




## Exploring the Factors Influencing the Adoption of Strategic Management Accounting Techniques: A Focus on Contingency and Control Variables

**Mohammad Nazaripour \*** 

\*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Hazrat\_e Masoumeh University (HMU), Qom, Iran. E-mail: m.nazaripour@hmu.ac.ir

**Amirmohammad Heidari** 

MSc., Department of Accounting, Faculty of Humanities and Science, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. E-mail: heidariamir1377@gmail.com

### Abstract

#### Objective

Management accountants play a crucial role in shaping the strategic direction of organizations by utilizing management accounting techniques, which are essential tools for achieving strategic objectives. The design and implementation of management accounting techniques are strongly influenced by organizational culture, i.e., the ability of management accountants to build strong relationships with others, and the development of efficient information systems. This study investigates the impact of four contingent variables (soft skills, information systems, innovation culture, and outcome culture) alongside four control variables (firm size, competition, perceived environmental uncertainty, and product diversity). The study is grounded in a comprehensive model that outlines how these factors influence the implementation of strategic management accounting techniques.

#### Methods

This research is classified as applied in nature, and the data collection method employed is a descriptive-survey. The data was collected through a 5-point Likert scale questionnaire. The questionnaire included two parts; the first part included demographic questions, and the second part included questions related to research constructs. The study's population consisted of accountants employed in manufacturing companies. The sample size comprised 173 accountants. To analyze the data, structural equation modeling (SEM) was employed using SPSS version 26 and Smart PLS software version 3.

#### Results

According to the research findings, soft skills, outcome culture, and information systems (among the contingent variables) affect the implementation of strategic management accounting techniques. Furthermore, innovation culture and outcome culture do not

moderate the relationship between soft skills and the implementation of strategic management accounting techniques, whereas information systems do. The findings showed that the soft skills of management accountants mediated the relationship between innovation culture and the implementation of strategic management accounting techniques. This means that innovation culture does not have a direct impact on the implementation of strategic management accounting techniques; however, it has an indirect effect through the soft skills of management accountants. In addition, outcome culture had only a positive direct influence on the implementation of strategic management accounting techniques. Although outcome culture had a significant effect on the soft skills of management accountants, its indirect impact on the implementation of strategic management accounting techniques was not significant through the interaction of soft skills with management accountants. Furthermore, the findings showed that firm size was the only control variable that had a significant positive effect on the implementation of strategic management accounting techniques. Conversely, the other three variables (i.e., competition, perceived environmental uncertainty, and product diversity) had no significant effect on the implementation of strategic management accounting techniques. Finally, contingent and control variables were able to explain 65% of the changes in the dependent variable.

### Conclusion

The present study aimed to contribute to the literature on contingency theory by identifying factors that affect the implementation of strategic management accounting techniques and examining the role of management accountants in this process. Furthermore, this research offered insights into how three variables management accountants' soft skills, the quality of information systems, and organizational culture impact the implementation of strategic management accounting techniques by considering more complex relationships. Additionally, management accountants need to interact with other stakeholders to enhance their role in the design and implementation of these techniques. Finally, the findings of this research can contribute to the effective implementation of strategic management accounting techniques.

**Keywords:** Strategic management accounting techniques, Contingency variables, Control variables, Manufacturing companies.

**Citation:** Nazaripour, Mohammad & Heidari, Amirmohammad (2024). Exploring the Factors Influencing the Adoption of Strategic Management Accounting Techniques: A Focus on Contingency and Control Variables. *Accounting and Auditing Review*, 31(4), 733-762. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.4, pp. 733-762

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.377800.1008972>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: June 09, 2024

Received in revised form: July 28, 2024

Accepted: October 20, 2024

Published online: December 11, 2024



## بررسی عوامل مؤثر در به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک با تأکید بر متغیرهای اقتضایی و کنترلی

محمد نظری پور \*

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران. رایانامه: m.nazaripour@hmu.ac.ir

امیرمحمد حیدری

کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. رایانامه: heidariamir1377@gmail.com

### چکیده

**هدف:** حسابداران مدیریت از طریق ارائه اطلاعات مهم و استراتژیک، می‌توانند در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی نقش بسزایی داشته باشند. تکنیک‌های حسابداری مدیریت، از جمله ابزارهای مهم برای تحقق این هدف مهم است. طراحی و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت، به‌شدت از فرهنگ سازمانی، توانایی حسابداران مدیریت در برقراری تعامل سازنده با دیگران و استقرار یک سیستم اطلاعاتی کارآمد تأثیر می‌پذیرد. در این پژوهش اثرهای چهار متغیر اقتضایی (مهارت‌های نرم، سیستم‌های اطلاعاتی، فرهنگ مبتنی بر نوآوری و فرهنگ نتیجه‌گرا) و چهار متغیر کنترلی (اندازه مؤسسه، رقابت، ابهام‌های محیطی ادراک شده و تنوع محصول) بر به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، در قالب یک مدل جامع بررسی شده است.

**روش:** این پژوهش به‌لحاظ هدف کاربردی و به‌لحاظ روش گردآوری داده‌ها، توصیفی - پیمایشی است. داده‌های پژوهش حاضر از طریق پرسش‌نامه مبتنی بر مقیاس لیکرت پنج گزینه‌ای گردآوری شد. پرسش‌نامه پژوهش مشتمل بر دو بخش بود. در بخش اول، سؤال‌های جمعیت‌شناختی و در بخش دوم، سؤال‌های مربوط به سازه‌های پژوهش مطرح شده بود. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابداران شاغل به کار در شرکت‌های تولیدی ایرانی در نظر گرفته شد. حجم نمونه ۱۷۳ حسابدار بود. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری و به کمک نرم‌افزارهای اس‌پی‌اس/اس و آموس نسخه ۲۴ انجام شد.

**یافته‌ها:** بنابر یافته‌های پژوهش، از بین متغیرهای اقتضایی مهارت‌های نرم، متغیرهای فرهنگ نتیجه‌گرا و سیستم‌های اطلاعاتی بر به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک اثرگذار بودند. همچنین فرهنگ‌های مبتنی بر نوآوری و نتیجه‌گرا، بر رابطه بین مهارت‌های نرم و به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک اثر تعدیلی نداشتند؛ اما در مقابل، اثر تعدیلی سیستم‌های اطلاعاتی بر این رابطه تأیید شد. یافته‌ها نشان داد که مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت، بر رابطه بین فرهنگ مبتنی بر نوآوری و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، اثر میانجی دارد؛ به این معنا که فرهنگ مبتنی بر نوآوری، بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مستقیم ندارد؛ اما از طریق مهارت‌های نرم حسابداران، روی مدیریت اثر غیرمستقیم می‌گذارد. به‌علاوه، تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، مستقیم و مثبت بود. هرچند تأثیر فرهنگ نتیجه‌گرا بر مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت معنادار بود؛ تأثیر غیرمستقیم آن بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، از طریق تعامل حسابداران مدیریت معنادار نبود. همچنین طبق یافته‌های پژوهش، از میان متغیرهای کنترلی، فقط اندازه شرکت بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت و معنادار داشت. در مقابل، سه متغیر دیگر (ابهام‌های

محیطی ادراک شده، تنوع محصول و رقابت) بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر معناداری نداشتند. در نهایت متغیرهای اقتصادی و کنترلی توانستند ۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین کنند.

**نتیجه‌گیری:** پژوهش حاضر تلاش کرد تا به سهم خود، در راستای توسعه ادبیات تئوری اقتصادی، در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و نحوه نقش‌آفرینی حسابداران مدیریت در این زمینه گام بردارد. همچنین این پژوهش از طریق مدنظر قرار دادن روابط پیچیده‌تر، توانست تصویر بهتری از نحوه اثرگذاری سه متغیر مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ سازمانی، بر فرایند اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه دهد. به‌علاوه، حسابداران مدیریت، برای نقش‌آفرینی بهتر در طراحی و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، به برقراری تعامل با سایر ذی‌نفعان نیاز دارند. در مجموع، یافته‌های این پژوهش می‌تواند به سازمان‌ها در اجرای هرچه بهتر تکنیک‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک کمک کند.

**کلیدواژه‌ها:** تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، متغیرهای اقتصادی، متغیرهای کنترلی، شرکت‌های تولیدی.

**استناد:** نظری پور، محمد و حیدری، امیرمحمد (۱۴۰۳). بررسی عوامل مؤثر در به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک با تأکید بر متغیرهای اقتصادی و کنترلی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۴)، ۷۳۳-۷۶۲.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۲۰

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۵/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۷/۲۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۹/۲۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.377800.1008972>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۴، صص. ۷۳۳-۷۶۲

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## مقدمه

پس از معرفی حسابداری مدیریت استراتژیک<sup>۱</sup> (پس از این، به اختصار حما گفته می‌شود) از سوی سیموندز<sup>۲</sup> (۱۹۸۱)، پژوهش‌های متعددی در خصوص شناسایی و اجرای تکنیک‌های آن انجام شده است (حدید و آل‌سید<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). از آن زمان به بعد، محققان و مدیران شرکت‌ها به شناخت تکنیک‌های حما و درک تأثیر آن‌ها بر عملکرد سازمانی علاقه‌مند شدند (آدان‌کور، کاگوا، اوووما، حسن و فاریولا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵). با وجود این، یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در این زمینه یکسان نیستند؛ بدین معنا که بعضی از نتایج اثرگذاری مثبت این تکنیک‌ها بر عملکرد سازمانی را نشان داده‌اند (ال‌عمری<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹) و بعضی دیگر نیز، عدم اثرگذاری آن‌ها بر عملکرد سازمانی را گزارش کرده‌اند (برای مثال لآخن، کناور و تراپ<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳). از همان ابتدا، انتظار بر این بود که تکنیک‌های حما بتوانند به اتخاذ آگاهانه‌تر تصمیم‌های استراتژیک در محیط‌های تجاری رقابتی و متلاطم کمک کنند (بهمانی و لانگفلد اسمیت<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷).

در تبیین یافته‌های ناهمگون، برخی از محققان معتقدند که این موضوع می‌تواند از ویژگی‌های محیط یا صنعتی نشئت گرفته باشد که تکنیک‌های حما در آنجا به‌کار می‌رود (برد، سو و تونگ<sup>۸</sup>، ۲۰۱۸ و سسکون، کوستانتینی و گراستی<sup>۹</sup>، ۲۰۱۹)؛ بنابراین شناسایی این ویژگی‌ها بسیار اهمیت دارد. با این حال، ادبیات موجود ضعف‌هایی دارد:

یک) بیشتر پژوهش‌های انجام شده بر تعداد معدودی از تکنیک‌های حما مانند مدیریت/هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (برد و همکاران، ۲۰۱۸)، کارت امتیازی متوازن (آکس و گریو<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۷) و هزینه‌یابی چرخه عمر (باباشمسی، یوسف، جیلان، نور و جنت‌آبادی<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶) متمرکز بوده‌اند. با وجود مزایای این پژوهش‌ها، آن‌ها در تبیین شرایط مناسب مورد نیاز برای به‌کارگیری این تکنیک‌ها چندان موفق نبوده‌اند؛ بنابراین بدون انجام پژوهش‌های بیشتر به‌راحتی نمی‌توان این یافته‌ها را به سایر تکنیک‌های حما نیز تعمیم داد (امسلی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۵).

دو) پژوهش‌های اندکی چند تکنیک حما را به‌طور هم‌زمان بررسی کرده‌اند؛ از این رو شناسایی متغیرهای مهم و اثرگذار بر اجرای تکنیک‌های حما، به پژوهش‌های بیشتری نیازمند است (سسکون و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین در کمتر پژوهشی نقش برخی از متغیرهایی همچون سبک رهبری (سسکون و همکاران، ۲۰۱۹)، تکنولوژی‌های تولیدی پیشرفته (بن‌حمید و ال‌جبر<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۳) و نوع مالکیت (یزدی‌فر، عسکرانی، ویکراماسینگه، ناصری و علم<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۹) بررسی شده است. به‌علاوه تاکنون نتایج مشابه و تعمیم‌پذیر در خصوص متغیرهای مطالعه شده‌ای همچون استراتژی‌های تجاری

1. Strategic Management Accounting (SMA)
2. Simmonds
3. Hadid & Al-Sayed
4. Odonkor, Kaggwa, Uwaoma, Hassan & Farayola
5. Alamri
6. Lachmann, Knauer & Trapp
7. Bhimani and Langfeld-Smith
8. Baird, Su & Tung
9. Cescon, Costantini & Grassetti
10. Ax and Greve
11. Babashamsi, Yusoff, Ceylan, Nor & Jenatabadi
12. Emsley
13. Banhmeid & Aljabr
14. Yazdifar, Askarany, Wickramasinghe, Nasserri & Alam

(سسکون و همکاران، ۲۰۱۹)، بازارگرایی (تیریز، وی، هوداری و ویتمن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷)، مشارکت حسابداران مدیریت (یزدی‌فر و همکاران، ۲۰۱۹) و اندازه بازار (نارانجو گیل، ماس و هارتمن<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹) به‌دست نیامده است.

سه) در پژوهش‌های قبلی مدل‌هایی به‌کار رفته است که در آن‌ها تأثیر متغیرهای اقتضایی بر به‌کارگیری تکنیک‌های حما به‌صورت انفرادی بررسی شده است (برد و همکاران، ۲۰۱۸؛ سسکون و همکاران، ۲۰۱۹). به‌عبارت دیگر، تاکنون مدل‌هایی که بتوانند دربرگیرنده اثرهای متغیرها (هم به‌صورت انفرادی و هم به‌صورت یک‌جا) باشند، کمتر مورد توجه محققان دیگر واقع شده‌اند. با توجه به شواهد کم موجود در زمینه اثرهای متغیرهای اقتضایی (حتی به‌صورت انفرادی)، استفاده از مدل‌های جامع‌تر و پیچیده‌تر ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است (اوتلی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). کمبود شواهد متقن و کافی باعث می‌شود تا مطالعه عوامل مؤثر تسهیلگر یا مزاحم بر فرایند اجرای تکنیک‌های حما جدی‌تر شود. در همین راستا، محققانی همچون کاداز و گیل‌دینگ<sup>۴</sup> (۲۰۰۸) و لاخمن و همکاران (۲۰۱۳) به سایر محققان توصیه کرده‌اند که تأثیر متغیرهای اقتضایی مؤثر بر فرایند اجرای تکنیک‌های حما را بیشتر مطالعه و بررسی کنند.

در ایران پژوهش‌های معدودی در خصوص به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت انجام شده است؛ برای مثال یافته‌های پژوهش نظری‌پور (۱۳۹۹) نشان داد که مؤسسه‌های آموزشی می‌توانند با استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، به کسب مزیت رقابتی اقدام کنند. همچنین بنابر یافته‌های پژوهش شهریاری، اسمعیلی، به‌نوید و میراشه (۱۳۹۸) شرکت‌های کوچک و متوسط نیز می‌توانند از طریق به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت، به کسب مزیت رقابتی دست یابند؛ از این رو ضرورت انجام پژوهش‌های بیشتر در زمینه تکنیک‌های حسابداری مدیریت در محیط ایران، انکارناپذیر است.

با توجه به آنچه بیان شد، پژوهش حاضر تلاش می‌کند تا به سهم خود، در این زمینه گام‌هایی را بردارد. این گام‌ها عبارت‌اند از:

۱. در مقایسه با پژوهش‌های قبلی که عمدتاً یک یا دو تکنیک حما را بررسی کرده‌اند، این پژوهش تلاش کرده است تا تعداد بیشتری از این تکنیک‌ها را به‌طور هم‌زمان مطالعه کند (۱۲ مورد).
۲. در این پژوهش تأثیر سه متغیر به‌نام‌های مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ سازمانی، به‌صورت هم‌زمان مطالعه و بررسی شده است که تاکنون در کمتر پژوهشی به آن‌ها پرداخته شده است. مهارت‌های نرم، به مجموعه ویژگی‌های شخصیتی، رفتارها و نگرش‌های اجتماعی مربوط می‌شود که به افراد کمک می‌کند تا بتوانند ارتباط مؤثری با دیگران برقرار کنند (کیلونن<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳).
۳. در این پژوهش از یک مدل جامع و پیچیده استفاده شده است که هم تأثیر متغیرهای مستقل و هم اثرهای متغیرهای تعدیلی و میانجی را با هدف درک بهتر نحوه اثرگذاری متغیرهای پژوهش بر فرایند اجرای تکنیک‌های حما را مشخص می‌کند.

۴. در این پژوهش اثرهای بالقوه متغیرهای دیگری همچون رقابت، تنوع محصول، ابهام‌های محیطی ادراک شده و اندازه مؤسسه، به‌عنوان متغیرهای کنترلی نیز مطالعه و بررسی شده است.

## مرور ادبیات و مبانی نظری تدوین فرضیه‌ها

### حسابداری مدیریت استراتژیک (حما) و نیاز به پژوهش‌های بیشتر

در سال ۱۹۸۱ اصطلاح حسابداری مدیریت استراتژیک (حما) از سوی سیموندز (۱۹۸۱) معرفی شد. هدف از این کار به‌کارگیری داده‌های حسابداری مدیریت برای طراحی و نظارت بر استراتژی‌های تجاری با هدف کسب مزیت رقابتی بود. تاکنون تعاریف مختلفی از این اصطلاح ارائه شده است. برای مثال از دید برومویچ<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) حما به‌معنای تهیه و تحلیل اطلاعات مالی مرتبط با بازارهای هدف، هزینه‌های رقبا، ساختار هزینه و نظارت بر استراتژی‌های اتخاذ شده در یک بازه زمانی بلندمدت تعریف شده است. همچنین به اعتقاد دیکسون و اسمیت<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) حما درصدد تهیه و تحلیل اطلاعات مرتبط با عملیات شرکت، فعالیت‌های رقبا، روندهای فعلی و آتی بازار و ارزیابی استراتژی‌های اتخاذ شده است. در این پژوهش به دو دلیل، تعریف سیموندز (۱۹۸۱) مدنظر قرار گرفته است: ۱. برخلاف برومویچ (۱۹۹۰)، سیموندز (۱۹۸۱) تلاش کرد از اطلاعات غیرمالی حسابداری مدیریت، برای طراحی و ارزیابی استراتژی‌ها نیز استفاده کند. ۲. تعریف دیکسون و اسمیت (۱۹۹۳) به‌طور کلی بر اطلاعات تمرکز دارد؛ اما تعریف سیموندز (۱۹۸۱) به‌طور خاص بر داده‌های حسابداری مدیریت متمرکز است.

اجرای تکنیک‌های حما، مستلزم غلبه بر ناکارآمدی‌های رویه‌های حسابداری مدیریت سنتی، یعنی کوتاه‌مدت‌بودن در ارزیابی استراتژی‌هاست (کاداز و گیل‌دینگ، ۲۰۱۲). به همین دلیل، برای اینکه یک تکنیک حسابداری مدیریت بتواند در طراحی و ارزیابی استراتژی‌ها مفید واقع شود و بتواند به‌عنوان حما شناخته شود، دست‌کم باید یکی از دو ویژگی «جهت‌گیری بلندمدت» و «تمرکز بر عوامل بیرونی» را پوشش دهد باشد (کاداز و گیل‌دینگ، ۲۰۰۸). بر اساس معیارهای فوق، تعدادی از تکنیک‌های حما همچون هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی چرخه عمر، پایش موقعیت‌های رقابتی مدنظر قرار گرفتند (لنگفیلد اسمیت<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸). در همین راستا، پژوهش‌های مختلفی همچون یزدی‌فر و همکاران (۲۰۱۹) و سسکون و همکاران (۲۰۱۹) به شناسایی و معرفی تکنیک‌های حما و همچنین عوامل تسهیلگر یا مزاحم دخیل در اجرای آن‌ها اقدام کردند.

به‌هرحال یافته‌های برخی از پژوهش‌ها همچون لنگفیلد اسمیت (۲۰۰۸) و ترنر و همکاران (۲۰۱۷)، گویای اجرای ضعیف تکنیک‌های حما از سوی شرکت‌ها و دلایل آن است. برخی از متغیرهای اقتضایی همچون (استراتژی‌های تجاری، بازارگرایی، مشارکت حسابداران مدیریت، تکنولوژی‌های تولیدی پیشرفته، اداره شرکت، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، و مالکیت/مستقل یا وابسته بودن) می‌تواند بیانگر دلایل به‌کارگیری یا عدم به‌کارگیری برخی از تکنیک‌های

1. Bromwich  
2. Dixon & Smith  
3. Langfeld-Smith

حما از سوی شرکت‌ها باشند؛ بنابراین انجام پژوهش‌های بیشتر برای درک هرچه بهتر عوامل تسهیلگر یا مزاحم در اجرای تکنیک‌های حما، بیش از پیش ضرورت دارد.

### حسابداران مدیریت ارائه‌کنندگان اطلاعات استراتژیک

از زمان معرفی تکنیک‌های حما (دهه ۱۹۸۰)، تأکید بر این بوده است که نقش حسابداران مدیریت در ارائه اطلاعات استراتژیک برجسته‌تر شود (دیکسون و اسمیت، ۱۹۹۳)؛ اما شواهد نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت نتوانسته‌اند این نقش را به‌خوبی ایفا کنند (یزدی‌فر و همکاران، ۲۰۱۹). این نقش‌آفرینی ضعیف می‌تواند ناشی از پنج دلیل زیر باشد.

۱. ناتوانی در درک فضای کسب‌وکار و پیچیدگی‌های عملیاتی: یافته‌های کارلسون وال، کراوس و لیند<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) نشان داد که حسابداران مدیریت در فرایند تصمیم‌گیری‌های استراتژیک بین سازمانی نقش چندانی نداشتند؛ زیرا فرض بر این است که آنان روی پیچیدگی‌های فنی مرتبط با روابط استراتژیک بین سازمانی، تسلط کافی ندارند. در مقابل یافته‌های پژوهش یزدی‌فر و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد که در مقایسه با حسابداران، مدیران از محیط کسب‌وکار و پیچیدگی‌های آن آگاهی بیشتری دارند، از این رو برای اجرای نوآوری‌ها مصمم‌ترند.

۲. ناتوانی در درک نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیران و توانایی پردازش آن‌ها: بنابر یافته‌های پژوهش جواد<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) حسابداران مدیریت از اطلاعات و تکنیک‌های حسابداری مدیریت که بتواند نیازهای مدیران (به‌ویژه تولید و فروش) را برآورده کند، درک کافی ندارند. در همین راستا، یافته‌های پژوهش پرشت و مارتین<sup>۳</sup> (۱۹۹۶) نشان داد که درک بهتر حسابداران از نیازهای اطلاعاتی کاربران سیستم‌های اطلاعاتی، در طراحی سیستم‌های اطلاعاتی کارآمد نقش مهمی دارد. در صورت فقدان این درک، ممکن است سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت، مورد استفاده تصمیم‌گیران قرار نگیرد. این موضوع باعث می‌شود موقعیت حسابداران مدیریت به‌عنوان ارائه‌دهندگان اطلاعات به‌خطر بیفتد (ون در ویکن و واترز<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲).

۳. ناآگاهی از نوآوری‌های حسابداری مدیریت از جمله تکنیک‌های حما و دانش اجرای آن‌ها: به اعتقاد پوهاکا<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) حسابداران مدیریت باید از تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت و اطلاعات مربوط و مفیدی که بتواند نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیران را برآورده سازد، آگاه باشند. بنابر یافته‌های پژوهش یزدی‌فر و همکاران (۲۰۱۹) حسابداران مدیریت، معتقدند که دانش آنان درخصوص تکنیک‌های حسابداری مدیریت فقط در سطح نظری است؛ از این رو برای اجرای این تکنیک‌ها توانایی و اعتماد لازم را ندارند.

۴. ناتوانی در شناسایی تکنیک‌های مناسب و مفید در فرایند اجرا: عدم برخورداری از این یک مهارت باعث می‌شود که حسابداران مدیریت نتوانند تکنیک‌های مناسب حما را با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیران مختلف طراحی و اجرا کنند (کاداز و گیل‌دینگ، ۲۰۰۸).

1. Carlsson-Wall, Kraus & Lind  
2. Jawad  
3. Brecht & Martin  
4. Van der Veecken and Wouters  
5. Puhakka



۵. رقابت حسابداران مدیریت با مدیران سایر قسمت‌ها در ارائه اطلاعات: بنابر یافته‌های پژوهش ون در ویکن و واترز (۲۰۰۲) قسمت‌هایی همچون تولید و فروش، به سیستم‌های اطلاعاتی اختصاصی مجهزند که مدیران آن‌ها را قادر می‌سازد تا بتوانند اطلاعات مرتبط با حما را تأمین کنند. به اعتقاد سیدویچ فونس<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) نبود ادبیات قوی در خصوص تکنیک‌های حما در حسابداری مدیریت، از توانایی سایر بخش‌ها همچون مدیریت تولید و بازاریابی در تولید ادبیات مرتبط نشئت می‌گیرد. همچنین یافته‌های لورد<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) نشان داد که کارشناسان برخی از قسمت‌ها، همچون تولید و فروش (عمدتاً بدون دخالت حسابداران مدیریت) در اجرای برخی از تکنیک‌های حما نقش مهمی دارند.

درکل، ضعف حسابداران مدیریت از بابت یک یا چند مورد از موارد بالا، باعث کاهش سهم آنان در ارائه اطلاعات استراتژیک و همچنین طراحی و اجرای تکنیک‌های حما می‌شود.

### مبانی نظری تدوین فرضیه‌ها

#### مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و تکنیک‌های حما

مهارت‌های نرم می‌تواند راه‌کار مناسبی برای غلبه بر موانع پنج‌گانه فوق‌الذکر باشد. مهارت‌های نرم نقش برجسته‌ای در برقراری ارتباط میان حسابداران مدیریت، مدیران سایر قسمت‌های سازمان، مؤسسه‌های حرفه‌ای حسابداری و شرکت‌های فعال در زنجیره تأمین ایفا می‌کند (آنکووا استویانوا<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). به اعتقاد امسلی (۲۰۰۵) لازم است که حسابداران مدیریت برای شناسایی درست و به‌موقع نیازهای اطلاعاتی مدیران سایر قسمت‌ها، وقت بیشتری را با آنان سپری کنند. لاپسلی و ریکرز<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) پیشنهاد کردند که برای پررنگ‌تر شدن نقش حسابداران مدیریت در تدوین استراتژی‌ها، لازم است آنان فراتر از وظایف متداول حسابداری اقدام کنند؛ بدین معنا که باید بتوانند با سایر قسمت‌ها و حتی شرکت‌های فعال در زنجیره تأمین تعامل سازنده‌ای برقرار کنند.

به‌طور کلی، اگر حسابداران مدیریت بتوانند با مدیران و کارکنان سازمان خود و اعضای زنجیره تأمین تعامل سازنده‌ای برقرار کنند، آنگاه ممکن است بتوانند باعث بهبود دیدگاه و ذهنیت آنان به تکنیک‌های جدید حما و نقش این تکنیک‌ها در تحقق نیازهای اطلاعاتی شوند (امسلی، ۲۰۰۵). به‌علاوه برقراری تعامل سازنده با اشخاص مذکور، می‌تواند باعث افزایش دانش و مهارت حسابداران مدیریت در خصوص انتخاب درست تکنیک‌های حما و اجرای موفقیت‌آمیز آن‌ها شود (تیلمن و گودارد<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸). به اعتقاد لاپسلی و ریکرز (۲۰۱۷) مجموعه تلاش‌های فوق می‌تواند توانایی حسابداران مدیریت در ارائه اطلاعات استراتژیک و مشارکت در اجرای تکنیک‌های حما را افزایش دهد.

شواهدی تجربی کمی درخصوص اهمیت مهارت‌های نرم در اجرای تکنیک‌های حما وجود دارد. برای مثال بنابر یافته‌های پژوهش بیورنناک<sup>۶</sup> (۱۹۹۷) شرکت جنرال موتورز و برخی شرکت‌های نروژی، توانستند زمینه مشارکت و

1. Sedevich-Fons
2. Lord
3. Ankova-Stoyanova
4. Lapsley and Rekers
5. Tillmann & Goddard
6. Bjørnenak

ترغیب حسابداران مدیریت در به‌کارگیری تکنیک هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را فراهم کنند. برای تحقق این هدف آن‌ها بر مواردی همچون برگزاری دوره‌های حرفه‌ای، بهره‌گیری از دانش صاحب‌نظران، حسابرسان و شرکت‌های فعال در زنجیره تأمین تأکید کردند. یافته‌های پژوهش ما و تایلز<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) نشان داد رقابت با سایر بخش‌ها و رفتارهای تقلیدوار از آن‌ها، از جمله دلایل تغییر وظایف حسابداران مدیریت و ضعف در به‌کارگیری تکنیک‌های حما از سوی شرکت‌هاست. بنابر یافته‌های پژوهش روزلندر و هارت<sup>۲</sup> (۲۰۰۲)، همانند حسابداران مدیریت، مدیران بازاریابی نیز در خصوص امکان به‌کارگیری برخی از تکنیک‌های حما مانند تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و بنج‌مارکینگ مشارکت فعالانه‌ای دارند.

به اعتقاد تیلمن و گودارد (۲۰۰۸) مشارکت فعالانه حسابداران مدیریت در فعالیت‌های روزمره مدیران، باعث می‌شود که تمایل مدیران برای به‌کارگیری برخی از تکنیک‌های حما، از جمله حسابداری تحلیل رقبا، حسابداری زنجیره ارزش و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت افزایش یابد. یافته‌های پژوهش امسلی<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) نشان داد حسابداران مدیریتی که با مدیران سایر قسمت‌ها تعامل بیشتری دارند، توانسته‌اند تمایل آنان را برای استفاده از تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت، به‌منظور تأمین نیازهای اطلاعاتی‌شان افزایش دهند. همچنین بنابر یافته‌های پژوهش کاداز و گیل‌دینگ (۲۰۰۸)، مشارکت حسابداران مدیریت در فرایند اتخاذ تصمیمات استراتژیک، احتمال به‌کارگیری تکنیک‌های حما را بهبود می‌بخشد. بنابراین می‌توان فرضیه ۱ را پیشنهاد کرد:

**فرضیه ۱:** بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (حما) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

**کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و مدیریت حسابداری استراتژیک (حما)**  
براساس ادبیات پژوهش، اطلاعات در تصمیم‌گیری‌ها نقش مهمی دارد (شالتگر و زوزدوف<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵). استقرار یک سیستم اطلاعاتی باکیفیت برای سازمان‌ها بسیار مهم است؛ زیرا می‌تواند به مدیران و سایر تصمیم‌گیران کمک کند تا بتوانند وظایف خود را به نحو مؤثرتری انجام دهند و تصمیمات آگاهانه‌تری اتخاذ کنند (مایگا، نیلسون و جاکوبز<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه و باکیفیت، به سیستم‌هایی اطلاق می‌شود که می‌تواند داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز را از قسمت‌های مختلف سازمان همچون حسابداری، فروش، بازاریابی و تولید جمع‌آوری کند و آن‌ها را تجمیع، ذخیره‌سازی و قابل دسترس کند (آفونسو، وایاس، آنتونس، سیلوا و برت<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱). در نتیجه، استقرار این گونه سیستم‌های اطلاعاتی، می‌تواند به تصمیم‌گیران کمک کند تا بتوانند به‌موقع اطلاعات مورد نیاز خود را از قسمت‌های مختلف سازمان دریافت کنند. اگر این سیستم‌های اطلاعاتی به‌طور مداوم به‌روزرسانی شوند، مربوط بودن و مفید بودن داده‌ها و اطلاعات افزایش پیدا می‌کند و امکان پایش مؤثر فرایندهای سازمانی و منابع مصرف شده ارتقا می‌یابد (آنه و تو<sup>۷</sup>، ۲۰۲۳). بنابراین می‌توان

1. Ma and Tayles
2. Roslender and Hart
3. Schaltegger and Zvezdov
4. Maiga, Nilsson & Jacobs
5. Afonso, Vyas, Antunes, Silva & Bret
6. Anh & Thu

ادعا کرد که سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت، در تسهیل و تقویت فرایند طراحی و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت، از جمله حما نقش مهمی دارند (حدید و آل سید، ۲۰۲۱).

بنابر یافته‌های پژوهش هیونین<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) وجود یک سیستم اطلاعاتی باکیفیت می‌تواند به طراحی و به‌کارگیری تکنیک‌های حما کمک شایانی کند. یافته‌های پژوهش دانک<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) نشان داد که بین کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و میزان به‌کارگیری هزینه‌یابی چرخه عمر، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. علی‌رغم پژوهش‌های انجام شده، هنوز هم بررسی نحوه اثرگذاری سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت در به‌کارگیری تکنیک‌های حما نیازمند بررسی‌های بیشتری است. بنابراین می‌توان فرضیه زیر را پیشنهاد کرد:

**فرضیه ۲:** بین سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت و به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (حما) رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

در حالی که فرضیه‌های اول و دوم اثرهای دو متغیر مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی را به‌طور مستقل بر به‌کارگیری تکنیک‌های حما بررسی می‌کنند؛ در عین حال می‌توان استدلال کرد که کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی می‌تواند باعث تعدیل رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و تکنیک‌های حما شود. حسابداران مدیریتی که با سایر کارکنان و مدیران داخلی و بیرونی تعامل سازنده‌ای دارند به احتمال زیاد از طریق بهبود و به‌روزرسانی دانش خود می‌توانند اطلاعات لازم را برای اجرای موفق تکنیک‌های حما به‌دست آورند (لاپسلی و ریکرز، ۲۰۱۷). به‌علاوه آنان درک بهتری از نیازهای اطلاعاتی مدیران به‌دست خواهند آورد (امسلی، ۲۰۰۵). به‌علاوه اثرگذاری چنین دانش و درکی، بر اجرای هرچه بهتر تکنیک‌های حما می‌تواند متأثر از کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی نیز باشد.

تعامل با مدیران و کارکنان سایر قسمت‌ها، به حسابداران مدیریت کمک می‌کند تا دریابند کدامیک از تکنیک‌های حما نقش مؤثرتری در تأمین نیازهای اطلاعاتی آنان دارند. یک سیستم اطلاعاتی باکیفیت می‌تواند، از طرق زیر به حسابداران مدیریت در اجرای تکنیک‌های جدید حما کمک کند:

۱. با ارائه داده‌های مورد نیاز، باعث مساعدتر شدن فضای سازمانی برای اجرای تکنیک‌های حما می‌شود (حدید و آل سید، ۲۰۲۱).

۲. امکان استفاده تصمیمن‌گیران از بازخوردهای ناشی از اجرای تکنیک‌های حما را تسهیل می‌کند (مایگا و همکاران، ۲۰۱۴).

موارد فوق، ضمن توجیه اجرای تکنیک‌های جدید حما، باعث می‌شود که مقاومت سازمان برای تقبل هزینه‌های اجرای آن کاهش یابد. با پیروی از این منطق می‌توان فرضیه زیر را پیشنهاد کرد:

**فرضیه ۳:** سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت باعث تعدیل رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما می‌شود.

### فرهنگ سازمانی، مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و تکنیک‌های حما

به اعتقاد اورایلی و چَتمَن<sup>۱</sup> (۱۹۹۶) فرهنگ سازمانی شامل هنجارها و ارزش‌های مشترکی است که به سازمان‌ها/گروه‌ها در شکل‌گیری انتظارات مرتبط با بروز نگرش‌ها و رفتارهای مدنظر اعضای خود کمک می‌کند. فرهنگ سازمانی در موفقیت سازمانی نقش مهمی دارد (دریایی و شهبازی، ۱۴۰۳). در همین راستا، می‌توان گفت که فرهنگ سازمانی در طراحی و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت از جمله حما نیز مؤثر است (اَکس و گریو، ۲۰۱۷). برای مثال در برخی از سازمان‌ها، هنجارها و ارزش‌ها در شکل‌گیری فرهنگ مبتنی بر نوآوری نقش مهمی دارند (سجادی، اثنی عشری و شاکری، ۱۴۰۲). این موضوع می‌تواند به پیگیری و آزمون ایده‌های نوآورانه (مانند جست‌وجوی فرصت‌های جدید و پذیرش سطوح بالاتر ریسک) کمک کند (اورایلی، چَتمَن و کالدول<sup>۲</sup>، ۱۹۹۱). اعضای چنین سازمان‌هایی در مقابل پذیرش ایده‌های جدید و تکنیک‌های نوآورانه مقاومت کمتری از خود نشان می‌دهند (گوپتا و سالتر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). این قبیل سازمان‌ها مشکل چندانی با اختصاص زمان، پول و سایر منابع مورد نیاز برای استقرار چنین تکنیک‌هایی ندارند (برد و همکاران، ۲۰۱۸). به‌طور مشابه، فرهنگ نتیجه‌گرا نیز بر اجرای تکنیک‌های حما اثرگذار است؛ به این معنا که در فرهنگ نتیجه‌گرا هنجارها و ارزش‌های مشترک باعث شکل‌گیری اقدامات، نتایج و انتظارات مطلوب می‌شود (اورایلی و همکاران، ۱۹۹۱). بنابراین می‌توان انتظار داشت که سازمان‌های نتیجه‌گرا، تکنیک‌هایی را اجرا کنند که بتواند به آن‌ها در دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده کمک کند؛ بنابراین به‌نظر می‌رسد که سازمان‌های نتیجه‌گرا تعهد بیشتری به ارائه زیرساخت‌های لازم برای اجرای موفقیت‌آمیز چنین تکنیک‌هایی از خود نشان دهند (برد و همکاران، ۲۰۱۸).

پژوهش‌های چندانی در خصوص نحوه اثرگذاری فرهنگ سازمانی بر اجرای تکنیک‌های حما انجام نشده است، بنابراین تبیین زوایای مختلف این موضوع نیازمند انجام پژوهش‌های بیشتری است. بر این اساس می‌توان فرضیه‌های زیر را پیشنهاد کرد:

**فرضیه ۴- الف:** بین فرهنگ مبتنی بر نوآوری و اجرای تکنیک‌های حما، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

**فرضیه ۴- ب:** بین فرهنگ نتیجه‌گرا و اجرای تکنیک‌های حما، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

علاوه بر اثرگذاری مستقل فرهنگ سازمانی بر اجرای تکنیک‌های حما (فرضیه‌های ۴ الف و ب)، فرض می‌شود که فرهنگ سازمانی می‌تواند رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما را تعدیل کند. از طریق تعامل داخلی و بیرونی، حسابداران مدیریت می‌توانند دانش خود را همگام با تکنیک‌های جدید به‌روز کنند. در این صورت، آنان قادر خواهند بود، به نحو بهتری اطلاعات مورد نیاز تصمیم‌گیران را برآورده سازند (لاپسلی و ریکرز، ۲۰۱۷). با این حال، طراحی و اجرای تکنیک‌های حما مستلزم استقرار یک فرهنگ سازمانی مناسب است. به اعتقاد یزدی‌فر و همکاران (۲۰۱۹) عدم اعتماد به نفس حسابداران مدیریت، از جمله دلایل بی‌رغبتی آنان به طراحی و اجرای تکنیک‌های حما است. بنابراین سازمان‌های نوآور می‌توانند به دو طریق زیر به حسابداران مدیریت کمک کنند:

1. O'Reilly and Chatman  
2. O'Reilly, Chatman & Caldwell  
3. Gupta & Salter

اول اینکه در سازمان‌های نوآور، همه کارکنان از جمله حسابداران مدیریت تشویق می‌شوند تا راه‌کارهای نوآورانه‌ای ارائه دهند. این موضوع باعث می‌شود که همانند مدیران تولید و فروش، حسابداران مدیریت نیز بدون هیچ‌گونه ترسی ایده‌های جدید خود را ارائه کنند (یزدی‌فر و همکاران، ۲۰۱۹).

دوم اینکه در سازمان‌های نوآور، مقاومت سایر قسمت‌ها در خصوص ایده‌های جدید حسابداران مدیریت چشمگیر نیست؛ زیرا در فرهنگ مبتنی بر نوآوری، مدیران و کارکنان مشوق و حامی ایده‌های جدید هستند (برد و همکاران، ۲۰۱۸).

به اعتقاد تایپلین ماک<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) اگر یک سیستم حسابداری با فرهنگ سازمانی هم‌راستا باشند، احتمال اجرای آن افزایش می‌یابد؛ در غیر این صورت، به واسطه مقاومت‌های شکل گرفته، احتمال اجرای آن تضعیف می‌شود. برای مثال یافته‌های پژوهش مالی<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) نشان داد که ارجحیت مهندسان باعث می‌شود سازمان‌ها به حسابداران به اندازه کافی توجه نکنند؛ بنابراین می‌توان فرض کرد که فرهنگ مبتنی بر نوآوری بتواند رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما را تقویت کند.

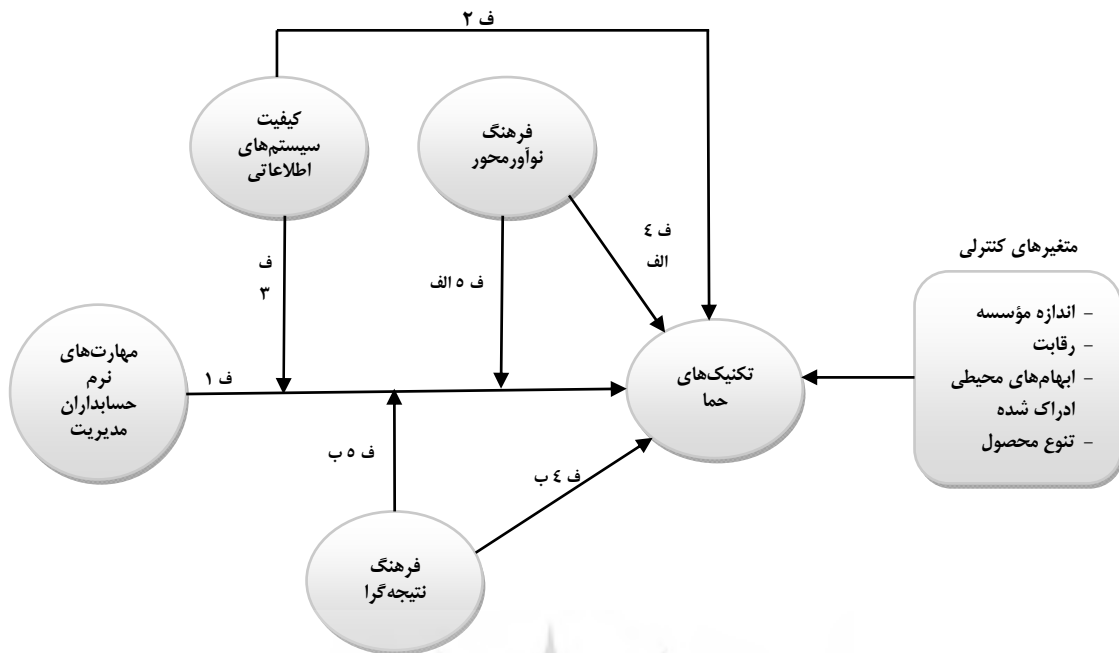
همچنین در سازمان‌های نتیجه‌گرا نیز شرایط برای اجرای تکنیک‌های حما مهیاست؛ زیرا این قبیل سازمان‌ها بر اقدامات، نتایج و انتظارات مطلوب تأکید زیادی دارند (اورایی و همکاران، ۱۹۹۱). به اعتقاد برد و همکاران (۲۰۱۸) سازمان‌های نتیجه‌گرا از ایده‌هایی حمایت می‌کنند که بتواند به آن‌ها در تحقق اهداف از پیش تعیین شده و کسب مزیت رقابتی کمک کند. به این ترتیب، حسابداران مدیریت از طریق شناسایی و درک نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیران، می‌توانند زمینه طراحی و اجرای تکنیک‌های جدید حما را مهیا سازند (کاداز و گیل‌دینگ، ۲۰۱۲). این کار می‌تواند از طریق تبیین هرچه بهتر نقش تکنیک‌های جدید حما در تحقق این نیازهای اطلاعاتی صورت گیرد. این کار به سهم خود، باعث افزایش ضرورت اجرای تکنیک‌های جدید حما می‌شود (برد و همکاران، ۲۰۱۸). شواهد به‌دست آمده از سازمان‌های اجرا کننده تکنیک‌های حما نشان می‌دهد مهارت‌های نرم، می‌تواند به حسابداران مدیریت در تبیین هرچه بهتر اهمیت و ضرورت استقرار چنین تکنیک‌هایی در تأمین به‌موقع نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیران کمک کند (پاولاتوس و کوستاکیس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). بنابراین می‌توان فرضیه‌های زیر را پیشنهاد کرد.

**فرضیه ۵ - الف:** فرهنگ مبتنی بر نوآوری، به‌طور مثبتی می‌تواند رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما را تعدیل کند.

**فرضیه ۵ - ب:** فرهنگ نتیجه‌گرا، به‌طور مثبتی می‌تواند رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما را تعدیل کند.

براساس ادبیات فوق‌الذکر می‌توان مدل مفهومی پژوهش را به‌شرح نیز تدوین کرد.

1. Taipaleenmaki  
2. Malmi  
3. Pavlatos and Kostakis



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی؛ به لحاظ شیوه انجام، توصیفی - پیمایشی و به لحاظ زمانی، مقطعی است. در این پژوهش از ابزار پرسش‌نامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شد. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابداران شرکت‌های تولیدی بود. این حسابداران از دانش لازم در خصوص وظایف حسابداری مدیریت برخوردار بودند. با توجه به نبود آمار رسمی از تعداد این حسابداران، تعداد جامعه نامشخص فرض شد. بنابراین برای محاسبه حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۶).

$$n = \frac{z^2 \alpha_z \theta^2}{d^2} = \frac{1.96^2 * 0.667^2}{0.1^2} = \frac{1.7091}{0.01} = 171 \quad \text{رابطه ۱}$$

$$\theta = \frac{\max(xi) - \min(xi)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = \frac{4}{6} = 0.667 \quad \text{رابطه ۲}$$

$N$  حجم نمونه؛  $\theta$  انحراف معیار؛  $Z$  سطح اطمینان (۹۵ درصد)؛  $\max(xi)$  بزرگترین مقدار طیف لیکرت؛

$\min(xi)$  کوچک‌ترین مقدار طیف لیکرت و  $D$  دقت برآورد.

با توجه به فرمول فوق حجم نمونه آماری ۱۷۱ نفر تعیین شد که نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. توزیع پرسش‌نامه‌ها به صورت آنلاین صورت گرفت. در نهایت ۱۷۹ پرسش‌نامه در مدت سه ماه (فصل بهار ۱۴۰۳) گردآوری شد که از این تعداد ۱۷۳ پرسش‌نامه قابل استفاده بود.

## اندازه‌گیری متغیرها

**تکنیک‌های حما:** با بررسی ادبیات پژوهش مانند کاداز و گیل‌دینگ (۲۰۱۲) و حدید و آل‌سید (۲۰۲۱) ۱۲ تکنیک حما که انتظار می‌رفت قابلیت استفاده در شرکت‌های تولیدی را داشته باشند، شناسایی شد. این تکنیک‌ها عبارت بودند از: هزینه‌یابی استراتژیک، تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت، هزینه‌یابی چرخه عمر، هزینه‌یابی کیفیت، هزینه‌یابی هدف، مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی، ارزش افزوده اقتصادی، پایش (ارزیابی) وضعیت رقبا، ارزیابی عملکرد رقبا، تحلیل زنجیره ارزش، کارت امتیازی متوازن و تحلیل سود مشتری. برای سنجش هریک از این تکنیک‌ها، یک سؤال که دربرگیرنده مفهوم آن‌ها (بدون اشاره به نام تکنیک) مطرح شد. از پاسخ‌دهندگان درخواست شد تا میزان اجرای آن‌ها را در شرکت خود براساس طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای (هرگز، بندرت، گاهی اوقات، اغلب، همیشه) مشخص کنند. در انتخاب ۱۲ تکنیک فوق، جهت‌گیری‌های بلندمدت و تمرکز بیرونی نقش بسزایی داشتند. به عبارت دیگر، فرض بر این است تکنیک‌های اتخاذ شده بتوانند تصویر مناسبی از جهت‌گیری‌های استراتژیک شرکت‌ها و همچنین اطلاعات مفیدی درخصوص وضعیت آن‌ها و رقبا ارائه کنند.

**مهارت‌های نرم:** سؤال‌های مربوط به مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت از پژوهش نیوول، سوان و رابرتسون<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) اقتباس شد. از پاسخ‌دهندگان درخواست شد تا در قالب مقیاس لیکرت، پنج‌گزینه‌ای مشخص کنند برای شناخت و درک ایده‌های جدید حسابداری مدیریت تا چه میزان با هر یک از منابع مختلف (شش منبع) تعامل سازنده داشته‌اند.

**فرهنگ سازمانی:** در این پژوهش دو بُعد فرهنگ سازمانی (مبتنی بر نوآوری و نتیجه‌گرا) مورد سنجش و ارزیابی قرار گرفت. سؤال‌های این بخش بر اساس پژوهش‌های ژانگ، هوک و عیسی<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) و برد و همکاران (۲۰۱۸) و طراحی شدند. این کار با هدف مقایسه نتایج پژوهش حاضر با ادبیات موجود انجام شد. برای سنجش هر بُعد، پنج سؤال مطرح و از پاسخ‌دهندگان درخواست شد تا میزان رعایت هر یک از سؤال‌ها را در شرکت خود براساس مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای مشخص کنند.

**کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی:** سؤال‌های این بخش که پنج مورد بود، از پژوهش العمیری و دروری<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) اقتباس شد. از پاسخ‌دهندگان درخواست شد تا در قالب مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای در خصوص کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی شرکت خود اظهار نظر کنند.

**رقابت:** شدت رقابت با استفاده از پنج سؤال اقتباس شده از پژوهش ویلیامز و سیمن<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) سنجیده شد. از پاسخ‌دهندگان درخواست شد تا براساس مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای، شدت رقابتی را مشخص کنند که شرکتشان در خصوص هر یک از سؤال‌ها مطرح شده (مواد اولیه، کارکنان فنی، فروش و توزیع، کیفیت و تنوع محصولات، قیمت) با آن مواجه است.

1. Newell, Swan & Robertson  
2. Zhang, Hoque & Isa  
3. Al-Omiri & Drury  
4. Williams & Seaman

ابهام‌های محیطی ادراک شده: سؤال‌های این بخش از پژوهش‌های گوین دارجان<sup>۱</sup> (۱۹۸۴) و عبدالقادر و لوتر<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) اقتباس شد. سؤال‌های این بخش، شامل هشت سؤال در قالب مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای بود. سؤال‌های طراحی شده، مربوط به سنجش میزان یا سرعت تغییر هریک از گزاره‌های هشت‌گانه (مانند تکنولوژی، رفتار مشتریان، قیمت، دستمزد و دستورالعمل) بود.

**تنوع محصول:** سؤال‌های این بخش که چهار مورد بود، از پژوهش عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۸) اقتباس شد. از پاسخ‌دهندگان درخواست شد که در قالب مقیاس لیکرت پنج‌گزینه‌ای، درخصوص تنوع و پیچیدگی خطوط تولید شرکت‌شان اظهارنظر کنند.

**اندازه شرکت:** برای سنجش این مورد از تعداد کارکنان استفاده شد (شاوت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). از پاسخ‌دهندگان درخواست شد که تعداد کارکنان فعال در شرکت خود را در قالب سه گزینه کمتر از ۵۰ نفر (کوچک)، ۵۰ تا ۲۵۰ نفر (متوسط) و بیشتر از ۲۵۰ نفر (بزرگ) اعلام کنند.

## روایی و پایایی

روایی شامل دو جزء هم‌گرا و واگرا است (نظری پور و زکی‌زاده، ۱۴۰۱). برای سنجش روایی هم‌گرای گویه‌های یک سازه، از بارهای عاملی آن‌ها استفاده شد. از آنجایی که بارهای عاملی هر گویه بیشتر از ۰/۵ بود، روایی هم‌گرا تأیید شد (هیر، رینگل و سارستد<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). جدول ۱ نشان می‌دهد که بارهای عاملی هر سازه بیشتر از ۰/۵ هستند. پایایی ترکیبی نیز بیشتر از ۰/۷ است که مؤید پایایی سازه است (هیر و همکاران، ۲۰۱۱). پایایی افتراقی نیز از طریق مقایسه جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه با هم‌بستگی آن با سایر سازه‌ها (واریانس اشتراکی) ارزیابی شد. طبق جدول ۲ در همه موارد جذر AVE هر سازه، بیشتر از هم‌بستگی آن با سایر سازه‌ها بود که این امر بیانگر پایایی افتراقی است (هیر و همکاران، ۲۰۱۲).

جدول ۱. بار عاملی و پایایی ترکیبی مدل اندازه‌گیری

| سازه و پایایی ترکیبی                               | آیتم/گویه                         | بار عاملی |
|--|-----------------------------------|-----------|
| تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA)<br>۰/۹۶۴ | هزینه‌یابی استراتژیک (SC)         | ۰/۷۹۲     |
|  | تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت (ABT)   | ۰/۸۲۰     |
|  | هزینه‌یابی چرخه عمر (LCC)         | ۰/۸۲۲     |
|  | هزینه‌یابی کیفیت (QC)             | ۰/۸۴۲     |
|  | هزینه‌یابی هدف (TC)               | ۰/۸۰۰     |
|  | مدیریت هزینه‌های زیست محیطی (ECM) | ۰/۸۵۲     |
|  | ارزش افزوده اقتصادی (EVA)         | ۰/۷۹۵     |
|  | پایش وضعیت رقبا (CPM)             | ۰/۸۶۹     |

- Govindarajan
- Abdel-Kader & Luther
- Schoute
- Hair, Ringle & Sarstedt



| سازه و پایایی ترکیبی                        | آیتم/گویه                                | بار عاملی |
|---|--|-----------|
|   | ارزیابی عملکرد رقبا (CPA)                | ۰/۸۵۰     |
|   | تحلیل زنجیره ارزش (VCA)                  | ۰/۸۳۸     |
|   | کارت امتیازی متوازن (BSC)                | ۰/۸۳۹     |
|   | تحلیل سود مشتری (CPAN)                   | ۰/۸۳۲     |
| ابهام‌های محیطی ادراک شده<br>(PEU)<br>۰/۹۱۳ | میزان و سرعت تغییر فناوری‌ها در سازمان   | ۰/۷۷۱     |
|   | میزان و سرعت تغییر نگرش مشتریان          | ۰/۷۹۵     |
|   | میزان و سرعت تغییر رفتارهای مشتریان      | ۰/۷۳۵     |
|   | میزان و سرعت تغییر ویژگی‌های محصولات     | ۰/۷۶۱     |
|   | میزان و سرعت تغییر قیمت مواد اولیه       | ۰/۷۴۲     |
|   | میزان و سرعت تغییر نرخ دستمزدها          | ۰/۷۳۶     |
|   | میزان و سرعت تغییر قابلیت دسترسی به مواد | ۰/۷۳۱     |
|   | میزان و سرعت تغییر دستورالعمل‌ها/مقررات  | ۰/۷۴۸     |
|   | رقابتی بودن بودن بازار مواد اولیه        | ۰/۷۰۵     |
|   | رقابتی بودن جذب کارکنان فنی              | ۰/۸۳۷     |
| رقابت (COM)<br>۰/۸۷۸                        | رقابتی بودن فروش محصولات                 | ۰/۷۲۷     |
|   | رقابتی بودن کیفیت و تنوع محصولات         | ۰/۷۴۵     |
|   | رقابتی بودن قیمت فروش محصولات            | ۰/۸۱۹     |
|   | تعامل با همکاران هم‌بخشی                 | ۰/۷۷۱     |
| مهارت‌های نرم (SS)<br>۰/۸۹۲                 | تعامل با همکاران سایر بخش‌ها             | ۰/۷۵۱     |
|   | تعامل با مشتریان                         | ۰/۷۴۸     |
|   | تعامل با عرضه‌کنندگان                    | ۰/۷۴۲     |
|   | تعامل با اعضای انجمن حسابداری            | ۰/۷۵۰     |
|   | تعامل با مشاوران                         | ۰/۸۰۳     |
|   | متنوع بودن محصولات تولیدی                | ۰/۷۶۹     |
| تنوع محصول (PD)<br>۰/۸۷۷                    | متفاوت بودن حجم تولید محصولات            | ۰/۷۸۸     |
|   | متفاوت بودن فرایندهای محصولات            | ۰/۸۱۸     |
|   | متفاوت بودن میزان حمایت دوایر پشتیبانی   | ۰/۸۲۴     |
|   | مستندسازی تجارب مدیران و کارکنان         | ۰/۸۴۵     |
| فرهنگ مبتنی بر نوآوری (IC)<br>۰/۸۹۹         | حداقل سازی قوانین و مقررات دست‌وپاگیر    | ۰/۷۹۵     |
|   | عملیاتی سازی ایده‌های جدید               | ۰/۸۰۰     |
|   | استفاده مؤثر و به‌موقع از فرصت‌ها        | ۰/۸۰۳     |
|   | توجه به ریسک‌های مرتبط با هر فعالیت      | ۰/۷۵۶     |

| سازه و پایایی ترکیبی                    | آیتم/گویه                               | بار عاملی |
|---|---|-----------|
| فرهنگ نتیجه‌گرا (OC)<br>۰/۹۰۲           | بهبودسازی کمیت و کیفیت محصولات          | ۰/۷۸۷     |
|   | محقق‌سازی اهداف و استفاده از بازخوردها  | ۰/۸۴۱     |
|   | آرمان‌گرایی و واقع‌گرایی در تعیین اهداف | ۰/۷۵۷     |
|   | توجه به خروجی‌ها/پیامدها                | ۰/۸۲۹     |
|   | بررسی مشکلات متناسب با واقعیت‌ها        | ۰/۸۱۱     |
| کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی (ISQ)<br>۰/۹۰۹ | یکپارچه‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی مختلف   | ۰/۸۰۱     |
|   | امکان جست‌وجو در سیستم‌های اطلاعاتی     | ۰/۸۵۱     |
|   | موجود بودن جزئیات در سیستم‌های اطلاعاتی | ۰/۸۱۶     |
|   | امکان رویت جزئیات در سیستم‌های اطلاعاتی | ۰/۸۲۶     |
|   | به‌روزرسانی دوره‌ای اطلاعات در سیستم‌ها | ۰/۷۸۹     |

جدول ۲. ماتریس هم‌بستگی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

| Size | SMA   | PEU   | PD    | OC    | ISQ   | SS    | IC    | COM   |      |
|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------|
|      |       |       |       |       |       |       |       | ۰/۷۶۸ | COM  |
|      |       |       |       |       |       |       | ۰/۸۰۰ | ۰/۵۹۷ | IC   |
|      |       |       |       |       |       | ۰/۷۶۱ | ۰/۶۴۳ | ۰/۶۵۶ | SS   |
|      |       |       |       |       | ۰/۸۱۷ | ۰/۵۱۱ | ۰/۶۴۸ | ۰/۵۷۴ | ISQ  |
|      |       |       |       | ۰/۸۰۶ | ۰/۶۰۹ | ۰/۶۰۳ | ۰/۸۱۳ | ۰/۵۶۹ | OC   |
|      |       |       | ۰/۸۰۰ | ۰/۵۵۶ | ۰/۵۴۹ | ۰/۵۳۱ | ۰/۶۴۴ | ۰/۵۰۵ | PD   |
|      |       | ۰/۷۵۳ | ۰/۳۸۷ | ۰/۴۶۰ | ۰/۵۲۷ | ۰/۵۷۵ | ۰/۴۸۷ | ۰/۷۰۱ | PEU  |
|      | ۰/۸۳۰ | ۰/۵۴۲ | ۰/۵۴۸ | ۰/۶۷۱ | ۰/۶۶۴ | ۰/۶۳۴ | ۰/۶۶۷ | ۰/۶۲۴ | SMA  |
| ۱    | ۰/۳۳۷ | ۰/۱۵۹ | ۰/۱۸۸ | ۰/۱۶۲ | ۰/۱۲۹ | ۰/۱۸۷ | ۰/۱۶۱ | ۰/۱۷۷ | Size |

### یافته‌های پژوهش

در این بخش، ابتدا آمار توصیفی و در ادامه آزمون فرضیه‌ها و تحلیل یافته‌ها ارائه می‌شود. با توجه به نتایجی که در جدول ۳ درج شده است، ۶۶/۵ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و ۳۳/۵ درصد آنان نیز زن بودند. رده سنی بیشتر پاسخ‌دهندگان (۴۰/۵ درصد) ۳۰ تا ۴۰ سال و تحصیلات بیشتر آنان نیز (۴۹/۷ درصد) کارشناسی ارشد بود. به لحاظ تجربه کاری، تجربه بیشتر پاسخ‌دهندگان (۳۶/۴ درصد) بین ۵ تا ۱۰ سال بود. بیشتر پاسخ‌دهندگان (۴۶/۲ درصد) متعلق به شرکت‌هایی بودند که تعداد کارکنان آن‌ها بین ۵۰ تا ۲۵۰ نفر بود.

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

| متغیر                          | گزینه            | درصد | متغیر           | گزینه           | درصد |
|--------------------------------|------------------|------|-----------------|-----------------|------|
| جنسیت                          | مرد              | ۶۶/۵ | سن              | کمتر از ۳۰ سال  | ۲۳/۱ |
|                                | زن               | ۳۳/۵ |                 | ۳۰ تا ۴۰ سال    | ۴۰/۵ |
| تحصیلات                        | کارشناس          | ۴۱/۶ |                 | ۴۰ تا ۵۰ سال    | ۲۶/۰ |
|                                | کارشناس ارشد     | ۴۹/۷ | بیشتر از ۵۰ سال | ۱۰/۴            |      |
| اندازه شرکت<br>(تعداد کارکنان) | دکتری            | ۸/۷  | تجربه           | کمتر از ۵ سال   | ۲۵/۴ |
|                                | کمتر از ۵۰ نفر   | ۳۸/۲ |                 | ۵ تا ۱۰ سال     | ۳۶/۴ |
|                                | ۵۰ تا ۲۵۰ نفر    | ۴۶/۲ |                 | ۱۰ تا ۲۰ سال    | ۲۸/۹ |
|                                | بیشتر از ۲۵۰ نفر | ۱۵/۶ |                 | بیشتر از ۲۰ سال | ۹/۳  |

نکته: تعداد پاسخ‌دهندگان ۱۷۳ نفر بود.

### آمار استنباطی

یافته‌های پژوهش نشان داد که تکنیک‌های حما مورد توجه شرکت‌های مورد مطالعه بود. برای آزمون مدل و فرضیه‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل معادلات جزئی<sup>۱</sup> استفاده شد. این مدل در پژوهش‌های مرتبط قبلی نیز استفاده شده است (حدید و آل‌سید، ۲۰۲۱). مدل‌سازی معادلات ساختاری این امکان را فراهم می‌سازد تا بتوان به‌طور هم‌زمان چندین رابطه را با استفاده از شاخص‌های چند متغیره آزمون کرد (هیر و همکاران، ۲۰۱۲). به‌علاوه از روش بوت‌استرپینگ با حالت جایگزینی نیز بهره گرفته شد. در این حالت، دیگر نرمال بودن داده‌ها یک ضرورت محسوب نمی‌شود (هیر و همکاران، ۲۰۱۱). به‌دلایلی همچون عدم نیاز به فرض نرمال بودن داده‌ها، حجم نمونه، پیچیدگی، این روش می‌تواند روشی مناسبی برای تحلیل داده‌های این پژوهش فرض شود (هیر و همکاران، ۲۰۱۲). برای افزایش قابلیت اطمینان نتایج از ۵۰۰۰ نمونه برای اجرای روش بوت‌استرپینگ استفاده شد.

### آزمون فرضیه‌ها

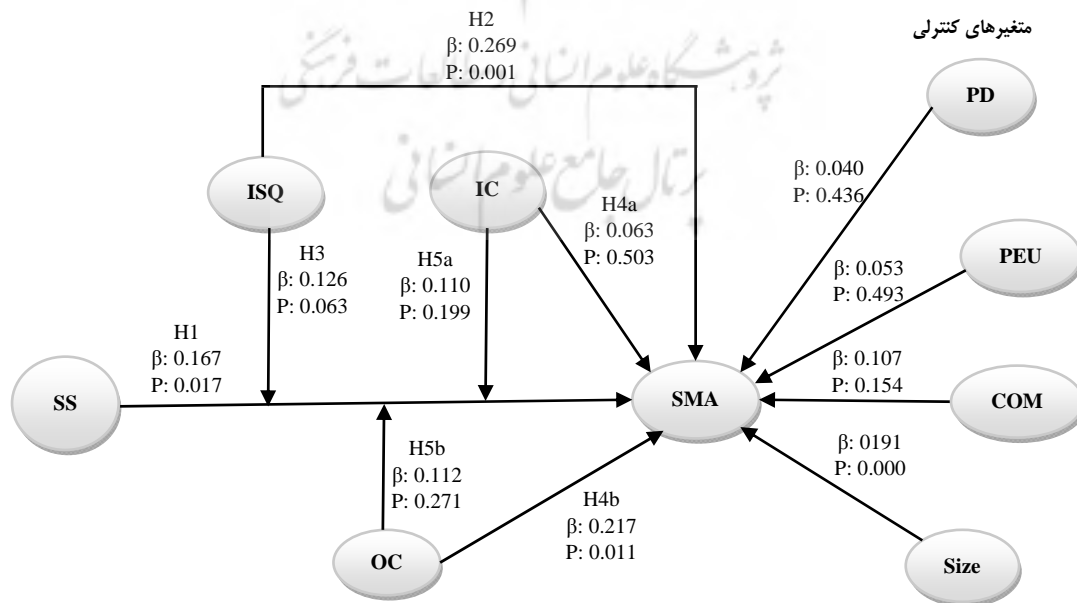
پس از اطمینان از برقراری روایی و پایایی سازه‌ها، می‌توان مدل ساختاری و فرضیه‌های مرتبط را آزمون کرد (جدول ۴). مدل ۱ شامل متغیرهای اصلی و کنترلی و مدل ۲ نیز شامل متغیرهای اصلی، کنترلی و تعدیلی است. جدول ۴ نشان می‌دهد که براساس مدل ۱، متغیرهای پژوهش توانسته‌اند ۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین کنند که این عدد شایان توجه است. مدل ۱ نشان می‌دهد که مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت بر اجرای تکنیک‌های حما تأثیر زیادی دارد (فرضیه ۱). همچنین طبق جدول ۴، فرهنگ نتیجه‌گرا و سیستم‌های اطلاعاتی بر اجرای تکنیک‌های اطلاعاتی اثر گذارند. بنابراین فرضیه‌های ۴ ب و ۲ تأیید می‌شوند. فرهنگ مبتنی بر نوآوری در اجرای تکنیک‌های حما مثبت است؛ اما معنادار نیست (فرضیه ۴ الف). درخصوص متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت بر اجرای تکنیک‌های حما تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما اثرهای سه متغیر ابهام‌های محیطی ادراک شده، تنوع محصول و رقابت معنادار نیست. پس از اضافه کردن اثرهای تعاملی سه متغیر (مدل ۲) کماکان اثرهای مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت، کیفیت سیستم‌های

اطلاعاتی و فرهنگ نتیجه‌گرا معنادار بودند. مدل ۲ نشان می‌دهد که اثر تعدیلی کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی معنادار بوده (فرضیه ۳) و اثرهای تعاملی دو متغیر دیگر (فرضیه‌های ۵ الف و ب) معنادار نبودند. شکل ۲ نتایج را به‌طور بصری نشان می‌دهد. شایان ذکر است که فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنادار است.

جدول ۴. تحلیل مدل پژوهش براساس تکنیک اسمارت پی‌ال‌اس

| مدل ۲   |                  | مدل ۱   |                  | متغیرهای مستقل                 |
|---------|------------------|---------|------------------|--------------------------------|
| P-Value | ضریب مسیر (Beta) | P-Value | ضریب مسیر (Beta) |                                |
| ۰/۰۰۱   | ۰/۲۴۱            | ۰/۰۱۷   | ۰/۱۶۷            | مهارت‌های نرم (SS)             |
| ۰/۲۷۷   | ۰/۱۰۷            | ۰/۵۰۳   | ۰/۰۶۳            | فرهنگ نوآورانه (IC)            |
| ۰/۰۱۸   | ۰/۲۰۵            | ۰/۰۱۱   | ۰/۲۱۷            | فرهنگ نتیجه‌گرا (OC)           |
| ۰/۰۰۰   | ۰/۳۲۸            | ۰/۰۰۱   | ۰/۲۶۹            | کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی (ISQ) |
| ۰/۶۴۸   | ۰/۰۲۴            | ۰/۴۳۶   | ۰/۰۴۰            | تنوع محصول (PD)                |
| ۰/۲۴۴   | ۰/۰۸۸            | ۰/۴۹۳   | ۰/۰۵۳            | ابهام‌های محیطی (PEU)          |
| ۰/۱۷۰   | ۰/۱۱۲            | ۰/۱۵۴   | ۰/۱۰۷            | رقابت (COM)                    |
| ۰/۰۰۰   | ۰/۱۶۵            | ۰/۰۰۰   | ۰/۱۹۱            | اندازه شرکت (Size)             |
| ۰/۱۹۹   | ۰/۱۱۰            | -       | -                | IC*SS                          |
| ۰/۲۷۱   | ۰/۱۱۲            | -       | -                | OC*SS                          |
| ۰/۰۶۳   | ۰/۱۲۶            | -       | -                | ISQ*SS                         |
| ۰/۶۷۸   |                  | ۰/۶۵۴   |                  | R <sup>2</sup>                 |

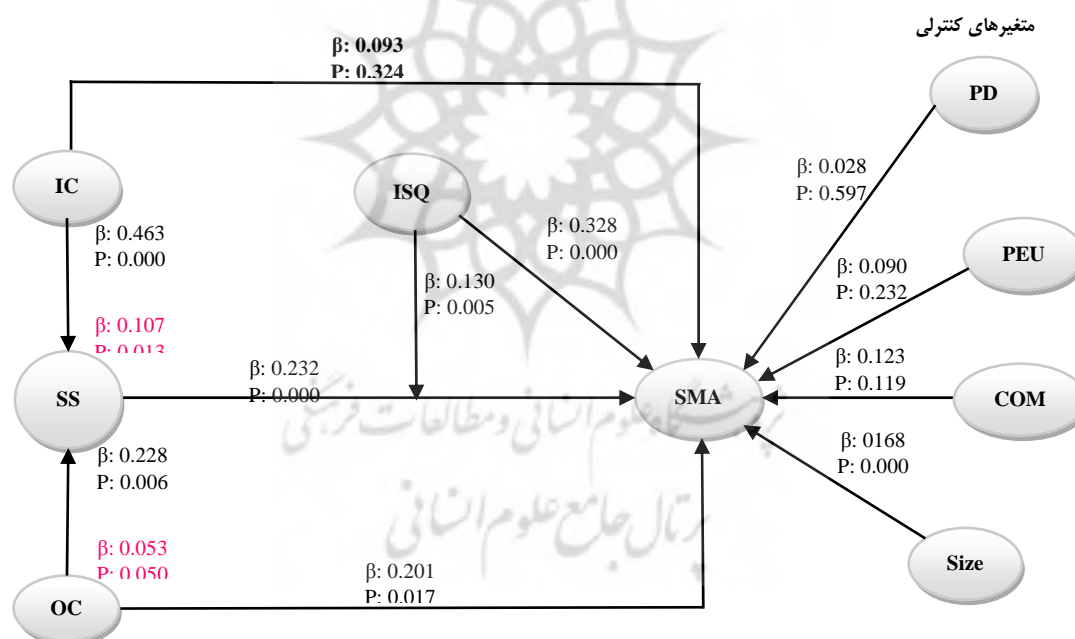
نکته: متغیر وابسته تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA)



شکل ۲. یافته‌های تکنیک پی‌ال‌اس برای مدل پژوهش

### تحلیل‌های تکمیلی

یافته‌ها باعث بروز برخی سؤالاتی درخصوص دو نوع فرهنگ شد؛ بدین معنا که فرهنگ مبتنی بر نوآوری، نه به‌طور مستقل بر اجرای تکنیک‌های حما تأثیر داشت و نه دارای اثر تعدیلی بر رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما بود. همچنین اثر تعدیلی فرهنگ نتیجه‌گرا نیز تأیید نشد. برای بررسی بیشتر موضوع، یک مدل اصلاح شده (شکل ۳) آزمون شد که از دو جهت با مدل اولیه (شکل ۱) متفاوت بود. اولاً اثر تعاملی دو فرهنگ مبتنی بر نوآوری و نتیجه‌گرا بر رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما حذف شد (فرضیه‌های ۵ الف و ب). ثانیاً فرهنگ‌های مبتنی بر نوآوری و نتیجه‌گرا به یک شیوه دیگر (به‌صورت میانجی) مدل شدند؛ بدین معنا که فرض شد این دو نوع فرهنگ، بر اجرای تکنیک‌های حما دارای اثر مستقیم و غیرمستقیم (از طریق مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت) است. طبق جدول ۴ یک هم‌بستگی مثبت معنادار بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و فرهنگ‌های مبتنی بر نوآوری و نتیجه‌گرا وجود دارد. مدل اصلاح شده درصدد آزمون اثرهای مستقیم متغیرهای فرهنگ بر مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت بود. بنابراین اثرهای تعدیلی مدنظر نبود. جدول ۵ و شکل ۳ بیانگر این نتایج هستند.



نکته: نتایج به رنگ صورتی بیانگر اثرهای غیرمستقیم فرهنگ بر SMA از طریق IIO است.

### شکل ۳. یافته‌های تکنیک پی‌ال‌اس برای مدل اصلاح شده پژوهش

یافته‌ها نشان داد که مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت، بر رابطه بین فرهنگ مبتنی بر نوآوری و اجرای تکنیک‌های حما تأثیر میانجی دارد؛ به این معنا که فرهنگ مبتنی بر نوآوری بر اجرای تکنیک‌های حما اثر مستقیم ندارد (پانل الف)؛ اما از طریق مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت دارای اثر غیرمستقیم است (پانل ب). در مقابل جدول ۵ نشان می‌دهد که فرهنگ نتیجه‌گرا تنها دارای اثر مستقیم مثبت بر اجرای تکنیک‌های حما است (پانل الف). هرچند

فرهنگ نتیجه‌گرا بر مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت اثر معناداری دارد، اما تأثیر غیرمستقیم آن بر اجرای تکنیک‌های حما از طریق تعامل حسابداران مدیریت معنادار نیست (پانل ب). درنهایت، طبق مدل اصلاح شده، اثر تعدیلی کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی بر رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما معنادار شد (شکل ۳).

جدول ۵. تحلیل مدل اصلاح شده پژوهش براساس تکنیک اسمارت پی‌ال‌اس

| پانل الف (مسیر مستقیم)             |                  |                |   |      |
|------------------------------------|------------------|----------------|---|------|
| P-Value                            | ضریب مسیر (Beta) | رابطه          |   |      |
| ۰/۰۰۰                              | ۰/۲۳۲            | SMA            | → | SS   |
| ۰/۳۳۴                              | ۰/۰۹۳            | SMA            | → | IC   |
| ۰/۰۱۷                              | ۰/۲۰۱            | SMA            | → | OC   |
| ۰/۰۰۰                              | ۰/۳۲۸            | SMA            | → | ISQ  |
| ۰/۵۹۷                              | ۰/۰۲۸            | SMA            | → | PD   |
| ۰/۲۳۲                              | ۰/۰۹۰            | SMA            | → | PEU  |
| ۰/۱۱۹                              | ۰/۱۲۳            | SMA            | → | COM  |
| ۰/۰۰۰                              | ۰/۱۶۸            | SMA            | → | Size |
| ۰/۰۰۰                              | ۰/۴۶۳            | SS             | → | IC   |
| ۰/۰۰۶                              | ۰/۲۲۸            | SS             | → | OC   |
| SMA                                |                  | متغیر وابسته   |   |      |
| پانل ب (مسیر غیرمستقیم از طریق SS) |                  |                |   |      |
| ۰/۰۱۳                              | ۰/۱۰۷            | SMA            | → | IC   |
| ۰/۰۵۰                              | ۰/۰۵۳            | SMA            | → | OC   |
| ۰/۴۳۸                              |                  | R <sup>2</sup> |   |      |

**نکته:** SS معادل مهارت‌های نرم؛ IC فرهنگ مبتنی بر نوآوری؛ OC فرهنگ نتیجه‌گرا؛ ISQ کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی؛ PD تنوع محصول؛ COM ابهام‌های محیطی ادراک شده؛ COM رقابت؛ Size اندازه شرکت و SMA معادل تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک است.

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر، توسعه ادبیات تئوری اقتضایی درخصوص تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (حما) بود. این کار از طریق طراحی یک مدل نسبتاً جامع که هدف آن تبیین عوامل بالقوه و سازوکارهای اثرگذار بر اجرای تکنیک‌های حما بود، صورت گرفت. یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد مهارت‌های نرم (توانایی برقراری ارتباط سازنده با دیگران) در افزایش توانایی حسابداران مدیریت در طراحی و اجرای تکنیک‌های حما نقش مهمی دارد. چنین یافته‌ای نشان می‌دهد که نقش حسابداران مدیریت در ارائه اطلاعات مهم انکارناپذیر است. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های لاپسلی و ریکرز (۲۰۱۷) و حدید و آل‌سید (۲۰۲۱) هم‌خوانی دارد. بنابراین انتظار می‌رود که حسابداران مدیریت از طریق تعامل با کارشناسان درون‌سازمانی و صاحب‌نظران برون‌سازمانی، بتوانند با تکنیک‌های جدید حما آشنا شوند. این کار باعث می‌شود که آنان درک صحیحی از نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیران به‌دست آورند. همچنین این کار موجب می‌شود

که حسابداران مدیریت، از طریق انتخاب تکنیک‌های جدید حما، بتوانند اطلاعات مربوط و مفیدی را در اختیار تصمیم‌گیران قرار دهند. بدین ترتیب اثربخشی و کارایی تصمیمات اتخاذ شده افزایش می‌یابد (تیلمن و گودارد، ۲۰۰۸).

همان گونه که کاداز و گیل‌دینگ (۲۰۱۲) نشان دادند، گاهی ممکن است برقراری ارتباط سازنده (مهارت‌های نرم) با سایر مدیران نتواند به طراحی و اجرای تکنیک‌های حما کمک شایانی کند. در همین راستا، یافته‌های این پژوهش نشان داد که کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، می‌تواند نقش برجسته‌ای در این رفع این نقصیه ایفا کند. همچنین بنا بر یافته‌های این پژوهش، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، بر رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما، اثر تعدیلی مثبت دارد. بنابراین در سازمان‌های دارای سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت، مهارت‌های نرم حسابداران (ارتباط با سایر مدیران) می‌تواند به طراحی و اجرای هرچه بهتر تکنیک‌های حما منجر شود. سیستم اطلاعاتی باکیفیت امکان جمع‌آوری و ذخیره‌سازی اطلاعات از بخش‌های مختلف یک سازمان را تسهیل می‌کند (ال‌عمیری و دروری، ۲۰۰۷). این موضوع امکان دسترسی تصمیم‌گیران بخش‌های مختلف سازمان به اطلاعات مربوط و مفید را میسر می‌سازد (مایگا و همکاران، ۲۰۱۴). در چنین محیطی، حسابداران مدیریت به راحتی قادر به تبیین اهمیت اجرای تکنیک‌های حما در استخراج اطلاعات باارزش خواهند بود (دانک، ۲۰۰۴). به علاوه، در صورت استقرار یک سیستم اطلاعاتی باکیفیت چنین اطلاعاتی به موقع و به طور گسترده‌ای در سطح سازمان منتشر خواهد شد (مایگا و همکاران، ۲۰۱۴).

در کل، سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت، باعث بهبود رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حما می‌شود. این امر حاکی از آن است که سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت باعث توانمندتر شدن حسابداران مدیریت در اجرای تکنیک‌های حما می‌شود. بنابراین در شرکت‌هایی که حسابداران مدیریت با سایر تصمیم‌گیران تعاملات خوب و سازنده‌ای دارند، وجود یک سیستم اطلاعاتی باکیفیت، می‌تواند برای اجرای هرچه بهتر تکنیک‌های حما از سوی تصمیم‌گیران مشوق خوبی باشد. این موضوع می‌تواند مؤید خوبی برای نتایج پژوهش‌های روزلندر و هارت<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) و کاداز و گیل‌دینگ (۲۰۱۲) باشد. طبق نتایج این پژوهش‌ها، وجود رابطه بین مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و تصمیم‌گیران، الزاماً به اجرای هرچه بیشتر تکنیک‌های حما منجر نمی‌شود.

برخلاف متغیر سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت، یافته‌های این پژوهش نتوانست شواهدی را در خصوص اثرهای تعدیلی دو متغیر فرهنگ سازمانی (نتیجه‌گرا و نوآورمحور) بر اجرای تکنیک‌های حما ارائه دهد. با وجود این، یافته‌های پژوهش حاضر، بیانگر اثرگذاری این دو نوع فرهنگ بر اجرای تکنیک‌های حما به طرق دیگری (به صورت میانجی) بود. فرهنگ مبتنی بر نوآوری به روش غیرمستقیم و از طریق مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت، بر اجرای تکنیک‌های حما اثرگذار است. این موضوع نشان می‌دهد که فرهنگ مبتنی بر نوآوری، می‌تواند برای حسابداران مدیریت، جهت برقراری تعامل سازنده با بخش‌های داخلی و ذی‌نفعان بیرونی محرک خوبی باشد. بنابراین فرهنگ مبتنی بر نوآوری، حسابداران مدیریت را به برقراری تعامل با دیگران ترغیب می‌کند. در کل، توانایی برقراری تعامل سازنده با دیگران، باعث بهبود دانش و مهارت اعضا در شناسایی و به کارگیری ایده‌های جدید، از جمله تکنیک‌های حما می‌شود (لاپسلی و ریکرز، ۲۰۱۷).

برخلاف فرهنگ مبتنی بر نوآوری، فرهنگ نتیجه‌گرا، دارای اثر مستقیم معنادار و نه غیرمستقیم (از طریق مهارت‌های نرم) بر اجرای تکنیک‌های حما بود. این نشان می‌دهد که در شرکت‌های نتیجه‌گرا، اجرای تکنیک‌های حما، از مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت چندان تأثیر نمی‌پذیرند؛ بدین معنا که حتی با فرض عدم وجود مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت و عدم مشارکت آنان در اجرای تکنیک‌های حما، ممکن است مدیران به‌نوعی از تکنیک‌های حما در کنار سایر وظایفشان استفاده کنند (فیش، میلر، بکر و پرشتاینر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). در شرکت‌های نتیجه‌گرا مدیران عموماً براساس دستاوردها و نتایج کسب شده ارزیابی و قضاوت می‌شوند (بیرد و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین مدیران شرکت‌های نتیجه‌گرا، در صورت نبود حسابداران مدیریت کارآمد، احتمالاً خودشان به جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز (حتی از طریق به‌کارگیری تکنیک‌های حما) اقدام خواهند کرد (حدید و آل‌سید، ۲۰۲۱). این موضوع تأثیر مثبت معنادار فرهنگ نتیجه‌گرا بر اجرای تکنیک‌های حما را نشان می‌دهد. این یافته‌ها با یافته‌های پژوهش‌های ژانگ و همکاران (۲۰۱۵) و حدید و آل‌سید (۲۰۲۱) هم‌راستا بود.

در کل، در شرکت‌های نتیجه‌گرا مدیران برای انجام مؤثرتر وظایف و تحقق اهداف از پیش تعیین شده، به کسب اطلاعات از منابع مختلف، از جمله تکنیک‌های حما نیاز دارند؛ بنابراین مدیران این قبیل شرکت‌ها، منتظر نخواهند بود که حسابداران مدیریت، از طریق تعامل بتوانند نیازهای اطلاعاتی آنان را تأمین کنند (برونز و مک‌کینون<sup>۲</sup>، ۱۹۹۳). این موضوع می‌تواند دلیل خوبی بر اثرگذاری مثبت و معناداری فرهنگ نتیجه‌گرا بر اجرای تکنیک‌های حما باشد.

یافته‌های برخی از پژوهش‌ها همچون یزدی‌فر و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد که حسابداران مدیریت نتوانسته‌اند به نحو شایسته‌ای در اجرای تکنیک‌های حما نقش‌آفرینی کنند. همچنین یافته‌های پژوهش‌های دیگری همچون فیش و همکاران (۲۰۱۷) نشان داد که در برخی از شرکت‌ها، مدیران عملیات (تولید و بازاریابی) نتوانسته‌اند در مقایسه با حسابداران مدیریت در اجرای تکنیک‌های حما، نقش پررنگ‌تری ایفا کنند. با این حال، یافته‌های این پژوهش در خصوص فرهنگ‌های مبتنی بر نوآوری و نتیجه‌گرا نشان داد که مشارکت کم حسابداران مدیریت و درمقابل مشارکت فعالانه مدیران عملیات در فرایند اجرای تکنیک‌های حما، ممکن است در شرکت‌های با فرهنگ نتیجه‌گرا بیشتر باشد. با توجه به کم بودن پژوهش‌های انجام شده در خصوص تکنیک‌های حما و همچنین نقش فرهنگ سازمانی در اجرای این قبیل تکنیک‌ها، پیشنهاد می‌شود که این موضوعات در پژوهش‌های آتی مورد توجه قرار گیرند. با توجه به کم بودن پژوهش‌های انجام شده در خصوص تکنیک‌های حما و همچنین نقش فرهنگ سازمانی در اجرای این قبیل تکنیک‌ها، پیشنهاد می‌شود که به این موضوعات در پژوهش‌های آتی بیشتر توجه شود.

## محدودیت‌ها

همانند هر پژوهش دیگری، پژوهش حاضر نیز محدودیت‌هایی داشته است:

۱. تعداد پاسخ‌دهندگان هر شرکت یک یا دو نفر بودند، اگر این تعداد بیشتر بود، می‌توانست باعث تغییراتی در پاسخ‌ها شود.



۲. علی‌رغم تلاش‌های فراوان، ۱۷۳ پرسش‌نامه قابل استفاده جمع‌آوری شد. حال اگر این تعداد بیشتر بود، می‌توانست قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج را بهبود بخشد.
۳. علی‌رغم تلاش فراوان برای گنجاندن تعداد بیشتری از متغیرهای اثرگذار بالقوه در مدل، هنوز هم امکان افزایش تعداد متغیرها در مدل وجود دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی به این موضوع توجه جدی شود.
۴. توسعهٔ جامعهٔ آماری به غیر از حسابداران، می‌تواند اطلاعات مفیدی را در خصوص اجرای تکنیک‌های حما ارائه دهد. همچنین این موضوع می‌تواند مستندات بیشتری را در خصوص اثرهای فرهنگ سازمانی در اجرای تکنیک‌های حما ارائه کند.

### پیشنهادها

به دلیل محدودیت داده‌ها، دلایل متقنی به دست نیامد که نشان دهد چرا در فرهنگ نتیجه‌گرا به اندازه فرهنگ مبتنی بر نوآوری، حسابداران مدیریت تشویق به تعامل نمی‌شوند؛ زیرا طبق یافته‌های پژوهش، اثرگذاری فرهنگ نتیجه‌گرا از طریق مهارت‌های نرم بر اجرای تکنیک‌های حما قابل توجه نبود. بنابراین پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌هایی (به‌ویژه مطالعات موردی) در خصوص تبیین هرچه بهتر دلایل این موضوع انجام شود. همچنین پیشنهاد می‌شود در خصوص این موضوع که آیا دیدگاه مدیران شرکت‌های مبتنی بر نوآوری و نتیجه‌گرا به توانمندی‌های حسابداران مدیریت، به‌ویژه در اجرای تکنیک‌های حما متفاوت از یکدیگر است یا خیر، پژوهش‌هایی صورت گیرد. در نهایت، داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه، به‌طور عمده بیانگر روابط بین متغیرهای مدل است؛ بنابراین کمتر می‌تواند تبیین‌کنندهٔ علیت باشد.

### نتیجه‌گیری

علی‌رغم محدودیت‌های فوق، اعتقاد بر این است که یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند به توسعهٔ ادبیات تئوری اقتضایی، در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر اجرای تکنیک‌های حما و نحوهٔ نقش‌آفرینی حسابداران مدیریت در این زمینه کمک کند. در همین راستا، پژوهش حاضر، علاوه بر مدنظر قرار دادن تعداد بیشتری از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، توانست نقش سه متغیر (مهارت‌های نرم حسابداران مدیریت، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ سازمانی) را به‌طور هم‌زمان در فرایند اجرای تکنیک‌های حما مطالعه و بررسی کند که این موارد در پژوهش‌های قبلی کمتر مورد توجه قرار گرفته بودند. همچنین در این پژوهش روابط پیچیده‌تری مدنظر قرار گرفت که توانست باعث درک بهتر نحوه اثرگذاری این سه متغیر بر فرایند اجرای تکنیک‌های حما شود.

در نهایت، یافته‌های این پژوهش حاوی دو نکتهٔ کلیدی بود. ۱. حسابداران مدیریت نیاز دارند که با سایر تصمیم‌گیران داخلی و بیرونی تعامل برقرار کنند. این ویژگی باعث می‌شود تا حسابداران مدیریت بتوانند نقش بیشتری در اجرای تکنیک‌های حما ایفا کنند. به علاوه، وجود سیستم‌های اطلاعاتی باکیفیت باعث تسهیل این فرایند می‌شود. ۲. در صورت نبود حسابداران مدیریت کارآمد، احتمالاً مدیران خودشان به طراحی و اجرای تکنیک‌های حما اقدام خواهند کرد. در مجموع، یافته‌های این پژوهش می‌تواند به سازمان‌ها در اجرای هرچه بهتر تکنیک‌های حما کمک کند.

## منابع

- دریایی، عباسعلی؛ شهبازی، وحید (۱۴۰۳). ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۱)، ۴۵-۶۹.
- سجادی، سیدحسین؛ اثنی‌عشری، حمیده؛ شاکری، اکبر (۱۴۰۲). تأثیر فرهنگ نوآوری‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۱)، ۱-۲۷.
- شهریاری، سعید؛ اسمعیلی، طاهره؛ به‌نوید، الهام؛ میراشه، آرزو (۱۳۹۸). پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در بنگاه‌های کوچک و متوسط. *رویکردهای پژوهشی نوین در حسابداری و مدیریت*، ۳(۲۰)، ۷۰-۷۹.
- نظری‌پور، محمد (۱۳۹۹). بررسی رابطه تکنیک‌های حسابداری مدیریت و کسب مزیت رقابتی در سطح مدارس متوسطه دوره دوم. *فصلنامه علمی مدیریت مدرسه*، ۸(۱)، ۳۰۲-۳۲۲.
- نظری‌پور، محمد؛ زکی‌زاده، بابک (۱۴۰۱). بررسی تأثیرهای فشار زمانی، تعارض کار - خانواده و ابهام نقش بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با میانجیگری استرس شغلی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۴)، ۷۱۴-۷۳۷.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۶). بررسی تأثیر سازه فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۹۷-۱۲۱.

## References

- Abdel-Kader, M., Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Afonso, P., Vyas, V., Antunes, A., Silva, S. & Bret, B. P. (2021). A stochastic approach for product costing in manufacturing processes. *Mathematics*, 9(18), 2238.
- Alamri, A. M. (2019). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management*, 14(2), 212-234.
- Al-Omiri, M. & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18 (4), 399-424.
- Anh, D. L. & Thu, P. T. B. (2023). A Study on the Impact of the Usage of Cost Information on Business Performance of Enterprises in Vietnam. *International Journal of Professional Business Review*, 8(6), 36.
- Ankova-Stoyanova, I. (2020). Soft skills in management accounting education. *Yearbook of the Faculty of Economics and Business Administration, Sofia University*, 19(1), 199-218.
- Ax, C. & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59-74.
- Babashamsi, P., Yusoff, N. I. M., Ceylan, H., Nor, N. G. M. & Jenatabadi, H. S. (2016). Evaluation of pavement life cycle cost analysis: Review and analysis. *International Journal of Pavement Research and Technology*, 9(4), 241-254.

- Baird, K., Su, S. & Tung, A. (2018). Organizational culture and environmental activity management. *Business Strategy and the Environment*, 27(3), 403-414.
- Banhmeid, B. & Aljabr, A. (2023). The relationship between the roles of management accountants, advanced manufacturing technologies, cost system sophistication and performance: a path model. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2023-0047>
- Bhimani, A. & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management accounting research*, 18(1), 3-31.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8 (1), 3-17.
- Brecht, H. D. & Martin, M. P. (1996). Accounting Information Systems: The Challenge of Extending Their Scope to Business and Information Strategy. *Accounting Horizons*, 10(4).
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, organizations and society*, 15(1-2), 27-46.
- Bruns, W.J. & McKinnon, S.M. (1993). Information and managers: a field study. *Journal of Management Accounting Research*, 5(Fall), 84-108.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484-501.
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7-8), 836-863.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K. & Lind, J. (2015). Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Accounting and Business Research*, 45 (1), 27-54.
- Cescon, F., Costantini, A. & Grassetti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605-636.
- Daryaei, A.A. & Shahbazi, V. (2024). Designing a model of audit quality based on various organizational culture factors. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 45-69. (in Persian)
- Dixon, R., Smith, D.R. (1993). Strategic management accounting. *Omega*, 21 (6), 605-618
- Dunk, A.S. (2004). Product life cycle cost analysis the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. *Management Accounting Research*, 15 (4), 401-414.
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16 (2), 157-177.

- Fish, M., Miller, W., Becker, D. & Pernsteiner, A. (2017). The role of organizational culture in the adoption of customer profitability analysis a field study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 14(1), 38–59.
- Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 9, 125–135.
- Gupta, G. & Salter, S.B. (2018). The balanced scorecard beyond adoption, *Journal of International Accounting Research*, 17(3), 115–134.
- 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.
- Hair, J.F., Ringle, C.M., Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139–151.
- Hair, J.F., Sarstedt, M., Ringle, C.M. (2012). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40(3), 414–433.
- Hyvonen, T. (2003). Management accounting and information systems: ERP versus BoB. *European Accounting Review*, 12 (1), 155–173.
- Jawad, M. M. (2023). Accounting information systems (AIS) and their effect on strategic decision-making. *Technium Social Sciences Journal*, 47, 218.
- Kyllonen, P. C. (2013). Soft skills for the workplace. *Change: The magazine of higher learning*, 45(6), 16-23.
- Lachmann, M., Knauer, T. & Trapp, R. (2013). Strategic management accounting practices in hospitals: Empirical evidence on their dissemination under competitive market environments. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(3), 336-369.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204-228.
- Lapsley, I. & Rekers, J.V. (2017). The relevance of strategic management accounting to popular culture: the world of West End musicals. *Management Accounting Research*, 35, 47–55.
- Lord, B.R. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7 (3), 347–366.
- Ma, Y. & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting Business Research*, 39 (5), 437–495.
- Maiga, A.S., Nilsson, A. & Jacobs, F.A. (2014). Assessing the interaction effect of cost control systems and information technology integration on manufacturing plant financial performance. *The British Accounting Review*, 46 (1), 77–90
- Malmi, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8 (4), 459–480.

- Namazi, M. & Ebrahimi, F. (2017). Investigating the effect of individual and social structures on the moral intensity perceived by accountants. *Value and Behavioral Accounting*, 2(4), 121-97. (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.
- Nazaripour, M. (2020). The relationship between management accounting practices and competitive advantage at secondary school level. *School Administration*, 8(1), 322-302. (in Persian)
- Nazaripour, M. & Zakizadeh, B. (2022). Investigating the impacts of time pressure, work-family conflict, and role ambiguity on audit quality reduction behavior mediated by work stress. *Accounting and Auditing Review*, 29(4), 714-737. (in Persian)
- Newell, S., Swan, J. & Robertson, M. (1998). A cross-national comparison of the adoption of business process reengineering: fashion-setting networks? *The Journal of Strategic Information Systems*, 7(4), 299–317.
- O'Reilly, C.A., Chatman, J. & Caldwell, D.F. (1991). People and organizational culture: a profile comparison approach to assessing person-organization fit. *Academy of Management Journal*, 34 (3), 487–16.
- O'Reilly, C.A. & Chatman, J.A. (1996). Culture as social control: corporations, cults, and commitment. *Research in Organizational Behavior*, 18, 157–200.
- Odonkor, B., Kaggwa, S., Uwaoma, P. U., Hassan, A. O. & Farayola, O. A. (2024). A review of US management accounting evolution: Investigating shifts in tools and methodologies in light of national business dynamics. *International Journal of Applied Research in Social Sciences*, 6(1), 51-72.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62.
- Pavlatos, O. & Kostakis, X. (2018). The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 14(14), 455–472.
- Puhakka, H. (2017). The role of accounting in making sense of post-acquisition integration. *Scandinavian Journal of Management*, 33(1), 12-22.
- Roslender, R. & Hart, S.J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13 (2), 255–277.
- Roslender, R. & Hart, S.J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279.
- Sajadi, S. H., Asnaashari, H. & Shakeri, A. (2023). The impact of innovative culture on the implementation of strategic management accounting techniques. *Accounting and Auditing Review*, 30(1), 1-27. (in Persian)

- Schaltegger, S. & Zvezdov, D. (2015). Gatekeepers of sustainability information: exploring the roles of accountants. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 11 (3), 333–361.
- Schoute, M. (2011). The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review*, 43(2), 120–134.
- Sedevich-Fons, L. (2018). Linking strategic management accounting and quality management systems. *Business Process Management Journal*, 24 (6), 1302–1320.
- Shahriyari, S., Esmaeili, T., Beh Navid, E. & Mirashe, A. (2019). Adoption of management accounting techniques in small and medium enterprises. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 3(20), 70-79. (in Persian)
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59 (4), 26–30.
- Taipaleenmaki, J. (2014). Absence and variant modes of presence of management accounting in new product development—theoretical refinement and some empirical evidence. *European Accounting Review*, 23 (4), 291–334.
- Tillmann, K. & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19 (1), 80–102.
- 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.
- Van der Veecken, H.J.M. & Wouters, M.J.F. (2002). Using accounting information systems by operations managers in a project company. *Management Accounting Research*, 13 (3), 345–370.
- Williams, J.J. & Seaman, A.E. (2001). Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (4), 443–460.
- Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasser, A. & Alam, A. (2019). The diffusion of management accounting innovations in dependent (subsidiary), organizations and MNCs. *International Journal Accounting*, 54 (1), 1–42.
- 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 in Management Accounting*, 25, 229–257.