

حسابداران مدیریت، حسابداری مدیریت استراتژیک: نقش فرهنگ سازمانی و سیستم های اطلاعاتی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۲۴
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۱۶
کد مقاله: ۹۷۵۷۴

نصراله تختائی^۱، سید علی پناهدار^{۲*}

چکیده

هدف این مطالعه کمک به ادبیات تئوری اقتضایی اندک در مورد عوامل تعیین کننده شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) و نقش حسابداران مدیریت است. ما یک مدل نظری پیچیده تر را نسبت به مطالعات قبلی ایجاد و آزمایش می کنیم تا نقش سه متغیر را به طور همزمان بررسی کنیم: شبکه حسابداری مدیریت، کیفیت سیستم های اطلاعات و فرهنگ سازمانی. اینها قبلاً در ادبیات SMA در یک مدل واحد مورد بررسی قرار نگرفته اند. یافته های ما با استفاده از داده های ۱۴۹ واحد تجاری تولیدی بریتانیا و مدل سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی، یک رابطه مثبت بین شبکه سازی حسابداری مدیریت و اجرای شیوه های SMA را مستند می کنند. با این حال، این رابطه به طور مثبت توسط کیفیت IS تعدیل می شود، که بیشتر حسابداران مدیریت را قادر می سازد تا شیوه های SMA را اجرا کنند. برخلاف کیفیت سیستم های اطلاعاتی، ما از فرهنگ نتیجه گرا و فرهنگ نوآوری محور حمایت تجربی یا اثرات تعدیل کننده مشابهی نداریم. در عوض، فرهنگ نوآوری محور تأثیر مثبت غیرمستقیم قابل توجهی بر پیاده سازی SMA از طریق شبکه سازی حسابداران مدیریت دارد، اما نه مستقیم. در مقابل، ما و تأثیر مثبت مستقیم فرهنگ نتیجه محور بر اجرای SMA، اما نه غیرمستقیم از طریق شبکه سازی حسابداری مدیریت. این نتایج نشان می دهد که در واحدهای تجاری نتیجه محور، اجرای شیوه های SMA ممکن است محدود به عملکرد حسابداری نباشد. مدیران در سایر وظایف ممکن است انگیزه اجرای شیوه های SMA را داشته باشند حتی زمانی که حسابداران مدیریت بخشی از فرآیند نیستند.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت، حسابداری استراتژیک، فرهنگ سازمانی، سیستم های اطلاعاتی.

۱- استادیار، گروه حسابداری، حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دزفول.

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه مدیریت، فناوری اطلاعات، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دزفول.

۱- مقدمه

ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA)^۱ به طور قابل توجهی از زمان کار سیموندز (۱۹۸۱) گسترش یافته است و تعدادی از شیوه های SMA معرفی شده است. از آن زمان، علاقه به ایجاد محبوبیت چنین شیوه هایی در بین شرکت ها و تعیین تأثیر آنها بر عملکرد شرکت افزایش یافته است. با این حال، در حالی که برخی از مطالعات تجربی نشان داده اند که شیوه های SMA به کار گرفته شده منجر به عملکرد بهتر شرکت شده است، برخی دیگر نرخ های اجرای نامیدکننده را گزارش کرده اند. چنین نتایجی برای بسیاری از محققین تعجب آور است که انتظار داشتند شیوه های SMA با توجه به پتانسیل آنها در کمک به مدیران برای رسیدگی به سطوح فزاینده رقابت و عدم اطمینان و اتخاذ تصمیمات استراتژیک آگاهانه تری در عمل گسترش یابد. برای توضیح نرخ های پایین غیرمنتظره اجرای شیوه های SMA، جریانی از ادبیات پدیدار شده است که در آن محققان ادعا می کنند که آنها ممکن است مربوط به زمینه خاص باشند. به عبارت دیگر، آنها احتمالاً در موقعیت های خاصی اجرا می شوند، اما در موقعیت های دیگر اجرا نمی شوند. بنابراین شناسایی ویژگی های چنین بسترهایی به یک هدف مهم تبدیل شده است (حدید و ال سید، ۲۰۲۱).

با این حال، ادبیات فوق به طرق مختلف محدود است. اولاً، بیشتر مطالعات فقط بر روی یک یا دو روش SMA تمرکز دارند، مانند هزینه یابی/مدیریت مبتنی بر فعالیت، کارت امتیازی متوازن یا هزینه چرخه عمر. با این حال، این تلاش های علمی در ارائه شواهدی که تأیید می کند که زمینه مناسب برای یک عمل SMA می تواند برای سایرین نیز مفید باشد، ناکام است. بدون شواهد از طریق آزمایش تجربی، تعمیم یافته های آنها به سایر روش های SMA می تواند مشکوک باشد. دوم، مطالعاتی که مجموعه نسبتاً بزرگ تری از شیوه های SMA را برای رسیدگی به محدودیت های فوق الذکر تجزیه و تحلیل می کنند، بسیار اندک هستند و تاکنون در شناسایی قطعی عوامل مؤثر مرتبط با اجرای شیوه های SMA ناموفق هستند. به طور خاص، در حالی که نقش برخی از متغیرهای پیشنهادی هیچ گونه پشتیبانی تجربی مانند جهت گیری شرکت را به دست نیاورد. نتایج ترکیبی فناوری ساخت پیشرفته و مالکیت شرکت برای همه متغیرهای دیگر، از جمله استراتژی کسب و کار، گزارش شد. سوم، تقریباً تمام مطالعات ذکر شده در بالا، مدل های تقلیل دهنده ای را توسعه داده و آزمایش کرده اند که در آن متغیرهای احتمالی پیشنهادی فرض شده اند که به طور مستقل بر شیوه های SMA، جدا از یکدیگر تأثیر می گذارند. تلاش های کمی برای ساختن مدل های جامع تر و پیچیده تر صورت گرفته است که ممکن است راه های پیچیده تری را که از طریق آن متغیرها ممکن است به هم مرتبط شوند، از جمله تعاملات بالقوه، بهتر به تصویر بکشند. با توجه به نتایج غیرقطعی گزارش شده در مطالعات قبلی در مورد تأثیر مستقل متغیرهای احتمالی پیشنهادی، این رویکردها بسیار مهم و به موقع خواهند بود. چنین یافته های تجربی بی اهمیت یا غیرقطعی، پزشکان و محققان را در مورد عوامل تأثیرگذار که ممکن است اجرای شیوه های SMA را تسهیل یا مانع شود، نامشخص می گذارد. محدودیت های مدل آزمایش شده خود را تصدیق می کنند و محققان را ترغیب می کنند که تحقیقات بیشتری را انجام دهند تا سایر متغیرهای احتمالی مهم را شناسایی کنند که ممکن است به ایجاد و درک زمینه هایی که در آن شیوه های SMA به بهترین شکل می تواند اجرا شود کمک کند (ژانگ و همکاران، ۲۰۱۵).

۲- حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه ای را هدایت می کند و ارزشهای فرهنگی را که برای به دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می کند. در این تعریف از حسابداری مدیریت چهار عقیده کلیدی گنجانده شده است. این عقیده ها شامل: ماهیت، محدوده، هدف و شاخصهای حسابداری است (وارد، ۲۰۱۲).

۱- حسابداری مدیریت، از نظر ماهیت، یک فرایند اندازه گیری است.

۲- محدوده حسابداری مدیریت شامل اطلاعات عملیاتی مانند نقص یا کمبود واحدهای تولید شده است.

۳- هدف از حسابداری مدیریت کمک به یک سازمان به منظور رسیدن به هدفهای استراتژیک کلیدی تعیین شده است.

۴- اطلاعات مناسب در حسابداری مدیریت سه شاخص بارز دارند:

شاخص فنی: بالا بردن درک پدیده اندازه گیری و گردآوری اطلاعات مربوط برای تصمیمهای استراتژیک،

شاخص رفتاری: تشویق و ترغیب اعمالی که با هدفهای استراتژیک سازمان سازگارند،

شاخص فرهنگی: حمایت و یا خلق یک رشته ارزشهای فرهنگی تقسیم شده در یک سازمان.

این تعریف از حسابداری مدیریت شامل بعضی عقایدی است که با دیگر تعریفها در این حوزه فرق می کند. مثلاً انجمن حسابداران مدیریت (IMA) به عنوان مجمعی حرفه ای، حسابداری مدیریت را چنین تعریف می کند:

1 strategic management accounting

2 Hadid and Al-Sayed

3 Zhang et al

4 Ward

"حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل داخلی فعالیتهای سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه". حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه گزارشهای مالی برای گروههای غیرمدیریتی همانند سهامداران، بستانکاران، اعتباردهندگان و صاحبانظران مالی است. مقایسه تعریف انجمن حسابداران مدیریت با تعریفی که در این مقاله استفاده شد چند اختلاف اصلی را آشکار می‌سازد: تعریف انجمن حسابداران مدیریت به‌شدت بر آنچه حسابداری مدیریت انجام می‌دهد متمرکز است. اما تعریف ارائه شده در این مقاله بر هدف فعالیتها که همانا دستیابی و حفظ هدفهای استراتژیک است، تاکید دارد (سسکون و همکاران، ۲۰۱۹).

تعریف انجمن حسابداران مدیریت تنها شامل اطلاعات مالی می‌شود در حالی که در تعریف ارائه شده در این مقاله علاوه بر اطلاعات مالی، اطلاعات عملیاتی نیز مورد تاکید قرار گرفته است. در صورتی که موسسه‌ای قصد دستیابی به مزیت رقابتی و حفظ آن را داشته باشد هر دو گروه از اطلاعات پیشگفته برای موسسه پراهمیت و حساس است. در تعریف انجمن حسابداران مدیریت، بخشی از حسابداری مدیریت شامل گزارشهای غیرمدیریتی برای مقاصد مالیاتی است. البته این نیز وظیفه مدیریت است، اما این گزارشها نه تنها باید قوانین و احکام قرارداد شده را تایید کنند بلکه باید نوعی اطلاعات استراتژیک را که مورد نیاز مدیریت است نیز فراهم آورند (وارد، ۲۰۱۲).

۳- تعریف حسابداری مدیریت استراتژیک

اصطلاح "حسابداری مدیریت استراتژیک" حدود ۴۰ سال پیش توسط سیمندر ابداع شد. در این مطالعه، تعریف سیمونز را به دو دلیل اتخاذ شده است. اول، برخلاف دیدگاه برومیچ، سیمونز نقش اطلاعات غیرمالی ارائه‌شده توسط حسابداری مدیریت را تصدیق می‌کند که برای تصمیم‌گیرندگان در حال توسعه و ارزیابی استراتژی نیز مهم است. دوم، در حالی که تعریف دیکسون و اسمیت بر روی اطلاعات به طور کلی تمرکز دارد، تعریف سیمونز حسابداری مدیریت را با تمرکز بر "داده‌های حسابداری مدیریت" به طور واضح تری به حسابداری مدیریت مرتبط می‌کند. برای قرار دادن مفهوم نظری حسابداری مدیریت استراتژیک در عمل، برخی از تکنیک‌ها / اقدامات مورد نیاز هستند و چنین روشهایی باید بر فقدان جهت‌گیری استراتژیک فعالیت‌های حسابداری مدیریت سنتی غلبه کنند که باعث تشویق تمرکز کوتاه مدت و داخلی / داخلی می‌شود. در این راستا، تحقیقات قبلی توافق کرده اند که برای اینکه یک روش حسابداری مدیریت در توسعه و ارزیابی استراتژی مفید باشد و از این رو به عنوان یک روش حسابداری مدیریت استراتژیک شناسایی شود، باید دارای یک یا هر دو ویژگی‌های زیر باشد: (الف) جهت‌گیری بلند مدت و (ب) تمرکز بیرونی / بیرونی. براساس معیارهای مذکور، تعدادی از شیوه‌های معرفی‌یابی هدف، شده با حسابداری مدیریت استراتژیک شامل هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی چرخه حیات و نظارت بر موقعیت رقیب. جریان اندکی از ادبیات با علاقه به اندازه‌گیری انتشار چنین اقداماتی در میان شرکتها و درک عواملی که اجرای آنها را تسهیل یا ممانعت می‌کنند، پدیدار شده است. با این حال، نرخ‌های اجرای نا امید کننده شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به همراه نتایج مبهم در رابطه با عوامل پیشنهاد شده برای توضیح تغییرات در نرخهای اجرای تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک مشاهده شده در عمل مستند شده اند (الامیر، ۲۰۱۹).

۴- طبیعت و محدوده‌های حسابداری مدیریت

سیستمهای حسابداری مدیریت نتایج اندازه‌گیربهای مالی و غیرمالی فعالیتهای عملیاتی را گزارش می‌کنند. این سیستمها همچنین به پروژهها و طرحهای عملیاتی آینده نیز کمک می‌دهند. یکی از نمونه‌های اطلاعاتی که مدیران به آن نیازمندند، بهای تمام‌شده محصول و اندازه‌گیری تحویل تولیدات بموقع است. این اقلام دونوع از انواع اندازه‌گیری است که حسابداری مدیریت با آن سروکار دارد. بهای تمام‌شده مثالی است از اندازه‌گیری که در اصطلاحات مالی بیان می‌شود، در حالی که تحویل بموقع مثالی است از اندازه‌گیری عملیاتی. آموزش تولیدکنندگان برای اندازه‌گیری، جمع‌آوری، گزارش، تفسیر و ارائه این اطلاعات به مدیران، موضوع حسابداری مدیریت است. روشهای اندازه‌گیری مختلفی برای پدیده‌ها وجود دارد. برای مثال بهای تمام‌شده محصول یا توانایی سودآوری آن را به چندین روش می‌توان محاسبه کرد. به همین ترتیب کیفیت را نیز می‌توان با استفاده از تنوع روشها اندازه گرفت. هر عملیات مالی و غیرمالی درخور اندازه‌گیری ممکن است تحت شرایط خاصی مفید و سودمند باشد. درک روشهای چندگانه اندازه‌گیری و دانستن زمان و چگونگی استفاده از آنها قسمت اصلی مطالعه حسابداری مدیریت است (بایرد و همکاران، ۲۰۱۸).

1 Cescon et al
2 Alamir
3 Baird et al

۵- حسابداری مدیریت یا حسابداری مدیریتی

بر استفاده از اطلاعات حسابداری برای مدیران در سازمان‌ها، جهت مهیا کردن آن‌ها برای تصمیم‌سازی کسب و کار آگاهانه تأکید دارد که به آن‌ها اجازه می‌دهد تا کارکردهای کنترل و مدیریشان را بهتر تجهیز نمایند. در مقابل اطلاعات حسابداری مالی، اطلاعات حسابداری مدیریتی این خصوصیات را دارند:

- در درجه اول نگاه رو به جلو دارند، بجای تاریخی
- برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری بطور کمی مبتنی بر مدل با درجه‌ای از انتزاع هستند، به جای مبتنی بودن بر مورد
- برای استفاده در سازمان طراحی شده و در نظر گرفته شده‌اند، بجای اینکه برای استفاده ذینفعان، بستانکاران و قانونگذاران در نظر گرفته باشد
- معمولاً محرمانه بوده و توسط مدیران استفاده می‌شود تا گزارشگری عمومی
- با ارجاع به احتیاجات مدیران محاسبه می‌شود و اغلب توسط سامانه‌های اطلاعات مدیریت استفاده می‌شود نه با ارجاع به استانداردهای عمومی حسابداری مالی (لایسلی و ریکرس، ۲۰۱۷).

۶- هدف حسابداری مدیریت - مثلث استراتژیک

هدف اساسی حسابداری مدیریت کمک به سازمان به منظور به‌دست آوردن اصول استراتژیک آن سازمان است. فراهم آوردن این اصول نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورده می‌کند. استراتژی راهی است که به کمک آن، شرکت خود را از دیگر رقیبان متمایز می‌سازد و جایگاه خود را پیدا می‌کند. امتیازات رقابتی بر روی سه بُعد کیفیت، زمان و بهای تمام‌شده یا هزینه استوار است. مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند. آنها بهای تمام‌شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را در نظر می‌گیرند. برای راضی نگه‌داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به‌صورت همزمان روی سه بُعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می‌دهند (الامیر، ۲۰۱۹).

کیفیت، تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به کارایی امکانات آن را دربر می‌گیرد. کیفیت همچنین شامل خدمات‌دهی این امکانات مانند خدمات پس از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده به‌وسیله یک سازمان است. بهای تمام‌شده یا هزینه، شامل منابع مصرف‌شده به‌وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت‌کننده آنها مانند عرضه‌کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام‌شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه‌کننده تا خدمات‌دهی بعد از فروش و مصرف‌کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به‌وجود می‌آورند می‌باشد. با این تعبیر بهای تمام‌شده مشتریان شامل بهای تمام‌شده حمایت‌کننده و مصرف‌کننده محصول است، که این معمولاً بهای تمام‌شده مالکیت نامیده می‌شود. زمان یعنی مدتی که طول می‌کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز محصول را در دسترس مشتری قرار دهد، یا مدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آن را در سریعترین وقت به بازار عرضه کند. همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل کردن حلقه فعالیتها نظیر شروع تا پایان تولید می‌شود (سسکون و همکاران، ۲۰۱۹).

حسابداری مدیریت در ذات خود، هدف نیست، بلکه وسیله مهمی است برای به‌دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان. در حالی که عناصر اصلی استراتژی در گذشته نیز بارها منتشر شده است لیکن استفاده از یک گروه سه تایی برای نشان دادن آنها تازگی دارد. این مثلث بسیار مانند همان چیزی است که آرثور اندرسن^۲ استفاده کرد. رابین کوپر^۳ از یک فضای سه بُعدی برای نمایش قیمت، کیفیت و اجرا استفاده می‌کند. سه عنصر مثلث استراتژیک مربوط به همه سازمانها می‌شود: تجارت، بازار و فعالیتهای غیرانتفاعی دولت. این سازمانها با یک تقاضا برای قیمت پایین، کیفیت بالا و تحویل بموقع محصول یا خدمات رو به‌رو هستند (حدید و ال سید، ۲۰۲۱).

برای مثال دانشگاهها باید کیفیت آموزشی را در قیمت قابل پرداخت فراهم نمایند ضمن اینکه دایرکردن کلاسها نیز باید منطبق با نیاز دانشجویان باشد. سرانجام نکته اینجاست که مفهوم کیفیت، هزینه و زمان در چارچوب یک سازمان یا محصول تغییر می‌کند. برای مثال کیفیت در رابطه با اتومبیل، اجزای آن (راحتی راننده، ایمنی سیستم موزیک و غیره...) و قابلیت اعتماد (تناوب یا تکرار تعمیرات) است. در حالی که کیفیت در رابطه با تحصیل مشکلتر تعریف می‌شود که ممکن است به سواد یا معلومات عمومی و یا مهارتهای شغلی، توانایی تفکر، مهارتهای ارتباطی و... اطلاق شود. به‌همین شیوه، زمان برای یک کارخانه‌دار اجسام نیمه هادی همانند اینتل^۴ عرضه بموقع یک میکروپروسسور جدید برای اولین بار به بازار است و برای یک کمپانی مثل فدرال اکسپرس^۵ زمان یعنی تحویل بموقع (وارد، ۲۰۱۲).

1 Lapsley and Rekers

2 Arthur Anderson

3 Robin Cooper

4 INTEL

5 Federal Express

۷- طبیعت حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت برای تحکیم نقش فعالیتهایش در استراتژی سازمان باید به فراهم آوردن اطلاعات مربوط به سه اصل استراتژیک کیفیت، هزینه و زمان کمک کند. این اطلاعات شامل:

- ۱- جمع‌آوری اطلاعات از فعالیتهای روزانه مدیران که با اصول استراتژیک سازمان مرتبط است،
- ۲- افزایش توانایی مدیران برای تاثیرگذاری در تمام عملیات اقتصادی انجام شده به‌منظور کسب اصول استراتژیک سازمان یا به‌عبارت دیگر افزایش میزان تاثیرگذاری مدیران در مجموعه عملیات مرتبط با مشتریان، عرضه‌کنندگان و فروشندگان در جهت استراتژیهای سازمان.
- ۳- فراهم‌آوردن دیدگاهی وسیع از استراتژیها و فعالیتهای سازمان است (بایرد و همکاران، ۲۰۱۸).

۸- نقش حسابداری مدیریت

فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل، تدارک، مشارکت و ارتباط با اطلاعات منفی مورد استفاده مدیریت در برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل عملیاتی داخل سازمان انجمن رسمی حسابداران مدیریت، نقش حسابداری مدیریت را در مشارکت با مدیریت جهت حصول اطمینان از اثر بخشی فعالیتهای زیر تبیین نموده است:

- ۱- فرموله نمودن برنامه‌ها جهت تحقق اهداف (برنامه ریزی راهبردی)
 - ۲- فرموله نمودن برنامه‌های عملیاتی کوتاه مدت (بودجه بندی و برنامه ریزی سود)
 - ۳- تحصیل (تامین) منابع و استفاده کارآمد و اثر بخشی آن (مدیریت مالی) و ثبت رویدادهای مالی (حسابداری مالی و حسابداری صنعتی)
 - ۴- ارتباط بین اطلاعات مالی و عملیاتی
 - ۵- اصلاح فعالیتهای برنامه‌ها با توجه به نتایج (کنترل مالی)
- بررسی نحوه گزارشگری در سیستم‌ها و عملیات (حسابرسی داخلی و حسابرسی مدیریت) (لاپسلی و ریکرس، ۲۰۱۷).

۹- حسابدار مدیریت به عنوان یک ارائه دهنده اطلاعات استراتژیک

از زمان شکل‌گیری SMA در اوایل دهه ۱۹۸۰، محققان نقش مهمی را برای حسابداران مدیریت در ارائه اطلاعات استراتژیک و در نتیجه در شروع و اجرای شیوه‌های SMA متصور شده‌اند. با این حال، به‌طور قابل توجهی، شواهد تجربی نشان داده است که آنها نقش محدودی در این زمینه ایفا می‌کنند. چنین نقش محدودی ممکن است به دلایلی نسبت داده شود که توانایی حسابداران مدیریت را برای ارائه اطلاعات استراتژیک مربوطه که تصمیم‌گیرندگان می‌توانند از آن بهره‌برداری کنند و برای شروع و اجرای شیوه‌های SMA تعیین می‌کند. این شامل:

(۱) درک محیط کسب و کار و پیچیدگی عملیاتی؛
کارلسون-وال و همکاران (۲۰۱۵) در مطالعه موردی خود بیان کردند که چگونه حسابداران مدیریت از تصمیم‌گیری‌های استراتژیک در یک زمینه بین‌سازمانی حذف شدند. اعتقاد بر این بود که آنها به‌سادگی از پیچیدگی فنی پیرامون آن آگاهی ناکافی دارند.

(۲) درک نیازهای اطلاعاتی و پردازش اطلاعات
ویژگی‌های تصمیم‌گیرندگان: در اکثر مصاحبه‌های انجام شده توسط پیرس و اودی (۲۰۰۳)، حسابداران مدیریت درک کافی از اطلاعات و شیوه‌های حسابداری مدیریتی که مدیران تولید و مدیران فروش نیاز دارند یا می‌توانند مفید باشند، نشان ندادند. همچنین آنها بر اهمیت درک رفتار کاربر IS تأکید کردند که باید توسط حسابداران در هنگام تصمیم‌گیری در مورد طراحی سیستم و ارائه چه اطلاعاتی مورد توجه قرار گیرد. در غیر این صورت، IS طراحی شده توسط تصمیم‌گیرندگان ممکن است مورد استفاده قرار نگیرد و آنها ممکن است وضعیت خود را به‌عنوان ارائه‌دهندگان اطلاعات از دست بدهند.

(۳) آگاهی از نوآوری‌های حسابداری مدیریت، از جمله شیوه‌های SMA و دانش برای اجرای آنها؛
استدلال می‌کند که حسابداران مدیریت باید آگاه باشند که چه شیوه‌های حسابداری مدیریت در دسترس است، چه اطلاعاتی ارائه می‌دهند و چگونه می‌توانند به‌درستی اجرا شوند تا اطلاعات مرتبط و مفیدی تولید کنند که تصمیم‌گیرندگان بتوانند به‌طور مؤثر از آن بهره‌برداری کنند. حسابداران مدیریتی که آنها با آنها مصاحبه کردند اعتراف کردند که دانش آنها در مورد نوآوری‌های حسابداری مدیریت فقط در سطوح نظری بوده و آنها فاقد توانایی و اطمینان لازم برای عملی کردن آنها هستند.

(۴) توانایی شناسایی اقدامات مناسب و مفید برای اجرا؛
این یک مهارت مهم است که حسابداران مدیریت باید آن را نیز کسب کنند تا تنها مناسب‌ترین و مفیدترین شیوه‌هایی را که با توجه به وظیفه‌ای که در دست دارند، برای تصمیم‌گیرندگان تولید می‌کند، به کار گیرند.

(۵) حسابداران مدیریت رقابت در عمل خود با آن روبرو هستند

از دیگر مدیران: گزارش شده است که مدیران در سایر بخش‌ها، به‌ویژه عملیات و بازاریابی، سیستم‌های اطلاعاتی خود را توسعه می‌دهند که شامل اطلاعات SMA می‌شود. شناخت کم بسیاری از شیوه‌های SMA در ادبیات حسابداری مدیریت را به این دلیل نسبت داد که آنها همچنین می‌توانند در حوزه‌های دیگر رشته‌ها مانند مدیریت عملیات و بازاریابی باشند. محققانی مانند نحوه اجرای برخی از شیوه‌های SMA توسط افراد در سایر بخش‌های سازمانی، به‌ویژه بازاریابی و عملیات، بدون دخالت حسابداران مدیریت آنها، توضیح دادند (ژانگ و همکاران، ۲۰۱۵).

۱۰- کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، شبکه حسابدار مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک

ارزش و اهمیت اطلاعات یا تصمیم‌گیرندگان به خوبی در ادبیات تثبیت شده است. بسیاری از سازمان‌ها در تلاش برای توسعه سیستم اطلاعات یکپارچه با کیفیت بالا بوده‌اند تا به مدیران و تصمیم‌گیرندگان کمک کنند تا وظایف خود را به طور مؤثر انجام دهند و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه بگیرند. در نتیجه، اعتقاد بر این است که چنین سیستم اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان را در سراسر عملکردها قادر می‌سازد تا به اطلاعات دقیق و مرتبط تری دسترسی پیدا کنند و اطلاعات مربوطه را منتقل کنند، که می‌تواند به اهداف یا اهداف مختلف تکیه کند. اگر همچنین IS در زمان واقعی به روز شود، ارتباط و مفید بودن داده‌ها و اطلاعات با افزایش دید فرآیندهای سازمانی و منابع مصرف شده بیشتر افزایش می‌یابد. در این راستا، چند محقق ادعا کرده‌اند که سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت بالا می‌تواند پذیرش شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت از جمله شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تسهیل و تشویق کند (یزدی فر و همکاران، ۲۰۱۹).

در مقابل، سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت بالا ممکن است مانع از اتخاذ شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت، از جمله حسابداری مدیریت استراتژیک شود. این تاثیر منفی بالقوه را می‌توان به دو عامل نسبت داد. اول، همانطور که توسط لوفت (۲۰۰۹) اشاره شد، اطلاعات حسابداری تنها یک بعد از سیستم‌های اطلاعاتی گسترده‌تر را نشان می‌دهد که فراتر از اطلاعات مالی، ممکن است شامل اطلاعات فیزیکی و غیر مالی از عملکردهای دیگر مانند بازاریابی، فروش، تدارکات، مدیریت یا عملیات نیز باشد. اطلاعات فیزیکی و غیر مالی به طور فزاینده‌ای با هزینه و سایر اطلاعات مالی رقابت می‌کنند تا جایی که برخی از مدیران دومی را کنار گذاشته و بیشتر بر اولی برای اتخاذ تصمیمات عملیاتی و تا حدی تصمیمات استراتژیک تکیه می‌کنند (یزدی فر و همکاران، ۲۰۱۹).

دوم، اگر گفته شود که معرفی شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت بر تعادل موجود کنترل اطلاعات تاثیر می‌گذارد، ممکن است با این مساله مقاومت شود. طبق گفته بارف و گالبریت (۱۹۷۸) دیلارد (۲۰۰۰) و شالیتگر و زوزدوف (۲۰۱۵)، اطلاعات قدرت هستند و آنهایی که با آن هستند قدرت بیشتری نسبت به دیگران دارند. آنها ممکن است منابعی را که قبلاً توسط دیگر مدیران وظیفه‌ای کنترل می‌شدند، کنترل کنند. به طور مشابه، مارکوس و پفر ادعا می‌کنند که یک روش حسابداری را می‌توان به راحتی در راستای توزیع برق موجود پیاده سازی کرد. در غیر این صورت، مقاومت ظاهر خواهد شد و اجرای موفقیت‌آمیز چنین عملی را به چالش خواهد کشید (ژانگ و همکاران، ۲۰۱۵).

در راستای استدلال‌های نظری رقیب، مطالعات تجربی نیز نتایج غیرقطعی به بار آورده‌اند. مطالعه مالی (۱۹۹۷) به موردی اشاره دارد که در آن مدیران به برآوردهای غیر رسمی برای هزینه‌بایی تکیه می‌کردند که صحت آن بعداً توسط یک سیستم ABC اجرا شده برای این منظور تایید شد. از این رو، این سیستم هنگامی که آنها تاییدیه مورد نظر را در مورد دقت تخمین‌های غیر رسمی خود و اینکه آیا آنها در مسیر دستیابی به استراتژی مورد نظر خود هستند یا خیر، به دست آوردند، متوقف شد. این نشان می‌دهد که چگونه سیستم‌های اطلاعاتی موجود ممکن است جایگزین برخی از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، ABC در این مورد شود. شواهد تجربی مشابهی نیز توسط کراموده (۱۹۹۸) در مورد ABC ثبت شده است. همچنین شرکت‌هایی که از سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی استفاده می‌کنند، شیوه‌های حسابداری جدیدی را اجرا نمی‌کنند. با توجه به آنچه ذکر شد می‌توان عنوان کرد که:

بین سیستم‌های اطلاعات کیفی و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه وجود دارد.

کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی نیز ممکن است تاثیر شبکه حسابداری مدیریت را بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تعدیل کند. همانطور که اشاره شد، حسابداران مدیریت که با سایر کارمندان و مدیران داخلی و خارجی شبکه می‌کنند، به احتمال زیاد دارای دانش به روز از شیوه‌های حسابداری مدیریت در دسترس هستند و چه اطلاعاتی را همراه با دانش نحوه پیاده سازی آنها تولید می‌کنند. علاوه بر این، آنها نیازهای اطلاعاتی مدیران دیگر را بهتر درک خواهند کرد. با این حال، اینکه آیا چنین دانشی و درکی به اجرای بیشتر شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تبدیل خواهد شد، ممکن است به کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی موجود بستگی داشته باشد. این امکان وجود دارد که حسابداران مدیریت در نتیجه تعامل با مدیران و سایر کارمندان، ممکن است با رضایت از IS موجود مواجه شوند؛ از این رو نیازی به پیاده سازی سایر فعالیت‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد.

اگر حسابداران مدیریت تلاش کنند تا فعالیت های حسابداری اضافی را اجرا کنند، احتمالاً در توجیه هزینه های مربوطه با مشکلاتی مواجه خواهند شد و با مقاومت مواجه خواهند شد. در این مورد، نقش سیستم های اطلاعاتی موجود تضعیف تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک خواهد بود.

در مقابل، با تعامل با سایر کارکنان و مدیران، حسابداران مدیریت ممکن است نتیجه بگیرند که اجرای برخی از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند به برآورده کردن نیازهای اطلاعاتی تصمیم گیرندگان کمک کند. در این مورد، کیفیت سیستم های اطلاعاتی ممکن است حسابداران مدیریت را به اجرای آن اقدامات با ارائه یک محیط مساعد از طریق ارائه برخی از داده های ضروری برای اجرای اقدامات یا با قادر ساختن انتشار خروجی چنین اقداماتی (اطلاعات) به تصمیم گیرندگانی که می توانند از آن بهره مند شوند، تشویق کند. این امر می تواند ارزش را افزایش دهد و هزینه های پیاده سازی آن فعالیت های حسابداری خاص را توجیه کند و احتمالاً درجه مقاومت را کاهش دهد.

۱۱- فرهنگ، مدیریت حسابداری و حسابداری مدیریت استراتژیک

فرهنگ سازمانی به طور کلی به عنوان هنجارها و ارزش های مشترک تعریف می شود که انتظارات را در مورد نگرشها و رفتار مناسب برای اعضای گروه تنظیم می کند. در این مورد بنابراین، برخی از محققان بر این باورند که آن نقش مهمی در اجرای فعالیت های حسابداری، از جمله فعالیت های حسابداری مدیریت استراتژیک ایفا می کند. برای مثال، در برخی سازمانها، هنجارها و ارزشهای مشترک ممکن است منجر به یک فرهنگ نوآوری محور شود که می تواند به عنوان پی گیری و آزمایش ایده های نوآورانه تعریف شود؛ به دنبال فرصت های جدید و پذیرش سطوح بالاتر ریسک. چنین سازمانهایی به احتمال زیاد ایده های جدید و حسابداری نوآورانه و شیوه های غیر حسابداری را با مقاومت کم تر می پذیرند. آنها تمایل بیشتری به آزمایش و پاسخ مثبت به شیوه های جدید و تمایل به سرمایه گذاری زمان، پول و دیگر منابع لازم در اجرای آنها دارند. به طور مشابه، فرهنگ نتیجه گرا نیز ممکن است در اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک نقش داشته باشد. یک فرهنگ پیامد گرا را می توان به این صورت تعریف کرد که تا چه حد هنجارها و ارزشهای مشترک بر دستاورد، اقدامات، نتایج و انتظارات با عملکرد بالا تاکید دارند؛ بنابراین، تصور بر این است که سازمانهایی که فرهنگ نتیجه گرایی دارند، اقداماتی را اجرا می کنند که اعتقاد بر این است که عملکرد را هدایت می کنند و به دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده خود کمک می کنند. انتظار می رود که آنها تعهد بیشتری به ارائه زیرساخت های لازم برای اجرای موفقیت آمیز و سود بردن از چنین اقداماتی داشته باشند. با توجه به این موارد می توان عنوان کرد که:

رابطه مثبتی بین فرهنگ نوآوری محور و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد. رابطه مثبتی بین فرهنگ نتیجه گرا و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد.

علاوه بر تاثیر مستقل بالقوه فرهنگ سازمانی بر اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک استدلال می شود که فرهنگ سازمانی نیز ممکن است تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل کند. از طریق شبکه سازی داخلی و خارجی، حسابداران مدیریت باید در معرض دانش به روز شده در مورد فعالیت های حسابداری مدیریت جدید، اطلاعاتی که تولید می کنند، نیازهای اطلاعاتی دیگر تصمیم گیرندگان در سازمان خود قرار گیرند و اینکه چگونه چنین اقداماتی می توانند به طور بالقوه به این مدیران در انجام وظایف خود به طور موثر از طریق اطلاعاتی که تولید می کنند، کمک کنند. لازم به ذکر است که فرهنگ نوآوری محور و فرهنگ خروجی محور به طور متقابل منحصر به فرد نیستند. هنجارها و ارزشهای مشترک در برخی از سازمانها ممکن است رفتار را در راستای هر دو مورد تشویق کنند.

برای شروع و اجرای چنین اقداماتی، حسابداران مدیریت می توانند از یک فرهنگ سازمانی سودمند بهره مند شوند. یزدیفر و همکاران (۲۰۱۹) فقدان تجربه حسابداران مدیریت اطمینان در عمل را نشان دادند که دلیل اصلی عدم شروع یا پیشنهاد شیوه های جدید حسابداری مدیریت است؛ بنابراین، سازمانهایی با فرهنگ نوآوری محور می توانند به حسابداران مدیریت آگاه و به خوبی مرتبط به دو روش مختلف کمک کنند. اول، یک فرهنگ نوآوری محور ممکن است حسابداران مدیریت، مانند سایر کارکنان را به ارائه راهحل های نوآورانه برای مشکلات با اطمینان بیشتر که ایده های آنها مورد انتقاد قرار نخواهد گرفت، تشویق کند. این می تواند برای کسانی که فاقد اعتماد به نفس هستند یا باور دارند که تنها مدیران در عملیات یا بازاریابی مجاز به معرفی و اجرای ایده ها و شیوه های جدید هستند، حیاتی باشد (لاپسلی و ریکرس، ۲۰۱۷).

دوم، فرهنگ نوآوری محور ممکن است به حسابداران مدیریت کمک کند تا از مقاومت قابل توجه در برابر پیشنهادها خود از کارکردهای دیگر اجتناب کنند، زیرا چنین فرهنگی، طبق تعریف، کارمندان و مدیران را تشویق می کند تا هر گونه آزمایش با ایده ها و شیوه های جدید را درک کنند و به طور مثبت به آنها پاسخ دهند. مارکوس و ففر (۱۹۸۳) و تایپالئونماکی (۲۰۱۴) توصیه کردند که اگر یک سیستم حسابداری با فرهنگ سازمانی هم خوانی داشته باشد، پیاده سازی آن آسان تر خواهد بود. در غیر این صورت، مقاومت اجرا یا جذب آن را تضعیف خواهد کرد. به طور مشابه، مطالعه مالی (۱۹۹۷) به موردی اشاره کرد که در آن، به دلیل فرهنگ غالب مهندسان، حسابداری نادیده گرفته شد. روشن است که یک فرهنگ نوآوری محور ممکن است رابطه بین مدیریت حسابداری و پیاده سازی شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را تقویت کند (وارد، ۲۰۱۲).

به همین ترتیب، سازمانهای دارای یک فرهنگ نتیجه گرا نیز می‌توانند یک محیط مساعد برای حسابداران مدیریت برای آغاز و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه دهند. با توجه به تمرکز بر دستاوردها، اقدامات، نتایج و انتظارات با عملکرد بالا. اعتقاد بر این است که سازمانهایی با یک فرهنگ نتیجه گرا از ابتکارات پشتیبانی می‌کنند که به آنها کمک می‌کند به اهداف از پیش تعیین شده خود دست یافته و رقابتی شوند. به این ترتیب، پس از کسب دانش در مورد آنچه تصمیم گیرندگان اطلاعات نیاز دارند تا وظایف خود را به طور موثر انجام دهند و از طریق شبکه سازی به اهداف سازمانی دست یابند، حسابداران مدیریت قادر به دفاع از طرحهای پیشنهادی خود برای اجرای شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت با برجسته کردن ارزش چنین اقداماتی و نقش آنها در دستیابی به اهداف سازمانی خواهند بود. این امر ممکن است پشتیبانی مورد نیاز برای اجرای شیوه‌های حسابداری پیشنهادی را افزایش دهد. علاوه بر این، با توجه به شواهد موجود برای عملکرد برتر سازمان‌هایی که شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را اجرا می‌کنند، زمانی که حسابداران مدیریت از دانش به دست آمده از طریق شبکه برای بیان و تاکید بر ارتباط این شیوه‌ها و اطلاعات تولید شده آنها با آنچه تصمیم گیرندگان سعی در دستیابی به آن دارند، استفاده می‌کنند، این امر به احتمال زیاد باعث تسهیل تصمیم‌گیری برای اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک پیشنهادی می‌شود. به همین ترتیب، سازمان‌های دارای یک فرهنگ نتیجه گرا نیز می‌توانند یک محیط مساعد برای حسابداران مدیریت برای آغاز و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه دهند. با توجه به این مطالب می‌توان عنوان کرد که:

فرهنگ نوآوری محور به طور مثبت تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل می‌کند. فرهنگ نتیجه‌گرا به طور مثبت تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل می‌کند (حدید و ال سید، ۲۰۲۱).

۱۲- نتیجه گیری

اطلاعات حسابداری مدیریت به مدیر کمک می‌کند که اهداف کیفیتی را از طریق اندازه‌گیری منابع صرف شده برای پیشگیری از نواقص احتمالی تولیدات، هزینه بازسازی تولیدات ناقص، هزینه انجام تعمیرات و نگهداری تجهیزات، فرصتهای از دست رفته فروش به دلیل نبود کیفیت محصولات و سرمایه‌گذاری جدید برای افزایش کیفیت محصول مشخص کند و به تحلیل تاثیرات هزینه‌های کیفیت بر سود برسد. مثالهایی از اطلاعاتی که به مدیران کمک می‌کند تا مفاهیم استراتژیک مدیریت بهای تمام شده را دریابند عبارتند از اطلاعات منابع صرف شده برای تولید محصولات در طی یک دوره زمانی، اندازه‌گیری منابع صرف شده برای اجرای سایر فعالیتها در طی یک دوره زمانی، تجزیه و تحلیل عوامل موثر در بهای تمام شده، تجزیه و تحلیل سودآوری محصولات، تجزیه و تحلیل ساختاری قیمت عرضه کنندگان و مقایسه قیمت‌هایشان با قیمت‌های سایر رقبایان. حسابداری مدیریت همچنین برای کمک به درک اصل دیگر استراتژیک یعنی زمان با استفاده از معیارهای اندازه‌گیری گزارشهایی مثل فرصتهای از دست رفته فروش به علت تأخیر در تولید، هزینه‌های ناشی از تأخیر مواد از جانب عرضه کنندگان، مقایسه فروش محصولات جدید در مقابل محصولات قدیم، زمان پاسخگویی به سفارشهای مشتریان و میزان ظرفیتهای در دسترس استفاده نشده به دلیل تولید محصولات جدید را تهیه می‌کند.

منابع

1. Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management accounting research*, 50, 100725.
2. Zhang, Y. F., Hoque, Z., & Isa, C. R. (2015). The effects of organizational culture and structure on the success of activity-based costing implementation. In *Advances in Management Accounting* (Vol. 25, pp. 229-257). Emerald Group Publishing Limited.
3. Ward, K. (2012). *Strategic management accounting*. Routledge.
4. Cescon, F., Costantini, A., & Grasseti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605-636.
5. Alamri, A. M. (2019). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management*, 14(2), 212-234.
6. Baird, K., Su, S., & Tung, A. (2018). Organizational culture and environmental activity management. *Business Strategy and the Environment*, 27(3), 403-414.
7. Lapsley, I., & Rekers, J. V. (2017). The relevance of strategic management accounting to popular culture: The world of West End Musicals. *Management Accounting Research*, 35, 47-55.
8. Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasser, A., & Alam, A. (2019). The diffusion of management accounting innovations in dependent (subsidiary) organizations and MNCs. *The International Journal of Accounting*, 54(01), 1950004.