

## بررسی ارتباط حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک و رابطه آن با فرهنگ سازمانی و سیستم‌های اطلاعاتی

آذر مسلمی<sup>۱</sup>

سید فخرالدین میرسمیعی<sup>۲\*</sup>

مهسا آهنچی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۷/۲۸

### چکیده

پژوهش حاضر به بررسی رویکردهای تعیین کننده حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) و نقشی که حسابداران مدیریت ایفا می کنند، می پردازد. این پژوهش بر اساس هدف یک پژوهش کاربردی و از نظر جمع آوری داده ها پیمایشی توصیفی است. داده های پژوهش با استفاده از اعضای انجمن حسابداری خیره ایران جمع آوری شد و از آزمون رگرسیون خطی و رگرسیون سلسله مراتبی و با بکارگیری نرم افزار Spss24 داده های پژوهش تحلیل شد، یافته های ما وجود رابطه مثبت بین شبکه سازی حسابداران مدیریت و پیاده سازی SMA را اثبات می کند. در این پژوهش، با بررسی سه متغیر: شبکه سازی حسابداران مدیریت، کیفیت سیستم های اطلاعاتی (IS) و فرهنگ سازمانی، نقش تعدیلگری فرهنگ نتیجه گرا در تأثیر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه های SMA نشان می دهد و آن را تایید می کند. این امر حسابداران مدیریت را قادر می سازد تا رویکردهای SMA را پیاده سازی کنند.

### واژه های کلیدی

حسابداری مدیریت استراتژیک، شبکه سازی حسابداران مدیریت، فرهنگ سازمانی، کیفیت سیستم اطلاعات

۱. استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین، استان مرکزی، ایران. ([Azar.moslemi.kh@gmail.com](mailto:Azar.moslemi.kh@gmail.com))

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین، استان مرکزی، ایران. (نویسنده مسئول: [seyedfakhrodimirsamiee@gmail.com](mailto:seyedfakhrodimirsamiee@gmail.com))

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین، استان مرکزی، ایران. ([mahsa.ahanchi1709@gmail.com](mailto:mahsa.ahanchi1709@gmail.com))

## مقدمه

استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در بازار رقابتی امروزه به عنوان یکی از فرآیندهای مدیریت با استفاده از فنون جدید در جهت ارتقا عملکرد سازمان و رسیدن به اهداف استراتژیک سازمان در جایگاه ویژه‌ای قرار گرفته است.

مدت‌ها بود که حسابداری مدیریت بطور برجسته بر پایه یک رویکرد فنی برای محاسبه هزینه‌ها بکاربرده می‌شد به تدریج به حسابداری مدیریت یک رویکرد جدید با محوریت تصمیم‌گیری اضافه شد که توانست به مدیریت منابع کمک کند مدیریت مدرن برای تجزیه و تحلیل استراتژیک شرکت به اهداف و ابزارهای حسابداری مدیریت نیاز دارد بنابراین بکارگیری اهداف و ابزارهای حسابداری مدیریت می‌تواند ابزاری مفید در دست مدیران برای تحلیل استراتژیک شرکت بکارگرفته شود استفاده از این رویکرد استراتژیک می‌تواند از طریق برنامه ریزی و تصمیم‌گیری بلندمدت تجدید شده سازمان را برای رسیدن به مزیت رقابتی پایدار کمک کند. در حال حاضر چالشی که پیش روی مدیران عملیاتی و استراتژیک قرار دارد این است که باید بتوانند به تدریج در فرهنگ سازمانی و شیوه اندیشیدن افراد تغییراتی ایجاد نمایند که فرایند تدوین، اجرا، ارزیابی استراتژی‌ها مورد تأیید قرار گیرد. استراتژی‌های بزرگی هستند که فرهنگ‌های سازمانی قوی در برابر این استراتژی‌ها مقاومت می‌کنند. این مبحث را، با عنوان فرهنگ، استراتژی را به عنوان صبحانه می‌خورد می‌نامند. با تغییرات محیط سازمانی و هم‌جهت شدن با نوآوری و تغییرات پیش رو، رویکردها و دیدگاه‌های حسابداری مدیریت هم تغییر کرده‌اند در این راستا به رویکرد جدید حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان رویکردی آینده‌نگر نیاز است، با توجه به این موارد فرهنگ یک مؤسسه هنگامی که در مقابل استراتژی آن قرار بگیرد، مدیریت را با دو گزینه رودررو خواهد ساخت، به گونه‌ای که یا به انتخاب یک استراتژی مناسب با فرهنگ مجبور خواهد شد و یا فرهنگ خود را به گونه‌ای مناسب با استراتژی تغییر می‌دهد. به نفع مدیریت استراتژیک است که از دیدگاه فرهنگی نگاه کند، زیرا اغلب موفقیت به میزان حمایتی بستگی دارد که فرهنگ سازمانی از استراتژی‌ها بنماید. انتخاب استراتژی به گونه‌ای مناسب با فرهنگ گاهی می‌تواند با محتوای تغییرات در محیط بیرونی تعارض داشته باشد و از طرف دیگر تغییر فرهنگ در مقابل انتخاب یک استراتژی مناسب با محیط بیرونی هم مسئله‌ای نیست که به راحتی قابل حل باشد. (مشروحی فرد، ۱۳۹۵)

برنامه‌ریزی استراتژیک با توجه به امکانات و محدودیت‌های درونی و بیرونی، فرایندی است در جهت تجهیز منابع سازمان و وحدت بخشیدن به تلاش‌های آن برای رسیدن به اهداف و رسالت‌های بلندمدت (کارل مور، ۱۳۹۴) برنامه‌ریزی استراتژیک، مستلزم تهیه یک خط‌مشی برای بقا و رشد بلندمدت است. بازاریابی به برنامه‌ریزی استراتژیک کمک می‌کند و برنامه استراتژیک جامع، نقش بازاریابی در شرکت را تعیین می‌کند. بازاریابان برای انجام وظایف خود در سازمان فرآیند مدیریت بازاریابی را به عهده می‌گیرند.

بعضی از شرکت‌ها از برنامه‌ریزی استراتژیک رسمی استفاده نمی‌کنند و تعدادی از شرکت‌ها نیز که از آن استفاده می‌کنند به نحو مطلوبی از آن بهره نمی‌گیرند. با این حال برنامه‌ریزی رسمی مزایای چندی در بر دارد. این مزایا شامل تفکر سیستماتیک، هماهنگی بهتر تلاش‌های شرکت، اهداف دقیق‌تر و سنجش بهتر کارآیی می‌شوند. در نتیجه فروش و سودآوری بهبود می‌یابد. شرکت‌ها سه نوع برنامه تهیه می‌کنند و این سه نوع برنامه عبارت‌اند از: برنامه‌های سالانه، برنامه‌های بلندمدت و برنامه‌های استراتژیک.

به طور کلی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را می‌توان شامل این موارد دانست:

هزینه‌یابی خصیصه: این تکنیک مربوط است به هزینه‌یابی منافی که محصولات به مشتریان عرضه می‌دارند (روسلندر و هارت، ۲۰۰۳)

محک زنی روش‌های کاری (الگوبرداری): این تکنیک متمرکز است بر جستجوی بهترین عملکرد که شامل فرآیند مقایسه‌ای (تطبیقی) مداومی است که می‌تواند در تمام زمینه‌های فعالیت‌های یک سازمان بکار گرفته شود، شامل توسعه استراتژیک، عملیات و خدمات مشتری.

ارزش‌گذاری نشان تجاری: این تکنیک برای حقوق مربوط به نام یا تصویر نشان تجاری ارزش مالی تعیین می‌کند. یکی از تکنیک‌ها این است که هزینه‌های مربوط به نشان تجاری به جای هزینه دوره به‌عنوان سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی شوند. ارزیابی بهای تمام شده رقیبان: این تکنیک را به دلیل تمرکز ویژه آن بر ساختار بهای تمام شده رقیبان، می‌توان از تکنیک نظارت بر موقعیت رقابتی متفاوت دانست.

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری: این تکنیک مربوط است به ردیابی هزینه‌ها و فروش‌های خاص مشتری به حساب‌های فردی مشتری. (گولدینگ و مگ مانوس، ۲۰۰۳)

ارزیابی یکپارچه عملکرد: هم شامل مقیاس‌های مالی و هم غیرمالی می‌شود و همه ابعاد سازمان را در بر می‌گیرد. به هنگام ترکیب با یکدیگر، این مقیاس‌ها، راه را برای ترجمه استراتژی به صورت مجموعه‌ای منسجم از مقیاس‌ها، فراهم می‌کنند. (کنهال، ۲۰۰۵)

لازم به ذکر است از زمان شکل‌گیری مفهوم SMA در اوایل دهه ۱۹۸۰، پژوهشگران نقش مهمی را برای حسابداران مدیریت در ارائه اطلاعات استراتژیک و به طور گسترده در شروع و اجرای اقدامات SMA پیش‌بینی کردند. هرچند که شواهد تجربی نشان داده است که آن‌ها تأثیر محدودی در این زمینه دارند. چنین نقشی محدودی را می‌توان به پنج دلیل نسبت داد که توانایی حسابداران مدیریت را در ارائه اطلاعات استراتژیک مربوطه که تصمیم‌گیرندگان می‌توانند از آن بهره‌برداری کرده و در شروع و اجرای شیوه‌های SMA به کار گیرند، محدود می‌کند. (یزدی فر، ۲۰۱۹)

تلاش‌های اندکی برای ایجاد مدل‌های پیچیده‌تر و جامع‌تر که بهتر بتوانند راه‌های ارتباطی متغیرها و احتمالاً تقابلات بالقوه آن‌ها را بهتر نشان دهند، انجام شده است. با توجه به نتایج غیرقطعی گزارش شده در مطالعات قبلی در مورد تأثیر مستقل متغیرهای احتمالی پیشنهادی، اتخاذ رویکردهای از این دست بسیار مهم و به صرفه هستند (Otley, 2016). چنین یافته‌های تجربی ناچیز یا بی‌نتیجه، پژوهشگران را در مورد عوامل تأثیرگذاری که ممکن است اجرای اقدامات SMA را تسهیل و یا مانع آن‌ها شود، سردرگم کرده است. لاکمان، کناور و ترپ (۲۰۱۳) را با درخواست‌های مشابه دیگری برای پژوهش‌های بیشتر در مورد عوامل تعیین‌کننده SMA تکرار کرده‌اند.

در مطالعه حاضر، ما سعی می‌کنیم این محدودیت‌ها را برطرف کرده و در حقیقت نیازهای مطالعاتی مطرح شده از وی کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) را با اتکا به سه روش مورد واکاوی قرار دهیم. در مرحله اول، به جای اینکه فقط روی یک یا دو مورد تمرکز کنیم، تعداد نسبتاً بیشتری از اقدامات SMA (دوازده مورد) را مد نظر قرار می‌دهیم، همانطور که در اکثر مطالعات قبلی نیز چنین بوده است این کار امکان گزارش دهی در مورد متغیرهای مهم احتمالی را برای مجموعه‌ای بزرگ‌تر فراهم می‌کند.

در جایگاه دوم، به بررسی نقش بالقوه سه متغیر، یعنی شبکه حسابداری مدیریت، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی (IS) و فرهنگ سازمانی که تاکنون در ادبیات SMA کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند می‌پردازیم. همچنین در قدم سوم، نه تنها

تأثیرات مستقل بلکه تأثیرات بالقوه تعدیل کننده و واسطه‌ای را که برای درک بهتر چگونگی تأثیر سه متغیر اصلی بر اجرای SMA، لازم است، به صورت یک مدل یکپارچه و پیچیده‌تر از مطالعات قبلی توسعه می‌دهیم. علاوه بر این، اثرات بالقوه تعدادی از متغیرهای دیگر، یعنی رقابت، تنوع محصول، عدم اطمینان محیطی درک شده و اندازه شرکت را نیز برای اطمینان بیشتر کنترل می‌کنیم. با استفاده از داده‌های ۱۴۹ واحد تجاری تولید انگلستان و مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی، یافته‌های ما رابطه مثبت بین شبکه حسابداری مدیریت و اجرای شیوه‌های SMA را اثبات می‌کند. با این حال، این رابطه با کیفیت IS تعدیل می‌شود که حسابداران مدیریت را قادر می‌سازد اقدامات SMA را پیاده‌سازی کنند. این بدان معناست که در برخی از شرکت‌ها، برای حسابداران مدیریتی که با سایر تصمیم‌گیرندگان تعامل دارند، پیشنهاد و اجرای روش‌های SMA با حضور IS آسان‌تر است. این موضوع روشن می‌سازد که چرا شبکه‌سازی حسابداران مدیریت با سایر تصمیم‌گیرندگان همیشه به اجرای بیشتر اقدامات SMA منجر نمی‌شود، همانطور که توسط Cadez and Guilding (2012) و Roslender and Hart (2003) نشان داده شده است.

### بررسی پیشینه پژوهش

برومویچ (۲۰۰۰) تا حدی ابعاد گوناگون حسابداری مدیریت استراتژیک را به نمایش گذاشت. گرچه ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک تاکنون رشد زیادی داشته‌اند، اما هنوز هم درباره معنای دقیق حسابداری مدیریت استراتژیک توافق و اجماع محدودی وجود دارد. بیشتر مقالات به صورت مفهومی بوده و تعداد اندکی از آن‌ها به صورت پژوهشی و تجربی دقیقاً به موضوع حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته‌اند. (کادز و گولدینگ، ۲۰۰۷)

کراونز و گولدینگ (۲۰۰۱) به منظور کشف ارتباط استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی رقابتی، بر اساس پژوهش پورتر از هشت بعد فرعی پژوهش و توسعه، کیفیت محصول، فناوری محصول، دامنه محصولات، کیفیت خدمات، سطح قیمت، سطح مخارج تبلیغات و پوشش بازار استفاده نمودند و ارتباط قابل ملاحظه‌ای بین استراتژی رقابتی و پژوهش و توسعه و توسعه و وسعت پوشش بازار یافتند. گولدینگ و مک مانوس (۲۰۰۲) استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان بیانگر ارتباط مثبت بین شدت رقابت (بر اساس شدت مورد تصور راجع به توزیع و فروش، کیفیت و تنوع محصولات، قیمت، سهم بازار و خدمات به مشتریان) و گرایش به بازار است. کادز و گولدینگ (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک الزاماً به عملکرد پیشرو مربوط نیست، اما عملکرد پیشرو محصولی است از تطابق مناسب عوامل موردنظر (استراتژی تجاری، میزانی که استراتژی مصوب به طور مدبرانه تنظیم شده است، گرایش به بازار و اندازه شرکت) و بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک. سینکونی و تنوسی (۲۰۰۹) نیز دریافتند که حسابداری مشتری، نظارت بر موقعیت رقابتی، ارزیابی عملکرد رقیبان بر مبنای صورت‌های مالی منتشر شده و هزینه‌یابی کیفیت، بیشترین کاربرد را در شرکت‌های ایتالیایی دارند و شرکت‌هایی که استراتژی‌های پدافندگر و تمایز در هزینه را اتخاذ می‌کنند، تمایل بیشتری به استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارند.

نتایج پژوهش نمازی، قدیریان آرانی و فتاحی نافچی (۱۳۹۵) نشان داد که برخی از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نه تنها قابلیت آموزش و کاربرد برای پیاده‌سازی و اجرای استراتژی اقیانوس آبی را دارند، بلکه از اجزای ضروری آن به حساب می‌آیند؛ از جمله تحلیل چرخه عمر، قیمت‌گذاری استراتژیک، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کایزن، بودجه‌ریزی کایزن، هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت و ارزیابی متوازن.

همچنین، نتایج پژوهش آنان نشان داد که مدیریت اطلاعات، مدیریت دانش و توجه به عدالت سازمانی در مدیریت منابع انسانی مهم‌ترین زیرساخت‌های لازم برای آموزش، اجرا و تداوم‌بخشی به استراتژی اقیانوس آبی هستند. مقدس‌پور و ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳) به تدوین و تبیین الگوی توسعه حسابداری مدیریت مطلوب پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که عوامل محیط کلان به همراه عوامل محیط حرفه بر عوامل سازمانی تأثیرگذار بوده و مجموع عوامل سازمانی و ویژگی‌های فن‌های حسابداری مدیریت بر توسعه حسابداری مدیریت اثرگذار هستند. حاجیها و خراط زاده (۱۳۹۳) به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که میان فرهنگ سازمانی شرکت‌هایی که نوآوری‌های حسابداری مدیریت را بکار گرفته‌اند و آن‌هایی که از این نوآوری‌ها کمتر استفاده کرده‌اند، تفاوت معنی‌داری وجود دارد. همچنین، ابعاد گرایش حمایتی و هدف‌گرایی فرهنگ در گروه‌های بکارگیرنده نوآوری‌های حسابداری مدیریت بالاتر است. خدای‌پور و فتوحی اردکانی (۱۳۸۸) مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت که باید برای آینده آموزش داده شود و نقش و مسئولیت‌های آنان را از دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه مشخص کردند. همچنین، آن‌ها شمایی کلی از آینده حسابداری مدیریت از دیدگاه اعضای دو جامعه را نشان دادند.

### توسعه فرضیه‌ها

#### شبکه‌سازی حسابدار مدیریت و SMA

فرضیه ۱: شبکه‌سازی حسابدار مدیریت با اجرای شیوه‌های SMA ارتباط مثبتی دارد.

کیفیت IS، شبکه‌سازی حسابداری مدیریت و SMA

فرضیه ۲: بین سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت و اجرای شیوه‌های SMA رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳: کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی تأثیر شبکه‌سازی حسابدار مدیریت را بر اجرای اقدامات SMA تعدیل می‌کند.

#### فرهنگ، شبکه‌سازی حسابدار مدیریت و SMA

فرضیه ۴ الف: بین فرهنگ نوآوری گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبتی وجود دارد.

فرضیه ۴ ب: بین فرهنگ نتیجه گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۵ الف: فرهنگ مبتنی بر نوآوری تأثیر شبکه حسابدار مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA تعدیل می‌کند.

فرضیه ۵ ب: فرهنگ نتیجه گرا تأثیر شبکه حسابدار مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA تعدیل می‌کند.

### روش پژوهش

داده‌ها از طریق نظرسنجی اعضای انجمن حسابداری خبره ایران و همچنین پرسشنامه از اعضای گروه سایما تهیه شد. این پرسشنامه برای واحدهای تجاری‌ای ارسال خواهد شد که الف) اندازه متوسط یا بزرگ هستند (بیش از ۲۰۰ کارمند دارند) و ب) حداقل دارای یک عضو انجمن با حداقل ۵ سال عضویت هستند. پاسخ‌های قابل بررسی به روش بررسی دیلمن (۲۰۰۰) استخراج و نرخ پاسخ نهایی مشخص خواهد شد.

### اندازه‌گیری متغیرها

#### متغیرهای وابسته

اقدامات SMA: ۱۲ روش SMA مورد استفاده در پژوهش‌های قبلی در این مطالعه گنجانده شده است که شامل موارد ذیل هستند: هزینه‌های استراتژیک (SC)، هزینه‌های چرخه زندگی (LCC)، روش‌های مبتنی بر فعالیت (ABT)،

هزینه‌های هدف (TC)، هزینه‌های کیفیت (QC)، مدیریت هزینه‌های محیطی (ECM)، نظارت بر موقعیت رقابتی (CPM)، عملکرد رقبا هستند. ارزیابی (CPA)، ارزش افزوده اقتصادی (EVA)، تحلیل زنجیره ارزش (VCA)، کارت امتیازی متوازن (BSC) و تحلیل سودآوری مشتری (CPAN). از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد تا در هر مقیاس هفت امتیازی (۱ = به هیچ وجه، ۷ = تا حد زیادی) میزان اجرای هر یک از ۱۲ روش SMA را در واحد تجاری خود مشخص کنند، از این روش به جهت پیروی از روش پژوهش‌های قبلی و حفظ ثبات تفسیری، استفاده خواهد شد. همچنین به همراه پاسخ یک برگه تعریف اصطلاحات به پاسخ دهندگان ارائه می‌شود که شامل تعاریف هر یک از روش‌های SMA انتخاب شده است.

### متغیرهای مستقل و کنترل کننده

**شبکه‌سازی:** برای اندازه‌گیری میزان شبکه حسابدار مدیریت، مواردی را که در ابتدا توسط نیونل، سووان و رابرت سون (۱۹۹۸) توسعه داده شده اقتباس می‌کنیم. از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد تا در مقیاس هفت نقطه‌ای (۱ = هرگز، ۷ = تا حد زیادی) نشان دهند که چند بار از شبکه‌های مختلف برای یادگیری و آگاهی از ایده‌های جدید در زمینه حسابداری مدیریت استفاده کرده‌اند. این مقیاس شامل هشت مورد است که هشت شبکه مختلف را نشان می‌دهد، از جمله تماس با همکاران در بخش پاسخ دهنده، همکاران در بخش‌های دیگر، همکاران در شرکتی بزرگ‌تر، اعضای CIMA، اعضای انجمن‌های حرفه‌ای دیگر، تأمین کنندگان، مشتریان و مشاوران.

**فرهنگ سازمانی:** دو بعد مختلف فرهنگ سازمانی اندازه‌گیری خواهد شد. برای اندازه‌گیری فرهنگ‌های نوآوری گرا و نتیجه گرا، مطالعات قبلی را دنبال خواهیم کرد (Baird et al., 2018). برای هر بعد از پنج مورد استفاده شد. از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد که در مقیاس هفت نمره‌ای (۱ = کاملاً ارزش گذاری نشده، ۷ = تا حد زیادی ارزش گذاری شده) مشخص کنند که میزان ارزش گذاری هر مورد در واحد تجاری آن‌ها چقدر است.

**کیفیت سیستم اطلاعاتی برای اندازه‌گیری کیفیت IS:** در این مورد نیز مطالعات قبلی را دنبال خواهیم کردیم (به عنوان مثال، Al-Omiri and Drury, 2007) و مقیاس ۵ وزنی (Krumwiede) استفاده خواهد شد. از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد که در مقیاس هفت نمره‌ای (۱ = کاملاً مخالف، ۷ = کاملاً موافق) مشخص کنند که تا چه حد با پنج آیتم کیفیت IS واحد تجاری خود موافق هستند.

**رقابت:** شدت رقابت با استفاده از مقیاس پنج ماده‌ای اقتباس شده از ویلیامز و سیمان (۲۰۰۱) که نسخه اصلاح شده‌ای از خاندوالا (۱۹۷۷) است و توسط لیبی و واترهاوس (۱۹۹۶) نیز مورد استفاده قرار گرفت، اندازه‌گیری خواهد شد. از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد تا در مقیاس هفت امتیازی (۱ = کم، ۷ = بسیار زیاد) شدت رقابت واحد تجاری خود را در رابطه با مواد اولیه، پرسنل فنی، فروش و توزیع، کیفیت، قیمت‌ها و تنوع محصولات نشان دهند.

**عدم اطمینان محیطی درک شده:** در این راستا از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد تا در مقیاس هفت نقطه‌ای (۱ = بسیار قابل پیش‌بینی، ۷ = بسیار غیرقابل پیش‌بینی) نشان دهند که هر یک از عوامل زیر در زمینه فناوری تولید واحد تجاری، اقدامات رقبا، تقاضای بازار، ویژگی‌ها / طراحی محصول، در دسترس بودن مواد اولیه، قیمت مواد اولیه، مقررات دولت و اقدامات اتحادیه کار چقدر قابل پیش‌بینی است.

تنوع محصول: از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد که در مقیاس هفت امتیازی (۱ = کاملاً مخالف، ۷ = کاملاً موافق) میزان موافقت خود را با چهار جمله که به تنوع و پیچیدگی خطوط تولید در واحد تجاری آن‌ها است، نشان دهند.

**اندازه شرکت:** که با تعداد کارمندان اندازه‌گیری خواهد شد. از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد تا تعداد تقریبی کارمندان و گردش تقریبی فروش سالانه واحد تجاری خود را در سال مالی گذشته مشخص کنند. Brown et al., (2004)

### تجزیه و تحلیل یافته‌ها آزمون فرضیات پژوهش

برای آزمون فرضیات پژوهش با توجه به توزیع نرمال داده‌ها از رگرسیون خطی و رگرسیون سلسله مراتبی استفاده گردید.

جدول ۱- نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیون برای فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	مدل رگرسیون	مجموع مربعات	F	سطح معناداری (sig)	دوربین واتسون
اول	شبکه‌سازی حسابدار مدیریت با اجرای شیوه‌های SMA ارتباط مثبتی دارد.	۹۳,۹۰۱	۳۲,۱۲۳	۰,۰۰۰	۱,۹۷۴
دوم	بین سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت و اجرای شیوه‌های SMA رابطه معناداری وجود دارد.	۶۸,۰۱۵	۱۹,۶۰۴	۰,۰۰۱	۲,۱۷۶
چهارم الف	بین فرهنگ نوآوری گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبتی وجود دارد.	۹۵,۷۰۵	۳۸,۰۰۵	۰,۰۰۰	۱,۷۹۱
چهارم ب	بین فرهنگ نتیجه گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبت وجود دارد.	۹۰,۸۲۲	۳۶,۳۲۳	۰,۰۰۰	۱,۸۱۶

با توجه به جدول ۱، سطح معناداری (sig) برای تمامی فرضیه‌ها کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد، پس برازش مدل رگرسیون برای آن‌ها قابل تأیید است؛ بنابراین با توجه به آنکه میزان F معنادار است پس صحت استفاده از مدل رگرسیون برای فرضیه‌ها قابل تأیید می‌باشد.

جدول ۲- خلاصه نتایج حاصل از آزمون رگرسیون خطی جهت آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	مدل رگرسیون	R <sup>2</sup>	ضریب همبستگی	سطح معناداری	نتیجه
اول	شبکه‌سازی حسابدار مدیریت با اجرای شیوه‌های SMA ارتباط مثبتی دارد.	۰,۱۷۴	۰,۴۱۷	۰,۰۰۰	تأیید
دوم	بین سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت و اجرای شیوه‌های SMA رابطه معناداری وجود دارد.	۰,۱۵۰	۰,۳۸۸	۰,۰۰۱	تأیید
چهارم الف	بین فرهنگ نوآوری گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبتی وجود دارد.	۰,۴۱۳	۰,۶۴۳	۰,۰۰۰	تأیید
چهارم ب	بین فرهنگ نتیجه گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبت وجود دارد.	۰,۲۳۹	۰,۴۸۹	۰,۰۰۰	تأیید

بر اساس جدول ۲، سطح معناداری برای فرضیه‌ها پایین‌تر از ۰,۰۱ بوده در نتیجه فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۹٪ پذیرفته می‌شود؛ بنابراین طبق نتایج این پژوهش، بین شبکه‌سازی حسابدار مدیریت با اجرای شیوه‌های SMA؛ بین سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت و اجرای شیوه‌های SMA؛ بین فرهنگ نوآوری گرا و اجرای شیوه‌های SMA؛ بین فرهنگ نتیجه گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبتی و معناداری وجود دارد. فرضیه سوم: کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی تأثیر شبکه‌سازی حسابدار مدیریت را بر اجرای اقدامات SMA تعدیل می‌کند.

جدول ۳- نتیجه رگرسیون سلسله مراتبی برای فرضیه سوم

متغیرهای پیش بین	Adj R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> Change	F Change	Sig F Change	B	SDE	Beta	Sig
گام اول شبکه‌سازی حسابدار مدیریت	۰,۷۲۵	۰,۷۲۶	۶۲۵,۱۲۲	۰,۰۰۰	۰,۹۴۱	۰,۰۳۷	۰,۸۵۲	۰,۰۰۰
گام دوم شبکه‌سازی حسابدار مدیریت کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی	۰,۷۹۷	۰,۷۹۵	۴۸۰,۵۰۸	۰,۰۰۰	۰,۶۷۱	۰,۰۴۳	۰,۶۰۸	۰,۰۰۰
					۰,۳۴۴	۰,۰۳۷	۰,۳۶۱	۰,۰۰۰
گام سوم شبکه‌سازی حسابدار مدیریت کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی شبکه‌سازی حسابدار مدیریت کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی	۰,۸۱۱	۰,۸۰۹	۳۴۹,۵۴۳	۰,۰۰۰	۱,۱۴۲	۰,۱۱۷	۱,۰۳۵	۰,۰۰۰
					۰,۷۹۱	۰,۱۱۰	۰,۸۳۱	۰,۰۰۰
گام سوم شبکه‌سازی حسابدار مدیریت کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی	۰,۸۱۱	۰,۸۰۹	۳۴۹,۵۴۳	۰,۰۰۰	۰,۱۴۰	۰,۰۳۲	۰,۸۳۱	۰,۰۰۰

نتایج رگرسیون سلسله مراتبی که نقش تعدیل کننده کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی را در اثر شبکه‌سازی حسابدار مدیریت را بر اجرای اقدامات SMA مورد بررسی قرار داده در جدول ۳ منعکس است. در گام نخست، متغیر شبکه‌سازی حسابدار مدیریت توانست به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=625.122, P<0/01$ ) ۷۲,۵ درصد واریانس نمره‌های متغیر اجرای اقدامات SMA را پیش‌بینی کند. علامت مثبت همراه با ضریب رگرسیون استاندارد متغیر شبکه‌سازی حسابدار مدیریت حاکی از وجود تأثیر مثبت شبکه‌سازی حسابدار مدیریت را بر اجرای اقدامات SMA است. در گام دوم هنگامی که متغیر کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی به معادله اضافه شد میزان واریانس تبیین شده در متغیر ملاک به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=480.508, P<0/01$ ) افزایش یافت و به ۷۹,۵ درصد رسید.



اما در گام سوم و هنگامی که تعامل بین شبکه‌سازی حسابداری مدیریت و کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی به معادله اضافه شد، میزان واریانس تبیین شده در متغیر ملاک به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=349.543, P<0/01$ ) افزایش یافت و به ۸۰,۹ درصد رسید؛ و به دلیل اینکه ضریب تأثیر استاندارد رگرسیون (بتا) متغیر تعاملی، معنادار است؛ بنابراین فرضیه پژوهش با احتمال ۹۹ درصد ( $\text{sig}=0.000 < 0.05$ ) تأیید می‌شود؛ به عبارت دیگر نقش تعدیلگری کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی در تأثیر شبکه‌سازی حسابداری مدیریت را بر اجرای اقدامات SMA تأیید می‌شود. از آنجایی علامت بتای تعاملی مثبت می‌باشد بنابراین کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی اثر شبکه‌سازی حسابداری مدیریت را بر اجرای اقدامات را افزایش می‌دهد.

فرضیه پنجم الف: فرهنگ مبتنی بر نوآوری تأثیر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA تعدیل می‌کند.

جدول ۴- نتیجه رگرسیون سلسله مراتبی برای فرضیه پنجم الف

متغیرهای پیش بین		Adj R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> Change	F Change	Sig F Change	B	SDE	Beta	Sig
گام اول	شبکه حسابداری مدیریت	۰,۷۲۵	۰,۷۲۶	۶۲۵,۱۲۲	۰,۰۰۰	۰,۹۴۱	۰,۰۳۷	۰,۸۵۲	۰,۰۰۰
گام دوم	شبکه حسابداری	۸۰۱	۰,۸۰۳	۴۹۷,۹۰۴	۰,۰۰۰	۰,۶۳۰	۰,۰۴۵	۰,۵۷۱	۰,۰۰۰
	مدیریت فرهنگ مبتنی بر نوآوری					۰,۳۶۲	۰,۰۳۷	۰,۳۹۴	۰,۰۰۰
گام سوم	شبکه حسابداری	۰,۸۱۳	۰,۸۱۵	۳۵۷,۸۶۲	۰,۰۰۰	۱,۰۶۴	۰,۱۱۶	۰,۹۶۴	۰,۰۰۰
	مدیریت فرهنگ مبتنی بر نوآوری					۰,۷۵۴	۰,۱۰۴	۰,۸۲۱	۰,۰۰۰
	شبکه حسابداری مدیریت فرهنگ مبتنی بر نوآوری					۰,۱۲۶	۰,۰۳۱	۰,۷۶۷	۰,۰۰۰

نتایج رگرسیون سلسله مراتبی که نقش تعدیل کننده فرهنگ مبتنی بر نوآوری را در اثر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA مورد بررسی قرار داده در جدول ۴ منعکس است. در گام نخست، متغیر شبکه حسابداری مدیریت توانست به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=625.122, P<0/01$ ) ۷۲,۶ درصد واریانس نمره‌های متغیر اجرای شیوه‌های SMA را پیش‌بینی کند. علامت مثبت همراه با ضریب رگرسیون استاندارد متغیر شبکه حسابداری مدیریت حاکی از وجود تأثیر مثبت شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA است. در گام دوم هنگامی که متغیر فرهنگ مبتنی بر نوآوری به معادله اضافه شد میزان واریانس تبیین شده در متغیر ملاک به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=497.904, P<0/01$ ) افزایش یافت و به ۸۰,۳ درصد رسید.

اما در گام سوم و هنگامی که تعامل بین شبکه حسابدار مدیریت و فرهنگ مبتنی بر نوآوری به معادله اضافه شد، میزان واریانس تبیین شده در متغیر ملاک به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=357.862, P<0/01$ ) افزایش یافت و به ۸۱٫۵ درصد رسید؛ و به دلیل اینکه ضریب تأثیر استاندارد رگرسیون (بتا) متغیر تعاملی، معنادار است؛ بنابراین فرضیه پژوهش با احتمال ۹۹ درصد ( $\text{sig}=0.000 < 0.05$ ) تأیید می‌شود؛ به عبارت دیگر نقش تعدیلگری فرهنگ مبتنی بر نوآوری در تأثیر شبکه حسابدار مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA تأیید می‌شود. از آنجایی علامت بتای تعاملی مثبت می‌باشد بنابراین فرهنگ مبتنی بر نوآوری اثر شبکه حسابدار مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA را افزایش می‌دهد. فرضیه پنجم ب: فرهنگ نتیجه گرا تأثیر شبکه حسابدار مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA تعدیل می‌کند.

جدول ۵- نتیجه رگرسیون سلسله مراتبی برای فرضیه پنجم ب

متغیرهای پیش بین	Adj R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> Change	F Change	Sig F Change	B	SDE	Beta	Sig
گام اول	۰٫۷۲۵	۰٫۷۲۶	۶۲۵٫۱۲۲	۰٫۰۰۰	۰٫۹۴۱	۰٫۰۳۷	۰٫۸۵۲	۰٫۰۰۰
گام دوم	۰٫۷۸۴	۰٫۷۸۶	۴۵۰٫۵۱۷	۰٫۰۰۰	۰٫۶۴۲	۰٫۰۴۹	۰٫۵۸۱	۰٫۰۰۰
					۰٫۳۲۸	۰٫۰۴۰	۰٫۳۶۵	۰٫۰۰۰
گام سوم	۰٫۷۹۴	۰٫۷۹۶	۳۱۷٫۷۰۳	۰٫۰۰۰	۰٫۹۷۴	۰٫۱۰۷	۰٫۸۸۳	۰٫۰۰۰
					۰٫۶۹۱	۰٫۱۱۲	۰٫۷۶۷	۰٫۰۰۰
					۰٫۱۰۷	۰٫۰۳۱	۰٫۶۶۵	۰٫۰۰۱

نتایج رگرسیون سلسله مراتبی که نقش تعدیل کننده فرهنگ نتیجه گرا را در اثر شبکه حسابدار مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA مورد بررسی قرار داده در جدول ۵ منعکس است. در گام نخست، متغیر شبکه حسابدار مدیریت توانست به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=625.122, P<0/01$ ) ۷۲٫۶ درصد واریانس نمره‌های متغیر اجرای شیوه‌های SMA را پیش‌بینی کند. علامت مثبت همراه با ضریب رگرسیون استاندارد متغیر شبکه حسابدار مدیریت حاکی از وجود تأثیر مثبت شبکه حسابدار مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA است.

در گام دوم هنگامی که متغیر فرهنگ نتیجه گرا به معادله اضافه شد میزان واریانس تبیین شده در متغیر ملاک به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=450.517, P<0/01$ ) افزایش یافت و به ۷۸٫۶ درصد رسید.

اما در گام سوم و هنگامی که تعامل بین شبکه حسابدار مدیریت و فرهنگ نتیجه گرا به معادله اضافه شد، میزان واریانس تبیین شده در متغیر ملاک به طور معناداری ( $F_{\text{Change}}=317.703, P<0/01$ ) افزایش یافت و به ۷۹٫۶ درصد رسید؛ و به دلیل اینکه ضریب تأثیر استاندارد رگرسیون (بتا) متغیر تعاملی، معنادار است؛ بنابراین فرضیه پژوهش با

احتمال ۹۹ درصد ( $sig=0.001 < 0.05$ ) تأیید می‌شود؛ به عبارت دیگر نقش تعدیلگری فرهنگ نتیجه گرا در تأثیر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA تأیید می‌شود. از آنجایی علامت بتای تعاملی مثبت می‌باشد بنابراین فرهنگ نتیجه گرا اثر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA را افزایش می‌دهد.

### پیشنهادات و نتیجه‌گیری

پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، در نهایت این یافته‌ها حاصل شد که بین شبکه‌سازی حسابداری مدیریت با اجرای شیوه‌های SMA؛ بین سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت و اجرای شیوه‌های SMA؛ بین فرهنگ نوآوری گرا و اجرای شیوه‌های SMA؛ بین فرهنگ نتیجه گرا و اجرای شیوه‌های SMA رابطه مثبتی و معناداری وجود دارد. با تحلیل سلسله مراتبی نقش تعدیلگری کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی در تأثیر شبکه‌سازی حسابداری مدیریت را بر اجرای اقدامات SMA مورد تأیید می‌باشد. به این معنی که کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی اثر شبکه‌سازی حسابداری مدیریت را بر اجرای اقدامات را افزایش می‌دهد. در بررسی تطبیقی نتایج در پژوهش‌های پیشین نتایج مربوط به این یافته‌ها با نتایج بدست آمده از پژوهش‌های کارلسون-وال، کراوس و لایند (۲۰۱۵) و یزدی فر (۲۰۱۹) همسو می‌باشد.

در تبیین یافته‌های پژوهش تأثیرات مستقلی برای درک بهتر چگونگی تأثیر آیت‌های اصلی بر اجرای SMA، نیاز به توسعه یک مدل یکپارچه از اثرات بالقوه متغیرهای رقابت، تنوع محصول، عدم اطمینان محیطی درک شده و اندازه شرکت برای ایجاد یک رابطه مثبت بین شبکه حسابداری مدیریت و اجرای شیوه‌های SMA را اثبات می‌کند.

نتایج دیگر پژوهش نشان داد که نقش تعدیلگری فرهنگ مبتنی بر نوآوری در تأثیر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA تأیید می‌شود؛ بنابراین فرهنگ مبتنی بر نوآوری اثر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA را افزایش می‌دهد، مدیران با آگاهی بیشتر و درک نیازهای اطلاعاتی و ویژگی‌های پردازش اطلاعات و اجرای نوآوری‌ها از مهارت بیشتری کارکرد بهتری را در حسابداران مدیریت و اجرای شیوه‌های SMA ایفا می‌کنند،

حسابداران مدیریت و روش‌های کاربردی حسابداری مدیریت با در دست داشتن اطلاعات مرتبط و مفید در تصمیم‌گیری نوآوری مؤثر واقع می‌شوند. یافته نهایی پژوهش تأیید نقش تعدیلگری فرهنگ نتیجه گرا در تأثیر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA نشان می‌دهد؛ و مشخص می‌کند که فرهنگ نتیجه گرا اثر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های SMA را افزایش می‌دهد.

در کل می‌توان گفت واحدهای کسب‌وکار نتیجه گرا، پیاده‌سازی رویکردهای SMA ممکن است محدود به عملکردهای حسابداری نباشد. مدیران در سایر عملکردها ممکن است انگیزه لازم را برای پیاده‌سازی رویکردهای SMA داشته باشند، حتی زمانی که حسابداران مدیریت، بخشی از فرایند نباشند؛ و به برخی از شرکت‌ها، برای ایجاد رابطه تعامل با حسابداران مدیریتی با سایر تصمیم‌گیرندگان کمک می‌کند.

پیشنهاد می‌گردد در تعریف و عملیاتی کردن رویکردهای مهم در سازمان‌ها به منظور اطمینان از سازگاری به پاسخ‌های محیط استفاده از ابزارهای داخلی متمرکز می‌تواند نوآوری در کسب‌وکارها ایجاد کند. پیشنهاد می‌گردد بازنگری در مفاهیم نوآوری، تعهد سازمانی و پاسخگویی به منظور ایجاد هماهنگی با حسابداران مدیریت و گرایش‌های فرهنگ سازمانی تقویت گردد.

## منابع

۱. حاجیها، زهره و محدثه خراط زاده. (۱۳۹۳). رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مدیریت*، سال هفتم، شماره ۲۰، صص ۳۵-۴۸.
۲. خدایمی‌پور، احمد و حسین فتوحی اردکانی. (۱۳۸۸). آینده و چشم انداز حسابداری مدیریت: دیدگاه جامعه دانشگاهی و مدیران حرفه‌ای. *مجله توسعه و سرمایه*، سال سوم، شماره ۲، صص ۵۵-۸۶.
۳. کارل مور و رابرت ژادیک، (۱۳۹۴)، حسابداری مدیریت جلد سوم، نوشته، ترجمه: دکتر حسین عبده تبریزی، کامران عظیم زاد
۴. کاشانی‌پور، محمد، حمیدی‌زاده، علی، کاظم‌پور، مرتضی و مرتضی کبیرپور. (۱۳۹۷). تأثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). *حسابداری مدیریت*، سال یازدهم، شماره ۳۶، صص ۸۱-۹۲.
۵. مشروحی فرد، نجمه، (۱۳۹۵)، نقش فرهنگ سازمانی در مدیریت استراتژیک، پایان نامه دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات
۶. مقدس‌پور، هنگامه و علی ابراهیمی کردلر. (۱۳۹۳). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۷۳-۱۰۶.
۷. نمازی، محمد، قدیریان آرانی، محمدحسین و حسن فتاحی نافچی. (۱۳۹۵). استراتژی اقیانوس آبی و توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال پنجم، شماره ۱۸، صص ۲۹-۵۳.
۸. ولی‌پور، هاشم و حمید یوسفی‌منش. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر در شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت. *مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری*، سال چهارم، شماره ۲، صص ۱۵۴-۱۶۵.
9. Bromwich, M., 1990. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Account. Organ. Soc.* 15 (1-2), 27-46. Bromwich, M., Bhimani, A., 1994. *Management Accounting Pathways to Progress*. Chartered Institute of Management Accountants, London.
- a. Brown, D.A., Booth, P., Giacobbe, F., 2004. Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. *Account. Financ.* 44 (3), 329-356.
10. Brownlie, D. (1999). *Benchmarking your marketing process*, Long Range Planning, Vol. 31, pp. 88-95.
11. Cadez, S., Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Account. Organ. Soc.* 33 (7-8), 836-863. Cadez, S., Guilding, C., 2012. Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Ind. Manag. Data Syst.* 112 (3), 484-501. Cadez, S., Guilding, C., 2017. Examining distinct carbon cost structures and climate change abatement strategies in CO2 polluting firms. *Account. Audit. Account. J.* 30 (5), 1041-1064.
- a. Carlsson-Wall, M., Kraus, K., Lind, J., 2015. Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Account. Bus. Res.* 45 (1), 27-54.
12. Carlsson-Wall, M., Kraus, K., Lind, J., 2015. Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Account. Bus. Res.* 45 (1), 27-54.
13. Chenhall, R.H. (2005a). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 395-422

14. Cinquini, L. and Tennuci, A. (2009). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 6, No. 2, pp. 228-259
15. Cinquini, L., Tenucci, A., 2010. Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *J. Account. Organ. Chang.* 6 (2), 228–259.
16. Cravens, K.S., Guilding, C., 2001. An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Adv. Manage. Account.* 10, 95–124.
17. Guilding, C., and McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, pp. 45-59. \*
18. Guilding, C., Cravens, K.S. and Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 113-35
19. Khandwalla, P., 1972. The effect of different types of competition on the use of accounting controls. *J. Account. Res.* 10 (Autumn), 275–285. Khandwalla, P., 1977. *Design of Organisations*. Harcourt Brace Jovanovich, New York.
20. Lachmann, M., Knauer, T., Trapp, R., 2013. Strategic management accounting practices in hospitals: empirical evidence on their dissemination under competitive market environments. *J. Account. Organ. Chang.* 9 (3), 336–369.
21. Libby, T., Waterhouse, J.H., 1996. Predicting change in management accounting systems. *J. Manag. Account. Res.* 8, 137–150.
22. Newell, S., Swan, J., Robertson, M., 1998. A cross-national comparison of the adoption of business process reengineering: fashion-setting networks? *J. Strateg. Inf. Syst.* 7 (4), 299–317.
23. Otley, D., 2016. The contingency theory of management accounting and control 1980–2014. *Manag. Account. Res.* 31 (June), 45–62. Otley, D., 1980. The contingency theory of management accounting achievement and prognosis. *Account. Organ. Soc.* 5 (4), 413–428.
24. Porter, M. (1985). *Competitive Advantage*, TFree Press, New York, NY
25. Roslender, R. and Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 255-79
26. Williams, J.J., Seaman, A.E., 2001. Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Account. Organ. Soc.* 26 (4), 443–460.
27. Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasserri, A., Alam, A., 2019. The diffusion of management accounting innovations in dependent (subsidiary) organizations and MNCs. *Int. J. Account.* 54 (1), 1–42.

## Investigating the relationship between management accountants and strategic management accounting and its relationship with organizational culture and information systems

Azar moslemee<sup>1</sup>  
Seyed Fakhroddin Mirsamiee<sup>\*2</sup>  
Mahsa Ahanchi<sup>3</sup>

Date of Receipt: 2021/09/23 Date of Issue: 2021/10/18

### Abstract

The present study examines the determinant approaches of strategic management accounting (SMA) and the role that management accountants play. This research is based on the purpose of an applied research and in terms of data collection is a descriptive survey. Research data were collected using members of the Iranian Association of Certified Public Accountants and analyzed from linear regression and hierarchical regression tests using Spss24 software. Our findings prove a positive relationship between networking of management accountants and implementation of SMA approaches. In this study, by examining three variables: networking of management accountants, quality of information systems (IS) and organizational culture, the moderating role of result-oriented culture on the impact of management accounting network on the implementation of SMA practices is shown and confirmed. This enables management accountants to implement SMA approaches.

### Keywords

Strategic management accounting, networking of management accountants, organizational culture, information system quality

1. Assistant Professor, Islamic Azad University, Khomein Branch, Markazi Province, Iran. (Azar.moslemi.kh@gmail.com)
2. PhD Student, Accounting, Islamic Azad University, Khomein Branch, Central Province, Iran (Corresponding Author: seyedfakhroddinmirsamiee@gmail.com)
3. PhD Student, Accounting, Islamic Azad University, Khomein Branch, Markazi Province, Iran. ([mahsa.ahanchi1709@gmail.com](mailto:mahsa.ahanchi1709@gmail.com))