

## نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی ( مطالعه موردی : هتل های ۵ ستاره شهر تهران )

عزیز گرد<sup>۱</sup>، آیت اله یعقوبی<sup>۲</sup>، علی اصغر صالحی<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> استادیار حسابداری دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور، تهران غرب، ایران

<sup>۳</sup> مربی دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

### چکیده

در این پژوهش، ما ادعا می کنیم که برای افزایش رقابت و عملکرد، هتل‌ها باید خط مشی‌ها و رویه‌های داخلی مانند حسابداری مدیریت استراتژیک که با استراتژی‌های کسب و کارشان سازگار است و برای تغییر نیازهای رقابتی مورد توجه قرار می‌گیرند را توسعه دهند و پیاده‌سازی کنند. در پژوهش حاضر به منظور بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی در هتل‌های پنج ستاره شهر تهران، با توجه به محدودیت‌های موجود از نظر اطلاعات، از روش پرسشنامه و میدانی توأم و با استفاده از اطلاعات موجود و مصاحبه با مدیران و حسابداران در هتل‌های پنج ستاره شهر تهران پرداخته شد. در این تحقیق، جامعه آماری شامل ۲۰ هتل پنج ستاره شهر تهران می‌باشد که از بین این جامعه آماری، تعداد ۶۰ نفر به عنوان نمونه آماری به صورت تصادفی و قابل دسترس انتخاب شده است و از روشهای آماری با استفاده از نرم افزار SPSS برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده می‌گردد. یافته‌ها نشان داد اثر استراتژی کسب و کار جهت‌گیری بازار، یکی از عوامل تعیین‌کننده مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و اثر واسطه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری هتل بر ارتباط میان استراتژی کسب و کار جهت‌گیری بازار هتل و عملکرد مالی هتل می‌باشند. و با توجه به یافته‌های تحقیق، تمام فرضیه‌های تحقیق مورد تایید قرار گرفت.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدیریت استراتژیک، حسابداری مشتری، حسابداری رقابتی، جهت‌گیری بازار، عملکرد مشتری، عملکرد مالی

## مقدمه

محققان اظهار داشته‌اند که برای افزایش رقابت و عملکرد، هتل‌ها باید سیاست‌ها و شیوه‌هایی که با استراتژی‌های کسب‌وکار آن‌ها سازگاری دارد را توسعه دهند و پیاده‌سازی کنند، و آن‌ها را برای نیازهای رقابتی در نظرگیرند (ترسی و همکاران، ۲۰۰۸). هرچند در مطالعات اخیر اندازه هتل (پاولاتوس، ۲۰۱۵) و استراتژی‌های کسب‌وکار (مک مانوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس، ۲۰۱۵) به‌عنوان پیش‌سازهای بالقوه حسابداری مدیریت استراتژیک هتل (حسابداری مدیریت استراتژیک)، تأثیر مثبت و بالقوه استراتژی کسب‌وکار جهت‌گیری بازار هتل (مک مانوس، ۲۰۱۳؛ وانگ و همکاران، ۲۰۱۲) و مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک (مک مانوس، ۲۰۱۳) بر مشتری هتل و عملکرد مالی نشان داده شده‌اند، کمبود شواهد تجربی منعکس‌کننده این اثرات می‌باشند (به کارلسونوال و همکاران، ۲۰۱۵ مراجعه کنید). از این‌رو، هدف این مطالعه بررسی عوامل تعیین‌کننده مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و تأثیر آن بر مشتری هتل و عملکرد مالی می‌باشد. هتل‌ها به شیوه‌های بررسی مدیریت هتل توجه خاصی دارند (السوبا و همکاران، ۲۰۱۵؛ اندرسون و گیلدینگ، ۲۰۰۶؛ مک مانوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس و پاگیوس، ۲۰۰۹a، b). این مطالعه بر اساس بررسی احتمال کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) در میان شرکت‌های بزرگ اسلوانیایی قرار دارد، اما از برخی جهات متمایز است. اول، این مطالعه بر یک صنعت خاص، یعنی صنعت هتل متمرکز است. صنایعی که شامل درجه بالایی از رقابت هستند، با حسابداری مدیریت استراتژیک تناسب بیشتری دارند (کادز و گیلدینگ، ۲۰۰۸) و صنعت هتل شامل درجه بالایی از رقابت است (میا و پاتیار، ۲۰۰۱). دوم، در حالی که در مطالعات هتل سطح شرکت (به‌عنوان مثال، کالیر و گوری، ۱۹۹۵) کاربرد فزاینده حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار گرفته است، در سطح هتل استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک زیاد نیست، حتی اگر مدیران هتل قصد داشته باشند بیش‌تر از حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده کنند (پاولاتوس و پاگیوس، ۲۰۰۹a). سوم، استراتژی‌های سطح شرکت (انز، ۲۰۱۰؛ هودری و استرومن، ۲۰۱۴) و سیستم‌های کنترل مدیریت گروه‌های هتل معمولاً در سطح هتل اصلاح می‌شوند. در اینجا، نمونه‌ای متشکل از ۲۰ هتل برای بررسی عوامل تعیین‌کننده کلیدی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک و تأثیر آن بر مشتری هتل و عملکرد مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. نتایج به‌دست‌آمده نشان‌دهنده کاربرد استراتژی کسب‌وکار جهت‌گیری بازار هتل به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده کلیدی مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل می‌باشند و تأثیر واسطه‌ای مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری را بر ارتباط میان مزیت استراتژی کسب‌وکار جهت‌گیری بازار هتل و عملکرد مالی منعکس می‌کنند.

## مبانی نظری تحقیق

نظریه احتمال: سیستم‌های کنترل مدیریت، استراتژی و عملکرد

اصل اساسی نظریه احتمال این است که یک طراحی ساختار بهینه متناسب با استراتژی معینی وجود دارد که موجب عملکرد بهینه می‌شود (گردین و گرو، ۲۰۰۴). روابط میان سیستم‌های کنترل مدیریت و استراتژی یکی از نکات مهم پژوهش نظریه احتمال می‌باشد (لانگفیلد-اسمیت، ۲۰۰۸). اعتقاد بر این است که سیستم‌های کنترل مدیریت باید متناسب با پشتیبانی استراتژی کسب‌وکار برای افزایش رقابت و عملکرد طراحی شوند (ویدنر، ۲۰۰۴). سیستم‌های کنترل مدیریت به منظور ارائه به مدیران یک شرکت برای کمک به تصمیم‌گیری، طراحی شده‌اند (سیمونز، ۱۹۹۵). در حالی که سیستم‌های کنترل مدیریت گروه‌های هتل سطح شرکت معمولاً در سطح هتل دوباره تولید می‌شوند، به فرآیند بومی‌سازی تمایل دارند. همان‌طور که کراز، ساپنز و ماجر (۲۰۱۱، ص ۴۱۲) توضیح داده‌اند، مدیران هتل با مشارکت در انواع فعالیت‌های غیریکنواخت که تمایز محل از جهان را امکان‌پذیر می‌سازند و منجر به غلبه بر تمایلات یکسان‌سازی جهانی شدن می‌شوند، می‌توانند از سیستم جهانی استفاده کنند، برومیچ در سال‌های ۱۹۹۰، ۱۹۸۸، و ۱۹۹۲ 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 بصورت مفهومی بوده و تعداد اندکی از آنها بصورت پژوهشی و تجربی دقیقاً به موضوع، حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته‌اند (زندى و شوم، ۱۹۹۹).

زندى و شوم (۱۹۹۹) در پژوهش خود ۲۲ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را در کشورهای امریکای لاتین مورد آزمایش قرار دادند.

گولدينگ و همکاران (۲۰۰۰) در پژوهش خود ۱۲ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را شناسایی نموده و آزمودند، کراونز و گولدينگ (۲۰۰۱) سه تکنیک رابه آن افزودند و مجدداً مورد آزمون قرار دادند. کادز و گولدينگ (۲۰۰۷) پس از بررسی تکنیک‌های بکار گرفته شده توسط پژوهش‌های پیشین ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را برگزیده و دسته‌بندی نمودند که در پژوهش حاضر نیز بخاطر پشتوانه قوی و کامل بودن، از همین تکنیک‌ها استفاده خواهد شد.

## حسابداری مدیریت استراتژیک

از آنجایی که کنترل مدیریت معمولاً شامل سنجش گسترده می‌شود، با حسابداری در ارتباط است و به آن نیاز دارد (ماکیاریلو و کربی، ۱۹۹۴)، و حسابداری مدیریت استراتژیک به‌عنوان بخشی از سیستم کنترل مدیریت یک شرکت به شمار می‌رود (نیکسون و برنز، ۲۰۱۲). حسابداری مدیریت استراتژیک از شکست تکنیک‌های حسابداری مدیریت سنتی و به‌منظور ارائه اطلاعات کافی برای نظارت خارجی مشتریان و رقیبان توسط مدیران تکامل یافته است (گیلدينگ و همکاران، ۲۰۰۰). حسابداری مدیریت استراتژیک برای آینده‌نگری طولانی‌مدت و تمرکز استراتژیک ارائه شده (گیلدينگ و همکاران، ۲۰۰۰) و شامل بررسی مشتری، ارزیابی ویژگی و استراتژیک، بررسی رقیب، تعیین معیار، سنجش عملکرد یکپارچه، قیمت‌گذاری استراتژیک و تصمیم‌گیری می‌شود (کادز و گیلدينگ، ۲۰۰۸). در حالی که هیچ تعریف واحدی از حسابداری مدیریت

استراتژیک وجود ندارد (نیکسون و برنز، ۲۰۱۲)، سیموندز (۱۹۸۱) برای اولین بار از عبارت حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده کرد که به عنوان "شرط و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری مدیریت در مورد یک کسب و کار و رقبای آن" برای استفاده در توسعه و نظارت استراتژی کسب و کار تعیین شد (ص ۲۶)؛ بنابراین یک ارتباط میان استراتژی و حسابداری مدیریت استراتژیک کشف شده است. وارد (۱۹۹۳، ص ۳۶) حسابداری مدیریت استراتژیک را به عنوان رویکردی برای حسابداری مدیریت تعریف کرده است که به وضوح نشان‌دهنده مسائل و نگرانی‌های استراتژیک می‌باشد. حسابداری مدیریت استراتژیک حسابداری مدیریت را در چارچوب گسترده‌تری قرار می‌دهد که در آن اطلاعات مالی برای توسعه استراتژی‌های برتر به عنوان ابزاری برای دستیابی به مزیت رقابتی پایدار مورد استفاده قرار می‌گیرند. از این رو، وارد (۱۹۹۳) اظهار داشته است که حسابداری مدیریت استراتژیک با استراتژی و عملکرد مرتبط است. شکافی که در این مطالعه مورد بررسی قرار می‌گیرد، نشأت گرفته از ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و تکنیک‌های گسترده آن می‌باشد. در واقع تعداد نشریات مرتبط با ادبیات حرفه‌ای و دانشگاهی که در آن‌ها حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار می‌گیرد، نزدیک به هزاران نشریه است (لانگفیلد- اسمیت، ۲۰۰۸، ص ۲۱۳). با این حال، و با وجود روابط تعریفی حسابداری مدیریت استراتژیک (به عنوان مثال، وارد ۱۹۹۳)، تحقیقاتی که به بررسی روابط میان استراتژی‌های کسب و کار، کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد می‌پردازند، به طور نسبی نادیده گرفته می‌شوند (به کارلسون - والت، ۲۰۱۵، مراجعه کنید). با این حال، این نوع پژوهش ضروری است، زیرا با وجود مزایای بالقوه حسابداری مدیریت استراتژیک، نتایج مطالعات انجام شده در صنایع متعدد نشان می‌دهند که استفاده کارشناسان از حسابداری مدیریت استراتژیک نسبتاً محدود است (لانگفیلد- اسمیت، ۲۰۰۸). پیاده‌سازی حسابداری مدیریت استراتژیک مستلزم تمرکز بر محیط خارجی است (شیلدز و یانگ، ۱۹۸۹) و این خطرناک‌تر از کاربرد حسابداری مدیریت سنتی در نظر گرفته شده است (اینگرام و باوم، ۱۹۹۷). این موضوع موجب مطرح شدن این پرسش شده است که "آیا حسابداری مدیریت استراتژیک ساخته و پرداخته تخیلات علمی است؟" (لورد، ۱۹۹۶، ص ۳۴۶). در صورتی که تحقیقات نشان‌دهنده شرایطی باشند که در آن کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک باعث بهبود رقابت و عملکرد مالی سازمان‌ها شود، این نوع نگرانی‌ها از بین خواهند رفت. مطالعه حاضر بر اساس پژوهش قبلی کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) قرار دارد که از نظریه احتمال برای بررسی تأثیر انتخاب‌های استراتژیک، جهت‌گیری بازار، و اندازه شرکت بر کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک توسط شرکت‌های بزرگ اسلوونیایی و همچنین تأثیر واسطه‌ای کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک بر اثر انتخاب‌های استراتژیک، جهت‌گیری بازار و اندازه شرکت بر عملکرد مالی شرکت استفاده شده است. در مطالعه دیگری که توسط کادز و گیلدینگ (۲۰۱۲) در این زمینه انجام شده است، از نظریه تنظیم برای بررسی اثربخشی نمونه‌های مختلف تنظیم استراتژی و حسابداری مدیریت استراتژیک و ارزیابی چگونگی تسهیل عملکرد توسط تراز افقی و عمودی حسابداری مدیریت استراتژیک همراه با استراتژی استفاده شده است. با این حال، نظریه تنظیم

برای استفاده در این مطالعه نامناسب است، زیرا: (۱) دارای مشکلی است که به موجب آن احتمالات متضاد باعث دشوار شدن تفسیر و ایجاد نظریه می‌شوند؛ (۲) به ارائه بینشی که با توجه به آن شیوه‌های حسابداری، عملکرد را به‌طور مثبت تحت تأثیر قرار دهند، کمک نمی‌کند؛ و (۳) بررسی هم‌زمان تناسب‌های متعدد مانع استفاده از روش‌های آماری دقیق، مانند مدل‌سازی رگرسیون یا معادله ساختاری می‌شود (به کادز و گیلدینگ، ۲۰۱۲، مراجعه کنید).

### استراتژی‌های کسب‌وکار متمرکز مرتبط با مشتری هتل

در صنعت هتل، بقای طولانی‌مدت هتل معمولاً به ظرفیت آن برای تغییر مؤثر و آسان نیازها و انتظارات مشتریان خود بستگی دارد (سین و همکاران، ۲۰۰۵). از این رو، هتل معمولاً استراتژی‌های کسب‌وکار متمرکز مشتریان را دنبال می‌کند (پیزام و الیس، ۱۹۹۹). مدیران هتل معمولاً در تناسب استراتژی کسب‌وکار هتل خود با نیازهای موجود از استقلال زیادی برخوردارند (هودری و استرومن، ۲۰۱۴) و این خودمختاری ممکن است باعث بهبود عملکرد هتل شود (هودریت و همکاران، ۲۰۱۷). به‌عنوان مثال، انتخاب استراتژی رقابتی و تاکتیک‌های خاصی که برای استفاده از آن موردنیاز می‌باشند، یکی از مسئولیت‌های استراتژیک اصلی مدیران هتل است (انز، ۲۰۱۰). اگرچه چندین طبقه‌بندی کلی از استراتژی‌های کسب‌وکار متمرکز مشتری توسعه‌یافته‌اند، اما این مطالعه بر جهت‌گیری بازار و استراتژی‌های کسب‌وکار برتر متمرکز است.

### استراتژی کسب و کار جهت‌گیری بازار

جهت‌گیری بازار شامل فلسفه متمایزی از کسب‌وکار است که مشتری را در مرکز تفکر استراتژیک و عملیاتی یک سازمان قرار می‌دهد (داشپاند و همکاران، ۱۹۹۳). با توجه به روکرت (۱۹۹۲)، درجه جهت‌گیری بازار در یک واحد کسب‌وکار، عبارت است از: (۱) میزان دستیابی و استفاده از اطلاعات مشتریان توسط آن واحد کسب‌وکار، (۲) توسعه یک استراتژی توسط آن واحد کسب‌وکار برای برآورده شدن نیازهای مشتریان؛ و (۳) پیاده‌سازی استراتژی توسط واحد کسب‌وکار با پاسخگویی به نیازها و خواسته‌های مشتریان. استراتژی کسب‌وکار جهت‌گیری بازار می‌تواند برای ایجاد ارزش بالاتر مشتری و افزایش رقابت مورد استفاده قرار گیرد (کهلی و جاورسکی، ۱۹۹۰).

### استراتژی کسب و کار برتر باکیفیت بالاتر

کیفیت در رشته‌های مختلف به‌صورت متفاوت تعریف شده است، اما در این مورد دو فرض اساسی وجود دارد؛ کاهش تنوع در فرآیندها و جریان‌های عملیاتی، و تعهد سازمانی برای پیشرفت مستمر در ارائه کیفیت دریافت شده توسط مشتری (اولیور، ۲۰۰۹). در صنعت خدمات، کیفیت بر ویژگی‌های منحصربه‌فردی مانند نامحسوس بودن، تفکیک‌ناپذیری و غیریکنواختی متمرکز است (پاراسورامان و همکاران، ۱۹۸۵). به‌عنوان مثال، برای پیاده‌سازی موفق یک استراتژی کسب‌وکار برتر و باکیفیت، هتل باید به‌منظور برآورده کردن انتظارات مشتریان با ارائه کیفیت بالا و امکانات و خدمات منحصربه‌فرد، پیشرفت مستمر از طریق تعهد به تولید محصولات و خدمات باکیفیت، و چشم‌انداز سیستمی که به همکاری سیستم‌های هتل برای پشتیبانی از کیفیت بالا کمک می‌کند، به مدیریت استراتژیک (دمینگ، ۲۰۰۰) در حیطه تمرکز مشتری متعهد باشد (سیتکین و همکاران، ۱۹۹۴).

### جهت‌گیری بازار و استراتژی‌های کسب و کار با کیفیت

جهت‌گیری بازار و استراتژی‌های کسب و کار باکیفیت در این مطالعه مورد توجه قرار گرفته‌اند، زیرا این دو عامل هم‌پوشانی دارند، شباهت‌های زیادی دارند (سیتیمالاکورن و هارت، ۲۰۰۴)، یکدیگر را تقویت می‌کنند (مالهوترا و همکاران، ۲۰۱۲)، و برای افزایش رضایت مشتری ممکن است به همبستگی نیاز داشته باشند (کاتلر و کلر، ۲۰۱۲). با این حال، جهت‌گیری بازار و استراتژی‌های کسب و کار باکیفیت ممکن است نشان‌دهنده روش‌های مجزایی برای افزایش رقابت و عملکرد مشتری هتل‌ها باشند (همپایایی)، زیرا با وجود ارتباط مفهومی، در عمل ارتباط آن‌ها تا حدی منفصل به نظر می‌رسد.

### مشتری و عملکرد مالی

استفاده از معیارهای عملکرد مالی به‌تنهایی احتمالاً کافی نیست، زیرا این معیارها شامل چشم‌انداز مشتریان از عملکرد نمی‌شوند (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). در مطالعاتی که برای صنایع مختلف انجام شده‌اند، یک ارتباط مثبت میان رضایت سطح سازمان مشتری و عملکرد مالی مشاهده شده است (به‌عنوان مثال، فورنل و همکاران، ۲۰۰۶). علاوه بر این، عملکرد مشتری با استراتژی کسب و کار در ارتباط قرار دارد، زیرا سازمان‌ها برای ارائه ارزش به ذینفعان و مشتریان خود تلاش می‌کنند (فرانکو سانتوز و همکاران، ۲۰۱۲). در حالی که سنجش عملکرد مشتری به‌عنوان یکی از مسائل نوظهور در زمینه مدیریت و سنجش عملکرد سازمانی در نظر گرفته شده است (السوبا، ۲۰۱۵)، در رابطه با ترکیب این معیارها و ارتباط آن‌ها با عملکرد مالی سازمانی با کمبود تحقیق روبه‌رو هستیم (فرانکو سانتوز و همکاران، ۲۰۱۲). یک تعریف موجود این است که عملکرد مشتری با تکرار مشتریان در ارتباط است (اما محدود به آن نیست)، و بر اساس بررسی‌های مشتری، درصد سهم بازار دسته‌بندی می‌شود (ابو قاسم و مینایی، ۲۰۰۹). در صنعت مهمان‌نوازی، معیارهای عملکرد مشتری شامل میزان رضایت مشتری (انز و وی، ۲۰۱۶؛ پیزام و ایس، ۱۹۹۹)، میزان کیفیت خدمات مشتری (انز و وی، ۲۰۱۶؛ هایز، ۱۹۹۸)، و حفظ مشتری می‌شود (برچ، ۱۹۹۰). در مورد روابط مثبتی که میان رضایت مشتری، وفاداری مشتری، و عملکرد مشتری (اعتماد سجادی و همکاران، ۲۰۱۶؛ هلگسن، ۲۰۰۶) و میان رضایت مشتری و عملکرد مالی وجود دارد، حمایت تجربی مشاهده شده است (بنکرت و همکاران، ۲۰۰۵؛ چی و گرسوی، ۲۰۰۹).

### توسعه فرضیه

هدف این مطالعه، بررسی عوامل تعیین‌کننده کلیدی مربوط به کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و تأثیر آن بر مشتری هتل و عملکرد مالی می‌باشد. با تکیه بر پژوهش قبلی کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) و دیگران (به‌عنوان مثال، مک مانوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس، ۲۰۱۵) به بررسی اثرات استفاده از استراتژی کسب و کار جهت‌گیری بازار هتل، استفاده از استراتژی کسب و کار باکیفیت، و میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و اثرات آن بر عملکرد مالی و مشتری هتل می‌پردازیم. در شکل ۱ یک نمای شماتیک از مدل مفهومی و فرضیه‌های این مطالعه ارائه شده است.

### استراتژی کسب و کار جهت‌گیری بازار هتل و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک

سازمان‌هایی که جهت‌گیری بازار را دنبال می‌کنند، بر جمع‌آوری اطلاعات مربوط به نیازهای مشتریان هدف (گیلدینگ و مک مانوس، ۲۰۰۲) و همچنین قابلیت‌های رقبا برای ایجاد ارزش بالاتر مشتری متمرکز هستند (اسلاتر و نارور، ۱۹۹۵). گیلدینگ و



مک مانوس (۲۰۰۲) به وجود یک ارتباط مثبت میان جهت‌گیری بازار سطح شرکت و کاربرد حسابداری مشتری (یکی از جنبه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک) پی برده‌اند. برخی از مثال‌های مرتبط با مکمل بودن کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک برای هتل‌هایی که یک استراتژی کسب‌وکار جهت‌گیری بازار را دنبال می‌کنند، عبارت‌اند از: زمانی که مدیران به پویایی هزینه و درآمد مشتریان خود (زیت‌هامت و همکاران، ۲۰۰۱)، انعطاف‌پذیری و ویژگی‌های موردنظر مشتریان (پورتر، ۱۹۸۵)، یا اطلاعات مربوط به موقعیت هزینه و عملکرد رقبا نیاز دارند (دی و ونسلی، ۱۹۸۸). علاوه بر این، مک مانوس (۲۰۱۳) و پاولاتوس (۲۰۱۵) به وجود یک ارتباط مثبت میان جهت‌گیری بازار، حسابداری مشتری هتل و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک پی برده‌اند. در این راستا، فرض بر این است که:

فرضیه ۱a. استراتژی کسب‌وکار جهت‌گیری بازار با کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل ارتباط مثبت و معنی دار دارد.

### استراتژی کسب و کار با کیفیت هتل و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک

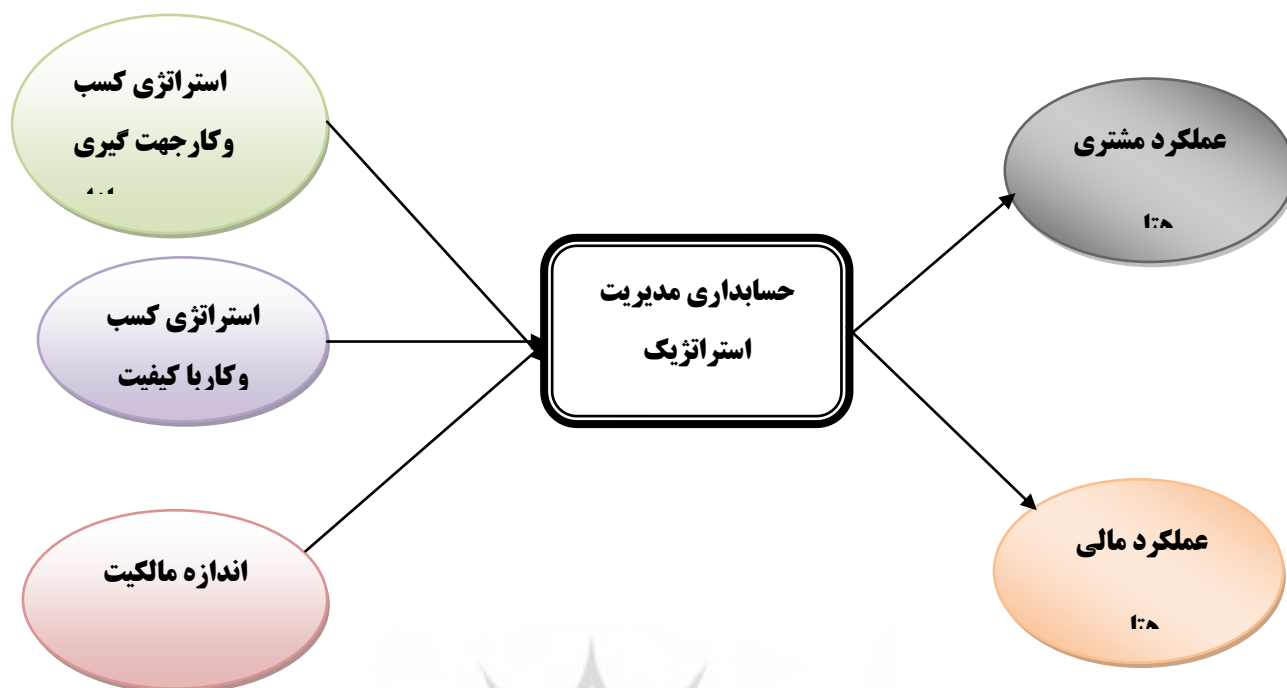
اطلاعات خارجی مربوط به رقیب و مشتری می‌تواند به شرکت‌ها برای ایجاد استراتژی کیفیت برتر کمک کند (ون بیرگلنت و همکاران، ۲۰۰۱). مدیران هتل می‌توانند از اطلاعات خارجی مربوط به مشتری و رقیب بهره‌مند شوند، زیرا به آن‌ها برای شناسایی اولویت‌ها و پیشرفت در ویژگی‌های کیفیت خدمات مشتری کمک می‌کنند (چن، ۲۰۱۴). در حالی که بین استراتژی کیفیت و استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت یک ارتباط مثبت وجود دارد (به ایتنر و لارکر، ۱۹۹۷ مراجعه کنید)، در هیچ‌یک از پژوهش‌های قبلی، ارتباط میان استراتژی کسب‌وکار با کیفیت هتل و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک موردبررسی قرار نگرفته است. با این حال، سازمان‌ها و واحدهای کسب‌وکاری که یک استراتژی کسب‌وکار با کیفیت را دنبال می‌کنند، بیش‌تر از سیستم‌های کنترل مدیریت مانند تعیین معیار خارجی استفاده می‌کنند (یک تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک خاص) (کادز و گیلدینگ، ۲۰۰۸).

فرضیه ۱b. استراتژی کسب‌وکار با کیفیت با کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل ارتباط مثبت و معنی دار دارد.

### اندازه هتل و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک

اندازه سازمان، طراحی و استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (هاک و جیمز، ۲۰۰۰) و زمانی که شرکت‌ها بزرگ‌تر می‌شوند، با افزایش ارتباطات و مشکلات کنترل مواجه می‌شوند (مرچنت، ۱۹۸۴). به‌عنوان مثال، تمایز و پیچیدگی فرآیندهای کنترل در سازمان‌های بزرگ‌تر بیش‌تر است (گیلدینگ و مک مانوس، ۲۰۰۲)، و سازمان‌های کوچک‌تر دارای سیستم‌های کنترل ضعیف‌تر می‌باشند (والاس و کروترفلد، ۱۹۹۵). تصمیمات قیمت‌گذاری استراتژیک مربوط به شرکت‌های بزرگ‌تر مستلزم استفاده از یک رویکرد سیستماتیک بلندمدت و ادغام اطلاعات رقبا می‌باشند (ایندوناس، ۲۰۱۴). مک مانوس و پاولاتوس (۲۰۱۵) به وجود یک ارتباط مثبت بین اندازه هتل و حسابداری مشتری هتل (یکی از جنبه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک) و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک پی برده‌اند. در این راستا فرض بر این است که:

فرضیه ۱c. اندازه هتل با کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل با کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل ارتباط مثبت و معنی دار دارد.



شکل ۱. مدل مفهومی و فرضیه‌ها

### کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری

طراحی سیستم‌های کنترل مدیریت با تعریف اهداف اساسی که برای موفقیت یا شکست کلی شرکت در آینده ضروری هستند، آغاز می‌شود (اتلی، ۱۹۹۹). دستیابی به سطوح بالای رضایت مشتری (اویکورت و همکاران، ۲۰۱۱)، کیفیت خدمات به مشتریان (هوآ و همکاران، ۲۰۰۹) و حفظ مشتری (ژانگ و همکاران) برای موفقیت هتل حائز اهمیت می‌باشد. در اینجا استفاده از اطلاعات حسابداری می‌تواند عملکرد مشتری را بهبود بخشد، زیرا تمایز شرکت‌ها بر اساس خصوصیات مشتری مستلزم معیارهای آینده‌نگری است (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۴) و کاربرد سیستم‌های حسابداری مدیریت سنتی با عملکرد مشتری ارتباط مثبت دارد (کری و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر این، سازمان‌های خدماتی معمولاً نسبت به عوامل خارجی حساس هستند (کیم و همکاران، ۲۰۱۳). با توجه به اینکه تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری (یک تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک) می‌تواند برای تمرکز بر منافع مشتریان و در نتیجه تسهیل توسعه محصولات جدید و پیشرفت محصولات موجود و تبدیل روابط بی‌ثمر به روابط سودآور مورد استفاده قرار گیرد (نارایانان و کاپلان، ۲۰۰۱)، فرض بر این است که:

فرضیه ۲a. کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک با عملکرد مشتری هتل ارتباط مثبت و معنی دارد.



### کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مالی

محدودیت‌های تعریفی حسابداری مدیریت استراتژیک نشان می‌دهند که حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند رقابت و عملکرد مالی سازمان‌ها را افزایش دهد (به‌عنوان مثال، وارد، ۱۹۹۳). اطلاعات بهتر مدیران را قادر به تصمیم‌گیری مؤثرتر می‌سازد (کریستنسن و دمسکی، ۲۰۰۳) و این موجب بهبود عملکرد سازمان می‌شود (چنهل، ۲۰۰۳). به‌عنوان مثال، اطلاعات مربوط به قیمت‌گذاری استراتژیک (یک تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک خاص) ممکن است باعث ایجاد یک مزیت رقابتی پایدار و طولانی‌مدت شوند که رقبا قادر به نسخه‌برداری آن نیستند (ایندوناس، ۲۰۱۴). شواهد موجود نشان‌دهنده یک ارتباط مثبت میان شیوه‌های حسابداری متمرکز (یکی از جنبه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک) و عملکرد مالی سازمان می‌باشند (سوبرامانیان و اسحاق، ۱۹۹۸). السوبا و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که بین ارزش استراتژیک و قیمت‌گذاری استراتژیک (تکنیک‌های خاص حسابداری مدیریت استراتژیک) و عملکرد مالی هتل ارتباط مثبت وجود دارد. پاولاتوس (۲۰۱۵) نیز به وجود یک ارتباط مثبت بین کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مالی پی برد. در این راستا، فرض بر این است که:

فرضیه ۲b. بین کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد مالی هتل یک ارتباط مثبت و معنی دار وجود دارد.

### مشتری هتل و عملکرد مالی

در نظریه زنجیره خدمات - سود فرآیندی توصیف می‌شود که در آن رشد و سودآوری شرکت‌ها (عملکرد مالی) نشایت گرفته از وفاداری مشتری است، که این نتیجه مستقیم رضایت مشتری به شمار می‌رود (هسکت و ساسر، ۲۰۱۰). با این حال، شواهد مربوط به ارتباط میان عملکرد مشتری و عملکرد مالی با برخی مطالعات که در آن‌ها یک ارتباط مثبت گزارش شده (به‌عنوان مثال برنارد و همکاران، ۲۰۰۰؛ کاپیز و کایا، ۲۰۰۴) و سایر مطالعاتی که در آن‌ها یک ارتباط منفی گزارش شده (به‌عنوان مثال، بنکر و همکاران، ۲۰۰۰؛ اشنایدر، ۱۹۹۱؛ ویلی، ۱۹۹۱) ترکیب شده است. این ممکن است ناشی از سودی باشد که به ازای ارتباط با مشتری به دست می‌آید (مانند سود بد)، درحالی‌که سود می‌تواند از طریق روابط قوی به دست آید (به‌عنوان مثال، سود خوب) (ریچلند، ۲۰۰۶). با این حال، بقای هتل‌ها بدون رضایت مشتریان امکان‌پذیر نیست (چی و گرسوی، ۲۰۰۹)، زیرا مشتریان یکی از محرک‌های کلیدی عملکرد مالی هتل می‌باشند (کیم و همکاران، ۲۰۱۳). علاوه بر این، رضایت مشتری با آینده (بنکر و همکاران، ۲۰۰۵)

فرضیه ۳. بین عملکرد مشتری و عملکرد مالی هتل ارتباط مثبت و معنی دار وجود دارد.

### اهداف تحقیق

در این مطالعه، اهداف زیر دنبال می‌شود:

#### هدف اصلی

تبیین میزان کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد هتل.

#### اهداف فرعی

- ۱- تبیین رابطه بین جهت‌گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل‌های پنج ستاره شهر تهران.
- ۲- تبیین رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل‌های پنج ستاره شهر تهران.

- ۳- تبیین رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.
- ۴- تبیین رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.
- ۵- تبیین رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.

## سوالات و فرضیات تحقیق

### سوال تحقیق

حسابداری مدیریت استراتژیک چه نقشی در عملکرد هتل دارد؟

### فرضیات تحقیق

- بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

### روش شناسی تحقیق

در پژوهش حاضر به منظور بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی در هتل های پنج ستاره شهر تهران، با توجه به محدودیتهای موجود از نظر اطلاعات، از روش پرسشنامه و میدانی توأم و با استفاده از اطلاعات موجود و مصاحبه با مدیران و حسابداران در هتل های پنج ستاره شهر تهران پرداخته می شود.

در این تحقیق اعتبار کلیه سؤالات پرسشنامه با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ محاسبه خواهد شد. مهم ترین و اصلی ترین مرحله هر پژوهش دستیابی به پاسخی است که محقق در پی آن بوده است. بنابراین تجزیه و تحلیل اطلاعات هدف نهایی از انجام یک تحقیق را برآورد می کند. در ابتدا جهت بررسی نرمال بودن توزیع جامعه از آزمون کولمو-گروف-اسمیرنوف استفاده می کنیم. بطوریکه اگر جامعه دارای توزیع نرمال باشد از آمار پارامتریک و اگر جامعه دارای توزیع نرمال نباشد از آمار ناپارامتریک استفاده می کنیم.

در تحقیق حاضر، با توجه به اینکه هدف بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی در هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد، لذا از روشهای آماری با استفاده از نرم افزار SPSS ۲۳ برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده می گردد.

این تحقیق بصورت میدانی و با استفاده از پرسشنامه، از طریق ابزار نظری و کاربردی با استفاده از تکنیک های آماری انجام می گیرد. در آغاز مبانی نظری مطرح شده، آنگاه کلیات موضوع بیان می گردد، سپس برحسب موضوع با تعیین دوره های مشخص زمانی و طبقه بندی داده ها یافته های تحلیلی تدوین می شود.

## جامعه و نمونه آماری

تعریف جامعه آماری باید جامع و مانع باشد. یعنی این تعریف باید چنان بیان شود که از نقطه نظر زمانی و مکانی همه واحدهای مورد مطالعه را در بر گیرد و در ضمن با توجه به آن، از شمول واحدهایی که نباید به مطالعه آن ها پرداخته شود، جلوگیری به عمل آید. نمونه برداری جامعه در دسترس شامل جمع آوری اطلاعات از اعضای جامعه ای است که برای دستیابی به اطلاعات آن به سادگی در دسترس می باشند (سکاران؛ ۱۳۹۰).

عناصر جمعیت اعضاء یا واحدهای یگانه ای از جمعیت اند. یک نمونه، گزیده ایی از عناصر (اعضا یا واحدهای) جمعیت است. نمونه برای دستیابی به احکامی درباره کل جمعیت به کار می رود (بلیکی؛ ۱۳۸۴).

در این تحقیق، جامعه آماری شامل ۲۰ هتل پنج ستاره شهر تهران می باشد که از بین این جامعه آماری، تعداد ۶۰ نفر به عنوان نمونه آماری به صورت تصادفی و قابل دسترس انتخاب شده است.

## ابزار گردآوری اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق آمیزه ای از روشهای تحقیق کتابخانه ای و میدانی می باشد. جهت گردآوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، روش کتابخانه ای، شامل استفاده از کتب و مقالات نشریات تخصصی فارسی و لاتین می باشد. در روش تحقیق میدانی از طریق پرسشنامه محقق ساخت، داده های مورد نیاز گردآوری می گردد.

در این تحقیق فرم پرسشنامه برای جمع آوری اطلاعات از ۲ بخش کلی تشکیل شده است: بخش اول شامل ۶ سوال در ارتباط با مشخصات شخص پاسخ دهنده و بخش دوم مربوط به سوالات تخصصی می باشد که شامل ۱۶ سوال برای تعیین میزان استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد.

پرسشنامه این پژوهش بر اساس مدل نظری رنسیس لیکرت تهیه شده است که فرضیات تحقیق را شامل می شود. سوالات پرسشنامه در دو گروه قرار گرفته اند: گروه اول، سوالات جمعیت شناختی (سن، میزان تحصیلات، جنسیت، سنوات خدمت، رده شغلی، حرفه تخصصی)، و گروه دوم، سوالات مفهومی است. درجه بندی نظرات پرسشنامه نیز از مقیاس ترتیبی در پنج سطح لیکرت (کاملاً موافقم، موافقم، تاحدی موافقم، مخالفم، کاملاً مخالفم) در دو ستون برای بررسی وضعیت موجود (میزان به کارگیری هر عامل) و وضعیت مطلوب (میزان اهمیت هر عامل) استفاده خواهد شد. امتیازبندی این طیف، برای سوالات مربوط به کلیه شاخص ها به این صورت است که به کاملاً موافقم (۵) و به کاملاً مخالفم امتیاز (۱) تعلق می گیرد. تمامی شاخص های مورد نظر در پرسشنامه به صورت مستقیم مورد پرسش قرار گرفته اند، یعنی به صورت مثبت در پرسشنامه مطرح شده اند. بعد از طراحی پرسشنامه، روایی و پایایی پرسشنامه آزمایش خواهد شد. به منظور گردآوری داده های لازم برای این تحقیق از بانک های اطلاعاتی زیر استفاده می شود:

- ✓ سازمان میراث فرهنگی و گردشگری
- ✓ هتل های ۵ ستاره شهر تهران
- ✓ کتب و مقالات فارسی
- ✓ کتب و مقالات لاتین
- ✓ سایتهای اطلاعاتی شبکه جهانی اینترنت

روایی (اعتبار) پرسشنامه: در تحقیق حاضر به منظور سنجش روایی ابزار تحقیق، از روایی محتوایی و روایی نمایی استفاده شده است.

الف) روایی محتوایی: در فرآیند طراحی پرسشنامه، به منظور کسب اطمینان از روایی محتوایی، در رابطه با هر متغیر شاخص هایی مورد توجه قرار گرفت که در بیشتر تحقیقات مرتبط گذشته بررسی شده اند.

ب) روایی نمایی (ظاهری): به منظور کسب روایی نمایی پرسشنامه مقدماتی با ۴ سوال عمومی و ۱۶ سوال تخصصی در اختیار چند نفر از اساتید دانشگاه قرار گرفت. در فرآیند مصاحبه از آنها درخواست گردید تا نظرات خود را در رابطه با ساختار، ترتیب، وضوح و قابل فهم بودن سوالات پرسشنامه مطرح نمایند.

در مرحله اول انجام مصاحبه پیشنهادهای راجع به ساختار و درجه وضوح سوالات دریافت گردید در نتیجه پرسشنامه با ۷ سوال عمومی و ۱۶ سوال تخصصی به همراه پیوستی که شامل تعاریف اصطلاحات می باشد آماده شد. این پرسشنامه مجدداً در اختیار اساتید محترم قرار گرفت و تغییرات صورت گرفته مورد تایید واقع شد. بدین ترتیب پرسشنامه مقدماتی با اصلاحات موردی طراحی گردید تا در مرحله بعد مورد پیش آزمون قرار گیرد. بنابراین پرسشنامه اصلاحی در نمونه ای شامل ۲۰ هتل پنج ستاره شهر تهران مورد پیش آزمون قرار گرفت. اصلاحات دریافتی در این مرحله بسیار اندک بود و در نتیجه تغییرات اندکی در طرح کلی پرسشنامه صورت پذیرفت.

#### جدول ۱- آلفای کرونباخ متغیرها

مقدار ضریب آلفای کرونباخ	متغیرها	ردیف
۰/۷۴۳	جهت گیری بازار	۱
۰/۷۷۲	عملکرد مشتری	۲
۰/۸۱۰	کسب و کار با کیفیت	۳
۰/۷۹۶	اندازه مالکیت	۴
۰/۸۳۵	عملکرد مالی	۵
۰/۹۱۲	کل پرسشنامه	

#### یافته های توصیفی

در بررسی ویژگیهای جمعیت شناختی با استفاده از جداول فراوانی مشخص شد که ۶۸ درصد پاسخگویان مرد و ۳۲ درصد زن هستند. اکثریت پاسخگویان از مدارج تحصیلی بالایی برخوردارند حدود ۷۷ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و کارشناسی ارشد می باشند. ۲۴ درصد افراد

کمتر از ۳۰ سال سن دارند ۴۶ درصد افراد بین ۳۰ تا ۴۵ سال و ۳۰ درصد افراد بیشتر از ۴۵ سال سن دارند. افراد بر حسب سابقه کار در چهار دسته تقسیم شدند که ۱۴ درصد افراد میزان سابقه کارشان کمتر از ۵ است، ۲۰ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۳۳ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و میزان سابقه کار ۳۳ درصد افراد بیشتر از ۱۵ سال است. رشته تحصیلی ۷۳ درصد پاسخگویان حسابداری و مدیریت بود و ۷۳ درصد پاسخگویان مدیران مالی یا روسای حسابداری و معاونان اداری مالی هتل ها بوده اند که در استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک نقش مستقیم ایفا می کنند.

### توصیف داده ها

یافته ها و دستاوردهای پژوهش عبارت است از نتایج محاسبه و تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده. به بیانی دیگر، تعبیر و تفسیر داده ها را یافته های پژوهش گویند. یافته ها و دستاوردهای پژوهش اطلاعات واقعی است که از فرآیند پژوهش علمی به دست آمده است.

از اینرو داده های تحقیق که اطلاعات خام و غیر تجربی و تنها آماره های کمی هستند باید با توجه به اهداف و فرضیه های تحقیق تفسیر و تعبیر شوند تا به یافته ها و دستاوردهای پژوهش تبدیل گردند. در این مرحله اطلاعات و داده های کد گذاری شده پس از تجزیه و تحلیل و پردازش به وسیله رایانه توسط محقق مورد تفسیر و تعبیر قرار می گیرند.

### بررسی نرمال بودن متغیرها

#### بررسی نرمال بودن توزیع متغیر جهت گیری بازار

فرض صفر آزمون عبارت است از: نرمال بودن توزیع متغیر جهت گیری بازار  
فرض مقابل عبارت است از: عدم نرمال بودن توزیع متغیر جهت گیری بازار

#### جدول ۲- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر جهت گیری بازار

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P > 0.05$	۰,۱۵۸	۰,۸۳۰	جهت گیری بازار

با توجه به جدول (۲) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر جهت گیری بازار نرمال است.

#### بررسی نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مشتری

فرض صفر آزمون عبارت است از: نرمال بودن متغیر عملکرد مشتری

فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن متغیر عملکرد مشتری

### جدول ۳- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر عملکرد مشتری

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P>0.05$	۰,۳۴۵	۰,۷۶۸	عملکرد مشتری

با توجه به جدول (۳) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر عملکرد مشتری نرمال است.

### بررسی نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت  
فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت

### جدول ۴- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P>0.05$	۰,۴۳۶	۰,۷۷۲	کسب و کار با کیفیت

با توجه به جدول (۴) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر کسب و کار با کیفیت نرمال است.

### بررسی نرمال بودن توزیع متغیر اندازه مالکیت

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن توزیع متغیر اندازه مالکیت.  
فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن توزیع متغیر اندازه مالکیت.

## جدول ۵- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر اندازه مالکیت

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P>0.05$	۰,۱۹۳	۰,۸۱۶	اندازه مالکیت

با توجه به جدول (۵) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر اندازه مالکیت نرمال است.

## بررسی نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مالی

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مالی.

فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مالی.

## جدول ۶- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر عملکرد مالی

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P>0.05$	۰,۱۲۲	۰,۷۸۰	عملکرد مالی

با توجه به جدول (۶) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر عملکرد مالی نرمال است.

## تجزیه و تحلیل آماری

## فرضیه های تحقیق

## فرضیه (۱)

- بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$  بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_1 =$  بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.



برای بررسی میزان رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۷) آمده است.

- بررسی رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک
- با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۸۹ می باشد بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که Sig برابر ۰,۰۰۴ می باشد که از مقدار ۰,۰۱ کمتر است لذا بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. یعنی فرضیه تحقیق پذیرفته شده است.

#### جدول ۷- بررسی رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک

آماره همبستگی	مقدار ضریب همبستگی	معنا داری	تعداد	وجود رابطه
پیرسون	۰/۸۹۶	<۰/۰۰۱	۶۰	دارد

سطح ۰/۰۱ معنی دار

- بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۸۹۶ است که نشاندهنده رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد.

فرضیه (۲)

- بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$$= H_0$$

بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$$= H_1$$

بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۸) آمده است.

- بررسی رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۷۸ می باشد بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار Sig برابر ۰,۰۰۲ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد.

#### جدول ۸- بررسی رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

آماره همبستگی	مقدار ضریب همبستگی	معناداری	تعداد	وجود رابطه
پیرسون	۰/۷۸۱	<۰/۰۰۱	۶۰	دارد

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۷۸۱ است که نشاندهنده رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد.

### فرضیه (۳)

- بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$  بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H1 =$  بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۹) آمده است.

### - بررسی رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۷۳ می باشد بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار sig برابر ۰,۰۰۱ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد، به عبارت دیگر فرضیه شماره ۳ پذیرفته شده و رد نمی شود.

### جدول ۹- بررسی رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

آماره همبستگی	مقدار ضریب همبستگی	معناداری	تعداد	وجود رابطه
پیرسون	۰/۷۳۴	<۰/۰۰۱	۶۰	دارد

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۷۳۴ است که نشاندهنده رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد.

### فرضیه (۴)

- بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$  بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H1 =$  بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۱۰) آمده است.

### - بررسی رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۸۲ می باشد بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار Sig برابر ۰,۰۰۳ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد، به عبارت دیگر فرضیه شماره ۴ پذیرفته شده و رد نمی شود.

#### جدول ۱۰- بررسی رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک

آماره همبستگی	مقدار ضریب همبستگی	معناداری	تعداد	وجود رابطه
پیرسون	۰/۸۲۶	<۰/۰۰۱	۶۰	دارد

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۸۲۶ است که نشاندهنده رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد.

#### فرضیه (۵)

- بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$  بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_1 =$  بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۱۱) آمده است.

#### - بررسی رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۸۴ می باشد بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار Sig برابر ۰,۰۰۶ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد، به عبارت دیگر فرضیه شماره ۴ پذیرفته شده و رد نمی شود.

#### جدول ۱۱- بررسی رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک

آماره همبستگی	مقدار ضریب همبستگی	معناداری	تعداد	وجود رابطه
پیرسون	۰/۸۴۲	<۰/۰۰۱	۶۰	دارد

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۸۴۲ است که نشاندهنده رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد.

## نتایج فرضیات

## جدول ۱۲- نتایج فرضیه‌ها

نتیجه کلی	فرضیه
تأیید	فرضیه اول
تأیید	فرضیه دوم
تأیید	فرضیه سوم
تأیید	فرضیه چهارم
تأیید	فرضیه پنجم

## نتیجه گیری:

کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل به عنوان یک واسطه در ارتباط میان کاربرد استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل و عملکرد مالی هتل در نظر گرفته می شود. که بر اساس نتایج تجربی زیر قرار دارند: کاربرد استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل بر کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری بر عملکرد مالی هتل تأثیر مثبت و مستقیم دارند؛ و کاربرد استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل بر عملکرد مالی هتل تأثیر مثبت و غیرمستقیم دارد. امروزه برای اینکه سازمان ها بتوانند در محیط های رقابتی پویا فعالیت نمایند و بقای خود را حفظ کنند، نیازمند پیشرفت و بهبود مستمر در عملکرد خود هستند. توانایی ها و قابلیت های یک سازمان از طریق استفاده کارا و موثر منابع سازمان به عنوان ابزارهایی مهم برای بهبود عملکرد مالی سازمان معرفی می شوند که بهره مندی از آن مستلزم مدیریت مطلع و آگاه می باشد، بنابراین جمع آوری و فراهم کردن اطلاعات مرتبط با عملکرد برای سازمان ها لازم و ضروری می باشد که این نیاز را می توان با بکارگیری سیستم های حسابداری مدیریت منسجم و به روز مرتفع کرد. با توجه به نتایج به دست آمده، انتظار می رود مدیران سازمان برای اینکه عملکرد سازمان خود را بهبود بخشند.

با نقش هر کدام از این متغیرها و تأثیری که بر یکدیگر دارند آشنا شوند. اگر سازمان ها دارای عملکرد بالا و موفقیت آمیز باشند، در واقع توانسته اند خواسته ها و انتظارات کلیه ذینفعان را برآورده سازند. در اینگونه سازمان ها که با روش های کاملاً حرفه ای مدیریت می شوند خطی مشی ها، اهداف و برنامه ریزی ها با استفاده از فنون جدید در جهت ارتقا عملکرد هدایت خواهند شد. مدیران سازمان ها می توانند با اتکا بر پیشرفت های اخیر سیستم های حسابداری مدیریت، دسترسی بیشتری به منابع و اطلاعات مربوط داشته باشند و در نتیجه فرآیند تصمیم گیری را با سهولت بیشتری در نیل به اهداف غایی سازمان انجام دهند. با توجه به یافته های تحقیق، تمام فرضیه های تحقیق مورد تایید قرار گرفت.

## پیشنهادات کاربردی حاصل از نتایج تحقیق

حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه کننده راهکارهایی برای اطلاع یافتن مدیران از محیط خارجی کسب و کار شامل اطلاعات رقبا، تامین کنندگان و مشتریان و همچنین توجه به رویکردهای بلندمدت و آینده نگر و لزوم توجه به هر دو نوع اطلاعات مالی و غیر مالی محیط خارجی و داخلی شرکت می باشد. بنابراین، مدیران هتل ها باید تمایل ویژه ای برای کاربرد تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک داشته باشند.

## محدودیت های تحقیق

علیرغم مطالعاتی که پیرامون این موضوع انجام گرفته هنوز در مورد مجموعه ای از تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک بین اهل فن اتفاق نظر کلی وجود ندارد. لذا این احتمال وجود دارد که سایر صاحب نظران با استفاده از توجیهات خود مجموعه دیگری را که شامل حسابداری مدیریت استراتژیک می شوند معرفی کنند. بدین ترتیب مقایسه نتایج عملاً مشکل خواهد شد.

## فهرست منابع و مآخذ

- حاجیها، زهره، نبیونی، شایسته، ۱۳۹۳ " بررسی تاثیر خصوصیات سیستم اطلاعات حسابداری بر عملکرد این سیستم در شرایط تحلیل پذیری وظیفه " فصلنامه ی علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ی بیست و یکم.
- خاکی، محمدرضا (۱۳۷۸)، روش تحقیق در مدیریت، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ نهم، ص ۵۲.
- خورشیدی، جعفر (۱۳۷۸)، مالیه عمومی و خط مشی مالی دولت، ص ۱۹.
- دلاور، احمد (۱۳۸۸)، روش تحقیق و کاربرد روش های آماری در علوم انسانی، ص ۲۸.
- صداقت گویان، حامد، (۱۳۸۴)، " مدیریت استراتژیک"، روزنامه همشهری، سال سیزدهم، شماره ۳۷
- AksoyluSemra, EbruAykan, ۲۰۱۳, "Effects of Strategic ManagementAccounting Techniques on Perceived Performance of Businesses", Journal of US-China Public Administration, Vol. ۱۰, No. ۱۰, ۱۴۴۴-۱۰۱۷.
- Aver Bostjan, Simon Cadez, ۲۰۱۲, "Management Accountant's Participation in Strategic Management Processes: a Cross-industry Comparison", Journal for East European Management Studies, Vol. ۱۴, No. ۳, pp. ۳۱۰ - ۳۲۲
- Bromwich, M. (۲۰۱۰). Thoughts on management accounting and strategy. Pacific AccountingReview ۱۱. Pp. ۴۱-۴۸.
- Cadez, S. and Guilding, C, ۲۰۱۰, Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, Industrial Management & Data Systems, Vol. ۱۱۲ No. ۳, pp. ۴۸۴-۵۰۱.
- CinquiniLino, Andrea Tenucci, ۲۰۱۰, " Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. ۶ No. ۲, pp. ۲۲۸ – ۵۵.
- Chandler, A. D. Jr. , (۱۹۶۲). Strategy and Structure: Chapters in the History of the American IndustrialEnterprise, MIT Press, London, Eng

- David, Fred R. (۲۰۱۰). "Strategic management" (۱۲th ed.). New York: Macmillan Publishing Company
- Szendi, J.Z. and Shum, C. (۱۹۹۹). Strategic management accounting practices in Latin America, *Journal of Accounting and Finance Research*, Vol. ۷, pp. ۱۱۳.
- Roslender, R. and Hart, S. (۲۰۰۳). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, Vol. ۱۴, pp. ۵۵۵-۹۹.
- Roslender, R. , & Hart, S. J. (۲۰۱۳). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research* ۱۴.
- Goddard A. ۲۰۱۰ Contemporary public sector accounting research –an international comparison of journal papers. *British Accounting Review*; ۴۲:۷۵-۸۷.
- Korraee Chai-Amonphaisal, Phapruek-Ussahawanitchakit, (۲۰۱۰), Strategic management accounting and corporate performance of Thai-listed companies: a mediating effect of management. Process, *International Journal of Strategic Management*, vol ۱۰, N. ۱, pp. ۱-۲۹.
- Guilding, C- (۲۰۱۲): An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. *Management Accounting Research*, ۲۰۱۲, vol. ۱۱, no. ۱, pp. ۱۱۳-۱۳۵.
- Jermais. J & Gani. L, Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management accounting research* ۱۵, (۲۰۱۴), pp: ۱۹۹-۲۰۰
- Manurung Elizabeth Tiur, Kosasih Elsjje, ۲۰۱۳, " The Implementation of SMEs Sector's Strategic Management Accounting to Win The Local Competition Relating to Facing Global Business Competition", IBEA, International Conference on Business, Economics, and Accounting, pp. ۱- ۸.
- Abu Kasim, N.A., Minai, B., ۲۰۰۹. Linking CRM strategy, customer performance measures and performance in the hotel industry. *Int. J. Econ. Manage.* ۳ (۲), (۲۷۷-۳۱۶).
- Alsoboa, S., Nawaiseh, M.E., Karaki, B.A., Al Khattab, S.A., ۲۰۱۵. The impact of usage of strategic decision making techniques on Jordanian hotels' performance. *Int. J. Appl. Sci. Technol.* ۵ (۱), ۱۵۴-۱۶۳.
- Alsoboa, S., ۲۰۱۵. The external orientation of strategic management accounting: customer accounting, business strategies, and customer performance. *Res. J. Finance Account.* ۶ (۱۸), ۹۴-۱۰۵.
- Anderson, S.W., Guilding, C., ۲۰۰۶. Competitor-focused accounting applied to a hotel context. *Int. J. Contemp. Hospitality Manage.* ۱۸ (۳), ۲۰۶-۲۱۸.
- Avcikurt, C., Altay, H., Ilban, M.O., ۲۰۱۱. Critical success factors for حسابداری مریدی بیدي businesses in Turkey: an exploratory study. *Cornell Hospitality Q.* ۲۲ (۲), (۱۵۳-۱۶۴).
- Banker, R.D., Potter, G., Srinivasan, D., ۲۰۰۰. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *Account. Re.* ۶ -۹ .
- Banker, R.D., Potter, G., Srinivasan, D., ۲۰۰۰. Association of nonfinancial performance measures with the financial performance of a lodging chain. *Cornell Hotel Restaur. Adm. Q.* ۶ ( ), ۹۴۴ □

- Baraldi, E., Brennan, R., Harrison, D.A., Tunisini, A., Zolkiewski, J., ۲۰۰۷. Strategic thinking and the IMP approach: a comparative analysis. *Ind. Market. Manag.* ۳۶ ۸۹۹-۸۸۴.
- Baraldi, E., ۲۰۰۸. Strategy in industrial networks: experiences from IKEA. *Calif. Manage. Rev.* ۵۰ (۴), ۹۹-۱۲۶.
- Bernhardt, K.L., Donthu, N., Kennett, P.A., ۲۰۰۰. A longitudinal analysis of satisfaction and profitability. *J. Bus. Res.* ۴ ( ), ۱۶ -۱۷۱ □
- Birch, E.N., ۱۹۹۰. Focus on value. In: *Creating Customer Satisfaction. Research Report No. ۹۴*. The Conference Board, New York, pp. - .
- McManus, L., Guilding, C., ۲۰۰۰. Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures. *J. Market. Manag.* ۲ ۷۷ -۹۹ .
- McManus, L., ۲۰۱۰. Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: evidence from Australia. *Int. J. Hospitality Manage.* ۳۳ □ ۱۴ -۱۵ .
- Merchant, K., ۱۹۸۰. Influences on departmental budgeting: an empiric □ examination of a contingency model *Accounting. Organiz. Soci.* (۳-۴) □ ۱ ۱۳ .
- Mia, L., Patiar, A., ۲۰۰۰. The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *Int. J. Hospitality Manage.* ( ), ۱ ۱۱۲ □
- Narayanan, V.G., Kaplan, R.S., ۲۰۰۰. Measuring and managing customer profitability. *J. Cost Manag.* □ ( ), ۵- □
- Narver, J.C., Slater, S.F., ۱۹۹۰. The effect of a market orientation on business profitability. *J. Mark.* □ (۴), ۲۰ □ □
- Nixon, B., Burns, J., ۲۰۰۰. The paradox of strategic management accounting □ *Manage. Account. Res.* ۲ (۴), ۲۲۹ □ .