

وضعیت حسابداری مدیریت استراتژیک در ایران: رویکرد تکنیکی-مدیریتی

سیده آمنه میرباقری رودباری

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران (نویسنده مسئول)
mirbagheriamane@yahoo.com

غلامرضا کردستانی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۱/۰۴ تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۱۹

چکیده

هدف این مقاله توصیف و تبیین وضعیت حسابداری مدیریت استراتژیک براساس رویکرد تکنیکی-مدیریتی در سطوح مختلف استراتژی‌های کسب‌وکار و براساس نوع فعالیت در صنعت است. پژوهش دارای ماهیت کاربردی-توسعه‌ای و در دسته پژوهش‌های پیمایشی-اکتشافی است. داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختار یافته و طراحی و توزیع پرسشنامه بین حسابداران مدیریت/صنعتی و مدیران مالی ۷۵ شرکت جمع‌آوری و به روش میانگین و تحلیل واریانس، تحلیل شد. یافته‌ها نشان داد که، ارتباط بین استراتژی‌های کسب‌وکار و حسابداری مدیریت استراتژیک قوی و مثبت است. شرکت‌ها از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بیشتر برای پیاده‌سازی استراتژی بازار استفاده می‌کنند. در استراتژی سطح عملیات تکنیک‌های تحقیق و توسعه، مدیریت ریسک و بهایابی هدف، استراتژی سطح بازار تکنیک‌های تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات، تجزیه و تحلیل امکانات و منابع، و تجزیه و تحلیل رقبا، و استراتژی سطح شرکت تکنیک‌های تحلیل چشم‌انداز صنعت، و تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید بالاترین میانگین استفاده را دارند. همچنین، تکنیک تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش در همه سطوح استراتژی‌های کسب‌وکار استفاده می‌شود. بیش از ۹۰ درصد تکنیک‌های استفاده شده در همه سطوح استراتژی، اهمیت زیاد دارند. همچنین، میزان استفاده از برخی رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در صنایع مختلف، متفاوت است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت استراتژیک، استراتژی‌های کسب‌وکار، تکنیک‌های حسابداری مدیریت، رویکرد تکنیکی-مدیریتی.

۱- مقدمه

طی سه دهه اخیر، در نتیجه پیشرفت سریع علم و فناوری و تجارت، موج عظیمی از شرکت‌ها و تولیدکنندگان به وجود آمدند. در نتیجه این امر، کالاها و خدمات متنوع با کیفیت و قیمت‌های مختلف وارد بازار شدند و تولیدکنندگان نمی‌توانستند کالاهای خود را با قیمت‌های دلخواه و کیفیت‌های پایین به فروش برسانند. در چنین شرایطی که همه شرکت‌ها با چالش رقابت مواجه بودند، شرکت‌های ژاپنی پیشرفت اقتصادی و تکنولوژیک قابل توجهی کسب کردند. تجزیه و تحلیل رمز موفقیت شرکت‌های ژاپنی (سایما، ۱۹۸۹) در کسب مزیت رقابتی نشان داد، برخورد استراتژیک با تهیه و نحوه استفاده از اطلاعات تأثیر مهمی بر حفظ موقعیت رقابتی و در نتیجه سودآوری آن‌ها داشته است (خاتمی، ۱۳۷۵؛ غروی، ۱۳۷۴؛ تقوی دیلمانی، ۱۳۷۳).

با رشد رقابت جهانی، مدیران ژاپنی دریافته‌اند که به نقطه استراتژیک رسیده‌اند و باید به جای تمرکز بر حسابداری بهای تمام‌شده، بر مدیریت بازار تمرکز کنند. مدیریت متکی بر بازار، سیستم اطلاعاتی شرکت را به گونه‌ای تنظیم می‌کند، که بتواند محصولی تولید کند که حداکثر انتظار بازار و در نتیجه مزیت رقابتی برای شرکت تأمین نماید. لازمه آن، داشتن تفکر استراتژیک و در نتیجه برنامه استراتژیک است. برنامه‌ریزی استراتژیک با خلق تصمیمات اساسی و انجام اقدامات مهم برای اجرای بهتر کارها، متمرکز کردن منابع و انرژی‌ها، اطمینان از هم‌راستا بودن تلاش اعضا و کارکنان و بالاخره ارزیابی موقعیت شرکت در بازار به حفظ موقعیت رقابتی شرکت‌ها کمک می‌کند. وظیفه حسابداری مدیریت به عنوان سیستم جامع اطلاعاتی شرکت نه تنها تأمین نیازهای کنترلی شرکت، بلکه فراهم ساختن ابزارها و استراتژی‌های مناسب برای تصمیم‌گیری مدیران در شرایط مختلف است. در این شرایط که مدیریت و نیازهای اطلاعاتی آن تغییر کرد، حسابداری مدیریت با چالش مواجه شد (فیلیپس، ۲۰۱۴؛ رضایی و مهرآذین، ۱۳۹۲؛ خاتمی، ۱۳۷۵).

در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ میلادی، مجموعه‌ای از انتقادات به حسابداری مدیریت مبنی بر ضعف رقابت در میان شرکت‌های غربی به ویژه در برابر شرکت‌های ژاپنی مطرح شد و آن را ناشی از ویژگی‌های قدیمی حسابداری مدیریت و عدم ارتباط با استراتژی‌های تجاری و برنامه‌ریزی استراتژیک می‌دانستند. در نتیجه ناکارآمدی حسابداری مدیریت برای واکنش‌های مناسب در شرایط رقابتی، زمینه طرح مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک شد. حسابداری مدیریت استراتژیک، پاسخ حسابداری مدیریت به تغییر محیط

کسب‌وکار از شیوه سنتی به شیوه استراتژیک است (شیلد و چو، ۱۹۹۱؛ ویکراماسینگ و الوانج، ۲۰۱۲؛ فیلیپس، ۲۰۱۴). حسابداری مدیریت استراتژیک نسل جدیدی از حسابداری مدیریت است که با فراهم کردن و تجزیه و تحلیل اطلاعات شرکت و رقبای آن به توسعه و کنترل استراتژی‌های تجاری شرکت کمک می‌کند.

پژوهش حاضر دو هدف اصلی دارد: هدف اول، توصیف وضعیت رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی و غیرتولیدی در سطوح مختلف استراتژی‌های کسب‌وکار و هدف دوم، بررسی رابطه بین صنعت و میزان استفاده از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک است.

نوآوری پژوهش حاضر نیز در مقایسه با پژوهش‌های دیگر در حوزه حسابداری مدیریت استراتژیک: (۱) توصیف وضعیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک، (۲) تعیین ارتباط این تکنیک‌ها و رویکردها با استراتژی‌های کسب‌وکار و (۳) دامنه مطالعه، که شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و سایر شرکت‌ها است. در ادامه، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش تحلیل و بررسی می‌شود. بعد آن، روش‌شناسی پژوهش مطابق هدف پژوهش توضیح داده می‌شود. سپس، یافته‌ها ارائه شده و در پایان نتیجه‌گیری می‌شود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

دنیای تجارت پیوسته در معرض تغییر و تحول قرار دارد. کسب‌وکارها برای جذب فرصت‌های پیش رو و تطبیق ظرفیت‌های خود با آن، خلق ارزش برای مشتریان و ذی‌نفعان (به خصوص سهامداران)، باید استراتژی‌های خود را تغییر دهند. از این رو، رویه‌های حسابداری مدیریت نیز تغییر می‌کند، تا اهداف استراتژیک شرکت را تأمین نماید. در مطالعه سیر تکامل حسابداری مدیریت آنچه اهمیت دارد این است، که در تحول استراتژیک حسابداری مدیریت، ماهیت حسابداری مدیریت ثابت مانده و رویه‌های آن تغییر کرده است. ماهیت تغییر رویه‌های حسابداری مدیریت براساس مبانی نظری، در ادامه تشریح شده است.

۱-۲- ظهور حسابداری مدیریت استراتژیک

حسابداری مدیریت تا قبل از دهه ۱۹۸۰ میلادی، بر جمع‌آوری اطلاعات برای برنامه‌ریزی و اهداف کنترلی متمرکز بود. در این دوره، حسابداری مدیریت یک فعالیت مدیریتی محسوب می‌شد که در نقش یک کارمند از تصمیم‌گیری‌های

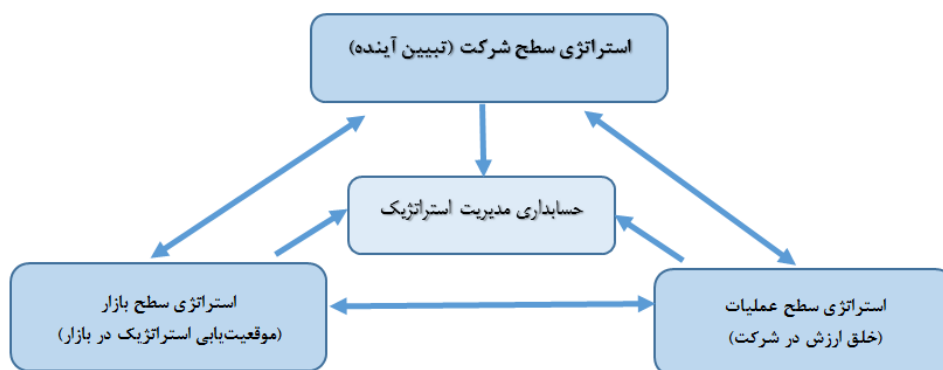
مدیریتی پشتیبانی می‌کرد. در همین راستا، تکنیک‌های متعددی شامل درخت تصمیم‌گیری، جریان‌های نقد تنزیل شده، مدیریت کیفیت جامع، نمودار کنترلی جمعی^۵، قیمت‌گذاری انتقالی، بودجه‌بندی هزینه فرصت، بودجه‌بندی بر مبنای صفر، زمان‌بندی مسیر بحرانی^۶، مدیریت بر مبنای هدف، زمان‌بندی به موقع (تولید)، منحنی آزمون^۷، مدیریت پرتفوی، برنامه‌ریزی منابع مواد، و موقعیت‌یابی محصول، برای کمک به مدیران استفاده می‌شد (کمال^۸، ۲۰۱۵: ۱۵).

افزایش رقابت جهانی در اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی و شوک رکود قیمت نفت در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی، بازارهای غربی را با تهدید جدی مواجه کرد. افزایش رقابت که بر پایه پیشرفت سریع فناوری شکل گرفت، بر جنبه‌های زیادی از صنعت تأثیر گذاشت. چالش منطبق بودن با رقابت جهانی با معرفی مدیریت نوین و تکنیک‌های تولید و در عین حال کنترل هزینه، از طریق کاهش ضایعات در منابع به کار رفته در فرایندهای تجاری، برطرف گردید. در بسیاری موارد، این امر با توانمندسازی کارکنان صورت می‌گرفت. در این محیط، نیاز به اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی پراکنده در واحد گزارشگر ایجاد گردید. به همین دلیل، طراحی، نگهداری و تفسیر اطلاعات سیستم‌ها برای مدیریت اثربخش، در این برهه زمانی بسیار حائز اهمیت شد (کادر و لوتر^۹، ۲۰۰۴). وظیفه حسابداران مدیریت، به عنوان مشاوران و ارائه‌دهندگان اطلاعات به مدیریت، تضمین صحت اطلاعات در دسترس مدیران و کارکنان از طریق بکارگیری فرایندهای تجزیه و تحلیل و تکنولوژی‌های مدیریت به‌ی‌تمام شده است. از این رو، کاربردهای جدیدی از حسابداری مدیریت ابداع و به کار گرفته شد. از نوآوری‌های حسابداری مدیریت در این دهه: بهاییابی بر مبنای فعالیت، بهاییابی هدف، مدیریت ارزش افزوده^{۱۰}، تئوری محدودیت‌ها (گلوگاه)، یکپارچگی عمودی^{۱۱}، برچسب‌گذاری اختصاصی^{۱۲} و الگوبرداری^{۱۳} می‌باشد. در دهه ۱۹۹۰ میلادی، سرتاسر جهان صنعت با عدم اطمینان قابل‌ملاحظه و پیشرفت‌های چشم‌گیر در تولید و فناوری‌های پردازش اطلاعات مواجه شد. گسترش وب جهانی و تکنولوژی‌های وابسته به آن، منجر به ظهور تجارت الکترونیکی شد که به شدت بر مسئله رقابت جهانی اثر گذاشت. در این زمان، تأکید حسابداران مدیریت بر ایجاد یا خلق ارزش از طریق بکارگیری اثربخش منابع بود (کمال، ۲۰۱۵: ۱۶).

به طور عملی از دهه ۱۹۸۰ میلادی، مدیران شرکت‌ها دریافته‌اند که روش‌های حسابداری باید از استراتژی‌های بلندمدت سازمان/ شرکت پشتیبانی نماید. برای دستیابی به آن، باید ارتباط مستقیمی بین حسابداری مدیریت و اهداف

بلندمدت سازمان وجود داشته باشد. در همین برهه زمانی، محققان حسابداری با بهره‌گیری از ادبیات مدیریت استراتژیک در راستای توسعه مرزهای حسابداری مدیریت قدم برداشتند و مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک را مطرح کردند. این مفهوم نخستین بار توسط سیموند^{۱۴} در سال ۱۹۸۱ و بعد آن توسط برامویچ^{۱۵} در سال ۱۹۹۰ مطرح شد (محمد^{۱۶}، ۲۰۱۰: ۲۰). سیموند (۱۹۸۱: ۲۶) حسابداری مدیریت استراتژیک را بدین صورت تعریف کرد: «فراهم کردن و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری مدیریت درباره سازمان و رقبا، آن، برای توسعه و کنترل استراتژی تجاری». این تعریف نشان می‌دهد که نقش حسابداری مدیریت استراتژیک و رویه‌های آن حمایت از استراتژی‌های تجاری شرکت است. سیموند (۱۹۸۷؛ ۱۹۹۰) تلاش کرد تا ارتباط بین سیستم‌های کنترل مدیریت و استراتژی کسب‌وکار را تبیین نماید. همچنین، کاپلن و نورتون^{۱۷} (۱۹۹۲؛ ۱۹۹۶) رابطه بین استراتژی کسب‌وکار و حسابداری مدیریت را بیان کردند. روزلندر و هارت^{۱۸} (۲۰۰۳: ۲۵۶) حسابداری مدیریت استراتژیک را حسابداری مدیریت در خدمت بازاریابی استراتژیک معرفی کردند. در واقع، همه این محققان تلاش کردند تا نقش یکپارچگی حسابداری مدیریت را نشان دهند. یکپارچگی حسابداری مدیریت با دیگر مفاهیم و حوزه‌های مدیریت از سه طریق می‌باشد: اول، یکپارچگی با موضوعات مدیریت استراتژیک همچون چشم‌انداز، مأموریت و استراتژی کسب‌وکار، به طوری که حسابداری مدیریت استراتژیک ارتباط بین فعالیت‌های کوتاه‌مدت و معیارهای عملکرد با چشم‌انداز مدیران شرکت را فراهم می‌کند (استراتژی سطح شرکت). دوم، حرکت به سوی تحلیل بازار که در ترکیب با بازاریابی به موقعیت‌یابی برند یا محصولات شرکت در بازار می‌پردازد (استراتژی سطح بازار). سوم، حرکت به سمت تولید از طریق هماهنگی با مدیریت عملیات شرکت (استراتژی سطح عملیات) (ویکراماسینگ و الواتج، ۲۰۱۲: ۲۴۸-۲۴۹). شکل (۱) ارتباط حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی‌های کسب‌وکار را نشان می‌دهد.

در مدل توسعه استراتژیک حسابداری مدیریت، نقش حسابداری مدیریت کمک به شناخت و تسهیل استراتژی است. به عبارت دیگر، تحول استراتژیک حسابداری مدیریت، منجر به توانمند ساختن این دانش به منظور پوشش استراتژی‌های تجاری شرکت شده است و هر یک از مفاهیم آن، می‌تواند در تحقق استراتژی‌های بلندمدت شرکت در زمینه‌های تولید، بازار و تکنولوژی به کار گرفته شود.



شکل ۱. توسعه استراتژیک سه گانه در حسابداری مدیریت
(ویکراماسینگ و الوانج، ۲۰۱۲: ۲۴۷)

پوشش‌دهی استراتژی در سطح شرکت مناسب است (ساتن^{۲۱}، ۲۰۰۸: ۱-۲).

اهمیت اصلی استراتژی سطح بازار چگونگی ایجاد و تقویت موقعیت رقابتی شرکت برای بلندمدت در بازار است. به عبارت دیگر، تمام تمرکز استراتژی بازار، بر کسب مزیت رقابتی است و این حائز اهمیت است که «چگونه شرکت در بازار باید رقابت کند؟». حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق موقعیت‌یابی استراتژیک محصولات شرکت در بازار رقابتی، دستیابی به مزیت رقابتی را تسهیل می‌نماید. روش‌های مختلفی برای توصیف چگونگی رقابت شرکت‌ها در بازار وجود دارد. به عنوان مثال تدوین استراتژی‌های تجاری اط نظر رهبری بها، تمایز در محصول، شناسایی ترجیحات مشتری از طریق مدیریت محصولات و خدمات شرکت، شناسایی و کشف فرصت‌های بازار برای عرضه محصولات جدید. هر کدام از این برنامه‌ها با توجه به ترجیحات شرکت و استراتژی‌های که در سطح شرکت تعیین شده، اجرا می‌شوند (فورتس و همکاران، ۲۰۲۰: ۷). تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مناسب استراتژی بازار شامل: تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان، تجزیه و تحلیل رقبا، مدیریت زنجیره تأمین و ... است. لازم به ذکر است که، استراتژی تولید نقش تعیین‌کننده‌ای در موفقیت استراتژی بازار دارد (ویکراماسینگ و الوانج، ۲۰۱۲: ۲۴۸-۲۴۹).

استراتژی عملیات، پایین‌ترین سطح استراتژی کسب‌وکار، که تمرکز اصلی آن بر تولید، توزیع و مدیریت منابع است، طرحی بلندمدت برای تولید محصول یا عرضه خدمات با بالاترین کیفیت، پایین‌ترین بهای تمام‌شده و در بهترین زمان ممکن است (جیمز^{۲۲}، ۲۰۱۱). در استراتژی سطح عملیات، حسابداران مدیریت استراتژیک به کمک تحلیلگران بازار، سقف

۲-۲- مفهوم استراتژی و معرفی استراتژی‌های کسب و کار

از دیدگاه مایلز و اسنو (۱۹۷۸)، استراتژی پاسخ مدیران به محدودیت‌ها و فرصت‌هایی است که با آن مواجه می‌شوند. از دیدگاهی دیگر، استراتژی سازه‌های داخلی و خارجی کلیدی است که شرکت باید آن را دنبال نماید تا به مزیت رقابتی پایدار برسد (نمازی، دهقانی‌سعدی، قوهستانی، ۱۳۹۶: ۳۹). در واقع، استراتژی مجموعه‌ای یکپارچه و هماهنگ از تعهدات و اقدامات در جهت تغییر شیوه‌ی تفکر درون‌سازمانی به منظور اخذ بهترین تصمیم (در زمان حال و آینده) از دیدگاه مشتریان و سایر ذی‌نفعان است (فونتین و احمد^{۲۳}، ۲۰۱۳: ۷). در این پژوهش سه سطح از استراتژی کسب‌وکار: شرکت، بازار و عملیات استفاده شده است.

استراتژی شرکت که بالاترین سطح استراتژی است، رهنمود بلندمدت برای کل سازمان را مشخص می‌کند و به دنبال این است که، «شرکت در چه کسب‌وکاری باید ورود کند؟». استراتژی سطح شرکت، تصمیمات بلندمدت برای بقا و رشد پایدار تجاری است که نیاز به تعیین اولویت‌های رقابتی از طریق تدوین‌های استراتژی‌های عملیاتی مناسب و تعریف الزامات مشتری دارد (فورتس و همکاران^{۲۴}، ۲۰۲۰: ۷). در استراتژی شرکتی، حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک مدیریت وظیفه جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعاتی را دارند که زمینه مناسب برای تصمیم‌گیری در خصوص آینده شرکت در صنعت را فراهم نماید. از این رو، تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مانند تحلیل چشم‌انداز شرکت در صنعت، تجزیه و تحلیل نقاط قوت و ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها و کارت ارزیابی متوازن برای ارزیابی میزان

آنسوف^{۲۸}، تحلیل کلان محیط خارجی، تحلیل قیمت، تحلیل چرخه عمر محصول، ائتلاف استراتژیک و تحلیل زنجیره تأمین مؤثر است.

در نیجریه دو مطالعه تجربی به فاصله یکسال از هم، وضعیت تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را بررسی کردند. قلمرو مکانی پژوهش‌ها بانک‌ها و شرکت‌های تولیدی نیجریه بوده است. طبق نتیجه، مدیران بانک برای تصمیم‌گیری در حوزه کسب مزیت رقابتی و افزایش سهم بازار از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده می‌کنند. اما، سطح پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی نیجریه بسیار کم می‌باشد، به گونه‌ای که هیچ تأثیری روی تصمیم‌گیری‌های مدیران نداشته است (اوباه و آجیلاد^{۲۹}، ۲۰۱۷؛ اوجیا^{۳۰}، ۲۰۱۶).

ال ابیسی، کرباری و ناصر^{۳۱} (۲۰۱۵) در مطالعه‌ای تجربی وضعیت کاربرد ۱۸ تکنیک حسابداری مدیریت را در شرکت‌های تولیدی عربستان سعودی بررسی کردند. محققان دریافته‌اند، که شرکت‌های تولیدی در عربستان سعودی تمایل به استفاده از تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت دارند. تکنیک‌هایی مثل تخصیص بهای سربار، بهایابی استاندارد، بودجه جامع و بودجه فروش در رتبه‌های اول و تکنیک‌های استراتژیک مثل بهایابی بر مبنای فعالیت، تولید به موقع و تحلیل چرخه عمر محصول در رتبه‌های آخر به لحاظ میزان کاربرد قرار دارند. همچنین، اندازه شرکت با میزان بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت رابطه مثبت دارد.

هتیف و سدیک^{۳۲} (۲۰۱۲)، در مطالعه خود دریافته‌اند که از نگاه شرکت‌های رومانیایی تکنیک‌های بهبود مستمر، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، بهایابی بر مبنای فعالیت رتبه اول تا سوم و تکنیک کارت ارزیابی متوازن در اولویت چهارم قرار دارد. همچنین، آزمون همبستگی بین تکنیک‌ها نشان داده که بین دو تکنیک بهبود مستمر و کارت ارزیابی متوازن همبستگی بالایی وجود دارد. بکارگیری همزمان این دو تکنیک می‌تواند دستیابی به اهداف استراتژیک را تسهیل نماید.

در سال ۲۰۱۱، فوزیه، میزان اهمیت و سطح کاربرد ۱۴ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را در شرکت‌های تولیدی بنگلادش مطالعه کرد. تکنیک‌های بهایابی بر مبنای فعالیت، الگوبرداری، کنترل وضعیت رقابتی، بهایابی چرخه عمر، بهایابی کیفیت، بهایابی استراتژیک و بهایابی هدف در شرکت‌های بنگلادش در سطح بالایی استفاده شده و سطح کاربرد تکنیک‌ها در صنایع مختلف تولیدی یکسان می‌باشد. با این وجود، استراتژی بر میزان کاربرد رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک اثرگذار بوده است (فوزیه، ۲۰۱۱).

قیمت قابل عرضه برای محصولات شرکت را تعیین می‌کنند. براساس آن، بخش تکنولوژی ساخت و طراحی محصول با محاسبات دقیق، مشخصه‌های کامل محصول و اجزای تشکیل‌دهنده آن را تعیین می‌کند، به گونه‌ای که حداکثر انتظار بازار تأمین شود. در این سطح از استراتژی، تمام عملیات با هدف ارزش‌آفرینی انجام می‌شود. برخی از تکنیک‌های مناسب برای پیاده‌سازی استراتژی عملیات: تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، برنامه‌ریزی منابع سازمان، بهایابی هدف، مدیریت کیفیت جامع، مدیریت ریسک و ... است. در ادامه، به چند نمونه از پژوهش‌ها در حوزه حسابداری مدیریت استراتژیک اشاره می‌شود.

طبق مطالعه پیتر و سولیاکوف^{۳۳} (۲۰۱۹)، سه تکنیک برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی استراتژیک، حسابداری مشتری و بهایابی هدف، بیشترین و سه تکنیک کارت ارزیابی متوازن، قیمت‌گذاری استراتژیک و بهایابی بر مبنای فعالیت کمترین میزان استفاده را در شرکت‌های جمهوری چک داشته است. همچنین، سطح کاربرد رویه‌های بررسی شده به عوامل صنعت، اندازه و عدم اطمینان محیطی ارتباط ندارد، اما استراتژی محور هستند.

براساس پژوهش سسکن، کستانی و گراسیتی^{۳۴} (۲۰۱۸) رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک برای مدیران و حسابداران ارشد شرکت‌های بزرگ ایتالیایی اهمیت زیادی دارد و عامل رقابت بر سطح کاربرد رویه‌هایی مانند قیمت‌گذاری استراتژیک، کارت ارزیابی متوازن، تجزیه و تحلیل و مدیریت ریسک، بهایابی هدف و بهایابی چرخه عمر محصول مؤثر می‌باشد.

نوری و سلطانی (۲۰۱۷)، در بررسی وضعیت ۳۷ تکنیک و ابزار حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی دریافته‌اند تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید، تحلیل هزینه-منفعت، ویژگی‌های کلیدی، تحلیل‌های مالی، عوامل کلیدی موفقیت^{۳۵}، مدیریت کیفیت جامع، تجزیه و تحلیل قیمت، تجزیه و تحلیل ذینفعان و الگوبرداری متداول‌ترین ابزارهای حسابداری مدیریت هستند. سطح کاربرد بهایابی بر مبنای فعالیت، تحلیل هزینه-منفعت، کارت ارزیابی متوازن، تحلیل چرخه عمر محصول، تحلیل زنجیره تأمین و تیم‌های مجازی در صنایع متفاوت است. شرکت‌های با اندازه مختلف، از کارت ارزیابی متوازن، تحلیل پذیرش محصول جدید، تحلیل کلان محیط خارجی^{۳۶}، طراحی سناریو، ائتلاف استراتژیک^{۳۷}، تحلیل زنجیره تأمین و تئوری بازی به میزان متفاوتی استفاده می‌کنند. نوع مالکیت نیز بر سطح کاربرد هفت اس مکنزی، ماتریس استراتژی رشد

استراتژیک می‌تواند اهداف استراتژیک شرکت را در سطوح مختلف استراتژی‌های کسب‌وکار تأمین نماید؟».

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر دارای ماهیت کاربردی با جهت‌گیری توسعه‌ای است و براساس نحوه گردآوری داده، از نوع پژوهش‌های پیمایشی-اکتشافی است. ابزارهای سنجش، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته و پرسشنامه محقق‌ساخته است. فرایند پژوهش در چندین مرحله توضیح داده می‌شود.

مرحله اول، با مطالعه ادبیات ۵۵ تکنیک و رویکرد حسابداری مدیریت استراتژیک شناسایی و براساس نوع کاربرد در سه سطح از استراتژی‌های کسب‌وکار طبقه‌بندی شدند. برای استراتژی سطح شرکت ۹، استراتژی سطح بازار ۱۹ و استراتژی سطح عملیات ۲۷ تکنیک و رویکرد شناسایی شد.

مرحله دوم، به شیوه دلفی و تا اشباع نظری، با ۱۰ نفر از خبرگان حسابداری مدیریت (۸ نفر از اساتید دانشگاه و ۲ نفر از حرفه) مصاحبه نیمه‌ساختاریافته انجام شد که، مشخصات آن‌ها در جدول (۱) ارائه شده است. در مصاحبه از خبرگان خواسته شد تا درباره رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و ارتباط آن‌ها با استراتژی‌های سه‌گانه کسب‌وکار، نظر بدهند و نظرات آن‌ها گردآوری و در پژوهش به کار گرفته شد.

جدول ۱. مشخصات نمونه در فرایند مصاحبه

ردیف	مرتب/سمت	تعداد	گزینه‌ش
۱	استاد تمام حسابداری - دانشگاه علامه طباطبائی	۱	سوابق آموزشی، پژوهشی و تجربی
۲	دانشیار گروه آموزشی حسابداری دانشگاه خوارزمی	۱	سوابق آموزشی، پژوهشی و تجربی
۳	استاد تمام واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی	۱	سوابق آموزشی، پژوهشی و تجربی
۴	دانشیار دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی	۱	سوابق آموزشی، پژوهشی و تجربی
۵	دانشیار دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس	۱	سوابق آموزشی، پژوهشی و تجربی
۶	دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران	۲	سوابق آموزشی، پژوهشی و تجربی
۷	دانشیار گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)	۱	سوابق آموزشی، پژوهشی و تجربی
۸	حسابدار ارشد شرکت تهیه و تولید مواد معدنی	۱	سوابق تجربی
۹	حسابدار ارشد شرکت همکاران سیستم	۱	سوابق تجربی
	جمع تعداد مصاحبه‌شونده‌ها	۱۰	

دهکردی و غلامیان (۱۳۹۴)، در مطالعه سطح کاربرد ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی دریافتند. میانگین کاربرد ۱۴ تکنیک شامل هزینه‌یابی کیفیت، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، هزینه‌یابی زنجیره ارزش، هزینه‌یابی ویژگی‌های محصول، الگوبرداری، اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه، هزینه‌یابی استراتژیک، قیمت‌گذاری استراتژیک، ارزشیابی برند، برآورد هزینه‌های رقیب، نظارت بر موقعیت رقیب، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری و ارزیابی مشتری به عنوان دارایی، بیشتر از حد متوسط است. همچنین میزان استفاده از تکنیک‌ها میان انواع صنایع متفاوت می‌باشد.

طبق پژوهش ابراهیمی و مقدس‌پور در سال ۱۳۹۳، دو روش «استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت» و «استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد سازمان» به میزان زیاد و تکنیک‌های «استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان»، «بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر»، «استفاده از بودجه برای انجام وظایف برنامه‌ریزی مدیران»، «تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر... آنگاه...))»، «تهیه بودجه براساس برنامه‌های بلندمدت و راهبردی شرکت»، «استفاده از شاخص‌های غیرمالی مرتبط با کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان» و «استفاده از روش‌های ارزشیابی موجودی‌ها (فایفو، لایفو، ...))»، در در سطح متوسط و سایر تکنیک‌ها در سطح پائینی استفاده می‌شوند.

حساس یگانه، دیانتی و نوروزیگی نیز در سال ۱۳۹۰، در بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در ایران، دریافتند ۷۳/۶ درصد از شرکت‌ها در مرحله اول توسعه (تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی) قرار دارند. تکنیک‌هایی نظیر تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد، تحلیل نسبت مالی، بودجه سالانه و برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد نسبت به سایر ابزارها بیشتر، کارت ارزیابی متوازن، رگرسیون چندگانه و بهای‌یابی کایزن نیز کمتر استفاده می‌شوند.

تحقیقات در حوزه حسابداری مدیریت و بُعد استراتژیک آن، بسیار پراکنده است. هر کدام از پژوهش‌های ذکر شده، وضعیت چند تکنیک و رویکرد را در یک نوع صنعت خاص بررسی کرده‌اند و در میان آن‌ها پژوهشی که ارتباط حسابداری مدیریت استراتژیک را با استراتژی‌های سطح شرکت، بازار و عملیات بررسی کرده باشد، چه در داخل و چه در خارج از ایران به چشم نمی‌خورد. از این رو، پژوهش حاضر برای پاسخ به این سوال طراحی شده است: «آیا حسابداری مدیریت

z مقدار متغیر نرمال با سطح اطمینان $1 - \alpha$ ؛ در آزمون دو دامنه مقدار این متغیر برای سطح اطمینان ۹۵ درصد عدد ۱/۹۶ و برای سطح اطمینان ۹۹ درصد عدد ۲/۵۸ است.

p نسبت برخورداری از صفت مورد نظر

q نسبت عدم برخورداری از صفت مورد نظر

پرسشنامه‌ها به شیوه‌های مختلف فکس، ایمیل، شبکه‌های اجتماعی و مراجعه حضوری توزیع شد. بیست و پنج شرکت به دلایل مختلف از جمله از اینکه «خطمشی شرکت اجازه تکمیل پرسشنامه تحقیقاتی را نمی‌دهد»، «مدیران و حسابداران وقت کافی ندارند»، «شرکت درگیر حسابرسی است»، «واحد حسابداری مدیریت ندارند»، «بدون مجوز رسمی واحد تحقیقاتی دفتر مرکزی پاسخ نمی‌دهند»، حاضر به شرکت در پیمایش نشدند. با در نظر گرفتن همه محدودیت‌ها و با کنار گذاشتن شرکت‌های فوق، ۷۵ پرسشنامه جمع‌آوری شد که ۲۱ درصد پرسشنامه‌های توزیع شده را شامل می‌شود. نمونه پژوهشی شامل ۴۵ شرکت تولیدی، ۳ شرکت انبوه‌سازی: املاک و مستغلات، ۱۷ شرکت بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری، ۸ شرکت تکنولوژی (رایانه و ارتباطات) و ۲ شرکت انرژی است (جدول ۲).

مرحله سوم، براساس اطلاعات گردآوری شده از مصاحبه و با توجه به هدف پژوهش، پرسشنامه طراحی و در سه بخش تنظیم شد. بخش اول، هدف و روش تکمیل پرسشنامه برای پاسخ‌دهنده توضیح داده شد. بخش دوم، سوالات پرسشنامه در خصوص وضعیت استفاده و میزان اهمیت رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در استراتژی‌های سه‌گانه کسب‌وکار طرح شد. بخش سوم نیز سوالات عمومی برای توصیف مشخصات شرکت‌ها و پاسخ‌دهندگان پرسیده شد.

برای جمع‌آوری پرسشنامه، ابتدا نمونه‌گیری انجام شد. جامعه آماری پژوهش در این مرحله، مدیران مالی، حسابداران مدیریت، حسابداران صنعتی و مدیران مالی شاغل در شرکت‌های تولیدی و غیرتولیدی عضو بورس اوراق بهادار تهران و سایر شرکت‌ها بود. براساس فرمول کوکران- با توجه به اینکه حجم جامعه آماری نامحدود است- در سطح خطای ۵ درصد، حجم نمونه ۳۸۴ نفر برآورد شد (رابطه ۱).

$$n = \frac{z^2 pq}{d^2} \quad \text{رابطه ۱}$$

n حجم نمونه
 d اشتباه مجاز (معمولاً ۵ درصد)

جدول ۲. مشخصات نمونه برای پیمایش (جمع‌آوری پرسشنامه)

گروه صنعت	فراوانی در صنعت	زیر صنعت	فراوانی در زیر صنعت
گروه تولیدی	۴۵	محصولات غذایی و آشامیدنی بجز قند و شکر	۶
		فلزات اساسی	۵
		محصولات شیمیایی	۵
		قند و شکر	۴
		مواد و محصولات دارویی	۴
		لاستیک و پلاستیک	۴
		ماشین‌آلات و دستگاه‌های برقی	۴
		خودرو و ساخت قطعات	۳
		فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای	۳
		ماشین‌آلات و تجهیزات	۲
انبوه‌سازی: املاک و مستغلات	۳	میلان و مصنوعات دیگر، استخراج کانه‌های فلزی، ساخت محصولات فلزی، سایر محصولات کانی غیرفلزی و کاشی و سرامیک	هر کدام ۱ شرکت
بیمه، بانک، سرمایه‌گذاری	۱۷	انبوه‌سازی، املاک و مستغلات	۳
		بیمه	۷
		بانک	۶
تکنولوژی (رایانه و ارتباطات)	۸	سرمایه‌گذاری	۴
		رایانه و فعالیت‌های وابسته	۴
		اطلاعات و ارتباطات	۲

گروه صنعت	فراوانی در صنعت	زیر صنعت	فراوانی در زیر صنعت
		خدمات فنی و مهندسی	۲
انرژی	۲	عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم	۲
جمع	۷۵	جمع	۷۵

استفاده غیرنرمال شناخته شدند و داده‌های مربوط به میزان اهمیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک به جز تکنیک‌های «تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش در استراتژی سطح عملیات»، «بهایابی هدف»، «مدیریت ریسک»، «تحقیق و توسعه»، «تجزیه و تحلیل رقبا»، «تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید» نرمال شناخته شدند.

داده‌های پژوهش نیز با توجه به اهداف و براساس توزیع آماری، با استفاده از آزمون‌های پارامتریک (میانگین و تحلیل واریانس^۳) و ناپارامتریک (خی-دو و کروسکال والیس^۴) و به کمک نرم‌افزار SPSS 25 آزمون و تحلیل شد.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی مشخصات شرکت‌های نمونه و مشخصات پاسخ‌دهندگان پرسشنامه در جدول (۴) ارائه شده است.

برای بررسی روایی، پرسشنامه در اختیار اساتید و خبرگان حسابداری مدیریت قرار گرفت و براساس نظر آن‌ها پرسشنامه ویرایش شد. برای بررسی پایایی پرسشنامه نیز ضریب آلفای کرونباخ براساس نمونه ۳۰ تایی محاسبه و در سطح بالایی تأیید شد (جدول ۳).

جدول ۳. آزمون پایایی (ضریب آلفای کرونباخ)

میزان اهمیت	وضعیت استفاده	تعداد تکنیک‌ها/رویکردها	سوال
۰/۹۵۷	۰/۹۲۴	۲۷	سوال ۱: استراتژی سطح عملیات
۰/۹۲۱	۰/۸۹۹	۱۹	سوال ۲: استراتژی سطح بازار
۰/۸۵۲	۰/۷۵۴	۹	سوال ۳: استراتژی سطح شرکت

برای تعیین توزیع آماری داده‌ها، از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، استفاده شد. همه داده‌های مربوط به وضعیت

جدول ۴. آمار توصیفی شرکت‌های مورد مطالعه و پاسخ‌دهندگان

آمار توصیفی	سوال پرسشنامه	فراوانی	درصد فراوانی
مشخصات شرکت‌های نمونه	نوع مالکیت	دولتی	۲۳
		خصوصی	۴۷
		نیمه دولتی (نیمه خصوصی)	۵
مشخصات شرکت‌های نمونه	نوع صنعت	تولیدی	۴۵
		انبوه‌سازی: املاک و مستغلات	۳
		بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری	۱۷
		انرژی	۲
مشخصات شرکت‌های نمونه	عضویت در بورس	عضو (بورسی)	۴۸
		غیر عضو (غیربورسی)	۲۷
		کوچک	۱۲
مشخصات شرکت‌های نمونه	اندازه (براساس درآمد فروش و خدمات)	متوسط	۱۳
		بزرگ	۴۴
		نامشخص	۶
مشخصات شرکت‌های نمونه	حدود سنی	کمتر از ۴۰ سال	۴۹
		بین ۴۰ تا ۴۹ سال	۱۷
		بین ۵۰ تا ۵۹ سال	۸

آمار توصیفی	سوال پرسشنامه	فراوانی	درصد فراوانی
	رشته تحصیلی	۶۰ سال و بالاتر	۰
		نامشخص	۱/۳
		حسابداری	۵۲
دوره تصدی در سمت	اقتصاد، مدیریت بازرگانی، صنعتی و سایر رشته‌های مدیریت	سایر	۱۴/۷
		بین ۱-۵ سال	۱۶
		بین ۵-۱۰ سال	۴۰
		بالاتر از ۱۰ سال	۱۸
	نامشخص	۱	۱/۳۳

از ۵ سال و ۲۴ درصد بیشتر از ۱۰ سال و ۱۶ درصد در محدود ۵-۱۰ سال، سابقه فعالیت دارند.

ارتباط استراتژی‌های کسب‌وکار و حسابداری مدیریت استراتژیک

برای آزمون ارتباط بین حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی‌های کسب‌وکار، به دلیل نرمال نبودن توزیع همه داده‌ها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد. طبق جدول (۵) در سطح اطمینان ۹۵ درصد، ضریب همبستگی در محدوده ۰/۸۰ تا ۰/۹۵۴ قرار دارد که نشان‌دهنده ارتباط قوی و مثبت استراتژی‌ها و رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک است. همچنین، همبستگی بین استراتژی‌های سه‌گانه کسب‌وکار نیز مثبت و بسیار قوی است که نشان‌دهنده اثر متقابل استراتژی‌ها بر یکدیگر است. این نتیجه نشان می‌دهد که، استراتژی‌ها در سطوح مختلف بر هم اثر می‌گذارند و حسابداری مدیریت استراتژیک نیز استراتژی محور است.

طبق جدول (۴) براساس نوع مالکیت ۳۰/۷ درصد از شرکت‌های نمونه دولتی، ۶۲/۷ درصد خصوصی و مابقی نیمه‌دولتی (یا نیمه‌خصوصی) هستند. براساس نوع صنعت، ۶۰ درصد شرکت‌ها، تولیدی و ۴۰ درصد نیز غیرتولیدی هستند که شامل ۴ درصد انبوه‌سازی، ۲۲/۷ درصد بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری، ۲/۷ درصد انرژی و ۱۰/۷ درصد نیز تکنولوژی (رایانه و ارتباطات) می‌باشند. براساس عضویت در بورس، ۶۴ درصد عضو بورس اوراق بهادار تهران هستند. همچنین براساس درآمد فروش و خدمات، شرکت‌ها در سه اندازه کوچک، متوسط و بزرگ دسته‌بندی شدند. شرکت‌های کوچک با ۱۶ درصد فراوانی درآمد کمتر از ۱۰۰ میلیارد ریال، شرکت‌های متوسط با ۱۷/۳ درصد، درآمد بین ۱۰۰ تا ۱۰۰۰ میلیارد ریال و شرکت‌های بزرگ با ۵۸/۷ درصد فراوانی درآمد بیشتر از ۱۰۰۰ میلیارد ریال دارند.

براساس آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان، بیشترین افراد در محدوده سنی کمتر از ۴۰ سال هستند. رشته تحصیلی ۶۹/۳ درصد پاسخ‌دهندگان، حسابداری و ۱۴/۷ درصد مرتبط است. براساس دوره تصدی سمت، ۵۳/۳ درصد پاسخ‌دهندگان کمتر

جدول ۵. ضریب همبستگی اسپیرمن جهت تأیید ارتباط حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی‌های کسب‌وکار

حسابداری مدیریت استراتژیک	استراتژی‌های کسب‌وکار	ضریب همبستگی اسپیرمن
حسابداری مدیریت استراتژیک	استراتژی‌های کسب‌وکار	۰/۹۳۲
استراتژی‌های کسب‌وکار	حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۹۵۸
استراتژی بازار	استراتژی عملیات	۰/۹۵۸
استراتژی شرکت	استراتژی بازار	۰/۹۶۹

نمونه‌ای^{۳۵} بررسی شده است. با توجه به اینکه آزمون استفاده، دو وضعیت استفاده و عدم استفاده تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک را مقایسه می‌کند، میانگین جامعه ۰/۵ فرض شده است (جدول ۶).

وضعیت استفاده تکنیک‌ها و رویکردها و استراتژی‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

در این بخش، وضعیت استفاده تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک براساس آزمون تی تک

جدول ۶. وضعیت استفاده تکنیک‌ها، رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک

سطح استراتژی	تکنیک‌ها و رویکردها حسابداری مدیریت استراتژیک	وضعیت استفاده	میانگین مشاهده شده	میانگین مفروض	سطح معنی داری
استراتژی سطح عملیات	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	استفاده	۰/۵۹	۰/۵۰	۰/۱۶۰
	برنامهریزی منابع سازمان	استفاده	۰/۵۹	۰/۵۰	۰/۱۶۰
	برنامهریزی نیازمندی های مواد	استفاده	۰/۵۷	۰/۵۰	۰/۲۸۹
	مدیریت موجودی	استفاده	۰/۴۴	۰/۵۰	۰/۴۱۰
	تجزیه و تحلیل ویژگی های کلیدی	استفاده	۰/۵۰	۰/۵۰	۱/۰۰۰
	بهایابی هدف	استفاده	۰/۶	۰/۵۰	۰/۱۰۱
	بهایابی بر مبنای فعالیت	استفاده	۰/۳۷	۰/۵۰	۰/۰۳۴
	بودجه بندی بر مبنای فعالیت	استفاده	۰/۳۸	۰/۵۰	۰/۰۴۷
	بهایابی بر مبنای فعالیت زمان گرا	استفاده	۰/۲۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	بهایابی بر مبنای فعالیت عملگرا	استفاده	۰/۲۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	مدیریت بر مبنای فعالیت	استفاده	۰/۳۷	۰/۵۰	۰/۰۳۴
	مدیریت کیفیت جامع	استفاده	۰/۵۲	۰/۵۰	۰/۸۱۵
	شش سیگما	استفاده	۰/۳۳	۰/۵۰	۰/۰۰۶
	مدیریت ریسک	استفاده	۰/۶۹	۰/۵۰	۰/۰۰۱
	بهایابی کیفیت	استفاده	۰/۴۷	۰/۵۰	۰/۶۴۰
	تجزیه و تحلیل و بهایابی چرخه عمر محصول	استفاده	۰/۳۲	۰/۵۰	۰/۰۰۲
	بهایابی کایزن	استفاده	۰/۲۲	۰/۵۰	۰/۰۰
	بهایابی حاشیه‌ای	استفاده	۰/۳۳	۰/۵۰	۰/۰۰۵
	بهایابی و مدیریت فرایند	استفاده	۰/۵۳	۰/۵۰	۰/۶۴۰
	بهبود مستمر	استفاده	۰/۵۷	۰/۵۰	۰/۲۹۵
تئوری محدودیت (گلوگاه)	استفاده	۰/۳۷	۰/۵۰	۰/۰۳۴	
مهندسی مجدد	استفاده	۰/۳۲	۰/۵۰	۰/۰۰۲	
تحقیق و توسعه	استفاده	۰/۷۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
تولید ناب	استفاده	۰/۲۶	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
حسابداری مصرف منابع	استفاده	۰/۴۱	۰/۵۰	۰/۱۶۰	
مدیریت ظرفیت بلااستفاده	استفاده	۰/۵۵	۰/۵۰	۰/۴۸۳	
زمانبندی اصلی تولید	استفاده	۰/۵۱	۰/۵۰	۱/۰۰۰	
استراتژی سطح بازار (رقابتی)	نیروهای پنجگانه پورتر	استفاده	۰/۲۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	تجزیه و تحلیل بخش بازار	استفاده	۰/۵۸	۰/۵۰	۰/۲۰۱
	تجزیه و تحلیل ترکیب بازار	استفاده	۰/۵۷	۰/۵۰	۰/۲۴۸
	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان	استفاده	۰/۵۶	۰/۵۰	۰/۳۵۶
	تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات	استفاده	۰/۶۸	۰/۵۰	۰/۰۰۳
	تجزیه و تحلیل امکانات و منابع	استفاده	۰/۶۴	۰/۵۰	۰/۰۲۷
	مدیریت هزینه زنجیره تأمین	استفاده	۰/۵۵	۰/۵۰	۰/۴۸۳
	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	استفاده	۰/۵۰	۰/۵۰	۱/۰۰۰
	تجزیه و تحلیل و بهایابی چرخه عمر محصول	استفاده	۰/۲۹	۰/۵۰	۰/۰۰۱
	استراتژی رهبری بها	استفاده	۰/۴۴	۰/۵۰	۰/۴۱۰
	استراتژی تمایز	استفاده	۰/۳۵	۰/۵	۰/۰۱۳
	استراتژی تمرکز	استفاده	۰/۳۷	۰/۵	۰/۰۳۴
	تجزیه و تحلیل رقبا	استفاده	۰/۶۱	۰/۵۰	۰/۰۸۱

سطوح استراتژی	تکنیک‌ها و رویکردها حسابداری مدیریت استراتژیک	وضعیت استفاده	میانگین مشاهده شده	میانگین مفروض	سطح معنی داری
	الگوبرداری	استفاده	۰/۵۶	۰/۵۰	۰/۳۴۹
	مهندسی معکوس	استفاده	۰/۳۸	۰/۵۰	۰/۰۴۴
	مدیریت و ارزشیابی برند	استفاده	۰/۴۸	۰/۵۰	۰/۸۱۵
	ارزش آفرینی	استفاده	۰/۵۰	۰/۵۰	۱/۰۰۰
	کارآفرینی	استفاده	۰/۵۵	۰/۵۰	۰/۴۸۳
	موقعیت یابی استراتژیک	استفاده	۰/۵۴	۰/۵۰	۰/۵۵۶
استراتژی سطح شرکت	ماتریس گروه مشاوران بوستون ^{۳۶}	استفاده	۰/۲۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	استفاده	۰/۵۱	۰/۵۰	۱/۰۰۰
	ماتریس جنرال الکترونیک ^{۳۷}	استفاده	۰/۱۷	۰/۵۰	۰/۰۰
	تجزیه و تحلیل نقاط قوت ضعف فرصت تهدید	استفاده	۰/۵۱	۰/۵۰	۰/۹۰۵
	کارت ارزیابی متوازن	استفاده	۰/۴۱	۰/۵۰	۰/۱۸۸
	ارزش طول عمر مشتری	استفاده	۰/۳۸	۰/۵۰	۰/۰۵۷
	ارزش افزوده اقتصادی	استفاده	۰/۵۴	۰/۵۰	۰/۶۳۵
	حسابداری مدیریت محیط زیست	استفاده	۰/۲۶	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	چشم انداز (تحلیل) صنعت	استفاده	۰/۷۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰

امکانات و منابع، تجزیه و تحلیل رقبا، تجزیه و تحلیل بخش بازار و ترکیب بازار، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان، الگوبرداری، موقعیت‌یابی استراتژیک، کارآفرینی، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش و ارزش آفرینی بیشتر از ۰/۵ است که بالاترین میانگین استفاده نیز مربوط به سه تکنیک تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات (۰/۶۸) و تجزیه و تحلیل امکانات و منابع (۰/۶۴) و تجزیه و تحلیل رقبا (۰/۶۱) می‌باشد.

در استراتژی سطح شرکت، بالاترین میانگین استفاده مربوط به تکنیک تحلیل چشم‌انداز صنعت (۰/۷۳) است. ارزش افزوده اقتصادی (۰/۵۴) جهت تعیین عملکرد شرکت، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (۰/۵۱) و تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید (۰/۵۱) نیز در اولویت‌های بعدی قرار دارند. تکنیک کارت ارزیابی متوازن نیز در ۴۱ درصد شرکت‌ها استفاده شده است. کمترین میزان استفاده نیز مربوط به ماتریس‌های رشد است.

همچنین طبق جدول (۶)، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش در همه سطوح استراتژی‌های کسب‌وکار مورد توجه مدیران شرکت‌های ایرانی است. تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش جایگاه یک شرکت را در مراحل مختلف فعالیت‌های آن در مقایسه با رقبا نشان می‌دهد و می‌تواند از طریق مدیریت درست زنجیره تأمین، تولید و مدیریت ارتباط با مشتریان، منجر به خلق ارزش و کسب مزیت رقابتی برای شرکت شود.

در مقایسه درصد استفاده از تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک در سطوح استراتژی، استراتژی

همانطور که جدول (۶) نشان می‌دهد، میانگین استفاده از ۴۴ درصد تکنیک‌های معرفی شده در استراتژی سطح عملیات شامل تحقیق و توسعه، مدیریت ریسک، بهایابی هدف، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، برنامه‌ریزی منابع سازمان، برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد، بهبود مستمر، مدیریت ظرفیت بلااستفاده، بهایابی و مدیریت فرایند، مدیریت کیفیت جامع، زمانبندی اصلی تولید، و تجزیه و تحلیل ویژگی‌های کلیدی بیشتر از میانگین مفروض جامعه (۰/۵) است. یعنی اکثریت شرکت‌کنندگان در نظرسنجی، از تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، در پیاده‌سازی استراتژی عملیات شرکت استفاده کرده‌اند. میانگین استفاده از تکنیک‌های بهایابی کیفیت، مدیریت موجودی و حسابداری مصرف منابع نیز بالای ۴۰ درصد است. بدین معنی که، این تکنیک‌ها نیز در برخی از شرکت‌های نمونه استفاده شده‌اند. در مقایسه میانگین استفاده تکنیک‌های استراتژی عملیات، بالاترین میانگین مربوط به سه تکنیک و رویکرد تحقیق و توسعه (۰/۷۷)، مدیریت ریسک (۰/۶۹) و بهایابی هدف (۰/۶) است. کمترین میانگین استفاده مربوط به بهایابی کایزن، تولید ناب و تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت است. با این وجود، دو تکنیک بهایابی و بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت نسبت به دو نوع زمانگرا و عملگرا بیشتر استفاده می‌شوند.

در استراتژی سطح بازار، میانگین استفاده از ۶۳ درصد تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک شامل: تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات، تجزیه و تحلیل

میزان اهمیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک

برای آزمون میزان اهمیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک از آزمون میانگین، t تک نمونه (داده نرمال) و آماره خی-دو (داده غیرنرمال) در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شده است. با توجه به محدوده طیف لیکرت جهت تعیین میزان اهمیت (۱ تا ۵)، میانگین جامعه «۳» فرض شده است. لازم به ذکر است که در این بخش فقط میزان اهمیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک که وضعیت استفاده آن‌ها بیشتر از ۰/۵ بوده، تعیین شده است. با توجه به جداول (۷ و ۸)، چهار تکنیک تحقیق و توسعه، مدیریت ریسک، تجزیه و تحلیل رقبا و بهایابی هدف، دارای اهمیت «خیلی زیاد»، چهار تکنیک بهایابی کیفیت، تجزیه و تحلیل بخش بازار، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (در استراتژی سطح عملیات)، و تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید دارای اهمیت «متوسط»، و مابقی تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارای اهمیت «زیاد» می‌باشند.

بازار با ۶۳ درصد، بیشترین میزان استفاده از تکنیک‌ها و رویکردها را دارد. بنابراین، می‌توان ادعا کرد که شرکت‌ها از حسابداری مدیریت استراتژیک بیشتر برای پیاده‌سازی استراتژی بازار استفاده می‌کنند.

همچنین، در توضیح نتیجه آزمون وضعیت استفاده از نقطه نظر معناداری، وضعیت استفاده و عدم استفاده تکنیک‌ها و رویکردهایی مانند مدیریت ریسک، تحقیق و توسعه، تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات، تجزیه و تحلیل امکانات و منابع، تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت، شش سیگما، تجزیه و تحلیل و بهایابی چرخه عمر محصول، بهایابی کایزن، بهایابی حاشیه‌ای، استراتژی‌های تمایز و تمرکز، مهندسی معکوس، نیروهای پنجگانه پورتر، تئوری محدودیت، مهندسی مجدد، تولید ناب، حسابداری مدیریت محیط زیست و ماتریس‌های رشد، تفاوت معناداری با هم دارد.

در بخش بعدی میزان اهمیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک که، میانگین استفاده از آن‌ها بیشتر از ۰/۵ بوده، تعیین می‌شود.

جدول ۷. آزمون میزان اهمیت تکنیک‌ها، رویکردها و استراتژی‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (داده‌های نرمال)

اهمیت	میانگین جامعه: ۳					تکنیک‌ها، رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک	سطوح استراتژی	
	سطح اطمینان		اختلاف میانگین	معنی داری	درجه آزادی			آماره t
	حد پایین	حد بالا						
زیاد	۰/۹۹	۰/۳۷	۰/۶۸۰	۰/۰۰۰	۴۹	۴/۳۸۶	استراتژی سطح عملیات	
زیاد	۱/۱۵	۰/۴۵	۰/۸۰۰	۰/۰۰۰	۴۴	۴/۵۵۰		
زیاد	۰/۸۳	۰/۰۸	۰/۴۵۵	۰/۰۲۰	۴۳	۲/۴۱۷		
زیاد	۰/۸۵	۰/۰۵	۰/۴۵۰	۰/۰۲۷	۳۹	۲/۲۹۶		
زیاد	۰/۸۳	۰/۱۷	۰/۵۰۰	۰/۰۰۴	۴۱	۳/۰۴۳		
زیاد	۰/۸۴	۰/۲۵	۰/۵۴۳	۰/۰۰۱	۴۵	۳/۶۶۹		
زیاد	۰/۸۹	۰/۲۲	۰/۵۵۶	۰/۰۰۲	۴۴	۳/۳۳۰		
زیاد	۱/۱۶	۰/۴۹	۰/۸۲۵	۰/۰۰۰	۳۹	۵/۰۴۱		
زیاد	۱/۲۵	۰/۶۷	۰/۹۶۰	۰/۰۰۰	۴۹	۶/۷۲۵	استراتژی سطح بازار	
زیاد	۱/۰۶	۰/۴۵	۰/۷۵۵	۰/۰۰۰	۴۸	۴/۹۳۵		
متوسط	۱/۴۲	۰/۷۶	۱/۰۸۹	۰/۰۰۰	۴۴	۶/۶۱۵		
زیاد	۱/۱۱	۰/۴۵	۰/۷۸۳	۰/۰۰۰	۴۵	۴/۷۶۶		
زیاد	۱/۱۲	۰/۵۳	۰/۸۲۶	۰/۰۰۰	۴۵	۵/۶۲۷		
زیاد	۰/۸۰	۰/۱۵	۰/۴۷۷	۰/۰۰۵	۴۳	۲/۹۶۶		
زیاد	۰/۸۸	۰/۲۲	۰/۵۴۸	۰/۰۰۲	۴۱	۳/۳۳۶		
زیاد	۱/۰۰	۰/۲۷	۰/۶۳۴	۰/۰۰۱	۴۰	۳/۵۱۱		
زیاد	۰/۸۴	۰/۱۶	۰/۵۰۰	۰/۰۰۵	۴۳	۲/۹۳۳		
زیاد	۱/۰۴	۰/۴۸	۰/۷۶۳	۰/۰۰۰	۳۷	۵/۵۲۱		
زیاد	۱/۰۶	۰/۲۶	۰/۶۵۸	۰/۰۰۲	۳۷	۳/۳۴۰		

اهمیت	میانگین جامعه: ۳					تکنیک‌ها، رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک	سطوح استراتژی	
	سطح اطمینان		اختلاف میانگین	معنی داری	درجه آزادی			آماره t
	حد پایین	حد بالا						
زیاد	۱/۱۴	۰/۵۳	۰/۸۳۳	۰/۰۰۰	۵۳	۵/۴۲۶	تحلیل چشم‌انداز صنعت	
زیاد	۱/۱۵	۰/۴۵	۰/۸۰۰	۰/۰۰۰	۳۹	۴/۶۳۹	ارزش افزوده اقتصادی	
زیاد	۰/۹۸	۰/۳۶	۰/۶۶۷	۰/۰۰۰	۳۸	۴/۳۵۹	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	

در مقایسه میزان اهمیت تکنیک‌ها و رویکردهای استفاده شده در هر استراتژی، ۹۳ درصد تکنیک‌ها و رویه‌های پیشنهادی در سطح استراتژی بازار، دارای اهمیت خیلی زیاد و زیاد هستند. تکنیک‌ها و رویکردهای منتسب به استراتژی سطح عملیات و استراتژی سطح شرکت به لحاظ میزان اهمیت در رتبه‌های دوم و سوم قرار دارند.

نتیجه آزمون میزان اهمیت داده‌های غیرنرمال شامل تکنیک‌های «تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش در استراتژی سطح عملیات، بهایابی هدف، مدیریت ریسک، تحقیق و توسعه، تجزیه و تحلیل رقبا، تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید» براساس آزمون خی-دو در جدول (۸) ارائه شده است.

جدول ۸. آزمون میزان اهمیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک (داده‌های غیرنرمال)

معنی داری	باقیمانده	فراوانی مورد انتظار	فراوانی مشاهده شده	اهمیت	تکنیک‌ها، رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک	سطوح استراتژی
۰,۰۰۳	۵/۶	۹/۴	۱۵	خیلی زیاد	بهایابی هدف	عملیات
۰,۰۰۹	۷/۴	۱۰/۶	۱۸	خیلی زیاد	مدیریت ریسک	
۰,۰۰۰	۷/۴	۱۱/۶	۱۹	خیلی زیاد	تحقیق و توسعه	
۰,۰۰۰	۷/۴	۹/۶	۱۷	متوسط	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	
۰,۰۰۰	۷/۴	۹/۶	۱۷	خیلی زیاد	تجزیه و تحلیل رقبا	بازار
۰,۰۰۴	۷/۲	۷/۸	۱۵	متوسط	تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت، تهدید	شرکت

برای جلوگیری از طولانی شدن، از ارائه نتیجه آزمون خودداری شده است. برای مقایسه میانگین استفاده دوازده تکنیک نامبرده در صنایع مختلف، آزمون کروسکال والیس اجرا شده که در جدول (۹) نمایه شده است.

جدول (۹) میانگین میزان استفاده از تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک را در صنایع مختلف نشان می‌دهد. دو تکنیک «برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد و تئوری محدودیت» در شرکت‌های تولیدی بیشترین میزان استفاده را دارد. شرکت‌های گروه بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری از تکنیک‌های «بهایابی و مدیریت فرایند، تجزیه و تحلیل بخش بازار، استراتژی تمرکز و مدیریت و ارزشیابی برند»، نسبت به سایر گروه‌ها بیشتر استفاده می‌کنند. گروه تکنولوژی (رایانه و ارتباطات)، از پنج تکنیک «بهبود مستمر، استراتژی تمایز، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، ارزش افزوده اقتصادی و تحلیل چشم‌انداز صنعت» بیشتر استفاده می‌کند. گروه انبوه‌سازی نیز از تکنیک «تجزیه و تحلیل رقبا» بیشتر از سایر گروه‌ها استفاده کرده است.

ارتباط بین نوع صنعت و میزان استفاده رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

دومین هدف بررسی رابطه بین نوع صنعت و میزان استفاده تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک است. برای این هدف از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد. همانطور که پیش از این بیان شد، در این پژوهش منظور از صنعت پنج گروه فعالیت شامل (۱) تولیدی، (۲) انبوه‌سازی: املاک و مستغلات، (۳) بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری، (۴) تکنولوژی (رایانه و ارتباطات) و (۵) انرژی است.

براساس نتیجه آزمون تحلیل واریانس، نوع صنعت بر میزان استفاده از دوازده تکنیک و رویه حسابداری مدیریت استراتژیک در سطوح مختلف استراتژی تأثیر دارد که شامل برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد، بهایابی و مدیریت فرایند، بهبود مستمر، تئوری محدودیت (گلوگاه)، تجزیه و تحلیل بخش بازار، استراتژی‌های تمایز و تمرکز، تجزیه و تحلیل رقبا، مدیریت و ارزشیابی برند، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، ارزش افزوده اقتصادی و تحلیل چشم‌انداز صنعت است. میزان استفاده از سایر تکنیک‌ها و رویکردها در صنایع مختلف یکسان است.

جدول ۹. مقایسه میانگین میزان استفاده رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک براساس نوع صنعت

تکنولوژی		انرژی		بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری		انبوه‌سازی		تولیدی		رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک
رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	رتبه	میانگین	
۹	۲۰	۱	۱۰	۱۱	۱۴/۷	۹	۶/۷۵	۲	۲۷/۲۷	برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد
۷	۲۳	۸	۶/۶۷	۲	۲۸/۲۵	۶	۱۴/۵	۶	۲۲/۲۷	بهایابی و مدیریت فرایند
۳	۲۸	۷	۷	۶	۲۵/۳۸	۵	۱۵/۵	۵	۲۴/۵	بهبود مستمر
۱۱	۱۹/۸۸	۱۱	۳	۱۲	۱۳/۹۳	۱۰	۵/۵	۷	۲۱/۸	تئوری محدودیت (گلوگاه)
۶	۲۴/۴	۵	۸/۵	۳	۲۷/۸۳	۷	۱۱/۸۳	۴	۲۴/۹	تجزیه و تحلیل بخش بازار
۸	۲۰/۵	۱۲	۲/۵	۱۰	۱۸/۳	۱۱	۴/۲۵	۱۲	۱۷/۱۷	استراتژی تمایز
۱۲	۱۱/۵	۹	۶/۵	۹	۲۲/۱۴	۸	۸/۵	۱۱	۱۹/۰۳	استراتژی تمرکز
۱۰	۱۹/۹۲	۴	۸/۸۳	۵	۲۶/۲۳	۱	۳۳/۸۳	۳	۲۶/۵	تجزیه و تحلیل رقبا
۵	۲۵/۸۳	۱۰	۵/۵	۴	۲۶/۴	۴	۲۰/۳۳	۹	۱۹/۸	مدیریت و ارزشیابی برند
۴	۲۶/۸۸	۲	۹/۶۷	۷	۲۳/۳۹	۱۰	۵/۵	۸	۲۱	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۲	۳۱/۹	۶	۷/۸۳	۸	۲۱/۷۹	۳	۲۸	۱۰	۱۹/۵۶	ارزش افزوده اقتصادی
۱	۳۸	۳	۹/۲۵	۱	۳۰/۵۵	۲	۲۹	۱	۲۷/۶۲	تحلیل چشم انداز صنعت

کرد که حسابداری مدیریت، استراتژی محور است. یعنی، حسابداری مدیریت استراتژیک و رویه‌های آن از دیدگاه مدیران شرکت‌ها می‌تواند ابزار پیاده‌سازی استراتژی‌های تجاری شرکت باشد. همچنین، ضریب بالای همبستگی بین استراتژی‌ها، نیز نشان‌دهنده ارتباط قوی بین استراتژی‌ها و اثرگذاری آن‌ها بر یکدیگر است. در استراتژی سطح شرکت مهم‌ترین هدف تحلیل چشم‌انداز شرکت در صنعت، شناسایی نقاط قوت و ضعف شرکت، تحلیل فرصت‌ها و تهدیدهای پیش رو و کسب اطمینان از پیشروی شرکت در مسیر اهداف استراتژیک است. در استراتژی سطح بازار، هدف کسب مزیت رقابتی است. شناسایی و موقعیت‌یابی استراتژیک بازار، شناسایی و تجزیه و تحلیل رقبا و جلب رضایت مشتریان از طریق تجزیه و تحلیل سودآوری بسیار حایز اهمیت است. در استراتژی سطح عملیات، هدف ارزش‌آفرینی در تولید است. سه عامل مهم در این سطح از استراتژی، بهای تمام شده کم، کیفیت زیاد با کمترین زمان انتظار برای تحویل محصول یا عرضه خدمات است.

میزان استفاده از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در سطوح مختلف استراتژی‌های کسب‌وکار (شرکت، بازار و عملیات) متفاوت است. در استراتژی سطح عملیات، بالاترین میانگین استفاده مربوط به سه تکنیک تحقیق و توسعه، مدیریت ریسک و بهایابی هدف؛ در استراتژی سطح بازار بالاترین میانگین استفاده مربوط به سه تکنیک تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات، تجزیه و تحلیل امکانات و منابع و تجزیه و تحلیل رقبا؛ در استراتژی سطح شرکت بالاترین میانگین

همچنین طبق جدول (۹)، تکنیک برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد در دو گروه انرژی و تولیدی به ترتیب رتبه اول و دوم را دارد. تکنیک تحلیل چشم‌انداز صنعت نیز در همه گروه‌ها، جزء سه اولویت اول است. تکنیک بهبود مستمر که برای گروه تکنولوژی بسیار کاربردی است، در بقیه گروه‌ها در اولویت پنجم تا هفتم قرار دارد. استراتژی تمایز و استراتژی تمرکز برای همه گروه‌ها به لحاظ میزان استفاده در اولویت‌های آخر است. تکنیک تجزیه و تحلیل رقبا در همه گروه‌ها به جز گروه تکنولوژی در اولویت‌های اول قرار دارد. تکنیک مدیریت و ارزشیابی برند در گروه‌های خدماتی (بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری و تکنولوژی) به نسبت سایر گروه‌ها بیشتر استفاده می‌شود.

۵- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با توجه به اهمیت و نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در پیاده‌سازی استراتژی‌های شرکت، در این پژوهش وضعیت تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک در سطوح مختلف استراتژی و در گروه‌های مختلف صنعت، توصیف و تبیین شد.

برای هدف اول پژوهش، وضعیت ۵۵ تکنیک و رویکرد حسابداری مدیریت استراتژیک در سطوح مختلف استراتژی به لحاظ استفاده و اهمیت مطالعه شد. نتیجه نشان داد که حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی‌های مختلف کسب‌وکار ارتباط قوی و مثبت دارند. بنابراین، می‌توان بیان

اصلی صنایع. بدون شک بسیاری از روش‌های حسابداری مدیریت مثل روش‌های حسابداری بهای تمام شده بین صنایع تولیدی و خدماتی متفاوت است. یکی از دلایل این است که، صنایع خدماتی موجودی کالا ندارند. به‌طور مشابه، روش‌های تجزیه‌وتحلیل زنجیره ارزش نیز همین‌طور است. (۲) تفاوت در نوع ساختار صنعت. قوانین، مقررات، اولویت‌های کاری، راهکارهای مشاوران یا بهترین رویه‌های عمل اجرا شده در یک صنعت طی زمان به رویه‌های عمل خاص حسابداری مدیریت استراتژیک منجر می‌گردد که می‌تواند از صنایع دیگر متمایز باشد. نتیجه این مطالعه با نتیجه به‌دست آمده از پژوهش نوری و سلطانی (۲۰۱۷) و کمالی دهکردی و غلامیان (۱۳۹۴) مطابقت دارد، با این وجود در پژوهش سسکن و همکاران (۲۰۱۸)، پیتر و سولیاکوف (۲۰۱۹) و و فوزیه (۲۰۱۱) نتیجه متفاوتی مشاهده شده و صنعت هیچ تأثیری بر سطح کاربرد رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نداشته است. این نتیجه متفاوت نشان می‌دهد که، اثر صنعت بر میزان استفاده رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند تابع موقعیت جغرافیایی شرکت‌ها باشد.

همچنین پرکاربردترین تکنیک‌ها و رویکردها در صنایع مختلف به ترتیب در گروه تولیدی دو تکنیک برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد و تئوری محدودیت، گروه بیمه، بانک و سرمایه‌گذاری: بهایابی و مدیریت فرایند، تجزیه‌وتحلیل بخش بازار، استراتژی تمرکز و مدیریت و ارزشیابی برند، گروه تکنولوژی (رایانه و ارتباطات)، پنج تکنیک بهبود مستمر، استراتژی تمایز، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، ارزش افزوده اقتصادی و تحلیل چشم‌انداز صنعت و گروه انبوه‌سازی نیز تکنیک تجزیه‌وتحلیل رقبا شناخته شد.

نتیجه این پژوهش می‌تواند راهنمای خوبی برای مدیران شرکت‌ها و تصمیم‌گیرندگان باشد. با این وجود، باید با در نظر گرفتن محدودیت‌های آن مطالعه شود. محدودیت اول، تعداد مشاهدات است که، برای کاهش اثر آن، نمونه از صنایع مختلف انتخاب شد. محدودیت دوم، صرف‌نظر از بُعد هزینه و زمان، دسترسی به افراد و هماهنگی برای مصاحبه و جمع‌آوری پرسشنامه است.

نتایج و محدودیت‌های ذکر شده در این پژوهش، می‌تواند نقطه شروع برای پژوهش‌های آتی در حوزه حسابداری مدیریت باشد. از این رو، پیشنهاد می‌شود که:

- ۱) در این مطالعه ارتباط مثبت و قوی بین استراتژی و حسابداری مدیریت استراتژیک تأیید شد. مطالعه موردی چگونگی اثرگذاری هر یک از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در پیشبرد اهداف

استفاده مربوط به سه تکنیک تحلیل چشم‌انداز صنعت، تجزیه‌وتحلیل زنجیره ارزش و تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید است. در مقایسه میزان استفاده از تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک در سطوح سه‌گانه استراتژی، شرکت‌ها بیشتر تمایل دارند که از تکنیک‌ها و رویکردها برای پیاده‌سازی استراتژی سطح بازار استفاده کنند. اثر رقابت و استراتژی بازار بر میزان استفاده رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در پژوهش پیتر و سولیاکوف (۲۰۱۹)، سسکن و همکاران (۲۰۱۸) و اوباه و آجیلاد (۲۰۱۷) نیز تأیید شده است. همچنین، در مقایسه نتیجه این مطالعه با مطالعات قبلی در خصوص وضعیت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت (حساس یگانه، دیانتی و نوروزیگی، ۱۳۹۰؛ ابراهیمی و مقدس‌پور، ۱۳۹۳)، اکنون میزان استفاده از تکنیک‌هایی مانند تجزیه‌وتحلیل سودآوری ترکیب محصولات، تجزیه‌وتحلیل سودآوری مشتریان، تجزیه و تحلیل امکانات و منابع، تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، تحلیل وضعیت رقابتی و تحلیل چشم‌انداز شرکت در صنعت، افزایش یافته است و این نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در ایران در حال تکامل و ارتقا است و اکنون علاوه بر بهایابی و بودجه‌بندی و کنترل مالی، مدیران شرکت‌ها از رویه‌های حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی، استفاده بهینه از منابع و خلق ارزش از طریق جلب رضایت مشتریان و کسب مزیت رقابتی استفاده می‌کنند. با این وجود، همانند مطالعات قبلی، میزان استفاده از تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت، بهایابی کایزن، تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول، حسابداری مدیریت محیط زیست و چند تکنیک دیگر کم است.

تکنیک‌هایی مانند تجزیه‌وتحلیل ویژگی‌های کلیدی، مدیریت ریسک، تجزیه‌وتحلیل ترکیب بازار و بخش بازار، مدیریت و ارزشیابی برند و تجزیه‌وتحلیل ارزش طول عمر مشتری برای نخستین بار و فقط در این پژوهش بررسی شده است که، همه این تکنیک‌ها در شرکت‌ها استفاده می‌شوند.

میزان استفاده از دوازده تکنیک و رویکرد حسابداری مدیریت استراتژیک شامل برنامه‌ریزی نیازمندی‌های مواد، بهایابی و مدیریت فرایند، بهبود مستمر، تئوری محدودیت (گلوگاه)، تجزیه‌وتحلیل بخش بازار، استراتژی تمایز، استراتژی تمرکز، تجزیه و تحلیل رقبا، مدیریت و ارزشیابی برند، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، ارزش افزوده اقتصادی و تحلیل چشم‌انداز صنعت در صنایع مختلف متفاوت است. اثر صنعت بر میزان استفاده از تکنیک‌ها و رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک از دو جهت قابل توجه است: (۱) تفاوت در عملیات

- * غروی، محمدجواد، (۱۳۷۴)، استراتژی‌های آموختنی برای حسابداری مدیریت در موقعیت‌های برنامه‌ناپذیر، مطالعات مدیریت، بهبود و تحول، شماره ۱۷ و ۱۸، ۵۱-۸۴.
- * نمازی، محمد؛ دهقانی‌سعدی، علی‌اصغر؛ و قوهستانی، سمانه، (۱۳۹۶)، خودشیفتگی مدیران و استراتژی تجاری شرکت‌ها، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۲)، ۳۷-۵۱.
- * Cession, F., Constantine, A., & Grissett, L. (2018). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605-636.
- * El-Beamish, M., Karbhari, Y., and Naser, K., (2003), Empirical Evidence On The Use Of Management Accounting Techniques In A Sample Of Saudi Manufacturing Companies, *International Journal of Commerce and Management*, 13: 2, pp. 74 - 101.
- * Fontaine, R. & Ahmad, Kh. (2013), *Strategic Management from an Islamic Perspective: Text and Case*, Published by John Wiley & Sons Singapore Pte. Ltd, pp.1-257.
- * Fowzia, R., (2011). Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh, *World Journal of Management*, 3 (2), 54-69.
- * Fuentes, G., Alfaro, M., Vargas, M., Gutierrez, S., Ternero, R., and Sabatin, J., (2020). Conceptual Framework for the Strategic Management: A Literature Review—Descriptive. *Hindawi: Journal of Engineering*, 1-21.
- * Hatif, M., and Sadic, H., (2012). Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence, *Procedia Economics and Finance* 3, 387-396.
- * James, T., (2011), *operations strategy*, Landan, pp. 1-70
- * Kader, M., & Luther, R., (2004). An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices, Colchester: Dept. of Accounting, Finance and Management.
- * Kamal, Sh., (2015). Historical Evolution of Management Accounting, *The Cost and Management*, 43 (4), 12-19.
- * Kaplan, R. and Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 79.
- * Kaplan, R., & Norton, D. (1996). Linking the Balanced Scorecard Strategy. *California Management Review*, 3(1), 53-79.
- * Mohamed, A. A. (2010). A Proposed Strategic Management Accounting Model for Profitability: An Empirical Study. Ph.D. thesis. University of Gloucestershire.
- * Nouri, B. A. & Soltani, M. (2017). Analyzing the use of strategic management tools and techniques between Iranian firms. *Academy of Strategic Management Journal*, 16 (1), 1-18.
- * Obah, C., & Ajibolade, S., (2017). Strategic management accounting and decision making: استراتژی‌های کسب‌وکار، تصویر جامع‌تری از اهمیت بکارگیری رویه‌ها حسابداری مدیریت استراتژیک، در اختیار مدیران شرکت‌ها قرار می‌دهد.
- ۲) میزان استفاده از برخی تکنیک‌ها و رویکردهای مطالعه شده، در سطح پائینی می‌باشد. مسائل و مشکلات مدیران شرکت‌ها در عدم بکارگیری آن‌ها شناسایی شده و برای رفع آن‌ها راهکارهای مناسب ارائه شود. روش‌ها و عواملی که سبب بکارگیری گسترده حسابداری مدیریت (استراتژیک) در صنایع مختلف خواهد شد، شناسایی و معرفی شوند.
- در این مطالعه مشخص شد صنعت بر میزان استفاده از برخی رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مؤثر است. توجه صریح‌تر به ویژگی‌های صنعت هم از نقطه نظر تجربی و هم از لحاظ نظری، می‌تواند دیدگاه بهتری برای بهره‌گیری از رویه‌های حسابداری مدیریت در اختیار مدیران شرکت‌ها و فعالان اقتصادی قرار دهد.

فهرست منابع

- * ابراهیمی کردلر، علی. و مقدس پور، هنگامه، (۱۳۹۳). تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران، فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری مدیریت، ۷ (۲۳)، ۵۷-۸۳.
- * تقوی دیلمانی، بهین، (۱۳۷۳)، حسابدار استراتژیک تحولی در کاربرد حسابداری مدیریت، حسابدار، ۹ (۱۰۳ و ۱۰۴)، ۴۶-۵۵.
- * حساس یگانه، یحیی؛ دیانتی دیلمی، زهرا؛ نوروزبگی، ابراهیم، (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مجله حسابداری مدیریت*، ۴ (۸)، ۱-۱۸.
- * خاتمی، محمدعلی، (۱۳۷۵)، نقش حسابداری مدیریت در ژاپن، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری، ۴ (۱۶ و ۱۷)، ۷۱-۹۲.
- * کمالی دهکردی، پروانه، و غلامیان، مرتضی، (۱۳۹۴). بررسی کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی شهرک‌های صنعتی، ماهنامه پژوهش مدیریت و حسابداری، ۱۱ و ۱۲، ۴۷-۶۳.
- * رضایی دولت‌آبادی، حسین، و مهرآذین، سمیرا، (۱۳۹۲). تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمان‌ها، در محیط‌های متغیر و پویا، پژوهش حسابداری، ۸، ۹۰-۹۹.

یادداشت‌ها

¹ The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)

² phillips

³ Shields and Chow

⁴ Wickramasinghe and Alawattage

⁵ Cumulative - Sum (CUSUM) Control Chart

⁶ Critical path scheduling

⁷ Experience curves

⁸ Kamal

⁹ Kader and Luther

¹⁰ Value-added management

¹¹ Vertical integration

¹² Private labels

¹³ Benchmarking

¹⁴ Simmonds

¹⁵ Bromwich

¹⁶ Mohamed

¹⁷ Kaplan, and Norton

¹⁸ Roslender and Hart

¹⁹ Fontaine and Ahmad

²⁰ Fuertes, Alfaro, Vargas, Gutierrez, Ternero, and Sabattin

²¹ Sutton

²² James

²³ Peter and Soliakov

²⁴ Cescon, Costantini, and Grasseti

²⁵ Critical success factors

²⁶ تحلیل PEST، یک ابزار ساده و پرکاربرد است که به مدیریت کمک می‌کند تغییرات عوامل گوناگون سیاسی (Political)، اقتصادی (Economic)، اجتماعی (Social) و تکنولوژیک (Technological) در محیط کسب‌وکار خود را تحلیل کند.

²⁷ strategic alliances

²⁸ Ansoff Growth Strategy Matrix

²⁹ Oboh and Ajibolade

³⁰ Ojua

³¹ El-Ebaishi, Karbhari, and Naser

³² Hatif & Sadic

³³ ANOVA

³⁴ Kruskal-Wallis

³⁵ One sample T-test

³⁶ BCG Matrix

³⁷ GE Matrix

Asurvey of the Nigerian Banks, Future Business Journal 3, 119-137.

- * Ojua, M. O. (2016), Strategic Management Accounting Practices among Indigenous Nigerian Manufacturing Enterprises, Open Science Journal, 1(2), 1-14.
- * Petera, P., and Soljakov, L. (2019). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. Economic research-ekonomiska istraživanja. 33 (1), 46-67.
- * Phillips, A., (2014). Japanes management accounting practices for facilitating eco-efficiency: the expereiance of Panasonic. Ma thesis. university of Wollongong.
- * Roslender, R., and Hart, S. J. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. Critical Perspectives on Accounting, 13(2), 255-277.
- * Shields, M.D., & Chow, C. W. (1991). Management Accounting Practices in the U.S. an Japan: Comparative Survey Findings and Research Implications. Journalof Inremosomal Fhmciol Monagerneru and Accountin. 3 (1), 61-77.
- * Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. Management Accounting. 59 (4), 26-30.
- * Sutton, C. J., (2008), Economics and corporate strategy, Cambridge university press Landan: New York, 1-221.
- * Wickramasinghe, D., and Alawattage, Ch. (2012). Management Accounting Change: Approaches and Perspectives, Routledge.