



## مهارت‌ها، تأثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت

دکتر وحید منتی\*<sup>۱</sup>، امیرحسین ساسانیان<sup>۲</sup>

**چکیده:** حسابداران مدیریت در سازمان‌ها دارای دو نقش کنترلی و مشاوره‌ای هستند. برخی ویژگی‌های این دو نقش با یکدیگر در تضاد هستند. حسابداران مدیریت برای اینکه در نقش‌های خود تأثیرگذار و کارآمد باشند نیاز به مهارت‌های متنوعی دارند. پژوهش حاضر به دنبال شناسایی روابط میان مهارت‌های فنی، مفهومی و بین فردی حسابداران مدیریت با کارآمدی و تأثیرگذاری ایشان است. در راستای دستیابی به این هدف از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. برای این منظور ۲۵۷ نفر از حسابداران مدیریت و مدیران مالی و حسابرسان داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران که دارای واحد حسابداری مدیریت در سال ۱۴۰۰ بودند مورد پیمایش قرار گرفتند. به‌منظور تحلیل داده‌های پژوهش از مدل یابی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار پی‌ال‌اس استفاده گردیده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد مهارت‌های فنی و مفهومی به‌عنوان توانایی‌های شناختی با کارآمدی حسابداران مدیریت و مهارت‌های بین فردی با تأثیرگذاری ایشان رابطه مثبت دارد. همچنین نتایج پژوهش بیانگر آن است ترکیب هر یک از مهارت فنی و مفهومی با مهارت‌های بین فردی موجب کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت در ایفای وظایفشان در سازمان می‌شود.

**کلیدواژه‌ها:** کارآمدی حسابداران مدیریت، تأثیرگذاری حسابداران مدیریت، مهارت‌های حسابداران مدیریت نقش حسابداران مدیریت

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
v\_menati@sbu.ac.ir

۲. کارشناس ارشد حسابداری مدیریت، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران  
amir.hosein.sasanian.13@gmail.com

دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۱ اصلاحات نهایی: ۱۴۰۱/۲/۱۷ پذیرش: ۱۴۰۱/۳/۲۱

## ۱. مقدمه

امروزه تغییرات مداوم در محیط کسب‌وکار و تداوم و افزایش رقابت میان شرکت‌ها موجب فشار زیادی بر مدیریت بنگاه‌ها در تمامی صنعت‌ها در جهت مقابله و سازگاری با این تغییرات شده است (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹؛ فوزیا، ۲۰۱۱). مدیران بنگاه‌های اقتصادی برای تصمیم‌گیری در جهت سازگاری با تغییرات محیط و همچنین برای ایجاد مزیت رقابتی نسبت به سایر رقبا خود نیازمند اطلاعات مفید، مربوط و به‌موقع هستند (چنهال و لنگفیلد، ۱۹۹۸). امروزه وظیفه تهیه اطلاعات و ارائه آن در راستای تصمیم‌گیری مدیران بر عهده حسابداری مدیریت است (هورن‌گرن، ۲۰۱۱؛ ویگان، ۲۰۱۲). امروزه نقش حسابداری مدیریت از اندازه‌گیری و گزارشگری فعالیت‌های تجاری به مشارکت در دیگر بخش‌ها، نظیر طراحی و نوآوری در بهبود عملکرد واحد تجاری گسترش یافته است (شکر خواه و همکاران، ۱۳۹۳). تغییر عملکردها و وظایف حسابداری مدیریت موجب تغییر در مهارت‌های موردنیاز حسابداران مدیریت در طول زمان شده است؛ به‌ویژه در زمانی که برخی از وظایف حسابداران مدیریت با یکدیگر در تعارض هستند. حسابداران مدیریت نیازمند دانش کافی در حوزه حسابداری و همچنین مدیریت می‌باشند. همچنین آن‌ها نیازمند مهارت‌های گوناگونی هستند تا بتوانند بر مدیران تأثیرگذار باشند (کاتز، ۱۹۷۴). از نظر تاریخی، حسابداران مدیریت مسئول کنترل، انطباق و نگهداری سوابق مالی بوده‌اند (ساته، ۱۹۸۳)؛ اما حسابداران مدیریت در قرن بیست و یکم و در محیط‌های تجاری پویا به‌طور سنتی عمل نمی‌کنند و در حال حاضر آنان نقشی چندمنظوره در سازمان‌ها دارند (زین‌الدین و سلیمان، ۲۰۱۶). بنابراین برای حسابداران مدیریت علاوه بر نقش مشاوره‌ای به‌عنوان یک شریک تجاری، نقش نظارتی در جهت کنترل و نگهداری سوابق مالی نیز تعریف شده است. وقتی حسابداران مدیریت این نقش‌ها را به عهده می‌گیرند، ممکن است با تضادهایی روبرو شوند زیرا نقش ناظر بودن، مستلزم مستقل بودن حسابداران مدیریت از مدیران خود است (مرچنت و وندراستید، ۲۰۱۲).

ساته (۱۹۸۳) معتقد است اگرچه ایفای نقش‌های مشاوره‌ای و کنترلی به‌طور هم‌زمان در ابتدای امر یک تناقض به نظر می‌رسد اما حسابداران مدیریت با کسب مهارت‌های لازم برای ایفای نقش‌های مذکور قادر به انجام آن خواهند بود. ایشان همچنین معتقد است حسابداران مدیریت جهت انجام نقش مشاوره‌ای خود ابتدا باید اعتماد مدیران خود را به دست آورند. همچنین آن‌ها باید استقلال خود را حفظ کنند تا در مواقع لازم کنترل‌های پیشگیرانه خود را اعمال کنند. در ادبیات رفتار سازمانی، عوامل تعیین‌کننده تأثیرگذاری و کارآمدی بیان شده است که شامل فنون

تأثیرگذاری، ویژگی‌های شخصیتی، توانایی‌های شناختی، هوش هیجانی، مهارت‌های سیاسی و مهارت‌های مدیریتی می‌شود (روولار و همکاران، ۲۰۲۱). این ادبیات بینشی در مورد مهارت‌های موردنیاز برای ایفای نقش‌های عمومی کارمندی فراهم می‌کند، حال آنکه در این پژوهش به‌طور خاص بر مهارت‌های موردنیاز حسابداران مدیریت برای تأثیرگذاری و کارآمدی پرداخته‌شده است. در مجموع، از آنجاکه نقش‌ها و مسئولیت‌های حسابداران مدیریت با تنش و تعارض همراه است، مشخص نیست که کدام مهارت‌ها یا ترکیبی از مهارت‌ها برای حسابداران مدیریت جهت تأثیرگذاری و کارآمدی لازم و ضروری است (روولار و همکاران، ۲۰۲۱). به این معنا که آیا حسابداران مدیریت فقط به مهارت‌های فنی متناسب با نقش نظارتی خود احتیاج دارند یا به مهارت‌های متناسب با نقش مشاوره‌ای خود نیاز دارند یا به ترکیبی از آن‌ها؟ بنابراین این پژوهش به دنبال بررسی ارتباط این مهارت‌ها و ترکیب آن‌ها با کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت است. از آنجاکه بر اساس بررسی‌های انجام‌شده نظر پژوهشگران به پژوهش‌های مشابه داخلی جلب نشده است بنابراین این پژوهش می‌تواند به‌عنوان یکی از اولین پژوهش‌های داخلی در بررسی این موضوع تلقی گردد؛ لذا پرسش اصلی این پژوهش از این قرار است که آیا مشارکت‌کنندگان معتقدند که مهارت‌های بین فردی، مفهومی و فنی بر تأثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت مؤثر است یا خیر؟

در ادامه مقاله، ابتدا به مبانی نظری و پیشینه پژوهش که ارتباط نظری میان متغیرها به‌عنوان مبانی فرضیه‌ها است، پرداخته می‌شود. سپس با استناد به توضیحات مربوط، فرضیه‌ها ارائه می‌شود. در بخش بعد روش‌شناسی شامل جامعه و نمونه آماری، نحوه اندازه‌گیری متغیرها، آزمون‌های آماری، آمار توصیفی و استنباطی ارائه می‌شود. یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود و سپس نتیجه‌گیری لازم به عمل می‌آید و پیشنهادهای پژوهش و محدودیت‌ها ارائه می‌شوند.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. نقش حسابداران مدیریت

بادینگ و همکاران (۲۰۲۰) معتقدند نقش سنتی حسابداران مدیریت به‌شدت عملیاتی است و فعالیت‌هایی مانند تهیه گزارش‌های سالانه و تسهیل چرخه برنامه‌ریزی و کنترل را انجام می‌دهند. این فعالیت‌ها تا حد زیادی در حوزه مالی هستند و با مدیریت فاصله زیادی دارند. افرادی که به این فعالیت‌ها مشغول باشند حسابداران مدیریت مالی نامیده می‌شوند. با گذشت زمان، فعالیت

حسابداران مدیریت تغییر کرده است و راهبردی‌تر شده است، به طوری که وظایف مربوط به بررسی و پیش‌بینی حالات مختلف وضعیت سازمان در آینده، مدیریت ریسک و بررسی‌های پیرامون کارآمدی فعالیت‌های سازمان در آن گنجانده شده است و نقش سنتی حسابداران مدیریت جهت کنترل‌های سنتی کم‌رنگ شده و جای خود را به فعالیت‌های متمرکز بر تجارت و نقش مشاوره‌ای داده است. (ویویو و کوکو، ۲۰۰۶؛ گراهام و همکاران، ۲۰۱۲).

نقش‌های حسابداران مدیریت را می‌توان در دو طبقه کلی مشخص کرد: (۱) حسابداران مدیریتی که به صورت فعالانه در تصمیم‌گیری‌ها مشارکت دارند، (۲) حسابداران مدیریتی که نقش گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی آن‌ها رنگ بیشتری دارد (ساته، ۱۹۸۳؛ روولار، ۲۰۱۸). تأکید بیش‌ازحد بر نقش مشاوره‌ای می‌تواند موجب سرکوب خلاقیت مدیران شود و در دسرهایی نیز برای حسابداران مدیریت داشته باشد (ماس و ماتوجکا، ۲۰۰۹). حال آنکه تأکید بیش‌ازحد بر نقش کنترلی نیز موجب می‌شود تا حسابداران مدیریت از سمت مدیران "بیگانه" خوانده شوند (ساته، ۱۹۸۳). به طور کلی تأکید بیش‌ازحد بر یکی از نقش‌های مذکور موجب کاهش کارایی نقش دیگر می‌شود. بنابراین گویا رفتارهای مطلوب جهت ایفای نقش‌های مذکور متفاوت از هم خواهند بود (روولار، ۲۰۱۸). میزان تضاد و ابهام در نقش حسابداران مدیریت را می‌توان در نتایج حاصل از پژوهش آقایان بادینگ و همکاران (۲۰۲۰) مشاهده کرد. آن‌ها در پژوهش خود پی بردند که حسابداران مدیریت بسیار کمتر از آنچه مدیران انتظار دارند به مشاوره بدون درخواست می‌پردازند. همچنین ایشان پی بردند که حسابداران مدیریت بیش‌ازحد خود را بی‌طرف (واقع‌بین) و قضاوت‌های خود را به دور از سوگیری می‌دانند، در حالی که مدیران چنین اعتقادی ندارند. همچنین مدیران معتقدند که حسابداران مدیریت بیش‌ازحد روی مسائل عملیاتی تمرکز می‌کنند. از طرفی حسابداران مدیریت معتقدند در قضاوت‌های خود باید از میزان بیشتری از استقلال برخوردار باشند. تفاوت انتظاراتی که مدیران از حسابداران مدیریت خود دارند با واقعیتی که در سازمان‌ها وجود دارد موجب ایجاد ابهام در ایفای این نقش می‌شود. ساته (۱۹۸۳) معتقد است اگرچه ایفای نقش‌های مشاوره‌ای و کنترلی به طور هم‌زمان در ابتدای امر یک تناقض به نظر می‌رسد اما حسابداران مدیریت با کسب مهارت‌های لازم برای ایفای نقش‌های مذکور قادر به انجام آن خواهند بود. لذا بر اساس نتایج پژوهش‌های بالا، مشخص می‌شود برای اجرای مؤثر این دو نقش توسط حسابداران مدیریت، به مهارت‌های مختلفی نیاز است.

## ۲-۲ تأثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت

تأثیرگذاری توانایی هدایت یا اصلاح رفتار دیگران است، یعنی توانایی تغییر عمده اعمال دیگران (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۸). آن‌ها معتقدند که تأثیرگذاری در سازمان‌ها از دو منبع نشأت می‌گیرد: قدرت و استفاده ماهرانه از فنون نفوذ. قدرت به‌نوبه خود می‌تواند از دسترسی و کنترل منابع مهم مانند اطلاعات، تجهیزات، دسترسی به افراد تصمیم‌گیری، اتحاد با همکاران یا داشتن ویژگی‌های شخصیتی که دیگران آن‌ها را تحسین و احترام می‌کنند ناشی شود. ماودی (۱۹۷۸) منابع مختلف تأثیرگذاری را قدرت، ویژگی‌های شخصیتی و مهارت‌ها می‌داند. ایشان معتقد است تأثیرگذاری با قدرت و جایگاه شخص در اجتماع همراه است. تأثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت را می‌توان در توانایی آن‌ها به هنگام ارائه اطلاعات و تجزیه و تحلیلی که از وضعیت شرکت در اختیار مدیران قرار می‌دهند جستجو کرد (ساته، ۱۹۸۳). گریسون و همکاران (۲۰۱۵) بر تأثیرگذاری حسابداران مدیریت بر عملکرد مدیرانشان تأکید کرده‌اند. آن‌ها معتقدند مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت برای توسعه، ارتباط و اجرای استراتژی‌ها استفاده می‌کنند. برتر و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند حسابداری مدیریت از طریق تجزیه و تحلیل‌های دقیق فعالیت سازمان و نحوه جریان داخلی آن و تجزیه و تحلیل هزینه‌های جاری و هزینه‌های توسعه نقش مهمی در مدیریت یک بنگاه اقتصادی را ایفا می‌کند. آن‌ها معتقدند حسابداری مدیریت اطلاعات لازم جهت تصمیم‌گیری در راستای کاهش هزینه‌ها را فراهم می‌آورد. روولار و همکاران (۲۰۲۱) معتقدند کارآمدی حسابداران مدیریت، میزان باور حسابداران مدیریت در نقش داشتن در تحقق اهداف سازمانی (استراتژیک) است. به‌عبارت‌دیگر، حسابداران مدیریت اعتقاد دارند زمانی که ارائه اطلاعات مناسب از سمت آن‌ها به‌درستی صورت گیرد امر تصمیم‌گیری برای مقامات ارشد تسهیل می‌شود و در نتیجه عملکرد حسابداران مدیریت کارآمدی بیشتری خواهد داشت و همچنین این امر موجب می‌شود تحقق اهداف استراتژیک در سازمان تسهیل شود. در ادبیات رفتار سازمانی، منابع انسانی و مدیریت نیز نشان داده شده است که تأثیرگذاری نقش شخص در سازمان، با کارآمدی آن ارتباط دارد (ماودی، ۱۹۷۸؛ اندرسون و همکاران، ۲۰۰۸). با عنایت به نتایج پژوهش‌های بالا، در این پژوهش برای اندازه‌گیری کارآمدی به موضوع تحقق اهداف راهبردی سازمان، تسهیل تصمیم‌گیری سرپرستان در سایر واحدهای سازمان، تسهیل فرایند تصمیم‌گیری توسط هیئت‌مدیره و مدیران ارشد اجرایی، شفاف شدن وضعیت مالی و افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها و فرایندهای سازمانی پرداخته شده است و همچنین برای اندازه‌گیری تأثیرگذاری، از تأثیرپذیری تصمیمات

مدیران اجرایی (در اداره جنبه‌های مختلف کسب‌وکار) از واحد حسابداری مدیریت استفاده شده است.

### ۲-۳. مهارت‌های حسابداران مدیریت

مهارت نشان‌دهنده تبحری است که فرد در یک حیطه دارد (کاتز، ۲۰۰۹). به این معنا که تا چه حد یک فرد می‌تواند کاری را با کیفیت عالی انجام دهد. کاتز (۲۰۰۹) معتقد است که مهارت توانایی است که می‌توان آن را گسترش و توسعه داد. مهارت یک توانایی ذاتی نیست بلکه کسب شدنی است. روولار و همکاران (۲۰۲۱) معتقدند مهارت‌های حسابداران مدیریت به دو دلیل خاص با توانایی آن‌ها در تأثیرگذاری بر مدیریت ارتباط دارد. اول، وقتی حسابداران مدیریت اعتقاد داشته باشند که صلاحیت و مهارت لازم برای عملکرد خوب را دارند، باور خواهند کرد که احتمال بالاتری برای تأثیرگذاری بر مدیران خود وجود دارد. دوم، دیدگاهی که مدیران در مورد حسابداران مدیریت خود دارند به‌طور مستقیم با توانایی تأثیرگذاری حسابداران مدیریت ارتباط دارد. این مهارت‌ها به حسابداران مدیریت امکان ارائه مشاوره و اطلاعات ارزشمند مالی را می‌دهد. لذا می‌توان چنین حدس زد که به‌عنوان مبنای اصلی فرضیه‌های (که در بخش‌های بعدی ارائه می‌شود) این پژوهش، مهارت‌ها یا ترکیبی از مهارت‌ها ارتباط مستقیمی با کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت دارد. کاتز (۲۰۰۹) مهارت‌های فنی، مفهومی و بین فردی را سرآمد مهارت‌های موردنیاز حسابداران مدیریت می‌داند. لذا در این پژوهش نیز به همین سه مهارت و رابطه آن‌ها با کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت پرداخته شده است.

#### ۱-۳-۲. مهارت‌های فنی و کارآمدی و تأثیرگذاری

مهارت‌های فنی شامل دانش تخصصی، توانایی تحلیل در آن رشته تخصصی و امکان استفاده از ابزارها و فنون آن رشته مشخص است (کاتز، ۲۰۰۹). مهارت‌های فنی مبتنی بر توانایی‌های شناختی است که ادبیات رفتار سازمانی، منابع انسانی و مدیریت نشان داده است در ارتباط با عملکرد و کارآمدی شخص است (روولار و همکاران، ۲۰۲۱). توانایی‌های شناختی به مجموع مهارت‌هایی می‌گویند که به پردازش اطلاعات، شناسایی الگوها و تحلیل مسائل می‌پردازد. اشمیت و همکاران (۱۹۸۸) بیان کردند که توانایی شناختی عمومی با کارآمدی شغلی همراه است. پیزی نی (۲۰۰۶) دریافت که سیستم‌های حسابداری که جزئیات بیشتری را ارائه می‌دهند، مربوط‌تر و

مفیدتر هستند. برای استفاده صحیح و درک صحیح از چنین اطلاعات دقیقی مهارت‌های فنی لازم است. حسابداران مدیریت نه تنها نیاز به درک اطلاعات دارند، بلکه به مهارت‌های رایانه‌ای و مدل‌سازی داده‌ها نیز نیاز دارند تا بدانند کدام اطلاعات را استخراج کنند، چگونه آن‌ها را استخراج کنند و سپس نحوه استفاده از آن‌ها را برای پاسخ به سؤالات مدیریت مربوطه دریابند. به‌طور خلاصه، سته (۱۹۸۳) و برنز و بلدوینز داتر<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) استدلال می‌کنند که مهارت‌های فنی دانش لازم را برای حسابداران مدیریت جهت تهیه تجزیه و تحلیل دقیق مالی فراهم می‌آورد، بنابراین کیفیت اطلاعاتی که حسابداران مدیریت می‌توانند برای مدیریت ارشد ارائه دهند افزایش پیدا کرده و از این‌رو کارآمدی آن‌ها افزایش پیدا می‌کند. برای اندازه‌گیری مهارت‌های فنی در این پژوهش به کمک پرسشنامه، از طریق مفاهیمی نظیر مهارت‌های رایانه‌ای، مهارت‌های حسابداری یا مدل‌سازی داده‌ها استفاده شده است. همچنین با عنایت به نتیجه پژوهش‌های گفته‌شده در بالا، می‌توان پیش‌بینی نمود که ارتباط مثبت و معناداری میان مهارت‌های فنی و کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت وجود داشته باشد.

### ۲-۲-۳. مهارت‌های مفهومی و کارآمدی و تأثیرگذاری

کاتز (۲۰۰۹) مهارت‌های مفهومی را بدین شکل تعریف می‌کند: مهارت‌های مفهومی شامل توانایی نگرش به شرکت به‌عنوان یک کل است. مهارت مفهومی شامل شناخت چگونگی عملکردهای مختلف سازمان با یکدیگر و چگونگی تأثیر تغییرات در هر قسمت بر سایر قسمت‌ها است. پیش‌تر ادبیات رفتار سازمانی، منابع انسانی و مدیریت توانایی شناختی را به عملکرد افراد پیوند داده است (روولار و همکاران، ۲۰۲۱). از آنجاکه مهارت شناختی به توانایی فرد در درک زمینه فعالیت سازمان مربوط می‌شود، این ادبیات یک نقطه شروع برای نظریه‌پردازی درباره رابطه میان مهارت‌های مفهومی با کارآمدی است. زیرا مهارت‌های مفهومی نیز جزای از توانایی‌های شناختی محسوب می‌شوند (روولار و همکاران، ۲۰۲۱). برن و پیرس (۲۰۰۷) معتقدند مهارت‌های مفهومی توانایی تصمیم‌گیری سازگار با محیط کسب‌وکار و استراتژی شرکت است. با به‌کارگیری این مهارت‌ها و ایده‌پردازی در زمینه کسب‌وکار حسابداران مدیریت می‌توانند اطلاعات گسترده‌تری ارائه دهند و به‌عنوان یک شریک تجاری در کنار مدیریت باشند و بر تصمیمات ایشان تأثیر بگذارند. برای اندازه‌گیری مهارت‌های مفهومی در این پژوهش به کمک پرسشنامه، از طریق مفاهیمی نظیر توانایی ارائه اطلاعات به‌صورت شفاف و قابل‌درک و همچنین تفکر راهبردی (استراتژیک) و

آینده‌نگری استفاده شده است. با عنایت به نتیجه پژوهش‌های گفته‌شده در بالا، می‌توان پیش‌بینی نمود که ارتباط مثبت و معناداری میان مهارت‌های مفهومی و کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت وجود داشته باشد.

### ۳-۲-۳ مهارت‌های بین فردی و کارآمدی و تأثیرگذاری

سرانجام، ادبیات رفتار سازمانی، منابع انسانی و مدیریت یک نقطه شروع برای نظریه‌پردازی رابطه میان مهارت‌های بین فردی و کارآمدی ارائه می‌دهد. این ادبیات نشان داده است که هوش هیجانی با عملکرد مدیریتی ارتباط مثبت دارد (روولار و همکاران، ۲۰۲۱). هوش هیجانی به توانایی شناخت و کنترل عواطف و هیجان‌های خود و دیگران گفته می‌شود. بویاتیز و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۲) معتقدند توانایی تشخیص احساسات و درک شرایط که بعد خاصی از هوش هیجانی هستند متغیر قوی برای توضیح عملکرد و کارآمدی مدیران می‌باشند. اوبویل و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۱) و مام و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که توانایی هوش هیجانی و توانایی تشخیص احساسات درعین حال که جزای از مهارت‌های سیاسی (مهارت‌هایی که فرد با تکیه بر آن بر دیگران نفوذ کرده و روی آن‌ها تأثیر می‌گذارد) هستند در زمره مهارت‌های بین فردی نیز قرار می‌گیرند. مطابق نظریه نقش، بیدلی (۱۹۷۹) ارتباطات مؤثر را به‌عنوان یک مهارت، لازم می‌داند. زیرا این مهارت تعیین می‌کند که خدمات حسابداران مدیریت توسط گیرنده‌ها (به‌عنوان مثال، مدیریت) چگونه درک می‌شود. ایجاد ارتباطات مؤثر از مصادقات مهارت‌های بین فردی است؛ بنابراین می‌توان به رابطه بین مهارت‌های بین فردی و کارآمدی پی برد. برای اندازه‌گیری مهارت‌های بین فردی در این پژوهش به کمک پرسشنامه از طریق مفاهیمی نظیر طرح صحیح پرسش‌ها، زمان یابی شروع و خاتمه بحث و گفتگو، نقد عملکرد سازمان، درک صحیح از ارقام و آمار سازمان استفاده شده است. با عنایت به نتیجه پژوهش‌های گفته‌شده در بالا، می‌توان پیش‌بینی نمود که ارتباط مثبت و معناداری میان مهارت‌های بین فردی و کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت وجود داشته باشد.

### ۳-۲-۴ ترکیب مهارت‌های حسابداران مدیریت و کارآمدی و تأثیرگذاری

روولار و همکاران (۲۰۲۱) همچنین بیان داشتند حسابداران مدیریت امروز در یک نقش چندوجهی کار می‌کنند و بنابراین به ترکیبی از مهارت‌ها نیاز دارند. مهارت‌های فنی و مفهومی مکمل یکدیگر هستند، زیرا مهارت‌های فنی با ریشه‌یابی تحلیل استراتژیک آینده‌نگر و تصمیم‌گیری



با توجه به دقت و معنا اعداد، سودمندی مهارت‌های مفهومی را افزایش می‌دهند. در همین حال، مهارت‌های مفهومی با اجازه دادن به حسابداران مدیریت برای درک اطلاعات حسابداری و ارائه تفسیر معنی‌دار از اعداد با در نظر گرفتن زمینه و استراتژی تجارت، ارزش مهارت‌های فنی را افزایش می‌دهند و با هم‌افزایی این مهارت‌ها کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت بیشتر خواهد شد. پس می‌توان پیش‌بینی نمود که ارتباط مثبت و معناداری میان ترکیب مهارت‌های فنی و مفهومی و کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت وجود داشته باشد.

مهارت‌های بین فردی به حسابداران مدیریت اجازه می‌دهد تا مدیریت را به چالش بکشند و اطلاعات مالی را زیر سؤال ببرند، بنابراین دامنه اطلاعات مالی را گسترش می‌دهند. درحالی‌که دقت در مهارت‌های فنی ریشه دارد. در همین حال، با تسلط و مهارت بیشتر حسابداران مدیریت در امور فنی، درگیر شدن ایشان در بحث و گفتگو سودمندتر می‌شود. زیرا حسابداران مدیریت بهتر می‌توانند تفاوت‌های ظریف اعداد را که منجر به بحث باکیفیت‌تر می‌شود را درک کنند و از این‌رو کارآمدی و تأثیرگذاری ایشان بیشتر می‌شود. هال و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که یک بعد مهارت‌های بین فردی با اطلاعات فنی هماهنگ است. بنابراین، داشتن مهارت‌های فنی در ترکیب با مهارت‌های بین فردی تأثیر مثبتی بر دید مدیریت از حسابداران مدیریت خواهد داشت و تأثیر حسابداران مدیریت را افزایش می‌دهد. لذا می‌توان پیش‌بینی نمود که ارتباط مثبت و معناداری میان ترکیب مهارت‌های فنی و بین فردی و کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت وجود داشته باشد.

مهارت‌های مفهومی و بین فردی، برخلاف مهارت‌های فنی، به‌عنوان مهارت‌های مدیریتی شناخته می‌شوند که می‌توانند به حسابداران مدیریت کمک کنند تا توجه مدیران را به خود جلب کنند (روولار و همکاران، ۲۰۲۱). به‌طور خلاصه، حسابداران مدیریتی که مهارت‌ها را ترکیب می‌کنند موجب افزایش قدرت خود می‌شوند و بنابراین می‌توانند در تصمیم‌گیری‌ها تأثیر بهتری بگذارند (برنز و بلدوینزدا، ۲۰۰۵). ترکیبی از مهارت‌های بین فردی و مفهومی به حسابداران مدیریت اجازه می‌دهد تا رفتارهای چالش‌برانگیز و سؤال‌برانگیز خود را در زمینه و استراتژی تجارت ایجاد کنند. مهارت‌های مفهومی هدف مهارت‌های بین فردی را فراهم می‌کند؛ زیرا به حسابداران مدیریت اجازه می‌دهد تا با زمینه‌سازی تعامل خود با دیگران، سؤال‌های بیشتری را بپرسند. در همین حال، مهارت‌های بین فردی به حسابداران مدیریت اجازه می‌دهد تا با دیگران ارتباط مؤثرتری برقرار کند تا آگاهی بیشتری از درک آن‌ها از تجارت و تفکر استراتژیک به دست آورند

(روولار و همکاران، ۲۰۲۱). با عنایت به توضیحات بالا و نتیجه پژوهش‌های ذکرشده، می‌توان پیش‌بینی نمود که ارتباط مثبت و معناداری میان ترکیب مهارت‌های بین فردی و مفهومی و کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت وجود داشته باشد.

#### ۴-۲. پیشینه پژوهش

روولار و همکاران (۲۰۲۱) ۲۱۵ مدیر مالی از بخش سلامت و مراقبت‌های بهداشتی کشور هلند را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها به بررسی میزان کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت پرداختند و دریافته‌اند که حسابداران مدیریت با افزایش مهارت‌های مفهومی و بین فردی تأثیر بیشتری بر مدیریت دارند. همچنین آن‌ها گزارش کردند که حسابداران مدیریت (مدیران مالی و حسابداران مدیریت) باور دارند که مهارت‌های فنی به‌تنهایی با تأثیری که آن‌ها بر تصمیمات مدیریت دارند در ارتباط نیست، اما آن‌ها معتقدند که مهارت‌های فنی برای کارآمدی آن‌ها مهم هستند، همچنین آن‌ها نشان دادند که مهارت‌های فنی، مفهومی و بین فردی با کارآمدی حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد. مهارت‌های مفهومی و بین فردی نیز به‌طور غیرمستقیم از طریق توانایی حسابداران مدیریت برای تأثیرگذاری بر مدیریت ارشد، کارآمدی حسابداران مدیریت را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

اسپراکمن و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۱) به کمک اجرای یک مطالعه کیفی و مصاحبه با ۲۹ نفر در ۱۰ سازمان مختلف، تأثیرپذیری حسابداران مدیریت به واسطه تحلیل داده را مورد پژوهش قرار دادند. آن‌ها به بررسی نقش حسابداران مدیریت در تجزیه و تحلیل مالی پرداختند و دریافته‌اند حسابداران مدیریت با تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و غیرمالی می‌توانند بر تصمیم‌گیری مدیریت ارشد مؤثر باشند. همچنین آن‌ها پی بردند قدرت حسابداران مدیریت در تجزیه و تحلیل این اطلاعات با مهارت فنی ایشان ارتباط دارد. ارتباط پژوهش مزبور با پژوهش ما در این است که آن‌ها نشان دادند که تحلیل داده از سه طریق به ایجاد ارزش افزوده در تصمیمات حسابداران مدیریت می‌انجامد. این سه شامل «شناخت و دانش درباره کسب‌وکار»، «استفاده از چشم‌اندازهای چندگانه در تحلیل داده‌ها» و «ارائه و اطلاع‌رسانی یافته‌هاست». در حقیقت مشابه پژوهش روولار و همکاران (۲۰۲۱) می‌توان انتظار داشت که این مهارت‌ها که در این پژوهش ما به‌عنوان مهارت‌های فنی از آن‌ها نامبرده شده است، بر کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت مؤثر باشند.

دکر و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران مدیریت بر

قراردادهایی که مدیران ارشد با تأمین‌کنندگان برقرار می‌کنند پرداختند و دریافتند که هرچه اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران مدیریت بیشتر باشد قراردادهای منعقدشده کامل‌تر خواهد بود و بدین ترتیب کارآمدی حسابداران مدیریت بیشتر خواهد شد. بدین ترتیب حسابداران مدیریتی که مهارت‌های مفهومی داشته باشند و در تصمیم‌گیری سازگار با محیط کسب‌وکار و استراتژی شرکت تبحر داشته باشند می‌توانند با ارائه مشاوره در انعقاد قرارداد به مدیران ارشد کارآمدی خود را افزایش دهند. لذا می‌توان انتظار داشت این مهارت‌ها که در پژوهش ما به‌عنوان مهارت‌های مفهومی شناخته‌شده است بر تأثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت مؤثر باشد.

هال و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیرگذاری مدیران ریسک بر تصمیم‌گیرندگان و مدیران ارشد پرداختند و دریافتند که افراد تأثیرگذار (مدیران ریسک) برای جمع‌آوری داده به مهارت‌های فنی و برای ارائه تصویری از سازمان و محیط آن به مهارت‌های مفهومی نیاز دارند. ایشان همچنین نشان می‌دهند که یک بعد بین فردی با اطلاعات فنی هماهنگ است. بنابراین، داشتن مهارت‌های فنی در ترکیب با مهارت‌های بین فردی تأثیر مثبتی بر دید مدیریت از حسابداران مدیریت خواهد داشت و تأثیر حسابداران مدیریت را افزایش می‌دهد.

چنگ و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی اهمیت نقش‌ها و عوامل مختلف در اثربخشی گزارشگری مالی پرداختند و دریافتند اثرات مشترک نقش‌های مختلف بر گزارشگری مالی مؤثر است. ایشان پی بردند نقش‌ها مکمل یکدیگر هستند و تأکید بیشتر بر یک نقش با اثربخشی بیشتر در نقش‌های دیگر ارتباط دارد. بنابراین مهارت‌های حسابداری مدیریت اعم از فنی، مفهومی و بین فردی برای حسابداران مدیریت در راستای ایفای نقش‌های نظارتی و مشاوره‌ای مهم و مفید هستند و افزایش کارآمدی حسابداران مدیریت در ایفای هر یک از این نقش‌ها موجب افزایش کارآمدی آن‌ها در نقش دیگر می‌شود. برنی و پیرس (۲۰۰۷) به بررسی نقش‌های حسابداران مدیریت پرداختند و دریافتند که خود حسابداران مدیریت در تعیین اهمیت نقش خود تأثیر بسزایی دارند. همچنین ایشان دریافتند ترکیبی از مهارت‌های فنی و مفهومی مؤثرتر از هرکدام از آن‌ها به‌تنهایی است. هسل و همکاران (۲۰۰۵) دریافتند کارفرمایان حسابداران مدیریت معتقدند که مهارت‌های غیر فنی و بین فردی یک شرط لازم جهت انجام وظایف حسابداران مدیریت است. همچنین در پژوهش ایشان مشخص شد که از نظر کارفرمایان بریتانیایی مهارت‌های ارتباطی مهم‌ترین مهارت لازم جهت کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت است. برنز و بلدوینزدا (۲۰۰۵) به بررسی نقش‌های جدید حسابداران مدیریت پرداختند و از طریق ۲۴ مصاحبه با مدیران مالی، تحلیلگران مالی،

مدیران عامل و ... دریافتند که ترکیب مهارت‌های بین فردی و مفهومی بر کارآمدی حسابداران مدیریت می‌تواند مؤثر باشد. در پژوهش‌های داخلی نوروش و مشایخی (۱۳۸۴) به بررسی و مقایسه مهارت‌ها و ویژگی‌های لازم برای فارغ‌التحصیلان جدید حسابداری که وارد مشاغل حسابداری مدیریت می‌شوند، از دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه پرداختند و دریافتند از دیدگاه هر دو گروه مورد مطالعه، یعنی دانشگاهیان و شاغلین در حرفه، مهارت‌های حل مسئله بالاترین اولویت را به خود اختصاص داده است. در حالی که برای ویژگی‌های مورد نیاز، باهوش بودن از دیدگاه دانشگاهیان و نگرش حرفه‌ای از دیدگاه شاغلین در حرفه، مهم‌ترین ویژگی تلقی شده‌اند. نگرش حرفه‌ای می‌تواند مصداقی از مهارت‌های مفهومی باشد که از دیدگاه شاغلین از مهم‌ترین ویژگی‌ها برای کارآمدی حسابداران مدیریت تلقی می‌شود. لذا بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان شده برای پاسخ‌گویی به سؤال پژوهش، فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین می‌گردد:

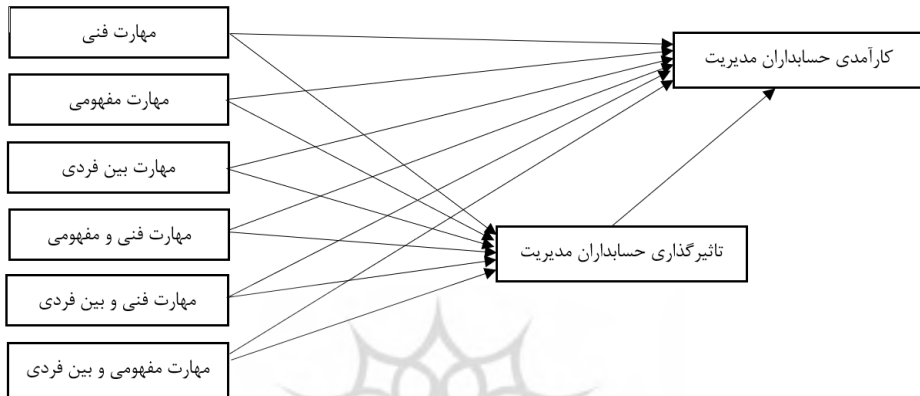
#### فرضیه‌ها:

- ۱) مهارت‌های فنی با کارآمدی حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۲) مهارت‌های مفهومی با کارآمدی حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۳) مهارت‌های بین فردی با کارآمدی حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۴) مهارت‌های فنی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۵) مهارت‌های مفهومی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۶) مهارت‌های بین فردی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۷) ترکیب مهارت‌های فنی و مفهومی با کارآمدی حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۸) ترکیب مهارت‌های فنی و بین فردی با کارآمدی حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۹) ترکیب مهارت‌های بین فردی و مفهومی با کارآمدی حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۱۰) ترکیب مهارت‌های فنی و مفهومی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۱۱) ترکیب مهارت‌های فنی و بین فردی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.
- ۱۲) ترکیب مهارت‌های مفهومی و بین فردی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت ارتباط مثبت دارد.

### ۳. روش‌شناسی

#### ۳-۱. مدل مفهومی

با توجه به فرضیه‌های مطرح‌شده در بالا، مدل مفهومی پژوهش (روولار و همکاران، ۲۰۲۱) در شکل ۱ آمده است.



شکل ۱: مدل مفهومی

#### ۳-۲. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش حسابداران مدیریت، مدیران مالی (شامل کارکنان ارشد واحد حسابداری که نسبت به نقش‌های واحد حسابداری مدیریت مطلع هستند) و حسابرسان داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس که دارای واحد حسابداری مدیریت هستند، می‌باشد. هر سه گروه به‌واسطه نقش‌هایی که در سازمان دارند، نسبت به نقش‌ها و کارکردهای حسابداری مدیریت آگاه هستند. حسابرسان داخلی مشابه حسابداران مدیریت دارای دو نقش مشاوره‌ای و کنترلی (اطمینان بخشی) هستند و به‌واسطه جایگاه و نقش خود در ارزیابی فرایندها، کنترل‌ها، واحدهای سازمانی، شناخت دقیقی از سازمان و واحدهای آن دارند (دی سای و همکاران، ۲۰۱۷ به نقل از شهرستانی و همکاران، ۱۴۰۰). در پژوهش‌های پیمایشی مسئله اصلی این است که مشارکت‌کنندگان نسبت به موضوع مورد مطالعه آگاهی کافی داشته باشند (اسپیکل و ویدینر، ۲۰۱۸). ذکر این نکته ضرورت دارد که استفاده از گروه‌های چندگانه خطر یا سوگیری تک منبع بودن در بحث اعتبار یافته‌ها را کاهش می‌دهد. روولار و همکاران (۲۰۲۱) و برنز و بلدوینز داتر (۲۰۰۵) برای بررسی تأثیرگذاری حسابداران مدیریت از مدیران مالی و حسابداران مدیریت

نظرسنجی کردند زیرا آن‌ها بیشترین اطلاعات را درباره کارآمدی این نقش دارند. به همین خاطر و مشابه پژوهش‌های مزبور، مدیران مالی نیز به‌عنوان یکی از گروه‌های مشارکت‌کننده در نظر گرفته شده است. از طرفی حسابداران مدیریت به‌عنوان ارائه‌کنندگان خدمات حسابداری مدیریت، بیشترین شناخت و آگاهی از مهارت‌ها و تأثیرگذاری و کارآمدی خود دارند؛ بنابراین مشابه پژوهش روولار و همکاران (۲۰۲۱) آن‌ها نیز به‌عنوان یکی از گروه‌های مشارکت‌کننده انتخاب شده‌اند. پرسشنامه در بازه زمانی مرداد الی آبان سال ۱۴۰۰ توزیع گردیده و جمع‌آوری شده است. ابتدا پرسشنامه را مشابه با پژوهش روولار و همکاران (۲۰۲۱) طراحی و با توجه به شرایط ایران تنظیم گردید. سپس به‌صورت آزمایشی در اختیار ۵ نفر از مدیران حسابداری مدیریت شرکت‌ها قرار گرفت و پاسخ‌های آن‌ها واصل شد و برخی از موارد ابهام آن مرتفع گردید. نتایج این ۵ پرسشنامه در تحلیل نهایی مدنظر قرار نگرفت. سپس به کمک یکی از فرم‌سازها به نام "پرس لاین" ، پرسشنامه در قالب الکترونیکی تنظیم گردید. پرسشنامه برای کلیه شرکت‌های بورسی، ایمیل شد و سپس از طریق تماس تلفن و مراجعه حضوری و ایمیل یادآوری پیگیری لازم برای تکمیل آن‌ها انجام شد.

به دلیل آنکه اطلاعات کافی و منتشرشده‌ای درباره وضعیت و تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده در سازمان بورس که دارای واحد حسابداری مدیریت فعال هستند، ملاحظه نگردیده است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰) لذا جامعه آماری این پژوهش، نامحدود فرض شده است. زمانی که جامعه آماری در این پژوهش نامحدود است، در صورتی که کمی کردن متغیرها مجاز باشد می‌توان انحراف معیار را با استفاده از رابطه شماره ۱ و بر اساس طیف لیکرت یا بازه‌های مشابه آن تخمین زد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۶، ۲۱۸).

$$\sigma = \frac{\max(xi) - \min(xi)}{\max(xi) + \min(xi)} \quad (۱)$$

بنابراین در این پژوهش با توجه به اینکه طیف پاسخ‌ها به سؤالات دارای ۱۰ رتبه است

(کمترین پاسخ نمره یک و بیشترین نمره ۱۰ است)، انحراف معیار برابر خواهد بود با:

$$\sigma = \frac{10-1}{10+1} = 0.8182$$

لازم به ذکر است سطح اطمینان برای به دست آوردن تعداد نمونه ۹۵ درصد و سطح دقت

۰/۱ در نظر گرفته شده است. در ادامه برای به دست آوردن تعداد اعضای نمونه از رابطه شماره ۲

که مخصوص نمونه‌گیری در زمانی که حجم جامعه نامحدود فرض شده است، استفاده شده است

(مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۶، ۲۱۹):

$$n = \left( \frac{Z^{\alpha/2} * \sigma}{\varepsilon} \right)^2 \quad ۲)$$

$$n = \left( \frac{1.96 * 0.8182}{0.1} \right)^2$$

$$n = 257$$

در این رابطه  $Z$  مقدار احتمال نرمال استاندارد (که بر اساس نگاره احتمال‌های نرمال استاندارد استخراج می‌شود)،  $\alpha$  سطح خطا،  $\sigma$  انحراف معیار و  $\varepsilon$  دقت موردنظر پژوهشگر است. شایان‌ذکر است تعداد ۳۰ پرسشنامه از طریق مراجعه حضوری و بقیه از طریق پیوند الکترونیکی، دریافت گردید. داده‌ها در نرم‌افزار اکسل (صفحه گسترده) وارد و تجزیه و تحلیل اولیه در نرم‌افزار مزبور انجام شد.

### ۳-۳ روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر را می‌توان از لحاظ هدف از نوع پژوهش‌های بنیادی و در طبقه انواع پژوهش‌های توصیفی، پیمایشی به شمار آورد. همچنین از نظر دسته‌بندی پژوهش‌ها برحسب نحوه گردآوری داده‌ها، کمی محسوب می‌شود. مقیاس داده‌ها رتبه‌ای است و نیز فلسفه پژوهش اثباتی می‌باشد. به‌منظور دستیابی به اطلاعات موردنیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، از اطلاعات به‌دست‌آمده از پرسشنامه استفاده خواهد شد. پرسشنامه پژوهش حاضر برگرفته‌شده از پژوهش (روولار و همکاران، ۲۰۲۱) منتشرشده در مجله حسابداری مدیریت انجمن حسابداری آمریکا است. برای جمع‌آوری داده‌ها اقدام به توزیع پرسشنامه به‌صورت حضوری، ارسال ایمیل به کارکنان شرکت‌های بورسی و استفاده از نرم‌افزارهای مخصوص کسب‌وکار جهت ارتباط با حسابداران مدیریت و مدیران مالی شده است. هر سؤال دارای طیفی از صفر الی ۱۰ است که به ترتیب بیانگر مخالفت یا در برخی سؤالات عدم تأثیرگذاری و موافقت یا تأثیرگذاری بسیار است. بدین ترتیب پاسخ‌دهنده می‌تواند گرایش خود را به هر سؤال با نمره دهی مشخص نماید. برای اندازه‌گیری متغیر تأثیرگذاری از ۹ سؤال استفاده‌شده است که هر یک به تأثیرگذاری حسابداران مدیریت در حوزه‌ای خاص می‌پردازد. برای متغیر کارآمدی ۵ سؤال طرح‌شده است که به تبیین نحوه و میزان کارآمدی حسابداران مدیریت می‌پردازد. جهت اندازه‌گیری مهارت‌های فنی ۳ سؤال در حوزه حسابداری، کار با رایانه و مدل‌سازی داده‌ها مطرح‌شده است. برای اندازه‌گیری مهارت‌های مفهومی نیز ۳ سؤال در حوزه مهارت‌های راهبری، تفکر استراتژیک و مهارت‌های تصمیم‌سازی طرح‌شده است. برای مهارت‌های بین فردی نیز ۶ سؤال طرح‌شده است که در راستای اندازه‌گیری قدرت

تفسیر اطلاعات حسابداری مدیریت و توانایی بحث و گفتار با مدیران ارشد و به چالش کشیدن ایشان می‌باشد. سایر سؤالات در ارتباط با اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان است. نحوه عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش با استفاده از سؤالات پرسشنامه بدین شرح است که برای پاسخ هر سؤال اعداد صفر الی ۱۰ اختصاص می‌یابد (برای اندازه‌گیری دقیق‌تر طیف پاسخ‌ها) و سپس داده‌های به‌دست‌آمده از سؤالات مرتبط با هر متغیر در نرم‌افزار (PLS) به همان متغیر متصل می‌شود. همچنین برای سنجش متغیرهای ترکیبی نظیر ترکیب مهارت‌های فنی و مفهومی، داده‌های حاصل از سؤالات دو متغیر مهارت‌های فنی و مفهومی طبق راهنمایی کتاب نرم‌افزار PLS (گارسون، ۲۰۱۶) به صورت یک‌به‌یک ابتدا در هم ضرب و سپس جذر آن‌ها محاسبه شده تا مقدار حاصل‌شده عددی بین صفر الی ۱۰ باشد تا عملیات آزمون در نرم‌افزار امکان‌پذیر باشد. لازم به ذکر است بر اساس بررسی‌های صورت گرفته توسط پژوهشگر حاصل به‌دست‌آمده از عملیات ضرب و سپس جذر داده‌ها با عملیات میانگین تفاوت چندانی ندارد.

در این پژوهش برای پاسخ به فرضیات پژوهش و اعتبار سنجی مدل، از تکنیک‌های تحلیل عاملی تأییدی و مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) با کمک نرم‌افزار SMARTPLS نسخه ۳ استفاده شده است. روش تخمین PLS ضرایب را به‌گونه‌ای تعیین می‌کند که مدل حاصله، بیشترین قدرت تفسیر و توضیح را دارا باشد، بدین معنا که مدل بتواند با بالاترین دقت و صحت، متغیر وابسته نهایی را پیش‌بینی نماید. روش حداقل مربعات جزئی که در بحث الگوسازی رگرسیونی آن را با PLS نیز معرفی می‌کنند، یکی از روش‌های آماری چند متغیره محسوب می‌شود که به‌وسیله آن می‌توان علیرغم برخی محدودیت‌ها مانند نامعلوم بودن توزیع متغیر پاسخ، وجود تعداد مشاهدات کم و یا وجود خودهمبستگی جدی بین متغیرهای توضیحی، یک یا چند متغیر پاسخ را به‌طور هم‌زمان در قبال چندین متغیر توضیحی الگوسازی نمود (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹). همچنین از اصلی‌ترین دلایل استفاده از روش PLS می‌توان به مناسب بودن این روش برای نمونه‌های کوچک و همچنین وجود داده‌های غیر نرمال اشاره کرد (نمازی و اسماعیل‌پور، ۱۳۹۹). علاوه بر این، روش PLS قادر به آزمون مدل‌های پیچیده و بررسی‌های همگرایی میان متغیرها نیز است.

#### ۳-۴. متغیرهای پژوهش

با توجه به مدل مفهومی متغیرهای مستقل این پژوهش شامل: مهارت‌های فنی، مهارت‌های



مفهومی، مهارت‌های بین فردی، ترکیب مهارت‌های فنی و مفهومی، ترکیب مهارت‌های فنی و بین فردی و ترکیب مهارت‌های مفهومی و بین فردی است و متغیرهای وابسته شامل تأثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت می‌شود. در این پژوهش به بررسی رابطه میان تأثیرگذاری و کارآمدی حسابداران مدیریت نیز پرداخته می‌شود.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱ آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی و آمار توصیفی پژوهش حاضر در نگاره ۱ ارائه شده است.

نگاره ۱: اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در پژوهش

درصد	فراوانی	اطلاعات جمعیت شناختی	
٪۴۲,۰۲	۱۰۸	زن	جنسیت
٪۵۷,۹۸	۱۴۹	مرد	
٪۳۱,۹۱	۸۲	۲۰ الی ۳۰ سال	سن
٪۵۰,۱۹	۱۲۹	۳۰ الی ۴۰ سال	
٪۱۳,۶۲	۳۵	۴۰ الی ۵۰ سال	
٪۳,۸۹	۱۰	۵۰ الی ۶۰ سال	
٪۰,۳۹	۱	۶۰ الی ۷۰ سال	
٪۳۱,۵۲	۸۱	کارشناسی	
٪۶۱,۴۸	۱۵۸	کارشناسی ارشد	
٪۷,۰۰	۱۸	دکتری	
٪۲۹,۱۸	۷۵	حسابدار مدیریت	سمت سازمانی
٪۱۲,۸۴	۳۳	مدیر حسابداری مدیریت	
٪۲۹,۹۶	۷۷	مدیر مالی	
٪۱۵,۱۸	۳۹	مدیر حسابداری	
٪۱,۹۵	۵	حسابرس داخلی	
٪۱,۵۶	۴	مدیر حسابرسی داخلی	
٪۷,۰۰	۱۸	حسابدار	

درصد	فراوانی	اطلاعات جمعیت شناختی	
٪۲,۳۳	۶	سایر کارکنان واحد حسابداری	
٪۱۵,۹۵	۴۱	کمتر از ۱ سال	قدمت واحد حسابداری مدیریت
٪۳۳,۸۵	۸۷	۱ تا ۳ سال	
٪۱۷,۹۰	۴۶	۳ تا ۶ سال	
٪۱۰,۸۹	۲۸	۶ تا ۱۰ سال	
٪۲۱,۴۰	۵۵	بیش از ۱۰ سال	

شاخص‌های مرکزی و پراکندگی متغیرهای پژوهش در نگاره ۲ ارائه شده است.

نگاره ۲: شاخص‌های مرکزی و پراکندگی پاسخ‌ها

متغیر	میانگین	انحراف معیار	میان‌ه	کمترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
کارآمدی حسابداران مدیریت	۸,۰۰	۱,۹۹	۸,۰۰	۰	۱۰,۰۰	-۱,۲۷	۱,۸۴
تأثیرگذاری حسابداران مدیریت	۵,۶۸	۲,۷۴	۶,۰۰	۰	۱۰,۰۰	-۰,۳۵	-۰,۶۹
مهارت‌های فنی	۸,۷۹	۱,۵۳	۹,۰۰	۲,۰۰	۱۰,۰۰	-۱,۴۹	۲,۱۰
مهارت‌های مفهومی	۸,۶۹	۱,۴۵	۹,۰۰	۲,۰۰	۱۰,۰۰	-۱,۳۹	۲,۱۷
مهارت‌های بین فردی	۶,۹۴	۲,۱۶	۷,۰۰	۰	۱۰,۰۰	-۰,۷۷	۰,۵۸

با توجه به طیف ۱۰ درجه‌ای پاسخ‌ها، میانگین هر پرسش ۵,۵ است و همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، به‌استثنای تأثیرگذاری حسابداران مدیریت، میانگین بقیه پاسخ‌ها به‌طور قابل‌ملاحظه‌ای از عدد مزبور بزرگ‌تر است. چنین برداشت می‌شود که از نگاه پاسخ‌دهندگان، حسابداران مدیریت تأثیرگذاری مؤثری بر مدیران ندارند. لازم به ذکر است تفاوت معناداری در پاسخ افراد با سمت‌های مختلف در نتایج حاصله مشاهده نگردیده است که در نگاره ۳ به نمایش درآمده است:

نگاره ۳: میانگین پاسخ‌ها به تفکیک مشارکت‌کنندگان مختلف

مشارکت‌کنندگان شاغل در	تأثیرگذاری	کارآمدی	مهارت‌های فنی	مهارت‌های مفهومی	مهارت‌های بین فردی
واحد حسابدار مدیریت	۵,۴۰	۸,۲۸	۹,۰۳	۸,۹۵	۷,۲۰
واحد حساب‌رسان داخلی	۵,۳۹	۷,۵۵	۸,۴۵	۸,۸۰	۶,۱۷
واحد مدیریت مالی	۵,۹۱	۷,۸۱	۸,۴۹	۸,۴۶	۶,۷۷
متوسط کل	۵,۶۸	۸,۰۰	۸,۷۹	۸,۶۹	۶,۹۴

نگاره مزبور سوگیری یا خطر مربوط به استفاده از تک منبعی داده‌ها را کاهش می‌دهد.

۲-۴ برآزش مدل

ضریب آلفای کرونباخ شاخصی کلاسیک برای تحلیل پایایی در معادلات ساختاری می‌باشد که بر اساس همبستگی درونی بین گویه‌ها، میزان پایایی پژوهش را تایید می‌کند. مقدار مناسب برای این شاخص بیشتر از ۰,۷ می‌باشد. معیار دیگری نیز جهت بررسی پایایی پژوهش وجود دارد که نسبت به روش سنتی مزایای بیشتری دارد و به آن روش پایایی ترکیبی گفته می‌شود (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). مزیت روش پایایی ترکیبی نسبت به روش‌های سنتی در این است که پایایی گویه‌ها نه به صورت مطلق، بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. همچنین برای محاسبه آن، شاخص‌های با بار عاملی بیشتر اهمیت زیادتری دارند. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی، هر دوی این معیارها استفاده می‌شوند. پایایی ترکیبی نیز طبق فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بایستی ۰,۷ یا بالاتر باشد که نشان از کافی بودن همگرایی درونی می‌باشد. ضریب Rho برای سنجش پایایی درونی سازه‌ها است. دانشمندان معتقدند ضریب Rho نسبت به آلفای کرونباخ از اطمینان بیشتری برخوردار است. به ضریب Rho گاهی ضریب دایلون-گولداشتین نیز گفته می‌شود. مقدار این ضریب باید بیش از ۰,۷ باشد. متوسط واریانس استخراج شده (AVE)، استفاده یک مقیاسی از همگرایی در میان مجموعه‌ای از گویه‌های مشاهده شده یک ساختار است. در واقع یک درصدی از واریانس شرح داده شده در میان گویه‌ها است. این متوسط واریانس استخراجی بایستی بالاتر از ۰,۵ باشد تا یکی از معیارهای اعتبار همگرا تأیید شود. روایی همگرا به این معناست که نشانگرهای هر سازه در نهایت توانسته‌اند به لحاظ اندازه‌گیری حداقل نیمی از واریانس گویه‌های خود را توضیح دهند (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹). روایی واگرا به این معناست که هر نشانگر فقط

سازه خود را اندازه‌گیری کند و ترکیب آن‌ها به‌گونه‌ای باشد که تمام سازه‌ها به‌خوبی از یکدیگر تفکیک شوند. طبق این شاخص واریانس هر متغیر مکنون باید برای شاخص‌های مربوط به خودش بیشتر از سایر شاخص‌ها باشد. برای تشخیص این امر ابتدا جذر AVE متغیرهای مکنون محاسبه می‌شود و سپس حاصل با مقادیر همبستگی‌ای که این متغیر مکنون با سایر متغیرهای مکنون داشته، مقایسه می‌شود. باید حاصل جذر AVE از مقادیر همبستگی‌ها بیشتر باشد. این کار را باید برای تمامی متغیرهای مکنون انجام داد (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹). بار عاملی نشان‌دهنده این موضوع است که چه میزان از واریانس‌های شاخص‌ها توسط متغیر مکنون خود توضیح داده می‌شود. معنی‌داری این شاخص توسط بوتاسترپ یا جک فینگ به دست می‌آید. بارهای عاملی استانداردشده‌ای که برآورد می‌شود، بنا به گفته فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بایستی بالاتر از ۰,۴ و به‌طور ایده آل ۰,۷ یا بالاتر باشد. جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون  $t$  یا همان  $t$ -value استفاده می‌شود. چون معناداری در سطح خطای ۱۰ درصد بررسی می‌شود بنابراین اگر میزان بارهای عاملی مشاهده‌شده با آزمون  $t$ -value از ۱,۶۴۵ کوچک‌تر محاسبه شود، رابطه معنادار نیست. آماره‌های آزمون  $t$  در نگاره ۴ نشان می‌دهد که بار عاملی تمام سوالات پرسشنامه از ۱,۶۴۵ بزرگتر است و رابطه بین تمام سوالات با متغیرهای مرتبط آن‌ها معنادار است.

نگاره ۴: شاخص‌های اعتبار مدل

متغیرها	شماره سؤال	بار عاملی	$t$ -value	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی	AVE	ضریب تعیین
تأثیرگذاری	۱	۰,۷۵۳	۲۳,۲۷۶	۰,۹۰۸	۰,۹۱۱	۰,۹۲۴	۰,۳۵۱
	۲	۰,۷۴۹	۲۳,۸۰۵				
	۳	۰,۷۶۶	۲۶,۶۱۹				
	۴	۰,۷۸۰	۲۵,۳۹۰				
	۵	۰,۷۷۵	۲۲,۶۴۶				
	۶	۰,۷۰۶	۱۹,۷۲۴				
	۷	۰,۷۹۷	۲۸,۱۵۲				
	۸	۰,۷۴۶	۱۹,۹۷۹				
	۹	۰,۷۴۸	۲۳,۰۴۸				
کارآمدی	۱۰	۰,۷۴۵	۱۷,۴۶۲	۰,۸۹۲	۰,۸۹۴	۰,۷۰۱	۰,۵۶۵

متغیرها	شماره سؤال	بار عاملی	value t	ضریب آلفای کروناخ	RHO_A	ضریب پایایی ترکیبی	AVE	ضریب تعیین
	۱۱	۰,۸۵۷	۳۵,۵۰۷					
	۱۲	۰,۸۶۶	۲۶,۲۸۳					
	۱۳	۰,۸۷۳	۳۲,۵۶۶					
	۱۴	۰,۸۳۸	۳۳,۳۸۳					
مهارت‌های فنی	۱۵	۰,۸۷۴	۲۶,۲۷۹	۰,۷۰۲	۰,۷۰۲	۰,۸۷۰	۰,۷۷۰	
	۱۶	۰,۸۸۱	۳۶,۲۰۸					
	۱۷	۰,۷۶۵	۱۵,۶۲۷					
مهارت‌های مفهومی	۱۸	۰,۹۲۰	۷۰,۵۸۳	۰,۸۷۷	۰,۸۸۲	۰,۸۲۴	۰,۸۰۳	
	۱۹	۰,۸۸۶	۴۳,۰۹۰					
	۲۰	۰,۸۸۱	۴۰,۸۵۱					
مهارت‌های بین فردی	۲۱	۰,۷۶۶	۱۹,۵۷۳	۰,۸۶۱	۰,۸۶۴	۰,۹۱۵	۰,۷۸۲	
	۲۲	۰,۸۱۵	۳۱,۸۳۱					
	۲۳	۰,۸۴۰	۳۵,۱۳۲					
	۲۴	۰,۸۹۶	۵۷,۵۸۵					
	۲۵	۰,۸۸۴	۴۴,۳۹۴					
	۲۶	۰,۸۷۳	۳۷,۲۰۶					

روایی واگرا به این معناست که هر نشانگر فقط سازه خود را اندازه‌گیری کند و ترکیب آن‌ها به‌گونه‌ای باشد که تمام سازه‌ها به‌خوبی از یکدیگر تفکیک شوند. طبق این شاخص واریانس هر متغیر مکنون باید برای شاخص‌های مربوط به خودش بیشتر از سایر شاخص‌ها باشد. برای تشخیص این امر ابتدا جذر AVE متغیرهای مکنون محاسبه می‌شود و سپس حاصل با مقادیر همبستگی‌ای که این متغیر مکنون با سایر متغیرهای مکنون داشته، مقایسه می‌شود. باید حاصل جذر AVE از مقادیر همبستگی‌ها بیشتر باشد. این کار را باید برای تمامی متغیرهای مکنون انجام داد (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹). اعداد مندرج در قطر نگاره ۵ جذر AVE متغیرهای مکنون می‌باشند.

## نگاره ۵: فورنل و لارکر

متغیرها	مهارت‌های مفهومی	کارآمدی	تأثیرگذاری	مهارت‌های بین فردی	مهارت‌های فنی
مهارت‌های مفهومی	۰,۸۹۶				
کارآمدی	۰,۵۳۶	۰,۸۳۷			
تأثیرگذاری	۰,۲۲۹	۰,۵۱۲	۰,۷۵۸		
مهارت‌های بین فردی	۰,۲۲۹	۰,۵۱۰	۰,۵۶۴	۰,۸۸۴	
مهارت‌های فنی	۰,۶۳۸	۰,۴۲۳	۰,۲۰۶	۰,۲۲۲	۰,۸۷۸

همچنین از شاخص دیگری نیز می‌توان برای بررسی روایی واگرا استفاده کرد. شاخص HTMT که تحت عنوان روایی یگانه-دوگانه شناخته شده است. این معیار توسط هنسلر و همکاران (۲۰۱۵) برای ارزیابی روایی واگرا ارائه شده است. معیار HTMT جایگزین روش قدیمی فورنل-لارکر شده است. حد مجاز معیار HTMT میزان ۰,۹ می‌باشد. نگاره ۶ نشان می‌دهد که مقدار HTMT تمام متغیرها کمتر از ۰,۹ می‌باشد و روایی واگرا مدل مساعد است.

## نگاره ۶: مقدار HTMT

متغیرها	مهارت‌های مفهومی	کارآمدی	تأثیرگذاری	مهارت‌های بین فردی	مهارت‌های فنی
مهارت‌های مفهومی					
کارآمدی	۰,۶۰۴				
تأثیرگذاری	۰,۲۴۲	۰,۵۵۴			
مهارت‌های بین فردی	۰,۳۴۴	۰,۵۸۲	۰,۶۳۰		
مهارت‌های فنی	۰,۸۱۵	۰,۵۳۴	۰,۲۴۳	۰,۲۸۶	

شاخص نیکویی برازش GOF سازش بین کیفیت مدل ساختاری و مدل اندازه‌گیری شده را نشان می‌دهد (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹)؛ و برابر است با:

$$GOF = \sqrt{AvE} \times \sqrt{R^2} \quad (۳)$$

$$GOF = ۰,۹۳ \times ۰,۶۹$$

$$GOF = ۰,۶۴۲$$

بالا بودن این شاخص از ۰,۴ برازش مدل را مطلوب نشان می‌دهد. به بیان ساده‌تر داده‌های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری پژوهش برازش مناسبی دارد و این بیانگر همسو بودن سؤالات با سازه‌های نظری می‌باشد (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹).

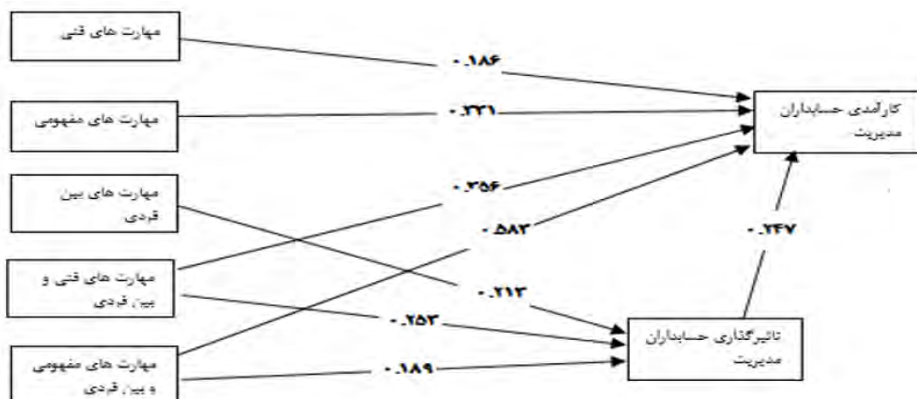
### ۳-۴ آزمون فرضیه‌ها

پس از برازش مدل به کمک مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی ضرایب مسیر بین متغیرهای مستقل و وابسته مشخص گردید که نتیجه آن در نگاره ۷ قابل مشاهده می‌باشد.

#### نگاره ۷: ضرایب مسیر

شماره فرضیه	متغیرهای مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر	آماره T	سطح معناداری	وضعیت فرضیه
۱	مهارت فنی	کارآمدی	۰,۱۸۶	۱,۶۸۷	۰,۰۴۶	عدم رد
۲	مهارت مفهومی	کارآمدی	۰,۳۳۱	۲,۹۶۵	۰,۰۰۲	عدم رد
۳	مهارت بین فردی	کارآمدی	-۰,۳۹۳	۲,۸۸۲	۰,۰۰۲	رد
۴	مهارت فنی	تأثیرگذاری	-۰,۰۳۶	۰,۴۱۹	۰,۳۳۸	رد
۵	مهارت مفهومی	تأثیرگذاری	-۰,۲۲۵	۱,۵۹۴	۰,۰۵۶	رد
۶	مهارت بین فردی	تأثیرگذاری	۰,۲۱۳	۱,۶۷۰	۰,۰۷۹	عدم رد
۷	مهارت فنی و مفهومی	کارآمدی	-۰,۴۵۸	۲,۷۲۴	۰,۰۰۳	رد
۸	مهارت فنی و بین فردی	کارآمدی	۰,۳۵۶	۲,۳۴۵	۰,۰۱۰	عدم رد
۹	مهارت مفهومی و بین فردی	کارآمدی	۰,۵۸۳	۴,۰۸۰	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۰	مهارت فنی و مفهومی	تأثیرگذاری	۰,۱۸۶	۱,۰۲۹	۰,۱۵۲	رد
۱۱	مهارت فنی و بین فردی	تأثیرگذاری	۰,۲۵۳	۱,۷۲۴	۰,۰۴۲	عدم رد
۱۲	مهارت مفهومی و بین فردی	تأثیرگذاری	۰,۱۸۹	۱,۶۵۹	۰,۰۶۷	عدم رد
	تأثیرگذاری	کارآمدی	۰,۲۴۷	۴,۳۷۴	۰,۰۰۰	

روابط تایید شده بین متغیرها را می‌توان در شکل ۲ مشاهده کرد.



شکل ۲: مدل مفهومی روابط تایید شده

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

### ۵-۱ نتیجه‌گیری

بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر رابطه میان مهارت‌های فنی با کارآمدی حسابداران مدیریت رد نگردید اما رابطه میان مهارت‌های فنی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت پذیرفته نشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که حسابداران مدیریت با به‌کارگیری مهارت‌های فنی می‌توانند نظر مثبت مدیران خود را جلب کنند و با ارائه گزارش‌های مفید و متنوع برای سازمان و مدیرانشان ارزش‌آفرینی کنند؛ اما صرفاً با داشتن مهارت‌های فنی قادر به تأثیرگذاری بر تصمیمات مدیران خود نخواهند بود. روولار و همکاران (۲۰۲۱)، هال و همکاران (۲۰۱۵) و چنگ و همکاران (۲۰۱۴) نیز نشان دادند که مهارت‌های فنی و یا مصداق‌هایی از آن بر کارآمدی حسابداران مدیریت مؤثر است. پژوهش روولار و همکاران (۲۰۲۱) نیز رابطه میان مهارت‌های فنی با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت را همانند پژوهش حاضر تأیید نکردند. از نتایج متضاد این دو فرضیه می‌توان نتیجه گرفت که مفهوم کارآمدی متفاوت از تأثیرگذاری است. همچنان که روولار (۲۰۱۸) بیان نمود مشارکت حسابداران مدیریت (کارآمدی) با تأثیرگذاری آن‌ها برابر نیست؛ زیرا حسابداران مدیریت دارای مشارکت پنهان در تصمیم‌گیری‌های سازمان (مثل تهیه بودجه) هستند.

همچنین با توجه به آمار توصیفی مندرج در نگاره ۲ پژوهش می‌توان دریافت که میانگین



امتیازات مهارت‌های فنی نسبت به مهارت‌های مفهومی و بین فردی، بیشتر است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان مهارت‌های فنی حسابداران مدیریت در ایران بیشتر از سایر مهارت‌های آن‌ها است و از نگاه مشارکت‌کنندگان مهارت‌های فنی شرط لازم جهت کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت است اما به‌تنهایی کافی نیستند. درواقع مهارت‌های فنی یک عامل ابتدایی برای کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت است.

برخلاف یافته‌های روولار و همکاران (۲۰۲۱) بر اساس یافته‌های پژوهش به شرح نگاره ۷، از نظر مشارکت‌کنندگان در این پژوهش رابطه میان ترکیب مهارت‌های فنی و بین فردی با کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت رد نشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت داشتن مهارت‌های فنی لزوماً برای موفقیت حسابداران مدیریت مهم نیست، بلکه توانایی به چالش کشیدن اطلاعات و درک آن‌ها نسبت به تجارت و استراتژی شرکت که قدرت و اعتبار را برای حسابداران مدیریت جهت تأثیرگذاری بر مدیریت فراهم می‌کند مهم است. درواقع مهارت‌های فنی به‌خودی‌خود و به‌تنهایی موجب تأثیرگذاری حسابداران مدیریت نمی‌شود. بلکه آن‌ها ابزارهایی هستند تا حسابداران مدیریت به‌واسطه آن‌ها تیزبینی و نکته‌سنجی خود را افزایش دهند و بتوانند با استفاده از مهارت‌های بین فردی تصمیمات مدیران خود را به چالش بکشند. پژوهش چنگ و همکاران (۲۰۱۴) نیز نتایج بیان‌شده را تایید می‌کند.

در این پژوهش به رابطه میان مهارت‌های مفهومی از قبیل مهارت‌های تجزیه‌وتحلیل صورت‌های مالی و ارتباط دادن داده‌های مالی و عملیاتی و همچنین شناخت استراتژی‌های شرکت با کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت پرداخته شد. چنین مهارت‌هایی موجب می‌شوند تا حسابداران مدیریت بتوانند اطلاعات مفیدتری در اختیار مدیران قرار دهند و آن‌ها را در امر تصمیم‌گیری بیشتر کمک کنند و تأثیرگذار باشند (رودیگر و تاکریگز، ۲۰۲۰). به شرح نگاره ۷، از نظر مشارکت‌کنندگان، رابطه میان مهارت‌های مفهومی با کارآمدی مورد تأیید قرار گرفت اما رابطه آن با تأثیرگذاری حسابداران مدیریت پذیرفته نشد. این امر بیانگر آن است که تجزیه‌وتحلیل‌های حسابداران مدیریت به‌تنهایی برای مدیران مفید و کارآمد هستند اما تا زمانی که با مهارت‌های بین فردی ترکیب نشده‌اند موجب تأثیرگذاری نخواهند شد. درواقع می‌توان گفت تا زمانی که نتایج حاصل از تحلیل‌های حسابداران مدیریت برای استفاده‌کنندگان و مدیران تفهیم نشود در تصمیم‌گیری ایشان تأثیر نخواهد داشت. در پژوهش‌های روولار و همکاران (۲۰۲۱)، رودریگز و تاکریگز (۲۰۲۰)، دکر و همکاران (۲۰۱۹) و هسل و همکاران (۲۰۰۵) نیز به تأثیر

مهارت‌های مفهومی و یا مصداق‌هایی از آن بر کارآمدی حسابداران مدیریت اشاره شده بود. یافته‌های پژوهش حاضر همچنین نمایان ساخت از نظر مشارکت‌کنندگان، مهارت‌های بین فردی به‌تنهایی موجب کارآمدی حسابداران مدیریت نمی‌شود اما رابطه بین مهارت‌های بین فردی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت رد نشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت مهارت‌های بین فردی به‌طور غیرمستقیم و درواقع از طریق تأثیرگذاری بر کارآمدی حسابداران مدیریت مؤثر است. روولار و همکاران (۲۰۲۱) نیز به وجود رابطه میان مهارت‌های بین فردی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت پی بردند. باباجانی و خنکا (۱۳۹۶) نیز بیان داشتند که حسابداران مدیریت به مهارت‌های ارتباطی و کارگروهی و همچنین مهارت‌های تفکر تحلیلی، تجسمی، انتزاعی و انتقادی نیاز دارند.

یافته‌ها همان‌گونه که در نگاره ۷ ارائه شده است، نشان می‌دهد صرف داشتن مهارت‌های بین فردی و توانایی به چالش کشیدن مدیران بدون پشتوانه تهیه گزارش‌های مناسب به کمک مهارت‌های فنی و تجزیه و تحلیل‌های مناسب به کمک مهارت‌های مفهومی موجب کارآمدی حسابداران مدیریت نمی‌شود. رابطه میان ترکیب مهارت‌های مفهومی و بین فردی با کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت رد نشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت ترکیب مهارت‌های بین فردی با هر یک از مهارت‌های فنی و مفهومی موجب کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت می‌شود. همچنان که قبل‌تر بیان شد مهارت‌های فنی و مفهومی جز توانایی‌های شناختی هستند حال آنکه مهارت‌های بین فردی شامل هوش هیجانی و هوش اجتماعی می‌شود. از نتایج چنین برمی‌آید که ترکیب هر یک از توانایی‌های شناختی حاضر در این پژوهش با مهارت بین فردی موجب کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت می‌شود. روولار و همکاران (۲۰۲۱) نیز ارتباط مثبتی میان ترکیب مهارت‌های مفهومی و بین فردی با کارآمدی گزارش دادند اما ارتباطی میان ترکیب مهارت‌های مفهومی و بین فردی با تأثیرگذاری و میان ترکیب مهارت‌های فنی و بین فردی با کارآمدی و میان ترکیب مهارت‌های فنی و بین فردی با تأثیرگذاری، گزارش نکردند.

درنهایت نظر مشارکت‌کنندگان در این پژوهش به شرح نگاره ۷، بیانگر عدم وجود رابطه مثبت و معنادار میان ترکیب مهارت‌های فنی و مفهومی با کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مهارت‌های نرم همانند مهارت‌های بین فردی در راستای کارآمدی و تأثیرگذاری بسیار بااهمیت‌تر از مهارت‌های فنی و مفهومی هستند و فقدان مهارت‌های بین فردی صدمه بزرگی به کارآمدی و تأثیرگذاری حسابداران مدیریت می‌زند. در پژوهش روولار و همکاران (۲۰۲۱) نیز ارتباطی میان ترکیب مهارت‌های فنی و مفهومی با کارآمدی حسابداران

مدیریت گزارش نشد. همان‌طور که در ادبیات رفتار سازمانی بیان شده است مهارت‌های فنی و مفهومی هر دو جزای از توانایی‌های شناختی در راستای پردازش اطلاعات و تحلیل مسائل هستند اما برای تأثیرگذاری علاوه بر این موارد وجود توانایی‌های قوی ارتباطی نیز لازم است که در زمره مهارت‌های بین فردی قرار می‌گیرد.

بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، حسابداران مدیریت به هر سه نوع مهارت ذکرشده نیازمندند تا بتوانند در نقش‌های کنترلی و مشاوره‌ای خود تأثیرگذار و کارآمد باشند. مهارت‌های فنی و مفهومی حسابداران مدیریت را در راستای پردازش اطلاعات و حل مسائل و مهارت‌های بین فردی آن‌ها را در راستای تعامل با مدیران ارشد و درک شرایط ایشان و به چالش کشیدن تصمیماتشان یاری می‌رساند. بنابراین لازم است تا به هر سه نوع مهارت ذکرشده به‌طور توأمان توجه شود. این یافته‌ها به‌طور کلی با یافته‌های پژوهش روولار و همکاران (۲۰۲۱) همخوانی دارد.

## ۲-۵ پیشنهادها

اهم پیشنهادهای این پژوهش در قالب، پیشنهاد برای انجام پژوهش‌های آینده بدین شرح است: (۱) بر اساس نتایج مندرج در شکل ۲ و نگاره ۷ سازمان‌ها نیازمند استفاده ترکیبی از رشته‌ها برای اینکه یک واحد سازمانی کارآمد داشته باشند، هستند. پژوهش‌های آینده می‌تواند موضوع ترکیب‌های متنوع دانش و تجربه حسابداران مدیریت بر کارآمدی و تأثیرگذاری آن‌ها را مورد مطالعه قرار دهد؛ (۲) در این پژوهش ارتباط میان مهارت‌های حسابداران مدیریت با کارآمدی و تأثیرگذاری ایشان مورد پژوهش قرار گرفت، در پژوهش‌های آینده می‌توان به بررسی ویژگی‌های شخصیتی مدیران و مخاطبان حسابداران مدیریت و میزان تأثیرگذاری حسابداران مدیریت در سازمان پرداخت. در نتیجه در آن پژوهش‌ها احتمالاً مشخص خواهد شد که کدام مدیرانی و با چه ویژگی‌های شخصیتی بیشتر اجازه می‌دهند تا حسابداران مدیریت در تصمیمات سازمان تأثیرگذار باشند و به آن‌ها مشاوره دهند؛ و (۳) در این پژوهش عمدتاً ارائه‌کنندگان خدمات (حسابداران مدیریت، مدیران مالی) مورد نظرسنجی قرار گرفتند، در پژوهش‌های آینده با در نظر گرفتن مدیران ارشد سازمان که یکی از ذینفعان اصلی حسابداران مدیریت هستند به‌عنوان مشارکت‌کنندگان می‌توان پژوهش را اجرا کرد و نتایج حاصل را با نتایج این پژوهش مقایسه کرد.

## ۵-۲ محدودیت‌ها

پژوهش حاضر در دسته پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد که خود دارای محدودیت‌های ذاتی می‌باشد. مفاهیم کارآمدی و تأثیرگذاری و مهارت‌های حسابداران مدیریت مفاهیمی واقعی هستند؛ علی‌رغم اجرای کنترل‌های لازم در طراحی و توزیع پرسشنامه برای کاهش خطرهای مربوط به گردآوری پاسخ‌ها اما داده‌های به‌دست‌آمده بر اساس نگرش ذهنی مشارکت‌کنندگان حاصل شده است که ممکن است از اندازه‌های واقعی فاصله داشته باشد. همچنین با کوشش فراوان نهایتاً ۲۵۷ پرسشنامه جمع‌آوری گردید. لذا در صورت مشارکت بیشتر قطعاً نتیجه قابل‌اتکاتری حاصل می‌شد. بنابراین در تعمیم‌یافته‌های حاصل از این پژوهش می‌بایست احتیاط نمود. در نهایت لازم به ذکر است زمان زیادی از قدمت و بلوغ حسابداری مدیریت در ایران نمی‌گذرد. بر اساس اطلاعات حاصل از پژوهش نیز قدمت واحد حسابداری مدیریت حدود ۵۰ درصد از سازمان‌هایی که در پژوهش شرکت داشتند کمتر از ۳ سال می‌باشد. در نظراتی که شرکت‌کنندگان در پژوهش نیز بیان نموده‌اند چندین بار به مسئله بی‌اهمیتی مدیران به واحد حسابداری مدیریت اشاره شده است. حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) نیز در پژوهش خود به‌طور تصادفی ۷۲ شرکت بورسی را مورد پژوهش قرار دادند و دریافتند که فقط ۴۱/۷ درصد از آن‌ها دارای پست سازمانی حسابداری مدیریت هستند. بنابراین آنچه مشخص است درجه بلوغ آگاهی از حرفه حسابداری مدیریت و جوانب مختلف آن در سازمان‌های داخل کشور کم است. باباجانی و خنکا (۱۳۹۶) نیز به این نتیجه رسیدند که از نظر خبرگان حرفه، حسابداری مدیریت در ایران جایگاه مناسبی ندارد و فعالان تأثیرگذار در حرفه باید برای بهبود آینده حسابداری مدیریت برنامه‌ریزی و تلاش کنند. لذا جوان بودن و توسعه‌نیافتگی حرفه حسابداری مدیریت در ایران از محدودیت‌های ذاتی این پژوهش به شمار می‌رود.

## یادداشت‌ها

- |                         |                           |
|-------------------------|---------------------------|
| 1. Fowzia               | 6. Mowday                 |
| 2. Chenhall & Langfield | 7. Burns & Baldvinsdottir |
| 3. Rouwelaar et al.     | 8. Boyatzis et al.        |
| 4. Vaivio & Kokko       | 9. Boyle et al.           |
| 5. Maas & Matejka       | 10. Spraakman et al.      |
| 11. porsline            |                           |

## منابع

## الف. فارسی

باباجانی، جعفر و خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۶)، شناسایی و تحلیل کلان‌روندهای مؤثر بر آینده حسابداری مدیریت از منظر حرفه و کسب‌وکارها با رویکرد آینده‌پژوهی، *مجله حسابداری سلامت*، ۶ (۲)، ۲۴-۴۶.

تجویدی، الناز و محمدی، سحر (۱۳۹۹)، بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران، *نشریه علمی حسابداری مدیریت*، ۱۳ (۴۶)، ۱-۱۶.

حساس یگانه، یحیی؛ دیان‌تی دیلمی، زهرا؛ نوروزبگی، ابراهیم (۱۳۹۰)، بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مجله حسابداری مدیریت*، ۴ (۸)، ۱-۱۸.

حقیقت شهرستانی، مریم، خردیار، سینا، محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۰). تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳ (۱)، ۱۰۱-۱۲۹.

شکر خواه جواد؛ قربانی، محمود؛ فلاح، هادی (۱۳۹۳)، نقش تجربه در تصمیم‌گیری‌های مدیریت و جایگاه حسابداران مدیریت، *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳ (۱۰)، ۱۰۷-۱۱۶.

مؤمنی، منصور؛ فعال قیومی، علی (۱۳۸۶)، *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*، تهران: نشر کتاب نو.

نمازی، محمد، اسماعیل‌پور، حسن. (۱۳۹۹). تأثیر دانش عصبی بر تصمیم‌گیری‌ها و ریسک فعالیت‌های حسابداران مدیریت. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲ (۲)، ۳۵۱-۳۸۶.

نوروش، ایرج و مشایخی، بیتا (۱۳۸۴)، نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۲ (۴۱)، ۱۳۳-۱۶۱.

## ب. انگلیسی

Anderson, C., Spataro, S. E., & Flynn, F. J. (2008). Personality and organizational culture as determinants of influence. *Journal of Applied Psychology*, 93(3), 702-710.

- Babajani, J., Khonaka, A. (2018). a future studies approach to identifying and macro analyzing the trends influencing the future of management accounting from the perspective of professions and businesses. *Journal of Health Accounting*, 6(2), 24-45. (In Persian)
- Biddle, B.J. (1979). Role theory: Expectations, Identities, and Behaviors. *Academic Press, New York*.
- Boyatzis, R. E., Good, D., & Massa, R. (2012). Emotional, social, and cognitive intelligence and personality as predictors of sales leadership performance. *Journal of Leadership & Organizational Studies*, 19(2), 191-201.
- Breuer, A., Frumusanu, M. L., & Manciu, A. (2013). The role of management accounting in the decision making process: Case study Caras Severin County. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 15(2), 355-366.
- Brewer, P. C., Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2015). Managerial accounting (p. 832). *McGraw-Hill Create*.
- Budding, T., Wassenaar, M. (2021), New development: Is there a management accountants' expectation gap?. *Public Money & Management*, 41(4), 346-350.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725-757.
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498.
- Chang, H., Ittner, C. D., & Paz, M. T. (2014). The multiple roles of the finance organization: Determinants, effectiveness, and the moderating influence of information system integration. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 1-32.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- David Garson, G. (2016). Partial least squares: Regression & structural equation models. *Raleigh, NC: Statistical Publishing Associates*.
- Fornell, C., & Larcker, D. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error, *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Fowzia, R. (2011). Strategic management accounting techniques: Relationship

- with business strategy and strategic effectiveness of manufacturing organizations in Bangladesh. *World Journal of Management*, 3(2), 54-69.
- Graham, A., Davey Evans, S., & Toon, . (2022). The developing role of the financial controller: evidence from the UK. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 71-88.
- Haghighat Shahrestani, M., Kheradyar, S., Mohammadi Nodeh, F. (2021). The effect of internal audit effectiveness and quality of financial reporting on information asymmetry between manager and auditor. *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 101-129. (In Persian).
- Hall, M., Mikes, A., & Millo, Y. (2015). How do risk managers become influential? A field study of toolmaking in two financial institutions. *Management Accounting Research*, 26(1), 3-22.
- Hassall, T., Joyce, J., Montaña, J. L. A., & Anes, J. A. D. (2005). Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective. *In Accounting Forum*, 29(4), 379-394.
- Hassas Yeganeh, Y; Dianti Deilami, Z; Nowruzbeigi, E .(2011). Management accounting practices in the firms listed on the Tehran stock exchanged: An empirical examination. *Management Accounting*, 4 (8), 1-18. (In Persian)
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M. V., & Ittner, C. (2011). *Cost accounting: a managerial emphasis*. Pearson Education India.
- Jablonsky, S. F., Keating, P. J., & Heian, J. B. (1993). *Business advocate or corporate policeman?: Assessing your role as a financial executive*. Financial Executives Research Foundation.
- Katz, R.L. (2009). Skills of an effective administrator, Harvard Business School Publishing Corporation, Boston, originally published in *Harvard Business Review*, 1974.
- Maas, V. S., & Matejka, M. (2009). Balancing the dual responsibilities of business unit controllers: Field and survey evidence. *The Accounting Review*, 84(4), 1233-1253.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.
- Momeni, M; Qayyumi, A. (2007), statistical analysis using SPSS, Tehran: Mansour Momeni Publishing (In Persian).
- Momm, T., G. Blickle, Y. Liu, A. Wihler, M. Kholin, and J. I. Menges. (2015). It pays to have an eye for emotions: Emotion recognition ability indirectly predicts annual income. *Journal of Organizational Behavior* 36(1), 147 - 163.

- Mowday, R. T. (1978). The exercise of upward influence in organizations. *Administrative Science Quarterly*, 23(1), 137-156.
- Namazi, M., Esmailpour, H. (2020). the effect of neural knowledge on the decisions and risks of the activities of management accountants. *Journal of Accounting Advances*, 12(2), 351-386. (In Persian)
- Noravesh, I and Mashayekhi, B. (2005), Management accounting training needs and priorities: Perceptual distance between academics and accounting professionals, *Accounting and Auditing Review*, 12 (41), 133-161. (In Persian)
- O'Boyle, Jr. HHH RHH Humphrey, J... Pollack, THHHavver, and ..A . Story. (2011). The relation between emotional intelligence and job performance: A meta-analysis. *Journal of Organizational Behavior* 32(5), 788 - 818.
- Pizzini, M.J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluation of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: An empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society* 31(2), 179 – 210.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31-48.
- Schmidt, F.L., and J.E. Hunter. (1998). The validity and utility of selection methods in personnel psychology: Practical and theoretical implications of 85 years of research findings. *Psychological Bulletin*, 124(2), 262 - 274.
- Shekarkhah, J., Ghorbani, M., Fallah, H. (2014). The role of experience in managerial decision making and the place of managerial accountants. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3 (10), 107-116. (In Persian)
- Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2018). Challenging issues in survey research: Discussion and suggestions. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 3-21.
- Spraakman, G., Sanchez-Rodriguez, C., & Tuck-Riggs, C. A. (2021). Data analytics by management accountants. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 18(1), 127-147.
- Tajvidi, E., Mohammadi, S. (2020). The role of management accounting information in management control system in large manufacturing companies in iran. *Management Accounting*, 13(46), 1-16. (In Persian).
- Rouwelaar, H., Schaepkens, F., & Widener, S. K. (2021). Skills, influence, and effectiveness of management accountants. *Journal of Management Accounting Research*, 33(2), 211-235.
- Rouwelaar, H., Bots, J. and De Loo, I. (2018), The influence of management accountants on managerial decisions, *Journal of Applied Accounting*



- Research*, 19(4), 442-464.
- Vaivio, J., & Kokko, T. (2006). Counting big: re-examining the concept of the bean counter controller. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 1(6), 49-74.
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2012). *Managerial accounting: tools for business decision making*. John Wiley & Sons.
- Zainuddin, Z. N., & Sulaiman, S. (2016). Challenges faced by management accountants in the 21st century. *Procedia Economics and Finance*, 37, 466-470.

