

## **Experimental test of contingency theory and political economy: development of a model to explain the impact of the main factors of development on the effectiveness of management accounting techniques**

Saeed Khodayareyeganeh<sup>1</sup>, Zahra Pourzamani<sup>2</sup>, Azita Jahanshad<sup>3</sup>,  
RamazanAli Royaei<sup>1</sup>

Received: 07/03/2023

Accepted: 20/03/2024

### **Extended Abstract**

#### **Introduction**


Management accounting is a tool for using accounting information in decision making by policy makers, planners and managers within the organization. In order for the information provided by this system to be useful and relevant for decision-making, they should reflect the different political, economic and social conditions of their environment (Moghadaspour and Ebrahimi Kurdler, 2014). Abbaszadeh and Bazazzadeh (2009) believe that the procedures and techniques used in management accounting in most developing countries are derived from the procedures and techniques developed in developed countries and are in accordance with the needs of users and their information priorities. They state that management accounting in developing countries cannot be studied and analyzed apart from economic, social and political factors.

#### **Literature Review**

As mentioned above, management accounting in developing countries cannot be studied and analyzed apart from economic, social and political factors. Therefore, in this regard, some researchers have studied the influence of effective factors on accounting and management accounting. Belkaoui (1983) is one of these people who investigated the influence of environmental factors on accounting and the basis of his work is contingency theory. The general discussion of contingency theory is that there is no universal or ideal form for designing accounting

- 
1. Department of Accounting, Science and Research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
  2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). zah.poorzamani@iauctb.ac.ir
  3. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

**How to cite this paper:** Khodayareyeganeh, S., Pourzamani, Z., Jahanshad, A., Royaei, RA. (2024). Experimental test of contingency theory and political economy: development of a model to explain the impact of the main factors of development on the effectiveness of management accounting techniques. *Advances in Finance and Investment*, 5(1), 93-130. [In Persian]

 <https://doi.org/10.30495/afi.2024.1988158.1231>

information systems. Special conditions and situations determine the best choice of system in that situation. Simply put, contingency theory argues that an effective management structure depends on circumstances. Therefore, for each country, its specific environmental conditions must be examined and analyzed (Moghadaspour and Ebrahimi Kurdler, 2014).

In the meantime, to pay attention to all these conditions at the same time, it is necessary to follow the theory of political economy as the theoretical support of the subject. In this theory, society, politics and economy are not separate from each other, and economic issues cannot be studied separately from political and social considerations (Nikumram and Bani-Mahad, 2009). Therefore, according to the theory of political economy, it can be understood that accounting and management accounting, as social sciences, are not exempt from this rule and are always influenced by the three basic factors of economy, politics and culture (Shabahang, 2011). Now, according to the theory of political economy, which states that economics, politics and social sciences have a close and reciprocal relationship with each other, it can be argued that management accounting and its techniques and tools are part of accounting knowledge can have a close relationship with the economic, political and cultural environment of companies. In other words, the appropriateness of using management accounting techniques and tools should always be analyzed based on environmental requirements in the context of political economy and according to the economic, social and political conditions of the business environment (Rahnamay Roodposhti and Ahmadi Luyyeh, 2016).

In the second part of this research, we will evaluate the effectiveness of management accounting techniques and tools. In this research, to quantitatively measure the effectiveness of management accounting tools, a concept called "internal information environment quality" should be used as an alternative index to evaluate the effectiveness of management accounting techniques and tools. With the argument that if the management accounting system in companies has the necessary efficiency and effectiveness, it should be able to improve the quality of the internal information environment of the organization. Because management accounting as an internal information system must be able to improve the quality of the company's internal information environment in the first place, so if we are going to develop strategic management accounting techniques and tools in accordance with the economic, political, social and cultural requirements of our society, In order to function efficiently and effectively, this system must be able to improve the quality of the organization's internal information environment. In the meantime, management accounting literature has believed for a long time that the quality of the internal information environment will lead to the improvement of the decision-making process (Horngren *et al.*, 2010). A high-quality information environment will improve the decision-making process by providing timely, accurate and reliable information about the company's financial status and performance and by removing barriers between accounting cycles (Brazel and

Deng, 2008). A company with a high-quality internal information environment provides timely access to accurate and correct information and increases internal transparency in information (Hodge *et al.*, 2004).

### **Research Methodology**

In terms of implementation logic, the current research is one of deductive-inductive research and in terms of purpose, it is descriptive research. Because the current research seeks to describe the true characteristics of a phenomenon. Also, it is practical in terms of the method of implementation in the survey research group and in terms of the results, because the results of the current research can be used by a wide segment of the society, especially the professional accounting community. In the current research, due to the type of research conceptual model and the existence of several dependent variables and the existence of hidden variables, each of which should be measured by several manifest variables, the method of structural equation modeling based on variance was used in Smart PLS software. Considering that the present study is a comprehensive review of the country's economic, political, social and cultural conditions and its impact on the efficiency of management accounting tools and techniques through the surrogate variable of the quality of the internal information environment, it therefore requires a coherent and integrated set of data. We are an economic, political, social and cultural country that has comprehensively and authentically examined the mentioned variables from all aspects. Meanwhile, one of the most comprehensive and reliable sources of information for collecting economic, political, social and cultural data are international reports compiled and published by international institutions such as the World Bank, the World Economic Forum, etc. are. Regarding the measurement of accounting variables, the financial statements and reports published in the Tehran Stock Exchange have been used.

### **Results**

The developed model and the results of the hypothesis test of the research showed that contingent factors including economic, social, political and cultural factors have a significant positive effect in improving the quality of the internal information environment due to the efficiency and effectiveness of management accounting techniques and tools. In between, economic and social factors have the most influence and cultural factors have the least influence.

### **Discussion and Conclusion**

According to the results of the research hypothesis test, the main hypothesis of the research based on the positive impact of economic, political, social and cultural contingency factors in improving the efficiency and effectiveness of management accounting techniques and tools was generally accepted. To the extent that economic and social factors are accepted at 99% confidence level and political and cultural factors are accepted at 90% confidence level. According to the coefficient of independent variables, it can be stated that 46% of the changes in

the quality of the internal information environment (efficiency and effectiveness of management accounting tools and techniques) are caused by economic factors, 46% by social factors, 14% by political factors and only 3% by Cultural is explained. To put it simply, economic and social factors have the greatest effect on the efficiency and effectiveness of management accounting tools and techniques, and in the third place are political factors that have a positive effect on the efficiency and effectiveness of management accounting tools and techniques, and only cultural factors can have an effect of 3%. be Also, since most of the hidden variables of the subset of the main variables are at a significance level of 99%, it indicates the proper explanation of the main variables by the subsections and the strength of the developed model. Confirmation of the hypotheses, the main idea of the current research, based on the positive effect of economic, political, social and cultural factors in improving the quality of the company's internal information environment and consequently improving the efficiency and effectiveness of management accounting tools and techniques, and confirming the texts again And the existing literature in this regard showed that if political and diplomatic relations are improved and political sanctions are removed, then the borders will be opened to foreign goods, foreign capitals will enter the country in parallel with the removal of political sanctions and the creation of economic security. and as a result, new technologies, equipment and machines entered the field of production and trade, and in general, economic wheels started to circulate and the per capita income of households increased, as a result, the general welfare in the society improved and the quality of life, including education, health and treatment, environment, security, etc. will be improved. Therefore, along with all these factors, the accounting profession as a factor and management accounting tools, techniques and systems in particular, which are considered as a subset of humanities and social sciences and are influenced by the economic conditions of the society, will definitely improve.

### **Conflict of Interest**

The author (s) of this article declared no conflict of interest regarding the authorship or publication of this article.

**Keywords:** Contingency theory, Development factors, Management accounting techniques, Political economy theory.

**JEL Classification:** M41, O10.

## پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری

سال پنجم، بهار ۱۴۰۳ - شماره ۱

صفحات ۹۳-۱۳۰

### نوع مقاله: پژوهشی

# آزمون تجربی نظریه اقتضایی و اقتصاد سیاسی: تدوین مدلی برای تبیین تأثیر عوامل اصلی توسعه بر اثربخشی تکنیک‌های حسابداری مدیریت

سعید خدایار یگانه<sup>۱</sup>، زهرا پورزمانی<sup>۲</sup>، آریتا جهان شاد<sup>۳</sup>، رمضانعلی رؤیایی<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۰۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۱۶

## چکیده

**هدف:** حسابداری مدیریت، ابزار قدرتمندی است جهت استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزان و مدیران داخلی سازمان‌ها. برای مفید و مربوط بودن اطلاعات ارائه شده توسط این سیستم، بایستی این سیستم و اطلاعات تولید شده آن بتواند شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود را منعکس نماید. برخی از پژوهشگران این حوزه معتقدند که سیستم‌ها و روش‌های به‌کارگرفته‌شده حسابداری مدیریت در اغلب کشورهای درحال توسعه، برگرفته از سیستم‌ها و رویه‌های موجود در کشورهای توسعه‌یافته و سازگار با نیازهای استفاده‌کنندگان و رعایت نیازهای اطلاعاتی آن‌هاست؛ لذا هدف از این پژوهش، به‌پشتوانه نظریه اقتضایی و اقتصاد سیاسی، تدوین مدلی برای تبیین تأثیر عوامل اصلی توسعه بر کارایی و اثربخشی تکنیک‌های حسابداری مدیریت در بهبود کیفیت محیط اطلاعات داخلی سازمان‌ها است. **روش‌شناسی پژوهش:** پژوهش حاضر از لحاظ منطق اجرا جزو پژوهش‌های قیاسی - استقرایی و از نظر هدف، یک پژوهش توصیفی است. همچنین از لحاظ شیوه اجرا در گروه پژوهش‌های پیمایشی و از نظر نتایج، کاربردی است. در پژوهش حاضر به دلیل نوع مدل مفهومی پژوهش و وجود چندین متغیر وابسته و وجود متغیرهای پنهانی که هر کدام می‌بایستی به‌وسیله چندین متغیر آشکار سنجیده شوند، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری بر مبنای واریانس در نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است. در پژوهش حاضر برای گردآوری داده‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی از داده‌های گزارش‌های بین‌المللی و برای گردآوری داده‌های مربوط به کیفیت محیط اطلاعات داخلی از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است. مدل مذکور از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری تدوین شده است. **یافته‌ها:** مدل تدوین شده و نتایج آزمون فرضیه‌ها پژوهش نشان داد که عوامل اقتضایی شامل عوامل اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی در بهبود کیفیت محیط اطلاعات داخلی به‌واسطه کارایی و اثربخشی تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت، تأثیر مثبت معناداری دارد. در این بین عوامل اقتصادی و اجتماعی بیشترین تأثیر و عوامل فرهنگی کمترین تأثیر را دارند.

**اصالت / ارزش افزوده علمی:** نتایج پژوهش حاضر می‌تواند منجر به توسعه علمی نظریه اقتضایی و اقتصاد سیاسی در حوزه حسابداری مدیریت گردیده و دریچه‌ای جدید در حوزه پژوهشی بر روی پژوهشگران باز نماید، همچنین در حوزه کاربردی پژوهش حاضر با ارائه مدلی شفاف و متناسب با شرایط محیطی حاکم بر جامعه ایران، می‌تواند تصویری روشن از وضعیت فعلی حسابداری مدیریت در ایران را ارائه نماید. **کلیدواژه‌ها:** عواملی توسعه، تکنیک‌های حسابداری مدیریت، نظریه اقتضایی، نظریه اقتصاد سیاسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, O10

۱. گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). zah.poorzamani@iauctb.ac.ir

۳. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

**استناد:** خدایار یگانه، سعید؛ پورزمانی، زهرا؛ جهان شاد، آریتا؛ رؤیایی، رمضانعلی. (۱۴۰۳). آزمون تجربی نظریه اقتضایی و اقتصاد سیاسی: تدوین مدلی برای تبیین تأثیر عوامل اصلی توسعه بر اثربخشی تکنیک‌های حسابداری مدیریت. *پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری*، ۱۳۰-۹۳.

## ۱- مقدمه

حسابداری مدیریت، همان طوری که از نام آن پیداست، ابزار قدرتمندیست جهت استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی سیاست‌گذاران، برنامه‌ریزان و مدیران داخلی سازمان‌ها. برای مفید و مربوط بودن اطلاعات ارائه شده توسط این سیستم، بایستی این سیستم و اطلاعات تولید شده آن بتواند شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود را منعکس نماید (Moghadaspour and Ebrahimi Kurdler, 2014). عباس‌زاده و بزاززاده (Abbaszadeh and Bazazzadeh, 2009)، معتقدند که سیستم‌ها و روش‌های به کار گرفته شده حسابداری مدیریت در اغلب کشورهای در حال توسعه، برگرفته از سیستم‌ها و رویه‌های موجود در کشورهای توسعه‌یافته و سازگار با نیازهای استفاده‌کنندگان و رعایت نیازهای اطلاعاتی آن‌هاست. آن‌ها بیان می‌کنند که سیستم‌های حسابداری مدیریت در کشورهای در حال توسعه نمی‌تواند جدای از عوامل اقتصادی، اجتماعی و سیاسی، مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. در همین راستا، بعضی از پژوهشگران حسابداری به بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر حسابداری و حسابداری مدیریت پرداخته‌اند. بلکوئی (Belkaoui, 1983)، که در پژوهشی بر مبنای نظریه اقتضایی به بررسی تأثیر عوامل مختلف محیطی بر حسابداری پرداخت. بحث کلی نظریه اقتضایی این است که هیچ فرم جهانی و ایده‌آل برای طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری وجود ندارد. این شرایط و موقعیت‌های خاص محیطی هستند که بهترین انتخاب برای طراحی سیستم در آن موقعیت را تعیین می‌نماید. به بیانی ساده، نظریه اقتضایی استدلال می‌کند که ساختارهای مدیریتی مؤثر، بستگی به شرایط دارد. از سویی دیگر، تأثیر متغیرهای محیطی و عوامل متعدد مؤثر بر بسط و توسعه حسابداری مدیریت در کشورهای مختلف در هر زمانی یکسان نمی‌باشد. چه‌بسا یک متغیر در یک جامعه، فرصت و در جوامع دیگر تهدید به حساب آید. بنابراین برای هر جامعه‌ای، شرایط محیطی مختص آن باید بررسی و تحلیل گردد. در نتیجه نمی‌توان یک نسخه یا مدل مشخصی را برای تمام جوامع با شرایط اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی متفاوت ارائه نمود، بلکه می‌توان با شناسایی عوامل و شرایط محیطی در هر کشور و بررسی جهت و ابعاد تأثیر آن عوامل و متغیرها، به طراحی و توسعه سیستم‌ها و رویه‌های حسابداری مدیریت پرداخت (Moghadaspour and Ebrahimi Kurdler, 2014).

حال از دیدگاه نظریه اقتضایی، برای طراحی و اجرای اثربخش ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌بایستی به عوامل محیطی اعم از شرایط سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور توجه جدی مبذول داشت. در این بین، برای توجه هم‌زمان به تمامی این شرایط، می‌بایستی از نظریه اقتصاد سیاسی به‌عنوان پشتیبان نظریه‌های موضوع تبعیت نمود. در نظریه اقتصاد سیاسی،

جامعه، سیاست و اقتصاد جدای از هم نبوده و مسائل اقتصادی را نمی‌توان جدای از ملاحظات سیاسی و اجتماعی مورد بررسی قرار داد. در این نظریه گزارش‌گری مالی به‌عنوان ابزاری است برای انتقال مقاصد اقتصادی، اجتماعی و سیاسی برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان است ( [Nikumram and Bani-Mahd, 2009](#)). لذا، باتوجه‌به نظریه اقتصاد سیاسی می‌توان دریافت که رشته حسابداری به طور اعم و حسابداری مدیریت به طور اخص، به‌عنوان علوم اجتماعی از این قاعده مستثنی نبوده و همواره تحت تأثیر سه عامل اساسی اقتصاد، سیاست و فرهنگ بوده است ( [Shabahang, 2011](#)).

حال باتوجه‌به نظریه اقتصاد سیاسی که بیان می‌کند اقتصاد، سیاست و علوم اجتماعی دارای رابطه تنگاتنگ و متقابلی با یکدیگر هستند، لذا می‌توان استدلال نمود که حسابداری مدیریت تکنیک‌ها و ابزارهای آن به‌عنوان بخشی از دانش حسابداری (به‌عنوان یک علم اجتماعی) می‌تواند رابطه تنگاتنگی با مسائل اقتصادی، سیاسی و فرهنگی محیط فعالیت بنگاه‌های اقتصادی داشته باشد. به عبارتی دیگر، تشخیص مناسب‌بودن کاربرد تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت همواره باید مبتنی بر اقتضائات محیطی در بستر اقتصاد سیاسی و باتوجه‌به شرایط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی محیط مورد فعالیت بنگاه‌ها، مورد تحلیل قرار گیرد. از این‌رو بر اساس نظریه اقتصاد سیاسی می‌توان میان مجموعه تکنیک‌های حسابداری مدیریت به‌عنوان یک علم اجتماعی، با اقتصاد و سیاست یک رابطه نظری و منطقی متقابل را در نظر گرفت و به تبیین آن پرداخت. این ارتباط نظریه‌های بین این دو مفهوم نشان می‌دهد که مسائل اقتصادی، سیاسی و فرهنگی یک کشور می‌توانند بر مناسب‌بودن تکنیک‌های حسابداری مدیریت در جهان امروزی تأثیرگذار باشد ( [Rahnamay Roodposhti and Ahmadi Luyyeh, 2016](#)). باتوجه‌به مطالب پیش‌گفته می‌توان به‌راحتی استنباط نمود که ارتباط نظریه‌های قابل‌قبولی بین اقتصاد، سیاست و فرهنگ با حسابداری مدیریت وجود دارد؛ لذا می‌توان به پشتوانه این ارتباط نظریه‌های قوی بین متغیرهای پژوهش، به بررسی این موضوع در فضای اقتصادی، سیاسی و فرهنگی حاکم بر ایران پرداخت.

در بخش دوم پژوهش حاضر به ارزیابی اثربخشی تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت خواهیم پرداخت. طبق بررسی‌های به‌عمل‌آمده، در هیچ پژوهشی به‌صورت مستقیم به اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت به‌صورت کمی پرداخته نشده است. چرا که دستیابی به اطلاعات مالی درون‌سازمانی بسیار مشکل و یا ناممکن است. بدین‌منظور پژوهشگران اکثراً از پرسش‌نامه برای ارزیابی کارایی و اثربخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند. در پژوهش حاضر سعی گردید، برای اندازه‌گیری کمی کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت، از مفهومی به‌نام (کیفیت محیط اطلاعات داخلی) به‌عنوان شاخص جایگزین جهت ارزیابی اثربخشی تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری

مدیریت استفاده گردد. با این استدلال که اگر سیستم حسابداری مدیریت در شرکت‌ها از کارایی و اثربخشی لازم برخوردار باشد، می‌بایستی بتواند کیفیت محیط اطلاعات داخلی سازمان را بهبود بخشد. چرا که حسابداری مدیریت به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی درون‌سازمانی باید در حلقه اول بتواند کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت را ارتقا بخشد، لذا اگر قرار است تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک متناسب با اقتضات اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی جامعه خود تدوین نماییم تا به‌صورت کارا و اثربخش عمل نمایند، باید این سیستم بتواند کیفیت محیط اطلاعات داخلی سازمان را ارتقا دهد. در این بین، پژوهشگران حسابداری مدیریت برای یک مدت طولانی بر این اعتقاد بودند که کیفیت محیط اطلاعاتی داخلی، منجر به بهبود فرایند تصمیم‌گیری می‌گردد ( *Horngren et al., 2010*). یک محیط اطلاعاتی باکیفیت با فراهم کردن اطلاعات به‌موقع، صحیح و قابل‌اتکا درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی و با رفع موانع بین چرخه‌های حسابداری، فرایند تصمیم‌گیری را بهبود می‌بخشد ( *Brazel and Dang, 2008*). یک شرکت دارای محیط اطلاعات داخلی باکیفیت، دسترسی به‌موقع به اطلاعات دقیق و صحیح را تسهیل نموده و شفافیت اطلاعات را ارتقا می‌بخشد ( *Hodge et al., 2004*).

در این راستا اساتید و پژوهشگران حرفه حسابداری در پی افزایش کیفیت محیط اطلاعات داخلی و به‌تبع آن ارتقای کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان ابزاری جهت ادای مسئولیت پاسخ‌گویی به نیازهای جامعه خود هستند ( *Modares and Hesarzadeh, 2008*). چرا که کیفیت گزارش‌گری مالی خود معلول کیفیت محیط اطلاعات داخلی است. چون که حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی، ابتدا بایستی بتواند محیط اطلاعات داخلی شرکت را بهبود بخشد تا متعاقب آن بتواند به اهداف خود در بُعد برون‌سازمانی، که همانا ارتقا کیفیت گزارش‌گری مالی است، دست یابد. چرا که اگر محیط اطلاعات داخلی شرکت به‌عنوان بستری برای گزارش‌گری مالی برون‌سازمانی آلوده باشد، لاجرم اطلاعات تهیه شده برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی نیز عاری از خطا و اشتباه خواهد بود. در اصل کیفیت محیط اطلاعات داخلی اشاره به وجود محیطی امن در داخل واحد تجاری دارد که منجر به ارائه اطلاعاتی با کیفیت می‌شود ( *Gallemore and Labro, 2015*). لذا باتوجه‌به استدلالات گفته شده می‌توان گفت که ابزارهای و تکنیک‌های مورد استفاده در حسابداری مدیریت که طبق نظریه اقتضائی می‌بایستی مطابق با محیط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی جامعه طراحی و اجرا گردد، باید در نهایت بتواند کیفیت محیط اطلاعاتی داخلی شرکت را ارتقا دهد. چرا که هدف نهایی سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت، به‌عنوان بخشی از سیستم اطلاعاتی حسابداری، تأمین نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخلی شرکت اعم از مدیران سازمان در سطوح مختلف است، بنابراین به‌هر اندازه ابزارها و تکنیک‌های حسابداری



مدیریت طراحی شده در سازمان‌ها، منطبق با اقتضانات محیطی حاکم بر آن جامعه باشد، می‌تواند با ارتقا کیفیت محیط اطلاعات داخلی سازمان، منجر به ارتقا کیفیت گزارش‌گری مالی برون‌سازمانی گردد. حال باتوجه به تشریح مسئله اصلی پژوهش حاضر و با عنایت به استدلالات نظریه‌های پشتوانه مسئله، به طور خلاصه می‌توان گفت که هدف از پژوهش حاضر تبیین این موضوع است که آیا ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌توانند کیفیت محیط اطلاعاتی داخلی شرکت‌ها را بهبود بخشند یا نه؟ و آیا می‌توان مدلی بهینه بر اساس اقتضانات حاکم بر شرایط محیطی ایران جهت افزایش کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت طراحی و پیشنهاد نمود؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نحوه تأثیرگذاری اقتصاد بر حسابداری و به تبع آن حسابداری مدیریت بر هیچ‌کس پوشیده نیست. حسابداری را می‌توان زیرشاخه اقتصاد دانست. به عبارتی حسابداری دانشی است که در سایه رشد و توسعه اقتصادی، ایجاد شده و رشد نموده است. بلکوئی در سال ۱۹۸۵، در کتاب خود بیان می‌کند که حسابداری در خلأ توسعه نمی‌یابد، بلکه توسعه حسابداری گویای محیطی است که در حال توسعه است. بدون وجود اقتصاد سالم، پویا و رقابتی نمی‌توان انتظار داشت که حسابداری و به تبع آن حسابداری مدیریت رشد و توسعه یابد. تأثیر رشد و توسعه اقتصادی بر رشد و توسعه حسابداری در متون حسابداری به صورت وسیعی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. پژوهش‌های قبلی در ایران همچون مقدس‌پور و ابراهیمی کردلر (Moghadaspour and Ebrahimi Kurdler, 2014)، اعتمادی و توکلی محمدی (Eatemadi and Tavakoli Mohammadi, 2015) در پژوهش خود نشان داده‌اند که متغیرهای اقتصادی مهم‌ترین عامل در توسعه حسابداری و گزارشگری مالی به‌شمار می‌روند. بر اساس مبانی نظریه‌های، توسعه اقتصادی وابستگی زیادی به سطوح بالای افشا و رویه‌های گزارشگری مالی دارد. در جوامع دارای رشد و توسعه اقتصادی کم، فعالیت‌های اقتصادی بسیار اندک بوده و در نتیجه حرفه حسابداری کمتر توسعه می‌یابد. هرچه اقتصاد توسعه یافته‌تر باشد، حسابداری از نقش اجتماعی بااهمیت‌تری جهت اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی برخوردار خواهد بود (Eatemadi and Tavakoli Mohammadi, 2015).

شواهد موجود در خصوص تأثیر متغیرهای اقتصادی بر توسعه حسابداری متفاوت است. محققانی همچون فرانک (Frank, 2019)، نیر و فرانک (Nair and Frank, 1980)، کوک و والاس (Cooke and Wallace, 1990)، دوپنیک و سالتر (Doupnik and Salter, 1995) و سالتر (Salter, 1998) شواهدی را ارائه نمودند که مبین تأثیر توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری است. این در حالی است

که بلکوئی (Belkaoui, 1983)، آدهیکاری و تندکار (Adhikari and Tondkar, 1992) و ویلیامز (Williams, 1999) در یافتن شواهدی که از تأثیر توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری حمایت کند ناکام ماندند. اقتصاد مبتنی بر بازار و سرمایه‌داری باعث پیدایش مفاهیمی چون رقابت، بازار آزاد و اقتصاد سیاسی شدند که خود باعث پیدایش سازمان‌های بزرگ، گسترش صندوق‌های بازنشستگی و خصوصی‌سازی اقتصاد گردید. این عوامل به‌اضافه جهانی‌شدن اقتصاد و به‌تبع آن ظهور شرکت‌های بزرگ چندملیتی، جدا شدن مالکیت از مدیریت و همچنین تغییر مداوم در نیازهای مشتریان و نیاز به انعطاف‌پذیری و سرعت در بنگاه‌های اقتصادی، رویکرد علمی به مدیریت را به‌وجود آورد (Rahnamay Roodposhti, 2013) و به دنبال آن حسابداری مدیریت نیز که به‌عنوان ابزاری برای مدیریت بنگاه‌های اقتصادی تلقی می‌گردد، دچار تغییر و تحول اساسی گردید. با مطالعه سیر تاریخی حسابداری مدیریت می‌توان دریافت که به‌موازات تغییرات پیش‌گفته در جوامع، یعنی توسعه اقتصادی جوامع، تجارت جهانی، افزایش رقابت، توجه و تمرکز بر نیازهای مشتریان و ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت نیز توسعه یافته‌اند. چرا که اگر حسابداری مدیریت به‌عنوان زبان کسب‌وکار، به موازات توسعه اقتصادی، سیاسی و اجتماعی جوامع و سازمان‌ها رشد و توسعه نیابد، نمی‌تواند نقش اصلی خود را در هدایت کسب و کارها به‌درستی ایفا نماید. جیانگ و همکاران (Jiang et al., 2018)، نشان دادند که رکود اقتصادی باعث افزایش مدیریت سود و افزایش اجتناب مالیاتی می‌شود و شرکت‌هایی که روابط سیاسی قوی‌تری دارند، در شرایط رکود اقتصادی با استفاده از رانت‌های موجود سعی در کاهش پرداخت مالیات و به تعویق انداختن آن دارند. کاشانی‌پور و همکاران (Kashanipour et al., 2018)، رابطه‌ای بین عوامل اقتصادی و انسانی در به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت نیافتند. بهرام‌فر و همکاران (Bahramfar et al., 2008)، یکی از عوامل عدم توسعه حسابداری مدیریت را عدم تهیه اطلاعات به‌موقع توسط سیستم‌های حسابداری و تغییرات پیاپی در سیاست‌های اقتصادی معرفی کردند. اویار (Uyar, 2010) در پژوهشی پیرامون به‌کارگیری حسابداری مدیریت در ترکیه به این نتیجه رسید که عواملی از قبیل کاهش سودآوری، افزایش هزینه‌ها، فشار بازار رقابتی و بحران‌های اقتصادی عواملی هستند که منتج به افزایش اهمیت حسابداری مدیریت شده‌اند. یعقوبیان و همکاران (Yaghoubian et al., 2022)، در پژوهشی به شناسایی ابعاد مدل ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، تحت تأثیر ابزارهای حسابداری مدیریت، با تأکید بر نظریه اقتضایی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که سه فاکتور اقتضایی شامل رقابت بازار، عدم اطمینان محیطی و اندازه شرکت رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت با عملکرد شرکت را به

طور معنی‌دار و مثبتی تعدیل می‌کنند. طیف گسترده‌ای از پژوهش‌ها همچون یعقوبیان و همکاران (Eatemadi and Tavakoli, 2022)، اعتمادی و توکلی محمدی (Maqbool-ur-Rehman, 2011)، توآن مات و همکاران (Mohammadi, 2015)، مقبول‌الرحمان (Tuan Mat et al., 2010)، ایسا (Isa, 2009)، سلیمان و همکاران (Sulaiman et al., 2008)، هالدما و لاتس (Haldma and Lääts, 2002)، بر تأثیر عوامل اقتصادی و رقابت بر تکامل حسابداری مدیریت تأکید داشتند. امیرآزاد و همکاران (Amirazad et al., 2018) در پژوهشی جامع به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت گزارش‌گری مالی پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود راهبردهایی را برای ارتقای کیفیت گزارش‌گری مالی، شامل استقرار نظام کنترل داخلی اثربخش و استقرار سیستم مناسب بهای تمام شده محصولات پیشنهاد نمودند و الگوی مفهومی پژوهش در نهایت نشان داد که افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی، پیامدهای مثبتی هم در داخل شرکت، هم در بازار سرمایه و هم در کل اقتصاد دارد. یکی از جنبه‌های تأثیر توسعه سیاسی بر حسابداری به بحث تأثیر دموکراسی بر حسابداری اشاره کرد. در بین مولفه‌های دموکراسی، آزادی اطلاعات و مولفه اصلی آن یعنی حق دسترسی به اطلاعات به معنای توانایی شهروندان در دسترسی به اطلاعاتی که در اختیار حکومت است، جایگاه ویژه‌ای یافته و در سال‌های اخیر توجه ویژه‌ای را به خود جلب کرده است. به نوعی که از آزادی اطلاعات و حق دسترسی به آن به عنوان اصلی‌ترین مولفه و مایه حیات دموکراسی تعبیر می‌شود. به عبارت دیگر، این آزادی و حق، نه تنها ضامن تحقق دموکراسی، بلکه پیش‌نیاز و شاخص آن به‌شمار می‌رود (Aghdam, 2017). محیط سیاسی می‌تواند به صورت مستقیم یا غیرمستقیم بر رشد و توسعه حسابداری تأثیرگذار باشد. آزادی‌های سیاسی در یک جامعه موجب رشد و توسعه حسابداری می‌شود. بلکوئی (Belkaoui, 1983) معتقد است که محیط سیاسی و به خصوص میزان حقوق سیاسی شهروندان و رعایت آزادی‌های اجتماعی تأثیر بالاهمیتی بر رشد و توسعه حسابداری دارد. علاوه بر این، محیط سیاسی به صورت غیرمستقیم و از طریق تأثیر بر فرهنگ ملی و اقتصاد، بر رشد و توسعه حسابداری اثر می‌گذارد. سبک دولت‌ها در اداره کشور (دیکتاتوری یا دموکراتیک بودن آن) بر فرهنگ ملی اثر گذاشته که این تأثیر به نوبه خود بر محیط تجاری و حسابداری مؤثر است. به هر حال، برخی از پژوهشگران معتقدند که متغیرهای محیط سیاسی همچون ثبات دولت‌ها می‌تواند بر محیط اقتصادی تأثیر داشته باشد که به موازات آن بر محیط حسابداری نیز تأثیرگذار است (Eatemadi and Tavakoli, 2015).

از دیگر جنبه‌های قابل توجه در تبیین تأثیرپذیری حسابداری و حسابداری مدیریت از مولفه‌های سیاسی که تأثیر غیرقابل انکاری بر اقتصاد دارد، تحریم‌های اقتصادی به دلیل مسائل سیاسی است.

تحریم اقتصادی به معنای توقف عمدی یا تهدید به توقف روابط معمول تجاری یا مالی از سوی یک دولت است. بسیاری از شرکت‌های فعال در بورس به واردات و صادرات متکی هستند و نخستین تأثیر تحریم‌های گسترده اقتصادی علیه ایران، تأمین مواد اولیه با نرخ بالاتر و افزایش هزینه‌های شرکت و در نتیجه کاهش شدید سودآوری در این شرکت‌ها است. طبیعتاً حسابداری مدیریت نیز به عنوان زیرشاخه حسابداری در بُعد درون‌سازمانی، خواسته یا ناخواسته از مولفه‌های سیاسی مورد بحث تأثیرپذیر بوده و نمی‌توان حسابداری مدیریت را تافته‌ای جداافتاده از حسابداری دانست. به طور مثال زمانی که اقتصاد در یک جامعه تحت تأثیر تحریم‌های سیاسی قرار می‌گیرد و به تبع آن رقابت در بازارهای بین‌المللی برای شرکت‌های داخلی سخت یا غیرممکن می‌گردد، و از سویی دیگر تأمین مواد اولیه به دلیل افزایش نرخ برابری ارز گران و در برخی موارد ناممکن می‌گردد، حال چه انتظاری می‌شود از حسابداری مدیریت داشت. ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت که عموماً در اقتصادهای آزاد با محیط سیاسی باتبات طراحی و ابداع شده‌اند، جوابگوی محیط‌های سیاسی و اقتصادی متشنج نیستند. اگرچه عبارت «این دنیای کوچکی است» مدت مدیدی است که به کار برده می‌شود، اما این عبارت به طور خلاصه در محیط تجاری امروزی تبلور یافته‌است. امروزه بازار واقعاً یک بازار جهانی است. رقابت شدید جهانی شرکت‌ها را ناچار می‌سازد به خاطر دستیابی به کیفیت بالای محصول توأم با هزینه پایین، بیش از گذشته تلاش نمایند. حال در این بین، بقاء در بازار رقابت نیازمند بذل توجه بیشتر نسبت به نیازهای مشتریان با اتخاذ رویکرد مشتری‌مداری است. این توجه به نیاز مشتریان باید در قالب مفهومی به نام مثلث بقا به انجام برسد. مثلث بقاء دارای سه محور اصلی است که هر محور آن معرف یکی از ابعاد مهم محصول است و عبارتند از قیمت فروش، کیفیت و کارکرد (زمان تحویل). تنها، محصولاتی که در جهت ارزش‌های این سه بعد بیان‌کننده ارزش مشتری باشد، شانس موفقیت و حضور در عرصه رقابت دارند (Rahnamay Roodposhti and Ahmadi Luyyeh, 2016). حال شرکت‌های فعال در کشورهای تحت تحریم، جهت واردات مواد اولیه، به دلیل کاهش ارزش پول ملی با افزایش هزینه مواجه می‌شوند و در خیلی از مواقع که قادر به واردات نیستند روی به تأمین مواد از تولیدکنندگان داخلی آورده که این حالت نیز به دلیل عدم ورود تکنولوژی‌های جدید به کشور از یک سوء و تورم ایجاد شده به دلیل رکود و بیکاری از سویی دیگر با مواد اولیه بی کیفیت و گران مواجه می‌شوند، که این مواد اولیه گران و بی کیفیت به همراه وجود تکنولوژی‌های قدیمی و فرسوده، محصولات تولید شده بی کیفیتی را نیز در پی خواهد داشت. از سویی دیگر به دلیل تورم موجود در جامعه هزینه عوامل دیگر تولید نیز افزایش یافته و در مجموع محصولات تولید شده نهایی دارای قیمت تمام شده و به تبع آن قیمت فروش بالا توأم با کیفیت پایین خواهد بود. بنابراین در شرایط تحریم صنایع داخلی توان رقابت و حضور در بازارهای بین‌المللی را

از دست خواهند داد و ابزارها و تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت در این شرایط هیچ کارایی و اثربخشی نخواهند داشت. اقدام مزرعه و همکاران (Aghdam Mazraeh et al., 2017) در پژوهشی به بررسی دموکراسی و توسعه حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معنی‌داری بین شاخص‌های دموکراسی و توسعه حسابداری وجود دارد و بارهای عاملی آنها بر توسعه حسابداری به‌ترتیب شامل عضویت افراد در سازمان‌ها و احزاب، انتخاب نمایندگان پاسخ‌گو و مؤثر، آزادی بیان، حاکمیت قانون، آزادی رأی، آزادی احزاب، رقابت در تصدی پست‌ها، آزادی‌های شخصی است. به‌طور کلی یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد شاخص‌های دموکراسی تأثیر عمده‌ای بر توسعه حسابداری دارد. اقدام مزرعه و همکاران (Aghdam Mazraeh et al., 2019) در پژوهش دیگری در این زمینه به بررسی آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از این است که بین آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری در ایران رابطه معنی‌داری وجود دارد و به‌ترتیب متغیرهای آزادی بیان، حاکمیت قانون، آزادی احزاب و آزادی‌های شخصی بیشترین بارهای عاملی بر توسعه حسابداری در ایران را دارد.

ارتباط بین محیط اجتماعی و حرفه حسابداری به‌ویژه ماهیت انتفاع آن توسط پژوهشگران مختلفی نشان داده شده است. حسابداری به‌عنوان یک نیروی اجتماعی و روشنگر تلقی می‌گردد که نقش آن به‌عنوان فعالیت سیاسی در جامعه تشریح و بیان شده است. حسابداری یک واقعیت اجتماعی است، چرا که بر اساس ایدئولوژی سرمایه‌داری بنا شده است. مطالعه شاخص‌ها و متغیرهای اجتماعی و حسابداری در جهت دیدگاه جامعه‌شناسانه‌ای است که تغییرات آن در محیط اجتماعی مورد بررسی قرار می‌گیرد. با ایجاد این دیدگاه به تحلیل ماهیت فرایند حسابداری از دید درک تعاملات اجتماعی پرداخته شده است، اما تلاش‌های اندکی به‌منظور ارائه کیفی و توصیف کلی از فرایندهای مربوط به تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن صورت گرفته است؛ لذا لازم است فرایند تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن به‌ویژه از نظر آزادی‌های اجتماعی مورد بررسی بیشتری قرار گیرد. یکی از شاخص‌های اساسی آزادی‌های اجتماعی، آزادی‌های مدنی است. در این رویکرد، حسابداری یک رویکرد عینی محض نیست، بلکه سازوکاری تأثیرگذار بر اقتصاد و مدیریت اجتماعی است که خود تحت تأثیر فرایندهای اجتماعی قرار دارد. باتوجه‌به اینکه حرفه حسابداری از محیط پیرامونی خود تأثیر گرفته و رویکردها و روش‌های حسابداری نیز تحت تأثیر این تغییرات محیطی هستند، لذا برای شناسایی رشد و توسعه حسابداری لازم است این تغییرات در محیط حسابداری شناسایی شوند. حسابداری یک علم اجتماعی است که تأثیر خود را بر جامعه گذاشته و در اثر توسعه نیازهای جامعه، در خود تغییرات شگرفی را ایجاد می‌کند. در دهه‌های اخیر ایدئولوژی‌های زیادی در جوامع بشری ظهور و بروز داشته‌اند که هر یک به‌نوعی بر دیدگاه‌های

جوامع و به دنبال آن بر خواست‌های اجتماعی تأثیر گذاشته و آن‌ها را تغییر داده‌اند. یکی از این ایدئولوژی‌ها، اهمیت یافتن آزادی‌های اجتماعی و مدنی در جوامع امروزی است که بر شناخت جامعه و روابط بین افراد آن تأثیرگذار بوده است. حسابداری به‌عنوان حرفه‌ای که هدف آن به نظم درآوردن روابط مالی انسان‌هاست، از این قاعده مستثنا نمی‌باشد (Aghdam Mazraeh et al., 2019).

یکی از مفاهیمی که در بررسی تأثیر توسعه اجتماعی بر حسابداری باید مورد توجه قرار داد، سرمایه اجتماعی است. سرمایه اجتماعی بر این معنی است که افراد یک جامعه منافع خود را در اولویت قرار می‌دهند، اما میزان منفعت‌طلبی در بین آن‌ها و در موقعیت‌های مختلف می‌تواند متفاوت باشد. افراد یک منطقه جغرافیایی با سرمایه اجتماعی بالا دارای حد بالایی از نوع‌دوستی بوده یا این‌که نگرشی جامعه‌محور داشته و به تعهدات خود احترام گذاشته و اعتماد به‌نفس بالایی دارند. بخش عمده‌ای از پژوهش‌ها نشان می‌دهند که سرمایه اجتماعی یک منطقه جغرافیایی می‌تواند بر تصمیمات شخصی افراد آن منطقه تأثیر گذاشته و منجر به بروز پیامدهای اقتصادی برای آن‌ها شود. در اغلب موارد سرمایه اجتماعی منجر به کاهش هزینه‌های معاملاتی می‌شود. به‌عنوان نمونه شرکت‌های فعال در یک منطقه جغرافیایی با سرمایه اجتماعی بالا، دارای کارشناسان و کارکنان صادق‌تری هستند و فعالیت‌های مجرمانه کمتری انجام می‌دهند. جها و کاکس (Jha and Cox, 2015)، در پژوهش خود دریافتند که حساب‌رسان اعتماد کمتری به شرکت‌های فعال در مناطق دارای سرمایه اجتماعی پایین دارند و خود را در قبال این‌گونه شرکت‌ها بیمه می‌کنند. موضوع مشترکی که اغلب پژوهش‌های حوزه سرمایه اجتماعی به آن اشاره دارند این است که مناطق دارای سرمایه‌های اجتماعی بالا دارای رفتارهای نودوستانه بیشتر و مجموعه‌ای از ارتباطات بوده که رفتارهای صادقانه را ترغیب می‌کند، که هر دو باعث کاهش هزینه‌های معاملاتی می‌شود (Barzegar and Ebrahimi, 2021). سپاسی و حسنی (Sepasi and Hassani, 2017) در پژوهش خود دریافتند که اعتقادات و سطح دینداری مدیران شرکت در میزان مدیریت سود تأثیر می‌گذارد. کالن و فنگ (Callen and Fang, 2015) استدلال کردند که شرکت‌های فعال در مناطق مذهبی اخبار بد را کمتر پنهان می‌کنند. آن‌ها نشان دادند، شرکت‌هایی که در مناطق مذهبی فعالیت می‌کنند ریسک سقوط سهام پایین‌تری دارند. برزگر و ابراهیمی (Barzegar and Ebrahimi, 2021) در پژوهش خود به پیروی از مطالعات گذشته استدلال می‌کنند که شرکتی که در ناحیه‌ای با سرمایه اجتماعی بالا فعالیت می‌کند، گزارش‌های مالی با کیفیت بالایی را ارائه می‌دهند و احتمال انجام تقلب که به‌معنای کاهش کیفیت در گزارشگری مالی است، در این مناطق کمتر است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین سرمایه اجتماعی و احتمال تقلب رابطه منفی وجود دارد. بنابراین می‌توان استدلال نمود که ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌توانند در بستر جوامع دارای سرمایه‌اجتماعی بالا،

کیفیت محیط اطلاعات داخلی سازمان را ارتقا داده و از این طریق کیفیت گزارش‌گری مالی در بُعد برون‌سازمانی را نیز ارتقا دهد. جبارزاده کنگرلویی و همکاران (Jabarzadeh Kongarloui et al., 2015) بیان نموده‌اند که در سال‌های اخیر گرایش به نظریه‌های رفتاری در پژوهش‌های حسابداری همگی مؤید تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگر می‌باشند و ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی است.

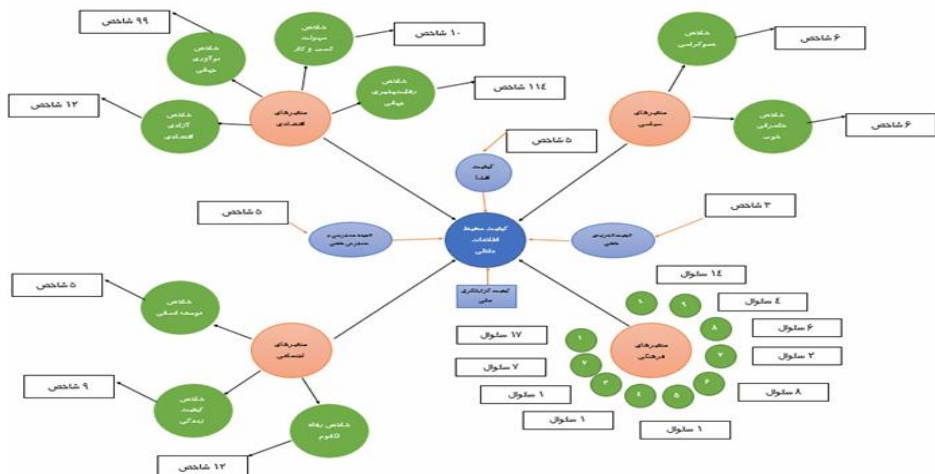
در اغلب پژوهش‌ها اجتماعی، جامعه‌شناسان به این حقیقت توجه دارند که اعضا هر گروه، قبیله و جامعه تمایل دارند تا یک چارچوب مشترک و عمومی را برای بیان مقاصد، مفاهیم، ارزش‌ها، احساسات، باورها و هنجارها داشته باشند. فرهنگ نیز در بیشتر موارد از هنجارها، ارزش‌ها و سنت‌ها تأثیر می‌پذیرد و بر رفتار افراد جامعه چه به صورت خودآگاه و چه به طور ناخودآگاه تأثیر خواهد داشت (Mehrani, 1996). عوامل اجتماعی و فرهنگی به دگرگونی‌های اجتماعی و جمعیت‌شناسی و فرهنگ مربوط است. دگرگونی‌های اجتماعی شامل تغییرات در ماهیت، نگرش‌ها و عادات یک جامعه است که مرتباً در حال وقوع هستند (Koshafer, 2013). فرهنگ در اغلب اوقات به‌عنوان یکی از مهم‌ترین و پرقدرت‌ترین عامل محیطی محسوب می‌گردد که بر سیستم حسابداری جوامع تأثیرگذار است. حسابداری یک فعالیت حرفه‌ای و در عین حال اجتماعی‌ست که شامل منابع انسانی و غیرانسانی بوده و بین منابع انسانی و غیر انسانی واکنش‌های متقابلی وجود دارد و فرهنگ بر منابع انسانی تأثیرگذار بوده و با وجود این که جنبه‌های حرفه‌ای حسابداری کمتر فرهنگی هستند، اما به دلیل وابستگی آن به جنبه‌های انسانی و کنش و واکنش متقابل بین آن‌ها، فرهنگ بر حسابداری تأثیرگذار است (Mehrani, 1996). در حسابداری مدیریت نیز فرهنگ به‌عنوان یک متغیر مهم و تأثیرگذار محسوب می‌گردد و در حقیقت ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت توسط فرهنگ یک کشور تعیین می‌گردد. در واقع عدم وجود هماهنگی بین کشورهای مختلف پیرامون روش‌های حسابداری مدیریت به این دلیل است که هدف حسابداری، فرهنگی است و نه تکنیکی. نسبیّت فرهنگی در حسابداری مدیریت به طور ضمنی بیانگر این است که افراد متعلق به فرهنگ‌های مختلف به طور متفاوتی به ساخت و یا استفاده از مفاهیم، اصول و تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌پردازند (Shokrkhah, 2016). سیستم‌های حسابداری در یک محیط فرهنگی و اجتماعی بسط و توسعه یافته و به اجرا درمی‌آیند. بنابراین فرهنگ اثر قابل توجهی بر کاربردهای حسابداری مدیریت دارد. به طور مثال ساختار حسابداری مدیریت و کارایی و اثربخشی سیستم حسابداری مدیریت تقریباً بستگی به این دارد که چگونه اطلاعات توسط حسابداران مدیریت استفاده می‌شود و یا این که اطلاعات چگونه در رفتار آن‌ها تأثیر می‌گذارد (Namazi, 1999). این امر تا حد قابل توجهی توسط فرهنگ شکل می‌گیرد. در نتیجه ابزارهای حسابداری مدیریت که در

یک فرهنگ، بسیار کارا و اثربخش است، ممکن است در یک محیط اجتماعی با فرهنگ ملی متفاوت، اثربخشی کمتری داشته باشد و یا اصلاً اثربخش نباشد. به این دلیل طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری مدیریت کارا و اثربخش، نیازمند درک و شناسایی ابعاد مختلف فرهنگ ملی در یک جامعه بوده و اساساً فرض بر این است که فرهنگ از طریق اجزاء، عناصر و ابعاد آن، رفتار سازمانی در سطح خرد، محیط حسابداری مدیریت و کارکرد شناختی افرادی که با پدیده حسابداری مدیریت مواجه شده‌اند را تعیین می‌کند. بنابراین شناخت مبانی و مفاهیم فرهنگی در حسابداری مدیریت دارای ملاحظات رفتاری است و بر کارکردهای حسابداری مبتنی بر رویکرد رفتاری خواهد افزود و به توسعه دانش حسابداری کمک شایانی می‌نماید و موجب می‌گردد که حسابداری از سطح ابزار به سطح دانش ارتقا یابد که نمود عینی آن را در حسابداری مدیریت به‌عنوان پارادایم قرن آینده می‌توان به وضوح مشاهده نمود (Rahnamay Roodposhti, 2013).

طبق بررسی‌های به‌عمل آمده در حوزه تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی بر حسابداری مدیریت، دریافتیم که پژوهش‌های بسیار زیادی در سطح بین‌المللی و داخلی به انجام رسیده‌اند که همگی مؤید تأثیر فرهنگ بر حسابداری مدیریت است، اما توجه به فرهنگ در حوزه حسابداری و حسابداری مدیریت بدون در نظر گرفتن اقتصاد و سیاست، کاری ناقص و ناتمام است؛ لذا در پژوهش حاضر با نگاهی جامع به تمامی این حوزه‌ها سعی خواهیم داشت که به اهداف مدنظر نائل گردیم.

مطابق با مبانی نظری پژوهش، مدل اولیه و فرضیه پژوهش به شرح نمودار (۱) ترسیم و بیان

می‌گردد:



نمودار (۱) مدل اولیه پژوهش

Diagram (1) the initial research model



عوامل اقتصادی اعم از اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی در بهبود کارایی و اثربخشی تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت تأثیر مثبت معناداری دارند.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ منطق اجرا جزو پژوهش‌های قیاسی - استقرایی و از نظر هدف، یک پژوهش توصیفی است. چرا که پژوهش حاضر در پی توصیف واقعی ویژگی‌های یک پدیده است. همچنین از لحاظ شیوه اجرا در گروه پژوهش‌های پیمایشی و از نظر نتایج، کاربردی است، چرا که نتایج پژوهش حاضر می‌تواند مورداستفاده قشر وسیعی از جامعه علمی‌الخصوص جامعه حرفه‌ای حسابداری قرار گیرد. در پژوهش حاضر به دلیل نوع مدل مفهومی پژوهش و وجود چندین متغیر وابسته و وجود متغیرهای پنهانی که هر کدام می‌بایستی به‌وسیله چندین متغیر آشکار سنجیده شوند، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری بر مبنای واریانس در نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است.

باتوجه به این که مطالعه حاضر یک بررسی جامع از شرایط اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کشور و تأثیر آن بر روی کارایی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت از طریق متغیر جانشین کیفیت محیط اطلاعات داخلی است، لذا نیازمند مجموعه‌ای منسجم و یکپارچه از داده‌های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کشور هستیم که به‌صورت جامع و معتبر متغیرهای مذکور را از تمامی جنبه‌ها مورد بررسی قرار داده باشد. در این بین، یکی از جامع‌ترین و معتبرترین منابع اطلاعاتی برای جمع‌آوری داده‌های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی، گزارش‌ها بین‌المللی است که توسط نهادهای بین‌المللی همچون بانک جهانی، مجمع جهانی اقتصاد و غیره گردآوری و منتشر شده‌اند. در خصوص اندازه‌گیری متغیرهای حسابداری نیز از صورت‌های مالی و گزارش‌ها منتشر شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده گردیده است. از آنجایی که صنعت خودرو و الکترونیک به‌عنوان نماد و پیش‌تاز در ابداع و به‌کارگیری تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت در سطح جهان شناخته شده‌اند، لذا از کل شرکت‌های فعال در صنعت خودروسازی، قطعه‌سازی و لوازم الکترونیک پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان جامعه آماری استفاده شده است که جمع کل شرکت‌های مورد آزمون ۴۰ شرکت است. در ضمن دوره زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۰ لغایت ۱۴۰۰ است.

طبق بررسی‌های به‌عمل آمده، در هیچ پژوهشی به‌صورت مستقیم به اندازه‌گیری کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت به‌صورت کمی پرداخته نشده است. چرا که دستیابی به اطلاعات مالی درون‌سازمانی بسیار مشکل و یا ناممکن است. بدین منظور پژوهشگران بیشتر از پرسش‌نامه برای ارزیابی کارایی و اثربخشی سیستم‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند. در پژوهش حاضر سعی گردید، برای

اندازه‌گیری کمی کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت، از مفهومی بنام «کیفیت محیط اطلاعات داخلی» استفاده گردد. با این استدلال که اگر سیستم حسابداری مدیریت در شرکت‌ها از کارایی و اثربخشی لازم برخوردار باشد، می‌بایستی بتواند کیفیت محیط اطلاعات داخلی سازمان را بهبود بخشد. در اصل در پژوهش حاضر، کیفیت محیط اطلاعات داخلی معلول کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت شناخته شده است، چرا که اطلاعات داخلی سازمان‌ها برآیند سیستم حسابداری مدیریت است؛ بنابراین کیفیت محیط اطلاعات داخلی نیز برآیند کارایی و اثربخشی سیستم حسابداری مدیریت است. هیچ توافق اجمالی در خصوص نحوه اندازه‌گیری کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت در بین پژوهشگران وجود ندارد. گیوولی و همکاران (Givoly et al., 2010) با اعتراف به اینکه درک مفهوم کیفیت (محیط اطلاعات داخلی) کاملاً دشوار است و ادبیات موجود تعریف شفافی از آن در اختیار قرار نمی‌دهد بیان می‌کند که معیاری واحد برای پوشش همه ابعاد کیفیت وجود ندارد و لذا در مطالعات متعدد از معیارهای مختلفی استفاده شده است؛ لذا پژوهشگران از معیارهای متعددی برای اندازه‌گیری کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت‌ها استفاده کرده‌اند. در پژوهش حاضر از معیارهای زیر به‌عنوان معیارهای جایگزین برای اندازه‌گیری متغیر مذکور استفاده شده است:

کیفیت افشا و شفافیت در گزارشگری مالی: کیفیت افشا و شفافیت در گزارشگری مالی یکی از مولفه‌های اصلی کیفیت گزارشگری مالی در بعد برون‌سازمانی است که در بستر محیط اطلاعات داخلی شرکت تهیه و به خارج از شرکت مخابره می‌گردد. در پژوهش حاضر از سه معیار ۱- کیفیت افشا، ۲- سرعت اعلان سود و ۳- خطای پیشبینی سود توسط مدیران استفاده خواهد شد. در اینجا هر یک از این سه معیار تشریح خواهد شد:

کیفیت افشا: در پژوهش حاضر به پیروی از پژوهش‌های مهرانی و پروائی (Mehrani and Parvaei, 2014)، فخاری و رضائی پسته نوئی (Fakhari and Rezaei Pitehnoi, 2018)، افلاطونی و نعمتی (Aflatooni and Nemati, 2018)، زینالی و همکاران (Zeynali et al., 2022) و بسیاری از پژوهش‌های دیگر، برای اندازه‌گیری کیفیت افشا از معیار کیفیت افشا و اطلاع‌رسانی مناسب منتشره توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران که شامل دو معیار به موقع بودن و قابل اتکا بودن می‌باشد، استفاده شده است. هراندازه این دو شاخص افزایش یابد نشان از افزایش کیفیت محیط اطلاعات داخلی و در نتیجه کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت است.

سرعت اعلان سود: جنینگز و همکاران (Jennings et al., 2012) استدلال می‌کنند که سیستم‌های حسابداری باکیفیت توانایی این را دارند که اطلاعات را با سرعت بیشتری از قسمت‌های مختلف سازمان جمع‌آوری نموده و آن را با هم یکپارچه نموده و منجر به افزایش سرعت بستن حساب‌ها

در پایان سال مالی می‌گردند. همچنین با حذف عملیات دستی منجر به افزایش دقت، کاهش تکرار اطلاعات و دوباره‌کاری در قسمت‌های مختلف سازمان برای گزارشگری می‌شود. سیستم‌های حسابداری باکیفیت، زمان بین پایان سال مالی و اعلام سود را کاهش می‌دهند. سرعت اعلان سود اشاره به تعداد روزهای بین پایان سال مالی و زمان تصویب صورت‌های مالی و اعلام و تصویب سود دارد. هرچه وقفه زمانی مذکور کوتاه‌تر باشد، نشانگر بالابودن کیفیت محیط اطلاعاتی داخلی و کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت است.

خطای پیش‌بینی سود: دورانتس و همکاران (Dorantes et al., 2013) و گراهام و همکاران (Graham et al., 2005) بیان می‌کنند که پیش‌بینی مدیریت نشان دهنده یک سازوکار افشای داوطلبانه است که مدیران به وسیله آن مشکل عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش داده و می‌توانند از این طریق اعتبار شرکت برای گزارشگری شفاف و قابل اطمینان را بهبود بخشند. از طرفی پیش‌بینی‌های مدیریت مبتنی بر اطلاعات مالی و غیرمالی فراهم شده از سیستم‌های اطلاعاتی داخلی شرکت است؛ بنابراین انتشار و کیفیت پیش‌بینی‌های مدیریت به‌طور مستقیم به کیفیت اطلاعات داخلی شرکت بستگی دارد و به‌کارگیری این متغیر برای سنجش کیفیت اطلاعات داخلی این امکان را فراهم می‌آورد که نتایج سیستم‌های اطلاعاتی شرکت را به‌طور مشخص اندازه‌گیری کرد. به پیروی از گالمور و لابرو (Gallemore and Labro, 2015) و دورانتس و همکاران (Dorantes et al., 2013) این عامل به‌عنوان معیار معکوس کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت تلقی می‌گردد و به هر اندازه کم باشد یعنی کارایی ابزارهای حسابداری مدیریت بالاست.

با ایجاد کمیته حسابرسی، دقت و کیفیت اطلاعات مالی و حسابداری بهبود یافته و با تهیه و تأیید اطلاعات مالی شفاف، پاسخ‌گویی مدیریت جهت افشای کافی و مناسب و بهبود کیفیت گزارشگری مالی ارتقا می‌یابد (Fakhari and Rezaei Pitehnoi, 2018). به‌طور کلی نتایج پژوهش‌های پیشین نشان داده است که وجود کمیته حسابرسی و استقلال اعضای آن در شرکت‌ها موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد (Nasle Mosavi et al., 2022). ایجاد و به‌کارگیری این کمیته در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف و غیرقانونی، بهبود فرآیند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکا مفید و مؤثر است (Alavi Tabari and Asabakhsh, 2010). پژوهش احمد حاجی (Ahmed Haji, 2016) نشان می‌دهد که وجود کمیته حسابرسی می‌تواند نقش مؤثری در بهبود سیستم‌های اطلاعاتی و ایجاد اطمینان از اعتبار گزارشات مالی شرکت داشته باشد. همچنین حبیب و عظیم (Habib and Azim, 2008) بیان کردند که اطلاعات حسابداری در صورت وجود کمیته حسابرسی، دارای ارزش بیشتری هستند. سان و

همکاران (Sun et al., 2014) نیز معتقدند که وجود کمیته حسابرسی علاوه بر ارتقاء سطح کیفی ساختار حاکمیت شرکتی، می‌تواند باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی شود. لذا با توجه به مراتب فوق می‌توان چنین استدلال نمود که وجود کمیته حسابرسی می‌تواند باعث ارتقاء و بهبود محیط اطلاعاتی شرکت گشته و متعاقباً می‌تواند افزایش نقدشوندگی سهام شرکت را به دنبال داشته باشد (Fakhari and Rezaei Pitehnoi, 2018). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی که در پژوهش حاضر مورد استفاده قرار گرفته است شامل اندازه کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته، تعداد اعضای غیرموظف کمیته و قدمت حسابرس داخلی است.

کنترل‌های داخلی را نمی‌توان به صورت یک قانون تعریف نمود، بلکه کنترل‌های داخلی شامل تمامی اقدامات کنترلی است که در راستای ارتقای کیفیت امورات داخلی هر شرکت تدوین، تصویب و به اجرا درمی‌آید (Sepahvand and Vaghfi, 2021). در واقع سیستم کنترل‌های داخلی فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول نسبت به تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارش‌ها و رعایت قوانین و مقررات برقرار می‌شود. ادبیات حسابداری مدیریت استدلال می‌کند که استقرار کنترل‌های داخلی باکیفیت منجر به تصمیم‌گیری بهتر مدیریت می‌شود. کنترل‌های داخلی باکیفیت از طریق فراهم کردن اطلاعات به موقع و قابل اتکا از وضعیت و عملکرد مالی شرکت برای مدیریت و حذف موانع بین چرخه‌های حسابداری، تصمیم‌گیری مدیران را بهبود می‌بخشد. کنترل‌های داخلی باکیفیت نشان‌دهنده فرآیند معاملات تجاری استاندارد و متمرکز، زمان چرخه گزارشگری مالی کوتاه‌مدت، اطلاعات جامع و یکپارچه از قسمت‌های مختلف و موقعیت جغرافیایی آن‌ها است. یک شرکت با کنترل‌های داخلی باکیفیت، به موقع به اطلاعات دقیق و درست دسترسی داشته و همچنین شفافیت اطلاعات داخلی در چنین شرکت‌هایی بیشتر است (Karami et al., 2018). بنابراین استدلال می‌گردد که وجود کنترل‌های داخلی قوی در یک شرکت نشان از کیفیت محیط اطلاعات داخلی در آن شرکت است و منجر به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. در پژوهش حاضر به پیروی از پژوهش‌های لی و همکاران (Li et al., 2014)، ملکی و همکاران (Maleki et al., 2020)، کرمی و همکاران (Karami et al., 2018)، صیادی سومار و همکاران (Sayadi Somar et al., 2018)، قادری و همکاران (Ghaderi et al., 2019) و بسیاری از پژوهش‌های دیگر این سه متغیر برای ارزیابی کیفیت کنترل‌های داخلی استفاده گردید:

نوع اظهارنظر حسابرس: یک متغیر مجازی است. اگر اظهارنظر حسابرس یک اظهارنظر مقبول باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰- در نظر گرفته می‌شود.

تجدید ارزیابی صورت‌های مالی: برازل و دانگ (Brazel and Dang, 2008) بیان می‌دارد که شرکت‌هایی که صورت‌های مالی خود را کمتر تجدید ارائه کرده‌اند، محیط کنترلی باکیفیت‌تری دارند. گالمور و لابرو (Gallemore and Labro, 2015) معتقدند که مهم‌ترین دلیل تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناقص بودن اطلاعات است. لذا شرکت‌هایی که کیفیت محیط اطلاعات داخلی در آن‌ها بالا است، احتمال تجدید ارائه در آن‌ها کمتر خواهد بود. به بیان دیگر به موازات افزایش در کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت، میزان تجدید ارائه کاهش خواهد یافت. لذا در پژوهش حاضر از منفی لگاریتم قدر مطلق عدد تجدید ارزیابی به عنوان شاخص معکوس کیفیت محیط اطلاعات داخلی استفاده خواهد شد. به دلیل اینکه استفاده از متغیرهای دوجویی (باینری) در مدل‌سازی معادلات ساختاری مقدور نمی‌باشد، لذا به دلیل اینکه دو متغیر نوع اظهارنظر و اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی جزو متغیرهای دوجویی است، لذا به جای استفاده از تک‌تک متغیرهای کیفیت کنترل‌های داخلی در مدل معادلات ساختاری، اقدام به طراحی شاخصی از ترکیب متغیرهای مذکور نمودیم که نحوه محاسبه شاخص در رابطه (۱) آمده است:

$$ICQ_{it} = \log(RFS_{it}) + WIC_{it} + TAC_{it} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$ICQ_{it}$ : شاخص کیفیت کنترل‌های داخلی

$RFS_{it}$ : تجدید ارائه صورت‌های مالی: اگر شرکت تجدید ارائه کرده باشد از  $\log$ -مبلغ تجدید ارزیابی در فرمول استفاده می‌گردد. در غیر این صورت (عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی) عدد ۱ جایگزین می‌گردد.

$WIC_{it}$ : اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی: در صورت وجود ضعف در کنترل‌های داخلی عدد ۱- و در غیر این صورت عدد ۱ جایگزین می‌گردد.

$TAC_{it}$ : نوع اظهارنظر حسابرس: در صورت اظهارنظر مشروط یا مردود عدد ۱- در در غیر این صورت عدد ۱ جایگزین می‌گردد.

شاخص فوق به هر اندازه بزرگ‌تر باشد نشان‌دهنده افزایش کیفیت کنترل‌های داخلی بوده و به عنوان شاخصی برای ارتقای کیفیت محیط اطلاعات داخلی مورد استفاده قرار گرفته است. متغیرهای مستقل پژوهش، شامل چهار متغیر عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی است. برای گردآوری داده‌های مربوط به متغیرهای مستقل همان‌طوری که قبلاً نیز اشاره گردید، از گزارش‌ها بین‌المللی استفاده شده است که خلاصه آن به شرح جدول (۱) است:

جدول (۱) متغیرها و شاخص‌های مربوط به عوامل اقتضائی

Table (1) Variables and indicators related to contingent factors

متغیر اصلی	متغیرهای زیرمجموعه	تعداد شاخص	دوره زمانی	منبع گردآوری داده
	شاخص رقابت‌پذیری جهانی	۱۴	۲۰۱۹-۲۰۱۰	مجمع جهانی اقتصاد
متغیرهای اقتصادی	شاخص سهولت کسب‌وکار	۱۰	۲۰۲۰-۲۰۱۵	بانک جهانی
	شاخص نوآوری جهانی	۹۹	۲۰۲۱-۲۰۱۰	سازمان جهانی مالکیت فکری
	شاخص آزادی اقتصادی	۱۲	۲۰۲۱-۲۰۱۰	بنیاد هریتیج
متغیرهای اجتماعی	شاخص توسعه انسانی	۵	۲۰۱۹-۲۰۱۰	بانک جهانی
	شاخص کیفیت زندگی	۹	۲۰۲۱-۲۰۱۰	مؤسسه نامبو
	شاخص رفاه لگاتوم	۱۲	۲۰۲۱-۲۰۱۰	مؤسسه پژوهشی لگاتوم
متغیرهای سیاسی	شاخص دموکراسی	۶	۲۰۲۰-۲۰۱۰	واحد اطلاعات اکونومیست
	شاخص حکمرانی خوب	۶	۲۰۲۰-۲۰۱۰	بانک جهانی
متغیرهای فرهنگی	پرسش‌نامه بین‌المللی «بررسی ارزش‌های جهانی»	۶۹	۲۰۲۰	دانشگاه میشیگان و استکهلم

#### ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر جهت تدوین مدل، از معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شده که مراحل اجرای آن به شرح زیر است:

در برازش مدل‌های اندازه‌گیری از ۴ معیار بارهای عاملی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا استفاده شده است که نتایج آن در **جدول (۲)** است. در مرحله اول جهت سنجش پایایی مدل اندازه‌گیری، به سنجش بارهای عاملی پرداخته شد. اگر این مقدار برابر یا بیشتر از ۰/۴ شود، نشان‌دهنده پایایی مدل اندازه‌گیری است. چنانچه مقدار این شاخص از ۰/۴ کمتر باشد باید آن شاخص اصلاح یا حذف شود (Davari and Rezazadeh, 2017). در پژوهش حاضر، بعد از حذف سنجه‌های با بارهای عاملی کمتر از ۰/۴، تمامی سنجه‌ها دارای بارهای عاملی بالای ۰/۴ گردیدند. بعد از سنجش بارهای عاملی و اصلاح یا حذف اولیه سنجه‌ها، جهت سنجش پایایی درونی از معیار سستی آلفای کرونباخ استفاده گردید. مقدار آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است و آلفای کرونباخ بالای ۰/۵ نشان‌دهنده پایایی متوسط است.

جدول (۲) نتایج آزمون‌های برازش مدل‌های اندازه‌گیری شاخص‌های انعکاسی

Table (2) the results of fit tests of reflective index measurement models

شاخص‌ها	الفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
شاخص نوآوری جهانی	۰/۶۳۹	۰/۸۲۵	۰/۷۰۷
	۰/۷۰۰	۰/۸۶۹	۰/۷۶۸
	۰/۶۳۵	۰/۸۴۵	۰/۷۳۳
	۰/۹۳۲	۰/۹۶۷	۰/۹۳۶
	۰/۶۱۳	۰/۸۳۶	۰/۷۱۹
	۰/۵۶۴	۰/۷۸۸	۰/۶۶۰
شاخص رقابت‌پذیری عوامل اقتصادی	۰/۹۰۳	۰/۹۲۱	۰/۶۳۰
	۰/۷۹۳	۰/۸۵۴	۰/۶۷۱
	۰/۶۲۷	۰/۸۲۸	۰/۶۱۸
	۰/۶۴۷	۰/۸۴۰	۰/۷۰۶
	۰/۵۹۳	۰/۷۳۷	۰/۶۵۹
	۰/۷۶۴	۰/۹۱۰	۰/۷۷۰
	۰/۹۶۴	۰/۹۸۲	۰/۹۶۵
	۰/۸۱۶	۰/۹۳۲	۰/۷۸۶
	۰/۶۳۴	۰/۸۴۳	۰/۷۲۸
	۰/۶۴۱	۰/۸۳۸	۰/۷۰۵
شاخص آزادی اقتصادی	۰/۷۴۷	۰/۸۴۳	۰/۵۱۱
	۰/۷۰۰	۰/۷۸۵	۰/۵۴۱
	۰/۶۵۱	۰/۷۶۷	۰/۶۱۹
	۰/۵۹۴	۰/۸۴۸	۰/۶۶۵
شاخص رفاه لکاتوم عوامل اجتماعی	۰/۴۴۲	۰/۷۹۹	۰/۷۳۳
	۰/۸۴۳	۰/۹۱۵	۰/۶۴۶
	۰/۷۹۴	۰/۸۶۳	۰/۵۷۴
	۰/۸۹۱	۰/۹۳۰	۰/۷۷۴
عوامل سیاسی و فرهنگی	۰/۹۵۴	۰/۹۵۹	۰/۷۲۴
	۰/۷۰۵	۰/۸۰۸	۰/۴۵۹
	۰/۶۰۴	۰/۸۱۲	۰/۶۸۹
	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰

شاخص‌ها	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
وجود احترام شدید در جامعه	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
سرمایه اجتماعی و گروه‌گرا بودن	۰/۵۲۲	۰/۷۹۳	۰/۶۶۲
تمرکز بر پیشرفت‌های علمی	۰/۵۰۳	۰/۷۹۱	۰/۶۵۸
نقش خانواده در فرهنگ	۰/۳۴۰	۰/۷۳۵	۰/۵۹۰
نقش سنت‌ها و دین در فرهنگ	۰/۸۲۱	۰/۸۶۱	۰/۳۸۵

مقدار آلفای کرونباخ اکثر سازه‌ها بالای ۰/۷ و برخی از آن‌ها بالای ۰/۶ یا ۰/۵ است. در روش PLS مدرن‌تر دیگری نسبت به آلفای کرونباخ برای سنجش پایایی سازه‌ها وجود دارد که به پایایی ترکیبی (CR) معروف است. مقدار این آماره نیز باید بالای ۰/۷ باشد (Davari and Rezazadeh, 2017). همان‌طوری که در جدول (۲) قابل مشاهده است، مقدار پایایی ترکیبی تمامی سازه‌ها بالای ۰/۷ است. بنابراین آلفای کرونباخ سازه‌های کمتر از ۰/۷، به دلیل بالا بوده آماره پایایی ترکیبی، از نظر پایایی قابل قبول می‌باشند. برای بررسی روایی متغیرها در روش PLS از آماره AVE استفاده می‌گردد که به روایی هم‌گرا معروف است. مقدار این آماره باید بالای ۰/۵ باشد. همان‌طوری که در جدول (۳) قابل مشاهده است، مقدار این آماره در تمامی سازه‌ها به غیر از یک مورد، بالای ۰/۵ است. از آنجایی که در پژوهش حاضر متغیر پنهان درون‌زای کیفیت محیط اطلاعات داخلی دارای شاخص‌های سازنده می‌باشند، لذا برای ارزیابی مدل اندازه‌گیری سازه‌های این متغیر باید از دو معیار متفاوت دیگر بنام آماره t و VIF استفاده کرد.

جدول (۳) نتایج آزمون‌های برازش مدل‌های اندازه‌گیری شاخص‌های سازنده

Table (3) the results of the fit tests of the measurement models of the constructive indicators

شاخص	نام سنج	مقدار آماره VIF	مقدار آماره t
کیفیت افشا و شفافیت در گزارشگری مالی	قابل‌اتکا بودن	۵/۴۷	۱۴/۹۸۹
	به‌موقع بودن	۱/۲۴۸	۱/۷۹۱
	سرعت اعلام سود	۱/۰۵۹	۲/۶۲۶
کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی	پیش‌بینی سود توسط مدیران	۱۵/۴	۱/۷۵۹
	اندازه کمیته حسابرسی	۱/۰۴۷	۱/۹۵۹
	تعداد اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی	۱/۰۸۹	۲/۶۵۳
کیفیت کنترل‌های داخلی	تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۱/۲۳۹	۱/۳۴۶
	نوع اظهار نظر حسابرس	۲/۳۰۹	۱/۳۲۰
	اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی	۱/۳۷۶	۱/۵۵۱
	تجدید ارائه صورت‌های مالی	۱/۲۴۳	۱/۱۶۰



باتوجه به این که مقدار آماره آزمون VIF برای تمامی سنجه‌ها به‌غیر از سنجه پیش‌بینی سود توسط مدیران، کمتر از ۵ است، لذا هم‌خطی بین سنجه‌ها وجود ندارد و در خصوص سنجه پیش‌بینی سود توسط مدیران نیز چون طبق مبانی نظری این سنجه معیار بسیار مهمی در شفافیت در گزارش‌گری مالی به حساب می‌آید، لذا از حذف آن چشم‌پوشی گردید. در خصوص آماره آزمون  $t$  نیز از آنجایی که طبق مبانی نظری پژوهش، هیچ‌یک از سازه‌های فوق قابل حذف نیستند، لذا از حذف سازه‌های دارای آماره  $t$  کمتر از ۱/۹۶ چشم‌پوشی می‌گردد.

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS بعد از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، نوبت به برازش مدل‌های ساختاری پژوهش می‌رسد. در این بخش، برخلاف مدل‌های اندازه‌گیری، به سنجه‌ها (متغیرهای آشکار) کاری نداریم و تنها متغیرهای پنهان همراه با روابط میان آن‌ها بررسی می‌گردد. جهت برازش مدل‌های ساختاری از سه معیار معناداری  $t$ -value و معیار  $R^2$  و معیار  $Q^2$  استفاده شده است. نتایج آزمون‌های فوق‌الذکر به شرح جدول (۴) است.

جدول (۴) نتایج آزمون‌های برازش مدل‌های ساختاری  
Table (4) results of fit tests of structural models

متغیر پنهان برون‌زا -> متغیر پنهان درون‌زا	آماره $t$	سطح معناداری	$R^2$	میزان تأثیر	$Q^2$	قدرت پیش‌بینی
اجتماعی -> کیفیت محیط اطلاعات داخلی	۳/۷۰۹	۰/۰۰۰	۰/۶۵۷	قوی	۰/۳۶۵	قوی
اجتماعی -> شاخص توسعه انسانی	۷۰/۳۶۲	۰/۰۰۰	۰/۹۱۷	قوی	۰/۵۹۳	قوی
اجتماعی -> شاخص رفاه لکاتوم	۳۵۱/۹۹۲	۰/۰۰۰	۰/۷۷۳	قوی	۰/۴۶۹	قوی
اجتماعی -> شاخص کیفیت آموزش	۱۱۲/۱۸۴	۰/۰۰۰	۰/۷۶۴	قوی	۰/۵۵۰	قوی
اجتماعی -> شاخص کیفیت زندگی	۱۲۶/۵۶۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۴	قوی	۰/۴۵۳	قوی
اقتصادی -> کیفیت محیط اطلاعات داخلی	۲/۸۹۲	۰/۰۰۰	۰/۶۰۲	قوی	۰/۳۱۳	قوی
اقتصادی -> شاخص آزادی اقتصادی	۳۱۸/۰۱۵	۰/۰۰۰	۰/۸۸۱	قوی	۰/۴۰۵	قوی
اقتصادی -> شاخص سهولت کسب‌وکار	۶۶/۹۸۸	۰/۰۰۰	۰/۵۶۷	قوی	۰/۳۵۸	قوی
اقتصادی -> شاخص نوآوری جهانی	۲۰۸/۰۰۸	۰/۰۰۰	۰/۷۱۷	قوی	۰/۵۴۴	قوی
شاخص نوآوری جهانی -> چارچوب نهادی	۵۸/۱۴۶	۰/۰۰۰	۰/۶۱۸	قوی	۰/۴۴۷	قوی
شاخص نوآوری جهانی -> سرمایه انسانی و پژوهشی	۶۷/۷۶۲	۰/۰۰۰	۰/۶۴۵	قوی	۰/۵۹۱	قوی
شاخص نوآوری جهانی -> زیرساخت‌ها	۲۸/۶۷۵	۰/۰۰۰	۰/۴۸۷	متوسط	۰/۳۴۴	قوی
شاخص نوآوری جهانی -> پیچیدگی بازار	۶۷/۱۴۷	۰/۰۴۰	۰/۷۰۷	قوی	۰/۴۱۸	قوی
شاخص نوآوری جهانی -> پیچیدگی کسب‌وکار	۲/۰۶	۰/۰۰۰	۰/۸۴۷	قوی	۰/۴۴۰	قوی
شاخص نوآوری جهانی -> خروجی‌های خلاقانه	۹۹/۱۱۹	۰/۰۰۰	۰/۷۹۲	قوی	۰/۴۵۴	قوی
اقتصادی -> شاخص رقابت‌پذیری	۹۱/۰۹۸	۰/۰۰۰	۰/۱۷۶	ضعیف	۰/۰۸۳	ضعیف
رقابت‌پذیری -> زیرساخت‌ها	۱۹۴/۷۹۵	۰/۰۰۰	۰/۸۳۷	قوی	۰/۴۸۷	قوی
رقابت‌پذیری -> محیط کلان اقتصادی	۱۲/۸۳۸	۰/۰۰۰	۰/۹۳۹	قوی	۰/۶۴۳	قوی
رقابت‌پذیری -> شرایط بازار کالا	۱۳۹/۲۲۴	۰/۰۰۰	۰/۹۶۰	قوی	۰/۶۲۶	قوی
رقابت‌پذیری -> شرایط بازار کار	۴۷۷/۱۳	۰/۰۰۰				
رقابت‌پذیری -> شرایط بازارهای مالی	۶۷۱/۱۶۷	۰/۰۰۰				

رقابت‌پذیری و فناوری و تکنولوژی	۲۹۹/۳۲۷	۰/۰۰۰	۰/۸۹۸	قوی	۰/۶۶۶	قوی
رقابت‌پذیری - اندازه بازار	۷۳/۳۵۴	۰/۰۰۰	۰/۷۴۷	قوی	۰/۷۰۴	قوی
رقابت‌پذیری - شرایط کسب‌وکار	۵۰/۴۹۹	۰/۰۰۰	۰/۵۴۱	متوسط	۰/۳۴۶	قوی
رقابت‌پذیری - پویایی کسب‌وکار	۴۴۶/۸۶۹	۰/۰۰۰	۰/۹۳۱	قوی	۰/۶۵۷	قوی
رقابت‌پذیری - نوآوری کسب‌وکار	۲۰۴/۹۸۲	۰/۰۰۰	۰/۸۴۴	قوی	۰/۵۷۸	قوی
سیاسی - کیفیت محیط اطلاعات داخلی	۱/۸۶۲	۰/۰۶۳				
سیاسی - حکمرانی	۱۲۴/۶۷۸	۰/۰۰۰	۰/۷۸۹	قوی	۰/۴۴۲	قوی
سیاسی - دموکراسی	۷۳/۱۶۱	۰/۰۰۰	۰/۸۰۷	قوی	۰/۶۱۲	قوی
سیاسی - نهادهای دولت	۴۳/۶۲۳	۰/۰۰۰	۰/۵۹۹	متوسط	۰/۳۴۵	قوی
فرهنگ - کیفیت محیط اطلاعات داخلی	۱/۷۶۶	۰/۰۷۸				
فرهنگ - غرور ملی	۲/۳۱۸	۰/۰۲۱	۰/۱۸۸	ضعیف	۰/۰۷۹	ضعیف
فرهنگ - فرهنگ کار (وجدان کار)	۵/۲۸	۰/۰۰۰	۰/۰۴۸	ضعیف	۰/۰۲۷	ضعیف
فرهنگ - احترام مطلق به قوانین	۲/۲۵۸	۰/۰۲۴	۰/۰۰۸	ضعیف	۰/۰۰۶	ضعیف
فرهنگ - الگوی مصرفی ساده - قناعت	۲/۱۶۵	۰/۰۳۱	۰/۰۰۸	ضعیف	۰/۰۰۶	ضعیف
فرهنگ - وجود احترام شدید در جامعه	۱/۳۳۸	۰/۱۸۱	۰/۰۰۲	ضعیف	۰/۰۰۲	ضعیف
فرهنگ - سرمایه اجتماعی و گروه‌گرا بودن	۱/۰۹۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵۹	ضعیف	۰/۰۳۳	ضعیف
فرهنگ - توجه و تمرکز بر پیشرفت‌های علمی	۲/۵۸۲	۰/۰۱۰	۰/۰۳۴	ضعیف	۰/۰۲۰	ضعیف
فرهنگ - نقش خانواده در فرهنگ	۱۴/۸۶۱	۰/۰۰۰	۰/۲۱۴	ضعیف	۰/۱۱۷	ضعیف
فرهنگ - نقش سنت‌ها، دین در فرهنگ	۴۳/۵۱۴	۰/۰۰۰	۰/۷۷۴	قوی	۰/۲۸۴	متوسط
کیفیت محیط اطلاعات - کیفیت گزارشگری مالی	۳/۳۷	۰/۰۰۱	۰/۰۳	ضعیف	۰/۰۲۶	ضعیف
کیفیت محیط اطلاعات - کیفیت افشا و شفافیت	۲۳/۲۲	۰/۰۰۰	۰/۵۱۴	قوی	۰/۱۰۲	ضعیف
کیفیت محیط اطلاعات داخلی - کیفیت حسابرسی	۵۸/۲۴	۰/۰۰۰	۰/۸۲۶	قوی	۰/۷۵۱	قوی
کیفیت محیط اطلاعات داخلی - کیفیت کنترل داخلی	۱/۵۲۳	۰/۱۲۶	۰/۰۳۲	ضعیف	۰/۰۰۲	ضعیف
کیفیت محیط اطلاعات داخلی	۰/۶۶۰	۰/۱۹۷		قوی		متوسط

اولین معیار برای برازش مدل‌های ساختاری معیار  $t$ -value است. در صورتی که مقدار این آماره بیشتر از  $۱/۹۶$  باشد، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان  $۹۵$  درصد است. البته این آماره فقط صحت روابط را نشان داده و شدت روابط بین سازه‌ها را نشان نمی‌دهد. همان‌طوری که در **جدول (۴)** مشخص شده است، اکثر روابط بین متغیرها در سطح معناداری  $۹۹$  درصد مورد تأیید قرار گرفته و برخی نیز در سطح معناداری  $۹۰$  درصد قرار دارند. دومین معیار برای برازش مدل‌های ساختاری معیار R Square یا  $R^2$  است. این معیار برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. هر اندازه مقدار  $R^2$  مربوط به سازه‌های درون‌زای یک مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است. سه مقدار  $۰/۱۹$  (ضعیف)،  $۰/۳۳$  (متوسط) و  $۰/۶۷$  (قوی) برای این شاخص معرفی شده است. بنابراین، همان‌طوری که در **جدول (۴)** مشخص شده است، اکثر سازه‌های درون‌زای مدل از نظر برازش در سطح قوی و متوسط قرار داشته و سازه‌های مربوط به متغیر فرهنگ در سطح

ضعیف قرار دارند. سومین معیار برای برازش مدل‌های ساختاری معیار  $Q^2$  است. این معیار قدرت پیش-بینی مدل را مشخص می‌سازد. این شاخص باید در خصوص تمامی سازه‌های درون‌زای مدل محاسبه و گزارش گردد. در صورتی که مقدار  $Q^2$  در مورد یک سازه درون‌زا صفر و یا کوچک‌تر از صفر باشد، نشان از آن دارد که روابط بین سازه‌های دیگر و آن سازه درون‌زا به‌خوبی تبیین نشده است و مدل نیاز به اصلاح دارد. در مورد شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زا سه مقدار  $0/02$  (ضعیف)،  $0/15$  (متوسط) و  $0/35$  (قوی) معرفی شده است. همان‌طوری که در **جدول (۴)** قابل مشاهده است، قدرت پیش‌بینی مدل برای اکثر متغیرهای درون‌زا به‌غیر از متغیر درون‌زای فرهنگ در سطح قوی است. بعد از برازش مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری، نوبت به برازش مدل کلی می‌رسد. با تأیید برازش مدل کلی، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای برازش مدل کلی تنها یک معیار به نام معیار GOF وجود دارد که در **جدول (۵)** مشخص شده است.

جدول (۵) نتایج آزمون‌های برازش کلی مدل  
Table (5) results of general model fit tests

GOF	AVE	۲R	شاخص‌ها
	۰/۶۱۹	۰/۶۵۷	شاخص توسعه انسانی
	۰/۶۶۵	۰/۹۱۷	شاخص رفاه لکاتوم
	۰/۶۴۶	۰/۷۷۳	شاخص کیفیت آموزش
	۰/۷۳۲	۰/۷۶۴	شاخص کیفیت زندگی
۰/۷۱۹	۰/۶۶۶	۰/۷۷۸	متغیرهای اجتماعی
	۰/۵۱۱	۰/۹۰۳	شاخص آزادی اقتصادی
	۰/۵۴۱	۰/۶۰۲	شاخص سهولت کسب‌وکار
	۰/۴۶۵	۰/۸۸۱	شاخص نوآوری جهانی
	۰/۵۳۰	۰/۸۴۷	شاخص رقابت‌پذیری
۰/۶۴۳	۰/۵۱۲	۰/۸۰۸	متغیرهای اقتصادی
	۰/۵۷۴	۰/۷۸۹	شاخص حکمرانی خوب
	۰/۷۷۴	۰/۸۰۷	شاخص دموکراسی
	۰/۷۲۴	۰/۵۹۹	شاخص نهادها و دولت
۰/۷۱۱	۰/۶۹۱	۰/۷۳۲	متغیرهای سیاسی
	۰/۴۵۹	۰/۱۸۸	غرور ملی
	۰/۶۸۹	۰/۰۴۸	فرهنگ کار (وجدان کار)
	۱/۰۰۰	۰/۰۰۸	احترام مطلق به قوانین
	۱/۰۰۰	۰/۰۰۸	الگوی مصرفی ساده - قناعت
	۱/۰۰۰	۰/۰۰۲	وجود احترام شدید در جامعه

۰/۶۶۲	۰/۰۵۹	سرمایه اجتماعی و گروه گرا بودن
۰/۶۵۸	۰/۰۳۴	تمرکز بر پیشرفت‌های علمی
۰/۵۹۰	۰/۲۱۴	نقش خانواده در فرهنگ
۰/۳۸۵	۰/۷۷۴	نقش دین و مکاتب فکری در فرهنگ
۰/۳۲۶	۰/۷۱۶	متغیرهای فرهنگی

سه مقدار ۰/۰۱ (ضعیف)، ۰/۲۵ (متوسط) و ۰/۳۶ (قوی) برای شاخص GOF معرفی شده است. باتوجه‌به این سه معیار می‌توان بیان نمود که مدل کلی تدوین شده به‌صورت قوی مورد برآزش قرار گرفته است. لازم به ذکر است، از آنجایی که متغیر وابسته کیفیت محیط اطلاعات داخلی دارای شاخص‌های انعکاسی است، لذا نمی‌توان از شاخص GOF برای بررسی برآزش کلی مدل در آن متغیر استفاده کرد.

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS، پس از بررسی برآزش مدل‌های اندازه‌گیری، ساختاری و کلی، می‌توان به سراغ آزمون فرضیه پژوهش رفت. نتایج آزمون فرضیه پژوهش به شرح جدول (۶) است.

جدول (۶) آزمون نهایی فرضیه‌های پژوهش

Table (6) final test of research hypotheses

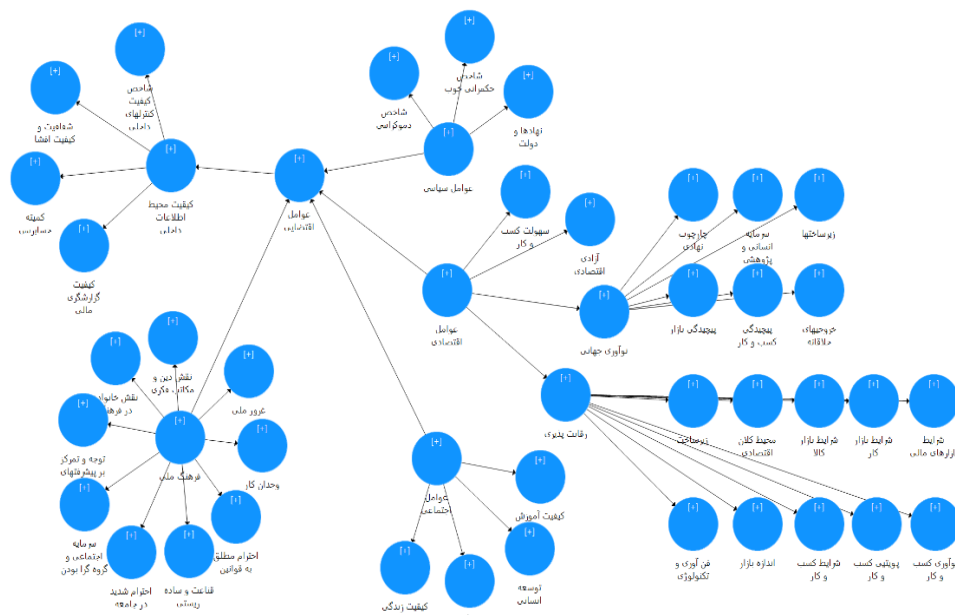
سطح معناداری	آماره t	STDEV	Original Sample	نام متغیرها
۰/۰۰۰	۳/۷۰۹	۰/۱۲۳	۰/۴۵۷	اجتماعی -> کیفیت محیط اطلاعات داخلی
۰/۰۰۰	۷۰/۳۶۲	۰/۰۱۲	۰/۸۱۰	اجتماعی -> شاخص توسعه انسانی
۰/۰۰۰	۳۵۱/۹۹۲	۰/۰۰۳	۰/۹۵۷	اجتماعی -> شاخص رفاه لکاتوم
۰/۰۰۰	۱۱۲/۱۸۴	۰/۰۰۸	۰/۸۷۹	اجتماعی -> شاخص کیفیت آموزش
۰/۰۰۰	۱۲۶/۵۶۸	۰/۰۰۷	-۰/۸۷۴	اجتماعی -> شاخص کیفیت زندگی
۰/۰۰۴	۲/۸۹۲	۰/۱۵۹	۰/۴۶۰	اقتصادی -> کیفیت محیط اطلاعات داخلی
۰/۰۰۰	۳۱۸/۰۱۵	۰/۰۰۳	۰/۹۵۰	اقتصادی -> شاخص آزادی اقتصادی
۰/۰۰۰	۶۶/۹۸۸	۰/۰۱۲	-۰/۷۷۶	اقتصادی -> شاخص سهولت کسب‌وکار
۰/۰۰۰	۲۰۸/۰۰۸	۰/۰۰۵	۰/۹۳۹	اقتصادی -> شاخص نوآوری جهانی
۰/۰۰۰	۵۸/۱۴۶	۰/۰۱۳	۰/۷۵۳	شاخص نوآوری جهانی -> چارچوب نهادی
۰/۰۰۰	۶۷/۷۶۲	۰/۰۱۳	-۰/۸۴۷	نوآوری جهانی -> سرمایه انسانی و پژوهشی
۰/۰۰۰	۳۸/۶۷۵	۰/۰۲۰	۰/۷۸۶	شاخص نوآوری جهانی -> زیرساخت‌ها
۰/۰۰۰	۶۷/۱۴۷	۰/۰۱۲	۰/۸۰۳	شاخص نوآوری جهانی -> پیچیدگی بازار
۰/۰۴۰	۲/۰۶۰	۰/۳۳۹	-۰/۶۹۸	شاخص نوآوری جهانی -> پیچیدگی کسب‌وکار

۰/۰۰۰	۹۹/۱۱۹	۰/۰۰۸	۰/۸۴۱	شاخص نوآوری جهانی -> خروجی‌های خلاقانه
۰/۰۰۰	۹۱/۰۹۸	۰/۰۱۰	۰/۹۲۰	اقتصادی -> شاخص رقابت‌پذیری
۰/۰۰۰	۱۹۴/۷۹۵	۰/۰۰۵	۰/۸۹۰	رقابت‌پذیری -> زیرساخت‌ها
۰/۰۰۰	۱۲/۸۳۸	۰/۰۳۳	-۰/۴۲۱	رقابت‌پذیری -> محیط کلان اقتصادی
۰/۰۰۰	۱۲۹/۲۲۴	۰/۰۰۷	۰/۹۱۵	رقابت‌پذیری -> شرایط بازار کالا
۰/۰۰۰	۴۷۷/۱۳۰	۰/۰۰۲	۰/۹۶۹	رقابت‌پذیری -> شرایط بازار کار
۰/۰۰۰	۶۷۱/۱۶۷	۰/۰۰۱	۰/۹۸۰	رقابت‌پذیری -> شرایط بازارهای مالی
۰/۰۰۰	۲۹۹/۳۲۷	۰/۰۰۳	۰/۹۴۸	رقابت‌پذیری -> فناوری و تکنولوژی
۰/۰۰۰	۷۳/۳۵۴	۰/۰۱۲	۰/۸۶۴	رقابت‌پذیری -> اندازه بازار
۰/۰۰۰	۵۰/۴۹۹	۰/۰۱۵	-۰/۷۳۶	رقابت‌پذیری -> شرایط کسب‌وکار
۰/۰۰۰	۴۴۶/۸۶۹	۰/۰۰۲	۰/۹۶۵	رقابت‌پذیری -> پویایی کسب‌وکار
۰/۰۰۰	۲۰۴/۹۸۲	۰/۰۰۴	۰/۹۱۹	رقابت‌پذیری -> نوآوری کسب‌وکار
۰/۰۶۳	۱/۸۶۲	۰/۰۷۵	۰/۱۳۹	سیاسی -> کیفیت محیط اطلاعات داخلی
۰/۰۰۰	۱۲۴/۶۷۸	۰/۰۰۷	۰/۸۸۹	سیاسی -> حکمرانی
۰/۰۰۰	۷۳/۱۶۱	۰/۰۱۲	۰/۸۹۹	سیاسی -> دموکراسی
۰/۰۰۰	۴۳/۴۲۳	۰/۰۱۸	۰/۷۷۴	سیاسی -> نهادهای دولت
۰/۰۷۸	۱/۷۶۶	۰/۰۱۵	۰/۰۲۷	فرهنگ -> کیفیت محیط اطلاعات داخلی
۰/۰۲۱	۲/۳۱۸	۰/۱۸۷	-۰/۴۳۴	فرهنگ -> غرور ملی
۰/۰۰۰	۵/۲۸۰	۰/۰۴۲	۰/۲۲۰	فرهنگ -> فرهنگ کار (وجدان کار)
۰/۰۲۴	۲/۲۵۸	۰/۰۴۰	۰/۰۹۱	فرهنگ -> احترام مطلق به قوانین
۰/۰۳۱	۲/۱۶۵	۰/۰۴۳	-۰/۰۹۴	فرهنگ -> الگوی مصرفی ساده - قناعت
۰/۱۸۱	۱/۳۳۸	۰/۰۴۱	-۰/۰۵۴	فرهنگ -> وجود احترام شدید در جامعه
۰/۲۷۳	۱/۰۹۸	۰/۲۲۳	-۰/۲۴۵	فرهنگ -> سرمایه اجتماعی و گروه‌گرا بودن
۰/۰۱۰	۲/۵۸۲	۰/۰۷۲	-۰/۱۸۶	فرهنگ -> توجه و تمرکز بر پیشرفت‌های علمی
۰/۰۰۰	۱۴/۸۶۱	۰/۰۳۱	۰/۴۶۳	فرهنگ -> نقش خانواده در فرهنگ
۰/۰۰۰	۴۳/۵۱۴	۰/۰۲۰	۰/۸۸۰	فرهنگ -> نقش دین و مکاتب فکری در فرهنگ

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

باتوجه به نتایج آزمون فرضیه پژوهش، فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر تأثیر مثبت عوامل اقتضایی اعم از اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی در بهبود کارایی و اثربخشی تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت، به‌طور کلی پذیرفته شده است. به‌طوری که عوامل اقتصادی و اجتماعی در سطح اطمینان ۹۹ درصد و عوامل سیاسی و فرهنگی در سطح اطمینان ۹۰ درصد پذیرفته شده‌اند. باتوجه به

ضریب متغیرهای مستقل می‌توان بیان نمود که ۴۶ درصد از تغییرات متغیر کیفیت محیط اطلاعات داخلی (کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت) توسط عوامل اقتصادی، ۴۶ درصد توسط عوامل اجتماعی، ۱۴ درصد توسط عوامل سیاسی و فقط ۳ درصد توسط عوامل فرهنگی تبیین می‌گردد. به بیانی ساده عوامل اقتصادی و اجتماعی بیشترین اثرگذاری بر روی کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت دارد و در حله سوم عوامل سیاسی است که تأثیر مثبتی بر روی کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت دارد و فقط عوامل فرهنگی ۳ درصد می‌تواند اثرگذار باشد. همچنین لازم به ذکر است که باتوجه به نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه پژوهش، از آنجایی که اکثر متغیرهای پنهان زیرمجموعه متغیرهای اصلی، در سطح معناداری ۹۹ درصد قرار دارند، لذا نشان‌دهنده تبیین مناسب متغیرهای اصلی توسط زیر بخش‌ها و قوی‌بودن مدل تدوین شده دارد. در نمودار (۲) مدل نهایی پژوهش ارائه گردیده است.



نمودار (۲) مدل نهایی پژوهش

Diagram (2) the final research mode

حال باتوجه به نتایج نهایی حاصل از آزمون فرضیه‌ها و مدل نهایی و بهینه شده پژوهش، می‌توان پاسخی علمی به شرح زیر به دو سؤال مطرح شده در این پژوهش ارائه نمود:

سؤال اول: آیا ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌توانند کیفیت محیط اطلاعاتی داخلی شرکت‌ها را بهبود بخشند یا نه؟ در پاسخ به این سؤال می‌توان گفت که طبق نتایج به‌دست‌آمده، متغیر

کیفیت محیط اطلاعات داخلی به‌عنوان شاخص جایگزین کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت ۴۶ درصد تحت‌تأثیر عوامل اقتصادی، ۴۶ درصد تحت‌تأثیر عوامل اجتماعی، ۱۴ درصد تحت‌تأثیر عوامل سیاسی و ۳ درصد تحت‌تأثیر عوامل فرهنگی قرار دارد؛ لذا می‌توان گفت که در صورت بهبود عوامل اقتضایی توسعه، کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت افزایش یافته و در نهایت منجر به بهبود کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت‌ها می‌گردد.

سؤال دوم: آیا می‌توان مدلی بهینه بر اساس اقتضات حاکم بر شرایط محیطی ایران جهت افزایش کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت طراحی و پیشنهاد نمود؟ در پاسخ به سؤال دوم می‌توان گفت که مدل اولیه پژوهش حاوی نزدیک به ۲۰۰ متغیر مختلف در حوزه اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی بود که پس از اصلاح و بهینه‌سازی مدل، توانستیم مدلی طراحی و ارائه نماییم که بر مبنای اقتضات محیطی حاکم بر جامعه ایران بوده و در صورت اجرای مدل، طبق نتایج این پژوهش، می‌تواند منجر به بهبود کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت در ایران گردد.

تأیید فرضیه، ایده اصلی پژوهش حاضر، مبنی بر تأثیر مثبت عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی در بهبود کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت و به‌تبع آن بهبود کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت را به اثبات رسانده و در تأیید دوباره متون و ادبیات موجود در این خصوص نشان داد که چنانچه روابط سیاسی و دیپلماتیک بهبود یابد و تحریم‌های سیاسی برداشته شود، به‌تبع آن مرزها به روی کالاهای خارجی باز می‌شود، سرمایه‌های خارجی به‌موازات رفع تحریم‌های سیاسی و ایجاد امنیت اقتصادی وارد کشور شده و به‌تبع آن تکنولوژی‌ها، تجهیزات و ماشین‌آلات به‌روز وارد عرصه تولید و تجارت شده و به‌طور کلی چرخ‌های اقتصادی به گردش درآمده و درآمد سرانه خانوارها افزایش می‌یابد، در نتیجه رفاه عمومی در جامعه ارتقا یافته و کیفیت زندگی اعم از آموزش، بهداشت و درمان، محیط‌زیست، امنیت و غیره بهبود می‌یابد؛ لذا در کنار همه این عوامل، حرفه حسابداری به‌طور عامل و ابزارها، تکنیک‌ها و سیستم‌های حسابداری مدیریت به‌طور خاص که زیرمجموعه علوم انسانی و اجتماعی به‌حساب آمده و تحت‌تأثیر اوضاع و احوال اقتصادی جامعه قرار دارند، یقیناً بهبود خواهند یافت. نتایج پژوهش حاضر در خصوص تأثیر عوامل کلان اقتصادی، رقابت‌پذیری و تکنولوژی بر

حسابداری مدیریت منطبق با نتایج پژوهش‌های مقدس‌پور و ابراهیمی کردلر ( Moghadaspour and Ebrahimi Kurdler, 2014)، بهرام‌فر و همکاران (Bahramfar et al., 2008)، یعقوبیان و همکاران (Yaghoobian et al., 2022)، اعتمادی و توکلی محمدی ( Eatemadi and Tavakoli, 2015)، چسکون و همکاران (Cescon et al., 2019)، توآن مات و همکاران ( Tuan

(Mat et al., 2010)، اویار (Uyar, 2010)، ایسا (Isa, 2009)، سلیمان و همکاران (Sulaiman et al., 2008)، و مغایر با نتایج پژوهش‌های کاشانی‌پور و همکاران (Kashanipour et al., 2018) است. در تطبیق نتایج پژوهش حاضر با پیشینه پژوهش‌های قبلی در خصوص تأثیر عوامل اجتماعی بر کارایی و اثربخشی ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت، متأسفانه هیچ پژوهش نسبتاً مشابهی با پژوهش حاضر چه در داخل و چه در خارج یافت نگردید. صرفاً در حوزه علوم اجتماعی پژوهش‌های مرتبط با سرمایه اجتماعی و متغیرهای حسابداری به انجام رسیده است که به دلیل عدم ارتباط با موضوع پژوهش حاضر، در این بخش ذکر نگردید. در خصوص انطباق نتایج پژوهش حاضر با پژوهش‌های پیشین در خصوص عوامل سیاسی، لازم به توضیح است که پژوهشی که به صورت مستقیم به بررسی عوامل سیاسی بر حسابداری مدیریت پرداخته باشد، در داخل یا خارج یافت نشد و صرفاً سه مقاله در خصوص تأثیر عوامل سیاسی بر توسعه حسابداری در داخل کشور وجود دارد که نتایج پژوهش‌های اقدم مزرعه و همکاران (Aghdam Mazraeh et al., 2019)، اقدم مزرعه و همکاران (Aghdam Mazraeh et al., 2017) مؤید تأثیر عوامل سیاسی بر توسعه حسابداری در ایران می‌باشند ولی نتایج پژوهش اعتمادی و توکلی‌محمدی (Eatemadi and Tavakoli Mohammadi, 2015)، نتایج متفاوتی را در طول زمان پژوهش دربر داشته است. در نهایت نتایج پژوهش حاضر در خصوص فرهنگ ملی با ادبیات موجود در این زمینه در تناقض است. نتایج پژوهش حاضر در خصوص فرهنگ ملی هرچند که با ادبیات موجود در این زمینه در تناقض است، ولی وجود تفاوت در عامل‌های فرهنگی موجود در مدل‌های نهایی به نوعی تأیید کننده و منطبق با نظریه نسبیت‌گرایی فرهنگی در حسابداری مدیریت است.

در نهایت می‌توان گفت که در خصوص انجام پژوهش حاضر با دو محدودیت اساسی روبرو بودیم که در صورت نبود این دو محدودیت ممکن بود نتایجی متفاوت از آنچه که به دست آمده، حاصل گردد که آن دو محدودیت به شرح زیر است: ۱- عدم دسترسی به داده‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی شرکت‌های ژاپنی و ۲- عدم دسترسی به داده‌های فرهنگ سازمانی و فرهنگ ملی کشور ژاپن با عمق و ابعاد متعدد و بیشتر.

## ۶- تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع در این پژوهش وجود ندارد.



## ۷- منابع

- Abbaszadeh, M., & Bazazzadeh, H. (2009). Management accounting in less developed countries. *Hesabras magazine*, 44-45. [In Persian]
- Adhikari, A., & Tondkar, R.H. (1992). Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 4(2), 75-105.
- Aflatooni, A., & Nemati, M. (2018). The Role of Financial Reporting Quality and Disclosure Quality in Increasing Commercial Credit. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 1-20. [In Persian]
- Aghdam Mazraeh, Y., Nikoomaram, H., & Banimahd, B. (2017). Democracy and Accounting development, *Management Accounting*, 10(32), 71-80. [In Persian]
- Aghdam Mazraeh, Y., Nikoomaram, H., Rahnamay Roodposhti, F., & Banimahd, B. (2019). Civil liberties and accounting development. *Financial Accounting and Auditing Research*, 11(43), 27-48. [In Persian]
- Ahmed Haji, A. (2016). Trend of hidden values and use of intellectual capital information. *Accounting Research Journal*, 29(1), 81-105.
- Alavi Tabari, S. H., & Asabakhsh, R. (2010). The Role of Audit Committee and Analysis of its Non-Establishment and Non-Application of this Committee in Iran. *Journal of Accounting Advances*, 2(1), 155-177. [In Persian]
- Amirazad, M.H., Baradaran Hassanzadeh, R., Mohammadi, A., & Taghizadeh, H. (2018). Modeling the Factors Affecting Financial Reporting Quality using Grounded Theory in Iran. *Financial accounting researches*, 10(4), 21-42. [In Persian]
- Bahramfar, N., Khajavi, S., & Nazemi, A. (2008). Identifying the Obstacles of Management Accounting Development in Productive Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of Development and Capital*, 1(1), 93-116. [In Persian]
- Barzegar, G., & Ebrahimi, J. (2021). Examining the Effect of External Monitoring on the Relationship between Social Capital and Probability of Fraud. *Applied Research in Financial Reporting*, 9(2), 77-114. [In Persian]
- Belkaoui, A. (1983). Economic, political, and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy (fall)*, 207-219.
- Brazel, J. F., & Dang, L. (2008). The Effect of ERP System Implementations on the Management of Earnings and Earnings Release Dates. *Journal of Information Systems*, 22(2), 1-21.
- Callen, J. L., & Fang, X. (2015). Religion and Stock Price Crash Risk. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 50(1-2), 169-195.

- Cescon, F., Costantini, A., & Grasseti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605-636.
- Cooke, T. E., & Wallace, R. S. Olusegun. (1990). Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 9(2), 79-110.
- Davari, A., & Rezazadeh, A. (2017). Structural equation modeling with PLS software. 4th edition, *Jahad Daneshgahi Publishing Organization*. [In Persian]
- Dorantes, C., Li, C., Peters, G. F., & Richardson, V. J. (2013). The Effect of Enterprise Systems Implementation on the Firm Information Environment. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1427-1461.
- Doupnik, T.S., & Salter, S.B. (1995). External environment and accounting practices: A preliminary test of a general model of international accounting development. *The International Journal of Accounting, Education and Research*, 30(2), 189-207.
- Eatemadi, H., & Tavakoli Mohammadi, M. (2015). The Effects of Environmental Factors on Accounting Development. *Commercial Strategies*, 3(2), 21-34. [In Persian]
- Fakhari, H., & Rezaei Pitenoei, Y. (2018). The impact of the audit committee on the information environment of the company. *Management accounting scientific research quarterly*, 11(36). 63-79. [In Persian]
- Frank, W. G. (2019). An Empirical Analysis of International Accounting Principles. *Journal of Accounting Research*, 17(2), 593
- Gallemore, J., & Labro, E. (2015). The importance of the internal information environment for tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 149-167.
- Ghaderi, K., Ghaderi, S., & Ghaderzadeh, K. (2019). Managerial Ability and Internal Control Quality. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 71-92. [In Persian]
- Givoly, D., Hayn, C. K., & Katz, S. P. (2010). Does Public Ownership of Equity Improve Earnings Quality? *The Accounting Review*, 85(1), 195-225.
- Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2005). The Economic Implications of Corporate Financial Reporting. *SSRN Electronic Journal*, 40(1-3).
- Habib, A., & Azim, I. (2008). Corporate governance and the value-relevance of accounting information. *Accounting Research Journal*, 21(2), 167-194.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379-400.

- Hodge, F. D., Kennedy, J. J., & Maines, L. A. (2004). Does Search-Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting? *The Accounting Review*, 79(3), 687–703.
- Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Rajan, M., Ittner, C., & Baldwin, A. A. (2010). Cost Accounting: a Managerial Emphasis. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 789–790.
- Isa, C. R. (2009). Management Accounting Change Among Local and Foreign Manufacturing Firms in Malaysia. *World Journal of Management*, 1(1), 1-12.
- Jabarzadeh Kongarloui, S., Roshani, H., & Khodayari, S. (2015). The relationship between cultural elements and information asymmetry in financial reporting. *Financial Accounting and Audit Research*, 7(27), 125-142. [In Persian]
- Jennings, J. N., Stoumbos, R. C., & Tanlu, L. D. (2012). The Effect of Organizational Complexity on Earnings Forecasting Behavior. *SSRN Electronic Journal*.
- Jha, A., & Cox, J. (2015). Corporate social responsibility and social capital. *Journal of Banking & Finance*, 60, 252-270.
- Jiang, H., Hu, Y., Zhang, H., & Zhou, D. (2018). Benefits of Downward Earnings Management and Political Connection: Evidence from Government Subsidy and Market Pricing. *The International Journal of Accounting*, 53(4), 255–273.
- Karami, G., Dadashi, I., Firouznia, A., & Kalhornia, H. (2018). Investigating the effect of the quality of internal controls on tax minimization in companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the years 1388-1394. *Auditing Knowledge*, 18(72), 23-55. [In Persian]
- Kashanipour, M., Hamidzadeh, A., Kazempour, M., & Kabirpour, M. (2018). Investigating the influence of economic and human factors in the use of management accounting tools. *scientific research quarterly of management accounting*, 11(36), 81- 92. [In Persian]
- Koshafer, A. (2013). Fifty two tools of management accounting, *Accounting knowledge and research*, 34, 5-34. [In Persian]
- Li, W. L., Xie, G. L., & Hao, J. Y. (2014). The empirical study on the influence of managerial overconfidence on overinvest behavior. *Journal of Shanxi Finance and Economics University*, 10, 76-86.
- Maleki, M., Safavi Hir, S. E., & Naziri, P. (2020). The role of internal quality control in increasing investment efficiency. *Journal of Accounting and Management Vision*, 3(33), 62-72. [In Persian]
- Maqbool-ur-Rehman, S. (2011). Which management accounting techniques influence profitability in the manufacturing sector of Pakistan. *Book Review*, 53.
- Mehrani, K. (1996). The impact of culture on accounting, *Accounting and auditing reviews*. 4(2), 87-114. [In Persian]

- Mehrani, K., & Parvaei, A. (2014). Disclosure quality in family firms listed in the Tehran stock exchange. *Accounting and auditing reviews*, 21(4), 527-540. [In Persian]
- Modares, A., & Hesarzadeh, R. (2008). Quality of financial reporting and investment efficiency. *Stock Exchange Quarterly*, 1(2), 85-116. [In Persian]
- Moghadaspour, H., & Ebrahimi Kordelior, A. (2014). The Presentation of Model of Management Accounting Development in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3(10), 73-106. [In Persian]
- Nair, R.D., & Frank W.G. (1980). The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. *The Accounting Review*, 55, 426-449.
- Namazi, M. (1999). The future of management accounting. *Accounting and auditing reviews*, 8(2), 3-34. [In Persian]
- Nasle Mosavi, S. H., Enayatpour Shiadeh, E., & Azinfar, A. (2022). Effect of Audit Quality on the Relationship Between Audit committee characteristics and financial reporting quality. *Advances in Finance and Investment*, 2(5), 23-44. [In Persian]
- Nikumram, H., & Badavar Nahandi, Y. (2009). Explaining and Developing a Model for Determination and Evaluation of Factors that Affect Financial Reporting Quality Choice in Iran, *Beyond Management*, 13(8), 141-187. [In Persian]
- Nikumram, H., & Bani-Mahd, B. (2009). Accounting Theory Introduction to Descriptive Theories. *Science and Research Unit*. [In Persian]
- Rahnamay Roodposhti, F. (2013). behavioral management accounting, innovation, value creation and application approach. *Islamic Azad University Publications - Science and Research Unit, first edition*. [In Persian]
- Rahnamay Roodposhti, F., & Ahmadi Luyyeh, A. (2016). Management accounting from the perspective of political economy. *In The Fourth Conference of the Iranian Association of Management Accounting*. [In Persian]
- Rahnamay Roodposhti, F., Banimahd, B., & Mirsaedi, S. J. (2014). Modernity and Management Accounting, *Scientific Research Quarterly of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3(12), 1-12. [In Persian]
- Rahnamay Roodposhti, F., Khodayar Yeganeh, S., & Ansarian, R. (2016). Interaction of fear in the components of the survival triangle with cost engineering in moving towards continuous improvement. *In The Fourth Conference of the Iranian Association of Management Accounting*. [In Persian]

- Salter, S.B. (1998). Corporate financial disclosure in emerging markets: does economic development matter? *The International Journal of Accounting*, 33(2), 211-234.
- Sayadi Somar, A., Nasri, K., & Sabzalipoor, F. (2018). Evolution management accounting tools; the solution to reduce the ominous shadow opportunistic restatements. *Management Accounting*, 11(38), 59-78. [In Persian]
- Sepasi, S., & Hassani, H. (2017). Relationship Managers' Religiosity with Earnings Management Behavior. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 1(2) :17-40. [In Persian]
- Sepahvand, F., & Vaghfi, S. H. (2021). Analyzing the relationship between the quality of internal control and the amount of unusual cash with emphasis on the role of risk management. *Advances in Finance and Investment*, 2(3), 51-74. [In Persian]
- Shabahang, R. (2011). Accounting Theory. *Audit Organization Publications*. [In Persian]
- Shokrkah, J. (2016). Behavioral management accounting. *Termeh Publications*, first edition. [In Persian]
- Sulaiman, S., Ramli, A., & Mitchell, F. (2008). What Factors drive Change in Management Accounting in Malaysian Organizations?. *Malaysian Accounting Review*, 7(1), 61-76.
- Sun, J., Lan, G., & Liu, G. (2014). Independent audit committee characteristics and real earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 153–172.
- Tuan Mat, T. Z., Smith, M., & Djajadikerta, H. (2010). Management Accounting and Organisational Change: An Exploratory Study in Malaysian Manufacturing Firms. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(2), 51-80.
- Uyar, A. (2010). Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 113-125.
- Williams, S. M. (1999). Voluntary environmental and social accounting disclosure practices in the Asia-Pacific region: An international empirical test of political economy theory. *The International Journal of Accounting*, 34(2), 209-238.
- Yaghoubian, S., Jamshidi Navid, B., Ghanbari, M., & Nademi, A. (2022). Identify the dimensions of corporate performance appraisal model, influenced by management accounting tools with emphasis on contingency theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(41), 111-128. [In Persian]

Zeynali, M., Vahdati, F., Safari Aghbolagh, M., & Feizi, H. (2022). Investigating the Impact of IFRS Acceptance on Risk Management and Disclosure Quality. *Journal of Accounting and Management Vision*, 5(62), 24-50. [In Persian]

---

#### COPYRIGHTS

© 2024 by the authors. Published by Islamic Azad University, Esfarayen Branch. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

