

استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

محمود موسوی شیری^۱
ماهرخ شاکری^۲

تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۱/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۲/۸/۲۰

چکیده

ارتباط بین استراتژی، سیستم‌های کنترلی مبتنی بر حسابداری مدیریت و عملکرد، توجه فراوانی را در پژوهش‌های حوزه حسابداری و مدیریت جلب کرده است. هدف اصلی این مطالعه ارزیابی این است که آیا انطباق حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی، موجب بهبود عملکرد می‌گردد یا خیر. علاوه بر این، تأثیر حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی نیز بر عملکرد مورد آزمون قرار می‌گیرد. نمونه‌هایی این پژوهش دربرگیرنده ۴۱ شرکت پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران است. همچنین به منظور گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون و خوشه‌بندی استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بکارگیری استراتژی جويا و تکنیک‌های هزینه‌یابی (یک دسته از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک)، عملکرد را بهبود می‌بخشد. همچنین نتایج آشکار ساخت که انطباق حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی، موجب بهبود عملکرد می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت استراتژیک، استراتژی تجاری، عملکرد، بورس اوراق بهادار تهران.

۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه پیام نور مشهد و استاد مدعو حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد Mousavi1973@yahoo.com

۲- کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد M.Shakeri86@gmail.com

۱- مقدمه

استراتژیک توافق و اجماع محدودی وجود دارد. بیشتر مقالات بصورت مفهومی بوده و تعداد اندکی از آنها بصورت پژوهشی و تجربی دقیقاً به موضوع حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته اند (لرد^۱، ۱۹۹۶؛ زندی و شوم^۲، ۱۹۹۹؛ گولدینگ و همکاران، ۲۰۰۰؛ کراونز و گولدینگ^۳، ۲۰۰۱؛ کادز و گولدینگ، ۲۰۰۷). زندی و شوم (۱۹۹۹) در پژوهش خود ۲۲ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را در کشورهای امریکای لاتین مورد آزمایش قرار دادند. گولدینگ و همکاران (۲۰۰۰) در پژوهش خود ۱۲ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را شناسایی نموده و آزمودند، کراونز و گولدینگ (۲۰۰۱) سه تکنیک را به ۱۲ تکنیک گولدینگ و همکاران (۲۰۰۰) افزودند و مجدداً مورد آزمون قرار دادند. کادز و گولدینگ (۲۰۰۷) پس از بررسی تکنیک های بکار گرفته شده توسط پژوهش های پیشین ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را برگزیده و دسته بندی نمودند که در پژوهش حاضر نیز بخاطر پشتوانه قوی و کامل بودن، از همین تکنیک ها استفاده خواهد شد.

تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک

۱) هزینه یابی خصیصه^۴: این تکنیک مربوط است به هزینه یابی منافی که محصولات به مشتریان عرضه می دارند (روسلندر و هارت^۵، ۲۰۰۳).

۲) محک زنی روش های کاری (الگوبرداری)^۶: این تکنیک متمرکز است بر جستجوی بهترین عملکرد که شامل فرآیند مقایسه ای (تطبیقی) مداومی است که می تواند در تمام زمینه های فعالیت های یک سازمان بکار گرفته شود، شامل توسعه استراتژیک، عملیات و خدمات مشتری (برونلی^۷، ۱۹۹۹). روشی سیستماتیک است که سازمانها بوسیله آن می توانند

حسابداری مدیریت استراتژیک عبارتست از تهیه و پردازش اطلاعات مالی مربوط به بازارهای محصولات شرکت و هزینه ها و ساختار هزینه های رقیبان و همچنین نظارت بر استراتژی های بنگاه و آن دسته از رقیبان آن که بیش از یک دوره در این بازار حضور دارند (برومویچ^۸، ۱۹۹۰). ارتباط بین استراتژی، سیستم های کنترلی مبتنی بر حسابداری مدیریت و عملکرد، توجه فراوانی را در پژوهش های حوزه حسابداری و مدیریت جلب کرده است (لنگ فیلد-اسمیت^۹، ۱۹۹۷؛ توکر^{۱۰} و همکاران، ۲۰۰۹). این پژوهش ماهیتاً بیان کننده این دیدگاه است که حسابداری مدیریت، نقشی محوری در ایجاد و پیاده سازی استراتژی تجاری ایفا می کند (کنهال و لنگ فیلد-اسمیت^{۱۱}، ۱۹۹۸). مجموع شواهد نیز حاکی از آن است که پیوند سیستم کنترل حسابداری مدیریت یک سازمان با استراتژی آن، ممکن است منجر به افزایش کارایی گردد (کادز و گولدینگ^{۱۲}، ۲۰۱۲). سوال اصلی پژوهش حاضر از این قرار است: آیا در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک و نوع استراتژی تجاری، منجر به بهبود عملکرد می گردد و آیا انطباق بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک با استراتژی تجاری، منجر به افزایش کارایی می گردد یا خیر؟

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۱-۲- حسابداری مدیریت استراتژیک

برومویچ در سال های ۱۹۸۸، ۱۹۹۰ و ۱۹۹۲، تا حدی ابعاد گوناگون حسابداری مدیریت استراتژیک را به نمایش گذاشت. گرچه ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک تا کنون رشد زیادی داشته اند، اما هنوز هم درباره معنای دقیق حسابداری مدیریت

۸) ارزیابی یکپارچه عملکرد^{۲۱}: هم شامل مقیاس های مالی و هم غیرمالی می شود و همه ابعاد سازمان را در بر می گیرد. به هنگام ترکیب با یکدیگر، "این مقیاس ها، راه را برای ترجمه استراتژی به صورت مجموعه ای منسجم از مقیاس ها، فراهم می کنند" (کنهال^{۲۲}، ۲۰۰۵a). این تکنیک تا حدود زیادی نزدیک به کارت ارزیابی متوازن است.

۹) هزینه یابی چرخه عمر (زندگی)^{۲۳}: هزینه های چرخه عمر یک محصول در برگیرنده کلیه هزینه هایی است که برای خلق، طراحی و توسعه، تولید، بک‌آپ، نگهداری و تعمیرات و هزینه های اسقاط یک محصول اتفاق می افتد. گاهی اوقات ممکن است هزینه اولیه خرید یک محصول نسبت به سایر محصولات پایین باشد ولی هزینه های چرخه عمر آن نسبت به سایر محصولات بالاتر باشد.

۱۰) تجزیه و تحلیل طول عمر سودآوری مشتری^{۲۴}: این روش برگرفته از محاسبه سود سالانه ای است که از یک مشتری خاص نشئت گرفته است، بمنظور در نظر گرفتن تمامی سودهای پیش بینی شده آتی که از رابطه تجاری با یک مشتری خاص حاصل خواهد شد.

۱۱) هزینه یابی کیفیت^{۲۵}: عموماً هزینه های کیفیت به چهار دسته طبقه بندی می شوند: پیشگیری، ارزیابی، شکست داخلی، شکست بیرونی (کپلان و آتکینسون^{۲۶}، ۱۹۸۹؛ آلبرایت و روث^{۲۷}، ۱۹۹۲). این که کیفیت نامطلوب چه تأثیری بر قیمت محصول و متعاقب آن بر درآمد شرکت خواهد داشت و نیز برای رسیدن به کیفیت مطلوب باید چه میزان هزینه شود، به موضوع هزینه یابی کیفیت جایگاهی ویژه بخشیده است.

۱۲) هزینه یابی استراتژیک یا مدیریت هزینه استراتژیک^{۲۸}: شانک و گوینداریان^{۲۹} (۱۹۸۸، ۱۹۹۲a، ۱۹۹۲b) چارچوبی را ارائه دادند که اطلاعات

فعالیت‌های خود را بر اساس بهترین صنعت یا سازمان اندازه‌گیری و اصلاح کنند.

۳) ارزشگذاری نشان تجاری^{۳۰}: این تکنیک برای حقوق مربوط به نام یا تصویر نشان تجاری ارزش مالی تعیین می کند (کراونز و گولدینگ، ۱۹۹۹). یکی از تکنیک ها این است که هزینه های مربوط به نشان تجاری به جای هزینه دوره بعنوان سرمایه گذاری طبقه بندی شوند.

۴) نظارت بر موقعیت رقابتی^{۳۱}: سیموندز^{۳۲} (۱۹۸۶) از موقعیت رقابتی بعنوان یک دارایی با پتانسیل درآمدی محدود سخن به میان آورد. به عنوان بخشی از ارزیابی موقعیت رقابتی، سیموندز پیشنهاد نمود که به هنگام فرموله کردن استراتژی، روندها با توجه به فروش ها، سهم بازار، حجم، سود، هزینه واحد و جریان نقدی باید ارزیابی شوند. گرچه او خاطر نشان کرد که حسابداری هنوز راهی طولانی دارد تا بتواند موقعیت رقابتی یک سازمان را بطور کمی، در یک شکل واحد ارائه دهد.

۵) ارزیابی بهای تمام شده رقیبان^{۳۳}: این تکنیک را به دلیل تمرکز ویژه آن بر ساختار بهای تمام شده رقیبان، می توان از تکنیک نظارت بر موقعیت رقابتی متفاوت دانست.

۶) ارزیابی عملکرد رقیبان^{۳۴}: مون و بیتس^{۳۵} (۱۹۹۳) اظهار نمودند که می توان عملکرد استراتژیک و منبع اصلی مزیت رقابتی رقیبان را از طریق انجام مناسب تجزیه و تحلیل های صورتهای مالی منتشر شده توسط رقیبان، ارزیابی نمود. آنان این روش تحلیلی را با بررسی و تفسیر حسابهای دو خرده فروش در بریتانیا تشریح نمودند.

۷) تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری^{۳۶}: این تکنیک مربوط است به ردیابی هزینه ها و فروش های خاص مشتری به حسابهای فردی مشتری (گولدینگ و مک مانوس^{۳۷}، ۲۰۰۲).

هزینه به منظور کسب مزیت رقابتی، برای توسعه استراتژی های برتر بکار گرفته می شود.

۱۳) **قیمت گذاری استراتژیک**^{۳۰}: به عقیده سیموندز (۱۹۸۲) داده های مورد استفاده در اتخاذ تصمیمات قیمت گذاری باید با اطلاعات مربوط به واکنش های محتمل رقیبان به تغییر پیشنهادی در سیاست قیمت گذاری، تکمیل گردد.

۱۴) **هزینه یابی هدف**^{۳۱}: هزینه یابی هدف روشی نظام یافته و قاعده مند است، بمنظور دستیابی به اهداف بهای تمام شده محصول، بر اساس عوامل بازار مدار. در واقع در این روش ابتدا قیمت فروش محصول مشخص شده و سپس بهای تمام شده هدف مشخص می گردد. هزینه هایی هدف بر کاهش هزینه ها در مراحل تحقیق و توسعه، طراحی و تولید یک محصول تأکید می ورزد.

۱۵) **ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی**^{۳۲}: مدل های ارزش مشتری هنوز در مراحل ابتدایی به سر می برند. با این حال ارزش این دارایی را می توان با تنزیل به ارزش فعلی منافع مورد انتظاری که بوسیله روابط تجاری با یک مشتری خاص یا گروهی از مشتریان حاصل خواهد شد، محاسبه نمود.

۱۶) **هزینه یابی زنجیره ارزش**^{۳۳}: یک مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت است که شامل تمامی فعالیت های موجود در زنجیره ارزش (تحقیق و توسعه، طراحی، تولید، بازاریابی، توزیع و خدمات به مشتریان) می شود.

تکنیک های مذکور را می توان در چهار گروه تقسیم بندی کرد. تکنیک های "هزینه یابی نسبت"، "هزینه یابی چرخه عمر"، "هزینه یابی کیفیت"، "هزینه یابی هدف" و "هزینه یابی زنجیره ارزش" را می توان بعنوان "تکنیک های هزینه یابی" مطرح نمود. تکنیک "محک زنی روش های کاری" از آنجا که معمولاً نشانگر موضوعی رقابتی است و تکنیک های "نظارت

بر موقعیت رقابتی"، "ارزیابی بهای تمام شده رقیب" و "ارزیابی عملکرد رقیب" و "ارزیابی یکپارچه عملکرد" را می توان به عنوان تکنیک های "حسابداری رقیب" عنوان نمود. تکنیک های "ارزشگذاری نشان تجاری"، "هزینه یابی استراتژیک" و "قیمت گذاری استراتژیک" را می توان تحت عنوان "تصمیم گیری استراتژیک" دسته بندی کرد. سه تکنیک "تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری"، "تجزیه و تحلیل طول عمر سودآوری مشتری" و "ارزیابی مشتری به عنوان یک دارایی" را می توان به عنوان "حسابداری مشتری" قلمداد کرد (کادز و گولدینگ، ۲۰۰۷).

۲-۲- استراتژی تجاری

در بررسی استراتژی شرکت ها، روشهای میلز و اسنو^{۳۴} (۱۹۷۸)، گوپتا و گوینداران^{۳۵} (۱۹۸۴) و پورتر^{۳۶} (۱۹۸۰ و ۱۹۸۵) بیشترین توجه را به خود جلب نمودند، زیرا همانظوری که لنگ فیلد- اسمیت (۱۹۹۷) به آن اشاره نموده است، آنان دسته بندی شرکت ها بر اساس ویژگی های (ظاهراً) مشابه را امکانپذیر می سازند. میلز و اسنو (۱۹۷۸) در نظر گرفتند که مدیریت با سه نوع مشکل رو به رو است: نوآوری (مدیریت استراتژیک محصول و بازار)، اصول فنی (تولید و توزیع محصولات) و اجرایی (برای پشتیبانی از تصمیمات نوآورانه و فنی). هنگامی که این مشکلات به روشی موفقیت آمیز برطرف شدند، یک الگوی استراتژیک پایدار شناسایی شده است. در دو سر طیف شرکت های جويا^{۳۷} و پدافندگر^{۳۸} قرار دارند. شرکت های جويا در ابتدا از طریق نوآوری و ابتکار در محصول رقابت می کنند، طیف وسیعی از محصولات را ارائه می دهند و به عنوان پیشگامان بازار و محصول محسوب می شوند. بازاریابی و تحقیق و توسعه از دستورالعمل های اصلی اینگونه

سازمانها محسوب می‌شوند. در سوی دیگر، شرکت‌های پدافندگر در محیطی نسبتاً پایدار فعالیت می‌کنند و طیف محدودی از محصولات را ارائه می‌نمایند. آنان بر بهره‌وری متمرکز هستند و بنابراین، دستورالعمل‌های مهندسی و تولید را ترجیح می‌دهند.

از سال ۱۹۸۰ تا کنون تعدادی از مطالعات موردی و پیمایشی ارتباط بین عناصر خاص سیستم‌های کنترل مدیریت و استراتژی خاص اتخاذ شده توسط شرکت را بر اساس رویکرد تئوری وابستگی مورد بررسی قرار داده‌اند. برخی مطالعات، وابستگی ارتباط بین استراتژی، سیستم مدیریت کنترل و عملکرد را مورد آزمون قرار دادند و برخی نیز به جستجوی نقشی پرداختند که ممکن است استراتژی در طراحی سیستم حسابداری ایفا کند. ولی پور و باصری (۱۳۸۹) به بررسی تأثیر موقعیت استراتژیک بر عملکرد شرکت، در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنان یافتند که اگرچه بکارگیری استراتژی تمایز و رهبری هزینه‌ها منجر به ایجاد عملکرد موفق مالی می‌گردد، اما تنها با بکارگیری استراتژی تمایز می‌توان این عملکرد موفق مالی را در سال‌های آتی حفظ نمود.

۲-۳- مطالعات پیمایشی در ارتباط با حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی تجاری

گولدینگ (۱۹۹۹) در ارزیابی متغیرهای مرتبط با بکارگیری تکنیک‌های حسابداری متمرکز بر مشتری، ارتباطی قابل ملاحظه بین حسابداری متمرکز بر مشتری و استراتژی رقابتی، مأموریت استراتژیک و اندازه شرکت یافت. کراونز و گولدینگ (۲۰۰۱) بمنظور کشف ارتباط استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی رقابتی، بر اساس پژوهش پورتر (۱۹۸۵) از هشت بعد فرعی (تحقیق و توسعه،

کیفیت محصول، فناوری محصول، دامنه محصولات، کیفیت خدمات، سطح قیمت، سطح مخارج تبلیغات و پوشش بازار) استفاده نمودند و ارتباط قابل ملاحظه‌ای بین استراتژی رقابتی و تحقیق و توسعه و وسعت پوشش بازار، یافتند. گولدینگ و مک مانوس (۲۰۰۲) استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان بیانگر ارتباط مثبت بین شدت رقابت (بر اساس شدت مورد تصور راجع به توزیع و فروش، کیفیت و تنوع محصولات، قیمت، سهم بازار و خدمات به مشتریان) و گرایش به بازار است. کادز و گولدینگ (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک الزاماً به عملکرد پیشرو مربوط نیست، اما عملکرد پیشرو محصولی است از تطابق مناسب عوامل مورد نظر (استراتژی تجاری، میزانی که استراتژی مصوب بطور مدبرانه تنظیم شده است، گرایش به بازار و اندازه شرکت) و بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک. سینکونی و تنوسی^{۳۹} (۲۰۰۹) نیز یافتند که حسابداری مشتری، نظارت بر موقعیت رقابتی، ارزیابی عملکرد رقیبان بر مبنای صورتهای مالی منتشر شده و هزینه‌یابی کیفیت، بیشترین کاربرد را در شرکت‌های ایتالیایی دارند و شرکت‌هایی که استراتژی‌های پدافندگر و تمایز در هزینه را اتخاذ می‌کنند، تمایل بیشتری به استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارند.

۲-۴- استراتژی تجاری، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد

ارتباط بین استراتژی، سیستم‌های کنترلی مبتنی بر حسابداری مدیریت و عملکرد، توجه فراوانی را در پژوهش‌های حوزه حسابداری و مدیریت جلب کرده است (لنگ فیلد-اسمیت، ۱۹۹۷؛ توکر و همکاران، ۲۰۰۹). یک دیدگاه این است که حسابداری مدیریت،

نقشی محوری در ایجاد و پیاده سازی استراتژی تجاری ایفا می کند (کنهال و لنگ فیلد-اسمیت، ۱۹۹۸). مجموع شواهد نیز حاکی از آن است که پیوند سیستم کنترل حسابداری مدیریت یک سازمان با استراتژی آن، ممکن است منجر به افزایش کارایی گردد (کادز و گولدینگ، ۲۰۱۲). برخی مطالعات وابستگی ارتباط بین استراتژی، سیستم مدیریت کنترل و عملکرد را مورد آزمون قرار دادند (برای مثال؛ سیمونز، ۱۹۸۷).

انگیزه اصلی برای این مطالعه را می توان ناشی از پژوهش های پایین^{۴۰} (۲۰۰۶) و شورت^{۴۱} و همکاران (۲۰۰۸) دانست، آنان خواستار آزمون های روشن تر در زمینه های گوناگون شدند. پژوهش حاضر را می توان از نخستین پژوهش هایی دانست که به بررسی ارتباط گزینش استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد می پردازد. راجع به اینکه اولویت های استراتژیک باید بوسیله سیستم های حسابداری مدیریت مناسب به منظور تسهیل عملکرد، پشتیبانی شوند، اتفاق نظر وجود دارد (برای مثال؛ کادز و گولدینگ، ۲۰۰۸؛ کار^{۴۲} و همکاران، ۲۰۱۰). برخی از شواهد حاکی نشان می دهند هنگامی که سازمان ها رویکردهای ساختاری و استراتژیک متفاوتی بکار می گیرند، به سطوح عملکرد مشابهی دست می یابند (دوتی^{۴۳} و همکاران، ۱۹۹۳؛ پایین، ۲۰۰۶). کادز و گولدینگ (۲۰۱۲) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا تناسب به کارگیری حسابداری مدیریت و استراتژی موجب بهبود عملکرد می گردد یا خیر. آنان در پژوهشی که در اسلونی انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که سیستم های حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی های متفاوت، منجر به تفاوت در عملکرد سازمانی نمی شوند.

۳- فرضیه های پژوهش

به منظور بررسی متغیرهای موثر بر میزان بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک، از مبانی و چارچوب های فراهم شده توسط پژوهش های پیشین استفاده شده است.

۳-۱- تأثیر بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد

لرد (۱۹۹۶) یکی از مشخصه های حسابداری مدیریت استراتژیک را این چنین بیان می کند: راه های کاهش هزینه ها یا افزایش تفاوت قیمت محصولات شرکت را با بهره برداری از پیوندها در زنجیره ارزش و بهینه سازی محرک های هزینه برای کسب مزیت رقابتی، مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهد. بنابراین، یکی از کارهایی که حسابداری مدیریت استراتژیک انجام می دهد، کاهش و بهینه سازی هزینه هاست. پژوهشگرانی که در طی سال ها به مطالعه و شناسایی تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته اند (برای مثال؛ کراونز و گولدینگ، ۲۰۰۱؛ کادز و گولدینگ، ۲۰۰۷)، همواره اشکال گوناگون ارزیابی عملکرد را از اجزای حسابداری مدیریت استراتژیک برشمرده اند. حسابداری مدیریت استراتژیک روش های حسابداری مدیریت سنتی برای دستیابی و درک اطلاعات مالی را استفاده می کند و سپس به منظور تدوین و فرموله کردن استراتژیک طرح های تجاری شناسایی شده، از همان استفاده می کند و به این ترتیب، در سطح استراتژیک، به بهبود عملکرد این گونه سازمان ها، کمک می کند (هاپوود^{۴۴}، ۲۰۰۷). بنابراین، می توان به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک را بر عملکرد شرکت موثر دانست. فرضیه نخست: به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک موجب بهبود عملکرد شرکت ها می گردد.

گوتزی^{۵۱} (۱۹۹۴) یافتند که سیستم حسابداری مدیریت پیچیده تر (مثلاً هنگامی که حسابداری مدیریت استراتژیک با حسابداری مدیریت سنتی مقایسه می‌شود)، بر عملکرد شرکت‌هایی که استراتژی جويا را بکار می‌گیرند، نسبت به شرکت‌هایی که استراتژی پدافندی دارند، تأثیری مثبت بیشتری می‌گذارد. گاسلین^{۵۲} (۱۹۹۷) در بررسی بکارگیری مدیریت فعالیت (متشکل از سه سطح پردازش فعالیت، هزینه فعالیت و هزینه یابی مبتنی بر فعالیت)، اظهار نمود که الگوی استراتژیک بر بکارگیری نوآوری تأثیر می‌گذارد، زیرا در پژوهش خود یافته بود که استراتژی جويا با بکارگیری رویکردهای مدیریت فعالیت مرتبط است. سینکونی و تنوسی (۲۰۰۹) معتقدند که شرکت‌های جويا می‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را از طریق بکارگیری دامنه گسترده تری از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نسبت به تکنیک‌های مورد استفاده شرکت‌های پدافندگر، بدست آورند. علاوه بر این، شرکت‌های پدافندگر تمایل بیشتری به کنترل هزینه‌ها دارند، زیرا آنان متمرکز بر بهره‌وری هستند (میلز و اسنو، ۱۹۷۸؛ لنگ فیلد-اسمیت، ۲۰۰۷)؛ بنابراین می‌توان استنتاج نمود که میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک (حسابداری رقیب، حسابداری مشتری و تصمیم‌گیری استراتژیک) در شرکت‌های جويا نسبت به شرکت‌های پدافندگر بیشتر است و میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک (هزینه‌یابی) در شرکت‌های پدافندگر نسبت به شرکت‌های جويا بیشتر است (سینکونی و تنوسی، ۲۰۰۹). کادز و گولدینگ (۲۰۰۷) تأثیر گزینش استراتژی، گرایش به بازار و اندازه شرکت را بر دو بعد مجزای حسابداری مدیریت استراتژیک و تأثیر حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد شرکت، مورد بررسی قرار دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که

۲-۳- تأثیر نوع استراتژی تجاری بر عملکرد

دس و دابویس^{۴۵} (۱۹۸۴) در یک پژوهش که شامل پاسخ‌هایی از جانب محققان و هیئت مدیره و جوامع علمی و دانشگاهی بود، استراتژی‌های کلی پورتر را به عنوان یک عامل تخریب عملکرد سازمان مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که بکارگیری استراتژی کلی به عملکرد بهتر منجر می‌شود. در همین راستا وایت^{۴۶} (۱۹۸۶) نیز در تحقیقی تجربی که متشکل از ۶۹ واحد تجاری از ۱۲ شرکت تجاری چند منظوره می‌باشد، ارتباط بین استراتژی کلی و عملکرد واحد تجاری را مورد تحقیق قرار داد. تریسی^{۴۷} (۲۰۰۷) و ولی پور و صابری (۱۳۸۹) نیز موقعیت استراتژیک شرکت را بر عملکرد آن موثر دانسته‌اند. به این ترتیب، می‌توان استراتژی تجاری را موثر بر عملکرد شرکت دانست.

فرضیه دوم: نوع استراتژی تجاری شرکت (جويا در برابر پدافندگر) بر عملکرد شرکت موثر است.

۳-۳- تأثیر انطباق استراتژی تجاری و حسابداری

مدیریت استراتژیک بر عملکرد

شرکت‌های جويا، عموماً به عنوان نوآوران و پیشگامان بازار و محصول محسوب می‌شوند، در حالیکه شرکت‌های پدافندگر متمرکز بر بهره‌وری بوده و نسبت به نوآوری بی‌توجهند (میلز و اسنو، ۱۹۷۸). این امر به وضوح مشخص شده است که استراتژی‌های جويا و پدافندگر نشانگر افراط و تفریط در یک پیوستار هستند و شرکت‌های جويا به اطلاعات محیطی و بازار بیشتری نسبت به پدافندگرها نیاز دارند (شارتل و زاجک^{۴۸}، ۱۹۹۰؛ اسمیت^{۴۹} و همکاران، ۱۹۸۹). علاوه بر این، سیمونز^{۵۰} (۱۹۸۷) اثبات نمود که شرکت‌های جويا نسبت به پدافندگرها به دامنه گسترده تری از اطلاعات نیاز دارند. آبرندی و

بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک الزاماً به عملکرد پیشرو مربوط نیست، اما عملکرد پیشرو محصولی است از تطابق مناسب عوامل مورد نظر (استراتژی تجاری، میزانی که استراتژی مصوب بطور مدبرانه تنظیم شده است، گرایش به بازار و اندازه شرکت) و بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک. بنابراین فرضیه سوم و نهای پڑوهش را می توان به این شکل تنظیم نمود:

فرضیه سوم: انطباق استراتژی تجاری بکار گرفته شده و تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک مورد استفاده، موجب بهبود عملکرد می گردد.

۴- روش شناسی پڑوهش

در این پڑوهش، به منظور گردآوری اطلاعات از پرسش نامه استفاده شده است. در این پرسشنامه، ابتداً ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک عنوان شده است. مشابه مطالعات پیشین (گولدینگ و همکاران، ۲۰۰۰؛ کراونز و گولدینگ، ۲۰۰۱؛ کادز و گولدینگ، ۲۰۰۷؛ کادز و گولدینگ، ۲۰۱۲)، از شرکت ها سؤال شده است که شرکت شما تا چه حد تکنیک های مذکور را اجرا می نماید؟ و بلافاصله ۱۶ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک فهرست شدند. سوالات به صورت هفت گزینه ای می باشند که دامنه پاسخ ها از گزینه یک (به هیچ وجه) تا گزینه هفت (به طور گسترده) است (مشابه پڑوهش کادز و گولدینگ، ۲۰۰۷؛ کادز و گولدینگ، ۲۰۱۲). لازم به ذکر است که توضیحات راجع به تکنیک های مذکور نیز به همراه پرسش نامه ها، تحویل شرکت ها داده شد. گفتنی است که به این منظور از پرسش نامه کادز و گولدینگ (۲۰۰۷) استفاده شده است. در ادامه یک پرسش راجع به استراتژی تجاری شرکت مطرح شد. این پرسش ها نیز هفت گزینه ای بوده اند با این تفاوت که گزینه یک و هفت بیانگر استراتژی

پدافندگر و جویا بوده اند، این روش مشابه روش مورد استفاده توسط گولدینگ (۱۹۹۹)، کادز و گولدینگ (۲۰۰۷) و سینکونی و تنوسی (۲۰۰۹) است. در این پرسش هیچ اشاره ای به عناوین پدافندگر و جویا نشد و با ارائه توضیحات راجع به گزینه های ابتدایی و انتهایی، از مخاطبان خواسته شد که عدد بیانگر تمایل شرکت خود به هرکدام از دو سر طیف را برگزینند. در انتها نیز سه پرسش درباره سطح عملکرد شرکت ها ارائه شد. این شیوه کار برگرفته از شیوه کاری هوک و جمز^{۵۳} (۲۰۰۰) است، آنان سه معیار برای عملکرد مطرح نمودند: بازده سرمایه، ایجاد محصولات جدید و سهم بازار. در ادامه پرسش نامه، از مخاطبان خواسته شد که در هر کدام از این سه مورد، به وضعیت نسبی شرکت خود در مقابل دیگر رقبای بازار، از یک تا هفت نمره بدهند. لازم به ذکر است که روایی و پایایی اقلام پرسش نامه مورد استفاده در این پڑوهش، در مطالعاتی که پیش تر استفاده شده اند، تأیید شده است. با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی تعداد ۱۰۵ شرکت بورسی به عنوان نمونه برگزیده شدند که در نهایت تعداد ۴۱ پرسش نامه تکمیل و بررسی شد. یافته های حاصل با استفاده از نرم افزار SPSS17 پردازش شد.

بنا بر توضیحات ارائه شده، شانزده تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک در چهار گروهی که پیش تر توضیح داده شده است، تقسیم بندی شده و نمرات از طریق محاسبه میانگین هر دسته، محاسبه شد و در رگرسیون بکار رفت. برای عملکرد نیز به شیوه ای مشابه، میانگین نمرات اعطا شده به سه معیار عملکرد برای عملکرد شرکت ها منظور شد. برای محاسبه انطباق بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی تجاری، نیز با توجه به روش مورد استفاده توسط کادز و گولدینگ (۲۰۰۷)، سینکونی و تنوسی (۲۰۰۹) و کادز و

اختصاص داده است و سابقه کار کمتر از ۵ سال کمترین مقدار را دارد.

به طور کلی نتایج نشان می‌دهد ۷۵ درصد از پاسخ دهندگان بالای ۱۰ سال در شرکت فعلی مشغول به کار بوده‌اند. در خصوص تعداد کارکنان شرکت نیز لازم به توجه است که شرکت‌ها با نیروی کار زیر ۵۰۰ نفر با ۸۰ درصد فراوانی دارای بیشترین فراوانی هستند. نوع فعالیت تمام نمونه‌های مورد بررسی تولیدی بوده و تنها ۳۱ درصد اعلام نمودند که دارای واحد حسابداری مدیریت جداگانه هستند. رشته تحصیلی و پست سازمانی پاسخ دهندگان نیز در نگاره دو ارائه شده است. برای محاسبه هر کدام از چهار گروه تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، میانگین تکنیک‌های تشکیل دهنده آنها به کار رفته است و برای محاسبه عملکرد نیز از میانگین داده‌های گردآوری شده راجع به بازده سرمایه، ایجاد محصولات جدید و سهم بازار استفاده شده است.

گولدینگ (۲۰۱۲)، از شیوه خوشه بندی^{۵۴} داده‌های استفاده شده است. داده‌ها براساس استراتژی خود به دو خوشه طبقه بندی شدند و نتایج مقایسه شدند.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

در این بخش به بررسی وضعیت نمونه مورد مطالعه پرداخته می‌شود. بطور کلی ۹۷ درصد از پاسخ دهندگان را مردان و ۳ درصد از پاسخ دهندگان را زنان تشکیل می‌دهند. در خصوص فراوانی مدرک تحصیلی پاسخگویان نیز لازم به ذکر است که ۷۵ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۱۳ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۲ درصد دارای مدرک تحصیلی دکتری و ۱۰ درصد دارای سایر مدارک تحصیلی هستند. در مورد مدت زمان اشتغال به کار، دسته بین ۱۰ تا ۱۵ سال بیشترین فراوانی را به خود

نگاره ۲- رشته تحصیلی و پست سازمانی پاسخ دهندگان

رشته تحصیلی	درصد فراوانی	پست سازمانی	درصد فراوانی
حسابداری و مالی	۵۱	مدیر عامل	۱۴
مدیریت و اقتصاد	۳۱	مدیر مالی و رئیس حسابداری	۵۴
رشته‌های فنی	۱۲	معاون مالی و اداری	۲۶
سایر موارد	۶	عضو هیئت مدیره	۶

نگاره ۳- آمار توصیفی داده‌های گردآوری شده

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
تکنیک‌های هزینه‌یابی استراتژیک	۲/۷۳	۲/۶	۰/۵۹	۴	۱/۶
تکنیک‌های هزینه‌یابی رقیب	۳/۲۳	۳/۲	۰/۷۱	۵/۶	۲
تکنیک‌های تصمیم‌گیری استراتژیک	۳/۳۹	۳/۳۳	۰/۹۲	۵/۶۶	۱/۶۶
تکنیک‌های حسابداری مشتری	۲/۶۴	۲/۶۶	۰/۶۲	۴/۳۳	۱/۳۳
استراتژی	۳/۲۴	۳	۱/۰۷	۶	۱
عملکرد	۴/۲۸	۴	۱/۱۱	۶/۶۶	۲/۳۳

نگاره ۵- آزمون دومین فرضیه پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	ضریب استاندارد شده	آماره t	معناداری	VIF	Tolerance
ضریب ثابت	۲/۲۵۱	۰/۴۵۱		۴/۹۸۹	۰/۰۰۰		
استراتژی	۰/۶۲۷	۰/۱۳۲	۰/۶۰۵	۴/۷۵	۰/۰۰۰	۱	۱
آماره F=۲۲/۵۶۶		معناداری F=۰/۰۰۰		ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۳۵			

پ) آزمون سومین فرضیه پژوهش

به منظور آزمون سومین فرضیه پژوهش، همانطور که در قسمت روش پژوهش توضیح داده شد، باید شرکت هایی که دارای انطباق استراتژی تجاری و به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک می باشند، شناسایی شوند. در این بخش، برای آزمون فرضیه پژوهش از تحلیل خوشه ای استفاده شده است. با استفاده از این روش می توان داده های نمونه را به چند خوشه رده بندی کرد به طوری که داده های قرار گرفته در هر خوشه، همگون و یکسان باشند و بین خوشه ها، بیشترین تفاوت و ناهمگونی وجود داشته باشد. از آنجا که کلاً بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های ایرانی چندان گسترده نبوده است، برای تقسیم بندی شرکت ها به دو دسته، از خوشه بندی استفاده شده است. ضمناً برای تقسیم بندی شرکت ها، از لحاظ استراتژی نیز از خوشه بندی استفاده شده است. نخست به تشریح خوشه بندی استراتژی پرداخته می شود. با استفاده از خوشه بندی، داده ها به دو دسته تقسیم شدند. نگاره شماره پنج، مرکز اولیه هر خوشه را نشان می دهد.

در خوشه بندی استراتژی تجاری، مرکز اولیه خوشه های دو و یک، به ترتیب ۱ و ۶ بوده است، تغییر در مرکز خوشه ها برابر ۱/۴۶۲، ۰/۰۵۶ و ۰/۰۰۲ برای خوشه دو و ۱/۵۲۹، ۰/۰۰۹ و ۰/۰۰۵ برای خوشه یک بوده است. تفاوت بین مراکز نهایی خوشه ها برابر ۱/۸۵۶ بوده است. تحلیل واریانس نیز با آماره

از موضوعات اصلی در مورد اندازه گیری، اعتبار آن است. همانطور که پیش تر گفته شد در این پژوهش از پرسشنامه های معتبر چند پژوهش استفاده شد و ضمناً پرسشنامه اولیه بین تعدادی از اساتید و حسابداران با سابقه توزیع شد و از این افراد خواسته شد تا ابزار اندازه گیری را بررسی و هرگونه تغییر ضروری را پیشنهاد نمایند که در نهایت این پرسشنامه به تأیید این افراد رسید.

۲-۵- آمار استنباطی

الف) آزمون نخستین فرضیه پژوهش

به منظور نخستین فرضیه پژوهش، باید تأثیر چهار تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را بر عملکرد شرکت ها مورد بررسی قرار دهیم. با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره شماره چهار، تنها بکارگیری تکنیک های هزینه یابی حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد شرکت ها موثر است. بنابراین، می توان ادعا نمود که فرضیه نخست پژوهش پذیرفته می شود.

ب) آزمون دومین فرضیه پژوهش

بمنظور دومین فرضیه پژوهش، باید تأثیر استراتژی شرکت را بر عملکرد شرکت ها مورد بررسی قرار دهیم. نتایج آزمون دومین فرضیه پژوهش (نگاره پنج) نیز نشانگر تأثیر قابل ملاحظه استراتژی شرکت بر عملکرد آن می باشد. به این معنا که استراتژی جويا موجب بهبود عملکرد شرکت می گردد.

است. در نهایت ۲۴ داده در خوشه دو و ۱۷ داده در خوشه یک قرار گرفتند. لازم به ذکر است که داده‌های قرار گرفته در خوشه دو، به عنوان گروهی که تکنیک‌ها را کم‌بکار می‌برند، لقب گرفتند و خوشه یک، به عنوان گروهی که تکنیک‌ها را به میزان بیشتری بکار می‌برند لقب گرفتند. پس از انجام خوشه بندی، بررسی تطابق انجام می‌شود. شرکت‌هایی که از لحاظ استراتژی در خوشه دو قرار دارند، اگر از لحاظ بکارگیری تکنیک‌های هزینه‌یابی حسابداری مدیریت استراتژیک در خوشه نخست قرار گیرند، دارای تطابق در نظر گرفته می‌شوند. همچنین شرکت‌هایی که از لحاظ استراتژی در خوشه نخست قرار گرفته‌اند، در صورتی دارای تطابق در نظر گرفته می‌شوند که میانگین بکارگیری سه گروه دیگر از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک آنها در خوشه نخست قرار گرفته باشد. به این ترتیب ۱۸ شرکت به عنوان دارای تطابق بین نوع استراتژی تجاری و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک شناخته شدند و ۲۳ شرکت عدم انطباق داشته‌اند. نتایج آزمون سومین فرضیه پژوهش در نگاره شماره شش ارائه شده است. لازم به ذکر است که به منظور آزمون فرضیه پژوهش از متغیر ساختگی استفاده شده است. به این شکل که اگر تطابق وجود داشته باشد به شرکت عدد یک اطلاق می‌شود و در غیراینصورت صفر منظور می‌شود. با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره شماره شش، انطباق استراتژی تجاری و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک موجب بهبود عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌گردد.

F ۹۳/۸۵۶ و معناداری صفر، نشانگر تفاوت زیاد میانگین خوشه‌ها است و معلوم می‌کند که خوشه بندی به درستی صورت گرفته است. در نهایت ۲۵ داده در خوشه دو و ۱۶ داده در خوشه یک قرار گرفتند. بنابراین، داده‌های مربوط به استراتژی به شکلی صحیح و معتبر به دو خوشه طبقه بندی شدند که خوشه دو را می‌توان متمایل به استراتژی پدافندگر و خوشه نخست را می‌توان متمایل به استراتژی جویا قلمداد کرد. حال به شیوه‌ای مشابه داده‌های مربوط به تکنیک‌های هزینه‌یابی حسابداری مدیریت استراتژیک و میانگین سه گروه تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک را به دو خوشه تقسیم بندی می‌کنیم.

در خوشه بندی تکنیک‌های هزینه‌یابی حسابداری مدیریت استراتژیک، مرکز اولیه خوشه‌های دو و یک، به ترتیب ۲ و ۴ بوده است، تغییر در مرکز خوشه‌ها برابر ۰/۶۳۵، ۰/۰۲۸ و ۰/۰۰۱ برای خوشه دو و ۰/۶۸، ۰/۰۳۴ و ۰/۰۰۲ برای خوشه یک بوده است. تفاوت بین مراکز نهایی خوشه‌ها برابر ۱/۰۲۲ بوده است. تحلیل واریانس نیز با آماره F ۱۰۲/۸۲۳ و معناداری صفر، نشانگر تفاوت زیاد میانگین خوشه‌ها است. در نهایت ۲۱ داده در خوشه دو و ۲۰ داده در خوشه یک قرار گرفتند. در خوشه بندی میانگین سه گروه دیگر تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، میانگین اولیه خوشه‌های دو و یک، به ترتیب ۲ و ۵ بوده است، تغییر در مرکز خوشه‌ها برابر ۰/۶۱، ۰/۰۹۲، ۰/۰۹۳، ۰/۰۲۳، ۰/۰۲۳ و ۰/۰۰۰ برای خوشه دو و ۰/۹۵۹، ۰/۲۰۵، ۰/۱۴۳، ۰/۰۳۲، ۰/۰۳۲ و ۰/۰۰۰ برای خوشه یک بوده است. تفاوت بین مراکز نهایی خوشه‌ها برابر ۱/۰۷۴ بوده است. تحلیل واریانس نیز با آماره F ۸۹/۶۷۷ و معناداری صفر، نشانگر تفاوت زیاد میانگین خوشه‌ها

نگاره ۶- آزمون سومین فرضیه پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	ضریب استاندارد شده	آماره t	معناداری	VIF	Tolerance
ضریب ثابت	۳/۸۲۶	۰/۲۱۱		۱۸/۱۱۸	۰/۰۰۰		
انطباق	۱/۰۴۴	۰/۳۱۹	۰/۴۶۵	۳/۲۷۷	۰/۰۰۲	۱	۱
آماره F=۱۰/۷۳۶		معناداری F=۰/۰۰۲		دوربین واتسون=۲/۳۰۸		ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۱۹۶	

۶- نتیجه گیری و بحث

در این پژوهش بررسی شد که آیا در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک و نوع استراتژی تجاری، منجر به بهبود عملکرد می گردد و آیا انطباق بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک با استراتژی تجاری، منجر به افزایش کارایی می گردد یا خیر. به این منظور، تأثیر میزان بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک و نوع استراتژی تجاری بر عملکرد شرکت مورد بررسی قرار گرفت. بنابر نتایج پژوهش، بکارگیری تکنیک های هزینه یابی حسابداری مدیریت استراتژیک موجب بهبود عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می گردد، اما بکارگیری تکنیک های هزینه یابی رقیب، تصمیم گیری استراتژیک و حسابداری مشتری تأثیر معناداری بر عملکرد نداشته اند. تأثیر گذار بودن بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد شرکت را می توان در انطباق با استدلال های لرد (۱۹۹۶)، زندی و شوم (۱۹۹۹)، گولدینگ و همکاران (۲۰۰۰)، کراونز و گولدینگ (۲۰۰۱)، کادز و گولدینگ (۲۰۰۷) و هاپوود (۲۰۰۷) دانست. در ادامه نیز روشن شد که نوع استراتژی بر عملکرد تأثیر گذار است و تمایل هرچه بیشتر شرکت به استراتژی تجاری جویا، موجب بهبود عملکرد آن می گردد و تمایل به استراتژی پدافندگر موجب کاهش سطح عملکرد می گردد. تأثیر نوع استراتژی

تجاری بر عملکرد شرکت را نیز می توان با استدلال های دس و دایویس (۱۹۸۴)، وایت (۱۹۸۶)، تریپسی (۲۰۰۷) و ولی پور و صابری (۱۳۸۹) سازگار دانست. بنابر استدلال ها و متون علمی موجود، شرکت هایی که به استراتژی پدافندگر متمایل هستند، باید تکنیک های هزینه یابی حسابداری مدیریت استراتژیک را به میزان گسترده تری نسبت به سایر شرکت ها اجرا نمایند، همچنین شرکت هایی که متمایل به استراتژی جویا هستند باید تکنیک های هزینه یابی رقیب، تصمیم گیری استراتژیک و حسابداری مشتری را به میزان گسترده تری نسبت به سایر شرکت ها اجرا نمایند. گفتنی است که انطباق های یافت شده در این پژوهش، تا حدی نسبی بوده و انطباق کامل، متاسفانه یافت نشد. اما با استفاده از خوشه بندی داده ها، انجام تحلیل ها امکانپذیر گشت. بنابر نتایج، وجود انطباق در استراتژی تجاری و بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک شرکت موجب بهبود عملکرد شرکت می گردد. این یافته، مهمترین نتیجه ای است که حاصل شده است و در تضاد با یافته کادز و گولدینگ (۲۰۱۲) می باشد.

با توجه به داده های گردآوری شده، بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های بورسی ایران بسیار پایین است، بنابراین به این شرکت ها، توصیه می شود از این تکنیک ها بیشتر استفاده نمایند. همچنین لازم به ذکر است که با توجه به شرایط تحریم و... پیاده سازی این تکنیک ها

- managerial view, *Management Accounting*, Vol. 66, pp. 26-7.
- * Bromwich, M. (1990). The Case for Strategic Management Accounting – The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 1, pp. 45-56.
 - * Bromwich, M. (1992). Strategic management accounting, in Drury, C. (Ed.), *Management Accounting Handbook*, Butterworth-Heinemann, Oxford.
 - * Brownlie, D. (1999). Benchmarking your marketing process, *Long Range Planning*, Vol. 31, pp. 88-95.
 - * Cadez, C. and Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia, *Accounting & Organizational Change*, Vol. 3, pp. 126-146.
 - * Cadez, S. and Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 112, Iss: 3, pp. 484 – 501.
 - * Carr, C., Kolehmainen, K. and Mitchell, F. (2010). Strategic investment decision making practices: a contextual approach, *Management Accounting Research*, Vol. 21, pp. 167-84.
 - * Chenhall, R.H. (2005a). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 395-422.
 - * Chenhall, R.H. and Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities management techniques and management accounting: an empirical investigation using a system approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 3, pp. 243-64.
 - * Cinquini, L. and Tennuci, A. (2009). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 6, No. 2, pp. 228-259.
 - * Cravens, K.S. and Guilding, C. (1999). Strategic brand valuation: a cross-functional perspective, *Business Horizons*, Vol. 42, pp. 53-62.
 - * Cravens, K.S. and Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques, *Advances in Management Accounting*, Vol. 10, pp. 95-124.

ضرورتی دو چندان پیدا می کند. همچنین نتایج پژوهش نشانگر تأثیر مثبت استراتژی جويا بر عملکرد شرکت بوده، در حالیکه اغلب شرکت های نمونه، دارای استراتژی پدافندگر بوده اند، بنابراین، به این شرکت ها پیشنهاد می شود که به این موضوع نیز توجه نمایند. مهمترین استدلال این پژوهش نیز تأثیر مثبت انطباق در استراتژی تجاری و بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک شرکت بر عملکرد آن بوده است. بنابراین توصیه می شود که شرکت ها، با توجه به استراتژی تجاری که منظور نموده اند، تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک را پیاده کنند تا شاهد بهبود عملکرد باشند. با مراجعه به متن مقاله می توان تکنیک هایی که برای هر استراتژی تجاری ضروری است را مشاهده نمود. در این پژوهش با توجه به کم بودن تعداد نمونه ها، داده ها به دو دسته انطباق و عدم انطباق تقسیم شدند، می توان در پژوهش های آتی با گردآوری داده های بیشتر (هر چند کار بسیار سخت و زمانبری است)، داده های شرکت های متنوع تری را بدست آورد و خوشه بندی را به ۴ تا ۶ خوشه ارتقاء داد. به این طریق اطلاعات سودمندتری حاصل می شود.

فهرست منابع

- * ولی پور، هاشم و باصری، ستار. (۱۳۸۹). موقعیت استراتژیک و ارزشیابی عملکرد شرکت، مجله حسابداری مدیریت، ش پنجم، صص ۲۹-۱۷.
- * Abernethy, M.A. and Guthrie, C.H. (1994). An empirical assessment of the 'fit' between strategy and management information systems design, *Accounting and Finance*, Vol. 34, pp. 9-66.
- * Albright, T.L. and Roth, H.P. (1992). The measurement of quality costs: an alternative paradigm, *Accounting Horizons*, Vol. 6, pp. 15-27.
- * Bromwich, M. (1988). Managerial accounting definition and scope – from a

- * Langfield-Smith, K. (2005). What do we know about management control systems and strategy?, in Chapman, C.S. (Ed.), *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, Oxford.
- * Langfield-Smith, K. (2007). A review of quantitative research in management control systems and strategy, in Chapman, C.S., Hopwood, A.G. and Shields, M.D. (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Oxford, pp. 753-84.
- * Lord, B.R. (1996). Strategic management accounting: the emperor's new clothes?, *Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 347-67.
- * Miles, R.E. and Snow, C.G. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, New York, NY.
- * Moon, P. and Bates, K. (1993). Core analysis in strategic performance appraisal, *Management Accounting Research*, Vol. 4, pp. 139-52.
- * Payne, G.T. (2006). Examining configurations and firm performance in a suboptimal equifinality context, *Organization Science*, Vol. 17, pp. 756-70.
- * Porter, M. (1980). *Competitive Strategy*, The Free Press, New York, NY.
- * Porter, M. (1985). *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, NY.
- * Roslender, R. and Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 255-79.
- * Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1988). Making strategy explicit in cost analysis: a case study, *Sloan Management Review*, Vol. 29, pp. 19-30.
- * Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1992a). Strategic cost management: the value chain perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4, pp. 179-97.
- * Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1992b). Strategic cost analysis of technological investments, *Sloan Management Review*, Vol. 34, pp. 39-51.
- * Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management*, The Free Press, New York, NY.
- * Short, J.C., Payne, G.T. and Ketchen, D.J. (2008). Research on organizational configurations: past accomplishments and future challenges, *Journal of Management*, Vol. 34, pp. 1053-80.
- * Dess, G.G. and Davis, P.S. (1984). Porter's (1980) Generic Strategies as Determinants of Strategic Group Membership and Organizational Performance, *Academy of Management Journal*, Vol. 27, No. 3, 467-488.
- * Doty, H.D., Glick, W.H. and Huber, G.P. (1993). Fit, equifinality, and organizational effectiveness: a test of two configurational theories, *Academy of Management Journal*, Vol. 36, pp. 1196-250.
- * Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 105-22.
- * Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy, *The Academy of Management Journal*, Vol. 31, pp. 828-53.
- * Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 7, pp. 583-95.
- * Guilding, C. and McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, pp. 45-59.
- * Guilding, C., Cravens, K.S. and Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 113-35.
- * Gupta, A.K. and Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation, *The Academy of Management Journal*, Vol. 27, No. 1, pp. 25-41.
- * Hopwood, A. G. (2007). *Handbook of management accounting research*, Oxford University Press, Oxford.
- * Hoque, Z. and James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 1-17.
- * Kaplan, R.S. and Atkinson, A.A. (1989). *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ.
- * Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 207-32.

16 Competitor cost assessment
 17 Competitor performance appraisal
 18 Moon and Bates
 19 Customer profitability analysis
 20 Guilding and McManus
 21 Integrated performance measurement
 22 Chenhal
 23 Life cycle costing
 24 Lifetime customer profitability analysis
 25 Quality costing
 26 Kaplan and Atkinson
 27 Albright and Roth
 28 Strategic costing or strategic cost management
 29 Shank and Govindarajan
 30 Strategic pricing
 31 Target costing
 32 Valuation of customers as assets
 33 Value chain costing
 34 Miles and Snow
 35 Gupta and Govindarajan
 36 Porter
 37 Prospector
 38 Defender
 39 Cinquini and Tenucci
 40 Payne
 41 Short
 42 Carr
 43 Doty
 44 Hopwood
 45 Dess and Davis
 46 White
 47 Tripathy
 48 Shortell and Zajack
 49 Smith
 50 Simons
 51 Abernethy and Guthrie
 52 Gosselin
 53 Hoque and James
 54 Clustering

* Shortell, S.M. and Zajack, E.J. (1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity, *The Academy of Management Journal*, Vol. 3, No. 4, pp. 817-32.
 * Simmonds, K. (1982). Strategic management accounting for pricing: a case example, *Accounting & Business Research*, Vol. 47, pp. 206-14.
 * Simmonds, K. (1986). The accounting assessment of competitive position, *European Journal of Marketing*, Vol. 20, pp. 16-32.
 * Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 357-74.
 * Smith, K.G., Guthrie, J.P. and Chen, J. (1989). Strategy, size and performance, *Organization Studies*, Vol. 10, pp. 63-81.
 * Szendi, J.Z. and Shum, C. (1999). Strategic management accounting practices in Latin America, *Journal of Accounting and Finance Research*, Vol. 7, pp. 1-13.
 * Tripathy A. (2006). Strategic Positioning and Firm Performance, University of Texas at Dallas PhD Dissertation.
 * Tucker, B., Thorne, H. and Gurd, B. (2009). Management control systems and strategy: what's been happening?, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 28, pp. 123-63.
 * White, R.E. (1986). Generic business strategies, organizational context and performance: An empirical investigation, *Strategic Management Journal*, Vol. 7, pp. 217-231

یادداشت‌ها

- 1 Bromwich
 2 Langfield-Smith
 3 Tucker
 4 Chenhall and Langfield-Smith
 5 Cadez and Guilding
 6 Lord
 7 Szendi and Shum
 8 Cravens and Guilding
 9 Attribute costing
 10 Roslender and Hart
 11 Benchmarking
 12 Brownlie
 13 Brand valuation
 14 Competitive position monitoring
 15 Simonds