

بررسی ارتباط بین شبکه سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک بادر نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ نوآورانه و نتیجه گرا

شقایق غلامی

بهمن قدیمی

علی اکبر رجبی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۶/۳۰

چکیده

حسابداری مدیریت استراتژیک از جمله سامانه هایی است که در عصر حاضر با تغییرات بوجود آمده در محیط کسب و کار کنونی، می تواند با استفاده از مشارکت شرکت ها در سیستم حسابداری مدیریت، به تصمیم گیری مدیران مالی در زنجیره ی ارزش کمک رساند؛ بنابراین هدف ای پژوهش بررسی ارتباط بین شبکه سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک بادر نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ نوآورانه و نتیجه گرا می باشد. بازه زمانی پژوهش طی سال های ۱۴۰۰ تا ۱۴۰۲ بوده و داده ها مورد نیاز از طریق ۲۵۶ شرکت فعال در بازار سرمایه ایران با استفاده از تکنیک نمونه گیری و مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی برای حداقل مربعات جزئی (PLS) به منظور تخمین توان پیشگویانه خارج از نمونه ی مدل به کار گرفته شده است. نتایج آزمون فرضیه اول، دوم و سوم پژوهش نشان می دهد که شبکه سازی حسابداری مدیریت با اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، فرهنگ نوآورانه و فرهنگ نتیجه گرا ارتباط مثبت معناداری دارد. همچنین نتایج آزمون فرضیه چهارم و پنجم پژوهش حاکی از این بود که فرهنگ نوآوری رابطه و فرهنگ نتیجه گرا رابطه بین شبکه سازی حسابداری مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل می کند.

واژگان کلیدی

شبکه سازی حسابداران مدیریت، حسابداری مدیریت استراتژیک، فرهنگ نوآورانه، فرهنگ نتیجه گرا

مقدمه

حسابداری مدیریت استراتژیک در افزایش توان رقابتی و توسعه پایدار شرکت های بورسی از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است (جعفری و همکاران، ۱۴۰۲). حسابداری مدیریت روز به روز در حال توسعه است و نیاز است که شرکت ها و به خصوص شرکت های بورسی برای ماندن در صحنه رقابت از روش های نوین حسابداری مدیریت استفاده نمایند بنابراین می توان گفت که بهبود تصمیم گیری ها با کمک حسابداران مدیریت ممکن خواهد شد. حسابداری مدیریت به دلیل تهیه اطلاعات داخلی نقش زیادی در تصمیم های مدیریتی دارد. حسابداری مدیریت استراتژیک سنتی است که با توجه به مزیت رقابتی شرکت و محدودیت های آن و در نظر گرفتن سازه های مهم داخلی و خارجی سازمان در دنیای کسب و کار امروز جهانی، تهیه استراتژی شرکت را برای ایجاد ارزش شرکت تعیین می کند. با وجود این، برخی پژوهش های تجربی نشان داده اند استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک منجر به عملکرد بهتر شرکت شده است تشدید رقابت، افزایش هزینه ها و کاهش حاشیه سود، شرکت ها را تشویق می کند تا سیستم هزینه ای جامعی را به وجود آورند و برنامه های پیچیده ای را که در تصمیمات مدیریتی کمک می کنند، در محیط کاری خود به اجرا درآورند (پاوالتوس و همکاران^۱، ۲۰۱۵). نقش حسابداری مدیریت در سازمان ها از حسابداری ساده تا مشارکت بیشتر در تصمیم گیری تکامل یافته است. محیط کسب و کار کنونی که مرتباً در حال تغییر است، حسابداری مدیریت را در جایگاه استراتژیک سازمانی قرار می دهد و آنها را مجبور می کند تا سیستم های حسابداری مدیریت پیچیده تر با هزینه های دقیقتر، ارزیابی جامع عملکرد و تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش و همچنین تجزیه و تحلیل از مشتریان و رقبا را ارائه دهند. لذا حسابداری مدیریت نیز در راستای حفظ کارایی و اثربخشی خود برای ایفای مسئولیتش، میبایست دائماً در حال تغییر باشد؛ زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تکامل و تحول محیط حاکم بر سازمان های جاری جا بماند و با این تغییرات هماهنگ نگردد؛ عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریعتر و مطلوب به اهداف سازمان نخواهد بود؛ بلکه موجب کندی و یا حتی انحراف سازمان در راستای رسیدن به اهداف خود خواهد شد (رضایی دولت آبادی و مهرآذین، ۱۳۹۲). برنامه ریزی استراتژیک با توجه به امکانات و محدودیت های درونی و بیرونی، فرایندی است در جهت تجهیز منابع سازمان و وحدت بخشیدن به تلاش های آن برای رسیدن به اهداف و رسالت های بلند مدت (کارل مور و همکاران ۱۳۹۴). برنامه ریزی استراتژیک مستلزم تهیه یک خط مشی برای بقا و رشد بلند مدت است.

بنا به توضیحات ارائه شده، در حال حاضر چالشی که پیش روی مدیران عملیاتی و استراتژیک قرار دارد این است که باید بتواند به ترتیبی در فرهنگ سازمانی و شیوه اندیشیدن افراد تغییراتی ایجاد نمایند که فرآیند تدوین، اجرا، ارزیابی استراتژی ها مورد تایید قرار گیرد. استراتژی های بزرگی هستند که فرهنگ های سازمانی قوی در برابر این استراتژی ها مقاومت می کنند. از این رو با تغییرات محیط سازمانی و هم جهت شدن با نوآوری و تغییرات پیش رو، رویکردها و دیدگاههای حسابداری مدیریت هم تغییر کرده اند. در این راستا به رویکرد جدید حسابداری مدیریت استراتژیک بعنوان رویکردی آینده نگر نیاز است، با توجه به این موارد فرهنگ یک سازمان هنگامی که در مقابل استراتژی آن قرار بگیرد، با دو استراتژی متفاوت یا با انتخاب یک استراتژی مناسب با فرنگ مجبور خواهد شد و یا فرهنگ خود را به گونه ای مناسب با استراتژی تغییر می دهد، رو به رو خواهد شد.

¹ Pavlatos and Kostakis

در دنیای امروز استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک از اهمیت زیادی برخوردار است. تغییرات محیط کسب و کار نظیر جهانی شدن، افزایش رقابت و تمرکز بر مشتریان و شرایط سیاسی و اجتماعی موجب پویایی دنیای تجارت شده است. بقای شرکت ها در بازار رقابتی امروزی تا حدود زیادی به حسابداری مدیریت بستگی دارد. هدف اصلی حسابداری مدیریت استراتژیک کمک به سازمان برای رسیدن به اهداف استراتژیک آن است. منظور از استراتژی سازمان راه و روشی است که توسط آن جایگاه خود را در میان رقبا یافته و خود را متمایز می کند. دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان مستلزم آن است که تمام فعالیت های تکنیک اعضای سازمان با اهداف استراتژیک سازمان همسو و هم جهت باشد با وجود این، برخی پژوهش های تجربی نشان داده اند استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک منجر به عملکرد بهتر شرکت شده است. سیستم حسابداری مدیریت ابزاری موثر در نظارت بر سازمان و پیشرفت و بهبود نوآوری در فرآیندهای مدیریتی است. سیستم حسابداری مدیریت را می توان به عنوان مجموعه ای از رویه ها و فرآیندها تعریف کرد که در ارائه اطلاعات ارزشمند در تصمیم گیری، برنامه ریزی، نظارت و ارزیابی جهت اطمینان از دستیابی به اهداف به مدیریت کمک می کند. این سیستم ممکن است فرآیند یا استراتژی باشد که از طریق آن به مدیران اطمینان می دهند که منابع به دست آمده به طور مؤثر و کارآمد در دستیابی به اهداف سازمان استفاده می شود.

سیستم حسابداری مدیریت نقش مهمی در تبدیل استراتژی سازمان به رفتارها و نتایج مطلوب بازی میکند. سیستم حسابداری مدیریت توسط بسیاری از مدیران کسب و کارها برای بهبود و سیستماتیک کردن کیفیت اطلاعات به دست آمده از محیط تجارتي داخلی و خارجی استفاده میشود. مطالعات قبلی، چگونگی تأثیرگذاری طراحی سیستم حسابداری مدیریت بر رفتار اعضای سازمان و نتایج سازمان را مورد بررسی قرار داده اند. با این حال، هنوز مطالعات بسیار کمی در مورد متغیرهای اثرگذار بر سیستم حسابداری مدیریت خصوصاً محیط خارجی سازمان و مدیران عامل انجام شده است. یک محیط پویا با شرایط عدم اطمینان توانایی مدیران را در تصمیم گیری را محدود میکند. به طوری که مدیران سعی میکنند عدم اطمینان در فرایند تصمیمگیری را به تعادل برسانند. برای این کار، مدیران برای تصمیم گیری به یک سیستم پشتیبانی نیاز دارند. این سیستم پشتیبانی میتواند سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت باشد. مقدار اطلاعاتی را که باید بین تصمیم گیرندگان برای پشتیبانی پردازش شود دلالت بر نقش اساسی حسابداری مدیریت دارد (لیم و همکاران، ۲۰۲۰).

مسیکوت و هنری^۲ (۲۰۲۱)، نشان داد اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر اطلاعات مالی و غیرمالی به طور منظم به مدیران ارائه می شود، مدیران تصمیمات بهتری بر اجرای استراتژی با هدف نظارت بر برنامه استراتژیک سازمان به دست می آورند. تمامی سازمانها برای ایجاد مزیت رقابتی و شایستگی های متمایز جهت ارائه محصولات و خدمات در دنیای رقابتی پرچالش و پیچیده امروزی نیاز به مدیرانی عالی دارند تا با مهارتهای برنامه ریزی استراتژیک، سازمان را جهت نیل به اهداف سازمانی هدایت کنند. برای این منظور علم و آگاهی و دانش در زمینه برنامه ریزی استراتژیک و نظارت بر آن شرایطی را به وجود می آورد تا مدیران با توجه به نقاط قوت و ضعف سازمان و فرصتها و تهدیدات محیط با دیدی آینده نگرانه و بلندمدت سازمان را در عرصه رقابت پیروزمندانه به سمت رسالت و فلسفه وجودی سازمانی رهبری کنند (بیلی و همکاران^۳، ۲۰۱۸). فرهنگ سازمانی موضوعی است که به تازگی در دانش مدیریت و در قلمرو رفتار سازمانی

² Massicotte and Henri

³ Bailey et al

راه یافته است. به دنبال نظریات و تحقیقات جدید در مدیریت، فرهنگ سازمانی دارای اهمیت روزافزونی شده و یکی از مباحث اصلی و کانونی مدیریت را تشکیل داده است (ناصری و همکاران، ۱۳۹۲).

امروزه، سازمانهای تجاری به منظور باقیماندن در جهان تجاری و رقابتی با چالش‌هایی رو به رو بوده‌اند که برای غلبه بر آنها در جستجوی روشهای خلاقانه و نوآورانه‌اند. یکی از عوامل تأثیرگذار در زمینه رویارویی باچالشها و رشد شرکت، فرهنگ سازمانی است. فرهنگ سازمانی زمینه ساز تغییر در باورهای مدیران و به دنبال آن رفتار سازمانی بوده است و یکی از این تغییرات اساسی می‌تواند گرایش به نوآوری و به کارگیری تکنیکهای حسابداری مدیریت نوین در راستای ارتقای عملکرد شرکت باشد. کیفیت اطلاعات مالی شرکتها که نمودی از سیستم حسابداری و نتیجه کار آنهاست، معلول شخصیت آن شرکت است و شخصیت هر شرکت هم شکل گرفته از فرهنگ، اخلاقیات و ساختار مالکیتی‌اش است (اعتمادی و دیانتی، ۱۳۸۷).

پژوهش‌های قبلی، شواهد تجربی عدم مشارکت حسابداران مدیریت در پیاده سازی شیوه‌های حسابداری مدیریت و نقش رقابتی مدیران عملیاتی از نظر گردآوری اطلاعات مورد نیاز از طریق شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را گزارش می‌دهند؛ اما بررسی‌ها بر روی متغیر فرهنگ سازمانی، نشان می‌دهند که این عدم وجود مشارکت توسط حسابداران مدیریت و نقش رقابتی مدیران عملیاتی را ممکن است بیشتر در شرکت‌های دارای یک فرهنگ پیامد محور، بیشتر مشاهده نمود (جروتزکی و منسر^۴، ۲۰۱۹).

از جنبه نظری، مطالعه حاضر در ادبیات شبکه سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک بادر نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ با توسعه و بررسی یک مدل یکپارچه تر و پیچیده تر، انجام می‌شود که بطور همزمان در یک مدل منفرد بررسی نشده‌اند را، روشن تر کند. با انجام چنین کاری، می‌توان اهمیت متغیر فرهنگ را در تعیین پیاده سازی یک مجموعه نسبتاً بزرگ از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را روشن کرد. علاوه بر آن، این مطالعه به دنبال ابعاد مختلف فرهنگ سازمانی است که بر توانایی حسابداران مدیریت است که با طرف‌های داخلی و بیرونی سازمان ارتباط یا تعامل دارند، اثر گذار است. تفاوتی که این پژوهش با پژوهش‌های پیشین دارد به گونه ای است که اول اینکه، تعداد نسبتاً بزرگتری از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را بررسی می‌کنیم بجای اینکه بر روی فقط یک یا دو عدد مولفه تمرکز کنیم. دوم اینکه، نقش بالقوه دو متغیر، یعنی شبکه سازی حسابداران مدیریت و فرهنگ سازمانی مد نظر قرار می‌گیرد که بطور همزمان در هیچ مدلی در این جریان از ادبیات بررسی نشده‌اند. سوم اینکه، یک مدل یکپارچه‌تر و پیچیده‌تر نسبت به مطالعات قبلی توسعه داده می‌شود که با بررسی نه تنها تاثیرات مستقل بلکه همچنین تاثیرات متعادل کننده و میانجیگرانه بالقوه برای درک بهتر نحوه تاثیر گذاری صورت می‌گیرد.

فرضیه‌های پژوهش

به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، بر پایه مبانی نظری و پژوهش‌های تجربی صورت گرفته فرضیه‌های زیر تدوین و مورد آزمون قرار می‌گیرد:

فرضیه اول: شبکه‌سازی حسابداری مدیریت با اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ارتباط مثبت معناداری دارد.

فرضیه دوم: شبکه‌سازی حسابداری مدیریت با فرهنگ نوآورانه ارتباط مثبت معناداری دارد.

⁴ Goretzki and Messner

فرضیه سوم: شبکه سازی حسابداری مدیریت با فرهنگ نتیجه گرا ارتباط مثبت معناداری دارد.

فرضیه چهارم: فرهنگ نوآوری رابطه بین شبکه سازی حسابداری مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را میانجی می کند.

فرضیه پنجم: فرهنگ نتیجه گرا رابطه بین شبکه سازی حسابداری مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را میانجی می کند.

جامعه آماری و حجم نمونه

مجموعه واحدهایی که حداقل در یک صفت مشترک باشند، یک جامعه آماری را مشخص می سازد که محقق علاقمند است یافته های پژوهش را به آن ها تعمیم دهد. جامعه آماری این پژوهش شرکت های فعال در بازار سرمایه ایران است که حدود ۷۳۰ شرکت فعال در بازار سرمایه که در اقتصاد ایران در حال فعالیت هستند وجود دارد. در نهایت با استفاده از فرمول کوکران- مورگان تعداد نمونه ها ۲۵۶ نمونه بعنوان نمونه نهایی انتخاب می گردند که پرسشنامه به صورت تصادفی از طریق فکس و ایمیل به اطلاع ایشان می رسد.

روش جمع آوری داده ها

الف- شرح کامل روش تحقیق بر حسب هدف، نوع داده ها و نحوه اجراء (شامل مواد، تجهیزات و استانداردهای مورد استفاده در قالب مراحل اجرایی تحقیق به تفکیک):

تحقیق حاضر از نظر هدف در حیطه پژوهش های کاربردی می باشد و با توجه به اینکه در این پژوهش از روش های مطالعه کتابخانه ای و دسترسی و استفاده از پایگاه های اطلاعاتی استفاده شده است، می توان بیان کرد که پژوهش حاضر با توجه به ماهیت و روش گردآوری داده ها از نوع پژوهش توصیفی پیمایشی است. بدین منظور ابتدا بانک های اطلاعاتی و سایر منابع علمی داخلی و خارجی در حوزه مورد نظر بررسی شده و پس از استخراج اطلاعات ها اولیه مبانی نظری پژوهش جمع آوری می گردد.

ب - شرح کامل روش (میدانی، کتابخانه ای) و ابزار (مشاهده و آزمون، پرسشنامه، مصاحبه، فیش برداری و غیره) گردآوری داده ها:

این پژوهش از لحاظ روش گردآوری اطلاعات و داده ها به صورت میدانی صورت می گیرد. مبانی نظری از کتب و مجلات، مقالات، پایان نامه های تخصصی فارسی گردآوری شده است. پس از جمع آوری داده های آماری از پرسشنامه استفاده می گردد که برای جمع بندی و محاسبات مورد نیاز آمار توصیفی از نرم افزار اکسل و برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار Smart PLS استفاده می گردد.

پس از آنکه داده ها از نمونه های جامعه آماری جمع آوری شد، مرحله بعد آن است که داده ها جهت آزمون فرضیه ی تحقیق تحلیل شود. فرآیند تجزیه و تحلیل داده ها یک فرآیند چند مرحله ای است که طی آن داده های جمع آوری شده، خلاصه، کد بندی، بسته بندی و در نهایت پردازش می شوند تا زمینه اجرای تحلیل ها و انجام آزمون فراهم گردد. در این بخش با توجه به حجم وسیع داده ها و ضرورت پردازش آنها، داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار آماری Smart PLS تجزیه و تحلیل انجام خواهد شد. برای تجزیه و تحلیل آماری داده ها از آمار توصیفی، شامل: میانگین، میانه، انحراف معیار و غیره استفاده شده است. همچنین، برای آزمون فرضیه های پژوهش حاضر از آزمون معادلات ساختاری استفاده خواهد شد.

اقدامات استراتژیک حسابداری مدیریت

شامل هزینه‌های استراتژیک، هزینه‌های چرخه زندگی، روشهای مبتنی بر فعالیت، هزینه‌های هدف، هزینه‌های کیفیت، مدیریت هزینه‌های محیطی، نظارت بر موقعیت رقابتی، عملکرد رقبا، ارزیابی، ارزش افزوده اقتصادی، تحلیل زنجیره ارزش، کارت امتیازی متوازن و تحلیل سودآوری مشتری است. از پاسخ‌دهندگان خواسته خواهد شد تا در هر مقیاس هفت امتیازی (۱ = هرگز، ۷ = تا حد زیادی) میزان اجرای هر یک از ۱۳ روش SMA را در واحد تجاری خود مشخص کنند، از این روش به جهت پیروی از روش پژوهشهای قبلی و حفظ ثبات تفسیری، استفاده خواهد شد (مسلمی و همکاران، ۱۴۰۰).

شبکه‌سازی حسابداران مدیریت

برای اندازه‌گیری میزان شبکه حسابدار مدیریت، از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا در مقیاس هفت نقطه‌ای (۱ = هرگز و ۷ = تاحدزیادی) نشان دهند که چند بار از شبکه‌های مختلف برای یادگیری و آگاهی از ایده‌های جدید در زمینه حسابداری مدیریت استفاده کرده‌اند.

فرهنگ نوآورانه و نتیجه گرا

که برای اندازه‌گیری این متغیر برای هر کدام ۵ سوال (۱ = کاملاً ارزش گذاری نشده و ۷ = تاحد زیادی) ارزش گذاری شده استفاده می‌گردد (مسلمی و همکاران، ۱۴۰۰).

این پژوهش به دنبال آن است تا ارتباط بین شبکه سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک بادر نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ نوآورانه و نتیجه گرا بررسی نماید. مطالعات زیادی به شناسایی عوامل موثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک پرداختند. امروزه شناسایی عوامل موثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک برای مدیران و ذینفعان از اهمیت ویژه ای برخوردار است. با توجه به این مورد این پژوهش ارتباط بین شبکه سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک بادر نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ نوآورانه و نتیجه گرا مورد بررسی و آزمون قرار می‌دهد. استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در بازار رقابتی امروزه به عنوان بیش از فرآیند مدیریت با استفاده از فنون جدید در جهت ارتقا عملکرد سازمان و رسیدن به اهداف استراتژیک سازمان در جایگاه ویژه ای قرار گرفته است. مدت ها بود که حسابداری مدیریت بطور برجسته بر پایه یک رویکرد فنی برای محاسبه هزینه ها بکاربرده می شد به تدریج به حسابداری مدیریت یک رویکرد جدید با محوریت تصمیم گیری اضافه شد که توانست به مدیریت منابع کمک کند مدیریت مدرن برای تجزیه و تحلیل استراتژیک شرکت به اهداف و ابزارهای حسابداری مدیریت نیاز دارد بنابراین بکارگیری اهداف و ابزارهای حسابداری مدیریت می تواند ابزاری مفید در دست مدیران برای تحلیل استراتژیک شرکت بکارگرفته شود استفاده از این رویکرد استراتژیک می تواند از طریق برنامه ریزی و تصمیم گیری بلندمدت تجدید شده سازمان را برای رسیدن به مزیت رقابتی پایدار کمک کند. در بخش اول این فصل سعی شده است تا مبانی نظری مرتبط حسابداری مدیریت استراتژیک، شبکه سازی حسابداران مدیریت، فرهنگ نوآورانه و عوامل موثر بر آنها تشریح شود. همچنین، در ادامه ویژگی ها و مفاهیم مرتبط با آن تشریح می گردد. در بخش های بعدی این فصل نیز پیشینه پژوهش در این حوزه را در قالب مطالعات خارجی و داخلی انجام گرفته، دنبال می کنیم.

حسابداری مدیریت استراتژیک

حسابداری مدیریت استراتژیک دارای فن ها و سابقه طولانی مدت است (کانکو و همکاران ۲۰۱۷). این فن ها یک تصویر کلی از عملیات شرکت را در اختیار می گذارد و به حسابداران و دیگر مدیران واحد تجاری اجازه می دهد که به سمت چشم انداز بیرونی در مقابل دیدگاه درونگرا گرایش پیدا کنند (آکسویلو و همکاران، ۲۰۲۱). برای مثال، حسابداری مدیریت استراتژیک، مدیریت، حسابداری و بازاریابی را در چارچوب مدیریت استراتژیک خود ترکیب می کند (فورن لافاتراچاکورن، ۲۰۲۰). بنابراین، می توان ادعا کرد کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در فضای تجاری معاصر و همچنین، اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک دارای رقابتی، در حال رشد است. در گذشته نقش حسابداران مدیریت سنتی به ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری محدود شده بود. ولی مطالعات اخیر نشان می دهد که حسابداران مدیریت معاصر جزء جدایی ناپذیری از فرآیند تصمیم گیری استراتژیک هستند (آور و همکاران ۲۰۱۹). حسابداری مدیریت برای توسعه استراتژی های کسب و کار در حسابداری مدیریت استراتژیک انعکاس یافته و هدف آن غلبه یافتن در رقابت با شرکت های رقیب است، به شکلی که می تواند باعث حفظ و توسعه فرآیند کسب و کار شرکت ها گردد؛ به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت استراتژیک باعث ارتباط تمام فعالیت های شرکت با استراتژی کسب و کار شده و موجب افزایش رقابت پذیری شرکت می گردد (مانیوراند و همکاران ۲۰۲۰). بازنگری در شیوه های حسابداری مدیریت تکنیک های نوین متنوعی در زمینه های هزینه یابی، تصمیم گیری استراتژیک، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک، ارزیابی رقبا و مشتریان را به وجود آورده است. در بازار رقابتی امروز ضرورت دارد که سازمان ها همواره یک گام جلوتر از رقبا باشند، اما فشارهای محیطی و تحولات آن، سازمان ها را با چالش های گوناگونی مواجه ساخته است، یکی از عوامل تاثیرگذار برای مواجهه با این چالش ها جهت گیری استراتژیک سازمان هاست، تفکر حسابداری مدیریت استراتژیک به سازمان می آموزد هیچگاه بهترین شیوه جهت انجام کار وجود ندارد، چرا که دیر یا زود رقبا اقدامات مشابهی را انجام خواهند داد (سبزعلی پور و همکاران، ۱۴۰۲). حسابداری مدیریت استراتژیک را می توان شکلی از حسابداری مدیریت **تعریف نمود که به عوامل خارجی** شرکت مرتبط است و اطلاعات غیر مالی همچون اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی و ... و اطلاعات داخلی را در بر می گیرد و همچنین تهیه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی در بازارهای محصول سازمان و رقبا و هزینه ها و ساختارهای هزینه و نظارت بر استراتژی های سازمان و رقبا آن را در طول دوره مالی در بر می گیرد (اجرا و همکاران^۵، ۲۰۲۱). نمازی و همکاران (۱۳۹۲)، بیان می کند که حسابداری مدیریت استراتژیک، تکامل یافته حسابداری مدیریت سنتی است که با توجه به مزیت رقابتی شرکت و محدودیت های آن و در نظر گرفتن سازه های مهم داخلی و خارجی سازمان در دنیای کسب و کار امروز جهانی، تهیه استراتژی شرکت را برای ایجاد "ارزش شرکت" تعیین می کند و بر تهیه اطلاعات مالی و غیر مالی برای مدیران و سایر اشخاصی که در داخل سازمان مسئولیت هدایت و کنترل عملیات شرکت را بر عهده دارند، تأکید می کند.

افزایش رقابت جهانی در اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی و شوک رکود قیمت نفت در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی، بازارهای غربی را با تهدید جدی مواجه کرد. افزایش رقابت که بر پایه پیشرفت سریع فن آوری شکل گرفت، بر جنبه های زیادی از صنعت تأثیر گذاشت. چالش منطبق بودن با رقابت جهانی با معرفی مدیریت نوین و تکنیک های تولید و در عین حال کنترل هزینه، از طریق کاهش ضایعات در منابع به کار رفته در فرایندهای تجاری، برطرف گردید. در بسیاری موارد، این

⁵ Execution et al

امر با توانمندسازی کارکنان صورت می گرفت. در این محیط، نیاز به اطلاعات برای تصمیم گیری های مدیریتی پراکنده در واحد گزارشگر ایجاد گردید. به همین دلیل، طراحی، نگهداری و تفسیر اطلاعات سیستم ها برای مدیریت اثربخش، در این برهه زمانی بسیارحائز اهمیت شد (کادر و همکاران، ۲۰۲۲). وظیفه حسابداران مدیریت، به عنوان مشاوران و ارائه دهندگان اطلاعات به مدیریت، تضمین صحت اطلاعات در دسترس مدیران و کارکنان از طریق بکارگیری فرایندهای تجزیه و تحلیل و تکنولوژی های مدیریت بهای تمام شده است. از این رو، کاربردهای جدیدی از حسابداری مدیریت ابداع و به کار گرفته شد. از نوآوری های حسابداری مدیریت در این دهه: بهایابی بر مبنای فعالیت، بهایابی هدف، مدیریت ارزش افزوده، تئوری محدودیت ها (گلوگاه)، یکپارچگی عمودی، برچسب گذاری می باشد. در دنیای امروز استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک از اهمیت بسزای برخوردار است. تغییرات محیط کسب و کار نظیر جهانی شدن، افزایش رقابت و تمرکز بر مشتریان و شرایط سیاسی و اجتماعی موجب پویایی دنیای تجارت شده است (وانگ و همکاران^۶، ۲۰۱۸). بقای شرکت ها در بازار رقابتی امروزی تا حدود زیادی به حسابداری مدیریت بستگی دارد. هدف اصلی حسابداری مدیریت استراتژیک کمک به سازمان جهت رسیدن به اهداف استراتژیک آن است. منظور از استراتژی سازمان راه و روشی است که توسط آن جایگاه خود را در میان رقبا پیش یافته و خود را متمایز می کند. دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان مستلزم آن است که تمام فعالیت های تک تک اعضای سازمان با اهداف استراتژیک سازمان همسو و هم جهت باشد. حسابداری مدیریت بازتابی از تجربیات گذشته است و رویکردی درون سیستمی و گذشته نگر دارد در حالی که تمرکز حسابداران مدیریت استراتژیک بصورت برون سیستمی و آینده نگر است (نگرش استراتژیک)، باشد. بطور کلی نظریات حسابداری مدیریت استراتژیک و مباحث پیرامون وضعیت اجرای آن در جهان متنوع بوده و بررسی مدل تحقیق حایز اهمیت فراوان می باشد از این حیث البته توجه به شاخص ها و متغیرهای سیاسی، اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی ضروری است لذا توضیح موارد فوق را به شرح زیر اجمالا ضروری می نماید. حسابداری مدیریت استراتژیک با تاریخچه ۳۰ ساله خود به عنوان یک عصر اصلی در حسابداری مدیریت هنوز جایگاه خود را پیدا نکرده است. حسابداری مدیریت استراتژیک از تعاریف گوناگونی برخوردار است که در ادامه به تعدادی از این تعاریف می پردازیم.

تعریف حسابداری مدیریت استراتژیک

حسابداری مدیریت استراتژیک تشکیل شده از دو واژه حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژیک که واژه نخست به معنی اندازه گیری و جمع آوری اطلاعات مالی مورد استفاده مدیریت است و واژه اصلی مورد بحث یعنی مدیریت استراتژیک تمام توجه اش بر زنجیره ارزش است و اولین کسی که از این واژه استفاده کرد پروفیسور سایموندز^۷ (۱۹۸۱) بود و آنرا اینگونه بیان کرد تهیه، تدارک و تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری مدیریت درباره یک واحد تجاری و رقبا پیش به منظور استراتژی واحد تجاری. اولین مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک بر اساس تلاش های بسیاری برای عقاید پیچیده ادغام شده از متن استراتژی در حسابداری مدیریت ایجاد شده است.

برامویچ^۸ (۱۹۹۸)، حسابداری مدیریت استراتژیک را بصورت زیر تعریف می کند: پیش بینی های لازم و تحلیل های اطلاعات مالی در بازارهای محصولات شرکت ها و هزینه های رقیبان و ساختارهای هزینه و حفظ استراتژی های شرکت

^۶ Wang et al

^۷ Symonds

^۸ Bramwich

ها و موارد مربوط به رقبا در این بازارها در تعدادی از دوره‌ها. برای ایجاد سیستم های حسابداری مدیریت کارا، درک استراتژی شرکت، از اهمیت زیادی برخوردار است. سیستم حسابداری مدیریتی که استراتژی شرکت را حمایت میکند، ارزشآفرین است، حال آنکه سیستمی که استراتژی شرکت را نادیده میگیرد ارزش را نابود میسازد. هر گاه برای انجام استراتژی شرکت، سیستم حسابداری مدیریت ارزش آفرین اجرا شود، مستقیماً از تصمیمات مدیر پشتیبانی می کند.

در دهه ۸۰ مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک در ادبیات تخصصی به بحث کشیده شد. به طور کلی، حسابداری مدیریت، استراتژیک با رویکرد عمومی حسابداری برای موقعیت یابی استراتژیک شناخته شده است. طبیعت استراتژیک حسابداری مدیریت جهت گیری خارجی و آینده نگری می باشد. حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند به عنوان فرآیند شناسایی، جمع آوری، انتخاب و تجزیه و تحلیل داده های حسابداری برای کمک به تیم مدیریت برای تصمیم گیری های استراتژیک و ارزیابی اثربخشی سازمانی تعریف شود (هوک و همکاران، ۲۰۰۱). حسابداری مدیریت استراتژیک یک پدیده نوظهور است که تا کنون در رابطه با پیوستی و چگونگی توسعه آن دیدگاه واحد و مشترکی ارائه نشده است.

رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک

تلر و همکاران (۱۹۹۹)، برای حسابداری مدیریت استراتژیک سه رویکرد زیر را معرفی کرد:

(الف) رویکرد محدود کننده: در این نگرش حسابداری مدیریت ابزاری برای محدود کردن استراتژی و کنترل آن است. این رویکرد، یک رویکرد قبل از کنترل است.

(ب) رویکرد میانی: در این مفهوم حسابداری مدیریت ابزاری برای اعتبار بخشی به فرضیات استراتژی است. این رویکرد بک نگرش پیش از کنترل استراتژی است که تحلیل فرضیه های استراتژی ... نظر قرار می دهد. در واقع آن ها محرک های اصلی موفقیت هستند که حسابداری مدیریت را در کنار زنجیره ارزش قرار داده است.

(ج) رویکرد توسعه یافته: در این مفهوم حسابداری مدیریت یکی از بخش های زیربنایی طراحی استراتژی و رهبری آن است. لانگ فیلد و همکاران (۱۹۸۵)، در پژوهش با مرور اطلاعات گذشته بیان نمود از سال ۱۹۸۰ آغاز شده تاکنون به شکلی که بوده در عمل به طور گسترده استفاده نشده است. به طوری که در کشورهای توسعه یافته عواملی را که مانع از استقبال می شود را این گونه بیان نمود:

۱- نبود افراد حرفه ای که بتوانند ویژگی ها و شایستگی های هر دو حسابداری مدیریت سنتی و استراتژیک را داشته باشند.

۲- به سختی اطلاعات مورد نیاز را تهیه می کند زیرا بیشتر اطلاعات آن قابل استخراج از داده های حسابداری نیستند.

۳- اطلاعاتی که از رقبا به دست می آید به دلیل این که برآوردی هستند ممکن است با واقعیت متفاوت باشند.

۴- اطلاعاتی که بر مبنای حدس و گمان تهیه شده باشد قابلیت مقایسه شان دشوار است

۵- به رغم سهولت تهیه و تحلیل اطلاعات و ذخیره آن به وسیله رایانه ممکن است هزینه گردآوری اطلاعات بیش از منافع آن باشد. نتایج موردی نوردین و همکاران (۲۰۰۹)، در مورد استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های الکترونیکی مالزی نشان می دهد این شرکت ها به طور گسترده از حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده می کنند و معتقدند که اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک در همه جا مفید است و قابلیت به کار گیری

دارد. حسابداری مدیریت استراتژیک در کشورهای توسعه یافته مانند انگلستان و استرالیا به نام حسابداری مدیریت استراتژیک و در امریکا از واژه مدیریت هزینه ی استراتژیک استفاده می شود.

انواع استراتژی ها

استراتژی های یکپارچگی در حسابداری مدیریت استراتژیک

یکی از روش های متداول در سازمان ها است که به منظور گسترش و توسعه سازمان ها صورت می پذیرد و موجب ادغام سازمان ها با یکدیگر می شود. عموماً استراتژی یکپارچگی زمانی به کار برده می شود که سازمان می خواهد هزینه های خود را رهبری و مدیریت نماید تا به این صورت موجب کسب سود و منفعت گردد. این نوع از استراتژی در سازمان ها و یا کسب و کارهای قوی کاربرد زیادی دارند (حسینیان و همکاران ۱۳۹۷).

انواع استراتژی یکپارچگی

این استراتژی به دو نوع عمودی و افقی تقسیم می گردد که خود این دو نوع نیز به انواع دیگری تقسیم شده اند. در زیر به شرح آنها می پردازیم.

استراتژی یکپارچگی عمودی رو به جلو: این نوع از استراتژی به سازمان ها کمک می کند تا محصولات خود را به صورت مستقیم به فروش برسانند و به دست مصرف کننده دهند؛ اما برای انجام دادن این کار سازمان باید واسطه های توزیع و خرده فروش را به مالکیت خود در آورد. انجام دادن چنین کاری بودجه زیادی لازم دارد. دلیل اینکه خیلی از سازمان ها تلاش دارند که کنترل توزیع کنندگان را به دست بگیرند، عدم اعتماد کافی به آنها است؛ یعنی در واقع سازمان ها مطمئن نیستند که محصولاتشان به صورت مناسبی توسط توزیع کنندگان به فروش می رسد. یکی از راه های اعمال این روش دادن نمایندگی و حق امتیاز به خرده فروشان و توزیع کنندگان می باشد. سازمان ها با این روش هزینه های خود را پایین می آورند و کنترل خود را روی آنها افزایش می دهند (حسینیان و همکاران ۱۳۹۷).

استراتژی یکپارچگی عمودی رو به عقب: هر سازمانی که دارای محصولی است که برای فروش آن را در بازار ارائه می دهد، مجبور است مواد اولیه آن را تامین نماید. بعضی اوقات تامین مواد اولیه برای سازمان ها مشکل است؛ مثلاً بعضی مواقع بدون هیچ دلیلی قیمت ها را بالا می برند یا بدقولی می کنند و ... به همین منظور اگر سازمان بتواند خود مواد اولیه را تولید نماید، یا مالک شرکت هایی شود که مواد اولیه را تامین می کنند، قدم بزرگی برای موفقیت برداشته اند. به این خاطر که سازمان به شرکت های دیگر وابسته نخواهد بود. قدرت قیمت گذاری خواهد داشت و به صورت مستقیم در قیمت ها تاثیرگذار خواهد بود. از دلایل اصلی که سازمان ها به این استراتژی روی می آورند، این است که تامین کنندگان قدرت برآورده کردن نیازهای سازمان را با هزینه مناسب ندارند، یا اینکه نمی توانند آنها را در زمان مناسب و با کیفیت لازم ارائه دهند. به همین دلیل سازمان ترجیح می دهد که تامین کنندگان را در اختیار خود بگیرد (حسینیان و همکاران ۱۳۹۷).

استراتژی یکپارچگی افقی نیز به کار گرفته می شود تا سازمان بتواند شرکت رقیب خود را خریداری کند و مالک آن گردد. این استراتژی در بازارهایی کارایی دارد که احتمال رشد در آنها بالا است و سودآوری آن نیز زیاد می باشد. به همین خاطر سازمان های بزرگ، شرکتی را که در حوزه کاری آنها فعالیت می کند اما سودآوری کافی ندارند را خریداری می نمایند. به این وسیله هم یکی از رقبای خود را از میدان به در کرده اند، هم از نتایج تحقیقات آن شرکت به نفع خود استفاده می کنند، هم محصولاتی با کیفیت بیشتر تولید می نمایند. این استراتژی فقط به معنای خریداری شرکت

رقبا نیست. گاهی اوقات سازمان ها با یکدیگر متحد می شوند و به خواسته های یکدیگر جامه عمل می پوشانند (حسینان و همکاران ۱۳۹۷).

استراتژی های متمرکز

استراتژی تمرکز نوعی رویکرد است که هم در کسب و کار و هم در سرمایه گذاری کاربرد دارد. به عنوان رویکرد کسب و کار، این استراتژی شامل یک شرکت است که می خواهد بیشتر منابع خود را بر توسعه یک محصول خاص یا حداقل گروه کوچکی از محصولات متمرکز کند که هدف آنها یک بازار خاص می باشد. به عنوان رویکردی در سرمایه گذاری، یک استراتژی تمرکز انتخاب گروه کوچکی از سهام برای تشکیل سبد سرمایه گذاری را در مقابل گزینش مجموعه گسترده ای از سهام مدنظر خواهد داشت. هدف از این استراتژی در کسب و کار، تمرکز بر یک محصول یا بازار خاص است که برای رقابت انتخاب شده است. اجرای این کار گاهی می تواند منجر به ایجاد تخصص در صنعتی خاص شود، چرا که همه منابع در ایجاد بهترین محصول متمرکز شده اند. در صورت موفقیت، استراتژی تمرکز امکان ایجاد شهرت قوی در بازار و همچنین خلق برند مورد توجه در بین مصرف کنندگان را فراهم می کند. در عین حال، درک کیفیت برتر اغلب بر اساس این واقعیت پرورش می یابد که یک شرکت فقط یک کار را انجام می دهد و آن را به خوبی هرچه بیشتر به انجام می رساند.

انواع استراتژی تمرکز: این استراتژی دارای سه نوع عمده است. نفوذ در بازار، توسعه بازار و توسعه محصول. کسب و کارها از این استراتژی ها به صورت منفرد یا به شکل ترکیبی برای رقابت در بازار استفاده می کنند.

نفوذ در بازار: هدف استراتژی نفوذ در بازار افزایش سهم بازار از طریق فروش محصولات یا خدمات فعلی به بازار مشتری موجود می باشد. غالباً شرکت ها برای فروش بیشتر، بازاریابی و تبلیغات را افزایش می دهند.

توسعه بازار: توسعه بازار به معنای فروش محصولات موجود به بازار جدید می باشد. شرکت در اینجا با استفاده از کانالهای توزیع جدید وارد بازارهای بالقوه میشود. توسعه بازار می تواند به شکل جغرافیایی یا سایر اشکال آن باشد.

توسعه محصول: توسعه محصول فرآیند معرفی محصول یا خدمت جدید به بازار فعلی است. این شامل تحقیقات بازار، نوآوری و خلاقیت برای تولید محصولات جدید خواهد بود.

استراتژی های تنوع: استراتژی متنوع سازی یک روش مدیریت ریسک است که انواع مختلفی از سرمایه گذاری ها را در یک پرتفوی ترکیب می کند. منطق پشت این روش بیان می کند که مجموعه ای از انواع مختلف سرمایه گذاری ها، به صورت معمول، سود بالاتری تولید خواهد کرد و ریسک کمتری از هر سرمایه گذاری در یک پرتفوی به همراه خواهد داشت. از آنجا که بیشتر شرکت های بزرگ دنیا، امروزه دست به متنوع سازی زده اند و با توجه به این که گاهی اوقات متنوع سازی ممکن است در منافع شخصی خود مدیریت باشد، بسیاری از دانشمندان و سیاست گذاران سعی می کنند تا اثبات کنند که آیا شرکت های متنوع واقعاً بهتر از شرکت های دیگر عمل می کنند یا خیر (جانسون و همکاران ۲۰۱۰).

انواع استراتژی متنوع سازی

متنوع سازی تجاری: در متنوع سازی تجاری شرکت از نظر فعالیت دارای تنوع بوده و در دو یا چند بخش مختلف از بازار فعالیت می کند و هر قسمت تجاری جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا

گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می کند و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از سایر قسمت های واحد تجاری است (جانسون و همکاران ۲۰۱۰).

متنوع سازی جغرافیایی: در متنوع سازی جغرافیایی شرکت دارای شعب گوناگون بوده و در شهرها و کشورهای مختلف فعالیت می کنند. در واقع هر قسمت جغرافیایی جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک منطقه یا مناطق جغرافیایی دیگر اشتغال دارد و دارای مخاطره یا بازدهی متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می کند (جانسون و همکاران ۲۰۱۰).

استراتژی های تدافعی: استراتژی تدافعی به عنوان ابزاری برای بازاریابی تعریف میشود که به شرکتها کمک می کند مشتریان ارزشمندی که می توانند توسط رقبا جذب شوند را حفظ نمایند. رقبا را می توان شرکتهای دیگری تعریف کرد که در یک رده بازار قرار دارند یا محصولات و خدماتی مشابه به همان گروه از مردم می فروشند. در هنگام وجود این رقابت، هر شرکت باید از نام تجاری، انتظارات رشد و سودآوری خود محافظت کند تا یک مزیت رقابتی و شهرت کافی در بین مارکهای دیگر را حفظ کند (جباریان ۱۳۹۶).

اهمیت استراتژی تدافعی: مشتریان برای رشد کسب و کار ضروری هستند اما یک شرکت نمی تواند ترجیحات محصولات و خدمات آنها را کنترل کند، بنابراین کسب و کارها باید به دنبال رضایت مشتری باشند. مهم این است که آنچه مشتری میخواهد انجام شود و آنچه او دوست دارد، بشنود (جباریان ۱۳۹۶).

عناصر استراتژی تدافعی: سه استراتژی وجود دارد که به عنوان عناصر اصلی استراتژی تدافعی شناخته می شوند.

جمع کردن: این استراتژی شامل کاهش هزینه ها از طریق فروش دارایی ها یا تعدیل کارکنان به منظور افزایش سودآوری می باشد. این کارمندان را مجبور به تولید محصولات با منابع محدود و مواد اولیه ارزانتر خواهد کرد (جباریان ۱۳۹۶).

واگذاری: واگذاری در شرایطی است که شرکت برخی از دارایی های خود را برای تحقق هدفی خاص مانند بازده بالاتر یا کاهش بدهی به فروش برساند. معمولاً شرکت هایی از این استراتژی تدافعی استفاده می کنند که می خواهند با سرمایه گذاری حاصل از این روش درآمد بیشتری در آینده ایجاد کنند. این استراتژی به برخی از سازمان ها کمک کرده است تا بیشتر در تجارت اصلی خود تمرکز نمایند؛ و عملکرد خود را در بازار بهبود بخشند. بنگاه های اقتصادی در این راهبرد معمولاً دارایی ها و بخش های ضعیف خود را می فروشند. این ابزار شباهت زیادی به تعدیل نیروها دارد، اما در واگذاری کارمندان به طور مستقیم برای کاهش هزینه های اخراج نمی شوند. در اینجا یک بخش به طور کلی واگذار می گردد (جباریان ۱۳۹۶).

تسویه: تسویه سخت ترین استراتژی اجرایی در این حوزه می باشد، چرا که به معنای ورشکستگی یک شرکت است. این امر میتواند به این دلیل ایجاد شود که عملکرد و اداره شرکت مناسب نبوده یا مدیران به اندازه کافی برای کنترل فعالیت های شرکت تلاش نکرده اند. در این حالت، راه حل منحصر به فرد فروش کل دارایی های شرکت در قطعات کوچک به سهامداران یا شرکت های دیگر است. اگرچه این یک تصمیم دشوار است، اما بهتر از دست دادن پول بیشتر و هرج و مرج عملیاتی می باشد (جباریان ۱۳۹۶).

شبکه سازی حسابداری مدیریت

شبکه سازی در مدیریت فرآیند ایجاد رابطه دو طرفه ای سودمند با دیگر مدیران کسب و کار، مشتریان بالقوه و مشتریان اصلی ما است. هدف اولیه شبکه سازی در مدیریت این است که کسب و کار خودمان را به دیگران معرفی کنیم، به امید اینکه بتوانیم آنها را به مشتریانمان تبدیل کنیم. حال ممکن است این مشتریان در ابعاد یک شرکت باشند و یا به اندازه یک مصرف کننده خانگی. شبکه سازی در مدیریت، یا نتورکینگ، یکی از مهم ترین مهارت های مدیریتی است که می تواند به مدیران در دستیابی به اهداف شغلی و حرفه ای آنها کمک کند و با توجه به مقاله مهارت های پولساز که پیش تر منتشر کردیم شبکه سازی به معنای ایجاد و حفظ روابط قوی با افراد دیگر در محیط کار بیان شده است. این روابط می توانند در زمینه های مختلف، از جمله پیدا کردن شغل، رشد شغلی، افزایش درآمد، به دست آوردن اطلاعات و منابع، توسعه مهارت ها و تقویت برند شخصی، به مدیران کمک کنند. در دنیای امروز، شبکه سازی در مدیریت، بیش از پیش اهمیت پیدا کرده است. رقابت در بازار کار افزایش یافته است و مدیران برای موفقیت در این رقابت، باید از مهارت های شبکه سازی خود استفاده کنند. مدیرانی که شبکه های قوی ای دارند، شانس بیشتری برای موفقیت در کار خود دارند. در این پژوهش، به اهمیت شبکه سازی در مدیریت و کسب و کار می پردازیم. همچنین، به روش های مختلف شبکه سازی و مزایای آن برای مدیران اشاره خواهیم کرد.

انواع شبکه سازی در کسب و کار و شبکه سازی در حسابداری مدیریت استراتژیک

شبکه سازی در حسابداری مدیریت استراتژیک و کسب و کار دو نوع است که در زیر به اختصار به توضیح هر یک می پردازیم. شبکه سازی در کسب و کار، می تواند به صورت حضوری یا مجازی انجام شود. شبکه سازی حضوری، به معنای ایجاد و حفظ روابط قوی با افراد دیگر در صنعت یا زمینه کاری شما، در رویدادهای تجاری و سایر موقعیت های حضوری است. شبکه سازی مجازی، به معنای ایجاد و حفظ روابط شما، از طریق شبکه های اجتماعی، انجمن های آنلاین و سایر ابزارهای مجازی می باشد.

فرهنگ سازمانی

جامع ترین تقسیم بندی که در زمینه فرهنگ سازمانی ارائه شده است، تقسیم بندی کامرون و کوئین (۲۰۰۶) است که فرهنگ سازمانی را به چهار دسته؛ فرهنگ نوآورگر، فرهنگ مراتب گرا، فرهنگ گروه گرا و فرهنگ نتیجه گرا تقسیم کرده اند. چهار بعد فرهنگ، خود توسط شش مؤلفه کلیدی فرهنگ ارزیابی می شوند. این مؤلفه ها در ترکیب با یکدیگر در مجموع می توانند انعکاسی از ارزش های اساسی یک سازمان و مفروضات ضمنی درباره روش و نحوه عمل یک سازمان باشند. ادگار شاین (۲۰۱۹)، در کتاب فرهنگ سازمانی، فرهنگ سازمانی را الگویی از مفروضات اساسی و رهبری مشترک تعریف کرده است که توسط یک گروه تجربه و معتبر، برای حل مسائل و مشکلات سازگاری و یکپارچگی داخلی و خارجی بیان می شود، بنابراین، به عنوان روش صحیح ادراک، تفکر و احساس در رابطه با مسائل و مشکلات سازمان به اعضای جدید آموزش داده می شود. فرهنگ سازمانی از جمله موضوعاتی است که به دلیل وسعت مفاهیمی که در برمی گیرد تعاریف متعددی از آن به عمل آمده است، با این وجود اغلب تعاریف موجود به اشتراکات سازمانی بین کارکنان توجه نموده اند به عنوان نمونه در برخی تعاریف، اشاره شده که فرهنگ سازمانی مجموعه ای از ارزش ها، اعتقادات و الگوهای رفتاری است که هویت اصلی یک سازمان را شکل داده و در شکل گیری رفتار کارکنان نقش بسزایی دارد (شینو همکاران ۲۰۲۰). فرهنگ سازمانی جنبه های متعددی از سازمان را تحت تأثیر قرار می دهد لذا

یک ابزار بسیار مهم برای سازمان هاست تا با هدف تضمین کردن پایداری سازمان، ایده ها، ارزش ها، هنجارها و باورها را نهادینه کنند (ساکن و همکاران ۲۰۱۹). یک فرهنگ سازمانی قوی نقش مهمی به عنوان یک اهرم قدرتمند برای هدایت و ایجاد تعادل در رفتار اعضای خود پدید می آورد (ویلسون و همکاران ۲۰۲۰). طی دهه های اخیر مدل های مختلفی در ارتباط با فرهنگ سازمانی ارائه شده است، اما یکی از جدیدترین مدل ها مربوط به مدل دنیسون (۲۰۰۴)، می باشد، از مزایای این مدل به روز بودن آن، قابلیت اندازه گیری در سطوح مختلف سازمانی و کاربرد گسترده آن در کشورهای مختلف می باشد. جامع ترین تقسیم بندی که در زمینه فرهنگ سازمانی ارائه شده است، تقسیم بندی کامرون و همکاران (۲۰۰۶)، است که فرهنگ سازمانی را به چهار دسته؛ فرهنگ نوآوری گرا، فرهنگ نتیجه گرا، فرهنگ گروه گرا و فرهنگ مراتب گرا تقسیم کرده اند. چهار بعد فرهنگ، خود توسط شش مؤلفه کلیدی فرهنگ ارزیابی می شوند. این مؤلفه ها در ترکیب با یکدیگر در مجموع می توانند انعکاسی از ارزش های اساسی یک سازمان و مفروضات ضمنی درباره روش و نحوه عمل یک سازمان باشند. ادگار شاین (۲۰۱۰)، در کتاب فرهنگ سازمانی و رهبری فرهنگ سازمانی را الگویی از مفروضات اساسی مشترک تعریف کرده است که توسط یک گروه خُبره و معتبر، برای حل مسائل و مشکلات سازگاری و یکپارچگی داخلی و خارجی بیان می شود، بنابراین، به عنوان روش صحیح ادراک، تفکر و احساس در رابطه با مسائل و مشکلات سازمان به اعضای جدید آموزش داده می شود (ناپیتوپولو و همکاران ۲۰۱۸). شرکت هایی که فرهنگ سازمانی بهتری دارند، کیفیت و شفافیت اطلاعات بیشتری دارند (فخاری و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، زمینه پایداری سازمان را فراهم می کنند (ملانظری و همکاران ۱۳۹۵). همچنین، می توان به پژوهش شومپتر (۱۹۸۱)، اشاره کرد که در آن بر نقش ارزش های اجتماعی و جنبه های فرهنگی در فعالیت ها و عملکرد افراد تأکید شده است.

فرهنگ نوآوری گرا

فرهنگ نوآوری گرا به مجموعه ای از مفروضات مشترک، فرهنگ نوآوری ارزش ها باورها، نگرش ها و رفتار اعضای سازمان اشاره می کند که می توانند به ایجاد و توسعه نوآوری در تولید محصول جدید، خدمات، یا فرآیند کار کمک کنند (پارک و همکاران ۲۰۱۹) آن چیزی که در عمل به آن نیاز است و شاید تنها راه حل ایجاد نوآوری باشد، توسعه فرهنگ نوآوری است که اعضای سازمان را به تلاش برای نوآوری هدایت می کند. به اعتقاد هلریگل (۲۰۰۲)، برخی از صاحب نظران با ادغام دو مفهوم فرهنگ و نوآوری، واژه فرهنگ نوآوری را مطرح کردند. به بیان دیگر، فرهنگ نوآوری را لازم و ملزوم یکدیگر دانسته و تفکیک ناپذیر می پندارند. همچنین، فرهنگ نوآوری گرا تمرکز برون سازمانی و انعطاف پذیری محیط، خلاقیت و پویایی را در سازمان ها تشویق می کند. بنابراین، در این نوع فرهنگ، تعهد به تجربه کردن و نوآوری وجود دارد (مرادی و همکاران ۱۳۹۱). فرهنگ نوآوری گرا به شدت پیش بینی کننده گرایش نوآورانه است. به بیان دیگر، فرهنگ سازمانی به انعکاس نوآوری در فرایندهای سازمانی کمک می کند. همچنین، بر روی مهارت های خلاقانه کارکنان تأثیر گذاشته و منجر به سطوح بیشتری از مشارکت در روند توسعه محصولات جدید می شود. افزون بر این، فرهنگ سازمانی به کشف فرصت ها و ایده های جدید برای مرحله ایده سازی توسعه محصولات جدید اهمیت می دهد (مازور و همکاران ۲۰۱۷).

همچنین، در فرهنگ نوآوری گرا، توسعه مستمر تولید و کاربرد ایده های جدید، در تمام بخش های سازمان یک هنجار به شمار می رود، فرهنگ نوآوری گرا به عنوان درک مشترک از ارزش ها واقعیت ها، محیط شناختی اجتماعی

و اعتقادات، مطرح می شود که در یک الگوی رفتاری پایدار در افراد، وجود دارد (اسماعیل ۲۰۰۵). با تدبیر بودن، ابتکار عمل بدون آموزش، صبر در تصمیم گیری ها، مسئولیت پذیری ایجاد محیط حامی نوآوری و نوآوری پروری و کار گروهی می توانند به شکل گیری یا عدم شکل گیری فرهنگ نوآوری کمک کنند (روفی و همکاران ۲۰۱۶). این فرهنگ جهت گیری انعطاف پذیر، پذیرش و قبول انحراف از رویه های موجود و اجرای نوآوری را میسر می سازد (بونجر و همکاران، ۱۹۹۶) در این پژوهش فقط تمرکز بر فرهنگ نوآوری گرا است و سایر جنبه های فرهنگ سازمانی مانند، فرهنگ نتیجه گرا، فرهنگ گروه گرا و فرهنگ مراتب گرا بر گرفته از مدل فرهنگ سازمانی (کامرون و کوئین، ۲۰۰۵) دنبال نخواهد شد.

فن های حسابداری مدیریت استراتژیک

حسابداری مدیریت استراتژیک دارای فن ها و سابقه طولانی مدت است (کانکو و همکاران ۲۰۱۷). این فن ها تصویری کلی از عملیات شرکت را در اختیار می گذارد و به حسابداران و دیگر مدیران واحد تجاری اجازه می دهد که به سمت چشمانداز بیرونی در مقابل دیدگاه درونگرا گرایش پیدا کنند (اکسویلو و همکاران ۲۰۱۷). برای مثال، حسابداری مدیریت استراتژیک، مدیریت، حسابداری و بازاریابی را در چارچوب مدیریت استراتژیک خود ترکیب می کند (فورن و همکاران ۲۰۱۹). بنابراین، می توان ادعا کرد کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک در فضای تجاری معاصر و بسیار رقابتی، در حال رشد است (پترا و همکاران ۲۰۱۸). همچنین، اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک دارای جهت گیری بیرونی و آینده نگر است این جهت گیری ها راهبردها را ارائه می دهند (الامری و همکاران ۲۰۱۸). استفاده از فن های حسابداری مدیریت، در صنایع و سازمان ها و کسب و کارهای امروز ایران بسیار حیاتی است؛ زیرا در سال های اخیر تغییرات شگرفی در محیط داخلی و خارجی سازمان های صنعتی و تجاری رخ داده است. مدیران نیز پیش از پیش، به اهمیت نیروی انسانی و دارایی های نامشهود و فرهنگ سازمانی حاکم آگاهی یافته اند. وجود این پدیده ها باعث شده است که حسابداری مدیریت از حالت سنتی خارج شده و به بحث جدید حسابداری مدیریت استراتژیک ورود پیدا کند. در نتیجه، در شرایط امروز جهانی برای بقا و ایجاد درآمد و ارزش پایدار، لازم است که مدیران سازمانهای کنونی، هرچه سریعتر با فن های جدید و نوآورانه حسابداری مدیریت استراتژیک آشنا شوند و به پیاده سازی آنها در سازمان های خود اقدام کنند (نمازی و همکاران ۱۳۹۵).

تأثیر فرهنگ نوآوری گرا بر کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک

به طور کلی فرهنگ نوآوری گرا به عنوان قواعد و ارزش های مشترکی بیان می شود که انتظاراتی را در مورد نگرش ها و رفتار مناسب اعضای گروه به وجود می آورد (اوریلی و همکاران ۱۹۹۶). از این نظر، برخی پژوهشگران معتقدند فرهنگ نوآوری گرا نقش مهمی در کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک دارد (اکس و همکاران ۲۰۱۷). برای مثال، در برخی سازمان ها، قواعد و ارزش های مشترک منجر به فرهنگ نوآوری گرا می شود که همانا باعث ایجاد فرصت های جدید و افزایش قابل توجهی از ریسک پذیری می شود. چنین سازمان هایی ایده های جدید و فن های حسابداری و غیرحسابداری را به ندرت می پذیرند (برد و همکاران ۲۰۱۸). آنها آمادگی بیشتری برای تجربه فن های جدید دارند و واکنش مثبتی به آنها نشان می دهند و تمایل دارند در زمان، هزینه و دیگر منابع مورد نیاز برای اجرای آنها، سرمایه گذاری کنند (برد و همکاران ۲۰۱۸). همچنین، به شرکت فرصت می دهند تا فرایند خلاقیت را به عنوان یک نوآوری و محرک یک ایده، انتخاب، اشاعه و استنباط و طرح ریزی کند. بنابراین، استفاده از این نوآوری ها

در واقع بخشی مهمی از فرهنگ سازمانی را تشکیل می دهد. سازمان هایی که فرهنگ مناسب را برای نوآوری فراهم می کنند، از مزایای رقابتی آن بهره مند خواهند شد. برای نوآوری، سه مؤلفه محیط سازمانی لازم است: فرهنگ سازمانی، منابع و رویه های مدیریتی. در این مدل فرهنگ سازمانی تأثیری را بر انگیزش درونی افراد دارد که بر خلاقیت سازمانی اثرگذار بوده و پیش برنده نوآوری است. بنابراین، فرهنگ نوآوریگرا می تواند بر به کارگیری نوآوری های گوناگون از جمله نوآوری های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیرگذار باشد (آماییل و همکاران ۲۰۰۶).

توجه به مقوله فرهنگ سازمانی، تأثیر آن بر کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک و بازتاب آن در سازمان و بنگاه های اقتصادی در ایران، به نظر می رسد افق جدیدی پیش روی مدیران و فعالان این حوزه ایجاد کند؛ از این رو شناخت راهکارهایی برای تحقق این باور و نهادینه شدن این موضوع و همچنین مطالعه این تأثیر در ایران و همچنین کشورهای توسعه یافته و پیشرفته تأمل برانگیز خواهد بود. به دلیل اهمیت فراوان فرهنگ سازمانی در دهه های اخیر، ضروری است سازمان ها به مقوله فرهنگ سازمانی توجه بیشتری داشته باشند. به دلایل مختلفی، کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک، برای موفقیت شرکت بسیار مهم است. اهمیت فن های حسابداری مدیریت استراتژیک، در فضای تجاری معاصر و بسیار رقابتی در حال رشد است. صرفاً با معیارهای مالی، مدیریت شرکت ها کاری ناشدنی است و نیاز به ابزارهای استراتژیک محور بیشتری دارد. استقرار حسابداری مدیریت استراتژیک، می تواند به بلوغ مدیریت استراتژیک عمومی در ایران کمک کند. بنابراین، به توسعه پایدار یک شرکت کمک خواهد کرد. از سوی دیگر، در دنیای امروز استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک از اهمیت زیادی برخوردار است. تغییرات محیط کسب و کار نظیر جهانی شدن، افزایش رقابت و تمرکز بر مشتریان و شرایط سیاسی و اجتماعی موجب پویایی دنیای تجارت شده است. بقای شرکت ها در بازار رقابتی امروزی تا حدود زیادی به حسابداری مدیریت بستگی دارد. هدف اصلی حسابداری مدیریت استراتژیک کمک به سازمان برای رسیدن به اهداف استراتژیک آن است. منظور از استراتژی سازمان راه و روشی است که توسط آن جایگاه خود را در میان رقبا یافته و خود را متمایز می کند. دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان مستلزم آن است که تمام فعالیت های تکنیک اعضای سازمان با اهداف استراتژیک سازمان همسو و هم جهت باشد (لاری دشت بیاض، ۱۳۹۳)، با وجود این، برخی پژوهش های تجربی نشان داده اند استفاده از فن های حسابداری مدیریت استراتژیک منجر به عملکرد بهتر شرکت شده است (آلامری و همکاران ۲۰۱۸). این شرکت ها در محیط رقابتی شدید تجاری، به کمک نوآوری ها، به ویژه نوآوری های حسابداری مدیریت، عملکرد مالی خود را مدیریت کرده و بهبود می بخشند. در نتیجه عامل نوآوری در سیستم حسابداری مدیریت، یک ضرورت تعیین کننده در بهبود عملکرد مالی سازمان های مدرن است (نمازی و همکاران ۱۳۹۷). اگر چه پژوهش های کمتری در این حوزه مورد مطالعه قرار گرفته است و بیشتر این پژوهش های اندک نیز به طور عمده نشان داد که در کشورهای پیشرفته صورت گرفته است. در همین راستا، یافته های حدید و همکاران (۲۰۲۱)، نشان داد که فرهنگ نوآوری گرا تأثیر مثبت غیرمستقیم و چشم گیری بر کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک داشته است.

پژوهش های خارجی

الپسلی و همکاران (۲۰۲۳)، در بررسی ارتباط حسابداری مدیریت استراتژیک با فرهنگ سازمانی دریافتند که حسابداری مدیریت ارتباط مثبتی با اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک داد و بین سیستم های اطلاعات کیفی و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه وجود دارد و سیستم های اطلاعات کیفی تأثیر شبکه حسابداری

مدیریت بر اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیلگری می کند، نتایج همچنین نشان داد که رابطه مثبتی بین فرهنگ نوآوری محور و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد و رابطه مثبتی بین فرهنگ نتیجه گرا و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد.

نارتی و همکاران (۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک نوآورانه بر پایداری شرکت های کوچک و متوسط تولیدی پرداختند، آنان دریافتند که می توان رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک نوآورانه را به عنوان یک ابزار استراتژیک ردیابی و کنترل کرد که این امر اطلاعات دقیقی را برای پیشبرد اهداف شرکت های کوچک و متوسط تولیدی فراهم می آورد که موجب پایداری عملکردی آنان می گردد. اگبونایک و همکاران (۲۰۲۲). در پژوهش خود بیان نمودند که استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند برای اندازه گیری و مدیریت عملکرد زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی برای مدیریت می تواند مفید باشد. نیک هردا و همکاران^۹ (۲۰۲۲)، در پژوهش خود نشان دادند که در دهه گذشته، شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک توجه زیادی را از سوی دانشگاهیان و سازمان های تجاری به خود جلب کرده است. اجرا و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۱)، در تحقیق خود دریافتند که حسابداری مدیریت استراتژیک در هدایت عملکرد سازمان نقشی اساسی ایفا می کند. چانگرا و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی و نوآوری های حسابداری با استفاده از مدل موژن در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تایلند پرداخت و به این نتیجه رسید، رابطه معناداری میان فرهنگ نوآوری های حسابداری مدیریت نداشته است.

ابراهمان و همکاران^{۱۱} (۲۰۲۰)، در پژوهشی در کشور مالزی نشان دادند به تدریج فرهنگ سازمانی و استفاده از استراتژی تجاری و نوآوری ها تبدیل به مهمترین موضوعات استراتژیک شده است. بنابراین، آنان به بررسی فن های حسابداری مدیریت استراتژیک، نوآوری و عملکرد در شرکتهای کوچک و متوسط پرداختند. به این نتیجه رسیدند، فن های حسابداری مدیریت استراتژیک و نوآوری از عوامل مؤثر بر عملکرد شرکت ها است. کریستین و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۹)، به فرهنگ سازمانی پرداختند و به این نتیجه رسیدند، فرهنگ سازمانی بر کنترل و جهت گیری درونی تأکید دارد و در سازمان ها نوآوری های حسابداری مدیریت به میزان کافی وجود داشته است. گاندهی و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی بهبود فرهنگ سازمانی در چهار ابعاد (گروه گرا، نتیجه گرا، نوآوری گرا و مراتب گرا) با به کارگیری سیستم حسابداری مدیریت پرداختند و به این نتیجه رسیدند، به کارگیری سیستم حسابداری مدیریت منجر به بهبود عملکرد مالی و غیرمالی سازمان شده است.

جاویدان و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۸)، به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهان کاری/ شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند. آنان میزان افشای یکسری اقلام مالی و غیر مالی (اعم از اختیاری و غیر اختیاری) را به عنوان تعریف عملیاتی پنهان کاری/ شفافیت اطلاعات در نظر گرفتند. نتایج پژوهش آنان مؤید وجود روابط قوی بین

⁹ Nik Herda et al

¹⁰ Execution et al

¹¹ Abraham et al

¹² Christine et a

¹³ Gandhi et al

¹⁴ Javidan et al

ارزش های فرهنگی جوامع (به خصوص اجتناب از عدم اطمینان و فردگرایی) و میزان افشای اطلاعات مالی در آن جوامع می باشد.

برد و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین چهار بعد از مشخصات فرهنگ سازمانی، تیم گرایی، نوآوری گرا، نتیجه گرا و توجه به جزئیات با استفاده از روش پیمایشی پرداختند و به این نتیجه رسیدند، فرهنگ نوآوری گرا با میزان استفاده از هر دو فن تجزیه و تحلیل هزینه فعالیت محیطی و هزینه یابی مبتنی بر فعالیت محیطی رابطه مثبت داشته است. حدید و همکاران^{۱۶} (۲۰۲۱)، در پژوهشی با هدف بررسی عوامل تعیین کننده حسابداری مدیریت استراتژیک و نقش حسابداران مدیریت در آن انجام دادند. در این پژوهش به طور همزمان نقش سه متغیر از جمله فرهنگ سازمانی بررسی شد. آنان با استفاده از داده های ۱۴۹ شرکت تولیدی در انگلستان و مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی، به این نتیجه رسیدند، فرهنگ نوآوری گرا تأثیر مثبت غیرمستقیم و چشم گیری بر کاربرد فن های حسابداری مدیریت استراتژیک دارد؛ اما تأثیر مستقیمی ندارد.

برومویچ و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۴) تا حدی ابعاد گوناگون حسابداری مدیریت استراتژیک را به نمایش گذاشت. گرچه ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک تاکنون رشد زیادی داشته اند، اما هنوز هم درباره معنای دقیق حسابداری مدیریت استراتژیک توافق و اجماع محدودی وجود دارد. بیشتر مقالات به صورت مفهومی بوده و تعداد اندکی از آنها به صورت پژوهشی و تجربی دقیقاً به موضوع حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته اند.

کادز و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۴)، به منظور کشف ارتباط استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی رقابتی، بر اساس پژوهش پورتر از هشت بعد فرعی پژوهش و توسعه، کیفیت محصول، فناوری محصول، دامنه محصولات، کیفیت خدمات، سطح قیمت، سطح مخارج تبلیغات و پوشش بازار استفاده نمودند و ارتباط قابل ملاحظه ای بین استراتژی رقابتی و پژوهش و توسعه و وسعت پوشش بازار یافتند. آنها به این نتیجه رسیدند که بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک الزاماً به عملکرد پیشرو مربوط نیست، اما عملکرد پیشرو محصولی است از تطابق مناسب عوامل موردنظر استراتژی تجاری، میزانی که استراتژی مصوب به طور مدبرانه تنظیم شده است.

گولدینگ و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۳)، استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار دادند. یافته های آنان بیانگر ارتباط مثبت بین شدت رقابت (بر اساس شدت مورد تصور راجع به توزیع و فروش، کیفیت و تنوع محصولات، قیمت، سهم بازار و خدمات به مشتریان) و گرایش به بازار است.

سینکونی و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۳)، نیز دریافتند که حسابداری مشتری، نظارت بر موقعیت رقابتی، ارزیابی عملکرد رقیبان بر مبنای صورت های مالی منتشر شده و هزینه یابی کیفیت، بیشترین کاربرد را در شرکت های ایتالیایی دارند و شرکت هایی که استراتژی های پدافندگر و تمایز در هزینه را اتخاذ می کنند، تمایل بیشتری به استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک دارند.

15 Bard et al

16 Hadid et al

17 Bromwich et al

18 Goulding et al

19 Goulding et al

20 Sinkoni et al

پژوهش‌های داخلی

با وجود پژوهش‌های اندک خارجی در این زمینه، مرور پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد در داخل کشور نیز پژوهشی در خصوص تأثیر شبکه سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک با در نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ نوآورانه و نتیجه گرا صورت نگرفته است، اما پژوهش‌هایی به صورت غیرمستقیم انجام شده است. جعفری و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی به بررسی رابطه حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد زیست‌محیطی استراتژیک با در نظر گرفتن اثرات استراتژی‌های زیست‌محیطی پرداختند. یافته‌ها نشان داد که حسابداری مدیریت استراتژی زیست‌محیطی بر عملکرد زیست‌محیطی تأثیر معناداری دارند و بین حسابداری مدیریت و استراتژی زیست‌محیطی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به اهمیت عملکرد زیست‌محیطی مدیران شرکت‌ها باید روش‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و همچنین استراتژی‌های مناسب زیست-محیطی را در برنامه‌های خود قرار دهند. سحری و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهش خود نشان دادند که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت بر مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند. همچنین یافته‌ها آنها نشان می‌دهد که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند. خوش نوا و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهش خود نشان دادند که بکارگیری روش‌های نوین حسابداری مدی ریت بر عملکرد دانشگاه‌ها تأثیر مثبتی دارد.

معیارهای ارزیابی و مدل مفهومی پژوهش

۱- اعداد معناداری t (t-values): ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل (بخش ساختاری)، اعداد معناداری t است. در صورتی که مقدار این اعداد از $1/96$ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است.

۲- معیار R Squares یا R^2 : معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. چین (۱۹۹۸) سه مقدار $0/19$ ، $0/33$ و $0/67$ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 معرفی می‌کند.

۳- پایایی مدل اندازه‌گیری نیز خود توسط سه معیار مورد سنجش قرار می‌گیرد.

الف) آلفای کرونباخ: معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجش مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محسوب می‌گردد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از $0/7$ نشانگر پایایی قابل قبول است.

ب) پایایی ترکیبی (CR): از آنجایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها می‌باشد، روش PLS معیار مدرن‌تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه بصورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش PLS، هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند. در صورتی که مقدار CR برای هر سازه بالای $0/7$ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد.

²¹ Chin

²² -Internal Consistency

ج) ضرایب بارهای عاملی: بار عاملی یا لامبدا در حقیقت یک ضریب همبستگی بین متغیرهای مکنون و متغیرهای آشکار در یک مدل اندازه گیری است. این ضریب تعیین می کند که متغیر مکنون چقدر از واریانس متغیرهای آشکار را تبیین می کند و از آن جا که یک ضریب همبستگی است باید از نظر آماری معنادار باشد. معناداری بار عاملی با آماره های T VALUE و P VALUE بررسی می شود (مرادی، ۱۳۹۵). بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص های یک سازه با آن سازه محاسبه می شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از ۰/۵ شود (ریوارد و همکاران، ۱۹۸۸)، موید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص های آن از واریانس خطای اندازه گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه گیری قابل قبول است.

۲-روایی همگرا: روایی همگرا دومین معیاری است که برای برازش مدل اندازه گیری در روش pls به کار برده می شود. معیار AVE نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص های خود است. به بیان ساده تر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص های خود را نشان می دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار AVE (میانگین واریانس استخراج شده) را برای سنجش روایی همگرا معرفی کرده و اظهار داشتند که در مورد AVE مقدار بحرانی عدد ۰/۵ است، بدین معنی که مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می دهند.

فرضیه های پژوهش

با توجه به توضیحات ارائه شده و مبانی نظری بیان شده در بیان مساله، فرضیه های پژوهش حاضر به شرح زیر تدوین می شود:

۱. شبکه سازی حسابداری مدیریت با اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک ارتباط مثبت معناداری دارد.
۲. شبکه سازی حسابداری مدیریت با فرهنگ نوآورانه ارتباط مثبت معناداری دارد.
۳. شبکه سازی حسابداری مدیریت با فرهنگ نتیجه گرا ارتباط مثبت معناداری دارد.
۴. فرهنگ نوآوری رابطه بین شبکه سازی حسابداری مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را میانجی می کند.
۵. فرهنگ نتیجه گرا رابطه بین شبکه سازی حسابداری مدیریت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را میانجی می کند.

روش جمع آوری داده ها

روش کتابخانه ای: در این پژوهش محقق جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات پژوهشی و همچنین پیشینه موضوع پژوهشی از مطالعات کتابخانه ای مانند کتاب ها و مقالات فارسی و لاتین و منابع اینترنتی و تحقیقات مشابه در این زمینه استفاده نموده است.

جستجو از طریق منابع الکترونیک: به منظور آگاهی از یافته های مطالعات صورت گرفته در سایر نقاط دنیا و دستیابی به نتایج مطالعات یافته های پژوهشی، مقالات علمی و تبادل اطلاعات و منابع از جستجوی اینترنتی و پست الکترونیکی استفاده می شود.

مطالعه میدانی: از آنجایی که تحقیق حاضر از نوع توصیفی است؛ ابزار مورد استفاده در این تحقیق در روش میدانی، استفاده از پرسش نامه بوده است. پرسش نامه یکی از روش ها و ابزار بسیار متداول در گردآوری اطلاعات میدانی است که

گردآوری اطلاعات را در سطح وسیع امکان پذیر می سازد. اساساً پرسش نامه ها حاوی تعدادی سؤال درباره متغیرهای مورد سنجش از جامعه مورد مطالعه می باشند. این سؤال ها که هر یک درباره یکی از ابعاد یا متغیرهای موضوع مورد مطالعه است، باید به گونه ای طراحی و ساخته شود که آنچه را به عنوان پاسخ از پاسخگو یا عضو جامعه و نمونه طلب می نماید، مشخص سازد.

روایی و پایایی پرسشنامه

مهم ترین ابزار گردآوری اطلاعات در تحقیق حاضر پرسش نامه است، بنابراین روایی و پایایی پرسش نامه از اهمیت خاصی برخوردار است.

روایی پرسشنامه

روایی از واژه ((روا)) به معنای جایز و درست گرفته شده و روایی به معنای صحیح و درست بودن است. مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه گیری بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد. اهمیت روایی از آن جهت است که اندازه گیری های ناکافی و نامناسب می تواند هر پژوهش علمی را بی ارزش و ناروا سازد

به منظور بررسی روایی پرسشنامه از روش روایی محتوایی استفاده می شود. روایی محتوایی به تحلیل منطقی محتوای یک آزمون بستگی داشته و تعیین آن بر اساس قضاوت ذهنی و فردی است. در این روش سؤال های آزمون در اختیار متخصصان یا برخی از آزمودنی ها گذاشته می شود و از آن ها می خواهند که مشخص کنند آیا سؤالات آزمون صفت مورد نظر را اندازه گیری می کند یا خیر و این که آیا سؤال ها کل محتوای آزمون را دربرمی گیرد یا خیر. در صورتی که بین افراد مختلف در زمینه روایی آزمون توافق وجود داشته باشد، آن آزمون دارای روایی محتوایی است. روایی محتوایی دو نوع است روایی صوری و منطقی در این پژوهش از شاخص نسبت روایی محتوایی^{۲۳} (CVR) لاوشه استفاده شده است. این شاخص توسط لاوشه طراحی شده است. جهت محاسبه این شاخص از نظرت کارشناسان متخصص در زمینه محتوای آزمون مورد نظر استفاده می شود و با توضیح اهداف آزمون برای آن ها و ارائه تعاریف عملیاتی مربوط به محتوای سؤالات به آن ها، از آن ها خواسته می شود تا هریک از سؤالات را بر اساس طیف سه بخشی لیکرت «گویه ضروری است»، «گویه مفید است ولی ضروری نیست» و «گویه ضرورتی ندارد» طبقه بندی کنند.

پایایی پرسشنامه

یک آزمون زمانی دارای پایایی است که نمره های مشاهده و نمره های واقعی آن دارای همبستگی بالایی باشند. پایایی یکی از ویژگی های فنی ابزار اندازه گیری است. مفهوم یاد شده با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می دهد. در این تحقیق برای تعیین پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ^{۲۴} استفاده گردید. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه گیری از جمله پرسشنامه ها یا آزمون هایی که خصیصه های مختلف را اندازه گیری می کنند به کار می رود. حد قابل قبول آلفای کرونباخ برای مقاصد کاربردی حداقل ۰/۷ است. عوامل متعددی بر پایایی و روایی مؤثرند از جمله:

(۱) تعریف نشدن اصطلاحات

(۲) عدم توجه پرسشگران

^{۲۳} content validity ratio

^{۲۴} Cronbach S Alpha

۳) عدم تجانس و همگونی پاسخگویان

۴) تغییر شرایط و زمینه‌های اجرای پرسشگری

۵) وضعیت ظاهری و درونی ابزار

۶) عدم تناسب مراحل مختلف فرایند تحقیق.

پایانی ثبات درونی فقط با اجرای یک آزمون و بالاخره جلوگیری از بروز مسائل همراه تکرار اجرای آزمون‌ها برآورد می‌شود.

به منظور بررسی پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. محاسبه آلفای کرونباخ یکی از روش‌های مورد تأکید در آزمون پایایی پرسشنامه‌ها و مقیاس‌های سنجش نگرش استفاده می‌شود. آلفای کرونباخ به‌طور کلی با استفاده از یکی روابط زیر محاسبه می‌شود.

روش تجزیه و تحلیل

تجزیه و تحلیل داده‌ها فرایندی چندمرحله‌ای است که طی آن داده‌هایی که از طریق به کارگیری ابزارهای جمع‌آوری در نمونه (جامعه) آماری فراهم آمده‌اند، تلخیص، دسته‌بندی و درنهایت پردازش می‌شوند تا زمینه اجرای انواع تحلیل و ارتباط بین داده‌ها به منظور آزمودن فرضیه‌ها فراهم آید. تجزیه و تحلیل داده‌ها فرایندی چندمرحله‌ای است که طی آن داده‌هایی که از طریق به کارگیری ابزارهای جمع‌آوری در نمونه (جامعه) آماری فراهم آمده‌اند، تلخیص، دسته‌بندی و درنهایت پردازش می‌شوند تا زمینه اجرای انواع تحلیل و ارتباط بین داده‌ها به منظور آزمودن فرضیه‌ها فراهم آید. براساس ادبیات پژوهش و مصاحبه‌های تخصصی انجام‌شده، شاخص‌های اصلی شناسایی شده است. در این تحقیق به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و اهداف و سؤالات تحقیق از روش‌های آمار توصیفی (میانگین، میانه، واریانس و...) و آمار استنباطی (معادلات ساختاری، آزمون نرمال و...) استفاده می‌شود. از مدل معادلات ساختاری برای تأیید یا عدم تأیید فرضیه‌های تحقیق استفاده خواهد شد. در این پژوهش از یکی از نرم‌افزارهای معادلات ساختاری SMARTPLS و نرم‌افزار SPSS ۱۸ استفاده خواهد شد. مزایا و علل انتخاب این فن متعدد است، این فن می‌تواند چندین متغیر مستقل و وابسته را به‌طور هم‌زمان تبیین کند.

بر این اساس، در پژوهش حاضر تفسیر و تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از جامعه مورد مطالعه در قالب آمار تحلیلی و به دو صورت آمار توصیفی و استنباطی صورت گرفته است. به گونه‌ای که ابتدا داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها که از پاسخ به پرسشنامه‌های توزیع شده منتج شده است، در قالب مشخصه‌های عددی آماری توصیف گردیده و شناخت کافی از پراکندگی و ویژگی‌های جمعیت شناختی و توصیفی پاسخگویان و همچنین متغیرهای اصلی تحقیق در بخش‌های مختلف پژوهش به عمل آمده است و پس از آن از طریق الگوهای آماری مناسب، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفته‌اند. گذر از مراحل بالا مستلزم اسفاده از روش‌های تحلیل آماری مناسب و اطمینان از دقت و صحت این استنباط‌هاست که در طی پژوهش با حساسیت بالایی رعایت و مورد بازبینی واقع شده‌اند. در این فصل تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو قسمت آمار توصیفی و استنباطی ارائه می‌شود. در آمار توصیفی با استفاده از فنون آمار توصیفی چون شاخص‌ها و درصد‌های فراوانی، جداول و نمودارها به تجزیه و تحلیل جمعیت شناختی نمونه آماری و در قسمت آمار استنباطی با استفاده از نرم افزار SPSS ۲۶ و آزمون‌های آماری به بررسی فرضیه‌های تحقیق می‌پردازیم. تجزیه و

تحلیل استنباطی با استفاده از آزمون‌هایی چون ضریب همبستگی، تحلیل عاملی تأییدی^{۲۵}، آزمون برازش مدل، مدل اندازه‌گیری و تحلیل مسیر به کمک نرم‌افزار Smart PLS ۸.۲.۳ انجام می‌شود.

توصیف متغیرهای پژوهش:

با توجه به جدول ۴-۵ آمار توصیفی کلیه متغیرهای تحقیق از نظر شاخص‌های آماری به شرح جدول زیر می‌باشد. به عنوان مثال برای متغیر شبکه سازی حسابداری مدیریت مینیمم امتیازات مقدار ۷ و ماکزیمم امتیازات مقدار ۲۵ و میانگین و انحراف معیار امتیازات به ترتیب به میزان ۱۸/۴۹۲۲ و ۳/۵۰۳۴۹ می‌باشد.

جدول ۴-۵- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	واریانس
	آماره	آماره	آماره	انحراف خطا	آماره	آماره
شبکه سازی حسابداری مدیریت	۲۵۶	۷.۰۰	۲۵.۰۰	۱۸.۴۹۲۲	۲.۱۸۹۷	۳.۵۰۳۴۹
فرهنگ نوآورانه	۲۵۶	۴.۰۰	۲۰.۰۰	۱۴.۲۶۱۷	۲.۰۷۷۵	۳.۳۲۳۹۹
فرهنگ نتیجه‌گرا	۲۵۶	۴.۰۰	۲۰.۰۰	۱۴.۵۵۸۶	۲.۰۷۵۲	۳.۳۲۰۲۴
شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۲۵۶	۷.۰۰	۲۵.۰۰	۱۸.۳۹۴۵	۲.۲۷۵۸	۳.۶۴۱۳۵

یافته های استنباطی

پس از توصیف متغیرها و پاسخ‌های بدست آمده از جامعه آماری، در این بخش به بررسی فرضیه‌های مطرح شده و آزمون‌های آماری مورد استفاده در پژوهش می‌پردازیم. به بیان دیگر در این بخش به تحلیل یافته‌های بدست آمده پرداخته خواهد شد تا از لحاظ آماری بتوان صحت و سقم فرضیه‌های پژوهش را مورد بررسی قرار داد. در واقع هدف از تحلیل استنباطی تعمیم نتایج حاصل از مشاهدات محقق در نمونه انتخابی خود به جمعیت اصلی که همان جامعه آماری است، می‌باشد.

همان گونه که بیان شد در این تحقیق برای آزمون فرضیه‌ها و تعیین تأثیر متغیرهای مکنون از مدل یابی معادلات ساختاری (SEM)^{۲۶} با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم افزار اسمارت پی ال اس ۲ استفاده شد. مدل‌یابی معادلات ساختاری یک تکنیک تحلیل چند متغیره نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیره است که به پژوهشگران امکان می‌دهد مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به طور همزمان مورد آزمون قرار دهد (هومن؛ ۱۳۹۰: ص ۲۵). این روش برخلاف تحلیل رگرسیون برای تحلیل معادلات ساختاری، روش مناسبی به حساب می‌آید، زیرا امکان سنجش روابط بین متغیرهای مکنون را به ما می‌دهد و بررسی روابط وابسته به چند عامل را نیز فراهم می‌کند. رویکرد حداقل مربعات جزئی یکی از زیر شاخه‌های مدل معادلات ساختاری و روشی نوین برای تحلیل معادلات ساختاری و سنجش روابط علی میان

²⁵ Confirmatory Factor Analysis (CFA)

²⁶ Structural equation modeling

متغیرها است به طوری که مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری در نرم‌افزارهایی همچون لیزرل و ایموس را به طریقی ساده-تر و به طور همزمان مورد بررسی قرار می‌دهد. این روش در مقایسه با روش‌های معمول برآورد ضرایب مسیر همچون رگرسیون چندگانه و مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر ساختارهای کوواریانس (همچون لیزرل)، از مزایایی چون محاسبه هم‌زمان تمامی ضرایب یک مدل، عدم وجود الزام به نمونه‌های بزرگ آماری و عدم الزام به نرمال بودن داده‌های جمع‌آوری شده، برخوردار است که امکان کار با داده‌های واقعی را برای محقق فراهم می‌سازد (ژو و همکاران^{۲۷}، ۲۰۱۳). نرم‌افزار اسمارت پی ال اس یکی از محبوب‌ترین نرم‌افزارهایی است که به دلیل شکل گرافیکی و سادگی کار جهت استفاده از این تکنیک توسط محققان و نویسندگان زیادی به کار گرفته شده است.

برای کاربرد روش SEM روش‌های مختلفی در میان محققان پیشنهاد شده است. بطور مثال والاس^{۲۸} و همکاران (۲۰۰۴) اذعان داشتند که قبل از تجزیه و تحلیل یک مدل ساختاری باید یک مدل اندازه‌گیری به طور جداگانه مورد بررسی قرار بگیرد. همین طور پراژوگو^{۲۹} و همکارانش (۲۰۰۴) نیز بیان نمودند SEM یک رویکرد دو مرحله‌ای است که شامل ارزیابی مدل اندازه‌گیری به منظور حصول اطمینان از اینکه شاخص‌های اندازه‌گیری سازه‌ها از برازش مناسبی برخوردارند و ارزیابی مدل ساختاری که در آن روابط بین سازه‌ها نشان داده می‌شود (مورات و باکی^{۳۰}، ۲۰۱۱)؛ بنابراین، در این پژوهش نیز برای کاربرد روش SEM از یک رویکرد دو مرحله‌ای بهره بردیم. ابتدا مدل اندازه‌گیری برای اطمینان از روایی و برازش مناسب شاخص‌های سنجش مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس نتایج به دست آمده از مدل ساختاری ارائه می‌گردد و در نهایت نیز با استفاده از تحلیل مسیر صحت و سقم فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

ارزیابی مدل پژوهش

جهت ارزیابی مدل تحقیق در روش PLS^{۳۱} به صورت زیر عمل می‌شود.

الف) ارزیابی روایی و پایایی مدل سنجش در مورد ارتباط بین متغیرهای مشاهده شده با متغیر مکنون ارزیابی پایایی ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه)

بار عاملی یا لامبدا در حقیقت یک ضریب همبستگی بین متغیرهای مکنون و متغیرهای آشکار در یک مدل اندازه‌گیری است. این ضریب تعیین می‌کند که متغیر مکنون چقدر از واریانس متغیرهای آشکار را تبیین می‌کند و از آن جا که یک ضریب همبستگی است باید از نظر آماری معنادار باشد. معناداری بار عاملی در پژوهش‌های تاییدی هنگامی تایید می‌شود که مقدار بار عاملی بیشتر از ۰/۵ باشد.

ارزیابی روایی ابزار اندازه‌گیری پژوهش

برای تأیید روایی ابزار اندازه‌گیری سه نوع اعتبار ارزیابی می‌شود، اعتبار محتوا، اعتبار همگرا و اعتبار افتراقی. روایی محتوا به وسیله اطمینان از سازگاری بین شاخص‌های اندازه‌گیری و ادبیات موجود ایجاد می‌شود. این اعتبار به وسیله مصاحبه با جمعی از اساتید تایید شده است.

²⁷ Zhou et al.

²⁸ Wallace

²⁹ Prajogo

³⁰ Murat Ar & Baki

³¹ Partial Least Squares (PLS)

در تعریف اعتبار همگرا می توان اظهار داشت که هرگاه یک یا چند خصیصه اندازه گیری شوند همبستگی بین این اندازه گیری ها دو شاخص مهم روایی را فراهم می سازد. اگر همبستگی بین بارهای عاملی بالا باشد، پرسشنامه دارای روایی همگرا می باشد. این همبستگی برای اطمینان از این که آزمون آنچه را که باید سنجیده شود می سنجد، ضروری است. برای روایی همگرا باید میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و پایایی مرکب (CR) محاسبه می شود. جدول ذیل مقادیر پایایی مرکب و میانگین واریانس استخراج شده را به تصویر کشیده است.

جدول ۴-۷- میانگین واریانس استخراج شده، پایایی مرکب و آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

متغیر	پایایی (آلفای کرونباخ)	پایایی مرکب (CR)	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
شبکه سازی حسابداری مدیریت	۸۲۳.۰	۸۷۶.۰	۵۸۶.۰
شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک	۷۶۹.۰	۸۴۴.۰	۵۲۲.۰
فرهنگ نتیجه گرا	۸۵۶.۰	۹۰۳.۰	۶۹۸.۰
فرهنگ نوآورانه	۸۳۶.۰	۸۹۰.۰	۶۷۰.۰

به منظور تایید اعتبار همگرا سه شرط تعریف می گردد. اولاً می بایست مقدار میانگین واریانس استخراج شده برای هر متغیر اصلی بیشتر از مقدار ۰/۵ باشد. ثانياً مقدار پایایی مرکب برای هر متغیر اصلی بیشتر از ۰/۷ باشد و ثالثاً مقدار پایایی مرکب برای هر متغیر اصلی بیشتر از مقدار میانگین واریانس استخراج شده باشد. همانطور که در جدول فوق مشاهده می شود، هر سه شرط مذکور برقرار است و لذا می توان اعتبار همگرایی را مورد تایید قرار داد.

در مبحث روایی افتراقی می توان اظهار داشت که سوالات پرسشنامه مربوط به متغیرهای اصلی مختلف به صورتی بسیار قوی با یکدیگر همبستگی نداشته باشند تا براساس آن بتوان نتیجه گرفت که دو سازه یک هدف را اندازه گیری نمی کنند. این موضوع زمانی رخ می دهد که بین دو سازه به لحاظ تعریف هم پوشانی وجود داشته باشد. روایی افتراقی از طریق مقایسه جذر میانگین واریانس خروجی با همبستگی بین متغیرهای مکنون سنجیده می شود و برای هر کدام از متغیرها جذر AVE باید بیشتر از همبستگی آن متغیرها با سایر متغیرها در مدل باشد. جدول مقایسه جذر میانگین واریانس خروجی و همبستگی متغیرهای اصلی پژوهش در ذیل مشاهده می شود.

جدول ۴-۸- مقایسه جذر میانگین واریانس خروجی و همبستگی متغیرها

شماره	متغیر	۱	۲	۳	۴
۱	شبکه سازی حسابداری مدیریت	۰.۷۶۶			
۲	شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰.۷۵۱	۰.۷۲۳		
۳	فرهنگ نتیجه گرا	۰.۷۲۵	۰.۵۸۴	۰.۸۳۶	
۴	فرهنگ نوآورانه	۰.۶۷۶	۰.۶۶۴	۰.۷۳۹	۰.۸۱۸

مقادیر گزارش شده در قطر اصلی جدول فوق، جذر میانگین واریانس استخراج شده هستند و مقادیر دیگر ضریب همبستگی بین متغیرهای اصلی پژوهش می باشند. نتایج نشان می دهد که جذر میانگین واریانس خروجی بیشتر از همبستگی بین متغیرهای اصلی پژوهش با یکدیگر است. بنابراین ابزار اندازه گیری از روایی افتراقی مناسب برخوردار است. به این ترتیب می توان گفت که مدل اندازه گیری تحقیق حاضر دارای روایی مناسب می باشد.

ب) ارزیابی مدل ساختاری برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مکنون با یکدیگر: برازش مدل

ضریب تعیین به مجذور ضریب همبستگی چند گانه اطلاق می شود و آن را R^2 یا R square می خوانند. این ضریب میزان تبیین واریانس یا تغییرات متغیر وابسته توسط مجموعه متغیرهای مستقل را نشان می دهد. مقدار این ضریب بین صفر و یک در نوسان است. هرچه مقدار این ضریب به یک نزدیک باشد نشان از این دارد که متغیرهای مستقل توانسته اند میزان زیادی از واریانس یا به زبان ساده تر رفتار متغیر وابسته را پیش بینی کنند و هر چه این مقدار به صفر نزدیک باشد یعنی این توضیح تغییرات متغیر وابسته کمتر بوده است و محقق انتخاب مناسبی در متغیرهای مستقل خویش از ادبیات پژوهشی نداشته است.

اولین بار در سال ۱۹۹۸ چن و همکارانش سه مقدار ۰/۱۹ و ۰/۳۳ و ۰/۶۷ درصد را به عنوان مقادیر ضعیف و متوسط و قوی برای بررسی مقدار R^2 ارائه نمودند که بعد ها توسط هنسلر در سال ۲۰۰۹ و پروفیسور هایر در سال ۲۰۱۱ مورد تایید و استناد مجدد قرار گرفت. در جدول ذیل مقادیر ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده گزارش شده است.

بررسی مدل تحقیق

پس از بررسی شاخص های برازندگی مدل پژوهش، می توان نسبت به بررسی رابطه بین متغیرهای پژوهش اقدام نمود. این مهم به وسیله دو مرحله آزمون انجام گرفته است. در مرحله اول شدت و جهت روابط بین متغیرها به وسیله آزمون حالت استاندارد گزارش شده است و در مرحله دوم به وسیله آزمون ضرایب معناداری، معنادار بودن روابط بین متغیرها گزارش شده است. در ذیل می توان آزمون مدل در حالت ضرایب استاندارد و در حالت ضرایب معناداری قابل مشاهده است.

منابع

۱. ابراهیمی کهریزسنگی، خدیجه و بخردی نسب، وحید. (۱۳۹۸). نقش راهبری شرکتی در حسابداری مدیریت استراتژیک. حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۱)، صص ۶۹-۸۹.
۲. احدیان پورپروین، دنیا؛ حجازی فرهنگ، ندا و علیفری، ملیحه (۱۳۹۹)، تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد شرکت با میانجی گری سیستم های حسابداری مدیریت. مجله مدیریت فرهنگی، ۱۳(۴۸)، صص ۱۱۵-۱۲۹.
۳. بهزاد جعفری، فرشید خیرالهی، مجتبی چاوشانی، سید حامد فیض جوادیان (۱۴۰۲)، ارائه مدل مفهومی عملکرد زیست محیطی استراتژیک با تأکید بر حسابداری مدیریت استراتژیک، دوره ۱۶، شماره ۵۸، آذر ۱۴۰۲، صفحه ۹۳-۱۰۹.
۴. جعفری، بهزاد، خیرالهی، فرشید، چاوشانی، مجتبی، فیض جوادیان، سید حامد. (۲۰۲۰). بررسی رابطه حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد زیست محیطی استراتژیک با در نظر گرفتن اثرات استراتژی های زیست محیطی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۳)، ۱۸۷-۲۰۰.

۵. حاجی زاده، مسعود، کرم زاده جلده باخانی، رحیم و ایرجی، بهنام. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد شرکت با تاکید بر نقش میانجی سیستم حسابداری مدیریت. کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی.
 ۶. حاجیها، زهره؛ خراط زاده، محدثه (۱۳۹۳)، رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۷(۱)، صص ۳۵-۴۸.
 ۷. ریاحی نژاد، محدثه، توانگر، افسانه (۱۴۰۱)، تاثیر فرهنگ سازمانی بر خوانایی گزارش های مالی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۵۴)، ۸۴-۶۹.
 ۸. سبزعلی پور، فرشاد، صیادی سومار، علی، شاه محمدی، شیما، فضلعلی، زینب (۱۴۰۲)، بررسی نقش ابعاد جهت گیری استراتژیک در میزان اثربخشی تکنیک های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت ها، حسابداری مدیریت، ۵۷(۱۶)، صص ۹۲-۱۰۹.
 ۹. سحری، محمدرضا و پورزمانی، زهرا (۱۴۰۱). تبیین الگوی ویژگی های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۴(۵۵)، صص ۱۲۱-۱۴۳.
 ۱۰. فخاری، حسن؛ محمدی، جواد (۱۳۹۵)، تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت افشای اطلاعات (بهموقع بودن و قابلیت اتکا). بررسی های حسابرسی و حسابداری ۲۳(۳)، صص ۳۹۳-۴۱۴.
 ۱۱. مرادی آیدیشه، شعبان؛ وثوقی نیری، عبدالله؛ امیرمحسنی، شاپور و قزوینی، احمد (۱۳۹۱)، تبیین و ارائه الگوی جامع فرهنگ نوآوری. فصلنامه مطالعات منابع انسانی، ۲(۱)، صص ۲۶-۱.
 ۱۲. ملانظری، مهناز؛ ابوحمزه، مینا و میرزایی عبای آباد، محمد مهدی (۱۳۹۵)، فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ)، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱(۲۳)، صص ۱-۱۸.
 ۱۳. میرباقری رودباری، سیده آمنه؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). وضعیت حسابداری مدیریت استراتژیک در ایران: رویکرد تکنیکی - مدیریتی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴۰(۱۰)، صص ۸۷-۷۱.
 ۱۴. نخعی، کریم (۱۳۹۹)، تأثیر نوآوری های حسابداری مدیریت بر فرهنگ سازمانی فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۴(۴۵)، صص ۱۱۰-۱۲۰.
 ۱۵. نمازی، محمد (۱۳۹۶)، حسابداری مدیریت استراتژیک از تئوری تا عمل. دانشگاه صنعتی مالک اشتر، مرکز پژوهش سامانه های یکپارچه و نظام های اطلاعاتی مالی امام حسن مجتبی (ع).
 ۱۶. نمازی، محمد؛ مقیمی، فاطمه (۱۳۹۷)، تأثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت ها در صنایع مختلف بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۲(۲۵)، صص ۲۸۹-۳۱۰.
17. AbRahman Nor, A. & Ramli, A. (۲۰۱۶). Entrepreneurial Orientation, Strategic Management Accounting Practices, Innovation, and Firm Performance: Craft Industry Perspective, Proceedings of the ASEAN Entrepreneurship Conference, ۱۷۹-۱۹۱.

18. Abu-Jarad, I. Y., Yusof, N. A. & Nikbin, D. (۲۰۱۰). A Review Paper on Organizational Culture and Organizational Performance, *International Journal of Business and Social Science*, ۱(۳), ۲۶-۴۶.
19. Ahadian Pourparvin, D., Hejazi Farahmand, N. & Alifari, M. (۲۰۲۰). The effect of organizational culture on company performance through the management of management accounting systems, *Journal of Cultural Management*, ۱۳(۴۸), ۱۱۵-۱۲۹. (in Persian)
20. Ahme, A. (۲۰۱۰). Fifty Two Tools of Management Accounting. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract-۱۶۵۴۴۶۶>.
21. Aksoylu, S. & Aykan, E. (۲۰۱۳). Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses. *Journal of US-China Public Administration*, ۱۰(۱۰), ۱۰۰۴-۱۰۱۷
22. Alamri, A. M. (۲۰۱۸). International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, ۸ (۲), ۴۸-۶۴. Amabile, T. (۱۹۹۶). Assessing The Work Enviroment For creativity. *Acodemy Of Management Journal*, ۳۹ (۵), ۱۱۵۴-۱۱۸۴.
23. Ax, C., & Greve, J. (۲۰۱۷). Adoption of management accounting innovations: organizational culture compatability and perceived outcomes. *Managment Accounting Research*, ۳۴, ۵۹- ۷۴.
24. Baird, K., Harrison, G. & Reeve, R. (۲۰۰۷). Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors, *Accounting Financ*, ۴۷ (۱), ۴۷-۶۷.
25. Baird, K., Su, S., & Tung, A. (۲۰۱۸). Organizational culture and environmental activity management, *Business Strategy Environment*, ۲۷ (۳), ۴۰۳-۴۱۴.
26. Buenger, V., Conlon, E. J. & Austin, J. Daft, R. L. (۱۹۹۶). Competingvalues in organizations: Contextual influences and structural consequences, *Organization Science*, ۵۵۷-۷۷۶.
27. Cadez, S. & Guilding, C. (۲۰۰۸). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۳, ۸۳۶-۸۶۳.
28. Cadez, S. & Guilding, C. (۲۰۱۲). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, *Ind. Management, Data Syst*, ۱۱۲ (۳), ۴۸۴-۵۰۱.
29. Cambalikova, A. & Luboslav, S. (۲۰۲۰). Modern trends and emerging practices applied by organisations operating in Slovakia, *SHS Web of Conferences* ۸۳, ۰۱۰۰۶. <https://doi.org/۱۰.shsconf/۲۰۲۰۸۳۰۱۰۰۶۱۰۵۱/>.
30. Cameron Kim, S. & Quinn Robert, E. (۲۰۰۶). Diagnosing and Changing Organizational Culture. The Jossey-Bass Business and Management Series. Chatman, J.A. (۱۹۹۶). Culture as social control: corporations, cults, and commitment, *Research Organizations Behav*, ۱۸, ۱۵۷-۲۰۰.