

نقش راهبری شرکتی در حسابداری مدیریت استراتژیک

خدیده ابراهیمی کهریزسنگی^۱

وحید بخردی نسب^۲

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۴/۰۱

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۱۷

چکیده

حسابداری مدیریت استراتژیک از جمله سامانه هایی است که در عصر حاضر با تغییرات بوجود آمده در محیط کسب و کار کنونی، می تواند با استفاده از مشارکت شرکت ها در سیستم حسابداری مدیریت، به تصمیم گیری مدیران مالی در زنجیره ی ارزش کمک رساند. ولی متأسفانه علی رغم گذر زمان هنوز هم تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک برای مدیران مالی ناشناخته مانده و منجر شده تا مشارکت شرکت ها در تصمیم گیری های استراتژیک کاهش یابد. هدف از این پژوهش بررسی نقش راهبری شرکتی در حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ می باشد. همچنین حجم نمونه با استفاده از حذف سیستماتیک بالغ بر ۱۸۳ شرکت می باشد. روش پژوهش با استفاده از داده های ترکیبی (پانل دیتا) مبتنی بر رگرسیون چندگانه است. شواهد پژوهش حاکی از آن است شرکت هایی که مالکان نهادی فعال و استقلال بالا در کمیته حسابرسی دارند، بیش از دیگر شرکت ها از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده نموده اند. به عبارت دیگر، نتایج پژوهش بیانگر آن است که وجود مالکان نهادی و اعضای مستقل در کمیته حسابرسی، منجر به استفاده کارآمد از تکنیک های حسابداری می گردد. علاوه بر این نتایج پژوهش حاکی از آن است که وجود اعضای غیر موظف در کمیته حسابرسی، بیش از سایر مکانیسم های راهبری شرکتی، منجر به استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک می شود.

واژه های کلیدی: راهبری شرکتی، حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت استراتژیک، حاکمیت استراتژیک.

۱- دکترای تخصصی، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (نویسنده مسئول) Ebrahimi641@yahoo.com

۲- دانش آموخته ی کارشناسی ارشد حسابداری، Vahid.Bekhradinasab@gmail.Com

۱- مقدمه

شیوه‌های حسابداری مدیریت نوین برای ایجاد تغییر و بهبود عملکرد، فقدان پژوهش‌های تجربی این چینی در این زمینه وجود دارد. از این رو، با توجه به کمبود مطالعات و یافته‌های متناقض در رابطه با تاثیر شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و حاکمیت شرکتی، هدف دوم از این مطالعه بررسی ارتباط بین استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک از قرار تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک و ویژگی‌های راهبری شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و سوال پژوهش پیرامون این موضوع است که راهبری شرکتی چه تاثیری بر حسابداری مدیریت استراتژیک دارد. در ادامه پژوهش به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش، الگو و متغیرهای پژوهش، جامعه آماری و حجم نمونه، یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در گذشته نقش حسابداران مدیریت سنتی به ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری محدود شده بود. ولی مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت معاصر جزء جدایی‌ناپذیری از فرآیند تصمیم‌گیری استراتژیک هستند (آور و کادیز، ۲۰۰۹). همکاری حسابداری مدیریت برای توسعه استراتژی‌های کسب و کار در حسابداری مدیریت استراتژیک انعکاس یافته و هدف آن غلبه یافتن در رقابت با شرکت‌های رقیب است، به شکلی که می‌تواند باعث حفظ و توسعه فرآیند کسب و کار شرکت‌ها گردد. به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت استراتژیک باعث ارتباط تمام فعالیت‌های شرکت با استراتژی کسب و کار شده و موجب افزایش رقابت‌پذیری شرکت می‌گردد (مانیورانگ و کاساسی، ۲۰۱۳). بازنگر در شیوه‌های حسابداری مدیریت تکنیک‌های نوین متنوعی در زمینه‌های هزینه‌یابی، تصمیم‌گیری استراتژیک، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک، ارزیابی رقبا و مشتریان را به وجود آورده است. به موازات توسعه سطح تکنیک‌های منحصر به فرد

استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت باعث افزایش تمرکز بر روی مسئولیت‌پذیری، بهره‌وری و اثربخشی و بهبود راهبری شرکتی می‌شود. از این رو، شیوه‌های حسابداری مدیریت نوین به عنوان کمک به عملکرد بهتر شرکت‌ها توسعه داده شده‌اند. با این حال، با وجود حمایت از شیوه‌های حسابداری مدیریت، شواهد تجربی کم پیرامون رواج و موفقیت شیوه‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌ها وجود دارد. بنابراین، هدف این مطالعه ارائه یک بینش تجربی به منظور رواج و اثربخشی شیوه‌های حسابداری مدیریت است. در متمرکز کردن رواج چنین شیوه‌هایی، هدف اولیه از مطالعه، بررسی میزان استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت نوین است. در حالی که سازمان‌ها تمایل به تمرکز بر روی استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت سنتی دارند، تعدادی از محققان به سودمندی بالقوه شیوه‌های حسابداری مدیریت نوین در دستیابی به بهبود نظام راهبری شرکتی اشاره کرده‌اند (هوران و همکاران، ۲۰۱۳). در این مطالعه ارزیابی اثربخشی شیوه‌های حسابداری مدیریت با تمرکز بر تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک و اثرپذیری آن‌ها از ویژگی‌های راهبری شرکتی مورد بررسی قرار می‌گیرد. با توجه به تمایل سازمان‌ها برای ارتقاء وضع کنونی، کاربرد شیوه‌های حسابداری مدیریت سنتی توانایی سازمان‌ها را برای انجام دادن تغییرات محدود می‌سازد. متناوباً، کاربرد شیوه‌های حسابداری مدیریت نوین سازمان‌ها را بوسیله معرفی طرح‌هایی که افزایش فعالیت‌های ارزش افزوده و یا حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده را ارتقاء می‌دهد، کمک می‌کند. چنین طرح‌هایی ممکن است سازمان‌ها را بی‌درنگ به انجام تغییرات مناسب در ساختار، سیستم، بازارهای هدف و ارائه خدمات بهتر معطوف کند (محمد و جونز، ۲۰۱۴). استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت نوین همچنین می‌تواند سازمان‌ها را در مدیریت هزینه‌ها به طور موثر و بهبود بهره‌وری و اثربخشی عملیاتشان کمک کند (پاولوتس، ۲۰۱۵). با وجود پتانسیل برای

فعال این بازی (حسابداری مدیریت استراتژیک) هستند (کادز و گیلدینگ، ۲۰۱۲). در چارچوب نظام راهبری، حاکمیت شرکتی توسط ویژگی‌ها و فعالیت‌های هیئت مدیره و مدیران موظف در اداره امور شرکت‌ها به نمایندگی از حاکمیت استراتژیک پشتیبانی شده توسط تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک^{۲۰} ارائه شده است. این نظام نشان می‌دهد که تعادل حاکمیت شرکتی و حسابداری مدیریت استراتژیک در انطباق با عملکرد بالا و مدیریت کسب و کار بهتر است (هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۲۱}، ۲۰۰۴). طبق نظریه هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۲۰۰۴) عمده‌ترین ویژگی‌های حاکمیت شرکتی عبارتند از استقلال هیئت مدیره و کمیته حسابرس، مالکان نهادی و هیئت مدیره فعال که در ادامه تشریح می‌شود.

۲-۱- مالکان نهادی و حسابداری مدیریت استراتژیک

یکی از مهم‌ترین بازیگران نظام حاکمیت شرکتی، سهامداران می‌باشند. زیرا آن‌ها تأمین‌کنندگان سرمایه شرکت‌ها هستند و حفظ اعتماد آنان از اهمیت زیادی برخوردار است. سهامداران با انتخاب اعضای هیئت مدیره، به طور غیر مستقیم در تصمیم‌گیری‌های شرکت نقش ایفا می‌کنند و سهامداران نهادی و عمده با توجه به اینکه قادر به انتخاب یک یا چند عضو هیئت مدیره هستند می‌توانند در کاهش هزینه‌های نمایندگی موثر واقع شوند (بخردی نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۶). سرمایه‌گذاران نهادی با توجه به مالکیت بخش درخور توجهی از سهام شرکت‌ها، دارای نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر آنها هستند؛ ضمن آنکه محرک‌هایی برای نظارت بر رویه‌های شرکت‌ها و استفاده از تکنیک‌ها شامل رویه‌های حسابداری دارند (مهرانی و همکاران، ۱۳۸۹). تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) بیان می‌کنند وجود مالکان نهادی منجر به استفاده بیشتر از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک نسبت به دیگر مکانیسم‌های راهبری شرکتی می‌شود. مالکان نهادی بزرگترین گروه از

حسابداری مدیریت، اصطلاح جدید "حسابداری مدیریت استراتژیک" معرفی شده است. در حالت کلی حسابداری مدیریت استراتژیک فرآیند شناسایی، جمع‌آوری، انتخاب و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری برای کمک به تیم مدیریت جهت تصمیم‌گیری استراتژیک و ارزیابی اثربخشی سازمانی می‌باشد (هاکو^{۲۰}، ۲۰۰۱). سیستم‌های حسابداری مدیریت استراتژیک شیوه‌ها و تکنیک‌هایی هستند که به تازگی به عنوان وسیله‌ای برای غلبه بر محدودیت‌های روش حسابداری مدیریت سنتی در برخورد با مسائل استراتژیک ارائه شده اند (کوراوی و فاپروک^{۲۱}، ۲۰۱۰). حسابداری مدیریت استراتژیک، یک مفهوم یکپارچه و جهانی است که از چندین جنبه قابل بررسی است (شاه و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۱). به عنوان مثال رویکرد بازاریابی (سیموندز^{۲۳}، ۱۹۸۱؛ روسلندر و هارت^{۲۴}، ۲۰۰۲)، جهت‌گیری آینده (ویلسون^{۲۵}، ۱۹۹۵)، دیدگاه رقبا (برانویچ^{۲۶}، ۱۹۹۰؛ گلدینگ^{۲۷}، ۱۹۹۹)، جنبه‌های غیر مالی (چنهال و لانگ فیلد اسمیت^{۲۸}، ۲۰۰۳؛ کاپلان و نوروتون^{۲۹}، ۱۹۹۲) و مدیریت کیفیت جامع (خان و جین^{۳۰}، ۲۰۰۷). حسابداری مدیریت استراتژیک با استفاده از یکسری تکنیک‌ها ارزیابی می‌شود (کادز و گلدینگ^{۳۱}، ۲۰۰۸، ۲۰۱۲). در راستای تحقق استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، دو شرط از مفهوم استراتژی باید تحقق یابد. شرط اول چارچوب زمانی بلند مدت و آینده‌گرا و شرط دوم چشم‌انداز متمرکز خارجی است (گلدینگ و همکاران، ۲۰۰۰). استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در پنج گروه طبقه‌بندی می‌گردد (گلدینگ و همکاران، ۲۰۰۰؛ کراونس و گلدینگ^{۳۲}، ۲۰۰۱؛ کادز و گلدینگ، ۲۰۰۸). هزینه، برنامه ریزی، کنترل و اندازه‌گیری عملکرد، تصمیم‌گیری استراتژیک، حسابداری رقابتی و حسابداری مشتری. همچنین از جنبه‌های مشارکت، مشارکت شرکت‌ها یک عامل مهم مدیریت استراتژیک محسوب می‌شود و حسابداران مدیریت استراتژیک به عنوان ارائه‌دهندگان اطلاعات دیده می‌شوند (تیراچی و ساپاتیف^{۳۳}، ۲۰۱۶). به عبارت دیگر آن‌ها بازیگران

مستقل را تحت الشعاع قرار می‌دهد، انتظار می‌رود میزان استقلال هیئت مدیره ارتباط مثبت با تصمیم‌گیری استراتژیک شرکت‌ها داشته باشد. پس به نظر می‌رسد که استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های با استقلال هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت‌های با استقلال هیئت مدیره پایین باشد.

۲-۳- هیئت مدیره فعال و حسابداری مدیریت استراتژیک

اگر هیئت مدیره بتواند حد معقولی را در برگزاری جلسات هیئت مدیره تعیین کند حاکی از فعالیت بالای اعضای هیئت مدیره می‌باشد (تیراچی و ساپاتیف، ۲۰۱۶). البته بسته به محیط و شرایط شرکت، این جلسات می‌تواند منافع اقتصادی را با توجه به تئوری نمایندگی در آینده کسب نماید. آدامز و همکاران^{۲۶} (۲۰۰۴) بیان می‌کنند هنگامی که هیئت مدیره جلسات بیشتری برگزار می‌کند، ارزش شرکت افزایش می‌یابد. وافیاس^{۲۷} (۱۹۹۹) معتقد است افزایش تعداد جلسات هیئت مدیره پس از عملکرد ضعیف شرکت، باعث می‌گردد برگشت از عملکرد بد سریع اتفاق افتد. همچنین تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که هیئت مدیره‌های فعال، از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده بیشتری می‌نمایند. پس به نظر می‌رسد که استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های با فعالیت هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت‌های با فعالیت هیئت مدیره پایین باشد.

۲-۴- استقلال کمیته حسابرسی و حسابداری مدیریت استراتژیک

تماس‌های کمیته حسابرسی با حسابرسان، اطلاعات به موقع پیرامون وضعیت مالی شرکت و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت را در اختیار هیئت مدیره شرکت قرار می‌دهد (حساس یگانه و حسینی بهشتیان، ۱۳۸۱). در واقع، کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر راهبری شرکتی،

سهامداران را تشکیل می‌دهند و نقش آنها در نظارت بر رویه‌های اتخاذ شده از سوی مدیران از اهمیت بالایی برخوردار است و انتظار می‌رود حضور این مالکان در ترکیب سهامداران بر رویه‌های شرکت و استفاده از تکنیک‌های حسابداری مؤثر باشد. پس به نظر می‌رسد که استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا بیشتر از شرکت‌های با مالکیت نهادی پایین باشد.

۲-۲- استقلال هیئت مدیره و حسابداری مدیریت استراتژیک

مطالعاتی که به بررسی نقش هیئت مدیره پرداخته‌اند، نشان می‌دهند استقلال هیئت مدیره یکی از ویژگی‌های مهم اثر بخشی این هیئت است. چراکه مشخص شده استقلال هیئت مدیره با احتمال کمتر تقلبات مالی در ارتباط است (عبدالله و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۰). انتصاب رئیس هیئت مدیره غیرموظف این اطمینان را می‌دهد که مسائل مهم مرتبط با منافع سهامداران به صورت کامل در جلسات هیئت مدیره پوشش داده می‌شوند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۴). همچون تئوری و نظریه نمایندگی (جنسن و مک‌لیننگ^{۲۳}، ۱۹۷۶) و فرضیه مباشرت (نظارت) (دونالدسون و دیویس^{۲۴}، ۱۹۹۱) نشان می‌دهند زمانی که در یک شرکت از حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده می‌گردد، استقلال هیئت مدیره و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی فعال تر و دوگانگی وظیفه مدیرعامل کم‌رنگ‌تر می‌باشند (افندی و همکاران^{۲۵}، ۲۰۰۴). مدیران مستقل می‌توانند با درک درست نقش نظارتی راهبری خود، سلامت مالی بنگاه را به ارمغان آورده و مانع تضاد منافع بین بازیگران نظام حاکمیت شرکتی شوند (بخردی نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۶). تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) معتقدند که اعضای غیر موظف در هیئت مدیره، بیش از دیگر مکانیسم‌های راهبری شرکتی، از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده می‌نمایند. از آنجا که تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر بسزایی بر انسجام هیئت مدیره دارد و شهرت مدیران

فرضیه سوم: استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت هایی با فعالیت هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت هایی با فعالیت هیئت مدیره پایین می باشد.

مدل آزمون فرضیه سوم به شرح رابطه (۳) می باشد.

رابطه (۳)

$$SMAU_{it} = \beta_0 + \beta_1 BMEETMED_{it} + \beta_2 CEORELA_{it} + \beta_3 CEOJOI_{it} + \beta_4 BSIZE_{it} + \beta_5 ACIND_{it} + \beta_6 ADPER_{it} + \beta_7 BIGAUDIT_{it} + \beta_8 SIZE_{it} + \beta_9 AGE_{it} + \beta_{10} LEV_{it} + \beta_{11} BLOC_{it} + \beta_{12} PROSBS_{it} + \beta_{13} MO_{it} + \varepsilon_{it}$$

فرضیه چهارم: استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت هایی با استقلال کمیته حسابرسی بالا بیشتر از شرکت هایی با استقلال کمیته حسابرسی پایین می باشد.

مدل آزمون فرضیه چهارم به شرح رابطه (۴) می باشد.

رابطه (۴)

$$SMAU_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUDITCOMMITTEE_{it} + \beta_2 CEORELA_{it} + \beta_3 CEOJOI_{it} + \beta_4 BSIZE_{it} + \beta_5 ACIND_{it} + \beta_6 ADPER_{it} + \beta_7 BIGAUDIT_{it} + \beta_8 SIZE_{it} + \beta_9 AGE_{it} + \beta_{10} LEV_{it} + \beta_{11} BLOC_{it} + \beta_{12} PROSBS_{it} + \beta_{13} MO_{it} + \varepsilon_{it}$$

در ادامه به معرفی و اندازه گیری متغیرهای هر مدل پرداخته شده است.

۴- تبیین و اندازه گیری متغیرها

متغیرهای این پژوهش شامل متغیرهای متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی است که در ادامه به توصیف آنها پرداخته شده است.

۴-۱- متغیر وابسته

تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک (SMAU): برای سنجش این متغیر از میانگین نمرات هر یک از تکنیک های حسابداری مدیریت از قبیل هزینه، برنامه ریزی، تصمیم گیری استراتژیک، حسابداری رقابتی و حسابداری مشتری (صاحبکار)

فرایند گزارشگری مالی، ساختار کنترل داخلی، عملکرد حسابرس داخلی و فعالیت های حسابرسان مستقل در ترکیب کمیته است و به نیابت از هیئت مدیره و از طریق اطمینان بخشی نسبت به پاسخگویی شرکت، از سرمایه گذاران حمایت می کند (آکسویال و آیکان^{۲۸}، ۲۰۱۳). تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) بیان می کنند که با وجود اعضای مستقل در کمیته حسابرسی، استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک افزایش می یابد. پس به نظر می رسد که استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی بالا بیشتر از شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی پایین باشد.

۳- فرضیه ها و الگوی پژوهش

فرضیه اول: استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت هایی با مالکیت نهادی بالا بیشتر از شرکت هایی با مالکیت نهادی پایین می باشد.

مدل آزمون فرضیه اول به شرح رابطه (۱) می باشد.

رابطه (۱)

$$SMAU_{it} = \beta_0 + \beta_1 INSOWN_{it} + \beta_2 CEORELA_{it} + \beta_3 CEOJOI_{it} + \beta_4 BSIZE_{it} + \beta_5 ACIND_{it} + \beta_6 ADPER_{it} + \beta_7 BIGAUDIT_{it} + \beta_8 SIZE_{it} + \beta_9 AGE_{it} + \beta_{10} LEV_{it} + \beta_{11} BLOC_{it} + \beta_{12} PROSBS_{it} + \beta_{13} MO_{it} + \varepsilon_{it}$$

فرضیه دوم: استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت هایی با استقلال هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت هایی با استقلال هیئت مدیره پایین می باشد.

مدل آزمون فرضیه دوم به شرح رابطه (۲) می باشد.

رابطه (۲)

$$SMAU_{it} = \beta_0 + \beta_1 BIND_{it} + \beta_2 CEORELA_{it} + \beta_3 CEOJOI_{it} + \beta_4 BSIZE_{it} + \beta_5 ACIND_{it} + \beta_6 ADPER_{it} + \beta_7 BIGAUDIT_{it} + \beta_8 SIZE_{it} + \beta_9 AGE_{it} + \beta_{10} LEV_{it} + \beta_{11} BLOC_{it} + \beta_{12} PROSBS_{it} + \beta_{13} MO_{it} + \varepsilon_{it}$$

فعالیت شرکت ها و دیدگاه مدیریت اقدام به پاسخ گوئی نماید ارائه می شود. اطلاعات و متغیرهای مندرج در این جدول، علاوه بر اتکاء به گزارش های هیئت مدیره و سایر اطلاعات مالی شرکت ها از جمله صورت های مالی، به برداشت پژوهشگر از اطلاعات افشاء شده نیز بوده است. به عبارت دیگر با توجه به اینکه برای ارائه گزارش های هیئت مدیره استاندارد خاصی تجویز نگردیده اند و از طرف دیگر اطلاعات مندرج در یادداشت های توضیحی صورت های مالی بر حسب فعالیت شرکت ها و دیدگاه مدیریت می تواند تغییر یابد و برای متغیرهای مندرج در جدول (۱) می تواند متفاوت باشد، پژوهشگران با بررسی این گزارش ها و دیگر ضامثم، با استفاده از قضاوت درباره بکارگیری یا عدم بکارگیری این اطلاعات توسط شرکت ها، نظرات شخصی را نیز اعمال نموده اند. بنابراین نحوه اندازه گیری این متغیر علاوه بر بکارگیری و اتکای اولیه به گزارش های مالی شرکت ها، بر مبنای دیدگاه پژوهشگران و استنباط آن ها از صورت های مالی و انضمام آن نیز می باشد.

بر اساس مبانی فوق مبتنی بر پژوهش تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) محقق پرسش های زیر را با استفاده از قضاوت های ذهنی پاسخ می دهد و پاسخ آن مبنای احتساب متغیر وابسته می باشد.

برای هر یک از شرکت ها استفاده می گردد. این روش به پیروی از رویکرد کادز و گولدینگ (۲۰۰۸) و ویکارماسینگ و آلاواتاژ^{۲۹} (۲۰۰۷) می باشد. معیارهای اثر گذار بر تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک به شرح جدول (۱) می باشد. با توجه به اینکه اطلاعات مندرج در گزارش های مالی شرکت ها با مسئولیت اعضای هیئت مدیره (و بالطبع اعمال نظرات آن ها در ارائه گزارش) می باشد و از طرف دیگر بر طبق ماده (۲) منشور کمیته حسابرسی مبنی بر اینکه هدف از تشکیل کمیته حسابرسی، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول نسبت به (۱) اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی، (۲) سلامت گزارشگری مالی، (۳) اثربخشی حسابرسی داخلی، (۴) استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل و (۵) رعایت قوانین، مقررات و الزامات می باشد، لذا پژوهشگران با استناد به این مطالب، تحقیقات لازم در زمینه موضوع پژوهش را به انجام رساندند. در ادامه این جدول به پیروی از تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) مواردی بر اساس تکنیک ها گردآوری شده که محقق باید از طریق گزارش های هیئت مدیره و اطلاعات مندرج در یادداشت های توضیحی صورت های مالی بر حسب

جدول (۱) : حسابداری مدیریت استراتژیک

دسته بندی معیارها	تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک	رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک
تکنیک هزینه یابی استراتژیک	هزینه یابی	استراتژی رقابتی / استراتژی عملیاتی
	هزینه یابی چرخه عمر	استراتژی رقابتی
	هزینه یابی کیفیت	استراتژی عملیاتی
	هزینه یابی هدف	استراتژی عملیاتی
	هزینه یابی زنجیره ارزش	استراتژی رقابتی
برنامه ریزی، کنترل و اندازه گیری عملکرد	الگو برداری	استراتژی رقابتی / استراتژی عملیاتی
	اندازه گیری عملکرد یکپارچه	استراتژی رقابتی
تکنیک های تصمیم گیری های استراتژیک	هزینه یابی استراتژیک (مدیریت هزینه استراتژیک)	استراتژی رقابتی
	قیمت گذاری استراتژیک	استراتژی رقابتی
	ارزشگذاری برند	استراتژی رقابتی
حسابداری رقیب	ارزیابی هزینه رقیب	استراتژی رقابتی

دسته بندی معیارها	تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک	رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک
تکنیک های حسابداری مشتری	نظارت بر موقعیت رقابتی	استراتژی رقابتی
	ارزیابی عملکرد رقیب	استراتژی رقابتی
	تحلیل سودآوری مشتری	استراتژی رقابتی
	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری طی طول عمر شرکت	استراتژی رقابتی
	ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی	استراتژی رقابتی

منبع: تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶)

اطلاعات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر
تعلق می گیرد.

هزینه یابی زنجیره ارزش: هزینه یابی زنجیره ارزش رویکردی مبتنی بر فعالیت است که در آن هزینه ها به فعالیت های مورد نیاز برای طراحی، تامین، تولید، بازاریابی و توزیع تخصیص می یابد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص هزینه بازاریابی اطلاعاتی افشاء می نماید یا خیر، به نحوی که در صورت افشای اطلاعات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

هزینه یابی ویژگی محصول: هزینه یابی ویژگی خاص محصول است که به وسیله مشتریان درخواست می شود. ویژگی هایی که ممکن است شامل این هزینه یابی شوند مانند تقویت تزئینات، قابلیت اطمینان عرضه، ترتیبات ضمانت، خدمات پس از فروش است (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص هزینه خدمات پس از فروش اطلاعاتی افشاء می نماید یا خیر، به نحوی که در صورت افشای اطلاعات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

الگو برداری: اقتباس از شیوه های مفید و کامل دیگر شرکت ها در همان بخش یا بخش های متفاوت و تلاش برای بهبود فعالیت ها به وسیله ارزیابی مقایسه ای را الگو برداری گویند (آکسویال و آیکان، ۲۰۱۳). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص ارائه محصول جدید اقدام نموده است یا خیر، به نحوی که

هزینه یابی کیفیت: هزینه یابی کیفیت از هزینه های ارائه کیفیت مطلوب و همچنین هزینه های به وجود آمده به وسیله عدم کیفیت تشکیل شده است (آکسویال و آیکان، ۲۰۱۳). آیا شرکت مورد بررسی گواهی کیفیت را اخذ نموده است یا خیر، به نحوی که در صورت دارا بودن عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

هزینه یابی هدف: یک رویکرد ساختار یافته برای تعیین هزینه در طول عمر محصول و گارانتی محصولات است، به گونه ای که تعیین کند محصول مورد نظر با چه شاخص های عملکردی و کیفیتی می باید، تولید شود تا در هنگام فروش با قیمت پیش بینی شده، به میزان سود دلخواه در طول عمر خود دست یابد. افزایش گارانتی محصولات به منزله توان افزایش در عمر محصولات است (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی نسبت به افزایش گارانتی محصولات اقدام نموده است یا خیر، به نحوی که در صورت انجام اقدام لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

هزینه یابی چرخه عمر محصول: این تکنیک به عنوان محاسبه همه هزینه های یک محصول در سرتاسر چرخه عمر محصول تعریف شده است. چرخه عمر محصول می تواند شامل طراحی، معرفی، رشد، بلوغ و در نهایت انقراض یک محصول باشد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص چرخه عمر اطلاعاتی افشاء می نماید یا خیر. شرکت مورد بررسی در خصوص چرخه عمر اطلاعاتی افشاء می نماید یا خیر، به نحوی که در صورت افشای

در صورت انجام اقدامات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه: در نظر گرفتن هر دو اندازه‌گیری مالی و غیر مالی به عنوان سیستم اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه تعریف شده است (سینکایی و تنوسی، ۲۰۱۰). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص وجود سیستم ارزیابی عملکرد اطلاعاتی افشاء می‌نماید یا خیر، به نحوی که در صورت افشای اطلاعات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

هزینه‌یابی استراتژیک (مدیریت هزینه استراتژیک): استفاده از داده‌های هزینه بر اساس اطلاعات استراتژیک و بازاریابی برای توسعه و شناسایی استراتژی‌های برتر که باعث ایجاد مزیت رقابتی پایدار می‌گردد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی برنامه‌آتی برای افزایش بازاریابی و افزایش رقابت دارد یا خیر، به نحوی که در صورت دارا بودن برنامه مربوط عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

قیمت‌گذاری استراتژیک: تجزیه و تحلیل عوامل استراتژیک در فرآیند تصمیم‌گیری قیمت‌گذاری است. این عوامل عبارتند از واکنش رقبا به نوسانات قیمت، کشش قیمت، رشد بازار، صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و تجربه (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص سهم از بازار فروش اطلاعاتی افشاء می‌نماید یا خیر، به نحوی که در صورت افشای اطلاعات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

ارزشیابی برند: این تکنیک شامل ترکیبی از عوامل متعدد است که توسط نام تجاری (برند) از طریق عوامل استراتژیک به دست آمده‌اند. مانند منافع نام تجاری طراحی شده، موقعیت نام تجاری در بازار و سطح حمایت آن در بازاریابی (آکسویال و آیکان، ۲۰۱۳). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص ثبت برند جدید اقدامی انجام داده یا خیر، به نحوی که در صورت انجام اقدامات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر می‌گیرد.

ارزیابی هزینه رقیب: تکنیکی که به وسیله آن به صورت منظم و به روز هزینه هر واحد رقیب برآورد می‌گردد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی با افزایش در هزینه‌های توزیع و فروش مواجه بوده است یا خیر، به نحوی که در صورت مواجهه بودن با آن عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

نظارت بر موقعیت رقیب: این تکنیک شامل تجزیه و تحلیل موقعیت رقبا در صنعت با ارزیابی و نظارت بر فروش رقیب، سهم بازار، حجم معاملات، هزینه‌های واحد و بازده فروش رقبا می‌باشد. این اطلاعات می‌تواند اساسی برای ارزیابی استراتژی بازار رقبا را فراهم کند (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی با افزایش در بازده عملیاتی مواجه بوده است یا خیر، به نحوی که در صورت مواجهه بودن با آن عدد یک گرفته و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

سنجش عملکرد رقیب: این تکنیک با تجزیه و تحلیل مالی و با در نظر گرفتن اطلاعات صورت‌های مالی رقبا (دیگر شرکت‌های موجود در صنعت مشابه) انجام می‌شود (آکسویال و آیکان، ۲۰۱۳). آیا شرکت مورد بررسی در خصوص ارائه اطلاعات درباره مقایسه با رقبا اطلاعاتی افشاء می‌نماید یا خیر، به نحوی که در صورت افشای اطلاعات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری: این تکنیک شامل محاسبه سود به دست آمده از یک مشتری خاص است. منفعت به دست آمده بر اساس هزینه‌ها و فروش‌هایی که توسط یک مشتری خاص ترسیم می‌شود. افزایش تعداد فروش به منزله‌ی افزایش مشتری و افزایش رضایت آنان می‌باشد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی با افزایش تعداد فروش مواجه بوده است یا خیر، به نحوی که در صورت مواجهه بودن با آن یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

تجزیه و تحلیل چرخه عمر سودآوری مشتری: این تکنیک شامل گسترش افق زمانی برای تجزیه و

غیر موظف در هیئت مدیره می باشد. استقلال هیئت مدیره از تقسیم تعداد مدیران مستقل هیئت مدیره به کل اعضا دست می آید.

هیئت مدیره فعال (Bmeetmed): سومین متغیر مستقل مطالعه حاضر هیئت مدیره فعال می باشد. هیئت مدیره فعال با استفاده از تعداد جلسات هیئت مدیره اندازه گیری می شود.

استقلال کمیته حسابرسی (Acmeetmed): چهارمین متغیر مستقل مطالعه حاضر استقلال کمیته حسابرسی می باشد. استقلال کمیته حسابرسی برابر با نسبت تعداد اعضای مستقل کمیته حسابرسی به تعداد کل اعضا می باشد.

۳-۴- متغیرهای کنترلی

علاوه بر متغیرهای مستقل انتظار می رود متغیرهای دیگری هم بر ارتباط بین ویژگی های حاکمیت شرکتی و حسابداری مدیریت استراتژیک اثر گذار باشد. تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) معتقد است که ویژگی های زیر بر ارتباط بین حاکمیت شرکتی و حسابداری مدیریت استراتژیک موثر می باشند، که در ادامه نحوه سنجش آن ها بیان می شود.

مالکیت خانوادگی (Ceorela): اگر مالکیت شرکت به صورت خانوادگی باشد، عدد یک تعلق می گیرد و در غیر این صورت عدد صفر به خود اختصاص می دهد.

مالکیت کسب و کار (Ceojoi): مالکیت کسب و کار برابر است با درصد مالکیت اعضای هیئت مدیره.

اندازه هیئت مدیره (Bsize): اندازه هیئت مدیره از لگاریتم طبیعی تعداد اعضای هیئت مدیره به دست می آید.

تعداد اعضای کمیته حسابرسی (Acind): برابر با تعداد اعضای کمیته حسابرسی.

درصد اعضای متخصص در کمیته حسابرسی (Adper): درصد اعضای متخصص در کمیته حسابرسی برابر است با نسبت تعداد کل اعضای متخصص مالی در هیئت مدیره به تعداد کل اعضا.

تحلیل سودآوری مشتری در سال های آینده است (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). این تکنیک فراتر از محاسبه سود سالانه که توسط یک مشتری خاص به دست می آید به تمام منافع آتی برنامه ریزی شده که در نتیجه رابطه، تجاری با یک مشتری به دست می آید توجه دارد (گویدینگ و همکاران، ۲۰۰۰). آیا شرکت مورد بررسی سود پیش بینی شده آتی را گزارش می نماید یا خیر، به نحوی که در صورت گزارش اطلاعات لازم عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی: ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی روشی است که بر محاسبه ارزش افزوده مشتریان در راستای رضایت مشتریان برای شرکت، تمرکز دارد. وجود استاندارد ها نشان از رضایت مشتریان دارد. (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸). آیا شرکت مورد بررسی استاندارد ISO 10002 دریافت نموده است یا خیر، به نحوی که در صورت دارا بودن آن عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

۲-۴- متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل این پژوهش عبارت است از ویژگی های راهبری شرکتی که در پژوهش حاضر این مکانیزمها عبارتند از مالکیت نهادی، استقلال اعضای هیئت مدیره، فعالیت هیئت مدیره و استقلال کمیته حسابرسی که به شرح زیر سنجیده می شود.

مالکیت نهادی (INSOWN): اولین متغیر مستقل مطالعه حاضر مالکیت نهادی می باشد. برای محاسبه میزبان مالکیت نهادی، مجموع سهام در اختیار بانکها و بیمهها، هلدینگها، شرکت های سرمایه گذاری، صندوق بازنشستگی، شرکت های تامین سرمایه و صندوق های سرمایه گذاری، سازمانها و نهادهای دولتی و شرکت های دولتی، بر کل سهام منتشره شرکت تقسیم می شود و درصد و میزان مالکیت نهادی به دست می آید.

استقلال هیئت مدیره (Bind): دومین متغیر مستقل مطالعه حاضر استقلال هیئت مدیره یا اعضای

برای هر شرکت بین پنج تا بیست می‌باشد. شرکت-هایی که دارای امتیاز بین ۶ تا ۱۲ می‌باشند دارای استراتژی تدافعی هستند و به آن‌ها مقدار یک اختصاص داده می‌شود و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن‌ها در نظر گرفته می‌شود (هگینز و همکاران^{۳۱}، ۲۰۱۵).

جهت گیری بازار (Mo): جهت گیری بازار با استفاده از شاخص هرفیندال سنجیده می‌شود.

۵- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی این پژوهش محدود به سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ است. ولی با توجه به سنجش متغیر استراتژی کسب و کار تدافعی که اطلاعات سال صفر (پایه) جهت محاسبه آن مورد نیاز است، لذا شروع دوره زمانی از سال ۱۳۹۰ می‌باشد. همچنین نمونه آماری نیز با اعمال شرایط زیر از میان شرکت‌های عضو جامعه آماری انتخاب شده است.

- سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند هر سال باشد.
 - شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند و تا پایان سال از بورس خارج نشده باشند.
 - کلیه اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها در دسترس باشد.
 - شرکت‌ها در زمه شرکت‌های ارائه کننده اطلاعات پیرامون سوالات حسابداری مدیریت استراتژیک باشند.
- با توجه به شرایط فوق، در مجموع تعداد ۱۸۳ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید.
- با توجه به هدف پژوهش و تطبیقی بودن فرضیه‌ها می‌بایست نمونه آماری را برای بررسی هر فرضیه مهیا نمود، سپس نمونه مدل آزمون هر فرضیه در حجم نمونه مورد نظر برآزش شود.
- نخست جهت بررسی فرضیه اول که هدف آن بررسی استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت

نوع حسابرس (Bigaudit): اگر حسابرس عضو سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد.

اندازه شرکت (Size): اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های ابتدای دوره‌ی هر شرکت به دست می‌آید.

عمر شرکت (Age): برابر با عمر شرکت از زمان تاسیس تا سال مورد بررسی می‌باشد.

اهرم مالی (Lev): اهرم مالی از تقسیم مجموع بدهی‌ها به جمع دارایی‌های ابتدای دوره به دست می‌آید.

درصد بزرگترین سهامدار (Bloc): درصد بزرگترین سهامدار که از درصد سهام متعلق به سهامدارانی که بیش از ۵٪ سهام ابتدای دوره را دارند، بدست می‌آید.

استراتژی کسب و کار تدافعی (Prosbs): اگر شرکت سیاست‌های کسب و کار تدافعی اتخاذ نماید، عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر قرار می‌گیرد. نحوه تشخیص شرکت‌های اتخاذ کننده استراتژی‌های کسب و کار تدافعی به پیروی بنتلی و همکاران^{۳۳}(۲۰۱۳) می‌باشد. بنتلی و همکاران (۲۰۱۳) از پنج متغیر حسابداری جهت تعیین استراتژی شرکت‌ها استفاده نموده‌اند. شرکت‌هایی که دارای سطح بالایی از این متغیرها باشند دارای استراتژی متهورانه و سایر شرکت‌ها دارای استراتژی تدافعی هستند. این متغیرها عبارتند از نسبت فروش شرکت i در سال مالی t به تعداد کارکنان، درصد رشد فروش شرکت i در سال مالی t نسبت به سال قبل (سال $t-1$)، نسبت هزینه عمومی، اداری و فروش به فروش شرکت i در سال مالی t ، ارزش دفتری دارایی‌های ثابت به ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت i در سال مالی t ، نسبت تغییرات کارکنان از سال صفر (سال $t-1$) به سال یک (سال t). در گام بعدی از داده‌های بدست آمده چارک گرفته می‌شود. به شرکت‌هایی که در چارک اول قرار دارند امتیاز یک در چارک دوم امتیاز دو و الی آخر تعلق می‌گیرد برای سایر متغیرها هم به همین صورت عمل می‌گردد. سپس این امتیازها جمع می‌گردند عدد بدست آمده

شرکت هایی با استقلال کمیته حسابرسی پایین می باشد، نمونه باید به دو دسته شرکت هایی با استقلال کمیته حسابرسی بالا و شرکت هایی با استقلال کمیته حسابرسی پایین تقسیم شود. جهت دسته بندی شرکت ها به عنوان کمیته حسابرسی مستقل و غیر مستقل، بر حسب معیار کنترل بر تصمیم های اتخاذ شده، شرکت های با نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی بالای ۵۰ درصد به عنوان کمیته حسابرسی مستقل و برای شرکت های کمتر از ۵۰ درصد به عنوان شرکت کمیته حسابرسی غیرمستقل در نظر گرفته می شود.

نحوه تفکیک شرکت ها بر اساس نظام راهبری شرکتی به شرح جدول (۲) می باشد.

جدول (۲): تفکیک شرکت ها بر اساس نظام راهبری

شرکتی

جمع مشاهدات	پایین	بالا	معیارهای راهبری شرکتی
۹۱۵	۶۲۲	۲۹۳	مالکیت نهادی
۹۱۵	۶۶	۸۴۹	استقلال هیئت مدیره
۹۱۵	۴۳۳	۴۸۲	هیئت مدیره فعال
۹۱۵	۸۷۳	۴۲	استقلال کمیته حسابرسی

پس از مشخص شدن حجم نمونه جهت بررسی هر فرضیه، در ادامه به تجزیه و تحلیل داده ها پرداخته شده است.

۶- یافته های پژوهش

در ادامه جهت تجزیه و تحلیل فرضیه های پژوهش، ابتدا آمار توصیفی بیان شده و در ادامه به آمار استنباطی پرداخته می شود.

۶-۱- آمار توصیفی

در جدول شماره (۳) آمار توصیفی متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل را برای کلیه مشاهدات این پژوهش نشان می دهد. با توجه به نوع متغیرهای پژوهش، نتایج آمار توصیفی در دو جدول مجزا ارائه می گردد.

استراتژیک در شرکت هایی با مالکیت نهادی بالا بیشتر از شرکت هایی با مالکیت نهادی پایین می باشد، نمونه باید به دو دسته شرکت هایی با مالکیت نهادی بالا و شرکت هایی با مالکیت نهادی پایین تقسیم شود. جهت دسته بندی شرکت ها به عنوان مالکیت نهادی بالا و پایین نیز، بر حسب معیار کنترل بر شرکت، شرکت های با مالکیت بالای ۵۰ درصد به عنوان مالکیت نهادی بالا و برای شرکت های کمتر از ۵۰ درصد به عنوان شرکت مالکیت نهادی پایین در نظر گرفته می شود.

جهت بررسی فرضیه دوم که هدف آن بررسی استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت هایی با استقلال هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت هایی با استقلال هیئت مدیره پایین می باشد، نمونه باید به دو دسته شرکت هایی با استقلال هیئت مدیره بالا و شرکت هایی با استقلال هیئت مدیره پایین تقسیم شود. جهت دسته بندی شرکت ها به عنوان هیئت مدیره مستقل و غیر مستقل، بر حسب معیار کنترل بر تصمیم های اتخاذ شده، شرکت های با نسبت هیئت مدیره مستقل بالای ۵۰ درصد به عنوان هیئت مدیره مستقل و برای شرکت های کمتر از ۵۰ درصد به عنوان شرکت هیئت مدیره غیرمستقل در نظر گرفته می شود.

جهت بررسی فرضیه سوم که هدف آن بررسی استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت هایی با فعالیت هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت هایی با فعالیت هیئت مدیره پایین می باشد، نمونه باید به دو دسته شرکت هایی با فعالیت هیئت مدیره بالا و شرکت هایی با فعالیت هیئت مدیره پایین تقسیم شود. جهت تشخیص شرکت های دارای هیئت مدیره فعال، از میانه نمونه استفاده شده به نحوی که شرکت های بالاتر از میانه به عنوان شرکت های فعال در برگزاری جلسات هیئت مدیره بوده و دیگر شرکت ها به عنوان شرکت غیر فعال در نظر گرفته شده است. جهت بررسی فرضیه چهارم که هدف آن بررسی استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت هایی با استقلال کمیته حسابرسی بالا بیشتر از

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای غیرمجازی

انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	نماد متغیر	عنوان متغیر
۰/۳۴	۰	۰/۹۹	۰/۲۱	۰/۳۳	CEOSEP	مالکیت نهادی
۰/۱۲	۰	۱	۰/۶۰	۰/۶۲	BIND	اعضای غیر موظف در هیئت مدیره
۸/۹۹	۱	۴۵	۱۲	۹/۰۵	BMEETMED	هیئت مدیره فعال
۰/۱۶	۰	۰/۹۰	۰	۰/۰۴	AUDITCOMMITTEE	استقلال کمیته حسابرسی
۰/۱۶	۰	۰/۹۱	۰	۰/۰۴	CEOJOI	مالکیت کسب و کار مشترک
۰/۴۶	۳	۷	۵	۴/۹۷	BSIZE	اعضای هیئت مدیره
۱/۵۸	۰	۵	۰	۱/۵۲	ACIND	تعداد اعضای کمیته حسابرسی
۰/۴۶	۰	۱	۰	۰/۴۲	ADPER	درصد اعضای متخصص در کمیته حسابرسی
۱/۵۴	۱۰/۱۷	۱۹/۱۱	۱۳/۸۳	۱۴/۰۴	SIZE	اندازه شرکت
۹/۷۸	۱۰	۵۸	۱۹	۱۳/۸۳	AGE	عمر شرکت
۰/۲۶	۰/۰۱	۰/۹۹	۰/۶۰	۰/۶۱	LEV	اهرم مالی
۰/۲۷	۰/۱۵	۰/۹۹	۰/۵۱	۰/۴۸	BLOC	درصد بزرگترین سهامدار
۰/۴۲	۰	۰/۶۶	۰/۱۸	۰/۲۱	MO	جهت گیری بازار
۰/۱۸	۰/۱۳	۰/۹۳	۰/۵۳	۰/۵۴	SMAU	تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین فروانی متغیرهای مجازی به شرح جدول (۴) می باشد.

جدول (۴): آمار توصیفی متغیرهای مجازی

انحراف معیار	درصد فراوانی	فراوانی	نماد متغیر	عنوان متغیر
۰/۳۰	۰/۱۰	۹۱	CEORELA	مالکیت خانوادگی
۰/۴۲	۰/۲۳	۲۱۰	BIGAUDIT	نوع حسابرس
۰/۵۰	۰/۴۸	۴۳۹	PROSBS	استراتژی کسب و کار تدافعی

نتایج مندرج در جدول (۴) بیانگر آن است که ۱۰ درصد شرکت های مورد بررسی دارای ساختار مالکیت خانوادگی بوده و ۲۳ درصد آن ها توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته اند. علاوه براین نتایج نشان می دهد که ۴۸ درصد نمونه به تعداد ۴۳۹ شرکت-سال دارای استراتژی تدافعی بوده اند.

همانطور که در جدول (۳) مشاهده می شود میانگین مالکیت نهادی برابر با ۰/۳۳ و میانه آن برابر با ۰/۲۱ می باشد که نشان می دهد بیش از ۳۳ درصد سهام شرکت ها در اختیار سهامداران نهادی می باشد، همچنین بیشترین مقدار متغیر اعضای مستقل هیئت مدیره برابر با یک بوده و کمترین مقدار این متغیر برابر با صفر است که بالاترین عدد مربوط به چند شرکت بوده و یکی از این شرکت ها، شرکت سیمان کارون است که در طی ۵ سال مورد بررسی تمام اعضای هیئت مدیره آن غیرموظف بوده اند و بیشترین درصد مالکیت نهادی برابر با ۹۹ درصد می باشد که مربوط به شرکت سیمان قائن در سال ۱۳۹۱ است. نتایج همچنین بیانگر آن است که بالاترین تعداد اعضای مستقل به نسبت کل اعضا برابر با ۱۰۰ درصد می باشد که مربوط به چند شرکت بوده است، دو نمونه از این شرکت ها، شرکت پتروشیمی فن آوران و شرکت خدمات انفورماتیک بوده که به ترتیب دارای سه و پنج نفر عضو مستقل کمیته حسابرسی هستند، علاوه براین مقدار پارامتر انحراف معیار متغیر اعضای غیر موظف در هیئت مدیره برابر با ۰/۱۳ می باشد.

۷-۳- آمار استنباطی

نتایج فرضیه اول

داده های این پژوهش برای فرضیه اول به صورت مقطعی تخمین زده شد. نتایج آزمون همسانی واریانس در هر دو مدل حاکی از وجود ناهمسانی واریانس بوده، لذا روش تخمین به صورت حداقل مربعات تعمیم یافته انجام گرفت. همچنین احتمال F فیشر کمتر از یک درصد است که می توان گفت در

سطح اطمینان ۹۹ درصد این مدل معنادار بوده و دارای اعتبار است. بر اساس همین نتایج ملاحظه مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده که نشان از عدم وجود خودهمبستگی است و ضریب تعیین نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی به ترتیب ۱۴ و ۱۶ درصد عوامل موثر بر متغیر وابسته را در دو مدل بیان می نمایند.

جدول (۵): نتایج تخمین مدل برای شرکت هایی با مالکیت بالا و پایین نهادی

شرکت های دارای مالکیت نهادی پایین		شرکت های دارای مالکیت نهادی بالا		نماد متغیر	نام متغیر
آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده		
۲/۷۰۰۹	۰/۱۳۴۳	۱/۷۳۹۰	۰/۱۶۸۳	INSOWN	مالکیت نهادی
-۰/۳۸۳۹	-۰/۰۰۸۶	۲/۱۹۳۹	۰/۱۱۵۷	CEORELA	مالکیت خانوادگی
-۰/۰۳۷۵	-۰/۰۰۲۴	۲/۴۵۶۳	۰/۱۰۷۹	CEOJOI	مالکیت کسب و کار مشترک
۱/۶۵۴۰	۰/۰۱۶۵	-۲/۴۸۴۰	-۰/۰۵۲۸	BSIZE	اندازه هیئت مدیره
-۰/۹۰۷۹	-۰/۰۰۸۰	۰/۶۳۰۱	۰/۰۱۳۶	ACIND	استقلال کمیته حسابرسی
-۰/۵۲۴۵	-۰/۰۱۵۰	-۰/۷۸۶۲	-۰/۰۵۵۳	ADPER	تخصص کمیته حسابرسی
۱/۶۹۷۶	۰/۰۳۵۴	۰/۹۰۵۱	-۰/۰۲۱۳	BIGAUDIT	نوع حسابرس
۰/۶۷۱۶	۰/۰۰۳۳	۲/۵۱۳۳	۰/۰۲۳۶	SIZE	اندازه شرکت
۱/۲۰۰۷	۰/۰۰۰۸	-۱/۳۰۶۹	-۰/۰۰۱۸	AGE	عمر شرکت
۰/۶۵۱۱	۰/۰۱۶۱	-۲/۳۶۲۳	-۰/۱۲۲۳	LEV	اهرم مالی
۱/۳۶۵۴	۰/۰۳۷۳	۰/۸۴۵۷	۰/۰۴۰۹	BLOC	تمرکز مالکیت
-۰/۲۵۱۲	-۰/۰۱۸۰	-۱/۰۸۹۴	-۰/۰۲۶۱	PROSBS	استراتژی کسب و کار تدافعی
-۲/۱۸۰۷	-۰/۰۸۹۰	-۲/۹۶۳۵	-۱/۵۵۵۳	MO	جهت گیری بازار
۴/۷۹۵۰	۰/۳۸۷۰	۳/۵۵۵۴	۰/۶۹۳۵	C	عرض از مبدا
ضریب تعیین: ۰/۱۴		خودهمبستگی: ۱/۸۸		معناداری آماره F: ۰/۰۰۰۰	آماره F: ۳/۵۴
ضریب تعیین: ۰/۱۶		خودهمبستگی: ۱/۸۴		معناداری آماره F: ۰/۰۰۶۷	آماره F: ۲/۲۵
GLS	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته		احتمال: ۰/۰۰۰۰	آماره: ۲/۹۳	آزمون همسانی واریانس اول
GLS	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته		احتمال: ۰/۰۰۰۰	آماره: ۲/۰۴	آزمون همسانی واریانس دوم

منبع: یافته های پژوهش

خیر. همان طور که در جدول (۵) مشاهده می شود، میزان آماره متغیر مالکیت نهادی در شرکت های با مالکیت نهادی بالا و پایین به ترتیب برابر با ۱/۷۳ و ۲/۷۰ است که نشان می دهد در سطح

فرضیه اول پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با مالکیت نهادی بالا بیشتر از شرکت های با مالکیت نهادی پایین می باشد یا

داده های این پژوهش برای فرضیه دوم به صورت مقطعی تخمین زده شد. نتایج آزمون همسانی واریانس در هر دو مدل حاکی از وجود ناهمسانی واریانس بوده، لذا روش تخمین به صورت حداقل مربعات تعمیم یافته انجام گرفت. همچنین احتمال F فیشر کمتر از یک درصد است که می توان گفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد این مدل معنادار بوده و دارای اعتبار است. بر اساس همین نتایج ملاحظه مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده که نشان از عدم وجود خودهمبستگی است و ضریب تعیین نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی به ترتیب ۱۳ و ۴۴ درصد عوامل موثر بر متغیر وابسته را در دو مدل بیان می نمایند.

اطمینان ۹۰ درصد بین مالکیت نهادی و استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معنی داری وجود دارد، از طرف دیگر ضریب برآورد شده این متغیر در شرکت های با مالکیت نهادی بالا برابر با ۰/۱۶۸ و برای شرکت های با مالکیت نهادی پایین برابر با ۰/۱۳۴ می باشد، لذا فرض صفر رد و فرض مقابل پذیرفته شده که نشان می دهد استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با مالکیت نهادی بالا بیشتر از شرکت های با مالکیت نهادی پایین می باشد و بر مبنای این نتایج فرضیه اول تایید می شود.

نتایج فرضیه دوم

جدول (۶): نتایج تخمین مدل برای شرکت هایی با استقلال بالا و پایین هیئت مدیره

نام متغیر	نماد متغیر	شرکت های دارای استقلال هیئت مدیره بالا		شرکت های دارای استقلال هیئت مدیره پایین	
		ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t
استقلال هیئت مدیره	BIND	۰/۱۷۰۵	۲/۲۹۱۸	۰/۳۶۱۶	۲/۷۸۷۸
مالکیت خانوادگی	CEORELA	۰/۰۲۲۶	۱/۰۳۲۸	۰/۰۳۵۸	۰/۶۷۱۲
مالکیت کسب و کار مشترک	CEOJOI	۰/۰۴۲۶	۱/۱۰۰۳	-۸/۱۳۷۴	-۷/۲۳۴۱
اندازه هیئت مدیره	BSIZE	۰/۰۱۱۴	۰/۵۶۰۳	-۰/۰۱۸۶	-۱/۱۲۶۴
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	۰/۰۰۱۱	۰/۱۳۲۵	-۰/۰۲۳۸	-۱/۱۱۳۹
تخصص کمیته حسابرسی	ADPER	-۰/۰۳۷۳	-۱/۲۸۸۴	۰/۰۳۳۳	۰/۵۳۱۴
نوع حسابرس	BIGAUDIT	۰/۰۱۵۲	۰/۹۳۱۵	-۰/۰۴۰۲	-۰/۶۷۴۵
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۰۶۸	۱/۴۰۵۹	۰/۰۳۷۵	-۱/۷۸۱۶
عمر شرکت	AGE	۰/۰۰۰۷	۱/۱۵۸۶	-۰/۰۰۴۰	-۱/۹۶۸۵
اهرم مالی	LEV	-۰/۰۰۹۴	-۰/۴۰۷۱	-۰/۱۳۷۴	-۱/۴۸۹۹
تمرکز مالکیت	BLOC	۰/۰۱۰۷	۰/۴۳۹۱	-۰/۰۱۴۹	-۰/۱۴۳۲
استراتژی کسب و کار تدافعی	PROSBS	-۰/۰۲۰۹	-۱/۵۹۳۸	-۰/۰۲۸۲	-۰/۷۷۸۴
جهت گیری بازار	MO	-۰/۰۸۸۲	-۲/۰۱۲۴	-۲/۰۸۱۱	-۱/۴۸۴۷
عرض از مبدا	C	۰/۲۸۸۱	۲/۱۵۹۰	۰/۱۸۶۵	۰/۶۰۹۱
اعتبار مدل اول	معناداری آماره F: ۰/۰۱۲۲	آماره F: ۲/۱۰	خودهمبستگی: ۱/۸۹	ضریب تعیین: ۰/۱۳	
اعتبار مدل دوم	معناداری آماره F: ۰/۰۰۱۵	آماره F: ۳/۱۷	خودهمبستگی: ۱/۸۸	ضریب تعیین: ۰/۴۴	
آزمون همسانی واریانس اول	آماره: ۲/۱۴	احتمال: ۰/۰۰۰۰	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته	GLS	
آزمون همسانی واریانس دوم	آماره: ۲/۱۹	احتمال: ۰/۰۰۰۰	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته	GLS	

منبع: یافته های پژوهش

استقلال هیئت مدیره پایین می باشد و بر مبنای این نتایج فرضیه دوم رد می شود.

نتایج فرضیه سوم

داده های این پژوهش برای فرضیه سوم به صورت مقطعی تخمین زده شد. نتایج آزمون همسانی واریانس در هر دو مدل حاکی از وجود ناهمسانی واریانس بوده، لذا روش تخمین به صورت حداقل مربعات تعمیم یافته انجام گرفت. همچنین احتمال F فیشر کمتر از یک درصد است که می توان گفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنادار بوده و دارای اعتبار است. بر اساس همین نتایج ملاحظه مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده که نشان از عدم وجود خودهمبستگی است و ضریب تعیین نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی به ترتیب ۸ و ۵ درصد عوامل موثر بر متغیر وابسته را در دو مدل بیان می نمایند.

فرضیه دوم پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با استقلال هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت های با استقلال هیئت مدیره پایین می باشد یا خیر. همان طور که در جدول (۶) مشاهده می شود، میزان آماره متغیر استقلال هیئت مدیره در شرکت های با استقلال هیئت مدیره بالا و پایین به ترتیب برابر با ۲/۲۹ و ۲/۷۸ است که نشان می دهد در سطح اطمینان ۹۰ درصد بین استقلال هیئت مدیره و استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معنی داری وجود دارد، از طرف دیگر ضریب برآورد شده این متغیر در شرکت های با استقلال هیئت مدیره بالا برابر با ۰/۱۷۰ و برای شرکت های با استقلال هیئت مدیره پایین برابر با ۰/۳۶۱ می باشد، لذا فرض صفر تایید و فرض مقابل رد شده که نشان می دهد استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با استقلال هیئت مدیره بالا کمتر از شرکت های با

جدول (۷): نتایج تخمین مدل برای شرکت هایی با فعالیت بالا و پایین هیئت مدیره

شرکت های دارای هیئت مدیره با فعالیت پایین		شرکت های دارای هیئت مدیره با فعالیت بالا		نماد متغیر	نام متغیر
آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده		
۰/۸۵۸۹	۰/۰۰۴۶	-۰/۰۲۷۳	-۴/۳۷۰۰	BMEETMED	هیئت مدیره فعال
-۰/۰۹۰۸	-۰/۰۰۳۳	۱/۳۹۴۴	۰/۰۳۵۶	CEORELA	مالکیت خانوادگی
-۱/۷۸۸۳	-۰/۱۲۰۶	۲/۹۱۶۳	۰/۱۱۱۳	CEOJOI	مالکیت کسب و کار مشترک
-۰/۱۲۶۲	-۰/۰۰۲۰	۱/۰۱۱۹	۰/۰۱۴۶	BSIZE	اندازه هیئت مدیره
-۰/۶۹۳۴	-۰/۱۰۷	۱/۰۶۳۱	۰/۰۱۰۶	ACIND	استقلال کمیته حسابرسی
۰/۲۱۱۱	۰/۰۱۰۵	-۲/۳۷۵۵	-۰/۰۷۴۵	ADPER	تخصص کمیته حسابرسی
-۰/۰۳۳۳	-۰/۰۰۰۶	۲/۳۴۰۹	۰/۰۵۲۷	BIGAUDIT	نوع حسابرس
۱/۱۸۹۶	۰/۰۰۹۴	۱/۸۰۰۵	۰/۰۱۱۸	SIZE	اندازه شرکت
۰/۸۴۲۰	۰/۰۰۰۶	-۰/۸۹۰۳	-۰/۰۰۰۹	AGE	عمر شرکت
۱/۲۴۳۱	۰/۰۴۳۰	-۲/۶۸۳۹	-۰/۱۰۴۲	LEV	اهرم مالی
۱/۳۱۷۵	۰/۰۴۲۳	-۰/۷۷۹۳	-۰/۰۲۵۸	BLOC	تمرکز مالکیت
-۱/۳۹۴۷	-۰/۰۲۵۹	-۱/۱۳۲۵	-۰/۰۱۸۶	PROSBS	استراتژی کسب و کار تدافعی
-۲/۲۵۰۹	-۰/۲۱۵۲	-۰/۳۳۷۴	-۰/۰۰۶۰	MO	جهت گیری بازار

شرکت های دارای هیئت مدیره با فعالیت بالا		شرکت های دارای هیئت مدیره با فعالیت پایین		نماد متغیر	نام متغیر
ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t		
۰/۳۷۸۴	۰۳/۸۲۱۴	۰/۴۰۹۳	۲/۹۴۵۳	C	عرض از مبدا
آماره F: ۳/۲۲	خودهمبستگی: ۱/۹۸	ضریب تعیین: ۰/۰۸		معناداری آماره F: ۰/۰۰۰	اعتبار مدل اول
آماره F: ۱/۸۴	خودهمبستگی: ۱/۹۸	ضریب تعیین: ۰/۰۵		معناداری آماره F: ۰/۰۴۰۵	اعتبار مدل دوم
احتمال: ۰/۰۰۰	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته	GLS		آماره: ۲/۹۵	آزمون همسانی واریانس اول
احتمال: ۰/۰۰۰۶	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته	GLS		آماره: ۱/۶۴	آزمون همسانی واریانس دوم

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج فرضیه چهارم

داده های این پژوهش برای فرضیه چهارم به صورت مقطعی تخمین زده شد. نتایج آزمون همسانی واریانس در هر دو مدل حاکی از وجود ناهمسانی واریانس بوده، لذا روش تخمین به صورت حداقل مربعات تعمیم یافته انجام گرفت. همچنین احتمال F فیشر کمتر از یک درصد است که می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنادار بوده و دارای اعتبار است. بر اساس همین نتایج ملاحظه مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده که نشان از عدم وجود خودهمبستگی است و ضریب تعیین نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی به ترتیب ۱۸ و ۲۳ درصد عوامل موثر بر متغیر وابسته را در دو مدل بیان می‌نمایند.

فرضیه سوم پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با فعالیت هیئت مدیره بالا بیشتر از شرکت های با فعالیت هیئت مدیره پایین می باشد یا خیر. همان طور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود، میزان آماره متغیر هیئت مدیره فعال در شرکت های با فعالیت هیئت مدیره بالا و پایین به ترتیب برابر با برابر با ۰/۰۲- و ۰/۸۵ است که نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۰ درصد بین فعالیت هیئت مدیره و استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معنی داری وجود ندارد، لذا فرض صفر تایید و فرض مقابل رد شده که نشان می‌دهد استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با فعالیت هیئت مدیره بالا تفاوت معنی داری با شرکت های با فعالیت هیئت مدیره پایین ندارد و بر مبنای این نتایج فرضیه سوم رد می‌شود.

جدول (۸): نتایج تخمین مدل برای شرکت هایی با استقلال بالا و پایین کمیته حسابرسی

شرکت های دارای استقلال کمیته حسابرسی پایین		شرکت های دارای استقلال کمیته حسابرسی بالا		نماد متغیر	نام متغیر
ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t		
-۲/۵۷۶۸	-۰/۲۶۰۳	۱/۹۹۲۴	۰/۱۳۳۲	AUDITCOMMITTEE	استقلال کمیته حسابرسی
۰/۵۴۶۶	۰/۰۱۲۰	-۰/۴۹۸۳	-۰/۱۳۷۶	CEORELA	مالکیت خانوادگی
۱/۳۴۱۰	۰/۰۵۵۸	-۰/۵۸۴۲	-۰/۰۶۵۳	CEOJOI	مالکیت کسب و کار مشترک
۰/۵۱۳۴	۰/۰۰۵۴	-۰/۶۰۸۵	-۰/۱۰۷۳	BSIZE	اندازه هیئت مدیره
۱/۶۳۸۹	۰/۰۲۳۱	۰/۵۶۰۷	۰/۰۴۸۳	ACIND	استقلال کمیته حسابرسی
-۰/۷۱۱۷	-۰/۰۲۱۲	-۰/۱۶۹۹	-۰/۰۱۹۱	ADPER	تخصص کمیته حسابرسی
۱/۰۸۹۶	۰/۰۱۷۲	۰/۱۸۱۸	۰/۰۲۱۱	BIGAUDIT	نوع حسابرس
۱/۸۱۰۶	۰/۰۰۸۸	-۰/۰۶۰۳	-۰/۰۰۱۶	SIZE	اندازه شرکت

شرکت های دارای استقلال کمیته حسابرسی پایین		شرکت های دارای استقلال کمیته حسابرسی بالا		نماد متغیر	نام متغیر
آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده		
۰/۹۴۵۲	۰/۰۰۰۵	۰/۷۶۴۶	۰/۰۰۳۷	AGE	عمر شرکت
-۰/۶۰۹۷	-۰/۰۱۴۳	-۰/۴۱۱۹	-۰/۰۵۷۹	LEV	اهرم مالی
-۰/۰۰۳۷	-۰/۰۰۰۰۰۸	۱/۶۵۱۰	۰/۲۱۶۴	BLOC	تمرکز مالکیت
-۱/۹۱۶۴	-۰/۰۲۴۴	۰/۱۲۱۰	۰/۰۰۹۰	PROSBS	استراتژی کسب و کار تدافعی
-۱/۹۹۰۴	-۰/۰۹۸۴	-۰/۱۰۳۶	-۰/۰۲۰۵	MO	جهت گیری بازار
۵/۰۳۹۹	۰/۴۱۱۳	۱/۰۸۲۰	۰/۸۸۲۲	C	عرض از مبدا
ضریب تعیین: ۰/۱۸		خودهمبستگی: ۱/۸۳		آماره F: ۳/۴۸	معناداری آماره F: ۰/۰۰۶۳
ضریب تعیین: ۰/۲۳		خودهمبستگی: ۱/۹۱		آماره F: ۲/۲۶	معناداری آماره F: ۰/۰۰۶۳
GLS	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته	احتمال: ۰/۰۰۰۲		آماره: ۱/۷۰	آزمون همسانی واریانس اول
GLS	نتیجه: حداقل مربعات تعمیم یافته	احتمال: ۰/۰۰۰۰		آماره: ۲/۲۶	آزمون همسانی واریانس دوم

منبع: یافته‌های پژوهش

معیار مالکیت نهادی، اعضای غیر موظف در هیئت مدیره، هیئت مدیره فعال و استقلال کمیته حسابرسی به عنوان عوامل راهبری شرکتی استفاده گردید. بر مبنای نتایج به دست آمده مشخص گردید که در شرکت های با مالکیت نهادی بالا، استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک بیشتر مورد استفاده قرار گرفته به نحوی که میزان استفاده و کاربرد این تکنیک ها در این نوع شرکت ها بیشتر از شرکت های با مالکیت نهادی پایین یا فاقد مالکیت نهادی می باشد. به عبارت دیگر نتایج پژوهش نشان داد که استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک برای مالکان نهادی دارای اهمیت بوده و این نوع سهامداران خواهان بکارگیری این تکنیک ها در تعیین راهبرد ها و همچنین به کارگیری عملی آن هستند. از طرف دیگر نتایج فرضیه چهارم نیز بیانگر آن است که استقلال کمیته حسابرسی از عوامل موثر بر استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک بوده و در شرکت هایی که دارای استقلال بالای کمیته حسابرسی هستند، بیشتر از دیگر شرکت ها از این تکنیک ها استفاده می گردد. علاوه بر این، با توجه به تشکیل کمیته حسابرسی در چند سال قبل و گذشت زمان کمی از آن، نتایج این پژوهش حاکی از آن است که استقلال کمیته حسابرسی توانسته است نقش خود برای استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک

فرضیه چهارم پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی بالا بیشتر از شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی پایین می باشد یا خیر. همان طور که در جدول (۸) مشاهده می شود، میزان آماره متغیر استقلال کمیته حسابرسی در شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی بالا و پایین به ترتیب برابر با برابر با ۱/۹۹ و ۲/۵۷- است که نشان می دهد در سطح اطمینان ۹۰ درصد بین مالکیت نهادی و استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معنی داری وجود دارد، از طرف دیگر ضریب برآورد شده این متغیر در شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی بالا برابر با ۰/۱۳۳ و برای شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی پایین برابر با ۰/۲۶۰- می باشد، لذا فرض صفر رد و فرض مقابل پذیرفته شده که نشان می دهد استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی بالا بیشتر از شرکت های با استقلال کمیته حسابرسی پایین می باشد و بر مبنای این نتایج فرضیه چهارم تایید می شود.

۷- نتیجه گیری و بحث

این پژوهش درصدد تعیین نقش راهبری شرکتی در حسابداری مدیریت استراتژیک بوده که از چهار

بنابراین به سهامداران پیشنهاد می شود که بخشی بالایی از کمیته حسابرسی را از افرادی انتخاب نمایند که تجربه و دانش لازم را در زمینه حسابداری و مالی دارا هستند و به طور مستقل در کمیته حسابرسی مشغول به فعالیت هستند. همچنین به اعضای غیر موظف هیئت مدیره پیشنهاد می شود که علاوه بر استفاده از ابزارها و تکنیک های حسابداری در تصمیم گیری ها، در جلسات به بصره بودن و کارایی استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک توجه نمایند. علاوه بر این به اعضای موظف هیئت مدیره نیز پیشنهاد می شود که سایر اعضا را در جریان میزان، نوع و نتیجه استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک قرار داده تا در صورت نیاز، تیمی برای نظارت بر اجرا و شناسایی نواقص و مشکلات آن تشکیل دهند.

طی انجام پژوهش، پژوهشگر با محدودیت های زیر روبرو بوده است:

۱) در پژوهش حاضر متغیرهای مورد بررسی مورد نظر برای انجام تحلیل هایی آماری بصورت سالیانه محاسبه گردیده است. لذا آثار ناشی از محاسبه مدل های پژوهش در صورتی که متغیرهای آن بصورت فصلی محاسبه گردد، می تواند نتایجی مغایر با پژوهش حاضر داشته باشد.

۲) بخش عمده ای از اطلاعات مورد نیاز پژوهش حاضر برای محاسبه متغیرهای مورد آزمون از طریق نرم افزار ره آورد نوین محاسبه شده است. لذا با توجه به سطحی از اشتباهاتی که در نرم افزار مذکور وجود دارد، وجود این اشتباهات شاید به عنوان یک محدودیت تا حدی نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار دهد.

۳) به دلیل محدودیت در جمع آوری اطلاعات شرکت هایی که عضو بورس نیستند، در پژوهش حاضر فقط شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. در حالی که شاید به علت شرایط خاص حاکم بر بورس و قوانین و مقررات مرتبط، نتایج پژوهش در

در سطح شرکت را ایفا نماید و از این طریق کارایی تشکیل کمیته حسابرسی را افزایش دهد. علاوه بر این نتایج پژوهش همچنین نشان داد که استقلال هیئت مدیره نیز بر استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک موثر بوده، اما این تاثیر با انتظارات همخوانی نداشت. به نحوی که انتظار بر این بود که در شرکت های با اعضای مستقل هیئت مدیره بالا، بیشتر از دیگر شرکت ها از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده نمایند. اما نتایج عکس این مطلب را نشان داد، به نحوی که این نتایج بیانگر آن است که موظف بودن هیئت مدیره تاثیر بیشتری از غیرموظف بودن آن برای بکارگیری تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را داراست. در دلایل عدم دستیابی به انتظارات فرضیه دوم می توان به آگاهی و شناخت اعضای موظف اشاره نمود، با توجه به اینکه اعضای موظف علاوه بر شرکت در جلسات هیئت مدیره (برابر با اعضای غیرموظف) بر رویه شرکت نظارت دارند و اصولاً این اشخاص در سطح مدیریت اجرایی بالا مشغول به فعالیت هستند، لذا با توانایی بیشتر و کارا تر می توانند از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را به کار گیرند، نتایج دیگر این فرضیه این است که استقلال هیئت مدیره و عدم جانبداری آن، تاثیری بر استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک ندارد. در نهایت نتیجه فرضیه سوم نشان داد که شرکت های با هیئت مدیره فعال تر با دیگر شرکت ها در استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک تفاوت معنی داری وجود ندارد. این نتایج نشان داد، اعضای هیئت مدیره اگر حتی جلسات بیشتری را تشکیل دهند کمتر به مقوله تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک توجه می نمایند. در نهایت نتایج این پژوهش بیانگر آن است که نتیجه فرضیه اول و چهارم با نتایج پژوهش تیراچی و ساپاتیف (۲۰۱۶) همخوانی و مطابقت داشته، اما نتایج فرضیه دوم و سوم با نتایج پژوهش ذکر شده همخوانی ندارد.

نتایج به دست آمده از پژوهش حاضر بیانگر نقش پر رنگ استقلال کمیته حسابرسی در استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد.

* موسوی، سیدرضا؛ جباری، حسین؛ طالب بیدختی، عباس. (۱۳۹۴). حاکمیت شرکتی و تجدید ارائه صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۷، شماره ۲۵، ص ۱۰۳-۱۲۶.

* مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد؛ اسکندر، هدی. (۱۳۸۹). رابطه نوع مالکیت نهادی و حسابداری محافظه کارانه، پژوهش‌های حسابداری مالی، مقاله ۴، دوره ۲، شماره ۱، ص ۴۷-۶۲.

* Abdullah, S.N., Mohamad Yusof and Mohamad Nor, (2010), "Financial Restatements and Corporate Governance among Malaysian Listed Companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, PP. 526-552.

* Adams, Rene B. and Daniel Ferreira, (2004). "The moderating effect of group decision making". Working Paper. Stockholm School of Economics.

* AksoyluSemra, EbruAykan, 2013, "Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses", *Journal of US-China Public Administration*, Vol. 10, No. 10, 1004-1017.

* Alnawaiseh Musa Abdel Latif Ibrahim, 2013, The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks, *International Journal of Business and Management*, Vol. 8, No. 19, pp. 32-44.

* Aver Bostjan, Simon Cadez. (2009). "Management Accountant's Participation in Strategic Management Processes: a Cross-industry Comparison", *Journal for East European Management Studies*, Vol. 14, No. 3, pp. 310 - 322.

* Bentley, Kathleen A, Thomas C Omer, and Nathan Y Sharp. (2013). Business Strategy, Financial Reporting Irregularities, and Audit Effort. *Contemporary Accounting Research* 30 (2): 780-817.

* Bromwich, M. (1990), "The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15 Nos 1-2, pp. 27-46.

* Cadez Simon, (2006), "The Application of Strategic Management Accounting Techniques in Slovenian Manufacturing Companies", *Zagreb International Review of Economics & Business*, Vol. 9, No. 1, pp. 61-75.

شرکت‌های غیربورسی به نتایجی مغایر با نتایج پژوهش حاضر منجر شود.

۴) اطلاعات و نتایج ارائه شده در این پژوهش به دلیل اینکه سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ را مورد بررسی قرار داده است، برگرفته از این دوره است، لذا در تعمیم نتایج به دوره‌های قبل و بعد دقت بیشتری صورت گیرد.

فهرست منابع

* بخردی نسب، وحید؛ ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۶). بررسی رفتار مدیر در برخورد با هزینه‌ها بر اساس رویکرد رتبه‌بندی شرکت‌ها با مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در تاپسیس فازی. فصلنامه مهندسی مدیریت نوین، مقاله ۲، دوره ۱۵، ۱ و ۲، ص ۱۷-۳۷.

* حساس یگانه، یحیی؛ حسینی بهشتیان، سید محمد. (۱۳۸۱). تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی. مطالعات مدیریت بهبود و تحول. شماره ۳۵ و ۳۶، ص ۶۷-۹۰.

* صالحی، اله کرم. (۱۳۹۰). حسابداری مدیریت استراتژیک. حسابدار رسمی. شماره ۳۳، ص ۸۳-۹۳.

* فروغی، داریوش، احمدی مرتضی، میرزائی، منوچهر. (۱۳۹۱). بنیان‌های مفهومی حسابداری مدیریت استراتژیک. ماهنامه علمی تدبیر. ۱: ۲۳ (۲۴۳): ص ۶۱-۶۶.

* کمالی دهکردی، پروانه؛ غلامیان، مرتضی. (۱۳۹۴). بررسی کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی شهرک‌های صنعتی. ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری. شماره ۱۱ و ۱۲، ص ۴۷-۶۳.

* موسوی شیرینی، محمود؛ شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۲). استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت. سال هفتم، شماره ۲۰، ص ۹۳-۱۰۷.

- * Hoque, Z. (2001). *Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues*, Spiro Press, London.
- * IFAC (2004), *Enterprise Governance: Getting The Balance Right*, International Federation of Accountants, New York, NY, p. 58.
- * Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976). "Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 No. 4, pp. 305-360.
- * Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1992), "The balanced scorecard – measures that drive performance", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 71-79.
- * Khan, M.M. and Jain, P.K. (2007), *Management Accounting: Text, Problems and Causes*, Tata McGraw-Hill, New Delhi.
- * Korraavee Chai-Amonphaisal, Phapruek Ussahawanitchakit. (2010). Strategic management accounting and corporate performance of Thai-listed companies: a mediating effect of management. *Process, International Journal of Strategic Management*, vol 10, N. 1, pp. 1-29.
- * Manurung Elizabeth Tiur, Kosasih Elsje. (2013). "The Implementation of SMEs Sector's Strategic Management Accounting to Win The Local Competition Relating to Facing Global Business Competition", *IBEA, International Conference on Business, Economics, and Accounting*, pp. 1- 8.
- * Mohamed, A.A. and Jones, T. (2014), "Relationship between strategic management accounting techniques and profitability – a proposed model", *Measuring Business Excellence*, Vol. 18 No. 3, pp. 1-22.
- * Pavlatos, O. (2015), "An empirical investigation of strategic management accounting in hotels", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 27 No. 5, pp. 756-767.
- * Roslender, R. and Hart, S.J. (2002), "Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13 No. 2, pp. 255-277.
- * Shah, H., Malik, A. and Malik, M.S. (2011), "Strategic management accounting – a messiah for management accounting", *Australian Journal of Business and*
- * Cadez, S. and Guilding, C. (2007), "Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 3 No. 2, pp. 126-46.
- * Cadez, S. and Guilding, C. (2008), "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33 Nos 7-8, pp. 836-863.
- * Cadez, S. and Guilding, C. (2012), "Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 112 No. 3, pp. 484-501.
- * Chenhall, R.H. and Langfield-Smith, K. (2003), "Performance measurement and reward systems, trust, and strategic change", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15 No. 1, p. 117.
- * Cravens, K.S. and Guilding, C. (2001), "An empirical study of the application of strategic management accounting techniques", *Advances in Management Accounting*, Vol. 10, pp. 95-124.
- * Donaldson, L. and Davis, J.H. (1991), "Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns", *Australian Journal of Management (University of New South Wales)*, Vol. 16 No. 1, pp. 49-64.
- * Efendi, J., Srivastava and Swanson, (2004), "Why do Corporate Managers Misstate Financial Statements? The Role of Option Compensation, Corporate Governance and Other Factors", Working Paper, Texas A&M University, College Station, TX, May 17.
- * Guilding, C- Cravens- K. S, Tayles, M. (2000): *An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. Management Accounting Research*, 2000, vol. 11, no. 1, pp. 113-135.
- * Guilding, C. (1999), "Competitor-focused accounting: an exploratory note", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24 No. 7, pp. 583-595.
- * Haron, N.H., Rahman, I.K.A. and Smith, M. (2013), "Management accounting practices and the turnaround process", *Asian Review of Accounting*, Vol. 21 No. 2, pp. 100-112.
- * Higgins, D., Thomas C. Omer, and Phillips, J.D. (2015). The Influence of a Firm's Business Strategy on its Tax Aggressiveness. *Contemporary Accounting Research*. 32(2), 674-702.

- ⁹ Simmonds
¹⁰ Roslender & Hart
¹¹ Wilson
¹² Bromwich
¹³ Guilding
¹⁴ Chenhall & Langfield-Smith
¹⁵ Kaplan & Norton
¹⁶ Khan & Jain
¹⁷ Cadez & Guilding
¹⁸ Cravens & Guilding
¹⁹ Teerachai & Supasith
²⁰ SMAU
²¹ IFAC
²² Abdullah et al
²³ Jensen & Meckling
²⁴ Donaldson & Davis
²⁵ Efendi et al
²⁶ Adams et al
²⁷ Vafeas
²⁸ AksoyluSemra & Aykan
²⁹ Wickramasinghe and Alawattage
³⁰ Bentley et al
³¹ Higgins et al

Management Research, Vol. 1 No. 4, pp. 1-7.

- * Simmonds, K. (1981), "Strategic management accounting", Management Accounting, Vol. 59, pp. 26-29.
- * Teerachai Arunruangsirilert Supasith Chonglertham . (2017)." Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand ", Asian Review of Accounting, Vol. 25 Iss 1 pp. 85 – 105.
- * Vafeas, N, (1999), Board meeting frequency and firm performance, Journal of Financial Economics, 53: 113-142.
- * Wickramasinghe, D. and Alawattage, C. (2007), Management Accounting Change: Approaches and Perspectives/Danture Wickramasinghe and Chandana Alawattage, Routledge, New York, NY.
- * Wilson, R.M.S. (1995), "Strategic management accounting", in David Ashton, T.H. and Scapens, R.W. (Eds), Issues in Management Accounting, 2nd ed., Chapter 8, Prentice Hall, London, pp. 159-190

یادداشت‌ها

- ¹ Haron et al
² Mohamed and Jones
³ Pavlatos
⁴ Aver & Cadez
⁵ Manurung & KosasihElsje
⁶ Hoque
⁷ Korraevee & Phapruek
⁸ Shah et al