



The Network of Actors in Management Accounting innovations and Corporate Financial performance: Western and Eastern Perspectives

Mohammad Namazi * 

*Corresponding Author, Distinguished Prof., Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. E-mail: mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

Fatemeh Moghimi 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. E-mail: fateme.moghimi@gmail.com

Abstract

Objective

According to the literature on management accounting, various constructs influence the financial performance of companies. One of these constructs is the evolution and transformations within the network of actors driving innovations in management accounting, which continuously occur in the commercial environment surrounding companies. The primary objective of this research is to examine the impact of these actor networks related to management accounting innovations on the financial performance of companies, considering both Eastern and Western perspectives. This study aims to identify the most effective approach to management accounting innovations in both the West and the East for enhancing performance. It does so by analyzing the evolution of management accounting across different periods and examining the methods implemented in various years to apply management accounting.

Methods

The statistical population of this study consists of companies listed on the Tehran Stock Exchange and the Iran over-the-counter (OTC) market during the financial period from 2011

Citation: Namazi, Mohammad & Moghimi, Fatemeh (2025). The Network of Actors in Management Accounting innovations and Corporate Financial performance: Western and Eastern Perspectives. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 392- 431. (in Persian)



to 2022. Based on the mentioned criteria, 215 companies (2,580 company-years) were selected over a 10-year period, and data analysis was conducted using structural equation modeling.

Results

The network of actors involved in management accounting innovation has a positive and significant impact on the performance of companies from both Western and Eastern perspectives. Given that there is no significant difference between the coefficients determining the dependent variable in both the Western and Eastern models, it is evident that companies active in the Iranian capital market use both Western and Eastern perspectives almost equally. Additionally, the results of the Fisher test showed that there is no statistically significant difference in the relationship between the network of actors in management accounting and company performance in both Western and Eastern models. In other words, the network of actors in management accounting generally has a similar impact in both models, and no significant difference in their influence is observed. These results suggest that other factors influencing the performance differences between Western and Eastern models should be investigated further.

Conclusion

The findings of this study indicate that networks of actors involved in management accounting innovations significantly improve the financial performance of companies, regardless of cultural boundaries. These results emphasize that management accounting innovations can be considered as a global factor capable of enhancing financial efficiency internationally. Furthermore, since there is no significant difference between the relationship of the network of management accounting actors and company performance in both Western and Eastern models, the analyses show that these positive effects are consistent irrespective of the cultural differences between Western and Eastern perspectives. This suggests the potential for integrating management accounting strategies globally and highlights the importance of a deeper understanding of the role of culture in the development and implementation of these innovations. In addition, the impact of "human" management accounting actors on company performance is stronger in the Eastern perspective compared to the Western perspective, indicating that in many Eastern countries, organizational culture may be based on greater human values and interactions. This could include emphasis on cooperation, social cohesion, and the importance of human relationships in the workplace.

Keywords: Financial performance, Human and non-human factors, Management accounting innovations, Network of actors, Western and eastern perspectives.



شبکه کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت:

دیدگاه‌های شرقی و غربی

محمد نمازی*

* نویسنده مسئول، استاد ممتاز، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. رایانامه: mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

فاطمه مقیمی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. رایانامه: fateme.moghimi@gmail.com

چکیده

هدف: طبق ادبیات حسابداری مدیریت، سازه‌های مختلفی بر عملکرد مالی شرکت‌ها مؤثرند. یکی از سازه‌های مؤثر بر عملکرد مالی، تغییر و تحولات شبکه کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت است که به‌گونه‌ای مستمر، در محیط تجاری پیرامون شرکت‌ها در حال وقوع است. هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر شبکه‌های کنشگر نوآوری‌های حسابداری مدیریت، بر عملکرد مالی شرکت‌ها با توجه به دیدگاه‌های شرقی و غربی است. این پژوهش با استفاده از بررسی روند تکامل حسابداری مدیریت در دوره‌های مختلف و شناسایی روش‌های مورد استفاده در سال‌های مختلف، برای پیاده‌سازی حسابداری مدیریت، به دنبال تعیین کاراترین شیوه نوآوری‌های حسابداری مدیریت در غرب و شرق، برای دستیابی به بهبود عملکرد است.

روش: جامعه آماری این پژوهش را شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران و فرابورس، طی دوره مالی ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۱ تشکیل می‌دهد. با توجه به ابعاد محدودیت‌هایی، ۲۱۵ شرکت (۲۵۸۰ سال - شرکت) طی ده سال انتخاب شد و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری، انجام گرفت.

یافته‌ها: شبکه کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت‌ها، در دو دیدگاه غربی و شرقی تأثیر مثبت و معناداری دارد. از آنجا که اختلاف شدیدی بین ضرایب تعیین متغیر وابسته در هر دو الگوی غربی و شرقی وجود ندارد، مشخص می‌شود که شرکت‌های فعال در بازار سرمایه ایران، از هر دو دیدگاه غربی و شرقی، کمابیش به یک نسبت استفاده می‌کنند. همچنین، نتایج آزمون فیشر نشان داد که از نظر آماری، بین رابطه شبکه کنشگران حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در هر دو الگوی غربی و شرقی، تفاوت معناداری وجود ندارد. به عبارتی، شبکه کنشگران حسابداری مدیریت، به‌طور کلی در هر دو الگو تأثیر یکسانی دارد و تفاوت معناداری در تأثیرگذاری آن‌ها

استناد: نمازی، محمد و مقیمی، فاطمه (۱۴۰۴). شبکه کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت: دیدگاه‌های شرقی و غربی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۲)، ۳۹۲-۴۳۱.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۰۹

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۱۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۲۷

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۲/۲۸

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2025.380139.1008990>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۲، صص. ۳۹۲-۴۳۱

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

دیده نمی‌شود. این نتایج بیانگر آن است که عوامل دیگری ممکن است در تفاوت‌های عملکردی بین الگوهای غربی و شرقی مؤثر باشند که باید بررسی شوند.

نتیجه‌گیری: یافته‌های این مطالعه بیانگر آن است که شبکه‌های کنشگران نوآوری در حسابداری مدیریت، بدون توجه به مرزهای فرهنگی، به‌طور معناداری بر بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها مؤثرند. این نتایج تأکید می‌کنند که نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان یک عامل جهانی در نظر گرفته شود و قادر است کارایی مالی را در سطح بین‌المللی ارتقا دهد. افزون‌براین، از آنجا که بین رابطه شبکه کنشگران حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در هر دو الگوی غربی و شرقی، تفاوت معناداری وجود ندارد، تحلیل‌ها نشان می‌دهد که این تأثیرهای مثبت، مستقل از تفاوت‌های فرهنگی موجود بین دیدگاه‌های غربی و شرقی، یکسان هستند. این امر نشان‌دهنده پتانسیل یکپارچه‌سازی استراتژی‌های حسابداری مدیریت در سطح جهانی و اهمیت درک عمیق‌تر از نقش فرهنگ در توسعه و اجرای این نوآوری‌هاست. از طرفی، شدت اثرگذاری شبکه کنشگران «انسانی» حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت در دیدگاه شرقی، نسبت به دیدگاه غربی قوی‌تر است که نشان می‌دهد در بسیاری از کشورهای شرقی، فرهنگ سازمانی ممکن است بر مبنای ارزش‌ها و تعاملات انسانی بیشتری باشد. این می‌تواند شامل تأکید بر همکاری، هم‌بستگی اجتماعی، و اهمیت روابط انسانی در محیط کار باشد.

کلیدواژه‌ها: شبکه کنشگران، نوآوری‌های حسابداری مدیریت، عملکرد مالی، عوامل انسانی و غیرانسانی، دیدگاه غربی و شرقی.

مقدمه

نظریه شبکه کنشگران (ANT)^۱ یک رویکرد جامعه‌شناسی است که به تبیین و تحلیل پیچیدگی‌های شبکه‌های موجود در هر سیستم اطلاعاتی، نقش اجزای تشکیل‌دهنده و چگونگی تعاملات بین کنشگران مختلف در یک شبکه می‌پردازد (لاش^۲، ۲۰۱۹). این نظریه با بررسی ابعاد اجتماعی و فنی به‌گونه‌ای هم‌زمان، ایجاد، بقا و ثبات شبکه‌های مشتمل بر مؤلفه‌های انسانی و غیرانسانی (سازمان‌ها، نرم‌افزار و سخت‌افزارهای ارتباطی و استانداردهای زیرساختی) را مورد مطالعه قرار می‌دهد (الدرواس^۳، ۲۰۱۹؛ لاش^۴، ۲۰۱۹؛ اودوهرتی^۵، ۲۰۱۹). نظریه شبکه کنشگران توسط میشل کلون، برونو لاتور و جان لاو، در دهه ۱۹۸۰ میلادی توسعه یافت و بر این اصل استوار است که کنشگران مختلف، در یک شبکه، به‌طور هم‌زمان بر یکدیگر تأثیر می‌گذارند و این تعاملات می‌تواند پیچیدگی‌های فراوانی ایجاد کند (اودوهرتی، ۲۰۱۹). بر خلاف نظریه‌های سنتی که به دنبال ساختارهای ثابت و پایدار هستند، این نظریه بر این باور است که همه چیز در جهان طبیعی و اجتماعی دائم در حال تغییر است. در زمینه ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، نظریه شبکه کنشگران می‌تواند به تحلیل نحوه تعامل بین انسان‌ها، فناوری‌ها و سایر عوامل غیرانسانی کمک کند. این تعاملات می‌تواند روی فرایندهای تصمیم‌گیری، ارتباطات و در نهایت بر عملکرد مالی شرکت‌ها نیز تأثیر بگذارند. در نهایت، نظریه شبکه کنشگران می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا درک بهتری از چگونگی تأثیرگذاری فناوری‌ها و سایر عوامل روی عملکرد مالی خود داشته باشند و استراتژی‌هایی را برای بهبود این عملکرد اتخاذ کنند (الدرواس^۶، ۲۰۱۹؛ لاش^۷، ۲۰۱۹؛ اودوهرتی، ۲۰۱۹).

طبق ادبیات حسابداری مدیریت نوین (وارزارو، بوسان، مانگرا و مانگرا^۸، ۲۰۲۲؛ آهای و جسوه^۹، ۲۰۱۷؛ کمال^{۱۰}، ۲۰۱۵؛ برومیچ و بهیمانی^{۱۱}، ۲۰۰۵) یکی از سازه‌های مؤثر بر عملکرد مالی شرکت‌ها، تغییر و تحولات «شبکه کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت» است. به‌منظور اجرا و پیاده‌سازی راهبردهای اثربخش، برای واکنش به‌موقع به شرایط متغیر محیطی و پیش‌بینی فرصت‌های بازار و در نتیجه، حفظ مزیت رقابتی، ضروری است که شرکت‌ها عملکرد خود را واکاوی و ارزیابی کنند و به انتخاب راهبردهایی بپردازند که موجب افزایش توانایی شرکت در استفاده از فرصت‌های آینده می‌شود (کمال^{۱۲}، ۲۰۱۵؛ گارتنبرگ، پرات و سرافیم^{۱۳}، ۲۰۱۹). نتایج عملکرد واحدها نشان می‌دهد که روش‌های حسابداری مدیریت (روش‌های مبتنی بر فعالیت، حسابداری مدیریت استراتژیک، کارت امتیازی متوازن، مدیریت کیفیت جامع، سیستم‌های تولید به‌هنگام)، از نقش ساده تعیین هزینه‌ها برای هزینه‌یابی و کنترل مالی، به نقش پیشرفته، ایجاد ارزش از طریق بهبود فرایند بهره‌برداری از منابع، تغییر مسیر داده‌اند (کمال^{۱۴}، ۲۰۱۹؛ المری^{۱۵}، ۲۰۱۸)؛ بنابراین وجود یک سیستم اطلاع‌رسانی مناسب با پشتیبانی حسابداران مدیریت در دستیابی به بقای شرکت ضروری به نظر می‌رسد. با وجود

1. Actor Network Theory
2. Lasch
3. Elder-Vass
4. O'Doherty
5. Värzaru, Bocean, Mangra & Mangra
6. Ahlay & Jusoh
7. Kamal
8. Bromwich & Bhimani
9. Gartenberg, Prat & Serafeim
10. Alamri

پیشرفت‌های اخیر در ایران، اطلاعات شرکت‌های بورسی نشان می‌دهد که از به‌کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت، استقبال چندانی نشده است. برای نمونه، نمازی و حسینی (۱۳۹۹) گزارش می‌کنند که در شرکت‌های بورسی، استفاده از سیستم‌های TDABC، ABC و PFABC به‌ترتیب برابر با ۱/۶، ۰/۰۴ و صفر درصد بوده است. در نتیجه، شکافی بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت شرکت‌های بورسی وجود دارد که باید به بحث و بررسی گذاشته شود. افزون‌براین، در دهه‌های اخیر، ساختارها و فرایندهای عملکرد در شرکت‌های بورسی با چالش‌های فراوانی مواجه شده‌اند. یکی از این چالش‌های بسیار مهم، تعاملات پیچیده بین کنشگران انسانی و غیرانسانی در سیستم‌های حسابداری مدیریت است (نمازی و حسینی، ۱۳۹۹؛ الدرواس، ۲۰۱۹؛ لاش، ۲۰۱۹؛ اودوهرتی، ۲۰۱۹). این تعاملات می‌تواند بر کارکردهای این سیستم‌ها تأثیر چشمگیری بگذارد و به مشکلات عملیاتی و مدیریتی منجر شود. ابهام‌هایی که در این زمینه وجود دارد، عبارت‌اند از: چگونگی تأثیرگذاری این کنشگران بر سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت و نحوه تعاملات بین آن‌ها. اهمیت پژوهش حاضر در این است که با شناخت دقیق‌تر این تعاملات و تأثیرهای آن‌ها، می‌توان به بهبود عملکرد سیستم‌های حسابداری مدیریت کمک کرد و در نتیجه، کارایی و اثربخشی این سیستم‌ها را در شرکت‌های بورسی افزایش داد. این امر می‌تواند در نهایت، به عملکرد بهتر و افزایش ارزش برای سهامداران منجر شود.

به‌طور کلی، ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها، بر اساس دو دیدگاه بررسی می‌شود: رویکرد غربی - انگل آمریکایی^۱ و رویکرد شرقی - ژاپنی^۲ (برومویچ و بهمانی، ۲۰۰۵؛ نیشیمورا^۳، ۲۰۰۲). طبق این رویکردها، چهار مرحله تکامل برای حسابداری مدیریت وجود دارد: مرحله مفهومی، مرحله سنتی^۴، مرحله کمی^۵ (ریاضی) و مرحله یکپارچه^۶. دیدگاه غربی و شرقی هر دو مراحل تکامل حسابداری مدیریت را نشان می‌دهند، با این تفاوت که دیدگاه غربی بر نتایج حسابداری مدیریت تأکید می‌ورزد؛ درحالی‌که دیدگاه شرقی بر جزئیات، ابزارها و روش‌هایی اشاره دارد که موجب دستیابی به این نتایج می‌شوند (نیشیمورا، ۲۰۰۲؛ المری، ۲۰۱۸).

ادبیات حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که تاکنون پژوهش‌های (وارزارو و همکاران، ۲۰۲۲؛ لی، نین و هوآنگ^۷، ۲۰۲۰؛ آکس و گرو^۸، ۲۰۱۷ و المری، ۲۰۱۸)، پراکنده‌ای در حوزه استفاده از روش‌ها و روش‌های نوین حسابداری مدیریت و موضوعات مرتبط با آن انجام شده است که بسیار سودمندند؛ اما کافی نیستند. در حوزه نظری، بررسی پژوهش‌های موجود در حسابداری مدیریت (نیشیمورا، ۲۰۰۲؛ المری، ۲۰۱۸؛ وارزارو و همکاران، ۲۰۲۲) نشان می‌دهد که اغلب این پژوهش‌ها، به‌طور جداگانه یا با توجه به دیدگاه غربی یا شرقی، به مطالعه روش‌های مختلف حسابداری مدیریت پرداخته‌اند و تعاملات بین این دو دیدگاه و تأثیر آن بر عملکرد مالی شرکت‌ها را کمتر بررسی کرده‌اند. با این حال، تفاوت‌های عمده در دیدگاه‌های شرقی و غربی، به‌گونه هم‌زمان و به‌طور جامع بررسی نشده است؛ از این رو اهمیت

-
1. Western - American Angel
 2. Oriental Perspective - Japanese
 3. Nishimura
 4. Traditional Stage
 5. Quantitative Stage
 6. Integrated Stage
 7. Le, Nguyen & Hoang
 8. Ax & Greve

روش‌های نوین حسابداری مدیریت در جوامع مختلف و تأثیر فرهنگ در دیدگاه حسابداری مدیریت شرقی و غربی مورد واکاوی قرار نگرفته است. در حوزه عملی، شرکت‌ها، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، اغلب با چالش‌های پیچیده‌ای در تطبیق و پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت مواجهند. نیاز به ایجاد سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه و توانایی واکنش به شرایط متغیر محیطی و پیش‌بینی فرصت‌های بازار از جمله این چالش‌هاست (کمال، ۲۰۱۵؛ گارتنبرگ و همکاران، ۲۰۱۹).

پژوهش حاضر با تحلیل شبکه‌های کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی، به دنبال ارائه راه‌کارهایی، برای بهبود عملکرد مالی و استفاده بهتر از این روش‌هاست و با هدف پُر کردن شکاف‌های نظری و عملی موجود، به بررسی جامع و هم‌زمان دیدگاه‌های شرقی و غربی در حسابداری مدیریت می‌پردازد و تأثیر آن‌ها را بر عملکرد مالی شرکت‌ها تحلیل می‌کند. همچنین این پژوهش با استفاده از بررسی روند تکامل حسابداری مدیریت در دوره‌های مختلف و شناسایی روش‌های مورد استفاده در سال‌های مختلف برای حسابداری مدیریت، به دنبال آن است که تعیین کند آیا شرکت کاراثرین شیوه‌های نوآوری در حسابداری مدیریت در غرب و شرق را برای دستیابی به بهبود عملکرد، استفاده می‌کند؟ در شرکت‌های فعال در بازار سرمایه ایران دیدگاه‌های غربی حاکم است یا شرقی؟ آیا در دیدگاه غربی، شبکه کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد؟ در دیدگاه شرقی چطور؟

در این راستا نظریه‌های اصلی و نیز مطالعات موجود در رابطه با تغییر و تحولات نوآوری در حسابداری مدیریت در شرق و غرب تجزیه و تحلیل می‌شوند تا راه‌هایی برای بهبود عملکرد در شرکت‌ها ارائه شود. این پژوهش با استفاده از تقسیم‌بندی عوامل انسانی و غیرانسانی شبکه کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت و تأثیر آن بر عملکرد مالی، راه‌کارهای مناسبی برای استفاده بهتر از روش‌ها ارائه می‌دهد که در پژوهش‌های گذشته این مهم بررسی نشده است. در این زمینه، پژوهش حاضر می‌تواند مدارک تجربی مستندی از ایران، به عنوان یک کشور مهم در حال توسعه، ارائه دهد و بستر مطالعات تطبیقی را فراهم آورد. امید است که این پژوهش بتواند راه‌کارهای مؤثری را برای بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها در شرایط مختلف ارائه دهد.

در ادامه، ابتدا نظریه‌های اصلی و پیشینه پژوهش معرفی و در کنار آن، فرضیه‌های پژوهش در مطالعات حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت بررسی می‌شود. سپس به تشریح جامعه آماری، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش پرداخته می‌شود و در نهایت با بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی و پژوهشی، مقاله به پایان می‌رسد.

مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌های پژوهش

تئوری نمایندگی

ضرورت ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها را می‌توان از طریق تئوری نمایندگی تشریح کرد. این تئوری بیان می‌کند که با جدایی مالکیت از مدیریت، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهام‌داران به وجود می‌آید. افزون‌براین، مدیران ممکن است بر اساس اصل «افزایش مطلوبیت مورد انتظار»، تصمیم‌هایی بگیرند که با منافع خودشان منطبق باشد؛ اما منافع سهام‌داران و سایر ذی‌نفعان را به خطر بیندازند. در این حالت، ریسک بین مدیران و ذی‌نفعان شرکت‌ها دچار پدیده «خطر

اخلاقی» و «اثرهای انتخاب نامطلوب» می‌شود (نمازی^۱، ۲۰۱۳). در این شرایط لازم است که یک سیستم قوی حسابداری مدیریت برای ارزیابی عملکرد مدیران ایجاد شود تا بتواند موارد عدم تقارن اطلاعاتی را حل کند و رفتار منفعته طلبانه مدیران را تحت کنترل درآورد و با منافع سایر ذی‌نفعان هماهنگ کند. با این توصیف، ممکن است سیستم‌های حسابداری مدیریت سنتی دیگر قابل اتکا نباشند. این مطالعه به بررسی تفاوت دیدگاه‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت شرقی و غربی در زمینه عملکرد شرکت‌ها می‌پردازد. این تفاوت در دیدگاه‌ها می‌تواند بر رویکردهای مدیریتی، انتخاب استراتژی‌های سرمایه‌گذاری و در نهایت، بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر بگذارد. درحالی‌که شرکت‌های غربی ممکن است روی استانداردسازی و بهینه‌سازی فرایندها تمرکز کنند، شرکت‌های شرقی ممکن است روی انعطاف‌پذیری و نوآوری محلی برای رقابت در بازارهای جهانی تأکید داشته باشند (آمارا، پابلو، لندری و دولورکس^۲، ۲۰۱۶؛ جانسون و مادنسن^۳، ۲۰۱۹؛ خان^۴، ۲۰۲۴). این تفاوت‌ها در نهایت می‌تواند به شکل‌گیری مزیت‌های رقابتی منحصربه‌فرد برای شرکت‌ها در هر دو دیدگاه کمک کند.

شبکه کنشگران حسابداری مدیریت

نظریه‌های مربوط به شبکه کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت، شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا بهتر بتوانند به رقابت و تغییرات محیطی و تکنولوژیکی پاسخ دهند و با کسب قابلیت‌های جدید، به عملکرد مالی بهتری دسترسی یابند (الدرواس، ۲۰۱۹؛ لاش، ۲۰۱۹). متعاقب آن، تلاش‌های فزاینده‌ای صورت گرفته است که بر اهمیت پذیرش و پیشرفت تئوری شبکه کنشگران نوآوری‌های حسابداری مدیریت برای تقویت تصمیم‌گیری‌ها و عملکرد تأکید می‌کند (تورنر^۵ و همکاران، ۲۰۱۷؛ محمد، معلاه و امیر^۶، ۲۰۱۹؛ سجادی، اثنی عشری و شاکری، ۱۴۰۲) که این رابطه را می‌توان بر اساس نظریه ذی‌نفعان^۷، نظریه دیدگاه مبتنی بر منابع^۸، نظریه مباشرت^۹، نظریه ساختاری گیندز^{۱۰} و نظریه فرایند کار^{۱۱} شرح داد. نظریه ذی‌نفعان توضیح می‌دهد که چگونه رابطه میان مدیریت شرکت و ذی‌نفعان آن، تحت تأثیر اطلاعات حسابداری مدیریت است. مدیران شرکت با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت با تعدیل عملکرد شرکت مطابق انتظارات ذی‌نفعان و خلق ارزش، سبب حداکثر شدن ثروت سهام‌داران می‌شوند (تورفینگ و بنتزن^{۱۲}، ۲۰۲۰). دیدگاه مبتنی بر منابع، در ارتباط با منابع شرکت و چگونگی مدیریت کردن و استفاده از آن‌ها بحث می‌کند. بر طبق این نظریه، روش‌های حسابداری مدیریت با ارائه اطلاعات ارزشمند در خصوص سرمایه‌های فیزیکی، انسانی و سازمانی و همچنین، اعمال نظارت دقیق بر فرایندها، حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده و موانع تولید و کاهش هزینه‌های توزیع،

1. Namazi

2. Amara, Pablo, Landry & Doloreux

3. Johanson & Madsen

4. Khan

5. Turner

6. Mohammed, Maelah & Amir

7. Stewardship Theory

8. Resource Based View Theory

9. Stakeholders Theory

10. Giddens Structuration Theory

11. labour process theory

12. Torfing & Bentzen

به خلق ارزش افزوده برای شرکت منجر می‌شوند که ضمن بهبود عملکرد مالی، به ایجاد مزیت رقابتی برای شرکت منجر می‌شوند. بر طبق نظریهٔ مباشرت که یک نظریهٔ مبتنی بر روان‌شناسی و جامعه‌شناسی است، مدیران اجرایی شرکت مباشرانی هستند که تلاش می‌کنند تا به اهداف سازمانی دست یابند و همان طور که مشخص است، رسیدن به اهداف و موفقیت یک سازمان، در گرو بهبود عملکرد و حداکثر کردن ثروت سهام‌داران (مالکان) آن است. مدیران برای ایفای وظیفهٔ مباشرت و دستیابی به اهداف اصلی، به اطلاعات جامعی نیازمندند که از سیستم حسابداری مدیریت استخراج می‌شوند (آهالی و جسوه، ۲۰۱۷).

نظریهٔ ساختاربندی گیدنز یک چارچوب جامع برای درک تعاملات پیچیده بین ساختارها و عامل‌ها در جامعه را ارائه می‌دهد. این نظریه، به‌ویژه در تحلیل پدیده‌های سازمانی و اجتماعی مفید است و می‌تواند به توسعهٔ راه‌کارهای جدید در مدیریت و عملکرد بهتر کمک کند. این نظریه به توضیح هم‌زمان ماهیت تداومی و متحول‌شوندهٔ ساختارهای اجتماعی و تأثیرهای متقابل آن‌ها با کنش‌های انسانی می‌پردازد. از کاربردهای این نظریه می‌توان به تحلیل چگونگی شکل‌گیری و تغییر قوانین و نهادها در سازمان‌ها و شرکت‌ها، بررسی نقش کارکنان و مدیریت در شکل‌دهی به سیاست‌ها و عملکردهای سازمانی، درک بهتر روابط قدرت، قوانین مالی و سیاست‌های حسابداری و همچنین تحلیل چگونگی تأثیر ساختارهای اقتصادی و مالی بر رفتارهای سازمانی و فرد اشاره کرد (مهدوی و دریایی^۱، ۲۰۱۵؛ لاوال^۲، ۲۰۲۳؛ تاکاهاشی و کیماتا^۳، ۲۰۲۳). نظریهٔ فرایند بر اهمیت تحلیل و بهبود مستمر فرایندهای کاری برای افزایش کارایی و رضایت تأکید می‌کند. این فرایندها به‌طور مداوم در حال تغییر و تطابق با شرایط محیطی و نیازهای سازمانی هستند. عوامل مختلفی مانند فناوری، ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی و شرایط اقتصادی می‌توانند بر فرایند کار تأثیر بگذارند. نظریهٔ فرایند کار تأکید دارد که برای بهبود کارایی و اثربخشی، باید فرایندهای کاری به‌صورت سیستماتیک تحلیل و بررسی شوند. این تحلیل‌ها می‌توانند به شناسایی ضعف‌ها و قوت‌ها در فرایندهای کاری کمک کنند. با تحلیل و ارزیابی مداوم فرایندها، سازمان‌ها می‌توانند بهبودهای لازم را اعمال کنند و به اهداف خود دست یابند (برنز و وایویو^۴، ۲۰۰۱؛ یانگ، دومای و تویدی^۵، ۲۰۲۳؛ تامپسون و پیتس^۶، ۲۰۲۳؛ ویدال^۷، ۲۰۲۴). بر اساس مطالعاتی که در کشورهای غربی انجام شده است، شبکهٔ کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت، اغلب از طریق ترویج فرهنگ سازمانی نوآورانه، تقویت همکاری‌های بین‌سازمانی و ارتقای استراتژی‌های مدیریتی، بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد (هو، محمد و یانگ^۸، ۲۰۲۲؛ لو، چن، یین، ژنگ و یو^۹، ۲۰۲۲؛ لو و چسبرو^{۱۰}، ۲۰۲۲؛ سجادی و همکاران، ۱۴۰۲). این شبکه‌ها به شرکت‌ها کمک می‌کنند تا دانش و تجربه‌ها را به اشتراک بگذارند، رویکردهای نوآورانه را اتخاذ کنند و در نتیجه، عملکرد مالی خود را بهبود بخشند.

1. Mahdavi & Daryaei

2. Lawal

3. Takahashi & Kimata

4. Burns & Vaivio

5. Yang Dumay & Tweedie

6. Thompson & Pitts

7. Vidal

8. Hu, Muhammad & Yang

9. Lou, Chen, Yin, Zhang & Yu

10. Lu & Chesbrough

شرکت‌ها در کشورهای غربی به‌طور فزاینده‌ای بر اهمیت فرهنگ سازمانی تأکید می‌کنند که نوآوری و کارآفرینی را تشویق می‌کند. این فرهنگ به کارکنان اجازه می‌دهد تا ایده‌های جدید را پیشنهاد دهند و رویکردهای خلاقانه را در پیش بگیرند. همچنین شبکه‌های حرفه‌ای و همکاری‌های استراتژیک بین شرکت‌ها می‌توانند به اشتراک‌گذاری منابع، دانش و بهترین شیوه‌ها کمک کنند. نتایج پژوهش لی و همکاران (۲۰۲۰) با بهره‌گیری از نظریهٔ اقتضایی و دیدگاه مبتنی بر منابع، حاکی از آن است که گرایش فرهنگی مدیریت، همراه با اطلاعات حسابداری مدیریت، بر توانایی نوآوری و بهبود عملکرد شرکت تأثیر مثبت و چشمگیری دارد. مدیران در کشورهای غربی با استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر داده‌ها را تسهیل می‌کنند (لو و همکاران، ۲۰۲۲؛ لو و چسبرو، ۲۰۲۲). با به‌کاربردن این نظریه در عرصهٔ رهبری استراتژیک، اکثر نظریه‌های رهبری که در جوامع فردگرایانه، مانند ایالات متحده (غرب) توسعه یافته‌اند، ممکن است منعکس‌کنندهٔ واقعیت‌هایی نباشند که در خصوص رهبران جوامع جمعی، مانند چین (شرق) اعمال می‌شود. خود ایدهٔ شرق - غرب‌گرایی را می‌توان محصول نظم اقتصادی و سیاسی جهانی دانست که در آن، جوامع غرب می‌توانند خود را پیشرفته‌تر و توسعه‌یافته‌تر از سایرین (شرق) نشان دهند. با توجه به موارد مطرح شده، فرضیهٔ اول پژوهش به‌صورت زیر تدوین می‌شود.

فرضیهٔ اول. طبق دیدگاه غربی، شبکهٔ کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر مثبت می‌گذارد.

از دوران سلطنت میجی^۱ (۱۸۶۸ تا ۱۹۱۱) که اصلاحات مهمی به‌منظور مدرنیزه و صنعتی کردن ژاپن شروع شد تاکنون، کمابیش اکثر کشورهای جهان به کشور ژاپن چشم دوخته‌اند و دستاوردهای آن را تحسین کرده‌اند (پدرسو و گومز^۲، ۲۰۲۴؛ آهالی و جسوه، ۲۰۱۷). در کشورهای شرقی مثل چین، ژاپن و کره جنوبی، شبکه‌های کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت می‌توانند بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیرهای چشمگیری داشته باشند. این تأثیرها می‌توانند از طریق سازوکارهای مختلفی مانند بهبود فرایندهای داخلی، افزایش شفافیت، کارایی و ترویج نوآوری‌های سبز ایجاد شوند. نتایج پژوهش نمازی و کرمشاهی (۱۴۰۰) نیز نشان داد که روش‌های حسابداری مدیریت، بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر قوی و مثبتی (۰/۸۳) دارند که بیشترین تأثیر مربوط به کنشگر انسانی است. یکی از چالش‌های عمده‌ای که سازمان‌ها در بازار پویای امروزی با آن مواجهند، این است که سازمان‌های خود را به‌گونه‌ای هدایت کنند که بتوانند رقابتی باقی بمانند (خان، ۲۰۲۴). ترنر، وی، هوداری و ویتمن^۳ (۲۰۱۷)، به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که هدفشان ارتقای رقابت و بهبود عملکردشان است، نه تنها باید توسعه یابند؛ بلکه باید سیاست‌ها و رویه‌های داخلی حسابداری مدیریت را که با استراتژی‌های کسب‌وکارشان سازگار است و تقاضاهای رقابتی را در نظر می‌گیرند، اجرا و ارتقا دهند. این نوآوری‌ها می‌توانند باعث بهبود کیفیت اطلاعات مالی شرکت، بهبود روش‌های گزارش‌دهی، بهبود کنترل‌های داخلی و در نهایت بهبود عملکرد مالی شرکت شوند.

1. Meiji

2. Pedroso & Gomes

3. Turner, Way, Hodari & Witteman

همچنین، نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌توانند باعث کاهش هزینه‌های شرکت و افزایش سودآوری شوند. الشراری^۱ (۲۰۲۴) در پژوهش خود نشان داد که سیستم‌های حسابداری مدیریت، مهم‌ترین نقش را در مواجهه با تغییرات سازمانی ایفا می‌کند که در نهایت عملکرد بهتر را تضمین می‌کند. پژوهش خان (۲۰۲۴) نشان می‌دهد هزینه‌های تحقیق و توسعه و تطبیق فناوری‌های موجود در شرکت با فناوری‌های وارداتی، بر منحصربه‌فرد بودن و افزایش سهم بازار و در نتیجه، تعادل رقابتی تأثیر مثبتی دارد. در نهایت، می‌توان گفت که شبکه‌سازی و تبادل دانش در بین کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت، می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا با استفاده از اطلاعات و دانش به‌دست‌آمده، رویکردهای نوآورانه‌تری را در پیش گیرند و در نتیجه، عملکرد مالی خود را بهبود بخشند. در دنیای معاصر، جایی که جهانی‌سازی و تکامل فناوری، گزینه‌های مشتریان را گسترش داده است (پدرسو و گومز^۲، ۲۰۲۴؛ اوپوت، ایرنه و ایوو^۳، ۲۰۲۰) سازمان‌ها باید سخت تلاش کنند تا مطابق با تغییر و تحول گام بردارند. یافته‌های آهالی و جسوه (۲۰۱۷) نیز مبین آن است که سیستم حسابداری مدیریت تکامل‌یافته که به‌خوبی طراحی شده باشد، اطلاعات مناسبی به مدیران برای رسیدن به اهداف عملکردی، استانداردهای ارزیابی عملکرد و بازخورد عملکرد، ارائه می‌کند و در نهایت، به بهبود عملکرد مالی سازمان منجر می‌شود. همچنین الحاوی و چک^۴ (۲۰۲۴) در پژوهش خود بیان کردند که پیشرفت در فناوری اطلاعات و ارتباطات، همراه با سیاست‌های نوآوری استراتژیک، می‌تواند چشم‌انداز نوآوری یک شرکت را به‌طور چشمگیری تغییر دهد که در نهایت، به تغییرات مثبت در عملکرد مالی منجر خواهد شد.

الشراری (۲۰۲۴) و پدرسو، گومز و یاسین^۵ (۲۰۲۰) نشان می‌دهند در سازمان‌هایی که مایل به دستیابی به عملکرد بهتر هستند، شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، یک مسیر راهبردی ارائه می‌دهد. شرکت‌ها باید شیوه‌های تکامل‌یافته حسابداری مدیریت را بپذیرند که آن‌ها را قادر می‌سازد بازار، رقبا و عملکرد برتر را درک کنند و از آن برای سازمان‌دهی عملیات خود در جهت جلب رضایت مشتری استفاده کنند. برای انجام مؤثر آن، شرکت‌ها باید در جهت پذیرش شیوه‌های حسابداری مدیریت به‌روز تلاش کنند که آن‌ها را قادر می‌سازد، به‌طور کامل از روندهای بازار، پویایی مشتری و روندهای رقبا مطلع شوند. بنابراین، شرکت‌ها باید از هزینه‌یابی، برنامه‌ریزی، کنترل و اندازه‌گیری عملکرد خوب اطمینان حاصل کنند که برای توانمندسازی آن‌ها برای رقابت مؤثر در نظر گرفته شده است (ترنر و همکاران، ۲۰۱۷؛ برومویچ و بهمانی، ۲۰۰۵؛ خان، ۲۰۲۴). این موضوع در کشورهای شرقی بیشتر به چشم می‌خورد؛ بنابراین می‌تواند به‌منظور آزمایش موضوعات مطرح شده، فرضیه دوم پژوهش را به‌شکل زیر طراحی کرد:

فرضیه اصلی دوم. طبق دیدگاه شرقی، شبکه کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر مثبت می‌گذارد.

شبکه‌های انسانی و غیرانسانی، هر دو در عملکرد مالی نقش مهمی دارند؛ اما هر یک از آن‌ها به روش‌های مختلفی تأثیر گذارند. شبکه‌های انسانی شامل ارتباطات و تعاملات بین افراد می‌شود که می‌تواند از طریق شراکت‌ها، همکاری‌ها و

1. Alsharari

2. Pedroso & Gomes

3. Opute, Irene & Iwu

4. AlHawi & Cek

5. Pedroso, Gomes & Yasin

تبادل دانش و تجربه‌ها، به بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها و سازمان‌ها کمک کنند. این نوع شبکه‌ها اغلب بر مبنای روابط شخصی و اجتماعی بنا شده‌اند و باعث تسهیل جریان اطلاعات و منابع می‌شوند. از سوی دیگر، شبکه‌های غیرانسانی به زیرساخت‌ها، فناوری‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی اشاره دارند که برای انتقال و پردازش داده‌ها و اطلاعات استفاده می‌شوند. این شبکه‌ها می‌توانند شامل اینترنت، سیستم‌های مدیریت اطلاعات، پلتفرم‌های نرم‌افزاری و دیگر فناوری‌های دیجیتال باشند. نقش شبکه‌های غیرانسانی در عملکرد مالی، بهبود بهره‌وری، کاهش هزینه‌ها و افزایش دقت و سرعت در فرایندهای مالی است (الدرواس، ۲۰۱۹؛ لاش، ۲۰۱۹). نتایج پژوهش رستمی مازویی، رهنمای رودپشتی، رئیس‌زاده و پورزمانی (۱۳۹۸) نشان می‌دهد که کنشگران فنی و انسانی، در بهبود کارکردهای نظام حسابداری مدیریت نقش مؤثری ایفا می‌کنند و برخلاف رویکرد سنتی متداول، در رویکرد کنشگری، این بازیگران همانند مداخله‌گرانی نگریسته می‌شوند که می‌توانند روی تصمیم‌های استراتژیک تأثیر بگذارند یا آن‌ها را تغییر دهند و با جست‌وجوی منابع تغییرات بلندمدت سیستم حسابداری مدیریت و نقش آن‌ها، به جامعه کمک کنند. از این رو الگوهای برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی به‌عنوان وظایف حسابداری مدیریت، فراتر از بخش‌های مالی تغییر و توسعه یافته است و با به‌کارگیری مفهوم شبکه کنشگر و فرایند تفسیر بهتر، می‌توان ماهیت چندوجهی ارتباط بین کنشگران مختلف را نظاره کرد.

ترکیب این دو نوع شبکه و ایجاد هماهنگی بین آن‌ها، می‌تواند به بهبود چشمگیر عملکرد مالی کمک کند؛ زیرا شبکه‌های انسانی می‌توانند از شبکه‌های غیرانسانی برای بهبود کارایی و دقت در تصمیم‌گیری‌ها و اجرای استراتژی‌ها بهره ببرند. بنابراین با وجود تفاوت‌های موجود در دو دیدگاه، فرضیه سوم و فرضیه‌های فرعی آن به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه سوم. در تأثیرگذاری شبکه کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌ها، بین دیدگاه غربی و شرقی، تفاوت معناداری وجود دارد.

۱. در تأثیرگذاری شبکه انسانی کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت، بر عملکرد مالی شرکت‌ها بین دیدگاه غربی و شرقی، تفاوت معناداری وجود دارد.

۲. در تأثیرگذاری شبکه غیرانسانی کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت، بر عملکرد مالی شرکت‌ها بین دیدگاه غربی و شرقی، تفاوت معناداری وجود دارد.

الگوی مفهومی پژوهش

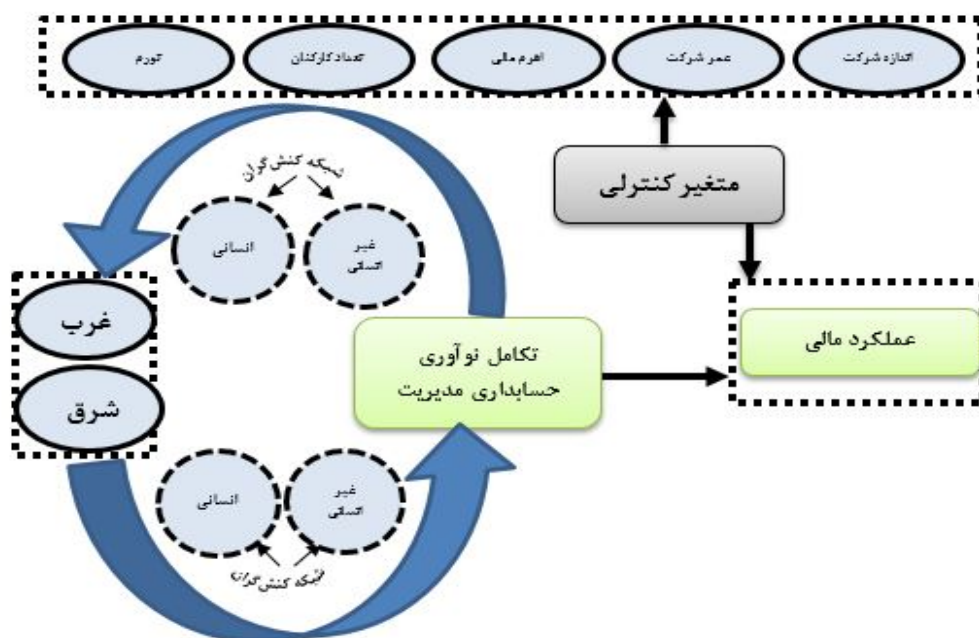
شکل ۱ الگوی مفهومی پژوهش و روابط علی را با توجه به مبانی نظری و اهداف پژوهش نشان می‌دهد. تکامل نوآوری حسابداری مدیریت (با ابعاد شبکه کنشگران انسانی و غیرانسانی در حسابداری مدیریت غربی و شرقی) به‌عنوان سازه قابل توضیح (متغیر مستقل) و عملکرد مالی، به‌عنوان سازه توضیح داده شده (متغیر وابسته) در نظر گرفته شده است. متغیرهایی که به‌گونه‌ای غیرمستقیم، بر رابطه بالا تأثیر دارند، به‌عنوان متغیرهای کنترلی نشان داده شده‌اند. این الگو، در قلمرو معادلات ساختاری (ممون و همکاران^۱، ۲۰۲۱؛ پوروانتو و سودارگینی^۲، ۲۰۲۱؛ اورمن و رونکو^۳، ۲۰۲۳)، یک الگوی

1. Memon et al.

2. Purwanto & Sudargini

3. Evermann & Rönkkö

انعکاسی است؛ زیرا برای بررسی متغیرهای پژوهش از سوی متغیر مکنون به سویی متغیرهای مشاهده شده (ابعاد و شاخص های سازه) است. جزئیات الگو و روابط بین اجزای آن در زیر ارائه می شود.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

منبع (پژوهشگر)

روش شناسی پژوهش

در این پژوهش برای شناسایی متغیرها، از روش تحلیل محتوای مقاله ها و پایان نامه های ارائه شده در دانشگاه های منتخب بهره برده شد تا بتوان به گونه علمی و دقیق به کشف الگوها، روندها و تغییرات در محتوای متون و اطلاعات مطالعه پرداخت و زمینه لازم را برای ایجاد فرضیه ها و آزمون آن ها فراهم کرد؛ از این رو طبق تلفیقی از مراحل پیشنهادی نئوندورف (۲۰۱۰) اقدام های زیر انجام گرفت:

۱. موضوع مطالعه با استفاده تحلیل محتوای مقاله ها و پایان نامه های ارائه شده در دانشگاه های منتخب تعیین شد؛
۲. چارچوبی که تئوری پژوهش بر آن مبتنی است؛ بیان شد. با توجه به چارچوب طراحی شده، ابتدا اهداف، پرسش ها و معیارهای مرتبط با مفاهیم مشخص شد؛ سپس با استفاده از روش تحلیل محتوا برای معیارهای مدنظر و با اهدافی که بر آن مترتب است، به تحلیل داده ها پرداخته شد.
۳. ابزاری برای اندازه گیری معیارها با توجه به مرور ادبیات و متون در نظر گرفته شد.
۴. ابزارهای جمع آوری اطلاعات با توجه به موضوعی که قرار است پژوهش در آن انجام گیرد، شناسایی شد. این ابزارها عبارت بودند از: صورت های مالی و یادداشت های توضیحی، یادداشت های هیئت مدیره، نرم افزار ره آورد نوین نسخه ۳ و سایت های رسمی از جمله کدال، سیویلیکا، مگیران، گوگل اسکالر، اسکوپوس، ساینس دایرکت، ساینس هاب، اسپرینگر، پایگاه اطلاعاتی سیج، امرالد و پاب مد.

۵. اطلاعات مربوط به طرح پژوهش، جمع‌آوری و داده‌های جمع‌آوری شده به دسته‌های مختلف طبقه‌بندی شدند.

۶. با استفاده از نرم‌افزار اکسل، نسخه ۲۰۱۹، به تجزیه و تحلیل و کدگذاری آن دسته از داده‌هایی که با اهداف و پرسش‌های پژوهش مرتبط است، پرداخته شد. کدهای مذکور عبارت بودند از: شبکه کنشگران حسابداری مدیریت در دیدگاه غربی و شرقی، شاخص‌های نقدینگی، سودآوری، نسبت‌های سرمایه‌گذاری، نسبت‌های فعالیت، شاخص‌های اقتصادی، شاخص‌های اجتماعی و شاخص‌های محیطی موجود در مقاله‌ها، پایان‌نامه‌ها، کتاب‌ها و ادبیات موجود. در نهایت، الگوی پژوهش تدوین و از طریق معادله‌های ساختاری آزمون شد.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس داده‌های به‌دست‌آمده از آمار توصیفی، بررسی پایایی متغیرهای پژوهش، بررسی اثرهای متغیرهای مورد مطالعه و آزمون‌های استنباطی با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس نسخه ۴ انجام شد. برخلاف روش‌های سنتی که به توزیع نرمال داده‌ها نیاز دارند، در پی‌ال‌اس، به نرمال بودن داده‌ها نیازی نیست و در مواجهه با داده‌های غیرنرمال بهتر عمل می‌کند. همچنین پی‌ال‌اس می‌تواند روابط پیچیده بین متغیرها را به‌دقت بررسی و تحلیل کند. تمرکز آن بر پیش‌بینی و توضیح واریانس متغیرهای وابسته است و امکان استفاده از روش‌های اعتبارسنجی متقاطع را فراهم می‌آورد که به افزایش قابلیت اعتماد و اعتبار نتایج تحقیق کمک می‌کند. پی‌ال‌اس همچنین می‌تواند روابط غیرخطی بین متغیرها را مدل‌سازی کند که این ویژگی برای تحلیل‌های پیچیده و داده‌های واقعی بسیار مفید است (ممون و همکاران، ۲۰۲۱؛ پورواتو و سودارگینی، ۲۰۲۱؛ اورمن و رونکو، ۲۰۲۳).

همچنین برای مقایسه رابطه بین دو متغیر (شبکه کنشگران حسابداری مدیریت و عملکرد مالی) در دو نمونه مستقل (دیدگاه‌های غربی و شرقی)، از آزمون ضریب همبستگی فیشر^۱ استفاده شد. این آزمون فرض صفر را برابر با برابری ضریب همبستگی در دو نمونه قرار می‌دهد و فرض دیگر را برابر با عدم برابری آن‌ها. اگر مقدار سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد، می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت معناداری بین ضریب همبستگی دو نمونه وجود دارد.

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و فرابورس، طی دوره مالی ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۱ است. از جامعه آماری بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی و شرکت‌های سرمایه‌گذاری و هلدینگ و لیزینگ، به سبب تفاوت در افشای اطلاعات و ساختارهای راهبری شرکتی حذف شده‌اند. در نهایت شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها پایان اسفند هر سال باشد و تغییر سال مالی نداده باشند؛ همچنین تا پایان سال مالی ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛ برای نمونه مدنظر قرار گرفتند. با توجه به معیارهای مذکور، ۲۱۵ شرکت (۲۵۸۰ سال - شرکت) طی ده سال انتخاب و آزمون‌های آماری در خصوص آن‌ها صورت گرفت.

متغیرهای پژوهش

سازه توضیح داده شده (متغیر وابسته)

سازه توضیح داده شده (متغیر وابسته) پژوهش، عملکرد مالی (شامل ابعاد نقدینگی، سودآوری، سرمایه‌گذاری و فعالیت) است. جدول ۱ اطلاعات مربوط را نشان می‌دهد.

جدول ۱. ابعاد و شاخص های اندازه گیری متغیر وابسته (ساختار توضیح داده شده)

ابعاد	معیار اولیه	نحوه محاسبه	منبع
نقدینگی (Liq)	نسبت آنی (Quick Ratio)	دارایی های جاری (پس از کسر موجودی کالا و پیش پرداخت) تقسیم بر بدهی های جاری	وانگ و چنگ ^۱ (۲۰۲۲) جیانگ و وو ^۲ (۲۰۲۲) نصیر، سیمسک، کورنلسن، راگوتامان و داگ ^۳ (۲۰۲۱) نمازی و مقیمی (۱۳۹۷)
	نسبت جاری (Current Ratio)	دارایی های جاری تقسیم بر بدهی های جاری	
	مانده نقدی خالص (NLB)	این شاخص ذخیره نقدینگی واقعی شرکت را در رابطه با نیازهای پیش بینی نشده نشان می دهد. $NLB = (CASH + MKT - AP) / TA$ که در آن، NLB مانده نقدی خالص؛ CASH وجه نقد؛ MKT اوراق بهادار قابل فروش؛ AP اسناد پرداختنی و TA کل دارایی ها.	دی آنجلو ^۴ (۲۰۲۱) جیانگ و وو (۲۰۲۲) نمازی و مقیمی (۱۳۹۷)
سودآوری (Profitability)	سود عملیاتی (OP)	سود عملیاتی تقسیم بر فروش کل	وانگ و چنگ (۲۰۲۲)
	بازده سرمایه (ROI)	سود خالص تقسیم بر حقوق صاحبان سهام	
نسبت های سرمایه گذاری سرمایه گذاران (Investment)	نسبت قیمت هر سهم به سود هر سهم (PE)	قیمت بازار هر سهم تقسیم بر سود هر سهم	وانگ و چنگ (۲۰۲۲) ژو و هو ^۵ (۲۰۲۲)
	ارزش بازار به ارزش دفتری (MtoB)	ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام	تسگای ^۶ (۲۰۲۲) ژو و هو (۲۰۲۲)، شهاتا ^۷ (۲۰۲۲)
	بازده واقعی (Actual Return)	مجموع تفاوت قیمت سهم در ابتدا و پایان دوره، سود تقسیمی هر سهم، مزایای حق تقدم و سهام جایزه تقسیم بر قیمت ابتدای دوره	راد، شارما و نیکولائو ^۸ (۲۰۲۳)
	آلفای جنسن (Alpha)	$\alpha = R_i - [R_f + \beta_i * (R_m - R_f)]$ که در آن، R_i : نرخ بازده واقعی؛ β ضریب بتا؛ R_m نرخ بازده بازار؛ R_f نرخ بازده بدون ریسک. این معیار در ادبیات مالی برای تعیین بازده اضافی اوراق بهادار نسبت به بازده مورد انتظار تعیین شده توسط مدل قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای به کار می رود.	وانگ و چنگ (۲۰۲۲)، سان و همکاران (۲۰۲۲)

1. Wang & Cheng

2. Jiang & Wu

3. Nasir, Simsek, Cornelsen, Ragothaman & Dag

4. DeAngelo

5. Zhu & Hou

6. Tsegaye

7. Shehata

8. Raad, Sharma & Nicolau

ابعاد	معیار اولیه	نحوه محاسبه	منبع
	نسبت شارپ (Sharpe)	تفاضل نرخ بازده اوراق بهادار مدنظر و نرخ بازده بدون ریسک، تقسیم بر انحراف معیار بازده اوراق بهادار. این معیار نشان‌دهنده مازاد بازده در مقابل هر یک واحد از ریسک کل است.	وانگ، چن، ژنگ و ژنگ ^۱ (۲۰۲۲)
	ریسک سیستماتیک (Beta)	ضریب هم‌بستگی بین بازده بازار و بازده سرمایه‌گذاری	وانگ و همکاران (۲۰۲۲)، هی، یان، هائو و وو ^۲ (۲۰۲۲)، سان، گوان، کائو و باؤ ^۳ (۲۰۲۲)
	Q توبین (QTobins)	از حاصل تقسیم ارزش بازار دارایی‌ها (ارزش دفتری بدهی، به‌علاوه ارزش بازار حقوق صاحبان سهام) به ارزش دفتری دارایی‌های شرکت به دست می‌آید.	ژینی و همکاران (۲۰۲۲)
	نسبت گردش موجودی کالا (Inventory)	بهای تمام شده کالای فروش رفته تقسیم بر متوسط موجودی کالا	هی و همکاران (۲۰۲۲)، ژانگ و ژنگ ^۴ (۲۰۲۲)
	نسبت گردش مطالبات (Receivable)	فروش تقسیم بر متوسط حساب‌های دریافتی	ژانگ و ژنگ (۲۰۲۲)
	نسبت گردش کل دارایی‌ها (TA)	فروش تقسیم بر متوسط مجموع دارایی‌ها	هی و همکاران (۲۰۲۲)، یه و لی ^۵ (۲۰۲۲)
	نسبت گردش سرمایه در گردش (WC)	فروش تقسیم بر خالص سرمایه در گردش	
	نسبت‌های فعالیت (Activity)	دوره تبدیل وجه نقد، دوره زمانی خالص بین پرداخت بدهی‌ها و دریافت وجه نقد از محل وصول مطالبات است. شاخص دوره تبدیل وجه نقد به شرح زیر محاسبه می‌شود: $CCC = OC - PP$ که در آن، CCC دوره تبدیل وجه نقد؛ OC دوره عملیات و PP دوره حساب‌های پرداختنی است. $OC = INV P + RP$ که در آن، RP دوره وصول مطالبات و INV P دوره نگهداری موجودی کالا است. و $PP = PA / DCOGS$ که در آن، PA مانده حساب‌های پرداختنی و DCOGS بهای تمام شده کالای فروش رفته روزانه ($COGS / 365$)	باروس، فالکائو سارمنتو ^۶ (۲۰۲۲)

1. Wang, Chen, Zhang & Zhang
2. He, Yan, Hao & Wu
3. Sun, Guan, Cao & Bao
4. Zhang & Zheng
5. Ye & Li
6. Barros, Falcão & Sarmento

سازه قابل توضیح (متغیر مستقل)

طبق شکل ۱، سازه قابل توضیح این پژوهش، شبکه کنشگران حسابداری مدیریت است که بر اساس دو دیدگاه غربی - انگل آمریکایی و دیدگاه شرقی - ژاپنی، به وسیله ابعاد مختلفی بررسی شد. در این ابعاد سیر تکاملی حسابداری مدیریت بر اساس مرحله مفهومی، مرحله سنتی، مرحله کمی (ریاضی) و مرحله یکپارچه طبقه بندی شد. شاخص های اندازه گیری آن در هر دیدگاه، بر اساس ادبیات موجود به شرح جدول ۲ است. یکی از ویژگی های تعریف شده ANT، مفهوم کنشگر است که شامل کنشگران انسانی، غیرانسانی و همه کنشگرانی است که ویژگی نمایندگی دارند. مدیران، کارکنان، رقبا، مالکان و مشتریان شرکت، کنشگران انسانی به شمار می روند و کنشگران غیرانسانی ایده ها و نظریه هایی هستند که از پژوهش های افراد خاص و روش های پژوهش استخراج شده اند (زاوای^۱، ۲۰۱۸؛ نمازی و کرمشاهی، ۱۴۰۰). با توجه به پژوهش نمازی و کرمشاهی (۱۴۰۰) کنشگران انسانی شامل سرمایه فکری، عدم تمرکز، حاکمیت شرکتی و توانایی مدیران و کنشگران غیرانسانی نیز شامل استراتژی، نوآوری، کارآفرینی، یادگیری سازمانی و فرهنگ سازمانی است.

جدول ۲. ابعاد و شاخص های اندازه گیری سازه قابل توضیح

شاخص اندازه گیری	نحوه اندازه گیری	منبع
الف) بُعد غربی یا انگل آمریکایی		
بُعد اول تکامل: تأکید بر کنترل بهای تمام شده (قبل از دهه ۱۹۵۰) (کنشگران انسانی)		
تعیین بهای تمام شده (Cost)	درصد تغییر در بهای تمام شده سال جاری نسبت به سال قبل تقسیم بر درصد تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل.	لو و همکاران (۲۰۲۲)
بُعد دوم تکامل: بهبود کنترل های داخلی و سیستم های اطلاعات حسابداری هم راستا با کنترل بهای تمام شده (قبل از دهه ۱۹۵۰) (کنشگران انسانی)		
کنترل داخلی (Internal Control)	۱. نوع اظهار نظر حسابرس (Opinion): اگر اظهار نظر حسابرس مقبول باشد عدد یک در غیر این صورت (تعدیل شده) عدد صفر ۲. عدم تجدید ارائه صورت های مالی (Non Restatement): اگر صورت های مالی (در اینجا صورت سود و زیان) تجدید ارائه نشده باشند، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر ۳. گزارش ضعف های با اهمیت (Weaknesses): اگر گزارش حسابرس درباره سیستم کنترل داخلی شرکت فاقد هرگونه ضعف با اهمیت درباره کنترل داخلی شرکت باشد (کنترل های داخلی شرکت با کیفیت است)، عدد یک و در غیر این صورت (وجود یک ضعف با اهمیت در کنترل های داخلی شرکت) عدد صفر	هو و همکاران (۲۰۲۲)، لو و چسبرو (۲۰۲۲)
بُعد سوم تکامل: تأکید مجدد بر تجزیه و تحلیل بها، حجم فعالیت و سود و تحلیل های نقطه سر به سر (۱۹۵۰ تا ۱۹۶۵) (کنشگران انسانی)		
تجزیه و تحلیل بها، حجم فعالیت، سود (CVP)	CVP: تغییرات حجم فروش بر سود	لیری ^۲ (۲۰۲۱)

1. Zawawi

2. Leary

شاخص اندازه‌گیری	نحوه اندازه‌گیری	منبع
بعد چهارم تکامل: تأکید بر به‌کارگیری رایانه و فناوری‌های دیجیتال (۱۹۶۵ تا ۱۹۸۰) (کنشگران غیرانسانی)		
استفاده از رایانه به‌منظور بهبود کیفیت (Computerization)	اگر شرکت اقدام به افزایش تجهیزات کامپیوتری کرده عدد یک در غیر این صورت صفر.	ژانگ، وی و ما ^۱ (۲۰۲۱)
بعد پنجم تکامل: تأکید بر روش‌های نوین و پیشرفته حسابداری مدیریت (۱۹۸۰ تا ۱۹۹۰) (کنشگران غیرانسانی)		
استفاده از سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت (Innovation)	هر شرکتی اگر حداقل یک ابزار یا شیوه جدید در حسابداری مدیریت را اجرا کند، کد یک و در غیر این صورت کد صفر را اختیار می‌کند. روش‌های نوین عبارت‌اند از: ۱. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)؛ ۲. هزینه‌یابی استراتژیک (SC)؛ ۳. هزینه‌یابی بر مبنای هدف (TC)؛ ۴. هزینه‌یابی چرخه عمر (LCC)؛ ۵. ارزش‌افزوده اقتصادی (EVA)؛ ۶. کارت ارزیابی متوازن (BSC)؛ ۷. هزینه‌یابی کیفیت (QC)؛ ۸. مدیریت هزینه‌های زیست محیطی (ECM)؛ ۹. نظارت بر موقعیت رقابتی (CPM)؛ ۱۰. ارزیابی عملکرد رقبا (CPA)؛ ۱۱. تحلیل زنجیره ارزش (VCA)؛ ۱۲. تحلیل سودآوری مشتری (CPAN)؛ ۱۳. فناوری تولید به‌نگام؛ ۱۴. مدیریت کیفیت فراگیر؛ ۱۵. مهندسی مجدد فرایند تجاری و ۱۶. هزینه‌یابی کایزن شرکت است.	برومویچ و بهمانی (۲۰۰۵) کمال (۲۰۱۵) سولارین، بلو و تیواری ^۲ (۲۰۲۲) حدید و السید ^۳ (۲۰۲۱)
بعد ششم تکامل: تأکید بر ارزیابی متوازن (۱۹۹۰ تا ۲۰۰۰) (کنشگران انسانی)		
ارزیابی متوازن (BSC)	بعد مالی (ROA): نرخ بازگشت دارایی‌ها (سود خالص به کل دارایی‌ها)	تاوس و تابش ^۴ (۲۰۲۲)، چن و همکاران (۲۰۲۲)، بالاجی، دینش، کومار و رام ^۵ (۲۰۲۱)
	بعد مشتری (HHI): تمرکز بر مشتری که از طریق شاخص هرفیندال هیرشمن (HHI) محاسبه می‌شود	
	بعد فرایندهای داخلی (R&D): نسبت مخارج R&D به درآمد عملیاتی	
	بعد رشد یادگیری (Education): اگر کارکنان شرکت فرایند آموزشی داشته باشند یک در غیر این صورت صفر	
بعد هفتم تکامل: تأکید بر مشتری‌مداری، پاسخگویی و یکپارچگی زنجیره تأمین (۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵) (کنشگران انسانی)		
سرانه فروش (SPC)	برابر است با لگاریتم طبیعی مقدار ریالی فروش تقسیم بر تعداد کارکنان	تیموثی ^۶ (۲۰۲۲)
نسبت هزینه‌های بازاریابی به مقدار فروش (Marketing)	برابر است با هزینه‌های بازاریابی تقسیم بر مقدار ریالی فروش	لئونگ و شارما ^۷ (۲۰۲۲)
بعد هشتم تکامل: تأکید بر نوآوری و حفظ رقابت (۲۰۰۵ تاکنون) (کنشگران انسانی)		
ارائه محصول جدید به بازار (New Product)	در صورتی که شرکت در سال مورد بررسی محصول جدیدی به بازار ارائه کرده است، کد یک و در غیر این صورت صفر اختیار می‌کند	اویوو، وو و آکینسانمی ^۸ (۲۰۲۱)

1. Zhang, Wei & Ma
2. Solarin, Bello & Tiwari
3. Hadid & Al-Sayed
4. Tawse & Tabesh
5. Balaji, Dinesh, Kumar & Ram
6. Timothy
7. Leung & Sharma
8. Oyewo, Vo & Akinsanmi

شاخص اندازه گیری	نحوه اندازه گیری	منبع
ب) بُعد شرقی - ژاپنی		
بُعد اول تکامل: مرحله گذار (قبل از دهه ۱۹۵۰) (کنشگران انسانی)		
تجزیه و تحلیل نسبت های مالی (Financial Ratio)	نسبت سودآوری (EBIT)	درصد تغییرات سود نسبت به سال قبل
	نسبت عملکرد (Sales)	درصد تغییرات فروش نسبت به سال قبل
	نسبت های بازدهی (ROE)	درصد تغییرات بازده حقوق صاحبان سهام نسبت به سال قبل
	نسبت های بازار (PPS)	درصد تغییرات قیمت تعدیل شده هر سهم نسبت به سال قبل
واناکرایروژ و ولو ^۱ (۲۰۲۱)، شینگ، ژانگ و تریپ ^۲ (۲۰۲۱) شهاتا (۲۰۲۲)		
بُعد دوم تکامل: مرحله سنتی و پشتیبانی از استراتژی های شرکت (قبل از دهه ۱۹۵۰) (کنشگران انسانی)		
روش های سنتی کنترل بودجه ای، بهایابی استاندارد و تجزیه و تحلیل انحراف ها (Traditional)	استراتژی رهبری هزینه Cost leadership	رهبری هزینه به کمک دو متغیر مشاهده پذیر: ۱. نسبت اثربخشی هزینه که حاصل نسبت بهای تمام شده کالای فروش رفته به کل فروش است (Cost Effectiveness) و ۲. مخارج سرمایه ای (Capital Expenditure) که حاصل نسبت خالص ماشین آلات و تجهیزات به کل فروش است، محاسبه می شود؛ به طوری که هر چه مقدار این نسبت ها در شرکتی کمتر باشد، نشان دهنده این است که شرکت استراتژی رهبری هزینه (تدافعی) را در پیش گرفته است.
	استراتژی تمایز Differentiation	برای اندازه گیری استراتژی تمایز (Differentiation) از رابطه زیر استفاده می شود. $Diff_{it} = \frac{SG\&A_{it}}{Sales_{it}} + \frac{Sales_{it}}{COGS_{it}}$ در این رابطه SG&A هزینه های فروش، اداری و عمومی شرکت i در سال جاری؛ Sales فروش شرکت i در سال جاری و CGOS بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت i در سال جاری است. انتظار می رود شرکت هایی که بیشتر از استراتژی تمایز استفاده می کنند، نرخ رشد فروش بالاتری داشته باشند.
کونگ، جیانگ و ژو ^۳ (۲۰۲۲)، کمال (۲۰۱۵)، گرینرود، آراسته و روبرتسون ^۴ (۲۰۲۱)		
کونگ و همکاران (۲۰۲۲)، کمال (۲۰۱۵)، گرینرود و همکاران (۲۰۲۱)		

1. Wannakrairoj & Velu
2. Xing, Zhang & Tripe
3. Kong, Jiang & Zhu
4. Grinerud, Aarseth & Robertsen

منبع	نحوه اندازه‌گیری	شاخص اندازه‌گیری
	بعد سوم تکامل: حسابداری مدیریت کمی (۱۹۵۰ تا ۱۹۶۵) (کنشگران غیرانسانی)	
چن و همکاران (۲۰۲۲)	برای اندازه‌گیری مدیریت سود از مدل جونز تعدیل شده (DA) که قدرت تبیین بالایی دارد و مبتنی بر اقلام تعهدی اختیاری است، استفاده می‌شود. اقلام تعهدی اختیاری به بخشی از اقلام تعهدی اشاره دارد که مدیریت می‌تواند روی آن‌ها کنترل داشته باشد و ممکن است برای تأثیرگذاری بر ارزش بازار سهام یا دستیابی به اهداف خاص مالی، آن‌ها را تنظیم کند. این اقلام می‌توانند شامل تغییرات در سیاست‌های حسابداری، تصمیمات مربوط به زمان‌بندی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها، و دیگر موارد مشابه باشند. برای محاسبه اقلام تعهدی اختیاری ابتدا اقلام تعهدی کل (TA_{it}) به شرح رابطه زیر اندازه‌گیری می‌شود: $TA_{it} = \Delta CA_{it} - \Delta Cash_{it} - (\Delta CL_{it} - \Delta STD_{it}) + Dep_{it}$ که در آن، TA_{it}: نشان‌دهنده اقلام تعهدی کل شرکت i در سال t. ΔCA_{it}: تغییر در دارایی‌های جاری شرکت i بین سال t و سال $t-1$. $\Delta Cash_{it}$: تغییر در وجه نقد شرکت i بین سال t و سال $t-1$. $\Delta CL_{it} - \Delta STD_{it}$: تغییر در بدهی‌های جاری شرکت i بین سال t و سال $t-1$ بدون احتساب حصة جاری بدهی‌های بلندمدت. Dep_{it}: هزینه استهلاک شرکت i در سال t. پس از محاسبه اقلام تعهدی کل (TA_{it}) از طریق رابطه بالا، مدل رگرسیونی زیر به روش حداقل مربعات معمولی آزمون می‌شود تا ضرایب α_1، α_2 و α_3 به دست آید. $TA_{it}/A_{it-1} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \epsilon_{it}$ که در آن، TA_{it}: نشان‌دهنده اقلام تعهدی کل شرکت i در سال t که نحوه محاسبه آن پیش‌تر تشریح شد. A_{it-1}: مجموع دارایی‌های کل شرکت i در سال $t-1$. ΔREV_{it}: تغییرات درآمد حاصل از فروش شرکت i در سال t نسبت به سال قبل. ΔREC_{it}: تغییرات حساب‌های دریافتی شرکت i در سال t نسبت به سال قبل. PPE_{it}: ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t. ϵ_{it}: باقی‌مانده مدل. پس از محاسبه ضرایب α_1، α_2 و α_3 از طریق آزمون رگرسیون فوق، برای محاسبه اقلام تعهدی غیر اختیاری از رابطه زیر استفاده می‌شود (این رابطه مدل رگرسیونی نمی‌باشد): $NDA_{it} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}}$ و در نهایت نیز اقلام تعهدی اختیاری (DA_{it}) از تفاوت اقلام تعهدی کل و اقلام تعهدی غیر اختیاری به شرح زیر به دست می‌آید. در نهایت برای مقیاس کردن اعداد حاصل از رابطه زیر، بر مجموع دارایی‌های کل شرکت i در سال $t-1$ (A_{it-1}) تقسیم می‌شود تا اندازه شرکت نیز کنترل شود. $DA_{it} = TA_{it}/A_{it-1} - (NDA_{it})$	به کارگیری مدل‌های مدیریت سود (DA)

شاخص اندازه گیری	نحوه اندازه گیری	منبع
بعد چهارم تکامل: حسابداری مدیریت یکپارچه (۱۹۶۵ تا ۱۹۸۰) (کنشگران غیرانسانی)		
جریان سازی از طریق ادغام سیستم های کنترل پیشخور و کنترل بازخورد (Integration) برابر است با یکپارچه سازی و هم راستا کردن رویه های حسابداری مدیریتی با اهداف استراتژیک شرکت که از طریق به کارگیری روش های نوین و پیشرفته حسابداری مدیریت انجام می شود. بنابراین این بُعد همچون بُعد پنجم تکامل غربی که به استفاده از سیستم های نوین حسابداری مدیریت اشاره دارد؛ برابر است با یک اگر شرکت حداقل یک ابزار یا شیوه جدید در حسابداری مدیریت را اجرا کند و در غیر این صورت صفر اختیار می کند. روش های نوین عبارت اند از: ۱. هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)؛ ۲. هزینه یابی استراتژیک (SC)؛ ۳. هزینه یابی بر مبنای هدف (TC)؛ ۴. هزینه یابی چرخه عمر (LCC)؛ ۵. ارزش افزوده اقتصادی (EVA)؛ ۶. کارت ارزیابی متوازن (BSC)؛ ۷. هزینه یابی کیفیت (QC)؛ ۸. مدیریت هزینه های زیست محیطی (ECM)؛ ۹. نظارت بر موقعیت رقابتی (CPM)؛ ۱۰. ارزیابی عملکرد رقبا (CPA)؛ ۱۱. تحلیل زنجیره ارزش (VCA)؛ ۱۲. تحلیل سودآوری مشتری (CPAN)؛ ۱۳. فناوری تولید بهنگام، ۱۴. مدیریت کیفیت فراگیر؛ ۱۵. مهندسی مجدد فرایند تجاری؛ ۱۶. هزینه یابی کایزن شرکت است.	جریان سازی از طریق ادغام سیستم های کنترل پیشخور و کنترل بازخورد (Integration)	سولارین و همکاران (۲۰۲۲)، حدید و السید (۲۰۲۱)
بعد پنجم تکامل: چابکی حسابداری مدیریت (۱۹۸۰ تا ۲۰۰۰) (کنشگران غیرانسانی)		
چرخه عمر محصول (PLC)	PLC منطبق بر الگوی جریان های وجوه نقد (فعالیت های عملیاتی CFF، سرمایه گذاری CFI و تأمین مالی CFO) است؛ در صورتی که شرکت در مرحله رشد باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ اختیار می کند. مرحله رشد: اگر $CFF > 0$ و $CFI < 0$ و $CFO > 0$ به آن عدد ۱ و در غیر این صورت، صفر تعلق می گیرد.	دیکنسون ^۱ (۲۰۱۱)
بعد ششم تکامل: نوآوری، ارزش آفرینی خلاقانه و هوش تجاری (۲۰۰۵ تا کنون) (کنشگران غیرانسانی)		
هوش تجاری (BI)	در صورتی که شرکت از پلتفرم های مبتنی بر هوش تجاری در خط تولید، تحقیق و توسعه، توزیع، بازاریابی و خدمات پس از فروش استفاده می کند و یا در گزارش های تفسیری مدیریت یا یادداشت های صورت های مالی به برنامه ریزی برای خرید یا برون سپاری این پلتفرم ها اشاره کرده است، کد ۱ و در غیر این صورت کد ۰ تعلق می گیرد.	اویو و همکاران (۲۰۲۱)

متغیرهای کنترلی

با توجه به ادبیات موجود، در این پژوهش تلاش شده است تا چندین متغیری که ممکن است رابطه بین شبکه کنشگران حسابداری مدیریت و عملکرد مالی را تحت تأثیر قرار می دهند، کنترل شوند. لذا متغیرهای کنترلی زیر انتخاب و در الگوی ۱ نشان داده شد:

۱. اندازه شرکت (Size): طبق پژوهش حدید و السید (۲۰۲۱) و مقیمی و نمازی (۱۳۹۷) اندازه شرکت با لگاریتم فروش اندازه گیری می شود؛

۲. **عمر شرکت (Age):** این متغیر از طریق تعداد سال‌های پذیرش شرکت در بورس یا فرابورس اندازه‌گیری می‌شود (سولارین و همکاران، ۲۰۲۲؛ حدید و السید ۲۰۲۱).
۳. **اهرم مالی (Lev):** در این پژوهش اهرم به نسبت عنوان بدهی‌ها برکل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود (چیندگوک^۱، ۲۰۲۴).
۴. **تعداد کارکنان (Employees):** مطابق با پژوهش‌های نمازی و مقیمی (۱۳۹۷)؛ آمارا و همکاران (۲۰۱۶) برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد کارکنان شرکت.
۵. **تورم (Inflation):** برابر است با نرخ تورم اعلام شده در هر سال توسط بانک مرکزی (چمبرز^۲، ۲۰۲۰).

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای تحقیق، برای ۲۱۵ شرکت، طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۱ (۲۵۸۰ شرکت - سال) به شرح جدول ۳ است. همان‌طور که مشخص است، میانگین و میانه نسبت آنی و نسبت جاری نزدیک به هم است که این مهم، از پراکندگی اندک این متغیرها حکایت می‌کند. به عبارتی، نسبت آنی و نسبت جاری در اغلب شرکت‌ها در یک محدوده است. میانگین نسبت آنی نشان می‌دهد که برای هر واحد از بدهی‌های جاری شرکت (۰/۸۲۳) واحد دارایی جاری وجود دارد که به سرعت به نقدینگی تبدیل می‌شود. مقدار کمتر از ۱ برای نسبت آنی، نشان می‌دهد که اغلب مشاهدات ممکن است در پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت خود با مشکل مواجه شوند؛ زیرا دارایی‌های جاری کافی برای پوشش کامل بدهی‌ها ندارند. با این حال، تفسیر دقیق این نسبت، به صنعت مربوطه و شرایط خاص شرکت بستگی دارد. میانگین منفی آلفای جنسن نیز گویای آن است که پرتفوی مشاهدات، به‌طور متوسط ۰/۲۲۸ واحد کمتر از بازده مورد انتظار بر اساس ریسک پرتفوی بازگشت بازده داده است. به عبارت دیگر، پرتفوی عملکرد ضعیف‌تری نسبت به بازار دارد و این می‌تواند نشان‌دهنده تصمیم‌های سرمایه‌گذاری نامناسب یا شرایط نامطلوب بازار باشد. میانگین ۰/۱ نسبت شارپ، نشان‌دهنده عملکرد نه‌چندان مطلوب سرمایه‌گذاری است. میانگین ریسک سیستماتیک برابر با (۱/۷) بدان معناست که سرمایه‌گذاری مورد نظر، ۷۰ درصد بیشتر از بازار کل نوسان دارد. به عبارت دیگر، اگر بازار به‌طور کلی ۱ درصد افزایش یا کاهش یابد، انتظار می‌رود که سرمایه‌گذاری ۱/۷ درصد افزایش یا کاهش داشته باشد. بتای بیشتر از یک نشان‌دهنده ریسک بالاتر و نوسان‌پذیری بیشتر نسبت به بازار است و ممکن است به معنای بازده بالاتر در شرایط بازار صعودی باشد؛ اما همچنین می‌تواند به معنای زیان بیشتر در شرایط بازار نزولی باشد. میانگین نسبت گردش مطالبات شرکت نیز گویای آن است که اغلب مشاهدات، به‌طور متوسط مطالبات خود را ۵ بار در طول سال وصول می‌کنند یا به عبارتی دیگر، اغلب مشاهدات به‌طور متوسط ۷۳ روز زمان نیاز دارند تا مطالبات خود را وصول کنند. این امر می‌تواند نشان‌دهنده کارایی شرکت‌ها در وصول مطالبات و مدیریت جریان نقدینگی باشد. میانگین مدیریت سود ۰/۰۸ بر اساس مدل جونز تعدیل شده نشان‌دهنده این است که به‌طور میانگین، شرکت‌ها در نمونه مورد بررسی، مدیریت سود مثبتی داشته‌اند. به عبارت دیگر، شرکت‌ها تمایل داشته‌اند که سود خود را به‌طور مصنوعی افزایش دهند تا وضعیت مالی بهتری را نشان دهند. از طرف

دیگر، کمینه مدیریت سود (۰/۰۳۵-) نشان دهنده این است که در برخی موارد، شرکت ها سود خود را کمتر از واقعیت گزارش کرده اند که می تواند به دلایل مختلفی همچون تلاش برای کاهش پرداخت های مالیاتی یا تنظیم انتظارات سرمایه گذاران برای دوره های بعدی باشد. میانگین تورم نیز حاکی از آن است که در دوره بررسی، به طور متوسط حدود ۲۹ درصد تورم وجود داشته است. اظهار نظر حسابرس در ۵۱ درصد مشاهدات تعدیل نشده است. تقریباً ۶۲ درصد صورت های مالی نیز، تجدید ارائه نشده است. حدود ۴۵ درصد شرکت ها از سیستم های نوین حسابداری مدیریت استفاده کرده اند. در نهایت، مشخص می شود که ۳۰ درصد مشاهدات پلتفرم های مبتنی بر هوش تجاری در خط تولید، تحقیق و توسعه، توزیع، بازاریابی و خدمات پس از فروش استفاده می کند یا در گزارش های تفسیری مدیریت یا یادداشت های صورت های مالی، به برنامه ریزی برای خرید یا برون سپاری این پلتفرم ها اشاره کرده اند.

جدول ۳. آمار توصیفی داده های پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	پنل الف: متغیرهای پیوسته	
							مدل غربی	مدل شرقی
متغیر	نماد	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	بار عاملی	بار عاملی
نسبت آنی	Quick Ratio	۰/۸۲۳	۰/۷۹۲	۰/۳۲۹	۰/۴۱۶	۱/۲۹۱	۰/۸۷۸	۰/۸۷۸
نسبت جاری	Current Ratio	۱/۴۲۹	۱/۳۳۷	۰/۴۴۱	۰/۹۱۵	۲/۰۹	۰/۹۴۶	۰/۹۴۶
مانده نقدی خالص	NLB	-۰/۰۹۱	-۰/۰۶۹	۰/۱۰۱	-۰/۲۳۸	۰/۰۲۶	۰/۶۰۳	۰/۶۰۳
سود عملیاتی	OP	۰/۱۸۴	۰/۱۶۲	۰/۱۲	-۰/۰۴۵	۰/۳۵۶	۰/۸۵۱	۰/۸۵۲
بازده سرمایه	ROI	۰/۳۰۳	۰/۲۹۳	۰/۱۹۹	۰/۰۵۱	۰/۵۶۸	۰/۹۱۴	۰/۹۱۴
نسبت قیمت هر سهم به سود هر سهم	PE	۱۴/۸۱۷	۱۰/۱۴۶	۱۰/۶۸۵	۴/۴۶۸	۳۲/۳۰۷	۰/۴۶۱	۰/۴۶۱
ارزش بازار به ارزش دفتری	MtoB	۴/۳۱۳	۳/۴۸۹	۲/۶۳۸	۱/۵۲۳	۸/۴۱۱	۰/۸۹۲	۰/۸۹۲
بازده واقعی	Actual Return	۰/۵۸۵	۰/۳۳۲	۰/۶۸۷	-۰/۱۲۸	۱/۶۵۵	۰/۶۷۲	۰/۶۷۲
آلفای جنسن	Alpha	-۰/۲۲۸	-۰/۲۲۳	۰/۵۳	-۰/۹۴۴	۰/۴۶۷	۰/۶۰۰	۰/۶۰۰
نسبت شارپ	Sharpe	۰/۱۰۴	۰/۰۱۷	۰/۲۵	-۰/۱۶۸	۰/۴۸۵	۰/۶۸۹	۰/۶۸۹
ریسک سیستماتیک	Beta	۱/۷۰۵	۱/۶۹۱	۰/۰۵۹	۱/۶۳۹	۱/۷۹۱	۰/۶۰۲	۰/۶۰۲
Q توبین	QTobins	۲/۴۲۷	۲/۰۲۴	۱/۱۰۹	۱/۲۷۹	۴/۱۵۴	۰/۹۰۶	۰/۹۰۶
نسبت گردش موجودی کالا	Inventory	۳/۹۸	۳/۰۵	۲/۲۹	۱/۶۴۳	۷/۵۵۴	۰/۴۸۷	۰/۴۸۷
نسبت گردش مطالبات	Receivable	۴/۹۷۵	۳/۷۴۸	۳/۲۸۹	۱/۶۰۶	۱۰/۱۹۳	۰/۷۹۹	۰/۷۹۹
نسبت گردش کل دارایی ها	TA	۰/۹۲	۰/۸۵۴	۰/۳۸	۰/۴۷۱	۱/۴۷۶	۰/۸۸۰	۰/۸۸۰
نسبت گردش سرمایه در گردش	WC	۲/۸۰۲	۲/۳۸۵	۳/۱۰۸	-۱/۱۵۱	۷/۳۳۹	۰/۵۰۳	۰/۵۰۳
شاخص دوره تبدیل وجه نقد	CCC	۱۱۸/۴۴۷	۱۰۱/۷۲۴	۶۱/۵۳۵	۵۱/۵۸۹	۲۱۱/۴۸۲	-۰/۸۱۳	-۰/۸۱۳
تعیین بهای تمام شده	Cost	۰/۹۴	۰/۹۵۹	۰/۲۵۹	۰/۵۸۶	۱/۲۸۸	۱/۰۰۰	---

پنل الف: متغیرهای پیوسته		مدل غربی	مدل شرقی					
متغیر	نماد	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	بار عاملی	بار عاملی
تجزیه و تحلیل بها، حجم فعالیت، سود	CVP	۷/۰۱۳	۴/۷۷	۵/۴۶۵	۱/۶۰۱	۱۵/۹۰۲	۱/۰۰۰	---
بُعد مالی	ROA	۰/۱۲۷	۰/۱۱	۰/۰۹۹	۰/۰۱۱	۰/۲۶۸	۰/۹۳۹	---
بُعد مشتری	HHI	۰/۰۰۲	۰	۰/۰۰۲	۰	۰/۰۰۶	۰/۶۹۲	---
بُعد فرایندهای داخلی	R&D	۰/۰۰۱	۰	۰/۰۲	۰	۰/۹۵۴	۰/۶۲۰	---
سرانه فروش	SPC	۸/۳۳۸	۸/۲۳۳	۰/۹۶۷	۷/۱۲۱	۹/۶۶۶	۰/۹۹۷	---
نسبت هزینه‌های بازاریابی به مقدار فروش	Marketing	۰/۰۰۶	۰	۰/۰۸۵	۰	۳/۸۷۲	۰/۶۲۲	---
نسبت سودآوری	EBIT	۰/۲۷۶	۰/۱۶	۰/۶۸۱	۰/۵۷۵	۱/۲۶۴	---	۰/۹۲۵
نسبت عملکرد	Sales	۰/۳۱۱	۰/۲۷۷	۰/۲۷۱	۰/۰۱۸	۰/۶۸۹	---	۰/۷۱۵
نسبت‌های بازدهی	ROE	۰/۰۷۳	۰/۰۳۱	۰/۴۳۱	۰/۶۸۳	۰/۴۹۵	---	۰/۸۵۵
نسبت‌های بازار	PPS	۰/۵۰۸	۰/۲۵	۰/۶۸	۰/۱۸۹	۱/۵۷۲	---	۰/۶۸۷
اثربخشی هزینه	Cost Effectiveness	۰/۷۴۶	۰/۷۵۷	۰/۱۱۷	۰/۵۸۶	۰/۸۹	---	۰/۷۳۳
مخارج سرمایه‌ای	Capital Expenditure	۰/۳۱۷	۰/۲۳۷	۰/۲۲	۰/۰۹۲	۰/۶۶۴	---	۰/۴۰۱
استراتژی تمایز	Differentiation	۱/۰۶۸	۱/۰۶۲	۰/۰۲۹	۱/۰۳۴	۱/۱۱۱	---	۰/۵۱۷
مدیریت سود	DA	۰/۰۸۳	۰/۰۶۹	۰/۰۹۶	۰/۰۳۵	۰/۲۱۸	---	۱/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	۱۴/۵۲۲	۱۴/۳۹۴	۱/۲۴۷	۱۲/۹۵۶	۱۶/۲۴۶	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
عمر شرکت	Age	۱۶/۸۳۴	۱۷	۵/۴۰۲	۱۰	۲۴	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
اهرم مالی	Lev	۰/۵۶۱	۰/۵۵۹	۰/۱۵۴	۰/۳۵۷	۰/۷۶۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
تعداد کارکنان	Employees	۶/۱۴۹	۶/۱۰۹	۰/۷۲	۵/۲۰۵	۷/۱۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
تورم	Inflation	۲۸/۷۵	۳۱/۲	۱۴/۲۰۷	۹	۴۷/۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
پنل ب: متغیرهای گسسته								
متغیر	نماد	فراوانی ۰	فراوانی ۱	درصد فراوانی ۰	درصد فراوانی ۱	بار عاملی	بار عاملی	
نوع اظهار نظر حسابرس	Opinion	۱۲۵۰	۱۳۱۹	۴۸/۶۶	۵۱/۳۴	۰/۸۰۱	---	
عدم تجدید ارائه صورت های مالی	Non Restatement	۹۷۴	۱۶۰۲	۳۷/۸۱	۶۲/۱۹	۰/۶۶۶	---	
گزارش ضعف‌های با اهمیت	Weaknesses	۱۲۲۵	۱۳۵۵	۴۷/۴۸	۵۲/۵۲	۰/۷۸۳	---	
استفاده از رایانه به‌منظور بهبود کیفیت	Computerization	۱۳۳۴	۱۲۴۶	۵۱/۷۱	۴۸/۲۹	۱/۰۰۰	---	
استفاده از سیستم‌های نوین حسابداری مدیریت	Innovation	۱۴۱۹	۱۱۴۴	۵۵/۳۶	۴۴/۶۴	۱/۰۰۰	---	
بُعد رشد یادگیری	Education	۱۳۶۱	۱۲۱۸	۵۲/۷۷	۴۷/۲۳	۱/۰۰۰	---	
ارائه محصول جدید به بازار	New Product	۱۶۸۸	۸۹۰	۶۵/۴۸	۳۴/۵۲	۱/۰۰۰	---	
جریان‌سازی از طریق ادغام سیستم‌های کنترل پیشخور و کنترل بازخورد	Integration	۱۴۱۹	۱۱۶۱	۵۵	۴۵	---	۱/۰۰۰	
چرخه عمر محصول	PLC	۲۳۲۵	۲۵۵	۹۰/۱۲	۹/۸۸	---	۱/۰۰۰	
هوش تجاری	BI	۱۸۱۴	۷۶۶	۷۰/۳۱	۲۹/۶۹	---	۱/۰۰۰	

منبع: یافته های پژوهشگر

اجرای معادلات ساختاری

برای تعیین روایی و پایایی ابزار متغیرهای پژوهش، به ترتیب از روش های روایی همگرا، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شد (فورنل و لاکر^۱، ۱۹۸۱) که بر این اساس، روایی و پایایی به تأیید رسید که نتایج آن در جدول ۴ مشاهده می شود. با توجه به اینکه مقدار آلفای کرونباخ متغیرها بالاتر از ۰/۷ است، پس پایایی قابل قبولی وجود دارد. همچنین، مقادیر پایایی ترکیبی سازه ها معیار واقعی تر و دقیق تری نسبت به آلفای کرونباخ آن ها است که مقدار بالاتر از ۰/۷ ضریب پایایی ترکیبی در جدول ۴، گویای پایداری درونی مناسب برای مدل های اندازه گیری است (نونالی^۲، ۱۹۸۷). فورنل و لاکر (۱۹۸۱) معیار AVE (میانگین واریانس استخراج شده) را برای سنجش روایی همگرا معرفی و اظهار کردند که در مورد AVE مقدار بحرانی عدد ۰/۵ است؛ بدین معنا که مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می دهد. جدول ۴ نشان می دهد که میانگین واریانس استخراجی همه متغیرهای پژوهش حاضر بیشتر از ۰/۵ است که نشان دهنده روایی همگرای قابل قبول است. همچنین، متغیرهای مکنونی که یک متغیر مشاهده شده دارند، دارای روایی همگرا، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی کامل هستند.

جدول ۴. نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراجی

متغیرها	الگو	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > ۰/۷)	ضریب پایایی ترکیبی (Alpha > ۰/۷)	میانگین واریانس استخراجی (AVE > ۰/۵)
بعد اول	شرقی	۰/۸۵۴	۰/۸۵۹	۰/۶۱۳
بعد دوم	غربی	۰/۷۳۹	۰/۷۴۱	۰/۵۶۴
	شرقی	۰/۷۹۱	۰/۸۴۶	۰/۷۱۹
بعد ششم	غربی	۰/۷۴۲	۰/۷۴۸	۰/۷۱۲
بعد هفتم	غربی	۰/۷۴۷	۰/۷۹۵	۰/۶۴۸
سودآوری	غربی	۰/۹۱۲	۰/۹۴۱	۰/۸۵۷
	شرقی	۰/۹۴۷	۰/۹۶۷	۰/۸۹۴
شبکه کنشگران حسابداری مدیریت	غربی	۰/۷۸۱	۰/۸۱۲	۰/۵۱۹
	شرقی	۰/۷۷۹	۰/۸۴۱	۰/۵۱۱
عملکرد شرکت	غربی	۰/۷۸۹	۰/۸۰۲	۰/۶۰۷
	شرقی	۰/۸۱۱	۰/۸۳۱	۰/۷۰۹
نسبت های سرمایه گذاری	غربی	۰/۸۵۳	۰/۸۷۵	۰/۷۱۴
	شرقی	۰/۸۵۷	۰/۸۷۹	۰/۶۰۵
نسبت های فعالیت	غربی	۰/۹۴۷	۰/۹۵۳	۰/۵۹۱
	شرقی	۰/۹۱۳	۰/۹۲۷	۰/۵۷۸
نقدینگی	غربی	۰/۸۵۷	۰/۸۹۶	۰/۷۴۲

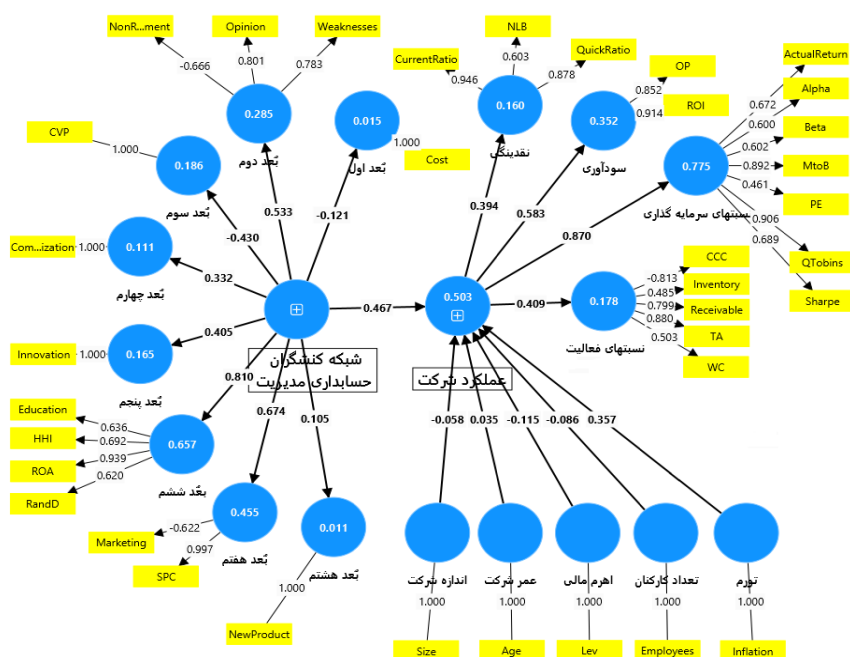
1. Fornell & Larcker

2. Nunnally

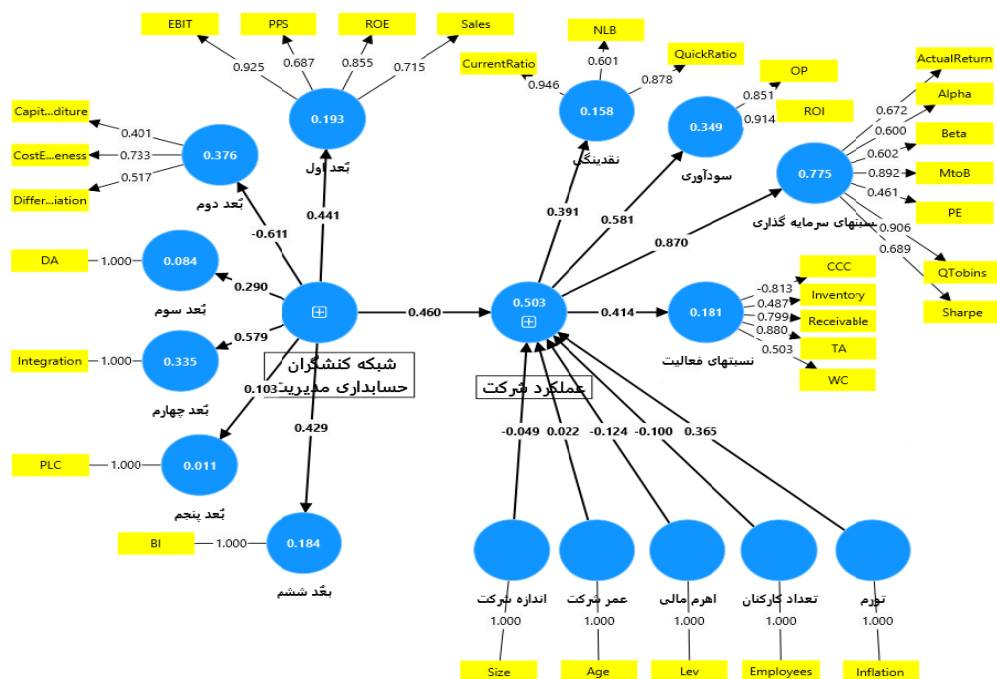
۰/۷۵۱	۰/۹۲۷	۰/۸۹۴	شرقی
-------	-------	-------	------

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شکل‌های ۲ و ۳ و همچنین، جدول ۳، بارهای عاملی متغیرهای این پژوهش را نشان می‌دهد. بارهای عاملی این متغیرها بیشتر از مقدار ۰/۴ است که نشان می‌دهد واریانس بین سازه و شاخص‌های آن، از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر و پایایی مدل اندازه‌گیری کاملاً قابل قبول است. همچنین، علامت منفی بار عاملی برخی از متغیرها حاکی از آن است که بین این متغیر با سازه مرتبط با آن رابطه معکوسی وجود دارد.



شکل ۲. نتایج بار عاملی و ضرایب مسیر در مدل بُعد غربی یا آنگل آمریکایی



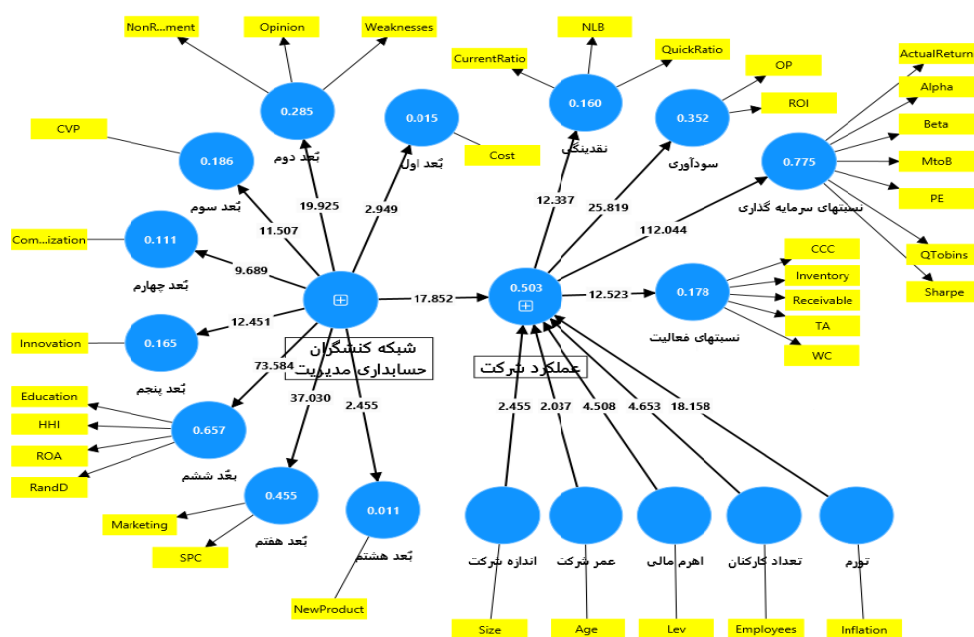
شکل ۳. نتایج بار عاملی و ضرایب مسیر در مدل بُعد شرقی - ژاپنی

نتایج فرضیه‌ها

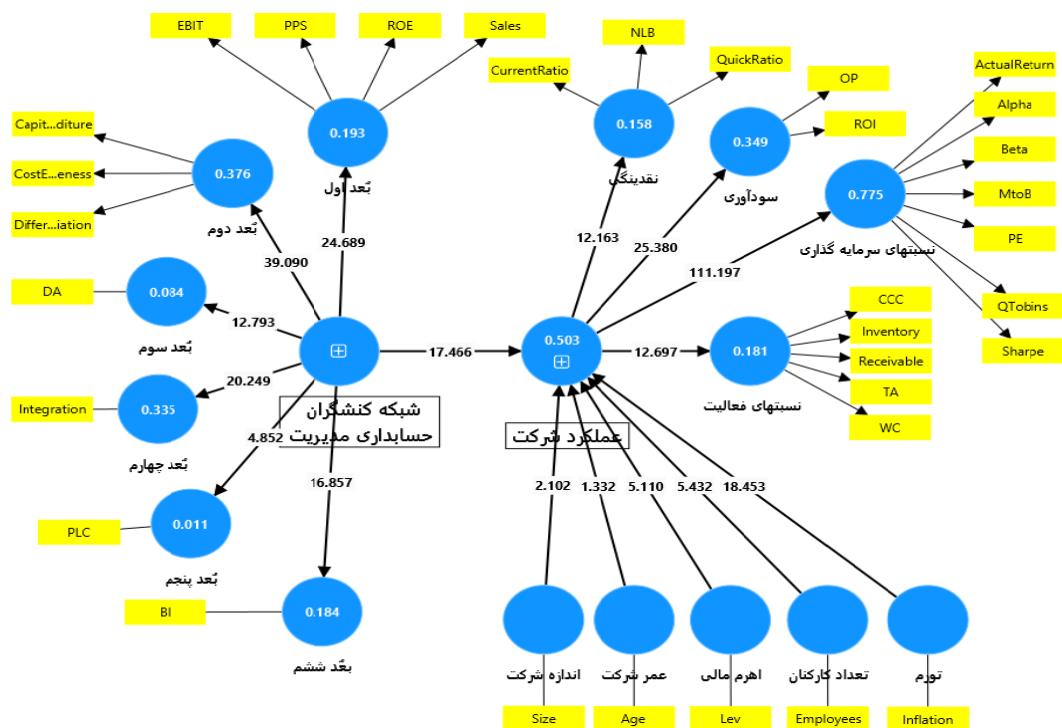
فرضیه‌های اول و دوم

شکل‌های ۴ و ۵ و جدول ۵، خلاصه نتایج فرضیه‌های اول و دوم پژوهش، مبنی بر تأثیر شبکه‌کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌ها در دو دیدگاه غربی و شرقی را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه مقدار آماره t حاصل از بررسی فرضیه‌های اول (۱۷/۸۵۲) و دوم (۱۷/۴۶۶) پژوهش، بیشتر از ۱/۹۶ و سطح معناداری آن نیز کمتر از ۵ درصد است، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش رد نمی‌شود. بنابراین، مشخص می‌شود که شبکه‌کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت‌ها، در دو دیدگاه غربی و شرقی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس آماره CV-Red و CV-Com که به ترتیب، بیانگر شاخص بررسی اعتبار حشو (افزونگی) و شاخص بررسی اعتبار اشتراک (روایی متقاطع) را نشان می‌دهد، با استناد به اعداد مثبت در همه مسیرها، کیفیت مناسب الگوی ساختاری برای مسیرهای پژوهش حاضر در هر دو الگوی غربی و شرقی تأیید می‌شود که در جدول ۵ نمایش داده شده است. مقدار R^2 به دست آمده نشان می‌دهد که الگوی پژوهش قادر است نیمی (۵۰ درصد) از تغییرات عملکرد مالی شرکت‌ها را توسط متغیرهای توضیحی شناسایی کند. این نتایج بیانگر قدرت توضیح‌دهندگی الگو است؛ به طوری که متغیرهای انتخاب شده، در تبیین عملکرد مالی نقش مهمی ایفا می‌کنند. مقدار الگو بیانگر آن است که نوآوری‌های حسابداری مدیریت، به‌ویژه در بستر شبکه‌های کنشگران، بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر چشمگیری دارند. همچنین نشان می‌دهد که چگونه ارتباطات و تعاملات بین کنشگران مختلف، می‌تواند به بهبود عملکرد مالی کمک کند. از آنجا که اختلاف شدیدی بین ضرایب تعیین متغیر وابسته در هر دو الگوی غربی و شرقی وجود ندارد، مشخص می‌شود که شرکت‌های فعال در بازار سرمایه ایران از هر دو دیدگاه غربی و شرقی به یک نسبت استفاده می‌کنند.

همچنین، مطابق نتایج برآمده از شکل‌های ۴ و ۵، مشخص شد که در الگوی غربی به‌واسطهٔ آمارهٔ t بیشتر از ۱/۹۶، تمامی متغیرهای کنترلی بر عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارند؛ اما در الگوی شرقی، فقط عمر شرکت بر عملکرد آن تأثیر معناداری ندارد و تأثیرگذاری بقیه متغیرها معنادار است. عدم معناداری عمر شرکت در دیدگاه شرقی، ممکن است به‌دلیل فرهنگ و دیدگاه‌های مدیریتی متفاوت در این کشورها باشد که بر تجربه و طول عمر شرکت تأکید کمتری دارند. اما در الگوی غربی، شرکت‌ها با عمر طولانی‌تر، معمولاً تجربه و شهرت بیشتری دارند که می‌تواند به جذب سرمایه‌گذاران و مشتریان کمک کند. بنابراین بر عملکرد مالی تأثیر معناداری دارد. در دیدگاه‌های غربی و شرقی شرکت‌های بزرگ‌تر، معمولاً به منابع بیشتری دسترسی دارند و از مزایای اقتصادی در مقیاس بزرگ بهره‌مند می‌شوند؛ همچنین شرکت‌های بزرگ‌تر ممکن است به‌دلیل ارتباطات گسترده‌تر و دسترسی بهتر به بازارها و منابع، عملکرد مالی بهتری داشته باشند. در دیدگاه غربی، شرکت‌های با اهرم مالی بالا ممکن است ریسک بیشتری را تحمل کنند؛ اما در عوض، فرصت‌های بیشتری برای افزایش بازدهی دارند. در دیدگاه شرقی نیز، اهرم مالی تأثیر معناداری بر عملکرد دارد. شرکت‌ها در این منطقه ممکن است از اهرم مالی برای افزایش سرمایه‌گذاری و بهره‌وری استفاده کنند. نیروی کار بزرگ‌تر، معمولاً به‌معنای افزایش تولید و بهره‌وری و همچنین دسترسی به مهارت‌ها و منابع انسانی بهتر، باعث عملکرد بهتر در هر دو دیدگاه است و در نهایت، تورم به‌عنوان یک متغیر اقتصادی کلان، تأثیر معناداری بر عملکرد شرکت‌ها دارد. در دیدگاه غربی، تورم می‌تواند هزینه‌های تولید را افزایش دهد و بر سودآوری شرکت‌ها تأثیر منفی داشته باشد. در الگوی شرقی، تأثیر تورم نیز معنادار است. افزایش قیمت‌ها و نوسان‌های اقتصادی می‌تواند بر هزینه‌ها و درآمدهای شرکت‌ها تأثیرگذار باشد.



شکل ۴. نتایج برازش مدل در مدل بُعد غربی یا انگل آمریکایی



شکل ۵. نتایج برازش مدل در مدل بُعد شرقی - ژاپنی

جدول ۵. خلاصه نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه	مسیر	ضرایب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول (الگوی غربی)	شبکه کنشگران حسابداری مدیریت ← عملکرد شرکت	۰/۴۶۷	۱۷/۸۵۲	۰/۰۰۰	عدم رد
	Cv - Red: ۰/۲۷۹			Cv - Com: ۰/۱۲۲	
دوم (الگوی شرقی)	شبکه کنشگران حسابداری مدیریت ← عملکرد شرکت	۰/۴۶۰	۱۷/۴۶۶	۰/۰۰۰	عدم رد
	Cv - Red: ۰/۲۴۸			Cv - Com: ۰/۱۱۹	

عملکرد شرکت در هر دو الگو R^2 : (۰/۵۰۳)

منبع: یافته های پژوهشگر

از آنجا که مطابق شکل های ۲ و ۳، مجموع قدر مطلق ضرایب مسیر کنشگران انسانی در بُعد غربی، شامل ابعاد تأکید بر کنترل بهای تمام شده (بعد اول)، بهبود کنترل های داخلی و سیستم های اطلاعات حسابداری هم راستا با کنترل بهای تمام شده (بعد دوم)، تأکید مجدد بر تجزیه و تحلیل بها، حجم فعالیت و سود و تحلیل های نقطه سربه سر (بعد سوم)، تأکید بر ارزیابی متوازن (بعد ششم)، تأکید بر مشتری مداری، پاسخ گویی و یکپارچگی زنجیره تأمین (بعد هفتم) و تأکید بر نوآوری و حفظ رقابت (بعد هشتم)، مقدار ۲/۶۷۳ و مجموع قدر مطلق ضرایب مسیر کنشگران غیر انسانی، شامل ابعاد تأکید بر به کارگیری رایانه و فناوری های دیجیتال (بعد چهارم) و تأکید بر روش های نوین و پیشرفته حسابداری مدیریت (بعد پنجم) مقدار ۰/۷۳۷ بوده است، می توان نتیجه گرفت که تأثیرگذاری کنشگران انسانی نوآوری حسابداری مدیریت بر

عملکرد مالی شرکت‌ها نسبت به تأثیر کنشگران غیرانسانی در بُعد غربی قوی‌تر بوده است. همچنین، با توجه به اینکه مجموع قدر مطلق ضرایب مسیر کنشگران انسانی در بُعد شرقی، شامل ابعاد مرحله گذار (بُعد اول) و مرحله سنتی و پشتیبانی از استراتژی‌های شرکت (بُعد دوم)، مقدار ۱/۰۵۲ و مجموع قدر مطلق ضرایب مسیر کنشگران غیرانسانی، شامل ابعاد حسابداری مدیریت کمی (بُعد سوم)، حسابداری مدیریت یکپارچه (بُعد چهارم)، چابکی حسابداری مدیریت (بُعد پنجم) و نوآوری، ارزش‌آفرینی خلاقانه و هوش تجاری (بُعد ششم)، مقدار ۱/۴۰۱ به‌دست آمده، می‌توان نتیجه گرفت که تأثیرگذاری کنشگران غیرانسانی نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌ها نسبت به تأثیر کنشگران انسانی در بُعد شرقی قوی‌تر بوده است.

فرضیه سوم (مقایسه دیدگاه‌های غربی و شرقی)

برای مقایسه رابطه بین دو متغیر (شبکه کنشگران حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت) در دو نمونه مستقل (دیدگاه‌های غربی و شرقی)، از آزمون ضریب هم‌بستگی فیشر^۱ استفاده شد. ابتدا بایستی ضریب هم‌بستگی پیرسون^۲ برای هر نمونه را محاسبه کرد. مطابق جدول ۵، ضریب هم‌بستگی بین متغیرهای شبکه کنشگران حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در الگوی غربی، مقدار ۰/۴۶۷ و در الگوی شرقی مقدار ۰/۴۶۰ است. پس از محاسبه ضریب هم‌بستگی پیرسون برای هر نمونه، این ضریب به مقدار Z تبدیل شد. این تبدیل باعث می‌شود که توزیع ضریب هم‌بستگی به توزیع نرمال نزدیک‌تر شود. فرمول تبدیل ضریب هم‌بستگی به مقدار Z به‌شکل زیر است:

$$z = \frac{1}{2} \ln \frac{1+r}{1-r} \quad \text{رابطه ۱}$$

که در آن r ضریب هم‌بستگی پیرسون و Z مقدار تبدیل شده آن است. این تبدیل برای هر دو نمونه انجام شد؛ سپس آماره آزمون ضریب هم‌بستگی فیشر به شرح زیر محاسبه و مقدار آن برابر با ۰/۲۴۴ شد.

$$Z = \frac{Z_1 - Z_2}{\sqrt{\frac{1}{n_1-3} + \frac{1}{n_2-3}}} \quad \text{رابطه ۲}$$

در این رابطه، Z_1 و Z_2 مقادیر Z برای دو نمونه و n_1 و n_2 اندازه دو نمونه (۲۵۸۰ مشاهده) هستند.

در نهایت، آماره به‌دست‌آمده با توزیع نرمال استاندارد (۱/۹۶) مقایسه شد و مقدار سطح معناداری محاسبه شد. با استفاده از جدول توزیع نرمال استاندارد، مشخص شد که مقدار سطح معناداری برای این آماره (۰/۲۴۴) تقریباً برابر با ۰/۸۰۷ و بیشتر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت معناداری بین ضریب هم‌بستگی دو نمونه وجود ندارد و فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود. به عبارت دیگر، از نظر آماری بین رابطه شبکه کنشگران حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در هر دو الگوی غربی و شرقی تفاوت معناداری وجود ندارد؛ به این معنا که شبکه کنشگران حسابداری مدیریت، به‌طور کلی در هر دو الگو تأثیر یکسانی دارد و تفاوت معناداری در تأثیرگذاری آن‌ها دیده نمی‌شود. این نتایج بیانگر آن است که عوامل دیگری ممکن است در تفاوت‌های عملکردی بین الگوهای غربی و شرقی مؤثر باشند که باید

1. Fisher's z-test

2. Pearson correlation coefficient

مورد بررسی قرار گیرند.

همچنین، برای بررسی تفکیک شده تفاوت در تأثیرگذاری شبکه «انسانی» و «غیرانسانی» کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت‌ها بین دیدگاه غربی و شرقی (فرضیه‌های فرعی فرضیه سوم)، نیز از آزمون فیشر به شرح مراحل فوق استفاده شد که نتایج آن به شرح جدول ۶ است.

جدول ۶. خلاصه نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش و فرعی‌های آن

نتیجه	سطح معناداری	آماره فیشر	ضریب z	مسیر	فرضیه
رد	۰/۸۰۷	۰/۲۴۴	۰/۵۴۹	شبکه کنشگران حسابداری مدیریت ← عملکرد شرکت	فرضیه سوم (الگوی غربی)
			۰/۵۴۳		فرضیه سوم (الگوی شرقی)
عدم رد	۰/۰۰۰	-۵۱/۹۸۱	۰/۳۹۳	شبکه کنشگران حسابداری مدیریت (انسانی) ← عملکرد شرکت	فرضیه فرعی اول (الگوی غربی)
			۱/۸۳۸		فرضیه فرعی اول (الگوی شرقی)
رد	۰/۱۲۱	۱/۵۵۲	۰/۹۳۸	شبکه کنشگران حسابداری مدیریت (غیرانسانی) ← عملکرد شرکت	فرضیه فرعی دوم (الگوی غربی)
			۰/۸۹۵		فرضیه فرعی دوم (الگوی شرقی)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۶، در خصوص بررسی فرضیه‌های فرعی، مشخص شد که با توجه به مقدار سطح معناداری آماره فیشر برای فرضیه فرعی اول که ۰/۰۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ به دست آمد، بین رابطه شبکه کنشگران «انسانی» حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در هر دو الگوی غربی و شرقی تفاوت معناداری وجود دارد و فرضیه فرعی اول را نمی‌توان رد کرد. همچنین، با توجه به معنادار شدن آماره فیشر و منفی بودن عدد آن، می‌توان نتیجه گرفت که شدت اثرگذاری شبکه کنشگران «انسانی» حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت، در نمونه دوم (شرقی) قوی‌تر از نمونه اول (غربی) است که می‌تواند به دلیل تفاوت‌های فرهنگی و ساختاری باشد که به عوامل انسانی نقش بیشتری می‌دهد. در بسیاری از کشورهای شرقی، فرهنگ سازمانی ممکن است بر مبنای ارزش‌ها و تعاملات انسانی بیشتری باشد. این می‌تواند شامل تأکید بر همکاری، هم‌بستگی اجتماعی و اهمیت روابط انسانی در محیط کار باشد.

افزون‌براین، با توجه به اینکه سطح معناداری در بررسی فرضیه فرعی دوم، ۰/۱۲۱ و بیشتر از ۵ درصد است، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه فرعی دوم، مبنی بر معنادار بودن تفاوت بین رابطه شبکه کنشگران «غیرانسانی» حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در هر دو الگوی غربی و شرقی رد می‌شود. از آنجایی که شبکه کنشگران «غیرانسانی»، معمولاً شامل سیستم‌ها، فرایندها و تکنولوژی‌ها می‌شوند، ممکن است تأثیر آن‌ها به‌تنهایی بر عملکرد شرکت به اندازه کافی قوی نباشد تا به‌طور قابل ملاحظه‌ای معنادار باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف در نظر گرفتن تأثیرهای شبکه‌های کنشگران حسابداری مدیریت با دو رویکرد متفاوت غربی و شرقی، بر متغیرهای مالی شرکت‌ها انجام شد. با توجه به ارتباط پیچیده بین ابعاد و متغیرهای پژوهش و با استفاده از

رویکردهای نظری و تجربی، هدف این مطالعه، درک عمیق‌تری از چگونگی تأثیرپذیری عملکرد مالی از شبکه‌های کنشگران نوآوری و نقش پُررنگ عوامل انسانی و غیرانسانی در دیدگاه‌های شرقی و غربی با استفاده از معادلات ساختاری بود که تاکنون در ایران هیچ پژوهشی به بررسی این رابطه نپرداخته است. یافته‌ها (شکل‌های ۴ و ۵ و جدول ۵)، نظریه نوآوری شبکه کنشگران و تأثیر آن بر عملکرد مالی شرکت‌ها را تأیید کردند. آن‌ها نشان می‌دهند که شبکه کنشگران نوآوری حسابداری مدیریت، بر عملکرد شرکت‌ها در هر دو دیدگاه غربی و شرقی تأثیر مثبت و معناداری دارد و فرضیه‌های اول و دوم پژوهش رد نمی‌شود؛ اما تفاوت معناداری بین ضریب هم‌بستگی دو نمونه وجود ندارد. از این رو فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود. یافته‌ها بیانگر آن است که شبکه‌های کنشگران نوآوری در حسابداری مدیریت، بدون توجه به مرزهای فرهنگی، بر بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها به‌طور چشمگیری مؤثرند. این نتایج تأکید می‌کنند که نوآوری‌های حسابداری مدیریت، می‌توانند به‌عنوان یک عامل جهانی در نظر گرفته شوند که قادرند کارایی مالی را در سطح بین‌المللی ارتقا دهند. این یافته با نتایج پژوهش‌های آمارا و همکاران (۲۰۱۶)، لطیفه، ستیوان، آریانی و راملاواتی^۱ (۲۰۲۰)، نمازی و کرمشاهی (۱۳۹۹ و ۱۴۰۰) و نمازی و مقیمی (۱۳۹۷) هم‌سو است.

در بُعد غربی، تأکید بر عوامل انسانی مانند کنترل بهای تمام شده، بهبود کنترل‌های داخلی و تجزیه و تحلیل بها و سود، ممکن است به دلیل اهمیت بیشتر تجربه انسانی در این مناطق باشد. این عوامل می‌توانند به شرکت‌ها کمک کنند تا با تغییرات سریع بازار و نیازهای مشتریان بهتر سازگار شوند و رقابتی‌تر باشند. در بُعد شرقی، ممکن است تأکید بر کنشگران غیرانسانی مانند فناوری‌های دیجیتال و روش‌های نوین حسابداری، به دلیل سرعت بالای پذیرش فناوری و نوآوری در این مناطق باشد. این عوامل می‌توانند به شرکت‌ها امکان دهند تا داده‌ها را بهتر تحلیل کنند، فرایندها را بهینه‌سازی کنند و به‌طور کلی، کارایی و اثربخشی خود را افزایش دهند. در کل، این تفاوت‌ها می‌توانند نشان‌دهنده تفاوت‌های استراتژیک در سراسر جهان باشند که بر اولویت‌ها و رویکردهای مدیریتی تأثیر می‌گذارند. همچنین، این موضوع می‌تواند بیانگر اهمیت تعادل بین عوامل انسانی و غیرانسانی در نوآوری و بهبود عملکرد شرکت‌ها باشد. این تعادل می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا در محیط‌های مختلف، به بهترین شکل عمل کنند و به اهداف خود دست یابند. یافته‌های این پژوهش، مطابق نتایج مندرج در شکل‌های ۴ و ۵ و جدول ۵ و تئوری «اثر شبکه‌ای نوآوری» (آمارا و همکاران، ۲۰۱۶ و جانسون و مادسن، ۲۰۱۹) عملکرد شرکت‌ها را هم در دیدگاه غربی (آمریکایی) و شرقی (ژاپنی) مورد تأکید قرار می‌دهد. به عبارتی، همکاری و تبادل دانش بین کنشگران مختلف (انسانی و غیرانسانی) می‌تواند به‌عنوان یک محرک برای نوآوری و پیشرفت در حسابداری مدیریت عمل کند و عملکرد شرکت را ارتقا دهد. شبکه‌های نوآوری کنشگران، به‌عنوان محرک‌هایی برای تقویت عملکرد، محیطی برای تبادل دانش و تجربه‌ها فراهم می‌آورند و به شرکت‌ها امکان می‌دهند تا از طریق هم‌افزایی و یادگیری سازمانی، روش‌های نوآورانه‌ای را در حسابداری مدیریت پیاده‌سازی کنند که این امر به بهبود فرایندها و افزایش کارایی منجر می‌شود. افزون‌براین، دسترسی به منابع جدید و انعطاف‌پذیری در برابر تغییرات محیطی، به شرکت‌ها کمک می‌کند تا به‌سرعت به نیازهای در حال تغییر بازار واکنش نشان دهند و خود را با آن‌ها تطبیق دهند. در نتیجه، شبکه‌های نوآوری حسابداری مدیریت، عاملی مهم در تحریک

نوآوری و بهبود عملکرد شرکت‌ها شناخته می‌شوند که این، خود بیانگر قدرت و اهمیت اثر شبکه‌ای نوآوری در عرصه حسابداری مدیریت است.

نتایج حاصل از آزمون فیشر در جدول ۶ نشان داد که شبکه‌های کنشگران نوآوری در حسابداری مدیریت، بدون توجه به تفاوت‌های انسانی و غیرانسانی، فرهنگی و جغرافیایی موجود بین الگوهای غربی و شرقی، تأثیر مشابهی بر عملکرد شرکت‌ها دارند. به عبارتی دیگر، شبکه‌های کنشگران حسابداری مدیریت با به اشتراک‌گذاری دانش و تجربه، می‌توانند به‌عنوان عنصر کلیدی در انگیزه‌بخشی به نوآوری و ارتقای سطح کارآمدی شرکت‌ها، در هر دو سیستم شرقی و غربی عمل کنند. این یافته‌ها تأکید می‌کنند که اصول نوآوری و به اشتراک‌گذاری دانش در حسابداری مدیریت، به‌طور یکسانی در هر دو الگو قادر به ایجاد تغییرات مثبت و بهبود عملکرد هستند. استراتژی‌های مدیریت دانش و نوآوری در حسابداری، مستقل از محدودیت‌های فرهنگی یا جغرافیایی، می‌تواند به افزایش کارایی و بهره‌وری شرکت‌ها منجر شوند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که تأثیرهای مثبت شبکه‌های نوآوری در حسابداری مدیریت، عمومیت دارد و به فرهنگ یا سیستم خاصی محدود نیست. این یافته‌ها می‌توانند به‌عنوان مبنایی برای توسعه و اجرای استراتژی‌های نوآورانه در حسابداری مدیریت، در سطح جهانی مورد استفاده قرار گیرند و به شرکت‌ها کمک کنند تا با استفاده از تجربه‌ها و دانش مشترک، به‌سمت بهبود مستمر و پایدار حرکت کنند.

مطابق نتایج مندرج در جدول ۶ پژوهش حاضر، شدت بیشتر اثرگذاری شبکه‌های انسانی در نمونه شرقی، می‌تواند به‌دلیل فرهنگ همکاری و هماهنگی بیشتر در این مناطق باشد. در فرهنگ‌های شرقی، تأکید بیشتری بر روابط انسانی و همکاری گروهی وجود دارد که می‌تواند به بهبود عملکرد شرکت‌ها منجر شود. این یافته نشان می‌دهد که درک و بهره‌برداری از این روابط، می‌تواند به‌عنوان یک استراتژی مؤثر در بهبود عملکرد شرکت‌ها، در این مناطق استفاده شود. عدم تفاوت معنادار بین شبکه کنشگران «غیرانسانی» حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت، نشان می‌دهد که ابزارها و فناوری‌های غیرانسانی در حسابداری مدیریت، بر عملکرد شرکت‌ها در هر دو الگوی غربی و شرقی تأثیر مشابهی دارند. این مهم می‌تواند به‌دلیل استانداردهای جهانی و استفاده گسترده از فناوری‌های مشابه در سراسر جهان باشد که تفاوت‌های فرهنگی و منطقه‌ای را کاهش می‌دهد. به‌طور کلی، شبکه‌های انسانی در الگوهای شرقی، بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر بیشتری دارند، ابزارها و فناوری‌های غیرانسانی تأثیر مشابهی در هر دو الگو دارند. این یافته‌ها می‌تواند به مدیران و تصمیم‌گیران کمک کند تا استراتژی‌های مناسبی برای بهبود عملکرد شرکت‌ها بر اساس فرهنگ و ساختار سازمانی منطقه‌ای اتخاذ کنند. همچنین، تأکید بر روابط انسانی و همکاری گروهی در مناطق شرقی می‌تواند به‌عنوان یک مزیت رقابتی مورد استفاده قرار گیرد.

برخی از پژوهش‌ها از جمله لی و همکاران (۲۰۲۰) و آکس و گرو (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که فرهنگ‌های مختلف، می‌توانند بر نحوه تعامل شبکه‌های کنشگران حسابداری مدیریت با متغیرهای مالی تأثیر بگذارند؛ با این حال، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که علی‌رغم تفاوت‌های فرهنگی و فکری، شبکه‌های کنشگران نوآوری به‌طور یکسان بر عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر مثبت دارند؛ بنابراین نوآوری‌های حسابداری مدیریت، می‌تواند به‌عنوان یک عامل جهانی در نظر گرفته شوند که قادرند کارایی مالی را در سطح بین‌المللی ارتقا دهند. همچنین، عوامل انسانی مانند تخصص، تجربه

و خلاقیت افراد و عوامل غیرانسانی مانند فناوری‌های نوین و سیستم‌های اطلاعاتی، هر دو در شکل‌گیری و توسعه شبکه‌های کنشگران نوآوری نقش دارند. این عوامل به شبکه‌ها کمک می‌کنند تا به‌طور مؤثرتری با چالش‌های مالی روبه‌رو شوند و به سهم خود، به بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها منجر شوند. این مطالعه می‌تواند به‌عنوان نقطه عطف در تحقیقات آینده در زمینه حسابداری مدیریت و نوآوری‌های آن استفاده شود.

پیشنهادهای محدودیت‌ها

مطابق نتایج پژوهش، جامعه حسابداری در ایران باید به ترویج و آموزش روش‌های نوآوری‌های حسابداری مدیریت در سطح بین‌المللی اهتمام ورزد. با توجه به نتایج فرضیه‌های اصلی اول و دوم، مدیران و سیاست‌گذاران شرکت، باید به این نکته توجه کنند که نوآوری‌های حسابداری مدیریت، می‌توانند به‌عنوان ابزار استراتژیک برای بهبود عملکرد مالی استفاده شوند، بدون آنکه نیاز به تغییرات گسترده در ساختار فرهنگی شرکت‌ها باشد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها برای بهره‌برداری حداکثری از این نوآوری‌ها، برنامه‌های آموزشی متناسب با سازمان خود را طراحی کنند و در عین حال، به تبادل دانش و تجربیات بین‌المللی در این زمینه اهمیت دهند. این امر می‌تواند به ایجاد یک چارچوب حسابداری مدیریتی کمک کند که در آن، نوآوری‌ها به‌صورت مؤثر در سطوح مختلف فرهنگی اجرا شوند و به افزایش کارایی مالی شرکت‌ها در همه شرکت‌ها بینجامند. در همین راستا، پیشنهاد می‌شود که علاوه بر تقویت برنامه‌های آموزشی و تبادل دانش بین‌المللی، از فناوری‌های نوین مانند تحلیل داده‌های بزرگ و هوش مصنوعی (بعد ششم تکامل) نیز بهره‌گیری شود. این فناوری‌ها می‌توانند بهبود نوآوری‌های حسابداری مدیریت را تسهیل کنند و در به‌اشتراک‌گذاری بهترین تجربه‌ها و روش‌ها در سطح جهانی کمک کنند. انجمن حسابداری مدیریت و IMA نیز باید زمینه استقرار روش‌های نوین حسابداری مدیریت را فراهم آورد و از توسعه چارچوب‌های قانونی در زمینه این روش‌ها حمایت کند و در عین حال، انعطاف‌پذیری لازم را برای انطباق با فرهنگ‌های مختلف در اولویت قرار دهد. این امر می‌تواند به یکپارچه‌سازی استراتژی‌های حسابداری مدیریت در سطح جهانی و ارتقای کارایی مالی کمک شایانی کند. با توجه به نتایج جدول ۶ و فرضیه‌های فرعی اول و دوم، لزوم ایجاد برنامه‌های آموزشی متناسب با نیازهای خاص هر بخش از سازمان، به‌منظور افزایش مهارت‌ها و دانش کارکنان با هدف ارتقای دانش فنی و مهارت‌های عملی در زمینه کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت، برای کارمندان شرکت، به‌شدت توصیه می‌شود. به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که با اتخاذ رویکردهای پیشرفته و نوآورانه در تحلیل داده‌ها، فرصت‌های بهبود عملکرد را شناسایی کنند. با توجه به نتایج جدول ۶ و فرضیه سوم پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های آینده، به‌طور جداگانه، به بررسی عوامل فرهنگی و اجتماعی و اقتصادی در هر دیدگاه بپردازند که ممکن است بر عملکرد شرکت‌ها تأثیرگذار باشند. همچنین پژوهشگران با پژوهش‌هایی مبنی بر توسعه و اعتبارسنجی معیارهای اندازه‌گیری نوآوری در حسابداری مدیریت، به بهبود عملکرد بهتر شرکت‌ها کمک کنند.

وجود پژوهش‌های اندک در زمینه نوآوری‌های حسابداری مدیریت شرقی و غربی، نبود انتخاب الگوی مناسب و پارامترهای دقیق برای اندازه‌گیری شاخص‌های مکنون و تفسیرهای متفاوت از متون نظری در خصوص تفکیک ابعاد الگو در زمینه نوآوری‌های حسابداری، از مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش بودند. همچنین، در متون شرقی و غربی برخی شاخص‌ها در گزارش‌های مالی افشا می‌شود که به‌دلیل عدم وجود آن‌ها در گزارش‌های شرکت‌های بورس و فرابورس،

توانایی ارزیابی کامل و جامع داده ها امکان پذیر نشد؛ با وجود این، نهایت تلاش به عمل آمد که با بررسی وسیع ادبیات موجود و گزارش های هیئت مدیره، روایی و پایایی این پژوهش تا سرحد ممکن تأمین شود.

منابع

- رستمی مازویی، نعمت؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ رئیس زاده، محمدرضا و پورزمانی، زهرا (۱۳۹۸). واکاوی و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران. *حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۱)، ۹۱-۱۱۰.
- سجادی، سید حسین؛ اثنی عشری، حمیده؛ شاکری، اکبر (۱۴۰۲). فرهنگ نتیجه گرا و فن های حسابداری مدیریت استراتژیک. *پیشرفت های حسابداری*، ۱۵(۱)، ۱۷۵-۲۰۸.
- نمازی، محمد؛ حسینی، زهراسادات (۱۳۹۹). بررسی سازه های اقتضایی مؤثر بر اجرای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عمل گرا: شکاف بین تئوری و عمل. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۲)، ۳۰۷-۳۳۳.
- نمازی، محمد؛ مقیمی، فاطمه (۱۳۹۷). بررسی تأثیر سازه های مربوط به رشد نوآوری و نقش میانجی چالش های نوآوری بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۰(۴)، ۷۹-۱۰۴.
- نمازی، محمد؛ مقیمی، فاطمه (۱۳۹۷). تأثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت ها در صنایع مختلف. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۲)، ۲۸۹-۳۱۰.
- نمازی، محمد؛ کرمشاهی، بهنام (۱۳۹۹). تأثیر کنشگران اقتصادی کلیدی و حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی شرکت های تولیدی. *حسابداری مدیریت*، ۱۳(۴۷)، ۱۴۳-۱۵۶.
- نمازی، محمد؛ کرمشاهی، بهنام (۱۴۰۰). نقش واسطه ای روش های حسابداری مدیریت بر رابطه کنشگران سازمانی و عملکرد مالی شرکت های تولیدی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۸)، ۴۵-۶۶.

References

- Ahlay, T. & Jusoh, R. (2017). Organizational capabilities, strategic management accounting and firm performance. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 14 (2), 222 – 246.
- 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.
- AlHawi, A. K. & Cek, K. (2024). The impact of ethical leadership on environmental performance in the construction industry: mediating role of environmental innovation and innovation climate. *Management & Accounting Review (MAR)*, 23(1), 85-132.
- Alsharari, N. M. (2024). The interplay of strategic management accounting, business strategy and organizational change: as influenced by a configurational theory. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(1), 153-176.
- Amara, N., Pablo, D., Landry, R. & Doloreux, D. (2016). Impacts of obstacles on innovation patterns in KIBS firms. *Journal of Business Research*, 69 (10), 4065–4073.

- Ax, C. & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59-74.
- Balaji, M., Dinesh, S. N., Kumar, P. M. & Ram, K. H. (2021). Balanced Scorecard approach in deducing supply chain performance. *Materials Today: Proceedings*, 47, 5217-5222.
- Barros, V., Falcão, P. F. & Sarmiento, J. M. (2022). Are more sustainable firms able to operate with lower working capital requirements? *Finance Research Letters*, 46, 102407.
- Bromwich, M. & Bhimani, A. (2005). *Management accounting: Pathways to progress*. Cima Publishing.
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12 (4), 389-402.
- Chambers, R. J. (2020). Accounting for inflation. In *Forerunners of Realizable Values Accounting in Financial Reporting* (pp. 268-303). Routledge.
- Chen, H. M., Wu, H. Y. & Chen, P. S. (2022). Innovative service model of information services based on the sustainability balanced scorecard: Applied integration of the fuzzy Delphi method, Kano model, and TRIZ. *Expert Systems with Applications*, 117601.
- Chindengwike, J. D. (2024). Nexus between financial leverage and dividend payout from manufacturing firms listed at Dar es Salaam stock exchange, Tanzania. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2292345.
- DeAngelo, H. (2021). Corporate financial policy: What really matters? *Journal of Corporate Finance*, 68, 101925.
- Dickinson, V. (2011). Cash flow patterns as a proxy for firm life cycle. *The Accounting Review*, 86(6), 1969-1994.
- Elder-Vass, D. (2019). *Actor-Network Theory*. Sage encyclopedia of research methods press. Loughborough University.
- Evermann, J. & Rönkkö, M. (2023). Recent developments in PLS. *Communications of the Association for Information Systems*, 52.
- Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1), 39-50.
- Gartenberg, C., Prat, A. & Serafeim, G. (2019). Corporate purpose and financial performance. *Organization Science*, 30(1), 1-18.
- Grinerud, K., Aarseth, W. K. & Robertsen, R. (2021). Leadership strategies, management decisions and safety culture in road transport organizations. *Research in Transportation Business & Management*, 41, 100670.
- Hadid, W. & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725.
- He, F., Yan, Y., Hao, J. & Wu, J. (2022). Retail investor attention and corporate green innovation: Evidence from China. *Energy Economics*, 106308.

- Hu, M., Muhammad, A. & Yang, J. (2022). Ownership concentration, modified audit opinion, and auditor switch: New evidence and method. *The North American Journal of Economics and Finance*, 61, 101692.
- Jiang, J. & Wu, S. (2022). The effects of cash-holding motivation on cash management dynamics. *Research in International Business and Finance*, 59, 101542.
- Johanson, D. & Madsen, D. O. (2019). Diffusion of management accounting innovations: A virus perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(4), 513-534.
- Kamal, S. (2015). Historical evolution of management accounting. *The Cost and Management*, 43(4), 12-19.
- Khan, H. (2024). *Geo-economics of a new Eurasia during the fourth industrial revolution: the role of china's innovation system, BRI and sanctions from the global north*.
- Kong, X., Jiang, F. & Zhu, L. (2022). Business strategy, corporate social responsibility, and within firm pay gap. *Economic Modelling*, 106(C), 105703.
- Lasch, O. (2019). An actor-network perspective on business models: How 'Being Responsible' led to incremental but pervasive change. *Long Range Planning*, 52(3), 406-426.
- Latifah, L., Setiawan, D., Aryani, Y. A. & Rahmawati, R. (2020). Business strategy–MSMEs' performance relationship: innovation and accounting information system as mediators. *Journal of Small Business and Enterprise Development*. 28 (1), 1-21.
- Lawal, S. A. (2023). Anthony giddens structuration theory and modernity. *Classical Theorists in the Social Sciences: From Western Ideas to African Realities*, 359-378.
- Le, H. M., Nguyen, T. T. & Hoang, T. C. (2020). Organizational culture, management accounting information, innovation capability and firm performance. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1857594.
- Leary, M. (2021). Economic feasibility and cost-benefit analysis. In *Fundamentals of Laser Powder Bed Fusion of Metals* (pp. 597-620). Elsevier.
- Leung, T. Y. & Sharma, P. (2021). Differences in the impact of R&D intensity and R&D internationalization on firm performance–Mediating role of innovation performance. *Journal of Business Research*, 131, 81-91.
- Lou, Z., Chen, S., Yin, W., Zhang, C. & Yu, X. (2022). Economic policy uncertainty and firm innovation: Evidence from a risk-taking perspective. *International Review of Economics & Finance*, 77(1), 78-96.
- Lu, Q. & Chesbrough, H. (2022). Measuring open innovation practices through topic modelling: Revisiting their impact on firm financial performance. *Technovation*, 114, 102434.
- Mahdavi, G. & Daryaei, A. A. (2015). Giddens' structuration theory, corporate governance and audit marketing. *Ludus Vitalis*, 11(1), 1-7.
- Memon, M. A., Ramayah, T., Cheah, J. H., Ting, H., Chuah, F. & Cham, T. H. (2021). PLS-SEM statistical programs: a review. *Journal of Applied Structural Equation Modeling*, 5(1), 1-14.

- Mohammed, B. A. H., Maelah, R. & Amir, A. M. (2019). Strategic management accounting information and performance of private hospitals in Malaysia. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 27(2), 473-502.
- Namazi, M & Karamshahi, B. (2021). The mediating role of management accounting techniques on the relationship between organizational actors and the financial performance of manufacturing companies. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 10(38), 45-66. (in Persian)
- Namazi, M, Moghimi, F. (2017). The effect of innovation and the moderating role of social responsibility on the financial performance of companies in different industries. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(2), 289-310.
- Namazi, M. (2013). Role of the agency theory in implementing management's control, *Journal of Accounting and Taxation*, 5(2), 38- 47.
- Namazi, M. & Hosseini, Z. (2020). Investigation the effective contingent constructs of implementation of the pfabc costing system: the gap between theory and practice. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 307-333. (in Persian)
- Namazi, M. & Karamshahi, B. (2020). The impact of key economic actors and management accounting on the financial performance of manufacturing companies. *Management Accounting*, 13(47), 143-156. (in Persian)
- Namazi, M., Moghimi, F. (2017). Investigating the impact of structures related to innovation growth and the mediating role of innovation challenges on the financial and economic performance of Tehran Stock Exchange companies. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 79-104. (in Persian)
- Nasir, M., Simsek, S., Cornelsen, E., Ragothaman, S. & Dag, A. (2021). Developing a decision support system to detect material weaknesses in internal control. *Decision Support Systems*, 151, 113631.
- Neuendorf, K. A. (2010). Reliability for content analysis. In *Media messages and public health* (pp. 85-105). Routledge.
- Nishimura, A. (2002). Asian economic growth and management accounting. In *Management Accounting: Feed Forward and Asian Perspectives* (pp. 70-85). London: Palgrave Macmillan UK.
- Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric Theory* (2nd edition). New York: McGraw-Hill.
- O'Doherty, D. (2019). Actor-network theory: Michel Callon, Bruno Latour, John Law. In *Management, Organizations and Contemporary Social Theory* (pp. 39-59). Routledge.
- Opute, A., Irene, B. & Iwu, G. (2020). Tourism service and digital technologies: A value creation perspective. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 9(2), 1-18.
- Oyewo, B., Vo, X. V. & Akinsanmi, T. (2021). Strategy-related factors moderating the fit between management accounting practice sophistication and organisational effectiveness: the Global Management Accounting Principles (GMAP) perspective. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación Contabilidad*, 50(2), 187-223.

- Pedroso, E. & Gomes, C. F. (2024). The current role of management accounting: paradigm shift and future challenges. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(2), 307-333.
- Pedroso, E., Gomes, C. F. & Yasin, M. M. (2020). Management accounting systems: an organizational competitive performance perspective. *Benchmarking: An International Journal*, 27(6), 1843-1874.
- Purwanto, A. & Sudargini, Y. (2021). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) analysis for social and management research: a literature review. *Journal of Industrial Engineering & Management Research*, 2(4), 114-123.
- Raad, J., Sharma, A. & Nicolau, J. L. (2023). Performance effects of innovation in two-sided markets: The paradigmatic case of OTAs. *Tourism Management*, 94, 104637.
- Rostami Mazoui, N., Rahnamae Roudposhti, F., Raeeszadeh, M. R., and Pourzamani, Z. (2019). Analyzing and explaining the effects of technical and human actors on the functions of management accounting information system using actor network theory. *Management Accounting*, 12(41), 91-110. (in Persian)
- Sajadi, H., asnaashari, H. & Shakeri, A. (2023). Result-oriented culture and strategic management accounting techniques. *Journal of Accounting Advances*, 15(1), 175-208. (In Persian).
- Shehata, N. (2022). Board national diversity and dividend policy: Evidence from Egyptian listed companies. *Finance Research Letters*, 45, 102132.
- Solarin, S. A., Bello, M. O. & Tiwari, A. K. (2022). The impact of technological innovation on renewable energy production: accounting for the roles of economic and environmental factors using a method of moment's quantile regression. *Heliyon*, 8(7).
- Sun, Y., Guan, W., Cao, Y. & Bao, Q. (2022). Role of green finance policy in renewable energy deployment for carbon neutrality: Evidence from China. *Renewable Energy*, 197, 643-653.
- Takahashi, M. & Kimata, A. (2023). Structuration theory and organizational theory. *The Journal of Organization and Discourse*, 3, 26-31.
- Tawse, A. & Tabesh, P. (2022). Thirty years with the balanced scorecard: What we have learned. *Business Horizons*, 66(1), 123-132.
- Thompson, P. & Pitts, F. H. (2023). Labour process theory and the legacy of operaismo: New directions, old problems. *Sociologia del lavoro*: 167, 3, 2023, 163-186.
- Timothy, V. L. (2022). The effect of top managers' human capital on SME productivity: the mediating role of innovation. *Heliyon*, 8(4), e09330.
- Torfin, J. & Bentzen, T. Ø. (2020). Does stewardship theory provide a viable alternative to control-fixated performance management? *Administrative Sciences*, 10(4), 86.
- Tsegaye, M. (2022). Impacts of internal R&D on firms' performance and energy consumption: evidence from Ethiopian firms. *International Journal of Innovation Studies*, 7(1), 47-67.
- Turner, M. J., Way, S. A., Hodari, D. & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33-43.

- Vărzaru, A. A., Bocean, C. G., Mangra, M. G. & Mangra, G. I. (2022). Assessing the effects of innovative management accounting tools on performance and sustainability. *Sustainability*, 14(9), 5585.
- Vidal, M. (2024). From labour process theory to organisational political economy: a response to benassi, ikeler and wood. *Critical Sociology*, 50(2), 351-366.
- Wang, C., Chen, Y., Zhang, S. & Zhang, Q. (2022). Stock market index prediction using deep Transformer model. *Expert Systems with Applications*, 208, 118128.
- Wang, S. & Cheng, Q. (2022). The impact of innovation capability on IPO underpricing rate. In *International Conference on Cyber Security, Artificial Intelligence, and Digital Economy (CSAIDE 2022)* (Vol. 12330, pp. 64-81). SPIE.
- Wannakrairoj, W. & Velu, C. (2021). Productivity growth and business model innovation. *Economics Letters*, 199, 109679.
- Xing, C., Zhang, Y. & Tripe, D. (2021). Green credit policy and corporate access to bank loans in China: The role of environmental disclosure and green innovation. *International Review of Financial Analysis*, 77.
- Yang, D., Dumay, J. & Tweedie, D. (2021). Accounting's role in resisting wage theft: a labour process theory analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(1), 85-110.
- Ye, W. & Li, M. (2022). Risk of declined company performance during COVID-19–Spatial quantile autoregression based on network analysis. *Computers & Industrial Engineering*, 108670.
- Zawawi, N.H. (2018). Actor-Network theory and inter-organizational management control. *International Journal of Business and Society*, 19(2), 219-234.
- Zhang, D. & Zheng, W. (2022). Does COVID-19 make the firms' performance worse? Evidence from the Chinese listed companies. *Economic Analysis and Policy*, 74, 560-570.
- Zhang, H., Wei, Y. & Ma, S. (2021). Overcoming the "Solow paradox": Tariff reduction and productivity growth of Chinese ICT firms. *Journal of Asian Economics*, 74, 101316.
- Zhu, B. & Hou, R. (2022). Carbon risk and dividend policy: Evidence from China. *International Review of Financial Analysis*, 84, 102360.