

نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی

(مطالعه موردی : هتل های ۵ ستاره شهر تهران)

عزیز گرد*، آیت اله یعقوبی[□]، علی اصغر صالحی[□]

۱. استادیار حسابداری دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور، تهران غرب، ایران

۳. مربی دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

چکیده

در این پژوهش، ما ادعا می کنیم که برای افزایش رقابت و عملکرد، هتل ها باید خط مشی ها و رویه های داخلی مانند حسابداری مدیریت استراتژیک که با استراتژی های کسب و کارشان سازگار است و برای تغییر نیازهای رقابتی مورد توجه قرار می گیرند را توسعه دهند و پیاده سازی کنند. در پژوهش حاضر به منظور بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی در هتل های پنج ستاره شهر تهران، با توجه به محدودیتهای موجود از نظر اطلاعات، از روش پرسشنامه و میدانی توأماً و با استفاده از اطلاعات موجود و مصاحبه با مدیران و حسابداران در هتل های پنج ستاره شهر تهران پرداخته شد. در این تحقیق، جامعه آماری شامل ۲۰ هتل پنج ستاره شهر تهران می باشد که از بین این جامعه آماری، تعداد ۶۰ نفر به عنوان نمونه آماری به صورت تصادفی و قابل دسترس انتخاب شده است و از روشهای آماری با استفاده از نرم افزار SPSS برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده می گردد. یافته ها نشان داد اثر استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار، یکی از عوامل تعیین کننده مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و اثر واسطه ای حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری هتل بر ارتباط میان استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل و عملکرد مالی هتل می باشند. و با توجه به یافته های تحقیق، تمام فرضیه های تحقیق مورد تایید قرار گرفت.

کلید واژه ها : حسابداری مدیریت استراتژیک، حسابداری مشتری، حسابداری رقابتی، جهت گیری

بازار، عملکرد مشتری، عملکرد مالی .

مقدمه

محققان اظهار داشته‌اند که برای افزایش رقابت و عملکرد، هتل‌ها باید سیاست‌ها و شیوه‌هایی که با استراتژی‌های کسب‌وکار آن‌ها سازگاری دارد را توسعه دهند و پیاده‌سازی کنند، و آن‌ها را برای نیازهای رقابتی در نظرگیرند (ترسی و همکاران، ۲۰۰۸). هرچند در مطالعات اخیر اندازه هتل (پاولاتوس، ۲۰۱۵) و استراتژی‌های کسب‌وکار (مک مانوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس، ۲۰۱۵) به‌عنوان پیش‌سازهای بالقوه حسابداری مدیریت استراتژیک هتل (حسابداری مدیریت استراتژیک)، تأثیر مثبت و بالقوه استراتژی کسب‌وکار جهت‌گیری بازار هتل (مک مانوس، ۲۰۱۳؛ وانگ و همکاران، ۲۰۱۲) و مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک (مک مانوس، ۲۰۱۳) بر مشتری هتل و عملکرد مالی نشان داده شده‌اند، کمبود شواهد تجربی منعکس‌کننده این اثرات می‌باشند (به کارلسونوال و همکاران، ۲۰۱۵ مراجعه کنید). از این‌رو، هدف این مطالعه بررسی عوامل تعیین‌کننده مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و تأثیر آن بر مشتری هتل و عملکرد مالی می‌باشد. هتل‌ها به شیوه‌های بررسی مدیریت هتل توجه خاصی دارند (السوبا و همکاران، ۲۰۱۵؛ اندرسون و گیلدینگ، ۲۰۰۶؛ مک مانوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس و پاگیوس، ۲۰۰۹a، ۲۰۰۹b). این مطالعه بر اساس بررسی احتمال کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) در میان شرکت‌های بزرگ اسلوونیایی قرار دارد، اما از برخی جهات متمایز است. اول، این مطالعه بر یک صنعت خاص، یعنی صنعت هتل متمرکز است. صنایعی که شامل درجه بالایی از رقابت هستند، با حسابداری مدیریت استراتژیک تناسب بیشتری دارند (کادز و گیلدینگ، ۲۰۰۸) و صنعت هتل شامل درجه بالایی از رقابت است (میا و پاتیار، ۲۰۰۱). دوم، درحالی‌که در مطالعات هتل سطح شرکت (به‌عنوان مثال، کالیر و گرگوری، ۱۹۹۵) کاربرد فزاینده حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار گرفته است، در سطح هتل استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک زیاد نیست، حتی اگر مدیران هتل قصد داشته باشند بیش‌تر از حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده کنند (پاولاتوس و پاگیوس، ۲۰۰۹a). سوم، استراتژی‌های سطح

شرکت (انز ، ۲۰۱۰ ؛ هودری و استرومن، ۲۰۱۴) و سیستم های کنترل مدیریت گروه های هتل معمولاً در سطح هتل اصلاح می شوند. در اینجا، نمونه ای متشکل از ۲۰ هتل برای بررسی عوامل تعیین کننده کلیدی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک و تأثیر آن بر مشتری هتل و عملکرد مالی مورد استفاده قرار می گیرد. نتایج به دست آمده نشان دهنده کاربرد استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل به عنوان یکی از عوامل تعیین کننده کلیدی مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل می باشند و تأثیر واسطه ای مزیت حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری را بر ارتباط میان مزیت استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل و عملکرد مالی منعکس می کنند.

مبانی نظری تحقیق

نظریه احتمال: سیستم های کنترل مدیریت، استراتژی و عملکرد

اصل اساسی نظریه احتمال این است که یک طراحی ساختار بهینه متناسب با استراتژی معینی وجود دارد که موجب عملکرد بهینه می شود (گردین و گرو ، ۲۰۰۴). روابط میان سیستم های کنترل مدیریت و استراتژی یکی از نکات مهم پژوهش نظریه احتمال می باشد (لانگفیلد- اسمیت ، ۲۰۰۸). اعتقاد بر این است که سیستم های کنترل مدیریت باید متناسب با پشتیبانی استراتژی کسب و کار برای افزایش رقابت و عملکرد طراحی شوند (ویدنر، ۲۰۰۴). سیستم های کنترل مدیریت به منظور ارائه به مدیران یک شرکت برای کمک به تصمیم گیری، طراحی شده اند (سیمونز ، ۱۹۹۵). در حالی که سیستم های کنترل مدیریت گروه های هتل سطح شرکت معمولاً در سطح هتل دوباره تولید می شوند، به فرآیند بومی سازی تمایل دارند. همان طور که کراز ، ساپنز و ماجر (۲۰۱۱، ص ۴۱۲) توضیح داده اند، مدیران هتل با مشارکت انواع فعالیت های غیریکنواخت که تمایز محل از جهان را امکان پذیر می سازند و منجر به غلبه بر تمایلات یکسان سازی جهانی شدن می شوند، می توانند از سیستم جهانی استفاده کنند، برومویچ در سال های ۱۹۹۰، ۱۹۸۸ و ۱۹۹۲ تا حدی ابعاد گوناگون حسابداری مدیریت استراتژیک را به نمایش گذاشت. گرچه ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک تاکنون رشد زیادی داشته اند، اما هنوز هم درباره معنای دقیق حسابداری مدیریت استراتژیک توافق و اجماع محدودی وجود دارد.

بیشتر مقالات بصورت مفهومی بوده و تعداد اندکی از آنها بصورت پژوهشی و تجربی دقیقاً به موضوع ، حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته اند (زندى و شوم، ۱۹۹۹).

زندى و شوم (۱۹۹۹) در پژوهش خود ۲۲ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را در کشورهای امریکای لاتین مورد آزمایش قرار دادند.

گولدينگ و همکاران (۲۰۰۰) در پژوهش خود ۱۲ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را شناسایی نموده و آزمودند، کراونز و گولدينگ (۲۰۰۱) سه تکنیک رابه آن افزودند و مجدداً مورد آزمون قرار دادند. کادز و گولدينگ (۲۰۰۷) پس از بررسی تکنیک های بکار گرفته شده توسط پژوهش های پیشین ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را برگزیده و دسته بندی نمودند که در پژوهش حاضر نیز بخاطر پشتوانه قوی و کامل بودن، از همین تکنیک ها استفاده خواهد شد.

حسابداری مدیریت استراتژیک

از آنجایی که کنترل مدیریت معمولاً شامل سنجش گسترده می شود، با حسابداری در ارتباط است و به آن نیاز دارد (ماکیاریلو و کربی ، ۱۹۹۴) ، و حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان بخشی از سیستم کنترل مدیریت یک شرکت به شمار می رود (نیکسون و برنز، ۲۰۱۲). حسابداری مدیریت استراتژیک از شکست تکنیک های حسابداری مدیریت سنتی و به منظور ارائه اطلاعات کافی برای نظارت خارجی مشتریان و رقیبان توسط مدیران تکامل یافته است (گیلدينگ و همکاران ، ۲۰۰۰) . حسابداری مدیریت استراتژیک برای آینده نگری طولانی مدت و تمرکز استراتژیک ارائه شده (گیلدينگ و همکاران، ۲۰۰۰) و شامل بررسی مشتری، ارزیابی ویژگی و استراتژیک، بررسی رقیب، تعیین معیار ، سنجش عملکرد یکپارچه، قیمت گذاری استراتژیک و تصمیم گیری می شود (کادز و گیلدينگ، ۲۰۰۸) . در حالی که هیچ تعریف واحدی از حسابداری مدیریت استراتژیک وجود ندارد (نیکسون و برنز ، ۲۰۱۲) ، سیموندز (۱۹۸۱) برای اولین بار از عبارت حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده کرد که به عنوان "شرط و تجزیه و تحلیل داده های حسابداری مدیریت در مورد یک کسب و کار و رقبای آن" برای استفاده در توسعه و نظارت استراتژی کسب و کار تعیین شد (ص ۲۶) ؛ بنابراین یک ارتباط میان استراتژی و حسابداری مدیریت

استراتژیک کشف شده است. وارد (۱۹۹۳، ص ۳۶) حسابداری مدیریت استراتژیک را به عنوان رویکردی برای حسابداری مدیریت تعریف کرده است که به وضوح نشان دهنده مسائل و نگرانی های استراتژیک می باشد. حسابداری مدیریت استراتژیک حسابداری را در چارچوب گسترده تری قرار می دهد که در آن اطلاعات مالی برای توسعه استراتژی های برتر به عنوان ابزاری برای دستیابی به مزیت رقابتی پایدار مورد استفاده قرار می گیرند. از این رو، وارد (۱۹۹۳) اظهار داشته است که حسابداری مدیریت استراتژیک با استراتژی و عملکرد مرتبط است. شکافی که در این مطالعه مورد بررسی قرار می گیرد، نشأت گرفته از ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و تکنیک های گسترده آن می باشد. در واقع تعداد نشریات مرتبط با ادبیات حرفه ای و دانشگاهی که در آن ها حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار می گیرد، نزدیک به هزاران نشریه است (لانگفیلد- اسمیت، ۲۰۰۸، ص ۲۱۳). با این حال، و با وجود روابط تعریفی حسابداری مدیریت استراتژیک (به عنوان مثال، وارد ۱۹۹۳)، تحقیقاتی که به بررسی روابط میان استراتژی های کسب و کار، کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد می پردازند، به طور نسبی نادیده گرفته می شوند (به کارلسون - والت، ۲۰۱۵، مراجعه کنید). با این حال، این نوع پژوهش ضروری است، زیرا با وجود مزایای بالقوه حسابداری مدیریت استراتژیک، نتایج مطالعات انجام شده در صنایع متعدد نشان می دهند که استفاده کارشناسان از حسابداری مدیریت استراتژیک نسبتاً محدود است (لانگفیلد- اسمیت، ۲۰۰۸). پیاده سازی حسابداری مدیریت استراتژیک مستلزم تمرکز بر محیط خارجی است (شیلدز و یانگ، ۱۹۸۹) و این خطرناک تر از کاربرد حسابداری مدیریت سنتی در نظر گرفته شده است (اینگرام و باوم، ۱۹۹۷). این موضوع موجب مطرح شدن این پرسش شده است که "آیا حسابداری مدیریت استراتژیک ساخته و پرداخته تخیلات علمی است؟" (لورد، ۱۹۹۶، ص ۳۴۶). در صورتی که تحقیقات نشان دهنده شرایطی باشند که در آن کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک باعث بهبود رقابت و عملکرد مالی سازمان ها شود، این نوع نگرانی ها از بین خواهند رفت. مطالعه حاضر بر اساس پژوهش

قبل از کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) قرار دارد که از نظریه احتمال برای بررسی تأثیر انتخاب های استراتژیک، جهت گیری بازار، و اندازه شرکت بر کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک توسط شرکت های بزرگ اسلوونیایی و همچنین تأثیر واسطه ای کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک بر اثر انتخاب های استراتژیک، جهت گیری بازار و اندازه شرکت بر عملکرد مالی شرکت استفاده شده است. در مطالعه دیگری که توسط کادز و گیلدینگ (۲۰۱۲) در این زمینه انجام شده است، از نظریه تنظیم برای بررسی اثربخشی نمونه های مختلف تنظیم استراتژی و حسابداری مدیریت استراتژیک و ارزیابی چگونگی تسهیل عملکرد توسط تراز افقی و عمودی حسابداری مدیریت استراتژیک همراه با استراتژی استفاده شده است. با این حال، نظریه تنظیم برای استفاده در این مطالعه نامناسب است، زیرا: (۱) دارای مشکلی است که به موجب آن احتمالات متضاد باعث دشوار شدن تفسیر و ایجاد نظریه می شوند؛ (۲) به ارائه بینشی که با توجه به آن شیوه های حسابداری، عملکرد را به طور مثبت تحت تأثیر قرار دهند، کمک نمی کند؛ و (۳) بررسی همزمان تناسب های متعدد مانع استفاده از روش های آماری دقیق، مانند مدل سازی رگرسیون یا معادله ساختاری می شود (به کادز و گیلدینگ، ۲۰۱۲ مراجعه کنید).

استراتژی های کسب و کار متمرکز مرتبط با مشتری هتل

در صنعت هتل، بقای طولانی مدت هتل معمولاً به ظرفیت آن برای تغییر مؤثر و آسان نیازها و انتظارات مشتریان خود بستگی دارد (سین و همکاران، ۲۰۰۵). از این رو، هتل معمولاً استراتژی های کسب و کار متمرکز مشتریان را دنبال می کند (پیزام و الیس، ۱۹۹۹). مدیران هتل معمولاً در تناسب استراتژی کسب و کار هتل خود با نیازهای موجود از استقلال زیادی برخوردارند (هودری و استرومن، ۲۰۱۴) و این خودمختاری ممکن است باعث بهبود عملکرد هتل شود (هودریت و همکاران، ۲۰۱۷). به عنوان مثال، انتخاب استراتژی رقابتی و تاکتیک های خاصی که برای استفاده از آن مورد نیاز می باشند، یکی از مسئولیت های استراتژیک اصلی مدیران هتل است (انز، ۲۰۱۰). اگرچه چندین طبقه بندی کلی از استراتژی های کسب و کار متمرکز مشتری توسعه یافته اند، اما این مطالعه بر جهت گیری بازار و استراتژی های کسب و کار برتر متمرکز است.

استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار

جهت گیری بازار شامل فلسفه متمایزی از کسب و کار است که مشتری را در مرکز تفکر استراتژیک و عملیاتی یک سازمان قرار می دهد (داشپاند و همکاران، ۱۹۹۳). با توجه به روکرت (۱۹۹۲)، درجه جهت گیری بازار در یک واحد کسب و کار، عبارت است از: (۱) میزان دستیابی و استفاده از اطلاعات مشتریان توسط آن واحد کسب و کار، (۲) توسعه یک استراتژی توسط آن واحد کسب و کار برای برآورده شدن نیازهای مشتریان؛ و (۳) پیاده سازی استراتژی توسط واحد کسب و کار با پاسخگویی به نیازها و خواسته های مشتریان. استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار می تواند برای ایجاد ارزش بالاتر مشتری و افزایش رقابت مورد استفاده قرار گیرد (کهلی و جاورسکی، ۱۹۹۰).

استراتژی کسب و کار برتر با کیفیت بالاتر

کیفیت در رشته های مختلف به صورت متفاوت تعریف شده است، اما در این مورد دو فرض اساسی وجود دارد؛ کاهش تنوع در فرآیندها و جریان های عملیاتی، و تعهد سازمانی برای پیشرفت مستمر در ارائه کیفیت دریافت شده توسط مشتری (اولیور، ۲۰۰۹). در صنعت خدمات، کیفیت بر ویژگی های منحصر به فردی مانند نامحسوس بودن، تفکیک ناپذیری و غیریکنواختی متمرکز است (پاراسورامان و همکاران، ۱۹۸۵). به عنوان مثال، برای پیاده سازی موفق یک استراتژی کسب و کار برتر و با کیفیت، هتل باید به منظور برآورده کردن انتظارات مشتریان با ارائه کیفیت بالا و امکانات و خدمات منحصر به فرد، پیشرفت مستمر از طریق تعهد به تولید محصولات و خدمات با کیفیت، و چشم انداز سیستمی که به همکاری سیستم های هتل برای پشتیبانی از کیفیت بالا کمک می کند، به مدیریت استراتژیک (دمینگ، ۲۰۰۰) در حیطه تمرکز مشتری متعهد باشد (سیتکین و همکاران، ۱۹۹۴).

جهت گیری بازار و استراتژی های کسب و کار با کیفیت

جهت گیری بازار و استراتژی های کسب و کار با کیفیت در این مطالعه مورد توجه قرار گرفته اند، زیرا این دو عامل هم پوشانی دارند، شباهت های زیادی دارند (سیتیما لاکورن و هارت، ۲۰۰۴)، یکدیگر را تقویت می کنند (مالهوترا و همکاران، ۲۰۱۲)، و برای افزایش رضایت مشتری ممکن است به همبستگی نیاز داشته باشند (کاتلر و کلر، ۲۰۱۲). با این حال، جهت گیری بازار و استراتژی های کسب و کار با کیفیت ممکن است نشان دهنده روش های مجزایی برای افزایش رقابت و عملکرد مشتری هتل ها باشند (همپایایی)، زیرا با وجود ارتباط مفهومی، در عمل ارتباط آن ها تا حدی منفصل به نظر می رسد.

مشتری و عملکرد مالی

استفاده از معیارهای عملکرد مالی به تنهایی احتمالاً کافی نیست، زیرا این معیارها شامل چشم انداز مشتریان از

عملکرد نمی شوند (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). در مطالعاتی که برای صنایع مختلف انجام شده اند، یک ارتباط مثبت میان رضایت سطح سازمان مشتری و عملکرد مالی مشاهده شده است (به عنوان مثال، فورنل و همکاران، ۲۰۰۶). علاوه بر این، عملکرد مشتری با استراتژی کسب و کار در ارتباط قرار دارد، زیرا سازمان ها برای ارائه ارزش به ذینفعان و مشتریان خود تلاش می کنند (فرانکو سانتوز و همکاران، ۲۰۱۲). در حالی که سنجش عملکرد مشتری به عنوان یکی از مسائل نوظهور در زمینه مدیریت و سنجش عملکرد سازمانی در نظر گرفته شده است (السوبا، ۲۰۱۵)، در رابطه با ترکیب این معیارها و ارتباط آن ها با عملکرد مالی سازمانی با کمبود تحقیق روبه رو هستیم (فرانکو سانتوز و همکاران، ۲۰۱۲). یک تعریف موجود این است که عملکرد مشتری با تکرار مشتریان در ارتباط است (اما محدود به آن نیست)، و بر اساس بررسی های مشتری، و درصد سهم بازار دسته بندی می شود (ابو قاسم و مینایی، ۲۰۰۹). در صنعت مهمان نوازی، معیارهای عملکرد مشتری شامل میزان رضایت مشتری (انز و وی، ۲۰۱۶؛ پیزام و الیس، ۱۹۹۹)، میزان کیفیت خدمات مشتری (انز و وی، ۲۰۱۶؛ هایز، ۱۹۹۸)، و حفظ مشتری می شود (برچ، ۱۹۹۰). در مورد روابط مثبتی که میان رضایت مشتری، وفاداری مشتری، و عملکرد مشتری (اعتماد سجادی و همکاران، ۲۰۱۶؛ هلگسن، ۲۰۰۶) و میان رضایت مشتری و عملکرد مالی وجود دارد، حمایت تجربی مشاهده شده است (بنکرت و همکاران، ۲۰۰۵؛ چی و گرسوی، ۲۰۰۹).

توسعه فرضیه

هدف این مطالعه، بررسی عوامل تعیین کننده کلیدی مربوط به کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و تأثیر آن بر مشتری هتل و عملکرد مالی می باشد. با تکیه بر پژوهش قبلی کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) و دیگران (به عنوان مثال، مک مانوس، ۲۰۱۳؛ پاولاتوس، ۲۰۱۵) به بررسی اثرات استفاده از استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل، استفاده از استراتژی کسب و کار با کیفیت، و میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و اثرات آن بر عملکرد مالی و مشتری هتل می پردازیم. در شکل ۱ یک نمای شماتیک از مدل مفهومی و فرضیه های این مطالعه ارائه شده است.

استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک

سازمان هایی که جهت گیری بازار را دنبال می کنند، بر جمع آوری اطلاعات مربوط به نیازهای مشتریان هدف (گیلدینگ و مک مانوس، ۲۰۰۲) و همچنین قابلیت های رقبا برای ایجاد ارزش بالاتر مشتری

متمركز هستند (اسلاتر و نارور، ۱۹۹۵). گیلدینگ و مک مانوس (۲۰۰۲) به وجود یک ارتباط مثبت میان جهت گیری بازار سطح شرکت و کاربرد حسابداری مشتری (یکی از جنبه های حسابداری مدیریت استراتژیک) پی برده اند. برخی از مثال های مرتبط با مکمل بودن کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک برای هتل هایی که یک استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار را دنبال می کنند، عبارت اند از: زمانی که مدیران به پویایی هزینه و درآمد مشتریان خود (زیتهاست و همکاران، ۲۰۰۱)، انعطاف پذیری و ویژگی های مورد نظر مشتریان (پورتر، ۱۹۸۵)، یا اطلاعات مربوط به موقعیت هزینه و عملکرد رقبا نیاز دارند (دی و ونسلی، ۱۹۸۸). علاوه بر این، مک مانوس (۲۰۱۳) و پاولاتوس (۲۰۱۵) به وجود یک ارتباط مثبت میان جهت گیری بازار، حسابداری مشتری هتل و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک پی برده اند. در این راستا، فرض بر این است که:

فرضیه ۱a. استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار با کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل ارتباط مثبت و معنی دار دارد.

استراتژی کسب و کار با کیفیت هتل و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک

اطلاعات خارجی مربوط به رقیب و مشتری می تواند به شرکت ها برای ایجاد استراتژی کیفیت برتر کمک کند (ون بیرگلنت و همکاران، ۲۰۰۱). مدیران هتل می توانند از اطلاعات خارجی مربوط به مشتری و رقیب بهره مند شوند، زیرا به آن ها برای شناسایی اولویت ها و پیشرفت در ویژگی های کیفیت خدمات مشتری کمک می کنند (چن، ۲۰۱۴). در حالی که بین استراتژی کیفیت و استفاده از سیستم های کنترل مدیریت یک ارتباط مثبت وجود دارد (به ایتر و لارکر، ۱۹۹۷ مراجعه کنید)، در هیچ یک از پژوهش های قبلی، ارتباط میان استراتژی کسب و کار با کیفیت هتل و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار نگرفته است. با این حال، سازمان ها و واحدهای کسب و کاری که یک استراتژی کسب و کار با کیفیت را دنبال می کنند، بیش تر از سیستم های کنترل مدیریت مانند تعیین معیار خارجی استفاده می کنند (یک تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک خاص) (کادز و گیلدینگ، ۲۰۰۸).

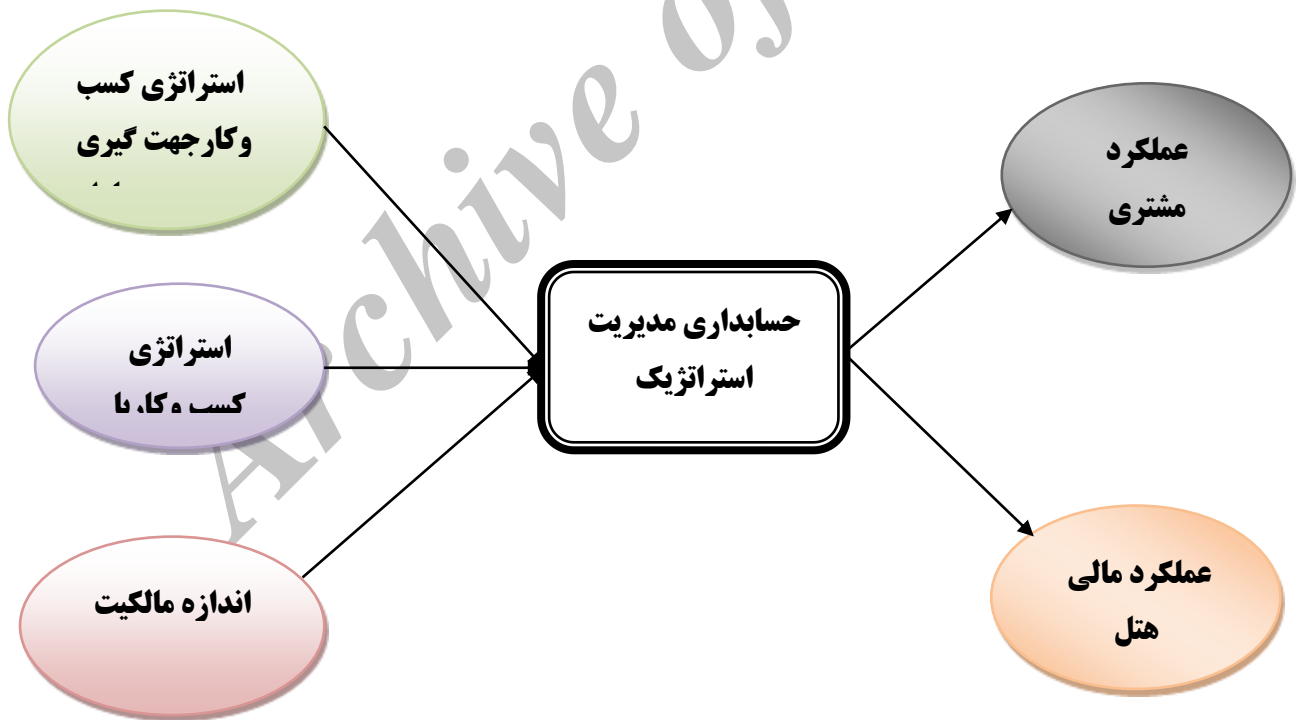
فرضیه ۱b. استراتژی کسب و کار با کیفیت با کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل ارتباط مثبت و معنی دار دارد.

اندازه هتل و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک

اندازه سازمان، طراحی و استفاده از سیستم های کنترل مدیریت را تحت تأثیر قرار می دهد (هاک و جیمز، ۲۰۰۰) و زمانی که شرکت ها بزرگ تر می شوند، با افزایش ارتباطات و مشکلات کنترل مواجه

می شوند (مرچنت، ۱۹۸۴). به عنوان مثال، تمایز و پیچیدگی فرآیندهای کنترل در سازمان های بزرگ تر بیش تر است (گیلدینگ و مک مانوس، ۲۰۰۲)، و سازمان های کوچک تر دارای سیستم های کنترل ضعیف تر می باشند (والاس و کروتزفلد، ۱۹۹۵). تصمیمات قیمت گذاری استراتژیک مربوط به شرکت های بزرگ تر مستلزم استفاده از یک رویکرد سیستماتیک بلندمدت و ادغام اطلاعات رقبا می باشند (ایندوناس، ۲۰۱۴). مک مانوس و پاولاتوس (۲۰۱۵) به وجود یک ارتباط مثبت بین اندازه هتل و حسابداری مشتری هتل (یکی از جنبه های حسابداری مدیریت استراتژیک) و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک پی برده اند. در این راستا فرض بر این است که:

فرضیه ۱C: اندازه هتل با کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک ارتباط مثبت و معنی دارد.



شکل ۱. مدل مفهومی و فرضیه ها

کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری

طراحی سیستم های کنترل مدیریت با تعریف اهداف اساسی که برای موفقیت یا شکست کلی شرکت در آینده ضروری هستند، آغاز می شود (اتلی، ۱۹۹۹). دستیابی به سطوح بالای رضایت مشتری (اویکورت و همکاران، ۲۰۱۱)، کیفیت خدمات به مشتریان (هوآ و همکاران، ۲۰۰۹) و حفظ مشتری (ژانگ و همکاران) برای موفقیت هتل حائز اهمیت می باشد. در اینجا استفاده از اطلاعات حسابداری می تواند عملکرد مشتری را بهبود بخشد، زیرا تمایز شرکت ها بر اساس خصوصیات مشتری مستلزم معیارهای آینده نگر است (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۴) و کاربرد سیستم های حسابداری مدیریت سنتی با عملکرد مشتری ارتباط مثبت دارد (کری و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر این، سازمان های خدماتی معمولاً نسبت به عوامل خارجی حساس هستند (کیم و همکاران، ۲۰۱۳). با توجه به اینکه تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری (یک تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک) می تواند برای تمرکز بر منافع مشتریان و در نتیجه تسهیل توسعه محصولات جدید و پیشرفت محصولات موجود و تبدیل روابط بی ثمر به روابط سودآور مورد استفاده قرار گیرد (نارایانان و کاپلان، ۲۰۰۱)، فرض بر این است که:

فرضیه ۲a. کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک با عملکرد مشتری هتل ارتباط مثبت و معنی دارد.

کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مالی

محدودیت های تعریفی حسابداری مدیریت استراتژیک نشان می دهند که حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند رقابت و عملکرد مالی سازمان ها را افزایش دهد (به عنوان مثال، وارد، ۱۹۹۳). اطلاعات بهتر مدیران را قادر به تصمیم گیری مؤثرتر می سازد (کریستنسن و دمسکی، ۲۰۰۳) و این موجب بهبود عملکرد سازمان می شود (چنهل، ۲۰۰۳). به عنوان مثال، اطلاعات مربوط به قیمت گذاری استراتژیک (یک تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک خاص) ممکن است باعث ایجاد یک مزیت رقابتی پایدار و طولانی مدت شوند که رقبا قادر به نسخه برداری آن نیستند (ایندوناس، ۲۰۱۴). شواهد موجود نشان دهنده یک ارتباط مثبت میان شیوه های حسابداری متمرکز (یکی از جنبه های حسابداری مدیریت استراتژیک) و عملکرد مالی سازمان می باشند (سوبرامانیا و اسحاق، ۱۹۹۸). السوبا و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که بین ارزش استراتژیک و قیمت گذاری استراتژیک (تکنیک های خاص حسابداری مدیریت استراتژیک) و عملکرد مالی هتل ارتباط مثبت وجود دارد. پاولاتوس (۲۰۱۵) نیز به وجود یک ارتباط

مثبت بین کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مالی پی برد. در این راستا، فرض بر این است که:

فرضیه ۲b. بین کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد مالی هتل یک ارتباط مثبت و معنی دار وجود دارد.

مشتری هتل و عملکرد مالی

در نظریه زنجیره خدمات - سود فرآیندی توصیف می شود که در آن رشد و سودآوری شرکت ها (عملکرد مالی) نشایت گرفته از وفاداری مشتری است، که این نتیجه مستقیم رضایت مشتری به شمار می رود (هسکت و ساسر، ۲۰۱۰). باین حال، شواهد مربوط به ارتباط میان عملکرد مشتری و عملکرد مالی با برخی مطالعات که در آن ها یک ارتباط مثبت گزارش شده (به عنوان مثال برنارد و همکاران، ۲۰۰۰؛ کاپیز و کایا، ۲۰۰۴) و سایر مطالعاتی که در آن ها یک ارتباط منفی گزارش شده (به عنوان مثال، بنکر و همکاران، ۲۰۰۰؛ اشنايدر، ۱۹۹۱؛ ویلی، ۱۹۹۱) ترکیب شده است. این ممکن است ناشی از سودی باشد که به ازای ارتباط با مشتری به دست می آید (مانند سود بد)، در حالی که سود می تواند از طریق روابط قوی به دست آید (به عنوان مثال، سود خوب) (ریچلند، ۲۰۰۶). باین حال، بقای هتل ها بدون رضایت مشتریان امکان پذیر نیست (چی و گرسوی، ۲۰۰۹)، زیرا مشتریان یکی از محرک های کلیدی عملکرد مالی هتل می باشند (کیم و همکاران، ۲۰۱۳). علاوه بر این، رضایت مشتری با آینده (بنکر و همکاران، ۲۰۰۵) فرضیه ۳. بین عملکرد مشتری و عملکرد مالی هتل ارتباط مثبت و معنی دار وجود دارد.

اهداف تحقیق

در این مطالعه، اهداف زیر دنبال می شود:

هدف اصلی

تبیین میزان کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد هتل.

اهداف فرعی

- ۱- تبیین رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.
- ۲- تبیین رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.
- ۳- تبیین رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.
- ۴- تبیین رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.
- ۵- تبیین رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران.

سوالات و فرضیات تحقیق

سوال تحقیق

حسابداری مدیریت استراتژیک چه نقشی در عملکرد هتل دارد؟

فرضیات تحقیق

- بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

روش شناسی تحقیق

در پژوهش حاضر به منظور بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی در هتل های پنج ستاره شهر تهران ، با توجه به محدودیتهای موجود از نظر اطلاعات، از روش پرسشنامه و میدانی توأمأ و با استفاده از اطلاعات موجود و مصاحبه با مدیران و حسابداران در هتل های پنج ستاره شهر تهران پرداخته می شود.

در این تحقیق اعتبار کلیه سؤالات پرسشنامه با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ محاسبه خواهد شد. مهم ترین و اصلی ترین مرحله هر پژوهش دستیابی به پاسخی است که محقق در پی آن بوده است. بنابراین تجزیه و تحلیل اطلاعات هدف نهایی از انجام یک تحقیق را برآورد می کند. در ابتدا جهت بررسی نرمال بودن توزیع جامعه از آزمون کولمو گروف- اسمیرنوف استفاده می کنیم. بطوریکه اگر جامعه دارای توزیع نرمال باشد از آمار پارامتریک و اگر جامعه دارای توزیع نرمال نباشد از آمار ناپارامتریک استفاده می کنیم.

در تحقیق حاضر، با توجه به اینکه هدف بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در عملکرد سازمانی در هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد، لذا از روشهای آماری با استفاده از نرم افزار ۲۳ SPSS برای تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده می گردد.

این تحقیق بصورت میدانی و با استفاده از پرسشنامه، از طریق ابزار نظری و کاربردی با استفاده از تکنیک های آماری انجام می گیرد. در آغاز مبانی نظری مطرح شده، آنگاه کلیات موضوع بیان می گردد، سپس بر حسب موضوع با تعیین دوره های مشخص زمانی و طبقه بندی داده ها یافته های تحلیلی تدوین می شود.

جامعه و نمونه آماری

تعریف جامعه آماری باید جامع و مانع باشد. یعنی این تعریف باید چنان بیان شود که از نقطه نظر زمانی و مکانی همه واحدهای مورد مطالعه را در بر گیرد و در ضمن با توجه به آن، از شمول واحدهایی که نباید به مطالعه آن ها پرداخته شود، جلوگیری به عمل آید. نمونه برداری جامعه در دسترس شامل جمع آوری اطلاعات از اعضای جامعه ای است که برای دستیابی به اطلاعات آن به سادگی در دسترس می باشند (سکاران؛ ۱۳۹۰).

عناصر جمعیت اعضاء یا واحدهای یگانه ای از جمعیت اند. یک نمونه، گزیده ایی از عناصر (اعضا یا واحدهای) جمعیت است. نمونه برای دستیابی به احکامی درباره کل جمعیت به کار می رود (بلیکی؛ ۱۳۸۴). در این تحقیق، جامعه آماری شامل ۲۰ هتل پنج ستاره شهر تهران می باشد که از بین این جامعه آماری، تعداد ۶۰ نفر به عنوان نمونه آماری به صورت تصادفی و قابل دسترس انتخاب شده است.

ابزار گردآوری اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق آمیزه ای از روشهای تحقیق کتابخانه ای و میدانی می باشد. جهت گردآوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، روش کتابخانه ای، شامل استفاده از کتب و مقالات نشریات تخصصی فارسی و لاتین می باشد. در روش تحقیق میدانی از طریق پرسشنامه محقق ساخت، داده های مورد نیاز گردآوری می گردد.

در این تحقیق فرم پرسشنامه برای جمع آوری اطلاعات از ۲ بخش کلی تشکیل شده است: بخش اول شامل ۶ سوال در ارتباط با مشخصات شخص پاسخ دهنده و بخش دوم مربوط به سوالات تخصصی می باشد که شامل ۱۶ سوال برای تعیین میزان استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد.

پرسشنامه این پژوهش بر اساس مدل نظری رنسیس لیکرت تهیه شده است که فرضیات تحقیق را شامل می شود. سوالات پرسشنامه در دو گروه قرار گرفته اند: گروه اول، سوالات جمعیت شناختی (سن، میزان تحصیلات، جنسیت، سنوات خدمت، رده شغلی، حرفه تخصصی)، و گروه دوم، سوالات مفهومی است.

درجه بندی نظرات پرسشنامه نیز از مقیاس ترتیبی در پنج سطح لیکرت (کاملاً موافقم، موافقم، تاحدی موافقم، مخالفم، کاملاً مخالفم) در دو ستون برای بررسی وضعیت موجود (میزان به کارگیری هر عامل) و وضعیت مطلوب (میزان اهمیت هر عامل) استفاده خواهد شد. امتیازبندی این طیف، برای سؤالات مربوط به کلیه شاخص ها به این صورت است که به کاملاً موافقم (۵) و به کاملاً مخالفم امتیاز (۱) تعلق می گیرد. تمامی شاخص های مورد نظر در پرسشنامه به صورت مستقیم مورد پرسش قرار گرفته اند، یعنی به صورت مثبت در پرسشنامه مطرح شده اند. بعد از طراحی پرسشنامه، روایی و پایایی پرسشنامه آزمایش خواهد شد. به منظور گردآوری داده های لازم برای این تحقیق از بانک های اطلاعاتی زیر استفاده می شود:

✓ سازمان میراث فرهنگی و گردشگری

✓ هتل های ۵ ستاره شهر تهران

✓ کتب و مقالات فارسی

✓ کتب و مقالات لاتین

✓ سایتهای اطلاعاتی شبکه جهانی اینترنت

روایی (اعتبار) پرسشنامه: در تحقیق حاضر به منظور سنجش روایی ابزار تحقیق، از روایی محتوایی و روایی نمایی استفاده شده است.

الف) روایی محتوایی: در فرآیند طراحی پرسشنامه، به منظور کسب اطمینان از روایی محتوایی، در رابطه با

هر متغیر شاخص هایی مورد توجه قرار گرفت که در بیشتر تحقیقات مرتبط گذشته بررسی شده اند.

ب) روایی نمایی (ظاهری): به منظور کسب روایی نمایی پرسشنامه مقدماتی با ۴ سوال عمومی و ۱۶ سوال

تخصصی در اختیار چند نفر از اساتید دانشگاه قرار گرفت. در فرآیند مصاحبه از آنها درخواست گردید تا نظرات خود را در رابطه با ساختار، ترتیب، وضوح و قابل فهم بودن سؤالات پرسشنامه مطرح نمایند.

در مرحله اول انجام مصاحبه پیشنهادهای راجع به ساختار و درجه وضوح سؤالات دریافت گردید در نتیجه پرسشنامه با ۷ سوال عمومی و ۱۶ سوال تخصصی به همراه پیوستی که شامل تعاریف اصطلاحات می باشد آماده شد. این پرسشنامه مجدداً در اختیار اساتید محترم قرار گرفت و تغییرات صورت گرفته مورد تایید واقع شد. بدین ترتیب پرسشنامه مقدماتی با اصلاحات موردی

طراحی گردید تا در مرحله بعد مورد پیش آزمون قرار گیرد. بنابراین پرسشنامه اصلاحی در نمونه ای شامل ۲۰ هتل پنج ستاره شهر تهران مورد پیش آزمون قرار گرفت. اصلاحات دریافتی در این مرحله بسیار اندک بود و در نتیجه تغییرات اندکی در طرح کلی پرسشنامه صورت پذیرفت.

جدول ۱- آلفای کرونباخ متغیرها

مقدار ضریب آلفای کرونباخ	متغیرها	ردیف
۰/۷۴۳	جهت گیری بازار	۱
۰/۷۷۲	عملکرد مشتری	۲
۰/۸۱۰	کسب و کار با کیفیت	۳
۰/۷۹۶	اندازه مالکیت	۴
۰/۸۳۵	عملکرد مالی	۵
۰/۹۱۲	کل پرسشنامه	

یافته های توصیفی

در بررسی ویژگیهای جمعیت شناختی با استفاده از جداول فراوانی مشخص شد که ۶۸ درصد پاسخگویان مرد و ۳۲ درصد زن هستند. اکثریت پاسخگویان از مدارج تحصیلی بالایی برخوردارند حدود ۷۷ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و کارشناسی ارشد می باشند. ۲۴ درصد افراد

کمتر از ۳۰ سال سن دارند ۴۶ درصد افراد بین ۳۰ تا ۴۵ سال و ۳۰ درصد افراد بیشتر از ۴۵ سال سن دارند.

افراد بر حسب سابقه کار در چهار دسته تقسیم شدند که ۱۴ درصد افراد میزان سابقه کارشان کمتر از ۵ است، ۲۰ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۳۳ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و میزان سابقه کار ۳۳ درصد افراد بیشتر از ۱۵ سال

است. رشته تحصیلی ۷۳ درصد پاسخگویان حسابداری و مدیریت بود و ۷۳ درصد پاسخگویان مدیران مالی یا

روسای حسابداری و معاونان اداری مالی هتل ها بوده اند که در استفاده از تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک نقش مستقیم ایفا می کنند.

توصیف داده ها

یافته ها و دستاوردهای پژوهش عبارت است از نتایج محاسبه و تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده. به بیانی دیگر، تعبیر و تفسیر داده ها را یافته های پژوهش گویند. یافته ها و دستاوردهای پژوهش اطلاعات واقعی است که از فرآیند پژوهش علمی به دست آمده است.

از اینرو داده های تحقیق که اطلاعات خام و غیر تجربی و تنها آماره های کمی هستند باید با توجه به اهداف و فرضیه های تحقیق تفسیر و تعبیر شوند تا به یافته ها و دستاوردهای پژوهش تبدیل گردند. در این مرحله اطلاعات و داده های کد گذاری شده پس از تجزیه و تحلیل و پردازش به وسیله رایانه توسط محقق مورد تفسیر و تعبیر قرار می گیرند.

بررسی نرمال بودن متغیرها

بررسی نرمال بودن توزیع متغیر جهت گیری بازار

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن توزیع متغیر جهت گیری بازار

فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن توزیع متغیر جهت گیری بازار

جدول ۲- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر جهت گیری بازار

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P > 0.05$	۰,۱۵۸	۰,۸۳۰	جهت گیری بازار

با توجه به جدول (۲) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر جهت گیری بازار نرمال است.

بررسی نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مشتری

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن متغیر عملکرد مشتری

فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن متغیر عملکرد مشتری

جدول ۳- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر عملکرد مشتری

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P>0.05$	۰,۳۴۵	۰,۷۶۸	عملکرد مشتری

با توجه به جدول (۳) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر عملکرد مشتری نرمال است.

بررسی نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت

فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت

جدول ۴- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر کسب و کار با کیفیت

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P>0.05$	۰,۴۳۶	۰,۷۷۲	کسب و کار با کیفیت

با توجه به جدول (۴) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر کسب و کار با کیفیت نرمال است.

بررسی نرمال بودن توزیع متغیر اندازه مالکیت

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن توزیع متغیر اندازه مالکیت.

فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن توزیع متغیر اندازه مالکیت.

جدول ۵- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر اندازه مالکیت

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P > 0.05$	۰,۱۹۳	۰,۸۱۶	اندازه مالکیت

با توجه به جدول (۵) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر اندازه مالکیت نرمال است.

بررسی نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مالی

فرض صفر آزمون عبارت است از : نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مالی.

فرض مقابل عبارت است از : عدم نرمال بودن توزیع متغیر عملکرد مالی.

جدول ۶- آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن متغیر عملکرد مالی

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	مقدار آماره آزمون (Z)	متغیر
نرمال بودن $P > 0.05$	۰,۱۲۲	۰,۷۸۰	عملکرد مالی

با توجه به جدول (۶) مشاهده می شود سطح معنی داری متغیر از ۰,۰۵ کمتر نبوده ، بنابراین فرض صفر رد نمی شود و با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع متغیر عملکرد مالی نرمال است.

تجزیه و تحلیل آماری

فرضیه های تحقیق

فرضیه (۱)

- بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$ بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_1 =$ بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی میزان رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۷) آمده است.

- بررسی رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک

- باتوجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۸۹ می باشد بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که Sig برابر ۰,۰۰۴ می باشد که از مقدار ۰,۰۱ کمتر است لذا بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. یعنی فرضیه تحقیق پذیرفته شده است.

جدول ۷- بررسی رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک

وجود رابطه	تعداد	معناداری	مقدار ضریب همبستگی	آماره همبستگی
دارد	۶۰	<۰/۰۰۱	۰/۸۹۶	پیرسون

سطح ۰/۰۱ معنی دار

- بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۸۹۶ است که نشاندهنده رابطه بین جهت گیری بازار و حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد.

فرضیه (۲)

- بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$ بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_1 =$ بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۸) آمده است.

- بررسی رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۷۸ می باشد بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار Sig برابر ۰,۰۰۲ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۸- بررسی رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

آماره همبستگی	مقدار ضریب همبستگی	معناداری	تعداد	وجود رابطه
پیرسون	۰/۷۸۱	<۰/۰۰۱	۶۰	دارد

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۷۸۱ است که نشاندهنده رابطه بین کسب و کار با کیفیت و حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد.

فرضیه (۳)

- بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$ بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_1 =$ بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۹) آمده است.

- بررسی رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۷۳ می باشد بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار Sig برابر ۰,۰۰۱ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر فرضیه شماره ۳ پذیرفته شده و رد نمی شود.

جدول ۹- بررسی رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک

وجود رابطه	تعداد	معناداری	مقدار ضریب همبستگی	آماره همبستگی
دارد	۶۰	<۰/۰۰۱	۰/۷۳۴	پیرسون

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۷۳۴ است که نشاندهنده رابطه بین اندازه مالکیت و حسابداری مدیریت استراتژیک هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد.

فرضیه (۴)

- بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0 =$ بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

$H_1 =$ بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۱۰) آمده است.

- بررسی رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۸۲ می باشد بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار sig برابر ۰,۰۰۳ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد، به عبارت دیگر فرضیه شماره ۴ پذیرفته شده و رد نمی شود.

جدول ۱۰- بررسی رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک

وجود رابطه	تعداد	معناداری	مقدار ضریب همبستگی	آماره همبستگی
دارد	۶۰	<۰/۰۰۱	۰/۸۲۶	پیرسون

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۸۲۶ است که نشاندهنده رابطه بین عملکرد مشتری و حسابداری مدیریت استراتژیک هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد.

فرضیه (۵)

- بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

H_0 = بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد.

H_1 = بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود ندارد.

برای بررسی بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد. نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۱۱) آمده است.

- بررسی رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک

با توجه به اینکه ضریب همبستگی برابر ۰,۸۴ می باشد بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه معناداری وجود دارد. از آنجا که مقدار sig برابر ۰,۰۰۶ بوده که از مقدار ۰,۰۱ کمتر می باشد، لذا بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک در هتل های پنج ستاره شهر تهران رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر فرضیه شماره ۴ پذیرفته شده و رد نمی شود.

جدول ۱۱- بررسی رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک

آماره همبستگی	مقدار ضریب همبستگی	معناداری	تعداد	وجود رابطه
پیرسون	۰/۸۴۲	<۰/۰۰۱	۶۰	دارد

در سطح ۰/۰۱ معنی دار

بر اساس نتایج حاصل از آزمون همبستگی، ضریب همبستگی پیرسون برابر ۰/۸۲۶ است که نشاندهنده رابطه بین عملکرد مالی و حسابداری مدیریت استراتژیک هتل های پنج ستاره شهر تهران می باشد.

نتایج فرضیات

جدول ۱۲- نتایج فرضیه ها

فرضیه	نتیجه کلی
فرضیه اول	تائید
فرضیه دوم	تائید
فرضیه سوم	تائید
فرضیه چهارم	تائید
فرضیه پنجم	تائید

نتیجه گیری:

کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل به عنوان یک واسطه در ارتباط میان کاربرد استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل و عملکرد مالی هتل در نظر گرفته می شود. که بر اساس نتایج تجربی زیر قرار دارند: کاربرد استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل بر کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک هتل و عملکرد مشتری بر عملکرد مالی هتل تأثیر مثبت و مستقیم دارند؛ و کاربرد استراتژی کسب و کار جهت گیری بازار هتل بر عملکرد مالی هتل تأثیر مثبت و غیرمستقیم دارد. امروزه برای اینکه سازمان ها بتوانند در محیط های رقابتی پویا فعالیت نمایند و بقای خود را حفظ کنند، نیازمند پیشرفت و بهبود مستمر در عملکرد خود هستند. توانایی ها و قابلیت های یک سازمان از طریق استفاده کارا و موثر منابع سازمان به عنوان ابزارهایی مهم برای بهبود عملکرد مالی سازمان معرفی می شوند که بهره مندی از آن مستلزم مدیریت مطلع و آگاه می باشد، بنابراین جمع آوری و فراهم کردن اطلاعات مرتبط با عملکرد برای سازمان ها لازم و ضروری می باشد که این نیاز را می توان با بکارگیری سیستم های حسابداری مدیریت منسجم و به روز مرتفع کرد. با توجه به نتایج به دست آمده، انتظار می رود مدیران سازمان برای اینکه عملکرد سازمان خود را بهبود بخشند.

با نقش هر کدام از این متغیرها و تاثیری که بر یکدیگر دارند آشنا شوند. اگر سازمان ها دارای عملکرد بالا و موفقیت آمیز باشند، در واقع توانسته اند خواسته ها و انتظارات کلیه ذینفعان را برآورده سازند. در اینگونه سازمان ها که با روش های کاملا حرفه ای مدیریت می شوند خطی مشی ها، اهداف و برنامه ریزی ها با استفاده از فنون جدید در جهت ارتقا عملکرد هدایت خواهند شد. مدیران سازمان ها می توانند با اتکا بر

پیشرفت های اخیر سیستم های حسابداری مدیریت، دسترسی بیشتری به منابع و اطلاعات مربوط داشته باشند و در نتیجه فرآیند تصمیم گیری را با سهولت بیشتری در نیل به اهداف غایی سازمان انجام دهند. با توجه به یافته های تحقیق، تمام فرضیه های تحقیق مورد تایید قرار گرفت.

پیشنهادات کاربردی حاصل از نتایج تحقیق

حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه کننده راهکارهایی برای اطلاع یافتن مدیران از محیط خارجی کسب و کار شامل اطلاعات رقبا، تامین کنندگان و مشتریان و همچنین توجه به رویکردهای بلندمدت و آینده نگر و لزوم توجه به هر دو نوع اطلاعات مالی و غیر مالی محیط خارجی و داخلی شرکت می باشد. بنابراین، مدیران هتل ها باید تمایل ویژه ای برای کاربرد تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک داشته باشند.

محدودیت های تحقیق

علیرغم مطالعاتی که پیرامون این موضوع انجام گرفته هنوز در مورد مجموعه ای از تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک بین اهل فن اتفاق نظر کلی وجود ندارد. لذا این احتمال وجود دارد که سایر صاحب نظران با استفاده از توجیهات خود مجموعه دیگری را که شامل حسابداری مدیریت استراتژیک می شوند معرفی کنند. بدین ترتیب مقایسه نتایج عملاً مشکل خواهد شد.

فهرست منابع و مأخذ

- حاجیها، زهره، نبیونی، شایسته، ۱۳۹۳ " بررسی تاثیر خصوصیات سیستم اطلاعات حسابداری بر عملکرد این سیستم در شرایط تحلیل پذیری وظیفه " فصلنامه ی علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ی بیست و یکم.
- خاکی، محمدرضا (۱۳۷۸)، روش تحقیق در مدیریت، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ نهم، ص ۵۲.
- خورشیدی، جعفر (۱۳۷۸)، مالیه عمومی و خط مشی مالی دولت، ص ۱۹.
- دلاور، احمد (۱۳۸۸)، روش تحقیق و کاربرد روش های آماری در علوم انسانی، ص ۲۸.
- صداقت گویان، حامد، (۱۳۸۴)، " مدیریت استراتژیک "، روزنامه همشهری، سال سیزدهم، شماره ۳۷

Reference

- AksoyluSemra, EbruAykan, ۲۰۱۳, "Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses", Journal of US-China Public Administration, Vol. ۱۰, No. ۱۰, ۱۰۰۴-۱۰۱۷.
- Aver Bostjan, Simon Cadez, ۲۰۱۲, "Management Accountant's Participation in Strategic Management Processes: a Cross-industry Comparison", Journal for East European Management Studies, Vol. ۱۴, No. ۳, pp. ۳۱۰ - ۳۲۲
- Bromwich, M. (۲۰۱۰). Thoughts on management accounting and strategy. Pacific Accounting Review ۱۱. Pp. ۴۱-۴۸.
- Cadez, S. and Guilding, C, ۲۰۱۰, Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, Industrial Management & Data Systems, Vol. ۱۱۲ No. ۳, pp. ۴۸۴-۵۰۱.
- CinquiniLino, Andrea Tenucci, ۲۰۱۰, " Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. ۶ No. ۲, pp. ۲۲۸ - ۲۵.
- Chandler, A. D. Jr. , (۱۹۶۲). Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise, MIT Press, London, Eng
- David, Fred R. (۲۰۱۰). "Strategic management" (۱۲th ed.). New York: Macmillan Publishing Company
- Szendi, J.Z. and Shum, C. (۱۹۹۹). Strategic management accounting practices in Latin America, Journal of Accounting and Finance Research, Vol. ۷, pp. ۱۱۳.
- Roslender, R. and Hart, S. (۲۰۰۳). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, Management Accounting Research, Vol. ۱۴, pp. ۲۵۵-۲۹.
- Roslender, R. , & Hart, S. J. (۲۰۱۳). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. Management Accounting Research ۱۴.
- Goddard A. ۲۰۱۰ Contemporary public sector accounting research –an international comparison of journal papers. British Accounting Review; ۴۲:۷۵-۸۷.
- Korravee Chai-Amonphaisal, PhaprueUssahawanitchakit, (۲۰۱۰), Strategic management accounting and corporate performance of Thai-listed companies: a mediating effect of management. Process, International Journal of Strategic Management, vol ۱۰, N. ۱, pp. ۱-۲۹.
- Guilding, C- (۲۰۱۲): An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. Management Accounting Research, ۲۰۱۲, vol. ۱۱, no. ۱, pp. ۱۱۳-۱۳۵.
- Jermais. J & Gani. L, Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. Management accounting research ۱۵, (۲۰۰۴), pp: ۱۷۹-۲۰۰

- Manurung Elizabeth Tiur, KosasihElsje, ۲۰۱۳, " The Implementation of SMEs Sector's Strategic Management Accounting to Win The Local Competition Relating to Facing Global Business Competition", IBEA, International Conference on Business, Economics, and Accounting, pp. ۱- ۸.
- Abu Kasim, N.A., Minai, B., ۲۰۰۹. Linking CRM strategy, customer performance measures and performance in the hotel industry. *Int. J. Econ. Manage.* ۳ (۲), (۲۹۷-۳۱۶).
- Alsoboa, S., Nawaiseh, M.E., Karaki, B.A., Al Khattab, S.A., ۲۰۱۵. The impact of usage of strategic decision making techniques on Jordanian hotels' performance. *Int. J. Appl. Sci. Technol.* ۵ (۱), ۱۵۴-۱۶۳.
- Alsoboa, S., ۲۰۱۵. The external orientation of strategic management accounting: customer accounting, business strategies, and customer performance. *Res. J. Finance Account.* ۶ (۱۸), ۹۴-۱۰۵.
- Anderson, S.W., Guilding, C., ۲۰۰۶. Competitor-focused accounting applied to a hotel context. *Int. J. Contemp. Hospitality Manage.* ۱۸ (۳), ۲۰۶-۲۱۸.
- Avcikurt, C., Altay, H., Ilban, M.O., ۲۰۱۱. Critical success factors for حسابداری مدیریت استراتژیک hotel businesses in Turkey: an exploratory study. *Cornell Hospitality Q.* ۵۲ (۲), (۱۵۳-۱۶۴).
- Banker, R.D., Potter, G., Srinivasan, D., ۲۰۰۰. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *Account. Rev.* ۶۵-۹۲.
- Banker, R.D., Potter, G., Srinivasan, D., ۲۰۰۵. Association of nonfinancial performance measures with the financial performance of a lodging chain. *Cornell Hotel Restaur. Adm. Q.* ۴۶ (۴), ۳۹۴-۴۱۴.
- Baraldi, E., Brennan, R., Harrison, D.A., Tunisini, A., Zolkiewski, J., ۲۰۰۷. Strategic thinking and the IMP approach: a comparative analysis. *Ind. Market. Manag.* ۳۶ ۸۷۹-۸۸۴.
- Baraldi, E., ۲۰۰۸. Strategy in industrial networks: experiences from IKEA. *Calif. Manage. Rev.* ۵۰ (۴), ۹۹-۱۲۶.
- Bernhardt, K.L., Donthu, N., Kennett, P.A., ۲۰۰۰. A longitudinal analysis of satisfaction and profitability. *J. Bus. Res.* ۴۷ (۲), ۱۶۱-۱۷۱.
- Birch, E.N., ۱۹۹۰. Focus on value. In: *Creating Customer Satisfaction. Research Report No. ۹۴۴.* The Conference Board, New York, pp. ۳-۴.
- McManus, L., Guilding, C., ۲۰۰۸. Exploring the potential of customer accounting: a synthesis of the accounting and marketing literatures. *J. Market. Manage.* ۲۴ ۷۷۱-۷۹۵.
- McManus, L., ۲۰۱۳. Customer accounting and marketing performance measures in the hotel industry: evidence from Australia. *Int. J. Hospitality Manage.* ۳۳, ۱۴۰-۱۵۲.
- Merchant, K., ۱۹۸۴. Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model *Accounting. Organiz. Soci.* ۹ (۳-۴), (

۱۹۱-۳۰۷.

Mia, L., Patiar, A., ۲۰۰۱. The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *Int. J. Hospitality Manage.* ۲۰ (۲), ۱۱۱-۱۲۸.

Narayanan, V.G., Kaplan, R.S., ۲۰۰۱. Measuring and managing customer profitability. *J. Cost Manage.* ۱۵ (۵), ۵-۱۵.

Narver, J.C., Slater, S.F., ۱۹۹۰. The effect of a market orientation on business profitability. *J. Market.* ۵۴ (۴), ۲۰-۳۵.

Nixon, B., Burns, J., ۲۰۱۲. The paradox of strategic management accounting. *Manage. Account. Res.* ۲۳ (۴), ۲۲۹-۲۴۴.

Abstract

In this research, we claim that, in order to increase competitiveness and performance, hotels must develop and implement internal policies and procedures such as strategic management accounting that are consistent with their business strategies and to change their competitive needs. In this study, in order to investigate the role of strategic management accounting in organizational performance in five star hotels in Tehran, according to the information limitations, using questionnaire and field method, using existing information and interviewing managers and accountants in the hotel Five stars in Tehran. In this research, the statistical population consisted of ۲۰ five-star hotels in Tehran. Of this statistical population, ۶۰ individuals were selected as random and accessible samples. Statistical analyzes were performed using SPSS software for analyzing information. Is used. The findings showed that the effect of business strategy on market orientation is one of the factors that determines the advantage of hotel strategic management accounting and the effect of the hotel management's strategic management accounting and hotel customer performance on the relationship between the business strategy of hotel market orientation and hotel financial performance. According to the findings of the research, all the research hypotheses were approved.

Key Words: Strategic Management Accounting, Customer Accounting, Competitive Accounting, Market Orientation, Customer Performance, Performance.