



تبیین نقش مدل‌های تجاری دیجیتال و محیط پویا در استفاده از سیستم حسابداری مدیریت با تأکید بر نقش میانجی ریسک‌پذیری مدیرعامل

حسن پور تقی^۱

نعمت رستمی مازویی*^۲

محمود صمدی لرگانی^۳

محمدرضا پورعلی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۱۳

چکیده

این تحقیق با هدف تبیین نقش مدل‌های تجاری دیجیتال و محیط پویا در استفاده از سیستم حسابداری مدیریت با تأکید بر نقش میانجی ریسک‌پذیری مدیرعامل اجرا شد. جامعه آماری تحقیق مدیران عامل، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بودند که بر اساس جدول مورگان تعداد ۳۸۷ نفر به عنوان نمونه انتخاب و پرسشنامه تحقیق میان آنان توزیع و گردآوری شد. اطلاعات گردآوری شده توسط پرسشنامه‌ها به وسیله نرم‌افزار *SPSS24* و *Smart PLS3* با استفاده از مدل یابی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. محیط پویا رابطه مثبت و معناداری با استفاده از سیستم حسابداری مدیریت و ریسک‌پذیری مدیرعامل دارد. مدل تجاری دیجیتال رابطه مثبت و معناداری با استفاده از سیستم حسابداری مدیریت و ریسک‌پذیری مدیرعامل دارد. ریسک‌پذیری مدیرعامل در رابطه میان محیط پویا و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نقش میانجی و مثبتی دارند. ریسک‌پذیری مدیرعامل در رابطه میان مدل تجاری دیجیتال و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نقش میانجی و مثبتی دارد.

واژه‌گان کلیدی: حسابداری مدیریت، ریسک‌پذیری مدیرعامل، محیط پویا، مدل‌های تجاری دیجیتال.

¹ دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران. Hassanp.187@gmail.com
² استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. (نویسنده مسئول). nrostami60@iauc.ac.ir
³ استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران. m_samadi@toniau.ac.ir
⁴ دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. pourali@iauc.ac.ir

مقدمه

تشدید رقابت، افزایش هزینه‌ها و کاهش حاشیه سود، شرکت‌ها را تشویق می‌کند تا سیستم هزینه‌ی جامعی را به وجود آورند و برنامه‌های پیچیده‌ای را که در تصمیمات مدیریتی کمک می‌کنند، در محیط کاری خود به اجرا درآورند (پاولاتوس و کوستاکیس^۱، ۲۰۱۵). در محیط اقتصادی جدید، شرکت‌ها با استفاده از سیستم‌های هزینه‌های سنتی قادر به ادامه حیات نیستند. آنها باید سیستم هزینه مدرن با ویژگی‌های نوین ایجاد کنند که نقش مهمی در عملکرد مدیریت داشته باشد. در انجام این کار، آنها بر این باورند که قادر خواهند بود بر رقبا خود فائق آیند. حسابداری مدیریت بخشی از سیستم‌های کنترل مدیریت سازمان برای دستیابی به هدف بیان شده است (فرزاتی و همکاران^۲، ۲۰۱۲). نقش حسابداری مدیریت در سازمان‌ها از حسابداری ساده تا مشارکت بیشتر در تصمیم‌گیری تکامل یافته است (بای و کریشنان^۳، ۲۰۱۲؛ والکر و همکاران^۴، ۲۰۱۲). محیط کسب و کار کنونی که مرتباً در حال تغییر است، حسابداری مدیریت را در جایگاه استراتژیک سازمانی قرار می‌دهد و آنها را مجبور می‌کند تا سیستم‌های حسابداری مدیریت پیچیده‌تر با هزینه‌های دقیق‌تر، ارزیابی جامع عملکرد و تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش و همچنین تجزیه و تحلیل از مشتریان و رقبا را ارائه دهند (هنری و همکاران^۵، ۲۰۱۶). می‌توان عنوان نمود سازمان‌ها به حسابداران مدیریتی نیاز دارند که از روش‌های پیچیده استفاده کنند برای این کار به اطلاعات هزینه گسترده، دقیق و به موقع نیاز دارند. بررسی این موضوع مهم است، زیرا شرکت‌ها به طور مداوم به دنبال راه‌هایی برای بهبود عملکرد خود هستند. بنابراین، توجه مدیران به مزایای ایجاد یک سیستم هزینه کارکردی و استفاده از داده‌های هزینه ارائه شده از طریق روش‌های سیستم

حسابداری مدیریت برای بهبود عملکرد شرکت جلب می‌شود (سعیدی و همکاران، ۱۳۹۸؛ لویا لوپز و هیبل^۶، ۲۰۱۴). با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمان‌ها هیچ‌گاه ایستا نمی‌باشد و دائماً در حال تغییر و پویایی است، لذا حسابداری مدیریت نیز در استای حفظ کارایی و اثربخشی خود برای ایفای مسئولیتش، می‌بایست دائماً در حال تغییر باشد؛ زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تکامل و تحول محیط حاکم بر سازمان‌های جاری جا بماند و با این تغییرات هماهنگ نگردد؛ عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریع‌تر و مطلوب به اهداف سازمان نخواهد بود؛ بلکه موجب کندی و یا حتی انحراف سازمان در در راستای رسیدن به اهداف خود خواهد شد (رضایی دولت آبادی و مهرآذین، ۱۳۹۲). یکی از نظریه‌هایی که غالباً در ادبیات پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد برای توضیح تغییرات در روش‌های حسابداری مدیریت، نظریه احتمالی است. نظریه احتمالی نشان می‌دهد که سازمان‌ها ساختارهایی را که در محیط عملیاتی خاص خود قرار دادند، اتخاذ می‌کنند. بنابراین، حسابداری مدیریت زمانی مؤثر است که منطبق با محیط و استراتژی سازمان باشد (یگیتباسیگلو^۷، ۲۰۱۷). شرکت‌هایی با اندازه یا عمر مختلف، در صنایع مختلف و موقعیت‌های جغرافیایی گوناگون، منطق تجاری خود را در تلاش برای تبدیل شدن به ارائه دهنده خدمات و محصولات که منعکس‌کننده تغییر در محیط بیرونی است، تغییر می‌دهند. چنین تغییراتی بر روند تغییر یک مدل تجاری موجود یا ایجاد مدل تجاری جدید تأثیر می‌گذارد. مدل تجاری به عنوان یک منطق تجاری در مورد چگونگی ایجاد و جذب ارزش برای مشتریان و مشاغل تعریف شده است (گاتاتیس و همکاران^۸، ۲۰۱۹). پویایی حسابداری مدیریت مهارت‌های حرفه‌ای کسب و کارها را می‌دهد. حسابداری مدیریت فرایند ثبت امور مالی و ذخیره،

¹ - Pavlatos and Kostakis

² - Frezatti et al

³ - Bai and Krishnan

⁴ - Walker et al

⁵ - Henri et al

⁶ - Lavia López and Hiebl

⁷ - Yigitbasioglu

⁸ - Gatatits et al

حسابداری مدیریت خصوصاً محیط خارجی سازمان و مدیران عامل انجام شده است. یک محیط پویا با شرایط عدم اطمینان توانایی مدیران را در تصمیم‌گیری را محدود می‌کند. به طوری که مدیران سعی می‌کنند عدم اطمینان در فرایند تصمیم‌گیری را به تعادل برسانند. برای این کار، مدیران برای تصمیم‌گیری به یک سیستم پشتیبانی نیاز دارند. این سیستم پشتیبانی می‌تواند سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت باشد. مقدار اطلاعاتی را که باید بین تصمیم‌گیرندگان برای پشتیبانی پردازش شود دلالت بر نقش اساسی حسابداری مدیریت دارد. بنابراین لازم است تأثیر یک محیط پویا بر تمایل ریسک‌پذیری مدیرعامل شرکت و استراتژی‌های تجاری و میزان استفاده از سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت در نظر گرفته شود (لیم و همکاران^۵، ۲۰۲۰). بر اساس مطالب عنوان شده در پژوهش حاضر به تبیین نقش مدل‌های تجاری دیجیتال و محیط پویا در استفاده از سیستم حسابداری مدیریت با تأکید بر نقش میانجی ریسک‌پذیری مدیرعامل پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری

حسابداری مدیریت متشکل از یک تلاش متقابل عملکردی است که مشارکت‌کنندگان و حوزه‌های سازمانی مختلف را درگیر می‌کند. بحث علمی حسابداری مدیریت ریشه در رابطه طولانی مدت بین کنترل و نوآوری دارد. محققان دیدگاه‌های متفاوتی را در مورد نقشی که سیستم‌های کنترل مدیریت و حسابداری مدیریت به طور خاص، در زمینه‌ی خلاقیت و عدم اطمینان دارند، اتخاذ کردند. معضلی که در طول سالیان گذشته محققان را به خود مشغول کرده این است که آیا نوآوری نیاز به کنترل دارد و چگونه می‌توان این کنترل را به طور مؤثر و مثمر با فعالیت‌های نامشخص و خلاق ترکیب کرد. دو دیدگاه در مورد این موضوع پدیدار شد. از یک طرف، استدلال شده است که حسابداری مدیریت خلاقیت و نوآوری را محدود می‌کند. از

طبقه‌بندی و ارسال اطلاعات را در صورت‌های مالی مختلف تسهیل می‌کند. حسابداری مدیریت باید اطمینان حاصل کند که یک کسب و کار مدلی معتبر برای ثبت مراحل کاری دارد. تک‌تک شرکت‌ها یک مدل تجاری دارند که بعضی اوقات دارای قطعیت است (تسیسی^۱، ۲۰۱۰؛ چسبروک^۲، ۲۰۰۶). با توجه به ویژگی‌های اقتصادی بازارها بر اساس مشتری، هزینه‌های معاملات، تغییر در بین مصرف‌کنندگان و تأمین‌کنندگان و رقابت در بازار الزاماتی برای مدل‌های تجاری دیجیتال وجود دارد. مدل‌های تجاری دیجیتال توسط همه سطوح مدیران و مدیران بالا مورد استفاده قرار گیرد تا دانش بهتری در مورد چگونگی تأثیر مراحل حسابداری مدیریت بدست آید (کوماراسینگه و هالیم^۳، ۲۰۲۰).

سیستم حسابداری مدیریت ابزاری مؤثر در نظارت بر سازمان و پیشرفت و بهبود نوآوری در فرآیندهای مدیریتی است. سیستم حسابداری مدیریت را می‌توان به عنوان مجموعه‌ای از رویه‌ها و فرآیندها تعریف کرد که در ارائه اطلاعات ارزشمند در تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی، نظارت و ارزیابی جهت اطمینان از دستیابی به اهداف به مدیریت کمک می‌کند. این سیستم ممکن است فرآیند یا استراتژی باشد که از طریق آن به مدیران اطمینان می‌دهند که منابع به دست آمده به طور مؤثر و کارآمد در دستیابی به اهداف سازمان استفاده می‌شود (ارواه و همکاران^۴، ۲۰۲۳). سیستم حسابداری مدیریت نقش مهمی در تبدیل استراتژی سازمان به رفتارها و نتایج مطلوب بازی می‌کند. سیستم حسابداری مدیریت توسط بسیاری از مدیران کسب و کارها برای بهبود و سیستماتیک کردن کیفیت اطلاعات به دست آمده از محیط تجاری داخلی و خارجی استفاده می‌شود. مطالعات قبلی، چگونگی تأثیرگذاری طراحی سیستم حسابداری مدیریت بر رفتار اعضای سازمان و نتایج سازمان را مورد بررسی قرار داده‌اند. با این حال، هنوز مطالعات بسیار کمی در مورد متغیرهای اثرگذار بر سیستم

¹ - Teece

² - Chesbrough

³ - Kumarasinghe and Haleem

⁴ - Aruah et al

⁵ - Liem et al

است. لذا مسئله مهمی که وجود دارد بررسی نقش مدل کسب‌وکار بر روی حسابداری مدیریت برای بهبود عملکرد در آینده به دلیل تأثیر دیجیتال‌سازی است (کومارسینگه و هالیم، ۲۰۲۰).

نظریه پله بالاتر^۳ بیان می‌کند که جنبه‌هایی از طبیعت انسان، مانند جمعیت‌شناسی و روانشناسی بر تصمیمات مدیران ارشد (رده‌های بالاتر) تأثیرگذار است. به طور خاص، ویژگی‌های مدیران با رتبه بالا می‌تواند دو نوع باشد، صفات قابل مشاهده و صفات روان‌شناختی که با جنبه‌های مرتبط با شغل در ارتباط است. ویژگی‌های روان‌شناختی مدیران شامل مجموعه‌ای از ارزش‌های اجرایی، ادراکات و خصوصیات شخصیتی است. شخصیت مدیران عالی تحت تأثیر محیط خارجی و محیط پویا از ویژگی‌های محیط خارجی قرار خواهد گرفت. ویژگی‌های شخصیتی ریسک‌پذیر مدیرعامل شرکت در برخی مطالعات نادیده گرفته شده است. با این حال، مطالعات در زمینه حسابداری بسیار محدود هستند. علاوه بر این، نظریه پله بالاتر اشاره می‌کند که ویژگی‌های مدیران عالی تحت تأثیر محیط داخلی و خارجی سازمان است. با این وجود، ترکیبی از یک محیط خارجی و پویایی محیط با ویژگی‌های شخصیتی که تمایل به پذیرش ریسک و استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت دارد کمتر در نظر گرفته شده است (لیم و همکاران، ۲۰۲۰).

پیشینه تجربی

ارواه و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان بهبود سیستم کنترل حسابداری مدیریت (*Mac*) برای نوآوری پایدار و عملکرد شرکت‌های تولیدی در نیجریه به تعیین اقدامات برای بهبود سیستم کنترل حسابداری مدیریت برای نوآوری و عملکرد پایدار شرکت‌های تولیدی در نیجریه پرداختند. طرح تحقیق توصیفی پیمایشی برای مطالعه اتخاذ شد. جامعه مورد مطالعه ۹۴ حسابدار شاغل در ۵۳ نمونه هدفمند از شرکت‌های تولیدی در ایالت‌های جنوب

سوی دیگر، استدلال شده است که حسابداری مدیریت نوآوری را امکان پذیر می‌کند زیرا مجموعه‌ای از ابزارها و شیوه‌های مدیریتی را فراهم می‌کند که اطلاعاتی را تولید می‌کند که قادر به کاهش عدم قطعیت است (ماگناکا و جیانتی^۱، ۲۰۲۳). راز دستیابی به اهداف سازمان در شرایط پیچیده و دشوار محیطی، تعیین خط‌مشی و استراتژی صحیح و تصمیم‌گیری‌های عقلایی مدیران است. در این راستا سیستم حسابداری مدیریت به‌عنوان مهم‌ترین منبع تأمین‌کننده اطلاعات جهت تأمین اهداف استراتژیک سازمان دارای اهمیت ویژه‌ای می‌باشد. به همین دلیل هر گونه عدم کارایی و ضعف در این سیستم باعث کاهش کارایی و بازدهی و ایجاد مشکلات عدیده‌ای در سازمان خواهد شد. نقش پر اهمیت حسابداری مدیریت در ارائه اطلاعات مناسب، جهت تصمیم‌گیری مدیران اثبات گردیده است، به این ترتیب، حسابداری مدیریت می‌باید با به‌کارگیری فنون مدیریت و سایر ابزارهای موجود، اطلاعات دقیق‌تر و وسیع‌تری به مدیران جهت تصمیم‌گیری‌های مختلف ارائه نماید (مهرآذین و صادقی، ۱۳۹۵).

دیجیتال‌سازی استفاده ترکیبی از فناوری‌های دیجیتال در زندگی روزمره است. در نتیجه، استفاده از فناوری‌های دیجیتالی مناسب، پیامدهای عمیقی در برنامه‌ریزی و پیاده‌سازی مدل‌هایی برای کمک به پویایی تجارت دارد. دیجیتال‌سازی شرکت‌های تجاری را تغییر خواهد داد. برای حفظ اهداف بزرگ و عملکرد بهتر در رقابت، شرکت‌ها باید تاکتیک‌های دیجیتالی سازی را در پیش بگیرند (هارتینگ و همکاران^۲، ۲۰۱۸). رقابت کاملاً متمرکز در دیجیتال‌سازی، فشار از جانب مشتریان را برای شرکت‌ها ایجاد خواهد کرد. این امر به‌عنوان دلیلی برای صنایع می‌تواند موجب تغییرات سریع گردد. شرکت‌های تولیدی که کسب‌وکار خود را بر اساس مدل‌های تجاری دیجیتالی تغییر می‌دهند از تأثیرات چهار متغیر مانند استراتژی، فناوری ارتباطات در مدل‌های کسب‌وکار خود بهره می‌برند. از این دیدگاه تأثیر دیجیتالی شدن روی شیوه‌های حسابداری مدیریت دارای اهمیت

^۱- Magnacca and Giannetti

^۲- Harting et al

^۳- Upper Echelons Theory

متوسط و روش‌های حسابداری مدیریت اثر مثبت و معناداری وجود دارد.

شالتگر و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان پایداری شرکتی حسابداری مدیریت و پیوندهای چند سطحی برای پایداری - یک بررسی سیستماتیک به مرور سیستماتیک ادبیات تحقیق از نحوه پرداختن به پیوندها با زمینه‌های سازمان و مشارکت در تحولات پایداری فراتر از مرزهای سازمانی در حسابداری مدیریت پرداختند. تجزیه و تحلیل فروض متعارف یک حوزه داخلی برای *SMA* را زیر سوال می‌برد. و آن را به عنوان یک فرض محدود کننده و مشکل ساز در ادبیات تحقیق تشخیص می‌دهد و به جای آن، یک چارچوب چند سطحی زمینه‌ای، شکل دهنده و مشارکت‌های دگرگون‌کننده را برای توسعه بیشتر *SMA* پیشنهاد می‌کند.

ماسیکوته و هنری (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط هیئت‌مدیره برای نظارت بر اجرای استراتژی به بررسی استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای نظارت بر اجرای استراتژی در زمینه حاکمیتی پرداختند. به طور خاص، در این تحقیق ویژگی‌های نظری ایجاد و یک مدل اندازه‌گیری پیشنهاد شد که استفاده از شاخص‌های عملکرد بودجه، مالی و غیرمالی توسط هیئت‌مدیره برای نظارت بر برنامه استراتژیک را در بر می‌گیرد. برای توسعه ابزار اندازه‌گیری، مشخصات مفهومی سازه‌ها بر اساس یک رویکرد ماتریسی ایجاد شده که (۱) اطلاعات منتقل شده توسط سه روش حسابداری مدیریت، همراه با (۲) دو ویژگی نظری منعکس‌کننده فعالیت‌های هیئت‌مدیره، یعنی نظارت بر اجرای برنامه استراتژیک و زیر سوال بردن برنامه استراتژیک را در بر داشت.

لیم و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر محیط پویا و ویژگی‌های روانشناسی مدیر عامل در استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نشان دادند که همه اثرات کلیه متغیرها بر استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت معنی‌دار است.

شرقی نیجریه بود. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه ۴۱ سوالی بود که در سه بخش دسته‌بندی شده بود. ابزار اعتبار سنجی و پایایی ابزار با استفاده از آلفای کرونباخ تعیین شد که ۰/۸۷ به دست آمد. از ۹۴ نسخه توزیع شده پرسشنامه، ۹۲ نسخه به درستی پر و برگشت داده شد که نشان دهنده نرخ بازگشت ۹۷,۸۷ درصد است. یافته‌های پژوهش نشان داد که در میانگین امتیاز افراد با تجربه و کم تجربه در شاخص‌های شناسایی شده تفاوت معناداری وجود ندارد. بر اساس یافته‌ها، توصیه‌هایی ارائه شد که عبارتند از: که مدیران و حسابداران کسب و کار نیاز به درک ارتباط سیستم کنترل حسابداری مدیریت در دستیابی به نوآوری و عملکرد پایدار در سازمان دارند و از شاخص‌ها برای بهبود سیستم کنترل حسابداری مدیریت برای نوآوری و عملکرد پایدار استفاده شود. گیامرا و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان تحلیلی از اثرات خدمات حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌های کوچک و متوسط: نقش تعدیل‌کننده فناوری اطلاعات به تجزیه و تحلیل اثر خدمات حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌های کوچک و متوسط در تجارت، خدمات و صنایع تولیدی غنا پرداختند. جمعیت مطالعه شامل شرکت‌های کوچک و متوسط ثبت شده از اداره ثبت عمومی غنا است. حجم نمونه با استفاده از جمعیت ۴۰۰۰ کسب و کار کوچک و متوسط ثبت شده برای رسیدن به *SMfomular* ۳۶۵ محاسبه شد. مدیران شرکت‌های کوچک و متوسط انتخاب شدند و با استفاده از یک فرآیند نمونه سیستماتیک با آنها تماس گرفتند و پرسشنامه‌هایی برای تکمیل در اختیار آنها قرار گرفت. این مطالعه از تئوری نمایندگی و مدل پذیرش فناوری (*TAM*) استفاده کرد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از پاسخ‌دهندگان از نرم‌افزار *PLSSEM* استفاده شد. این مطالعه نشان داد بین عملکرد شرکت‌های کوچک و

کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان تأثیر دیجیتالی شدن بر روی مدل‌های تجاری با مراجعه ویژه به حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک و متوسط در منطقه کلمبو نشان دادند که استراتژی، فناوری، ارتباطات و اقتصاد نوآورانه تأثیر مطلوبی در مدل کسب و کار دارد. همچنین شیوه های مدل کسب و کار تأثیر واسطه‌گری بر حسابداری مدیریت دارند.

گاتانیس و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان تأثیر نوآوری های مدل تجاری بر نوآوری و عملکرد *SME* به اضافه کردن بینش و ارائه نحوه ارتباط محرک‌های نوآوری های مدل کسب و کار، شیوه ها و پیامدهای مربوط به *SMEs* پرداختند.

محمدی رضانی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان ارزیابی تاثیر تکنیک های حسابداری مدیریت بر رابطه رقابت بازار محصول با عملکرد مدیریت به ارزیابی تاثیر تکنیک های حسابداری مدیریت بر رابطه رقابت بازار محصول با عملکرد مدیریت پرداختند. بدین منظور داده‌های ۱۲۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ با استفاده از پرسشنامه و داده های آرشیوی گردآوری گردیده و توسط مدل معادلات ساختاری، تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های حاصل از پژوهش حاکی از آن است که با افزایش رقابت بازار محصول، عملکرد مدیریت بهبود پیدا کرده و همچنین تکنیک های حسابداری مدیریت، رابطه مثبت بین رقابت و عملکرد مدیریت را بهبود می بخشد. این یافته‌های می‌تواند کاربردهای برای مدیران شرکت‌ها و همچنین نهادهای تصمیم‌ساز داشته باشد.

صدری و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان سیستم ارزیابی مؤثر مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت جهت کنترل استراتژی با استفاده رویکرد اکتشافی به شناسایی عوامل نظارتی در اجرای استراتژی از طریق اطلاعات حسابداری مدیریت با استفاده رویکرد اکتشافی و آزمون همبستگی پرداختند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۳۸۴ نفر از مدیران شرکت‌های استان فارس بود که در سال ۱۴۰۰ تحت بررسی قرار گرفت. جهت آزمون فرضیه‌ها،

اطلاعات به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و تحلیل اکتشافی تجزیه و تحلیل شد. در این پژوهش ابتدا از طریق ترکیب شاخص‌های مالی و غیرمالی مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت عوامل نظارتی در اجرای استراتژی شناسایی گردید. سپس از طریق آزمون تحلیل عاملی اطلاعات ارائه شده توسط بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی به منظور نظارت در اجرای استراتژی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج نشان داد اطلاعات ارائه شده توسط بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی به منظور نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده قرار می‌گیرد. ارزش نظری این پژوهش ایجاد ارتباط شاخص‌های مختلف درون سازمانی با برنامه استراتژیک و تبیین کیفیت این ارتباط است. ارزش کاربردی این پژوهش نیز پیشنهاد اقدامات اصلاحی در نظام کنترلی و نظام راهبردی یک سازمان است که در صورت اجرایی کرد آنها، سیستم نظارتی اجرای استراتژی یک سازمان ارتقاء خواهد یافت.

کارمزدی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات در حسابداری مدیریت با بهره‌برداری از مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان دادند بارهای عاملی بین "ارزش اقتصادی بازنمایی و نمایش اطلاعات برای سازمان (A2)" و "تعیین ارزش اقتصادی اطلاعات" برابر با ۷۷ صدم (رابطه خیلی معنادار)، بین "ارزش اقتصادی بازنمایی و انتقال اطلاعات برای سازمان (A4)" و "تعیین ارزش اقتصادی اطلاعات" برابر با ۹۲ صدم (رابطه کاملاً معنادار)، محاسبه شده است. "تصمیم‌گیری بهینه جهت بهبود انعطاف‌پذیری سازمان (BI)" دارای بیش‌ترین تأثیر بر ارزش‌یابی حسابداری مدیریت است زیرا ضریب همبستگی آن‌ها برابر با ۸۶ صدم محاسبه شده و "کاهش هزینه‌های سازمان (CI)" دارای بیش‌ترین تأثیر بر سامانه اطلاعات حسابداری است زیرا ضریب همبستگی آن‌ها برابر با ۹۰ صدم محاسبه شده است. درنهایت، همبستگی مبتنی بر تحلیل مسیر بین "تعیین ارزش اقتصادی اطلاعات" و "ارزش‌یابی حسابداری مدیریت" بر اساس بارهای تحلیل عاملی تأییدی برابر با ۰,۵۶۶ و

بر روی انتخاب حسابداران مدیریت در جهت بکارگیری یا عدم بکارگیری تکنیک‌های نوآورانه در هر سیستم اثر می‌گذارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیات تحقیق به اقتباس از تحقیق لیم و همکاران (۲۰۲۰)، کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) و گاتاتیس و همکاران (۲۰۱۹) بصورت زیر است:

۱- محیط پویا رابطه معناداری با استفاده از سیستم حسابداری مدیریت دارد.

۲- محیط پویا رابطه معناداری با ریسک‌پذیری مدیرعامل دارد.

۳- مدل تجاری دیجیتال رابطه معناداری با استفاده از سیستم حسابداری مدیریت دارد.

۴- مدل تجاری دیجیتال رابطه معناداری با ریسک‌پذیری مدیرعامل دارد.

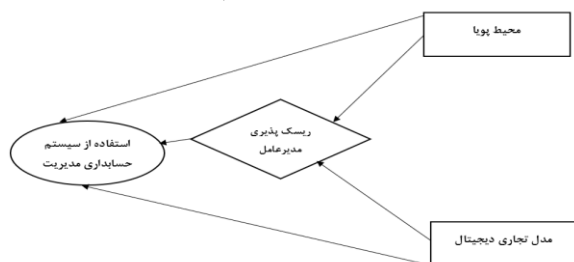
۵- ریسک‌پذیری مدیرعامل در رابطه میان محیط پویا و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نقش میانجی دارد.

۶- ریسک‌پذیری مدیرعامل در رابطه میان مدل تجاری دیجیتال و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نقش میانجی دارد.

مدل مفهومی پژوهش

بر اساس مبانی نظری پژوهش و به اقتباس از تحقیق لیم و هین (۲۰۲۰)، کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) و گاتاتیس و همکاران (۲۰۱۹) مدل مفهومی پژوهش مطابق شکل (۱) طراحی گردید:

شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش



همبستگی مثبتی بر تحلیل مسیر بین "تبیین ارزش اقتصادی اطلاعات" و "سامانه اطلاعات حسابداری" بر اساس بارهای تحلیل عاملی تأییدی برابر با ۰,۵۲۱ و همبستگی مثبتی بر تحلیل مسیر بین "ارزش‌یابی حسابداری مدیریت" و "سامانه اطلاعات حسابداری" بر اساس بارهای تحلیل عاملی تأییدی برابر با ۰,۹۳۶ محاسبه شده است.

ناصر ترابی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت نشان دادند در مجموع برای پنج سطح بلوغ، ۲۸۲ شاخص باید رعایت گردد تا سازمان، به بالاترین سطح یعنی «بهینه» رهنمون گردد. از مهمترین نتایج پژوهش می‌توان به تدوین ابزاری برای خود ارزیابی درون سازمانی به منظور کاهش اختلاف میان انتظارات سازمانها و اهداف استراتژیک آنها اشاره نمود.

محمدی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان بررسی استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط هیئت مدیره بر عملکرد مالی و غیر مالی نشان دادند اطلاعات حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی اثر معناداری دارد. همچنین اطلاعات حسابداری مدیریت بر عملکرد غیرمالی اثر معناداری دارد.

صفرزاده و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان بررسی ابعاد کیفیت خدمات حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران درون‌سازمانی نشان دادند که میانگین نمرات انتظارات مدیران واحد حسابداری مدیریت و مدیران ارشد برای تمامی ابعاد شناسایی شده کیفیت خدمات بیشتر از مشاهدات آنان بوده است. ازسویی، ابعاد کیفیت خدمات (SQ) و عملکرد خدمات (SP) بر اساس دیدگاه مدیران واحد حسابداری مدیریت و مدیران ارشد عبارت است از: ظاهر، پاسخگویی، قابلیت اطمینان، تضمین و همدلی. همچنین، ابعاد عملکرد خدمات ارزیابی بهتری از کیفیت خدمات حسابداری مدیریت ارائه می‌دهند.

بنی طالبی دهکردی و غفوری نژاد (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان تبیین بکارگیری استرژئی‌های نوآور در سیستم حسابداری مدیریت از منظر تئوری ناهماهنگی شناختی نشان دادند وجود تعارض شناختی، عاملی اثرگذار است که

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی می‌باشد؛ و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی از نوع پیمایشی است. تحقیقات پیمایشی برای بررسی توزیع ویژگی‌های یک جامعه آماری بکار می‌روند. هدف تحقیقات توصیفی توصیف پدیده یا شرایط مورد بررسی است. اجرای تحقیقات توصیفی می‌تواند برای شناخت بیشتر شرایط موجود یا یاری‌دادن به فرایند تصمیم‌گیری باشد.

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش استفاده می‌شود:

۱- **روش کتابخانه‌ای:** روش کتابخانه‌ای در تمام تحقیقات علمی مورد استفاده قرار می‌گیرد و در بعضی از آنها موضوع تحقیق بر اساس روش تحقیقات کتابخانه‌ای از ابتدا تا انتها است. ابزار جمع‌آوری داده‌های کتابخانه محقق، کلیه اسناد چاپ شده مانند کتاب‌ها، دائره‌المعارف‌ها، مجلات، روزنامه‌ها، هفته‌نامه‌ها، نشریات دوره‌ای، فرهنگ‌نامه‌ها، سالنامه‌ها، مصاحبه‌های چاپی، مجلات پژوهشی، کتاب‌های کنفرانس، اساتید و کتب درسی، متون و اینترانت و هر منبع قابل شناسایی قابل چاپ؛ است.

۲- **روش میدانی:** در این شیوه دانشجوی به‌عنوان محقق وارد میدان می‌شود و اطلاعات را گردآوری می‌کند. یکی از متداول‌ترین روش‌ها در جمع‌آوری اطلاعات میدانی، روش پرسشنامه است که جمع‌آوری اطلاعات در مقیاس وسیع را ممکن می‌سازد. در تحقیقات توصیفی و همچنین تحقیقاتی که دارای یک منطقه جغرافیایی زیاد یا تعداد زیادی از افراد جامعه آماری و نمونه آن است، معمولاً از روش پرسشنامه استفاده می‌شود.

متغیرهای این تحقیق توسط پرسشنامه بر اساس تحقیقات لیم و همکاران (۲۰۲۰) و کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) اندازه‌گیری شد. فرضیات تحقیق به‌وسیله مدل‌سازی معادلات ساختاری به‌وسیله دو نرم‌افزار *SPSS* و *Smart PLS* تجزیه و تحلیل می‌گردد و یک مدل ساختاری گرافیکی در راستای موضوع تحقیق ارائه می‌گردد. ابزار تحقیق نیز توسط نرم‌افزار *Smart PLS* به لحاظ روایی و پایایی هنجاریابی می‌گردد. همچنین یک مدل ساختاری مطلوب توسط نرم‌افزار *Smart PLS* ارائه شد. پایایی و روایی پرسشنامه در جدول (۱) بیان شده است:

جدول (۱): پایایی و روایی پرسشنامه

متغیر	منبع پرسشنامه	سوالات در پرسشنامه	تعداد سوال	آلفای کرونباخ	CR همگرا (AVE)	روایی
محیط پویا	(لیم و همکاران، ۲۰۲۰)	۱ الی ۴	۴	۰,۸۸۶	۰,۹۲۱	۰,۷۴۵
مدل تجاری دیجیتال	(کومارسینگه و هالیم، ۲۰۲۰)	۷ الی ۸	۴	۰,۸۳۴	۰,۸۸۹	۰,۶۶۷
ریسک پذیری مدیرعامل	(لیم و همکاران، ۲۰۲۰)	۹ الی ۱۲	۴	۰,۷۷۳	۰,۸۵۵	۰,۵۹۵
استفاده از سیستم حسابداری مدیریت	(لیم و همکاران، ۲۰۲۰)	۱۶ الی ۲۵	۱۰	۰,۸۵۹	۰,۸۸۸	۰,۵۴۴

نیز بیشتر از ۰,۷ بدست آمده و بار دیگر مناسب بودن پایایی متغیرها را تایید می‌نماید. در مورد *AVE* مقدار بحرانی عدد ۰/۵ است؛ بدین معنی که مقدار *AVE* بیشتر از ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهند.

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود مقادیر ضریب آلفای کرونباخ تمامی متغیرهای تحقیق بیشتر از ۰,۷ بدست آمده و مناسب بودن پایایی با این شاخص تایید میشود. مقادیر ضریب پایایی ترکیبی همه متغیرهای مورد مطالعه

کوران نیست. تعداد جامعه آماری یعنی مدیران عامل، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نامشخص هستند که بر اساس جدول مورگان تعداد حداکثر نمونه یعنی ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه تحقیق در نظر گرفته شد که برای اطمینان بیشتر تعداد ۴۰۰ پرسشنامه در میان مدیران عامل، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع شد که از این میان تعداد ۳۸۷ پرسشنامه قابلیت تحلیل داشت. جدول (۲) آزمون کفایت نمونه‌گیری را مشام می‌دهد:

جدول ۲ خروجی آزمون *KMO* و بارتلت را نشان می‌دهد که شاخص *KMO* در سطحی قابل قبول بوده است. آزمون بارتلت نیز معنادار بوده و χ^2 دو بهنجار، ۴,۸۵۷ می‌باشد.

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه مدیران عامل، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که پرسشنامه تحقیق بر اساس نمونه انتخاب شده بین آنها توزیع گردید. نمونه پژوهش شرکت‌های فعال در بازه زمانی مورد نظر می‌باشند که این نمونه‌ها براساس جدول مورگان تعیین می‌گردند. یکی از پرکاربردترین شیوه‌ها برای سنجش حجم نمونه آماری، جدول مورگان است. جدول مورگان در واقع حاصل تلاش‌هایی است که مورگان و کرجیس کشیده‌اند و در ازای مقادیر گوناگون از اندازه‌های جامعه با استفاده از فرمول کوران نمونه را تخمین زده‌اند؛ یعنی هر یک از اعداد این جدول در فرمول کوران گذاشته شود همین حجم نمونه دیده خواهد شد؛ لذا جدول کرجیس و مورگان چیزی جز همان کاربرد فرمول

جدول (۲): آزمون کفایت نمونه‌گیری

شاخص <i>KMO</i>	۰,۹۱۲
آزمون بارتلت	۱۴۵۷,۱
درجه آزادی	۳۰۰
سطح معناداری	۰,۰۰۱
χ^2 دو بهنجار	۴,۸۵۷

بورس اوراق بهادار تهران مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. جدول ۳ یافته‌های توصیفی متغیرهای تحقیق مربوط به مقیاس‌های پرسشنامه را نشان می‌دهد.

یافته‌های پژوهش

در این قسمت داده‌های پرسشنامه ۳۸۷ نفر از مدیران عامل، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای اصلی

موارد	کد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
محیط پویا	<i>DE</i>	۳,۵۲	۰,۸۵۱	-۰,۶۱۶	-۰,۲۲۷
مدل تجاری دیجیتال	<i>DTM</i>	۳,۲۲	۰,۸۵۹	-۰,۱۷۶	-۰,۳۷۲
ریسک پذیری مدیرعامل	<i>CEOR</i>	۴,۰۰	۰,۷۱۵	-۰,۹۵۲	۰,۷۹۲
استفاده از سیستم حسابداری مدیریت	<i>MAS</i>	۳,۴۹	۰,۶۰۱	-۰,۲۴۲	-۰,۲۲۳

روی داده‌ها اعمال شود، باید نوع توزیع داده‌های متغیرهای مورد مطالعه مشخص گردد تا بر اساس نوع توزیع داده‌های آن روش آماری مناسب و علمی به‌کار گرفته شود. جهت بررسی نوع توزیع داده‌ها از آزمون کلموگروف اسمیرنوف استفاده شده است.

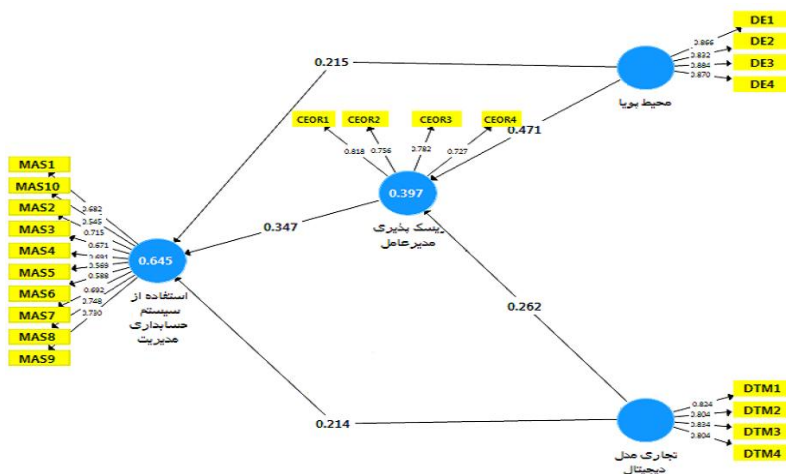
در جدول ۲، آمار توصیفی دربردارنده معیبه‌های میانگین و همچنین معیار پراکندگی انحراف معیار برای متغیرهای مورد بررسی در پرسشنامه بیان شده است؛ که عامل ریسک پذیری مدیرعامل دارای بیشترین میانگین (۴,۰۰) می‌باشد و مدل تجاری دیجیتال دارای کمترین میانگین (۳,۲۲) می‌باشد. پیش از آنکه آزمونی انجام شود یا اقدام تعمیمی

جدول (۴): نتایج مربوط به آزمون نوع توزیع داده‌ها

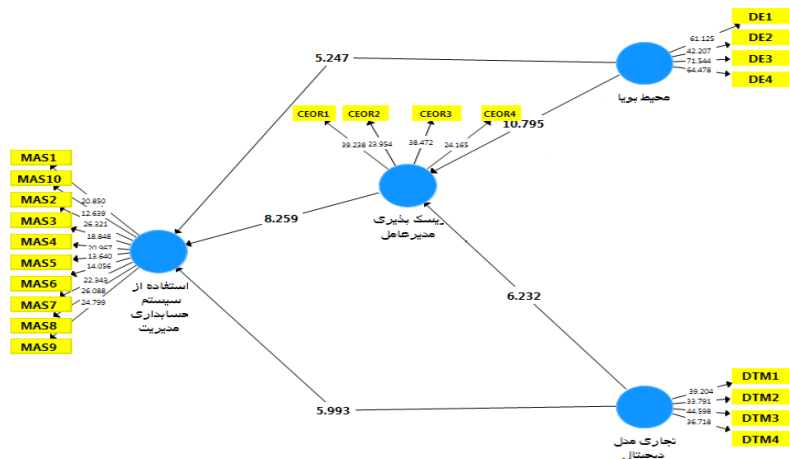
نتیجه	کلموگروف اسمیرنوف		متغیرها
	مقدار آماره	سطح معناداری	
غیر نرمال	۰,۱۵۷	۰,۰۰۰	محیط پویا
غیر نرمال	۰,۰۸۱	۰,۰۰۰	مدل تجاری دیجیتال
غیر نرمال	۰,۱۴۸	۰,۰۰۰	ریسک پذیری مدیرعامل
غیر نرمال	۰,۰۶۵	۰,۰۰۰	استفاده از سیستم حسابداری مدیریت

مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش است. شکل ۲ و شکل ۳ مدل ساختاری تحقیق را در حالت تخمین ضرایب استاندارد و تخمین مقادیر t نشان می‌دهند. جدول ۵ ضرایب معناداری t برای روابط بین سازه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

همان‌طور که در جدول فوق مشخص است، سطح معنی داری آزمون کلموگروف اسمیرنوف برای همه متغیرها کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ به‌دست آمده است. لذا می‌توان این‌گونه استنباط نمود که توزیع داده‌های همه متغیرها غیر نرمال بوده و باید از روش‌های متناسب با نوع توزیع داده‌ها استفاده کرد. ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل (بخش ساختاری)، اعداد معناداری t است. در صورتی که



شکل (۲): مدل ساختاری در حالت تخمین ضرایب استاندارد



شکل (۳): مدل ساختاری در حالت تخمین مقادیر t

جدول (۵): ضرایب مسیر و ضرایب معناداری t برای روابط بین سازه‌های پژوهش

نتیجه	مقدار t -value	ضرایب مسیر	مسیر رابطه بین سازه‌های پنهان
معنادار است	۵,۲۴۷	۰,۲۱۵	$MAS \leftarrow DE$
معنادار است	۱۰,۷۹۵	۰,۴۷۱	$CEOR \leftarrow DE$
معنادار است	۵,۹۹۳	۰,۲۱۴	$MAS \leftarrow DTM$
معنادار است	۶,۲۳۲	۰,۲۶۲	$CEOR \leftarrow DTM$
معنادار است	۸,۲۵۹	۰,۳۴۷	$MAS \leftarrow CEOR$

حسابداری مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. **فرضیه دوم:** بررسی ضریب اثر محیط پویا بر استفاده از ریسک‌پذیری مدیرعامل در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰,۴۷۱ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t -value) برابر با ۱۰,۷۹۵ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰,۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی محیط پویا بر ریسک‌پذیری مدیرعامل تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات محیط پویا، شاهد افزایش در نمرات ریسک‌پذیری مدیرعامل به اندازه ۰,۴۷۱ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین محیط پویا موجب افزایش ریسک‌پذیری مدیرعامل خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه دوم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری محیط پویا

فرضیه اول: بررسی ضریب اثر محیط پویا بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰,۲۱۵ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t -value) برابر با ۵,۲۴۷ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰,۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی محیط پویا بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات محیط پویا، شاهد افزایش در نمرات استفاده از سیستم حسابداری مدیریت به اندازه ۰,۲۱۵ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین محیط پویا موجب افزایش استفاده از سیستم حسابداری مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه اول تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری محیط پویا بر استفاده از سیستم

ریسک پذیری مدیرعامل با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه سوم: بررسی ضریب اثر مدل تجاری دیجیتال بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰,۲۱۴ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t -value) برابر با ۵,۹۹۳ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰,۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی مدل تجاری دیجیتال بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات مدل تجاری دیجیتال، شاهد افزایش در نمرات استفاده از سیستم حسابداری مدیریت به اندازه ۰,۲۱۴ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین مدل تجاری دیجیتال موجب افزایش استفاده از سیستم حسابداری مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه سوم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری مدل تجاری دیجیتال بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه چهارم: بررسی ضریب اثر مدل تجاری دیجیتال بر استفاده از ریسک پذیری مدیرعامل در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰,۲۶۲ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t -value) برابر با ۶,۲۳۲ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰,۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی مدل تجاری دیجیتال بر ریسک پذیری مدیرعامل تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات مدل تجاری دیجیتال، شاهد افزایش در نمرات ریسک پذیری مدیرعامل به اندازه ۰,۲۶۲ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین مدل تجاری دیجیتال موجب افزایش ریسک پذیری مدیرعامل خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه چهارم تحقیق مبنی بر وجود اثرگذاری مدل تجاری دیجیتال بر ریسک

پذیری مدیرعامل با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه پنجم: همانطور که مشاهده می‌گردد، تاثیر متغیر محیط پویا بر ریسک پذیری مدیرعامل با ضریب مسیر ۰,۴۷۱ و مقدار آماره تی ۱۰,۷۹۵ مورد قبول واقع شد. همچنین تاثیر ریسک پذیری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نیز با ضریب مسیر ۰,۳۴۷ و مقدار آماره تی ۸,۲۵۹ تایید گردید. با توجه به آزمون این دو مسیر در قالب یک مدل می‌توان استنباط کرد که متغیر ریسک پذیری نقش واسطه ای را در تاثیر گذاری محیط پویا بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت ایفا می‌نماید. از طرفی با توجه به اینکه مقدار قدر مطلق آماره سوبل (*Sobel*) برابر با ۶,۱۶۴ و از ۱/۹۶ بیشتر محاسبه شده و سطح معناداری آزمون (۰,۰۰۰) کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بدست آمده است، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد تاثیر میانجی‌گری ریسک پذیری را در رابطه بین محیط پویا و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت را بار دیگر تایید کرد. لذا فرضیه پنجم تحقیق تایید می‌شود.

فرضیه ششم: همانطور که مشاهده می‌گردد، تاثیر متغیر مدل تجاری دیجیتال بر ریسک پذیری مدیرعامل با ضریب مسیر ۰,۲۶۲ و مقدار آماره تی ۶,۲۳۲ مورد قبول واقع شد. همچنین تاثیر ریسک پذیری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نیز با ضریب مسیر ۰,۳۴۷ و مقدار آماره تی ۸,۲۵۹ تایید گردید. با توجه به آزمون این دو مسیر در قالب یک مدل می‌توان استنباط کرد که متغیر ریسک پذیری نقش واسطه ای را در تاثیر گذاری مدل تجاری دیجیتال بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت ایفا می‌نماید. از طرفی با توجه به اینکه مقدار قدر مطلق آماره سوبل (*Sobel*) برابر با ۴,۸۱۷ و از ۱/۹۶ بیشتر محاسبه شده و سطح معناداری آزمون (۰,۰۰۰) کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بدست آمده است، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد تاثیر میانجی‌گری ریسک پذیری را در رابطه بین مدل تجاری دیجیتال و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت را بار دیگر تایید کرد. لذا فرضیه ششم تحقیق تایید می‌شود.

نتیجه‌گیری

تحلیل و بررسی اطلاعات گردآوری شده از پرسشنامه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان داد فرضیه اول بیان می‌دارد محیط پویا رابطه معناداری با استفاده از سیستم حسابداری مدیریت دارد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. لذا می‌توان بیان کرد با افزایش محیط پویا، استفاده از سیستم حسابداری مدیریت در شرکت افزایش می‌یابد. تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت تنها یک توصیه نبوده و در عصر حاضر به عنوان ابزار مدیریت در فضای کسب و کار پویا، یک نیاز اساسی و یک ضرورت حیاتی به شمار می‌رود. لذا می‌توان عنوان نمود نتایج تحقیق حاضر در راستای تحقیق لیم و همکاران (۲۰۲۰) و دولت‌آبادی و مهرآذین (۱۳۹۲) است. فرضیه دوم بیان می‌دارد محیط پویا رابطه معناداری با ریسک پذیری مدیرعامل دارد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. لذا می‌توان بیان کرد با افزایش محیط پویا، ریسک پذیری مدیرعامل در شرکت افزایش می‌یابد. در محیط‌های پویای کسب و کار تمایل مدیران به پذیرش ریسک افزایش می‌یابد. لذا می‌توان عنوان نمود نتایج تحقیق حاضر در راستای تحقیق لیم و همکاران (۲۰۲۰) است. فرضیه سوم بیان می‌دارد مدل تجاری دیجیتال رابطه معناداری با استفاده از سیستم حسابداری مدیریت دارد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. لذا می‌توان بیان کرد با افزایش بکارگیری مدل‌های تجاری دیجیتال، استفاده از سیستم حسابداری مدیریت در شرکت افزایش می‌یابد. شرکت‌ها باید به‌طور ویژه شرایط محیط را رصد نموده و بر اساس رقابت‌پذیر و نیز پویا بودن آن، راهبردهای نوآوری را تدوین نمایند تا به عملکرد مطلوبی دست یابند. لذا می‌توان عنوان نمود نتایج تحقیق حاضر در راستای تحقیق لیم و همکاران (۲۰۲۰) و کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) است. فرضیه چهارم بیان می‌دارد مدل تجاری دیجیتال رابطه معناداری با ریسک پذیری مدیرعامل دارد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. لذا می‌توان بیان کرد با افزایش بکارگیری مدل‌های تجاری دیجیتال،

ریسک پذیری مدیرعامل در شرکت افزایش می‌یابد. لذا می‌توان عنوان نمود نتایج تحقیق حاضر در راستای تحقیق لیم و همکاران (۲۰۲۰) و کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) است. فرضیه پنجم بیان می‌دارد ریسک پذیری مدیرعامل در رابطه میان محیط پویا و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نقش میانجی دارد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. لذا می‌توان عنوان نمود نتایج تحقیق حاضر در راستای تحقیق لیم و همکاران (۲۰۲۰) و کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) است. فرضیه ششم بیان می‌دارد ریسک پذیری مدیرعامل در رابطه میان مدل تجاری دیجیتال و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نقش میانجی دارد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. لذا می‌توان عنوان نمود نتایج تحقیق حاضر در راستای تحقیق لیم و همکاران (۲۰۲۰) و کومارسینگه و هالیم (۲۰۲۰) است. با توجه به رابطه مثبت محیط پویا و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت به مدیران و اداره‌کنندگان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد با بروزرسانی دائمی محصول یا خدمات در صنعت خود با استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای رویدادهای احتمالی آینده و گسترش خطوط تولید خود برنامه ریزی کنند. با توجه به رابطه مثبت محیط پویا و ریسک پذیری مدیرعامل به مدیران و اداره‌کنندگان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد با پیش بینی رفتارهای رقبا در صنعت خود ریسک پذیری مدیرعامل را در قبال فعالیت‌های بازاریابی محصولات و خدمات ارائه شده افزایش دهند. با توجه به رابطه مثبت مدل تجاری دیجیتال و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت به مدیران و اداره‌کنندگان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد با بررسی و بکارگیری مدل‌های تجاری مختلف با استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت عملکرد و بهره‌وری تجاری شرکت را افزایش دهند. با توجه به رابطه مثبت مدل تجاری دیجیتال و ریسک پذیری مدیرعامل به مدیران و اداره‌کنندگان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد با بکارگیری مدل‌های

طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت با استفاده معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس. *حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۱)، ۳۷-۵۱.

صدری، ندا؛ رنجبر، محمدحسین و رستمی جاز، حمید. (۱۴۰۱). سیستم ارزیابی مؤثر مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت جهت کنترل استراتژی با استفاده رویکرد اکتشافی. *حسابداری مدیریت*، ۱۵(۵۵)، ۴۱-۶۱.

صفرزاده، محمدحسین؛ شریف، احمد و هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۰). بررسی ابعاد کیفیت خدمات حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران درون‌سازمانی. *حسابداری مدیریت*، ۱۴(۴۹)، ۱۶۷-۱۸۵.

کارمزدی، زهرا؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و دیانتهی دیلمی، زهرا. (۱۴۰۰). پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات در حسابداری مدیریت با بهره‌برداری از مدل‌سازی معادلات ساختاری. *حسابداری مدیریت*، ۱۴(۵۱)، ۱۹-۴۱.

محمدی محمد؛ یوسفوند داوود و خورشیدی، دلارام. (۱۴۰۰). بررسی استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط هیئت مدیره بر عملکرد مالی و غیر مالی. *فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵(۷۸)، ۸۷-۱۰۲.

مهرآذین، علیرضا و صادقی، محمدصادق. (۱۳۹۵). اهمیت و نقش حسابداری مدیریت در افزایش کارایی سازمان، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و علوم انسانی.

ناصر ترابی، ارمغان؛ تالانه، عبدالرضا و منصوری، فردین. (۱۴۰۰). تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت. *حسابداری مدیریت*، ۱۴(۴۹)، ۶۹-۹۶.

Aruah, G.C., Ugwueze, N.T. and Ojeh, A. (2023) *Improving Management Accounting and Control System (Macs) For Sustainable Innovation and Performance of Manufacturing Companies in Nigeria. European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, 11 (1). pp. 45-54.*

تجاری مختلف ریسک‌پذیری مدیرعامل را به گونه تنظیم کنند تا پروژه‌های با ارزش فعلی مطلوب در شرکت اجرا گردد. به اداره‌کنندگان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد با کنترل مدیرعامل در موقعیت‌های تصمیم‌گیری که شامل عدم قطعیت است و ریسک‌پذیری مدیرعامل با استفاده از سیستم حسابداری مدیریت ریسک بازار شرکت را کنترل کنند. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی در بررسی موضوع استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر مبنای نقش محیط پویا، ریسک‌پذیری مدیرعامل و مدل‌های تجاری دیجیتال از متغیرهای تعدیل‌گر همچون اندازه شرکت، سرمایه شرکت، امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری شرکت و تخصص تجاری مدیران استفاده شود. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی به بررسی نقش میانجی فروش و درآمدهای شرکت در رابطه استفاده از سیستم حسابداری مدیریت با محیط پویا، ریسک‌پذیری مدیرعامل و مدل‌های تجاری دیجیتال پرداخته شود.

منابع

پورعلی، محمدرضا و داداشی، نسرين. (۱۴۰۱). تاثیر مسئولیت اجتماعی و ریسک‌پذیری بر عملکرد شرکت‌ها با توجه به متغیر تعدیل‌گر محدودیت مالی، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱(۴۱)، ۱۴۱-۱۵۸.

رضایی دولت‌آبادی، حسین و مهرآذین، سمیرا. (۱۳۹۲). تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمانها، در محیط‌های متغیر و پویا. *فصلنامه پژوهش حسابداری*، ۲(۴)، ۸۹-۹۹.

محمدی رضانی، محمدرضا؛ رضایی، فرزین و کاظمی، حسین. (۱۴۰۲). ارزیابی تاثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر رابطه رقابت بازار محصول با عملکرد مدیریت. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۶)، ۳۲۹-۳۴۴.

سعیدی، هادی؛ تاتاری، نازگل و محمدی، شعبان. (۱۳۹۸). بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین

- Management Accounting Research*, 27(1), 81–119.
- Liem, V.T., Hien, N.N. and Ntim, C.G. (2020). Exploring the impact of dynamic environment and CEO's psychology characteristics on using management accounting system. *Cogent Business & Management*, 7, 1-20.
- Magnacca, F. and Giannetti, R. (2023). Management accounting and new product development: a systematic literature review and future research directions. *Journal of Management and Governance*, <https://doi.org/10.1007/s10997-022-09650-9>.
- Massicotte, S. and Henri, J-F. (2021). the use of management accounting information by boards of directors to oversee strategy implementation, *The British Accounting Review*, 53(3), 1-43.
- Pavlatos, O. and Kostakis, H. (2015). Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting. Incorporating Advances in International Accounting*, 31(1), 150–164.
- Schaltegger, S., Christ, K.L., Wenzig, J. and Burritt, R.L. (2022). Corporate sustainability management accounting and multi-level links for sustainability – A systematic review. *International Journal of Management Reviews*, <https://doi.org/10.1111/ijmr.12288>.
- Teece, D.J. (2010). Business models, business strategy and innovation. *Long range planning*, 43(1), 172-194.
- Walker, K.B., Fleischman, G.M. and Johnson, A. (2012). Measuring management accounting service quality. *Management Accounting Quarterly*, 13(3), 15–27.
- Yigitbasioglu, O.M. (2017). Drivers of management accounting adaptability: the agility lens. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 13 Issue: 2, pp. 262-281.
- Bai, G. and Krishnan, R. (2012). Role of management accounting systems in the development and efficacy of transactive memory systems. *Journal of Management Accounting Research*, 24(1), 201–220.
- Chesbrough, H. (2006). *Open business models: How to thrive in the innovation landscape*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Frezatti, F., Aguiar, A.B., Guerreiro, R. and Gouvea, M.A. (2011). Does management accounting play role in planning process? *Journal of Business Research*, 64, 242–249.
- Gatautis, R., Vaiciukynaite, E. and Tarute, A. (2019). Impact of business model innovations on SME's innovativeness and performance. *Baltic Journal of Management*, 14(4), 521-539.
- Gyamera, E., Atuilik, W.A., Eklemet, I., Matey, A.H., Tetteh, L.A. and Apreku-Djan, P.K. (2023). An analysis of the effects of management accounting services on the financial performance of SME: The moderating role of information technology. *Cogent Business & Management*, 10(1), 1-23.
- Harting, R.C., Reichstein, C. and Schad, M. (2018). Potentials of digital business models- Empirical investigation of data driven impacts in industry. Aalen, Elsevier Ltd, pp. 1496-1503.
- Henri, J.F., Boiral, O. and Roy, M.J. (2016). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*, 48(2), 269–282.
- Kumarasinghe, W.S.L. and Haleem, A. (2020). The Impact Of Digitalization On Business Models With Special Reference To Management Accounting In Small And Medium Enterprises In Colombo District. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(03), 6654-665.
- Lavia López, O. and Hiebl, M.R. (2014). Management accounting in small and mediumsized enterprises: Current knowledge and avenues for further research. *Journal of*

Explaining the Role of Digital Business Models and Dynamic Environment in the use of Management Accounting System with Emphasis on the Mediating Role of CEO's Risk Taking

*Hassan Portaghi*¹

Nemat Rostami Mazoee^{*2}

*Mahmoud Samadi Largani*³

*Mohammad Reza Pourali*⁴

Abstract

This research carried out with the aim of explaining the role of digital business models and dynamic environment in the use of management accounting system, emphasizing the mediating role of CEO's risk taking. The statistical population of the research was the managing directors, financial managers and accountants of the companies admitted to the Tehran Stock Exchange, based on the Morgan table, 387 people selected as a sample and the research questionnaire was distributed and collected among them. The information collected by questionnaires analyzed by SPSS24 and Smart PLS3 software using structural equation modeling. The dynamic environment has a positive and significant relationship with the use of the management accounting system and the CEO's risk taking. The digital business model has a positive and significant relationship with the use of the management accounting system and the CEOs risk-taking. CEO's risk-taking has a mediating and positive role in the relationship between the dynamic environment and the use of management accounting system. CEO's risk-taking has a mediating and positive role in the relationship between digital business model and the use of management accounting system.

Keywords: *Management Accounting, CEO Risk Taking, Dynamic Environment, Digital Business Models.*

¹Phd Student Of Accounting, Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran. Hassanp.187@gmail.com

²Assistant professor of Accounting, Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. (Corresponding Author). nrostami60@iauc.ac.ir

³Assistant professor of Accounting, Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran. m_samadi@toniau.ac.ir

⁴ Associate Professor Of Accounting, Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. pourali@iauc.ac.ir