

## تبیین نقش اطلاعات حسابرسی مدیریت در فرایند تدوین استراتژی مبتنی بر رویکرد ساختار شبکه کنشگران

محمدحسین حسینقلی‌نژاد

دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد امارات  
hhosseingholinezhad@gmail.com

هاشم نیکومرام

استاد گروه مالی و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات (نویسنده مسئول)  
accountingphd@sabiu.ac.ir

بهمن بنی‌مهد

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج  
h-hunimahd@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۲۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۵/۰۸

### چکیده

حسابرسی به عنوان دانش تجربه و مهارت که در مسیر بالندگی از دو منظر دانش و حرفه گرایی همواره در ابعاد گوناگون با محیط پیرامون و جامعه سازمان و شرکت درهم تنیده و در مسیر تکامل پیشرفت سازندگی و تعامل با کنشگران و بازیگران و شبکه های بسیاری در ارتباط و تعامل است نظریه کنشگران به رابطه متغیرها و ارتباط بین آنها توجه دارد. حسابرسی مدیریت، در واقع نقش تعیین کننده ای در سرنوشت یک کسب و کار خواهد داشت. نظریه شبکه کنشگران که توسعه جریان گسترده تر مکتب فکری ساخت گرایی اجتماعی فناوری برشمرده می شود با بررسی ابعاد اجتماعی و فنی به طور همزمان، ایجاد، بقاء و ثبات شبکه های مشتمل بر مؤلفه های انسانی و غیر انسانی (افراد، سازمانها، نرم افزار و سخت افزارهای ارتباطی و استانداردهای زیر ساختی) را مد نظر دارد. بر این اساس، پژوهش حاضر درصدد است تا به تبیین نقش اطلاعات حسابرسی مدیریت در فرایند تدوین استراتژی مبتنی بر رویکرد ساختار شبکه کنشگران بپردازد. به همین جهت، از طریق توزیع پرسشنامه بین ۲۵۰ حسابرس به تجزیه و تحلیل داده ها پرداخته شد. نتایج پژوهش نشان داد که اطلاعات حسابرسی مدیریت و فرآیند تدوین استراتژی با پیوندهای میان کنشگران در زمینه ساختار شبکه گسترده تر ارتباط معنادار دارند. همچنین یافته ها بیانگر این بوده است اطلاعات حسابرسی مدیریت و فرآیند تدوین استراتژی با ساختار انواع شبکه های غیراتفاقی ارتباط معنادار دارد.

**واژه‌های کلیدی:** نظریه شبکه کنشگران . فرایند تدوین استراتژی. حسابرسی مدیریت.

## ۱- مقدمه

حسابرسی مدیریت یا عملکرد در واقع نقشی تعیین کننده ای در سرنوشت یک کسب و کار خواهد داشت به دلیل اینکه بیشترین تاثیر را در تصمیم گیری های مدیریت خواهد گذاشت (احدیان پور پروین، ۱۳۹۳). وظیفه اصلی بخش حسابرسی مدیریت ارائه مشاوره های لازم به مدیریت شرکت می باشد. حسابرسی مدیریت با زیر نظر گرفتن تمام و یا بخشی از یک سازمان به بررسی روشمند فعالیت های آن می پردازد و با تقویت نقاط قوت و شناسایی نقاط ضعف آن در جهت بهبود عملکرد آن بخش از سازمان قدم بر می دارد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷). هدف حسابرسی مدیریت و خدماتی که انجام می دهد کمک به مدیران سازمانها برای مدیریت بهتر بر سازمان های تحت نظرشان می باشد. این بخش از حسابرسی با کمک به مدیران سعی دارند تا با ارزیابی و اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی مدیران را بیش از پیش در اداره شرایط کاری کمک کرده تا کسب کار موفق را تشکیل و هدایت کنند (جلیلی و مشیری، ۱۳۹۲).

در سال های اخیر با توجه به به اینکه استفاده از صورت های مالی به اندازه کافی نمی توانند مدیران را از میزان کارایی بخش های مختلف سازمانشان مطلع نمایند نیاز به بخش های دقیق و حرفه ای تری مانند بخش حسابرسی مدیریت بسیار احساس می شود به همین دلیل است که بسیاری از مدیران شرکت های بزرگ به فکر استفاده از بخش حسابرسی مدیریت افتاده اند و از آن در سازمان خود استفاده می کنند (تاجیانی، ۱۳۹۰).

در بسیاری از کشورهای جهان، سازمان های غیر دولتی و غیر انتفاعی که سقف فعالیت های مالی آن از حل مشخصی می گذرد، ناگزیر از پذیرش حسابرسان قسم خورده برون سازمانی در پایان هر سال مالی هستند. این کار به منظور اعمال یک نیروی کنترلی برون سازمانی از طریق بررسی صحت ثبت و محاسبه دقیق مرادوات مالی است.

نظریه شبکه کنشگران که توسعه جریان گسترده تر مکتب فکری ساخت گرایی اجتماعی فناوری برشمرده می شود با بررسی ابعاد اجتماعی و فنی به طور همزمان، ایجاد، بقاء و ثبات شبکه های مشتمل بر مؤلفه های انسانی و غیر انسانی (افراد، سازمانها، نرم افزار و سخت افزارهای ارتباطی و استانداردهای زیر ساختی) را مد نظر دارد (شریف زاده، ۱۳۹۷). این نظریه ریشه در مطالعات شبکه وابستگی های میان عملکردهای اجتماعی در حوزه های دانش و فناوری دارد و بر این ایده استوار است که توپولوژی شبکه ها، عموماً غیر

محلی و اغلب اهداف محدوده ای (مرزی) دارند که از میان تعاملات غیر محلی و مقیاس شکن برمی خیزد (فنی، ۱۳۹۲). نظریه شبکه کنشگران بر این باور است که جهان مملو از هویت های مرکب شامل مولفه های انسانی و غیر انسانی برای مثال ساختارهای اطلاعاتی است، از این رو برای موقعیت هایی که تمایز بین این مولفه ها دشوار است از نظریه شبکه کنشگران استفاده می شود. نظریه شبکه کنشگران بیان می دارد که روابط خالص فنی و یا اجتماعی در سامانه اطلاعات وجود ندارد، هر آنچه در دید نخست اجتماعی به نظر می رسد، دارای رگه های فنی است و جزیی از هر بعد فنی، اجتماعی است (رهنمای رودپشتی و تولمی نژاد، ۱۳۹۵).

نظریه شبکه کنشگران بر خلاف سایر نظریه های قدیمی نظیر نظریه راجرز که حاکی از کشف حقایق پنهان از پیش موجود و به طور معمول بر نوآوران یا قهرمانان منفرد مکتشف استوار است، با ساخت حقیقت (جعبه های سیاه، فناوری ها و نوآوری ها) مرتبط است. در نظریه های سنتی، زمانی که حقیقتی آشکار می شود، به طور مرموزی در جامعه نشر می یابد و دست نخورده و بدون تغییر، توسط قدرتی بدیهی، خود به جلو سوق داده می شود. در حالی که تمرکز عمده شبکه کنشگران هنگام کاربرد در زمینه های خاص، تلاش برای تشریح فرایندی است که بواسطه آن شبکه های به نسبت ثابتی از متحدان ایجاد می شود و دوام می یابد و یا آنکه در صدد توضیح برای اینکه چرا چنین شبکه هایی از ادامه فعالیت باز می مانند، است (لاتور، ۲۰۰۵).

نظریه کنشگر شبکه یا جامعه شناسی علم فناوری، با توجه به ماهیت تلفیقی آن و بداعت های نظری، روش شناختی و واژه شناختی آن، امروزه به یکی از رویکرد ها و مکاتب با نفوذ و موثر در بررسی های نظری و تجربی جامعه شناسی و رویکرد مسلط در مطالعات علم و فناوری تبدیل شده است. این رویکرد از حیث کاربردی، در تبیین چرایی موفقیت یا شکست طرح های علم فناوری، نظریه های علمی یا مشارکت اجتماعی به مثابه معلول مستقیم تغییرات در تمامیت و یکپارچگی شبکه های آن ها، کارایی و برازش بسیاری از خود نشان داده است.

پژوهشگران نظریه شبکه کنشگران، فرایند شکل گیری شبکه کنشگران موسوم به تفسیر را شامل چهار مرحله مساله یابی، عضو یابی، عضو پذیری و تجهیز اعضا می دانند. فزون بر تفسیر، فرایند نقش گذاری (اثرگذاری) به نقش بستن عقاید در مورد فناوری های مربوط منجر می شود. این فناوری ها در زمینه خاصی نشر می یابند، در این زمینه خاص ارتباط برقرار و به حصول ثبات اجتماعی فنی کمک می کنند. (طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

## مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش نظریه شبکه کنشگران

نخستین بار در سال ۱۹۸۳ که کتاب «حیات آزمایشگاهی» لاتور منتشر شد، کوشید تا با ارائه کاری اتنوگرافیک میان فیزیکدانان و شیمی‌دانان، چگونگی تولید علم را بررسی کند و در این بررسی به همان تأیید «سیستم نوآوری» اما به شکلی دیگر رسید. او معتقد بود که ماهیت معرفت‌شناسانه علم تحت تأثیر گفت و گوها، تعامل‌ها و ارتباط‌هایی است که افراد برقرار می‌کنند. اتحادیه‌های گروهی، پاتوق‌ها، محفل‌های بحث، دوستی‌ها، شاگرد-استادی‌ها و اوقات گرم و صمیمانه، رقابت‌ها، ستیزه‌ها و سودجویی‌ها همه در کنش انسانی وجود دارد و علم در هر شکلی چه به صورت دانش و چه به صورت علم محصول همین نظام ارتباطی و رابطه کنشگر و شبکه است و در عالم علم نیز نگاه ماکیاولی سیطره دارد و این‌گونه نیست که عرصه علم پاک و منزله از منافع، رقابت‌ها و حسادت‌ها باشد. منتها سخن بدیع او این بود که تکنولوژی‌های ارتباطی به اندازه آدم‌ها نقش کلیدی دارند و در کنار انسان، غیر انسان اعم از تکنولوژی و طبیعت نیز کنشگری می‌کند (هاشمیان و انواری، ۱۳۹۷).

نظریه شبکه کنشگران، حاوی یک رویکرد بین رشته‌ای برای علوم اجتماعی و فناوری است که اولین بار در آثار میشل کالون (۱۹۸۶) و برونو لتور (۱۹۹۱) دیده شد (لاو، ۱۹۹۲). تحلیل آنها اساساً در مورد شبکه‌ای از عوامل انسانی و غیرانسانی با تعاملات پیشرفته در این حوزه‌ها بود. هویت و کیفیت عامل‌ها، طی مناسبات میان نمادهای انسانی و غیرانسانی تعیین و تعریف می‌شود و نمادها نیز از طریق فرآیندهای ارتباطی که برقرار می‌کنند، شناسایی می‌شوند. در این نظریه، بازیگران با هم دست اندرکار بازساخت شبکه‌ای از تعاملات می‌شوند که موجب ثبات سیستم می‌شود و تفاوت اساسی بین دو گروه از عوامل در این است که فقط کنش‌گران انسانی قادر به قراردادن عاملان غیرانسانی در جریان فعالیت سیستم هستند. این نظریه ریشه در مطالعات شبکه‌ای وابستگی‌های میان عملکردهای اجتماعی در حوزه‌ی دانش و فناوری دارد و بر این ایده استوار است که تیپولوژی شبکه‌ها، عموماً غیرمحلّی و اغلب اهداف محدود‌ه‌ای (مرزی) دارند که از میان تعاملات غیرمحلّی و مقیاس شکن برمی‌خیزد (فنی، ۱۳۹۲).

تعدادی از نظریه‌پردازان نظام‌های اجتماعی-فنی، رویکرد نمادین تفسیری را برای مطالعه فناوری پیشنهاد کرده‌اند که ساخت اجتماعی فناوری نامیده می‌شود. در این دیدگاه-که نظریه کنشگران شبکه هم جز این دسته محسوب می‌شود-

یکی از جنبه‌های شاخص نظریه شبکه، تأکید آن بر طیف گسترده‌ای از ساختارهای خرد و کلان است. به این معنا که، از دیدگاه نظریه شبکه، کنشگران می‌توانند آدم‌ها باشند، ولی گروه‌ها، اصناف و جوامع را نیز می‌توان کنشگر به شمار آورد. از دیگر جنبه‌های اساسی تحلیل شبکه‌ای، این است که گرایش به آن دارد تا حساب‌برسان را از بررسی گروه‌ها و رده‌های اجتماعی به بررسی پیوندهای میان کنشگران سوق دهد؛ یعنی بررسی پیوندهای میان کنشگرانی که چندان در هم‌بافته و به هم بسته نیستند که بتوان آنها را گروه قلمداد کرد (جابری، ۱۳۹۱).

امروزه در بسیاری از کشورها، اعضا و مجامع عمومی هیات مدیره، صاحبان صنایع و مدیران ارشد واحدهای اقتصادی و ... همواره خواستار دریافت گزارش ارزیابی عملکرد و مشاوره مستقل در زمینه حسابرسی مدیریت هستند زیرا آنان علاوه بر وظیفه مباشرت، از درجه بالای پاسخگویی و مسوولیت‌پذیری برخوردارند. مسوولان اجرایی واحدهای اقتصادی حتی ممکن است دلیلی مبتنی بر وجود مشکل تصور نکنند، اما اغلب بر این باورند که یک بررسی بی طرفانه و ارائه پیشنهادها عملی، می‌تواند آثار مثبت برای واحد اقتصادی آنان ایجاد کند. بررسی علل روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملیاتی از سوی مدیران صنایع مختلف، نشان می‌دهد که موضوعات زیر، بستر مناسبی برای انجام حسابرسی عملیاتی فراهم کرده است. توجه هر چه بیشتر به رعایت کارآیی، اثربخشی فعالیت‌های عملیاتی و صرف اقتصادی در واحدهای اقتصادی به طور کلی به منظور ایجاد یک بررسی کامل مقدماتی در حسابرسی عملکرد مدیریت موارد زیر باید رعایت شود.

پیچیدگی اطلاعات حسابداری، از تولید تا بکارگیری از یکسو و دخالت نهادها و افراد مختلف در تولید، ترویج و بکارگیری اطلاعات از سوی دیگر، همچنین، عوامل اثرگذار بر ساختار و محتوای پیام و غیره در سیستم اطلاعات حسابداری، باعث شده است تا ضرورت معرفی و تبیین نظریه شبکه کنشگران، به عنوان یکی از تئوری‌های مطرح در حوزه جامعه‌شناسی با محوریت سیستم اطلاعات، که به شناسایی انواع کنشگران و نقش آنها در هر سیستم اطلاعاتی می‌پردازد و نحوه ارتباط موثر بین کنشگران و اجزاء تشکیل دهنده هر سیستم را نشان می‌دهد، بیشتر آشکار گردد با توجه به مقدمات فوق این تحقیق در نظر دارد تا به این پرسش اساسی مسئله پاسخ مناسب ارائه دهد: نقش اطلاعات حسابرسی مدیریت و فرآیند تدوین استراتژی مبتنی بر رویکرد شبکه کنشگران در میان حساب‌برسان رسمی چگونه است؟

تصمیم‌گیری سایر کنشگران در زمان و مکان وابسته است و واقعیت‌هایی هر ادعا بدین سان تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، نظریه شبکه کنشگران چارچوبی برای مطالعه عمل اجتماعی و فعل و کنش کنشگران (انسانی و غیر انسانی) در موقعیت زندگی واقعی است (طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

### اجزای شبکه کنشگران

نظریه شبکه‌ها کنشگر از سه مفهوم اصلی کنشگران، شبکه و جعبه سیاه تشکیل شده است که در ادامه به معرفی هر کدام پرداخته می‌شود.

### کنشگران

در پژوهش‌های نظریه شبکه کنشگران، گره، فاعل، کنشگر، عامل، مفهومی کلی برای مصنوعات انسانی و غیر انسانی است که با کنش و حرکت آن، دیگر اجزاء شبکه به حرکت در می‌آید. نظریه پردازان شبکه کنشگران بر این باورند که اجزاء انسانی و غیر انسانی شبکه، عملکردی برابر دارند. در واقع، کنشگران هویت‌هایی هستند که به انجام فعل یا کنش مبادرت می‌ورزند. تمایز کنشگران در نظریه شبکه کنشگران با سایر دیدگاه‌های مطرح در علوم اجتماعی در آن است که در این تعاریف، بر بعد انجام کنش تاکید بیشتری نسبت به خود کنشگران-خواه به صورت هویت‌های اجتماعی و یا فنی - میزول می‌گردد. به نقل از ایوریت دیرینگ، لاتور به عنوان یکی از بنیان‌گذاران نظریه شبکه کنشگران، کنشگر را به هر چیز یا فردی اطلاق می‌کند که نقش فاعلی بر عهده دارد. بنابراین، کنشگر به مثابه مولفه‌ای می‌ماند که در زمینه‌ای خاص به انجام کنش یا فعل خاص مبادرت می‌ورزد. سیستم اطلاعات حسابداری، طیف گسترده کنشگران، در قالب کاربران و مخاطبان و افراد ذیربط و یا موثر این سیستم قابل بررسی است، به طوری که هر یک از گروه‌های کنشگران، از ماهیتی منحصر به فرد و نیازهای اطلاعاتی مختلفی برخوردار هستند (ریچس و باراداس، ۲۰۰۰).

نخستین مخاطبان سیستم اطلاعات حسابداری، حسابداران و تولیدکنندگان اطلاعات حسابداری هستند که به تسهیل تولید اطلاعات و کاربردی ساختن اطلاعات تولید شده کمک می‌کنند. مدیران به عنوان یکی دیگر از کنشگران سیستم اطلاعات حسابداری مطرح هستند و ممکن است به بخش‌های دولتی، غیر دولتی و .. متعلق باشند. کاربران اطلاعات به عنوان گروه دیگر ذینفع در این شبکه شناخته می‌شوند که می‌توانند یک سهامدار، اعتبار دهنده، شرکت رقیب، موسسات دولتی یا

اثرات هنجارهای فرهنگی، روابط اجتماعی و اعمال قدرت، بر دانش و شیوه‌های طراحی و تولید محصولات و فناوری‌ها به مثابه نیروهای اجتماعی در نظر گرفته می‌شوند. این دیدگاه به خاصیت تعیین‌کنندگی فناوری معتقد است. ساخت‌گرایان اجتماعی بر این باورند که جنبه‌های اجتماعی و فناورانه، به صورت متقابل یکدیگر را شکل می‌دهند. هم مصنوعات فناورانه و هم گروه‌ها به صورت اجتماعی شکل گرفته و تفسیر می‌شوند. در این نگاه، فناوری کاربرد محض علم نیست، بلکه متأثر از روابط اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی و فنی است که مقدم بر آن است و آن را شکل می‌دهد. این نظریه پردازان مدعی‌اند همانطور که جامعه بر فناوری تأثیرگذار است، فناوری نیز بر جامعه تأثیر می‌گذارد (هاشمیان و انواری، ۱۳۹۷).

نظریه شبکه کنشگران بر خلاف سایر نظریه‌های قدیمی نظیر نظریه راجرز که حاکی از کشف حقایق پنهان از پیش موجود و به طور معمول بر نوآوران یا قهرمانان منفرد مکتشف استوار است، با ساخت حقیقت (جعبه‌های سیاه، فناوری‌ها و نوآوری‌ها) مرتبط است. در نظریه‌های سنتی، زمانی که حقیقتی آشکار می‌شود، به طور مرموزی در جامعه نشر می‌یابد و دست نخورده و بدون تغییر، توسط قدرتی بدیهی، خود به جلو سوق داده می‌شود. در حالی که تمرکز عمده شبکه کنشگران هنگام کاربرد در زمینه‌های خاص، تلاش برای تشریح فرآیندی است که بواسطه آن شبکه‌های به نسبت ثابتی از متحدان ایجاد می‌شود و دوام می‌یابد و یا آنکه در صدد توضیح برای اینکه چرا چنین شبکه‌هایی از ادامه فعالیت باز می‌مانند، است (لاتور، ۲۰۰۵).

در نظریه شبکه کنشگران، شبکه‌های موفق، متشکل از ذینفعان است و با عضویت بدنه مکفی از متحدان یا منتفعان و تاویل و تفسیر علایق آنها شکل می‌گیرد، به طوری که این کنشگران مایل به مشارکت در شیوه‌های فکری و عملی خاصی هستند که هدف دوام شبکه را دنبال می‌کند. نظریه شبکه کنشگران، ساخت واقعیت را به مثابه جعبه سیاه می‌نگرد. این جعبه سیاه زمانی خلق می‌شود که علائق کنشگران انسانی و غیر انسانی در مجموعه منفردی تنظیم و شبکه به نسبت پایایی شکل می‌گیرد اما واقعیت به شکل کلاسیک نشر نمی‌یابد. در عوض، باورها تعبیر و تفسیر می‌شوند و به واسطه نقش و اثر گذاری دیگر کنشگران، قوام می‌یابند یا تضعیف می‌شوند (هارمن و گراهام، ۲۰۰۹).

بر این اساس، این باورها به طور ثابت در طول زمان و مکان با گسترده شدن شبکه انسانی و غیر آن انتقال می‌یابند. از این رو، نشر اطلاعات به باور خاص یک فرد بستگی ندارد و به عبارت دیگر، پیامد تصمیم‌گیری یک کنشگر منفرد نیست، بلکه به

خصوصی، بانک، سرمایه گذار، دولت و... باشند (طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

از آنجا که تعریف دقیق گروه های اجتماعی و نیز هزینه ها و درآمدهای هر گروه به ترویج مناسب و در نتیجه به کارگیری موثر اطلاعات کمک می کند، باید مخاطبان عام و خاص به واسطه فرایند مناسب شناسایی شده و موارد ذیل مورد توجه قرار گیرند:

- کدام یک از منافع اقتصادی، اجتماعی، امنیتی، مالی و ... برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری حائز اهمیت است؟
- استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری به کدامین گروه (مدیران، حسابداران، حسابداران مدیریت، دولت، استفاده کنندگان درون سازمانی یا برون سازمانی) متعلق است؟
- آیا استفاده کنندگان حقیقی قادر به پرداخت هزینه اطلاعات دریافتی هستند یا بهای اطلاعات ارائه شده از طریق کاربران حقوقی (موسسه تجاری، واحد حسابداری، شرکت حسابرسی و...) پرداخت می شود؟ (طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

#### شبکه

در کنار کنشگران، شبکه به عنوان دومین مفهوم کلیدی نظریه شبکه کنشگران شناخته می شود. شبکه، انگاره های اجتماعی بین کنشگران مستقل است که مسائل یا برنامه های پیرامونی خود را شکل می دهند. برخی مفاهیم اساسی در سطح شبکه، عبارت از کنشگران، روابط و قوانین است. این مفاهیم برای توصیف ساختار شبکه به کار گرفته می شوند و محیطی را شکل می دهند که در آن، روابط بین کنشگران پیامدهای خاصی را موجب می گردد. بنابراین در پژوهش سیستم اطلاعات حسابداری، شبکه می تواند به صورت زمینه ای از مولفه های نامتجانس نظیر افراد، تولید کنندگان اطلاعات، کاربران، ذینفعان و نیز اطلاعات حسابداری سایر زمینه ها، سازمانهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی، جامعه، تجهیزات و اثاثه، رایانه، دفاتر روزنامه، نرم افزارها، رویه ها-تصمیم گیری، نهادها- دانشگاهها، بورس اوراق بهادار، بانک مرکزی و سایر موسسات مالی، دیوان محاسبات، سازمان حسابرسی و ... به منظور دستیابی به اهداف خاص نظیر پذیرش و بکارگیری اطلاعات حسابداری نگریسته شود (طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

بر اساس نظریه شبکه اجتماعی می توان اظهار نمود، کنشگران از طریق اتصالات اجتماعی به یکدیگر مرتبط اند. یک اتصال، نمایانگر ارتباط بین یک جفت کنشگر است. مجموعه

اتصالات یک شکل بین اعضای گروه، روابط خواننده می شود. از جمله روابط خاص بین کنشگران می توان به روابط تبدیلی (اطلاعاتی)، سلسله مراتبی (قدرت)، توافق/تضاد و یا روابط مشاوره ای اشاره نمود. روابط بین حسابدار-حسابرس، حسابدار-مدیر، استفاده کنندگان-موسسه و ... به عنوان روابط بین کنشگران در نظریه شبکه کنشگران در سیستم حسابداری مطرح می شوند (همان منبع).

از سوی دیگر، قوانین طیف فعالیت های درون شبکه را محدود می سازند و به آنها ساختار می دهند. قوانین، شیوه نامه هایی هستند که بر چگونگی رفتار کنشگران و پیامدهای آن تاثیر می گذارند. نمونه قوانین بر اساس نظریه شبکه کنشگران در سیستم حسابداری، آیین نامه اخلاق حرفه ای، اصول و رویه های، استانداردها و فروض حسابداری می باشند. این نظریه در پی یافتن پاسخ به معضلاتی است مبنی بر این که؛ چگونه عناصر شبکه را سازمان می دهند، در هم می آمیزند، و متحول می کنند یا ترجمه و تفهیم می کنند؛ چگونه عوامل می بایست از دنبال کردن امیال یا اغراض شخصی خود ممانعت کنند؛ چگونه عضوگیری انجام می شود و دیگران به سرمایه گذاری و پی گیری برنامه خود ترغیب می شوند؛ چگونه شبکه به کنشگران هدف کاری و انگیزه می بخشد و نقش ها را به مثابه احکام یا دستورالعمل ها تثبیت می کند؛ چگونه فرایند صدور دستورالعمل ها از حیث کاری ساده تر و سودمندتر و یا ساده می شوند؛ چگونه شبکه ها از حیث کارکردی به هستار غیر قابل تجزیه ای تبدیل می شوند (قاضی طباطبایی و دادهیر، ۱۳۸۶).

#### جعبه سیاه

جعبه سیاه هر نوع ساختار موجود در شبکه است که فارغ از پیچیدگی یا پیش زمینه خود، آنقدر پایا و مشخص است که به مثابه یک واقعیت مسلم تلقی می شود. در مطالعات حسابداری، دایره حسابداری به عنوان مرکز تولید داده های مالی شناخته می شوند و هر ساله برای تجهیز این دوایر، سرمایه گذاری هایی از لحاظ نرم افزاری و سخت افزاری صورت می پذیرد. از این رو دوایر حسابداری به عنوان واقعیتی پذیرفته شده به مثابه جعبه سیاه می مانند. علاوه بر این، حسابداران آخرین داده های مالی را به رایانه ها در مراکز و دوایر حسابداری منتقل می کنند. زمانی که ارتباط بین تجهیزات و نیروی انسانی مخدوش یا قطع گردد، همگی یا بخشی از قدرت تجهیزات و نرم افزار ها و سخت افزار موجود کاسته می شود. ابزار مبادله اطلاعات، نقش کنشگر را در شبکه ایفاء می کنند. سایر تجهیزات موجود و پذیرفته شده در عرصه شناسایی، ثبت، طبقه بندی، تجزیه و تحلیل و بکارگیری اطلاعات حسابداری، هر یک

به جعبه سیاه موسوم هستند(طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

### فرایند شکل گیری شبکه کنشگران در سیستم حسابداری

پژوهشگران نظریه شبکه کنشگران، فرایند شکل گیری شبکه کنشگران موسوم به تفسیر را شامل چهار مرحله مساله یابی، عضو یابی، عضو پذیری و تجهیز اعضاء می دانند. فزون بر تفسیر، فرآیند نقش گذاری (اثرگذاری) به نقش بستن عقاید در مورد فناوری های مربوط منجر می شود. این فناوری ها در زمینه خاصی نشر می یابند، در این زمینه خاص ارتباط برقرار و به حصول ثبات اجتماعی-فنی کمک می کنند. لاتور نقش گذاری را به صورت فرآیند ایجاد مصنوعات فنی توصیف می کند که علائق انسانی در آن نهفته است. نقش ها شامل نوشته ها نظیر مقالات مجلات، مقالات ترویجی سمینارها، پیش طرح ها و اختراعات، تصاویر، پایگاه داده ها و... در مباحث نظری و دانشی از محوریت برخوردارند. دیگر پدیده مطرح در نظریه شبکه کنشگران، بازگشت ناپذیری نامیده می شود. بازگشت ناپذیری، درجه ای از قابلیت بازگشت شبکه به وضعیت پیشین و جایگاه است که دیگر کنشگران و عوامل شبکه موجود هستند. بازگشت ناپذیری به اثرگذاری علائق و منافع بر مصنوعات فنی وابسته است، به نحوی که علائق فردی یا سازمانی، شبکه را بهبود می دهد و تغییر آن را مشکل می سازد(طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

لاتور(۲۰۰۵) اظهار می دارد درجه بازگشت ناپذیری هر مولفه شبکه، بستگی به عدم توان بازگشت به نقطه ای دارد که سایر کنشگران و عوامل شبکه در آن واقع هستند. نظریه شبکه کنشگران واژه متغیر بازگشت ناپذیر را برای تشریح مولفه های شبکه بکار می گیرد که ویژگی های بازگشت ناپذیری جدی از خود نشان می دهند ولی در طول زمان و مکان تغییر می یابند. استانداردهای نرم افزاری مثالی از این ویژگی است.

تاثیر فرایند تفسیر و اثرگذاری در دیدگاه شبکه محور به سیستم اطلاعات حسابداری به خوبی نمایان است. ورود این گونه اطلاعات به عنوان هویتی جدید در شبکه کنشگران، کنشگران انسانی را به بروز واکنش و می دارد. حسابداران به عنوان نخستین کنشگران درگیر در فرایند باید دیگر کنشگران را نسبت به این گونه اطلاعات ترغیب نمایند. در این بخش از شبکه، تولید کنندگان اطلاعات حسابداری به عنوان کنشگر کانونی محسوب می گردند که با فعالیت خود و به کارگیری مولفه های غیر انسانی شبکه، نسبت به تولید اطلاعات حسابداری همت می گمارند. دغدغه اصلی کنشگران تولید

کننده اطلاعات حسابداری، شناسایی نیاز کاربران اطلاعات(مساله یابی)، تولید اطلاعات دقیق و به روز و کاربردی ساختن اطلاعات تولید شده برای پاسخگویی به نیاز و نیز جلب نظر کاربران اطلاعات برای به کارگیری این اطلاعات است(عضو یابی)(لاتور، ۲۰۰۵).

اثر گذاری در طی فرآیند تولید اطلاعات حسابداری با وام گیری از دانش کنشگران عرصه تولید و به کارگیری کنشگران غیر انسانی تولید(ابزار و تجهیزات) صورت می گیرد. این امر به تولید اطلاعات دقیق منتهی می شود. در مرحله بعد، کنشگران عرصه ترویج اطلاعات حسابداری(کنشگران کانونی ترویج) که همان حسابرسان می باشند، باید نسبت به صحت اطلاعات اطمینان حاصل نمایند و در جهت ترویج و نشر اطلاعات همت گمارند. کنشگران ترویج باید با ارزش این گونه اطلاعات در حسابداری آشنا و از نیازهای شبکه کاربران اطلاعات به طور دقیق آگاه باشند(لاتور، ۲۰۰۵).

متقاعد کردن استفاده کنندگان، در خصوص پذیرش و به کارگیری اطلاعات مرهون تلاش کنشگران ترویج اطلاعات (حسابرسان)، است. به عبارت دیگر، کنشگران ترویج اطلاعات باید بدانند زمانی اطلاعات مورد پذیرش و استفاده کاربران قرار می گیرد که با منافع و مصالح آنها هم راستا باشد(عضو پذیری). بنابراین، کنشگران ترویج در طی فرایند عضو یابی باید نسبت به شناسایی مشوق برای کاربران اقدام کنند و با اثرگذاری بر فرایند و زدودن موانع، در راستای ترغیب حسابداران به بکارگیری اطلاعات(عضویت در شبکه اطلاعات حسابداری) اقدام نمایند(طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

لازم به ذکر است دسترسی به اطلاعات به روز و دقیق، کنشگران عرصه بکارگیری(حسابداران) را با شبکه پیوند خواهد داد. زمانی که کنشگران تولید، ترویج و کاربران اطلاعات حسابداری(حسابداران، حسابرسان، استفاده کنندگان درون و برون سازمانی)، به طور دقیق با مأموریت ها و رسالت های شبکه که همسو با اهداف موسسه است، همگام شوند و در جهت حمایت از آن گام بردارند(تجهیز اعضاء)، شبکه به ثبات بیشتری دست خواهد یافت. سایر کنشگرانی که به این اطلاعات تمایلی نداشته باشند و به سمت آن گرایش پیدا نکنند، از شبکه خارج می شوند(طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴).

بازگشت ناپذیری در این فرآیند زمانی حاصل می شود که هر یک از فعالیت های تولید و کاربردی ساختن، ترویج و به کارگیری اطلاعات از ثبات قابل قبولی برخوردار باشد و دچار تغییر مخرب نباشد. مثلاً سوءاستفاده مالی، اشتباهات و یا اختلاس و... منجر به اظهار نظر مردود در مورد صورتهای مالی موسسه نشود. در نظریه شبکه کنشگران، محدوده شبکه توسط

کنشگرانی که قادر به ایجاد حس حضور فردی خود در دیگر کنشگران هستند، تعیین می‌شود. بنابراین، شناسایی هر کنشگر از سوی دیگر کنشگران، بسته به نقش وی در شبکه اطلاعات حسابداری و تأثیری که بر فرایند تولید تا به کارگیری اطلاعات حسابداری می‌گذارد، متفاوت است. از این رو، با آنکه ممکن است طیف گسترده‌ای از کنشگران، بر تولید و کاربردی ساختن، ترویج و بکارگیری اطلاعات نقش داشته باشند، ممکن است این از چشم کنشگران شبکه دور بماند (طالبی دهکردی و همکاران، ۱۳۹۴)

### استراتژی

تاکنون تعاریف مختلف و گاه ناسازگاری از استراتژی و مدیریت استراتژیک ارائه شده است. به تعبیر یکی از متخصصان مدیریت این عبارات مانند «هنر» است که وقتی آنها را می‌بینیم تشخیص دادن آنها آسان است اما وقتی در پی تعریف کردن و توضیح دادن آنیم خیلی مشکل به نظر می‌رسد. با این حال در اینجا سعی شده است تا تعاریفی که جوهره کلیه مفاهیم را دارا باشد ارائه دهیم.

استراتژی به عنوان الگویی بنیادی از اهداف فعلی و برنامه‌ریزی شده، بهره‌برداری و تخصیص منابع و تعاملات یک سازمان با بازارها، رقبا و دیگر عوامل محیطی است. طبق این تعریف یک استراتژی باید سه چیز را مشخص کند: چه اهدافی باید محقق گردد، روی کدام صنایع، بازارها و محصولات باید تمرکز کرد، چگونه برای بهره‌برداری از فرصت‌های محیطی و مواجهه با تهدیدهای محیطی به منظور کسب یک مزیت رقابتی منابع تخصیص یابد و چه فعالیت‌هایی انجام گیرد (آرمسترانگ، ۲۰۱۲).

در تدوین استراتژی باید ابتدا مجموعه استراتژی‌های قابل استفاده را لیست کرده و سپس با استفاده از مدل‌های مختلفی که در بحث‌های مدیریت استراتژیک آمده است و با توجه به نتایج بدست آمده در تحلیل وضعیت که در مرحله اول آمده است استراتژی برتر را انتخاب می‌کنیم. در این مرحله باید مدیران میانی و حتی رده پائین سازمان را نیز مشارکت داد تا در آنها ایجاد انگیزش کند (میشل و همکاران، ۲۰۱۳).

استراتژی‌ها باعث می‌شوند که سازمان با طی مراحل تدریجی از حالت کنونی خود پا فراتر گذاشته و به جایگاه مورد نظر در آینده دست یابد. تجزیه و تحلیل موقعیت (داخلی و خارجی) و در نظر داشتن ماموریت سازمان، برای بررسی و انتخاب استراتژی ضروری است. باوجود این که مطلب فوق تا حدود زیادی صحت دارد ولی باید توجه داشت هرسازمانی که متولد می‌شود و دوره عمر خود را تا مرحله زوال طی می‌کند

همواره هدف مشخصی دارد و آن تداوم حیات و کسب موفقیت (رشد بقا) روز افزون می‌باشد که البته به دنبال این اهداف، اهدافی چون ارائه محصولات با کیفیت و قیمت مناسب، جلب رضایت مشتریان، توجه به جامعه و تصورات عموم، منتفع ساختن ذینفعان مطرح می‌شود و در سایه رقابت فزاینده و تلاطمات محیطی، نگرش بلندمدت، گرایش به محیط عملکردی بهتر از رقبا، تنوع فعالیتها و ضرورت پیدا می‌کند. بنابراین باوجود منحصر به فرد بودن ماموریت، اهداف و فعالیت‌های سازمانها، همه آنها درحالت کلی در هر زمینه‌ای که فعالیت داشته باشند به دنبال بقا و پیشرفت هستند. برای این اساس، می‌توان استراتژی‌های سازمانها را درحالت کلی درهرزمینه‌ای که فعالیت داشته باشند در شرایط مختلف محیطی و داخلی برای رسیدن به اهداف پیشرفت، حفظ وضع موجود یا پسرفت در سطح مختلف تقسیم بندی کرد. استراتژی‌های اصلی سازمان برای هر کسب و کار نیز بر همین اساس شکل گرفته است (آرمسترانگ، ۲۰۱۲).

### پیشینه پژوهش

گرورگر و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی اثر سوگیری طبقه بندی بر قیمت دارائی‌های مالی پرداختند. در این تحقیق آنها بیان نمودند که برخی فعالان بازار سرمایه تمایل به طبقه بندی ذهنی شرکت‌ها بر مبنای صنعت مورد فعالیت دارند. سرمایه گذارانی که تمرکز خود را بر مبنای این طبقه بندی اسمی صنعت قرار می‌دهند، اطلاعات بنیادی شرکت موردنظر را نادیده می‌گیرند.

خونداکار و همکاران (۲۰۱۲) در مطالعه خود به بررسی و مقایسه اولویت تعامل اجتماعی بین حسابرسان داخلی (CPA) حسابداران عمومی بوسیله شرکت‌های حسابداری آمریکایی (CPA) استخدام شده‌اند، پرداختند و پرسشنامه جهت‌گیری رفتار و روابط بین فردی (B-FIRO) را به حسابرسان بزرگ ۲۰ که در بخش غربی و جنوب شرقی آمریکا واقع شده بود، فرستادند و به این نتایج رسیدند که بین امتیازات دو گروه تفاوت عمده‌ای وجود داشت و حسابرسان داخلی تعامل اجتماعی کمتری نسبت به حسابداران عمومی داشتند.

سوکانیا (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان تأثیر سوگیری رفتاری در تصمیمات سرمایه‌گذاری پرتفوی یک ایده جدیدی در تصمیمات سرمایه‌گذاری پرتفوی داد. بدین صورت که مالی رفتاری در واقع مطالعه و تأثیر فاکتورهای روانشناسی، مانند آرمان، شناخت، احساسات و فرهنگ می‌باشد. نتایج کار وی ثابت کرد که پارادایم‌های مالی رفتاری نشان می‌دهد که

تصمیم های سرمایه گذاری تحت تاثیر عوامل روانی و عاصفی می باشد.

لایتینن (۲۰۱۸) بررسی نمود که آیا مشارکت اقتصادی بین شرکای متعهد مستقل و مشتری، تهدیدی برای استقلال حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی است یا خیر. با استفاده از بازنگری همتراز ۲۶۴ نمونه از حسابرسان مستقل فنلاندی، به بررسی این موضوع پرداخت که آیا این احتمال وجود دارد که اندازه اقتصاد مشتری-محور، کیفیت حسابرسی را که از طریق میزان انطباق با استانداردهای حسابرسی اندازه گیری می شود، تحت تاثیر قرار می دهد یا خیر. واهدی را نشان می دهد که حسابرسان فنلاندی دارای استقلال در سطح بالا هستند اگرچه اندازه بالای اقتصاد مشتری-محور (گردش معاملات) تا حد کمی بر کیفیت حسابرس تاثیرگذار است. شواهد اندکی در این زمینه وجود دارد که حسابرسان احتمالاً برای مشتریان بزرگتر، کیفیت بالاتری را نشان می دهند. نتایج همچنین نشان می دهند که این تهدید مالی در حوزه منافع شخصی که مورد حمایت سطح درآمد بالای بادآورده است، منجر به کاهش پیوند اقتصادی با مشتری می گردد. درآمد بادآورده در اینجا به عنوان عاملی برای ثروت اقتصادی است

بلندن و همکاران (۲۰۱۸) مطالعه ای را با نمونه های از شرکت های فهرست شده اسپانیایی برای دوره بین ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۵ انجام دادند و از کیفیت صورت های مالی مشتری به عنوان پروکسی برای کیفیت خدمات حسابرسی استفاده کردند. نتایج، پشتیبانی سازگار و قوی را برای تاثیر مثبت حسابرس زن روی کیفیت خدمات حسابرسی فراهم می سازند. اگرچه یافته های ایشان نشان می دهند که مردان و زنان گرایش به حسابرسی انواع مختلف مشتریان دارند، نتایج، توسط این تفاوت ها هدایت نمی شوند.

پارکر و همکاران (۲۰۱۹) در چارچوب روندهای اصلاح مدیریت عمومی جدید جهانی و پدیده ی مرتبط با حسابرسی عملکرد (PA) به کشف افزایش عملکرد حسابرسی در استرالیا پرداختند و نقش اساسی ذینفعان در هدایت عملکرد آن را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد رشد حسابرسی عملکرد تداوم داشته است؛ اما این تداوم اینگونه نبوده که همیشه به صورت پیوسته و در سر تا سر حوزه ی قضایی حسابرسی اتفاق بیفتد. علی رغم گفتمان حسابرس در خصوص اهداف محرمانه ی حسابرسی عملکرد که اکیداً روی ارزیابی نتایج برنامه متمرکز شده است، انتشار گزارش های علنی، توجه و کنترل پایدار را حفظ می کند. در حالی که این گونه به نظر می رسد که این موضوع نمایانگر بی اعتنائی سر حسابرس کل به نقد سیاست های دولت می باشد؛ با این وجود، این موارد شواهدی

از روابط مستقیم و غیر مستقیم تکرار شونده میان AG ها و نمایندگان مجلس، رسانه ها و عموم مردم را آشکار می سازد.

دریایی و عزیز (۱۳۹۷) به تحقیقی با عنوان رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای پرداختند. نتایج پژوهش، متغیر: شک و تردید حرفه ای را به عنوان یک متغیر تعدیلگر و تاثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای و کیفیت حسابرسی، نشان میدهد.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی نگرشی به بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان با تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت پرداختند.

نتایج بررسی ها نشان داد که کم بودن تعداد صاحبکارها، گزینش حسابرس توسط مدیریت و تعدد موسسات حسابرسی کوچک، مهمترین علل ایجاد و افزایش بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان هستند. از سوی دیگر، ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسسات بزرگ، ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت و محدودسازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید، مهمترین راههای کاهش بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان می باشند.

### فرضیه های پژوهش

مستند به مبانی نظری پیش گفته، پژوهش حاضر درصدد است تا به تبیین نقش اطلاعات حسابرسی مدیریت و ارتباط آن با فرایند تدوین استراتژی مبتنی بر رویکرد شبکه کنشگران و ساختار انواع شبکه های غیر اتفاقی شاخه های شبکه ای بپردازد که فرضیه های آن بدین صورت تدوین شده اند:

۱) آیا بین اطلاعات حسابرسی مدیریت و فرایند تدوین استراتژی با پیوندهای میان کنشگران در زمینه ساختار شبکه های گسترده تر ارتباط معنی داری وجود دارد؟

۲) آیا بین اطلاعات حسابرسی مدیریت و فرایند تدوین استراتژی با ساختار انواع شبکه های غیر اتفاقی شاخه های شبکه ای ارتباط معنی داری وجود دارد؟

### روش شناسی پژوهش

#### روش پژوهش

رویکرد این تحقیق رویکردی طبیعت گرایانه است. زیرا در پارادایم طبیعت گرایانه مفروض اصلی مورد تأکید، آن است که واقعیت مورد مشاهده، به تفسیر افراد و ذهنیت آنان بستگی دارد، زیرا به بررسی ساخت های نظری در بافت ها و موقعیت



های عملی و واقعی می پردازد بنابراین یک تحقیق کاربردی می باشد. در بخش اول گردآوری اطلاعات به صورت کتابخانه ای انجام می شود به این صورت که با مطالعات کتاب ها و مجلات داخلی و خارجی و استفاده از اینترنت به مطالعه موضوع پرداخته می شود و سپس در بخش دوم از روش میدانی و نیز استفاده از پرسشنامه محقق ساخته و مبتنی بر مبانی علمی و پیشینه تحقیقات استفاده می شود. روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش آرشویی و پرسشنامه ای می باشد. داده‌های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزارهای اس.پی.اس.اس نسخه ۲۴ و اسمارت پی.ال.اس نسخه ۳ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این تحقیق کلیه حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی می‌باشند که شامل ----- نفر هستند که بر اساس جدول مورگان تعداد ۲۵۰ نمونه جهت تجزیه و تحلیل نهایی انتخاب شده‌اند.

### مؤلفه های شبکه کنشگران، تدوین استراتژی و حسابرسی مدیریت

جدول (۱) ابعاد و مؤلفه های شبکه کنشگران، تدوین استراتژی و حسابرسی مدیریت را نشان می دهد.

جدول (۱) ابعاد و مؤلفه های شبکه کنشگران، تدوین استراتژی و حسابرسی مدیریت

شبکه کنشگران و تدوین استراتژی	شبکه کنشگران و حسابرسی مدیریت	حسابرسی مدیریت و تدوین استراتژی
تجربه حسابداران مدیریت	تجربه حسابداران مدیریت در حسابرسی مدیریت	انگیزه مشارکت حسابسان مدیریت
دانش و سطح تحصیلات حسابداران مدیریت	دانش و سطح تحصیلات حسابداران مدیریت	میزان آگاهی و سطح دانش حسابسان مدیریت
سطح بهره وری نیروی انسانی شرکت	سطح بهره وری حسابداران مدیریت	اطلاعات در تصمیم گیری و برنامه ریزی
جنسیت حسابداران	جنسیت حسابداران مدیریت	انگیزش مدیران و حسابداران
مدیران دولتی	مدیران دولتی	سطح اداراک و شناخت مدیران
مدیران غیردولتی	مدیران غیردولتی	تعامل و همکاری مدیران و حسابداران
استفاده مدیران از اطلاعات در تصمیم گیری و برنامه ریزی	استفاده مدیران از اطلاعات در تصمیم گیری و برنامه ریزی	ارتباط میان سیستم های اطلاعاتی حسابرسی کامپیوتری و سیستم اطلاعات مدیریت
سطح مسئولیت پذیری اجتماعی مدیران	سطح مسئولیت پذیری اجتماعی مدیران	وجود سیستم های اطلاعاتی یکپارچه
میزان انگیزش مدیران و حسابداران	میزان انگیزش مدیران و حسابداران	وجود قوانین و مقررات و آیین نامه ها داخلی شرکت
سطح اداراک و شناخت مدیران	سطح اداراک و شناخت مدیران	ساختار و فرهنگ سازمانی حسابرسی مدیریت
فناوری اطلاعات و نرم افزارها	فناوری اطلاعات و نرم افزارها	سبک رهبری حسابسان مدیریت
بکارگیری سیستم اطلاعاتی یکپارچه	بکارگیری سیستم اطلاعاتی یکپارچه	کارایی کنترل های داخلی شرکت
قوانین، مقررات و آیین نامه های داخلی شرکت	قوانین، مقررات و آیین نامه های داخلی شرکت	ساختارها و کیفیت نظام راهبری شرکتی
قوانین آمرانه دولتی	قوانین آمرانه دولتی	انجمن حسابرسی داخلی
انجمن های علمی	ساختار سازمانی	وجود استانداردهای حسابرسی مدیریت
سیستم های آموزش عالی	فرهنگ سازمانی	وجود نظام های سیاست گذار برون سازمانی
رقابت در بازار محصول	سبک های رهبری	
رضایت مشتری	کارایی کنترل های داخلی	
خدمات پس از فروش محصولات	وجود کمیته حسابرسی	
سطح بهره وری سرمایه فیزیکی	ساختارها و کیفیت نظام حاکمیت شرکتی	
ساختار سازمانی	انجمن حسابسان داخلی	
فرهنگ سازمانی	استانداردهای حسابرسی مدیریت	
سبک های رهبری	نظارت سازمان ها و قانونگذاران	
فشارهای خارجی وارده بر مدیریت از سوی ذینفعان شرکت	الزامات قانونی در انتشار گزارش های حسابرسی مدیریت	
شرایط اقتصادی جامعه	استقرار گزارش تخلفات در ساختار قانونی شرکت	

شبکه کنشگران و تدوین استراتژی	شبکه کنشگران و حسابرسی مدیریت	حسابرسی مدیریت و تدوین استراتژی
شرایط سیاسی	حسابرسی مستقل	
منابع مالی	حسابرسی کامپیوتری	
تهدیدها و فرصت ها در حوزه فعالیت شرکت		
عمر محصولات		
سطح رفاه جامعه		
فرهنگ مشتری		
اعطای گواهینامه های ISO		
وجود نظام سیاست گذار برون سازمانی		

### یافته های پژوهش

توصیف آماری ویژگی های شناختی و متغیرهای پژوهش در جدول (۲) به توصیف اطلاعات جمعیت شناختی و توصیف متغیرهای پژوهش از منظر شاخص های گرایش به مرکز، شاخص های پراکندگی و شاخص های شکل توزیع پرداخته می شود.

مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای مدل پژوهش را تایید کرد.

### جدول (۳) نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
تدوین استراتژی	۰,۹۰۴	۰,۹۲۵	۰,۵۳۱
حسابرسی مدیریت	۰,۹۵۴	۰,۹۵۹	۰,۵۷۸
شبکه کنشگران	۰,۹۵۱	۰,۹۵۶	۰,۵۶

### جدول ۲- اطلاعات جمعیت شناختی

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
سطح تحصیلات	فوق دیپلم	۸	۳/۲
	لیسانس	۱۱۰	۴۴
	فوق لیسانس	۱۲۶	۵۰/۴
	دکتر	۳	۱/۲
تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۶۶	۲۶/۴
	۵ تا ۱۰ سال	۴۴	۱۷/۶
	۱۰ تا ۱۵ سال	۴۰	۱۶
	بالای ۲۰ سال	۷۷	۳۰/۸
نوع فعالیت حسابرسی	حسابرسی مستقل	۱۷۹	۱۳/۲
	حسابرسی داخلی	۳۳	۱۳/۲
	حسابرسی واحدهای دولتی	۱۳	۵/۲
	حسابرسی عملیاتی	۶	۲/۴
جنسیت	حسابرسی فناوری اطلاعات	۷	۲/۸
	سایر	۹	۳/۶
	زن	۶۹	۲۷/۶
	مرد	۱۷۶	۷۰/۴

### بررسی روابط شاخص های پژوهش

در این بخش برای آزمون همبستگی به دلیل ناپارامتری بودن توزیع داده ها به وسیله آزمون همبستگی اسپیرمن به بررسی رابطه بین متغیرهای اصلی پرداخته شده است. نتایج حاصل از همبستگی اسپیرمن بین متغیرهای اصلی پژوهش در جدول شماره ۴ آورده شده است. همانطور که از جدول مشخص است (کلیه اعداد بین صفر تا یک می باشند) سطح معنی داری ضرایب همبستگی کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد بین کلیه متغیرهای پژوهش، همبستگی معنادار وجود دارد. در نتیجه امکان بررسی فرضیه ها با استفاده از روش معادلات ساختاری میسر است.

### جدول ۴- همبستگی میان متغیرهای پژوهش

عامل	شبکه کنشگران	حسابرسی مدیریت	تدوین استراتژی
شبکه کنشگران	1	.727**	.733**
حسابرسی مدیریت	.727**	1	.686**
تدوین استراتژی	.733**	.686**	1

### پایایی و روایی پرسشنامه

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته اند، می توان

## برازش مدل

نتایج برازش مدل ها در شکل های ۱ و ۲ آرایه شده است. فرضیه اول این پژوهش به بررسی وجود ارتباط معنی دار در فرآیند تدوین استراتژی توجه به اطلاعات حسابرسی مدیریت از منظر ساختار شبکه های گسترده تر پرداخته است. با توجه به مدل برازش داده شده (شکل شماره ۱)، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر شبکه کنشگران بر حسابرسی مدیریت برابر ۰/۸۹۹، ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر شبکه کنشگران بر حسابرسی مدیریت برابر ۰/۳۱۷، تاثیر متغیر حسابرسی مدیریت بر تدوین استراتژی برابر ۰/۵۹۵ می باشد. مقدار ضریب تعیین تعدیلی ( $R^2$ ) برای متغیر تدوین استراتژی برابر ۰/۷۹۴ است. به این معنی که متغیرهای حسابرسی مدیریت و شبکه کنشگران ۷۹/۴ درصد از واریانس متغیر تدوین استراتژی را بیان می کنند. با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی دار است. بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می شود تمامی روابط مدل معنادار می باشد.

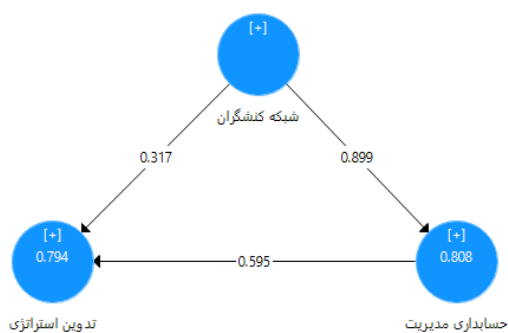
ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر حسابرسی مدیریت بر تدوین استراتژی برابر ۰/۵۹۵ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر ۵/۳۷۰ می باشد و بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که فرضیه مورد بحث تایید می شود و به عبارتی حسابرسی مدیریت بر تدوین استراتژی تاثیر معنی داری دارد.

در تحلیل نتیجه فرضیه دوم با توجه به مباحث نظری پژوهش حسابرسی مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات حسابداری در داخل سازمان است. مجموعه ای از قواعد ثابت را می توان به حساب آورد به عنوان روشهایی به منظور دستیابی به هدفهای سازمان از طریق توسعه تقسیم های تکنولوژی اطلاعات امکان تمرکز بیشتر بر گسترش حسابرسی مدیریت و بهبود تصمیم گیری و به عنوان نقش پشتیبان در تصمیمات استراتژیک را میسر می کند.

در حقیقت به مدیران بینش بیشتری در تصمیم گیری راهبردی و بلند مدت به همراه گزارشهای مختلف و تحلیل های با ارزش افزوده می دهد فرآیند استراتژی بعنوان یک مقوله اساسی در بر گیرند کلیه روشهای مختلف برای رسیدن به چند عملیاتی کوتاه مدت و تصمیمات استراتژیک، دوره

بحران به دوره تغییرات سریع محیط درونی و بیرونی سازمان دگرگونیهای ساختاری، نظام اجتماعی، اقتصادی و سیاسی، شرایط تحولات ناگهانی، پیش بینی ناپذیر، کمیابی به بحران انرژی، منابع اولیه و نظایر اینها در سازمان و شرکتهای به منظور ارائه راهکارها، محاسبات گوناگون، تجهیز نیروی کار و بازاریابی شرکت، پیش بینی شرایط و وضعیت آینده و ضمن آنکه در تصمیم گیری، سرمایه گذاری به داشتن اطلاعات کیفی حاصله از ارقام حسابداری ضروری است و این افراد مختلف هستند که بر اساس تصمیمات استراتژیک با توجه به وضعیت شرکت، سازمان می توانند ارقام را بصورت مکتوب درک کنند به عبارتی می شود تصویر درست از یک هدف ارائه نمی کنند زیرا یک فرد می تواند با استفاده از فناوری اطلاعات و کارکردهای سیستم اطلاعاتی و تحلیل های آماری به محاسبه ارقام بپردازد.

ضریب رگرسیونی استاندارد شده تاثیر شبکه کنشگران بر تدوین استراتژی برابر ۰/۳۱۷ می باشد، همچنین مقدار آماره تی برای این ضریب برابر ۲/۹۰۲ می باشد و بیشتر از ۱/۹۶ می باشد که نشان از معنی دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد است. به طور کلی نتایج حاصله از برآورد مدل، حاکی از آن است که ی فرضیه تحقیق تایید می شود و به عبارتی شبکه کنشگران بر تدوین استراتژی تاثیر معنی داری دارد. با توجه به پذیرش فرضیه چنین استدلال می شود اصولاً نظریه شبکه کنشگران بر خلاف سایر نظریه های قدیمی، نظیر نظریه و اجرا که حاکی از کشف حقایق پنهان از بینش موجود و به طور معمول و نوآوران با قهرمانان مکشوف (مکتشف) استوار است. با ساخت حقیقت جعبه های سیاه فناوری ها و نوآوری ها مرتبط است.



شکل (۱): ضرایب رگرسیونی استاندارد مدل پژوهش

### بررسی تناسب پیش بین مدل

همچنین مقدار آماره  $Q^2$  (استون-گیسر<sup>۲</sup>) که قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار  $0.02$ ،  $0.15$  و  $0.35$  را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

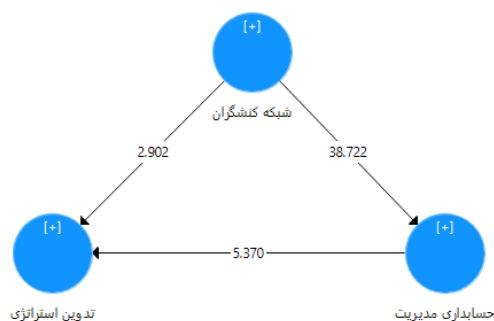
جدول مقادیر آماره استون-گیسر متغیرهای پژوهش

متغیرها	معیار استون-گیسر	وضعیت
تدوین استراتژی	۰,۴۷۶	تناسب پیش بین قوی
حسابرسی مدیریت	۰,۵۲	تناسب پیش بین قوی
شبکه کنشگران	۰,۵۰۱	تناسب پیش بین قوی

### بحث و نتیجه گیری

هدف شبکه کنشگران تعیین جامعه ای از کنشگران انسانی و غیر انسانی ( نرم افزار ، سخت افزار ، دستورالعمل ها ، مدل‌های تحلیل و راهکارها ) برنامه زیر سازی کنترل نظارت ، تصمیم گیری ، تجربیات متوالی سالهای گذشته به منظور ارائه خط مشی صحیح و نظایر اینها با رویکرد جامعه شناسی از سیستم اطلاعات حسابرسی مدیریت و ارتباطات بین آنها اطلاعات سودمندی در اختیار سرمایه گذاران و مدیران صاحبان شرکت ها به منظور حفظ و وضعیت و توسعه سرمایه گذاری در موقعیت های مختلف ( رونق - رکود ) چشم اندازه‌های مختلف و قابلیت اتکا بدون این اطلاعات و گزارشات و برخوردار بودن از یک شرایط عینی بالا و رشد سرمایه گذاری را به آنها نشان داده که مستلزم تمامی این اطلاعات و ایده های نو در تعیین اهداف در چارچوب اهداف سازمانی کمک مؤثر و نقش کارآمدی را ایفا می نمایند.

همان گونه که نتایج نشان داد ارتباط معنی دار بین شبکه کنشگران و تدوین استراتژی وجود دارد که این ارتباط مورد تأیید واقع شد بر اساس یافته های این فرضیه می توان نتیجه گرفت که نقش تأثیر ساختار انواع شبکه ای غیرانتفاعی بعنوان مجموعه ای از ذی علاقمندان بر اساس خواستگراها و علایق آنها که عمدتاً غیرانتفاعی است و به عنوان یک عامل کنشگر با اهداف متعدد علاقمندند از اطلاعات حسابرسی مدیریت استفاده نمایند بسیار اهمیت دارد و لذا در تدوین استراتژی به این عامل ، با اهمیت و این کنشگر علاقمند می بایست توجه



شکل (۲): مقادیر T-Value مدل پژوهش

### معیارهای نیکویی برازش مدل پژوهش

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. معیار  $GOF^1$  مربوط به بخش کلی مدل های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. Commuality (مقادیر مشترکی) در فرمول  $GOF$  از میانگین مجذور بارهای عاملی هر متغیر به دست می‌آید.  $GOF$  با محاسبه میانگین هندسی میانگین اشتراک و میانگین ضریب تعیین تعدیلی ( $R^2$ ) به دست می‌آید. و مقداری بین صفر تا یک دارد و هرچه که به یک نزدیک تر باشد برازش مدل مناسب تر است. همچنین برخی از محققین بیان کرده اند که مدل با برازش خوب مقداری بالاتر از  $0.36$  و مدل با برازش متوسط مقداری بین  $0.19$  تا  $0.36$  دارد. مقدار فرمول  $GOF$  به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$Gof = \sqrt{R^2 * communilaty}$$

در جدول مقادیر  $Commuality$  و  $R^2$  خروجی نرم افزار نشان داده شده است.

جدول مقادیر  $Commuality$  و  $R^2$

متغیر	R Square	Commuality
تدوین استراتژی	۰,۷۹۴	۰,۵۳۱
حسابرسی مدیریت	۰,۸۰۸	۰,۵۷۸
شبکه کنشگران	-	۰,۵۶

با استفاده از فرمول و مقادیر جدول مقدار  $GOF = 0.667$  به دست آمد. با توجه به این مقدار، برازش مناسب مدل تحقیق تأیید شد.

نمود. لازم به ذکر است که نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با تحقیقات نظیر ریچاردسون و کرامردگارد (۲۰۱۸)، ویلمن (۲۰۱۹)، رستمی و همکاران (۱۳۹۸) هم راستا بوده و با تحقیقات محققانی نظیر به مقدسی پور و ابراهمی کردلر (۱۳۹۷)، هلمن (۲۰۱۶) انطباق کامل نداشته است که می‌توان دلیل احتمالی عدم انطباق آنها در شناسایی و رویکرد انواع شبکه‌ای غیرانتفاعی و هم‌حین قلمرو زمانی و مکانی تحقیق و امثال آنها اشاره نمود.

همان‌گونه که نتایج آزمون نشان داد که فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ با خطای ۵٪ ارتباط بین فرآیند تدوین استراتژی حین توجه به اطلاعات حسابرسی مدیریت با ساختار شبکه‌ای گسترده‌تر تأیید گردید و به تفصیل تحلیل شد لذا می‌توان نتیجه گرفت که در فرآیند تدوین استراتژی مرتبط با حسابرسی عملکرد مدیریت و طراحی الگوی مناسب مرتبط با آن ضمن توجه به اطلاعات حسابرسی مدیریت و دسترسی به اطلاعات؟ کیفی نظیر قابلیت اعتبار به مربوط بودن و قابلیت مقایسه به؟ آن این حوزه می‌بایست ساختار شبکه‌ای گسترده‌تر کنشگران مهم از کنشگران حقیقی و نهادی و کنشگران حقیقی (افراد، کارکنان حسابرسان، مدیران حسابرسی و ...) و نقش کنشگری آنها می‌بایست توجه ویژه‌ای داشته باشد یا حتماً آزمون این فرضیه نیز این موضوع را آشکار کرد که نقش کلیدی ساختار شبکه‌ای گسترده کنشگران بسیار با اهمیت است با مقایسه یافته‌ای و نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که با نتایج تحقیقات پولاک و همکاران (۲۰۱۳)، تاتنال (۲۰۱۹)، حساس یگانه (۱۳۹۷)، نمازی و رضایی (۱۳۹۵) و رستمی و همکاران (۱۳۹۸) انطباق داشته و هم‌راستا بوده و با نتایج تحقیقات هایوون و همکاران (۲۰۱۱)، گرابووسکی (۲۰۱۲)، سوکانیا (۲۰۱۵)، شادمان و همکاران (۱۳۹۳) و دریایی و عزیز (۱۳۹۷) هم‌راستا نبوده است که می‌توان همان دلایل احتمالی عدم انطباق که در نتیجه‌گیری فرضیه اول اشاره گردید در خصوص این فرضیه نیز بیان نمود. در فرآیند تدوین استراتژی توجه به اطلاعات حسابرسی مدیریت ضرورت دارد پیوند میان کنشگرها از حیث محتوی و شدت تعامل بین آنها توجه شود و تأیید گردید. که بین آنها ارتباط معنی‌حواوی نیز وجود دارد. از یک طرف تمرکز و توجه به اطلاعات حسابرسی مدیریت از حیث شکل و عنوان بسیار با اهمیت بوده و علاوه بر آن ضرورت دارد در این خصوص به پیوند میان کنشگران (هم در کنشگران سازمانی و خصوصی و کنشگران حقیقی و افراد به دلیل تأثیر و نقش آنها از حیث محتوی و شدت در تعامل بین آنها به موضوعی افکار ناپذیر شده است و این واقعیت را آشکار کرد که کیفیت و کارکرد

استراتژی‌های مرتبط با عملکرد و مدیریت به این فهم وابستگی معنی‌داری دارد و می‌بایست به آن توجه خاص و ویژه‌ای نمود. یافته‌های حاصل از این فرضیه یا یافته پژوهشگران این حوزه نظیر خونداکار و همکاران (۲۰۱۲)، هلمن (۲۰۱۶)، تاتنال (۲۰۱۹) و رستمی و همکاران (۱۳۹۸)، طالبی و بحری ثالث (۱۳۹۷) تطابق داشته و با بعضی از پژوهش‌ها روبن بورگا و دواور ریزانیا (۲۰۱۷)، شادمان و همکاران (۱۳۹۳) انطباق کامل ندارد.

در پایان، مهم‌ترین پیشنهادهای تحقیق حاضر به پژوهشگران آینده را می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱) تحقیق حاضر از منظر شبکه‌کنشگران در حسابرسی مدیریت انجام گردیده است لکن تحقیقات بیشتر توسط محققین می‌تواند روی سایر دیدگاه‌های نظری جایگزین مثل سایر نظریه اقتصادی، نهادی ساختار نمایندگی، تحقیقات رفتاری مثل رفتار برنامه‌ریزی شده انجام شود.
- ۲) محققان آینده می‌توانند از مؤلفه‌ای دیگر مرتبط به دانش کنشگری که در این تحقیق متناسب با اهداف آنها توجه نگردید توجه نمایند.
- ۳) به محققان آینده پیشنهاد می‌گردد که نقش کنشگران را در دیگر مؤلفه‌های حسابداری همچون حسابداری زیسن محیطی، موضوعات مشابه مثل مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به نتایج قابل توجهی منتج خواهد شد آزمون و تحقیق نمایند.
- ۴) به محققان آینده پیشنهاد می‌گردد از منظر جامعه‌شناسی به نقش کنشگران در گزارشگری مالی توجه کرده و پژوهش نمایند.
- ۵) هم‌چنین به محققان آینده پیشنهاد می‌گردد با تمرکز تحقیقات بین رشته‌ای موضوع حسابداری انتقادی مبتنی بر نقش کنشگران در حوزه حسابداری مدیریت و سایر شاخه‌های حسابداری تحقیق و پژوهش نمایند.
- ۶) به محققان آینده شمارگر درک در چارچوب حسابداری مدیریت رفتاری موضوع تحقیق را با فکر بررسی و اجرا نمایند.

## فهرست منابع

- و سیاست فرهنگی سال پنجم بهار و تابستان ۱۳۹۷ شماره ۱۰.
- \* شریف زاده، رحمان (۱۳۹۷)، مذاکره با اشیاء؛ برونولاتور و نظریه کنشگر-شبکه، تهران، نشرنی.
- \* طالبی، بهمن و بحری ثالث، جمال (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکتهای تولیدی شهرستان بناب، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال ۱۱، شماره ۳۶.
- \* فنی، زهره (۱۳۹۲)، فضا، مقیاس و جهانی شدن با تحلیل تئوری شبکه کنشگران (۱۳۹۲)، مطالعات راهبردی سیاستگذاری عمومی، دوره ۴، شماره ۱۲.
- \* قاضی طباطبایی، محمود و دادهیر، ابوعلی (۱۳۸۶)، جامعه شناسی علم فناوری (تأملی بر تحولات اخیر جامعه شناسی علم)، نامه علوم اجتماعی، ش ۳۱.
- \* Armstrong, M, (2012), Strategic human resource management, 3th edition, Translated by mohammad arabi andomid mahdieh, Tehran, Cultural research office.
- \* Blandon Josep, Argiles Josef, Ravend Diego, 2018, Is ther a gender effect on the quality of audit services, Journal of Business Research, pp: 1-12
- \* Callon, M. 1986. Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc bay. In J. Law, editor. Power, action and belief: a new sociology of knowledge? Routledge, London, UK.
- \* Graham Harman.(2009) Prince of Networks: Bruno Latour and Metaphysics, Journal of Cultural Economy, Volume 5, 2012 - Issue 1.
- \* Khondkar E. Karim., Jeffrey P. Lessard ., Philip H (2012). "Siegel A FIRO-B analysis of social Skill preferences among audhtors", pp. 5-11.
- \* Kr'uger,P, Landier., A., andThesmar,D.,2012, Categorization Bias in the Stock Market,Catolica Lisbon, school of business and economics.
- \* Laitinen Erkki K, Laitinen Teija, 2018, Economic bonding, auditor safeguard and audit quality: peer review evidence from individual auditors. Archives of business research, pp: 1-35
- \* Latour, B. (1991). Technology is society made durable. In J. Law (Ed.), A sociology of monsters: Essays on power, technology and domination (pp. 103-131).London: Routledge.
- \* Latour, B. 2005. Reassembling the social: an introduction to actornetwork theory. Oxford University Press, Oxford, UK.
- \* Law, J. 1992. Notes on the theory of the actor-network: ordering, strategy, and heterogeneity. Systems Practice 5:379-393. <http://dx.doi.org/10.1007/BF01059830>.
- \* Michel, A., Todnem, R. and Burnes, B. (2013), "The limitations of dispositional resistance in relation to organizational change", Management Decision, Vol. 51 No. 4, pp. 761-780.
- \* احدیان پور پروین، دنیا (۱۳۹۳)، نسبیت فرهنگی مبتنی بر رویکرد رفتاری با تأکید بر نقش حسابداران مدیریت برای تصمیم گیری مدیریت، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۳، شماره ۹.
- \* بنی طالبی دهکردی، بهاره رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم و طالب نیا قدراله (۱۳۹۴)، تبیین نظریه شبکه کنشگران در حسابداری از منظر دانش، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۶.
- \* تاجیانی، مسعود (۱۳۹۰)، نقش حسابداری مدیریت در تصمیم گیری مدیران صنایع. مجله نامه اتاق بازرگانی. شماره ۱.
- \* جابری، اباذر (۱۳۹۱)، کاربردهای نظریه کنشگر - شبکه در پژوهشهای انسانشناسی سازمانها: مطالعه انسانشناسی ناخستی شکل گیری شبکه و مناسبات کنشگران انسانی و غیر انسانی در سازمانی صنعتی - نفتی در عسلویه بوشهر، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه تهران.
- \* جلیلی، آرزو و مشیری، اسمعیل (۱۳۹۲). عنوان ابتکارات ذهنی در بکارگیری رویه های حسابداری مدیریت فصلنامه علمی پژوهشی حسابرسی مدیریت دانش حسابداری و سال ۲، شماره ۶.
- \* حساس یگانه، یحیی، ملکیان کله بستی، اسفندیار و توکل نیا، اسماعیل نیا (۱۳۹۷)، نگرشی به بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان؛ با تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۹.
- \* دریایی، عباسعلی و عزیزی اکرم (۱۳۹۷)، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای)، مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، پیاپی ۱۶.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون و و تولمی نژاد، بابک (۱۳۹۵)، هستی شناسی حسابداری مدیریت در بستر پست مدرنیته (اجراگری، کنشگر- شبکه و کاربردها)، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال نهم، شماره بیست و نهم.
- \* سید محمدحسین هاشمیان محمدرضا انواری (۱۳۹۷)، دلالت های نظریه کنشگر شبکه در سیاست گذاری فرهنگی: تعامل تکنولوژی و انسان در سیاست گذاری، دین

- \* Parker, Lee D, Jacobs, Kerry, Schmitz, Janna (2019), New public management and the rise of public sector performance audit, Accounting Auditing and Accountability Journal, PP: 1-37.
- \* Rijks, D., and M. W. Baradas. (2000). The clients for agro meteorological information. Agricultural and Forest Meteorology, 103, 27-42.
- \* Sukanya.R (2015) .Impact of Behavioural biases in Portfolio Investment Decision Making Process. IRACST - International Journal of Commerce, Business and Management (IJCBM), ISSN: 2319–2828 Vol. 4, No.4.

#### یادداشت‌ها

---

<sup>1</sup> Goodness of Fit

<sup>2</sup> Stone-Geisser