

## تأثیر رفتار کارآفرینانه بر حسابداری مدیریت استراتژیک با تأکید بر نقش فرهنگ سازمانی

شقایق زهرائی<sup>۱</sup>

امیررضا علیزاده مجد<sup>۲</sup>

بابک پوربهرامی<sup>۳</sup>

### چکیده

امروزه دامنه تحقیقات در حوزه کارآفرینی افزایش یافته است به طوری که متغیرهای زیادی زیرمجموعه آن شکل گرفته است و در رشته‌های دیگر نیز مورد توجه قرار گرفته است. بدین ترتیب کارآفرینی موضوعی میان‌رشته‌ای است. آنچه در این تحقیق به آن پرداخته شده است رفتار کارآفرینانه است که تأثیر آن را بر حسابداری مدیریت استراتژیک با تأکید بر نقش فرهنگ سازمانی مورد بررسی قرار دادیم. این تحقیق به روش توصیفی تحلیلی انجام شده است و جامعه آماری آن شامل مدیران خبره صنعت پتروشیمی کل کشور می‌باشد. حجم نمونه با استفاده از نرم‌افزار جی پاور ۸۰ نفر محاسبه شد. پرسشنامه محقق ساخته‌ای با در نظر گرفتن متغیرهای تحقیق، رفتار کارآفرینانه با ۹ گویه، فرهنگ سازمانی ۸ گویه، حسابداری مدیریت استراتژیک ۹ گویه به‌عنوان ابزار سنجش بین مدیران توزیع شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS صورت گرفت. یافته‌های تحقیق نشان داد که نخست رفتار کارآفرینانه بر حسابداری مدیریت استراتژیک در سطح معناداری ۹۹ درصد تأثیر معناداری دارد. دوما رفتار کارآفرینانه بر فرهنگ سازمانی در سطح معناداری ۹۹ درصد تأثیر معناداری دارد. سوم فرهنگ سازمانی بر حسابداری مدیریت استراتژیک در سطح معناداری ۹۵ درصد تأثیر معناداری دارد. در نهایت مشخص شد که نقش میانجی فرهنگ سازمانی در سطح معناداری ۹۸ درصد تأثیر مثبت و معناداری در رابطه رفتار کارآفرینانه و حسابداری مدیریت استراتژیک دارد.

واژگان کلیدی: کارآفرینی، حسابداری، رفتار کارآفرینانه، حسابداری مدیریت استراتژیک، فرهنگ سازمانی

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد حسابداری، واحد پرند، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران shaghayegh.zahraee20@gmail.com

<sup>۲</sup> عضو هیئت علمی گروه کسب و کار و کارآفرینی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران ایمیل: majd.amirreza@gmail.com

<sup>۳</sup> عضو هیئت علمی گروه حسابداری، واحد پرند، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، ایمیل: Babakpourbahrami@gmail.com

## مقدمه

رفتار کارآفرینانه با اقداماتی که کارآفرین برای رسیدن به اهداف موردنظر انجام می‌دهد، تعریف می‌شود. با گسترش دامنه کارآفرینی، توجه فزاینده‌ای به جنبه‌های رفتاری شیوه‌های مختلف در جستجوی فرصت‌های کارآفرینی شده است (پیداک و همکاران، ۲۰۲۳). رفتار کارآفرینی زیرمجموعه‌ای از فعالیت‌های کارآفرینی است که مربوط به درک، پیش‌بینی و تأثیرگذاری بر رفتار فردی در محیط‌های کارآفرینی است (مؤمنی و همکاران، ۲۰۲۲). بر این اساس، رفتار کارآفرینی مستقیماً به درک، پیش‌بینی و کنترل رفتار انسان در شرکت‌ها مربوط می‌شود. سیاست‌گذاران، سازمان‌های حمایتی نهادی و متخصصان تمایل دارند از رفتار کارآفرینانه برای جهت‌گیری سرمایه‌گذاری‌های جدید بهره‌مند گردند (خوش‌مرام و همکاران، ۲۰۲۲).

در بنگاه‌های اقتصادی نیز رفتار کارآفرینانه برای حمایت از رشد و پایداری ضروری است. برای سازمان‌هایی که انتفاع محور نیستند مانند سازمان‌های بخش عمومی یا سازمان‌های غیردولتی، رفتار کارآفرینانه قابلیت‌هایی را فراهم می‌کند که چنین نهادهایی را قادر می‌سازد در محیط‌های چالش‌برانگیز منابع بقای خود را حفظ کنند (وَنگ و همکاران، ۲۰۲۲).

رفتار کارآفرینانه محدود به وظایفی است که تحت کنترل کارآفرین است، مانند نقش هیئت‌مدیره، سازمان، تصمیم‌گیری و اهداف و استراتژی‌ها (ادلستون و همکاران، ۲۰۱۲). بحث اساسی این است که رفتار کارآفرینانه با بررسی رفتارهایی که تحت کنترل کارآفرین هستند بهتر درک می‌شود. تنها زمانی که عوامل تعیین‌کننده رفتار کارآفرینانه را درک کنیم، می‌توانیم رفتار کارآفرینانه را به عملکرد تجاری و مؤلفه‌های مربوط به آن مرتبط کنیم (گیور و همکاران، ۲۰۲۰). در دهه‌های اخیر حوزه حسابداری مدیریت به اگرچه برای شرکت‌ها حمایت از تولید محصول جدید مهم است، بلکه بهره‌برداری و استفاده از ایده‌های قدیمی نیز حائز اهمیت است. این امر به‌وسیله سیستم حسابداری مدیریتی قابل‌اجرا است که به‌خوبی ساختار بندی شده باشد، سیستمی که ایده‌های جدید و قدیمی را ترکیب کرده و اینکه برخلاف حسابداری مالی برون‌سازمانی محدود به رعایت قوانین و مقررات خاصی نیست، شرکت‌ها می‌توانند سیستم‌های حسابداری مدیریت خود را مطابق با نیازها و الزامات خود تعیین و تعدیل کنند. حوزه‌های فراتر از ارزیابی‌های صرفاً مالی وارد شده است و در رویکرد نوین حسابداری مدیریت دامنه وسیع‌تری نظیر مقیاس‌های غیرمالی را نیز در بر گرفته است. به‌عبارت‌دیگر دامنه حسابداری مدیریت سنتی آن شامل بودجه‌بندی محاسبه قیمت تمام‌شده محصول و موارد نظیر آن به تعاریف نوین تغییر یافته است. در شکل نوین حسابداری مدیریت تمرکز بیشتری بر روی مشتریان بازار بهره‌وری، کیفیت نیروی انسانی رقبا، نوآوری توجه به ایجاد توازن بین این دو کمک کند (نیک‌عبدالله و همکاران، ۲۰۲۲).

حسابداری مدیریت استراتژیک را می‌توان یکی از همین مؤلفه‌های مربوط به عملکرد تجاری شناخته می‌شود.

حسابداری مدیریت استراتژیک همواره به‌عنوان یکی از انواع حسابداری مدیریت در نظر گرفته شده است و در نتیجه نقش آن در ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری باقی مانده است. حسابداری مدیریت استراتژیک حداقل در دو نکته کلی با حسابداری مدیریت سنتی

<sup>1</sup> Pidduck

<sup>2</sup> Momeni

<sup>3</sup> Khoshmaram

<sup>4</sup> Wang

<sup>5</sup> Eddleston

<sup>6</sup> Gieure

<sup>7</sup> Nik Abdullah

متفاوت است؛ نخست اینکه حسابداری مدیریت استراتژیک عمدتاً در مورد تصمیمات استراتژیک است. ثانیاً اطلاعات مورد نیاز در حسابداری مدیریت استراتژیک ممکن است تا حدی در خارج از شرکت تولید شود (دوسی، ۲۰۲۱).

از زمان مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک در اوایل دهه ۱۹۸۰، محققان نقش مهمی را برای حسابداران مدیریت در ارائه اطلاعات استراتژیک و در نتیجه در شروع و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در نظر گرفته‌اند (دیکسون و اسمیت، ۱۹۹۳؛ شانک، ۱۹۸۹؛ سیموندز، ۱۹۸۱). یزدیفار و همکارانش (۲۰۱۹) که با حسابداران مدیریت مصاحبه کردند آن‌ها اذعان کردند آگاهی از محیط کسب‌وکار و فنی بودن عملیات نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک اجرای نوآوری‌ها دارند. همین نگرش ما را به سمت مؤلفه‌ای تأثیرگذار به نام فرهنگ سازمانی سوق می‌دهد.

فرهنگ سازمانی به‌طور کلی به‌عنوان "هنجارها و ارزش‌های مشترک که انتظارات را در مورد نگرش‌ها و رفتار مناسب برای اعضای گروه تعیین می‌کند" تعریف می‌شود (اوریلی و چتمن، ۱۹۹۶، ص ۱۶۰). بدین ترتیب، برخی از محققان فرض کرده‌اند که این روش در اجرای شیوه‌های حسابداری، از جمله شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، نقش دارد (اکس و گریو، ۲۰۱۷).

به‌عنوان مثال، به دنبال فرصت‌های جدید و پذیرش سطوح بالاتر ریسک، در برخی از سازمان‌ها، هنجارها و ارزش‌های مشترک ممکن است منجر به یک فرهنگ نوآورانه شود که می‌تواند به‌عنوان پیگیری و آزمایش ایده‌های نوآورانه تعریف شود (زب<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). چنین سازمان‌هایی به‌احتمال زیاد ایده‌های جدید و شیوه‌های نوآورانه حسابداری و غیر حسابداری را با مقاومت کمتری قبول می‌کنند (برد و همکاران، ۲۰۱۸). آن‌ها بیشتر آماده آزمایش و پاسخ مثبت به شیوه‌های جدید هستند و مایل به سرمایه‌گذاری زمان، پول و سایر منابع لازم هستند. به همین ترتیب، یک فرهنگ نتیجه محور نیز ممکن است در اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نقش داشته باشد. فرهنگ نتیجه محور را می‌توان به‌عنوان میزان تأکید هنجارها و ارزش‌های مشترک بر دستاوردها، اقدامات، نتایج و انتظارات با عملکرد بالا تعریف کرد (حدید و السید، ۲۰۲۱).

حال با توصیفاتی که بیان شد، مسئله مهم در مطالعات حوزه حسابداری مدیریت استراتژیک این است که رفتار کارآفرینانه چه تأثیری می‌تواند بر آن داشته باشد و فرهنگ سازمانی با توجه به آنچه گفته شد چه تغییراتی بین این دو متغیر می‌تواند ایجاد کند. تحقیقات تجربی در زمینه‌ی حسابداری مدیریت استراتژیک و نقش فرهنگ سازمانی در آن بسیار محدود بوده است (برد و همکاران، ۲۰۱۸؛ اکس و گریو، ۲۰۱۷). همچنان که تحقیقی هم در رابطه با تأثیر رفتاری کارآفرینانه بر حسابداری مدیریت استراتژیک و نیز بررسی نقش میانجی فرهنگ سازمانی در رابطه رفتار کارآفرینانه و حسابداری مدیریت استراتژیک صورت گرفته نگرفته است.

<sup>1</sup> Duci

<sup>2</sup> Dixon & Smith

<sup>3</sup> Shank

<sup>4</sup> Simmonds

<sup>5</sup> Yazdifar

<sup>6</sup> O'Reilly and Chatman

<sup>7</sup> Ax and Greve

<sup>8</sup> Zeb

<sup>9</sup> Baird

<sup>1</sup> Hadad & Al-Sayed

### پیشینه تحقیق

تاکنون تحقیقات بسیاری در زمینه متغیرهای مربوط به کارآفرینی انجام شده است، اما آنچه بیش از همه اهمیت دارد مؤلفه‌ای است که می‌تواند به‌عنوان محرک فعالیت‌های کارآفرینانه همراه با نتایج امیدوارکننده و اثربخش در ابعاد وسیع باشد. رفتار کارآفرینانه توانایی شناسایی فرصت‌های کارآفرینانه در محیط‌های مختلف و اتخاذ روش‌های مناسب در راستای مدیریت فرصت‌های به وجود آمده است (سگاف<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). با توجه این تعریف ارائه شده رفتار کارآفرینی می‌تواند در حرفه حسابداری نقش مهمی ایفا کند. حسابداری مدیریت استراتژیک مفهومی نو در عرصه حسابداری می‌باشد که با حسابداری مدیریت تفاوت بسیاری دارد. حسابداری بازتابی از تجربیات گذشته است و رویکردی درون سیستمی و گذشته‌نگر دارد درحالی‌که تمرکز حسابداران مدیریت استراتژیک به‌صورت برون سیستمی و آینده‌نگر است (دیتکاو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

فرهنگ سازمانی مفهومی است که به مدیران کمک می‌کند کارمندی با عقاید، سلیقه‌ها و نظرات متفاوت را در کنار هم و به سمت هدف نهایی سازمان هدایت کنند (ما<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). فرهنگ چیزی است که ما را مجاب می‌کند کاری درست و در راستای ارزش‌های جامعه کوچک یا بزرگی که در آن حضور داریم انجام دهیم (هینترگر<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). کارمندان در هر سازمان، علاوه بر عملکرد متداول، رفتارهای خاصی هم دارند که مطابق با ارزش‌های آن سازمان است. این شیوه‌های رفتاری یا توسط مدیر تعیین شده است یا خود کارمندان به‌مرورزمان و با قرار گرفتن در محیط سازمان، آن را آموخته‌اند (شعبان<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). از این رو میزان تأثیر رفتار کارآفرینانه بر حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند بسیار حائز باشد و در سطح وسیع فرهنگ سازمانی را نیز می‌تواند تحت تأثیر قرار دهد یا خیر، که موضوع اصلی پژوهش حاضر می‌باشد.

از نظر زهرا<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۰۸) کارآفرینی و رفتار کارآفرینانه، به‌مثابه استفاده نوآورانه از منابع برای بهره‌گیری از فرصت‌هاست. بدین ترتیب یکی از کامل‌ترین تعاریف در زمینه‌ی رفتار کارآفرینانه، عبارت است از انجام فعالیت‌هایی توسط افراد از طریق ایجاد و بهره‌برداری از ترکیبات نوآورانه، به‌طوری‌که شناسایی و پیگیری فرصت‌ها ممکن شود (سانتوس<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۲۱). رفتار کارآفرینانه مجموعه‌ای از اقدامات کارآفرینانه که از طریق آن افراد تحت شرایط عدم قطعیت تصمیم‌گیری می‌نمایند (یی<sup>۸</sup>، ۲۰۲۱). از طریق چنین رفتاری سازمان‌ها به دنبال بهره‌برداری از فرصت‌ها هستند که تاکنون رقبا به آن‌ها توجهی نداشته یا از آن‌ها بهره‌ای نبرده‌اند. هم‌چنین رفتار کارآفرینانه شامل شناسایی و بهره‌برداری از فرصت‌ها، میزان ریسک‌پذیری کارکنان در فعالیت‌های کاریشان و ایجاد نوآوری در فرآیندها، خدمات و محصولات است. ارتباط بین رفتار کارآفرینانه و عملکرد در سازمان‌های بزرگ در طول زمان به شیوه‌های مختلفی بررسی شده است. جونز و پرتاپ (۲۰۲۰) در مقاله خود مدل ساختاری رفتار کارآفرینانه را ارائه نمودند. آن‌ها در این تحقیق خود رفتار کارآفرینانه را در گزارشات مالی و حسابداری کشاورزان در نیویورک مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در تحقیق

1 Segaf

2 Ditkaew

3 Ma

4 Hinteregger

5 Shaaban

6 Zahara

7 Santos

8 Yi

خود دریافتند اگرچه اقدامات بسیاری با هدف ارتقای فعالیت‌های کارآفرینانه انجام شده است، همچنان در مورد هدایت کارآفرینان بحث‌های زیادی مطرح است. آن‌ها در این مقاله مدلی پویا به‌منظور بررسی تأثیر محدودیت‌های مالی، منافع غیرمالی و ریسک بر کارآفرینان ارائه کردند. با استفاده از روش‌های آماری، برازش مدل را با متغیرهای واقعی مانند مصرف ورودی، سرمایه، و درآمد و به متغیرهای مالی مانند بدهی، سود سهام و دارایی‌های نقدی انجام دادند. تطبیق متغیرهای تولیدی و مالی این امکان را فراهم آورد که اثرات عوامل واقعی و مالی از هم تفکیک داده شدند.

حسابداری مدیریت استراتژیک شامل فرایند تهیه و پردازش اطلاعات مالی و حسابداری در ارتباط با بازار محصولات و خدمات واحد تجاری و هزینه‌های و ساختار هزینه‌های سایر رقبا و نظارت بر راهبردهای واحد اقتصادی و از دسته از رقبایی که بیشتر از یک دوره در چین بازاری حضور داشته باشد رابطه‌ی بین راهبرد سیستم‌های هدایت کننده حسابداری مدیریت و عملکرد واحد اقتصادی، دقت زیادی را در مطالعات حیطه‌ی حسابداری و مدیریت به خود جلب نموده است (اوجرا و همکاران، ۲۰۲۱).

حسابداری مدیریت استراتژیک یک روش جدید برای پاسخگویی به چالش‌های معاصر در دنیای رقابتی و مدرن امروزه می‌باشد. شرکت‌ها با ارائه اطلاعات در زمینه‌ی عملکرد تجاری خود می‌تواند ارزش خود را افزایش دهند که منجر به افزایش سودآوری و کارایی سازمان‌ها می‌شود (اویوو، ۲۰۲۲).

5

رحمیانی و همکاران (۲۰۲۰) نیز در پژوهشی تأثیر دانش حسابداری، ویژگی‌های کارآفرینی و هنجارهای ذهنی بر استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق کمی نشان داد که متغیرهای دانش حسابداری و ویژگی‌های کارآفرینی تأثیر مثبت و معناداری بر استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری دارند. موخنکو و همکاران (۲۰۲۱) روشی جامع از پارادایم نوآورانه حسابداری مدیریت را در نظر گرفتند که طراحی عملکردی اطلاعات و پشتیبانی تحلیلی از فرآیند نوآوری را در نظر می‌گیرد که پایه و اساس گسترش ابزارها و عوامل تعیین‌کننده کنترل در فضای اجتماعی-اکولوژیکی و اقتصادی کارآفرینی است. شاخص‌های حسابداری مدیریت، که به‌عنوان مبنایی برای ارزیابی یکپارچه از سطح فعالیت واحدهای تجاری در یک منطقه یا صنعت خاص، شامل سه بخش توسعه اجتماعی، زیست‌محیطی، اقتصادی می‌شوند.

ما و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی کیفی در رابطه با حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های کوچک و متوسط در کشورها و بازارهای نوظهور انجام دادند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که: (۱) مدیران ارشد شرکت‌های کوچک و متوسط درک درستی از حسابداری مدیریت استراتژیک ندارند. (۲) اگرچه مدیران ارشد مالی از حسابداری مدیریت استراتژیک آگاهی دارند، اما نمی‌توانند آن را به‌طور کامل در تصمیم‌گیری استراتژیک خود به‌کارگیرند. (۳) شرکت‌های کوچک و متوسط نیز دریافت‌اند که فرهنگ سازمانی برای یک شرکت برای دستیابی به اهداف استراتژیک بسیار مهم است، اما اهمیت دادن به آن و ایجاد آن بسیار دور از ذهن است. (۴) مدیران کل شرکت‌های کوچک و متوسط معتقدند که بخش عملیاتی هسته اصلی شرکت است و همه منابع باید برای رفع نیازهای آن‌ها اولویت‌بندی شود.

### روش تحقیق

تحقیق حاضر از نوع توصیفی تحلیلی است. در این مطالعه جامعه آماری شامل مدیران خبره صنعت پتروشیمی کل کشور

<sup>1</sup> Ojra

<sup>2</sup> Oyewo

می‌باشند. برای تعیین حجم نمونه از نرم‌افزار جی پاور استفاده شد. حجم نمونه در سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح خطای ۰,۰۵ درصد برابر با ۷۴ نفر می‌باشد. با توجه به اینکه محقق امکان استفاده بیش از ده درصد حجم نمونه را دارد حجم نمونه در این مطالعه ۸۰ نفر در نظر گرفته می‌شود که اطلاعات جمعیت شناختی آن در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱. تفکیک حجم نمونه

درصد فراوانی	فراوانی	پاسخ‌دهندگان	شرح
۱۷,۵	۱۴	زن	جنسیت
۸۲,۵٪	۶۶	مرد	
۱۵٪	۱۲	کارشناسی	تحصیلات
۳۸,۸٪	۳۱	کارشناسی ارشد	
۴۶,۳٪	۳۷	دکتری	
۴۳,۸٪	۳۵	بین ۵-۱ سال	سابقه کاری
۲۷,۵٪	۲۲	بین ۱۰-۶	
۱۲,۵٪	۱۰	بین ۱۵-۱۱	
۱۱,۳٪	۹	بین ۲۰-۱۶	
۵٪	۴	بالای ۲۰	
۲۱,۳٪	۱۷	۳۰-۳۵	سن
۴۳,۸٪	۳۵	۳۵-۴۰	
۲۷,۵٪	۲۲	۴۰-۴۵	
۷,۵٪	۶	بالای ۴۵	
٪۱۰۰	۸۰	جمع	

در این مطالعه از ابزار پرسشنامه استاندارد در سه مقیاس زیر استفاده می‌شود.

۱- رفتار کارآفرینانه با ۹ متغیر قابل‌سنجش

۲- فرهنگ سازمانی با ۸ متغیر قابل‌سنجش

۳- حسابداری مدیریت استراتژیک با ۹ متغیر قابل‌سنجش

نتایج شاخص آلفای کرونباخ نشان می‌دهد پایایی همه متغیرهای تحقیق موردقبول می‌باشد و نتایج مربوط به هریک از متغیرها در جدول زیر مشخص شده است.

جدول ۲. مقدار پایایی شاخص‌های تحقیق

متغیر	آلفای کرونباخ
رفتار کارآفرینانه	۰,۸۸۴
فرهنگ سازمانی	۰,۸۴۵
حسابداری مدیریت استراتژیک	۰,۷۲۸

بر مبنای مدل نظری تحقیق در این مطالعه از سه شاخص اصلی استفاده شده است که عبارت‌اند از رفتار کارآفرینانه، فرهنگ سازمانی، حسابداری مدیریت استراتژیک که شامل موارد زیر می‌باشد.

جدول ۳. کدبندی متغیرهای پژوهش

متغیر	سؤالات	کد نرم‌افزار
رفتار کارآفرینانه	۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶ و ۷ و ۸ و ۹	R
فرهنگ سازمانی	۱۰ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴ و ۱۵ و ۱۶ و ۱۷	F
حسابداری مدیریت استراتژیک	۱۸ و ۱۹ و ۲۰ و ۲۱ و ۲۲ و ۲۳ و ۲۴ و ۲۵ و ۲۶	H

### آزمون کفایت حجم نمونه

پیش از انجام مدل نظری و تست آن در نرم‌افزار در نمونه آماری نیازمند این هستیم که کفایت داده‌ها را برای ورود به نرم‌افزار بسنجیم برای این منظور از دو شاخص آزمون بارتلت که آزمون کرویت داده‌ها می‌باشد و نیز آزمون KMO که آزمون کفایت حد نمونه می‌باشد استفاده می‌شود. در جدول ۴ به این مهم پرداخته می‌شود. بر مبنای داده‌های جدول فوق باید گفته شود که مقدار KMO بالاتر از ۰,۶ می‌باشد که بر مبنای استاندارد لازم برای ورد داده قابل قبول می‌باشد. همچنین مقدار آزمون بارتلت بر مبنای مقدار SIG سنجیده می‌شود که این مقدار برابر با صفر می‌باشد. که نشان‌دهنده کرویت داده‌ها می‌باشد. بنابراین در این آزمون می‌توان به نتایج داده‌ها اطمینان حاصل کرد.

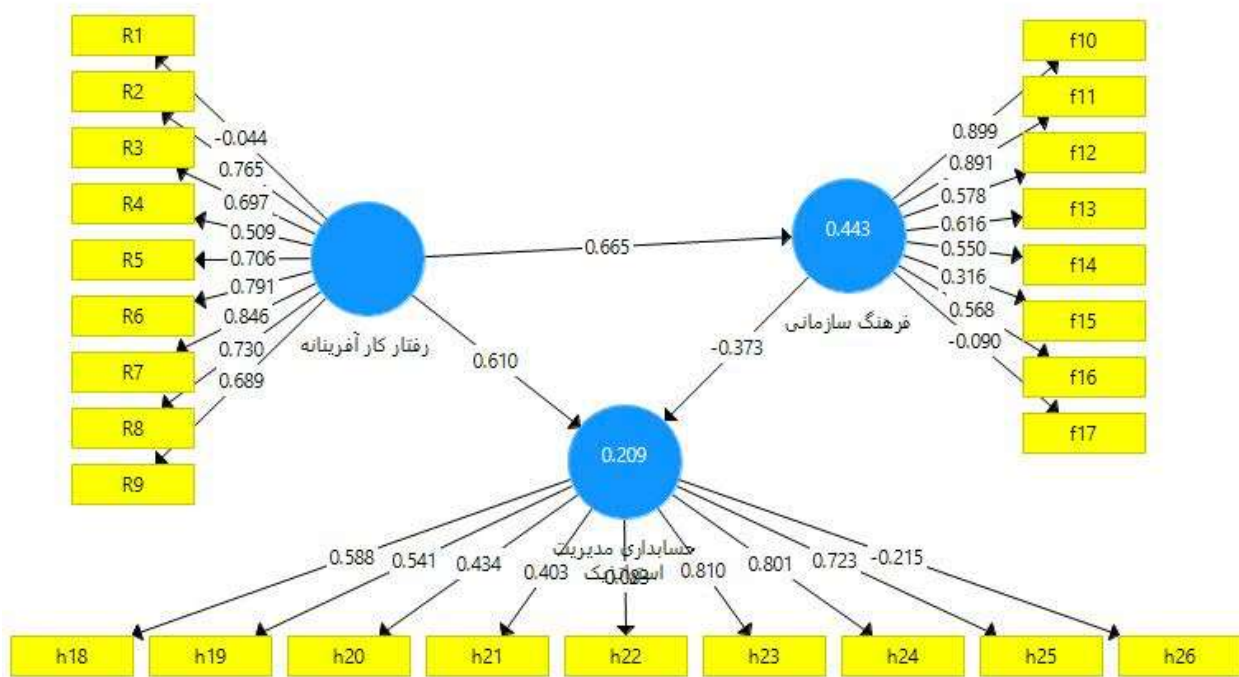
جدول ۴. آزمون کفایت داده‌ها

متغیر	KMO	آزمون بارتلت	sig
رفتار کارآفرینانه	۰,۸۱۱	۵۱۰,۱۳۹	۰
فرهنگ سازمانی	۰,۷۷۸	۲۸۳,۷۲۸	۰
حسابداری مدیریت استراتژیک	۰,۶۶۸	۲۳۸,۰۳۳	۰

۴-۷- ضریب بارهای عاملی

بار عاملی به معنای همبستگی سؤالات یک متغیر می‌باشد. در واقع این اولین و مهم‌ترین شاخص روایی یک پرسشنامه می‌باشد. بر اساس منابع معتبر مقدار قابل قبول در این شاخص باید بالاتر باشد. در صورت کمتر بودن این مقدار باید سؤال موردنظر از مجموعه مدل حذف گردد. نمودار ۱ بار عاملی هر یک از سؤالات را نشان می‌دهد.

8



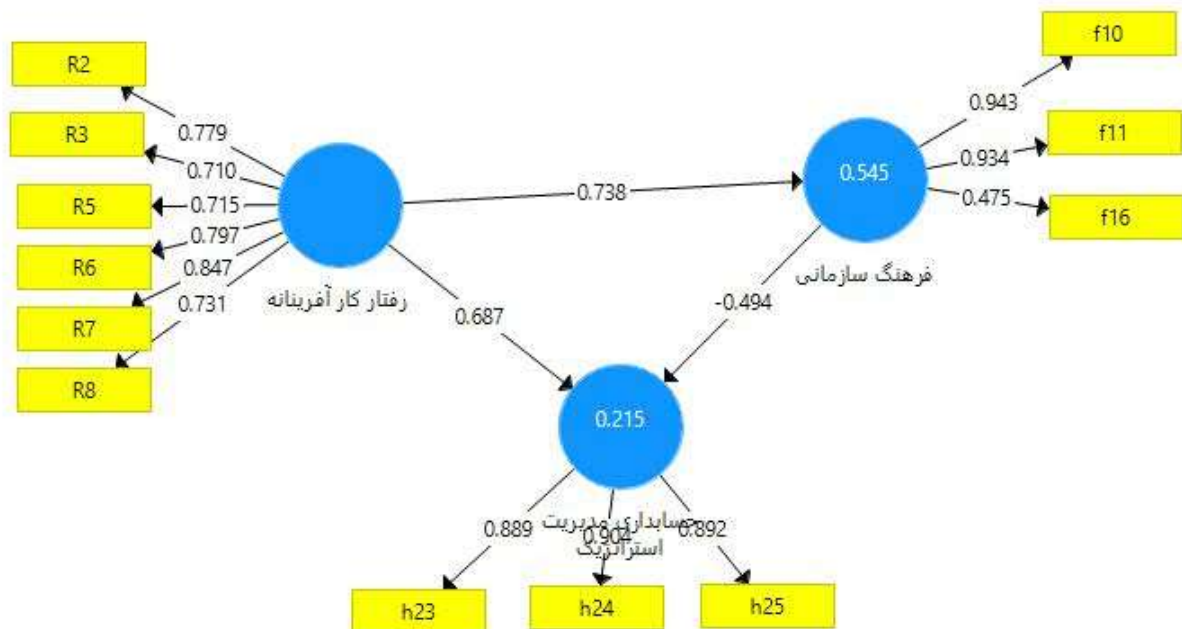
نمودار ۱. بار عاملی

با توجه به نمودار فوق می‌توان عنوان داشت که سؤالات

R1, R4, R9, F12, F13, F14, F15, F17, H18, H19, H20, H21, H22, H26

اصلاحی می‌پردازد.





نمودار ۲. مدل اصلاحی بار عاملی

9

روایی همگرا: میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

یکی از مهم‌ترین شاخص‌های روایی سنجی شاخص AVE یا شاخص واریانس استخراج شده می‌باشد. این شاخص در واقع نوعی ارزیابی مابین میانگین استخراجی هر شاخص با خودش می‌باشد. در واقع این شاخص به نوعی همگرایی سؤالات را با شاخص خودش نشان می‌دهد که هر چقدر مقدار آن بیشتر باشد برازش مدل بیشتر خواهد بود. مقدار قابل قبول در این شاخص بالاتر از ۰,۵ می‌باشد. جدول ۵ نشان‌دهنده مقدار این شاخص می‌باشد. با توجه به داده‌های جدول مشخص می‌گردد که این شاخص برای همه متغیرها دارای حد مناسب می‌باشد.

جدول ۵. روایی واگرا واریانس استخراجی

میانگین واریانس استخراج شده	سازه
۰,۸۰۱	رفتار کارآفرینانه
۰,۵۸۴	فرهنگ سازمانی
۰,۶۶۳	حسابداری مدیریت استراتژیک

پایایی سنتی: آلفای کرونباخ

مهم‌ترین شرط بررسی پرسشنامه همبستگی سؤالات یک متغیر با همان متغیر می‌باشد که به آن پایایی پرسشنامه یا شاخص آلفای کرونباخ گوید. با توجه به جدول ۶، می‌توان عنوان داشت که مقدار این شاخص در تمام متغیرها اندازه مطلوب خود را دارا می‌باشد. لازم به ذکر است که مقدار قابل قبول این شاخص بالاتر از ۰,۷ می‌باشد.

جدول ۶. آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ	سازه
۰,۸۸۰	رفتار کارآفرینانه
۰,۸۵۹	فرهنگ سازمانی
۰,۷۳۵	حسابداری مدیریت استراتژیک

10

پایایی ترکیبی: CR

این شاخص میزان همبستگی درونی هر شاخص را نشان می‌دهد. در واقع آنچه در اغلب مطالعات با عنوان روایی مشخص می‌شود با این شاخص سنجیده می‌شود. مقدار قابل قبول برای این شاخص بالاتر از ۰,۷ می‌باشد. با مطالعه جدول ۷، می‌توان به این نتیجه رسید که تمام شاخص‌ها در حد استاندارد خود می‌باشند.

جدول ۷. پایایی ترکیبی

CR	سازه
۰,۹۲۸	رفتار کارآفرینانه
۰,۸۶۸	فرهنگ سازمانی
۰,۹۰۳	حسابداری مدیریت استراتژیک

روایی واگرا: روش فورنل و لارکر

نسبت جذر AVE به همبستگی هر سؤالات را روایی واگرا گویند روشی که فورنل لارکر مطرح می‌نمایند. جدول ۸ به بررسی این آزمون می‌پردازد. لازم به ذکر است که مقدار موردنظر در هر شاخص باید بالاتر از سطر و ستون متناظر خود باشند. با توجه به داده‌های جدول فوق می‌توان عنوان کرد که شرط فورنل لارکر برای روایی واگرا در میان داده‌ها برقرار می‌باشد.

جدول ۸. روایی واگرا: روش فورنل لارکر

فرهنگ سازمانی	رفتار کارآفرینانه	حسابداری مدیریت استراتژیک	
		۰,۸۹۵	حسابداری مدیریت استراتژیک
	۰,۷۶۴	۰,۳۲۲	رفتار کارآفرینانه
۰,۸۱۴	۰,۷۳۸	۰,۰۱۳	فرهنگ سازمانی

معیار R<sup>2</sup> یا R Squares

شاخصی که میزان تأثیر متغیر مستقل بر وابسته را نشان می‌دهد شاخص R<sup>2</sup> می‌باشد. این شاخص میزان تبیین گری مستقل را نشان می‌دهد. بر مبنای داده‌های جدول ۹ که به بررسی این مقدار می‌پردازد می‌توان بیان داشت که میزان تبیین گری شاخص متغیر مستقل قابل قبول می‌باشد.

جدول ۹. برازش مدل شاخص R<sup>2</sup>

	R Square	R Square Adjusted
حسابداری مدیریت	۰,۲۱۵	۰,۱۹۵
فرهنگ سازمانی	۰,۵۴۵	۰,۵۳۹

معیار Q<sup>2</sup>

بهترین شاخص برای برازش مدل شاخص Q<sup>2</sup> می‌باشد. در این میان سه مقدار ۰,۰۲ و ۰,۱۵ و ۰,۳۵ را تعیین می‌توان کرد که به ترتیب قدرت پیش‌بینی مدل با قدرت ضعیف، متوسط و زیاد را بیان می‌کند. جدول ۱۰ به میزان مقادیر این آزمون می‌پردازد. بر مبنای داده‌های جدول فوق می‌توان عنوان داشت که مقدار برازش مدل از سطح متوسط بالاتر می‌باشد.

جدول ۱۰. بررسی مقدار Q<sup>2</sup> در مورد متغیرهای درون‌زای پژوهش

معیار Q <sup>2</sup>	سازه
۰,۱۲۷	حسابداری مدیریت
۰,۳۲۳	فرهنگ سازمانی

معیار GOF

یکی از آزمون‌های مهم به‌منظور برازش مدل که می‌تواند جایگزین آزمون‌های برازش در مدل‌های ساختاری دیگر باشد. مقادیر این شاخص برابر با ۰,۰۱، ۰,۲۵، ۰,۳۶ یا مقادیر ضعیف، متوسط و قوی می‌باشد. برای مدل اندازه‌گیری این مقدار برابر با ۰,۲۵۶ که مقدار آن نشانگر بالا بودن سطح برازش مدل می‌باشد.

نتایج فرضیه‌ها و تحلیل مسیر

برای بررسی رابطه علی بین متغیرهای مستقل و وابسته و تأیید کل مدل از روش تحلیل مسیر استفاده شده است. تحلیل مسیر در این پژوهش با استفاده از نرم افزار اسمارت PLS انجام شده است. جدول زیر ضریب معناداری و نتایج فرضیه‌های مطرح شده را به طور خلاصه نشان می‌دهد.

جدول ۱۱. نتایج فرضیه‌ها

فرضیه‌ها	ضریب مسیر	آماره T	سطح معناداری	نتیجه
فرضیه اصلی				
نقش میانجی فرهنگ سازمانی تأثیر مثبت و معناداری در رابطه رفتار کارآفرینانه و حسابداری مدیریت استراتژیک دارد.	۰,۴۱	۷,۷۸	۹۸٪	تأیید
فرضیات فرعی				
رفتار کارآفرینانه بر حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر معنادار دارد.	۰,۶۸۷	۴,۱۸۴	۹۹٪	تأیید
رفتار کارآفرینانه بر فرهنگ سازمانی تأثیر معناداری دارد.	۰,۷۳۸	۱۱۲,۸۶۹	۹۹٪	تأیید
فرهنگ سازمانی بر حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر معناداری دارد.	۰,۴۹۴	۲۰,۸۳۹	۹۵٪	تأیید

12

### بحث و نتیجه‌گیری

در فرضیه اصلی پژوهش ادعا شده بود که نقش میانجی فرهنگ سازمانی تأثیر مثبت و معناداری در رابطه رفتار فرهنگ سازمانی دارد که تجزیه تحلیل آماری بین این دو نشان می‌دهد با توجه به جدول ۱۱، عدد معنی‌داری مسیر مابین دو متغیر بزرگ‌تر از ۱,۹۶ می‌باشد، از این رو این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. از طرفی چون عدد معنی‌داری به دست آمده مثبت می‌باشد این اثر مستقیم می‌باشد.

در فرضیه فرعی اول پژوهش ادعا شده بود که رفتار کارآفرینانه بر حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر دارد که تجزیه تحلیل آماری بین این دو نشان می‌دهد عدد معنی‌داری مسیر مابین دو متغیر بزرگ‌تر از ۱,۹۶ می‌باشد، از این رو این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. از طرفی چون عدد معنی‌داری به دست آمده مثبت می‌باشد این اثر مستقیم می‌باشد.

در فرضیه فرعی دوم پژوهش ادعا شده بود که رفتار کارآفرینانه بر فرهنگ سازمانی تأثیر دارد که تجزیه تحلیل آماری بین این دو نشان می‌دهد عدد معنی‌داری مسیر مابین دو متغیر بزرگ‌تر از ۱,۹۶ می‌باشد، از این رو این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. از طرفی چون عدد معنی‌داری به دست آمده مثبت می‌باشد این اثر مستقیم می‌باشد. نتایج به دست آمده در این تحقیق با نتایج تحقیق شعبان و همکاران (۲۰۲۲) همخوانی دارد. آن‌ها نیز در تحقیق خود دریافتند که بین رفتار کارآفرینانه و فرهنگ سازمانی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

در فرضیه فرعی سوم پژوهش ادعا شده بود که فرهنگ سازمانی بر حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر دارد که تجزیه تحلیل آماری

بین این دو نشان می‌دهد عدد معنی‌داری مسیر مابین دو متغیر بزرگ‌تر از ۱,۹۶ می‌باشد، از این رو این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. از طرفی چون عدد معنی‌داری به دست آمده مثبت می‌باشد این اثر مستقیم می‌باشد. نتایج این تحقیق در رابطه با تأثیر فرهنگ سازمانی بر حسابداری مدیریت استراتژیک با نتایج تحقیق شیخعلی شاهی و نخعی (۱۴۰۰) همخوانی دارد.

رفتار کارآفرینانه می‌تواند تأثیرات قابل توجهی بر حسابداری مدیریت استراتژیک داشته باشد. این تأثیرات به نحوی هستند که می‌توانند به بهبود عملکرد سازمان، افزایش انعطاف‌پذیری و نوآوری در فرآیندهای مدیریتی و استراتژیک کمک کنند. نوآوری در فرآیندهای حسابداری. رفتار کارآفرینانه با تشویق نوآوری، می‌تواند به توسعه و بهبود روش‌ها و ابزارهای جدید در حسابداری مدیریت استراتژیک منجر شود. کارآفرینان با دیدگاه استراتژیک و توجه به تغییرات بازار، می‌توانند به بهبود فرآیندهای پیش‌بینی و برنامه‌ریزی در حسابداری مدیریت کمک کنند. رفتار کارآفرینانه با پذیرش و مدیریت ریسک‌های نوآورانه، می‌تواند به بهبود مدیریت ریسک در حسابداری مدیریت استراتژیک منجر شود. انعطاف‌پذیری ناشی از رفتار کارآفرینانه می‌تواند به سازگاری سریع‌تر سازمان با تغییرات محیطی کمک کند. کارآفرینان با تمرکز بر ایجاد ارزش جدید، می‌توانند به حسابداری مدیریت استراتژیک کمک کنند تا به‌جای تمرکز صرف بر هزینه‌ها و درآمدها، به ارزش‌آفرینی بلندمدت توجه کند. فرهنگ کارآفرینانه می‌تواند همکاری و ارتباطات درون‌سازمانی را تقویت کند که این موضوع می‌تواند به بهبود فرآیندهای حسابداری مدیریت استراتژیک منجر شود.

13

حسابداری مدیریت استراتژیک با تأکید بر نقش فرهنگ سازمانی می‌تواند تأثیرات قابل توجهی در بهبود عملکرد و پایداری سازمان‌ها داشته باشد. فرهنگ سازمانی به مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، آداب و رسوم و رفتارهایی اطلاق می‌شود که در یک سازمان وجود دارند و بر نحوه عملکرد کارکنان و مدیران تأثیر می‌گذارد. فرهنگ سازمانی نقش مهمی در تعیین و پیاده‌سازی استراتژی‌های مالی و مدیریتی دارد. هماهنگی بین استراتژی‌ها و فرهنگ سازمانی می‌تواند منجر به اجرای مؤثرتر برنامه‌ها و دستیابی به اهداف استراتژیک شود. فرهنگ سازمانی می‌تواند همکاری و ارتباطات بین واحدهای مختلف سازمان را تقویت کند. این تعاملات می‌توانند به بهبود فرآیندهای حسابداری مدیریت استراتژیک و تسهیل در تبادل اطلاعات کمک کنند. فرهنگ سازمانی می‌تواند نگرش و رفتار سازمان در قبال ریسک را شکل دهد. سازمان‌هایی که فرهنگ پذیرش ریسک دارند، ممکن است در حسابداری مدیریت استراتژیک خود از روش‌های نوآورانه و پیشرفته‌تری برای مدیریت ریسک استفاده کنند. فرهنگ سازمانی که بر بهبود مستمر تأکید دارد، می‌تواند به بهبود فرآیندهای حسابداری مدیریت استراتژیک و افزایش کارایی و اثربخشی آن‌ها کمک کند. فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و اعتماد می‌تواند به ایجاد سیستم‌های حسابداری مدیریت استراتژیک که اطلاعات دقیق و قابل اعتماد ارائه می‌دهند، کمک کند. این موضوع می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری‌های استراتژیک منجر شود.

#### منابع

شیخعلی شاهی، سمیه؛ نخعی، کریم. (۱۴۰۰). حسابداری مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک: نقش فرهنگ سازمانی و سیستم‌های اطلاعاتی. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۵(۱۷)، ۳۷-۲۴.

- Ax, C. and Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34 (March), 59-74.
- Baird, K., Su, S. and Tung, A. (2018). Organizational culture and environmental activity management. *Business Strategy and the Environment*, 27 (3), 403-414.
- Ditkaew, K. (2023). Strategic Management Accounting on Competitive Advantage. *International Journal of Asian Business and Information Management (IJABIM)*, 14(1), 1-17.
- Dixon, R. and Smith, D. R. (1993). Strategic management accounting. *Omega*, 21 (6), 605-618.
- Duci, E. (2021). The relationship between management accounting, strategic management accounting and strategic cost management. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(5), 376-389.
- Eddleston, K. A., Kellermanns, F. W., & Zellweger, T. M. (2012). Exploring the entrepreneurial behavior of family firms: Does the stewardship perspective explain differences?. *Entrepreneurship theory and practice*, 36(2), 347-367.
- Gieure, C., del Mar Benavides-Espinosa, M., & Roig-Dobón, S. (2020). The entrepreneurial process: The link between intentions and behavior. *Journal of Business Research*, 112, 541-548.
- 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.
- Hinteregger, C., Baldegger, U., & Durst, S. (2022). Exploring the Link Between Strategic Human Resource Management, Organizational Culture, and Corporate Entrepreneurship. *mrev management revue*, 33(2), 135-160.
- Khoshmaram, M., Shiri, N., Shinnar, R. S., & Savari, M. (2020). Environmental support and entrepreneurial behavior among Iranian farmers: The mediating roles of social and human capital. *Journal of Small Business Management*, 58(5), 1064-1088.
- Ma, L., Chen, X., Zhou, J., & Aldieri, L. (2022). Strategic management accounting in small and medium-sized enterprises in emerging countries and markets: A case study from China. *Economies*, 10(4), 74.
- Ma, X., Rui, Z., & Zhong, G. (2023). How large entrepreneurial-oriented companies breed innovation: the roles of interdepartmental collaboration and organizational culture. *Chinese Management Studies*, 17(1), 64-88.

- Mokhnenko, A., Sakun, A., Perevozova, I., Kartashova, O., & Prystemskyi, O. (2021). Innovative Paradigm of Management Accounting and Development of Controlling in the Entrepreneurship. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(4),
- Momeni, R., Ghadim, M. R. K., & Adab, H. (2022). Designing the thematic network of individual factors influencing on organizational entrepreneurial behaviors with opportunity recognition approach. *Tobacco Regulatory Science (TRS)*, 3213-3230.
- Nik Abdullah, N. H., Krishnan, S., Mohd Zakaria, A. A., & Morris, G. (2022). Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2093488.
- Ojra, J., Opute, A. P., & Alsolmi, M. M. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. *Future Business Journal*, 7(1), 64.
- O'Reilly, C. A. & Chatman, J. A. (1996). Culture as social control: Corporations, cults, and commitment. *Research in Organizational Behavior*, 18, 157-200.
- Oyewo, B. (2022). Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(5), 921-949.
- Pidduck, R. J., Clark, D. R., & Lumpkin, G. T. (2023). Entrepreneurial mindset: Dispositional beliefs, opportunity beliefs, and entrepreneurial behavior. *Journal of Small Business Management*, 61(1), 45-79.
- Rahmiyanti, F., Pratiwi, R. A., Yuningrum, H., & Muyassarrah, M. (2020). The effects of accounting knowledge, entrepreneurial traits, and subjective norms on the use of accounting information in investment decision making (case study on MSME actors in Gunungkidul Regency). *Journal of Islamic Accounting and Finance Research*, 2(2).
- Santos, S. C., Neumeyer, X., Caetano, A., & Liñán, F. (2021). Understanding how and when personal values foster entrepreneurial behavior: A humane perspective. *Journal of Small Business Management*, 59(3), 373-396.
- Segaf, S. (2023). Exploring perceptions and elements of entrepreneurial behavior in pesantren: understanding fundamental concepts of Entrepreneurial Behavior. *Al-Tanzim: Jurnal Manajemen Pendidikan Islam*, 7(3), 962-972.
- Shaaban, S., Khani, M. R. M., Alizade, A., Mirhajian, Z., Momeni, Z., & Rafiei, S. (2022). Impact of Organizational Culture on Entrepreneurial Behavior with the Mediating Role of Social Capital: Path Analysis. *Evidence Based Health Policy, Management and Economics*.
- Shank, J. K. (1989). Strategic cost management: New wine, or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1 (Fall), 47-64.
- Simmonds, K. (1981), Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59 (4), 26-30.

- Wang, Y., Zhou, H., Zhang, Y., & Sun, X. (2022). Role of entrepreneurial behavior in achieving sustainable digital economy. *Frontiers in Public Health*, 10, 829289.
- Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasser, A. and Alam, A. (2019). The diffusion of management accounting innovations in dependent (subsidiary) organizations and MNCs. *The International Journal of Accounting*, 54 (1), 1-42.
- Yi, G. (2021). From green entrepreneurial intentions to green entrepreneurial behaviors: The role of university entrepreneurial support and external institutional support. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 17(2), 963-979.
- Zahra, S. A., Rawhouser, H. N., Bhawe, N., Neubaum, D. O., & Hayton, J. C. (2008). Globalization of social entrepreneurship opportunities. *Strategic Entrepreneurship Journal*, 2(2), 117-131.
- Zeb, A., Akbar, F., Hussain, K., Safi, A., Rabnawaz, M., & Zeb, F. (2021). The competing value framework model of organizational culture, innovation and performance. *Business process management journal*, 27(2), 658-683.