



فرهنگ نتیجه‌گرا و فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

سید حسین سجادی^{۱*}، حمیده اثنی عشری^۲، اکبر شاکری^۳

چکیده: فرهنگ نتیجه‌گرا شرط لازم برای افزایش عملکرد شرکت است، اما می‌توان آن را با فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ادغام کرد و شرایط کافی برای عملکرد بهتر و مفیدتر برای شرکت را ایجاد کرد. با توجه به این مقدمه، هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک است. پژوهش پیش رو از نظر هدف، کاربردی است و از نظر روش، پژوهشی توصیفی از نوع پژوهش پیمایشی و همبستگی است. برای دستیابی به این هدف از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. برای این منظور ۲۱۲ نفر از مدیران بخش‌های حسابداری مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ مورد پیمایش قرار گرفتند. به منظور تحلیل داده‌های پژوهش از مدل‌یابی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی و نرم افزار پی ال اس استفاده شده است. بر اساس آزمون فرضیه‌ها، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر معنادار و مثبتی دارد. با توجه به گسترش فعالیت‌های اقتصادی و پیشرفت روزافزون بازارهای سرمایه از جمله بورس اوراق بهادار تهران، تأثیر فرهنگ سازمانی و آگاهی از پیامدهای کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، برای تصمیم‌گیری‌های راهبردی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است که در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است.

کلید واژه‌ها: فرهنگ سازمانی، فرهنگ نتیجه‌گرا، کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، حسابداری مدیریت

۱. استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

h_sajadi@sbu.ac.ir

۲. استادیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی تهران، ایران. h_asnaashari@sbu.ac.ir

۳. کارشناس ارشد حسابداری مدیریت، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی تهران، ایران.

shakeri3507@gmail.com

۱. مقدمه

امروزه، یکی از وجوه قدرت و تمایز سازمان‌ها، برخورداری از فرهنگ سازمانی مطلوب است. فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از ویژگی‌ها، خصلت‌ها، قوت‌ها و ضعف‌های سازمان است و چهره درون و برون آن را از نظر پایبندی‌های کارکنان به ارزش‌ها، اصول، نگرش‌ها، باورها و دیگر اعتقادات مرتبط نشان می‌دهد. در دو دهه اخیر، کشورهای صنعتی دریافتند فرهنگ سازمانی به عنوان یک عامل استراتژیک و تعیین کننده در موفقیت یا عدم موفقیت سازمان‌ها، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (احمد اسیف^۱، ۲۰۱۰). از این رو، مطالعه فرهنگ سازمانی روشی مهم برای مطالعه سازمان است و می‌توان آن را پل ارتباطی بین اجتماع و سازمان در نظر گرفت. بنابراین، فرهنگ سازمانی می‌تواند بعنوان ابزار قوی برای هرگونه فعالیت مدیریتی مانند حسابداری مدیریت استراتژیک باشد (ارسریم^۲، ۲۰۱۲).

افزون‌براین، فرهنگ سازمانی به اعتقادات، باورها و رفتارهایی اشاره دارد که تعامل کارکنان و مدیران شرکت را تعیین می‌کند. همچنین، معاملات و دیگر فعالیت‌های بیرونی سازمان‌ها را مدیریت می‌کند (کیون هتهو^۳، ۲۰۱۱). لذا با توجه به تعداد بسیار اندک پژوهش‌ها در مقالات حسابداری مدیریت استراتژیک در مورد نقش فرهنگ سازمانی و تمرکز آن‌ها بر فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به نظر می‌رسد بررسی مجدد استدلال‌های نظری، به خصوص با در نظر گرفتن تعداد بیشتری از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بسیار ارزشمند باشد. بنابراین، انتظار می‌رود فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک توسط ساز و کارهای گوناگون مفید باشند (حدید و السید^۴، ۲۰۲۱). با این وجود، برخی پژوهش‌های تجربی نشان داده‌اند استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک منجر به بهبود عملکرد شرکت‌ها شده است (آلامری، پادالتوس و کاستاکیس^۵، ۲۰۱۸؛ ترنر، وای و حدیری^۶، ۲۰۱۷؛ کریونز و گیلدینگ^۷، ۲۰۰۱؛ گیلدینگ، ۲۰۰۰).

در ایران به چند دلیل لزوم توجه به فرهنگ نتیجه‌گرا و استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک احساس می‌شود. (۱) فرهنگ نتیجه‌گرا تأکید خاصی بر مزیت رقابتی در بازار دارد. لذا سازمان‌هایی که این فرهنگ را می‌پذیرند با رقیبان خود آماده رقابت می‌شوند. (۲) فرهنگ نتیجه‌گرا بر تمرکز برون سازمانی و ثبات تأکید دارد و هسته اصلی این فرهنگ بر رقابت و دستیابی به اهداف مطلوب تولید است. (۳) یکی دیگر از مهمترین اهداف فرهنگ نتیجه‌گرا بهره‌وری و کارایی است که به صورت رقابتی، موجب ایجاد نتایج خلاقانه و رفع نیازهای بازار خواهد شد. مسأله

اصلی این است که علی‌رغم اهداف مهم فرهنگ نتیجه‌گرا که همان افزایش بهره‌وری و کارایی و همچنین ایجاد رقابت و دستیابی به اهداف تولید مطلوب با استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت است، از طرف مدیران توجه کمتری شده است. مسأله مهمتر این‌که، بسیاری از کشورهای پیشرفته به مسأله فرهنگ سازمانی و نتایج بسیار شگرف آن در افزایش بهره‌وری و کارایی و همچنین ایجاد بازار رقابتی، توجه خاص و ویژه‌ای دارند. اما چرا مدیران شرکت‌ها در ایران به صورت مؤثر به مقوله فرهنگ سازمانی بالاخص فرهنگ نتیجه‌گرا توجه چندانی ندارند و حتی برخی از شرکت‌ها فاقد قسمت حسابداری مدیریت هستند. اگر چه پژوهش‌های کمتری در این حوزه مورد مطالعه قرار گرفته است و بیشتر این پژوهش‌ها نیز به‌طور عمده در کشورهای پیشرفته صورت گرفته است. در همین راستا، یافته‌های حدید و السید (۲۰۲۱)، نشان داد که فرهنگ نتیجه‌گرا تأثیر مثبت غیر مستقیم و قابل توجهی بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارد. بنابراین، با توجه به موارد مطرح شده، بررسی تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های ایرانی از اهمیت بسزایی برخوردار است. در پژوهش حاضر بر خلاف دیگر پژوهشگران به جای بررسی صرفاً دو فن، دوازده فن از فن‌های مهم و پرکاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک و تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد آنها بررسی شده است (بیرد^۸ ۲۰۱۸؛ گوپتا و سالتر^۹ ۲۰۱۸؛ اکس و گریو^{۱۰} ۲۰۱۷؛ نارانجو گیل^{۱۱} ۲۰۰۹؛ بیرد^{۱۲} ۲۰۰۷؛ دانک^{۱۳} ۲۰۰۴). از این رو، مسأله اصلی پژوهش را باید این‌گونه مطرح کرد "تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک چیست؟" ضرورت و اهمیت پژوهش حاضر از این حیث بوده و در همین راستا، این پژوهش درصدد ارزیابی تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و افزایش بهره‌وری و کارایی و اثربخشی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در ساختار پژوهش، ابتدا بیان مسأله، مروری بر پیشینه نظری پژوهش، پیشینه تجربی و فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود. در ادامه، روش پژوهش معرفی شده و نحوه گردآوری داده‌ها و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها ارائه می‌شود، در پایان نیز پیشنهادهای پژوهش ارائه می‌شوند.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. فرهنگ سازمانی

فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از معانی و ارزش‌های مشترک است که اعضای سازمان را به یکدیگر پیوند می‌دهد و نظام ارزشی حاکم بر سازمان را تشکیل می‌دهد و باعث تمایز یک سازمان از

سازمانی دیگر می‌شود. از نظر پیکتورنایت و پازولین^{۱۳} (۲۰۱۴)، فرهنگ سازمان به حفظ بازار، دریافت سود بیشتر و تضمین موفقیت بلند مدت و برآورده کردن مطلوبتر نیازهای مشتریان، کاهش تنش‌های میان جامعه و سازمان کمک می‌کند (محمداسمعیلی، ۱۳۹۷). فرهنگ هر جامعه به‌طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیاست‌ها موجود در شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد (بنایی و پورزمانی، ۱۳۹۶). بخشی از رویه‌های کنترل و فعالیت‌های سازمان یعنی انتخاب و استفاده از معیارهای عملکرد از فرهنگ سازمانی اثر می‌پذیرد (ناصری و جوادی، ۱۳۹۲). شاید جامع‌ترین تقسیم بندی که در زمینه فرهنگ سازمانی ارائه شده است، تقسیم بندی کامرون و کوئین^{۱۴} (۲۰۰۶) است که فرهنگ سازمانی را به چهار دسته؛ فرهنگ نوآوری‌گرا^{۱۵}، فرهنگ نتیجه‌گرا^{۱۶}، فرهنگ گروه‌گرا^{۱۷} و فرهنگ مراتب‌گرا^{۱۸} تقسیم کرده‌اند. چهار بُعد فرهنگ، خود توسط شش مؤلفه کلیدی فرهنگ ارزیابی می‌شوند. بنابراین، این مؤلفه‌ها در ترکیب با یکدیگر در مجموع می‌توانند انعکاسی از ارزش‌های اساسی یک سازمان و مفروضات ضمنی درباره روش و نحوه عمل یک سازمان باشند (کامرون و کوئین، ۲۰۰۶).

۲-۲. فرهنگ نتیجه‌گرا^{۱۹}

شکل دیگری از سازمان در اواخر دهه ۱۹۶۰ مطرح شد. زیرا سازمان‌ها با چالش‌های رقابتی جدیدی روبرو شدند. این شکل از سازمان به‌طور عمده به مجموعه‌ای متفاوت از مفروضات نسبت به سلسله مراتب متکی بود و به‌طور کلی بر کار الیور ویلیامسون^{۲۰} (۱۹۷۵)، و بیل اوچی^{۲۱} (۱۹۸۱) متمرکز بود. این پژوهشگران سازمانی، مجموعه فعالیت‌های متفاوتی را شناسایی کردند که به گفته آن‌ها به عنوان یکی از مهمترین ارکان اثربخشی سازمانی است. مهمترین آن‌ها شامل هزینه‌های معامله بود. از طرح جدید به عنوان شکل بازار سازمان یا فرهنگ نتیجه‌گرا یاد می‌شود. اصطلاح بازار با عملکرد بازاریابی یا با مصرف کنندگان در بازار مترادف نیست، بلکه به نوعی از سازمان اشاره دارد که خود به عنوان بازار عمل می‌کند. بازار به جای امور داخلی، به سمت محیط بیرونی گرایش دارد. این معاملات بر موضوعات حوزه‌های انتخابیه (به‌طور عمده) برون سازمانی (مانند تأمین-کندگان، مشتریان، پیمانکاران، صاحبان مشاغل با پروانه کار، اتحادیه‌ها و قانون‌گذاران) متمرکز شده است. بازار به‌طور نسبی از طریق ساز و کارهای بازار اقتصادی و به‌طور عمده از طریق مبادلات پولی انجام می‌شود. بدین مفهوم که تمرکز عمده و اصلی بازارها انجام معاملات (مبادلات، فروش و قراردادهای) با حوزه‌ها و بخش‌های انتخاب شده دیگر برای ایجاد مزیت رقابتی است (کامرون و کوئین،

(۲۰۰۶).

سازمانی فرهنگ بازار^{۲۲} دارد که بر عوامل بیرونی تأکید دارد و نیازمند ثبات و کنترل است. چنین سازمان‌هایی نتیجه‌گرا بوده و توجه اصلی آن‌ها بر انجام دادن درست کارها است. کارکنان با یکدیگر رقابت می‌کنند و در پی دستیابی به اهداف سازمان هستند. در فرهنگ سازمانی نتیجه‌گرا، تأکید بلندمدت سازمان بر اقدام رقابتی و دستیابی به اهداف و مقاصد کمی است (کامرون و کوئین، ۲۰۱۱). سازمان‌های نتیجه‌گرا به دنبال دستیابی به اهداف هستند و ریسک بیشتری می‌پذیرند (رحمانی و بحیرایی، ۱۳۹۸). در این فرهنگ اثربخشی سازمانی که از ساز و کار بازار به دست می‌آید، از طریق بهره‌وری اندازه‌گیری می‌شود (گانر^{۲۳}، ۲۰۰۱). از دیدگاه فرهنگ نتیجه‌گرا، تأکید بر این است که تا چه میزان قواعد و ارزش‌های مشترک بر دستاوردها، فعالیت‌ها، نتایج و انتظارات کارآمد اثرگذار است (آرلی^{۲۴}، ۱۹۹۱). فرهنگ نتیجه‌گرا بر بهره‌وری و دستیابی مطلوب به اهداف تأکید می‌کند. عوامل انگیزشی در این نوع فرهنگ، رقابت و دستیابی موفق به اهداف از پیش تعیین شده است. رهبران در فرهنگ نتیجه‌گرا بیشتر تمایل دارند هدایت‌گر، وظیفه‌مدار، هدف‌محور و مفید باشند. همچنین، به‌طور دائم دارای جنبه حمایتی مالی و مشوق بهره‌وری در سازمان باشند. هدف فرهنگ نتیجه‌گرا، بهره‌وری و کارایی است که به صورت رقابتی، موجب ایجاد نتایج خلاقانه و نیازهای حاکم بر محیط سازمان است (نورستن و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۳). به‌طور کلی مدیران در شرکت‌های نتیجه‌گرا توسط دستاوردها، عملیات، نتایج و اهداف کارآمد انگیزه می‌یابند و عملکرد آن‌ها مطابق آن ارزیابی می‌شود (حدید و السید، ۲۰۲۱). فرهنگ نتیجه‌گرا تأکید بر تمرکز برون سازمانی و ثبات دارد. هسته اصلی ارزش این فرهنگ، رقابت، دستیابی به اهداف و تولید است. سازمان‌هایی که این فرهنگ را می‌پذیرند با رقیبان خود آماده رقابت می‌شوند (کوچکی و همکاران، ۱۳۹۱). مزیت رقابتی دارای دو الگوی مکمل و منحصر به فرد متقابل شامل، الگوی مبتنی بر منابع و الگوی مبتنی بر بازار (نتیجه‌گرا) است (اجرامی و همکاران، ۲۰۱۶). به بیانی کاملاً واضح و شفاف، فرهنگ نتیجه‌گرا به‌طور کامل مفهومی فراتر از مشتری‌مداری است. طبق پژوهش‌های انجام شده، مشتری‌مداری یک کلمه پیش پا افتاده‌ای نیست که اغلب توسط مدیران تکرار می‌شود، بلکه مشتری‌مداری جلوه‌ای از یک فرهنگ قوی در بازار است (گالاگر و همکاران^{۲۶}، ۲۰۰۸).

۲-۳. فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

اصطلاح حسابداری مدیریت استراتژیک اولین بار در ادبیات چندین دهه پیش توسط

سایموندز^{۲۷} (۱۹۸۱) مطرح شد، در این دهه مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک در ادبیات تخصصی به بحث کشیده شد. به‌طور کلی، حسابداری مدیریت استراتژیک با رویکرد عمومی حسابداری برای موقعیت‌یابی استراتژیک شناخته شده است. طبیعت استراتژیک حسابداری مدیریت استراتژیک جهت‌گیری خارجی و آینده‌نگری است. حسابداری مدیریت استراتژیک در کشورهای توسعه یافته مانند انگلستان و استرالیا به نام حسابداری مدیریت استراتژیک و در ایالت متحده آمریکا به نام مدیریت هزینه استراتژیک استفاده می‌شود (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۳). طرفداران حسابداری مدیریت استراتژیک تلاش کردند با تعیین چند معیار جدا سازی حسابداری مدیریت استراتژیک از فن‌های حسابداری مدیریت سنتی پاسخ دهند. به عنوان مثال، گیلدینگ و همکاران^{۲۸} (۲۰۰۰) پیشنهاد کردند یک یا چند جهت‌گیری معین برای واجد شرایط بودن به عنوان فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، باید مشخص شود که شامل: تمرکز بر عوامل محیطی (بازاریابی/ خارجی)، تمرکز بر رقبا، گرایش بلند مدت و رویکرد آینده نگری است. بنابراین، حسابداری مدیریت با ترکیب و تجمیع تمام نقش‌های کلیدی و همچنین، فراهم نمودن اطلاعات مناسب برای تصمیم‌گیری مدیران نقش بسزایی در سازمان‌ها ایفا می‌کند (علیزاده اقدم و سلیمانی امیری، ۱۳۹۹).

به‌طور کلی، دو دیدگاه مختلف در مورد حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد. ابتدا اینکه، حسابداری مدیریت استراتژیک از گروهی از فن‌های حسابداری استراتژیک تشکیل شده است. و دوم اینکه، حسابداری مدیریت استراتژیک بیانگر مشارکت حسابداران در تصمیم‌گیری استراتژیک و کنترل ساز و کارهای یک کسب و کار است (کادز و گیلدینگ^{۲۹}، ۲۰۰۸). حسابداری برای موقعیت استراتژیک، به منظور توصیف و بیان فن‌های نوین حسابداری مدیریت به کار گرفته می‌شود، تا به مدیران کمک کند مزیت رقابتی خود را دنبال کنند و شامل، حسابداری فعالیت، حسابداری مدیریت استراتژیک، حسابداری برای فناوری‌های پیشرفته تولیدی است (نمازی، ۱۳۹۶). حسابداری مدیریت استراتژیک، تهیه و تحلیل اطلاعات مربوط به فعالیت‌های داخلی یک شرکت، اطلاعات مربوط به رقیبان شرکت و روندهای کنونی و آینده بازار به منظور کمک به فرآیند ارزیابی استراتژیک است (حدید و السید، ۲۰۲۱، سرفراز و همکاران، ۱۴۰۱). برای آنکه یک فن حسابداری مدیریت در ایجاد و ارزیابی استراتژیک سودمند باشد و به‌عنوان یک فن حسابداری مدیریت استراتژیک شناخته شود، باید دارای یکی از ویژگی‌های گرایش طولانی مدت و تمرکز خارجی یا هر دوی آن‌ها باشد. بنابراین، برخی از مهمترین و پرکاربردترین فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

شامل: (۱) هزینه‌یابی استراتژیک (مدیریت هزینه استراتژیک)، (۲) فن‌های مبتنی بر فعالیت^{۳۰}، (۳) هزینه‌یابی طول عمر، (۴) هزینه‌یابی هدف، (۵) هزینه‌یابی کیفیت، (۶) مدیریت هزینه محیط زیست، (۷) ارزش افزوده اقتصادی، (۸) نظارت بر موقعیت رقیب، (۹) ارزیابی عملکرد رقیب، (۱۰) تحلیل زنجیره ارزش، (۱۱) ارزیابی متوازن و (۱۲) تحلیل سود بخشی مشتری است (کاذب و گیلدینگ، ۲۰۱۲). در مطالعات و پژوهش‌های تجربی تا به امروز (گیلدینگ، گراونس^{۳۱} و تالیس^{۳۲}، ۲۰۰۰؛ کریونس و گیلدینگ^{۳۳}، ۲۰۰۱؛ کاذب و گیلدینگ، ۲۰۱۲؛ سینکوینی و تنوچی^{۳۴}، ۲۰۱۰؛ داغانی و همکاران، ۲۰۱۱؛ ترنر، وای و حدیری، ۲۰۱۷؛ اوبوه و آجیبولاد^{۳۵}، ۲۰۱۷ و پاولاتوس و کوستاکیس^{۳۶}، ۲۰۱۸) از معیارهایی برای جداسازی فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک از فن‌های سنتی حسابداری مدیریت استفاده شده است که شامل، الف) تمرکز بر محیط یا مفهوم خارجی سازمانی. ب) رویکرد بلند مدت یا آینده‌نگرانه، ج) تمرکز بر روی هر دو اطلاعات مالی و غیر مالی است (رشید، علی و محبوب حسین^{۳۷}، ۲۰۲۰). که پژوهش حاضر رویکردی مبتنی بر تمرکز بر محیط یا مفهوم خارجی سازمان و همچنین، رویکرد بلندمدت یا آینده‌نگرانه است.

۲-۴. تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر دارد و این فرهنگ به بیان میزان هنجارها و ارزش‌های مشترک می‌پردازد و بر موفقیت، اقدامات، نتایج و انتظارات با عملکرد بیشتر تأکید دارند (أریلی و همکاران، ۱۹۹۱). اگرچه نتیجه‌گرایی شرط لازم برای افزایش عملکرد شرکت است، اما می‌توان آن را با استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ادغام کرد و شرایط کافی برای کارایی مفیدتر در شرکت‌ها را ایجاد کرد. این امر از طریق پیوند میان حسابداری مدیریت استراتژیک در تبدیل نتیجه‌گرایی به عملکرد قابل ارائه است (نگوین^{۳۸}، ۲۰۱۸). انتظار می‌رود بیشتر سازمان‌ها زیر ساخت‌های لازم برای اجرای اصولی و موفق‌آمیز و همچنین استفاده بهینه از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را فراهم کنند (حدید و السید، ۲۰۲۱؛ سجادی و همکاران، ۱۴۰۲). سازمان‌هایی با فرهنگ نتیجه‌گرا، فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیکی را اجرا می‌کنند که عملکرد را افزایش داده و در رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده به آن‌ها کمک کنند (بیرد و همکاران، ۲۰۱۸ و ۲۰۰۷).

۲-۵. پیشینه پژوهش

هونگ تران^{۳۹} (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی عوامل تأثیرگذار بر فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخت. با استفاده از داده‌های ۳۰۵ شرکت ویتنامی، به این نتیجه رسید که، اتخاذ شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به‌طور مثبت با چهار عامل از جمله تیم‌های مدیریت ارشد، فرهنگ سازمانی، ریسک‌پذیری محیطی و شبکه مدیریت ارتباط دارد. حدید و السید (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین‌کننده حسابداری مدیریت استراتژیک پرداختند. آنان با استفاده از داده‌های ۱۴۹ شرکت تولیدی انگلستان و الگوی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی، به این نتیجه رسیدند که، فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت و مستقیم دارد. ترنر و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی در کشور استرالیا به بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد هتل‌ها پرداختند و به این نتیجه رسیدند، استراتژی کسب و کار نتیجه‌گرا، تعیین‌کننده اصلی استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در خصوص هتل‌ها بوده است. فرهنگ نتیجه‌گرا تأکید خاصی بر مزیت رقابتی در بازار دارد و معتقد است محیط، عاملی تهدیدکننده است که باید آن را به فرصت تبدیل کرد.

باباجید مایکل^{۴۰} (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی میزان استفاده از فن مدیریت هزینه استراتژیک در شرکت‌های تولیدی و بانک‌ها در کشور نیجریه پرداخت و به این نتیجه رسید که شرکت‌های تولیدی بیش از بانک‌ها به استفاده از فن مدیریت هزینه استراتژیک متمایل بوده‌اند. کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد شرکت‌های بزرگ اسلونیایی پرداختند و به این نتیجه رسیدند، رابطه‌ای بین تأثیر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر بازارگرایی (نتیجه‌گرایی) و عملکرد مالی در شرکت‌های بزرگ اسلونیایی وجود نداشته است. سینکویی و تنوچی (۲۰۰۷)، در پژوهشی در کشور ایتالیا به بررسی اینکه آیا استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مبتنی بر استراتژی است؟ پرداختند و به این نتیجه رسیدند که از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به ویژه نظارت بر موقعیت رقابتی به‌طور گسترده استفاده می‌شود. با وجود پژوهش‌های اندک خارجی در این زمینه، مرور پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد در داخل کشور نیز پژوهشی در خصوص تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک صورت نگرفته است، اما پژوهش‌هایی به صورت غیر مستقیم انجام شده است. در همین راستا، احدیان و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند و به این

نتیجه رسیدند، فرهنگ سازمانی با عملکرد شرکت‌ها و سیستم حسابداری مدیریت به‌طور قابل توجهی همبستگی داشته‌اند. علاوه بر این، فرهنگ سازمانی تأثیر مثبت معناداری بر سیستم حسابداری مدیریت شرکت دارد. بنابراین، شرکت‌ها قبل از اجرای سیستم‌های حسابداری مدیریت باید بر ابعاد فرهنگ سازمانی شامل فرهنگ‌های تیم‌گرا، نتیجه‌گرا، نوآوری‌گرا (توسعه‌گرا) و سلسله مراتبی تأکید کنند و در جهت بهبود آن گام بردارند. حاجیها و خراط زاده (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی تفاوت فرهنگ سازمانی در شرکت‌های استفاده‌کننده از نوآوری‌های حسابداری مدیریت و شرکت‌هایی که از این نوآوری‌ها استفاده نمی‌کنند با استفاده از الگوی فرهنگ سازمانی مؤزن پرداختند و به این نتیجه رسیدند که میان فرهنگ سازمانی شرکت‌های استفاده‌کننده از نوآوری‌های حسابداری مدیریت و شرکت‌هایی که از این نوآوری‌ها استفاده نمی‌کنند تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به این مطالب و همچنین، به منظور دستیابی به هدف پژوهش و بر اساس مبانی نظری پژوهش و پیشینه پژوهش مطرح شده، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین شده است.

فرضیه پژوهش؛ فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت دارد.

۳. روش شناسی پژوهش

از لحاظ هدف، پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های کاربردی دسته‌بندی می‌شود. به منظور دستیابی به اطلاعات مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، از اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه استفاده خواهد شد. پرسشنامه پژوهش حاضر برگرفته از پژوهش‌های حدید و السید (۲۰۲۱) منتشر شده در مجله پژوهش‌های حسابداری مدیریت امریکا است. برای جمع‌آوری داده‌ها اقدام به توزیع پرسشنامه به صورت حضوری، ارسال ایمیل به کارکنان شرکت‌های بورسی و استفاده از نرم‌افزار مخصوص کسب و کار جهت ارتباط با رؤسای حسابداری مدیریت، مدیران و معاونان مالی شده است. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه با سؤال‌های عمومی و تخصصی گرد-آوری شده است. بخش اول پرسشنامه شامل، سؤال‌های عمومی شامل ۶ پرسش در خصوص؛ جنسیت، پست سازمانی، سطح تحصیلات، گروه سنی، سوابق کاری و میزان سطح مطالعه در حوزه فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بوده است. بخش دوم شامل سؤال‌های تخصصی با ۵ پرسش در زمینه فرهنگ نتیجه‌گرا با استفاده از الگوی تقسیم‌بندی فرهنگ سازمانی کامرون و کوئین (۲۰۰۶) تهیه شده است. در این راستا از شاخص‌هایی مانند: روحیه رقابت با افراد، روحیه تأمین

منفعت شخصی در اجرای وظایف، ایده‌آل‌گرایی در اجرای وظایف، روحیه الزام به حصول نتیجه در اجرای وظایف، عملگرایی در برخورد با مشکلات، براساس طیف لیکرت در ۷ گویه [از «هیچ ارزشی ندارد» (مقدار ۱) تا «بسیار با ارزش» (مقدار ۷)] استفاده شده است. همچنین، با دوازده پرسش در زمینه کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک سنجیده شده است. دوازده فن مهم و پرکاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک شامل، هزینه‌یابی استراتژیک (مدیریت هزینه استراتژیک)، فن‌های مبتنی بر فعالیت، هزینه‌یابی طول عمر، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کیفیت، مدیریت هزینه محیط زیست، ارزش افزوده اقتصادی، نظارت بر موقعیت رقیب، ارزیابی عملکرد رقیب، تحلیل زنجیره ارزش، ارزیابی متوازن، تحلیل سود بخشی مشتری، که برای پاسخ‌های (گزینه‌های) ۱ تا ۳، مقدار ۰ [صفر] (بیانگر میزان و قصد پایین استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک) و برای گزینه‌های ۴ تا ۷، مقدار ۱ [یک] (مبنی بر میزان و قصد بیشتر استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک) لحاظ شده است. پس از آماده‌سازی داده‌ها در اکسل ۲۰۱۶، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش، از روش دو مرحله‌ای هالاند^{۴۱} (۱۹۹۹) برای الگویابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. در هر یک از این مراحل از نسخه نرم‌افزار اسپاس و نسخه سوم نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شده است. پایایی از طریق آزمون، آلفای کرونباخ^{۴۲}، پایایی ترکیبی^{۴۳} و قابلیت اطمینان شاخص از طریق بارهای عاملی سنجیده شد. در پژوهش حاضر با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ پایایی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بیانگر آن است که، فرهنگ نتیجه‌گرا از پایایی خوبی برخوردار است. همچنین، سؤال‌های فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک از پایایی بسیار خوبی برخوردار است. و نیز، برای بررسی روایی الگوهای اندازه‌گیری از دو روش روایی همگرا^{۴۴} و روایی واگرا^{۴۵} استفاده شد.

۱-۳. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در اوایل فصل بهار ۱۴۰۰ طبق سایت رسمی (Ihadaf.com) ۴۷۰ شرکت بوده است. حجم نمونه مدیران بخش‌های حسابداری مدیریت (شامل رؤسای حسابداری مدیریت، مدیران و معاونان مالی و سایرین - حسابرسان داخلی - که نسبت به نقش‌های واحد حسابداری مدیریت مطلع هستند) شرکت‌های بورسی به تعداد ۴۷۰ شرکت برگرفته از سایت مذکور بوده است. در پژوهش‌های پیمایشی مسأله

اصلی این است که مشارکت کنندگان نسبت به موضوع مورد مطالعه آگاهی کافی داشته باشند (اسپیکل و ویدینر، ۲۰۱۸). پرسشنامه در بازه زمانی مرداد الی آبان سال ۱۴۰۰ توزیع و جمع‌آوری گردید. ابتدا پرسشنامه را مشابه با پژوهش‌های الحدید السید (۲۰۲۱) طراحی و با توجه به شرایط ایران تنظیم شد. سپس بصورت آزمایشی در اختیار ۷ نفر از استادان و جامعه آماری قرار گرفت و نظرات آنان درباره روایی، سادگی، مفهوم و مشخص بودن سؤالات جمع‌آوری و سپس نسبت به تنظیم نهایی آن اقدام شد. نتایج این ۷ پرسشنامه در تحلیل نهایی مدنظر قرار نگرفت. به کمک یکی از فرم‌سازها به نام "فرم‌افزار" پرسشنامه در قالب الکترونیکی تنظیم شد. به دلیل عدم برگشت‌پذیری برخی از پرسشنامه‌ها تعداد بیشتری به میزان ۲۵۰ پرسشنامه برای شرکت‌های بورسی ایمیل شد و متعاقب آن از طریق تلفن و ایمیل پیگیری لازم برای تکمیل آن‌ها صورت گرفت (اثنی‌عشری و همکاران، ۲۰۲۳). از این تعداد، ۲۲۳ پرسشنامه (از طریق پیوند الکترونیکی و حضوری) دریافت شد. در نهایت ۲۱۲ پرسشنامه قابل استفاده بود. با توجه به اینکه تعداد ۱۱ پرسشنامه از طریق پیوند الکترونیکی دریافت شده بود غیرقابل استفاده بود، لذا تأثیری در روند تحلیل داده‌ها و نتایج پژوهش متصور نمی‌شود. برای نمونه‌گیری این پژوهش از فرمول کوکران (رابطه ۱) استفاده شده است.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left[\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right]}$$

در فرمول کوکران N حجم جامعه است. آماره p درصد توزیع صفت در جامعه یعنی نسبت افرادی است که دارای صفت مورد مطالعه هستند. آماره q نیز درصد افرادی است که فاقد صفت مورد مطالعه هستند. به دلیل مشخص نبودن میزان p و q از حداکثر مقدار آن‌ها یعنی ۵۰٪ استفاده شد. آماره $z = t$ است. بنابراین، در سطح خطای ۵ درصد مقدار z برابر ۱/۹۶ و Z^2 برابر ۳/۸۴۱۶ است. مقدار d نیز تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین پژوهشگر برای وجود آن صفت در جامعه است. دقت نمونه‌گیری به این عامل بستگی دارد و به دلیل اینکه نمونه‌گیری دارای بیشترین دقت باشد از حداکثر مقدار d برابر ۵ درصد استفاده شد (اثنی‌عشری و همکاران، ۱۴۰۱). مطابق فرمول فوق با سطح خطای ۵ درصد حداقل حجم نمونه تقریباً برابر ۲۱۲ می‌باشد.

۳-۲. متغیرها و نحوه محاسبه آن‌ها

۳-۲-۱. فرهنگ نتیجه‌گرا

برای سنجش فرهنگ نتیجه‌گرا به پیروی از روش بیرد و همکاران (۲۰۰۴، ۲۰۰۷)؛ زانگ و همکاران (۲۰۱۵) و همچنین حدید و السید (۲۰۲۱)، از شاخص‌هایی مانند: روحیه رقابت با افراد، روحیه تأمین منفعت شخصی در اجرای وظایف، ایده‌آل‌گرایی در اجرای وظایف، روحیه الزام به حصول نتیجه در اجرای وظایف، عملگرایی در برخورد با مشکلات، استفاده شده است.

۳-۲-۲. فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

برای سنجش کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، به پیروی از حدید و السید (۲۰۲۱)، برای پاسخ‌های (گزینه‌های) ۱ تا ۳، مقدار ۰ [صفر] (بیانگر میزان و قصد پایین استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک) و برای گزینه‌های ۴ تا ۷، مقدار ۱ [یک] (مبنی بر میزان و قصد بیشتر استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک) لحاظ شده است.

۴. یافته‌های پژوهش

در این بخش، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از متغیرهای پژوهش ارائه شده‌اند.

نگاره ۱: توزیع فراوانی پاسخ‌گویان بر حسب جمعیت شناختی

موضوع		جنسیت		پست سازمانی				سطح تحصیلات		
		مرد	زن	رئیس حسابداری مدیریت	مدیر مالی	معاون مالی	سایر	کارشناسی	ارشد	دکتر
فراوانی	۱۴۴	۶۸	۳۸	۸۹	۱۳	۷۲	۷۴	۱۲۵	۱۳	
درصد	۶۷/۹	۳۲/۱	۱۷/۹	۴۲	۶/۱	۳۴	۳۴/۹	۵۹	۶/۱	
موضوع	گروه سنی			سوابق کاری				سطح مطالعه فن‌ها		
	زیر ۳۵ سال	بین ۳۶ تا ۵۰ سال	بیش از ۳۵ سال	کمتر از ۵ سال	بین ۵ تا ۱۵ سال	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	بیش از ۲۰ سال	بسیار	متوسط	اندک
فراوانی	۸۶	۱۰۷	۱۹	۳۵	۹۰	۴۸	۳۹	۳۴	۱۰۴	۷۴
درصد	۴۰/۶	۵۰/۵	۹	۱۶/۵	۴۲/۵	۲۲/۶	۱۸/۴	۱۶	۴۹/۱	۳۴/۹

نگاره ۲: توزیع فراوانی پاسخ به سؤال‌های تخصصی پاسخ‌گویان

مؤلفه	سؤالات	شاخص	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
فرهنگ نتیجه‌گرا	چه میزان سازمان خود را علاقه‌مند به رویکرد رقابت‌پذیری در سازمان می‌دانید؟	فراوانی	۶	۲۰	۳۱	۴۰	۴۲	۴۸	۲۵
		درصد	٪۳	٪۹	٪۱۵	٪۱۹	٪۲۰	٪۲۳	٪۱۲
	چه میزان سازمان خود را علاقه‌مند به روحیه تأمین منفعت شخصی در اجرای وظایف می‌دانید؟	فراوانی	۲۵	۳۲	۲۲	۳۷	۴۷	۲۶	۲۳
		درصد	٪۱۲	٪۱۵	٪۱۰	٪۱۷	٪۲۲	٪۱۲	٪۱۱
	چه میزان سازمان خود را علاقه‌مند به ایده‌آل‌گرایی در انجام وظایف می‌دانید؟	فراوانی	۲	۱۴	۳۳	۴۸	۵۱	۳۴	۳۰
		درصد	٪۱	٪۷	٪۱۶	٪۲۳	٪۲۴	٪۱۶	٪۱۴
	چه میزان سازمان خود را علاقه‌مند و دارای روحیه الزام به حصول نتیجه در اجرای وظایف می‌دانید؟	فراوانی	۳	۱۶	۳۶	۴۱	۳۷	۴۶	۳۲
		درصد	٪۱	٪۸	٪۱۷	٪۱۹	٪۱۷	٪۲۲	٪۱۵
	چه میزان سازمان خود را علاقه‌مند به عملگرایی در برخورد با مشکلات در حیطه سازمان می‌دانید؟	فراوانی	۱۵	۲۰	۳۲	۴۲	۴۴	۳۴	۲۵
		درصد	٪۷	٪۹	٪۱۵	٪۲۰	٪۲۱	٪۱۶	٪۱۲
فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	مدیریت هزینه‌یابی استراتژیک)	فراوانی	۷۹	۳۷	۴	۲۸	۳۳	۱۰	۲۱
		درصد	٪۳۷	٪۱۷	٪۲	٪۱۳	٪۱۶	٪۵	٪۱۰
	فن‌های مبتنی بر فعالیت	فراوانی	۸۰	۳۵	۴	۲۵	۴۰	۲۰	۷
		درصد	٪۳۸	٪۱۷	٪۲	٪۱۲	٪۱۹	٪۹	٪۳
	هزینه‌یابی طول عمر	فراوانی	۱۱۵	۱۴	۷	۳۲	۳۲	۷	۵
		درصد	٪۵۴	٪۷	٪۳	٪۱۵	٪۱۵	٪۳	٪۲
	هزینه‌یابی هدف	فراوانی	۷۵	۲۰	۳	۲۸	۵۵	۱۷	۱۴
		درصد	٪۳۵	٪۹	٪۱	٪۱۳	٪۲۶	٪۸	٪۷
	هزینه‌یابی کیفیت	فراوانی	۸۹	۱۳	۷	۳۴	۳۶	۲۰	۱۲
		درصد	٪۴۲	٪۶	٪۳	٪۱۶	٪۱۷	٪۹	٪۶
مدیریت هزینه محیط زیست	فراوانی	۱۱۰	۱۴	۲	۴۰	۲۲	۹	۱۵	
	درصد	٪۵۲	٪۷	٪۱	٪۱۹	٪۱۰	٪۴	٪۷	
ارزش افزوده اقتصادی	فراوانی	۶۴	۹	۳	۳۰	۵۴	۲۵	۲۷	
	درصد	٪۳۰	٪۴	٪۱	٪۱۴	٪۲۵	٪۱۲	٪۱۳	
نظارت بر موقعیت رقیب	فراوانی	۸۸	۱۴	۳	۲۹	۴۱	۲۶	۱۱	
	درصد	٪۴۲	٪۷	٪۱	٪۱۴	٪۱۹	٪۱۲	٪۵	
ارزیابی عملکرد رقیب	فراوانی	۸۶	۱۴	۲	۳۰	۴۵	۲۶	۹	
	درصد	٪۴۱	٪۷	٪۱	٪۱۴	٪۲۱	٪۱۲	٪۴	

مؤلفه	سؤالات	شاخص	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
تحلیل زنجیره ارزش	فراوانی	۹۲	۱۵	۲	۳۵	۳۸	۲۰	۱۰	
	درصد	%۴۳	%۷	%۱	%۱۷	%۱۸	%۹	%۵	
ارزیابی متوازن	فراوانی	۱۱۸	۲۰	۱	۳۳	۲۴	۹	۷	
	درصد	%۵۶	%۹	%۰	%۱۶	%۱۱	%۴	%۳	
تحلیل سود بخشی مشتری	فراوانی	۸۷	۱۸	۵	۲۰	۴۲	۱۹	۲۱	
	درصد	%۴۱	%۸	%۲	%۹	%۲۰	%۹	%۱۰	

با توجه به نگاره شماره (۱)، بیشترین فراوانی پاسخ‌گویان بر حسب جمعیت‌شناسی مربوط به مدیر مالی، سابقه کاری بین ۶ تا ۱۵ سال، مقطع کارشناسی ارشد و گروه سنی بین ۳۶ تا ۵۰ سال با سطح مطالعه متوسط فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و جنسیت مرد است. در ادامه این بخش، سؤال‌های تخصصی مورد بررسی قرار گرفته است. سؤال‌ها در طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای ارزیابی شده است که ۱ فاقد ارزش و ۷ نشان‌دهنده بیشترین ارزش بوده است. بیشترین فراوانی و درصد در هر سؤال، به صورت تیره نمایش داده شده است.

۴-۱. تحلیل الگوی بیرونی الگوی اندازه‌گیری

در نگاره (۳) نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای گویه‌های پرسشنامه را به تفکیک حوزه‌های قابلیت‌شناسایی و تصرف فرصت‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

نگاره ۳: تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای پنهان

مؤلفه	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	p-value	AVE	CR
فرهنگ نتیجه‌گرا	۱۲a	۰/۷۰۱	۰/۲۰۵	۳/۴۱۸	۰/۰۰۱	۰/۳۶۶	۰/۷۱۷
	۱۳a	۰/۱۶۳	۰/۲۷۶	۰/۵۸۹	۰/۵۵۶		
	۱۴a	۰/۷۱۸	۰/۱۸۲	۳/۹۳۵	۰/۰۰۰		
	۱۵a	۰/۶۸۳	۰/۲۲۵	۳/۰۴۴	۰/۰۰۲		
	۱۶a	۰/۵۷۲	۰/۲۲۸	۲/۵۱	۰/۰۱۲		
فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۱۲A	۰/۶۶۵	۰/۰۹۱	۷/۲۸۵	۰/۰۰۰	۰/۵۰۶	۰/۹۲۴
	۱۳A	۰/۵۳۳	۰/۰۸۸	۶/۰۵۹	۰/۰۰۰		
	۱۴A	۰/۷۱۳	۰/۰۷۵	۹/۴۸۸	۰/۰۰۰		
	۱۵A	۰/۷۷۴	۰/۰۷۴	۱۰/۴۶۷	۰/۰۰۰		

مؤلفه	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	p-value	AVE	CR
	۱۶A	۰/۷۶۴	۰/۰۷۵	۱۰/۱۳۲	۰/۰۰۰		
	۱۷A	۰/۶۲۱	۰/۱۲۵	۴/۹۵۷	۰/۰۰۰		
	۱۸A	۰/۷۱۵	۰/۱۰۶	۶/۷۶۴	۰/۰۰۰		
	۱۹A	۰/۷۵۱	۰/۰۹۳	۸/۰۴۱	۰/۰۰۰		
	۲۰A	۰/۷۵۵	۰/۰۹۱	۸/۳۳۱	۰/۰۰۰		
	۲۱A	۰/۷۹۳	۰/۰۰۸	۹/۹۰۴	۰/۰۰۰		
	۲۲A	۰/۶۹۲	۰/۱۰۲	۶/۷۷۵	۰/۰۰۰		
	۲۳A	۰/۷۱۸	۰/۰۸۵	۸/۴۸۳	۰/۰۰۰		

آمار نگاره (۳) نتایج تحلیل عاملی گویه‌های پرسشنامه را نشان می‌دهد، گویه‌هایی که دارای بارعاملی کمتر از ۰/۷، از سازه مورد نظر حذف شدند. براین اساس، پس از حذف گویه ۱۳، واریانس استخراج شده و روابی مرکب تمام سازه‌های مورد بررسی قرارگرفت و تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی مطلوب بوده و در سطح تشخیص ۰/۰۵ معنادار هستند (فورنل و لارکر (۱۹۸۱)).

۴-۲. آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش

در نگاره (۴)، به بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش و مؤلفه‌های مشمول در آن‌ها پرداخته شده است.

نگاره ۴: شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میانۀ	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
فرهنگ نتیجه‌گرا	۴/۴۶۵	۴/۴۰۰	۰/۹۱۶	۲/۲۰۰	۶/۶۰۰
فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۳/۰۶۲	۳/۲۵۰	۱/۴۶۰	۱/۰۰۰	۶/۵۸۳

با بررسی نتایج مندرج در نگاره (۴)، برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها شامل میانگین، انحراف معیار، کمترین و بیشترین نمایش داده شده است. آماره توصیفی نشان می‌دهد فرهنگ نتیجه‌گرا دارای میانگین ۴/۴۶۵ و میانۀ ۴/۴۰۰ است که اختلاف کم این دو شاخص نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. از جمله مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است.

هرچه میزان انحراف معیار یک توزیع آماری بیشتر باشد، نشان‌دهنده این است که این داده‌ها، دارای پراکندگی بیشتری هستند.

۴-۳. آمار استنباطی با فن حداقل مربعات جزئی

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش، از روش دو مرحله ای هالاند (۱۹۹۹) برای مدل - یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. مرحله اول شامل تعیین الگوی اندازه‌گیری از طریق برآورد روایی و پایایی است و مرحله دوم تعیین الگوی ساختاری از طریق تحلیل شاخص - های برازندگی، ضرایب تعیین و تحلیل مسیر است. در هر یک از این مراحل از نسخه ۳ نرم‌افزار اس‌پی‌اس‌اس و نسخه ۳ نرم‌افزار اسمارت پی‌اس‌اس استفاده شده است.

۴-۴. بررسی سازگاری درونی الگو

برای اندازه‌گیری پایایی الگو در PLS از شاخص پایایی ترکیبی^{۴۶} استفاده شده است. مقدار شاخص پایایی ترکیبی باید بیشتر از ۰/۷ باشد.

نگاره ۵: نتایج پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان پژوهش

پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	متغیر پنهان
۰/۷۶۵	۰/۷۰۵	فرهنگ نتیجه‌گرا
۰/۹۲۴	۰/۹۱۲	فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

طبق داده‌های نگاره (۵)، این ضرایب، همگی بیشتر از ۰/۷ است. بنابراین، سازگاری درونی الگو تأیید شده است.

۴-۵. بررسی اعتبار الگو

برای بررسی اعتبار (روایی) الگوهای اندازه‌گیری از دو روش اعتبار همگرا و اعتبار واگرا (افتراقی) استفاده شده است. اعتبار همگرا به این معناست که مجموعه شاخص‌ها، سازه اصلی را تبیین می‌کنند. حداقل واریانس استخراج شده معادل ۰/۵ بیانگر اعتبار همگرای کافی است، به این معنی که یک متغیر مکنون می‌تواند به‌طور میانگین بیش از نیمی از پراکندگی شاخص‌ها را تبیین کند.

نگاره ۶: نتایج متوسط واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش

متغیر پنهان	AVE
فرهنگ نتیجه‌گرا	۰/۵۲۲
فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۵۰۵

داده‌های نگاره (۶) نشان می‌دهد میزان اعتبار همگرایی تمامی متغیرهای پنهان بیشتر از ۰/۵ است. بنابراین، اعتبار همگرایی الگوی اندازه‌گیری تأیید شده است. اعتبار واگرا یا افتراقی نسبتاً یک مفهوم تکمیل کننده است و در الگوسازی مسیری PLS دو معیار فورنل - لارکر و آزمون بارهای عرضی برای آن مطرح شده است.

برای آزمون فورنل - لارکر باید، جذر واریانس استخراج شده را با همبستگی بین متغیرهای مکنون مقایسه کرد و باید جذر واریانس استخراج شده برای هر متغیر مکنون از مقدار همبستگی آن متغیر با دیگر متغیرها بیشتر باشد. اعداد روی قطر اصلی، جذر واریانس استخراج شده برای هر سازه را نشان می‌دهند (قنواتی، آذر و غلامزاده، ۱۳۹۱).

نگاره ۷: همبستگی سازه‌ها و جذر واریانس استخراج شده

متغیرها	۱	۲	۳
فرهنگ	۰/۷۴۵		
فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۲۰۱	۰/۷۱	
فرهنگ نتیجه‌گرا	۰/۴۸۴	۰/۲۲۲	۰/۷۲۲

همان‌گونه که در نگاره (۷)، مشاهده می‌شود، در بررسی تمام متغیرها جذر واریانس استخراج شده هر متغیر از مقدار همبستگی آن متغیر با دیگر متغیرها بیشتر است و می‌توان گفت روایی واگرایی الگوی اندازه‌گیری تأیید شده است.

۴-۶. تجزیه و تحلیل فرضیه پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین، فرضیه پژوهش (فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت دارد) بررسی می‌شود.

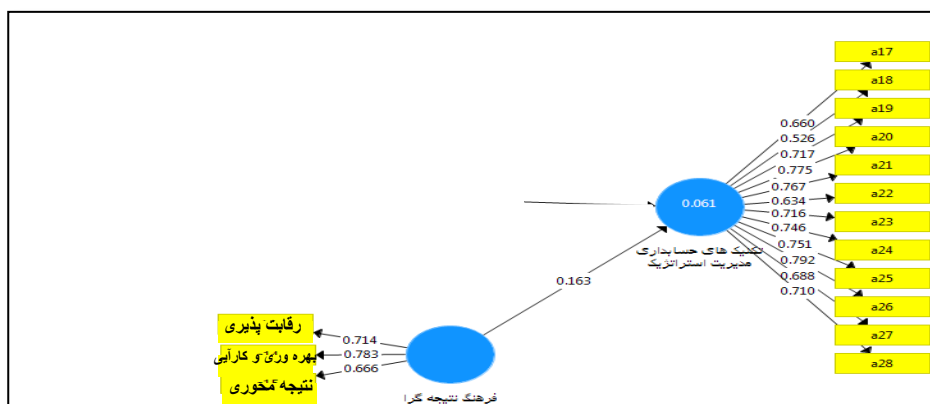
در بررسی تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، بر اساس مدل ساختاری و مطابق داده‌های نگاره (۸)، آماره t برای این ضریب برابر $۲/۰۰۶$ محاسبه شده است و از سطح معنی‌داری $۰/۰۵$ در آزمون یکطرفه با مقدار t برابر $۱/۶۴۵$ بیشتر است. بنابراین، این ضریب مسیر در سطح خطای $۰/۰۵$ معنی‌دار است، به همین دلیل این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید می‌باشد. به بیان دیگر، با افزایش فرهنگ نتیجه‌گرا، کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نیز افزایش می‌یابد.

نگاره ۸: ضریب مسیر و معناداری مرتبط با فرضیه

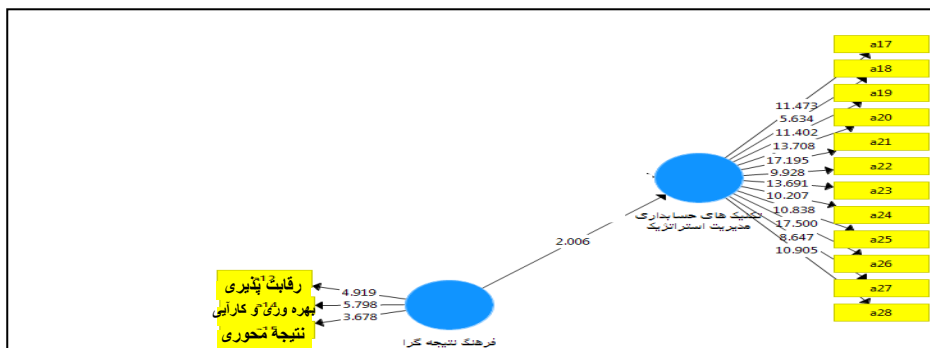
فرضیه	مسیر مستقیم	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	p	نتیجه
اول	فرهنگ نتیجه‌گرا $<$ فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۱۶۳	۰/۰۸۱	۲/۰۰۶	۰/۰۴۵	تأیید

۷-۳۴. برازش الگوی ساختاری

در این قسمت به بررسی الگوی ساختاری پرداخته شده است. در واقع، مرحله دوم در رویه هالاند^{۴۷} بهره‌گیری از تحلیل مسیر، ضریب تعیین و شاخص‌های برازندگی الگو است. شکل‌های ۱ و ۲، الگوی معادلات ساختاری و نمودار مسیر الگو پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱: الگوی ساختاری اول به همراه آماره‌های تی



شکل ۲: الگوی ساختاری اول به همراه ضرایب استاندارد شده

برای محاسبه شاخص برازش کلی الگوی GOF بصورت میانگین هندسی R^2 و میانگین مقادیر اشتراکی بصورت دستی محاسبه شده است.

$$\text{GOF} = \sqrt{\text{communalities}} \times R^2 \quad (\text{رابطه ۱})$$

مقدار ضریب شاخص نکویی برازش برای الگو ۰/۱۷۹ محاسبه شد که نشان‌دهنده برازش ضعیف الگو است. نتایج مسیرهای مورد بررسی در الگو، در نگاره (۹)، ارائه شده است.

نگاره ۹: نتایج بررسی الگوی مفهومی بر اساس الگوی ساختاری

مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	p
فرهنگ نتیجه‌گرا - فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۱۶۳	۰/۰۸۱	۲/۰۰۶	۰/۰۴۵

ضریب تعیین این الگو نیز برابر ۰/۰۶۱ است، به این معنی که ۶/۱ درصد از تغییرات متغیر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک توسط متغیرهای برونزا در الگو بیان می‌شود و باقی مانده ناشی از عواملی است که در الگو در نظر گرفته نشده است. همچنین، مسیر فرهنگ نتیجه‌گرا به کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مثبت و معنی‌دار ($p < ۰/۰۵$) است. این مسیر معنی‌دار است، زیرا مقدار آماره t برابر ۲/۰۰۶ به دست آمده است که بیشتر از مقدار بحرانی (۱/۶۴۵) است.

۴-۸. آزمون فرضیه‌های پژوهش به تفکیک ویژگی گروه‌های پاسخ‌دهنده

در این بخش به تفکیک آزمون فرضیه‌های پژوهش انجام می‌شود و در مورد پذیرش یا عدم پذیرش فرضیه بر اساس نتایج به دست آمده، تصمیم‌گیری می‌شود. الگوی مورد بررسی به تفکیک گروه جنسیتی، گروه تحصیلی، گروه‌های سطح مطالعه، سابقه کاری، پست‌های سازمانی و گروه‌های سنی، آزمون شد و نتایج معنی‌داری مسیرها در هر گروه در نگاره (۱۰) ارائه شده است.

نگاره ۱۰: خلاصه نتایج آزمون الگو در گروه‌های مختلف

گروه	مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌دار
کل	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۱۶۳	۰/۰۸۱	۲/۰۰۶	۰/۰۴۵
آزمون مدل در گروه‌های جنسیت					
مرد	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۱۱۱	۰/۱	۱/۱۱۱	۰/۲۶۷
زن	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۲۳۹	۰/۲۴۹	۰/۹۶	۰/۳۳۸
آزمون الگو در گروه‌های تحصیلی					
لیسانس	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۲۵۷	۰/۳۱۹	۰/۸۰۴	۰/۴۲۲
ارشد	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۲۲۶	۰/۰۹۲	۲/۴۵۱	۰/۰۱۵
دکتری	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۴۲-	۰/۴۸۱	۰/۸۷۳	۰/۳۸۳
آزمون الگو در گروه‌های مطالعه					
بسیار	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۴۰۸	۰/۲۲۲	۱/۸۴۲	۰/۰۶۶
متوسط	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۰۸۷	۰/۱۶۳	۰/۵۳۳	۰/۵۹۴
اندک	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۲۶۷	۰/۲۶۴	۱/۰۱	۰/۳۱۳
آزمون الگو در گروه‌های سابقه کار					
کمتر از ۵ سال	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۱۶۹	۰/۲۸	۰/۶۰۲	۰/۵۴۸
بین ۶ تا ۱۵ سال	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۰۸۱	۰/۱۸	۰/۴۵	۰/۶۵۳
بین ۱۶ تا ۲۰ سال	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۲۹۸	۰/۱۷۵	۱/۷۰۹	۰/۰۸۸
بیش از ۲۰ سال	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۳۸۲	۰/۳	۱/۲۷۴	۰/۲۰۳
آزمون مالگو در گروه‌های پست سازمانی					
رئیس حسابداری مدیریت	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۱۵۵	۰/۲۲۴	۰/۶۹۲	۰/۴۸۹
مدیرمالی	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۱۷۹-	۰/۲۹	۰/۶۱۸	۰/۵۳۷
معاون مالی	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۷۵۳	۰/۳۱۴	۲/۴	۰/۰۱۷
سایر	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۱۸۶	۰/۱۳۲	۱/۴۱۵	۰/۱۵۸
آزمون الگو در گروه‌های سنی					

گروه	مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌دار
زیر ۳۵ سال	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	-۰/۳۰۳	۰/۳۰۳	۰/۹۹۹	۰/۳۱۸
بین ۳۶ تا ۵۰ سال	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۰/۲۸۸	۰/۱۱۲	۲/۵۸۳	۰/۰۱
بیش از ۵۰ سال	فرهنگ نتیجه‌گرا -< فن‌ها	۱/۰۸	۰/۲۹۸	۳/۶۲۷	۰/۰۰۰

نتایج بررسی تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نشان داد، این مسیر در کل نمونه معنی‌دار بوده است. این یافته نشان می‌دهد، با افزایش فرهنگ نتیجه‌گرا، استفاده از کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نیز افزایش یافته است.

۹-۴. مقایسه زوجی نتایج پژوهش در گروه‌های جنسیتی

به منظور مقایسه میانگین متغیرهای پژوهش در دو گروه جنسیتی، ابتدا شاخص‌های توزیع شامل کشیدگی و چولگی محاسبه می‌شود تا نرمال بودن توزیع متغیرها مشخص شود. سپس، آزمون مناسب پارامتری یا ناپارامتری انتخاب می‌شود.

نگاره ۱۱: بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش به تفکیک گروه‌های جنسیت

ضریب کشیدگی		ضریب چولگی		متغیر
		زن	مرد	
زن	مرد	زن	مرد	فرهنگ نتیجه‌گرا
۰/۱۹۵-	۰/۷۱۰-	۰/۰۳۹	۰/۰۹۲	
زن	مرد	زن	مرد	استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک
۱/۰۷۵-	۱/۱۳۲-	۰/۴۲۰	۰/۰۲۶	

مطابق نگاره (۱۱)، مقدار چولگی مشاهده شده برای متغیرها، در بازه (۲، -۲) قرار دارد. یعنی از لحاظ کجی، متغیرهای پژوهش نرمال بوده و توزیع آن متقارن است. مقدار کشیدگی متغیرها نیز در بازه (۱۰، -۱۰) قرار دارد (کلین^{۴۸}، ۲۰۱۱). این موضوع نشان می‌دهد تمامی توزیع متغیرها از کشیدگی نرمال برخوردار هستند. با توجه به نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی در گروه‌های جنسیت، می‌توان از آزمون پارامتری t برای مقایسه میانگین این متغیرها در دو گروه مردان و زنان استفاده کرد که نتایج این مقایسه در نگاره (۱۲) ارائه شده است.

نگاره ۱۲: نتایج مقایسه میانگین متغیرها در دو گروه جنسیتی با آزمون t

آزمون تی		آزمون لون		انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه	متغیر	
p-value	درجه آزادی	p-value	آماره آزمون						
۰/۰۱۹	۲۱۰	۲/۳۵۴	۰/۰۵۶	۳/۷۰۵	۰/۹۵	۴/۵۷	۱۴۴	مرد	فرهنگ نتیجه-گرا
					۰/۸۰	۴/۳۵	۶۸	زن	
۰/۱۷۰	۲۱۰	۱/۳۷۸	۰/۲۵۱	۱/۳۲۶	۱/۵۰	۳/۱۶	۱۴۴	مرد	فن‌های استراتژیک
					۱/۳۷	۲/۸۶	۶۸	زن	

در آزمون تی دو نمونه مستقل، لازم است ابتدا برابری واریانس گروه‌ها مورد بررسی قرار گیرد و اگر واریانس‌ها برابر بود، از آماره آزمون تی با فرض برابری واریانس‌ها استفاده شود. در غیر این صورت، از آماره آزمون تی با فرض نابرابری واریانس‌ها استفاده شود. در نگاره شماره (۹) نتایج آزمون لون نیز ارائه شده است که برابری واریانس‌ها را مورد آزمون قرار می‌دهد. با توجه به نتایج حاصل، از آماره آزمون تی با فرض برابری واریانس‌ها استفاده شده است. نتایج به دست آمده از مقایسه متغیرها در گروه‌های جنسیتی توسط آزمون تی نشان می‌دهد تفاوت معنی‌داری بین متغیرها در دو جنسیت در متغیر فرهنگ نتیجه‌گرا وجود دارد، زیرا p-value در این آزمون کمتر از ۰/۰۵ است و فرض صفر آزمون مبنی بر برابری میانگین در دو گروه رد می‌شود. به طوری که اعتقاد به تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در مردان به طور معنی‌داری بیشتر از زنان است.

۴-۱۰. مقایسه متغیرهای پژوهش در گروه‌های سنی

به منظور مقایسه میانگین متغیرهای پژوهش در دو گروه سنی، ابتدا شاخص‌های توزیع شامل کشیدگی و چولگی محاسبه شده است، تا نرمال بودن توزیع متغیرها مشخص شود. سپس، آزمون مناسب پارامتری یا ناپارامتری انتخاب شده است.

نگاره ۱۳: بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش به تفکیک گروه‌های سنی

متغیر	ضریب چولگی			ضریب کشیدگی		
	زیر ۳۵ سال	بین ۳۶ تا ۵۰ سال	بیش از ۵۰ سال	زیر ۳۵ سال	بین ۳۶ تا ۵۰ سال	بیش از ۵۰ سال
فرهنگ نتیجه‌گرا	۰/۰۳۳-	۰/۱۸۳	۰/۷۶۶	۰/۶۰۹-	۰/۶۸۲-	۰/۲۴۲-
فن‌های استراتژیک	۰/۴۳۶	۰/۱۶۵	۱/۶۴۹-	۱/۲۰۶-	۰/۹۴۲-	۵/۳۹۴

مقادیر کمتر از ۲ برای قدر مطلق ضریب چولگی و مقادیر قدر مطلق کمتر از ۱۰ برای ضرایب کشیدگی به لحاظ نرمال بودن متغیرها قابل قبول هستند (کلین، ۲۰۱۱). همان‌طور که در نگاره (۱۳) ملاحظه می‌شود، برای همگی متغیرهای پژوهش، مقادیر ضرایب کشیدگی و ضرایب چولگی در محدوده مزبور قرار دارد. لذا نرمال بودن آن‌ها مورد تأیید قرار می‌گیرد. با توجه به نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی در گروه‌های سنی، می‌توان از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه برای مقایسه میانگین این متغیرها در سه گروه سنی استفاده کرد. نتایج این بررسی در نگاره (۱۴) ارائه شده است.

نگاره ۱۴: نتایج مقایسه میانگین متغیر بین گروه‌های سنی با استفاده از آنالیز واریانس یک طرفه

متغیر	گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون	درجه آزادی	p-value
فرهنگ نتیجه‌گرا	زیر ۳۵ سال	۸۶	۴/۴۶	۰/۹۸	۰/۲۶۷	(۲ و ۲۰۹)	۰/۷۶۶
	بین ۳۶ تا ۵۰ سال	۱۰۷	۴/۴۴	۰/۸۵			
	بیش از ۵۰ سال	۱۹	۴/۶۱	۱/۰۱			
استفاده از فن‌های حسابداری استراتژیک	زیر ۳۵ سال	۸۶	۲/۵۹	۱/۳۲	۱۵/۰۲۹	(۲ و ۲۰۹)	۰/۰۰۰
	بین ۳۶ تا ۵۰ سال	۱۰۷	۳/۱۹	۱/۴۹			
	بیش از ۵۰ سال	۱۹	۴/۴۴	۰/۷۶			

توجه به نتایج آنالیز واریانس یک طرفه ملاحظه می‌شود که p-value آزمون برای متغیر فرهنگ نتیجه‌گرا بیشتر از ۰/۰۵ است. این موضوع نشان دهنده برابری میانگین فرهنگ نتیجه‌گرا در گروه‌های سنی است.

۴-۱۱. مقایسه زوجی نتایج پژوهش در گروه‌های پست سازمانی

به منظور مقایسه میانگین متغیرهای پژوهش در دو گروه پست سازمانی، ابتدا شاخص‌های توزیع شامل کشیدگی و چولگی محاسبه می‌شود تا نرمال بودن توزیع متغیرها مشخص شود. سپس، آزمون مناسب پارامتری یا ناپارامتری انتخاب می‌شود.

نگاره ۱۵: بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش به تفکیک پست سازمانی

متغیر	ضریب چولگی				ضریب کشیدگی			
	رئیس حسابداری مدیریت	مدیر مالی	معاون مالی	سایر	رئیس حسابداری مدیریت	مدیر مالی	معاون مالی	سایر
فرهنگ نتیجه‌گرا	-۰/۳۸۵	۰/۲۸۸	۰/۰۴۴	۰/۱۲۸	-۰/۴۸۰	-۰/۲۵۱	-۱/۱۳۴	-۰/۴۸۸
فن‌های استراتژیک	۰/۴۴۱	-۰/۲۰۶	-۰/۲۷۵	۰/۲۶۶	-۱/۳۸۶	-۱/۲۷۲	-۱/۲۱۸	-۱/۲۱۰

مقادیر کمتر از ۲ برای قدر مطلق ضریب چولگی و مقادیر قدر مطلق کمتر از ۱۰ برای ضرایب کشیدگی به لحاظ نرمال بودن متغیرها قابل قبول هستند. همان‌طور که در نگاره (۱۵) ملاحظه می‌شود، برای همگی متغیرهای پژوهش، مقادیر ضرایب کشیدگی و ضرایب چولگی در محدوده مزبور قرار دارد. لذا، نرمال بودن آن‌ها مورد تأیید قرار می‌گیرد. باتوجه به نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی در گروه‌های سنی، می‌توان از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه برای مقایسه میانگین این متغیرها در سه گروه پست سازمانی استفاده کرد. نتایج این بررسی در نگاره (۱۶) ارائه شده است.

نگاره ۱۶: نتایج مقایسه میانگین متغیر بین گروه‌های پست سازمانی با استفاده از آنالیز واریانس

یک طرفه

متغیر	گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون	درجه آزادی	p-value
فرهنگ نتیجه‌گرا	رئیس حسابداری مدیریت	۳۸	۴/۶۸	۰/۹۹	۳/۳۱۳	(۳ و ۲۰۸)	۰/۰۲۱
	مدیر مالی	۸۹	۴/۲۹	۰/۸۲			
	معاون مالی	۱۳	۴/۹۸	۱/۰۲			
	سایر	۷۲	۴/۴۷	۰/۹۲			

متغیر	گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون	درجه آزادی	p-value
استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	رئیس حسابداری مدیریت	۳۸	۲/۴۷	۱/۳۶	۵/۱۰۹	(۳ و ۲۰۸)	۰/۰۰۲
	مدیر مالی	۸۹	۳/۱۱	۱/۳۴			
	معاون مالی	۱۳	۴/۲۲	۱/۷۱			
	سایر	۷۲	۳/۱۰	۱/۴۸			

با توجه به نتایج آنالیز واریانس یک طرفه ملاحظه می‌شود p-value آزمون برای متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است. این موضوع نشان می‌دهد نظرات در گروه‌های پست سازمانی درباره میزان تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، متفاوت است، برای بررسی دو به دوی این گروه‌ها از آزمون‌های تعقیبی استفاده شده است.

نگاره ۱۷: نتایج مقایسه میانگین دو به دو در بین گروه‌های پست سازمانی با استفاده از آزمون

توکی

متغیر	گروه مینا	گروه مورد مقایسه	تفاوت میانگین‌ها	خطای معیار	p-value
فرهنگ نتیجه‌گرا	رئیس حسابداری مدیریت	مدیر مالی	۰/۳۹۴۳	۰/۱۷۴۶	۰/۱۱۱
		معاون مالی	۰/۳۰۰۴-	۰/۲۸۹۵	۰/۷۲۸
		سایر	۰/۲۱۳۴	۰/۱۸۰۷	۰/۶۳۹
	مدیر مالی	رئیس حسابداری مدیریت	۰/۳۹۴۳-	۰/۱۷۴۶	۰/۱۱۱
		معاون مالی	*۶۹۴۷۳-	۰/۲۶۷۵	۰/۰۴۹
		سایر	۰/۱۸۰۹-	۰/۱۴۲۸	۰/۵۸۵
	معاون مالی	رئیس حسابداری مدیریت	۰/۳۰۰۴	۰/۲۸۹۵	۰/۷۲۸
		مدیر مالی	*۶۹۴۷۳.	۰/۲۶۷۵	۰/۰۴۹
		سایر	۰/۵۱۳۸	۰/۲۷۱۵	۰/۲۳۵
	سایر	رئیس حسابداری مدیریت	۰/۲۱۳۴-	۰/۱۸۰۷	۰/۶۳۹
		مدیر مالی	۰/۱۸۰۹	۰/۱۴۲۸	۰/۵۸۵
		معاون مالی	۰/۵۱۳۸-	۰/۲۷۱۵	۰/۲۳۵
استفاده از فن‌های حسابداری	رئیس	۰/۶۳۸۰-	۰/۲۷۵۰	۰/۰۹۷	
	معاون مالی	*۱/۷۴۴۲۶-	۰/۴۵۵۹	۰/۰۰۱	

متغیر	گروه مبنا	گروه مورد مقایسه	تفاوت میانگین‌ها	خطای معیار	p-value
حسابداری استراتژیک	مدیریت	سایر	۰/۶۲۹۳-	۰/۲۸۴۵	۰/۱۲۳
	مدیرمالی	رئیس حسابداری مدیریت	۰/۶۳۸۰	۰/۲۷۵۰	۰/۰۹۷
معاون مالی		۰/۱۰۶۲۷*	۰/۴۲۱۳	۰/۰۴۶	
مدیرمالی	معاون مالی	سایر	۰/۰۰۸۷	۰/۲۲۴۹	۱/۰۰۰
		رئیس حسابداری مدیریت	۱/۷۴۴۲۶*	۰/۴۵۵۹	۰/۰۰۱
		مدیرمالی	۱/۱۰۶۲۷*	۰/۴۲۱۳	۰/۰۴۶
سایر	مدیرمالی	سایر	۱/۱۱۴۹۴*	۰/۴۲۷۶	۰/۰۴۸
		رئیس حسابداری مدیریت	۰/۶۲۹۳	۰/۲۸۴۵	۰/۱۲۳
	سایر	مدیرمالی	۰/۰۰۸۷-	۰/۲۲۴۹	۱/۰۰۰
		معاون مالی	۱/۱۱۴۹۴-	۰/۴۲۷۶	۰/۰۴۸

نتایج مندرج در نگاره (۱۷) نشان می‌دهد افراد در پست معاون مالی، به‌طور معنی‌داری نسبت به افراد در پست مدیر مالی، اعتقاد بیشتری به تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارند اما، تفاوت دیدگاهی با دیگر افراد در پست‌های سازمانی ندارند. همچنین، میزان استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در گروه بیش از ۵۰ سال به‌طور معنی‌داری بیش از دو گروه دیگر بوده است. به‌بیانی دیگر، با افزایش سن، استفاده از این فن‌ها افزایش یافته است و تفاوت معنی‌داری بین دوه‌دوی گروه‌ها وجود داشته است.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

۵-۱. نتیجه‌گیری

فرهنگ سازمانی به عنوان قواعد و ارزش‌های مشترکی تعریف می‌شود که انتظاراتی را در مورد نگرش‌ها و رفتار مناسب اعضای گروه به وجود می‌آورد. برخی پژوهشگران معتقدند فرهنگ نتیجه‌گرا نقش مهمی در کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارد (اکس و گریو ۲۰۱۷؛ برو ۲۰۰۷؛ مارکس و فیفر، ۱۹۸۳). علاوه‌براین، حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یکی از سیستم‌های تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری، نقشی اساسی در افزایش کارایی منابع اقتصادی و تخصیص بهینه و عادلانه ثروت دارد. بنابراین، شرکت‌های ایرانی نیز به منظور ورود به بازارهای خارجی و حتی داخلی و ماندگاری در آنها به خصوص در شرایط امروزی جامعه، چاره‌ای جز اندیشیدن به پیاده‌سازی و اجرای روش‌های مناسب فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ندارند.

با توجه به آمار توصیفی در نگاره ۲ پژوهش می‌توان دریافت که علاقه‌مندی به رویکرد رقابت-پذیری و روحیه الزام به حصول نتیجه در اجرای وظایف در سازمان، بیشتر است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که از نظر پاسخ‌دهندگان رقابت‌پذیری و نتیجه محوری در سازمان‌ها و شرکت‌های ایرانی بیشتر از سایر علاقه‌مندی‌ها تأکید شده است، اگرچه از نگاه مشارکت‌کنندگان، علاقه‌مندی به روحیه تأمین منفعت شخصی در اجرای وظایف و ایده‌آل‌گرایی در انجام وظایف نیز تأثیرگذار است ولی به تنهایی کافی نبوده است. در واقع عوامل اصلی برای فرهنگ نتیجه‌گرا همان رقابت-پذیری و نتیجه محوری بوده است که این موضوع همسو با پژوهش‌های حدید و السید (۲۰۲۱) می‌باشد.

یافته‌ها، همان‌گونه که در نگاره ۱۰ ارائه شده است، نشان می‌دهد که این مسیر در کل نمونه معنی‌دار است، بنابراین یافته‌ها نشان می‌دهد، با افزایش فرهنگ نتیجه‌گرا استفاده از کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نیز افزایش می‌یابد. به‌نظر اعضای مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، فرهنگ نتیجه‌گرا بر افزایش کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت و معناداری دارد. در پژوهش حدید و السید (۲۰۲۱) نیز فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، تأثیر مثبت و مستقیم دارد.

نتایج مندرج در نگاره ۱۷ نشان می‌دهد افراد در پست معاون مالی، به‌طور معنی‌داری نسبت به افراد در پست مدیر مالی، اعتقاد بیشتری به تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارند اما، تفاوت دیدگاهی با دیگر افراد در پست‌های سازمانی ندارند. همچنین، میزان استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در گروه بیش از ۵۰ سال به‌طور معنی‌داری بیش از دو گروه دیگر بوده است. به‌بیانی دیگر، با افزایش سن، استفاده از این فن‌ها افزایش یافته است.

براساس نظر مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، فرهنگ سازمانی با محوریت فرهنگ نتیجه‌گرا و همچنین با رویکرد رقابت‌پذیری، نتیجه‌محوری، بهره‌وری و کارایی در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیرپذیر بوده‌اند. بنابراین، از دیدگاه آزمودنی‌ها، نتایج پژوهش حاضر تا حدودی موافق و همسو با نتایج پژوهش‌های پیشین از قبیل (حدید و السید، ۲۰۲۱؛ ژانگ، ۲۰۱۵؛ و بیرد، ۲۰۰۴) می‌باشد.

۵-۲. پیشنهادها و محدودیت‌ها

فرهنگ سازمانی با محوریت نتیجه‌گرا اطلاعات مفیدی در خصوص افزایش بهره‌وری و کارایی و همچنین ایجاد رقابت و دستیابی به اهداف تولید مطلوب را در اختیار مدیران قرار می‌دهد تا با اتخاذ راهبردهای اصولی و شیوه‌های مناسب باعث استفاده بهینه از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک برای ارتقا سیستم‌های نوین که تأثیرپذیری از فرهنگ سازمانی دارند، خواهد شد. یکی از زمینه‌های تحقق این اهداف استفاده از ارکان راهبری است که منطبق با نیازهای روز سازمانی و برخورداری از ویژگی‌های فرهنگ سازمانی نتیجه‌گرا است. به طوری که با ایجاد فرهنگ و کارگروهی، زمینه را برای تغییر و بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک متناسب با اهداف سازمانی فراهم آورند. بنابراین، با توجه به یافته‌های این پژوهش، به مدیران پیشنهاد می‌شود، برخی از مؤلفه‌های فرهنگ نتیجه‌گرا شامل، ویژگی‌های حاکم بر سازمان، رهبری سازمان، مدیریت کارکنان، انسجام سازمانی، تأکید راهبردی، معیار موفقیت، که در ترکیب با یکدیگر، در مجموع می‌توانند انعکاسی از ارزش‌های اساسی یک سازمان مانند؛ رقابت‌پذیری، بهره‌وری و کارایی، وظیه محوری، را اصلاح و تقویت نمایند، زیرا این موضوع، افزون بر ایجاد مزایای متعدد برای سازمان باعث بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در سازمان خواهد شد. به‌طور عمده در این پژوهش رؤسای حسابداری مدیریت و مدیران و معاونان مالی مورد نظرستجی قرار گرفتند. در پژوهش‌های آینده با در نظر گرفتن ارکان راهبری سازمان که یکی از ذینفعان اصلی شرکت هستند به عنوان مشارکت‌کنندگان می‌توان پژوهش را انجام داد و نتایج حاصل را با نتایج این پژوهش مقایسه و تجزیه و تحلیل کرد. با توجه به اهمیت روزافزون و کاربردی فرهنگ سازمانی، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، تأثیر فرهنگ سازمانی بر روی موارد رفتاری در حسابداری مدیریت استراتژیک مورد مطالعه قرارگیرد. همچنین، مطالعه جریات هر یک از گرایش‌های فرهنگ سازمانی مدل کامرون و کوئین به منظور یافتن عوامل در تعیین گرایش فرهنگ سازمانی در استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک انجام شود.

علی‌رغم اجرای کنترل‌های لازم در طراحی و توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه برای کاهش خطرات مربوط به گردآوری پاسخ‌ها اما داده‌های بدست آمده بر اساس نگرش ذهنی پاسخ‌دهندگان و مشارکت‌کنندگان بدست آمده است. لذا، ممکن است از اندازه واقعی فاصله داشته باشد. مضاف براین با تلاش‌های انجام شده برای گردآوری پرسشنامه، تعداد ۲۲۳ پرسشنامه دریافت و جمع‌آوری شد. بنابراین در صورت مشارکت بیشتر، به‌طور قطع نتایج بسیار قابل‌اتکاتری حاصل

می‌شد. بنابراین، در تعمیم یافته‌های حاصل از این پژوهش می‌بایست احتیاط لازم به عمل آید.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|-------------------------------------|
| 1. Ahmed Asif | 2. Erserim |
| 3. Quynhthu | 4. Hadid & Al-Sayed |
| 5. Alamri, Pavlatos & Kostakis | 6. Turner, Way & Hodari |
| 7. Cravens & Guilding | 8. Baird |
| 9. Gupta & Salter | 10. Ax & Greve |
| 11. Naranjo-Gil | 12. Dunk |
| 13. Pikturaitė & Pauzoliene | 14. Cameron & Quinn |
| 15. Innovation-oriented culture | 16. outcome-oriented culture |
| 17. Clan Culture | 18. Hierarchy Culture |
| 19. Outcome-oriented culture | 20. Oliver Williamson |
| 21. Bill Ouchi | 22. Market culture |
| 23. Guner | 24. O'Reilly |
| 25. Thorsten Büschgens, et al. | 26. Gallagher et al. |
| 27. Simmonds | 28. Guilding et al. |
| 29. Cadez & Guilding | 30. Activity-based Techniques (ABT) |
| 31. Cravens | 32. Tayles |
| 33. Cravens & Guilding | 34. Cinquini & Tenucci |
| 35. Oboh & Ajibolade | 36. Pavlatos & Kostakis |
| 37. Rashid, Mohobbot Ali & Mahboob Hossain | 38. Nguyen |
| 39. Ngoc Hung Tran | 40. Babajide Michael |
| 41. Hulland | 42. Cronbach alpha |
| 43. Composite reliability | 44. Convergent Validity |
| 45. Discriminant Validity | 46. Composite reliability |
| 47. Haland procedures | 48. Kline |

منابع

الف. فارسی

- اثنی عشری، حمیده؛ غلامی فتیده، اشکان؛ هوشمند، عباس. (۱۴۰۱). شکاف آموزشی و کیفیت حسابداری. دانش حسابداری مالی، ۹(۴)، ۹۵-۱۲۱.
- احدیان پور پروین، دنیا؛ حجازی فرمند، ندا و علیفری، ملیحه. (۱۳۹۹). تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد شرکت با میانجیگری سیستم‌های حسابداری مدیریت، مجله مدیریت فرهنگی، ۱۳(۸).
- بنائی خلیل آباد، مریم؛ پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۶). تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۴): ۱۷۷ - ۲۰۱.

حاجیهها، زهره؛ خراط زاده، محدثه. (۱۳۹۳)، رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصل نامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۷(۲۰).

رحمانی، علی؛ بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸)، حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۳۱): ۱۸۱-۲۰۴.

علیزاده اقدم، صونا؛ سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۳۹۹)، ارائه چارچوبی برای حسابداری مدیریت گزهای گلخانه‌ای، مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۲(۱)، صفحات ۲۶۲-۲۳۹.

سجادی، سیدحسین؛ اثنی عشری، حمید؛ شاکری، اکبر. (۱۴۰۲). تأثیر فرهنگ نوآوری‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۱)، ۲۷-۱.

سرفراز منصور؛ اسدی، غلامحسین، باغومیان، رافیک؛ اثنی عشری، حمیده (۱۴۰۱). مسئولیت اجتماعی و گزارشگری آن در شرکت‌های دارویی: با تاکید بر اقدام‌های مسئولیت‌پذیرانه مرتبط با ویروس کرونا. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری؛ ۷(۱۳): ۳۶۱-۳۹۸.

قنواتی، مهدی؛ آذر، عادل و غلامزاده، رسول. (۱۳۹۱)، مدل‌سازی مسیری - ساختاری در مدیریت: کاربرد نرم افزار SmartPLS، تهران: انتشارات نگاه دانش.

لاری دشت بیاض، محمود؛ یاسینی، احسان؛ صفایی مهر، مسعود. (۱۳۹۳)، حسابداری مدیریت استراتژیک، کنفرانس بین المللی مدیریت در قرن ۲۱.

محمد اسمعیلی، ندا. (۱۳۹۷)، شناسایی مکانیسم‌های توسعه فرهنگ مشتری مداری در سازمان (مورد مطالعه: سه شرکت از گروه مپنا). پژوهش‌های مدیریت عمومی، صفحات ۲۵۰-۲۷۴.

ناصری، احمد؛ جوادی، سید علی. (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی و سیستم‌های ارزیابی عملکرد در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران، مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۲(۵)، صفحات ۱۳۱-۱۶۸.

نمازی، محمد (۱۴۰۲). حسابداری مدیریت استراتژیک از تئوری تا عمل. انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).

ب. انگلیسی

- Ax, C., & Greve, J.(2017). Adoption of management accounting innovations: organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59-74.
- Asif, A.(2010). Fifty Two Tools of Management Accounting. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1654466> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1654466>.
- Ahdian, P. D., Hijazi, F. N., Alifari, M.(2019). The effect of organizational culture on company performance with the mediation of management accounting systems. *Journal of Cultural Management*, 13(8).(in persian).
- Alizadeh Aghdam, S., Soleymani Amiri, G.(2020). A Framework for Greenhouse Gases Management Accounting. *Journal of Accounting Advances*, 12(1), 239-262. (in persian).
- Asnaashari, H., Safarzadeh, M.H., Kheirollahi, A. and Hashemi, S. (2023), The effect of auditors' work stress and client participation on audit quality in the COVID-19 era, *Journal of Facilities Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Asnaashari, H., Gholami Fatideh, A., & Hooshmand, A. (2022). Education gaps and audit quality. *Financial Accounting Knowledge*, 9(4), 95-121 (in persian).
- Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. *The International Journal of Accounting*, 53(3), 167-182.
- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R.(2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15-(4), 383-399.
- Babajide, M.O.(2013). Strategic cost management as a recession survival tool in the Nigerian manufacturing and financial service industries. *Research journal of finance and accounting*, 4(11).
- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R.(2007).Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting Financ*, 47(1), 47-67.
- Baird, K., Su, S., & Tung, A.(2018). Organizational culture and environmental activity management. *Business Strategy Environ*, 27(3), 403-414.
- Banai, K.M., Pourzmani, Z.(2016). the effect of cultural factors on the implementation of international financial reporting standards. *Experimental Accounting Research*, 6(24), 177-201.(in Persian).

- Cameron, K.S., & Quinn, R.E.(2006). Diagnosing and Changing Organizational Culture. *The Jossey-Bass Business & Management Series*.
- Cadez, S., & Guilding, C.(2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting Organizations and Society*, 33(8), 836-63
- Cadez, S., & Guilding, C.(2012).Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 12(3), 484-501.
- Cinquini, L., & Tenucci, A.(2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal Accounting Organization*, 6-(2), 228-259.
- Cinquini, L., & Tenucci, A.(2007). Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really\strategy-driven?Evidence from a survey. *MPRA Paper*, 3, 11819.
- Daghani, R., Nasr, M., & Khanbeigi, M. A. (2011). Productivity, new paradigm for management, accountant and business environment. *International journal of business and management*, 6(6), 247.262
- Erserim, A.(2012). The Impacts of organizational culture, firm's characteristics and external environment of firms on management accounting practices: an empirical research on industrial firms in Turkey. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 62, 372-376.
- Guner, B. D.(2001). Can organizational behavior explain the export intention of firms? The effects of organizational culture and ownership type. *International Business Review*, 10(1), 71-89.
- Guilding, C., Cravens, K.S., & Tayles, M.(2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- Gallagher, S., Brown ,Ch., & Brown , L.(2008). A Strong Market Culture Drives Organizational Performance and Success. *Published online in Wiley InterScience* (www.interscience.wiley.com). DOI 10.1002/ert.20185.
- Hadid, W., & Al-Sayed, M.(2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725.
- Hulland, J.(1999).Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies. *Strategic Management Journal* 20(2),195-204.
- Hajiha, Z., Kharatzadeh, M.(2014). The relationship between organizational

- culture and the application of management accounting innovations in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Management accounting scientific research quarterly*, 7(20). (in Persian).
- Hung, T.N.(2023). Factors impacting strategic management accounting adoption: Empirical evidence from an emerging market. *International Journal of Innovative Research and Scientific Studies*, 6(3), 710-717.
- Lari, Dashtebayaz, M., Yasini, E., & Safai, M.M.(2014). Strategic Management Accounting. *International Conference on Management in the 21st Century*. (in Persian).
- Mohammad Esmaili, N.(2017). identifying the mechanisms of customer-oriented culture development in the organization (case study: three companies from Mapna Group). *Public Management Research*, 274-250. (in Persian).
- Nguyen, N.Ph.(2018).Performance implication of market orientation and use of management accounting systems The moderating role of accountants' participation in strategic decision making. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 25(1), 33-49.
- Namazi, M. (2023). Strategic management accounting from theory to practice. *Publications of the Organization for the Study and Compilation of University Humanities Books (Samt)*. (in Persian)
- Naranjo-Gil, D., Maas, V.S., & Hartmann, F.G.H.(2009).How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. *European accounting review*, 18 (4), 667-695.
- Naseri, A., Javadi, S.A.(2013). Investigating the relationship between organizational culture and performance evaluation systems in Production companies of Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Advances*, 5(2): 131-168. (in Persian).
- O'Reilly, C., et al.(1991). People and Organizational Culture: A Profile Comparison Approach to Assessing Person-Organization Fit. *Academy of Management Journal*, 34(3), 487-516.
- O'Reilly, C., et al.(2006).People and Organizational Culture: A Profile Comparison Approach to Assessing Person-Organization Fit. *Academy of Management Journal*, <http://www.jstor.org/> Fri Aug 18 11:42:59.
- Speklé, R.F., & Widener, S.K.(2018).Challenging issues in survey research: Discussion and suggestions. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 3-21
- Quynhthu, N.(2011).The Relationship Between Corporate Culture And Use of Management Accounting innovation in Vietnamese Companies: A Study

- Of Techcom Bank. *Raduation project*. 10(4),1-86.
- Qanawati, M., Azar, A., Gholamzadeh, R.(2017). path-structural modeling in management: application of SMARTPLS software. *Tehran: Negah Danesh Publications*. (in Persian).
- Rashid, Md. M., Mohobbot, Md. A., & Dewan M.H. (2020).Revisiting the relevance of strategic management accounting research. *PSU Research Review*,4(2), 129-148 Emerald Publishing Limited 2399-1747 DOI 10.1108/PRR-11-2019-0034.
- Rahmani, A., & Bahirai, A.(2018). organizational culture audit in Iran. *Experimental Accounting Research*, 8(31),181-204.(in Persian).
- Sarfaraz, M., Assadi, G. H., Baghoumian, R., & Asnaashari, H. (2022). Social Responsibility and its Reporting in Pharmaceutical Companies: With Focus on Responsible Actions in Related to Coronavirus. *journal of Value & Behavioral Accounting*, 7(13), 361-398 (in persian).
- Sajadi, S. H., Asnaashari, & Shakeri Akbar (2023). The Impact of Innovative Culture on the Implementation of Strategic Management Accounting Techniques. *Accounting and Auditing Review*, 30(1), 1-27 (in Persian).
- Zhang, Y.Z., Hoque, Z., & Isa, C.R.(2015). The effects of organizational culture and structure on the success of activity-based costing implementation. *Advances Management Accounting*, 25, 229-257.
- Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D., & Witteman, W.(2017).Hotel property performance: the role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management* , 63, 33-43.