



بررسی نقش ابعاد جهت‌گیری استراتژیک در میزان اثربخشی تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت‌ها

فرشاد سبزلعلی پور^۱

علی صیادی سومار^۲

شیما شاه‌محمدی^۳

زینب فضلعلی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۲۴

چکیده

هدف از این تحقیق بررسی اثر بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکتی با تاکید بر نقش تعدیل‌کنندگی جهت‌گیری استراتژیک می‌باشد. برای اندازه‌گیری جهت‌گیری استراتژیک از مدل تئودوسیو و همکاران (۲۰۱۲) و برای تکنیک‌های حسابداری مدیریت از مدل لبدوف (۲۰۱۹) استفاده شده است. ابزار تحقیق یک پرسشنامه استاندارد است که در اختیار بخش مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس و فرابورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۱ قرار گرفته است، که پس از پیگیری‌های مکرر تعداد ۹۱ پرسشنامه تکمیل و در اختیار گروه تحقیق قرار گرفت. تجزیه و تحلیل داده‌ها و فرضیه‌های تحقیق با استفاده از نرم افزارهای *Smart PLS* و *SPSS* صورت گرفته است. نتایج تحقیق نشان داد که جهت‌گیری استراتژیک اثر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت را کاهش می‌کند، چرا که در کشور ما به دلیل وجود بازار انحصاری تلاش برای نوآوری، رضایت‌مندی مشتری، رقیب محوری و کاهش بهای محصولات از سوی شرکت‌ها کمتر انجام می‌شود در نتیجه از میزان اثرگذاری تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت‌ها کاسته می‌شود.

واژگان کلیدی: تکنیک‌های حسابداری مدیریت، جهت‌گیری استراتژیک، پایداری شرکت.

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (نویسنده مسئول) f.sabzalipour@ilam.ac.ir

^۲ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری مؤسسه آموزش عالی باختر، ایلام، ایران. Ali69.ilam.ac@gmail.com

^۳ کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، کردستان، ایران.

Sh.shamohamadi@yahoo.com

^۴ دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری مؤسسه آموزش عالی باختر،

ایلام، ایران. zeynabfazlali@gmail.com

۱- مقدمه

در بازار رقابتی امروز ضرورت دارد که سازمان‌ها همواره یک گام جلوتر از رقبا باشند، اما فشارهای محیطی و تحولات آن، سازمان‌ها را با چالش‌های گوناگونی مواجه ساخته است، یکی از عوامل تاثیرگذار برای مواجهه با این چالش‌ها جهت‌گیری استراتژیک سازمان‌هاست، تفکر استراتژیک به سازمان می‌آموزد هیچ‌گاه بهترین شیوه جهت انجام کار وجود ندارد، چرا که دیر یا زود رقبا اقدامات مشابهی را انجام خواهند داد. سازمان‌ها برای باقی ماندن در عرصه رقابت در جستجوی روش‌های خلاقانه و نوآورانه‌اند (خلیل نژاد و همکاران، ۱۳۹۹). از این رو بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت نوآورانه توسط شرکت‌ها می‌تواند آنها را از خطر حذف در شرایط نامطمئن اقتصادی ایمن کند. شرکت‌ها باید از تاثیر تصمیم‌هایشان بر محیط و جامعه آگاه باشند، شرکت‌ها با ترکیب تکنیک‌های حسابداری مدیریت نوین در راهبردهای شرکت می‌توانند بر مشکلات اقتصادی و اجتماعی غلبه کنند. هفت رویه حسابداری مدیریت نوین (هزینه‌یابی/ بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، مدیریت کیفیت جامع، هزینه‌یابی محیطی، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کایزن و تحلیل ارزش) معرفی شدند که توصیه می‌شود شرکت‌ها، این رویه‌های نوین را در استراتژی‌های خود ادغام کنند تا کارایی عملیاتی را برای دستیابی به وضعیت پایداری ارتقا دهند (نارتنی، ۲۰۲۱). بنابراین رویه‌های حسابداری مدیریت با ترکیب در استراتژی‌های شرکت‌ها می‌توانند، تصمیم‌گیری موثر در راستای پایداری را تسهیل کنند. بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت؛ از طریق تصمیم‌گیری صحیح و تجزیه تحلیل داده‌ها در مراحل ارزیابی، برنامه‌ریزی، هماهنگی و کنترل اجرای استراتژی‌ها پایداری را تضمین می‌کند (CIMA، ۲۰۱۴). همچنین رویه‌های حسابداری دسترسی به اطلاعات مناسب و صحیح را برای حمایت از فعالیت‌های شرکت برای تصمیم‌گیری موثر تسهیل می‌کنند. از این رو، در شرکت‌ها پایداری و ارزش برای ذینفعان ایجاد خواهد شد (CIMA، ۲۰۱۴؛ پوسپیتا، ۲۰۲۰). هرچند که پذیرش رویه‌های حسابداری مدیریت نوآورانه توسط شرکت‌ها برای مقابله با تغییرات محیطی و اجتماعی

توسط بحران‌های جهانی پیش‌روی شرکت‌ها تحریک شده است، اما به تنهایی نمی‌تواند پایداری شرکت را تضمین کند (روفینو، ۲۰۱۴). سازمان‌ها باید در مواجهه با هر نیروی محیطی به گونه‌ای خاص رفتار کنند و این رفتار خاص باید در چارچوب جهت‌گیری استراتژیک سازمان تعریف شود (ساهی، گوپتا و چنگ، ۲۰۲۰). جهت‌گیری استراتژیک اشاره به راهکارهایی است که یک سازمان خود را با محیط بیرونی تطبیق می‌دهد (مافی، ۲۰۲۰). امروزه در پژوهش‌های متعددی به تأثیر این متغیر بر متغیرهای دیگر (مانند عملکرد، نوآوری، نوآوری استراتژیک و مانند آنها) یا تاثیر بر روابط بین متغیرها اشاره شده است (تئودیسو و همکاران، ۲۰۱۲؛ آگوستو و کوئلهو، ۲۰۰۹؛ هالت و همکاران، ۲۰۰۵؛ ژوو همکاران، ۲۰۰۵). مبتنی بر این پژوهش‌ها می‌توان ادعا کرد جهت‌گیری استراتژیک می‌تواند ظرفیت‌های یک سازمان را جذب و به سمت نوآوری سوق دهد. سازمان‌ها همواره درصدد یافتن راهی کم‌خرج برای توسعه نوآوری استراتژیک و توسعه محصولات جدید هستند. نقش جهت‌گیری استراتژی در این راستا انکارناپذیر است و سازمان‌ها بایستی زیرساخت‌های نوآوری را در استراتژی‌های تدوینی خود بگنجانند (خلیل نژاد و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین جهت‌گیری استراتژیک می‌تواند بر به‌کارگیری تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت تاثیرگذار باشد. برای رقابت مؤثر در بازار و جلب رضایت مشتریان، سازمان‌ها نه تنها باید از تکنیک‌های حسابداری مدیریت مناسب استفاده کنند، بلکه باید با نگاه استراتژیک به محیط اقتصادی و عملیاتی سازمان این انتخاب‌ها را تعدیل کنند (صیادی سومار و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین انتظار می‌رود توجه به جهت‌گیری استراتژیک بتواند بر میزان اثربخشی تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت موثر باشد. لذا این تحقیق سؤال اصلی را با مضمون مطرح می‌نماید که آیا ابعاد جهت‌گیری استراتژیک تاثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت‌ها را تعدیل می‌کند؟ دستاوردها و ارزش افزوده این تحقیق را می‌توان بدین شرح برشمرد: (۱) یافته‌ها نشان می‌دهد که تمرکز بر ابعاد جهت‌گیری استراتژیک تا چه اندازه می‌تواند نقش بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت در

پایداری شرکت را تحت الشعاع قرار دهد، این نتایج می‌تواند میزان اثربخشی اطلاعات حسابداری مدیریت در اتخاذ تصمیمات مدیران را تحت تاثیر قرار دهد. (۲) با توصیف و طبقه‌بندی تکنیک‌ها حسابداری مدیریت در ۶ بخش دگرگونی و مدیریت هزینه- راهبردهای مالی - ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها- مدیریت و کنترل بودجه- تصمیم‌های قیمت‌گذاری، تخفیف‌ها و محصولات و خزانه داری و مدیریت نقدینگی به غنای روش‌شناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت می‌افزاید.

۲- مبانی نظری و بسط فرضیه‌ها

۲-۱- مدل بلوغ حسابداری مدیریت لبدوف

در طی سالهای ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۹، لبدوف مدلی برای بلوغ حسابداری مدیریت در کشور روسیه ارائه کرد. هدف او برآورده نمودن نیازهای اساسی و اطلاعاتی برای ذینفعان کلیدی و حمایت از تصمیمات مختلف در مفاهیم، ابعاد و مولفه‌های ۱۴ گانه حسابداری مدیریت (دگرگونی و مدیریت هزینه، راهبرد های مالی، ارزیابی سرمایه‌گذاری و ...) مدیران ارشد سازمان‌ها بود. مدیران می‌بایست بررسی می‌نمودند که تا چه حد اصول جهانی حسابداری مدیریت (GMAP) در رویه‌های حسابداری مدیریت (MAPs) در یک سازمان جاری گردیده است. اصول جهانی حسابداری مدیریت عبارتند از:

نفوذ/اطلاع رسانی: که رعایت آن باعث بینشی در سازمان می‌شود که نافذ بوده و ارائه تصمیمات بهتر درباره راهبرد و اجرای آن در تمام سطوح سازمان می‌گردید.

رابط پذیري: اطلاعات ربط پذیر به سازمان کمک می‌کند تا اطلاعات مورد نیاز برای ایجاد راهبرد و تاکتیک‌های اجرای آنها طرح‌ریزی شده و منبع‌یابی شوند.

ارزش: که باعث می‌گردد تا تاثیر بر ارزش تحلیل و سناریوهای متفاوت شبیه‌سازی شود. در نتیجه روابط علت و معلولی بین داده‌ها و خروجی‌ها به اثبات می‌رسد. **مباشرت:** که باعث می‌گردد روابط و منابع به شکل فعالانه‌ای مدیریت شود تا از دارایی‌های مالی و غیر مالی، شهرت و ارزش سازمان حفاظت شود.

لبدوف (۲۰۱۹) در طراحی مدل بلوغ حسابداری مدیریت، اساس انتخاب بُعد، را اصول جهانی حسابداری مدیریت (GMAP) قرار داد، سپس هر بُعد را با معیارها و رویه‌های حسابداری مدیریت (MAPs) تطبیق داد، و با توضیحات کیفی سطح بلوغ را مشخص نمود. او سطح بلوغ را در چهار لایه تقسیم‌بندی نمود. ۱- لایه صفر: حسابداری مدیریت وجود ندارد. ۲- عرضه کننده اطلاعات: واحد حسابداری مدیریت در حال شکل‌گیری و گزارشگری بر مبنای اطلاعات گذشته است. ۳- شریک تجاری (رایزن): حسابداران مدیریت در نقش متخصص و مشاور مدیریت عمل می‌کنند. ۴- نقش رهبری: حسابداران مدیریت؛ در نقش رهبران مالی و استراتژیک در شرکت فعالیت می‌کند. مدل لبدوف در جدول (۱) ارائه شده است. بر اساس ابعاد و مولفه‌های مدل لبدوف فنون حسابداری مدیریت که با پایداری شرکت مرتبطند عبارتند از: در لایه عرضه کننده اطلاعات ۲ مولفه مدیریت خزانه و وجه نقد؛ دگرگونی و مدیریت بها؛ در لایه رایزن ۲ مولفه کنترل مدیریتی و بودجه‌ای؛ تصمیمات قیمت، تخفیفات و تخمین‌ها محصولات، و برای لایه رهبری ۲ مولفه راهبرد مالی و ارزیابی سرمایه‌گذاری در نظر گرفته شده است. نظریه ذینفعان بیان می‌کند که شرکت‌ها برای بقا باید روابط خود با سهامداران را مدیریت کنند (هاهن و کیهنن، ۲۰۱۳). از طرفی تئوری ذینفعان در حسابداری مدیریت؛ مبنای نظری جهت توضیح علل بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت به ویژه در خصوص ارزیابی عملیات فراهم می‌کند. در این خصوص افشای اطلاعات از سوی مدیران جهت نشان دادن تاثیر بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت در خلق وضعیت پایدار شرکت ضروری است (بایمن، ۱۹۹۰). به عبارتی تئوری ذینفعان در ۲ مقوله مهم در حسابداری مدیریت یعنی تخصیص و تسهیم هزینه و قیمت‌گذاری انتقالی بکار گرفته می‌شود. قرارداد نمایندگی منجر به افزایش درآمد و کاهش هزینه شرکت می‌گردد (لی، ۱۹۹۲). در گذشته نقش حسابداران مدیریت به ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری، محدود شده بود ولی مطالعات اخیر نشان داد که حسابداران مدیریت معاصر جزء جدایی‌ناپذیری از فرآیند تصمیم‌گیری استراتژیک هستند (آور و کادز، ۲۰۰۹).

امروزه حسابداری مدیریت به عنوان ابزار تصمیم‌گیری در تعیین نحوه تخصیص منابع و کنترل آن و حصول اطمینان از بکارگیری مؤثر و کارای منابع شناخته شده است. به عبارتی بین اطلاعات حسابداری، تصمیم‌گیری و پاسخگویی وابستگی وجود دارد و این اطلاعات موجب پایداری شرکت می‌شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶). یکپارچگی حسابداری مدیریت از سه جنبه منجر به پایداری شرکت در تئوری ذینفعان می‌شود: (۱) استراتژی سطح شرکت (تبیین آینده): یکپارچگی با موضوعات مدیریت استراتژیک همچون چشم‌انداز، مأموریت و استراتژی کسب و کار، به طوری که حسابداری مدیریت استراتژیک ارتباط بین فعالیت‌های کوتاه‌مدت و معیارهای عملکردی را با چشم‌انداز مدیران شرکت فراهم می‌کند. (۲) استراتژی سطح بازار (موقعیت‌یابی در بازار): حسابداری مدیریت با تحلیل بازار و ترکیب آن با بازاریابی به موقعیت‌یابی برند محصولات شرکت در بازار کمک می‌کند و از این طریق توان رقابتی شرکت را افزایش و پایداری شرکت را موجب می‌شود. (۳) استراتژی سطح عملیات (خلق ارزش در شرکت): حسابداری مدیریت با حرکت به سمت تولید ارزش آفرین از طریق هماهنگی با مدیریت عملیات؛ زمینه‌ی رشد پایدار را فراهم می‌کند (ویکراماسینگ و آلواتج، ۲۰۰۷). بنابراین تکنیک‌های حسابداری مدیریت در ۴ مقوله (۱) برنامه‌ریزی عملیاتی، (۲) ارزیابی عملکرد، (۳) شکل‌دهی استراتژی و (۴) پشتیبانی از تصمیم، رابطه مثبتی با پایداری شرکت‌ها دارند و سیستم ارزیابی عملکرد جامع تاثیر با اهمیتی بر سطوح شناخت و انگیزش مدیران دارد که منجر به بهبود وضعیت مدیریتی در سطح شرکت می‌شود (روزان و هشیم، ۲۰۱۸). بر مبنای استدلال‌های فوق فرضیه اول تحقیق به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

فرضیه اول: تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت تاثیر دارد. مدیران به اطلاعات حسابداری به عنوان یک ابزار مهم تصمیم‌گیری نیازمندند، درواقع این اطلاعات موجب می‌شود که مدیران دو وظیفه برنامه‌ریزی و کنترل را بهتر انجام دهند (هادیان و همکاران، ۱۳۸۵). وربتین (۲۰۱۰) دربررسی تاثیر استراتژی، ساختار و نوآوری‌های فنی واحد تجاری بر تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل در

سطح واحدهای تجاری دریافت که استراتژی واحد تجاری بر تغییر در مولفه‌های سیستم حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری تاثیر می‌گذارند. راجیو و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند که استراتژی رقابتی منجر به ایجاد یک وضعیت پایدار در عملکرد واحد تجاری می‌شود. در نتیجه جهت‌گیری استراتژیک را یک مولفه اصلی در ایجاد وضعیت پایدار در شرکت معرفی می‌نمایند. بر مبنای استدلال‌های فوق فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

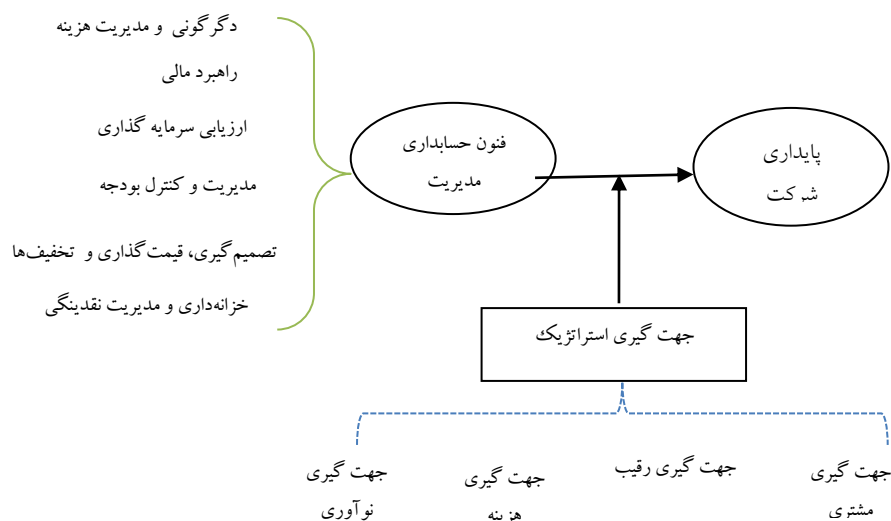
فرضیه دوم: جهت‌گیری استراتژیک بر پایداری شرکت تاثیر دارد. ابعاد جهت‌گیری استراتژیک رهنمودهای هستند که بر تدوین استراتژی تجاری شرکت تاثیر می‌گذارد. آنها دستورالعمل‌های استراتژیک اجرایی شرکت را انعکاس می‌دهند، که به رفتار صحیح مدیران برای پایداری بهتر کمک می‌کنند (مصلح و همکاران، ۱۳۹۵). در واقع جهت‌گیری استراتژیک شامل خطوط کلی برای اقدامات و تصمیمات استراتژیک است. این مفهوم شامل مجموعه‌ای از ارزش‌هایی است که تلاش‌های سازمان برای کسب مزیت رقابتی بر پایه آنها استوار شده- اند (جانسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ استارتر و همکاران، ۲۰۰۶). اسلاتر و همکاران (۲۰۰۶) جهت‌گیری استراتژیک را الگوی حاکم بر تصمیمات کسب و کار در راستای عملکرد برتر تعریف می‌کنند. به عبارتی جهت‌گیری استراتژیک چگونگی حرکت تهاجمی یا تدافعی سازمان را منعکس می‌کند و بیانگر تمایل شرکت در کشف و توسعه توانایی‌ها، محصولات یا بازارها است (مینگ لائو، ۲۰۱۱؛ کازمساپ، ۲۰۱۷). لذا می‌توان ابراز نمود که جهت‌گیری استراتژیک سازمان نقشی بی-بدیل در فعالیت‌های نوآورانه دارد. همچنین پذیرش رویه‌های حسابداری مدیریت نوآورانه توسط شرکت‌ها اقدامی مؤثر برای مقابله با تغییرات محیطی و اجتماعی بشمار می‌رود که پایداری شرکت را تضمین می‌کند (روفینو، ۲۰۱۴). بنابر استدلال‌های فوق فرضیه سوم تحقیق به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه سوم: جهت‌گیری استراتژیک تاثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت را تعدیل می‌کند. بر اساس مبانی نظری و بسط فرضیه‌های تحقیق ارائه شده، مدل نهایی تحقیق در شکل (۱) ارائه شده است.

۲-۲- پیشینه تحقیق

نارتی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی رویه‌های حسابداری مدیریت نوآورانه بر پایداری شرکت‌های کوچک و متوسط تولیدی پرداختند، آنان دریافتند که می‌توان رویه‌های حسابداری مدیریت نوآورانه را به عنوان یک ابزار استراتژیک ردیابی و کنترل کرد که این امر اطلاعات دقیقی را برای پیشبرد اهداف شرکت‌های کوچک و متوسط تولیدی فراهم می‌آورد که موجب پایداری عملکردی آنان می‌گردد. لاپسلی و رکرس (۲۰۱۷) در بررسی ارتباط حسابداری مدیریت استراتژیک با فرهنگ سازمانی دریافتند که حسابداری مدیریت ارتباط مثبتی با اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک داد و بین سیستم‌های اطلاعات کیفی و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه وجود دارد و سیستم‌های اطلاعات کیفی تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل‌گری می‌کند، نتایج همچنین نشان داد که رابطه مثبتی بین فرهنگ نوآوری محور و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد و رابطه مثبتی بین فرهنگ نتیجه‌گرا و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد. گیچاگا و آدودا (۲۰۱۳) در پژوهشی تأثیر رفتارهای حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌های تولیدی در کنیا را در دوره مالی ۲۰۱۱-۲۰۰۶ با روش توصیفی بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد که اطلاعات مربوط به شیوه‌های تصمیم‌گیری، رایج‌ترین روش

حسابداری مدیریت در کنیا است و به دنبال آن تجزیه و تحلیل استراتژیک، بودجه‌بندی، ارزیابی عملکرد، هزینه، اندازه و اهرم مالی در درجه بعدی استفاده قرار دارد. امامی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی تاثیر جهت‌گیری استراتژیک بر توسعه محصول جدید را مورد بررسی قرار دادند، آنان دریافتند که شرکت‌ها باید زیرساخت‌های نوآوری در استراتژی‌های برتامه‌ریزی شده را پی‌ریزی کنند، و جهت‌گیری استراتژیک را مزیتی رقابتی برای عملکرد توسعه محصول جدید معرفی نمودند. خلیل‌نژاد و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی تاثیر ظرفیت جذب دانش نوآوری استراتژیک با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گری جهت‌گیری استراتژیک دریافتند که روشن بودن جهت‌گیری استراتژیک باعث افزایش اثر نوآوری استراتژیک می‌شود. عارف‌منش و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی تاثیر ورود به بازار و جهت‌گیری استراتژیک بر عملکرد مالی دریافتند که شرکت‌های پیرو اولیه با استفاده از استراتژی تمایز و شرکت‌های تازه وارد با استراتژی رهبری هزینه عملکرد مالی موفق‌تری دارند. میرباقری رودباری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به وضعیت مدیریت استراتژیک در ایران: رویکرد تکنیکی - مدیریتی پرداختند، آنان دریافتند که صنعت بر میزان رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک موثر است. توجه به ویژگی‌های صنعت هم از نقطه نظر تجربی و هم نظری، می‌تواند دیدگاه بهتری برای استفاده از رویه‌های حسابداری مدیریت در اختیار مدیران شرکت‌ها قرار دهد.



شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق

جدول ۱- ترکیب *MAPs* و *GMAPs* (مدل لبدوف)

معیارها رویه‌های حسابداری	اصول حسابداری مدیریت جهانی			
<i>MAPs</i>	<i>GMAPs</i>			
	مباشرت	ارزش	رابط پذیري	نفوذ
دگرگونی و مدیریت بها، گزارشگری برون سازمانی، راهبرد مالی، کنترل داخلی، ارزیابی سرمایه‌گذاری، کنترل مدیریتی و بودجه - ای، تصمیمات قیمت، تخفیفات و محصولات، مدیریت پروژه، تبعیت و رعایت مقرراتی، مدیریت منابع، مدیریت ریسک، مدیریت راهبردی مالیات، مدیریت خزانه و نقدینگی، حسابرسی داخلی	<p>نفوذ: اطلاع‌رسانی بینشی را فراهم می‌کند که نافذ است. حسابداری مدیریت با مباحثه‌ها شروع می‌شود و پایان می‌یابد. اصول طراحی شده اند تا به سازمان‌ها کمک کنند تفکر جزیره‌ای را محدود کنند و تفکر یکپارچه را تشویق کنند تا به تصمیم‌گیری بهتر بیانجامد. (احمدی، ۱۳۹۵)</p> <p>رابط پذیري: اطلاعات ربط پذیر هستند. حسابداری مدیریت، اطلاعات ربط پذیر را در صورت نیاز در دسترس تصمیم‌گیران قرار می‌دهد. اصول، رهنمودی برای شناسایی اطلاعات گذشته، حال و آینده، شامل داده‌های مالی و غیر مالی از منابع بیرونی و درونی فراهم می‌کند. این داده‌ها شامل داده‌های اجتماعی، زیست محیطی و اقتصادی می‌شود. (احمدی، ۱۳۹۵)</p> <p>ارزش: تاثیر بر ارزش تحلیل می‌شود. حسابداری مدیریت، راهبرد سازمان را با مدل تجاری مرتبط می‌سازد. این اصل به سازمان‌ها کمک می‌کند تا سناریوهای متفاوت را شبیه‌سازی کنند و تاثیر آنها بر ایجاد و حفظ ارزش را درک کنند. (احمدی، ۱۳۹۵)</p> <p>اعتماد: مباشرت، اعتماد را می‌سازد. پاسخ‌گویی و مذاقه، فرایند تصمیم‌گیری را عینی‌تر می‌سازد. موازنه منافع تجاری کوتاه مدت در برابر ارزش بلند مدت برای ذینفعان، اعتبار و اعتماد را بهبود می‌سازد. (احمدی، ۱۳۹۵)</p>			

۳- روش شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع علی مقایسه‌ای است که به دنبال بررسی تاثیر علت و معلولی میان متغیرها است. همچنین این تحقیق از نظر نوع نتایج تحقیق، کاربردی؛ و به دلیل بررسی اثر متغیرها با استفاده از مدل معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی از نوع همبستگی است. در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و فرضیه‌های تحقیق با استفاده از نرم‌افزارهای *Smart PLS* و *Sps* شده است. در روش حداقل مربعات جزئی، ابتدا برازش مدل مورد بررسی قرار گرفته و در صورت تأیید سپس آزمون فرضیه‌ها انجام می‌شود. لذا جهت بررسی برازش مدل می‌بایست ابتدا آزمون‌های بار عاملی؛ پایایی‌سازه، روایی همگرا و روایی واگرا انجام شود. سپس آزمون‌های مدل ساختاری شامل ضریب معناداری، معیار R^2 و معیار Q^2 انجام می‌شود و در پایان آزمون‌های مدل اندازه‌گیری و ضرایب مسیر تعیین شوند.

جامعه آماری شامل شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس و فرابورس در سال ۱۴۰۱ می‌باشد، که پرسشنامه تحقیق در اختیار بخش مالی شرکت‌ها قرار گرفت و پس از پیگیری‌های مکرر تعداد ۹۱ پرسش‌نامه تکمیل و عودت داده شدند، به منظور اطمینان از کفایت حجم نمونه در تحلیل عاملی از دو شاخص *KMO* و بارتلت استفاده شد. نتایج جدول (۲) نشان می‌دهد که مقدار آماره *KMO* برابر با ۰/۷۱۸ بدست آمده است که بیشتر از ۰/۷ بوده و نشان می‌دهد که حجم نمونه به منظور تحلیل عاملی مناسب است. سطح معناداری برای آزمون بارتلت کمتر از ۰/۰۵ بدست آمده است که نشان می‌دهد مدل دارای همسانی واریانس نبوده و می‌توان از روش حداقل مربعات جزئی استفاده کرد. خلاصه اطلاعات آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان تحقیق به شرح جدول (۳) ارائه می‌شود.

جدول ۲- نتایج آزمون KMO و بارتلت

آزمون KMO		۰/۷۱۸
آزمون بارتلت	آماره خی دو	۲۳۷۹/۱۹۴
	درجه آزادی	۱۱۷۶
	سطح معناداری	۰/۰۰۰

جدول ۳- آمار توصیفی مشارکت کنندگان تحقیق

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
واحد حسابداری	دارای واحد حسابداری مدیریت	۳۴	٪۳۷
	فاقد واحد حسابداری مدیریت	۵۷	٪۶۳
سمت شخص تکمیل	مدیر مالی	۲۷	٪۳۰
	حسابدار	۴۸	٪۵۳
کننده اطلاعات	مدیربخش حسابداری مدیریت	۱۲	٪۱۳
	سایر	۶	٪۵
	پذیرفته شده در بورس	۶۲	٪۶۸
وضعیت شرکت	پذیرفته شده در فرابورس	۲۹	٪۳۲
	مرد	۷۷	٪۸۵
جنسیت	زن	۱۴	٪۱۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴- نحوه اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق به شرح ذیل است:
 الف) متغیر تعدیل‌گر: جهت‌گیری استراتژیک که از طریق پرسشنامه تئودوسیو و همکاران (۲۰۱۲) بررسی شده است که دارای ۴ بعد زیر است. ابعاد مدل تئودوسیو و همکاران (۲۰۱۲) عبارتند از:

۱) بعد جهت‌گیری مشتری (مشترک): مفهوم مشتری‌گرایی شامل درک نیازهای مشتری وارضای آن‌ها و همین‌طور درک و کاهش ضررهای انگاشتی وی می‌باشد. مفهوم نزدیک به توصیف دیگر محققان از جهت‌گیری مشتری را هامبورگ (۱۹۹۸) به شکل نزدیکی به مشتری، با ابعادی از قبیل صداقت در ارائه اطلاعات به مشتریان و انعطاف‌پذیری در معامله با آن‌ها بیان می‌دارد تا نشان دهد که شرکت‌ها چگونه باید با مشتریان خود تعامل داشته باشند. پرسشنامه شامل طرح ۵ سوال برای سنجش این بعد از جهت‌گیری استراتژیک است.

۲) بعد جهت‌گیری رقیب: رقیب محوری به معنای درک مداوم قابلیت‌ها و راهبردهای رقبای بالقوه و فعلی در رفع نیازهای مشتریان است که هدف سازمان‌ها را تامین می‌کند و استفاده از دانش شناخت رقبای راستای ایجاد ارزش برتر در مشتری است (نارور و اسلیتر، ۱۹۹۰). پرسشنامه شامل طرح ۱۰ سوال برای سنجش این بعد از جهت‌گیری استراتژیک است.

۳) بعد جهت‌گیری هزینه (داخلی): هزینه‌گرایی عبارتست از مجموعه اقداماتی که سازمان برای تامین رضایت‌مندی مشتریان، همراه با کنترل و کاهش مستمر هزینه‌های محصولات انجام می‌دهد (بزرگی، ۱۳۹۳). پرسشنامه شامل طرح ۵ سوال برای سنجش این بعد جهت‌گیری استراتژیک است.

۴) بعد جهت‌گیری نوآوری: نوآوری فرآیندی است که از طریق ساختار شکنی در بازار موجود و با معرفی محصولات و یا خدمات جدید ثروت و ارزش ایجاد می‌شود که باعث حرکت منابع به سمت شرکت‌های جدید می‌شود و در نتیجه اجازه رشد شرکت‌های جدید

را می‌دهد. علاوه بر این نوآوری از جمله انگیزه‌های کلیدی برای شروع یک کسب و کار است (پیرلا، ۲۰۱۲). پرسشنامه شامل طرح ۴ سوال برای سنجش این بعد جهت‌گیری استراتژیک است. هر سؤال دارای پنج گزینه است و طریقه نمره‌گذاری این پرسشنامه براساس طیف لیکرت پنج‌درجه ای است که گزینه‌های آن از کاملاً مخالفم = ۱ تا کاملاً موافقم = ۵ رتبه بندی شده‌اند؛ به طوری که نمره ۱ نشان‌دهنده میزان جهت‌گیری استراتژیک؛ ضعیف در سازمان و نمره ۵ بازگو کننده میزان جهت‌گیری استراتژیک قوی است.

ب) متغیر مستقل: تکنیک‌های حسابداری مدیریت: تکنیک‌های حسابداری مدیریت به تفکیک هر حوزه براساس پرسشنامه نارتی و همکاران (۲۰۲۱)، شامل ۶ سر فصل موضوعی و ۱۷ سوال است که به شرح زیر تعیین می‌گردند:

۱) دگرگونی و مدیریت هزینه: رویه‌ای جهت شناسایی و کاهش پایدار اتلاف منابع در سراسر سازمان است که منجر به آزادسازی منابع جهت حفظ و ایجاد ارزش برای ذینفان می‌گردد. پرسشنامه شامل طرح ۴ سوال برای سنجش این حوزه از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است.

۲) راهبرد های مالی: وجود راهبرد مالی و نظارت بر آن در سازمان موجب می‌گردد تخصیص بهینه منابع کمیاب سرمایه در شرایط رقابتی بازار جهت دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده صورت پذیرد. پرسشنامه شامل طرح ۳ سوال برای سنجش این حوزه از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است.

۳) ارزیابی سرمایه‌گذاری: ارزیابی سرمایه‌گذاری به منظور پذیرش و یا رد یک سرمایه‌گذاری خاص بر مبنای بررسی همسویی آن با راهبردها، توانایی‌ها، و اولویت‌های سازمانی صورت می‌پذیرد به طوری که بازده مورد قبول آن غالب بر ریسک های غیرقابل پذیرش باشد. پرسشنامه شامل طرح ۳ سوال برای سنجش این حوزه از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است.

۴) مدیریت و کنترل بودجه: سیستم کنترل پیشگیرانه مقایسه عملکرد با اهداف از پیش تعیین شده در تمامی سطوح سازمان، شامل پروژه‌ها، افراد، فعالیت‌ها،

فرآیندها، حجم فروش و درآمدها، کمیت منابع، هزینه‌های عملیاتی و سایر هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها و جریان های نقدی در کنار معیارهای غیرمالی است. پرسشنامه شامل طرح ۳ سوال برای سنجش این حوزه از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است.

۵) تصمیم‌های قیمت‌گذاری، تخفیف‌ها و محصولات: تصمیم‌گیری در مورد اینکه چه چیزی تولید و چه خدمتی ارائه گردد و تعیین ساختار قیمت فروش و تخفیفات اعطایی بابت محصولات و خدمات است. پرسشنامه شامل طرح ۳ سوال برای سنجش این حوزه از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است.

۶) خزانه‌داری و مدیریت نقدینگی: در خصوص تأمین منابع نقد از درون و بیرون سازمان، مدیریت ریسک نوسان های نرخ ارز و نرخ بهره، اخذ تسهیلات بانکی، و مدیریت نقدینگی است. پرسشنامه شامل طرح ۳ سوال برای سنجش این حوزه از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است.

هر سؤال دارای ۴ گزینه است و طریقه نمره گذاری این پرسشنامه براساس طیف لیکرت چهاردرجه‌ای است که گزینه‌های آن از کاملاً بلی = ۴ ؛ تا اندازه‌ای = ۳؛ خیر لازم نمیدانم = ۲ و خیر لازم می دانم ولی ممکن نیست = ۱ رتبه‌بندی شده‌اند.

ج) متغیر وابسته: پایداری شرکت یعنی توانایی سازمان در برآورده کردن نیازهای مستقیم خود و نیازهای غیرمستقیم ذینفان بدون آنکه توانایی آنان در تأمین نیازها و خواسته‌های آتی کاهش یابد. به عبارتی حوزه‌های مهم پایداری مربوط به مشتریان و موقعیت بازار، تخصیص منابع، مدیریت ریسک و عملکرد مالی است. برای اندازه‌گیری متغیر از طریق پرسشنامه نارتی و همکاران (۲۰۲۱) ؛ در قالب طرح ۶ سوال مورد بررسی قرار خواهد گرفت. هر سؤال دارای ۴ گزینه است و طریقه نمره‌گذاری براساس طیف لیکرت است که گزینه‌های آن از کاملاً بلی = ۴ ؛ تا اندازه‌ای = ۳؛ خیر لازم نمی دانم = ۲ و خیر لازم می دانم ولی ممکن نیست = ۱ رتبه‌بندی شده‌اند.

۵- تجزیه و تحلیل آماری

مقدار عدد بحرانی ۰/۵ می‌باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در جدول (۴) مقدار این ضریب برای هر یک از سازه‌ها آمده است، میزان AVE برای همه سازه‌ها بیش از ۰/۵ است، لذا روایی همگرا سازه‌ها تایید می‌شود.

• روایی واگرا

روایی واگرا؛ میزان رابطه سازه با شاخص‌هایش در مقایسه رابطه آن سازه با سایر سازه‌ها را تعیین می‌کند؛ روایی واگرایی قابل قبول یعنی یک سازه در کل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. مدل در صورتی روایی واگرایی قابل قبولی دارد که اعداد مندرج در قطر اصلی از مقادیر زیرین خود بیشتر باشند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). نتایج روایی واگرا در جدول (۵) حکایت از تایید روایی واگرا سازه‌ها دارد.

• مدل معادلات ساختاری

معیار R^2 برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش بخش ساختاری مدلسازی معادلات ساختاری بکار می‌رود و نشان از تاثیری دارد که یک متغیر برون-زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. نکته ضروری در اینجا این است که R^2 تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) مدل محاسبه می‌گردد. هر چه قدر مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زا یک مدل بیشتر باشد نشان از برازش بهتر مدل است. چین (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان ضعیف، متوسط، قوی بودن مدل را تعیین می‌کند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). مقدار R^2 برای سازه در جدول (۶) مقدار ۰/۶۸۴ را نشان می‌دهد. که نشان از قوی بودن برازش مدل ساختاری دارد. معیار Q^2 قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌کند. در صورتی که مقدار Q^2 در مورد یک سازه درون‌زا ۰/۰۲، ۰/۱۵ یا ۰/۳۵ باشد، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه مربوط به آن را دارد. به منظور محاسبه Q^2 از فرمول رو به رو استفاده می‌شود:

$$Q^2 = 1 - \frac{SSE}{SSO}$$

مطابق با یافته‌های جدول (۷)، مقدار Q^2 تمامی عامل-ها بالاتر از متوسط می‌باشد.

جهت بررسی برازش مدل ابتدا آزمون‌های بار عاملی؛ پایایی سازه، روایی همگرا و روایی واگرا انجام شده است. سپس آزمون‌های مدل ساختاری شامل ضریب معناداری، معیار R^2 و معیار Q^2 انجام شود و در پایان آزمون‌های مدل کلی پژوهش و مدل اندازه‌گیری و ضرایب مسیر تعیین شوند.

• روایی تأییدی

به منظور بررسی روایی تأییدی از بار عامل استفاده شده است، بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵ مورد تأیید است. نتایج مدل اندازه‌گیری در شکل‌های ۲ و ۳ نشان داده شده است، همانطور که نتایج نشان می‌دهد بارهای عاملی برای تمامی گویه‌ها بزرگتر از ۰/۵ بدست آمده است. به علاوه، مقادیر T برای همه گویه‌های تبیین-کننده مولفه‌های تشکیل دهنده هر متغیر بیشتر از مقدار ۱/۹۶ در سطح معناداری $\alpha = ۰/۰۵$ است. در مجموع، مقادیر بارهای عاملی و T بر وجود روایی سازه-های تحقیق دلالت دارد.

• پایایی مدل

به منظور بررسی پایایی سازه‌ها از دو شاخص ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ میزان سازگاری درونی و پایایی ابزارهای اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق را نشان می‌دهد. در پایایی ترکیبی، پایایی سازه‌ها با توجه به همبستگی بین سازه‌ها با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در صورتی که مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایایی درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد و مقدار کمتر از ۰/۶ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد.

مطابق با نتایج جدول (۴) آزمون آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای همه سازه‌ها بالاتر از ۰/۷ است که نشان می‌دهد پایایی متغیرهای تحقیق، مورد تأیید است.

• روایی همگرا

روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با شاخص‌ها می‌پردازد که هرچه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) را برای سنجش روایی همگرا معرفی کرده و اظهار داشتند که

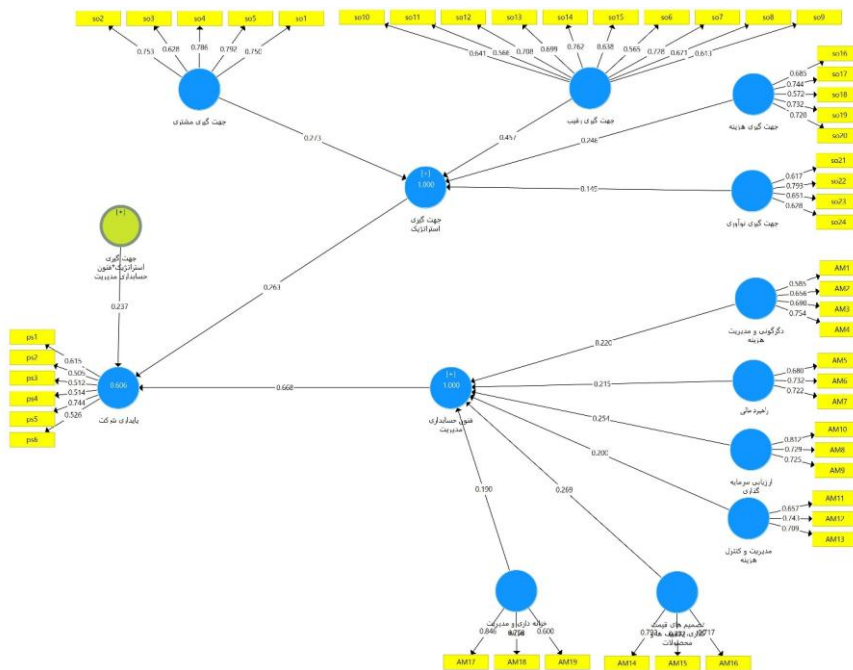
وتزلس و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۲۵، ۰/۰۱ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نمودند.

$$GOF = \sqrt{0.684 \times 0.239} = \sqrt{0.163} = 0.404$$

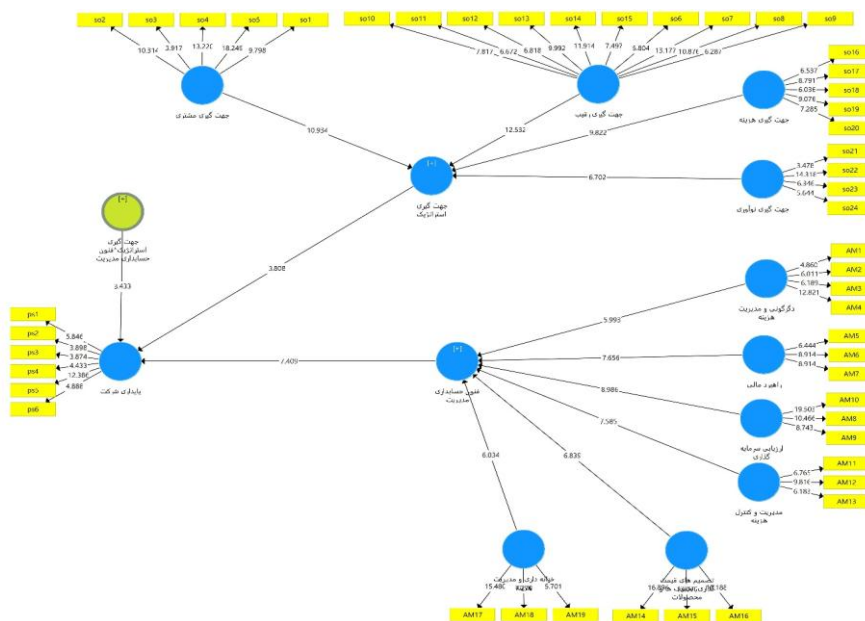
توجه به مقدار GOF بدست آمده برابر با ۰/۴۰۴ که بیشتر از ۰/۳۶ است می‌توان گفت که مدل از برازش مناسب و قوی برخوردار است.

برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده شده است. این معیار به محقق کمک می‌کند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل پژوهش، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. معیار GOF طبق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{AVE(Communalities) \times R^2}$$



شکل ۲- مدل بیرونی حداقل مربعات جزئی (مدل اندازه‌گیری)



شکل ۳- آماره t -Value مدل کلی تحقیق (روش بوت استرپینگ)

جدول ۴- بررسی روایی همگرا و پایایی سازه‌های مدل

AVE	CR	آلفای کرونباخ	سازه
۰/۵۷۲	۰/۸۰۰	۰/۷۲۴	ارزیابی سرمایه‌گذاری
۰/۵۷۹	۰/۸۰۴	۰/۷۳۵	تصمیم‌های قیمت‌گذاری، تخمین و تخفیف‌ها محصولات
۰/۵۷۱	۰/۹۳۲	۰/۹۲۳	جهت‌گیری استراتژیک
۰/۵۳۸	۰/۸۸۵	۰/۸۵۶	جهت‌گیری رقیب
۰/۵۵۴	۰/۸۶۱	۰/۷۹۸	جهت‌گیری مشتری
۰/۵۵۷	۰/۷۶۹	۰/۸۰۳	جهت‌گیری نوآوری
۰/۵۸۱	۰/۸۲۱	۰/۷۲۸	جهت‌گیری هزینه
۰/۵۴۷	۰/۷۸۱	۰/۷۷۳	خزانه‌داری و مدیریت هزینه
۰/۵۵۴	۰/۷۶۸	۰/۷۹۹	دگرگونی و مدیریت هزینه
۰/۵۰۷	۰/۷۵۵	۰/۷۱۷	راهبرد مالی
۰/۵۸۴	۰/۸۸۸۱	۰/۸۵۸	تکنیک‌های حسابداری مدیریت
۰/۶۹۶	۰/۷۴۶	۰/۷۸۹	مدیریت و کنترل هزینه
۰/۵۳۲	۰/۷۴۴	۰/۷۹۳	پایداری شرکت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۶- مقدار R^2 متغیرهای وابسته

متغیر وابسته	R^2	R^2 تعدیل شده
پایداری شرکت	۰/۶۰۶	۰/۵۹۲
جهت‌گیری استراتژیک	۰/۷۰۵	۰/۶۵۴
تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۷۴۱	۰/۷۰۲
میانگین	۰/۶۸۴	۰/۶۴۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- معیار Q^2

سازه	SSO	SSE	Q^2
پایداری شرکت	۵۴۶	۴۵۶/۱۱۸	۰/۱۶۵
جهت‌گیری استراتژیک	۲۱۸۴	۱۵۲۴/۶۹۲	۰/۳۰۲
تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۱۷۲۹	۱۲۹۸/۰۱۹	۰/۲۴۹
میانگین			۰/۲۳۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- روایی واگرا سازه با روش فورنل - لارکر

سازه	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳
۱ ارزیابی سرمایه گذاری	۰/۷۵۶												
۲ م های قیمت گذاری، تخفیف ها و محد	۰/۶۱۲	۰/۷۶۱											
۳ جهت گیری استراتژیک	۰/۶۹۱	۰/۴۸۴	۰/۷۵۶										
۴ جهت گیری رقیب	۰/۶۰۵	۰/۵۶۹	۰/۶۲۰	۰/۷۳۳									
۵ جهت گیری مشتری	۰/۶۱۲	۰/۵۳۵	۰/۳۷۳	۰/۶۹۳	۰/۷۴۴								
۶ جهت گیری نوآوری	۰/۶۴۰	۰/۱۶۹	۰/۶۴۳	۰/۶۲۱	۰/۶۵۶	۰/۷۴۶							
۷ جهت گیری هزینه	۰/۶۹۳	۰/۴۲۳	۰/۶۷۵	۰/۶۹۸	۰/۵۵۶	۰/۶۰۹	۰/۷۶۲						
۸ خزانه داری و مدیریت هزینه	۰/۶۰۶	۰/۴۸۴	۰/۶۶۷	۰/۵۱۱	۰/۶۳۰	۰/۶۷۲	۰/۵۶۴	۰/۷۳۹					
۹ دگرگونی و مدیریت هزینه	۰/۶۳۶	۰/۲۵۲	۰/۶۵۹	۰/۵۴۰	۰/۶۵۵	۰/۵۱۷	۰/۵۶۴	۰/۶۶۸	۰/۷۴۴				
۱۰ راهبرد مالی	۰/۰۶۱	۰/۶۰۲	۰/۱۱۶	۰/۳۲۳	۰/۰۹۱	۰/۲۲۳	۰/۶۲۴	۰/۰۵۸	۰/۰۶۲	۰/۷۱۲			
۱۱ تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۰/۶۳۰	۰/۴۶۲	۰/۵۱۸	۰/۵۶۲	۰/۵۵۸	۰/۶۵۷	۰/۴۲۶	۰/۴۱۲	۰/۶۲۳	۰/۱۵۰	۰/۷۶۴		
۱۲ مدیریت و کنترل هزینه	۰/۵۲۵	۰/۶۲۴	۰/۴۶۵	۰/۶۷۲	۰/۴۷۷	۰/۱۱۵	۰/۶۰۲	۰/۶۳۱	۰/۲۸۱	۰/۵۳۹	۰/۶۳۵	۰/۸۳۴	
۱۳ پایداری شرکت	۰/۴۶۵	۰/۶۷۶	۰/۳۹۶	۰/۶۱۸	۰/۴۷۶	۰/۱۹۰	۰/۶۴۶	۰/۵۴۳	۰/۴۶۱	۰/۶۶۶	۰/۵۵۱	۰/۶۲۲	۰/۷۲۹

۴-۲-آزمون فرضیه‌های تحقیق

رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های تحقیق براساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی *PLS* آزمون شده است. مدل کلی تحقیق که در شکل (۲) نشان داده شده است، مبین مدل اندازه‌گیری (رابطه هر یک از متغیرهای قابل مشاهده با متغیر پنهان) و مدل مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) تحقیق است. به علاوه، برای سنجش معناداری روابط نیز آماره *t* با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده؛ که در شکل (۳) ارائه شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

فرضیه اول: فنون حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت تأثیر دارد.

مقدار آماره *t* در جدول (۸) برابر با ۷/۴۰۹ است که بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و همچنین ضریب مسیر برابر با ۰/۶۶۸ است که نشان می‌دهند در سطح اطمینان ۹۵ درصد فنون حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد، بنابراین فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: جهت‌گیری استراتژیک بر پایداری شرکت تأثیر دارد.

مقدار آماره *t* بدست آمده در جدول (۹) برابر با ۳/۸۰۸ است که نشان می‌دهد که جهت‌گیری استراتژیک بر پایداری شرکت تأثیر معناداری دارد. ضریب مسیر برابر با ۰/۲۶۳ است که نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵ درصد جهت‌گیری استراتژیک بر پایداری شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد، بنابراین فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: جهت‌گیری استراتژیک تأثیر فنون حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت را تعدیل می‌کند.

مقدار آماره *t* بدست آمده در جدول (۱۰) برابر با ۳/۴۳۳ است که بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد که تأثیر جهت‌گیری استراتژیک بر رابطه بین تکنیک‌های حسابداری مدیریت و پایداری شرکت معنادار است. ضریب مسیر برابر با ۰/۲۳۷ است که نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵ درصد جهت‌گیری استراتژیک تأثیر مثبت تکنیک‌های حسابداری بر پایداری شرکت را تعدیل می‌کند و این تعدیل از نوع کاهش میزان اثرگذاری است، بنابراین فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌شود.

جدول ۸- نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه	ضریب مسیر	آماره <i>t</i>	سطح معناداری
تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت تأثیر دارد.	۰/۶۶۸	۷/۴۰۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۹- نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه	ضریب مسیر	آماره <i>t</i>	سطح معناداری
جهت‌گیری استراتژیک بر پایداری شرکت تأثیر دارد.	۰/۲۶۳	۳/۸۰۸	۰/۰۰۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۰- نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه	ضریب تأثیر	آماره t	سطح معناداری
جهت‌گیری استراتژیک تأثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت را تعدیل می‌کند.	۰/۲۳۷	۳/۴۳۳	۰/۰۰۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- بحث و نتیجه‌گیری

در دنیای تجارت کنونی، شرایط رقابتی و پیچیده کسب و کار، تنوع محصول، ساختار پیچیده هزینه‌ها و همچنین مشتریان آگاه، موجب شده سازمان‌ها راهبردهای خود را به منظور هماهنگی با بازار مورد بازبینی قرار دهند. در چنین شرایطی که محیط تجاری حاکم بر سازمان‌ها ایستا نبوده و همواره در حال تغییر است، از این سو حسابداری مدیریت نیز جهت حفظ کارایی و اثر بخشی و در راستای مسئولیت خویش باید به طور پیوسته در حال تغییر باشد تا بتواند اطلاعات کمی و کیفی مفیدی را جهت تصمیم‌گیری مدیریت در سطوح راهبردی، فنی و عملیاتی تامین کند؛ لذا در عصر حاضر استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت تنها یک توصیه نبوده و به عنوان ابزاری مدیریتی یک نیاز اساسی و ضروری به شمار می‌رود. از طرفی سازمان‌ها به طیف وسیعی از ذینفعان خود پاسخگو هستند، لذا بایستی ابعاد جهت‌گیری استراتژیک را در راهبردهای خود لحاظ کنند. لذا در تحقیق حاضر شناخت نقش تعدیل‌کنندگی ابعاد جهت‌گیری استراتژیک بر تأثیر بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت‌ها با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج تحقیق پس از اطمینان از قابلیت اتکای نتایج مدل با اجرای پیش‌آزمون‌های آماری به شرح ذیل ارائه و مورد تحلیل و تفسیر قرار می‌گیرد.

یافته‌های تحقیق اولاً حاکی از تأثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت حکایت دارد که از بین مولفه‌های ۶گانه مدل لبدوف مولفه تصمیمات

قیمت، تخفیفات و تخمین‌ها محصولات، ارزیابی سرمایه‌گذاری بیشترین اثرگذاری را داشته‌اند؛ دوماً جهت‌گیری استراتژیک سازمانی بر پایداری شرکت تأثیر دارد به طوری که هر ۴ بعد جهت‌گیری استراتژیک اثر معناداری بر پایداری شرکت دارند. ثالثاً جهت‌گیری استراتژیک سازمانی به عنوان متغیر تعدیل‌کننده تأثیر مثبت تکنیک‌های حسابداری بر پایداری شرکت را کاهش می‌دهد این بدان معناست که شرکت‌ها به دلیل عدم توجه به مولفه‌های جهت‌گیری استراتژیک سازمانی اثر منفی بر میزان تأثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت‌ها دارد به عبارتی برای رقابت مؤثر در بازار و جلب رضایت مشتریان، سازمان‌ها نه تنها باید از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مناسب استفاده کنند، بلکه باید با نگاه استراتژیک به محیط فعالیت اقتصادی و عملیاتی سازمان این انتخاب‌ها تعدیل شود. در کشور ما به دلیل وجود بازار انحصاری تلاش برای نوآوری، رضایت‌مندی مشتری، رقیب محوری و کاهش بهای محصولات از سوی شرکت‌ها کمتر انجام می‌شود در نتیجه از میزان اثرگذاری تکنیک‌هایی حسابداری مدیریت بر پایداری شرکت‌ها کاسته می‌شود، که این نتایج هم‌راستا با پژوهش اوچره و همکاران (۲۰۲۱)، نارتی و همکاران (۲۰۲۱)، لاپسلی و رکرس (۲۰۱۷)، صیادی سومار و همکاران (۱۳۹۸) و عارف-منش و همکاران (۱۳۹۹) است. با توجه به یافته‌های تحقیق پیشنهاد می‌گردد که شرکت‌ها زیر ساخت‌های نوآوری را پی‌ریزی کنند که منطبق با نیازهای روز سازمان باشند، تا با ایجاد جهت‌گیری استراتژیک مناسب و یافتن راه‌های کم هزینه به منظور توسعه نوآوری و

بوشهر، فصلنامه تحقیقات بازاریابی نوین، (۴) ۶، صص ۱۴۰-۱۲۵.

میرباقری‌رودباری، 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.

هادیان، محمد و محمد زاده، امیر و ایمانی، علی و گلستانی، مینا. (۱۳۸۵). تحلیل و برآورد هزینه‌ی تمام شده خدمات با استفاده از روش حسابداری تحلیلی - مرحله‌ای. مجله حسابداری سلامت، (۳۷) ۱۲، صص ۴۸-۳۹.

Ahmadi, Sh. (2015). *Global of Management Accounting Principles, Publications of the Association of Certified Accountants of Iran*.
Aver, B., & Cadez, S. (2009). *Management accountants' participation in strategic management processes: a cross-industry comparison. Journal for East European Management Studies, 14(3), 310-322.*

Baiman, S. (1990). *Agency Research In Managerial Accounting: A second Look. Accounting, Organization and Society. 15(4), 341-371*

CIMA. (2014) *Global management accounting principles: Driving better business through improved performance. http://www.cimaglobal.com /Global/2015%20syllabus/GMAP_executive %20summary.pdf f Accessed 19 February 2019.*

Gichaaga.P. M & Aduda. J. O. (2013), *Kenya Unpublished MBA Thesis, University of Nairobi. Hendriksen, Eldon S., and Michael F. van Breda, Accounting Theory, 5th ed., Irwin Book Company, 1992.*

Hahn, R., & Kihnen, M. (2013). *Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. Journal of Cleaner Production, 59, 5-21*

تولید محصولات جدید و باکیفیت، زمینه را برای تغییر و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت نوین متناسب با اهداف سازمانی در بازارهای رقابتی را فراهم آورند.

فهرست منابع

احمدی، شاهین. (۱۳۹۵). اصول جهانی حسابداری مدیریت، انتشارات انجمن حسابداران خبره ایران.

امامی، کوروش؛ حسینی، مریم؛ عسگری، الهه؛ هقان نجم‌آبادی، عامر. (۱۳۹۶). تاثیر جهت‌گیری استراتژیک بر عملکرد توسعه محصول جدید. مجله مدیریت توسعه و تحول، صص ۱۱۶-۱۰۷.

خلیل‌نژاد، شهرام؛ زارع، رحیم؛ وطن پرست، امیر. (۱۳۹۹). تاثیر ظرفیت جذب دانش بر نوآوری استراتژیک با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر جهت‌گیری استراتژیک. مجله مدیریت بهره‌وری، (۵۳) ۱۴، صص ۱۸۱-۱۶۳.

داوری، علی؛ رضازاده، آر.ش. (۱۳۹۵). الگوسازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS. انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ سوم، تهران.

رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). دایره‌المعارف نظریه‌شناسی و نظریه‌پردازی در حسابداری مدیریت جلد ۱ و ۲، چ ۱، تهران: انتشارات ترمه.

صیادی سومار، علی؛ رهنمای رود پشته، فریدون؛ پور زمانی، زهرا؛ نیکو مرام، هاشم. (۱۳۹۸). تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک شرکت‌ها براساس آزمون الگوی اقتضایی، مجله دانش حسابداری، (۳) ۱۰، صص ۱۳۸-۸۹.

عارف منش، زهره؛ انصاری سامانی، حبیب؛ زارعی الوندی، سعید. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ترتیب ورود به بازار و جهت‌گیری‌های استراتژیک بر عملکرد مالی شرکت، نشریه علمی کاوش‌های مدیریت بازرگانی، بهار و تابستان ۱۳۹۹، (۲۳) ۱۲، صص ۸۳-۵۹.

مصلح، عبدالمجید؛ بحرینی زاده، منیجه؛ کریمی قهفرخی، سمیرا. (۱۳۹۵). تاثیر ابعاد جهت‌گیری استراتژیک و عملکرد شرکت‌های صادراتی استان

- Nartey, S. N. & Van der Poll, H. M. (2021), *Innovative management accounting practices for sustainability of manufacturing small and medium enterprises. Environment, Development and Sustainability* (2021) 23:18008–18039.
- Ojra, J Promise Opute, A, and Mobarak Alsolmi, M, (2021). *Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda, Future Business Journal*, 7(1).64.
- Puspita, L.E., Christiananta, B., & Ellitan, L. (2020). *The effect of strategic orientation, supply chain capability, innovation capability, on competitive advantage, and performance of furniture retails. International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(03), 4521-4559.
- Rajiv, D.B., Raj, M., Arindam, T. (2014). *Does a differentiation strategy lead to more sustainable financial performance than a cost leadership strategy? Management decision*, 52(5), 872-896.
- Rozlan, R., & Hashim, J. (2018). *The Management Accounting Practices (MAPs) and Financial Performance of Small & Medium Enterprises (SMES): the Evidences from the Northern Corridor Implementation Authority (NCIA)'s Region. Journal of Management and Science*, 4(1), 1-16.
- Rufino, H. D. (2014). *The management accounting practices (MAPs) of small and medium-sized manufacturing enterprises in the city of Tarlac. Review of Integrative Business and Economics Research*, 4(1), 55–7
- Sahi, G. K., Gupta, M: C., & Cheng, T.C.E. (2020). *The effects of strategic orientation on operational ambidexterity: A study of Indian SMEs Johnson, d .L. Martin, k. D., & Saini, A. (2011).The role of a firm's strategic orientation dimensions in determining market orientation. Industrial Marketing Management.*
- Kasemsap, K. (2017). *Strategic innovation management an intearative framework and causal model of knowledge management, strategic orientation, organizational innovation, and organizational performance. In Organizational Culture and Behavior: Concepts, Methodoiogies, Tools, and Applications* (pp. 86-101). IGI Global.
- Lee, k.T., (1992). *Optimal Control System in Managerial Accounting. University of Rochester.*
- Lourenco, I .C ., Branco , M.C ., Curto , J .D ., Eugenio, T . (2012). *How does the market value corporate sustainability performance. Journal of Business Ethics*, 108(4), 417-428.
- Lapsley, I., Rekers, J.V., 2017. *The Relevance of Strategic Management Accounting To Popular Culture: The World of West End Musicals. Manag. Account. Res.* 35 (June), 47–55.
- Lebedev, P. (2019b). *Three decades of management accounting in Russia: the evolution of understanding the concept of management accounting. Bled school of management, Slovenia.*
- Ming Lau C. (2011). *Team and organizational resources, strategic orientations, and firm performance in a transitional economy, Journal of Business Research*, 64(12), 1344–1351.
- Muafi, M. (2020). *A nexus among strategic orientation, social network, knowledge sharing, organizational innovation, and MSMEs performance. The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(6), 327-338.

empirical analysis. International Journal of Management, 27(1), 123-143.

Wickramasinghe, D., & Alawattage, Ch. (2007). Management Accounting Change: Approaches and Perspectives, Routledge.

in the industry 4.0 era. International Journal of Production Economics, 220,107-130.

Slater.S.F. Olson, E, M., &Hult, G.T. (2006).The moderating influence of strategic orientation on the strategy formation capability – performance relationship.Strategic Management Journal, 27(12), 1221-1231.

Theodosiou M, kehagias J, Katsikea E. (2012), strategic orientations, Marketing capabilities and firm performance. Journal of Industrial Marketing Management, 1-12.

Verbeeten. F. (2010). The impact of business unit strategy, structure and technical innovativeness on change in management accounting and control systems at the business unit level: An

Investigation of the role of strategic orientation dimensions in the effectiveness of management accounting techniques on the sustainability of companies

Farshad Sabzali poor¹

Ali Sayadi Somar²

Shima Shahmohammadi³

Zeynab Fazlali⁴

Abstract

The purpose of this research is to investigate the effect of the application of management accounting techniques on the sustainability of the company with the moderating role of strategic orientation. The Teodosio et al. model (2012) is used to measure the strategic orientation, and the Lebedov model (2019) is used for management accounting techniques. The tool of this research is a standard questionnaire that was provided to the financial department of the manufacturing companies admitted to the Tehran stock market in 1401. After repeated follow-ups, 91 questionnaires were completed and provided to the research group. Data analysis and research hypotheses have been done using Smart PIs and Spss software. The results of the research showed that the strategic orientation reduces the effect of management accounting techniques on the company's sustainability. Because in our country, due to the existence of a monopoly market, the effort for innovation, customer satisfaction, the main competitor, and reducing the price of products is less done by the companies, as a result, the effectiveness of management accounting techniques on the sustainability of the companies' is reduced.

Keywords: *management accounting techniques, strategic orientation, company sustainability.*

¹ Assistant Prof of Accounting, Faculty of Letters and Human Sciences, Ilam, Iran (Corresponding Author and Corresponding Author) f.sabzalipour@ilam.ac.ir

² Assistant Prof of Accounting, Department of Accounting and Management, Bakhtar Higher School, Ilam, Iran. Ali69.ilam.ac@gmail.com

³ M.Sc.Accounting, Department of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Iran. Sh.shamohamadi@yahoo.com

⁴ MSc. Student, Department of Accounting and Management, Bakhtar Higher School, Ilam, Iran zeynabfazlali@gmail.com