

## بررسی کاربردپذیری و موانع استقرار حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های کوچک و متوسط شهر مشهد

سعید پاکدلان<sup>۱</sup>، علیرضا آذربراهمان<sup>۲</sup>، سرور کمالپور<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> دانش آموخته دکتری حسابداری دانشگاه مازندران و استادیار گروه حسابداری موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی شاندیز-مشهد.

<sup>۲</sup> عضو هیئت علمی گروه حسابداری موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی شاندیز-مشهد.

<sup>۳</sup> کارشناس ارشد رشته حسابداری مدیریت موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی شاندیز-مشهد.

نام نویسنده مسئول:

علیرضا آذربراهمان

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۲۸

### چکیده

سیستم‌های حسابداری سنتی بر عملیات داخلی شرکت متمرکزند و اصولاً مالی محورند، در مقابل، تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک هم جنبه‌های مالی و هم جنبه‌های غیرمالی امور شرکت‌ها را در نظر می‌گیرند. بنابراین حسابداری مدیریت استراتژیک در طول زمان جهت تجهیز سازمان‌ها به ابزارهای حفظ بقا و حفظ سهم بازار به وجود آمده و رشد کرده‌اند. هدف این پژوهش بررسی کاربردپذیری حسابداری مدیریت استراتژیک با استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و بررسی موانع و رتبه‌بندی آن‌ها در جهت استقرارشان می‌باشد این پژوهش بر مبنای روش تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی و بر اساس نوع پژوهش، کاربردی است. جامعه آماری تحقیق، مدیران مالی شرکت‌های کوچک و متوسط شهر مشهد می‌باشد بدین منظور تعداد ۹۵ نفر مدیر فعال در شرکت‌های کوچک و متوسط به روش تصادفی آسان انتخاب شدند. برای شناسایی عامل‌ها از سوالات پرسشنامه استاندارد استفاده شده است جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات و داده‌های جمع‌آوری شده از تحلیل عاملی و تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) استفاده گردید. پس از تجزیه و تحلیل به وسیله نرم افزارهای SPSS22 و Lisrel و Expert choice نتایج حاکی از تایید کاربردپذیری اکثر تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بود. بنابراین این نتیجه نشان‌دهنده تاثیرگذار بودن تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های قلمروی پژوهش می‌باشد. نتایج تحلیل سلسله‌مراتبی نیز نشان می‌دهد که از بین موانع استقرار تکنیک‌های حسابداری مدیریت موضوع هزینه و منفعت استقرار این تکنیک‌ها در بالاترین اولویت قرار دارد.

**واژگان کلیدی:** حسابداری مدیریت استراتژیک، تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، موانع استقرار حسابداری مدیریت استراتژیک، کاربردپذیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک..

**مقدمه**

امروزه شرکت‌های صنعتی، خدماتی و یا بازرگانی در محیطی پیچیده و دائماً در حال تغییر، فعالیت خود را انجام می‌دهند که در آن شرکت‌ها با شرایط محیطی متغیر و پیچیده‌ای مواجه می‌شوند که مقتضی است این شرکت‌ها از همه استراتژی‌ها و ابزارهای لازم استفاده کنند تا بتوانند دوام بیاورند و سهم بازار خود را حفظ کرده و به موفقیت دست یابند. از این رو اکثر شرکت‌ها به سمت پذیرش و استفاده از مفاهیم استراتژیک در انواع مختلف آن حرکت کرده و به مفهوم مدیریت استراتژیک که از مهمترین ویژگی‌های مدیریت نوین است و شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا با متغیرهای محیطی و تحولات بعدی در سیستم‌های اقتصادی مقابله کنند و درهای بازارهای جهانی را به روی خود بکشایند. این امر در سیستم‌های حسابداری به طور کلی منعکس شد، که سیستم‌های حسابداری سنتی به دلیل ناتوانی در ارائه شاخص‌ها و اندازه‌گیری و عملکرد صحیح و مناسب به مدیریت دیگر قادر به ارائه تصویری جامع از عملکرد سازمانی برای شرکت‌ها نیستند. از این رو ایده‌ها و مطالعاتی در زمینه جهت‌گیری حسابداری به سمت تفکر استراتژیک در سیستم‌های حسابداری و اهمیت توسعه روش‌ها و سیستم‌های حسابداری در راستای بهتر شدن اهداف و الزامات مدیریت استراتژیک شرکت‌ها آغاز گردید. بنابراین، بیشترین تأثیر را در سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت داشت، زیرا دو سیستم حسابداری عمده برای خدمت و ارائه داده‌ها و اطلاعات برای کمک به مدیران در اجرای وظایف اصلی آن‌ها مربوط به برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری هستند. بازتاب رویکرد استراتژیک در حسابداری با ظهور روش‌ها و تکنیک‌های بسیاری در حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت آغاز شد که عمده‌تاً در خدمت اهداف استراتژیک شرکت‌های تجاری بود و در آنجا روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری بسیاری نظیر مدیریت هزینه استراتژیک و حسابداری استراتژیک، با هدف کمک به مدیریت‌های استراتژیک مدرن در دستیابی به اهدافشان در دوره استراتژیک در این زمینه توسعه یافت. استفاده از این روش‌ها و تکنیک‌ها دیگر محدود به شرکت‌های صنعتی نمی‌شود، بلکه همه سازمان‌ها و همه صناعت‌ها و بخش‌های مختلف را فرا می‌گیرد و دنیای معاصر تجارت به کارگیری ابزارها و روش‌های استراتژیک به یکی از ویژگی‌های اصلی مدیریت‌های نوین سازمان‌های تجاری در جهان تبدیل شد. با توجه به آن چه بیان گردید این سوال مطرح می‌شود که آیا تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های کوچک و متوسط شهر مشهد کاربردپذیری دارند؟ همچنین موانع و محدودیت‌های موجود بر سر راه استقرار این تکنیک‌ها چه هستند و هر یک در چه رتبه یا اولیاتی قرار می‌گیرند.

**۱- مبانی نظری حسابداری مدیریت استراتژیک**

سیستم‌های حسابداری برای خدمت به گروهی از استفاده‌کنندگان در داخل و خارج از شرکت‌ها و ارائه داده‌ها و اطلاعات لازم جهت تصمیم‌گیری آن‌ها در ارتباط با این شرکت‌ها طراحی گردیده‌است. حسابداری مدیریت عبارت است از سیستم حسابداری فرعی که هدف آن کمک به مدیران داخلی شرکت جهت برنامه‌ریزی، کنترل، تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد می‌باشد. این سیستم در طول زمان با ابداع بسیاری از روش‌ها و تکنیک‌هایی که هدف آن‌ها تامین و رفع نیازهای مدیریت می‌باشد تکامل یافته‌است. امروزه در دنیای تجارت، بکارگیری ایده‌ها و تئوری‌های مدیریت استراتژیک توسط شرکت‌ها به یک نیاز برای بقا و تداوم آن‌ها تبدیل شده که این امر در سیستم‌های حسابداری به ویژه در سیستم حسابداری مدیریت منعکس گردید، جایی که پیدایش حسابداری مدیریت نتیجه طبیعی نیاز مدیران است تا ابزار حسابداری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز و لازم برای انجام کلیه وظایف محوله به مدیران را در اختیار آن‌ها قرار دهد و به عنوان پاسخی طبیعی در سیستم‌های حسابداری برای پاسخگویی به نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مختلف به تحولات مستمر و دائمی پدیدار گردد. روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت سنتی و حسابداری بهای تمام شده به دلیل تمرکز بر ارائه اطلاعات لازم برای مدیریت در زمینه کنترل و ارزیابی عملکرد، با انتقادات زیادی مواجه گردید و بسیاری از موارد مهم و تأثیرات آن‌ها در محدوده استراتژیک نادیده گرفته شد. بنابراین، علاقه‌مندان و محققان در زمینه حسابداری مدیریت برای مطالعه‌ی حسابداری مدیریت استراتژیک، و حسابداری هزینه‌ها ایده‌ها و روش‌هایی را ارائه کردند، که بر مسائل استراتژیک بیشتر از محدوده‌های عملیاتی که به اصطلاح رویکرد استراتژیک در حسابداری مدیریت نامیده می‌شود و پلی بین حسابداری و مدیریت معاصر استراتژیک برای کار شرکت‌های امروزی بود، تمرکز دارد. فشارهای رقابتی کنونی که از روند جهانی آزادسازی تجارت بین‌المللی برای دستیابی به اقتصاد قدرت بازار حمایتی از طریق ادغام زنجیره ارزش نشأت گرفته بود،

ازجانب بسیاری از شرکت‌ها، به منظور اتخاذ ابزارهای استراتژیک به عنوان رقابت‌کننده‌ای منحصر به فرد به منظور اطمینان از بقا و تداوم، الزامی می‌باشد. که نیاز به توسعه ساختار اداری و حسابداری آن‌ها، از جمله سیستم حسابداری مدیریت به عنوان ارائه دهنده‌ی اطلاعات برای تصمیم‌گیری در تمام سطوح مدیریت در شرایط عدم اطمینان، و مشکل برنامه‌نویسی فرایند تصمیم‌گیری بخاطر تغییرات سریع در نیازهای مشتری و تحولات بزرگ در فناوری، دارد. بنابراین، روند تصویب رویکرد استراتژیک در حسابداری مدیریت ابزاری برای رویارویی با این‌گونه جریان تحولات است، و در اینجا روش‌ها و تکنیک‌های بسیاری در زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت هزینه‌های استراتژیک برای رسیدن به کنترل کارآمد و موثر و کاهش هزینه و مدیریت فناوری داده‌ها و اطلاعات ارائه شده است. سرچشمه‌ی آغاز حسابداری مدیریت استراتژیک مربوط به اواخر دهه هشتاد، موسسه بریتانیایی به بررسی حسابداران مدیریتی در زمینه‌ی توسعه حسابداری مدیریت پرداخته است و نتایجی را در سال ۱۹۸۹ گزارش کرده است. سپس در سال ۱۹۹۴ مجدداً پیش‌نویسی از این گزارش‌ها منتشر شد و در آن بیان گردید که هیچ‌گونه چارچوب مفهومی و جامعی برای حسابداری مدیریت استراتژیک وجود ندارد، این موسسه اطلاعات لازم برای مدیریت به منظور هشدار در زمینه‌ی تغییراتی که ممکن است در آینده با آن مواجه شوند، ارائه کرده است. دانشگاهیان و پژوهشگران در حسابداری مدیریت سعی به ارائه‌ی تعاریفی برای حسابداری مدیریت استراتژیک کردند. دراری<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) آن را به این صورت تعریف کرد: ارائه اطلاعات با اهداف حمایت از تصمیم‌گیری‌های استراتژیک سازمان‌ها، که شامل عناصر و مولفه‌های بلندمدت و خارجی می‌باشد. در حالی برامویچ<sup>۲</sup> (۱۹۹۰) آن را به عنوان ارائه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی در بازارهای محصول سازمان، هزینه‌های رقبا و ساختار هزینه مدیریت استراتژی برای رقبا در بازار تعریف کرده است. بنابراین، می‌توان این تعریف را برای حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه داد: ارائه اطلاعات برای تدوین استراتژی سازمان و حمایت از اجرای آن با رفتار دلگرم‌کننده که با استراتژی سازمان از طریق استفاده از روش‌های حسابداری در جهت کاهش هزینه‌ها، بهبود کیفیت محصول، و ارزیابی عملکرد که به استراتژی سازمان و حفظ موقعیت رقابتی و ادامه کار در بازار در حال تغییر، سازگار است.

هیلتون (۱۹۹۹) هدف حسابداری مدیریت استراتژیک را به شرح زیر بیان نمود:

ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و مشارکت موثر در تصمیم‌گیری‌ها و فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک؛

کمک به مدیران برای هدایت و کنترل فعالیت‌های عملیاتی؛

ایجاد انگیزه برای مدیران و سایر کاربران به سمت اهداف و مقاصد سازمانی؛

سنجش عملکرد فعالیت‌ها و واحدهای فرعی و مدیران و سایر کاربران در داخل سازمان؛

بررسی وضعیت رقابتی سازمان و کار با سایر مدیران برای تایید وضعیت رقابتی سازمان در بلندمدت.

به طور کلی عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک بر ارائه یک چارچوب کلی از اطلاعات استراتژیک برای مدیریت ارشد با هدف کمک به آن‌ها در زمینه‌ی شناسایی روند درست و تصمیم‌گیری مناسب در سازمان و اهداف آن در مدت استراتژیک، متمرکز است. مطالعه‌ی حسابداری مدیریت استراتژیک تنها مطالعه‌ی روش‌هایی که در شرکت‌ها دنبال می‌شود نیست بلکه مطالعه‌ی روندهایی با ویژگی‌های سازمانی است که باید به طور مداوم با محیط در حال تغییر که شرکت‌های امروزی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، همراه باشد (مکواترز و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱). بنابراین، می‌توان بیان کرد که حسابداری مدیریت استراتژیک نشان دهنده یک گروه از تکنیک‌ها و روش‌هایی است که می‌تواند در خدمت دستیابی به اهداف و مقاصد مدیریت سازمان‌ها به شیوه‌ای استراتژیک باشد و از طریق آن‌ها سیستم حسابداری می‌تواند نیازهای مدیریت نوین را برطرف کند و اطلاعات مورد نیاز را به مدیریت به منظور انجام وظایف مانند تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، الگوبرداری، کارت ارزیابی متوازن، فرایند مهندسی مجدد، بهبود مستمر، نظریه محدودیت‌ها، و دیگر روش‌ها و تکنیک‌ها که همه با هدف ارائه خدمت به مدیریت استراتژیک سازمان‌ها انجام می‌شود.

<sup>1</sup> Drury

<sup>2</sup> Bromwich

<sup>3</sup> Mcwatters et al.

## تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

هزینه‌یابی کیفیت: هزینه‌یابی کیفیت از هزینه‌های ارائه کیفیت مطلوب و همچنین هزینه‌های به وجود آمده به وسیله عدم کیفیت تشکیل شده است (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

هزینه‌یابی هدف: یک رویکرد ساختار یافته برای تعیین هزینه در طول عمر محصول است، به گونه‌ای که تعیین کند محصول موردنظر با چه شاخص‌های عملکردی و کیفیتی می‌باید تولید شود تا در هنگام فروش با قیمت پیش‌بینی شده، به میزان سود دلخواه در طول عمر خود دست یابد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

هزینه‌یابی چرخه عمر محصول: این تکنیک به عنوان محاسبه همه هزینه‌های یک محصول در سرتاسر چرخه عمر محصول تعریف شده است. چرخه عمر محصول می‌تواند شامل طراحی، معرفی، رشد، بلوغ و در نهایت انقراض یک محصول باشد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

هزینه‌یابی زنجیره ارزش: هزینه‌یابی زنجیره ارزش رویکردی مبتنی بر فعالیت است که در آن هزینه‌ها به فعالیت‌های مورد نیاز برای طراحی، تامین، تولید، بازاریابی و توزیع تخصیص می‌یابد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

هزینه‌یابی ویژگی محصول: هزینه‌یابی ویژگی خاص محصول است که به وسیله مشتریان درخواست می‌شود. ویژگی‌هایی که ممکن است شامل این هزینه‌یابی شوند مانند تقویت تزئینات، قابلیت اطمینان عرضه، ترتیبات ضمانت، خدمات پس از فروش است (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

الگو برداری: اقتباس از شیوه‌های مفید و کامل دیگر شرکت‌ها در همان بخش یا بخش‌های متفاوت و تلاش برای بهبود فعالیت‌ها به وسیله ارزیابی مقایسه‌ای را الگوبرداری گویند (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه: در نظر گرفتن هر دو اندازه‌گیری مالی و غیرمالی به عنوان سیستم اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه تعریف شده است (سینکاینی و تنوسی، ۲۰۱۰).

هزینه‌یابی استراتژیک (مدیریت هزینه استراتژیک): استفاده از داده‌های هزینه بر اساس اطلاعات استراتژیک و بازاریابی برای توسعه و شناسایی استراتژی‌های برتر که باعث ایجاد مزیت رقابتی پایدار می‌گردد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

قیمت‌گذاری استراتژیک: تجزیه و تحلیل عوامل استراتژیک در فرآیند تصمیم‌گیری قیمت‌گذاری است. این عوامل عبارتند از واکنش رقبا به نوسانات قیمت، کشش قیمت، رشد بازار، صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و تجربه (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

ارزشیابی برند: این تکنیک شامل ترکیبی از عوامل متعدد است که توسط نام تجاری (برند) از طریق عوامل استراتژیک به دست آمده‌اند. مانند منافع نام تجاری طراحی شده، موقعیت نام تجاری در بازار و سطح حمایت آن در بازاریابی (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

ارزیابی هزینه رقیب: تکنیکی که به وسیله آن به صورت منظم و به روز هزینه هر واحد رقیب برآورد می‌گردد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

نظارت بر موقعیت رقیب: این تکنیک شامل تجزیه و تحلیل موقعیت رقبا در صنعت با ارزیابی و نظارت بر فروش رقیب، سهم بازار، حجم معاملات، هزینه‌های واحد و بازده فروش رقبا می‌باشد. این اطلاعات می‌تواند اساسی برای ارزیابی استراتژی بازار رقبا را فراهم کند (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

سنجش عملکرد رقیب: این تکنیک با تجزیه و تحلیل مالی و با در نظر گرفتن اطلاعات صورت‌های مالی رقبا (دیگر شرکت‌های موجود در صنعت مشابه) انجام می‌شود (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری: این تکنیک شامل محاسبه سود به دست آمده از یک مشتری خاص است. منفعت به دست آمده بر اساس هزینه‌ها و فروش‌هایی که توسط یک مشتری خاص ترسیم می‌شود. افزایش تعداد فروش به منزله‌ی افزایش مشتری و افزایش رضایت آنان می‌باشد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

تجزیه و تحلیل چرخه عمر سودآوری مشتری: این تکنیک شامل گسترش افق زمانی برای تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری در سال‌های آینده است (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی: ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی روشی است که بر محاسبه ارزش افزوده مشتریان در راستای رضایت مشتریان برای شرکت، تمرکز دارد. وجود استاندارد ها نشان از رضایت مشتریان دارد (کادیز و گویدینگ، ۲۰۰۸).

### پیشینه پژوهش

وکیلی فرد و همکاران (۱۳۹۲)، ابعاد مختلف تئوری نمایندگی در نظام راهبردی شرکتی را به روش کتابخانه‌ای و مستندسازی به چالش کشیدند و سپس تحلیل نمودند که چگونه حسابداری مدیریت در قالب نظام راهبردی شرکتی تعریف می‌شود و به این نتیجه رسیدند که تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را می‌توان به نحوی تعدیل کرد تا با رویه‌ای بهتر نظام راهبردی شرکتی را نیز در خود جای دهد.

شیری و شاکری (۱۳۹۳)، تاثیر حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی را بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مورد آزمون قرار دادند. آن‌ها در پی پاسخ به این سوال‌ها بودند که: (۱) آیا به کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک موجب بهبود عملکرد شرکت‌ها می‌شود؟ (۲) آیا نوع استراتژی تجاری شرکت (جویا در برابر پدافندگر) بر عملکرد موثر است؟ (۳) آیا انطباق استراتژی تجاری به کار گرفته شده و تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مورد استفاده، موجب بهبود عملکرد می‌گردد؟ در ادامه تحقیق با توزیع پرسش‌نامه دریافتند که تکنیک‌های هزینه‌یابی حسابداری مدیریت استراتژیک موجب بهبود عملکرد این شرکت‌ها می‌شود، همچنین نوع استراتژی بر عملکرد تاثیرگذار است و تمایل هر چه بیش‌تر شرکت به استراتژی پویا موجب بهبود عملکرد می‌شود و انطباق در استراتژی تجاری و به کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک موجب بهبود عملکرد شرکت می‌گردد.

حسن زاده و کراهی مقدم (۱۳۹۳) در پژوهش خود به بررسی موانع اجرای سیستم حسابداری مدیریت در شرکت گاز را بررسی کردند که بیان شد بیشترین سهم علل عدم استفاده از موانع اجرایی کارکنان و کمترین را موانع سیستمی به خود اختصاص داده است.

آدلگان<sup>۴</sup> (۲۰۰۱) با بررسی شرکت‌های نیجریه‌ای بیان داشت حسابداری مدیریت در کشور مذکور همچنان در مرحله تعیین بها و کنترل مالی و ارائه اطلاعات برای کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی به سر می‌برد و شرکت‌ها با استفاده از بودجه‌ها، تکنیک‌های حسابداری بها، تحلیل‌های تصمیم‌گیری و حسابداری سنجش مسئولیت، اطلاعات مورد نیاز به منظور برنامه‌ریزی و کنترل را تامین می‌کنند. نتایج بیانگر این بود که رویه‌های حسابداری مدیریت در کشور نیجریه، مرحله کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی را گذرانده و برای بیشتر شرکت‌ها در آستانه مرحله کاهش اتلاف منابع در تولید قرار دارد.

چان (۲۰۰۲) مجدداً تحقیقی را در کشور سنگاپور انجام داد، هدف او تشخیص میزان اجرای رویه‌های حسابداری در شرکت‌های آن کشور بعد از سال ۱۹۷۷ بود، نتایج آن تحقیق نشان داد که پیشرفت‌های اندکی از سال ۱۹۷۷ به بعد در زمینه اجرای حسابداری مدیریت انجام گرفته است، به علاوه مشخص شد شرکت‌های سنگاپوری در استفاده از ابزار بهایابی ناکارآمدند و روش‌های حسابداری مدیریت پیشرفته را نیز اجرا نمی‌کنند، این امر بدان علت است که روش‌های پیشرفته، پیچیدگی‌های بسیار و حجم بالایی از مصرف منابع را به همراه دارد.

نیشیمورا<sup>۵</sup> (۲۰۰۲) تحقیقی در ارتباط با سه کشور آسیایی سنگاپور، مالزی و تایلند انجام داد، هدف او بررسی شرکت‌های کشورهای مذکور از لحاظ استفاده از روش‌های حسابداری مدیریت پیشرفته بود، نتایج پژوهش حکایت از عبور رویه‌های حسابداری مدیریت از مرحله تعیین بها و کنترل مالی به مرحله کنترل و برنامه‌ریزی مدیریتی دارد. همچنین مشخص شد که روش‌های حسابداری مدیریت پیشرفته تقریباً هیچ‌گاه توسط شرکت‌های منتخب سه کشور مورد استفاده قرار نگرفته است.

هاکس، فولر و تان<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) به بررسی فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در مورد حرفه حسابداری مدیریت در مورد سر فصل‌های آموزشی و نیز مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز برای فارغ التحصیلان این رشته در نیوزلند پرداختند. نتایج مطالعه

<sup>4</sup> Adelegan

<sup>5</sup> Nishimura

<sup>6</sup> Hawkes, Fowler & Tan

ایشان حاکی از آن بود که تاکید شاغلین در حرفه بر روش‌های سنتی حسابداری مدیریت بود در حالی که دانشگاهیان بر روش‌ها و مفاهیم جدید تاکید داشتند.

المریانی و سدیک (۲۰۱۲)، تحقیق را با هدف سنجش تاثیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و اهداف سازمان‌های کشور رومانی انجام دادند. آن‌ها با توزیع پرسشنامه در سازمان‌های منتخب، دریافتند که این تکنیک‌ها تاثیر بسزایی در رسیدن سازمان‌ها به اهدافشان داشته است، گرچه این تحقیق مشکلاتی را نیز در سر راه اجرایی کردن تکنیک‌های نوین شناسایی کرد. نتایج این تحقیق در ارتباط با رتبه‌بندی محدودیت‌ها و موانع روبروی شرکت‌ها در استفاده و کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نشان داد که هزینه بالا برای استفاده از این تکنیک‌ها در مقایسه با روش‌های سنتی مورد استفاده مدیریت با میانگین ۳/۶ در رتبه اول قرار دارد. و در رتبه دوم تفکر مدیریت در این که سیستم‌های موجود کفایت لازم را دارند و نیازی به تغییر آن‌ها نیست با میانگین ۳/۳۵ قرار دارد. در رتبه سوم فقدان کارکنان مالی و اداری با صلاحیت حرفه‌ای مناسب در کاربرد این روش‌ها با میانگین ۲/۹ قرار دارد. و در نهایت فقدان اطلاعات کافی و با جزئیات مناسب در استفاده از این تکنیک‌ها با میانگین ۲/۸۵ قرار می‌گیرد.

مالیاح و همکارانش<sup>۷</sup> (۲۰۰۴) تحقیقی را در چهار کشور آسیایی (مالزی، سنگاپور، چین و هند) با هدف بررسی میزان استفاده از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت، انجام دادند. نتایج نشان داد که میزان استفاده از تکنیک‌های جدید (مانند سیستم اقدام بهنگام، بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت کیفیت جامع، مهندسی مجدد فرآیندها، ارزیابی چرخه عمر و بهایابی هدف) بسیار کم است و به نحوی می‌توان گفت اصلاً مورد استفاده قرار نمی‌گیرند. در مقابل فنون سنتی حسابداری مدیریت نظیر بهایابی استاندارد، تجزیه و تحلیل انحرافات، بودجه‌بندی سنتی و تجزیه و تحلیل بها-حجم-سود، کماکان به صورت گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### روش شناسی پژوهش

روش تحقیق مجموعه‌ای از قواعد، ابزارها و راه‌های معتبر قابل اطمینان و نظام یافته برای بررسی واقعیت‌ها، کشف مجهولات و دستیابی به راه حل مشکلات است. روش انجام تحقیق در این مطالعه بر مبنای هدف تحقیق از نوع کاربردی می‌باشد و از لحاظ ماهیت و روش در زمره‌ی تحقیقات علی قرار می‌گیرد. در این راستا تکنیک آماری معادلات ساختاری که اساساً به بررسی رابطه‌ی علی بین متغیرها می‌پردازد، استفاده شده است. روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق آمیزه‌ای از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد. جهت گردآوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، روش کتابخانه‌ای، شامل استفاده از کتب و مقالات نشریات تخصصی فارسی و لاتین می‌باشد. در روش تحقیق میدانی از طریق پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز گردآوری می‌گردد. با توجه به قلمرو مکانی تحقیق، جامعه آماری شامل شرکت‌های کوچک و متوسط شهر مشهد در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. جامعه آماری نیز کلیه موسسات کوچک و متوسط شهر مشهد (۶۰۳ شرکت فعال) در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. برای انتخاب نمونه از فرمول کوکران استفاده گردید. بدین منظور ابتدا یک پیش نمونه‌گیری به تعداد ۲۰ مورد از جامعه هدف انجام شد که انحراف معیار آن ۰/۳۸ به دست آمد. سپس با جای گذاری آن در فرمول کوکران حجم نمونه تعیین گردید.

$$(1) \quad n = \frac{NZ^2\alpha/2\sigma^2}{e^2(N-1)+Z^2\alpha/2\sigma^2} = \frac{603(1.96)^2(0.38)^2}{(0.07)^2(602)+(1.96)^2(0.38)^2} \cong n$$

بنابراین تعداد ۱۱۷ پرسشنامه به صورت تصادفی در دسترس توزیع و در نهایت ۹۷ پرسشنامه جمع‌آوری شد که دو مورد آن به دلیل عدم وجود پاسخ برخی سوالات از نمونه حذف گردید. در نهایت ۹۵ پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای SPSS22 و Lisrel و Expert choice بهره گرفته شد.



سوال ۵	0.25	0.22	0.49	0.08	0.54	0.15	0.24	0.30	0.17	0.11	0.19	0.25	0.20	0.11	0.19	0.19
سوال ۶	0.22	0.17	0.33	0.07	0.59	0.12	0.23	0.18	0.25	0.20	0.23	0.11	0.20	0.12	0.19	0.12
سوال ۷	0.49	0.58	0.16	0.30	0.16	0.13	0.39	0.25	0.23	0.23	0.25	0.26	0.26	0.11	0.22	0.18
سوال ۸	0.08	0.07	0.30	0.07	0.30	0.13	0.19	0.38	0.43	0.38	0.25	0.12	0.12	0.11	0.26	0.12
سوال ۹	0.54	0.59	0.16	0.16	0.33	0.36	0.33	0.16	0.17	0.16	0.10	0.15	0.15	0.11	0.26	0.25
سوال ۱۰	0.15	0.12	0.13	0.13	0.36	0.14	0.19	0.38	0.43	0.38	0.25	0.12	0.12	0.11	0.26	0.25
سوال ۱۱	0.24	0.23	0.39	0.39	0.19	0.33	0.39	0.25	0.23	0.23	0.25	0.12	0.12	0.11	0.26	0.25
سوال ۱۲	0.30	0.18	0.25	0.25	0.38	0.16	0.10	0.16	0.17	0.16	0.10	0.15	0.15	0.11	0.26	0.25
سوال ۱۳	0.17	0.25	0.23	0.23	0.43	0.10	0.10	0.10	0.17	0.16	0.10	0.15	0.15	0.11	0.26	0.25
سوال ۱۴	0.11	0.19	0.22	0.22	0.19	0.13	0.19	0.38	0.43	0.38	0.25	0.12	0.12	0.11	0.26	0.25
سوال ۱۵	0.11	0.19	0.22	0.22	0.19	0.13	0.19	0.38	0.43	0.38	0.25	0.12	0.12	0.11	0.26	0.25
سوال ۱۶	0.19	0.12	0.18	0.12	0.18	0.12	0.12	0.18	0.12	0.18	0.12	0.12	0.18	0.12	0.18	0.12

بررسی ماتریس همبستگی سوالات مربوط به عوامل موثر بر " بررسی کاربردپذیری سیستم های حسابداری مدیریت " نشان می دهد که مقادیر قابل ملاحظه ای از همبستگی ها بیشتر از ۰.۳۳ می باشد، از این رو این ماتریس برای عامل بایی مناسب است.

### بررسی کفایت مدل

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مساله اطمینان یافت که می توان داده های موجود را برای تحلیل به کار برد. به سخن دیگر، آیا تعداد داده های مورد نظر (اندازه نمونه و رابطه بین متغیرها) برای تحلیل عاملی مناسبند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت سود جسته می شود. نتایج این آزمون به شرح جدول زیر است.



## جدول (۳) بررسی کفایت مدل و آزمون KMO

متغیر KMO	معناداری آزمون بارتلت	تعداد سوالات	نام شاخص
۰.۷۳۷	0.000	سوالات ۱ تا ۱۶	کاربردپذیری سیستم حسابداری مدیریت

همان‌طور که در جدول بالا مشاهده می‌شود چون شاخص KMO بیش‌تر از ۰.۷ است پس کفایت مدل تایید می‌شود و داده‌های مربوط به عوامل موثر بر "کاربردپذیری سیستم‌های حسابداری مدیریت" برای تحلیل عاملی مناسب هستند. همچنین معنی‌داری آزمون بارتلت (کمتر از ۰.۰۵ بودن Sig) نشان می‌دهد که فرض همانی بودن ماتریس همبستگی رد شده و تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار (مدل عاملی) مناسب است.

## مدل سازی معادلات ساختاری

یکی از قوی‌ترین و مناسب‌ترین روش‌های تجزیه و تحلیل در پژوهش‌های علوم رفتاری و علوم اجتماعی تجزیه و تحلیل چند متغیره است. تجزیه و تحلیل ساختارهای کواریانس یا مدل سازی علی یا مدل معادلات ساختاری یکی از اصلی‌ترین روش‌های تجزیه و تحلیل ساختارهای داده‌های پیچیده و چند متغیره است که ویژگی اصلی آن‌ها، تجزیه و تحلیل هم‌زمان چندین متغیر مستقل و وابسته است (کریچ کامپ ۸، ۲۰۰۷). این روش که به طور کلی بسط مدل خطی کلی بوده؛ امکان برقراری چندین رابطه را به صورت هم‌زمان به محقق می‌دهد که از این رو به آن مدل رگرسیون چندگانه گفته می‌شود. در این پژوهش از نرم‌افزار لیزرل برای مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است. روش پیش‌فرض نرم‌افزار لیزرل در مدل‌یابی معادلات ساختاری، روش بیشینه احتمال ۹ (حداکثر درست‌نمایی) می‌باشد. این روش مجموعه‌ای از پارامترها را برآورد می‌کند که این پارامترها و برآورد آن‌ها بر مبنای روابط حاصل از شانس نیست.

## پایایی پرسشنامه

بررسی پایایی پرسشنامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ صورت گرفت. مقدار آلفای متغیرهای پژوهش به شرح جدول شماره (۴) ارائه شده است. باتوجه به اینکه برای همه متغیرهای پژوهش این مقادیر بالای ۰/۷۰ می‌باشد، پایایی پرسشنامه مورد قبول واقع می‌شود.

## جدول (۴) نتایج بررسی پایایی متغیرها

متغیر	تعداد سؤال	آلفای کرونباخ
کاربردپذیری سیستم‌های حسابداری مدیریت	۱۶	۰/۸۷۹

## آمار استنباطی

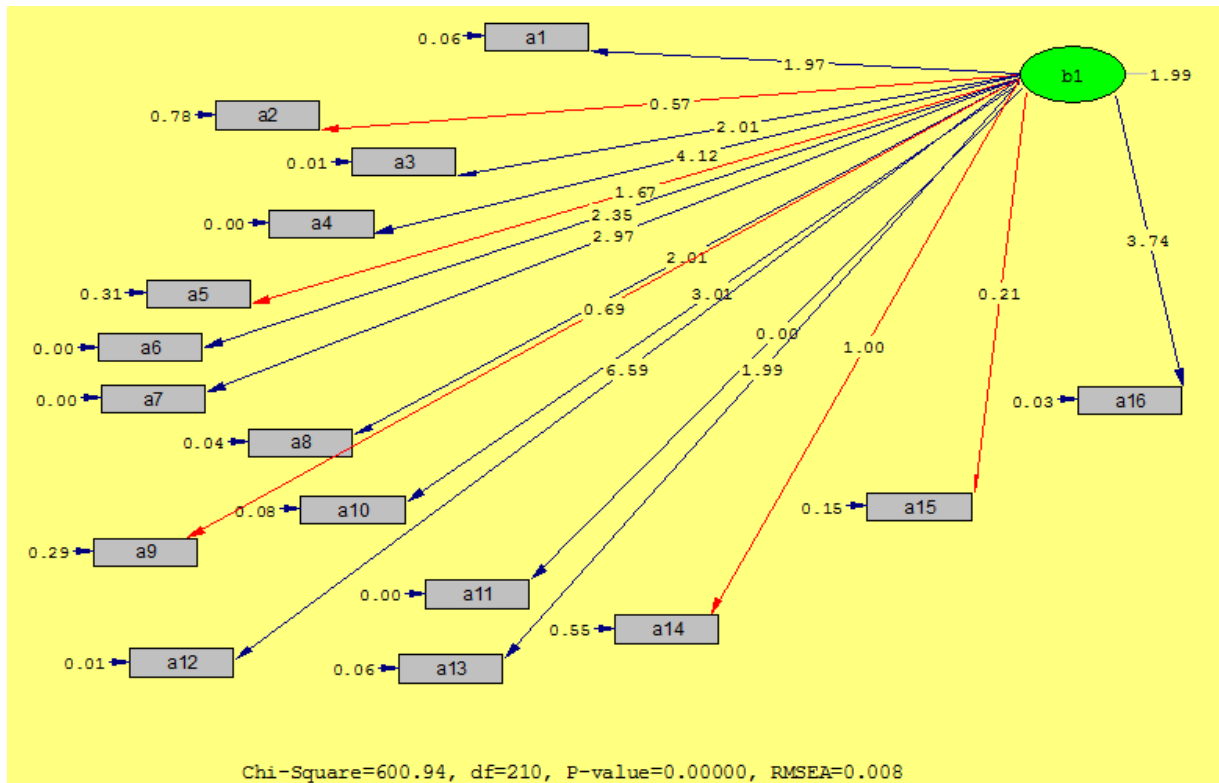
## برآورد مدل ساختاری

مدل آزمون فرضیه به‌وسیله اجرای مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم‌افزار لیزرل و به روش حداکثر درست‌نمایی برآورد شد. برای اطمینان از این امر از شاخص‌های برازندگی گزارش شده در نرم‌افزار استفاده می‌شود. در زیر، مقادیر این شاخص‌ها گزارش شده و با مقادیر بحرانی مقایسه شده است. اگر شاخص‌های برازندگی مدل به‌طور کلی مورد تأیید قرار بگیرند و یا به عبارت دیگر مدل برآوردشده قابل قبول باشد، پس از آن باید برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به ضرایب مسیر گزارش شده در مدل استناد کرد و سطح معناداری برآوردی برای هر ضریب را با سطح معناداری آزمون مقایسه نمود. جدول (۵) شاخص‌های برازندگی مدل ساختاری پژوهش را به نمایش می‌گذارد و مقادیر مطلوب شاخص‌ها را نیز گزارش می‌کند.

جدول (۵) برازندگی مدل ساختاری بر آورده شده

شاخص	مقدار مطلوب	مقدار مدل	تایید/رد
کای اسکوئر بهنجار (CMIN/DF)	کوچکتر از 3	۲/۸۶	مورد تایید
ریشه میانگین مربعات خطای بر آورد (RMSEA)	کوچکتر مساوی ۰/۱۰	۰/۰۰۸	مورد تایید

در جدول فوق مشخص است که مقدار شاخص کای اسکوئر بهنجار برای مدل پژوهش کوچکتر از ۳ می باشد (۲/۸۶). مقدار شاخص ریشه میانگین مربعات خطای بر آورد (۰/۰۰۸) نیز برای مدل بر آورد شده کوچکتر از ۰/۱۰ می باشد که نشان دهنده رضایت بخش بودن آن است. همان طور که مشاهده می شود، شاخص های گزارش شده از نقطه برش تعریف شده بهتر هستند و با جمع بندی از مقادیر شاخص های برازندگی ذکر شده در بالا به این نتیجه می رسیم که مدل بر آورد شده تناسب خوبی با داده های جمع آوری شده دارد. لذا می توان برای آزمون فرضیه های پژوهش به ضرایب مسیر بر آورد شده در این مدل استناد کرد. برای این منظور، سطح معناداری هر ضریب با سطح معناداری آزمون مقایسه شده و نسبت به تأیید یا رد فرضیه اقدام می شود. شکل زیر این موضوع را نشان می دهد.



شکل (۱) مدل ساختاری بر آورده شده استاندارد با P-value

### آزمون فرضیه های تحقیق

#### آزمون پرسش اول پژوهش

سوال ۱: آیا حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های کوچک و متوسط کاربرد دارد؟ همان طور که جدول (۶) نشان می دهد، تأثیر تک تک متغیر کاربرد پذیری حسابداری مدیریت استراتژیک آمده است. ضریب اثر هر گویه با مقدار  $\pm 1/96$  مقایسه می شود. اگر ضریب اثر مربوط به هر گویه از مقدار  $\pm 1/96$  بیشتر باشد آن گویه تایید خواهد شد.

### جدول (۶) نتیجه آزمون سوال اول پژوهش

شماره گویه	رابطه	ضریب اثر	نتیجه آزمون
۱	هزینه یابی کیفیت	۱/۹۷	تائید گویه
۲	هزینه یابی هدف	۰/۵۷	عدم تائید گویه
۳	هزینه یابی چرخه عمر محصول	۲/۰۱	تائید گویه
۴	هزینه یابی زنجیره ارزش	۴/۱۲	تائید گویه
۵	هزینه یابی ویژگی محصول	۱/۶۷	عدم تائید گویه
۶	الگوپردازی و اقتباس از شیوه های مفید دیگر شرکتها	۲/۳۵	تائید گویه
۷	اندازه گیری عملکرد یکپارچه	۲/۹۷	تائید گویه
۸	هزینه یابی استراتژیک	۲/۰۱	تائید گویه
۹	قیمت گذاری استراتژیک	۰/۶۹	عدم تائید گویه
۱۰	ارزشیابی برند	۳/۰۱	تائید گویه
۱۱	ارزیابی هزینه رقیب	۰/۰۰	عدم تائید گویه
۱۲	نظارت بر موقعیت رقیب	۶/۵۹	تائید گویه
۱۳	سنجش عملکرد رقیب	۱/۹۹	تائید گویه
۱۴	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری	۱/۰۰	عدم تائید گویه
۱۵	تجزیه و تحلیل چرخه عمر سودآوری مشتری	۰/۲۱	عدم تائید گویه
۱۶	ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی	۳/۷۴	تائید گویه

همانطور که مشاهده می شود کاربردپذیری هزینه یابی کیفیت، هزینه یابی چرخه عمر، هزینه یابی زنجیره ارزش، الگوپردازی و اقتباس از شیوه های مفید دیگر شرکتها، اندازه گیری عملکرد یکپارچه، هزینه یابی استراتژیک، ارزشیابی برند، نظارت بر موقعیت رقیب، سنجش عملکرد رقیب و ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی کاربردپذیری دارد.

### آزمون پرسش دوم پژوهش

سوال ۲: موانع موجود در استقرار تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های کوچک و متوسط شهر مشهد چه مواردی می باشد؟

به منظور آزمون سوال دوم پژوهش ابتدا از طریق بانک های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی اقدام به تحلیل محتوا جهت جمع آوری اطلاعات مربوط به موانع استقرار تکنیک های حسابداری مدیریت شده است. بدین منظور و با اتکا به فرآیند تحلیل فراترکیب و دلفی، این پژوهش در این بخش به دنبال رتبه بندی موانع موجود در استقرار تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک می باشد. براین اساس ابتدا از طریق بانک های اطلاعات و مراجع پژوهشی زیر اقدام به استخراج پژوهش های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش می شود.

### جدول (۷) پایگاه های بانک اطلاعات و مراجع رسمی پژوهشی

بانک های اطلاعات داخلی	بانک های اطلاعات خارجی
MAGIRXN	Sciencedirect
NOORSOFR	Emeraldinsight
SID	OnlineLierary
کلیه نشریات علمی و پژوهشی مرتبط	aaajournals

تعداد ۱۷ پژوهش معتبر و قابل اتکا در بازه زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۱ و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراترکیب مشخص شدند. بدین شکل موانع موجود در استقرار تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (جدول ۸) شناسایی شدند. پس از این مرحله، در گام بعدی با اتکا به رویکرد استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب موانع موجود در استقرار تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌شود. این موانع به ترتیب حروف الفبا به صورت زیر می‌باشند و برای سهولت کار با نماد a تا l نام گذاری شده‌اند:

جدول (۸) موانع استقرار تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

a	اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت
b	انکای مدیران به قضاوت‌های شخصی بجای سیستم‌های اطلاعاتی
c	عدم ارتباط کافی بین واحد امور مالی با سایر واحدهای مختلف سازمان
d	عدم توان سیستم اطلاعاتی در ارائه اطلاعات مربوط و به موقع در سیستم حسابداری مدیریت
e	عدم شناخت از اثربخشی و سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت
f	عدم وجود روحیه نوآوری در مدیران
g	کافی نبودن آموزش‌های ضمن خدمت به منظور استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت
h	کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی در استقرار سیستم حسابداری مدیریت
i	مشکلات مربوط به پذیرش شیوه‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت
j	نبودن منابع علمی در ارتباط با چگونگی کاربرد ابزارهای مورد نظر حسابداری مدیریت
k	نبودن واحدی منسجم به منظور انجام محاسبات و تجزیه و تحلیل ابزارهای حسابداری مدیریت
l	هزینه و منفعت استقرار ابزارهای حسابداری مدیریت

### آزمون پرسش سوم

سوال ۳: رتبه‌بندی موانع موجود در استقرار تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های کوچک و متوسط چگونه است؟

برای پاسخ به سوال سوم از فرایند تحلیل سلسله مراتبی استفاده شد. فرایند تحلیل سلسله مراتبی (Analytical Hierarchy Process یا AHP) یکی از معروف‌ترین فنون تصمیم‌گیری چند معیاره است که اولین بار توسط توماس ال. ساعتی عراقی الاصل در دهه ۱۹۷۰ ابداع گردید (ایزد بخش و همکاران، ۱۳۸۸). فرایند تحلیل سلسله مراتبی منعکس کننده رفتار طبیعی و تفکر انسانی است. این تکنیک، مسائل پیچیده را بر اساس آثار متقابل آنها مورد بررسی قرار می‌دهد و آنها را به شکلی ساده تبدیل کرده و به حل آن می‌پردازد (زبردست، ۱۳۸۰). فرایند تحلیل سلسله مراتبی در هنگامی که عمل تصمیم‌گیری با چند گزینه و معیار تصمیم‌گیری روبروست می‌تواند استفاده گردد. معیارهای مطرح شده می‌تواند کمی و کیفی باشند. اساس این روش تصمیم‌گیری بر مقایسات زوجی نهفته است. تصمیم‌گیرنده با فراهم ساختن درخت سلسله مراتب تصمیم‌گیری کار تحلیل را شروع می‌کند. در سطح صفر هدف تصمیم‌گیری قرار می‌گیرد و در سطح اول شاخص‌ها (معیارها) و در سطح دوم نیز گزینه‌ها جهت اولویت بندی قرار دارند که ممکن است با توجه به نوع مساله تعداد سطوح معیارهای اصلی و فرعی بیشتر باشد (مومنی، ۱۳۸۷). ساختار سلسله مراتبی شامل چهار سطح می‌باشد که سطح اول را هدف و سطح دوم را معیارهای اصلی، سطح سوم را معیارهای فرعی و سطح چهارم گزینه‌ها تشکیل داده‌اند. که از روش AHP برای تعیین اوزان معیارها و گزینه‌ها استفاده می‌شود. در روش AHP مقایسه زوجی بین هر کدام از سطوح معیارها انجام می‌گیرد و به کمک نرم‌افزار Expert choice پرسشنامه‌های مقایسه زوجی تحلیل و نرخ ناسازگاری آنها تعیین می‌شود. چنانچه نرخ ناسازگاری کمتر از ۰/۱ باشد مقایسه‌های زوجی انجام گرفته شده قابل قبول می‌باشد.

### مفهوم منطقی ناسازگاری

اگر بگوییم A نسبت به B از C بهتر است در نتیجه A نسبت به C خیلی بهتر است.

A: B بهتر است

B: C بهتر است

A: C خیلی بهتر است

چنانچه نرخ ناسازگاری  $IR < 0.1$  آن گاه ارزیابی قابل قبول است. در پایین هر جدول، نرخ ناسازگاری نیز به عنوان اهرمی کنترلی محاسبه و ارائه شده است.

### محاسبه وزن و انتخاب ارجح ترین شاخص اصلی

با توجه به امتیاز دهی به مقایسه بین ۱۲ شاخص، که عددی از ۱ تا ۹ اختیار می کند، با توجه به خروجی نرم افزار اکسپرت چویس، ماتریس مقایسات زوجی معیارهای اصلی به شرح زیر بدست آمده است:

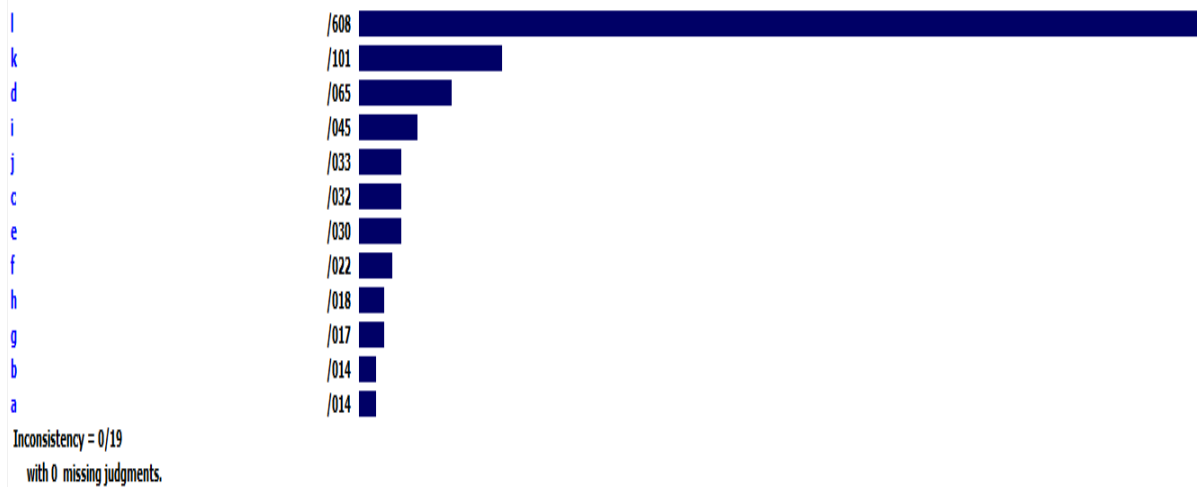
Compare the relative importance with respect to: Goal: rotbe bandy mavane esteghrare technichaye mgt acc

	l	k	d	i	j	c	e	f	h	g	b	a
l		7/692	12/5	16/667	25/0	25/0	25/0	33/333	50/0	50/0	50/0	50/0
k			2/0	7/0	5/0	9/0	8/0	6/0	3/0	4/0	2/0	2/0
d				2/0	2/0	7/0	2/0	2/0	4/0	3/0	2/0	2/0
i					2/0	2/0	2/0	9/0	5/0	6/0	2/0	3/0
j						2/0	2/0	2/0	6/0	8/0	2/0	4/0
c							2/0	2/0	3/0	2/0	2/0	2/0
e								2/0	3/0	2/0	2/0	2/0
f									2/0	2/0	2/0	3/0
h										2/0	3/0	7/0
g											2/0	5/0
b												2/0
a												

Incon: 0/19

اعداد جدول فوق نشان دهنده اولویت شاخص سطر نسبت به شاخص ستون مربوطه است. اعداد به رنگ قرمز وضعیت معکوس، یعنی اولویت ستون نسبت به سطر را نشان می دهند. نمودار زیر رتبه بندی و ارزش وزنی تعیین شده شاخص ها را نشان می دهد:

Goal rotbe bandy mavane esteghrare technichaye mgt acc



بنابراین، شاخص‌های اصلی به لحاظ ارجحیت (اهمیت) به قرار زیر می‌باشند:

جدول (۹) رتبه بندی موانع استقرار تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

رتبه	ارزش وزنی	نام شاخص	ردیف
۱	۰/۶۰۸	هزینه و منفعت استقرار ابزارهای حسابداری مدیریت	۱
۲	۰/۱۰۱	نبودن واحدی منسجم به منظور انجام محاسبات و تجزیه و تحلیل ابزارهای حسابداری مدیریت	۲
۳	۰/۰۶۵	عدم توان سیستم اطلاعاتی در ارائه اطلاعات مربوط و به موقع در سیستم حسابداری مدیریت	۳
۴	۰/۰۴۵	مشکلات مربوط به پذیرش شیوه‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت	۴
۵	۰/۰۳۳	نبودن منابع علمی در ارتباط با چگونگی کاربرد ابزارهای مورد نظر حسابداری مدیریت	۵
۶	۰/۰۳۲	عدم ارتباط کافی بین واحد امور مالی با سایر واحدهای مختلف سازمان	۶
۷	۰/۰۳۰	عدم شناخت از اثربخشی و سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت	۷
۸	۰/۰۲۲	عدم وجود روحیه نوآوری در مدیران	۸
۹	۰/۰۱۸	کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی در استقرار سیستم حسابداری مدیریت	۹
۱۰	۰/۰۱۷	کافی نبودن آموزش‌های ضمن خدمت به منظور استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت	۱۰
۱۱	۰/۰۱۴	اتکای مدیران به قضاوت‌های شخصی بجای سیستم‌های اطلاعاتی	۱۱
۱۲	۰/۰۱۴	اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت	۱۲

## نتیجه گیری و بحث

شرکت‌ها برای بقا و رشد به اهمیت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک پی برده‌اند. بنابراین برای پیشرفت در پرتو محیط پیچیده و در حال تغییر تجاری استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک ضروری به نظر می‌رسد. امروزه مدیریت شرکت‌ها نیز متوجه اهمیت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک شده‌اند. شرکت‌ها می‌دانند که محدودیت‌ها و مشکلات بسیاری پیش روی روند استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت قرار دارد. از سوی دیگر شرکت‌ها می‌دانند که مزایا و ویژگی‌هایی در استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد که روند دستیابی به اهداف استراتژیک و نیز اهداف این شرکت‌ها را تسهیل می‌نماید. طبق نتایج این پژوهش مهم‌ترین مانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت هزینه و منفعت ابزارهای حسابداری مدیریت و کم اهمیت‌ترین مانع نیز اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه‌مدت توسط دولت است. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد که استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های کوچک و متوسط کاربردپذیری دارند بدین شکل که در صورت استفاده از این‌گونه تکنیک‌ها، شرکت‌های مذکور می‌توانند به انواع اهداف تعیین شده خود دست یابند. این نتایج با ادبیات تحقیق و سایر پژوهش‌های صورت گرفته تطابق دارد و می‌تواند مهر تاییدی باشد بر این ادعا که تکنیک‌های حسابداری مدیریت نوین می‌توانند نقش بسیار موثری در پیشبرد اهداف شرکت‌ها داشته و در نتیجه عملکرد شرکت‌ها را بهبود بخشند.

از سوی دیگر این شرکت‌ها در صورت استفاده از این تکنیک‌ها می‌توانند مزیت‌هایی چون کنترل بهتر هزینه‌های تولید، پیشبرد بهتر برنامه‌های طراحی شده برای آینده، پردازش بهتر برآورد عملکرد شخصی و عملکرد شرکت و کمک به فرآیند تصمیم‌گیری بهتر به دست آورند. البته نباید مشکلات شرکت‌های یاد شده را در راه استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک از یاد برد. مشکلاتی که در رأس آن‌ها هزینه و منفعت استقرار ابزارهای حسابداری مدیریت در پیاده‌سازی این تکنیک‌ها، قرار دارد. با توجه به نتایج پژوهش موضوع هزینه و منفعت استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت بسیار با اهمیت است. با توجه به این که استقرار این ابزارها از هزینه‌های بالایی برخوردار می‌باشد شاید شرکت‌های کوچک‌تر قادر به پرداخت هزینه‌های بالای استقرار آن نباشند. بنابراین مدیران این شرکت‌ها برای بالابردن سودآوری کوتاه‌مدت بر آن تمرکز کرده و به اهداف بلندمدت توجه‌ای نمی‌کنند. نبودن واحدی منسجم به منظور انجام محاسبات و تجزیه و تحلیل ابزارهای حسابداری مدیریت یکی دیگر از مشکلات استفاده از حسابداری مدیریت می‌باشد. واحدهای کوچک و متوسط به دلیل عدم انعطاف‌پذیری مالی عموماً نیروهای زیادی را در استخدام نمی‌گیرند. همچنین این نیروها از تجربه و مهارت و دانش کمی نیز برخوردار هستند. لذا معمولاً این فرصت فراهم نخواهد گردید تا واحد تخصصی حسابداری مدیریت در اینگونه واحدها استقرار یابد. رتبه بعدی در مشکلات استقرار سیستم حسابداری مدیریت متعلق به عدم توان سیستم اطلاعاتی در ارائه اطلاعات مربوط و به موقع در سیستم حسابداری مدیریت است که می‌تواند ناشی از کمبود نیروی انسانی در شرکت‌های کوچک و متوسط باشد. عموماً نیروهای بکار گرفته شده در چند بخش فعالیت می‌کنند که این موضوع سبب می‌گردد تا در ارائه اطلاعات به موقع خلا ایجاد شود. از دیگر مشکلات استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت عدم ارتباط کافی بین واحد امور مالی با سایر واحدهای مختلف سازمان می‌باشد. به این دلیل که به ویژه در شرکت‌های کوچک نیروی حسابداری امور مربوط به کارپردازی و موارد مشابه را نیز در شرکت انجام می‌دهد شاید فرصت کافی برای ایجاد ارتباط با سایر واحدهای مختلف را نداشته باشد. همچنین در واحدهای کوچک و متوسط عمدتاً بخش‌های مدون مستقل نیز وجود ندارد. عدم شناخت مدیران از اثربخشی و سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت نیز از مشکلات استفاده از ابزارهای سیستم حسابداری مدیریت شناسایی شده است که می‌تواند ناشی از تفکرات تجربی و سنتی مدیران شاغل در موسسات کوچک و متوسط باشد. اتکال مدیران به قضاوت‌های شخصی به جای سیستم‌های اطلاعاتی از مشکلات بیشتر شرکت‌ها است چرا که با توجه به بالا بودن هزینه‌های استقرار به استفاده از روش‌های سنتی بسنده می‌کنند. اگر مدیران از ضعف‌های سیستم‌های سنتی و مزیت‌های تکنیک‌ها و سیستم‌های نوین آگاهی یابند نه تنها مانعی برای پیاده‌سازی آن‌ها نخواهند بود بلکه در استقرار این سیستم سرعت می‌بخشند.

با توجه به نتایج پژوهش به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که ضمن تعیین صریح اهدافشان، در استفاده از روش‌های سنتی حسابداری مدیریت تجدید نظر کرده و تکنیک‌های متناسب با نوع توانایی افراد در پیاده‌سازی آن‌ها، نوع فعالیت شرکت و

نوع اهداف را انتخاب کنند. همچنین پیشنهاد می‌گردد به منظور دستیابی به منافع استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، شرکت‌ها ساختارهای اطلاعاتی خود را بازبینی کرده و سازمان را جهت جمع‌آوری اطلاعات لازم برای پیاده‌سازی این گونه تکنیک‌ها آماده کنند.



## منابع و مراجع

- [۱] وکیلی فرد، حمیدرضا، موسوی، سید احمد، سلیم، فرشاد. (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت و نظام راهبردی شرکتی، نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۰
- [۲] موسوی شیرینی، محمود، شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۳). استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصل‌نامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ۵
- [۳] زبردست، اسفندیار، (۱۳۸۰). کاربرد فرآیند تحلیل سلسله مراتبی در برنامه‌ریزی شهری و منطقه‌ای، نشریه هنرهای زیبا، شماره ۹
- [۴] خدای پور، احمد، طالبی، رقیه، (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصل‌نامه دانش حسابداری، شماره ۲
- [۵] کراهی مقدم، سیروس، حسن زاده، محمد، (۱۳۹۳). بررسی موانع اجرای سیستم حسابداری مدیریت در سازمان مطالعه موردی (شرکت گاز)، همایش ملی پژوهش‌های کاربردی در علوم مدیریت و حسابداری، شماره ۲
- [۶] بهرام فر، نقی، خواجوی، شکرالله، ناظمی، امین، (۱۳۸۷). شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دوفصل‌نامه توسعه و سرمایه شماره ۱، دوره ۱
- [7] Adelegan, J.O. (2001). "Management accounting practices in Nigerian companies." IFAC: New York. PP.11-14
- [8] Aksoylu, S., and Aykan, E. (2013). "Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses." Journal of US-China Public Administration. VOL.10, NO.10, PP. 1004-1017.
- [9] Bromwich, M. (1990). "The Case for Strategic Management Accounting and Financial Accounting." Journal of Management Accounting May. VOL.15, NO.1/2, PP. 27-46
- [10] Cadez, S. and Guilding, C. (2008). "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting." Accounting, Organizations and Society, VOL.33, NO.7/8, PP. 36-63
- [11] Chan, Y.K. (2002). "Management accounting practices in Singapore." Asian management accounting in Fukuoka, Japan. PP. 1-4
- [12] Cinquini, L., Tenucci, A. (2010). "Strategic Management Accounting and Business Strategy a loose coupling." Journal of Accounting & Organizational Change. VOL.6, NO.2, PP. 228 – 25.
- [13] Drury, C. (2001). "Management and Cost Accounting 5th edition." Thomas Learning. Italy.
- [14] Almaryani, M.A.H., Sadik, H. (2012). "Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence." Procardia Economic and Finance. VOL.3, PP. 387-396
- [15] Hawkes, L.C., Fowler, M., Tan, L.M. (2003). "Management Accounting Education: is there a gap between academia and practitioner perceptions?" Eastern institute of technology, discussion paper series 215. New Zealand
- [16] Hilton, R. (1999). "Managerial Accounting, 4 th Ed." Irwin/McGraw-Hill . New York
- [17] Maliah, S., Nik, A.N.N., and Norhayati, A. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature, managerial auditing Journal, 19 (4), 493-508
- [18] McWatters, C., et al. (2001). "Management Accounting: Analysis and Interpretation, second ed." McGraw-Hill New York
- [19] Nishimura, A. (2002). "Asian economic growth and management accounting." Malaysian accounting review. VOL.1, NO.1, PP. 87-101