

تاثیر راهبرد تمایز، جهت گیری شریک تجاری حسابداران مدیریت و سیستم های حسابداری مدیریت بر فرآیند نوآوری اکتشافی و عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر محمد محمدی

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).

mkz.mohamadi@gmail.com

سپیده دواچی

کارشناسی ارشد حسابداری مدیریت، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.

Sepideh.davachi@gmail.com

چکیده

هدف پژوهش حاضر تعیین تاثیر راهبرد تمایز، جهت گیری شریک تجاری حسابداران مدیریت و سیستم های حسابداری مدیریت بر فرآیند نوآوری اکتشافی و عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استان تهران در سال ۱۳۹۹ و در میان مدیران مالی، حسابداران مدیریتی، حسابرسان داخلی و مدیران منابع انسانی می باشد. به وسیله نرم افزار PLS به آزمون فرضیه های تحقیق پرداخته شد. نتایج نشان داد که راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری تاثیر مثبت و معناداری دارد. جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت تاثیر دارد. جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت تاثیر معناداری دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر نوآوری تاثیر دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر نوآوری تاثیر دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد.

واژگان کلیدی: جهت گیری شریک تجاری حسابداران مدیریت، سیستم های حسابداری مدیریت، نوآوری اکتشافی، عملکرد مالی.

مقدمه

در شرکت هایی که از استراتژی هایی مانند "اکتشاف کننده ها" (مایلز و اسنو، ۱۹۷۸) و "تمایز محصول" (پورتر^۱، ۱۹۸۰). پیروی می کنند برای حفظ مزیت رقابتی خود باید نوآوران پیشرو و موفق باشند (چنهال و همکاران^۲، ۲۰۱۱). نوآوری محصول به صورت اکتشافی به عنوان روشی مهم در نظر گرفته می شود که سازمان ها از طریق آن می توانند به طور مؤثر با

¹ Miles and Snow

² Porter

³ Chenhall et al

تغییرات در بازارها، فناوری و رقابت سازگار شوند (بایسب و اوتلی^۱، ۲۰۰۴). از منظری دیگر نیز روشی است که این بنگاه ها در عمل، فرآیند را از فرمول استراتژی تا نتایج نوآوری مدیریت می کنند (بیرکینشو و همکاران^۲، ۲۰۰۸؛ هوفمن و همکاران^۳، ۲۰۱۲). بررسی ادبیات موجود نشان می دهد که حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت بخش مهمی از این فرآیند مدیریتی هستند (هیوز و پیرس^۴، ۲۰۰۶؛ یورگنسن و مسنر^۵، ۲۰۱۰؛ ویندک و همکاران^۶، ۲۰۱۵). به عنوان مثال، تحقیقات در حسابداری مدیریت استراتژیک به بررسی چگونگی نقش استراتژی مشارکت حسابداران در فرآیندهای تصمیم گیری استراتژیک پرداخته است (کادز و گایلدینگ^۷، ۲۰۰۸)، در حالی که جریان دیگری از تحقیقات نشان داده است که حسابداران مدیریت چگونه می توانند به ارتقاء نوآوری اکتشافی کمک کنند (هیوز و پیرس^۸، ۲۰۰۶؛ رایینو^۹، ۲۰۰۱). با این حال، نحوه استفاده حسابداران مدیریت و استفاده آنها از اطلاعات حسابداری مدیریت برای اهداف مختلف در ارتباط بین استراتژی تمایز و نوآوری اکتشافی ناشناخته است (پاسچ^{۱۰}، ۲۰۱۹). در همین راستا، و در خصوص رابطه بین راهبرد تمایز و نقش حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری، ادبیات پژوهشی نشان می دهد که پیچیدگی و عدم اطمینان در ارتباط با استراتژی تمایز احتمالاً نیاز به مشارکت بیشتر حسابداران مدیریت را در تصمیم گیری های روزمره افزایش می دهد. اینگونه استدلال شده است که پیاده سازی یک استراتژی تمایز، در مقایسه با یک استراتژی رهبری هزینه، پیچیده تر است (آنتونی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۴). اهداف تجاری برای شرکت هایی که دنبال استراتژی تمایز هستند، معمولاً مبهم تر است و الزامات عملکرد به خوبی درک نمی شوند (چنهال و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۵). به عنوان مثال، پیامدهای مالی یک استراتژی با تأکید بر کیفیت محصول، احتمال دارد که توسط اعضای سازمان در مقایسه با تأکید بر راهبرد تمایز (استفاده از ظرفیت سازمانی) کمتر درک شود. دلیل این امر این است که کیفیت محصول مستقیماً به سودهای بالاتر منتهی نمی شود، اما استفاده از ظرفیت راهبرد تمایز این امر را میسر می کند. از این رو، تصمیم گیری عملیاتی نیاز به هماهنگی بیشتر با حسابداری مدیریتی برای شرکت ها، متعاقب استفاده از استراتژی تمایز، جهت اطمینان از دستیابی به اهداف سود دارد (پاسچ^{۱۳}، ۲۰۱۹). بررسی ادبیات پیشین حاکی از آن است که نقش حسابداران مدیریت به سمت الگوی "شریک تجاری" حرکت می کند، که معمولاً از مدل سنتی حسابدار در قالب فردی "جزء نگر"^{۱۴} (ریگ^{۱۲}، ۲۰۱۸ و ویندک و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۵)، به سمت ایفای نقش مؤثرتر در فرآیندهای تصمیم گیری سازمان ها (بایرن و پیرس^{۱۳}، ۲۰۰۷ و یورگنسن و مسنر^{۱۴}، ۲۰۱۰) تغییر می یابد. نقش حسابدار "جزء نگر" در قالب تمرکز بر فراهم سازی تجزیه و تحلیل های عادی و معمول روزانه پردازش تراکنش ها و یا گزارشگری قانونی تعریف شده است (لامبرت و اسپونم^{۱۴}،

¹ Bisbe ad Otley
² Birkinshaw et al
³ Hofmann et al
⁴ Hughes and Pierce
⁵ Jørgensen and Messner
⁶ Windeck et al
⁷ Cadez and Guilding
⁸ Rabino
⁹ Pasch
¹⁰ Anthony et al
¹¹ Bean counter
¹² Rieg
¹³ Byrne & Pierce
¹⁴ Lambert and Sponem

۲۰۱۲). همانطور که توسط کوتیانون و دی لاوتور^۱ (۲۰۱۸) عنوان شده است، حسابداران مدیریت به عنوان شرکای تجاری در خارج از حوزه سنتی خود با مباحثی از جمله کمک در حوزه های تبلیغات و فروش و دیگر برنامه های کاربردی سازمان ها به منظور دستیابی به اهداف سودمند (آهرنس و چاپمن^۲، ۲۰۰۷)، تعریف و ارزیابی آستانه های سودآوری برای تأیید محصولات جدید (یورگنسن و مسنر، ۲۰۱۰)، کمک به مدیران میانی در بودجه بندی (ویندک و همکاران، ۲۰۱۵) و یا کمک به بهبود فرآیندهای داخلی و رویه های کار (ویندک و همکاران، ۲۰۱۵) فعالیت می کنند. علاوه بر این، تصریح شده است که بنگاه های دارای شریک تجاری حسابدار مدیریت^۳، باید از این توسعه بهره مند شوند (ونکاتراما^۴، ۲۰۱۵)، اما هنوز این سؤال که حسابداران مدیریتی ادله عنوان شرکای تجاری از چه اطلاعاتی برای اهداف مورد نظر استفاده می کنند؛ مورد بررسی دقیق قرار نگرفته است. این مطالعه به منظور بررسی نقش واسطه ای شرکای تجاری حسابداران مدیریت و استفاده بعدی آنها از "سیستم های حسابداری مدیریت"^۵ در رابطه بین استراتژی تمایز و نوآوری اکتشافی انجام شده است. تحقیقات قبلی نشان می دهند که شرکای تجاری حسابداران مدیریت با تأکید بر ارتباطات و تصمیم گیری مبتنی بر واقعیت، از سیستم های حسابداری مدیریت به روشی تعاملی استفاده می کنند؛ همچنین استفاده تعاملی از سیستم های حسابداری مدیریت در اجرای استراتژی های نوآورانه، سودمند است (چنهال و موئرز^۶، ۲۰۱۵ و هاوستین و همکاران^۷، ۲۰۱۴). بر همین اساس، بیان مساله پژوهش حاضر، بر اساس دو مساله اساسی در خصوص توسعه اخیر شرکت های ایرانی شکل می گیرد. اولین مورد، وابستگی فزاینده شرکت های تولیدی و صنعتی به خلاقیت و نوآوری است (بیرکینشاو و همکاران، ۲۰۰۸؛ چو و پوچیک^۸، ۲۰۰۵؛ دانک^۹، ۲۰۱۱). مورد دوم شواهدی است که نشان می دهد عملکرد حسابداری مدیریت در یک شرکت می تواند با تمرکز ویژه مدیریتی بر روی مشکلات خاص یا از طریق اقدام عملی در طی فرایند نوآوری محصول، بر نوآوری اکتشافی تأثیر بگذارد. بنابراین، درک اینکه حسابداران مدیریت و سیستم های حسابداری مدیریت چه تاثیری در فعالیت های نوآوری بنگاه ها دارند، اهمیت فزاینده ای پیدا می کند، زیرا این دانش به شرکت ها کمک می کند تا با در نظر گرفتن چگونگی کارکرد حسابداران مدیریت و روش های مختلف استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت، رویکردهای مؤثرتری را برای کنترل توسعه دهند. در خصوص رابطه بین سیستم حسابداری مدیریت و نوآوری اکتشافی، مطالعه بدفورد و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۹) نشان می دهد سیستم حسابداری مدیریت که برای تصمیم گیری مورد استفاده قرار می گیرد باعث ایجاد تعارض شناختی می شود؛ یعنی سؤال از مواضع موجود، که برای نوآوری اکتشافی لازم است. هنگامی که از سیستم حسابداری مدیریت برای تصمیم گیری استفاده می شود، احتمالاً آستانه و مرزهای فعالیت سازمانی، به احتمال زیاد منجر به نتیجه گیری های صریح و در نهایت باعث ایجاد اقدامات واقعی افراد برای تصمیم گیری قطعی به منظور اجرا یا عدم اجرای یک راه حل اکتشافی خاص می شود. به همین

¹ Chotiyanon and de Lautour

² Ahren, & Chapm

³ Business partner orientation of management accountants (BPMA)

⁴ Venkatraman

⁵ Management accounting systems

⁶ Chenhall & Moers

⁷ Haustein et al

⁸ Cho and Pucik

⁹ Dunk

¹⁰ Bedford et al

ترتیب، انتظار می رود تأکید بر فراهم سازی زمینه های تصمیم گیری، بتواند با آزمایش در نقاط عطف تعیین شده در مورد اینکه آیا ایده های اکتشافی مطابق با شاخص های کلیدی عملکرد هستند یا خیر، به فرآیند کنترل پروژه های اکتشافی کمک کند (بایس و مالاگونو^۱، ۲۰۱۵). از طرفی دیگر، تأثیری که سیستم های حسابداری مدیریت بر کیفیت و عملکرد داده های مالی شرکت ها می گذارند نیز مساله بسیار مهمی است، زیرا میزان کیفیت و ارزیابی عملکرد داده های مالی مبنایی است که دستیابی به اطلاعات مطلوب در تصمیم گیری های مختلف را سهولت می بخشد. بنابراین عدم وجود سیستم ارزیابی عملکرد مالی مناسب، منجر به خروجی های مالی می شود که تصمیمات اتخاذ شده را تضعیف کرده و منجر به تصمیم گیری های اشتباه می شود (الدلابی^۲، ۲۰۱۸)؛ در خصوص رابطه بین حسابداری مدیریت و عملکرد مالی، مطالعات نشان می دهد که شیوه های حسابداری مدیریت، مدیریت را قادر می سازد تا برای تصمیم گیری مالی مهم، اطلاعات لازم را بدست آورد؛ اهمیت حسابداری هزینه با کاهش سودآوری، افزایش هزینه ها، رقابت و بحران های اقتصادی، همراه است. تجزیه و تحلیل عوامل تعیین کننده عملکرد مالی شرکت ها برای همه ذینفعان، اما به ویژه برای سرمایه گذاران ضروری است. ارزش سهامداران به عنوان ارزش بازار یک شرکت تعریف شده که به عوامل مختلفی بستگی دارد: سود فعلی شرکت، ریسک های آن و رشد اقتصادی آن برای سودآوری شرکت آینده بسیار مساله مهمی به شمار می آید. همه اینها عوامل اصلی تأثیرگذار بر ارزش بازار شرکت ها و بنگاه های تولیدی و صنعتی است. شاخص های مالی بر اساس اطلاعات حسابداری برای تعیین ارزش سهامداران کافی است. عملکرد مالی شرکت ها مستقیماً تحت تأثیر موقعیت بازار آن است. سودآوری را می توان به اجزای اصلی آن تجزیه کرد: گردش مالی خالص و حاشیه سود خالص. هر دوی این موارد می توانند بر سودآوری یک شرکت تأثیر بگذارند. اگر گردش مالی بالا به معنای استفاده بهتر از دارایی های متعلق به شرکت و بنابراین کارایی بهتر باشد، حاشیه سود بالاتر به معنای این است که واحد تجاری از قدرت قابل توجهی در بازار برخوردار باشد (گیچاگا^۳، ۲۰۱۴). با این توضیحات و بررسی پژوهش های پیشین، پژوهش حاضر، با تمرکز بر تأثیر راهبرد تمایز، جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شرکای تجاری و سیستم های حسابداری مدیریت بر فرآیند نوآوری اکتشافی و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت می گیرد؛ تا ضمن بررسی دقیق تر و جامع تر نقش شرکای تجاری حسابداران مدیریتی، ابعاد پیدا و پنهان این تأثیرگذاری در شرکت ها را نیز مورد مذاقه وسیع تر قرار بدهد.

فرضیه های پژوهش

- ۱) راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری تأثیر مثبت و معناداری دارد.
- ۲) جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) تأثیر مثبت و معناداری دارد.
- ۳) جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت و نظارت) تأثیر منفی و معناداری دارد.

¹ Bisbe & Malagueño

² Al-Dalabih

³ Gichaaga

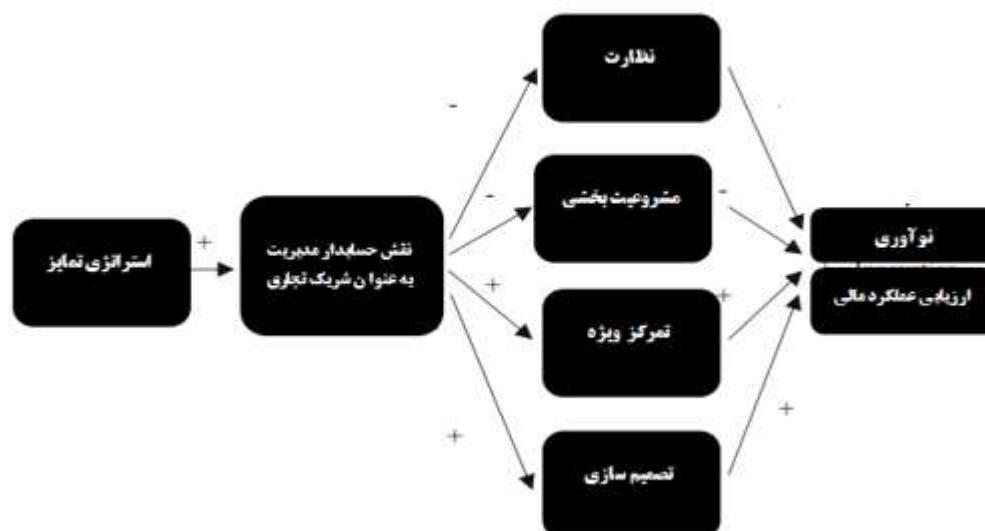
۴) استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر نوآوری اکتشافی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

۵) استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر عملکرد مالی تاثیر مثبت و معناداری دارند.

۶) استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر نوآوری اکتشافی تاثیر منفی و معناداری دارد.

۷) استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر عملکرد مالی تاثیر منفی و معناداری دارد.

با توجه به فرضیه های مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به شکل زیر ترسیم می گردد:



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش: (پاسچ، ۲۰۱۹) و (گیچاکا، ۲۰۱۴).

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر براساس هدف، کاربردی و توسعه ای است. با توجه به اینکه در این پژوهش از روش های مطالعه کتابخانه ای و نیز روش های میدانی نظیر پرسشنامه استفاده می شود، می توان گفت که پژوهش حاضر براساس ماهیت و روش، تحقیقی توصیفی است، از نظر گردآوری داده ها نیز از نوع پیمایشی می باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران مالی، حسابرسان داخلی، حسابداران مدیریتی و مدیران منابع انسانی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. روش نمونه گیری تصادفی ساده و بر اساس فرمول کوکران می باشد. با توجه به اینکه تعداد شرکت های مورد نظر برابر با ۶۲۲ شرکت می باشد؛ از هر شرکت به طور میانگین یک مدیر مالی، یک حسابرس داخلی، یک حسابدار و یک مدیر منابع انسانی انتخاب و تعداد آنها برابر با ۲۴۸۸ نفر محاسبه گردید. لذا در این پژوهش، با توجه به محدود و معین بودن تعداد اعضای جامعه مورد مطالعه، حجم نمونه از طریق فرمول کوکران به شرح زیر تعیین گردید:

$$n = \frac{Nz^2 p(1-p)}{N(d)^2 + z^2 p(1-p)}$$

بنابراین حجم نمونه برای تعداد ۲۴۸۸ نفر از جامعه آماری، مورد نیاز پژوهش عبارت است از:

$$n = \frac{2488 * 1.96^2 * 0.5(0.5)}{2488 * (0.05)^2 + 1.96^2 * 0.5(0.5)} = 332$$

پرسشنامه تدوین شده در پژوهش حاضر، مشتمل بر دو بخش یعنی مشخصات فردی پاسخ‌دهنده با فیلترهای اطلاعاتی جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کاری و بخش دیگر دربردارنده ی متغیرهای مورد نظر پژوهش می باشد که با استفاده از ترجمه مقالات انگلیسی زیر نظر استاد راهنما و استاد مشاور به فارسی برگردانده شد. در گام بعد با استفاده از نرم افزار اس پی اس در سطح آمار توصیفی از جداول توزیع فراوانی، درصد، میانگین، انحراف استاندارد و نمودار به بررسی و تحلیل متغیرهای پژوهش پرداخته شد تجزیه تحلیل داده ها در سطح آمار استنباطی در مرحله اول نرمال بودن داده ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، بررسی وضعیت متغیرهای تحقیق با آزمون تی تک نمونه ای و جهت تعیین رابطه بین متغیرها ضریب همبستگی پیرسون مورد استفاده قرار گرفت. در مرحله بعد به وسیله نرم افزار PLS روایی سازه متغیرهای تحقیق و شاخص های منتج از آن ها به وسیله آزمون تحلیل عاملی تاییدی بررسی و با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری که آمیزه‌ای از تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل مسیر می باشد، به آزمون فرضیه های تحقیق پرداخته می شود.

تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

تحلیل استنباطی یافته های پژوهش

بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگروف اسمیرنوف برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است. در این آزمون با توجه به فرضیات زیر گام به بررسی نرمال بودن داده‌ها نهاده شده است:

H0: داده‌ها دارای توزیع نرمال هستند.

H1: داده‌ها دارای توزیع نرمال نیستند.

با توجه به جدول آزمون کولموگروف اگر سطح معناداری برای کلیه متغیرهای مستقل و وابسته بزرگتر از سطح خطای ۵ درصد باشد توزیع داده‌ها نرمال می‌باشند:

جدول (۱): آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

متغیر	حجم نمونه	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه
نظارت	۳۳۲	۰,۱۵۱	۰,۰۰۰	نرمال نیست
تصمیم سازی	۳۳۲	۰,۱۳۰	۰,۰۰۰	نرمال نیست
مشروعیت بخشی	۳۳۲	۰,۰۹۵	۰,۰۰۰	نرمال نیست
راهبرد تمایز	۳۳۲	۰,۱۵۶	۰,۰۰۰	نرمال نیست
حسابداری مدیریت	۳۳۲	۰,۱۱۸	۰,۰۰۰	نرمال نیست
نوآوری اکتشافی	۳۳۲	۰,۱۵۱	۰,۰۰۰	نرمال نیست
تمرکز ویژه	۳۳۲	۰,۱۱۲	۰,۰۰۰	نرمال نیست
عملکرد مالی	۳۳۲	۰,۱۶۵	۰,۰۰۰	نرمال نیست

با توجه به مقادیر جدول فوق که سطح معناداری آزمون برای تمامی متغیرها کمتر از میزان ۰/۰۵ می باشد، می توان بیان کرد که فرضیه H_0 رد شده و لذا توزیع متغیرها از توزیع نرمال پیروی نمی کنند. لذا برای بررسی روابط متغیرهای پژوهش و بررسی فرضیات از روش های ناپارامتری استفاده می شود.

بررسی روابط بین شاخص های پژوهش

در این بخش برای آزمون همبستگی به دلیل ناپارامتری بودن توزیع داده ها به وسیله آزمون همبستگی اسپیرمن به بررسی رابطه بین متغیرهای اصلی پرداخته شده است:

H_0 : بین دو متغیر رابطه معنی داری وجود ندارد.

H_1 : بین دو متغیر رابطه معنی داری وجود دارد.

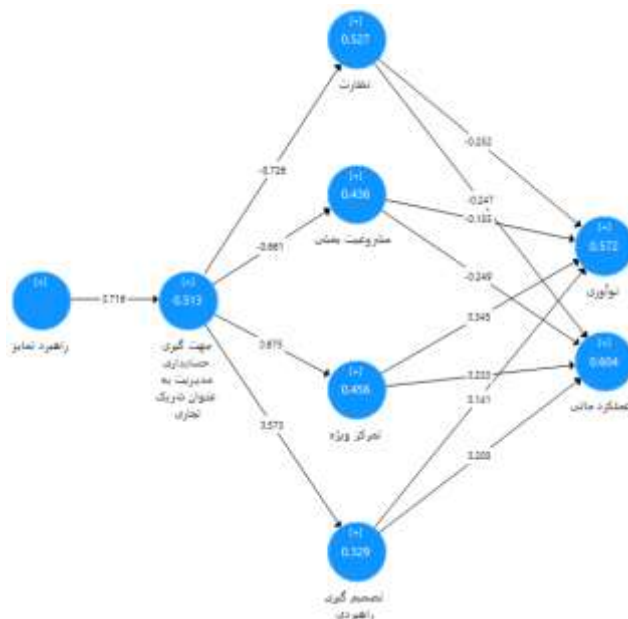
جدول (۲): همبستگی میان متغیرهای پژوهش

عامل	نظارت	تصمیم سازی	بخشی مشتری	راهبرد تمایز	مدیریت حسابداری	نوآوری اکتشافی	تمرکز ویژه	توجه به مشتری	عملکرد مالی
نظارت	۰,۰۰۰	-۰,۰۲۹	۰,۱۳۰	-۰,۰۲۷	-۰,۰۵۰	-۰,۰۵۲	-۰,۰۱۴	۰,۰۰۵	-۰,۰۲۴
تصمیم سازی	۰,۰۲۹	۱,۰۰۰	-۰,۵۱۳	۰,۵۷۶	-۰,۵۴۵	۰,۵۲۱	۰,۵۱۱	۰,۵۹۴	۰,۵۶۰
مشروعیت بخشی	۰,۱۳۰	-۰,۵۱۳	۱,۰۰۰	-۰,۵۸۳	-۰,۶۳۰	-۰,۵۸۳	-۰,۵۷۳	-۰,۶۶۷	-۰,۶۱۱
راهبرد تمایز	-۰,۰۲۷	۰,۵۷۶	-۰,۵۸۳	۱,۰۰۰	۰,۶۴۹	۰,۵۹۸	۰,۶۲۶	۰,۶۵۴	۰,۶۱۶
حسابداری مدیریت	-۰,۰۵۰	-۰,۵۴۵	-۰,۶۳۰	۰,۶۴۹	۱,۰۰۰	-۰,۶۱۳	۰,۶۴۷	۰,۶۷۸	۰,۶۱۰
نوآوری اکتشافی	-۰,۰۵۲	۰,۵۲۱	-۰,۵۸۳	۰,۵۹۸	۰,۶۱۳	۱,۰۰۰	۰,۶۴۳	۰,۶۷۴	۰,۵۷۴
تمرکز ویژه	-۰,۰۱۴	۰,۵۱۱	-۰,۵۷۳	۰,۶۲۶	۰,۶۴۷	۰,۶۴۳	۱,۰۰۰	۰,۷۴۲	۰,۵۹۱
عملکرد مالی	-۰,۰۲۴	۰,۵۶۰	-۰,۶۱۱	۰,۶۱۶	۰,۶۱۰	۰,۵۷۴	۰,۵۱۹	۰,۶۴۸	۱,۰۰۰

نتایج حاصل از همبستگی اسپیرمن بین متغیرهای اصلی پژوهش در جدول فوق آورده شده است. همانطور که از جدول مشخص است (کلیه اعداد بین صفر تا یک می باشند) سطح معنی داری ضرایب همبستگی کمتر از ۵ درصد می باشد در نتیجه فرضیه صفر رد شده و فرضیه مقابل تایید می شود و نشان می دهد بین کلیه متغیرهای پژوهش، همبستگی معنادار وجود دارد. در نتیجه امکان بررسی فرضیه ها با استفاده از روش معادلات ساختاری میسر است.

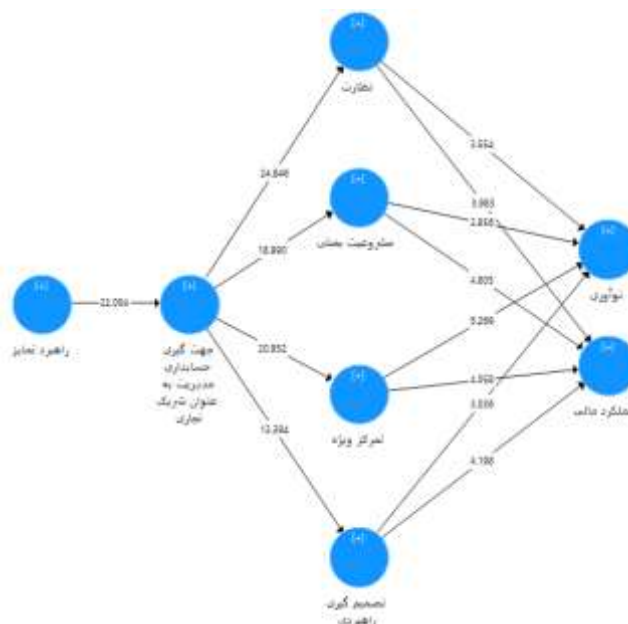
برآزش مدل

منظور از برآزش مدل این است که تا چه حد یک مدل با داده های مربوطه سازگاری و توافق دارد. لذا در این قسمت به ارزیابی برآزش مدل مفروض پژوهش پرداخته می شود تا از سازگاری آن با داده های پژوهش اطمینان حاصل گردد و در نهایت پاسخ سوالات پژوهش استنتاج گردد:



شکل (۲): ضرایب رگرسیونی استاندارد مدل پژوهش

با توجه به مدل برازش داده شده فوق ملاحظه می شود ضریب تعیین تعدیلی (R^2) برای متغیر عملکرد مالی برابر $0/604$ است. به این معنی که متغیرهای نظارت، تصمیم سازی، مشروعیت بخشی، راهبرد تمایز، حسابداری مدیریت، تمرکز ویژه، می توانند $60/4$ درصد از تغییرات متغیر عملکرد مالی را بیان کنند.



شکل (۳): مقادیر T-Value مدل پژوهش

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی دار است. بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می شود تمامی روابط مدل معنادار می باشد.

جدول (۳): نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
تصمیم گیری راهبردی	۰,۸۰۳	۰,۸۸۴	۰,۷۱۷
تمرکز ویژه	۰,۷۷۲	۰,۸۵۴	۰,۵۹۴
جهت گیری حسابداری مدیریت	۰,۸۱	۰,۸۶۳	۰,۵۱۴
راهبرد تمایز	۰,۹۱۹	۰,۹۳۲	۰,۵۷۸
عملکرد مالی	۰,۹۱۸	۰,۹۳	۰,۵۰۴
مشروعیت بخشی	۰,۷۰۴	۰,۸۱۸	۰,۵۳
نظارت	۰,۸۶۷	۰,۸۹۷	۰,۵۵۶
نوآوری اکتشافی	۰,۷۹۸	۰,۸۸۲	۰,۷۱۳

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته اند، می توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای مدل پژوهش را تایید کرد.

جدول (۴): معیارهای نیکویی برازش مدل پژوهش

متغیرها	محدوده قابل قبول	مقدار مشاهده شده	نتیجه
SRMR	کمتر از ۰/۰۸ (Hu & Bentler, 1999)	۰/۰۴۵	برازش مناسب
d-ULS	کمتر از ۰/۹۵ (Henseler et al, 2015)	۰/۶۰۲	برازش مناسب
d-G	کمتر از ۰/۹۵ (Henseler et al, 2015)	۰/۳۵۳	برازش مناسب
NFI	بیشتر از ۰/۲۵ (Bonett & Bentler, 1999)	۰/۸۰۱	برازش مناسب
GOF	بیشتر از ۰/۲۵ (Bonett & Bentler, 1999)	۰/۷۷۴	برازش مناسب

جدول فوق شاخص های برازش مدل پژوهش را نشان می دهند. با توجه به مقادیر بدست آمده، داده های جمع آوری شده برای اندازه گیری متغیرهای پنهان از کفایت و برازش لازم برخوردارند و در نتیجه، نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش، قابل اتکا و مورد اعتماد می باشد.

نتایج آزمون فرضیات پژوهش

- راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری تاثیر مثبت و معناداری دارد:
با توجه به نمایه های (۲) و (۳)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری برابر $0/716$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $22/004$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه صفر رد شده و فرض مقابل یعنی فرضیه اول تحقیق تایید می شود و به عبارتی راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری تاثیر مثبت و معناداری دارد.

- جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) تاثیر دارد:

با توجه به نمایه های (۲) و (۳)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر تصمیم گیری راهبردی برابر $0/573$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $13/394$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر تمرکز ویژه برابر $0/675$ می باشد، مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $20/952$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه صفر رد شده و فرض مقابل یعنی فرضیه دوم تحقیق تایید می شود و به عبارتی جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) تاثیر دارد.

- جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت و نظارت) تاثیر دارد:

با توجه به نمایه های (۲) و (۳)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر مشروعیت برابر $0/661$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $18/990$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر نظارت برابر $0/726$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $24/846$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه صفر رد شده و فرض مقابل یعنی فرضیه سوم تحقیق تایید می شود و به عبارتی جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت و نظارت) تاثیر دارد.

- استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد:
با توجه به نمایه های (۲) و (۳)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تصمیم گیری راهبردی بر نوآوری اکتشافی برابر $0/141$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $3/036$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تمرکز ویژه بر نوآوری اکتشافی برابر $0/345$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $6/269$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که

نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه صفر رد شده و فرض مقابل یعنی فرضیه چهارم تحقیق تایید می شود و به عبارتی استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر نوآوری تاثیر دارد.

- استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر عملکرد مالی تاثیر دارند: با توجه به نمایه های (۲) و (۳)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تصمیم گیری راهبردی بر عملکرد مالی برابر $0/200$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $4/198$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تمرکز ویژه بر عملکرد مالی برابر $0/233$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $4/058$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه صفر رد شده و فرض مقابل یعنی فرضیه پنجم تحقیق تایید می شود و به عبارتی استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر عملکرد مالی تاثیر دارد.

- استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد: با توجه به نمایه های (۲) و (۳)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر مشروعیت بخشی بر نوآوری اکتشافی برابر $0/155$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $2/856$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر نظارت بر نوآوری اکتشافی برابر $0/252$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $3/554$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه صفر رد شده و فرض مقابل یعنی فرضیه ششم تحقیق تایید می شود و به عبارتی استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد.

- استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر عملکرد مالی تاثیر دارد: با توجه به نمایه های (۲) و (۳)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر مشروعیت بخشی بر عملکرد مالی برابر $0/249$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $4/805$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر نظارت بر عملکرد مالی برابر $0/247$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $3/983$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه صفر رد شده و فرض مقابل یعنی فرضیه هفتم تحقیق تایید می شود و به عبارتی استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد.

بحث و بررسی نتایج پژوهش

فرضیه اول پژوهش بیان می دارد که ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری برابر $0/716$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $22/004$ می باشد و

بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. نتایج حاصل از بررسی فرضیه نخست با پژوهش، تقی پور و همکاران (۱۳۹۷) با عنوان "بررسی ارتباط میان استراتژی تمایز با عملکرد شرکت ها (به انضمام مطالعه موردی)؛ پژوهش علیمردی و حسینی (۱۳۹۷) با عنوان بررسی تاثیر رهبری و نوآوری بر استراتژی تمایز و عملکرد شرکت (مورد مطالعه: اداره برق استان کرمانشاه)؛ پژوهش پاسج (۲۰۱۹) عنوان "استراتژی و نوآوری: نقش واسطه ای حسابداران مدیریت و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت؛ پژوهش فریرا و همکاران (۲۰۱۹) با عنوان "تأثیر میانجی جهت گیری استراتژیک، قابلیت های نوآوری و قابلیت های مدیریتی در خصوص اکتشاف و بهره برداری، مزیت رقابتی و عملکرد شرکت "همسو و همراستا می باشد. در خصوص فرضیه دوم، نتایج نشان داد که ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر تصمیم گیری راهبردی برابر ۰/۵۷۳ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر ۱۳/۳۹۴ می باشد و بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر تمرکز ویژه برابر ۰/۶۷۵ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر ۲۰/۹۵۲ می باشد و بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. نتایج حاصل از بررسی فرضیه دوم با پژوهش ناصری قیری (۱۳۹۸) با عنوان "بررسی نقش میانجی حسابداری مدیریت در ارتباط بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش خیری و منصور (۱۳۹۴) پژوهشی را با عنوان "بررسی بهبود عملکرد مدیریت مالی با استقرار سیستم حسابداری تعهدی (مطالعه موردی دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی)؛ پژوهش پاسج (۲۰۱۹) با عنوان "استراتژی و نوآوری: نقش واسطه ای حسابداران مدیریت و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت" و پژوهش انگویان (۲۰۱۸) با عنوان "پیامدهای عملکرد جهت گیری بازار و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت: نقش تعدیل کننده مشارکت حسابداران در تصمیم گیری استراتژیک" همسو و همراستا می باشد. در ارتباط با فرضیه سوم، نتایج نشان داد که ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر مشروعیت برابر ۰/۶۶۱- می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر ۱۸/۹۹۰ می باشد و بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. نتایج حاصل با پژوهش خیری و منصور (۱۳۹۴) با عنوان "بررسی بهبود عملکرد مدیریت مالی با استقرار سیستم حسابداری تعهدی (مطالعه موردی دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی)" و پژوهش پاسج (۲۰۱۹) با عنوان "استراتژی و نوآوری: نقش واسطه ای حسابداران مدیریت و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت" هماهنگ و همسو می باشد. در ارتباط با فرضیه چهارم، نتایج نشان داد که ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تصمیم گیری راهبردی بر نوآوری اکتشافی برابر ۰/۱۴۱- می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر ۳/۰۳۶ می باشد و بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تمرکز ویژه بر نوآوری اکتشافی برابر ۰/۳۴۵ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر ۶/۲۶۹ می باشد و بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. نتایج حاصل با پژوهش اصغرپور و همکاران (۱۳۹۸) با عنوان "ارزیابی نوآوری های حسابداری مدیریت در زمان بحران اقتصادی و پیامدهای آن بر ارزش آفرینی شرکت های تولیدی"

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ پژوهش ماندگاری و همکاران (۱۳۹۶) با عنوان "بررسی تاثیر نوآوری، کارآفرینی و شیوه های حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت های کاشی و سرامیک استان یزد" و پژوهش پاسج (۲۰۱۹) با عنوان "استراتژی و نوآوری: نقش واسطه ای حسابداران مدیریت و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت" هماهنگ و همسو می باشد. در ارتباط با فرضیه پنجم، نتایج نشان داد که ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تصمیم گیری راهبردی بر عملکرد مالی برابر $0/200$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $4/198$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر تمرکز ویژه بر عملکرد مالی برابر $0/233$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $4/058$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. نتایج حاصل با پژوهش ماندگاری و همکاران (۱۳۹۶) با عنوان "بررسی تاثیر نوآوری، کارآفرینی و شیوه های حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت های کاشی و سرامیک استان یزد" و پژوهش پاسج (۲۰۱۹) با عنوان "استراتژی و نوآوری: نقش واسطه ای حسابداران مدیریت و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت" هماهنگ و همسو می باشد. در ارتباط با فرضیه ششم، نتایج نشان داد که ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر مشروعیت بخشی بر نوآوری اکتشافی برابر $-0/155$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $2/856$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر نظارت بر نوآوری اکتشافی برابر $-0/252$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $3/554$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. نتایج حاصل با پژوهش اصغریور و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی را با عنوان "ارزیابی نوآوری های حسابداری مدیریت در زمان بحران اقتصادی و پیامدهای آن بر ارزش آفرینی شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" و پژوهش پاسج (۲۰۱۹) با عنوان "استراتژی و نوآوری: نقش واسطه ای حسابداران مدیریت و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت" هماهنگ و همسو می باشد. در ارتباط با فرضیه هفتم، نتایج نشان داد که ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر مشروعیت بخشی بر عملکرد مالی برابر $-0/249$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $4/805$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر متغیر نظارت بر عملکرد مالی برابر $-0/247$ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر $3/983$ می باشد و بیشتر از $1/96$ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. نتایج حاصل با پژوهش خیری و منصور (۱۳۹۴) پژوهشی را با عنوان "بررسی بهبود عملکرد مدیریت مالی با استقرار سیستم حسابداری تعهدی (مطالعه موردی دانشگاه علوم پزشکی استان آذربایجان غربی)؛ پژوهش پاسج (۲۰۱۹) با عنوان "استراتژی و نوآوری: نقش واسطه ای حسابداران مدیریت و استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت" و هوانگ و فوو (۲۰۱۹) با عنوان بررسی رابطه بین عملکردهای محیطی و مالی شرکت هایی پذیرنده سیستم حسابداری محیطی در تایوان دارای تطبیق و همراستایی می باشد.

پیشنهادات کاربردی مبتنی بر نتایج بدست آمده از پژوهش

♦ راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری تاثیر مثبت و معناداری دارد:

♦ با توجه به تاثیر مثبت راهبرد تمایز بر جهت گیری های حسابداران مدیریت در شرکت های مورد بررسی پژوهش حاضر و همچنین تاثیر این راهبرد بر عملکرد نهایی شرکت ها، به سرمایه گذاران، بانک ها، حسابرسان و سایر استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، توصیه می شود برای ارزیابی شرکت ها و تصمیم گیری در رابطه با خرید سهام، اعطای وام، ارزیابی عملکرد و اعلام تداوم فعالیت این شرکت ها از نتایج این پژوهش استفاده کنند و به سطح بهره وری و راهبردهای رقابتی شرکت ها توجه کنند.

♦ به مدیران شرکت ها پیشنهاد می شود به منظور موفقیت آمیز بودن استراتژی تمایز محصول در خلق ارزش برای مشتریان و دستیابی شرکت به مزیت رقابتی، ارزش های ایجاد شده در محصولات یا خدمات شرکت، نسبت به آموزش حسابداران مدیریت به ویژه با سمت و سوی جهت گیری تجاری، دقت نظر بیشتری داشته باشند چرا که منافع این سرمایه گذاری در آینده متوجه شرکت های آنها خواهد شد.

♦ جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) تاثیر دارد:

♦ عدم آگاهی و اعتقاد مدیریت نسبت به جایگاه حسابداری مدیریت، نبود موسسات مشاوره ای مدیریت توانمند، الزامی نبودن کاربرد حسابداری مدیریت در بنگاه ها و فقدان دوره های آموزشی فراگیر حسابداری مدیریت موجب شده است به حسابداری مدیریت توجه خاصی نشود. لذا به حسابداران مدیریت پیشنهاد می شود در چنین شرایطی خود را به ابزار و تکنیک های نوین و تحول یافته حسابداری مدیریت تجهیز کنند و از چارچوبی امور مالی بیرون آمده و به شناخت محیط و حوزه های فعالیت های مختلف بپردازند.

♦ امروزه نیاز به اطلاعات قابل ارائه از سیستم حسابداری مدیریت، از محدوده درون سازمان ها فراتر رفته و ذی نفعان بیرونی فراوانی را دربر گرفته است. همچنین، محصولات کهنه و سنتی حسابداری مدیریت، دیگر خریداری ندارد و بسیاری از اطلاعات پایه ای حوزه حسابداری مدیریت به طور مستقیم و با پشتیبانی تکنولوژی اطلاعات توسط مدیران غیرمالی قابل دستیابی و حتی پردازش و آفرینش است. لذا به مدیران پیشنهاد می شود نسبت به توسعه عرصه کار حسابداری مدیریت همت گمارند و نقش آنها در تصمیم سازی های مهم را افزایش دهند.

♦ جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت و نظارت) تاثیر دارد:

♦ از آن جا که در ایران، در آغاز فرایند پیاده سازی و اجرای نظام حسابرسی عملکرد هستیم، توصیه می شود پیاده سازی سیستم های حسابداری مدیریت مبتنی بر (مشروعیت و نظارت) از قبل و یا حداقل هم زمان با تحول در نظام حسابرسی طراحی شود تا دستیابی به یک نظام حسابرسی عملکرد کارا و یکپارچه امکان پذیر باشد.

♦ پیشنهاد می شود با اعمال رویکردی سیستمی (سیستم های حسابداری مدیریت مبتنی بر مشروعیت و نظارت) به منظور تسریع در انجام عملیات (گردش عملیات مکانیزه) و برقراری ارتباط مکانیزه امور مالی با بخش های عملیاتی از جمله انبارها و تدارکات و ... و لزوم تسلط کارشناسان مالی، آموزش های لازم به کارشناسان مالی و حسابداران ارائه شود.

♦ استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد:

♦ به شرکت ها پیشنهاد می شود تعهد و دقت نظر سازمانی بیشتری نسبت به کاربرد سیستم های حسابداری مدیریت به ویژه در ارتباط با تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه و در تصمیم گیری های منجر به خلق ارزش و نوآوری از

طریق آشنایی مدیران ارشد و کارکنان با مفاهیم و ابزارهای حسابداری مدیریت و چگونگی کاربرد این اطلاعات در تصمیم گیری های مهم داشته باشند.

- ◆ استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) بر عملکرد مالی تاثیر دارند:
- ◆ به مدیران شرکت ها پیشنهاد می گردد نسبت زمینه سازی استفاده از سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) به منظور مشارکت بیشتر حسابداران همت گمارند چرا سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر (تصمیم گیری راهبردی و تمرکز ویژه) زمینه ساز ارائه اطلاعات حسابداری با کیفیت بالاتر به منظور اخذ تصمیمات درست تر و منطقی تر می گردد و تصمیمات مدیران را به شکل موثر حمایت می نماید و در نهایت باعث تشویق مدیران برای اتخاذ تصمیمات بر اساس اطلاعات حاصله از سیستم های حسابداری و بهبود عملکرد مالی خواهد شد.
- ◆ استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد:
- ◆ پیشنهاد می شود مدیران شرکت ها نسبت به ارتقای سیستم های اطلاعاتی حسابداری مدیریت خود جهت تامین کامل نیازهای اطلاعاتی اقدام نمایند و با بالا بردن میزان همترازی سیستم های اطلاعاتی حسابداری باعث بهبود فرآیند تصمیم گیری و فرآیندهای نوآورانه در شرکت شوند.
- ◆ استفاده از سیستم حسابداری مدیریت (مشروعیت بخشی و نظارت) بر عملکرد مالی تاثیر دارد:
- ◆ پیشنهاد می شود مدیران غیر حسابدار با اصول اولیه، مفاهیم و کاربردهای سیستم حسابداری مدیریت آشنا شوند زیرا این امر می تواند در نگرش مؤثر نسبت به اطلاعات حسابداری و بهبود فرآیند تصمیم گیری و فرآیندهای نوآورانه نقش قابل توجهی داشته باشد.

محدودیت های پژوهش

- ◆ عدم همکاری کامل برخی از مدیران مالی شرکت های مورد بررسی در تکمیل پرسشنامه، به دلایل مشغله کاری، بی حوصلگی و یا عدم درک صحیح از موضوع تحقیق و هدف به ویژه در خصوص مبحث جهت گیری های حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری و همچنین نوآوری اکتشافی.
- ◆ تعداد زیاد پرسش های پرسشنامه ها به طولانی شدن زمان اجرای آن انجامید که بر مقدار دقت پاسخ های شرکت کنندگان بی تاثیر نبوده است.
- ◆ در این پژوهش به منظور زمینه یابی از پرسشنامه استفاده گردید، در نتیجه ممکن است برخی از افراد از ارائه پاسخ واقعی خودداری کرده و پاسخ غیر واقعی داده باشند.

پیشنهادات برای پژوهش های آتی

- ◆ در تحقیقات آتی می توان در عوض یا در کنار مولفه سیستم حسابداری مدیریت از ابزارهای مهم و اثرگذار حسابداری مدیریت در شرایط فعلی، مانند بهایابی هدف نیز بهره برد.
- ◆ این پژوهش به تفکیک برای صنایع مختلف موجود و در مناطق جغرافیایی دیگر، انجام شود.
- ◆ پیشنهاد می شود دیگر استراتژی های رقابتی نظیر رهبری هزینه نیز در کنار سایر عوامل حسابداری (مانند مدیریت سود، رقابت بازار، محافظه کاری و سایر عوامل) همراه با متغیرهای عنوان شده پژوهش حاضر استفاده گردد.

منابع

- ✓ اصغریپور، مریم، کیخسروی، کیکاووس، ولی زاده اوغانی، اکبر، (۱۳۹۸)، ارزیابی نوآوری های حسابداری مدیریت در زمان بحران اقتصادی و پیامدهای آن بر ارزش آفرینی شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری در ایران، تهران، دبیرخانه دائمی کنفرانس.
- ✓ صیادی سومار، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون، پورزمانی، زهرا، نیکومرام، هاشم، (۱۳۹۸)؛ تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک شرکتها براساس آزمون الگوی اقتضایی، دانش حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۳، صص ۸۹-۱۳۸.
- ✓ ناصری قیری، صفورا، (۱۳۹۸)، بررسی نقش میانجی حسابداری مدیریت در ارتباط بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، هشتمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، بابل، موسسه علمی تحقیقاتی کومه علم آوران دانش.
- ✓ ماندگاری، محمدرضا، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر نوآوری، کارآفرینی و شیوه های حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکتها، چهارمین همایش علمی پژوهشی یافته های نوین علوم مدیریت، کارآفرینی و آموزش ایران، تهران، انجمن توسعه و ترویج علوم و فنون بنیادین-انجمن علمی تخصص عمران و معماری.
- ✓ خیری، محمد، غضنفری، سجاد، (۱۳۹۶)، تاثیر مولفه های سیستم حسابداری مدیریت بر بهبود عملکرد مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد دانش بنیان با تاکید بر اقتصاد مقاومتی، تهران، دانشگاه علامه مجلسی.
- ✓ Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, organizations and society*, 32(1-2), 1-27.
- ✓ Anthony, R. N., Govindarajan, V., Hartmann, F. G. H., Krause, K., & Nilsson, G. (2014). *Management control systems*. London: McGrawHill Education Higher Education.
- ✓ Birkinshaw, J., Hamel, G., & Mol, M. J. (2008). Management innovation. *The Academy of Management Review*, 33(4), 825-845.
- ✓ Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- ✓ Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498.
- ✓ 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.
- ✓ Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1-13.
- ✓ Cho, H.-J., & Pucik, V. (2005). Relationship between innovativeness, quality, growth, profitability, and market value. *Strategic Management Journal*, 26(6), 555-575.
- ✓ Chotiyanon, P., & de Lautour, V. J. (2018). *The changing role of the management accountants: Becoming a business partner*. Springer.

- ✓ Haustein, E., Luther, R., & Schuster, P. (2014). Management control systems in innovation companies: A literature based framework. *Journal of Management Control*, 24(4), 343–382.
- ✓ Hofmann, S., Wald, A., & Gleich, R. (2012). Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: An empirical analysis on the use of budgets. *Journal of Management Control*, 23(3), 153–182.
- ✓ Hughes, P., & Pierce, B. (2006). The accountant's contribution to new product development. *Irish Accounting Review*, 13(1), 47–68.
- ✓ Jørgensen, B., & Messner, M. (2010). Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 184-204.
- ✓ Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, authority and involvement of the management accounting function: A multiple case-study perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589.
- ✓ Miles, R., & Snow, C. C. (1978). *Organisational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.
- ✓ Pasch, T. (2019). Strategy and innovation: the mediating role of management accountants and management accounting systems' use. *Journal of Management Control*, 1-34.
- ✓ Porter, M. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analysing industries and competitors*. New York: The Free Press.
- ✓ Rabino, S. (2001). The accountant's contribution to product development teams: A case study. *Journal of Engineering and Technology Management*, 18(1), 73–90.
- ✓ Rieg, R. (2018). Tasks, interaction and role perception of management accountants: Evidence from Germany. *Journal of Management Control*, 29(2), 183-220.
- ✓ Venkatraman, S. (2015). Business partnering. *Strategic Finance*, 97(2), 47–53.
- ✓ Windeck, D., Weber, J., & Strauss, E. (2015). Enrolling managers to accept the business partner: The role of boundary objects. *Journal of Management and Governance*, 19(3), 617–653.
- ✓ Dunk, A. S. (2011). Product innovation, budgetary control, and the financial performance of firms. *British Accounting Review*, 43(2), 102–111.
- ✓ Bedford, D. S., Bisbe, J., & Sweeney, B. (2019). Performance measurement systems as generators of cognitive conflict in ambidextrous firms. *Accounting, Organizations and Society*.
- ✓ Bisbe, J., & Malagueño, R. (2015). How control systems influence product innovation processes: Examining.
- ✓ Al-Dalabih, F. A. (2018). The Impact of the Use of Accounting Information Systems on the Quality of Financial Data. *International Business Research*, 11(5), 143-158.
- ✓ Gichaaga, P. M. (2014). Effects of management accounting practices on financial performance of manufacturing companies in Kenya (Doctoral dissertation, University of Nairobi).