

بررسی ارتباط همزمان بین استراتژی رقابتی سازمان، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد سازمان : رویکرد تناسب اقتضایی در صنایع شیمیایی و دارویی و وسایل نقلیه موتوری و خودرو

دکتر رضوان حجازی*
ندا فتوحی**

چکیده

این مقاله نتایج پژوهشی را که در صدد شنا سازی تجربی بررسی ارتباط بین استراتژی رقابتی سازمان، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد سازمان با رویکرد تناسب اقتضایی است گزارش می کند . ابتدا شرکت ها بر اساس نوع استراتژی خود بر اساس رویکرد پورتر ، در دو گروه استراتژی تمایز محصول و استراتژی رهبری هزینه دسته بندی می شوند . بعد از آن تناسب اقتضایی بین متغیرهای استراتژی رقابتی سازمان ، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت براساس تئوری دورنمای تناسب محاسبه می گردد . سپس رابطه بین تناسب محاسبه شده و عملکرد واحدها مورد بررسی قرار می گیرد .

به منظور بررسی فرضیات تحقیق اطلاعات مربوط به استراتژی رقابتی ، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت های فعال در دو صنعت دارویی و شیمیایی و وسایل نقلیه موتوری و خودرو پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از طریق پرسشنامه ای دریافت گردید . با به کار گیری روش های آماری تحلیل همبستگی و آزمون فرض با استفاده از نرم افزار SPSS تحلیل فرضیات انجام گردید .

نتایج حاصل نشان می دهد که بین استراتژی رقابتی ، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد با رویکرد تناسب اقتضایی در کلیه شرکت های مورد مطالعه در صنایع مورد نظر ، رابطه معنی داری وجود دارد .

واژه های کلیدی : تناسب اقتضایی ، استراتژی رقابتی ، طرح سازمانی ، سیستم حسابداری مدیریت ، عملکرد .

* دانشیار و عضو هیأت علمی دانشگاه الزهرا (س)
** کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

به طور کلی مشخص کردن اولویت های استراتژیک یک سازمان ، به عنوان جنبه ای با اهمیت از مدیریت کارا محسوب می شود (پورتر ، 1985) . با این حال، تعیین اولویت های استراتژیک برای رسیدن به اهداف رقابتی و اطمینان از عملکرد سازمانی مطلوب ، کفایت نمی کند . از بین عوامل مختلفی که می توانند استراتژی رقابتی سازمان را حمایت کنند دو مورد بسیار مهم ساختار سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت می باشند . بررسی های انجام شده در زمینه دلایل موفقیت شرکت های بزرگ ، اهمیت وجود یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب را برای تحقق اهداف سازمانی نشان می دهد . این سیستم با تهیه اطلاعات مورد نیاز، مدیران را در تولید محصولات با قیمت پایین و با کیفیت بالا ، تحویل به موقع و نوآوری مطابق با شرایط روز ، یاری می رساند . همچنین بررسی های انجام شده در زمینه دلایل موفقیت شرکت های بزرگ ساختار سازمانی را نیز عاملی اساسی در عملکرد سازمان محسوب کرده اند . مطالعات صورت گرفته نشان می دهد اولویت های استراتژیک باید به وسیله سیستم های اطلاعاتی و فرآیندهای عملیاتی مناسب و کارا که شامل اطلاعات فراهم آمده از سیستم های حسابداری مدیریت می باشد، حمایت شوند (جانسون و کاپلان : 1987) . در سال های اخیر، روش هایی برای کشف نحوه هم راستا کردن سیستم حسابداری مدیریت؛ ساختار و فرآیندهای سازمان با استراتژی رقابتی به کار گرفته شده است (لت فورد ، 1993) . اگر چه تحقیقات انجام شده آگاهی های وسیعی در اختیار گذاشته اند ولی در این تحقیقات تاثیر عوامل اثر گذار بطور همزمان بررسی نشده است . این بررسی دو سؤال مهم را مطرح می سازد :

1. حسابداری مدیریت و ویژگی های ساختاری چه نقشی را در حمایت از استراتژی سازمان ها بازی می کنند ؟
2. وجود تناسب بین حسابداری مدیریت و ویژگی های ساختاری چه تاثیری بر عملکرد سازمان دارد ؟

بررسی پیشینه تحقیق

در مورد شناسایی عوامل موثر بر موفقیت استراتژی سازمان و ضرورت تناسب این عوامل با استراتژی، تحقیقاتی صورت گرفته است . در این قسمت این تحقیقات مورد بررسی قرار می گیرند :

روبرت اچ چنحال و دیاگان موریس (1986) در مقاله ای با عنوان « اثر ساختار، محیط و وابستگی متقابل بر درک مفید سیستم های حسابداری مدیریت و اثرات ساختار عدم تمرکز ، ابهام محیطی و وابستگی متقابل سازمانی را در طراحی سیستم های حسابداری مدیریت » مورد بررسی قرار دادند . یافته های تحقیق نشان دادند که : 1. عدم تمرکز با ترجیح اطلاعات یکپارچه ؛ ابهام محیطی با دامنه کاربرد و به موقع بودن اطلاعات ؛ روابط متقابل با دامنه کاربرد، کامل بودن ، و یکپارچگی اطلاعات مرتبط است و 2 . اثرات ابهام محیطی و وابستگی متقابل در این بخش، به طور غیر مستقیم با عدم تمرکز مرتبط بودند .

چانگ و چانگ (1997) گزارش تحقیق خود را با عنوان « انتخاب استراتژی، عملکرد استراتژی واحد تجاری : یادداشتی بر نقش داخلی سیستم های حسابداری مدیریت » ارائه کردند . در این تحقیق ارتباط بین سیستم های حسابداری مدیریت و رابطه آن را با :

1. استراتژی واحد کسب و کار و عملکرد آن و

2. سطح ابهام در محیط مورد بررسی قرار گرفته است . نتایج به دست آمده نشان دهنده آن است که استراتژی واحد تجاری و سطح ابهام محیط دو عامل اساسی و تاثیرگذار بر طرح سیستم حسابداری مدیریت می باشند .

جوزف جی فیشر (1998) در مقاله خود « تئوری اقتضایی ، سیستم های کنترل مدیریت و پیامدهای شرکت : نتایج گذشته و مسیر های آینده » در یک مدل مفهومی ارتباط بین نظریه اق تضایی و سیستم حسابداری مدیریت را بررسی کرد . بر اساس این مدل یک سیستم حسابداری مدیریت موثر بر عوامل اقتضایی از قبیل ابهام محیطی ، تکنولوژی ، متغیر های صنعتی و سازمانی (صنعت، شرکت SUB و اندازه شرکت) و استراتژی رقابتی وابسته است .

آر اچ چنجال و کی لانگ فیلد- اسمیت (1998) « روابط میان اولویت های استراتژی کی، تکنیک های مدیریت و حسابداری مدیریت » را بررسی کردند . آنها نشان دادند که چگونه ترکیب تکنیک های مدیریت و اقدامات حسابداری مدیریت عملکرد سازمانی را تحت یک اولویت استراتژی کی خاص ، افزایش می دهد . شرکت ها بر مبنای استراتژی های تمایز محصول، رهبری هزینه و یا ترکیبی از این دو تعریف شدند . نتایج تحقیق نشان می دهد که ترکیب تکنیک ها و روش های حسابداری مدیریت در حالت های مختلف استراتژی سازمان ها ، ارتباط معنی داری با عملکرد دارند .

میا و کلارک (1999) « بازار رقابتی، سیستم های حسابداری مدیریت و عملکرد واحد تجاری » را مورد بررسی قرار دادند و فرض کردند که بین شدت رقابت بازار و عملکرد واحد تجاری رابطه وجود دارد و سیستم حسابداری مدیریت به عنوان یک عامل تعدیل کننده عمل می کند . نتایج نشان داد که شرکت هایی که از اطلاعات حسابداری مدیریت مناسبی بهره مند هستند از عملکرد بالاتری برخوردار می باشند بررسی انجام شده بر مبنای اطلاعات حاصل از 61 مدیر واحدهای تجاری و از طریق انجام مصاحبه شخصی صورت گرفت .

گاوین سی رید و جولیا ای اسمیت (2000) « اثر اقتضائات بر توسعه سیستم حسابداری مدیریت » را مورد مطالعه قرار دادند . آنها

4 فرضیه مرتبط با تئوری اقتضایی حسابداری مدیریت را در نظر گرفتند برای آزمون فرضیات ابتدا، از تحلیل همبستگی برای آزمون ارتباط بین معرفی مراحل سیستم حسابداری مدیریت و زمان رویدادهای اقتضایی همچون بحران های جریان نقدی ، کسری های مالی ، و نوآوری استفاده کردند . برای آزمون فرضیه دوم ، از تجزیه و تحلیل خوشه ای برای دسته بندی اقتضایی سه شکل از ترکیبات شرکت های کوچک ، شامل تطبیق ، حساب جاری بی نام و کسادی استفاده شد برای آزمون فرضیه سوم ، که شکل سازمانی با جنبه هایی از اقتضائات عمومی ، ابهام تکنولوژیکی ، سیستم های تولید ، استراتژی تجاری و محیط بازار مرتبط است از تحلیل رگرسیون استفاده گردید (شاخص سازمانی از طریق وزن دهی به افراد حاضر به دست آمده است) . نتیجه فرضیه چهارم ، این بود که پیچیدگی سیستم حسابداری مدیریت بوسیله ارتباط متقابل واحدهای فرعی ، پویایی بازار و روش های کار تعیین می شود . چهار فرضیه مطرح شده جنبه های مختلفی از تئوری اقتضایی را تایید کردند ضمن آن که این مدل نظری در سطح شرکت های کوچک تعدیل گردیده است .

مارکوس گراندلند (2002) در مقاله ای « یکپارچگی سیستم حسابداری مدیریت در ادغام شرکت » را مورد بررسی قرار داد . هدف این مطالعه موردی طولی این است که مسائل کنترل مدیریت را در ادغام ها و تحصیل های شرکت بررسی کند . این مطالعه ارزیابی می کند

که چگونه سیستم حسابداری مدیریت جدید بعد از خرید توسعه پیدا می کند. چنین استدلال شده است که ابهام در هدف، تعارضات فرهنگی، نتایج ناخواسته (از پیش برنامه ریزی نشده) و نفوذ افراد نقش مهمی را در چنین فرآیندهایی بازی می کنند.

این مطالعه یافته های عمیق تری نسبت به مطالعات قبلی در مورد یکپارچگی سیستم حسابداری مدیریت بعد از ادغام های شرکتی و تغییری پیوستگی حسابداری مدیریت نشان می دهد. بعد از مقایسه یافته های مطالعه موردی با تحقیقات اولیه، این تحلیل به تئوری ساختاری و ابهام هدف تعمیم داده شد.

دیوید ای دبلیو مارگینسون (2002) در مقاله ای تحت عنوان «سیستم های کنترل مدیریت و اثرات شان بر شکل گیری استراتژی در سطح مدیریت میانی» روابط میان سیستم کنترل مدیریت و فرایند استراتژی، را مورد مطالعه قرار داد. بررسی های این تحقیق بر مبنای یک مطالعه موردی طولی در یک سازمان با هویت انگلیسی، فعال در صنعت ارتباطات راه دور جهانی انجام گرفت. این تحقیق براساس اطلاعات سال های 1991 و 1994 و 1995 روابط نظری فرایند استراتژی و رابطه آن با سیستم کنترل مدیریت را مورد بررسی قرار داد. در این مطالعه ماهیت و زمینه ای که هنگام طراحی استراتژی بین مدیران میانی و مدیران سطوح عملیاتی صورت می گیرد مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که نظام باورهای مدیریت در خصوص سیستم کنترل مدیریت بر چگونگی شکل گیری استراتژی اثر مستقیم دارد و این دو به طور هم زمان نیز بر شاخص های عملکرد سازمان اثر دارند.

جوناس گردین (2005) به «طراحی سیستم حسابداری مدیریت در بخش های تولیدی» پرداخته است. این مقاله یک مدل اقتضایی چندگان ه را ارائه می دهد که اثر ترکیب شوند و وابستگی متقابل بخشی و ساختارهای سازمانی را بر طراحی سیستم حسابداری مدیریت نشان می دهد. یافته های تحقیق این مفروضات را که سازمان ها طرح سیستم حسابداری مدیریت خود در مواجهه با برخی موقعیت ها تعدیل می کنند تأیید نمود. به علاوه، در این مطالعه شواهد تجربی مبنی بر وجود برخی هم پایانی های غیر بهینه شناسایی گردید. این وضعیت در موقعیت های فاقد یک ضرورت غالب (یعنی موقعیت هایی با چندین راهکار) بروز می کند.

دیوید نارانجو- گیل و فرانک هارتمن (2006) در مقاله ای با عنوان «سیستم های حسابداری مدیریت، عدم تجانس تیم مدیریت و تغییری استراتژیک» چنین استدلال کرده اند که تغییرات بازار و تغییرات نهادی فشار زیادی بر بسیاری از سازمان های اقتصادی برای تغییری موقعیت استراتژیک آنها وارد می کنند. توانایی سازمان ها در تغییری استراتژیک واقعی متفاوت است و این تغییری خود تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد. محققین در این تحقیق دو عامل اثرگذار بر فرایند تغییری استراتژیک را بطور همزمان در نظر گرفته اند، که عبارتند از: ترکیب تیم مدیریت ارشد و ویژگی های سیستم حسابداری مدیریت. در این تحقیق به طور خاص این موضوع ارزیابی شده است که چگونه عدم تجانس تیم مدیریت ارشد می تواند بطور مستقیم و غیر مستقیم بر تغییری استراتژیک اثرگذار باشد. این تأثیر از طریق طراحی و کاربرد سیستم حسابداری مدیریت صورت می گیرد. به منظور آزمون فرضیات طراحی شده نمونه ای از 103 بیمارستان دولتی در اسپانیا انتخاب گردید. یافته های تحقیق حاکی از تأثیر مهم عدم تجانس تیم مدیریت ارشد بر محتوا و فرایند تغییری استراتژیک است و همچنین نشان داد که کاربرد سیستم حسابداری مدیریت بطور اخص روابط

بین عدم تجانس تیم مدیریت ارشد و تغییری ر استراتژیک را تعدیل می کند.

بررسی مدل های فوق نشان می دهد که ارتباط عوامل زمینه ای به طور هم زمان مورد توجه قرار نگرفته است . برای رفع این نقیصه جرمیاس و گانی با رویکردی نوین مدلی را برای تبیین روابط هم زمان عوامل موثر بر استراتژی و تأثیر هم زمان آن بر عملکرد بر مبنای نظریه تناسب اقتضایی مطرح کردند که ضعف مدل های پیشین را بر طرف نموده است (چرمیاس و گانی ، 2004) . مبنای ما در این تحقیق مدل مذکور بوده است. با به کارگیری این مدل در صدد شناسایی تأثیر همزمان تناسب بین عوامل اثر گ دار بر استراتژی و تأثیر این تناسب بر عملکرد در سازمان های کشور بر آمده ایم . در ادامه، مدل تحقیق تشریح شده است . جنبه مفهومی رویکرد اقتضایی برای مطالعه روابط پیچیده میان اولویت های استراتژی، طرح سازمانی ، سیستم های حسابداری مدیریت و تأثیرش بر عملکرد سازمان توجه تعدادی از محققان را برای بررسی این نظریه به خود جلب کرده است . رویکرد اقتضایی در حسابداری مدیریت بر مبنای این فرض است که یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب و جهان شمول که به طور برابر و برای همه سازمان ها و در همه شرایط بکار رود ، وجود ندارد (واتر هاس و تی اسن ، 1978 ؛ بردس و واتر هاس ، 1975) . برای اینکه اولویت های استراتژی شکل مؤثری داشته باشند به یک تناسب مناسب با متغیرهای زمینه ای آن نیاز است . اگر چه نظریه تناسب اقتضایی برای فهم روابط اقتضایی حیاتی است ولی محققان هنوز هم بر رویکرد مفهومی اندازه گیری تناسب اقتضایی توافق ندارند .

روش های متعددی در تشریح و توضیح تناسب اقتضایی در ادبیات اقتضاء ، بکار گرفته می شود . از بین آن روش ها، مجموعه ای از روابط متقابل و تجزیه و تحلیل های خوشه ای فواصل اقلیدسی را می شود نام برد . اولین مطالعات رویکرد اقتضایی، رویکرد عاملی یا گزینشی را برای تعریف تناسب اقتضایی بکار گرفتند . با وجود این، این دو رویکرد ، به دلیل ناتوانایی شان در اندازه گیری تناسب کل سیستم مورد انتقاد قرار گرفته اند (سلتو و همکاران ، 1995 ؛ ون دی ون و درازین ، 1985) . این مطالعه تئوری دور نمای تناسب را برای تشریح تناسب اقتضایی بین اولویت های استراتژیک و متغیرهای زمینه های آن بکار گرفته است . این تئوری از سوی دانشمندان سازمان و مدیریت به عنوان یک رویکرد مناسب برای بررسی تناسب میان اولویت های استراتژیک و متغیرهای زمینه ای آن و ارتباط میان تناسب و عملکرد سازمانی پذیرفته شده است (مک کارتی ، 2002 ؛ دولی و ون دی ون ، 1999 ؛ لوین ثال ، 1997 ؛ کافمن ، 1993) .

مطابق با این تئوری ، 4 مرحله برای آزمون ارتباط میان تناسب اقتضایی و عملکرد وجود دارد . اول ، الگویی فرضی برای روابط میان متغیرهای اقتضایی باید به طور نظری شکل گی رد . دوم، حدود یا دامنه امتیاز احتمالی (مناسب) هر متغیر زمینه ای و امتیاز ترکیب آرمانی باید تعیین شده باشد . سوم، مشاهده الگوی ارتباط نمونه ای از شرکت ها برای تعیین ترکیب ایده الی از حالت های ممکن برای تعیین سطوح تناسب اقتضایی . در نهایت ، پیوستگی میان تناسب ب اقتضایی و عملکرد با بکارگیری تحلیل همبستگی آزمون می شود . این تئوری پیش بینی می کند که هر چه امتیازات تناسب اقتضایی بالاتر باشد شانس وجود عملکرد بالاتر بیشتر است .

تئوری دورنمای تناسب درکی مفید بر اینکه چگونه سهم تناسب هر متغیر در یک سیستم پیچیده، اندازه گیری می شود را نشان می دهد و

به طور ظریف فرضیه های قابل آزمون در ارتباط بین سطح تناسب و عملکرد را فراهم می کند .

ارتباط میان تئوری دور نمای تناسب و رویکرد اقتضایی در بررسی حسابداری مدیریت بر مفهوم تناسب اقتضایی تمرکز یافته است .

محققان استدلال کرده اند که تناسب اقتضایی میان یک استراتژی برگزیده و متغیرهای زمینه ای آن در افزایش عملکرد سهم هستند .

تئوری دور نمای تناسب پیش بینی می کند که تناسب نقش مثبتی را بر سطح بقاء یک سیستم تکاملی ایجاد می کند . در خصوص این تحقیق اقتضایی در حسابداری مدیریت ، فرض شده است که بین درجه تناسب اقتضایی میان انتخاب یک نوع استراتژی و متغیرهای زمینه ای آن همبستگی مثبتی با عملکرد سازمانی وجود دارد .

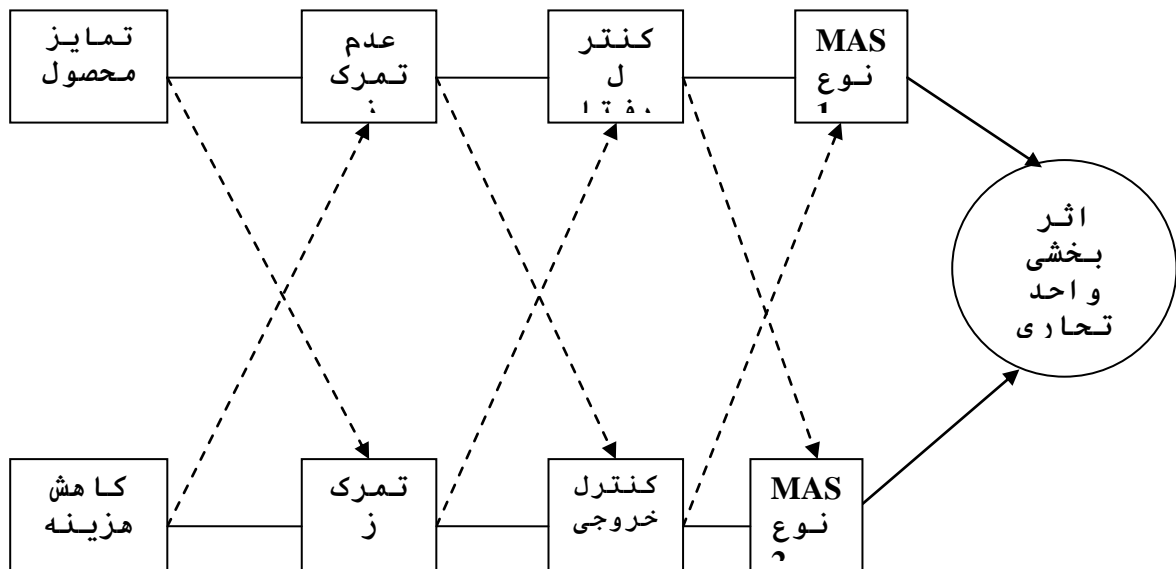
در این تحقیق ما مفهوم تناسب اقتضایی را بر مبنای تطابقی که بین انتخاب یک استراتژی (تمایز محصول یا رهبری هزینه) و متغیرهای زمینه ای آن وجود دارد شکل داده ایم .

برای هر استراتژی سه نوع متغیر زمینه ای میزان تمرکز ، انواع کنترل و انواع سیستم های حسابداری مدیریت وجود دارد . فرض می کنیم که هر متغیر زمینه ای مستقل از دیگر متغیرها است و در نتیجه ارزش تناسب میان متغیرهای زمینه ای اثرات فزاینده ندارد (به شکل 1 نگاه کنید) .

شکل 1- ارتباط فرضی میان استراتژی رقابتی، طرح سازمانی، سیستم های حسابداری، مدیریت و عملکرد واحد تجاری

عملکرد سیستم حسابداری مدیریت طرح سازمانی انتخاب استراتژی

نوع کنترل



برای تحقق هدف اصلی تحقیق و براساس مدل بالا فرضیه هایی به شرح زیر طراحی شده است :

فرضیه 1 : درجه تناسب اقتضایی میان استراتژی رقابتی و متغیرهای زمینه ای آن بدون توجه به استراتژی انتخاب شده بطور مثبتی به اثربخشی واحد تجاری وابسته است .

- فرضیه 2 : رابطه مثبتی بین درجه تناسب اقتضایی و اثربخشی برای واحدهای تجاری که استراتژی تمایز محصول را پذیرفته اند وجود دارد .
- فرضیه 3 : رابطه مثبتی بین درجه تناسب اقتضایی و اثربخشی برای واحدهای تجاری که استراتژی کاهش هزینه را پذیرفته اند وجود دارد .
- فرضیه 4: واحدهای با استراتژی تمایز محصول به بکارگیری ساختاری با عدم تمرکز بیشتر در مقایسه با واحدهای با استراتژی کاهش هزینه گرایش دارند .
- فرضیه 5 : واحدهای تمایز محصول با شدتی بیشتر از واحدهای کاهش هزینه به استفاده از کنترل رفتار گرایش دارند .
- فرضیه 6 : واحدهای تمایز محصول با شدتی کمتر از واحدهای کاهش هزینه به استفاده از کنترل خروجی گرایش دارند .
- فرضیه 7 : واحدهای با استراتژی تمایز محصول با شدت بیشتری از واحدهای دارای استراتژی کاهش هزینه به بکارگیری MAS نوع 1 گرایش دارند .
- فرضیه 8 : واحدهای با استراتژی تمایز محصول نسبت به واحدهای با استراتژی کاهش هزینه به میزان بیشتری از MAS نوع 2 گرایش دارند .

روش تحقیق

روش تحقیق در پژوهش حاضر ؛ غیر آزمایشی از نوع همبستگی است .

جامعه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در صنایع دارویی و شیمیایی و وسایل نقلیه موتوری و تریلر و خودرو است . واحدهای صنعتی تشکیل دهنده جامعه تحقیق شامل 94 شرکت است .

روش جمع آوری اطلاعات

پرسش نامه ابزار اصلی جمع آوری داده های تحقیق حاضر بوده است بر اساس مطالعات نظری ، پرسش نامه تحقیق فراهم شد . پرسش نامه تحقیق شامل 61 سوال است و به شیوه ای تهیه شده است که امکانی برای شناسایی پاسخ دهنده وجود نداشته باشد . در نامه ضمیمه هر پرسش نامه، ضمن تشریح اهداف تحقیق و اهمیت آن ، به آزمودنی ها اطمینان لازم درباره محرمانه بودن جواب های آن ها داده شده، تا با اعتماد بیش تری پرسش نامه را پاسخ دهند .

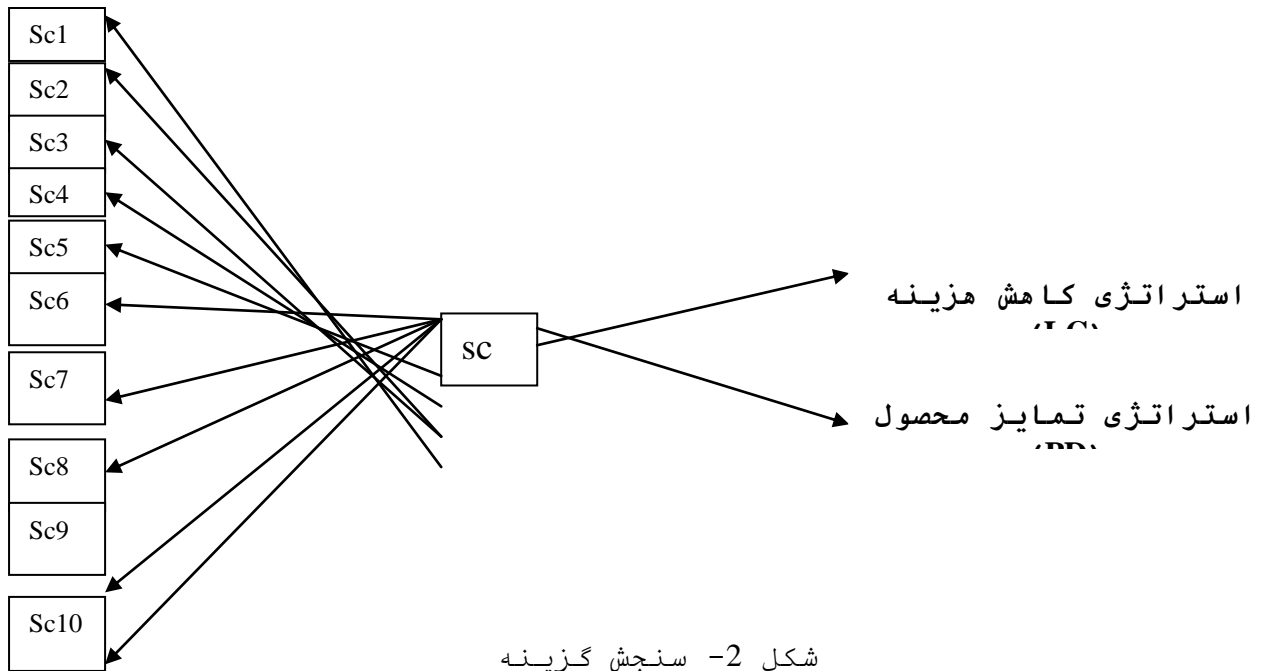
تعداد شرکت های موجود در دو صنعت مورد نظر 94 شرکت بود و پرسشنامه برای همه شرکت هایی ارسال شد که موافقت خود را برای همکاری اعلام کردند . از آزمودنی ها خواسته شد با استفاده از معیار درجه بندی لیکرت (1- بسیار کم اهمیت، تا 7- اهمیت بسیار زیاد) مبادرت به پاسخ گویی به سوالات پرسش نامه کنند .

با استفاده از آلفای کرونباخ، اعتبار پرسش نامه آزمون شد ، به این ترتیب که بین اعضای نمونه مقدماتی پرسش نامه توزیع شد و از مقایسه نتایج آن مشخص شد که انحراف قابل ملاحظه ای بین آن ها وجود ندارد . روایی پرسش نامه هم در سطح مطلوبی مورد تأیید قرار گرفت.

اندازه گیری متغیر های تحقیق

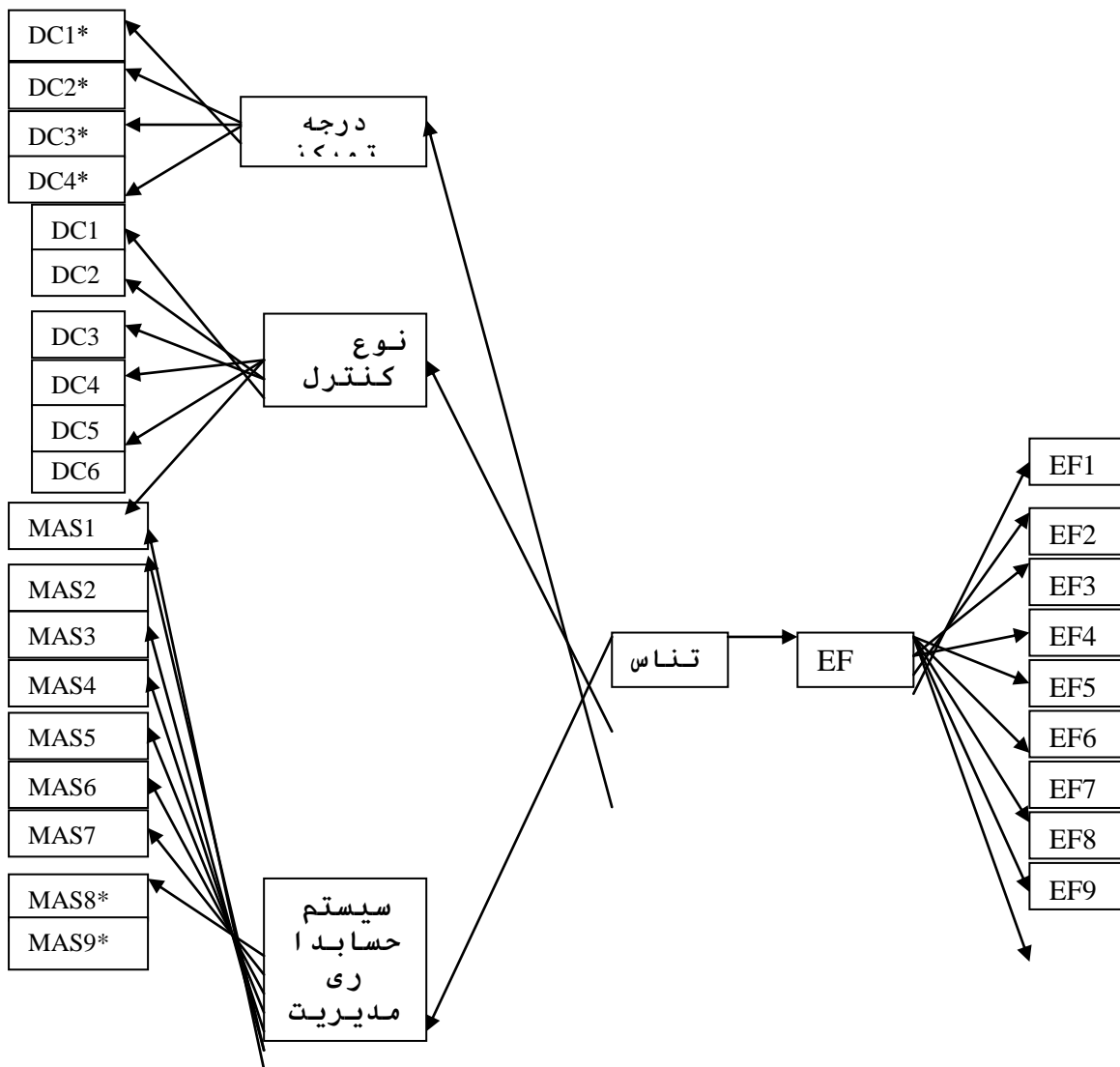
برای اندازه گیری متغیرهای تحقیق شامل استراتژی و سیستم های حسابداری مدیریت مورد استفاده در سازمان های مورد مطالعه از الگوهایی به صورت زیر استفاده شده است .

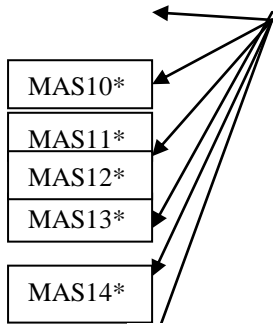
انتخاب های استراتژی



شکل 2- سنجش گزینه

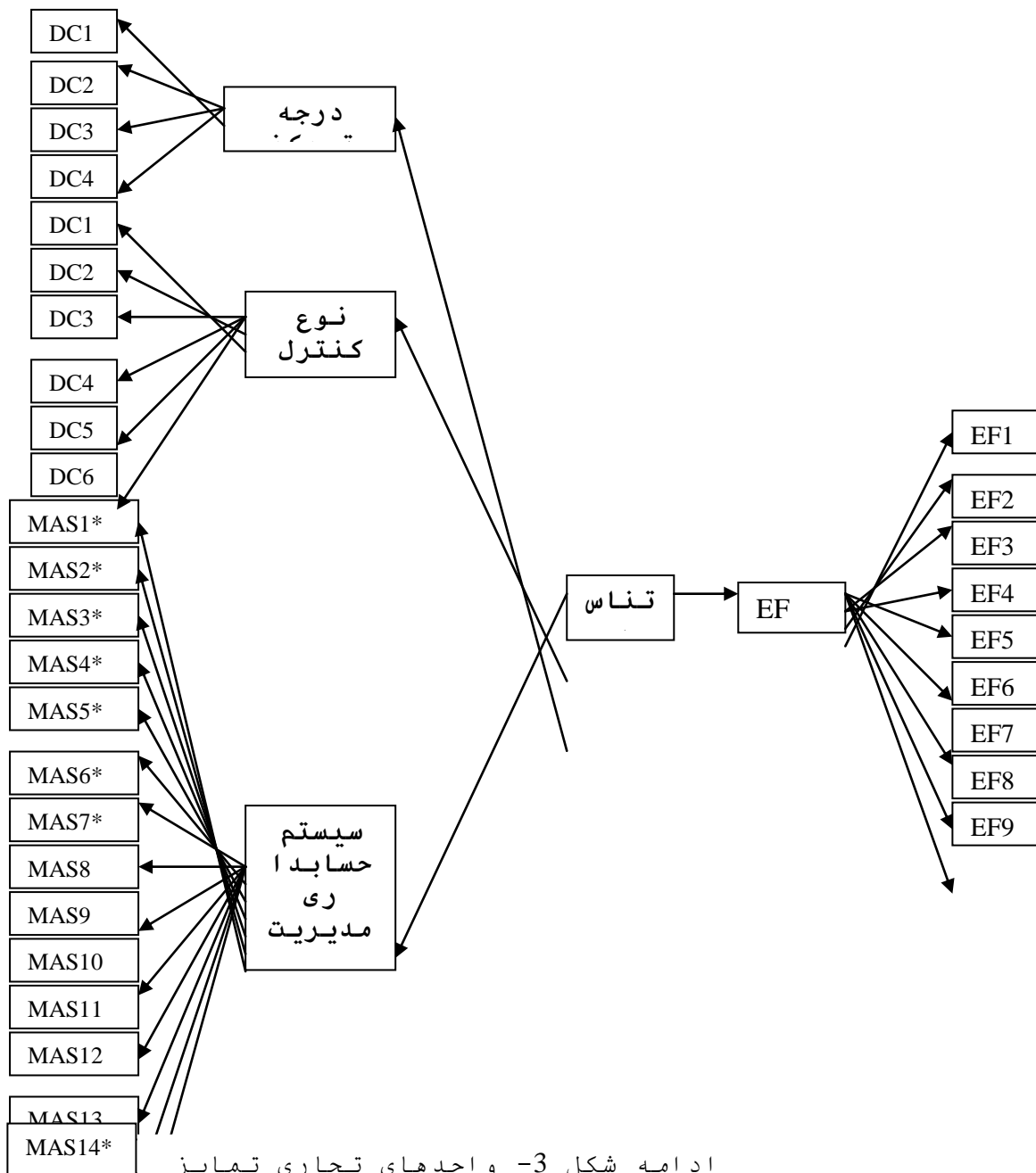
بررسی واحدهای تجاری کاهش هزینه





شکل 3- اندازه گیری متغیرهای زمینه ای و تناسب اقتضایی برای واحدهای تجاری کاهش هزینه و تمایز محصول و ارتباط آنها با اثربخشی سازمان. * کدگذاری معکوس برای اندازه گیری ارزش تناسب اقتضایی بکار رفته شده است.

برای واحدهای تجاری تمایز محصول



ادامه شکل 3- واحدهای تجاری تمایز محصول



برای تعیین سیستم های حسابداری مدیریت مورد استفاده بوسیله واحد تجاری از پاسخ دهندگان خواسته شد که تعیین کنند آنها چه نوع سیستم حسابداری مدیریتی خاص را مورد استفاده قرار می دهند و میزان درجه اهمیتی که هر کدام از این سیستم های حسابداری مدیریت دارد را بر اساس یک طیف 7 گزینه ای لیکرت مشخص کنند (1 = بی توجهی ؛ و 7 = بطور قابل ملاحظه ای بسیار مهم) . در این ابزار 14 قلم وجود دارد و ترکیب پاسخ های کسب شده از این سوالات به 2 ساختار منتهی می شود :

MAS¹ نوع 1 (بر مبنای پاسخ های به سیستم های حسابداری مدیریت که استراتژی تمایز محصول را حمایت می کنند) و **MAS نوع 2** (بر مبنای پاسخ های به سیستم های حسابداری مدیریت که استراتژی کاهش هزینه را حمایت می کنند) . شکل 3 اندازه گیری متغیرهای زمینه ای بکار رفته شده در این مطالعه و توسعه تناسب اقتضایی برای واحدهای تجاری تمایز محصول و کاهش هزینه و ارتباط فرض شده با اثربخشی واحد تجاری را نشان می دهد . ارقام پرسشنامه به استراتژی رقابتی ، درجه تمرکز، نوع کنترل ها و سیستم های حسابداری مدیریت که از ابزارهای بکار رفته شده بوسیله محققان پیشین منتج شده بودند ، مربوط می شوند (چن حال و لانگ فیله - اسمیت ، 1998 ؛ اینز و میتچنز ، 1995 ؛ جرمیالن و آرمیتاژ ، 2000) . ارقام پرسشنامه برای اثربخشی واحد تجاری از ابزارهای مطرح شده بوسیله گوینداریجان و فیشر منتج شده بودند (گوینداریجان و فیشر ، 1990) . ساختار تناسب از سهم هر متغیر زمینه ای نسبت به ارزش تناسب کل بر مبنای رویکرد پیشنهاد شده بوسیله تئوری دورنمای تناسب منتج شده بود .

روش آزمون فرضیه های تحقیق

ویژگی های توصیفی نمونه تحقیق در جدول 1 ارائه شده است :

جدول 1- آمار توصیفی نمونه های تحقیق

متغیر	تعداد	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
استراتژی رقابتی	84	2.50	6.20	4.5440	0.79139
تمرکز	84	1.00	6.00	3.1081	1.22658
کنترل خروجی	84	2.67	7.00	5.2244	1.04767
کنترل رفتاری	84	3.67	7.00	5.3056	0.85243
نوع Mas1	84	1.00	7.00	5.1429	0.85871
نوع Mas2	84	2.43	7.00	5.1125	1.04659
عملکرد	84	2.44	6.22	4.2356	0.85214
تناسب اقتضایی	84	0.40	0.89	0.6379	0.11769

¹ Management Accounting System

برای آزمون فرضیه ها از روش تحلیل همبستگی و آزمون فرض استفاده شده است. تحلیل همبستگی روشی برای مطالعه ارتباط همزمان دو متغیر مستقل است. آزمون معنی دار بودن، یک الگوی آماری است که بر اساس آن با احتمال خطای معینی از دو فرضیه H_0 و H_1 یکی انتخاب می شود. این احتمال خطا که شاخص آن سطح معنی داری α است بیانگر احتمالی است که بر اساس آن فرض مقابل یعنی H_1 انتخاب و وجود یک همبستگی پذیرفته می شود. در این تحقیق سطح $\alpha=0/05$ و برای آزمون متغیرهای دیگر مدل از آزمون فرض میانگین ها استفاده شده است. تناسب اقتضایی از طریق محاسبه میانگین موزون مجموعه مقادیر هر متغیر زمینه ای نسبت به ارزش تناسب کل، برای هر واحد تجاری محاسبه می گردد. برای هر واحد تجاری فرمول زیر بکار رفته شده است:

$$F_j = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^N X_{ij} \quad , \quad j = 1, \dots, j, \dots$$

بطوریکه F_j ارزش تناسب کل شرکت j ، X_i سهم متغیر زمینه ای X برای شرکت j ، N تعداد متغیرهای زمینه ای در مدل و J تعداد شرکت است.

یافته های پژوهش

برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش آمار نا پارامتری به نام آزمون t -student و تحلیل همبستگی استفاده گردید و سطح مردودی فرضیه های صفر تحقیق هم به میزان احتمال 5 درصد در نظر گرفته شده است. فرضیه های تحقیق در قالب آزمون فرض آماری به صورت H_0 و H_1 طراحی شده اند و برای هر یک از فرضیه های تحقیق آزمون فرض آماری به صورت زیر طراحی شده است:

$$H_0: \mu_1 \geq \mu_2$$

$$H_1: \mu_1 < \mu_2$$

فرضیات تحقیق و نتایج آن به طور خلاصه به شرح جدول شماره 2 زیر می باشد:

جدول 2- خلاصه نتایج تحقیق

شماره فرضیه	مفهوم فرضیات	نتیجه
فرضیه 1	وجود همبستگی مثبت بین تناسب اقتضایی با اثربخشی واحد تجاری	تأیید
فرضیه 2	وجود همبستگی مثبت بین تناسب اقتضایی و اثربخشی برای واحدهای تمایز محصول	تأیید
فرضیه 3	وجود همبستگی مثبت بین تناسب اقتضایی و اثربخشی برای واحدهای رهبری هزینه	تأیید
فرضیه 4	گرایش بیشتر واحدهای با استراتژی تمایز محصول به ساختاری با عدم تمرکز نسبت به واحدهای دارای استراتژی رهبری هزینه	تأیید
فرضیه 5	گرایش بیشتر واحدهای تمایز محصول به استفاده	رد

	از کنترل رفتاری با نسبت به واحدهای دارای استراتژی کاهش هزینه	
رد	گرایش کمتر واحدهای با استراتژی تمایز محصول به بکارگیری کنترل خروجی نسبت به واحدهای دارای استراتژی کاهش هزینه	فرضیه 6
تأید	گرایش بیشتر واحدهای با استراتژی تمایز محصول به بکارگیری MAS نوع 1 نسبت به واحدهای دارای استراتژی کاهش هزینه	فرضیه 7
تأید	گرایش کمتر واحدهای با استراتژی تمایز محصول به بکارگیری MAS نوع 2 نسبت به واحدهای دارای استراتژی رهبری هزینه	فرضیه 8

تحلیل نتایج فرضیه ها

فرضیات مربوط به تناسب اقتضایی

فرضیه اول :

در این فرضیه ارتباط بین درجه تناسب اقتضایی میان استراتژی رقابتی و متغیرهای زمینه ای آن با اثربخشی واحد تجاری (بدون توجه به استراتژی انتخاب شده) در جدول شماره 3 بررسی شده است .

جدول شماره 3

متغیر مستقل	تعداد مشاهدات	مقدار همبستگی	سطح معنی داری
عملکرد با تناسب اقتضایی	84	0.395	0.000

میزان همبستگی ارزش تناسب اقتضایی کل با اثربخشی واحد تجاری از طریق آزمون همبستگی اسپیرمن مورد سنجش قرار گرفته است . نتایج حاصل از آزمون های آماری نشان داد که ارتباط معنی داری بین میزان تناسب اقتضایی متغیرهای زمینه ای با اثربخشی واحد تجاری وجود دارد . نتیجه حاصل بیانگر آن است که شرط عملکرد بالا وجود تناسب بین استراتژی ، ساختار و سیستم حسابداری مدیریت می باشد . انتظار می رود در سازمان هایی که چنین تناسبی وجود ندارد به همان نسبت عملکرد واحد تجاری پایین تر باشد .

فرضیه دوم :

در این فرضیه ارتباط بین درجه تناسب اقتضایی و اثربخشی برای واحدهای تجاری که استراتژی تمایز محصول را پذیرفته اند بررسی شده است . نتایج در جدول شماره 4 ارائه شده است .

جدول شماره 4

متغیر مستقل	تعداد مشاهدات	مقدار همبستگی	سطح معنی داری
عملکرد با تناسب اقتضایی	52	0.312	0.012

نتایج حاصل از آزمون های آماری نشان داد که ارتباط معنی داری بین میزان تناسب اقتضایی متغیرهای زمینه ای با اثربخشی واحدهای تجاری که استراتژی تمایز محصول را پذیرفته اند وجود دارد .

فرضیه سوم :

در این فرضیه ارتباط بین درجه تناسب اقتضایی و اثربخشی برای واحدهای تجاری که استراتژی کاهش هزینه را پذیرفته اند بررسی شده است . نتایج در جدول زیر ارائه شده است .

جدول شماره 5

متغیر مستقل	تعداد مشاهدات	مقدار همبستگی	سطح معنی داری
عملکرد با تناسب اقتضایی	32	0.469	0.003

نتایج حاصل از آزمون های آماری نشان داد که ارتباط معنی داری بین میزان تناسب اقتضایی متغیرهای زمینه ای با اثربخشی واحدهای تجاری که استراتژی کاهش هزینه را پذیرفته اند وجود دارد .

فرضیات مربوط به درجه تمرکز

فرضیه چهارم :

در این فرضیه وضعیت تمرکز در واحدهای با استراتژی تمایز محصول با واحدهای با استراتژی رهبری هزینه مقایسه گردیده و نتایج به شرح جدول زیر می باشد .

جدول شماره 6- نتایج آزمون t_student						
تمرکز	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	sig	درجه آزادی
4 سوال	84	-0.72587	0.27064	-2.682	0.009	61.675

انتظار آن بود که در واحدهای با استراتژی تمایز محصول ساختاری با درجه تمرکز پایین تر نسبت به واحدهای با استراتژی رهبری هزینه وجود داشته باشد . به این معنا که در واحدهای گروه اول واحدها اختیارات تصمیم گیری بیشتری نسبت به واحدهای گروه دوم دارند . نتایج حاصل فرضیه را تأیید می کند . بنابراین می توان نتیجه گرفت لازمه حمایت از استراتژی تمایز محصول وجود ساختارهایی با درجه تمرکز پایین تر می باشد .

فرضیه ها مربوط به نوع کنترل

فرضیه پنجم :

در این فرضیه و وضعیت سیستم کنترلی حاکم بر واحدهای با استراتژی تمایز محصول با واحدهای با استراتژی رهبری هزینه مقایسه گردید .

جدول شماره 7- نتایج آزمون t_student						
کنترل خروجی	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	t مقدار	sig	درجه آزادی
3 سوال	84	-0.06769	0.23375	-0.290	0.773	68.412

انتظار آن بود که در واحدهای با استراتژی تمایز محصول از کنترل رفتاری نسبت به واحدهای با استراتژی رهبری هزینه بیشتر استفاده شود . نتایج حاصل فرضیه را رد می کند . بنابراین نمی توان نتیجه دقیقی ارائه کرد و برای این منظور نیازمند تحقیقات بیشتری هستیم .

فرضیه ششم :

در این فرضیه وضعیت سیستم کنترلی حاکم بر واحدهای تمایز محصول با واحدهای رهبری هزینه مقایسه گردید و نتایج در جدول شماره 8 ارائه شده است .

جدول 4-15 : نتایج آزمون t_student						
کنترل رفتاری	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	t مقدار	sig	درجه آزادی
3 سوال	84	-0.20692	0.18758	-1.103	0.274	69.924

انتظار آن بود که در واحدهای با استراتژی تمایز محصول از کنترل خروجی نسبت به واحدهای با استراتژی رهبری هزینه کمتر استفاده شود . نتایج حاصل فرضیه را رد می کند . بنابراین نمی توان نتیجه دقیقی ارائه کرد و برای این منظور نیازمند تحقیقات بیشتری هستیم .

فرضیه ها مربوط به سیستم حسابداری مدیریت فرضیه هفتم :

در این فرضیه وضعیت بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت نوع 1 در واحدهای با استراتژی تمایز محصول ب 1 واحدهای دارای استراتژی رهبری هزینه مقایسه گردید و نتایج به شرح جدول شماره 9 می باشد .

جدول شماره 9- نتایج آزمون t_student						
MAS1	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	t مقدار	sig	درجه آزادی
7 سوال	84	-0.49219	0.23131	-2.087	0.040	64.788

انتظار آن بود که در واحدهای با استراتژی تمایز محصول از سیستم حسابداری مدیریت نوع 1 نسبت به واحدهای با استراتژی رهبری هزینه بیشتر استفاده شود . به این معنا که در واحدهای گروه اول

در نتیجه استفاده از این نوع سیستم ، اطلاعات مربوط تری جهت تصمیم گیری بهتر مدیران نسبت به واحدهای گروه دوم بدست آید . نتایج حاصل فرضیه را تأیید می کند . بنابراین می توان نتیجه گرفت لازمه حمایت بیشتر از استراتژی تمایز محصول ، وجود سیستم هایی با ویژگی های سیستم حسابداری مدیریت نوع 1 می باشد .

فرضیه هشتم :

در این فرضیه وضعیت بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت نوع 2 در واحدهای با استراتژی تمایز محصول با واحدهای دارای استراتژی رهبری هزینه مقایسه گردید و نتایج به شرح جدول زیر می باشد :

جدول شماره 10- نتایج آزمون t_student						
MAS2	تعداد پاسخ دهندگان	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	sig	درجه آزادی
7 سوال	84	-0.36757	0.17616	-2.087	0.037	79.645

انتظار آن بود که در واحدهای با استراتژی تمایز محصول از سیستم حسابداری مدیریت نوع 2 نسبت به واحدهای با استراتژی رهبری هزینه کمتر استفاده شود . به این معنا که در واحدهای گروه دوم در نتیجه استفاده از این نوع سیستم ، اطلاعات مربوط تری جهت تصمیم گیری بهتر مدیران نسبت به واحدهای گروه اول بدست آید . نتایج حاصل فرضیه را تأیید می کند . بنابراین می توان نتیجه گرفت لازمه حمایت بیشتر از استراتژی رهبری هزینه ، وجود سیستم هایی با ویژگی های سیستم حسابداری مدیریت نوع 2 می باشد .

بحث و نتیجه گیری

این مطالعه با این پیش فرض آغاز شده است که تناسب اقتضایی بین نوع استراتژی واحد تجاری و متغیرهای زمینه ای مرتبط با آن با اثربخشی واحد تجاری رابطه دارد . یافته های حاصل از این مطالعه آشکار کرد که تناسب اقتضایی ارتباط معنی داری با اثربخشی واحد تجاری بدون توجه به نوع استراتژی دارد . این با یافته های اولیه از تئوری اقتضایی که سیستم های مناسب جهان شمولی برای همه سازمان ها و برای همه شرایط وجود ندارد ، سازگاری دارد . به این معنا که ، انتخاب یک استراتژی خاص باید با یک ساختار سازمانی معین و سیستم های حسابداری مدیریت ، حمایت شود و در صورت وجود یک تطابق مناسب بین عوامل مذکور می توان انتظار تأثیر مثبت بر عملکرد سازمان را داشت . در تحقیقات قبلی روشن شده بود که واحدهای تمایز محصول به استفاده بیشتری از ساختار عدم تمرکز ، تأکید بیشتر بر کنترل رفتاری و تأکید بیش تر بر سیستم های حسابداری مدیریت که توانایی واحد تجاری را برای تمایز محصولاتش و کسب رضایت مشتریانش حمایت کند ، گرایش دارند . واحدهای کاهش هزینه تمایل به سازماندهی شدن به صورت یک ساختار متمرکز شده ، تأکید بیشتر بر استفاده از کنترل رفتاری و تأکید بیشتر بر سیستم های حسابداری مدیریت که کارایی را ارتقاء می دهد ، دارند .

نتایج این تحقیق مشخص می کند که واحدهای تمایز محصول به استفاده بیشتر از کنترل رفتاری و سیستم های حسابداری مدیریتی که توانایی شرکت را برای تمایز محصولاتش و رضایت مشتریانش حمایت کند ، گرایش بیشتری دارند . این نتایج با آن تحقیقات قبلی سازگار هستند . نتیجه متناقضی در زمان مقایسه سطح شدت کنترل خروجی

استفاده شده بوسیله واحدهای تمایز محصول و کاهش هزینه مشاهده شده بود. در حالیکه ما پیش بینی کردیم که واحدهای تمایز محصول گرایش به استفاده از کنترل خروجی با تأکید کمتری در مقایسه با واحدهای کاهش هزینه دارند نتایج عکس آن را نشان داد. بعلاوه، تجزیه و تحلیل ها مشخص کرد که ارتباط شدیدی میان کنترل خروجی و کنترل رفتاری مشخص شده وجود دارد که واحدهای تجاری در این صنعت توأم با هم کنترل های رفتاری و هم کنترل های خروجی را استفاده می کنند، اما شرکت های تمایز محصول هر دو نوع کنترل را با شدت بیشتری استفاده می کنند.

پیشنهاداتی برای تحقیقات آینده

رویکرد استفاده شده برای تشریح و اندازه گیری تناسب اقتضایی و پیوستگی آنها با اثربخشی واحد تجاری یک مرحله مقدماتی به سوی فهم روابط پیچیده میان استراتژی تجاری، متغیرهای زمینه ای آن و عملکرد بوده است. پیشنهادات مشخص برای تحقیقات آینده عبارتند از:

1. انجام مطالعات بیشتر برای توسعه و بسط مدل بکار رفته شده در این تحقیق از طریق انجام آن در سایر صنایع.
2. استفاده از الگوهای دیگری برای تفکیک استراتژی سازمان ها مانند مدل اسنو و مایلز.
3. دخالت دادن متغیرهای دیگری مانند اندازه، فن آوری و سبک رهبری در مدل و شناسایی نقش آنها در اثربخشی واحدهای سازمان.

منابع و مأخذ

- Bruns, W.J., J.H Waterhouse, (1975) "Budgetary Control and Organization Structure", J. Acc. Res, 13, 177-203.
- Chenhall, Robert H and Deigan Morris, (1986) "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems", The Accounting Review, Vol.LXI, No.1, PP.449-476.
- Chenhall, Robert and Kim Longfield-Smith, (1998) "Factors Influencing the Role of Management Accounting in the Development of Performance Measures within Organizational Change Programs", Management Accounting Research, 9, PP.361-386.
- Chong, Vincent K. and Kar Ming Chong, (1997) "Strategy Choices, Environmental Uncertainty and SUB Performance: A Management Accounting Systems", Accounting and Business Research, 4, PP.268-276.
- Dooley, K.,A., Van de Ven, (1999) "Explaining Complex Organizational Dynamics". Organ. Sci. 10 (3), 358-372.
- Fisher, Joseph G. (1998) "Contingency Theory, Management Control and Firm Outcomes: Past Results and Future Direction", Behavioral in Accounting, PP.47-64.
- Gerdin, Jonas (2005) "Management Accounting System Design in Manufacturing Departments: An Empirical Investigation using a Multiple Contingencies Approach", Accountig, Organizations and Society, 30, PP.99-126.
- Govindarajan, V., J., Fisher (1990) "Strategy, Control Systems, and Resource Sharing: Effects on Business Unit Performance". Acad. Manage. J. 259-285.
- Granlund, Markus (2002) "Management Accounting System Integration in Corporate

- Mergers : A Case Study" , Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.16 No.2, PP. 208-243.
- Innes, J., Mitchell, F., (1995) A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies. *Manage. Acc. Res.* (June),137–153.
- Jermias, J.,H.M., Armitage, (2000) "Management Accounting in Indonesia: Analysis of Current Systems, Potential for Change and Forces Behind Innovation" . *Int. J. Acc. Bus. Society* 8 (1), 36–57.
- Jermias, Johnny and Lindawat Gani, (2004) "Integrating Business, Organizational Configurations and Management Systems with Unit Effectiveness: A Fitness Landscape Approach" , *Management Accounting Research*,15, PP.179-200.
- Johnson, H.T., & R.S Kaplan, (1987) "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston" , MA: Harvard Business School Press .
- Kauffman, S.A., (1993) "The Origins of Order: Self Organization and Selection in Evolution" Oxford University Press, New York .
- Lelford, G.E.Jr. (1993). Employee Involvement: Lesson and Predictions. In J, Galbraith.E.
- Levinthal, D.A., (1997) "Adaptation on rugged landscapes" *Manage. Sci.* 43 (7), 934–950.
- Marginson, David E. W., (2002) "Management Control Systems and Their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels : Evidence from a U.K. Organization", *Strategic Management Journal Strat. Mgmt. J.*, 23: 1019–1031.
- McCarthy, I., (2002) "Technology Management—A Complex Adaptive Systems Approach" Working Paper, University of Warwick, Coventry, UK.
- Mia, Lokman and Brian Clarke(1999)Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance", *Management Accounting Research*,10, PP.137-158.
- Naranjo-Gil, David and Frank Hartmann, (2006) "Management Accounting Systems, Top Management Team Heterogeneity and Strategic Change" , *Accounting Organizations and Society*, pp.1-22.
- Porter, M.E (1985) "Competitive Advantage" New York: Free Press.
- Reid, Gavin C. Julia A. and Smith, (2000) "The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development" , *Management Accounting Research*,11, PP. 427-450.
- Selto, F.H., Renner, C.J., Young, S.M., (1995) "Assessing the Organizational Fit of a Just-in-time Manufacturing Systems: Testing, Selection, Interaction and Systems Models of Contingency Theory" . *Acc. Organ. Society* 20, 665–684.
- Van de Ven, A.H.,R., Drazin, (1985) "The Concept of Fit in Contingency Theory. In: Straw" ,B.M., Cummings, L.L. (Eds.), *Research in Organizational Behavior*. JAI Press, Greenwich, CT, pp. 333–365.
- [Waterhouse, J.H.,P., Tiessen, (1978) "Contingency Framework for Management Accounting Systems Research" *Acc. Organ. Society* 3, 65–76.

