

A model for predicting inertia management intention and strategic management accounting adoption in the public sector of the Iranian Gas industry - Testing the ETPB theory

Saeed Darbandi Farahani¹, Azar Moslemi*², Hassan Zalaghi³

High lights

- Attitude, subjective norms, perceived behavioral control (internal and external), and moral commitment have a direct and significant impact on the intention to manage organizational inertia in adopting strategic management accounting.
- The constructs of the extended theory of planned behavior collectively explain 49.4% of the variance in managers' intention to manage organizational inertia in adopting strategic management accounting.
- Successful implementation of strategic management accounting requires intelligent management of behavioral dimensions, particularly a positive attitude and moral commitment.

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran. (0532381386@iau.ir).
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein.
3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic and Social Sciences, Bu- Ali Sina University, Hamedan, Iran. (zalaghi@basu.ac.ir).

Corresponding Author:

Azar Moslemi
Email: azar.moslemi@iau.ac.ir

ABSTRACT

Subject and Purpose: This study aims to explain managers' intention to manage organizational inertia and adopt strategic management accounting in the public sector of Iran's gas industry, using the framework of the Extended Theory of Planned Behavior (ETPB). The research addresses a gap in the literature namely, the lack of quantitative studies that explore behavioral factors influencing change management in strategic management accounting systems within the public sector, through a psychological-behavioral lens.

Research Method: This applied research was conducted using a descriptive-survey method. Data were collected via a researcher-developed questionnaire comprising 31 items. The reliability of the questionnaire was confirmed using Cronbach's alpha and composite reliability, while its validity was verified through convergent validity (based on AVE values) and discriminant validity (using the Fornell-Larcker criterion). The statistical population included managers and financial experts in the public sector of the gas industry. Due to convenience sampling and operational constraints, a total of 195 analyzable questionnaires were gathered. Data analysis was performed using SmartPLS software and the Structural Equation Modeling (SEM) approach.

Research Findings: The final model demonstrated a good fit (GOF = 0/600). Results indicated that all constructs of the ETPB model had a positive, direct, and significant impact on the intention to manage organizational inertia in the adoption of strategic management accounting.. Collectively, these variables explained 49/4% of the variance in managers' intention to manage organizational inertia in adopting strategic management accounting.

Conclusion, Originality and Contribution to Knowledge: This study empirically demonstrates that successful implementation of strategic management accounting requires intelligent management of soft and behavioral dimensions particularly attitude and moral commitment. The main innovation of this research lies in the successful integration of organizational inertia with the ETPB framework, resulting in a localized and quantified model tailored to the unique context of Iran's public gas sector. The findings provide a robust scientific foundation for governance bodies to shift focus from purely technological solutions toward designing behavioral change programs and strengthening behavioral dimensions to facilitate the adoption of strategic management accounting innovations.

Keywords: Strategic Management Accounting, Organizational Inertia Management, Extended Theory of Planned Behavior.

JEL Classification: D21, H83, M41, O32.

INTRODUCTION

In the contemporary era, change has become the driving engine of organizational life (Zarei et al., 2021), and the survival of organizations depends on their ability to adapt to environmental transformations. Scholars argue that organizational transformations represent a change from one state to another or the replacement of the current structure with a new one (Ismaili Kia et al., 2024). This transformation is particularly pronounced in the public sector, which inherently faces complex structural and behavioral challenges. Within this context, the implementation of management innovations such as Strategic Management Accounting (SMA) – an advanced system providing managers with vital tools for decision-making, planning, and control (Abdollahzadeh & Amin, 2020) – has consistently faced major obstacles.

One of the most serious obstacles is the phenomenon of organizational inertia, defined as an organization's tendency to persist in the status quo despite a clear need for change (Theophilus, 2022). It can be considered an invisible resistance that halts organizations from changing, even when change is necessary. In Iran's public gas industry, this inertia could be the root cause of failure in implementing management innovations like SMA. Organizations require change management to overcome this organizational ailment (Ebrahimi, 2015). While the technical benefits of SMA are well recognized, research shows that behavioral factors of managers and employees ultimately determine the success or failure of such systems (Feng et al., 2022). In this regard, the primary goal of transformations in management accounting is generally to overcome the barriers of a bureaucratic approach that prevents the efficient and effective use of a company's limited resources (Mehrani et al., 2018).

To understand these behavioral factors, the Extended Theory of Planned Behavior (ETPB) provides a robust theoretical framework (Ajzen, 1991). It posits that an individual's intention to perform a behavior is directly influenced by their attitude toward the behavior, subjective norms (perceived social pressure), and perceived behavioral control (perceived ease/difficulty). Adding the

construct of moral commitment enhances the model for explaining behaviors where ethical adherence is pivotal. Considering the findings of Nazeripour and Heidari (2024) on the effective role of contingency factors in the successful application of SMA techniques, as well as the emphasis of Preston et al. (1992) on the role of human actors in improving management accounting systems, the importance of a behavioral approach in this field becomes increasingly clear. Readiness for change occurs when the environment, structure, and behavior of organizational members are conducive to accepting imminent changes (Ardalan et al., 2019).

Although the importance of organizational inertia and factors affecting SMA adoption have been studied separately, a clear research gap exists in the lack of an integrated study examining both concepts within a powerful psycho-social theory (ETPB) in the context of Iran's strategic public gas sector. This research investigates whether the constructs of ETPB can explain managers' intention to manage organizational inertia for implementing SMA in Iran's public gas industry. The findings aim to provide valuable operational insights for policymakers and public sector managers to design change programs based on a deeper understanding of soft, behavioral factors, facilitating the successful adoption of SMA innovations.

METHODOLOGY

This research is applied-developmental in terms of outcome, quantitative in process, descriptive-analytical in nature, and survey-based in method. It is a cross-sectional field study. The statistical population included managers and financial experts working in the headquarters (3 companies), provincial gas companies (31 companies), gas refineries (7 companies), and operational districts (10 regions) of Iran's public gas sector. Using an adjusted Cochran formula for a limited population, the sample size was determined to be 208. A purposive sampling technique was employed, considering organizational position relevance and work experience. Finally, 195 complete and analyzable questionnaires were collected (response rate: 93.7%). Non-response bias was assessed by comparing early

and late responses, showing no significant differences. Data were collected via a structured questionnaire comprising: 1) an introduction, 2) demographic questions, and 3) specialized questions related to the theoretical constructs. The specialized questions measured: Attitude toward SMA effectiveness (5 items, adapted from Tordnia et al., 2015). Subjective Norms regarding SMA implementation (5 items, adapted from Tordnia et al., 2015). Perceived Internal Behavioral Control (self-efficacy) (4 items, based on Ajzen, 1991). Perceived External Behavioral Control (resource availability) (3 items, based on Goodkin & Alcorn, 2008). Moral Commitment (4 items, based on Ajzen, 1991). Intention to Manage Organizational Inertia in SMA implementation (10 items, adapted and localized from Steffy-Haug, 2014 and organizational inertia literature).

The items used a five-point Likert scale. Content validity was confirmed by five experts in management accounting and organizational behavior. Data analysis was performed using Structural Equation Modeling (SEM) with the Partial Least Squares (PLS) approach via

SmartPLS software, which is suitable for non-normal data and predictive model analysis.

RESULTS

Descriptive Statistics

The sample consisted of 195 managers and experts (85% male, 59% senior/middle managers). 65% had 10-20 years of experience, and 76% had a background in accounting/auditing. Mean scores for all constructs were above the midpoint of the Likert scale, indicating a positive tendency among respondents. Kolmogorov-Smirnov tests confirmed the non-normal distribution of data, justifying the use of PLS-SEM.

Measurement Model Assessment

Reliability and convergent validity were assessed using Cronbach's Alpha, Composite Reliability (CR), and Average Variance Extracted (AVE). All constructs met the acceptable thresholds (α & CR > 0.7, AVE > 0.5), confirming the measurement model's robustness (Hair et al., 2023). Discriminant validity was established using the Fornell-Larcker criterion.

Table 1: Reliability and Convergent Validity of Constructs

Construct	Cronbach's Alpha	Composite Reliability (CR)	Average Variance Extracted (AVE)
Intention to Manage Inertia	0.914	0.917	0.874
Attitude	0.927	0.957	0.814
Subjective Norms	0.830	0.883	0.719
Perceived Internal Control	0.761	0.792	0.629
Perceived External Control	0.734	0.765	0.668
Moral Commitment	0.801	0.837	0.674

Structural Model Assessment & Hypothesis Testing

The structural model showed good predictive power and fit. The coefficient of determination (R^2) for the main dependent variable (Intention to Manage Inertia) was 0.494, indicating that the model explains 49.4% of the variance in managers' intention (Hair et al., 2023). The model's predictive

relevance, assessed by Stone-Geisser's Q^2 value (0.390), was strong. The Goodness-of-Fit (GOF) index was 0.600. All Variance Inflation Factor (VIF) values were below 5, indicating no critical multicollinearity (Cook & Lin, 2012). All five research hypotheses were supported at a 95% confidence level ($p < 0.05$).

Table 2: Hypothesis Testing Results (Path Coefficients)

Hypothesis	Path (Independent → Dependent)	Path Coefficient (β)	t-statistic	p-value	Result
H1	Attitude → Intention to Manage Inertia in the implementation of SMA	0.625	9.13	0.000	Confirm
H2	Subjective Norms → Intention to Manage Inertia in the implementation of SMA	0.473	4.22	0.000	Confirm
H3	Perceived Internal Control → Intention to Manage Inertia in the implementation of SMA	0.340	4.61	0.004	Confirm
H4	Perceived External Control → Intention to Manage Inertia in the implementation of SMA	0.407	5.33	0.001	Confirm
H5	Moral Commitment → Intention to Manage Inertia in the implementation of SMA	0.531	2.45	0.000	Confirm

Effect Size Analysis (f^2): The analysis revealed that Attitude ($f^2=0.450$), Subjective Norms ($f^2=0.436$), and Moral Commitment ($f^2=0.443$) had large effect sizes ($f^2 > 0.35$), while Perceived Internal Control ($f^2=0.284$) and External Control ($f^2=0.296$) had medium effect sizes ($f^2 > 0.15$) on the intention to manage inertia (Cohen, 1988).

Multi-Group Analysis (PLS-MGA): The relationships in the model were found to be stable and invariant across different demographic groups (gender, education, work experience, organizational level, field of study), as no statistically significant differences in path coefficients were found (p -values > 0.05).

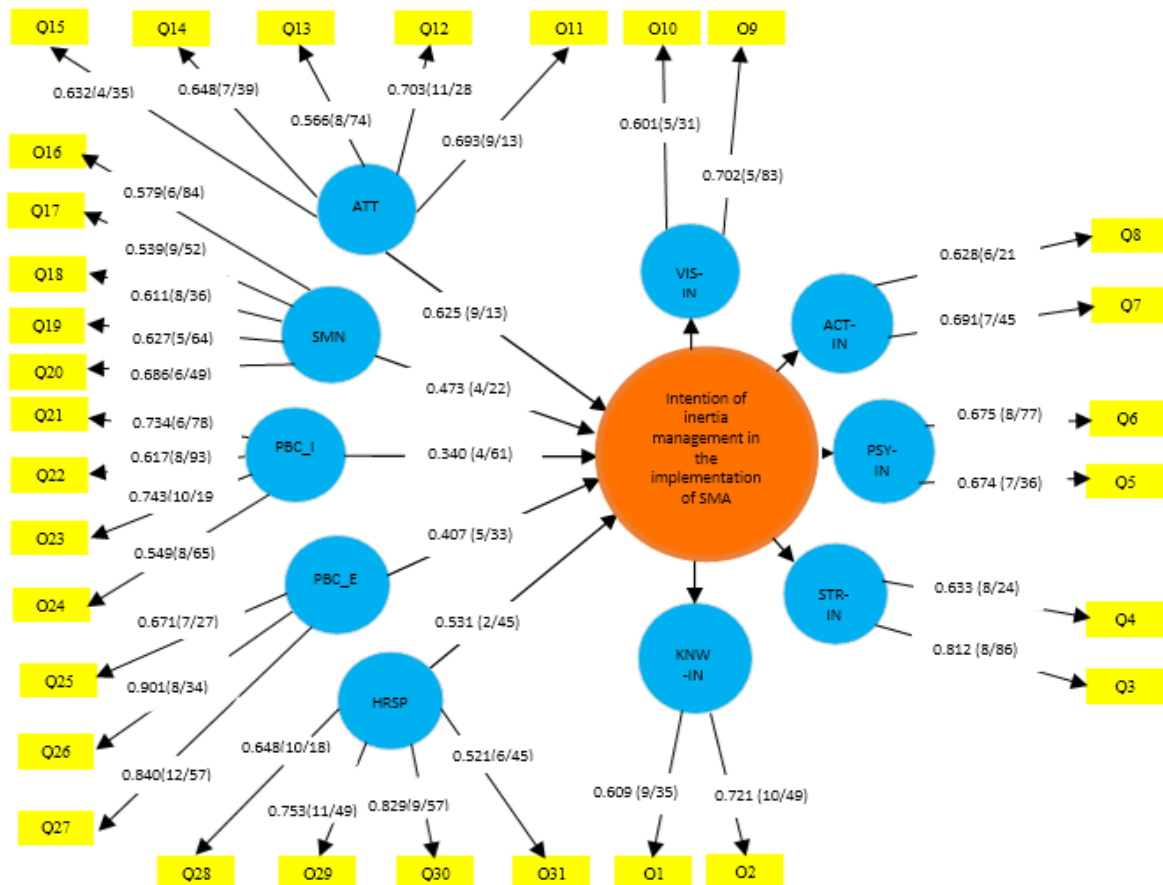


Figure 1. Model based on factor loadings, standardized coefficients, and path coefficients

DISCUSSION AND CONCLUSION

This study successfully developed and tested a behavioral model based on the Extended Theory of Planned Behavior (ETPB) to explain managers' intention to manage organizational inertia for implementing Strategic Management Accounting (SMA) in Iran's public gas sector. The results confirmed that Attitude, Subjective Norms, Perceived Behavioral Control (both internal and external), and Moral Commitment all have significant positive effects on the intention to manage inertia, explaining 49.4% of its variance.

The findings reveal a distinct pattern of influence: Attitude ($\beta=0.625$) and Moral Commitment ($\beta=0.531$) emerged as the strongest predictors, followed by Subjective Norms ($\beta=0.473$). This highlights that in the Iranian public sector context, internal motivational drivers—believing in the usefulness of SMA (Attitude) and feeling an ethical duty to implement it (Moral Commitment) are more powerful than external social pressures (Subjective Norms) or even resource availability (Perceived External

Control) in forming the intention to overcome inertia. This prioritization of internal over external motivation is a key contextual insight, aligning with the emphasis on professional ethics and responsibility in public resource management (Fazilat et al., 2021).

Theoretical Implications: The research bridges a significant gap by integrating the ETPB framework (Ajzen, 1991) with the concept of organizational inertia (Theophilus, 2022; Duffy et al., 2012), offering a psychosocial lens to analyze resistance to management accounting innovations. It moves beyond traditional technical and structural barriers, emphasizing the critical role of managers' behavioral antecedents. The strong role of Moral Commitment extends the standard TPB model, supporting its relevance in ethical decision-making contexts within public administration (Habrookshire, 2017). The findings are consistent with some prior studies on attitude's role in innovation adoption (Pondeville et al., 2013) and the effect of subjective norms in behavioral accounting (Tordnia et al., 2015; Kwakye et

al., 2018), while the prominence of moral commitment offers a novel contribution specific to the public sector ethos.

Practical Implications: For successful SMA implementation and inertia reduction in the public sector, managers and policymakers should:

1. **Cultivate Positive Attitudes:** Design training and communication programs that clearly demonstrate SMA's value in improving strategic decision-making and public accountability.

2. **Strengthen Ethical Foundations:** Integrate ethical commitment and a sense of responsibility for prudent public resource management into leadership development and organizational culture.

3. **Manage Social Expectations:** Actively engage key stakeholders (e.g., boards, regulatory bodies) to build supportive subjective norms and consensus around the change.

4. **Build Competence and Provide Resources:** Enhance managers' self-efficacy through skill development in SMA techniques and ensure the provision of necessary technical, financial, and human resources.

Limitations and Future Research: Limitations include the use of self-reported questionnaires and the study's confinement to Iran's public gas sector, which may affect generalizability. Future research could test this model in other public sectors, investigate potential moderating variables (e.g., organizational culture, leadership style), add the "actual behavior" construct to measure the intention-behavior gap, and employ qualitative methods to explore the roots of inertia more deeply.

In conclusion, this study provides a validated behavioral framework for understanding and managing organizational inertia. It underscores that overcoming resistance to strategic innovations like SMA requires a nuanced, behaviorally-informed change management strategy that addresses the hearts and minds (attitudes and ethics) of managers, alongside social and structural factors.

This study was supported by the National Iranian Gas Company. The authors thank all participating managers and staff. Ethical standards were upheld, including informed consent and confidentiality, with respondents fully informed prior to participation.

الگوی پیش‌بینی قصد مدیریت اینرسی و پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک در بخش عمومی صنعت گاز ایران - آزمون نظریه ETPB

سعید دربندی فراهانی¹، آذر مسلمی^{2*}، حسن زلفی³

نکات برجسته

- نگرش، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده (درونی و بیرونی) و تعهد اخلاقی تأثیر مستقیم و معناداری بر قصد مدیریت اینرسی سازمانی در پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک دارند.
- سازه‌های نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه‌یافته در مجموع ۴۹/۴ درصد از واریانس قصد مدیران برای مدیریت اینرسی سازمانی در پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک را تبیین می‌کنند.
- اجرای موفق حسابداری مدیریت استراتژیک، مستلزم مدیریت هوشمندانه ابعاد رفتاری به‌ویژه نگرش مثبت و تعهد اخلاقی است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش، تبیین قصد مدیران برای مدیریت اینرسی سازمانی و پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک در بخش عمومی صنعت گاز ایران با استفاده از چارچوب نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه‌یافته (ETPB) است. این مطالعه به شکاف موجود در ادبیات، یعنی کمبود پژوهش‌های کمی که عوامل رفتاری مؤثر بر مدیریت تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (0532381386@iau.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران.

نویسنده مسئول:

آذر مسلمی

رایانامه:

azar.moslemi@iau.ac.ir

استراتژیک بخش عمومی را با رویکردی روانشناختی - رفتاری تبیین می‌کنند، می‌پردازد.
روش پژوهش: این تحقیق از نوع کاربردی و با روش توصیفی - پیمایشی انجام شد. داده‌ها از طریق
یک پرسشنامه محقق ساخته ۳۱ گویه‌ای جمع‌آوری شد. پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ و
پایایی ترکیبی تأیید گردید و روایی آن نیز از طریق روایی همگرا (بر اساس مقادیر AVE) و روایی واگرا
(با استفاده از معیار فورنل-لازکر) احراز شد. جامعه آماری شامل مدیران و کارشناسان مالی بخش عمومی
صنعت گاز بود که به روش نمونه‌گیری هدفمند، در نهایت ۱۹۵ پرسشنامه قابل تحلیل گردآوری شد.
داده‌ها با نرم‌افزار SmartPLS و به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری تجزیه و تحلیل شد.
یافته‌های پژوهش: مدل نهایی از برازش مطلوبی برخوردار بود ($GOF = 0/600$). یافته‌ها نشان داد
که تمامی سازه‌های مدل ETPB تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری بر قصد مدیریت اینرسی سازمانی در
پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک دارند. این متغیرها در مجموع ۴۹/۴ درصد از واریانس قصد
مدیران برای مدیریت اینرسی سازمانی در پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک را تبیین می‌کنند.
نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: این پژوهش به صورت تجربی اثبات می‌کند که اجرای
موفق حسابداری مدیریت استراتژیک، مستلزم مدیریت هوشمندانه ابعاد نرم و رفتاری به‌ویژه نگرش و
تعهد اخلاقی است. نوآوری اصلی این تحقیق، ادغام موفق مفهوم اینرسی سازمانی با نظریه ETPB و
ارائه یک مدل بومی و کمی شده در بافت منحصربه‌فرد بخش عمومی صنعت گاز ایران است. یافته‌ها
مبنای علمی مستحکمی برای ارکان راهبردی فراهم می‌آورد تا به جای تمرکز صرف بر فناوری، بر
طراحی برنامه‌های تغییر رفتاری و تقویت ابعاد رفتاری جهت پذیرش نوآوری‌های حسابداری مدیریت
استراتژیک تمرکز کنند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت استراتژیک، مدیریت اینرسی، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه یافته.

طبقه بندی موضوعی: O32, M41, H83, D21.

برای تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل در اختیار مدیران
قرار می‌دهد (عبدالله زاده و امین، ۱۳۹۹)، همواره با موانع
عمده‌ای مواجه بوده است (جان نثاراحمدی و همکاران،
۱۳۹۸). یکی از جدی‌ترین این موانع، پدیده اینرسی
سازمانی است. اینرسی به معنی تمایل سازمان به تداوم
وضع موجود علیرغم نیاز آشکار به تغییر است (تئوفیلوس،
۲۰۲۲). اینرسی سازمانی را می‌توان مقاومتی نامرئی دانست
که سازمان را در برابر تغییر، حتی تغییرات ضروری، متوقف
می‌سازد (دافی و همکاران، ۲۰۱۲). در بخش عمومی
صنعت گاز ایران، این پدیده می‌تواند علت ریشه‌ای ناکامی
در اجرای نوآوری‌های مدیریتی از جمله حسابداری مدیریت
استراتژیک باشد. سازمان‌ها برای غلبه بر این عارضه
سازمانی، نیاز به مدیریت تغییرات دارند (ابراهیمی، ۱۳۹۴).
اگرچه مزایای فنی حسابداری مدیریت استراتژیک به خوبی
شناخته شده است،

اما پژوهش‌ها نشان می‌دهند که عوامل رفتاری مدیران و
کارکنان است که در نهایت موفقیت یا شکست این
سیستم‌ها را رقم می‌زند (فنگ و همکاران، ۲۰۲۲). در این
راستا، هدف تحولات در حسابداری مدیریت عموماً جهت
غلبه بر موانع رویکرد بوروکراتیکی است که مانع از استفاده

مقدمه^۱

در عصر حاضر، تغییر به موتور محرک حیات سازمانی
تبدیل شده است (زارعی و همکاران، ۱۴۰۰) و بقای
سازمان‌ها در گرو توانایی آن‌ها برای انطباق با تحولات
محیطی است (مومنی و همکاران، ۱۳۹۹). صاحب‌نظران
تحولات سازمانی را به عنوان تغییر از یک وضعیت به
وضعیتی دیگر و یا جایگزینی ساختار فعلی با ساختار جدید
می‌دانند (اسماعیلی‌کیا و همکاران، ۱۴۰۳). تحول در بخش
عمومی، که ماهیتاً با چالش‌های ساختاری و رفتاری
پیچیده‌ای روبروست، نمود بیشتری دارد. در این میان،
اجرای نوآوری‌های مدیریتی مانند حسابداری مدیریت
استراتژیک به عنوان سیستمی پیشرفته که ابزارهای حیاتی

۱- مقاله مستخرج از رساله دکتری نویسنده اول است و تحت
حمایت مادی و معنوی شرکت ملی گاز ایران می‌باشد.

اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک در بخش عمومی صنعت گاز ایران را تبیین کنند؟

یافته‌های این مطالعه می‌تواند بینش عملیاتی ارزشمندی در اختیار سیاست‌گذاران و مدیران بخش عمومی قرار دهد تا به جای تمرکز صرف بر جنبه‌های فنی، برنامه‌های تغییر خود را بر اساس درک عمیق‌تری از عوامل نرم و رفتاری طراحی کنند و زمینه را برای پذیرش موفق نوآوری‌های حسابداری مدیریت استراتژیک فراهم سازند.

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش تغییر در حسابداری مدیریت

با توجه به نیازهای نوین مدیریتی، حسابداری مدیریت باید اهداف جدیدی را دنبال کند (کارمزدی و همکاران، ۱۴۰۰). تغییر در حسابداری مدیریت، در راستای تأمین اهداف راهبردی سازمان‌ها انجام می‌شود (میرباقری رودباری و کردستانی، ۱۴۰۰). همچنین وقوع بحران‌های اقتصادی در این زمینه بی‌تأثیر نیست (نعیمی و همکاران، ۱۴۰۲). افزایش عدم اطمینان محیطی و ضعف در ارائه اطلاعات مناسب، موجب نارضایتی از روش‌های سنتی شده است (حدید و السید، ۲۰۲۱). در پاسخ، حسابداری مدیریت استراتژیک به‌عنوان ابزاری برای توسعه راهبردهای رقابتی مطرح شده است (نحعی و همکاران، ۱۴۰۰) و نقش پشتیبان در تصمیم‌گیری‌های کلان دارد (عبدالله‌زاده و امین، ۱۳۹۹). با وجود مزایای شناخته‌شده، نرخ پذیرش این سیستم‌ها در ایران و جهان پایین است (موسوی و عربی، ۱۳۹۲؛ اکس و بیورنناک، ۲۰۱۱) و شرکت‌ها در استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت تفاوت‌های معناداری دارند (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۰). این شکاف نشان‌دهنده موانعی فراتر از مسائل فنی، از جمله اینرسی سازمانی است که مانع اجرای موفق می‌شود. از آنجا که حسابداری مدیریت استراتژیک الزامات قانونی ندارد، اثربخشی آن وابسته به باور مدیران، دانش و دیدگاه آنان نسبت به نقش اطلاعات در موفقیت سازمان است (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۰). حسابداری مدیریت در طول زمان دستخوش تغییرات زیادی بوده است (شکریایی‌فرد و همکاران، ۱۴۰۲) و اقدامات متعددی برای اصلاح آن انجام شده است (عزیزی‌مهر و همکاران، ۱۴۰۳). حسابداری مدیریت بدون

کارا و اثربخش از منابع محدود شرکت می‌گردد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۷).

برای درک عوامل رفتاری، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه یافته چارچوب نظری قدرتمندی ارائه می‌دهد. این نظریه استدلال می‌کند که قصد فرد برای انجام یک رفتار تحت تأثیر مستقیم نگرش او نسبت به آن رفتار، هنجارهای ذهنی (فشار اجتماعی درک‌شده) و کنترل رفتاری درک‌شده (احساس توانایی در انجام رفتار) قرار دارد (آجزن، ۱۹۹۱). افزودن سازه تعهد اخلاقی به این مدل، آن را برای توضیح رفتارهایی که پایبندی اخلاقی در آنها نقش محوری دارد، کامل‌تر می‌سازد. با توجه به یافته‌های پژوهش نظری‌پور و حیدری (۱۴۰۳) عوامل اقتضایی نقش مؤثری در به‌کارگیری موفق تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارند، و همچنین تأکید پرستون و همکاران (۱۹۹۲) بر نقش کنشگران انسانی در بهبود کارکردهای نظام حسابداری مدیریت، اهمیت رویکرد رفتاری در این حوزه بیش از پیش آشکار می‌شود. آمادگی برای تغییر زمانی رخ می‌دهد که محیط، ساختار و رفتار اعضای سازمان به‌گونه‌ای باشد که پذیرای تغییرات قریب‌الوقوع باشند (اردلان و همکاران، ۱۳۹۸).

اگرچه اهمیت اینرسی سازمانی و عوامل مؤثر بر پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک به‌طور جداگانه مورد بررسی قرار گرفته‌اند (نظری‌پور و حیدری، ۱۴۰۳)، اما شکاف پژوهشی آشکار در فقدان مطالعه‌ای است که به‌طور یکپارچه این دو مفهوم را در چارچوب یک نظریه روانشناختی-اجتماعی قدرتمند (ETPB) و در بافت بخش عمومی صنعت راهبردی گاز ایران مورد آزمون قرار دهد. پژوهش‌های پیشین عمدتاً بر پیامدهای مالی اینرسی متمرکز بوده یا به بررسی پراکنده چند متغیر بسنده کرده‌اند. ضرورت و نوآوری این پژوهش در ترکیب مفهومی اینرسی سازمانی به‌عنوان یک چالش کلیدی با اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک و استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه یافته به‌عنوان چارچوبی برای درک عوامل روانشناختی مؤثر بر مدیریت این چالش نهفته است. این پژوهش به این سؤال اصلی پاسخ می‌دهد که آیا سازه‌های نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه یافته می‌توانند قصد مدیران برای مدیریت اینرسی سازمانی در جهت

توجه به تحولات نمی‌تواند نقش و وظیفه خود را به خوبی ایفا کند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶). با این حال، بدون مدیریت تغییر، احتمال شکست در اجرا بالا است؛ به طوری که دو سوم تلاش‌ها در تحقق اهداف ناکام می‌مانند (باکاری و همکاران، ۲۰۱۷). در چنین شرایطی، استفاده بهینه از منابع در راستای رسالت سازمان، نشان‌دهنده توانمندی مدیران است (کورنر و جانستون، ۲۰۲۲).

در بخش عمومی، تحول در حسابداری مدیریت فرآیندی پیچیده است (مارگارت و جورجی، ۲۰۱۹). پژوهش‌ها نشان می‌دهند که هدف اصلی تغییرات، رفع نواقص روش‌های سنتی و ارتقاء تصمیم‌گیری راهبردی است (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۸). از آنجا که حسابداری مدیریت به عنوان یک مرکز اطلاعاتی عامل تاثیرگذاری در عوامل رفتاری گوناگون و سازه‌های متنوع رفتاری دارد (دانشمندپور و همکاران، ۱۴۰۳). لذا، در مراحل اجرای تکنیک‌های آن این عوامل نیز اثرگذار می‌باشد.

اینرسی سازمانی: مانع تحول در سازمان‌ها

در ادبیات نظری، اینرسی سازمانی به عنوان مهم‌ترین مانع اجرای تغییرات شناخته می‌شود. این مفهوم به مقاومت سازمان در برابر تغییرات محیطی (گودکین و الکورن، ۲۰۱۸) و پذیرش فناوری‌های نوین (استفی‌هاگ، ۲۰۱۴) اشاره دارد. میکالیف و همکاران (۲۰۲۱) آن را مجموعه‌ای از موانع در مسیر تحول و اثربخشی سازمانی تعریف کرده‌اند. اینرسی، تمایل به حفظ وضعیت موجود است که پیامدهایی چون قطع ارتباط با محیط، عدم شناسایی مخاطرات، کندی در انطباق‌پذیری و حتی انحلال سازمان را در پی دارد (وانگ و همکاران، ۲۰۲۰؛ تولوباس و سلپ، ۲۰۰۷؛ تسای و همکاران، ۲۰۰۸؛ ژن و همکاران، ۲۰۲۱). این پدیده بر خلاقیت، نوآوری، یادگیری و حل مسائل اثر منفی دارد (چهارم‌حالی‌زاده، ۱۴۰۰). استفاده از مفهوم اینرسی برای رفتار انسان‌ها نشان می‌دهد که افراد اغلب به روش‌های ثابت برای رویارویی با مشکلات متوسل می‌شوند (سیدنقوی و همکاران، ۱۴۰۰). هدبرگ و وولف (۲۰۰۳) سه نوع اینرسی را مطرح می‌کنند: بینشی (ناشی از تأخیر در درک تغییرات محیطی)، عملی (ناشی از واکنش کند به تغییرات و عدم اقدام به موقع) و روانشناختی (مانعی

در نگرش و رفتار سازمانی نسبت به تحول). استفی‌هاگ (۲۰۱۴) نیز به اینرسی ساختاری اشاره دارد که در ناتوانی سازمان برای تغییر فرایندهای خود نمود می‌یابد. همچنین، اینرسی دانشی زمانی رخ می‌دهد که اعضا با تکیه بر تجربیات گذشته، مسائل جدید را بررسی می‌کنند (لیائو و همکاران، ۲۰۰۸). در بخش دولتی، استفاده مکرر از دانش گذشته به قانونی ایستا بدل شده است (جمالی‌روشت و همکاران، ۱۳۹۹). با وجود اهمیت مدیریت اینرسی، بسیاری از مدیران در درک و کنترل آن با چالش مواجه‌اند. نخستین گام، شناسایی فشارهای محیطی و اتخاذ استراتژی‌هایی برای انتخاب محرک‌های مناسب است. از منظر تئوری نمایندگی، انتظارات سهامداران و نظارت نهادها می‌تواند اینرسی عملکردی مدیران را کاهش دهد. اما در صورت نهادینه شدن سکون در ساختارها و نهادهای بالادستی، قدرت مدیران افزایش یافته و مقاومت در برابر تغییر تشدید می‌شود؛ در نتیجه، شکاف هزینه‌های نمایندگی و اینرسی در تصمیم‌گیری‌ها گسترش می‌یابد (ژن و همکاران، ۲۰۲۱).

نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده و حسابداری

مدیریت

نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده (ETPB)، بسط یافته نظریه عمل مستدل فیشبین و آجزن (۱۹۷۵) است و یکی از معتبرترین چارچوب‌های روان‌شناختی برای تحلیل رفتار افراد محسوب می‌شود. این نظریه بر نقش قصد به عنوان عامل کلیدی در شکل‌گیری رفتار تأکید دارد و چهار سازه اصلی را شامل می‌شود: نگرش نسبت به رفتار، هنجار ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی (آجزن، ۱۹۹۱). نگرش نسبت به رفتار بیانگر ارزیابی فرد از مطلوبیت یا عدم مطلوبیت یک رفتار خاص است. هرچه پیامدهای رفتار مثبت‌تر باشد، نگرش فرد مساعدتر خواهد بود. در سازمان‌ها، نگرش منفی مدیران و کارکنان نسبت به سیستم‌های جدید، احتمال شکست آن را افزایش می‌دهد (کلین و نایت، ۲۰۰۵). هنجار ذهنی عنصر اجتماعی نظریه است و به درک فرد از نظر دیگران درباره انجام رفتار اشاره دارد. حمایت یا مخالفت این افراد بر تصمیم‌گیری فرد تأثیرگذار است (فیشبین و آجزن، ۱۹۸۰). کنترل ادراکی به میزان سهولت یا دشواری انجام رفتار از دید فرد مربوط

تحلیل رفتار مدیران بدون توجه به ابعاد انسانی و اجتماعی امکان‌پذیر نیست. در نهایت، استفاده از این نظریه در پژوهش‌های حسابداری مدیریت، می‌تواند به شناخت دقیق‌تری از عوامل مؤثر بر پذیرش تغییرات و ارتقای جایگاه حسابداری مدیریت استراتژیک در سازمان‌ها و جامعه منجر شود.

اینرسی سازمانی و نظریه ETPB

هر نوع اینرسی، یک مکانیسم شکست خاص دارد و هر بعد از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، یک ابزار رفتاری - روانشناختی برای غلبه بر آن مکانیسم است. در جدول ۱ این ارتباطات به صورت نظام‌مند نشان داده شده است. همانطور که جدول ۱ نشان می‌دهد، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده یک چارچوب تحلیلی - تشخیصی برای هدف قرار دادن سیستماتیک ریشه‌های مختلف پدیده اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک است. بنابراین، انتخاب نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسعه یافته (ETPB) یک انتخاب استراتژیک و مبتنی بر یک منطق نظری عمیق است. این چارچوب، به دلیل داشتن سازه‌های چندگانه و متمایز، تنها چارچوبی است که می‌تواند پیچیدگی چندبعدی پدیده اینرسی را درک کرده و مسیرهای مشخصی برای مدیریت آن از طریق تأثیر بر قصد رفتاری مدیران ارائه دهد. لازم بذکر است، با وجود اینکه روابط پایه‌ای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، در مطالعات متعدد آزمون شده‌اند، این پژوهش با تمرکز بر زمینه خاص صنعت گاز ایران و ویژگی‌های بخش عمومی، تلاش کرده است تا این روابط را در قالبی بومی‌سازی شده و با در نظر گرفتن سازه‌های مکمل مانند تعهد اخلاقی و ابعاد اینرسی سازمانی بازتعریف کند.

می‌شود و تحت تأثیر تجربیات گذشته و موانع پیش‌بینی شده قرار دارد. هرچه کنترل بیشتر و موانع کمتر باشد، احتمال انجام رفتار افزایش می‌یابد (آجزن، ۱۹۹۱). کنترل ادراکی شامل دو بعد است: کنترل درونی (خودکارآمدی)، یعنی باور فرد به توانایی‌های شخصی‌اش در انجام رفتار، که نقش مهمی در موفقیت دارد. پژوهش جلالی و همکاران (۱۴۰۲) نشان داد که تقویت کنترل درونی می‌تواند محرکی مثبت برای غلبه بر اینرسی باشد. کنترل بیرونی یعنی درک فرد از توانایی مدیریت موانع خارجی مانند منابع مالی، زمان و فرصت‌ها (آجزن، ۱۹۹۱). به‌کارگیری بهینه منابع مالی در هر سازمان، مستلزم تدوین یک برنامه ریزی جامع و مبتنی بر تحلیل‌های مالی دقیق است (دادمند و پویا، ۱۴۰۲). تعهد اخلاقی به‌عنوان سازه مکمل، مسئولیت فرد در انجام یا امتناع از رفتار خاص را نشان می‌دهد و نقش مهمی در کاهش رفتارهای غیراخلاقی دارد (آجزن، ۱۹۹۱). مسئولیت و تعهد مبنای قضاوت در خصوص عملکرد بخش عمومی است (فضیلت و همکاران، ۱۴۰۰). هدف اصلی این نظریه، پیش‌بینی و توصیف رفتار افراد است. قصد نشان‌دهنده میزان تمایل و تلاش فرد برای انجام رفتار است و هرچه این قصد قوی‌تر باشد، احتمال وقوع رفتار بیشتر خواهد بود (آجزن و فیشبین، ۱۹۸۰).

در حوزه حسابداری مدیریت، به‌ویژه در مواجهه با تغییرات استراتژیک، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده می‌تواند چارچوبی مؤثر برای تحلیل تمایل مدیران به مدیریت اینرسی سازمانی باشد. این نظریه از جمله مدل‌های برجسته در پذیرش فناوری‌های نوین است و کاربرد آن در پژوهش‌های حسابداری، به غنای این رشته کمک کرده است (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳). با توجه به ماهیت بین‌رشته‌ای حسابداری،

جدول ۱. رابطه اینرسی سازمانی و رفتار برنامه‌ریزی شده

اینرسی	ماهیت و ریشه اصلی مقاومت	مرتبطترین سازه ETPB	توجیه نظری و مکانیسم اثر
بینشی	ناتوانی در درک ضرورت تغییر و تفسیر نادرست از علائم محیطی	نگرش (آجزن، ۱۹۹۱)	نگرش، ارزیابی شناختی فرد از نتایج یک رفتار است. اگر مدیران باور داشته باشند اجرای SMA منجر به تصمیم‌گیری بهتر و عملکرد برتر می‌شود (نگرش مثبت)، بینش آنان نسبت به ضرورت تغییر اصلاح می‌شود. این رابطه مبتنی بر یافته‌های پوند ویل و همکاران (۲۰۱۳) است که نشان دادند نگرش، قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده قصد در پذیرش نوآوری‌هاست.
عملی	وجود فاصله بین آگاهی از تغییر و اجرای آن.	کنترل رفتاری درک‌شده	خودکارآمدی (مؤلفه اصلی کنترل درونی) به باور فرد به توانایی‌هایش

سازمان می‌داند چه باید بکند، اما در عمل کند است. درونی (بندورا، ۱۹۹۷؛ آجزن، ۱۹۹۱)

برای انجام موفقیت‌آمیز یک رفتار اشاره دارد. کلین و نایت (۲۰۰۵) تأکید کردند که خودکارآمدی مدیران برای غلبه بر موانع و حفظ تلاش در فرآیند تغییر حیاتی است. مدیران با خودکارآمدی بالا، اراده بیشتری برای عبور از فاز تصمیم به فاز اجرا دارند.

کنترل بیرونی به درک فرد از دسترسی به منابع و فرصت‌های لازم اشاره دارد. تسای و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند که فقدان منابع (مالی، انسانی، فناورانه) یکی از موانع ساختاری اصلی در برابر تغییر است. احساس دسترسی به این منابع، بر قصد مدیران برای مقابله با موانع ساختاری می‌افزاید.

ساختاری مقاومت ناشی از قوانین، فرآیندها و سیستم‌های رسمی سازمان

کنترل رفتاری درک‌شده بیرونی (آجزن، ۱۹۹۱)

هنجار ذهنی: فشار اجتماعی از سوی نهادهای حرفه‌ای و ذی‌نفعان می‌تواند هنجارهای جدیدی برای استفاده از دانش روز ایجاد کند (آجزن، ۱۹۹۱)

دانشی اتکای افراطی به دانش، عادات و راه‌حل‌های گذشته

هنجار ذهنی و کنترل رفتاری درک‌شده

کنترل رفتاری: باور به امکان یادگیری روش‌های جدید (درونی) و دسترسی به منابع آموزشی (بیرونی) که توسط جلالی و همکاران (۱۴۰۲) نیز بر آن تأکید شده، ترس از جایگزینی دانش قدیم را کاهش می‌دهد. تعهد اخلاقی: احساس مسئولیت شخصی برای انجام کار درست می‌تواند محرکی قوی برای عمل، علیرغم ترس و اضطراب باشد. هابروکشیبر (۲۰۱۷) نشان داد که تعهد اخلاقی، رفتارهای فراتر از منافع شخصی را پیش‌بینی می‌کند.

روانشناختی ترس، اضطراب و احساس ناامنی ناشی از تغییر

تعهد اخلاقی (بک و آجزن، ۱۹۹۱) و نگرش

نگرش: باور به نتایج مثبت بلندمدت تغییر، نگرش را بهبود بخشیده و بر اضطراب غلبه می‌کند (آجزن، ۱۹۹۱).

پیشینه پژوهش

رفتاری درک شده، به صورت معناداری بر قصد شرکت در تعامل به حسابداری و گزارشگری پایداری تأثیر می‌گذارد و تمایل شرکت به حسابداری و گزارشگری پایداری در درجه اول با در دسترس بودن منابع و فشار از ذینفعان شرکت تعیین می‌شود.

پژوهش توردنیا و همکاران (۲۰۱۵) نشان داد که نگرش مدیران نسبت به قانون استراتژیک، اعتقاد به فشار ذینفعان و توانایی آنها برای کنترل رفتار گزارشگری پایداری بر قصد مدیران برای مشارکت در گزارشگری پایداری به طور غیرمستقیم تأثیرگذار است و رابطه مثبتی بین هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده مدیران با قصد مشارکت در گزارشگری پایداری وجود دارد.

هایس (۲۰۱۳) در رساله دکتری با بررسی قصد حسابداری مدیریت برای گزارش فعالیت‌های متقلبانه کاربست تئوری رفتاربرنامه‌ریزی شده، دریافت که تئوری رفتاربرنامه‌ریزی شده بصورت معناداری قصد گزارش فعالیت‌های متقلبانه را پیش‌بینی می‌کند.

یافته‌های پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۰۶) با عنوان شاخص‌های پذیرش خدمات دولت الکترونیک، مسأله سیستم پرداخت و ثبت اینترنتی مالیات براساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، نشان داد، هنگامی که کاربران با

با بررسی‌های انجام‌شده، مشخص شد پژوهشی که رابطه متغیرهای پژوهش حاضر را به صورت مستقیم مورد مطالعه قرار داده باشد، یافت نشد. با این‌حال، از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به عنوان یک چارچوب نظری قدرتمند، در حوزه‌های حسابداری، حسابداری و مالی برای پیش‌بینی و تبیین رفتارها مورد استفاده قرار گرفته است که در ادامه به برخی از آنها اشاره می‌شود:

یلاکوجالا و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهش خود به بررسی چالش‌های بکارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که ۷۸ درصد از شرکت‌ها با چالش بکارگیری حسابداری مدیریت مواجهند که این چالش، اغلب از عوامل سازمانی، سیستم‌ها، نیروی کار و منابع نشئت می‌گیرد.

سایال و سینگ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان بررسی نقش تئوری رفتاربرنامه‌ریزی شده و ماکیاولیسم در مقاصد مدیریت سود، نتیجه گرفتند تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و ماکیاولیسم بصورت معناداری پیش‌بینی‌کننده قصد افراد در مشارکت در مدیریت سود می‌باشد.

کواکی و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که براساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، تنها هنجارهای ذهنی و کنترل

سودمندی؛ اتفاق نظر دارند. همچنین ویژگی‌های درک شده از نوآوری، که در مرحله متقاعدسازی مؤثر هستند می‌توان بر ادراکات و نگرش‌های مدیران در خصوص پذیرش گزارشگری یکپارچه تأثیر گذاشت.

عبدی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان ارائه الگوی اینرسی سازمانی مدیران و بررسی تأثیر آن بر خطر سقوط قیمت سهام نشان دادند که اینرسی سازمانی مدیران بر خطر سقوط قیمت سهام تأثیر مثبت و معناداری دارد.

کابلی و همکاران (۱۴۰۰)، با واکاوی رفتار مدیران واحد گزارشگر نسبت به تهیه صورت‌های مالی متقلبانه به این نتیجه دست یافتند که روابط میان سازه‌های تئوری تکامل یافته رفتار برنامه‌ریزی شده به جز کنترل رفتاری درک شده، می‌تواند مکانیسمی مناسب برای پیش‌بینی تصمیم‌گیری مدیران در رابطه با رفتارهای متقلبانه واحد گزارشگر تلقی گردد.

عبداله‌زاده و امین (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان تأثیر نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی به بررسی نقش توضیح‌دهندگی تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در ارائه گزارش‌های پایداری شرکتی پرداختند. آنها دریافتند که با تقویت نگرش، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی می‌توان انگیزه حسابداران به گزارشگری پایداری را افزایش داد.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸)، رابطه بین قصد گزارشگری تقلب با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و تعهد حرفه‌ای را بررسی نمودند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که سازه‌های کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی و حرفه‌ای دارای تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب می‌باشند.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نگرش فرد نسبت به یک رفتار خاص، یکی از عوامل کلیدی در شکل‌گیری قصد انجام آن رفتار است. یعنی هرچه ارزیابی شخص از انجام رفتار مورد نظر مطلوب‌تر باشد با احتمال بیشتری قصد انجام آن رفتار و یا قصد مدیریت موانع موجود برای

بسته نرم افزاری جدیدی مواجه می‌شوند، فاکتورهای متعددی بر تصمیم آنها مبنی بر چگونگی و زمان استفاده از آن تأثیر می‌گذارد.

ابراهیمی کردلر و حاجی‌پور (۱۴۰۴) در پژوهشی به بررسی موانع به کارگیری و محرک‌های پیاده‌سازی حسابداری مدیریت در شرکت‌های کوچک و متوسط پرداختند و نتیجه گرفتند عواملی نظیر محدودیت منابع مالی و سرمایه انسانی، فرهنگ و ضعف آموزشی، از جمله دلایلی است که شرکت‌های کوچک و متوسط ایرانی را از ایجاد یک واحد حسابداری مدیریت محروم ساخته است.

یافته‌های پژوهش سلیمی و همکاران (۱۴۰۳) با عنوان ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حساب‌برسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، حاکی از آن بود که بروز رفتار تردیدآمیز حرفه‌ای از سوی حساب‌برس تحت تأثیر سطح تمایل وی به انجام یا عدم انجام این رفتار بر اساس سه عامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده می‌باشد. بنابراین استفاده از الگوی رفتار برنامه‌ریزی شده می‌تواند آگاهی بخشی دقیقی از میزان تمایل حساب‌برسان به ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، به عنوان راهکاری برای پیشگیری از سوبه‌های رفتاری حساب‌برسان و در نتیجه و ارتقای موقعیت حرفه حساب‌برسی در جامعه در پی داشته باشد.

یافته‌های پژوهش شهریاری و همکاران (۱۴۰۲) با عنوان ارزیابی تأثیر ظرفیت‌های سازمانی در کاربست حسابداری مدیریت استراتژیک با میانجیگری اینرسی سازمانی بیانگر این است که رهبری تحول‌آفرین، یادگیری سازمانی، نوآوری فناوری و بازارگرایی تأثیر مثبت در کاربست حسابداری مدیریت استراتژیک دارند. همچنین نقش میانجیگری اینرسی سازمانی در تأثیر ابعاد ظرفیت سازمانی بر کاربست حسابداری مدیریت استراتژیک تایید شد.

حامدی و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی کاربرد تئوری‌های انتشار نوآوری و رفتار برنامه‌ریزی شده در فرایند پذیرش گزارشگری یکپارچه توسط مدیران دانشگاه‌های ایران پرداختند و نشان دادند که خبرگان شرکت‌کننده، در خصوص مطابقت نظری گزارشگری یکپارچه با ویژگی‌های منتخب نوآوری شامل جدید بودن، ایجاد تغییر، بهبود قابل توجه، شاخصی از موفق بودن، داشتن ارزش تجاری و

انجام آن رفتار را خواهد داشت. لذا، افراد نسبت به یک رفتار معین، گرایش خاصی دارند (فدر و ویدنبرگر، ۲۰۱۹). به این معنا که اگر فردی باور داشته باشد که انجام یک رفتار خاص پیامدهای مثبت یا منفی به دنبال دارد، نگرش او نسبت به آن رفتار نیز مثبت یا منفی خواهد بود (پوند ویل و همکاران، ۲۰۱۳). در این پژوهش، فرض بر این است که اگر مدیران نگرش مثبتی نسبت به کارایی و اثربخشی تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی داشته باشند، این نگرش موجب افزایش تمایل آن‌ها برای غلبه بر مقاومت درونی (اینرسی) و حرکت به سوی اجرای این تکنیک‌ها خواهد شد. می‌توان گفت که نگرش باثبات‌ترین پیش‌بینی‌کننده قصد در نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده است. از این رو با عنایت به مبانی نظری، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: نگرش مثبت مدیران نسبت به اثربخشی حسابداری مدیریت استراتژیک، قصد رفتاری آنان را برای غلبه بر موانع سازمانی تقویت می‌نماید.

در چارچوب نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، هنجارهای ذهنی به ادراک فرد از فشار یا انتظار اجتماعی برای انجام یک رفتار خاص اشاره دارد (آجزن، ۱۹۹۱). اگر فرد احساس کند که یک رفتار خاص به شدت مورد تأیید گروه‌های اجتماعی مهم و ذینفعان قرار دارد، تمایل بیشتری برای انجام آن خواهد داشت (آرمیتیچ و کانر، ۲۰۰۱). در این پژوهش، منظور از هنجار ذهنی، باور مدیران نسبت به انتظارات ذی‌نفعان کلیدی (مانند مالکان، هیئت‌مدیره، سهام‌داران، نهادهای نظارتی و ...) در خصوص اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک است. هرچه این ادراک از انتظارات اجتماعی قوی‌تر و مثبت‌تر باشد، احتمال شکل‌گیری قصد مدیران برای غلبه بر اینرسی و اجرای این تکنیک‌ها افزایش خواهد یافت. بنابراین، با توجه به این که در سازمان‌ها، فشارهای اجتماعی نقش مهمی در تصمیم‌گیری مدیران ایفا می‌کنند (هنریکس و سادورسکی، ۱۹۹۹)، فرضیه دوم بدین صورت تدوین می‌شود:

فرضیه دوم: ادراک مدیران از فشار اجتماعی ذی‌نفعان کلیدی نسبت به اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک، قصد مدیریت اینرسی سازمانی را تقویت می‌کند.

در چارچوب نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، کنترل رفتاری ادراک شده به باور فرد نسبت به توانایی و منابع لازم برای

انجام یک رفتار خاص اشاره دارد (آجزن، ۲۰۰۸). اگر مدیران احساس کنند که توانایی، دانش، مهارت و اعتماد به نفس لازم برای اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را دارند، این ادراک مثبت از کنترل درونی باعث افزایش قصد آن‌ها برای غلبه بر اینرسی و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌شود. از طرفی دیگر، اگر منابع لازم برای اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (مانند نیروی انسانی متخصص، نرم‌افزارهای تحلیلی، بودجه کافی، زمان مناسب و حمایت سازمانی و ...) در دسترس مدیران باشد، این ادراک مثبت از کنترل بیرونی باعث افزایش قصد آن‌ها برای غلبه بر اینرسی رفتاری و اجرای این تکنیک‌ها خواهد شد. با عنایت به مبانی نظری، فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم: کنترل رفتاری درک شده درونی (شایستگی‌های فردی) بر قصد مدیریت اینرسی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

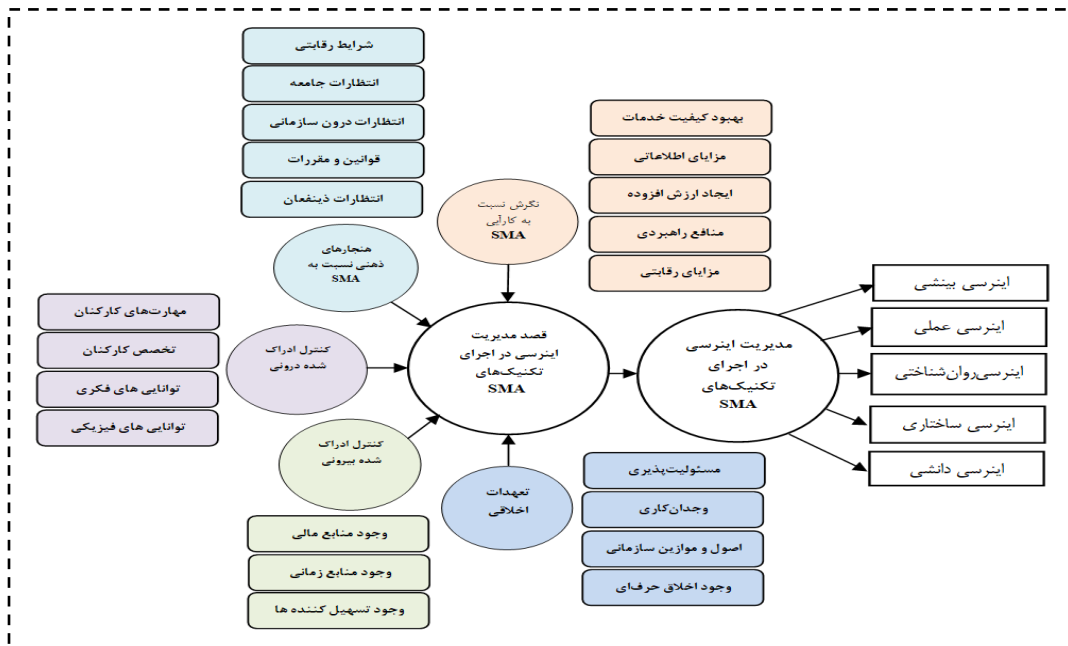
فرضیه چهارم: کنترل رفتاری ادراک شده بیرونی بر قصد مدیریت اینرسی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

تعهد اخلاقی یک هنجار فردی محسوب می‌شود و نشان‌دهنده تمایل شخص به انجام یک رفتار خاص، مبتنی بر احساس مسئولیت و وظیفه شخصی است. اخلاق و فلسفه استدلال می‌کنند که هم سازمان و هم اعضای آن دارای مسئولیت اخلاقی هستند تا کارها را درست انجام دهند (هابروکشیور، ۲۰۱۷) و در این زمینه پاسخگو هستند (ملما، ۲۰۰۶). از آنجایی که پارادایم غالب حکمرانی در جوامع توسعه یافته، تلاش برای توسعه نظام پاسخگویی است (مهربان‌پور و علی‌پور لندی، ۱۴۰۱) مدیرانی که مسئولیت‌پذیرند و تعهد اخلاقی دارند، معمولاً نسبت به بهبود عملکرد سازمانی، پاسخ‌گویی به ذی‌نفعان و اجرای روش‌های نوین، احساس وظیفه می‌کنند. این احساس وظیفه می‌تواند انگیزه‌ای قوی برای غلبه بر اینرسی باشد. از این رو، فرضیه پنجم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه پنجم: مسئولیت‌پذیری و تعهدات اخلاقی بالای مدیران بر قصد مدیریت اینرسی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

صورت شکل ۱ ارائه می‌شود.

با توجه به فرضیه‌های پژوهش، مدل مفهومی پژوهش به



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش (یافته‌های پژوهش)

روش‌شناسی پژوهش

پاسخ‌های اولیه و دیر هنگام استفاده شد. بدین منظور، اولین ۵۰ پرسشنامه تکمیل شده (گروه پاسخ اولیه) با آخرین ۵۰ پرسشنامه (گروه پاسخ دیر هنگام) از نظر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی (جنسیت، سابقه خدمت، تحصیلات، رده سازمانی) و میانگین نمرات سازه‌ها مقایسه شدند. نتایج نشان داد که تفاوت‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار نیستند؛ بنابراین، سوگیری عدم پاسخ تهدیدی برای اعتبار درونی پژوهش محسوب نمی‌شود. داده‌ها به دو روش گردآوری شدند: ابتدا برای تدوین مبانی نظری از روش کتابخانه‌ای استفاده شد؛ سپس برای سنجش متغیرهای پژوهش، پرسشنامه‌ای ساختارمند طراحی گردید. پرسشنامه شامل سه بخش معرفی هدف پژوهش، سؤالات جمعیت‌شناختی و سؤالات تخصصی مرتبط با سازه‌های نظری می‌باشد. سؤالات تخصصی شامل ابعاد نگرش مثبت نسبت به اثربخشی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (۵ گویه)، هنجارهای ذهنی ادراک شده نسبت به اجرای این تکنیک‌ها (۵ گویه)، کنترل رفتاری ادراک شده درونی (۴ گویه)، کنترل رفتاری ادراک شده بیرونی (۳ گویه)، تعهد اخلاقی (۴ گویه) و قصد مدیریت اینرسی سازمانی در

این پژوهش از نظر شیوه پژوهش، پیمایشی؛ از نظر ماهیت و روش، توصیفی-تحلیلی؛ با توجه قلمرو مکانی (بخش عمومی صنعت گاز ایران) پژوهشی میدانی؛ از منظر فرآیند، پژوهش کمی است. از نظر نتیجه، جزء پژوهش‌های کاربردی و توسعه‌ای و با در نظر گرفتن معیار زمان، از نوع مقطعی است. قلمرو موضوعی این پژوهش در حیطه پژوهش‌های حسابداری مدیریت، روانشناسی و رفتار سازمانی است. جامعه آماری شامل مدیران و کارشناسان مالی شاغل در ۳ شرکت ستادی، ۳۱ شرکت گاز استانی، ۷ شرکت پالایش گاز و ۱۰ منطقه عملیاتی است. با توجه به محدود و مشخص بودن جامعه، حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران تعدیل شده تعداد ۲۰۸ نفر تعیین شد. با توجه به ماهیت تخصصی جامعه آماری، نمونه‌گیری به صورت هدفمند و با در نظر گرفتن معیارهای مرتبط بودن پست سازمانی و سابقه کاری انجام شد. در نهایت ۱۹۵ پرسشنامه (معادل ۹۳/۷ درصد از حجم نمونه) کامل و قابل تحلیل گردآوری گردید. برای بررسی عدم وجود سوگیری ناشی از عدم پاسخ‌دهی، از روش مقایسه

نتایج آماری در دو بخش توصیفی و استنباطی ارائه شده است.

آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ ارائه شده است. همانطور که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود، نمونه پژوهش متشکل از ۱۹۵ مدیر و کارشناس مالی با سوابق قابل توجه است. ۸۵ درصد نمونه را مدیران مرد و ۵۹ درصد را مدیران ارشد تشکیل می‌دهند. همچنین، ۶۵ درصد پاسخ‌دهندگان دارای سابقه خدمت ۱۰ تا ۲۰ سال و ۷۶ درصد دارای تخصص اصلی در حوزه حسابداری و حسابرسی هستند. این جدول نشان می‌دهد که نمونه پژوهش، از تجربه اجرایی بالا و تخصص مرتبط برخوردار بوده و بنابراین، ارزیابی آنان از موانع اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک از اعتبار عملیاتی بالایی برخوردار است.

اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک (۱۰ گویه) که با اقتباس از پرسشنامه‌های تورندیا و همکاران (۲۰۱۵)، آجزن (۱۹۹۱)، گودکین و آلکورن (۲۰۰۸) و استفی هاگ (۲۰۱۴) بومی‌سازی شده‌اند، سنجیده شد. نوع سوالات بسته و با مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت (از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) طراحی گردید. پرسشنامه‌ها به صورت کاغذی و از طریق شبکه‌های اجتماعی توزیع شدند. روایی محتوایی ابزار توسط پنج نفر از خبرگان حوزه حسابداری مدیریت و رفتار سازمانی تأیید شد. اطلاعات پاسخ‌دهندگان محرمانه باقی مانده و رضایت آگاهانه در ابتدای پرسشنامه اخذ گردید. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار SmartPLS استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

مقدار	جنسیت		تحصیلات			سابقه کار - سال		
	زن	مرد	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	کمتر از ۱۰	۱۰-۲۰	۲۰-۳۰
تعداد	۲۹	۱۶۶	۵۸	۱۱۰	۲۷	۲۱	۱۲۶	۴۸
درصد	۱۵	۸۵	۳۰	۵۶	۱۴	۱۰	۶۵	۲۵
مقدار	رشته تحصیلی			رده سازمانی				
	حسابداری و حسابرسی	مدیریت	سایر	عالی	میانی	کارشناس		
تعداد	۱۴۸	۳۱	۱۶	۱۱۵	۴۳	۳۷		
درصد	۷۶	۱۶	۸	۵۹	۲۲	۱۹		

مطالعات علوم رفتاری با مقیاس لیکرت، انحراف معیار بالا در سازه‌های پیچیده رفتاری که خود می‌تواند چندبعدی باشد، نه تنها غیرعادی نیست، بلکه انتظار می‌رود، زیرا پاسخ‌دهندگان در سطوح مختلفی از تمایل، توانایی و درک این مفهوم قرار دارند و نشان‌دهنده تنوع دیدگاه‌ها (عدم اجماع) و حساسیت موضوع می‌باشد. سایر متغیرها دارای پراکندگی متعادل و قابل قبول بوده و دامنه پاسخ‌ها بین ۱ تا ۵ بوده و داده پرت مشاهده نشده است. بنابراین، داده‌ها از نظر آماری و مفهومی جهت تحلیل معتبر و با کیفیت می‌باشند. جدول ۳ بیانگر آماره‌های توصیفی متغیرها می‌باشد.

توصیف متغیرها

برای به دست آوردن یک دید کلی نسبت به داده‌های پژوهش، باید آماره‌های توصیفی مربوطه مورد بررسی و تحلیل قرار گیرند. جدول آماره‌های توصیفی نشان‌دهنده کیفیت مناسب داده‌هاست. میانگین تمامی متغیرها بالاتر از نقطه میانی طیف لیکرت بوده و بیانگر گرایش مثبت پاسخ‌دهندگان نسبت به مفاهیم پژوهش است (بون و بون، ۲۰۱۲). لازم بذکر است اگرچه مقدار انحراف معیار برای متغیر قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک برابر با ۱/۲۴۳ گزارش شده است، اما با توجه به دیدگاه صاحب‌نظرانی مانند بون و بون (۲۰۱۲) و و دکاستلارنو (۲۰۱۸)، در

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرها (یافته‌های پژوهش)

متغیرها	مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت	۱۹۵	۴/۲۴۷	۱/۱۴۲	۱	۵

۵	۱	۰/۶۷۳	۴/۱۵۹	۱۹۵	نگرش مثبت نسبت به کارایی حسابداری مدیریت استراتژیک
۵	۱	۰/۶۶۹	۴/۰۱۱	۱۹۵	هنجارهای ذهنی ادراک شده نسبت به اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک
۵	۱	۰/۶۳۱	۳/۹۷۷	۱۹۵	کنترل رفتار ادراک شده درونی
۵	۱	۰/۶۱۴	۳/۸۶۸	۱۹۵	کنترل رفتار ادراک شده بیرونی
۵	۱	۰/۵۵۲	۴/۱۶۳	۱۹۵	مسئولیت‌پذیری و تعهدات اخلاقی

روش معادلات ساختاری یا تحلیل چند متغیری با متغیرهای مکنون مبتنی بر رویکرد حداقل مجذورات جزئی-PLS (SEM) به عنوان روش مناسب برای تحلیل داده‌ها انتخاب شده است. نتایج این آزمون در جدول ۴ ارائه شده است.

نرمال بودن متغیرها

در راستای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های پژوهش، آزمون کولموگورف - اسمیرنوف برای متغیرهای اصلی اجرا گردید. نتایج آزمون نشان می‌دهد، تمامی متغیرهای پژوهش از توزیع نرمال پیروی نمی‌کنند. بنابراین، استفاده از

جدول ۴. آزمون کولموگورف - اسمیرنوف (یافته‌های پژوهش)

متغیر	آماره	سطح معنی‌داری	مقدار خطا	نتیجه آزمون
قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۱۳۲	۰/۰۵	۰/۰۱۲	غیرنرمال
نگرش مثبت نسبت به کارایی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۱۱۸	۰/۰۵	۰/۰۲۰	غیرنرمال
هنجارهای ذهنی نسبت به تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۱۵۳	۰/۰۵	۰/۰۰۵	غیرنرمال
کنترل رفتار ادراک شده درونی	۰/۱۲۷	۰/۰۵	۰/۰۱۵	غیرنرمال
کنترل رفتار ادراک شده بیرونی	۰/۱۳۹	۰/۰۵	۰/۰۱۰	غیرنرمال
مسئولیت‌پذیری و تعهدات اخلاقی	۰/۱۴۸	۰/۰۵	۰/۰۰۷	غیرنرمال

گیرند. در این پژوهش، اعتبار و پایایی پرسشنامه با استفاده از سه شاخص اصلی شامل آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بررسی شد. نتایج حاصل از جدول ۵ نشان می‌دهد که تمامی سازه‌ها از نظر این سه معیار در وضعیت قابل قبول قرار دارند. طبق نظر هیر و همکاران (۲۰۲۳) و استیونز (۲۰۰۲)، در مدل‌های پیچیده یا پژوهش‌های علوم رفتاری، بارهای عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول می‌باشند، به‌ویژه زمانی که سایر شاخص‌های اعتبار مانند AVE و پایایی ترکیبی در سطح مطلوبی قرار دارند. در این پژوهش، حفظ این گویه‌ها با هدف حفظ پوشش مفهومی کامل سازه‌ها و تنوع محتوایی انجام شده و تأثیر منفی معناداری بر ساختار مدل نداشته است. همچنین، مقادیر بالای آلفای کرونباخ برای برخی سازه‌ها ممکن است نشان‌دهنده همپوشانی زیاد یا تکرار مفهومی گویه‌ها باشد. با این حال، طبق دیدگاه چونگ و

یافته‌های استنباطی

شاخص‌های برازش مدل حداقل مربعات جزئی نشان می‌دهند مدل تجربی تا چه اندازه با مدل نظری فرض شده تطبیق دارد. در مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی رابطه علی میان متغیرهای مستقل و وابسته بررسی می‌شود. برای بررسی درستی سازه‌های مدل، از سه دسته شاخص برازش شامل شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری انعکاسی (مدل بیرونی)، شاخص برازش مدل ترکیبی و شاخص‌های آزمون مدل ساختاری (مدل درونی) استفاده می‌شود.

شاخص‌های برازش مدل انعکاسی

مدل انعکاسی بیانگر جایگاه گویه‌ها در مدل بوده و رابطه آنها را با سازه‌های مدل نشان می‌دهند. گویه‌ها یا متغیرهای آشکار از دو جهت پایایی و روایی مورد سنجش قرار می‌

پژوهش از اعتبار و پایایی مناسبی برخوردار است. نتایج مربوط به مدل اندازه‌گیری در جدول ۵ ارائه شده است.

همکاران (۲۰۲۳)، آلفای کرونباخ بالا لزوماً به معنای ضعف ابزار نیست، بلکه می‌تواند نشان‌دهنده انسجام درونی بالا باشد. در این پژوهش، برای کنترل این موضوع، پایایی ترکیبی نیز محاسبه شده که در تمامی سازه‌ها بالاتر از ۰/۷ بوده و نشان‌دهنده پایداری مناسب مدل اندازه‌گیری است. در خصوص شاخص AVE، مقدار بالای آن در برخی سازه‌ها، طبق فرمول محاسبه AVE و با توجه به بارهای عاملی بالا در آن سازه، این مقادیر قابل توجیه است. همکاران (۲۰۲۳) تأکید می‌کنند که AVE بالاتر از ۰/۵ نشان‌دهنده اعتبار همگرایی مناسب است و مقادیر بالاتر از ۰/۷ در صورت انسجام مفهومی گویه‌ها قابل پذیرش هستند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵). لازم بذکر است اگرچه برخی گویه‌ها دارای آماره t پایین‌تری (نزدیک ۵) هستند، اما همچنان از نظر آماری معنادار بوده و بار عاملی آن‌ها بالاتر از آستانه قابل قبول است. طبق نظر هیر و همکاران (۲۰۲۳) و هنسلر (۲۰۱۵) در مطالعات علوم رفتاری، حفظ گویه‌هایی که از لحاظ نظری مهم هستند و پوشش مفهومی سازه را کامل می‌کنند، حتی با آماره t پایین، منطقی است. حذف این گویه‌ها ممکن است باعث کاهش اعتبار محتوا و انسجام نظری سازه شود. بنابراین، این گویه‌ها با در نظر گرفتن همزمان معیارهای آماری و مفهومی حفظ شده‌اند. در مجموع، با توجه به ترکیب شواهد آماری و نظری، می‌توان نتیجه گرفت که ابزار اندازه‌گیری

جدول ۵. بارعاملی، پایایی ترکیبی و AVE مدل اندازه‌گیری

متغیر	گویه	بارعاملی	آماره	سطح معناداری	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده
قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای SMA	۱	۰/۶۰۹	۹/۳۵	۰/۰۰۰	۰/۹۱۴	۰/۹۱۷	۰/۸۷۴
	۲	۰/۷۲۱	۱۰/۴۹	۰/۰۰۰			
	۳	۰/۸۱۲	۸/۸۶	۰/۰۰۰			
	۴	۰/۶۳۳	۸/۳۴	۰/۰۰۰			
	۵	۰/۶۷۴	۷/۳۶	۰/۰۰۰			
	۶	۰/۶۷۵	۸/۷۷	۰/۰۰۰			
	۷	۰/۶۹۱	۷/۵۴	۰/۰۰۰			
	۸	۰/۶۲۸	۶/۲۱	۰/۰۰۰			
	۹	۰/۷۰۲	۵/۸۳	۰/۰۰۰			
	۱۰	۰/۶۰۱	۵/۳۱	۰/۰۰۰			
نگرش مثبت نسبت به اثر بخشی SMA	۱۱	۰/۶۹۳	۹/۱۳	۰/۰۰۰	۰/۹۲۷	۰/۹۵۷	۰/۸۱۴
	۱۲	۰/۷۰۳	۱۱/۲۸	۰/۰۰۰			
	۱۳	۰/۵۶۶	۸/۷۴	۰/۰۰۰			
	۱۴	۰/۶۴۸	۷/۳۹	۰/۰۰۰			
	۱۵	۰/۶۳۲	۴/۳۵	۰/۰۰۰			
هنجارهای	۱۶	۰/۵۷۹	۶/۸۴	۰/۰۰۰	۰/۸۳۰	۰/۸۸۳	۰/۷۱۹

			۰/۰۰۰	۹/۵۲	۰/۵۳۹	۱۷	ذهنی نسبت به تکنیک‌های SMA
			۰/۰۰۰	۸/۳۶	۰/۶۱۱	۱۸	
			۰/۰۰۰	۵/۶۴	۰/۶۲۷	۱۹	
			۰/۰۰۰	۶/۴۹	۰/۶۸۶	۲۰	
۰/۶۲۹	۰/۷۹۲	۰/۷۶۱	۰/۰۰۰	۶/۷۸	۰/۷۳۴	۲۱	کنترل رفتار ادراک شده درونی
			۰/۰۰۰	۸/۹۳	۰/۶۱۷	۲۲	
			۰/۰۰۰	۱۰/۱۹	۰/۷۴۳	۲۳	
			۰/۰۰۰	۸/۶۵	۰/۵۴۹	۲۴	
۰/۶۶۸	۰/۷۶۵	۰/۷۳۴	۰/۰۰۰	۷/۲۷	۰/۶۷۱	۲۵	کنترل رفتار ادراک شده بیرونی
			۰/۰۰۰	۸/۳۴	۰/۹۰۱	۲۶	
			۰/۰۰۰	۱۲/۵۷	۰/۸۴۰	۲۷	
۰/۶۷۴	۰/۸۳۷	۰/۸۰۱	۰/۰۰۰	۱۰/۱۸	۰/۶۴۸	۲۸	تعهدات اخلاقی
			۰/۰۰۰	۱۱/۴۹	۰/۷۵۳	۲۹	
			۰/۰۰۰	۹/۵۷	۰/۸۲۹	۳۰	
			۰/۰۰۰	۶/۴۵	۰/۵۲۱	۳۱	

جدول ۶ اعداد واقع در قطر اصلی ماتریس نشان‌دهنده تأیید اعتبار واگرا برای ابزار اندازه‌گیری می‌باشد. لازم بذکر است در ماتریس فورنل و لارکر، مقادیر قطر اصلی برابر با جذر میانگین واریانس استخراج شده هستند. اگرچه مقدار ۰/۹۳۵ برای سازه قصد مدیریت اینرسی سازمانی بالاتر از حد معمول است، اما با توجه به بارهای عاملی بالا و انسجام مفهومی گویه‌ها، این مقدار قابل توجیه است (هیر و همکاران، ۲۰۲۳).

روایی تشخیصی

با استفاده از روش فورنل و لارکر اعتبار واگرا بررسی شد. در روش فورنل و لارکر چنانچه جذر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از مقدار همبستگی سازه با سازه‌های دیگر باشد به این معناست که اعتبار واگرا تأیید شده است. نتایج نشان می‌دهد متغیر وابسته با تمامی متغیرهای پژوهش دارای همبستگی معنی‌دار است. همچنین، تمامی مقادیر جذر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر، بزرگتر از همبستگی آن متغیر با متغیرهای اصلی دیگر است. در

جدول ۶. ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی اعتبار واگرا

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶
قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای SMA	۰/۹۳۵					
نگرش نسبت به اثربخشی SMA	۰/۵۶۲	۰/۹۰۲				
هنجارهای انتزاعی نسبت به اجرای SMA	۰/۴۵۸	۰/۵۴۳	۰/۸۴۸			
کنترل رفتاری ادراک شده درونی	۰/۳۳۲	۰/۳۶۸	۰/۴۰۷	۰/۷۹۳		
کنترل رفتاری ادراک شده بیرونی	۰/۳۶۴	۰/۴۴۰	۰/۴۰۹	۰/۳۸۴	۰/۸۱۷	
تعهد اخلاقی	۰/۳۸۵	۰/۴۵۹	۰/۴۶۱	۰/۴۳۷	۰/۳۸۷	۰/۸۲۱

نتایج بیانگر آن است که مدل پژوهش از نظر هم‌خطی چندگانه در وضعیت ایده‌آلی قرار دارد. تمامی مقادیر VIF کمتر از ۵ هستند و نشان می‌دهد مشکل هم‌خطی چندگانه معناداری بین سازه‌های مستقل وجود ندارد و داده‌ها برای تحلیل‌های رگرسیونی و مدل‌سازی معادلات ساختاری کاملاً مناسب می‌باشند (کوک و لین، ۲۰۱۲).

شاخص برازش مدل ترکیبی

هم‌خطی چندگانه

برای اندازه‌گیری برازش مدل ترکیبی از شاخص هم‌خطی چندگانه (VIF) بین متغیرهای مشاهده‌پذیر در مدل اندازه‌گیری ترکیبی استفاده می‌شود. نتایج حاصل از برازش مدل اندازه‌گیری در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷. جدول آزمون هم خطی

عامل تورم واریانس (VIF)	ضریب تعیین (R^2)	سازه مستقل
۲/۰۸۳	۰/۵۲۱	نگرش نسبت به کارایی SMA
۱/۹۶۱	۰/۴۸۹	هنجارهای انتزاعی نسبت به اجرای SMA
۱/۸۱۸	۰/۴۴۹	کنترل رفتاری ادارک شده درونی
۱/۹۲۳	۰/۴۸۰	کنترل رفتاری ادارک شده بیرونی
۲/۱۲۸	۰/۵۳۰	تعهد اخلاقی

جهت ارزشیابی مدل ساختاری از ضریب Q^2 استفاده می-شود که به آن اعتبار افزونگی (CVR) نیز می-گویند. مقادیر بالای صفر (مقادیر مثبت) برای این ضریب نشان می-دهند که مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده-اند و مدل قدرت پیش بینی روابط را دارد و متغیرهای مستقل توانایی پیش بینی متغیر وابسته را دارند. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان-دهنده سطوح ضعیف، متوسط و قوی هستند. مقدار شاخص Q^2 برای قصد و تمایل به مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت راهبردی مقدار ۰/۳۹ است، در نتیجه می-توان استنباط کرد که این شاخص برازش مدل را تأیید می-کند.

معناداری ضریب مسیر

نتایج مربوط به آزمون فرضیه های پژوهش به صورت خلاصه در جدول ۸ نشان داده شده است. در آزمون فرضیه، ضرایب مسیر بیانگر میزان تاثیر و آماره t مربوط به آن مسیر، بیانگر معناداری آن است. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش با توجه به ضریب مسیر (۰/۶۲۵)، آماره t (۹/۱۳) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) برای سازه نگرش نسبت به کارایی تکنیک های حسابداری مدیریت راهبردی نشان می-دهد که نگرش تاثیر مثبت و معناداری بر قصد و تمایل به مدیریت و کنترل اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت راهبردی دارد. لذا نتایج فرضیه اول پژوهش نشان از تایید آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. ضریب مسیر (۰/۴۷۳)، آماره t (۴/۲۲) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) برای سازه هنجارهای ذهنی بیانگر این است که این متغیر تاثیر مثبت و معناداری بر قصد و تمایل به مدیریت و کنترل اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت راهبردی دارد. از این رو، فرضیه دوم پژوهش در سطح ۹۵ درصد رد نمی-شود. نتایج مربوط به ضریب مسیر (۰/۳۴۰)، آماره t (۴/۶۱) و سطح معناداری (۰/۰۰۴) مربوط به متغیر کنترل

آزمون مدل اصلی پژوهش

مدل مفهومی پژوهش با استفاده از تکنیک مدلیابی معادلات ساختاری به روش حداقل مجذورات جزئی (PLS) و نرم افزار Smart PLS آزمون شد.

شاخص های برازش مدل ساختاری (مدل درونی)

در اکثر پژوهش ها از شاخص های زیر برای بررسی برازش مدل استفاده می-شود:

شاخص ضریب تعیین (R^2)

ضریب تعیین کل مدل، به عنوان شاخصی از قدرت پیش بینی سازه های درون زاء، برابر با ۰/۴۹۴ محاسبه شد. این مقدار نشان-دهنده آن است که مدل ساختاری پژوهش قادر است به طور متوسط حدود ۴۹/۴ درصد از واریانس متغیرهای وابسته را از طریق سازه های مستقل تبیین کند. بر اساس معیارهای پیشنهادی هیر و همکاران (۲۰۲۳) این سطح از R^2 بیانگر قدرت پیش بینی مناسب مدل در زمینه رفتار مدیران جهت اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک در بخش عمومی صنعت گاز ایران است.

شاخص GOF

در روش حداقل مجذورات جزئی از شاخص GOF می-توان برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل بصورت کلی استفاده کرد. دامنه مقداری این شاخص بین صفر تا یک قرار دارد و مقادیر نزدیک به یک نشان-دهنده کیفیت مناسب مدل می-باشد. برای مدل این پژوهش مقدار ۰/۶۰۰ است؛ بر این اساس می-توان گفت که مدل از نظر شاخص GOF مورد تأیید است، زیرا از متوسط نمره، یعنی ۰/۵۰ بیشتر شده است.

شاخص Q^2 استون و گیسر

رفتاری ادراک شده درونی نشان می‌دهد که این متغیر بر قصد و تمایل به مدیریت و کنترل اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت راهبردی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین نتایج بیانگر عدم رد فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. نتایج مربوط به ضریب مسیر (۰/۴۰۷)، آماره t (۵/۳۳) و سطح معناداری (۰/۰۰۱) مربوط به متغیر کنترل رفتاری ادراک شده بیرونی نشان می‌دهد که این متغیر بر قصد و تمایل به مدیریت و کنترل اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت راهبردی

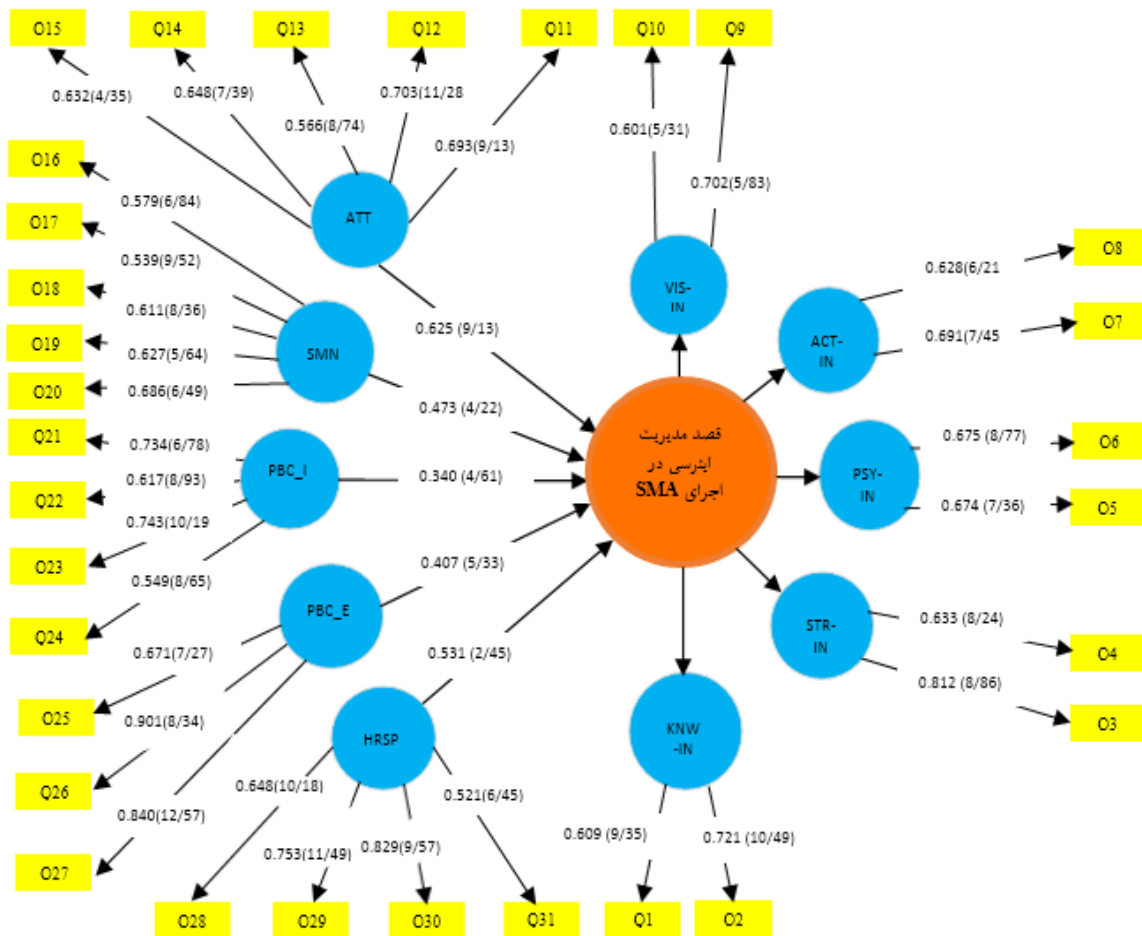
تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین نتایج نشان‌دهنده عدم رد فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. ضریب مسیر (۰/۵۳۱)، آماره t (۲/۴۵) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) که برای متغیر تعهد اخلاقی کمتر از ۵ درصد است، نشان می‌دهد که این متغیر تأثیر مثبت و معناداری بر قصد و تمایل به مدیریت و کنترل اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت راهبردی دارد. لذا، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه پنجم پژوهش تایید می‌شود.

جدول ۸. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	مسیر الگو	ضریب مسیر (β)	آماره t	سطح معناداری	تفسیر
اول	نگرش نسبت به کارآیی حسابداری مدیریت استراتژیک - قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۶۲۵	۹/۱۳	۰/۰۰۰	تأیید
دوم	هنجارهای ذهنی - قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۴۷۳	۴/۲۲	۰/۰۰۰	تأیید
سوم	کنترل رفتار ادراکی درونی - قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۳۴۰	۴/۶۱	۰/۰۰۴	تأیید
چهارم	کنترل رفتار ادراکی بیرونی - قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۴۰۷	۵/۳۳	۰/۰۰۱	تأیید
پنجم	تعهد اخلاقی - قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۵۳۱	۲/۴۵	۰/۰۰۰	تأیید

نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول ۸ نه تنها تمامی روابط را تأیید می‌کند، بلکه الگوی معناداری از قدرت تأثیر عوامل رفتاری را آشکار می‌سازد. به ترتیب، نگرش ($\beta=۰/۶۲۵$)، تعهد اخلاقی ($\beta=۰/۵۳۱$) و هنجار ذهنی ($\beta=۰/۴۷۳$) قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده‌های قصد مدیریت اینرسی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک هستند. نتایج بیانگر این است که در بخش عمومی ایران، مدیران پیش از آنکه تحت تأثیر فشارهای اجتماعی (هنجار ذهنی) یا حتی در دسترس بودن منابع (کنترل بیرونی) قرار گیرند، باید به این باور برسند که این تغییر مفید و ارزشمند است (نگرش) و آن را یک وظیفه اخلاقی در قبال حفظ بودجه عمومی بدانند (تعهد اخلاقی). این الگو، غلبه انگیزش درونی بر

انگیزش بیرونی جهت کنترل اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک دلالت دارد. رتبه‌بندی اثرات به دست آمده، همسو و همزمان متمایز از یافته‌های پیشین است. تأثیر قوی نگرش، یافته‌های پوند ویل و همکاران (۲۰۱۳) را تأیید می‌کند که نگرش را پایدارترین پیش‌بینی‌کننده قصد می‌دانند. با این حال، رتبه دوم تعهد اخلاقی در مدل، یک ویژگی اختصاصی در بخش عمومی ایران محسوب می‌شود. این یافته در تقابل با نتایج بسیاری از پژوهش‌های خارجی قرار دارد که معمولاً هنجار ذهنی (فشار اجتماعی) را عامل مؤثرتری می‌دانند. این نتیجه، یافته‌های هابروکشیر (۲۰۱۷) را که بر نقش محرک تعهد اخلاقی تأکید دارد، را تأیید و توسعه می‌بخشد.



شکل ۲. مدل براساس ضرایب بارهای عاملی، ضرایب استاندارد و ضرایب مسیر

قدرت تبیین (R^2) متغیر وابسته را کاهش می‌دهد. مقادیر $0/02$ ، $0/15$ و $0/35$ به ترتیب نشان‌دهنده اثرات کوچک، متوسط و بزرگ هستند. جدول ۹ اندازه اثر متغیرها را نشان می‌دهد.

تحلیل سهم نسبی در تبیین واریانس شاخص اندازه اثر (f^2)

برای درک بهتر اهمیت عملی هر یک از متغیرهای مستقل، شاخص اندازه اثر (f^2) محاسبه گردید. این شاخص نشان می‌دهد حذف هر متغیر از مدل، چه میزان از

جدول ۹. اندازه اثر متغیرها

متغیر	R^2 بدون سازه	f^2	تفسیر
نگرش نسبت به کارایی SMA	۰/۳۰۵	۰/۴۵۰	اثر بزرگ
هنجارهای ذهنی نسبت به اجرای SMA	۰/۳۱۲	۰/۴۳۶	اثر بزرگ
کنترل رفتار ادراکی درونی	۰/۳۸۵	۰/۲۸۴	اثر متوسط
کنترل رفتار ادراکی بیرونی	۰/۳۷۹	۰/۳۹۶	اثر متوسط
تعهد اخلاقی نسبت به اجرای SMA	۰/۳۰۸	۰/۴۴۳	اثر بزرگ

تکنیک پلارچ - هنسلا (PLS-MGA) روشی آماری برای بررسی تفاوت معنادار در ضرایب مسیر بین گروه‌های

تحلیل پایداری مدل

مختلف در مدل ساختاری است. این روش بررسی می‌کند که آیا روابط بین سازه‌ها در مدل PLS در گروه‌های مختلف به‌طور معناداری متفاوت هستند یا خیر. در این پژوهش، نمونه آماری بر اساس متغیرهای جنسیت، سطح تحصیلات، سابقه خدمت، رده سازمانی و رشته تحصیلی به گروه‌های مجزا تقسیم و ضرایب مسیر مدل در بین این گروه‌ها مقایسه گردید. نتایج این تحلیل در جدول ۱۰ ارائه شده است. در این جدول مقادیر p-value حاصل از آزمون PLS-MGA برای تمامی مسیرها در بین کلیه گروه‌بندی‌های انجام‌شده بزرگ‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد. این نتیجه نشان‌دهنده آن است که هیچ‌یک از تفاوت‌های مشاهده‌شده در ضرایب مسیر بین گروه‌های مختلف، از نظر آماری معنادار نیست. این یافته از چند منظر حائز اهمیت است:

۱- پایداری و اعتبار مدل: این نتایج نشان می‌دهد که روابط کشف‌شده در مدل مفهومی پژوهش (که همگی در بخش قبلی تأیید شدند)، از ثبات درونی برخوردارند. به عبارت دیگر، قدرت و جهت این روابط، مستقل از ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان بوده و مدل در بین زیرگروه‌های مختلف نمونه، رفتاری یکسان و پایدار دارد.

۲- تعمیم‌پذیری یافته‌ها: پایداری مدل در بین گروه‌های مختلف، قابلیت تعمیم‌پذیری یافته‌های این پژوهش را به جامعه آماری وسیع‌تری از مدیران و کارشناسان در بخش عمومی صنعت گاز ایران افزایش می‌دهد.

۳- کنترل اثر متغیرهای زمینه‌ای: با انجام این تحلیل، به صورت علمی نشان داده می‌شود که اثرات بالقوه متغیرهای جمعیت‌شناختی بر مدل، کنترل و خنثی شده‌اند. این امر، اطمینان ما را افزایش می‌دهد که روابط مشاهده‌شده بین سازه‌های اصلی مدل، واقعی بوده و ناشی از ترکیب خاص نمونه نیست.

جدول ۱۰. نتایج تحلیل چندگروهی (PLS-MGA) برای بررسی پایداری مدل

نتیجه	p-value (MGA)	اختلاف ضرایب	ضریب مسیر (گروه ۲)	ضریب مسیر (گروه ۱)	گروه بندی	مسیر الگو
تفاوت معنادار نیست	۰/۳۸۵	۰/۰۵۷	زن (۰/۵۸۱)	مرد (۰/۶۳۸)	جنسیت	
تفاوت معنادار نیست	۰/۴۱۲	۰/۰۵۳	کارشناسی (۰/۵۹۲)	کارشناسی ارشد/دکتری (۰/۶۴۵)	تحصیلات	نگرش نسبت به کارایی حسابداری مدیریت استراتژیک
تفاوت معنادار نیست	۰/۲۱۵	۰/۰۸۱	کمتر از ۱۰ سال (۰/۵۷۱)	۱۰ سال و بیشتر (۰/۶۵۲)	سابقه خدمت	– قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری
تفاوت معنادار نیست	۰/۱۸۷	۰/۰۸۵	کارشناسان (۰/۵۷۵)	مدیران ارشد/امیانی (۰/۶۶۰)	رده سازمانی	مدیریت استراتژیک
تفاوت معنادار نیست	۰/۷۹۸	–۰/۰۲۱	مدیریت و سایر (۰/۶۴۱)	حسابداری و حسابرسی (۰/۶۲۰)	رشته	
تفاوت معنادار نیست	۰/۵۲۴	۰/۰۴۵	زن (۰/۴۴۰)	مرد (۰/۴۸۵)	جنسیت	
تفاوت معنادار نیست	۰/۹۴۱	–۰/۰۰۶	کارشناسی (۰/۴۷۸)	کارشناسی ارشد/دکتری (۰/۴۷۲)	تحصیلات	هنجارهای ذهنی – قصد مدیریت اینرسی سازمانی در
تفاوت معنادار نیست	۰/۴۰۳	۰/۰۶۵	کمتر از ۱۰ سال (۰/۴۳۰)	۱۰ سال و بیشتر (۰/۴۹۵)	سابقه خدمت	اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک
تفاوت معنادار نیست	۰/۲۷۴	۰/۰۷۹	کارشناسان (۰/۴۲۲)	مدیران (۰/۵۰۱)	رده سازمانی	
تفاوت معنادار نیست	۰/۸۵۲	–۰/۰۱۵	مدیریت و سایر (۰/۴۸۵)	حسابداری و حسابرسی (۰/۴۷۰)	رشته	
تفاوت معنادار نیست	۰/۶۰۲	۰/۰۳۳	زن (۰/۳۱۵)	مرد (۰/۳۴۸)	جنسیت	
تفاوت معنادار نیست	۰/۸۸۵	۰/۰۰۹	کارشناسی (۰/۳۳۳)	کارشناسی ارشد/دکتری (۰/۳۴۲)	تحصیلات	کنترل رفتار ادراکی درونی – قصد مدیریت اینرسی
تفاوت معنادار نیست	۰/۴۳۵	۰/۰۵۹	کمتر از ۱۰ سال (۰/۳۰۲)	۱۰ سال و بیشتر (۰/۳۶۱)	سابقه خدمت	سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک
تفاوت معنادار نیست	۰/۳۱۲	۰/۰۷۵	کارشناسان (۰/۲۹۵)	مدیران ارشد/امیانی (۰/۳۷۰)	رده سازمانی	
تفاوت معنادار نیست	۰/۷۷۳	۰/۰۱۷	مدیریت و سایر (۰/۳۵۲)	حسابداری و حسابرسی (۰/۳۳۵)	رشته	
تفاوت معنادار نیست	۰/۵۱۰	۰/۰۴۳	زن (۰/۳۷۲)	مرد (۰/۴۱۵)	جنسیت	
تفاوت معنادار نیست	۰/۹۵۰	۰/۰۰۵	کارشناسی (۰/۴۰۳)	کارشناسی ارشد/دکتری (۰/۴۰۸)	تحصیلات	کنترل رفتار ادراکی بیرونی – قصد مدیریت اینرسی
تفاوت معنادار نیست	۰/۳۹۰	۰/۰۶۷	کمتر از ۱۰ سال (۰/۳۶۱)	۱۰ سال و بیشتر (۰/۴۲۸)	سابقه خدمت	سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک
تفاوت معنادار نیست	۰/۲۶۱	۰/۰۸۱	کارشناسان (۰/۳۵۴)	مدیران ارشد/امیانی (۰/۴۳۵)	رده سازمانی	
تفاوت معنادار نیست	۰/۸۳۲	–۰/۰۱۳	مدیریت و سایر (۰/۴۱۸)	حسابداری و حسابرسی (۰/۴۰۵)	رشته	
تفاوت معنادار نیست	۰/۴۶۲	۰/۰۴۷	زن (۰/۴۹۵)	مرد (۰/۵۴۲)	جنسیت	
تفاوت معنادار نیست	۰/۷۱۸	۰/۰۳۳	کارشناسی (۰/۵۱۵)	کارشناسی ارشد/دکتری (۰/۵۳۸)	تحصیلات	تعهد اخلاقی – قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای
تفاوت معنادار نیست	۰/۲۹۸	۰/۰۸۶	کمتر از ۱۰ سال (۰/۴۷۲)	۱۰ سال و بیشتر (۰/۵۵۸)	سابقه خدمت	حسابداری مدیریت استراتژیک
تفاوت معنادار نیست	۰/۲۰۴	۰/۰۹۷	کارشناسان (۰/۴۶۸)	مدیران ارشد/امیانی (۰/۵۶۵)	رده سازمانی	
تفاوت معنادار نیست	۰/۷۸۰	–۰/۰۱۷	مدیریت و سایر (۰/۵۴۵)	حسابداری و حسابرسی (۰/۵۲۸)	رشته	

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر با هدف بررسی نقش سازه‌های نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده توسعه یافته در مدیریت اینرسی سازمانی هنگام اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در بخش عمومی صنعت گاز ایران انجام شد. نتایج حاصل از مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان داد که تمامی روابط فرض شده در مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند. این یافته‌ها تأیید می‌کنند که نگرش مثبت نسبت به کارایی حسابداری مدیریت استراتژیک، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری ادراک‌شده (درونی و بیرونی) و تعهد اخلاقی، تأثیر مثبت و معناداری بر قصد مدیریت اینرسی سازمانی دارند.

از منظر نظری، این پژوهش با تلفیق دو چارچوب مفهومی نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده آجزن (۱۹۹۱) و نظریه اینرسی سازمانی توانسته است مدلی رفتاری برای تحلیل مقاومت سازمانی در برابر تغییرات مدیریتی مانند اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه دهد. برخلاف مطالعات پیشین که عمدتاً بر موانع ساختاری یا فنی تمرکز داشته‌اند، این پژوهش بر عوامل روان‌شناختی، اجتماعی و رفتاری مؤثر بر تصمیم‌گیری مدیران در بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک تأکید دارد و بدین ترتیب شکاف مهمی در ادبیات بین‌رشته‌ای حسابداری مدیریت را پر می‌کند. یافته‌ها نشان دادند که نگرش مثبت نسبت به کارایی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک است. این نتیجه با نظریه آجزن (۲۰۰۶) و مدل پذیرش فناوری دیویس (۱۹۸۹) هم‌راستا است؛ چرا که ادراک از سودمندی ابزارهای نوین، محرک اصلی پذیرش آن‌هاست. همچنین، از منظر نظریه اینرسی سازمانی، نگرش مثبت مدیران به ابزارهای نوین، مقاومت در برابر تغییر را کاهش داده و مسیر اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری مدیریت استراتژیک را هموار می‌سازد. این یافته با مطالعات چنهال و لانگفیلد-اسمیت (۲۰۰۷)، توردنیا و همکاران (۲۰۱۵)، هاگ (۲۰۱۴) و نمازیان و محمدی (۱۴۰۳) هم‌راستا است و تأکید آن‌ها بر نقش نگرش در پذیرش و اجرای ابزارهای مدیریتی را تأیید می‌کند. پژوهش رستمی

مازویی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد که نگرش کنشگران فنی و انسانی نقش مؤثری در بهبود کارایی کارکردهای نظام حسابداری مدیریت ایفا می‌نمایند و برخلاف رویکرد سنتی متداول، در رویکرد کنشگری این بازیگران به عنوان مداخله‌گرانی که توانایی تأثیر و تغییر تصمیم‌های استراتژیک را دارند نگریده می‌شوند و ما را در جستجوی منابع تغییرات بلندمدت سیستم حسابداری مدیریت و نقش آن‌ها در جامعه کمک می‌نمایند. لذا، این یافته هم راستایی غیرمستقیم با نتیجه پژوهش حاضر دارد.

در آزمون فرضیه دوم، نقش هنجارهای ذهنی به‌عنوان متغیر اجتماعی برجسته شد. تمایل به پذیرش، گرایش ذهنی یک فرد برای انجام یک رفتار خاص است که عامل مهمی در انجام واقعی آن رفتار به شمار می‌رود (لیت، ۲۰۱۸). فشار اجتماعی ادراک‌شده از سوی ذی‌نفعان کلیدی، نقش مهمی در شکل‌گیری قصد مدیران برای غلبه بر اینرسی در اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ایفا می‌کند. این نتیجه با پژوهش‌های نظری پور و حیدری (۱۴۰۳)، قربانعلی‌زاده و سیاهکالی مرادی (۱۳۹۹) و گادن و همکاران (۲۰۰۹) هم‌سو است و نشان می‌دهد که تعامل با ذی‌نفعان و درک انتظارات اجتماعی، شرط لازم برای پذیرش تغییرات مدیریتی است.

فرضیه سوم و چهارم به بررسی ابعاد کنترل رفتاری ادراک‌شده اختصاص داشت. نتایج نشان دادند که هم کنترل درونی (خودکارآمدی) و هم کنترل بیرونی (دسترس) به منابع مالی، زمانی و تخصصی تأثیر معناداری بر مدیریت اینرسی دارند. این یافته‌ها با پژوهش‌های خادمی و کرمانشاهی (۱۴۰۱)، کواکی و همکاران (۲۰۱۸) و توردنیا و همکاران (۲۰۱۵) هم‌راستا هستند و تأکید دارند که فراهم‌سازی زیرساخت‌های فنی و سازمانی، شرط لازم برای کاهش مقاومت در برابر تغییرات در سازمان‌ها است.

در نهایت، نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان داد که تعهد اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد مدیریت اینرسی سازمانی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک دارد. این یافته بیانگر آن است که هرچه سطح مسئولیت‌پذیری و پایبندی اخلاقی مدیران بالاتر باشد، تمایل آنان به مشارکت در تغییرات و کاهش مقاومت سازمانی افزایش می‌یابد. تعهد اخلاقی در این پژوهش به‌عنوان یک سازه

رفتاری، نقش تسهیل‌گر در پذیرش تکنیک‌های نوین مدیریتی ایفا کرده و به‌عنوان محرکی درونی برای غلبه بر سکون سازمانی عمل می‌کند. این نتیجه به‌طور مستقیم با اصول آیین اخلاق حرفه‌ای در حسابداری هم‌راستا است. اخلاق حرفه‌ای در حسابداری شامل مجموعه‌ای از ارزش‌ها نظیر صداقت، مسئولیت‌پذیری، انصاف، استقلال، و تعهد به منافع عمومی است که رعایت آن‌ها نه تنها موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌شود، بلکه زمینه‌ساز اعتماد سازمانی، پاسخ‌گویی و پذیرش تغییرات نیز خواهد بود. در واقع، تعهد اخلاقی مدیران به‌عنوان یکی از ارکان اخلاق حرفه‌ای، نقش کلیدی در کاهش شکاف‌های رفتاری و نهادی در مسیر اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک دارد. این یافته نشان می‌دهد که مدیریت اینرسی سازمانی نباید صرفاً به‌عنوان یک چالش فنی یا ساختاری تلقی شود، بلکه باید آن را در چارچوب مسئولیت‌پذیری اخلاقی مدیران تحلیل کرد. زمانی که مدیران اجرای تکنیک‌های نوین را نه تنها به‌عنوان یک الزام حرفه‌ای، بلکه به‌عنوان تعهدی اخلاقی در قبال سازمان، ذی‌نفعان و جامعه در نظر بگیرند، مقاومت در برابر تغییر کاهش یافته و مسیر تحول هموارتر خواهد شد. بنابراین، نهادینه‌سازی اخلاق حرفه‌ای در فرهنگ سازمانی، از طریق آموزش، تدوین منشورهای اخلاقی، و ارزیابی‌های رفتاری، می‌تواند به‌عنوان راهبردی مؤثر در مدیریت اینرسی سازمانی و ارتقای جایگاه حسابداری مدیریت استراتژیک در سازمان‌ها تلقی شود.

از منظر کاربردی، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که برای اجرای موفق حسابداری مدیریت استراتژیک و کاهش اینرسی سازمانی، باید راهبردهای زیر در دستور کار قرار گیرد:

✓ طراحی برنامه‌های آموزشی برای ارتقای نگرش مثبت مدیران در پذیرش و به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت؛

✓ تقویت تعاملات اجتماعی و اجماع سازمانی پیرامون تغییر؛

✓ فراهم‌سازی منابع و زیرساخت‌های فنی و مالی در اجرای حسابداری مدیریت؛

✓ نهادینه‌سازی اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری در فرهنگ سازمانی.

✓ ترسیم و بازگ کردن چشم‌اندازهای واقعی سازمان برای کارکنان، تا در زمان اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک کارکنان از خود مقاومت کمتری نشان دهند.

✓ استفاده از الگوی مدیریت اینرسی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک دیگر سازمان‌ها و این مدل تا حد امکان بومی‌سازی شود.

برای پژوهش‌های آتی نیز پیشنهادهای زیر مطرح می‌شود:

✓ آزمون این مدل در سایر بخش‌های عمومی.

✓ بررسی نقش متغیرهای تعدیلگر بر روابط مدل.

✓ انجام پژوهش‌های کیفی برای کشف عمیق‌تر ریشه‌های اینرسی در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک.

✓ افزودن متغیر رفتار واقعی به مدل برای سنجش فاصله بین قصد و عمل.

پژوهش حاضر مانند سایر مطالعات با محدودیت‌هایی مواجه بود. از جمله محدودیت‌های این پژوهش، استفاده از پرسشنامه‌ها به‌عنوان ابزار گردآوری اطلاعات می‌باشد که امکان سطحی‌انگاری پاسخ‌گویان را در پاسخ‌دهی به همراه دارد و علیرغم اینکه ملاحظات اخلاقی در زمان توزیع بین پاسخ‌دهندگان در آن رعایت شده است، محافظه‌کاری مصاحبه‌شوندگان ممکن است پاسخ آنها را تحت تاثیر قرار دهد. همچنین مطالعه حاضر در بخش عمومی و در صنعت گاز کشور صورت گرفته است و در زمان تعمیم‌دهی آن به سایر جوامع آماری باید جانب احتیاط رعایت گردد. علاوه بر این، نبود پیشینه کافی در خصوص اندازه‌گیری تاثیر سکون و اینرسی سازمانی در اجرای روش‌های حسابداری مدیریت راهبردی و تاثیرات نامساعد آن بر عملکرد شرکت‌ها و عدم مشاهده آثار ایجاد شده در گزارش‌های سازمانی بود. لذا، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به این موضوع پرداخته شود.

در مجموع، پژوهش حاضر با ارائه مدلی رفتاری برای تحلیل مقاومت سازمانی، گامی مؤثر در جهت ارتقای جایگاه حسابداری مدیریت استراتژیک در سازمان‌ها و جامعه برداشته است و می‌تواند مبنایی برای سیاست‌گذاری، آموزش و طراحی مداخلات مدیریتی در بخش عمومی و خصوصی باشد.

ملاحظات اخلاقی نظیر داشتن رضایت آگاهانه شرکت-کنندگان از شرکت در پژوهش و محرمانه ماندن اطلاعات با نوشتن نام و نام خانوادگی در پرسشنامه صورت پذیرفت؛ همچنین قبل از اجرای پژوهش اطلاعات لازم راجع به پرسشنامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت.

تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

این پژوهش تحت حمایت مادی و معنوی شرکت ملی گاز ایران می‌باشد. نویسندگان مقاله از کلیه مدیران و کارکنانی که در این پژوهش همکاری داشته‌اند کمال تقدیر و تشکر خود را اعلام می‌نمایند. این پژوهش با رعایت

References

- Abdi, Esmaeil, Safari Gerayli, Mehdi, & Rezaei Pitenoei, Yasser. (2022). Provide a Model of Manager's Organizational Inertia and Examine its Effect on Stock Price Crash Risk. *Financial knowledge of security analysis*, 15(54), 115-134. (in Persian)
- Abdollahzadeh H, Amin V. The Effect of Planned Behavior Theory, Ethical Commitment, and Perceived Risk on Corporate Sustainability Accounting and Reporting. *aapc 2020*; 5 (9) :269-299. (in Persian)
- Aizizi, A. , Anvary Rostamy, A. A. , Abdi, R. and Rezaei, N. (2021). Impacts of Utilizing Different Management Accounting Techniques on the Efficiency of Management Control Systems of Organizations. *Governmental Accounting*, 8(1), 67-80. doi: 10.30473/gaa.2021.58391.1468. (in Persian)
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 179-211.
- Ajzen, I., & Fishbein, M. (1980). Understanding attitudes and predicting social behaviour. 1980. URL <http://www.citeulike.org/group/38/article/235626>.
- Ardalan, M. R. , erfanzadeh, F. and erfanzadeh, F. (2019). Readiness for Change: Explaining the Role of Organizational Commitment, Job Commitment and Social Relations in the Workplace. *Transformation Management Journal*, 11(Autumn & Winter 2020), 185-206. (in Persian)
- Ax, C., Bjornenak, T., (2011). Management accounting innovation: origins and diffusion. In: Hopper, T., Northcott, D., Scapens, R.W. (Eds.), *Issues in Management Accounting*. third ed. Pearson, London, 357–375.
- Azizimehr, A. , talebnia, G. and Vakilifard, H. (2024). Provide a model of management accounting system based on the dynamic capabilities of the accounting information system. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(50), 1-13. (in Persian)
- Bakari, H.; Hunjra, A. I; Niazi, G. S. K. (2017). How Does Authentic Leadership Influence Planned Organizational Change? The Role of Employees' Perceptions: Integration of Theory of planned behavior and lewin's three step model. *Journal of Change Management*, 17(2), 155-187.
- Boone, H. N., & Boone, D. A. (2012). Analyzing Likert Data. *Journal of Extension*, 50(2.)
- Chaharmahalizadeh, N. (2021). Investigating the effect of organizational inertia on organizational agility. *New Research Approaches in Management and Accounting*, 5(82), 135-153. (in Persian)
- Cheung, G. W., Rensvold, R. B., & Chin, W. W. (2023). Evaluating Measurement Model Quality in PLS-SEM: Guidelines for Cronbach's Alpha, Composite Reliability, and AVE. *Journal of Business Research*, 158, 113678.
- Chung, N., and H., Han. 2017. The relationship among tourists' persuasion, attachment and behavioral changes in social media. *Technological Forecasting and Social Change*, 123: 370–380.
- Dadmand, F. and pooya, A. (2023). Schools budgeting according to the condition of equipment and buildings under different scenarios changing the number of students using the system dynamics. *Governmental*

- Accounting*, 9(2), 129-150. doi: 10.30473/gaa.2021.57985.1458. (in Persian)
- Daneshmandpour H, pak maram A, Saedi R, bahri sales J. The role of management accounting in individual and social behavior (based theory approach). *mieaoi* 2025; 13 (46) : 10. (in Persian)
- Davari, A., & Rezazadeh, A. (2014). *Structural Equation Modeling with PLS Software*. Jihad Daneshgahi Publications. (in Persian)
- DeCastellarnau, A. (2018). A classification of response scale characteristics for patient-reported outcome measures. *Quality of Life Research*, 27(7), 1751–1764
- Duffy, K; Scott, L; Shaw, D; Tepper, J; Aquino, K. A. (2012), Social Context Model of Envy and Social Undermining, *Academy of Management Journal*, 55 (3), 643.
- Ebrahimi Kordlar, A. and Hajipour, H. (2025). Management Accounting Framework in Small and Medium Enterprises in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 224-252. (in Persian)
- Ebrahimi, S. A. (2016). An introduction to organizational inertia and effective factors on it in organizations of public sector of Iran. *Public Organizations Management*, 4(1), 91-108. (in Persian)
- Esmailikia, G. , oshani, M. , Delshad hoseini, Z. and tebyaniyan, H. (2024). Performance-based budgeting Reform in the Public Sector- Assessing factors affecting the psychological readiness of financial staff. *Governmental Accounting*, 11(1), 35-58. (in Persian)
- Feder, M., and B. E. Weißenberger. 2019. Understanding the behavioral gap: Why would managers (not) engage in CSR-related activities? *J Manag Control* 30(1): 95-126.
- Feng, M.; Li, J. J., & Xiong, X. Y. (2022). Institutional Pressures, High- Performance Work Systems, and Marketability: The Moderating Role of Organizational Inertia. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 00218863221096164.
- Gadonne, D. L., J. Kennedy, and C. McKeiver. 2009. An empirical study of environmental awareness and practices in SMEs. *Journal of Business Ethics* 84(1), 45-63.
- Ghorbanalizadeh, Rasoul and Siahkali-Moradi, Javad. (2019). Investigating the effect of subjective norm, attitude towards behavior and perceived behavioral control on the intention of senior government managers to support an information technology project. *Scientific Journal of Modern Research Approaches to Management and Accounting*, 4(13), 1-18. (in Persian)
- Godkin, L. ; Allcorn, S. (2018). Overcoming Organizational Inertia: A Tripartite Model for Achieving Strategic Organizational Change. *Journal of Applied Business and Economics*, 8 (1), 82-95.
- Haag, S. (2014). Organizational Inertia as Barrier to Firms' It Adoption– Multidimensional Scale Development and Validation. *Twentieth Americas Conference on Information Systems*, Savannah.
- Ha-Brookshire, J. 2017. Toward Moral Responsibility Theories of Corporate Sustainability and Sustainable Supply Chain. *J Bus Ethics* 145(2): 227-237. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2847-2>.
- Hadid, W. and Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50: 100725.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., & Danks, N. P. (2023). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* (3rd ed.)
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications.
- Hajiha, Z. and Soltani, M. (2014). A Perspective on Cultural Dimensions of Accounting. *Journal of Accounting and Social Interests*, 4(4), 83-108. doi: 10.22051/ijar.2015.2011. (in Persian)
- Hamedi F, Molanazari M, Shoaakazemi M, Rahmani A. Investigating the application of theories of innovation diffusion and planned behavior in The adoption process of integrated reporting by University administrators in Iran. *aapc 2023*; 7 (14) :79-117. (in Persian)
- HasasYeganeh, Yahya; Hassani, Mohammad and Kashanian, Shiva. (2011). Governance: Whose interests should corporate governance serve?, *Accountant*. 240, 94-97. (in Persian)
- Hays, J. B. 2013. An investigation of the motivation of management accountants to report fraudulent accounting activity: Applying the theory of planned behavior. Nova Southeastern University.

- Hedberg, B. & Wolff, R. (2003). Organizing, learning, and strategizing: From construction to discovery. In Meinolf Dierkes, Ariane Berthoin Antal, John Child, & Ikujiro Nonaka. (Eds.). *Handbook of Organizational Learning & Knowledge*. (535-556). Oxford: Oxford University Press.
- Henriques, I., & Sadorsky, P. (1999). The Relationship between Environmental Commitment and Managerial Perceptions of Stakeholder Importance. *The Academy of Management Journal*, 42(1), 87-99. <https://doi.org/10.2307/256876>
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135.
- Jalali, M. B. , Abdoli, M. and Valiyan, p. (2024). Providing a Micmac Analysis to Strengthen the Inertia Capability of Public Section : Polar Matrix Analysis. *Governmental Accounting*, 10(1), 269-292. doi: 10.30473/gaa.2024.69261.1682. (in Persian)
- Jamalirovesht, S. and radmard, S. (2020). Monitoring the Role of Cybernetic Management Functions in Preventing Organizational Inertia, with Emphasis on the Role of Mediating Knowledge Sharing among Employees of Tax Affairs Organization of East Azerbaijan Province. *Public Organizations Management*, 8(4), 25-42. (in Persian)
- Jannesar ahmadi, H. , Shirazi, A. , Rahimnia, F. and Khorakian, A. (2019). Explaining the Components of Leaders' Initiatives in Successfully Implementing the Change Programs. *Transformation Management Journal*, 11(Autumn & Winter 2020), 157-184. (in Persian)
- Kaboli, M. S. , Nikoomaram, H. and Rahnama Roodposhti, F. (2021). Management's Behavior towards Fraudulent Financial Reporting: Using a Modified Theory of Planned Behavior. *Empirical Research in Accounting*, 11(4), 77-103. doi: 10.22051/jera.2019.24557.2351. (in Persian)
- Karmazdi, Z, Rahnamaye Rudposhti, F, GHolami Jamkarani, R, & Dianati, Z. (2022). The economic value paradigm of information in management accounting using structural equation modeling. *management Accounting*, 14(51), 19-41. (in Persian)
- Khademi, S. and Karamshahi, B. (2022). Readiness of public sector accountants for the implementation of accrual accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran). *Governmental Accounting*, 9(1), 421-450. doi: 10.30473/gaa.2022.58892.1479. (in Persian)
- Kock, N., & Lynn, G. S. (2012). Lateral Collinearity and Misleading Results in Variance-Based SEM: An Illustration and Recommendations. *Journal of the Association for Information Systems*, 13(7), 546-580.
- Koerner, A. A; Johnston, J. M. (2022). Linking Organizational Capacity and Performance: The Case of Probation and Medicaid Reform in California Counties. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 32(4): 702-716.
- Kwakye, T.O., E. E. Welbeck, G. M. Y. Owusu, and F. K. Anokye. 2018. Determinants of intention to engage in Sustainability Accounting & reporting (SAR): the perspective of professional accountants. *Int J Corporate Soc Responsibility* 3(1): 1-13.
- Liao , Shu-h sien, Fei, Wu-chen, Liu chih-Tang, Relationships between knowledge inertia, organizational learning and organization innovation"; *Technovation*, 2008, 28, pp: 183-195.
- Litt, M. D. (2018). Cognitive mediators of stressful experience: Self-efficacy and perceived control. *Cognitive therapy and research*, 12(3), 241-260.
- Margarita L, and O, Jorge. (2019). Management accounting innovations for rationalizing the cost of services: The reassessment of cash and accrual accounting, *Public Money and KG Management*, doi: 10.1080/09540962.2019.1583910.
- Mehrabanpour, M. and Alipour Landi, H. (2022). Presentation of Performance Auditing Model in Public Sector Organizations with Fuzzy Approach. *Governmental Accounting*, 9(1), 183-222. doi: 10.30473/gaa.2022.62979.1546. (In Persian)
- Mehrani, K. , mahmoudi, A. , rahmani, A. and Vedadhir, A. (2018). The Process of Public

- Sector Accounting Change with Structuration Theory Approach (Case study: Tehran University). *Governmental Accounting*, 4(2), 55-74. (in Persian)
- Mellema, G. 2006. Collective responsibility and qualifying actions. *Midwest Studies in Philosophy*, 30: 176-193.
- Mikalef, P.; Van de Wetering, R., & Krogstie, J. (2021). Building dynamic capabilities by leveraging big data analytics: The role of organizational inertia. *Information & Management*, 58(6), 103412.
- Mirbagheri Roodbari, S. A. and Kordestani, G. (2021). The Status of Strategic Management Accounting in Iran: A Technical-Managerial view. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(40), 71-87. (in Persian)
- Momeni, M. and mousavi, S. N. (2020). Investigating the effect of customer knowledge management on innovation capacity considering the mediation of knowledge absorptive capacity. *Transformation Management Journal*, 12(Spring & summer2020), 145-168. (in Persian)
- Mousavi, Seyed Alireza; Arabi, Muslim. (2013). Investigating the relationship between the stages of management accounting evolution with technical innovation and management accounting innovation in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *The First National Conference on Accounting and Management*, Shiraz, September 15, 2013. (in Persian)
- Naeemi, S. , yazdifar, H. and shafiei, H. (2023). Indicators for Adopting Management Accounting Innovations in times of Economic crisis using the exploratory factor analysis approach. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(47), 145-160. (in Persian)
- Nakhayee, K. , Yazdifar, H. and Mehdi, F. (2021). The Effectiveness of Competitive Measures of Firms Based on Strategic Management Accounting Techniques through Analysis CARD and Developed Theory of Rough (ERST). *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 137-168. doi: 10.22051/jera.2019.23809.2293. (in Persian)
- Namazian, Ali and Mohammadi, Ali, 20^Y4, Strategic Management Accounting Concepts in Companies, Advantages, Disadvantages and Solutions, *First Regional Congress of Current Topics in Intelligent Accounting, Auditing, Financial and Tax Systems* (Challenges and Opportunities), Tabriz. (in Persian)
- Nazaripour, M. and Heidari, A. (2024). Exploring the Factors Influencing the Adoption of Strategic Management Accounting Techniques: A Focus on Contingency and Control Variables. *Accounting and Auditing Review*, 31(4), 733-762. (in Persian)
- Pondeville, S., V. Swaen, and Y. De Rongé. 2013. Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors. *Management Accounting Research* 24(4): 317-332.
- Preston, A. Cooper, D. Coombs, R. (1992). Fabricating budgets: A study of the Production of Management Budgeting in the National Health Service, *Accounting, Organizations and Society*, 17 (6), 63-100.
- Rahnamay Roodposhti, F. (2017). *Encyclopedia of Theory and Theorizing in Management Accounting*, Volumes 1 and 2, Termeh Publications 2017, Iran, Tehran, First Edition. (in Persian)
- Robert Chenhall, Kim Langfield-Smith. (1998), Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs, *Management Accounting Research*, 9(4), 361-386.
- Rostami mazouei, N., Rahnamay roodposhti, F., Raeiszadeh, S. M, & Poorzamani, , Z. (2019). Examining and explaining the effects of technical and human actors on the functions of the management accounting information system using actor network theory. *Management accounting*, 12(41), 91-110. (in Persian)
- Salimi, P. , Arabzadeh, M. , Alipour, M. , Panahian, H. and safari gerayli, M. (2024). Providing a framework for auditors' professional skepticism with the approach of the theory of planned behavior. *Professional Auditing Research*, 4(16), 150-173. doi: 10.22034/jpar.2024.2021240.1279. (in Persian)
- Sarikhani, M. , Izadinia, N. and Daei-Karimzadeh, S. (2019). Investigating the Whistle-blowing Intentions Using the Theory of Planned Behavior and Moderating Role of Moral Intensity. *Financial*

- Accounting Knowledge*, 6(1), 75-105. doi: 10.30479/jfak.2019.9335.2271. (in Persian)
- Sayal, K. , and G. Singh. 2020. Investigating the role of theory of planned behavior and Machiavellianism in earnings management intentions. *Accounting Research Journal*. 33 (6) : 653-668.
- Seyyed Naqvi, M., Pourbehrouzan, A., & Ghorban Alizadeh, R. (2021) Organizational inertia as an obstacle to change, the application of data base theorizing strategy in understanding organizational inertia. *Organizational Culture Management*, 19(2), 251-280. (in Persian)
- Shahriari,Ehsan,Qasemzadeh,Layli,hosseinzade kermani,mahdi. (2023).Evaluation of the impact of organizational capacities in the strategic management accounting usage with the mediation of Organizational inertia . *Management Accounting*,58, ,32-49. (in Persian)
- SHokraei fard, P. , Nikoomaram, H. and Khan mohammadi, M. H. (2023). Provide a Model for the Evolution of Management Accounting in Public and Private Organizations with an Institutional Approach. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(47), 177-194. (in Persian)
- Teofilus, T.; Ardyan, E.; Sutrisno, T. F.; Sabar, S., & Sutanto, V. (2022). Managing Organizational Inertia: Indonesian Family Business Perspective. *Frontiers in psychology*, 13, 839266
- Thoradeniya, P., J. Lee, R. Tan, and A. Ferreira. 2015. Sustainability reporting and the theory of planned behaviour. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28(7): 1099-1137.
- Tsai, C.Y., Lin, J.L. and Fang, S.C. (2008). The Paradox of threat and organizational inertia. *In International Conference on Business and Information*, Seoul, South Korea. pp 7-9.
- Tulubas, T. & Celep, C. (2012). Effect of Perceived Procedural justice on faculty members silence the mediating role of trust in supervisor, *Procedia –Social Behavioral Science*, 34 (12), 1221-1231.
- Wang, M. C.; Chen, P. C., & Fang, S. C. (2020). How environmental turbulence influences firms' entrepreneurial orientation: the moderating role of network relationships and organizational inertia. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 36(1), 48-59.
- Zareei, M. , Movahedi, M. , Ali Yari, S. and Taheri, A. (2021). Factors Affecting Readiness for Change in Government Organizations:A Meta-Synthesis Study.*Organizational Behaviour Studies Quarterly*,10(3),53-112. (in Persian)
- Zhen, J.; Cao, C.; Qiu, H., & Xie, Z. (2021). Impact of organizational inertia on organizational agility: The role of IT ambidexterity. *Information Technology and Management*, 22(1), 53-65.
- Ylä-Kujala, A., Kouhia-Kuusisto, K., Ikäheimonen, T., Laine, T. & Kärri, T. (2023). Management accounting adoption in small businesses: interfaces with challenges and performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(6), 46-69.

Article in Press