶۴۲	۰/۰۱۵	رد H <sub>0</sub>
۷	عدم اطمینان محیطی	EU	۱/۲۵۸	۰/۰۲۹	رد H <sub>0</sub>
۸	تنوع محصول	PD	۱/۴۵۱	۰/۰۲۰	رد H <sub>0</sub>

در این تحقیق به پیروی از پژوهش های مبتنی بر نظرسنجی پرسشنامه ای در حوزه مالی رفتاری جهت برآورد پایایی از روش آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده گردیده که نتایج بررسی، در جدول (۴) آورده شده است. از آن جهت که بیش از ۰/۷ و حد قابل قبول پایایی نتایج نظرسنجی به دست آمده لذا پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار بوده است:

با توجه به اینکه سطوح معنی دار محاسبه شده به ازای هر یک از متغیرهای اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، شبکه حسابداران مدیریت و سایر متغیرها، کمتر از ۵ درصد سطح آزمون به دست آمده است، فرض صفر رد و در سطح ۹۵ درصد اطمینان نمی توان فرض نرمال بودن توزیع متغیرها را رد کرد.

#### ۲-۲-۴ پایایی پرسشنامه

جدول (۴): آلفای کرونباخ برای عوامل تحقیق جهت سنجش پایایی

ردیف	متغیر	نماد	تعداد پرسش ها	شماره پرسش ها	ضریب آلفا	پذیرش/رد
۱	اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	SMA	۱۲	۱-۱۲	۰/۷۳۷	پذیرش پایایی
۲	شبکه حسابداران مدیریت	MAN	۸	۱۳-۲۰	۰/۸۵۴	پذیرش پایایی
۳	فرهنگ نوآورانه گرا	IC	۵	۲۱-۲۵	۰/۸۵۰	پذیرش پایایی
۴	فرهنگ نتیجه گرا	OC	۵	۲۶-۳۰	۰/۷۱۲	پذیرش پایایی
۵	سیستم اطلاعاتی	ISQ	۵	۳۱-۳۵	۰/۸۰۲	پذیرش پایایی
۶	شدت رقابت	COM	۵	۳۶-۴۰	۰/۸۲۰	پذیرش پایایی
۷	عدم اطمینان محیطی	EU	۸	۴۱-۴۸	۰/۷۵۸	پذیرش پایایی
۸	تنوع محصول	PD	۴	۴۹-۵۲	۰/۷۷۶	پذیرش پایایی

سازه های مورد نظر رخ داده و زیرسازه های انتخاب شده در مقایسه با زیرسازه های دیگر نیز در این جدول (۵) ارائه شده که با توجه بیش از ۱/۹۶ بودن مقادیر تی استیودنت معناداری تاثیر گذاری مولفه پذیرفته شده است:

#### ۳-۲-۴- تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول

ضرایب عاملی نشان می دهد که حداکثر پوشش برای هر یک از متغیرهای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، شبکه حسابداران مدیریت و سایر متغیرها، با

جدول (۵) شاخص‌های برازش مدل برآوردی

پرسش	بار عاملی	وزن عاملی	آماره تی	نتیجه	پرسش	بار عاملی	وزن عاملی	آماره تی	نتیجه
۱	۰/۷	۰/۱۴	۶/۲۵	تایید	۸	۰/۷	۰/۱۴	۲/۷۷	تایید
۲	۰/۶	۰/۲۵	۴/۶۵	تایید	۹	۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تایید
۳	۰/۷	۰/۳۳	۳/۲۸	تایید	۱۰	۰/۸	۰/۱۱	۲/۶۶	تایید
۴	۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تایید	۱۱	۰/۸	۰/۱۳	۳/۲۹	تایید
۵	۰/۶	۰/۲۸	۵/۲۳	تایید	۱۲	۰/۸	۰/۲۵	۲/۲۲	تایید
۶	۰/۷	۰/۳۴	۲/۳۳	تایید	۱۳	۰/۷	۰/۳۲	۲/۳۶	تایید
۷	۰/۸	۰/۴۵	۸/۶۲	تایید	۱۴	۰/۶	۰/۴۱	۱/۹۸	تایید

فورنل و لاکر (۱۹۸۱) عدد ۰/۵ و محققین دیگر نظیر مگنر و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ را حد بحرانی معیار AVE معرفی کرده‌اند. نتایج ارزیابی هم‌گرایی به شرح جدول (۶) خلاصه گردیده است. با توجه به اینکه مقادیر به دست آمده بیش از ۰/۴ است لذا متغیرهای مکنون مدل پژوهش روایی هم‌گرایی وجود داشته و فرض وجود داشتن هم خطی چندگانه رد شده است:

جدول (۶): مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

ردیف	عامل	مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	تایید/رد
۱	اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۴۸	تایید
۲	شبکه حسابداران مدیریت	۰/۴۲	تایید
۳	فرهنگ نوآورانه گرا	۰/۴۳	تایید
۴	فرهنگ نتیجه گرا	۰/۵۳	تایید
۵	سیستم اطلاعاتی	۰/۴۹	تایید
۶	شدت رقابت	۰/۴۵	تایید
۷	عدم اطمینان محیطی	۰/۳۹	تایید
۸	تنوع محصول	۰/۴۱	تایید

#### ۴-۲-۴ روایی هم‌گرایی

روایی هم‌گرایی مبتنی بر معیار میانگین واریانس استخراج شده یا AVE نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته بین هر سازه با شاخص‌های خود و به تعبیری نشان دهنده همبستگی یک سازه با شاخص‌های مربوطه است. هر چه همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر خواهد بود.

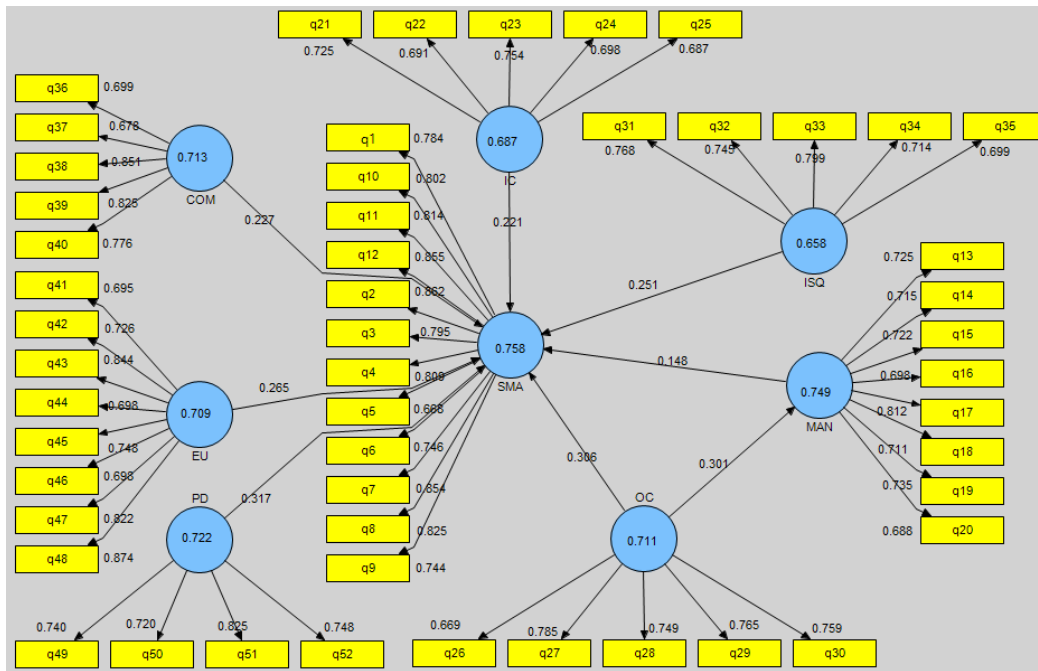
رابطه بین اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان متغیر وابسته و شبکه حسابداران مدیریت به عنوان متغیر مستقل مورد مطالعه قرار گرفته است. جهت ارزیابی ارتباط بین متغیرها از تحلیل مسیر یا معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. بر این اساس الگوی معادلات ساختاری در دو بعد معنی داری و استاندارد برآورد گردیده است. نمودار (۲) ضرایب مسیر بین متغیرها و نمودار (۳) آماره تی استیودنت یا سطح معنی داری ارتباط بین متغیرها را نشان داده است.

#### ۵-۲-۴- شاخص نیکویی برازش مدل

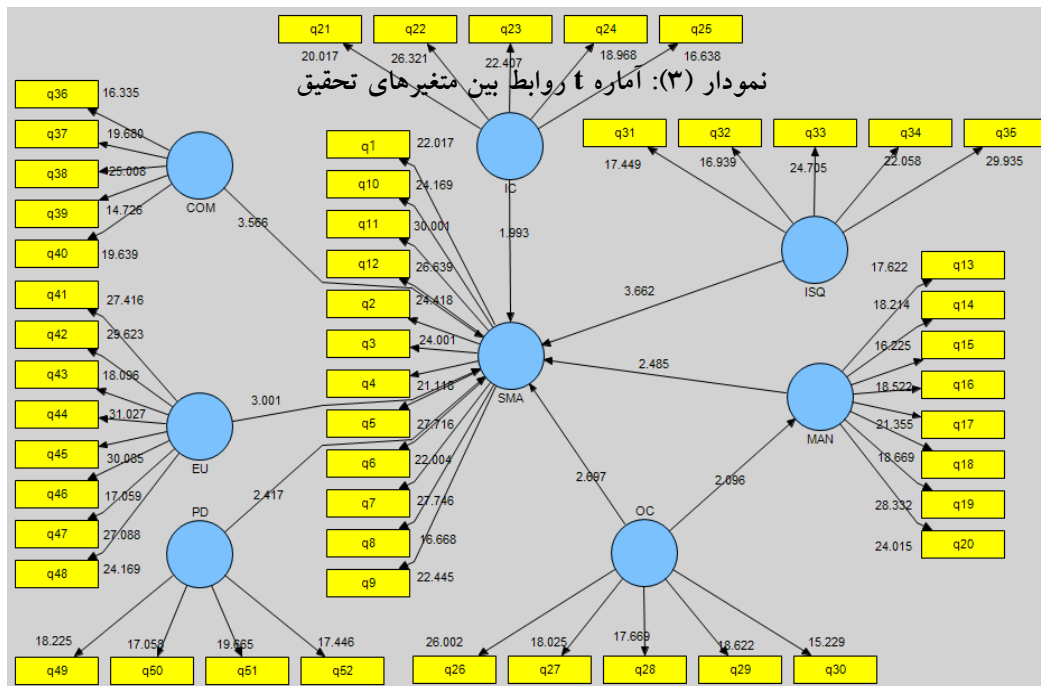
این شاخص سازش بین کیفیت مدل ساختاری و مدل اندازه‌گیری شده را نشان داده و بر مبنای آن می‌توان پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی تحقیق خود، برازش را نیز کنترل نمود. مقدار GOF محاسبه شده مدل تحقیق ۰/۴۱ محاسبه شده و می‌توان نتیجه گرفت که مدل آزمون شده در نمونه مورد بررسی برازش مناسبی دارد.

#### ۳-۴ برازش مدل معادلات ساختاری

در این تحقیق بر اساس مطالعه حدید و السید (۲۰۲۱)،



نمودار (۲): مدل ساختاری به همراه ضرایب مسیر، بارهای عاملی و واریانس‌های تبیین شده



نمودار (۳): آماره  $t$  روابط بین متغیرهای تحقیق

مثبت بین این متغیرها بوده است. آماره  $t$  متناظر نیز برابر با  $۲/۴۸۵$  می‌باشد. با توجه به این که مقدار قدر مطلق این آماره بزرگتر از  $۱/۹۶$  بوده بنابراین می‌توان معناداری این مسیر را پذیرفت. بنابراین بعنوان جمع‌بندی فرضیه اول مبتنی بر معنادار بودن ارتباط مستقیم بین شبکه حسابداری مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت

طبق نتایج ضریب مسیر و آماره  $t$ ، کلیه مسیرها در سطح اطمینان  $۹۵\%$  تأیید شده است (آماره  $t$  خارج از بازه  $۱/۹۶-۱/۹۶+$  قرار گرفته و ضریب مسیر مثبت است). با توجه به نتیجه مدل سازی به روش معادلات ساختاری و با دقت به مسیر اول، ضریب بدست آمده برای این مسیر برابر  $۰/۱۴۸$  بوده است. مثبت بودن این ضرایب بیانگر تاثیر

درک کنند. مدیران در سایر حوزه ها و متغیرهای مورد پردازش اطلاعات آن ها، نیز دسته دیگری هستند که در این زمینه حسابداران مدیریت با آن ها در ارتباط هستند. این مجموعه مرتبط را می توان به عنوان "شبکه حسابداران مدیریت" تعریف نمود (امسلی ۲۰۰۵).

بعلاوه، حسابداران مدیریت از طریق برقراری ارتباط و تعامل با این احزاب، حسابداران مدیریت می توانند شایستگی و دانش لازم را برای انتخاب روش های حسابداری مناسب و پیاده سازی موفقیت آمیز آن ها به دست آورند (تیلمن و گودارد ۲۰۰۸). انتظار می رود، این نهایت توانایی آن ها در ارائه اطلاعات استراتژیک و کمک به اجرای کاربردهای حسابداری مدیریت استراتژیک، را افزایش دهد (لاپسلی و ریکرز ۲۰۱۷؛ امسلی ۲۰۰۵؛ پیرس و اودیا ۲۰۰۳).

شواهد تجربی از اهمیت شبکه برای اجرای شیوه های حسابداری مدیریت وجود دارد که البته از نظر کمی محدود است. به عنوان مثال، بیورنناک (۱۹۹۷) و آندرسون (۱۹۹۵)، بر پایه یافته های به دست آمده از پژوهش های خود، نقش اطلاعات به دست آمده از دوره های حرفه ای، دانشگاهیان، حسابرسان، سایر بخش های تجاری همان شرکت و سایر شرکتها را در تصمیم جنرال موتورز و نمونه ای از شرکت های نوژی برای اتخاذ سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت توضیح دادند. علاوه بر این، ما و تیلز (۲۰۰۹)، بر پایه تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده از پژوهش خود، دلایل اصلی تغییر در عملکرد حسابداری مدیریت و اتخاذ برخی از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک، را رقابت و رفتار تقلیدی تلقی کرده اند. روزلندر و هات (۲۰۰۲)، بر پایه نتایج به دست آمده از مطالعه میدانی خود بر روی ده شرکت، بیان کردند که چگونه حسابداران مدیریت و مدیران بازاریابی به طور مداوم درگیر و ارتباط فشرده ای در کشف امکان چندین روش حسابداری مدیریت استراتژیک، به ویژه تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، بهیابی مبتنی بر فعالیت و معیارهای عملکرد دارند؟ تیلمن و

استراتژیک پذیرفته می شود. نتیجه این فرضیه با مطالعه حاجبها و تقی زاده (۱۳۹۵) و الامیری (۲۰۱۹) سازگاری دارد.

## ۵) نتیجه گیری

برای غلبه بر پنج عامل محدود کننده نقش فعال حسابداران مدیریت در زمینه تهیه و تحلیل اطلاعات، که پیش از این عنوان گردیده و مدیران عالی در سازمان ها با آن روبرو هستند، شبکه به عنوان یک راه حل بالقوه معرفی شده است. "شبکه حسابداران مدیریت" به عنوان حلقه ارتباط یا تعامل بین حسابداران مدیریت و سایر مدیران در سازمان های تحت بررسی و در ارتباط با موسسات و شرکت های حرفه ای حسابداری در سراسر زنجیره تأمین شرکت مورد مطالعه، تعریف شده و عبارت از مجموعه ای از حسابداران هستند که در زمینه تهیه، گردآوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات مورد نیاز مدیریت جهت تصمیم گیری های مدیریت، فعالیت می کنند (بیگیت باسیولوگا ۲۰۱۶؛ اوگرین ۲۰۰۹؛ امسلی ۲۰۰۵؛ نیوول و همکاران ۱۹۹۸).

برونز و مک کینیون (۱۹۹۳) و امسلی (۲۰۰۵)، طی پژوهشی از حسابداران مدیریت خواستند که برای درک نیازهایشان وقت بیشتری را با مدیران دیگر بگذرانند و از این رو در تهیه اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم گیری آگاهانه فعال باشند (لاپسلی و رکرز ۲۰۱۷)، بر پایه دستاوردهای به دست آمده از پژوهش خود نتیجه گرفتند که برای اینکه حسابداران مدیریت بتوانند در راهبردسازی نقش داشته باشند، باید از مرز عملکرد حسابداری فراتر رفته و با افراد مختلف و یا سایر شرکت های موجود در زنجیره تأمین خود ارتباط برقرار کرده یا با آن ها تعامل داشته باشند. به طور کلی، فرض بر این است که حسابداران مدیریتی که با مدیران داخلی و کارکنان، سایر اعضای زنجیره تأمین آن ها و موسسات حرفه ای حسابداری ارتباط برقرار می کنند، ممکن است در مورد نیازهای اطلاعاتی در مورد شیوه های جدید حسابداری بیاموزند و محیط کسب و کار را بهتر

بررسی تاثیر مشارکت حسابداری بر اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک پرداختند. تجزیه و تحلیل یافته های پژوهش نشان داد: ۱۲٪ از نمونه ۱۰۹ شرکت گزارش شده بر این باور بودند که سطح بالایی از مشارکت حسابداری فرآیندهای تصمیم گیری استراتژیک وجود دارد. اما سطوح پایین تا متوسط به موفقیت نسبی در زمینه اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک اشاره کردند. شواهد موجود در این دو مطالعه نشان داد که تأثیر شبکه حسابداری مدیریت نیز ممکن است به عوامل دیگر بستگی داشته باشد. شناسایی این موارد می تواند برای درک نتایج مربوط به نقش حسابداری مدیریت در اجرای کاربردهای حسابداری مدیریت استراتژیک که قبلاً گزارش شده بودند، بسیار مهم باشد.

#### منابع و مآخذ:

حاجیه و تقی زاده (۱۳۹۵) بررسی فرهنگ سازمانی بر اساس ابعاد فرهنگی مدل موژن (۱۹۹۹) و ارتباط آن با بکارگیری نوآوری های حسابداری مدیریت در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری، دوره ۷، شماره ۶، ۲۲-۳۶.

حاجیه زهره، خراط زاده محدثه (۱۳۹۹)، رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، دوره ۷، شماره ۱، ۳۵-۴۸.

محسنی، عبدالرضا و بختیاری، عیسی، ۱۳۹۷، تاثیر فرهنگ سازمانی بر پذیرش تکنیک های حسابداری مدیریت، پنجمین کنفرانس ملی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران.

Alamri, A.M., ۲۰۱۹. Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Balt. J. Manag.* ۱۴ (۲), ۲۱۲-۲۳۴.

Ax, C., Greve, J., ۲۰۱۷. Adoption of management accounting innovations: organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Manag. Account. Res.*

گذار (۲۰۰۸)، با استفاده از یک مطالعه موردی گزارش دادند که چگونه مشارکت شدید حسابداری مدیریت در زندگی روزمره مدیران، آن ها را قادر به اجرای تعدادی از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک، از جمله حسابداری رقبا، حسابداری زنجیره ارزش و بهایابی مبتنی بر فعالیت کرده است. مطالعه پیمایشی امسلی (۲۰۰۵) بر پایه نظرسنجی متبی به انجام رسیده و بر پایه شواهد تجربی به دست آمده از تحقیق نشان داد: حسابداری مدیریت که بیشتر با مدیران دیگر درگیر بودند، به احتمال زیاد مبتکر بوده و ابتکارات حسابداری مدیریت رادیکال را برای پاسخ گویی به نیازهای سایر مدیران و استفاده کنندگان از اطلاعات توسعه می دهند. کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) نیز طی پژوهشی بر پایه شواهد تجربی به دست آمده از تحقیق به پشتیبانی از نتایج تحقیق امسلی (۲۰۰۵)، پرداخت. در این تحقیق، تأثیر دخالت حسابداری مدیریت در تصمیمات استراتژیک را بر استفاده از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک، مورد بررسی قرار گرفت. با استفاده از داده های ۱۹۳ شرکت اسلوونیایی، تجزیه و تحلیل تجربی نتایج به دست آمده حاکی از وجود یک رابطه مثبت در این زمینه بود.

اما جالب اینجاست که همه مطالعات در ارائه شواهدی موید فرضیه فوق موفق نبوده اند. به عنوان مثال، روزلند و هارت (۲۰۰۳) در یک مطالعه میدانی، بر پایه نتایج به دست آمده از پژوهش خود، سطح بالایی از ارتباط و همکاری بین حسابداری و مدیران بازاریابی را مشاهده کردند. اگرچه سطح پایین اجرای اعمال حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های مورد بررسی، کم بود.

گذار و گیلدینگ (۲۰۱۲)، نیز طی پژوهش مشابهی به ۳۴ (March), ۵۹-۷۴.

Baird, K., Su, S., Tung, A., ۲۰۱۸. Organizational culture and environmental activity management. *Bus. Strategy Environ.* ۲۷ (۳), ۴۰۳-۴۱۴.

Cadez, S., Guilding, C., ۲۰۱۷. Examining distinct carbon cost structures and climate change abatement strategies in CO<sub>2</sub> polluting

- firms. *Account. Audit. Account. J.* ۳۰ (۵), ۱۰۴۱-۱۰۶۴.
- Caglio, A., ۲۰۱۸. To disclose or not to disclose? An investigation of the antecedents and effects of open book accounting. *Eur. Account. Rev.* ۲۷ (۲), ۲۶۳-۲۸۷.
- Cescon, F., Costantini, A., Grassetti, L., ۲۰۱۹. Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *J. Manag. Gov.* ۲۳ (۳), ۶۰۵-۶۳۶.
- Fish, M., Miller, W., Becker, D., Pernsteiner, A., ۲۰۱۷. The role of organizational culture in the adoption of customer profitability analysis a field study. *Qual. Res. Account. Manag.* ۱۴ (۱), ۳۸-۵۹.
- Gupta, G., Salter, S.B., ۲۰۱۸. The balanced scorecard beyond adoption. *J. Int. Account. Res.* ۱۷ (۳), ۱۱۵-۱۳۴.
- Hadid, W., ۲۰۱۹. Lean service, business strategy and ABC and their impact on firm performance. *Prod. Plan. Control.* ۳۰ (۴), ۱۲۰۳-۱۲۱۷.
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (۲۰۲۱). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, ۵۰, ۱۰۰۷۲۵
- Lapsley, I., Rekers, J.V., ۲۰۱۷. The relevance of strategic management accounting to popular culture: the world of West End musicals. *Manag. Account. Res.* ۳۵ (June), ۴۷-۵۵.
- Pavlatos, O., Kostakis, X., ۲۰۱۸. The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. *J. Account. Organ. Chang.* ۱۴ (۱۴), ۴۵۵-۴۷۲.
- Peteghem, M.V., Bruynseels, L., Gaeremynck, A., ۲۰۱۸. And Beyond diversity: a tale of fault lines and frictions in the board of directors. *Account. Rev.* ۹۳ (۲), ۳۳۹-۳۶۷.
- Sedevich-Fons, L., ۲۰۱۸. Linking strategic management accounting and quality management systems. *Bus. Process. Manag. J.* ۲۴ (۶), ۱۳۰۲-۱۳۲۰.
- Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D., Witteman, W., ۲۰۱۷. Hotel property performance: the role of strategic management accounting. *Int. J. Hosp. Manag.* ۶۳ (May), ۳۳-۴۳.
- Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasser, A., Alam, A., ۲۰۱۹. The diffusion of management accounting innovations in dependent (subsidiary) organizations and MNCs. *Int. J. Account.* ۵۴ (۱), ۱-۴۲.

## Management accountants and strategic management accounting

Samaneh Mansouri Fard<sup>۱</sup>, Hoda Hemmati<sup>۲</sup>

### Abstract:

Addressing effective and forward-looking tools and approaches for efficient management of organizations, reducing the cost of providing services and production of products and allocating financial resources in order to achieve the expected goals and performance, is very vital and necessary. The purpose of this study was to study the relationship between management accountants and the implementation of strategic management accounting practices. The statistical sample included ۴۰۳ accountants from the management accounting community who were selected using random sampling method. The type of research was applied research in terms of purpose and descriptive-survey research in terms of data collection with a description of structural equation modeling. Examining the results of the analysis, testing the hypotheses showed that the network of management accountants has a significant positive effect on the implementation of management accounting methods.

**keywords:** Management accountants and strategic management accounting, Structural equations.

---

<sup>۱</sup> Master of Accounting, Islamic Azad University, Roodehen Branch, Roodehen, Iran.  
sama.mansouri۱۳۶۸@gmail.com

<sup>۲</sup> Assistant Professor, Department of Accounting and Management, Islamic Azad University, Roodehen Branch, Roodehen, Iran.