

نقش واسطه‌های فن‌های حسابداری مدیریت بر رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی شرکت‌های تولیدی

محمد نمازی

استاد ممتاز گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران
MNamezi@rose.shirazu.ac.ir

بهنام کرمشاهی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول)
Behnamkaramshahi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۰/۱۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۳/۰۶

چکیده

هدف این پژوهش طراحی الگو و تعیین نقش واسطه‌های فن‌های حسابداری مدیریت بر رابطه بین کنشگران سازمانی و عملکرد مالی شرکت‌های تولیدی است. در این پژوهش از فن مدل معادلات ساختاری استفاده شده است تا الگوی ارائه شده مورد آزمون قرار گیرد. اطلاعات مورد نیاز پژوهش به وسیله پرسشنامه از مدیران سطوح میانی و سطوح بالای ۱۹۴ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شده است و برای تحلیل داده‌ها از نرم افزار Smart PLS استفاده شده است. به منظور بررسی نقش میانجی فن‌های حسابداری مدیریت در رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی از آزمون معروف سوبل استفاده شد. نتایج نشان داد، بین متغیرهای کنشگران سازمانی و متغیر عملکرد مالی، رابطه مثبت و نسبتاً قوی (۰/۳۸) وجود دارد و استراتژی سازمانی با ۰/۷۶، ساختار سازمانی با ۰/۷۵ و نوآوری با ۰/۶۹، به ترتیب بیشترین رابطه را با عملکرد مالی دارند و بیشترین تاثیر مربوط به کنشگر انسانی عدم تمرکز و کمترین تاثیر مربوط به کنشگر غیر انسانی کارآفرینی است. تقریباً ۴۴ درصد از اثر کل کنشگران سازمانی بر عملکرد مالی از طریق غیر مستقیم توسط متغیر میانجی فن‌های حسابداری مدیریت تبیین می‌شود. همچنین فن‌های حسابداری مدیریت تاثیر قوی مثبتی (۰/۸۳) بر عملکرد مالی شرکت‌ها دارند. به گونه کلی، حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات با چشم انداز گسترده، دارای جهت‌گیری آینده است و منجر به پویا شدن توانایی مدیران و ایجاد مزیت رقابتی می‌شود. بنابراین، تعامل کنشگران سازمانی و استفاده تعاملی و تشخیصی از فن‌های حسابداری مدیریت بر روی عملکرد سازمان تاثیر مثبت دارد.

واژه‌های کلیدی: کنشگران سازمانی، فن‌های حسابداری مدیریت، عملکرد مالی، معادلات ساختاری.

۱- مقدمه

یکی از مشخصه‌های بارز محیط رقابتی کنونی، منابع کمیاب است که در آن ارزیابی عملکرد نقشی اساسی برای سازمان ایفا می‌کند. یکی از مهم‌ترین ابعاد عملکردی سازمان، بعد مالی آن است. ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها از مهم‌ترین موضوعات مورد توجه اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، مدیران و دولت‌هاست. اعتباردهندگان به منظور تصمیم‌گیری در خصوص میزان و نرخ اعطای اعتبارات به ارزیابی عملکرد شرکت‌ها می‌پردازند و سهامداران (سرمایه‌گذاران) به منظور ارزیابی میزان موفقیت مدیران در بکارگیری سرمایه آن‌ها و تصمیم‌گیری در خصوص افزایش، حفظ یا فروش سرمایه‌گذاری به ارزیابی عملکرد شرکت‌های سرمایه‌پذیر علاقه‌مند می‌باشند. دینفغان مختلف به ویژه سهام‌داران درصدد هستند در شرکت‌هایی سرمایه‌گذاری کنند که عملکرد مالی مناسبی دارند و از لحاظ عملکرد به دنبال شرکت‌های برتر هستند (کلیری و کوئین^۱، ۲۰۱۶).

در نتیجه، پژوهشگران حسابداری مدیریت به بحث و بررسی عوامل موثر بر الگوهای عملکرد مالی پرداخته‌اند (به عنوان نمونه، الدویکات و ابراهیم نور^۲، ۲۰۱۸؛ علیمرادی و برزو پور، ۲۰۱۷؛ آهلای و جسوه^۳، ۲۰۱۷). همان‌گونه که در بخش‌های بعد بیان خواهد شد، در مطالعات صورت گرفته در زمینه عملکرد مالی، بر تعیین روابط میان سنجه‌های مالی و تاثیر آن‌ها روی عملکرد شرکت‌ها تاکید شده و در این راستا نیز بیشتر از مدل‌های رگرسیونی جهت نشان دادن میزان تاثیرگذاری هر یک از سنجه‌ها بر روی عملکرد بهره گرفته شده است (صفایی قادیکلایی و خلیلی، ۱۳۹۴). افزون بر این، الگوهای ارایه شده کامل و جامع نیستند و پژوهش‌های کمی مبتنی بر داده‌های غیر دقیق و ذهنی در این زمینه انجام شده است.

بحث اصلی این پژوهش آن است که با توجه به اهمیت عملکرد مالی، بررسی همه جانبه عوامل تاثیرگذار بر روی آن و ارائه الگویی معتبر و جامع در این زمینه، با استفاده از نظریه شبکه کنشگران^۴ و فن‌های حسابداری مدیریت (زوای^۵، ۲۰۱۸؛ رادرفورد^۶، ۲۰۱۶) امکان پذیر است. نظریه شبکه کنشگران یکی از نظریه‌های جامعه‌شناسی است، که به تبیین شبکه‌های موجود در هر سیستم اطلاعاتی و نقش اجزای تشکیل دهنده هر شبکه در سیستم می‌پردازد (لاسچ، ۲۰۱۸). این نظریه که توسعه جریان گسترده‌تر مکتب فکری ساخت-گرایی اجتماعی- فناوری برشمرده می‌شود با بررسی ابعاد اجتماعی و فنی به‌طور همزمان، ایجاد، بقاء و ثبات شبکه‌های مشتمل بر مؤلفه‌های انسانی و غیرانسانی (افراد، سازمان‌ها، نرم‌افزار و سخت‌افزارهای ارتباطی و استانداردهای زیر ساختی)

را مورد توجه قرار می‌دهد (شریف زاده، ۱۳۹۱؛ لاسچ^۷، ۲۰۱۸؛ الدرواس^۸، ۲۰۱۹) و می‌تواند بر عملکرد مالی تاثیر گذار باشد. از طرفی دیگر، حسابداری مدیریت به عنوان دانش جدید کسب و کار با تهیه اطلاعات می‌تواند به مدیران در تعامل موفق با یک محیط متغیر کمک نماید. حسابداری می‌تواند شکل و واقعیت سازمانی را تغییر دهد و روال‌های موجود را در دراز مدت به چالش بکشد. در مطالعه نقش حسابداری، لازم است عوامل کلیدی که در ایجاد ماهیت حسابداری و ارقام حسابداری تاثیرگذار هستند، شناسایی شوند. در این معنا، نظریه شبکه کنشگر همانند یک دوربین روش شناختی است که به زندگی سازمانی نگاه می‌کند و به روش‌های حسابداری مدیریت مهم، که آینده سازمان را شکل می‌دهند، ربط پیدا می‌کند (وسلمن، ۲۰۱۴). حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات مالی و غیرمالی در داخل سازمان تجاری است که در آن به ویژه، به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخلی توجه می‌کند و سعی در کمک به مدیریت در راستای دستیابی به اهداف سازمان دارد (نمازی، ۱۳۹۴). حسابداری مدیریت، به عنوان دانشی که در مسیر بالندگی است، همواره از ابعاد گوناگون با محیط پیرامون و جامعه در ارتباط و به نوعی در هم تنیده می‌باشد و در مسیر تکامل با کنشگران و شبکه‌های بسیاری در ارتباط و تعامل است و آشنایی با نحوه ارتباطات موجود و شناخت نقش هر کنشگر در این سیستم، می‌تواند به تحول و تکامل گسترده‌تر حسابداری از دو منظر حرفه و دانش کمک نماید (خواجوی، حلاج و گنجی، ۱۳۹۵).

با توجه به مطالب فوق این پرسش‌ها به وجود می‌آیند که: تاثیر مولفه‌های انسانی و غیر انسانی شبکه کنشگران (به ویژه افراد، سازمان‌ها، نرم افزار و سخت افزارهای ارتباطی و استانداردهای زیر ساختی) در ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها چیست؟ فن‌های حسابداری مدیریت چه نقشی را در این زمینه ایفا می‌کنند؟ آیا نقش اطلاعات حسابداری مدیریت به گونه مستقیم است یا غیرمستقیم؟ آیا حسابداری مدیریت رابطه بین کنشگران شبکه و عملکرد مالی را به عنوان یک متغیر میانجی بهبود می‌بخشد یا خیر؟ اگر پاسخ مثبت است، نتیجه آن چیست؟ هدف اصلی این پژوهش پاسخ به پرسش‌های بالا است.

نتایج این تحقیق به مدیران کمک می‌کند تا با بررسی شبکه کنشگران و تاثیر آن‌ها بر عملکرد مالی بتوانند ساختارهای سازمانی و به طور کلی عوامل موثر انسانی و غیرانسانی موثر بر عملکرد مالی را شناسایی کرده و آن‌ها را تقویت نمایند و در عین حال نقش اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت بر رابطه عوامل انسانی و غیرانسانی تاثیرگذار بر

حسابداری مدیریت استراتژیک را به صورت، « تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری در مورد یک کسب و کار و رقبا آن، به منظور توسعه و نظارت بر استراتژی کسب و کار» تعریف کرد. فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در ۵ مقوله اصلی زیر طبقه‌بندی می‌شوند (الامری، ۲۰۱۸، صفحه ۱۱):

۱) هزینه‌یابی: شش فن به منظور تعیین، تجزیه و تحلیل و مدیریت هزینه به صورت استراتژیک مشخص شده‌اند که شامل هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، تخصیص هزینه، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، هزینه‌یابی کیفیت، هزینه‌یابی هدف و هزینه‌یابی زنجیره ارزش می‌باشند. آن‌ها روش‌های مهمی در جهت‌گیری خارجی و توسعه استراتژی‌ها هستند.

۲) برنامه‌ریزی، کنترل و اندازه‌گیری عملکرد: بهینه‌سازی و اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه (مانند، کارت ارزیابی متوازن)، فن‌های اصلی مربوط به این مقوله می‌باشند. در اجرای بهینه‌سازی با جهت‌گیری خارجی، شرکت‌ها در جستجوی بهترین شیوه‌های عمل رقبا می‌باشند تا عملکرد و موقعیت استراتژیک خود را بهبود بخشند.

۳) تصمیم‌گیری استراتژیک: این مقوله در برگرفته سه فن موثر در مورد جهت‌گیری استراتژیک شرکت می‌باشد. این فن‌ها عبارتند از: هزینه‌یابی استراتژیک، قیمت‌گذاری استراتژیک و ارزیابی برند.

۴) حسابداری رقبا: این مقوله شامل، ارزیابی هزینه رقبا، ارزیابی عملکرد رقبا و نظارت بر موقعیت رقابتی است و جهت فرمول‌بندی استراتژی و نظارت بر استراتژی نیز مفید می‌باشد.

۵) حسابداری مشتری: این مقوله بر مشتریان تمرکز دارد و در برگرفته تجزیه و تحلیل سودآوری/ هزینه مشتری، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان در طول چرخه عمر و ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی است.

محیط کسب و کار امروزه، در اثر تغییرات در محیط کار، در نتیجه، جهانی شدن، تغییرات تکنولوژی، رقابت فزاینده، تمرکز بر روی نیازهای مشتریان و شرایط اجتماعی، سیاسی و فرهنگی، تبدیل به یک محیط پویا شده است و فرآیندهای تولید، بازاریابی، تامین مالی و کنترل در این محیط، نیازمند استفاده از اطلاعات معتبر و با جزئیات بیشتر برای تصمیم‌گیری و مدیریت می‌باشند. سیستم حسابداری مدیریت تکامل یافته که به خوبی طراحی شده باشد، اطلاعات مناسبی به مدیران برای رسیدن به اهداف عملکردی، استانداردهای ارزیابی

عملکرد مالی را مورد بررسی قرار دهند. همچنین سهامداران و تحلیل‌گران مالی با دیدی کلی و همه‌جانبه می‌توانند عملکرد مالی شرکت‌ها را تحلیل و پیش‌بینی نمایند. آشنایی با نحوه ارتباطات موجود و شناخت نقش هر کنشگر در سیستم حسابداری نیز، می‌تواند به تحول و تکامل گسترده‌تر حسابداری از دو منظر دانش و حرفه کمک نماید.

در ادامه، ساختار مقاله شامل، مبانی نظری پژوهش، الگوی پژوهش و فرضیه‌ها، روش انجام پژوهش و نحوه اندازه‌گیری متغیرها، نتایج یافته‌ها و در آخر بحث و نتیجه‌گیری خواهد بود.

۲- مبانی نظری

• ارزیابی عملکرد مالی

فلسفه ارزیابی عملکرد شرکت را می‌توان با استفاده از "نظریه نمایندگی" تحلیل کرد. طبق نظریه نمایندگی، ارتباط بین مالکان و مدیران شرکت بر اساس اصل بیشینه کردن مطلوبیت مورد انتظار برای طرفین، مملو از تضاد منافع است که ناشی از جدایی مالکیت و کنترل، تفاوت اهداف آن‌ها و عدم تقارن اطلاعاتی بین آن‌هاست. با جدایی مالکیت از مدیریت در شرکت‌های بزرگ، این امکان فراهم شده است که مدیران تصمیم‌هایی، بر اساس بیشینه کردن مطلوبیت مورد انتظار خود، اتخاذ نمایند که در راستای منافع خود بوده و با منافع سهام‌داران در تضاد باشد (نمازی، ۱۹۸۵؛ نمازی و رضایی، ۲۰۱۶). در این شرایط، تعیین جایگاه رقابتی شرکت‌ها و ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها در پیشرفت فعالیتشان، نقش بسیار مهمی برای کلیه ذینفعان دارد.

• مبانی نظری حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت فرآیند اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و گزارشگری اطلاعات مالی و غیرمالی است که به مدیران در اتخاذ تصمیماتی در راستای اهداف سازمانی کمک می‌کند. شواهد موجود در دودهمه اخیر نشان می‌دهد که تقاضا برای اطلاعات و طراحی سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت به عملکرد مدیریت و میزان مربوط بودن و ضریب اطمینان اطلاعات حاصل از این سیستم بستگی دارد. اطلاعات حسابداری مدیریت با ایفای سه نقش مهم مشکل‌گشایی، جمع‌بندی و گزارش‌گری و هدایت در سازمان به انجام امورسازمانی کمک می‌نماید (نمازی، ۱۳۹۴). سیموندز^۱ (۱۹۸۱، صفحه ۲۳) اولین نویسنده‌ای بود که مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک را در ادبیات حسابداری معرفی کرد. او

عملکرد و بازخورد عملکرد نیز ارائه می‌کند و در نهایت منجر به بهبود عملکرد مالی می‌شود (آهلائی و جسوه، ۲۰۱۷).

• نظریه شبکه کنشگران

نظریه شبکه کنشگران یکی از نظریه‌های جامعه‌شناسی است (لاسچ، ۲۰۱۸)، که به تبیین شبکه‌های موجود در هر سیستم اطلاعاتی و نقش اجزای تشکیل دهنده هر شبکه در سیستم می‌پردازد. نظریه شبکه کنشگر، که توسعه جریان گسترده‌تر مکتب فکری ساخت‌گرایی اجتماعی- فناوری برشمرده می‌شود، با بررسی ابعاد اجتماعی و فنی به گونه همزمان، ایجاد، بقاء و ثبات شبکه‌های مشتمل بر مؤلفه‌های انسانی و غیرانسانی (افراد، سازمان‌ها، نرم‌افزار و سخت‌افزارهای ارتباطی و استانداردهای زیر ساختی) را مورد بررسی قرار می‌دهد (شریف زاده، ۱۳۹۱).

یکی از ویژگی‌های تعریف شده نظریه شبکه کنشگران، مفهوم کنشگر است که شامل کنشگران انسانی، غیر انسانی و همه کنشگرانی است که دارای ویژگی نمایندگی می‌باشند. کنشگران انسانی شامل مدیران، کارکنان، رقبا، مالکان و مشتریان شرکت می‌شود و کنشگران غیر انسانی شامل ایده‌ها و نظریه‌هایی هستند که از پژوهش‌های افراد خاص و روش‌های پژوهش استخراج شده‌اند (رادرفورد، ۲۰۱۶؛ زوای، ۲۰۱۸). مطالعات سازمانی از چارچوب نظریه شبکه کنشگران برای بررسی پدیده‌هایی همچون؛ مدیریت دانش، ارتباطات عملی و بازارهای اقتصادی استفاده می‌کنند. پژوهشگران حسابداری نیز از نظام شبکه کنشگران برای توضیح حسابداری در یک زمینه سازمانی^۱، اجرای فناوری ارتباطات و عمل حسابداری استفاده کرده‌اند (اوکانل و دیلانج^{۱۱}، ۲۰۱۴). لاسچ (۲۰۱۸) در ضمن ارائه یک مدل کسب و کار با استفاده از نظریه شبکه کنشگران، کنشگران موثر بر یک کسب و کار را در مقوله‌های کنشگران سازمانی، کنشگران مالی، کنشگران اجرایی، کنشگران عملیاتی و کنشگران بازار طبقه‌بندی کرده است. طالبی دهکردی و دیگران (۲۰۱۵) نیز کنشگران موثر بر سیستم‌های اطلاعاتی را در ۵ بخش؛ کنشگران اقتصادی، سیاسی- اجتماعی، فنی، تکنولوژی و سازمانی طبقه‌بندی کرده‌اند.

استفاده روز افزون از نظریه شبکه کنشگران در پژوهش‌های حسابداری، نشان دهنده گرایش پژوهشگران این رشته در بکارگیری نظریه شبکه کنشگران است. شبکه کنشگران در فرآیندهای گفتمانی تغییرات حسابداری در طول ۲۰ سال گذشته، بسیار تاثیر گذار بوده است و در واقع نظریه شبکه کنشگران برای انواع مسائل و موقعیت‌های حسابداری مورد استفاده قرار گرفته است و شایع‌ترین کاربرد آن مطالعه

تغییرات در شیوه‌های حسابداری مدیریت، مانند معرفی سیستم‌های هزینه‌یابی جدید می‌باشد (جاستسن و ۲۰۱۱).

• ارتباط کنشگران سازمانی با عملکرد مالی و فن‌های حسابداری مدیریت

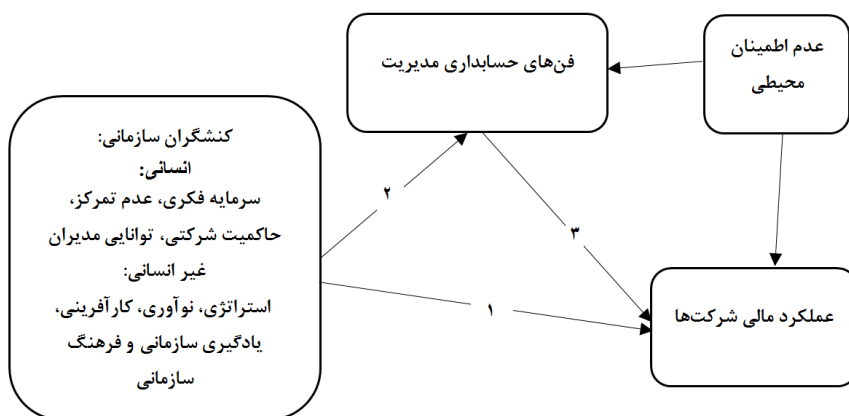
سازمان مجموعه‌ای از عناصر و کنشگران در حال تعامل و واحدهای تصمیم‌گیری است. شناسایی و بررسی این کنشگران همواره یکی از مسائل پیش روی پژوهشگران است. در پژوهش‌های متعدد، رابطه کنشگران سازمانی مختلف با عملکرد مالی، از جمله؛ فرهنگ (گاندی و یوان، ۲۰۱۷)، سرمایه فکری (کلیری و کوئین، ۲۰۱۶)، استراتژی (علیمرادی و برزوپور، ۲۰۱۷)، ساختار سازمانی (رانته و واروکا^{۱۳}، ۲۰۱۶)، نوآوری (گانو، هسو ولی^{۱۴}، ۲۰۱۸)، توانایی مدیران (کاشانی پور، آذرخوش و رحمانی، ۱۳۹۴) و کارآفرینی (آهلائی، ۲۰۱۴) مورد مطالعه قرار گرفته است. پژوهشگران در تلاش هستند تا اثر کنشگران سازمانی و تغییرات آن‌ها را از طریق فرآیندهای میانجی بر عملکرد سازمان بررسی کنند (فضلی و علیشاهی، ۱۳۹۱). هدف این پژوهش بررسی نقش واسطه‌ای فن‌های حسابداری مدیریت (سریکومار^{۱۵}، ۲۰۱۵؛ قاسمی و دیگران، ۲۰۱۶؛ آهلائی، ۲۰۱۴ و ۲۰۱۷؛ اوپار و کوزی^{۱۶}، ۲۰۱۶) در رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی است. حسابداری مدیریت در شبکه‌های واقعی با سایر کنشگران انسانی و غیر انسانی به تعامل پرداخته، قلمرو ایجاد نموده، واسطه بوده، قضاوت نموده و ذهنی‌سازی می‌کند (میلر و پاور، ۲۰۱۳). قلمروپذیری به معنای ایجاد فضاهای محاسبه‌ایی به صورت بازگشتی است. واسطه‌گری به مفهوم نقش میانجی‌گری حسابداری در ارتباط بین کنشگران مختلف با نظریه‌های اقتصادی در نیل به رفتارهای کارآمد سازمانی است. قضاوت به این معنا است که حسابداری با ارزیابی و تعیین نقاط ضعف و شکست به قضاوت می‌پردازد و نهایتاً ذهنی سازی، قوی‌ترین مفهوم حسابداری است، به این معنا که حسابداری به روند تولید دانش مرتبط با انتخاب‌ها و ایجاد شبکه‌های متعدد واقعی کمک می‌کند. بر طبق مدل اقتصادی تصمیم‌گیری، در محیط‌های با عدم قطعیت، دستیابی به اطلاعات مفید، منجر به تخصیص بهینه منابع شده و بازده را بهبود می‌بخشد. حسابداری مدیریت سبب خودنظمی و ایجاد مکانیزم‌های سازگاری در روابط شبکه سازمانی می‌شود (موریتسن و ترین^{۱۷}، ۲۰۰۶). محاسبات حسابداری به عنوان یک نقشه راه سبب تعامل و هماهنگی سازمانی در مسیر رسیدن به نوآوری‌های جمعی می‌شوند. محاسبات حسابداری در توسعه مرزهای جدید

عملکرد مالی شرکت تاثیر می‌گذارند. (جاستسن و موریتسن، ۲۰۱۱).

۲- الگوی پژوهش و فرضیه‌ها

نمودار شماره ۱، الگوی پژوهش و روابط علی بین متغیرها را بر اساس ادبیات پژوهش، که به دنبال می‌آید، نشان می‌دهد. انواع متغیرها و ارتباط بین آن‌ها به شرح زیر است.

میان آن‌چه در درون شرکت است و آن‌چه که در خارج و محیط آن وجود دارد، نقش دارند (میلر و اولیری^{۱۸}، ۲۰۰۷). پژوهش‌های حسابداری الهام گرفته از شبکه کنشگران نشان می‌دهند که مرزهای سازمانی تا حد زیادی به وسیله اطلاعات مربوط به فن‌های حسابداری مدیریت، ساخته شده و یا تعدیل می‌شوند و در عین حال محاسبات حسابداری نیز به نوبه خود، توسط کنشگران سازمانی ترجمه می‌شوند و در نهایت بر



نمودار شماره ۱: الگوی پژوهش

فکری بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارند. اخیراً وندی، پراتیوی و مالموسی^{۱۹} (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر سرمایه فکری بر عملکرد مالی بانک‌های فعال در بورس اوراق بهادار اندونزی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نیز نشان داد که سرمایه انسانی، کارآیی سرمایه ساختاری و کارآیی سرمایه به کار گرفته شده به گونه همزمان تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مالی بانک‌ها دارند. در ایران، مهدی خو، ترابی و ختن لو (۱۳۹۴) و همچنین دستگیر و دیگران (۱۳۹۳) در پژوهش‌هایی دریافتند که اجزای سرمایه فکری بر عملکرد مالی تأثیر مثبت و معناداری دارند. تیموری و حسنی دستگرد (۱۳۹۷) با رویکرد فراتحلیل نشان دادند که از میان عوامل تاثیرگذار بر عملکرد مالی شرکت‌ها، مالکیت نهادی، سرمایه فکری و نوآوری، بیشترین تاثیر را بر بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها داشتند.

تاثیر ساختار سازمانی (عدم تمرکز) بر عملکرد مالی: عدم تمرکز به معنی واگذاری تصمیم‌گیری در سطح گسترده به مدیران رده پایین‌تر می‌باشد. از آنجا که در عدم تمرکز، مدیران بیشتری درگیر تصمیم‌گیری استراتژیک می‌شوند، توانایی پردازش اطلاعات زیاد ارتقاء می‌یابد. عدم تمرکز در محیط‌های با عدم اطمینان بالا، به سازمان کمک می‌کند تا به عملکرد

مسیر ۱ رابطه علی بین کنشگران سازمانی (به عنوان متغیر مستقل) و عملکرد مالی شرکت (به عنوان متغیر وابسته) را نشان می‌دهد. کنشگران سازمانی، با توجه به مبانی نظری و تحلیل محتوا مندرج در نگاره شماره ۱، به دو گروه کنشگران سازمانی - انسانی (سرمایه فکری، عدم تمرکز، حاکمیت شرکتی و توانایی مدیران) و کنشگران سازمانی - غیرانسانی (استراتژی، نوآوری، کارآفرینی، یادگیری سازمانی و فرهنگ سازمانی) طبقه بندی شده‌اند که جزئیات آن‌ها به شرح زیر می‌باشند:

کنشگران سازمانی - انسانی

موارد مربوط به این کنشگران شامل موارد زیر می‌گردد: تاثیر سرمایه فکری بر عملکرد مالی: صالحی، عنایتی و جوادی (۲۰۱۴) در پژوهشی رابطه بین سرمایه فکری و ارزش افزوده اقتصادی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آن‌ها نشان داد که رابطه معناداری میان کارآیی سرمایه فکری، کارآیی سرمایه ارتباطی، کارآیی سرمایه انسانی، کارآیی سرمایه ساختاری و ارزش افزوده اقتصادی وجود دارد. پژوهش انجام شده توسط کلیری و کویین (۲۰۱۶) در زمینه سرمایه فکری شرکت‌های متوسط و کوچک در ایرلند نیز نشان داد که اجزاء سرمایه

تاثیر توانایی مدیران بر عملکرد مالی: مدیریت مهم‌ترین عضو هر شرکت است و مهارت‌های مدیر و رفتارهای ملازم با آن تأثیرات بسزایی در عملکرد شرکت دارد. بنابراین، از عوامل تعیین‌کننده عملکرد مطلوب شرکت‌ها در شرایط اقتصادی و سیاسی فعلی، وجود مدیران توانمند با قضاوت‌ها و تخمین‌های مناسب در خط‌مشی‌گذاری و توانایی بکارگیری نظام مدیریتی کارآمد است (کاشانی پور و دیگران، ۱۳۹۴). خواجه‌جوی و قدیریان آرانی (۱۳۹۷)، در پژوهشی نشان دادند که توانایی مدیران از طریق بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها، خطر ورشکستگی آن‌ها را کاهش می‌دهد. یافته‌های تجربی پژوهش‌های، اندرو و همکاران (۲۰۱۳) و اندرو و همکاران (۲۰۱۷) نیز موید این است که توانایی مدیران دارای ارتباط مثبت و معناداری با عملکرد مالی شرکت‌هاست.

کنشگران سازمانی - غیر انسانی

تاثیر نوع استراتژی بر عملکرد مالی: امروزه بسیاری از شرکت‌ها تلاش می‌کنند تا با تدوین استراتژی‌های رقابتی مناسب مزیت رقابتی به دست آورند و با افزایش میزان رقابت-پذیری محصولات خود، زمینه رشد و پیشرفت شرکت را فراهم سازند (مرادی و سپهوندی، ۱۳۹۴). شرکت‌هایی که استراتژی مدیریت هزینه را به کار می‌گیرند، اصولاً مزایایی را به دست می‌آورند که این مزایا بر پایه کارآیی عملیاتی است. در مقابل شرکت‌هایی که استراتژی تمایز محصول را اعمال می‌کنند با ایجاد مزیت رقابتی در محصولات خود نسبت به جلب و حفظ مشتریان اقدام نموده و از این طریق می‌توانند افزایش قیمت-های آتی را نیز بر مشتریان خود تحمیل نمایند و به حاشیه سود بیشتر دست یابند (مهرانی، مهرانی و لهراسی، ۱۳۸۹). ناداکومار و دیگران (۲۰۱۱) نیز در پژوهشی دریافته‌اند، شرکت‌هایی که از هر یک از استراتژی‌های تمایز یا رهبری هزینه استفاده می‌کنند، نسبت به سایر شرکت‌ها که استراتژی مشخصی ندارند، عملکرد بهتری دارند.

تاثیر نوآوری بر عملکرد مالی: نوآوری برای ایجاد ارزش، نفوذ به بازارهای جدید، حفظ سهم از بازار موجود و بهبود مزیت رقابتی ضروری است. نوآوری یک عنصر مهم استراتژی تجاری است. هدف از نوآوری نه تنها کاهش هزینه‌ها، بلکه، کمک به شرکت‌ها در بهبود کیفیت محصولات و خدمات ارائه شده است. این امر در عصر جهانی سازی اهمیت دارد، زیرا چرخه عمر محصول با توجه به مشتریانی که نیازهای مختلف و خواسته‌های متفاوت دارند، کوتاه‌تر می‌شود. به گونه خلاصه موفقیت یا شکست یک شرکت در دستیابی به عملکرد بهتر به وسیله نوآوری آن تعیین می‌شود (گائو، هسو و لی، ۲۰۱۸).

بهتری دست یابد و به مدیران کمک می‌کند تا در برخورد با حوادث و رویدادها به سرعت عمل نمایند و منتظر دستور رده-های بالاتر نمانند و بدین ترتیب منجر به عملکرد بهتر می‌شود (رانته و واروکا، ۲۰۱۶). طالبی و بحری ثالث (۱۳۹۷) به بررسی ارتباط بین اجزای حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران تولیدی شهرستان بناب پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که بین ابهام کاری و سیستم حسابداری مدیریت رابطه معنادار و مثبتی وجود ندارد. اما بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران با سیستم حسابداری مدیریت رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. سیستم حسابداری مدیریت فاقد اثر مداخله‌گرانه بر روی ارتباط بین ابهام کاری و عملکرد مدیران است و این در حالی است که سیستم حسابداری مدیریت دارای اثر مداخله‌گرانه بر روی ارتباط بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران است. پاک مرام و رضایی (۱۳۹۶) در پژوهشی نشان دادند که ارتباط قابل توجهی میان استراتژی-های سازمانی و فن‌های حسابداری مدیریت و ساختار وجود دارد که منجر به افزایش عملکرد مالی می‌گردد. انجیرو و نیاموت (۲۰۱۸) نیز نشان دادند که ساختار سازمانی بر روی عملکرد مالی شرکت‌ها تاثیر گذار است.

تاثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد مالی: حاکمیت شرکتی سیستمی است که از طریق آن شرکت‌های تجاری، نظارت و کنترل می‌شوند. حاکمیت شرکتی توزیع حقوق و مسئولیت‌ها را بین ذینفعان مختلف در شرکت از قبیل هیات مدیره، مدیران، سهامداران و سایر اشخاص ذینفعان مشخص می‌کند و قوانین و رویه‌های تصمیم‌گیری در امور شرکتی را تعیین می‌نماید. با انجام این کار، ساختارهایی فراهم می‌شوند که از طریق آن‌ها هدف‌های شرکت تبیین و ابزار رسیدن به این هدف‌ها و نظارت بر عملکرد نیز فراهم می‌شوند. طبق پژوهش‌های انجام شده اگر شرکت‌ها در جهت بهبود و ارتقای وضعیت حاکمیت شرکتی تلاش کنند، این موضوع می‌تواند تاثیر مثبتی بر عملکرد و ارزش شرکت داشته باشد (وکیلی فرد و باوند پور، ۱۳۸۹). رضایی و محمدزاده (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد مالی و بحران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کیفیت حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر بازده حقوق صاحبان سهام، بازده کل دارایی‌ها و ارزش شرکت دارد، اما بر روی بحران مالی تاثیر معنی‌داری ندارد. و نیاما و اولونی (۲۰۱۳)، ساتیامورثی و دیگران (۲۰۱۷) و تمیتوپ (۲۰۱۷) نیز نشان دادند که حاکمیت شرکتی بر روی عملکرد مالی تاثیر دارد.

صاحبان سهام، بازده فروش و بازده دارایی‌ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این یافته به معنی وجود رابطه مثبت بین فرهنگ سازمانی و عملکرد مالی است. آدابیو (۲۰۱۱) نیز نشان داد، فرهنگ سازمانی بر روی عملکرد مالی شرکت‌ها، تاثیر مثبت و معنادار دارد.

بر اساس مبانی نظری و پژوهش‌های بالا فرضیه زیر عنوان می‌گردد:

فرضیه ۱: کنشگران سازمانی (انسانی و غیر انسانی) تاثیر مستقیم مثبت بر عملکرد مالی شرکت‌ها می‌گذارند.

◀ نقش میانجی فن‌های حسابداری مدیریت

این پژوهش مبتنی بر این فرض است که کنشگران سازمانی دارای ۲ تاثیر بر عملکرد سازمانی است: ۱) تاثیر مستقیم و ۲) تاثیر غیر مستقیم. تاثیر اول در رابطه ۱ تشریح شد. تاثیر دوم با در نظر گرفتن فن‌های حسابداری مدیریت به عنوان متغیر میانجی در روابط زنجیره علی ۲ و ۳ تشریح می‌شوند.

مسیر ۲ رابطه علی بین کنشگران سازمانی (به عنوان متغیر مستقل) و فن‌های حسابداری مدیریت (به عنوان متغیر وابسته) را نشان می‌دهد و مسیر ۳ رابطه بین فن‌های حسابداری مدیریت (به عنوان متغیر مستقل) و عملکرد مالی شرکت (به عنوان متغیر وابسته) را نشان می‌دهد.

فن‌های حسابداری مدیریت (MATs) شامل مقوله‌های، فن‌های هزینه‌یابی محصول (هزینه‌یابی متغیر، هزینه‌یابی جذب کامل، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، هزینه‌یابی مرحله‌ای و سفارش کار)، فن‌های پشتیبانی از تصمیم (تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، تجزیه و تحلیل چرخه عمر، مدیریت بر مبنای فعالیت، تجزیه و تحلیل سودآوری محصول و تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری)، فن‌های برنامه‌ریزی (بودجه‌ریزی برای واحدهای سازمان، بودجه‌ریزی برای عملیات روزانه، بودجه‌ریزی نقدی و مالی، فن‌های بودجه بندی سرمایه‌ای و بودجه خرید و فروش) و فن‌های کنترل و ارزیابی عملکرد (سود عملیاتی، تجزیه و تحلیل سودآوری قسمت‌ها، ارزیابی بازده سرمایه‌گذاری، ارزیابی رضایت مندی مشتریان، ارزیابی رشد فروش و کارت ارزیابی متوازن) می‌باشد.

در این پژوهش فن‌های حسابداری مدیریت به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شده است زیرا ۱- ماهیت ارتباط کنشگران شبکه با عملکرد مالی با در نظر گرفتن متغیر میانجی فن‌های حسابداری مدیریت شفاف‌تر می‌شود، ۲- سیستم‌ها و فن‌های حسابداری مدیریت در فرآیند تصمیم‌گیری مدیران به

نمازی و مقیمی (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که در بورس اوراق بهادار تهران، نوآوری در صنعت دارویی، پلاستیک و شیمیایی نسبت به صنایع دیگر، تاثیر بیشتری بر عملکرد مالی دارد. نمازی و مقیمی (۱۳۹۸) همچنین نشان دادند که تاثیر مثبت مستقیمی بین سازه‌های نوآوری و عملکرد مالی و اقتصادی وجود دارد. اما تاثیر نوآوری بر سازه‌های اقتصادی بیشتر از سازه‌های مالی است.

تاثیر کارآفرینی بر عملکرد مالی: کارآفرینی توانایی یک شرکت در تجدیدپذیری، نوآوری و ریسک پذیری مداوم در بازار و عملیات است و انتظار می‌رود در محیط‌های پویا به خوبی عمل نماید (آهلائی، ۲۰۱۴). مطالعات پیشین (اکبری و دیگران، ۱۳۹۶؛ طالبی، داوری و سادات تقوی، ۱۳۹۳ و آهلائی و جسوه، ۲۰۱۷) بر وجود رابطه مثبت بین کارآفرینی و عملکرد مالی سازمان تاکید می‌کنند.

تاثیر یادگیری سازمانی بر عملکرد مالی: امروزه، یادگیری منشا کسب امتیاز در رقابت‌های تجاری است. شرکتی که دائماً به یادگیری می‌پردازد، فرصت بهتری برای پیگیری و پاسخگویی به نیازهای مشتریان، درک و بهره‌گیری از فرصت‌های بازار و عرضه محصولات مناسب و هدفمند به دست می‌آورد، که این عوامل منجر به پیدایش سطح بالاتری از سود دهی اقتصادی و مالی، اضافه فروش و تولیدات اصلی می‌شوند و در نهایت به بهبود عملکرد سازمان منجر می‌شود (خانلری و سبزه‌علی، ۱۳۹۳). رحیمی (۱۳۹۶) و وولاتگ و روستو (۲۰۱۹) نیز نشان دادند که یادگیری سازمانی بر عملکرد مالی تاثیر مستقیم معنادار دارد.

تاثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد مالی: عملکرد شرکت‌ها تا میزان زیادی توسط فرهنگ موجود که شکل دهنده سازمان می‌باشد، تعیین می‌شود. برخی از انواع فرهنگ‌ها می‌توانند کارایی بالایی داشته باشند و این به سبب ایجاد ارزش‌های مشترک درون سازمانی در میان اعضای آن سازمان ایجاد می‌شود. برخی فرهنگ‌ها می‌توانند با ایجاد تعامل قوی و بهترین سیستم‌های اطلاعاتی، برای شرکت مزیت رقابتی ایجاد نمایند. فرهنگ سازمانی در صورتی عملکرد سازمانی را تقویت می‌کند که قوی بوده و دارای صفات ویژه، ارزش‌های خاص، باورها و الگوهای مشترک رفتار باشد (گاندی و یوان، ۲۰۱۷). زاهدی و نیک اندیش (۱۳۹۲) به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و عملکرد مالی در شرکت‌های تابعه وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین متغیرهای ویژگی‌های فرهنگی با سه شاخص، بازده حقوق

ایجاد می‌کند (علیمرادی و برزوپور، ۲۰۱۷). بنابراین فرضیه فرعی شماره ۱ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۱-۲. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه سرمایه فکری و عملکرد مالی شرکت تاثیر مثبت می‌گذارند.

تاثیر ساختار سازمانی (عدم تمرکز) بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: سازمان‌هایی که سطح بالایی از عدم تمرکز در کنترل و حاکمیت دارند، غالباً از اطلاعات غیر مالی و فن‌های حسابداری مدیریت با جزئیات و حسابداری مدیریت استراتژیک با چشم انداز گسترده استفاده می‌نمایند. سازمان‌هایی که به میزان زیادی غیر متمرکز هستند، نیازمند اطلاعات با چشم انداز گسترده و فن‌های حسابداری تکامل یافته برای تصمیم‌گیری مدیران می‌باشند (آهلای و جسوه، ۲۰۱۷). اطلاعات با چشم انداز گسترده نیز از ویژگی‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌باشند. همچنین انتظار می‌رود، عدم تمرکز موجب وارد شدن مدیران سطوح میانی در طراحی و اجرای نوآوری‌های فن‌های حسابداری مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و کارت ارزیابی متوازن، شود (آهلای، ۲۰۱۴) و به کارگیری این فن‌های نوین، باعث بهبود عملکرد شرکت می‌شود (آهلای و جسوه، ۲۰۱۷). بنابراین فرضیه فرعی شماره ۲ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۲. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه ساختار سازمانی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

تاثیر حاکمیت شرکتی بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: تاثیر حاکمیت شرکتی بر فن‌های حسابداری مدیریت در نظریه‌های مختلفی همچون نظریه نمایندگی، نظریه وابستگی منابع و نظریه مباشرت بیان شده است (راتناتونگا و آلام، ۲۰۱۱). از دیدگاه نظریه نمایندگی بر روی نقش حسابداری مدیریت تاکید کمتری شده است. زیرا مدیریت به عنوان یک نماینده که به دنبال منافع خود است، انتخاب‌های نامناسبی می‌کند و دارای خطر اخلاقی است، بنابراین تمرکز قدرت نباید در اختیار مدیران سطح بالا باشد. پارادایم‌های نظریه وابستگی منابع و نظریه مباشرت به نقش برجسته حسابداری مدیریت در حاکمیت اذعان دارند. آن‌ها نشان می‌دهند که حسابداری مدیریت می‌تواند با کنترل منابع به کمک فرآیند بودجه‌بندی و کارت ارزیابی متوازن از حاکمیت پشتیبانی کند. به عنوان مثال، مدیران اجرایی فن‌های پشتیبانی از تصمیم حسابداری مدیریت را در فرآیندهای تصمیم‌گیری استراتژیک به کار می‌گیرند. افزون بر این، هیات مدیره و کمیته حسابرسی با استفاده از برخی از فن‌های حسابداری مدیریت می‌توانند بر عملکرد شرکت نظارت داشته باشند. (تیراچی و سوپاسیت، ۲۰۱۷). یافته‌های پژوهش

خصوص در شرایط رقابتی و عدم اطمینان محیطی از اهمیت زیادی برخوردار هستند و بدون در نظر گرفتن این متغیر مدل-های مربوط به عوامل موثر بر اندازه‌گیری عملکرد ناقص هستند (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶). پژوهش‌های متعدد تجربی نشان داده‌اند (نمازی و رضایی، ۱۳۹۶؛ قاسمی و دیگران، ۲۰۱۵؛ سهیلی راد و صوفیان، ۲۰۱۶) که نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت در سازمان، یک نقش واسطه‌ای است که اطلاعات لازم را برای تسهیل در تصمیم‌گیری و تغییر رفتار سازمانی فراهم می‌سازد.

بر طبق مدل اقتصادی تصمیم‌گیری، دستیابی به اطلاعات مفید منجر به تخصیص بهینه منابع شده و بازده را بهبود می‌بخشد. سیستم حسابداری مدیریت تکامل یافته که به خوبی طراحی شده باشد، اطلاعات مناسبی به مدیران برای رسیدن به اهداف عملکردی، استانداردهای ارزیابی عملکرد و بازخورد عملکرد نیز ارائه می‌کند و در نهایت منجر به بهبود عملکرد می‌شود (آهلای و جسوه، ۲۰۱۷). الامری^{۲۰} (۲۰۱۸) با هدف مفهوم‌سازی گسترده جنبه‌های مختلف حسابداری مدیریت استراتژیک و جستجوی تاثیر این جنبه‌ها بر اندازه‌گیری مالی و غیرمالی عملکرد سازمانی، به واکاوی پرداخت. یافته‌های وی نشان می‌دهد که جنبه‌های مختلف حسابداری مدیریت استراتژیک به میزان با اهمیتی، بر روی عملکرد سازمانی در هر دو بعد مالی و غیر مالی تاثیر می‌گذارد.

فرضیه ۲: فن‌های حسابداری مدیریت (MATs) به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی شرکت‌ها تاثیر می‌گذارند.

کنشگران سازمانی - انسانی

تاثیر سرمایه فکری بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: سرمایه فکری بر برخی از جنبه‌ها و فن‌های حسابداری مدیریت اثرگذار است. به نحوی که این امر منجر به استفاده بیشتر از معیارهای مبتنی بر ارزش و ترکیب شاخص-های مالی و غیرمالی در تصمیم‌گیری‌ها می‌شود (نوواس، آلوس و سونا^{۲۱}، ۲۰۱۷). اخیراً کوشالیا (۲۰۱۷) نیز به بررسی نقش میانجی‌گری حسابداری مدیریت بر رابطه میان سرمایه فکری و عملکرد شرکتی پرداخت و دریافت که سرمایه فکری بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد و این تاثیر در سازمان‌هایی که از فن‌های حسابداری مدیریت به صورت گسترده استفاده می‌نمایند، بیشتر است. فن‌های حسابداری مدیریت نوین با ارائه اطلاعات رقابتی، عملکرد سازمان را بهبود می‌بخشد و شرایطی را برای کسب مزیت رقابتی در محیط رقابتی

گذاری و تجزیه و تحلیل هزینه‌ی تمام شده رقبا، اهمیت زیادی می‌دهند. شرکت‌های با استراتژی متمایزسازی که به طور دائم در حال توسعه و نوآوری در محصولات و خدمات هستند، نیازمند این هستند که فرصت‌های جدید در بازار را جستجو کرده و به طور پیوسته بر دامنه وسیعی از شرایط و حوادث محیطی نظارت نمایند. بنابراین آن‌ها به اطلاعاتی نیاز دارند که به وسیله آن بر عدم قطعیت استراتژیک مرتبط با عامل‌های خارج از شرکت نظارت نمایند (آهلای و جسوه، ۲۰۱۷). بر طبق مدل اقتصادی تصمیم‌گیری، دستیابی به اطلاعات مفید منجر به تخصیص بهینه منابع شده و بازده را بهبود می‌بخشد. سیستم حسابداری مدیریت تکامل یافته که به خوبی طراحی شده باشد، اطلاعات مناسبی به مدیران برای رسیدن به اهداف عملکردی، استانداردهای ارزیابی عملکرد و بازخورد عملکرد نیز ارائه می‌کند و در نهایت منجر به بهبود عملکرد می‌شود (آهلای و جسوه، ۲۰۱۷). علمیرادی و برزو پور (۲۰۱۷) در پژوهشی دریافتند که سیستم‌های حسابداری مدیریت به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه استراتژی و عملکرد تاثیر می‌گذارند. بنابراین فرضیه فرعی شماره ۵ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۵. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه استراتژی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

تاثیر نوآوری بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: توسعه مدیریت عملکرد نوین که شامل استراتژی نوآوری است، نشان می‌دهد که ویژگی‌های سیستم حسابداری مدیریت مانند زمان‌بندی، جمع‌آوری و یکپارچه‌سازی برای مدیران و بهبود عملکرد مالی شرکت مفید می‌باشد. مدیران به سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت نیاز دارند تا بتوانند به طور موثر راهبرد نوآوری را اجرا کنند (هریاتی و تاجهجدی، ۲۰۱۸). هریتی و تاجهجدی^{۲۲} (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی عامل‌های احتمالی تاثیر گذار بر عملکرد مالی شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این است که سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت به میزان جزئی بر رابطه استراتژی نوآوری و عملکرد مالی تاثیر می‌گذارد. فن‌های حسابداری با دید گسترده‌تر، دامنه وسیع‌تری از راه‌حل‌ها برای جنبه‌های اقتصادی و غیراقتصادی (برای مثال پیشرفت‌های تکنولوژی، تغییرات اجتماعی و توسعه جغرافیایی)، ارائه می‌دهد. بکارگیری اطلاعات جامع، عدم قطعیت حاصل از نوآوری را کاهش می‌دهد و به ایجاد ایده‌های جدید در درون بخش‌های یک سازمان نیز کمک می‌کند. بنابراین انتظار می‌رود که سازمان‌های نوآورتر از فن‌ها و اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت بیشتر استفاده نمایند که این امر منجر به بهبود عملکرد مالی شرکت

تیراچی و سوپاسیت (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که ویژگی‌های حاکمیت شرکتی به میزان با اهمیتی بر روی بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت تاثیر گذار است و استقرار فن‌های حسابداری مدیریت نیز باعث بهبود عملکرد می‌شود. رهنمای رودپشتی و بیات (۱۳۹۱) نیز نشان دادند که فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک برای استقرار هر چه بهتر حاکمیت شرکتی تدوین می‌شوند که می‌توانند بر بهبود عملکرد شرکت موثر باشند. بنابراین فرضیه فرعی شماره ۳ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۳. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

تاثیر توانایی مدیران بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: مقامات اجرایی اصلی یک سازمان، نقش کلیدی در استقرار فن‌های حسابداری مدیریت و تصمیم‌گیری‌های مهم همچون پذیرش فعالیت‌های جدید دارند. بر طبق نظریه رده-های بالاتر، خصوصیات روانی و اجتماعی مقامات سطح بالا، محرک و منشا رفتار آن‌هاست و خروجی سازمان را تشکیل می‌دهد. حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترلی می‌توانند به عنوان خروجی سازمان یا یکی از جنبه‌ها و ابعاد ساختار سازمانی دیده شوند و بر طبق نظریه رده‌های بالاتر احتمال دارد که به وسیله خصوصیات مدیران اجرایی تحت تاثیر قرار بگیرند (امان الله نژاد، حسین نژاد و سیتی زالها، ۲۰۱۸). به گونه کلی، مدیران توانمندتر، بیشتر از فن‌های نوین حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند تا بتوانند عملکرد مالی شرکت را بهبود بخشند (سریکومار، ۲۰۱۵). بنابراین فرضیه فرعی شماره ۴ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۴. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه توانایی مدیران و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

کنشگران سازمانی - غیر انسانی

تاثیر نوع استراتژی بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: در فضای کسب و کار فعلی، سازمان‌ها باید بتوانند به نیازهای محیطی که به سرعت و به طور پویا در حال تغییر می‌باشند، پاسخ دهند. واضح است که چنین توانایی بدون رویکرد مناسب استراتژیک، تفکر استراتژیک و یک سیستم حسابداری مناسب غیر ممکن است (علمیرادی و برزو پور، ۲۰۱۷). رهبران استراتژی هزینه‌ی تمام شده به هزینه‌یابی استاندارد برای ارزیابی عملکرد، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر برای کنترل هزینه‌ی تمام شده تولید، ایجاد بودجه‌ها، بکارگیری هزینه‌ی محصول برای تصمیمات قیمت

استراتژیک وارد شده‌اند باید جهت‌گیری یادگیری داشته باشند. کسب دانش نیز به عنوان ساختار اصلی یادگیری سازمانی با اندازه‌گیری عملکرد غیر مالی مرتبط است. سیستم ارزیابی متوازن در سطح اجرایی، قابلیت یادگیری سازمانی به وجود می‌آورد (آهلائی و جسوه، ۲۰۱۷). بنابراین فرضیه فرعی شماره ۸ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۸. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه یادگیری سازمانی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

تاثیر فرهنگ سازمانی بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از ارزش‌های مشترک است که اعضای سازمان را به یکدیگر پیوند داده، نظام ارزشی حاکم بر سازمان را تشکیل می‌دهد و باعث تمایز یک سازمان از سازمانی دیگر می‌شود. فرهنگ سازمانی می‌تواند به عنوان مانع یا ابزارقوی برای هرگونه فعالیت مدیریتی مانند حسابداری مدیریت باشد. فن‌های حسابداری مدیریت، چه به عنوان یک نوآوری مدرن و چه به عنوان ابزارهای پشتیبان تصمیم در شرکت، از عوامل فرهنگی هم در سطح ملی و هم در سطح سازمانی تاثیر می‌پذیرند (گاندی و یوان، ۲۰۱۷). فرهنگ سازمانی بر ایجاد فن‌های حسابداری مدیریت نوین تاثیر می‌گذارد که این تاثیر نیز می‌تواند باعث بهبود عملکرد سازمانی شود (احمد الخواجه و عبدالحکیم خلید، ۲۰۱۸). گاندی و یوان (۲۰۱۷) نیز در پژوهشی به بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد شرکتی با بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت بعنوان یک متغیر میانجی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که: (۱) فرهنگ سازمانی تاثیر مستقیمی بر عملکرد شرکتی ندارد و (۲) فرهنگ سازمانی تاثیر مستقیمی بر سیستم حسابداری مدیریت دارد که متعاقب آن بر عملکرد سازمانی نیز تاثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه فرعی شماره ۹ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۹. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر روی رابطه فرهنگ سازمانی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

متغیر کنترلی

نمودار شماره ۱، همچنین نشان می‌دهد که به منظور کنترل سایر متغیرهایی که به نوعی بر رابطه بین کنشگران سازمانی و عملکرد شرکت تاثیر می‌گذارند، طبق ادبیات پژوهش (سهیلی راد و صوفیان، ۲۰۱۶ و عسکرزاد و امکانی، ۱۳۹۶) از متغیر عدم قطعیت محیطی (ریسک) نیز استفاده شد.

نیز می‌گردد (آهلائی و جسوه، ۲۰۱۷). قاسمی، عظمی، کرمی، بجوری و اصغری زاده (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی رابطه میان استراتژی، رقابت و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها در برگیرنده دو نتیجه بوده است: (۱) تغییر در رقابت به طور مستقیم سبب بهبود عملکرد می‌شود و به گونه غیرمستقیم با تغییر در حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی بر عملکرد تاثیر می‌گذارد و (۲) تغییر در استراتژی به وسیله تغییر در حسابداری مدیریت، منجر به بهبود عملکرد می‌شود. بنابراین فرضیه فرعی شماره ۶ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۶. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه نوآوری و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

تاثیر کارآفرینی بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: شرکت‌هایی که از رفتار کارآفرینی بالاتری برخوردارند، بیشتر از فن‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند. این شرکت‌ها بر پیش‌بینی، گزارشگری جامع و کنترل دقیق درآمدها تاکید می‌کنند و به کنترل هزینه‌ها توجه کمتری می‌شود. همچنین در شرکت‌های مزبور ابزارهای غیر مالی و کیفی کاربرد بیشتری دارند (آهلائی و جسوه، ۲۰۱۷). بوبرگ^{۲۳} (۲۰۰۵) در پژوهش خود به بررسی میزان طراحی و استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت در سطوح مختلف کارآفرینی در شرکت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش او نشان می‌دهد، فرآیند تصمیم‌گیری در شرکت‌هایی که از ویژگی کارآفرینی بالاتری برخوردار هستند، از اطلاعات غیر مالی در کنار اطلاعات مالی بهره بیشتری کسب می‌شود. در شرکت‌های با ویژگی‌های کارآفرینی کمتر، اطلاعات مالی سهم عمده‌ای در فرایند تصمیم‌گیری دارد. در شرکت‌های با کارآفرینی بالاتر، رویکرد برون سازمانی از جایگاه مهمتری برخوردار است و در شرکت‌های با نگرش کارآفرینی کمتر به رویکردهای درون سازمانی توجه بیشتری می‌شود. استفاده از این فن‌های نوین حسابداری مدیریت به بهبود عملکرد شرکت منجر می‌شود (احمد الخواجه و عبدالحکیم خلید، ۲۰۱۸). بنابراین فرضیه فرعی شماره ۷ به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۲-۷. MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه کارآفرینی و عملکرد مالی تاثیر می‌گذارند.

تاثیر یادگیری سازمانی بر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی: سازمان‌هایی می‌توانند به مزیت رقابتی دست یابند که در یادگیری و انتقال دانش به طور موثر و با سرعت از طریق بکارگیری منابع انسانی خود، توانمند باشند. حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی در توسعه حافظه سازمانی دارای اهمیت هستند. حسابداران مدیریت که در فرآیندهای تصمیم‌گیری

در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد. برای تهیه پرسشنامه، پژوهش‌های نظری و کاربردی مرتبط بررسی و بر مبنای آن‌ها متغیرها و معیارهای اندازه‌گیری استخراج و بر پایه آن‌ها ۱۴۴ سوال (۱۳۱ سوال تخصصی و ۱۳ سوال عمومی) طراحی گردید. برای سنجش روایی محتوایی پرسشنامه از "روش صوری" استفاده شد و لذا پرسشنامه‌ها، در اختیار ۷ نفر از متخصصین و استادان مشاور و راهنما قرار گرفت تا اهمیت اطلاعات و ارتباط بین متغیرها، در جای مناسب مورد بررسی قرار بگیرد و مشخص شود آیا این پرسشنامه‌ها در راستای هدف مطالعه قرار دارند یا خیر. با طرح دیدگاه‌های آن‌ها، تغییر در آئین نگارش و مفهوم برخی از پرسش‌ها، روایی صوری حاصل شد. پایایی پرسشنامه نیز به وسیله آلفای کرونباخ مورد آزمون قرار گرفت.

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه شرکت‌های تولیدی فعال در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸ می‌باشند. اما به دلیل حیطه‌ی موضوعی پژوهش که فن‌های حسابداری مدیریت است، اولین شرط اساسی انتخاب شرکت‌ها، فعالیت مستمر ۵ ساله و شرط دوم استفاده از حسابداری مدیریت می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای SPSS و Smart PLS3 استفاده شده است.

حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران در سطح خطای ۵٪، ۱۶۹ به دست آمد. با این حال به منظور افزایش روایی پژوهش و توجه به عدم پاسخ برخی از پاسخ دهندگان به پرسشنامه، تعداد ۲۴۰ عدد پرسشنامه یا به صورت الکترونیک ارسال شد و یا به صورت حضوری از پرسش‌شوندگان درخواست شد که پرسشنامه را از طریق تبلت تکمیل نمایند. از مجموع ۲۴۰، عدد پرسشنامه ۱۹۴ عدد آن برگشت داده شد که قابل استفاده بود. برای اندازه‌گیری متغیرها از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شد. نگاره شماره ۱، نوع متغیرهای پژوهش و منبع استخراج آن‌ها را نشان می‌دهد. در نهایت از فن‌های آماری و معادلات ساختاری جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها استفاده شد.

عدم قطعیت محیطی ادراک شده (ریسک) و عملکرد مالی: با تغییر مداوم تقاضاهای مشتریان، پیشرفت‌های سریع تکنولوژی و موانع تجاری، اقتصاد جهانی به شدت در حال تبدیل شدن به یک اقتصاد با عدم قطعیت‌های فراوان است. عدم قطعیت یک جنبه با اهمیت از محیط است و به طور بالقوه تاثیر زیادی بر عملکرد مالی دارد. سهیلی راد و صوفیان (۲۰۱۶) با بررسی نقش میانجی‌گری حسابداری مدیریت استراتژیک بر رابطه میان عدم قطعیت محیطی ادراک شده و عملکرد مالی در مالزی به ارائه مدل پرداختند. آن‌ها دریافتند که مدیران عملیاتی شرکت‌ها باید در محیط‌های نامطمئن نسبت به تغییرات محیطی آگاه باشند، زیرا ممکن است این تغییرات محیطی تاثیر زیادی بر عملیات بازرگانی و عملکرد مالی داشته باشند. در چنین شرایطی، مدیر نیازمند یک سیستم اندازه‌گیری عملکرد است که جزئیات مربوط به همه جنبه‌های عملیات را ارائه کند.

عدم قطعیت محیطی ادراک شده و فن‌های حسابداری مدیریت: هرچه عدم قطعیت محیطی بیشتر باشد، نیاز به اطلاعات مربوط به محیط بیرونی، اطلاعات غیر مالی و اطلاعات با جهت‌گیری آتی مرتبط با پیچیدگی‌های محیط بیرونی، افزایش می‌یابد. افزون بر این شواهدی موجود است، که نشان می‌دهد، بودجه‌ها در شرایط عدم قطعیت، به منظور تصمیم‌گیری، هدایت و کنترل اهمیت زیادی یافته‌اند (سهیلی راد و صوفیان، ۲۰۱۶).

۳- روش پژوهش، ابزار گردآوری و تحلیل داده‌ها

این پژوهش از حیث هدف از نوع کاربردی بوده که با ارائه مدل جهت‌گیری توسعه‌ای نیز دارد. و ترکیبی از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی است و در دسته پژوهش‌های کمی طبقه‌بندی می‌شود. از نظر زمانی از نوع پژوهش‌های مقطعی است. چرا که در یک برهه زمانی یعنی سال ۱۳۹۸ اطلاعات لازم را ارائه می‌دهد. روش پژوهش حاضر توصیفی پیمایشی و از حیث روش انجام، جزء مطالعات همبستگی است.

نگاره شماره ۱: نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نوع متغیر	نحوه اندازه‌گیری	منابع استخراج متغیرها	
عملکرد مالی (FP)	وابسته	۷ پرسش	الامری (۲۰۱۸)، سریکومار (۲۰۱۵)، علیمرادی و برزو پور (۲۰۱۷)، هریتی و تجهجیدی (۲۰۱۸)	
فن‌های حسابداری مدیریت (MATs)	میانجی	۲۵ پرسش	الامری (۲۰۱۸)، سریکومار (۲۰۱۵)، اویار و کوزی (۲۰۱۶)، آهلای و جسوه (۲۰۱۷)	
کنشگران سازمانی -	سرمایه فکری (IC)	مستقل	۱۳ پرسش	کلیری و کوئین (۲۰۱۶)، کوشالیا (۲۰۱۷)
	ساختار سازمانی (OS)	مستقل	۹ پرسش	رانته و واروکا (۲۰۱۶)، پاک مرام و رضایی (۱۳۹۶)
	حاکمیت شرکتی (CG)	مستقل	۱۱ پرسش	تیراچی و سوپاسیت (۲۰۱۷)

نام متغیر	نوع متغیر	نحوه اندازه‌گیری	منابع استخراج متغیرها
انسانی	مستقل	۱۴ پرسش	رانت و واروکا (۲۰۱۶)
کنشگران سازمانی - غیر انسانی	مستقل	۷ پرسش	علیمرادی و برزو پور (۲۰۱۷)، پاک مرام و رضایی (۱۳۹۶)
	مستقل	۷ پرسش	گائو، هسو و لی (۲۰۱۸)، هریتی و تجهجدی (۲۰۱۸)
	مستقل	۱۳ پرسش	آهلای و جسوه (۲۰۱۷)
	مستقل	۵ پرسش	آهلای و جسوه (۲۰۱۷)
فرهنگ سازمانی (OC)	مستقل	۱۱ پرسش	گاندی و یوون (۲۰۱۷)، احمد الخواجه و عبدالحکیم خلید (۲۰۱۸)
عدم قطعیت (UN)	کنترلی	۹ پرسش	سهیلی راد و صوفیان (۲۰۱۶)

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

۶۲/۹ درصد کارشناسی ارشد و تحصیلات ۹/۸ درصد پاسخگویان نیز دکترا می‌باشد.

نگاره شماره ۳ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را ارائه می‌دهد. به عنوان نمونه، حداقل نمره کنشگران سازمانی برابر ۱/۸۷ و حداکثر نمره نیز برابر ۴/۹۷ است. انحراف معیار و واریانس نمره کنشگران سازمانی نیز به ترتیب برابر ۰/۶۸۷۱۹ و ۰/۴۷۲ می‌باشند. حداقل نمره فن‌های حسابداری مدیریت ۱/۲ و حداکثر نمره نیز برابر ۵ می‌باشد که نشان دهنده تفاوت معنادار بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌ها است. همچنین با توجه به مقادیر ضرایب چولگی ملاحظه می‌شود که برای متغیرهای فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی ضریب چولگی بیش از مقدار ۰/۵ بوده و این مطلب نشان می‌دهد که این متغیرها نرمال نیستند.

نگاره شماره ۲ نشان می‌دهد که سن ۳۶/۶ درصد از افراد شرکت کننده در پژوهش در فاصله ۱۸ تا ۲۹ سال، سن ۵۱/۵ درصد شرکت کنندگان، ۳۰ تا ۳۹ سال، ۹/۸ درصد ۴۰ تا ۴۹ سال و سن ۲/۱ درصد شرکت کنندگان نیز ۶۰ سال و بالاتر می‌باشد. بیشترین فراوانی پاسخگویان در محدوده سنی بین ۳۰ تا ۳۹ سال قرار دارد. نگاره شماره ۲ همچنین نشان می‌دهد که صنعت مورد فعالیت ۵/۲ درصد پاسخگویان خودروسازی، ۱۱/۹ درصد محصولات غذایی، ۱۲/۹ درصد کانی های فلزی، ۱۸/۶ درصد محصولات شیمیایی و ۵۱/۵ درصد پاسخگویان نیز در سایر صنایع فعالیت می‌کنند. نگاره شماره ۲ سطح تحصیلات پاسخگویان را نشان می‌دهد که ۲۷/۳ درصد پاسخگویان دارای تحصیلات کارشناسی،

نگاره شماره ۲: اطلاعات جمعیت شناختی

فراوانی سن پاسخ گویان	فراوانی	درصد	سطح تحصیلات پاسخگویان	فراوانی	درصد	صنعت مورد فعالیت	فراوانی	درصد
بین ۱۸ تا ۲۹ سال	71	36/6	کارشناسی	53	27/3	خودرو سازی	10	5/2
بین ۳۰ تا ۳۹ سال	100	51/5	کارشناسی ارشد	122	62/9	محصولات غذایی	23	11/9
بین ۴۰ تا ۴۹ سال	19	9/8	دکترا	19	9/8	کانی های فلزی	25	12/9
60 سال و بالاتر	4	2/1	کل	194	100	محصولات شیمیایی	36	18/6
-	-	-	-	-	-	سایر	100	51/5

۴-۲- آمار استنباطی

کنشگران سازمانی، رابطه مثبت و نسبتاً قوی وجود دارد و استراتژی سازمانی با ۰/۷۶، ساختار سازمانی با ۰/۷۵ و نوآوری با ۰/۶۹، به ترتیب بیشترین تاثیر را بر روی عملکرد مالی دارند. همچنین، ساختار سازمانی با ۰/۸۵، توانایی مدیران با ۰/۷۹ و استراتژی سازمانی با ۰/۷۲، به ترتیب بیشترین تاثیر را بر روی فن‌های حسابداری مدیریت دارند.

قبل از بررسی الگوی پژوهش، به منظور بررسی رابطه متغیرها در معادلات ساختاری، به بررسی ضرایب همبستگی بین همه متغیرهای پژوهش پرداخته شد. نتایج این بررسی در نگاره شماره ۴ آمده است. نتایج نشان می‌دهد که فن‌های حسابداری مدیریت رابطه قوی مثبتی (۰/۸۳) با عملکرد مالی شرکت‌ها دارند. همچنین بین متغیر عملکرد مالی و متغیرهای

نگاره شماره ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی
-------	-------	--------	---------	--------------	---------	-------

۰/۳۶۹	۰/۴۷۲	۰/۶۸۷۲	۳/۵۴۱۷	۴/۹۷	۱/۸۷	کنشگران سازمانی
۰/۰۵۱	۰/۵۴۳	۰/۷۳۶۶	۳/۴۸۲۲	۵	۱/۷۸	ریسک
۰/۵۵۳	۰/۷۷۹	۰/۸۸۲۶	۳/۳۴۲۱	۵	۱/۲	فن‌های حسابداری مدیریت
۰/۶۵۲	۰/۷۵۴	۰/۸۶۸۱	۳/۶۹۲۹	۵	۱/۷۱	عملکرد مالی
-۰/۲۵۳	۰/۳۹۷	۰/۶۳۹	۳/۵۱۰۹	۴/۸۹	۱/۶۷	سرمایه فکری
-۰/۷۷۳	۰/۷۲۰	۰/۸۴۸۴	۳/۷۱۵۲	۵	۱	عدم تمرکز (ساختار)
-۰/۳۲۶	۰/۸۳۱	۰/۹۱۱۴	۳/۶۱۱۲	۵	۱/۷۱	حاکمیت شرکتی
-۰/۶۹۳	۱/۰۱۱	۱/۰۰۵	۳/۵۸۵۱	۵	۱	توانایی مدیران
-۱/۰۶۳	۰/۵۸۶	۱/۶۵۴	۳/۶۴۴۱	۴/۸۶	۱	استراتژی سازمانی
-۰/۱۶۷	۰/۷۸۲	۰/۸۸۴۲	۳/۴۱۹۰	۵	۱/۷۱	نوآوری
-۰/۳۳۳	۰/۶۸۴	۰/۸۲۷۲	۳/۲۸۴۸	۵	۱/۳۸	کارآفرینی
-۰/۲۴۱	۰/۶۷۴	۰/۸۲۱۱	۳/۸۴۶۶	۵	۲	یادگیری سازمانی
-۰/۱۸۲	۰/۶۶۲	۰/۸۱۳۹	۳/۴۳۶۲	۵	۱/۶۳	فرهنگ سازمانی

نگاره شماره ۴: ضریب همبستگی پیرسون متغیرهای پژوهش

متغیر	ردیف	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱
عملکرد مالی	۱											
فن‌های حسابداری مدیریت	۲	۰/۸۳										
سرمایه فکری	۳	۰/۶۷	۰/۶۶									
عدم تمرکز (ساختار)	۴	۰/۷۵	۰/۸۵	۰/۷۴								
حاکمیت شرکتی	۵	۰/۶۷	۰/۶۹	۰/۰۶	۰/۰۷							
توانایی مدیران	۶	۰/۵۶	۰/۷۹	۰/۰۶۲	۰/۰۶۱	۰/۰۷۲						
استراتژی سازمانی	۷	۰/۷۶	۰/۷۲	۰/۰۷۴	۰/۰۸۳	۰/۰۶۶	۰/۰۶۸					
نوآوری	۸	۰/۶۹	۰/۶۷	۰/۰۶۲	۰/۰۶۴	۰/۰۷	۰/۰۶۱	۰/۰۶۳				
کارآفرینی	۹	۰/۵۹	۰/۰۵	۰/۰۵۱	۰/۰۴۵	۰/۰۶۸	۰/۰۵۱	۰/۰۵۰	۰/۰۸۴			
یادگیری سازمانی	۱۰	۰/۵۶	۰/۰۶۱	۰/۰۱۵	۰/۰۶۸	۰/۰۶۴	۰/۰۵۴	۰/۰۴۸	۰/۰۵۸	۰/۰۵۶		
فرهنگ سازمانی	۱۱	۰/۶۱	۰/۰۷	۰/۰۰۷	۰/۰۶۱	۰/۰۶۱	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴	۰/۰۶۳	۰/۰۵	۰/۰۷۶	

۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 معرفی شده است. نگاره شماره ۶ مقادیر R^2 متغیرهای پنهان و وابسته مدل ساختاری پژوهش را نشان می‌دهد.

به منظور بررسی برازش مدل معادلات ساختاری از شاخصی به نام R^2 استفاده شد. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش ساختاری الگو سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان دهنده تأثیری است که یک متغیر مستقل بر یک متغیر وابسته دارد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). مقدار

نگاره شماره ۶: شاخص برازش مدل معادلات ساختاری

متغیر	R^2	متغیر	R^2
سرمایه فکری	۰/۶۷۵	استراتژی سازمانی	۰/۶۹
حاکمیت شرکتی	۰/۷۳۶	نوآوری	۰/۶۹۶
ساختار سازمانی	۰/۸۰۸	یادگیری سازمانی	۰/۵۵۷
توانایی مدیران	۰/۷۲۳	کارآفرینی	۰/۵۴۰
فن‌های حسابداری مدیریت	۰/۷۷۰	فرهنگ سازمانی	۰/۷۱۵
عملکرد مالی	۰/۷۳۶	کنشگران سازمانی	-

فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی، مقدار ضریب تعیین در محدوده ۰/۷ می باشد که نشانگر قوی بودن ضریب

با توجه به ضرایب تعیین ارائه شده در نمودار فوق، ملاحظه می گردد که برای متغیرهای وابسته اصلی مدل یعنی

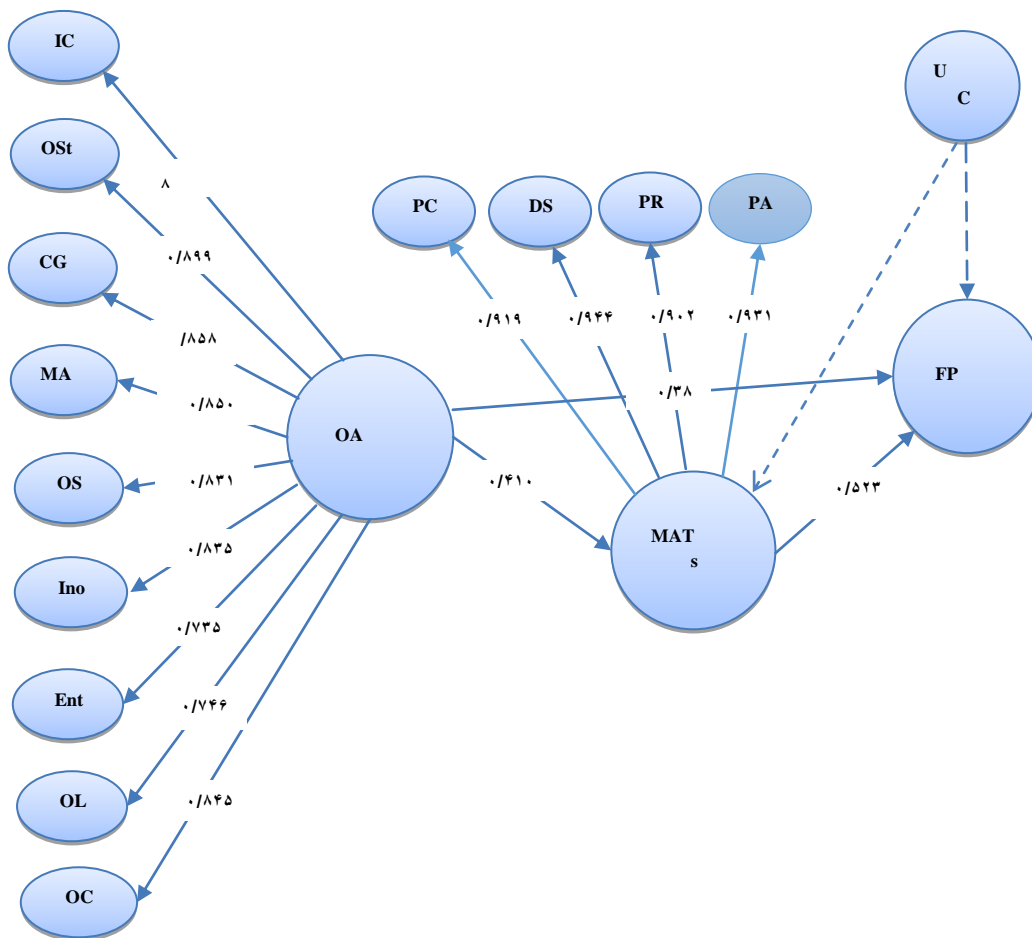
باشد. در نمودار شماره ۲ ضرائب مسیر مدل آورده شده است که همه در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار هستند.

آزمون فرضیه‌ها

یافته فرضیه اصلی ۱: این فرضیه بیان می‌کند که، کنشگران سازمانی (انسانی و غیر انسانی) تاثیر مستقیم مثبت بر عملکرد مالی شرکت‌ها می‌گذارند. همان‌گونه که در نمودار شماره ۲ نشان داده می‌شود، ضریب متغیر کنشگران سازمانی و عملکرد مالی ۰/۳۸ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین فرضیه اصلی اول تأیید می‌شود.

تعیین این متغیرها در مدل است. پس از برآزش مدل ساختاری، برآزش مدل کلی از طریق شاخص GOF ارزیابی می‌شود. این معیار مربوط به بخش کلی معادلات ساختاری است. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای معیار GOF معرفی شده است (صدر و انصاری، ۱۳۹۴، ص ۱۰۶). مقدار GOF برای مدل پژوهش، برابر با ۰/۵۹۰ می‌باشد که نشان‌دهنده برآزش بسیار قوی مدل پژوهش است.

گام بعدی در ارزیابی مدل ساختاری، ارزیابی ضرایب مسیر بین متغیرهای مدل در سطح معناداری حداقل ۵ درصد می‌-



نمودار شماره ۲: ضرایب مسیر بین متغیرهای مدل

در رابطه بین دو متغیر استفاده می‌شود. در شرایطی که متغیر میانجی وجود دارد، متغیر میانجی به گونه هم‌زمان در برخی از روابط علیتی، متغیر وابسته و در برخی دیگر، متغیر مستقل به حساب می‌آید. در این‌گونه موارد، به جای استفاده از چندین رگرسیون مرکب، بهتر است از آزمون سوبل استفاده کرد (نمازی و نمازی، ۲۰۱۶). در آزمون سوبل یک مقدار Z از رابطه

یافته فرضیه اصلی ۲: این فرضیه بیان می‌کند که، فن‌های حسابداری مدیریت (MATs) به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی تاثیر می‌گذارند. به منظور بررسی نقش میانجی فن‌های حسابداری مدیریت در رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی از آزمون معروف سوبل استفاده شد که برای بررسی معناداری تاثیر میانجی یک متغیر

شماره ۱ محاسبه می‌شود که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱/۹۶ می‌توان در سطح ۰/۹۵ معنادار بودن تاثیر میانجی یک متغیر را تایید کرد. رابطه شماره ۱:

$$Z = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times S_a^2) + (a^2 \times S_b^2) + (S_a^2 \times S_b^2)}}$$

در این فرمول:

a = مقدار ضریب مسیر بین متغیر کنشگران سازمانی و فن‌های حسابداری مدیریت = ۰/۴۱

b = مقدار ضریب مسیر بین متغیر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی = ۰/۵۲۳

S_a^2 = خطای استاندارد مربوط به مسیر بین متغیر کنشگران سازمانی و فن‌های حسابداری مدیریت = ۰/۱۰۹

S_b^2 = خطای استاندارد مربوط به مسیر بین متغیر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی = ۰/۱۷۷

با جایگذاری مقادیر فوق در فرمول خواهیم داشت: $Z = ۲/۲۷$ چون این مقدار از ۱/۹۶ بیشتر است، در نتیجه می‌توان در سطح ۰/۹۵ معنادار بودن تاثیر میانجی متغیر فن‌های

حسابداری مدیریت را تایید کرد. بنا بر این، فرضیه اصلی دوم پژوهش مبنی بر اینکه فن‌های حسابداری مدیریت (MATs) به عنوان یک متغیر میانجی بر روی رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی تاثیر می‌گذارند، تایید می‌شود. برای تعیین شدت اثر غیر مستقیم متغیر میانجی نیز از آماره VAF استفاده شد، در واقع این آماره نسبت اثر غیرمستقیم بر اثر کل را می‌سنجد. VAF مقادیر بین ۰ و ۱ را به خود اختصاص می‌دهد و هر اندازه این مقدار به ۱ نزدیکتر باشد تاثیر آن متغیر میانجی بیشتر است (نمازی و مقیمی، ۱۳۹۷). برای این فرضیه داریم: $VAF = ۰/۴۳۴$. در واقع مقدار ۰/۴۳۴ نشان می‌دهد که تقریباً ۴۴ درصد از اثر کل کنشگران سازمانی بر عملکرد مالی از طریق غیر مستقیم توسط متغیر میانجی فن‌های حسابداری مدیریت تبیین می‌شود.

اکنون به بررسی فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی دوم در قالب نگاره شماره ۷ می‌پردازیم.

شماره ۱ محاسبه می‌شود که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱/۹۶ می‌توان در سطح ۰/۹۵ معنادار بودن تاثیر میانجی یک متغیر را تایید کرد. رابطه شماره ۱:

$$Z = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times S_a^2) + (a^2 \times S_b^2) + (S_a^2 \times S_b^2)}}$$

در این فرمول:

a = مقدار ضریب مسیر بین متغیر کنشگران سازمانی و فن‌های حسابداری مدیریت = ۰/۴۱

b = مقدار ضریب مسیر بین متغیر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی = ۰/۵۲۳

S_a^2 = خطای استاندارد مربوط به مسیر بین متغیر کنشگران سازمانی و فن‌های حسابداری مدیریت = ۰/۱۰۹

S_b^2 = خطای استاندارد مربوط به مسیر بین متغیر فن‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی = ۰/۱۷۷

با جایگذاری مقادیر فوق در فرمول خواهیم داشت: $Z = ۲/۲۷$ چون این مقدار از ۱/۹۶ بیشتر است، در نتیجه می‌توان در سطح ۰/۹۵ معنادار بودن تاثیر میانجی متغیر فن‌های

نگاره شماره ۷: آزمون فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی در سطح اطمینان ۹۵ درصد

آزمون فرضیه‌های مربوط به کنشگران سازمانی - انسانی			
نتیجه	β	t	فرضیه‌ها
تایید فرضیه	۰/۸۱۰	۲۲/۲۷۵	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه سرمایه فکری و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
تایید فرضیه	۰/۸۹۹	۶۷/۴۶۴	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه ساختار سازمانی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
تایید فرضیه	۰/۸۵۸	۵۰/۴۹۷	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
تایید فرضیه	۰/۸۵۰	۳۳/۷۰۴	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه توانایی مدیران و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
آزمون فرضیه‌های مربوط به کنشگران سازمانی - غیر انسانی			
نتیجه	β	t	فرضیه‌ها
تایید فرضیه	۰/۸۳۱	۴۱/۸۸۷	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه استراتژی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
تایید فرضیه	۰/۸۳۵	۴۱/۳۷۷	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه نوآوری و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
تایید فرضیه	۰/۷۳۵	۲۰/۵۰۹	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه کارآفرینی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
تایید فرضیه	۰/۷۴۶	۱۹/۴۴۴	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه یادگیری سازمانی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.
تایید فرضیه	۰/۸۴۵	۴۲/۴۷۲	MATs به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه فرهنگ سازمانی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند.

نتیجه‌گیری و بحث

آدابیو (۲۰۱۱)، ورلانگ و روستو (۲۰۱۹)، رحیمی (۱۳۹۶)، نمازی و مقیمی (۱۳۹۷ و ۱۳۹۸)، گائو و هسو (۲۰۱۸) و تمیتوپ (۲۰۱۷) می‌باشد.

مهم‌ترین یافته‌های مربوط به موارد انسانی شبکه کنشگران به شرح زیر است:

با توجه به اطلاعات نگاره شماره ۷، تاثیر مثبت متغیر میانجی فن‌های حسابداری مدیریت بر رابطه بین سرمایه فکری و عملکرد مالی شرکت‌ها تأیید شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بکارگیری منابع استراتژیک مانند سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری و قابلیت‌هایی همچون فن-های حسابداری مدیریت می‌توانند سبب ایجاد مزیت رقابتی در سازمان شوند. اگر چه بسیاری از مدیران از اهمیت سرمایه فکری آگاه هستند، اما آن‌ها فاقد ابزاری مناسب برای کسب اطلاعات درباره آن و چگونگی مدیریت آن می‌باشند. نتیجه مندرج در نگاره شماره ۷ نشان داد که فن‌های حسابداری مدیریت می‌توانند با نهادینه سازی سرمایه فکری، عملکرد مالی شرکت خود را در یک اقتصاد دانش محور بهبود بخشند. همچنین فن‌های حسابداری مدیریت نه تنها فن‌های کاهنده بهای تمام شده می‌باشند، بلکه فعالیت‌های با ارزش افزوده بالا می‌باشند. یافته‌های این پژوهش مطابق با یافته‌های اینکینن (۲۰۱۵) می‌باشد که نشان داد سرمایه فکری از طریق تعاملات، ترکیب و میانجی، عملکرد مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین یافته‌های پژوهش مطابق با یافته‌های کوشالیا (۲۰۱۷) می‌باشد.

نتایج مندرج در نگاره شماره ۷ نشان می‌دهد که عدم تمرکز ضمن کاستن بار تصمیم‌گیری مدیران سطوح بالاتر، به مدیران سطح پائین و سطح میانی کمک می‌کند تا بتوانند به صورتی بهینه و منقطع عمل نمایند و عملکرد مالی را بهبود بخشند. یافته‌های این پژوهش در زمینه توسعه نظریه حسابداری رفتاری نشان دهنده این است که فن‌های حسابداری مدیریت سبب بهبود تاثیر عدم تمرکز بر روی عملکرد مالی می‌شود. افزون بر این، یافته‌های پژوهش مندرج در نگاره شماره ۷، پارادایم‌های نظریه وابستگی منابع و نظریه مباشرت را نیز مورد تایید قرار می‌دهد و مبین آن است که فن‌های حسابداری مدیریت به عنوان متغیر میانجی بر رابطه حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی تاثیر می‌گذارند. این یافته‌ها مطابق با یافته‌های پژوهش، امان الله نژاد، حسین نژاد و سیتی زالها (۲۰۱۸) است.

همان طور که انتظار می‌رفت، یافته‌های مندرج در نگاره شماره ۷ نشان داد که، فن‌های حسابداری مدیریت در ابعاد؛ کنترل و ارزیابی عملکرد مدیران، برنامه‌ریزی، پشتیبانی از

با توجه به اهمیت مبحث عملکرد مالی، پژوهش حاضر با استفاده از نظریه شبکه کنشگران، درصدد یافتن مهم‌ترین کنشگران سازمانی اثرگذار بر عملکرد مالی و همچنین نقش واسطه‌ای فن‌های حسابداری مدیریت بر رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی شرکت‌های تولیدی است. اطلاعات مورد نیاز پژوهش به وسیله پرسشنامه از مدیران سطوح میانی و سطوح بالای ۱۹۴ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شده است و برای تحلیل داده‌ها از نرم افزار Smart PLS استفاده شده است. نتایج پژوهش مندرج در نمودار شماره ۲ نشان می‌دهد که، ضریب مسیر متغیر کنشگران سازمانی به متغیر عملکرد مالی ۰/۳۸ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است و استراتژی سازمانی با ۰/۷۶، عدم تمرکز با ۰/۷۵ و نوآوری با ۰/۶۹، به ترتیب بیشترین رابطه را با عملکرد مالی دارند. همچنین، تقریباً ۴۴ درصد از اثر کل کنشگران سازمانی بر عملکرد مالی از طریق غیر مستقیم توسط متغیر میانجی فن‌های حسابداری مدیریت تبیین می‌شود.

افزون بر این، همان‌گونه که در نمودار شماره ۲ نشان داده می‌شود، ضریب مسیر متغیر فن‌های حسابداری مدیریت به متغیر عملکرد مالی ۰/۵۲۳ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. همچنین، فن‌های حسابداری مدیریت رابطه قوی مثبتی (۰/۸۳) با عملکرد مالی شرکت‌ها دارند. شواهد گویای آن است که، سیستم حسابداری مدیریت تکامل یافته که به خوبی طراحی شده باشد، اطلاعات مناسبی به مدیران برای رسیدن به اهداف عملکردی، استانداردهای ارزیابی عملکرد و بازخورد عملکرد ارائه می‌کند و در نهایت منجر به بهبود عملکرد می‌شود. این یافته مطابق با یافته پژوهش‌های الامری (۲۰۱۸)، سریکومار (۲۰۱۵)، علیمرادی و برزو پور (۲۰۱۷)، هریتی و تجهجودی (۲۰۱۸) و آهلای و جسوه (۲۰۱۷) است.

همچنین یافته‌های پژوهش نشان داد که، ساختار سازمانی (عدم تمرکز) با ۰/۸۵، توانایی مدیران با ۰/۷۹ و استراتژی سازمانی با ۰/۷۲، به ترتیب بیشترین رابطه را با فن‌های حسابداری مدیریت دارند. نتایج نشان می‌دهد که، کنشگران انسانی رابطه بیشتری با بکارگیری فن‌های حسابداری مدیریت دارند. با توجه به نگاره شماره ۷، بیشترین تاثیر مربوط به کنشگر انسانی عدم تمرکز و کمترین تاثیر مربوط به کنشگر غیر انسانی کارآفرینی است. این یافته مطابق با یافته‌های پراتیوی و مالموسی (۲۰۱۹)، مهدی خو و دیگران (۱۳۹۴)، دستگیر و دیگران (۱۳۹۳)، طالبی و بحری ثالث (۱۳۹۷)، پاک مرام و رضایی (۱۳۹۶)، خواجوی و قدیریان آرانی (۱۳۹۷).

هستند. برخی از فن‌های حسابداری مدیریت فعال بوده و دارای رویکرد آینده‌نگری هستند و برای سازمان‌های کارآفرینی که در یک محیط ریسک‌گریز فعالیت می‌کنند، منجر به بهبود عملکرد مالی می‌شوند. نتایج پژوهش مندرج در نگاره شماره ۷، موید مطالب فوق می‌باشند. این یافته‌ها مطابق با یافته‌های پژوهش آهلای و جسوه (۲۰۱۷) است.

سازمان‌هایی می‌توانند به مزیت رقابتی دست یابند که در یادگیری و انتقال دانش به طور موثر و با سرعت، توانمند باشند. یادگیری سازمانی شامل کسب اطلاعات، تفسیر، توزیع و بخاطر سپاری (حافظه) است. حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی در توسعه حافظه سازمانی دارای اهمیت هستند. حسابداران مدیریت که در فرآیندهای تصمیم‌گیری استراتژیک وارد شده‌اند باید جهت‌گیری یادگیری داشته باشند. تعامل فن-های حسابداری مدیریت و یادگیری سازمانی منجر به بهبود عملکرد مالی می‌شود. نتایج پژوهش مندرج در نگاره شماره ۷، نیز نشان می‌دهد که فن‌های حسابداری مدیریت به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارد. این یافته‌ها مطابق با یافته‌های پژوهش، آهلای و جسوه (۲۰۱۷) است. فرهنگ سازمانی بر رفتار افراد در استفاده از ابزارهای مدیریتی، مانند استراتژی، اهداف، وظایف، فناوری، ساختار، ارتباطات، تصمیم‌گیری، همکاری، روابط بین فردی و همچنین، روحیه کارکنان، انگیزش، خلاقیت و بهره‌وری، کیفیت کار، نوآوری و نگرش کارکنان در سازمان تاثیرگذار است. بنابراین، وجود یک فرهنگ سازمانی اثربخش، که سبب درک سیستم اجتماعی سازمان توسط افراد، تعهد افراد به سازمان و ایجاد هویت در افراد شود، منجر به بهبود عملکرد مالی سازمان می‌شود. فعالیت و توسعه یک سیستم حسابداری مدیریت نیز به شدت تحت تاثیر حمایت فرهنگ سازمانی است. از طرفی، عمل حسابداری مدیریت در عصر حاضر نیز، تنها جمع‌آوری و گزارش اطلاعات نیست، بلکه وظیفه اصلی آن تحت تاثیر قرار دادن رفتار در کل سازمان است. وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت خوب، به مدیریت کمک می‌کند تا اندازه‌گیری عملکرد و تخصیص منابع را بهبود بخشد. بنا براین، وجود روابط تعاملی در فرهنگ سازمانی، در کنار استفاده شناختی و تعاملی از فن‌های حسابداری مدیریت، منجر به بهبود عملکرد مالی می‌شوند. یافته‌های پژوهش مندرج در نگاره شماره ۷ نیز حاکی از آن است که فن‌های حسابداری مدیریت به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه فرهنگ سازمانی و عملکرد مالی نیز تاثیر مثبت دارند. این یافته‌ها مطابق با یافته‌های پژوهش‌های گاندی و یوان (۲۰۱۷) و احمد الخواجه و عبدالحکیم خلید

سیستم و روش‌های مختلف هزینه‌یابی محصول و کنترل آن، به عنوان متغیر میانجی بر رابطه توانایی مدیران و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارد.

مهمترین یافته‌های مربوط به موارد غیر انسانی شبکه کنشگران به شرح زیر است:

یافته‌های پژوهش مندرج در نگاره شماره ۷ نیز حاکی از آن است که فن‌های حسابداری مدیریت به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه استراتژی و عملکرد مالی تاثیر مثبت دارند. این بدان معناست که اگر شرکتی بخواهد به مزیت رقابتی دست یابد و این توانایی را داشته باشد که در سطوح بالای عملکرد فعالیت کند، نیازمند استراتژی سازمانی مشخصی است. با این حال حضور یک فن حسابداری مدیریت مناسب می‌تواند در تقویت تاثیر استراتژی بر عملکرد مالی، نقشی استراتژیک ایفاء کند. این یافته‌ها مطابق با یافته‌های پژوهش، کادز و گولدینگ (۲۰۱۲) و پاک مرام و رضایی (۱۳۹۶) است.

موفقیت در کسب و کار به وسیله استراتژی نوآوری تعیین می‌شود. نوآوری، فرآیند بکارگیری منابع (دارایی‌ها، مهارت‌ها و توانمندی‌ها)، برای انجام کاری است. تولید محصولات یا خدمات جدید نیز، نیازمند نوآوری است. با ایجاد سیستم‌های تولید و خلق فرآیندهای جدیدی که نیازهای مشتریان را برآورده می‌کنند، نوآوری حاصل می‌شود. بنا براین، نوآوری بر شاخص‌هایی، مانند، رضایت مشتری، خلاقیت و رقابت در تکنولوژی که سبب بهبود عملکرد می‌شوند، تاثیر می‌گذارد. اجرای انواع استراتژی‌های نوآوری نیز، مستلزم وجود یک سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت است که اطلاعاتی معتبر، جامع، به هنگام و با چشم‌اندازی گسترده را در خصوص منابع و برای تصمیم‌گیری دقیق، ارائه کند. بنا براین، عملکرد مالی، تحت تاثیر تعامل سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت و نوآوری می‌باشد. یافته‌های مندرج در نگاره شماره ۷ نیز نشان داد که، فن‌های حسابداری مدیریت به عنوان یک میانجی بر رابطه نوآوری و عملکرد مالی تاثیر مثبت می‌گذارند. این یافته‌ها مطابق با یافته‌های پژوهش طالبی و بحری ثالث (۱۳۹۷) و آهلای و جسوه (۲۰۱۷) است.

توانایی کارآفرینی در ارتباط با دستیابی به فرصت‌های مهم خلق ارزش جدید، کسب مزایای آزمایش و موفقیت، عدم اطمینان و عدم ثبات؛ و مهم‌تر از همه خلاقیت است. با نگاهی بر رقبا و دیگر کنشگران در محیط، پارادایم جدیدی در برجسته کردن ارتباط حسابداری و کنترل با نوآوری و کارآفرینی ظهور یافته است. سیستم‌های کنترل مانند فرآیندهای تنظیم هدف، اندازه‌گیری عملکرد و برنامه‌های جبران خسارت در ایجاد یک فضای کارآفرین بسیار مهم

۵) تغییر ساختار سازمانی از حالت متمرکز و عمودی (سلسله مراتبی) به حالت غیر متمرکز و افقی (فراآیندی)

۶) تخصیص منابع و زمان کافی جهت پیاده‌سازی فن‌های حسابداری مدیریت

۷) الزام شرکت‌ها به افشای فن‌های حسابداری مدیریت بکارگرفته شده و مزایای کاربردی آن‌ها

۸) طراحی و ساخت نرم‌افزارهای بومی مرتبط با فن‌های حسابداری مدیریت و پشتیبانی از آن‌ها

۹) ارائه مشاوره جهت افزایش آگاهی و درک مدیران ارشد سازمان از کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت (تا مدیران ارشد سازمان به حسابداری مدیریت به عنوان یک ضرورت رشد و بقا سازمان نگاه کنند)

۱۰) تدوین استراتژی سازمانی مشخص برای رسیدن به اهداف سازمانی و کسب مزیت رقابتی با توجه به نوع صنعت و رقبا

پیشنهاد می‌گردد، حسابداران حرفه‌ای و دانشگاهی، مدیران، مجامع حرفه‌ای و بورس به اهمیت حسابداری مدیریت در سازمان و نقش کنشگران انسانی و غیر انسانی کلیدی در بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها توجه نمایند و در تحلیل‌های مربوط، یافته‌های این پژوهش که در نگاره‌های مختلف ارایه شد را به کار بندند. همچنین، در پژوهش‌های آتی به منظور دستیابی به نتایج دقیق‌تر، مقوله‌های فن‌های حسابداری مدیریت، یعنی فن‌های هزینه‌یابی، فن‌های ارزیابی عملکرد و کنترل و فن‌های پشتیبانی از تصمیم به تفکیک مورد آزمون قرار گیرند تا تاثیر هر یک به طور جداگانه بر رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی مورد بررسی قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌گردد که در بررسی تاثیر نقش میانجی حسابداری مدیریت بر رابطه کنشگران سازمان و عملکرد مالی از ترکیب داده‌های کمی و پرسشنامه استفاده شود. افزون بر این پیشنهاد می‌گردد با توجه به مزایای فن‌های حسابداری مدیریت برای سازمان‌ها، دوره‌های عملی آموزش فن‌های حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی با همکاری صنایع مختلف برگزار گردد.

محدودیت‌های این پژوهش شامل موارد زیر می‌گردند:

۱) محدودیت‌های ذاتی مربوط به استفاده از پرسشنامه، به ویژه در یک برش مقطعی.

۲) محدودیت‌های مربوط به استفاده از معادلات ساختاری و موارد آماری .

است. یافته‌های این پژوهش مطابق با نظریه احتمالات (مبنی بر اینکه، فن‌های حسابداری مدیریت باید متناسب با نیاز شرکت‌های متفاوت طراحی شوند)، نظریه مبتنی بر دانش (مبنی بر اینکه، حسابداری مدیریت، اطلاعات مربوط به سرمایه فکری، توانایی‌های مدیران، ساختار سازمانی، حاکمیت شرکتی، استراتژی، نوآوری، کارآفرینی، یادگیری سازمانی و فرهنگ سازمانی را پردازش می‌کند و این اطلاعات را از فرآیند یادگیری به دانش تبدیل می‌کند)، نظریه مباشرت (مبنی بر اینکه، حسابداری مدیریت می‌تواند با کنترل منابع به کمک فرآیند بودجه‌بندی، کارت ارزیابی متوازن و سایر روش‌ها از حاکمیت پشتیبانی کند) و دیدگاه مبتنی بر منابع (مبنی بر اینکه، حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات گسترده و به هنگام، منجر به کسب منابع ارزشمند، کمیاب، بی نظیر و غیر قابل جبران می‌شود) است.

اهمیت این یافته‌ها این است که، به مدیران کمک می‌کند تا با بررسی شبکه کنشگران و تاثیر آن‌ها بر عملکرد مالی بتوانند ساختارهای سازمانی و به طور کلی عوامل موثر انسانی و غیرانسانی موثر بر عملکرد مالی را شناسایی کرده و آن‌ها را تقویت نمایند و در عین حال نقش اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت بر رابطه عوامل انسانی و غیرانسانی تاثیرگذار بر عملکرد مالی را مورد بررسی قرار دهند. همچنین سهامداران و تحلیل‌گران مالی با دیدی کلی و همه جانبه بتوانند عملکرد مالی شرکت‌ها را تحلیل و پیش‌بینی نمایند. آشنایی با نحوه ارتباطات موجود و شناخت نقش هر کنشگر در سیستم حسابداری نیز، می‌تواند به تحول و تکامل گسترده‌تر حسابداری از دو منظر دانش و حرفه کمک نماید.

پیشنهادها و محدودیت‌ها

جهت بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها پیشنهادهای برگرفته از پژوهش به شرح زیر می‌باشند:

۱) تهیه برنامه‌ای مدون و استراتژیک و پیاده‌سازی ارزیابی متوازن به منظور ایجاد همسویی اهداف میان کارکنان و مدیریت

۲) استفاده از ابزارهای انگیزشی جهت رشد فرهنگ پذیرش نوآوری و تغییر در سازمان

۳) برگزاری دوره‌های آموزشی ادواری جهت تربیت افراد دانش اندوز، کارآفرین، نوآور و خود ارتقاء

۴) استفاده از ابزارهای انگیزشی جهت ایجاد فرهنگ انجام امور به شکل تیمی و نه انفرادی

- ۳) نبود اطلاعات دقیق در خصوص انواع فن‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های بورسی.
- با وجود این، نهایت تلاش به عمل آمد تا روایی و پایایی پژوهش تا حد امکان خدشه دار نگردد.
- فهرست منابع**
- * اکبری، مرتضی؛ دانش، مژگان؛ سخدری، کمال و دولت‌شاه، پیمان. (۱۳۹۶). تاثیر آمادگی سازمان برای کارآفرینی سازمانی بر عملکرد مالی و عملکرد نوآوری سازمان‌ها: نقش میانجی گرایش کارآفرینانه، فصلنامه مدیریت توسعه فناوری، دوره ۵، شماره ۲، ۱۴۶-۱۲۳.
- * پاک مرام، عسکر، و رضایی، ندا. (۱۳۹۶). تاثیر محیط رقابتی و شاخصه‌های سازمانی بر شیوه‌های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی. فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۲، ۵۶-۴۵.
- * تیموری، محمود، و حسنی دستگرد، معصومه. (۱۳۹۷). تحلیل جامعه‌شناسانه عوامل موثر بر عملکرد شرکت‌ها در ایران با رویکرد فراتحلیل. دوفصلنامه جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه، دوره ۷، شماره ۱، ۲۳-۱.
- * خانلری، امیر، و سبزه علی، رضوان. (۱۳۹۳). بررسی رابطه یادگیری سازمانی و عملکرد مالی از طریق فرآیند نوآوری در شرکت‌های صنعتی در گلیپایگان. مجله مدیریت بازرگانی، دوره ۶، شماره ۴، ۷۹۰-۷۷۳.
- * حسینی، زهرا؛ قربانی، زهرا، و احمدی، آرزو. (۱۳۹۴). بررسی روایی صوری و محتوایی و پایایی پرسشنامه: بررسی چرخه تغییر در افراد سیگاری. مجله دندانپزشکی مشهد، دوره ۳۹، شماره ۲، ۱۵۴-۱۴۷.
- * خواجهی، شکرالله؛ حلاج، محمد، و گنجی، کیانوش. (۱۳۹۵). مقایسه نظریه دامنه و نظریه روش در پژوهش‌های حسابداری مدیریت با تاکید بر نظریه کنشگر-شبهه. فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۹، شماره ۲۹، ۷۲-۵۳.
- * خواجهی، شکرالله، و قدیریان آرائی، محمد حسین. (۱۳۹۷). توانایی مدیران، عملکرد مالی و خطر ورشکستگی. مجله دانش حسابداری، دوره ۹، شماره ۱، ۶۱-۳۵.
- * زاهدی، سید محمد، و نیک اندیش، مریم. (۱۳۹۲). رابطه فرهنگ سازمانی و عملکرد مالی در شرکت‌های تابعه وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات بر اساس مدل دنیسون. مجله فرآیند مدیریت توسعه، دوره ۲۶، شماره ۱، ۱۳۸-۱۲۵.
- * داوری، علی. و رضازاده، آرش. (۱۳۹۲). مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS. چاپ اول، انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران.
- * دستگیر، محسن؛ عرب صالحی، مهدی؛ جعفری، امین، و اخلاقی، راضیه. (۱۳۹۳). تاثیر سرمایه فکری بر عملکرد مالی شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۶، شماره ۲۱، ۳۶-۱.
- * رضایی، شاهده، و محمدزاده، امیر. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد مالی و بحران مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله مدیریت توسعه و تحول، شماره ۳۲، ۸۸-۸۱.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، و بیات، علی. (۱۳۹۱). تعامل سازمانی حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی: تبیین یک روش نوین برای تفسیر مشکل نمایندگی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۱، شماره ۱، ۱-۱۸.
- * شریف زاده، مریم. (۱۳۹۱). رویکرد نظریه شبکه‌کنشگران و کاربرد آن در بررسی سامانه اطلاعات اقلیمی کشاورزی. فصلنامه علمی پژوهشی پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران، دوره ۲۸، شماره ۲، ۴۵۴-۴۳۳.
- * صدر، سید محمد جواد و انصاری، رضا. (۱۳۹۴). تاثیر نوآوری باز و ناپایداری‌های فناورانه بر عملکرد نوآوری در راستای کسب مزیت رقابتی در شرکت‌های دانش بنیان. بهبود مدیریت، سال نهم، شماره ۱، ۱۱۴-۹۵.
- * طالبی، بهمن، و بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکت‌های تولیدی شهرستان بناب. فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۳۶، ۳۰-۱۵.
- * طالبی، کامبیز؛ داوری، علی و سادات تقوی، نگار. (۱۳۹۳). شناسایی تاثیر کارآفرینی استراتژیک بر عملکرد مالی و غیر مالی. فصلنامه توسعه کارآفرینی، دوره ۷، شماره ۴، ۶۵۱-۶۳۵.
- * عسکرنژاد، باقر، و امکانی، پریسا. (۱۳۹۶). تاثیر مدیریت اثربخش ریسک در عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران: نقش واسطه‌ای سرمایه فکری. فصلنامه مدیریت دارایی و تامین مالی، دوره ۵، شماره ۲، ۱۱۲-۹۳.
- * کاشانی پور، محمد؛ حمیدی زاده، علی؛ کاظم پور، مرتضی، و کبیرپور، مرتضی. (۱۳۹۷). تاثیر عوامل انسانی و

- * Ahmad Alkhajeh., & Abdelhakeem Khalid, A. (2018). The Relationship of Implementing Management Accounting Practices (MAPs) with Performance in Small and Medium Size Enterprises. *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, ISSN : 2165-9532, DOI: 10.5171/2018.750324.
- * Alamri, A.M. (2018). Association between Strategic Management Accounting Facets and Organizational Performance. *Baltic Journal of Management*, 4(2). 212-234.
- * Alamri, A.M. (2018). Strategic Management Accounting and the Dimensions of Competitive Advantage: Testing the Associations in Saudi Industrial Sector. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8(2), 48-64.
- * AL-Dweikat, M. F., & Ibrahim Nour, M. (2018). A Structural Equation Model for Analyzing the Impact of Strategic Management Accounting Techniques on Quality of Financial Information. *International Journal of Economics and Finance*, 10(4), 62-71.
- * Alimoradi, A., & Borzoupour, S. (2017). Strategy, Management Accounting System and Performance of Iranian Companies. *Iranian Journal of Oil & Gas Sciences and Technology*, 6(2). 61-74.
- * Amanollah Nejad, A., Hossein Nejad, B., & Siti zaleha, A. (2018). The Indirect Effect of Strategic Management Accounting in the Relationship Between CEO Characteristics and Their Networking Activities and Company Performance. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13(4). 471-491.
- * Andreou, P.C., Ehrlich, D., Louca, C. (2013). Managerial ability and firm performance: Evidence from the global financial crisis. Working Paper, University of Technology, Department of Commerce, Finance and Shipping: Cyprus.
- * Andreou, P.C., Karasamani, I., Louca, C., Ehrlich, D. (2017). The impact of managerial ability on crisis-period corporate investment. *Journal of Business Research*, 79, 107-122.
- * Boberg, K. (2005). The Relationship Between Management Accounting and Entrepreneurial Orientation. (Master's thesis, Goteborg University, Utbery, Sweden).
- * 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.
- * Cleary, P., & Quinn, M. (2016). Intellectual Capital and Business Performance: An Exploratory Study of the Impact of Cloud-based Accounting and Finance Infrastructure. *Journal of Intellectual Capital*, 17(2), 255-278.
- * Elder-Vass, D. (2019). Actor-Network Theory. SAGE Encyclopedia of Research Methods Press. Loughborough University. Retrieved from <https://dspace.lboro.ac.uk/2134/27615>.
- * Gandhi, H., & Yvonne, S. (2017). The Influence of Organizational Culture on Corporate Performance: Using Management Accounting System as Mediating Variable. *International Journal of Sustainable Development*, 10 (1), 35-48.
- اقتصادی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت. فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۳۶، ۹۱-۸۱.
- * مرادی، محمد، و سپهوندی، سعیده. (۱۳۹۴). تاثیر استراتژی رقابتی بر پایداری عملکرد مالی و ریسک پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۳، ۹۰-۷۵.
- * مهدی خو، مهدی؛ محمود ترابی، مریم، و ختن لو، محسن. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر اجزای سرمایه فکری بر ابعاد عملکرد مالی، مجله حسابداری دولتی، دوره ۱، شماره ۲، ۹۲-۸۳.
- * مهرانی، ساسان؛ مهرانی، کاوه، و لهراسبی، حمیدرضا. (۱۳۸۹). تاثیر مدیریت هزینه و تمایز محصول بر عملکرد مالی بلند مدت. فصلنامه مطالعات حسابداری، دوره ۷، شماره ۲۷، ۷۴-۵۹.
- * نمازی، محمد. (۱۳۹۴). حسابداری مدیریت استراتژیک: از نظریه تا عمل. انتشارات سازمان مطالعه و تدوین (سمت). تهران.
- * نمازی، محمد، و رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۶). مدل‌بندی واسطه‌ای سیستم حسابداری مدیریت، انگیزش و تعهد سازمانی در برنامه‌ریزی و ایجاد مزاد بودجه‌ای مدیران خدمات درمانی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۴، ۱۳۳-۱۱۳.
- * نمازی، محمد، و مقیمی، فاطمه. (۱۳۹۷). تاثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۲، ۳۱۰-۲۸۹.
- * نمازی، محمد، و مقیمی، فاطمه. (۱۳۹۸). تاثیر نقش میانجی چالش‌های نوآوری در رابطه بین سازه‌های نوآوری و عملکرد مالی و اقتصادی شرکت. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۴، ۱۰۲-۷۹.
- * وکیلی فرد، حمید رضا، و باوندپور، لیدا. (۱۳۸۹). تاثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله مطالعات مالی، دوره ۳، شماره ۸، ۱۴۲-۱۱۹.
- * Adebayo, A. (2011). Organizational Culture and Performance: the Role of Management Accounting System, *Journal of Applied Accounting Research*, 12 (1), 74-89.
- * Ahlay, T., & Jusoh, R. (2017). Organizational Capabilities, Strategic Management Accounting and Firm Performance. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. 14(2), 222 – 246.
- * Ahlay, T. (2014). Effects of Strategy, Competition, Decentralization Capabilities on Firm Performance: The Mediating Role of Strategic Management Accounting. (Doctoral dissertation, University of Malaya, Kualalampur, Malaysia).

- International Journal of Finance and Accounting, 3(2), 72-87.
- * Novas, J. C., Alves, M. D. C. G., & Sousa, A. (2017). The Role of Arrangement Recounting Systems in the Development of Intellectual Capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 286-315.
 - * Oconnell, B., & Delange, P. (2014). Understanding the Application of Actor- Network Theory in Process of Accounting Change. *Critical Perspective on Accounting Conference*, Toronto, Canada.
 - * Rante, A., & Warokka, A. (2016). Leadership Style, Decentralization Managerial Performance: Does Management Accounting System Mediate their Relationship? *Global Business Advancement*. 9(1). 79-89.
 - * Ratnatunga, J., & Alam, M. (2011), Strategic Governance and Management Accounting: Evidence from a Case Study, *Abacus: A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 47(3), 343-382.
 - * Rutherford, B. (2016) .The Struggle to Fabricate Accounting Narrative Obfuscation: An Actor-Network -Theoretic Analysis of a Failing Project. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 12-45.
 - * Salehi, M., Enayati, Gh., & Javadi, P. (2014). The Relationship between Intellectual Capital with Economic Value Added and Financial Performance. *Iranian Journal of Management Studies*, 7(2), 259-283.
 - * Sathyamoorthi, C. R., Baliyan, P., Dzimiri, M., & Wally-Dima, L. (2017). The Impact of Corporate Governance on Financial Performance: The Case of Listed Companies in the Consumer Services Sector in Botswana. *Advances in Social Sciences Research Journal*, (422) 63-77.
 - * Simmonds, K. (1981). Strategic Management Accounting. *Management Accounting Journal*, 59(4), 20-29.
 - * Soheilirad, S., & Sofian, S. (2016). A Proposed Model of the Mediating Effect of Strategic Management Accounting on the Relationship Between Perceived Environmental Uncertainty and Firm Performance. *International Journal of Research Granthaalayah*, 4(1). 231-239.
 - * Sreekumar, K. (2015). Management Accounting Practices and Organizational Performance. (Doctoral dissertation, University of Cochin, Krala, India).
 - * Teerachai, A., & Supasith, C. (2017). Effects of Corporate Governance Characteristics on Strategic Management Accounting in Thailand. *Asian Review Accounting*, 25(1), 85-105.
 - * Temitope, O. (2018). The Effect of Corporate Governance on Financial Performance of Listed Companies in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 6(9), 85-98.
 - * Vosselman, E. (2014). The Performativity Thesis and its Critics: Towards a Relational Ontology of Management Accounting. *Accounting and Business Research*, 44(2), 181-230.
 - * Uyar, A., & Kuzey, C. (2016). Does Management Accounting Mediate the Relationship between Cost
 - * Gao, H., Hsu, P.H., & Li, k. (2018). Innovation Strategy of Private Firms. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 53(1), 1-32.
 - * Ghasemi, R., Noor Azmi, M., Karami, M., Bajuri, N.H., & Asgharizade, E. (2016). The Mediating Effect of Management Accounting System on The Relationship Between Competition and Managerial Performance. *International Journal of Accounting & Information Management*, (24) 3, 272-295.
 - * Hariyati, N., & Tjahjadi, B. (2018). Contingent Factors Affecting the Financial Performance of Manufacturing Companies. *Asian Journal of Business and Accounting*. 11(1). 121-150.
 - * Inkinen, H. (2015). Review of Empirical Research On Intellectual Capital And Firm Performance, *Journal of Intellectual Capital*, 16 (3), 518-565.
 - * Justesen, L., & Mouritsen, J. (2011). Effects of Actor-Network Theory in Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(2), 161-193.
 - * Kaushalya, G.A. (2017). Mediating Effect of Management Accounting Practices on the Relationship between Intellectual Capital and Performance. *Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, 14(1), 1-13.
 - * Lasch, O. (2018). An Actor-Network Perspective on Business Models. *Journal of Long Range Planning*. Article in Press, doi:10.1016/j.lrp.2018.04.002.
 - * Miller, P., & O'Leary, T. (2007). Mediating Instruments and Making Markets: Capital Budgeting, Science and the Economy. *Journal of Accounting, Organizations and Society*, 32 (7,8), 701-734.
 - * Milerr, D., & power, M. (2013). Accounting, Organizing and Economizing: Connecting and Organizational theory. *Academy of Management Annals*, 7(1), 555-603.
 - * Mouritsen, J., & Thrane, S. (2006). Accounting, Network Complementarities and the Development of Inter-Organisational Relations. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (3), 241-75.
 - * Nadakumar, M.K., Ghobadian, A. & Oregan, N. (2011). Generic Strategies and Performance – Evidence from Manufacturing Firms. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(3). 222-251.
 - * Namazi, M. (1985). Theoretical Developments of Principal-Agent Employment Contract in Accounting: the State of the Art. *Journal of Accounting Literature*, 4, 113-163.
 - * Namazi, M., & Rezaei, G. (2016). The Effects of Earnings Quality Criteria on the Agency Costs: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Market Procedia Social and Behaviorol Sciences*, 230, 67-75.
 - * Namazi, M., & N.R. Namazi. (2016). Conceptual Analysis of Moderator and Mediator Variables in Business Research. *Procedia Economics and Finance*, 36, 540-554.
 - * Njiru, J., & Nyamute, W. (2018). The Effect of Organizational Structure on Financial Performance of Commercial State Corporations in Kenya.

- System Design and Performance?. *Advances in Accounting*, 35, 170-176.
- * Wandi, E., Pratiwi, H., & Melmusi, Z. (2019). The Influence of Intellectual Capital on Financial Performance: A Study of Banking Companies Listed in Indonesia Stock Exchange. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 8(2), 300-311.
 - * Wanyama, D., & Olweny, T. (2013). Effects of Corporate Governance on Financial Performance of Listed Insurance Firms in Kenya. *Public Policy and Administration Research*, 3(4), 96-120.
 - * Werlang, N. B., & Rossetto, C. R. (2019). The effects of organizational learning and innovativeness on organizational performance in the service provision sector. *Gestão & Produção*, 26(3), e3641. <https://doi.org/10.1590/0104-530X3641-19>
 - * Zawawi, N.H. (2018). Actor-Network Theory and Inter-Organizational Management Control. *International Journal of Business and Society*, 19(2), 219-234.

یادداشت‌ها

- ¹ . Cleary & Quinn
- ² . AL-Dweikat & Ibrahim Noor
- ³ . Ahlay & Jusoh
- ⁴ . Actor Network Theory
- ⁵ . Zawawi
- ⁶ . Rutherford
- ⁷ . Lasch
- ⁸ . Elder-Vass
- ⁹ . Simonds
- ¹⁰ . Organizational Context
- ¹¹ . Oconnell & Delange
- ¹² . Justesen & Mouritsen
- ¹³ . Rante & Warokka
- ¹⁴ . Gao, Hsu & Li
- ¹⁵ . Sreekumar
- ¹⁶ . Uyar & Kuzey
- ¹⁷ . Mouritsen & Thrane
- ¹⁸ . Miller & O'Leary
- ¹⁹ . Wandi, Pratiwi & Melmusi
- ²⁰ . Alamri
- ²¹ . Novas, Alves & Sousa
- ²² . Hariyati & Tjahjadi
- ²³ . Boberg