

## بررسی ارتباط جهت گیری بازار و عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی سیستم های حسابداری مدیریت

چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)  
شماره ۳۷ / زمستان ۱۳۹۹ (جلد پنجم) صص ۱-۱۱

### صدیقه سلیمانپور

کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).  
soleymanpoor\_s@yahoo.com

### دکتر داود یوسفوند

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.  
yousofvanddavood@gmail.com

### دکتر حسن همتی

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.  
hemmati\_h433@yahoo.com

### چکیده

این پژوهش به بررسی ارتباط جهت گیری بازار و عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی سیستم های حسابداری مدیریت در شرکت های دارویی پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. این تحقیق با استفاده از روش تحقیق توصیفی از نوع همبستگی و به شیوه پیمایشی بر اساس پرسشنامه استاندارد انجام شد که از منظر زمان به صورت مقطعی می باشد و از بعد هدف نیز کاربردی است. جامعه آماری این پژوهش، مدیران مالی و حسابداران ارشد شرکت های دارویی با تعداد ۹۵ نفر برای نیمه دوم سال ۱۳۹۸ می باشد. نمونه آماری بر اساس فرمول کوکران ۷۶ نفر می باشد. جهت نیل به اهداف تحقیق این اطلاعات با استفاده از نرم افزار SPSS 26 و همچنین نمودار معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس با اعمال آزمون های آماری مناسب، با توجه به فرضیه های پژوهش، تجزیه و تحلیل گردید. جهت گیری بازار بر سیستم های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معناداری دارد. داده های حاصل از پژوهش نشانگر وجود همبستگی مثبت و قوی بین متغیرهای مذکور است، همچنین ضریب همبستگی پیرسون ۰.۶۵۹ و سطح معنی داری زیر پنج صدم شده است که رابطه معنی دار و مثبتی را نشان می دهد، یعنی افزایش یکی باعث افزایش دیگری می شود. سیستم های حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارد. داده های حاصل از پژوهش نشانگر وجود همبستگی مثبت و قوی بین متغیرهای مذکور است، همچنین ضریب همبستگی پیرسون ۰.۷۵۲ و سطح معنی داری زیر پنج صدم شده است که رابطه معنی دار و مثبتی را نشان می دهد، یعنی افزایش یکی باعث افزایش دیگری می شود. این حسابداری مدیریتی است که پایه دانش را برای کاربران داخلی ایجاد می کند و جریان اطلاعاتی را برای مدیریت قطعی تشکیل می دهد. پیشنهاد می شود که در شرکت ها سیستم های حسابداری مدیریت استراتژیک از هزینه های شرکت که در عمل استفاده می شوند را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و در جهت اطلاع رسانی به ذینفعان از هزینه های انجام شده گام بردارند. به مدیران پیشنهاد می شود در شرکت برای جذب ایده های خلاق، ابتکار عمل را در بازار برای ورود به بازارهای نوظهور به دست گیرند.

**کلید واژگان:** جهت گیری عملکرد بازار، استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت، تصمیم گیری استراتژیک حسابداران.

## مقدمه

در بنگاه‌های بازارمحور، فرایندهای سیستم حسابداری مدیریت اطلاعات گسترده تری (شامل اطلاعات مالی و غیر مالی) ارائه می‌دهند. شرکت‌ها به اطلاعات مالی (به عنوان مثال درآمدهای مشتری، هزینه‌های مشتری و سودآوری مشتری) و همچنین اطلاعات غیر مالی در رابطه با فرآیندهای ایجاد ارزش مشتری (به عنوان مثال رضایت مشتری، وفاداری مشتری و موارد پیشین این اقدامات عملکردی) نیاز دارند. شرکت‌هایی که سطح بالایی از جهت‌گیری بازار دارند، جهت‌گیری بیرونی نسبتاً قوی دارند. بعنوان مثال، بنگاه‌هایی با سطح مشتری‌مداری بالا، بیشتر از سایر شرکت‌ها و رقبا سیستم حسابداری مدیریت با توجه به ترجیحات و رفتارهای مشتریان برای شخصی‌سازی یا توسعه محصولات و ایجاد ارزش برتر برای مشتریان، استفاده می‌کنند (عرب مازار یزدی، ۱۳۹۶). علاوه بر این، جهت‌گیری رقیب به وضوح مستلزم استفاده از سیستم حسابداری مدیریت است که به عنوان بخشی از مشتری‌مداری توسعه داده شده است و این امکان را فراهم می‌کند که مقایسه هزینه رقبا را در همان سطح (محصول) انجام دهند. بنابراین، جهت‌گیری بازار می‌تواند تأثیر مثبتی در استفاده از سیستم حسابداری مدیریت داشته باشد. علاوه بر این، سیستم حسابداری مدیریت باید برای تأمین نیازهای مختلف بنگاه‌های متفاوت طراحی شود. این استدلال را می‌توان از طریق نظریه احتمالی توضیح داد، که فرض می‌کند هیچ راهی برای طراحی بهترین سیستم حسابداری مدیریت برای همه بنگاه‌ها وجود ندارد (موسوی شیری و شاکری، ۱۳۹۳). حسابداران همچنین نقش مهمی در تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی در تیم‌های عملکردی متقابل برای برنامه ریزی‌های استراتژیک سازمان دارند. با توجه به مطالب ذکر شده هدف پژوهش حاضر بررسی ارتباط جهت‌گیری بازار و عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی سیستم‌های حسابداری مدیریت می‌باشد. این پژوهش در شرکت‌های دارویی پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران انجام خواهد شد و هدف این پژوهش یافتن پاسخی تجربی برای مسئله اصلی پژوهش است که آیا جهت‌گیری بازار و عملکرد شرکت با استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت ارتباط دارند و در صورت مثبت بودن پاسخ این ارتباط چگونه خواهد بود؟

## بیان مسئله

رابطه فرضیه سنتی بین جهت‌گیری بازار و عملکرد شرکت در حوزه بازاریابی و مدیریت استراتژیک به خوبی تثبیت شده و اعتبار یافته است. طبق مطالعات گذشته ثابت شده است که این رابطه مثبت، معنی‌دار و قوی است. در توضیح این پدیده، محققان انگیزه زیادی دارند که چگونه شرکت‌ها دارای جهت‌گیری بازار هستند و این دارایی مبتنی بر بازار را برای توسعه و حفظ مزیت‌های رقابتی مستقر و از آن استفاده می‌کنند (نظری پور، ۱۳۹۵). جهت‌گیری بازار می‌تواند بطور غیرمستقیم از طریق استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تأثیر بگذارد. اهمیت شیوه‌های حسابداری مدیریت با تقاضای بیشتر محیط کسب و کار جدید افزایش می‌یابد. سازمان‌های تجاری به حسابداران مدیریت بیشتری با مهارت‌های لازم و هوش تجاری نیاز دارند که می‌توانند اطلاعات بسیار کیفی‌تر، آینده‌نگرتر و گسترده تری گزارش کنند. در سازمان‌های تجاری امروز، حسابداران باید در توسعه سیستم حسابداری مدیریت که از مدیریت استراتژیک پشتیبانی می‌کند، بیشتر استفاده کنند (آبدل و لوتار، ۲۰۰۸). ارتباط عملکرد شرکت (جهت‌گیری بازار) در مطالعات مختلف به جستجوی عوامل واسطه‌گری مختلفی که ارتباط جهت‌گیری بازار و عملکرد شرکت را نشان می‌دهند، مورد کاوش قرار گرفته است. به عنوان مثال، نوآوری

سازمانی و جهت گیری در یادگیری از عوامل واسطه ای هستند که محققان از منظر نوآوری و مبتنی بر یادگیری مورد مطالعه و بررسی قرار داده اند. با توجه به روند جهت گیری بازار در دهه ۱۹۹۰، تحقیقات حسابداری مدیریت، رونق در علاقه به حسابداری مدیریت محور بازار را تجربه کرده است. این نشان دهنده استفاده احتمالی از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت در تنظیم بازار است. به طور خاص، ارتباط بین جهت گیری بازار و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت، از طریق روشهای مختلف حسابداری مدیریت، مورد بررسی قرار گرفته است. جهت گیری بازار دارای تأثیر مثبتی در استفاده از این روشهای مدیریت حسابداری زیر است: حسابداری مشتری، تجزیه و تحلیل سودآوری بخش مشتری و ارزیابی مشتریان یا گروههای مشتری به عنوان دارایی (آلماری و همکاران، ۲۰۰۹). سیستم حسابداری مدیریت می تواند در مورد چگونگی توسعه و حفظ مزیت های رقابتی از طریق ابعاد مختلف استفاده از سیستم حسابداری مدیریت به مدیران شرکت های بازار محور ارائه دهد. سیستم حسابداری مدیریت معمولاً به عنوان سیستم هایی تعریف می شود که اطلاعات حسابداری مدیریت را برای کاربران داخلی تولید می کنند. طبق گفته های کادز و گالدینگ (۲۰۱۲) سیستم حسابداری مدیریت چهار بعد دارد: دامنه گسترده، به موقع، جمع شدن و ادغام. اطلاعات سنتی سیستم حسابداری مدیریت از نظر دامنه شامل اطلاعاتی است که به سازمان محدود می شود، از نظر مالی و اساساً تاریخی است. با این وجود، اطلاعات گسترده سیستم حسابداری مدیریت همچنین اطلاعاتی را ارائه می دهد که دارای اطلاعات بیرونی، غیر مالی و آینده محور از جمله داده های احتمالی است. بهنگام بودن به ارائه اطلاعات در صورت درخواست و فراوانی گزارش اطلاعات جمع آوری شده به طور سیستماتیک اشاره دارد. سیستم حسابداری مدیریت که با وجود گزارشات و بازخورد سریع مشخص می شود و به تجمیع اطلاعات با توجه به مناطق عملکردی با گذشت زمان اشاره دارد که می تواند در گزارش های خلاصه فعالیت واحدهای تجاری منعکس شود. ادغام مربوط به تعامل بین زیر واحدهای وابستگی متقابل به لحاظ اشتراک اطلاعات است (آوی و آجلیلد، ۲۰۱۷).

### اهمیت پژوهش

این مطالعه به ادبیات در زمینه حسابداری مدیریت کمک می کند. با توجه به جذابیت های نظری و اهمیت کاربردی موضوع و همچنین با توجه به نتایج پیشینه پژوهش که نشان می دهد پژوهشی که متغیرهای مورد مطالعه را مورد بررسی و تحلیل قرار داده باشد بسیار کم می باشد. بنابراین همین علت موجب ایجاد انگیزه در نویسنده شد که پرداختن به موضوعی که خیلی کم مشابه آن کار شده باشد از اهمیت و ضرورت دوچندانی برخوردار خواهد بود. با این حال، بررسی ادبیات حسابداری مدیریت شواهد تجربی کمی برای حمایت از مسیر از جهت گیری بازار به عملکرد شرکت پیدا کرده است.

### مروری بر پیشینه و مبانی نظری تحقیق

#### پیشینه پژوهش

هنسلر و همکاران (۲۰۱۶) جهت گیری عملکرد بازار و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت با نقش میانجی تصمیم گیری استراتژیک حسابداران را بررسی کردند. ایشان ۱۷۱ شرکت در ویتنام را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نقش میانجی در تأثیر جهت گیری بازار بر عملکرد شرکت دارد. دیاب و همکاران (۲۰۱۴) استراتژی حسابداری مدیریت و ابعاد مزایای رقابتی: تحلیلی در بخش صنعتی عربستان را مطالعه نمود. اطلاعات جمع آوری شده مطالعه

ایشان از ۲۸۹ حسابدار مدیریت در حال کار می باشد. نتایج نشان داد شرکت های بخش صنعتی توانایی پذیرش و استفاده از تکنیک های استراتژی حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت در فرایند استراتژی مدیریت استفاده کنند. گین (۲۰۱۸) ظرفیت سازمان، استراتژی حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت را مطالعه کردند. ایشان ۱۰۳ شرکت تولیدی را در مالزی به عنوان جامعه آماری انتخاب کردند. نتایج نشان داد که ظرفیت سازمان عملکرد شرکت را با استفاده از استراتژی حسابداری مدیریت مورد تایید قرار می دهد. گلین (۲۰۱۵) نقش جهت گیری بازار و انواع استراتژی بر تکنیک توسعه استراتژی حسابداری مدیریت، رقابت حسابداری و مشتری حسابداری را بررسی نمودند. ایشان ۶۲ دانشگاه در اندونزی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد که انواع استراتژی تاثیر مثبتی بر تکنیک توسعه استراتژی حسابداری مدیریت و رقابت حسابداری و مشتری حسابداری در دانشگاه ها دارد. کارلسون و گالدینگ (۲۰۱۵) استراتژی حسابداری مدیریت و هزینه های شرکت را بررسی کردند. نتایج نشان داد که ویژگی های رقابتی و استراتژیک و عملیات حسابداری مدیریت با هزینه های شرکت ارتباط مثبت و معناداری دارد و استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت موجب افزایش هزینه های شرکت ها خواهد شد. میا و ویناتا (۲۰۱۴) به بررسی تاثیر انعطاف پذیری سیستم اطلاعاتی حسابداری بر عملکرد شرکت با رویکرد قابلیت های پویا پرداختند. نتایج مصاحبه با مدیران مالی و کارشناسان حسابداری ۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و تجزیه و تحلیل داده-ها به روش مدل سازی معادلات ساختاری نشان می دهد قابلیت انعطاف پذیری سیستم های اطلاعاتی حسابداری، فرایندهای حسابداری را بهبود بخشیده و از این طریق بر عملکرد مالی شرکت نیز تاثیر معناداری داشته است. یافته های این پژوهش در قالب رهنمودهای آگاهی بخش، بر اهمیت و ضرورت انعطاف پذیری در سیستم های اطلاعاتی حسابداری و تأثیرات عملکردی آن در سازمان ها تأکید می کند. رینو و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر سیستم های اطلاعاتی بر قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شرکت های تولیدی ایرانی است نتایج پژوهش نشان داد که انعطاف پذیری سیستم های اطلاعاتی محرک مناسبی برای قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت به حساب می آید. همچنین طبق نتایج پژوهش، رابطه مستقیم معناداری بین یکپارچگی سیستم های اطلاعاتی و قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت یافت نشد. تجزیه و تحلیل های اضافی به عمل آمده نشان داد که انعطاف پذیری سیستم های اطلاعاتی بر رابطه بین یکپارچگی سیستم های اطلاعاتی و قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت اثر تعدیلی دارد. نگوین و دوان (۲۰۱۶) به بررسی رابطه کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و معیارهای ارزیابی عملکرد پرداختند. بر این اساس شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال های ۹۰-۱۳۸۶ آزمون شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که میان ارزش افزوده بازار و استفاده از نوآوری های حسابداری مدیریت مطرح شده در این تحقیق رابطه معناداری وجود دارد، حال آنکه چنین رابطه ای میان استفاده از نوآوری های حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی و سود باقیمانده وجود ندارد. این یافته نشان می دهد بازار سرمایه بهتر از سایر رویکردهای خلق ارزش قادر به درک ارزش ایجاد شده توسط نوآوری های حسابداری مدیریت در شرکت است.

## ادبیات و چارچوب نظری

کاربرد استراتژیک مدیریت هزینه یکی از تکنیک های بسیار مهم حسابداری مدیریت استراتژیک برای تهیه اطلاعات از جمله داده های حسابداری محیط به کاهش هزینه، افزایش ارزش شرکت و بقا در محیط رقابتی و رقابت سطح بالا است (اوکاس و وولا، ۲۰۱۱). اجرای اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند به مدیر در تصمیم گیری مجدد و اجرای برنامه های

سازمان کمک کند تا به محیط و ذینفعان نیز پاسخ دهد، همچنین به مدیر در تصمیم گیری کمک می کند و استراتژی شرکت را برای رسیدن به هدف سازمان می سازد. در درون مفهوم تئوری احتمالی، هیچ طراحی سازمانی نمی تواند به صورت جهانی اعمال شود (پریچر و هیس، ۲۰۰۴). بنابراین، جهت توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک باید تأثیرگذار از جمله عوامل احتمالی مانند جهت گیری بازار و انواع استراتژی ها را در نظر بگیرد. استراتژی نیز روش و تاکتیک اصلی است که به صورت سیستماتیک (برنامه ریزی استراتژیک) برای اجرای وظایف مدیریت برنامه ریزی شده است که به هدف سازمان استراتژیک توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک در داخل سازمان هدایت می شود، باید تأثیر عامل از جمله فاکتور احتمالی را در نظر بگیرد. حسابداری مدیریت استراتژیک یک رویکرد کلی برای ادغام ادراک حسابداری مدیریت و مدیریت بازار در چارچوب مدیریت استراتژیک است (رانگ و ویلکنسون، ۲۰۱۱).

### فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی

جهت گیری بازار و عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی سیستم های حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت رابطه معناداری دارد.

فرضیه های فرعی

۱- جهت گیری بازار بر سیستم های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معناداری دارد.

۲- سیستم های حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارد.

### روش تحقیق

روش تحقیق از بعد هدف توصیفی است که به شیوه همبستگی صورت می گیرد. از بعد هدف استفاده تحقیق، کاربردی است. از بعد زمان، مقطعی است و از بعد روش گردآوری داده ها پیمایشی است.

در این پژوهش جهت گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه استاندارد (ماتو، ۲۰۱۶) بدین صورت که برای متغیر جهت گیری بازار ۳ سوال، استفاده از سیستم حسابداری مدیریت ۴ سوال و برای متغیر عملکرد شرکت ۵ سوال که بر اساس طیف سنجش لیکرت از خیلی موافقم تا خیلی مخالفم استفاده شده است.

### جامعه و نمونه ی آماری

جامعه آماری این پژوهش تعداد ۹۵ نفر از مدیران مالی و حسابداران ارشد شرکت های دارویی پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می باشد که طی سالهای ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ فعالیت داشته اند. نمونه به صورت تصادفی - طبقه ای است بدین گونه که در یک صنعت و طبقه خاص مدیران مالی و حسابداران ارشد شرکت ها انتخاب شده اند. نمونه آماری پژوهش حاضر بر اساس فرمول کوکران و به شرح زیر تعیین می شود.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{n} \left( \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} = 95 = \frac{\frac{(1.96)^2 \times (0.5)(0.5)}{(0.05)^2}}{1 + \frac{1}{95} \left( \frac{(1.96)^2 \times (0.5)(0.5)}{(0.05)^2} - 1 \right)} = 76$$

## تجزیه و تحلیل داده ها و یافته های پژوهش

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

عملکرد شرکت	استفاده از سیستم حسابداری	جهت گیری بازار	آمار توصیفی
۷۶	۷۶	۷۶	تعداد
۳.۲۴	۳.۲۷	۳.۲۶	میانگین
۳.۴۰	۳.۵۰	۳.۳۳	میانه
۰.۵۸	۰.۵۷	۰.۶۴	انحراف معیار
۱.۸۰	۱.۷۵	۱.۶۷	حداقل
۴.۲۰	۴.۲۵	۴.۳۳	حداکثر

با توجه به جدول ۱ آمار توصیفی کلیه متغیرهای تحقیق از نظر شاخص های آماری به شرح جدول زیر می باشد. به عنوان مثال برای متغیر تصمیم گیری استراتژیک مینیمم امتیازات مقدار ۱.۲۰ و ماکزیمم امتیازات مقدار ۴.۴۰ و میانگین و انحراف معیار امتیازات به ترتیب به میزان ۰.۶۴ می باشد.

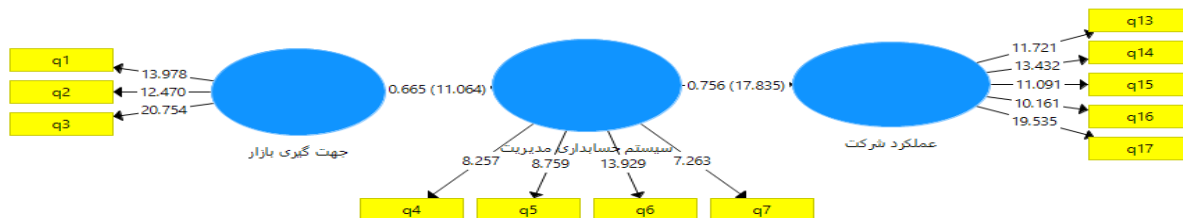
## آمار استنباطی

جدول (۲): نتایج معیار آلفای کرونباخ متغیرهای تحقیق

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)
جهت گیری بازار	۰.۸۹
استفاده از سیستم حسابداری	۰.۷۹
عملکرد شرکت	۰.۹۶

اگر ضریب آلفا بیشتر از ۰.۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است؛ بنابراین آزمون فوق پایایی قابل قبولی دارد. ضریب آلفا معرف میانگین ضرایب پایایی حاصل از تمامی اجزای ممکن یک آزمون است؛ یعنی اگر همه ضریب های همبستگی حاصل از دونیمه های ممکن یک آزمون محاسبه شوند، میانگین این ضرایب برابر با ضریب آلفای کرونباخ خواهد بود. برای روایی همگرا باید میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و پایایی مرکب (CR) محاسبه می شود.

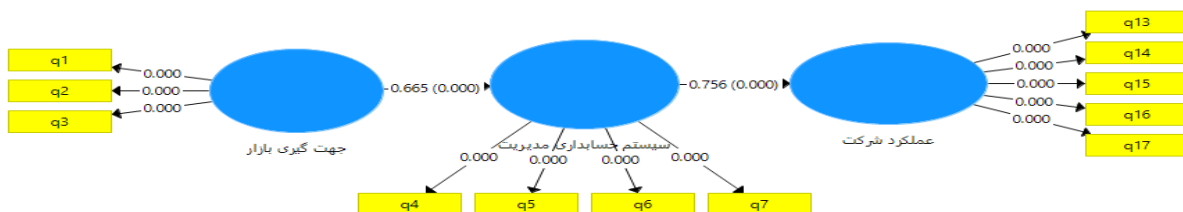
## بررسی مدل تحقیق در حالت ضرایب استاندارد



### نمودار (۱): آزمون مدل تحقیق (در حالت ضرایب استاندارد) بر اساس فرضیه های تحقیق

شکل (۱) بیانگر ضرایب بارهای عاملی در حالت استاندارد است که نشان دهنده میزان رابطه بین متغیرها می باشند. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی،  $0/3$  می باشد. اعداد مشاهده شده بر روی پیکانهای شکل فوق، ضرایب مسیر هستند و شدت رابطه بین متغیرها و جهت این رابطه را مشخص می کنند. هرچه عدد ضریب مسیر بزرگتر باشد، رابطه متغیر مستقل بر متغیر وابسته قویتر خواهد بود.

## بررسی مدل تحقیق در حالت اعداد معنی داری



### نمودار (۲): آزمون مدل تحقیق (حالت اعداد معنی داری - نرم افزار اسمارت پی ال اس) بر اساس فرضیه ها

شکل (۲) آزمون مدل تحقیق (حالت ضرایب معنی داری) را نشان می دهد. با استفاده از این آزمون می توان به معنی دار بودن ارتباط بین متغیرهای تحقیق پی برد. در این حالت روابطی معنی دار خواهند بود که عدد بر روی پیکان روابط، خارج از بازه  $(1/96 و -1/96)$  باشند. به این معنی که اگر در این آزمون عددی بین  $1/96$  و  $-1/96$  باشد، رابطه آنها بی معنا خواهد بود و به تبع آن ضریب مسیر آن رابطه نیز بی معنا خواهد بود.

جدول (۳): خلاصه نتایج آزمون فرضیات مدل پژوهش

شماره	مسیر	ضریب مسیر	آماره t (معناداری)	P Values	معناداری مسیر
۱	جهت گیری بازار < سیستم حسابداری مدیریت	۰.۶۶	۱۱.۴۲۳	۰.۰۰۰	معنی دار است.
۲	سیستم حسابداری مدیریت < عملکرد شرکت	۰.۲۰	۱.۷۴۷	۰.۰۰۰	معنی دار است

فرضیه اول: جهت گیری بازار بر سیستم های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معناداری دارد. نتیجه آزمون:

جهت گیری بازار بر سیستم های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت و معناداری دارد. داده های حاصل از پژوهش نشانگر وجود همبستگی مثبت و قوی بین متغیرهای مذکور است، همچنین ضریب همبستگی پیرسون ۰.۶۵۹ و سطح معنی داری زیر پنج صدم شده است که رابطه معنی دار و مثبتی را نشان می دهد، یعنی افزایش یکی باعث افزایش دیگری می شود. فرضیه دوم: سیستم های حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارد.

سیستم های حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارد. داده های حاصل از پژوهش نشانگر وجود همبستگی مثبت و قوی بین متغیرهای مذکور است، همچنین ضریب همبستگی پیرسون ۰.۷۵۲ و سطح معنی داری زیر پنج صدم شده است که رابطه معنی دار و مثبتی را نشان می دهد، یعنی افزایش یکی باعث افزایش دیگری می شود.

### آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

مهم ترین فرض در تحلیل های چند متغیره، نرمال بودن است. اگر انحرافات از پراکندگی نرمال به اندازه کافی زیاد باشد، آزمون های آماری انجام گرفته اشتباه هستند. جهت بررسی وجود رابطه معنادار بین متغیرهای تحت بررسی، قبل از استفاده از آزمون های پارامتری از آزمون کولموگروف- اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن هر یک از متغیرهای تحت بررسی استفاده می شود.

جدول (۵): نتایج حاصل از آزمون نرمال بودن متغیرها

جهت گیری بازار	استفاده از سیستم حسابداری	تصمیم گیری استراتژیک	عملکرد شرکت
۰.۱۴	۰.۱۹	۰.۱۵	۰.۱۲
۰.۳۵	۰.۶۵	۰.۴۵	۰.۲۲

همان طور که مشخص شده است، در همه متغیرهای تحت بررسی میزان سطح معنی داری از میزان خطای نوع اول در سطح ۰/۰۵ بیشتر است. لذا فرض نرمال بودن متغیرهای تحت بررسی تایید می گردد.



## آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول (۶): ماتریس همبستگی پیرسون

متغیرها	جهت گیری بازار	استفاده از سیستم حسابداری	تصمیم گیری استراتژیک	عملکرد شرکت
جهت گیری بازار	همبستگی پیرسون	۰.۶۵۹	۰.۷۱۵	۰.۷۴۶
	سطح معنی داری	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰
استفاده از سیستم حسابداری	همبستگی پیرسون	۰.۶۵۹	۱	۰.۷۵۲
	سطح معنی داری	۰.۰۰۰	-	۰.۰۰۰
عملکرد شرکت	همبستگی پیرسون	۰.۷۴۶	۰.۷۵۲	۱
	سطح معنی داری	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	-

همان گونه که در جدول ماتریس همبستگی پژوهش مشاهده می شود متغیر جهت گیری بازار با ضریب همبستگی ۰.۶۵ و سطح معنی داری ۰.۰۰۰ با متغیر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت دارای ارتباط مثبت و معناداری می باشد که این مقدار ضریب همبستگی نشان دهنده وجود همبستگی قوی بین متغیرها است. همچنین متغیر عملکرد شرکت همان گونه که مشاهده می شود با متغیرهایی مستقل دارای ارتباط مثبت و معناداری است بدین معنی که عملکرد شرکت در گرو افزایش سایر متغیرهای عنوان شده در مطالعه حاضر می باشد.

## بحث و نتیجه گیری

در شرایط اقتصادی بازار، تمام شرکت ها برای ایجاد استراتژی و سیاست رقابتی بلند مدت نیاز به واکنش سریع و انعطاف پذیری نسبت به محیط داخلی و خارجی دارند. بنابراین، مسئله اطلاع رسانی مدیریت استراتژیک در فرایند تصمیم گیری مدیریتی بسیار حیاتی می باشد (شاح و همکاران، ۲۰۱۱). سیستم یکپارچه مدیریت استراتژیک مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت است. این حسابداری مدیریتی است که پایه دانش را برای کاربران داخلی ایجاد می کند و جریان اطلاعاتی را برای مدیریت قطعی تشکیل می دهد. طی دو دهه گذشته توجه کافی به مطالعات و جنبه های نظری و عملی حسابداری مدیریت شد اما هنوز هم توجیه علمی حسابداری مدیریت استراتژیک موضوع بحث پژوهشگران حوزه مالی و حسابداری است. برای پیشنهاد می شود که در شرکت ها سیستم های حسابداری مدیریت استراتژیک از هزینه های شرکت که در عمل استفاده می شوند را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و در جهت اطلاع رسانی به ذینفعان از هزینه های انجام شده گام بردارند. به مدیران پیشنهاد می شود در شرکت برای جذب ایده های خلاق، ابتکار عمل را در بازار برای ورود به بازارهای نوظهور به دست گیرند. همچنین در مقام راهبردی در حیطة بازاریابی در جهت گیری استراتژیک می توانند موجب بهبود و ارتقای عملکرد شرکت شوند. پیشنهاد می شود در بررسی های آتی برای سوال های گویه عملکرد، ابعاد مشتری نیز در نظر گرفته شود تا اندازه گیری درازمدت و آینده گرا باشد. پیشنهاد می شود که در شرکت ها سیستم های حسابداری مدیریت استراتژیک از هزینه های شرکت که در عمل استفاده می شوند را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و در جهت اطلاع رسانی به ذینفعان از هزینه های انجام شده گام بردارند. به مدیران پیشنهاد می شود در شرکت برای جذب ایده های خلاق، ابتکار عمل را در بازار برای ورود به بازارهای نوظهور به دست گیرند. همچنین در مقام راهبردی در حیطة بازاریابی در جهت گیری استراتژیک می توانند موجب

بهبود و ارتقای عملکرد شرکت شوند. پیشنهاد می شود در بررسی های آتی برای سوال های گویه عملکرد، ابعاد مشتری نیز در نظر گرفته شود تا اندازه گیری درازمدت و آینده گرا باشد. ویژگی های شخصیتی نظیر تجربه، سن، دانش تخصصی مدیران مالی و حسابداران ارشد نیز در نتایج مطالعات آینده مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

### محدودیت ها

- ✓ این مطالعه مقطعی بوده و ممکن است روابط علت و معلولی بین متغیرهای تحقیق با تاخیرهای زمانی مشخص را در نظر نگیرد.
- ✓ استفاده از بررسی های مقطعی برای اثبات رابطه علت و معلولیت بین متغیرها در مدل مفهومی می تواند مشکل ساز باشد.
- ✓ متغیر نتیجه یعنی عملکرد شرکت فقط بر اساس شاخص های مالی اندازه گیری شده است که کوتاه مدت و تاریخ محور است.

### منابع

- ✓ عرب‌مازار یزدی، محمد، ناصری، احمد، نکوئی زاده، مریم، مرادی، امیر، (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر انعطاف‌پذیری سیستم اطلاعاتی حسابداری بر عملکرد شرکت با رویکرد قابلیت‌های پویا، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۲، صص ۲۲۱-۲۴۲.
- ✓ موسوی شیرینی، محمود، شاکری، ماهرخ، (۱۳۹۳)، استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، دوره ۷، شماره ۱، صص ۹۳-۱۰۷.
- ✓ نظری پور، محمد، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر سیستم‌های اطلاعاتی بر قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت. مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری، دوره ۷، شماره ۲۷، صص ۱۳۵-۱۵۸.
- ✓ Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2008), "The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis", The British Accounting Review, Vol. 40, No. 1, pp.2-27.
- ✓ Almary, B., Aaver, B. and Cadez, S. (2009), "Management accountants' participation in strategic management processes: a cross-industry comparison", Journal for East European Management Studies, Vol. 14 No. 3, pp. 310-322.
- ✓ Cadez, S. and Guilding, C. (2012), "Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis", Industrial Management and Data Systems, Vol. 112 No. 3, pp. 484-501.
- ✓ Carlson, L. and Guilding, C. (2015), "Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures", Journal of Marketing Management, Vol. 24 Nos 7-8, pp. 771-795.
- ✓ Cohen, J., Cohen, P., West, S.G. and Aiken, L.S. (2013), Applied Multiple Regression/Correlation Analysis for The Behavioral Sciences, 3rd ed., Routledge, NJ.

- ✓ Chenhall, R.H. (1986), "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 2, pp. 127-168.
- ✓ Diab, M., Kumar, V. and Larker, T. (2014), "An investigation of customer -accounting systems as a source of sustainable competitive advantage", *Advances in Accounting*, Vol. 32, pp. 18-30.
- ✓ Gain, H. (2018), "Market orientation, learning orientation, and innovation capabilities in SMEs: an extended model", *European Journal of Innovation Management*, Vol. 9 No. 4, pp. 396-417.
- ✓ Henseler, J., Hubona, G. and Ray, P.A. (2016), "Using PLS path modeling in new technology research: updated guidelines", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 116 No. 1, pp. 2-20.
- ✓ Kline, R.B. (2015), *Principles and Practice of Structural Equation Modelling*, 4th ed., Guilford Publications, New York, NY.
- ✓ Mia, L. and Winata, L. (2014), "Manufacturing strategy and organisational performance: the role of competition and mas information", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10 No. 1, pp. 83-115.
- ✓ Mathew, J.B. (2016), "Issues in theory testing using structural equation modeling: Causation and ontological status of models and constructs", *Australasian Marketing Journal*, Vol. 19 No. 3, pp. 151-152.
- ✓ Nguyen, P.N. and Doan, N.Q. (2016), "The impact of market orientation and competitive intensity on the use of management accounting information toward the performance of Vietnamese firms (in Vietnamese)", *Journal of Economic Development*, Vol. 27 No. 11, pp. 98-123.
- ✓ Owuih, C. and Ajlilied, S. (2017), "Value, profit and risk: accounting and the resource-based view of the firm", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 23 No. 5, pp. 647-670.
- ✓ O'Cass, A. and Voola, R. (2011), "Explications of political market orientation and political brand orientation using the resource-based view of the political party", *Journal of Marketing Management*, Vol. 27 Nos 5-6, pp. 627-645.
- ✓ Preacher, K.J. and Hayes, A.F. (2004), "SPSS and SAS procedures for estimating indirect effects in simple mediation models", *Behavior Research Methods, Instruments & Computers*, Vol. 36 No. 4, pp. 717-731.
- ✓ Rong, B. and Wilkinson, I.F. (2011), "What do managers' survey responses mean and what affects them? The case of market orientation and firm performance", *Australasian Marketing Journal*, Vol. 19 No. 3, pp. 137-147.
- ✓ Rino, N.A., Vorhies, D.W. and Mason, C.H. (2017), "Market orientation, marketing capabilities, and firm performance", *Strategic Management Journal*, Vol. 30 No. 8, pp. 909-920.