

حسابداری مدیریت و حسابداری مدیریت استراتژیک: نقش فرهنگ سازمانی و سیستم‌های اطلاعاتی

سمیه شیخعلی شاهی^۱

کریم نخعی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۶/۰۱

چکیده

هدف از انجام این مطالعه بررسی ادبیات نظری در مورد عوامل اعمال حسابداری مدیریت استراتژیک و نقشی که حسابداران مدیریت بازی می‌کنند، می‌باشد. شبکه حسابداری مدیریت، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ سازمانی سه متغیری هستند که در حسابداری مدیریت نقش دارند. یافته‌های این تحقیق رابطه مثبت بین شبکه حسابداری مدیریت و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را اثبات می‌کند. با این حال، این رابطه با کیفیت سیستم‌های اطلاعات رابطه مثبت دارد؛ که حسابداران مدیریت را قادر می‌سازد تا اقدامات حسابداری مدیریت استراتژیک را پیاده‌سازی کنند. برخلاف کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، فرهنگ سازمانی نیز در این تحقیق مورد بحث و بررسی قرار گرفته شده است که نشان داد بر حسابداری مدیریت استراتژیک تاثیرگذار است.

واژگان کلیدی

حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت استراتژیک، فرهنگ سازمانی، سیستم‌های اطلاعاتی

۱. دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائنات، ایران.

۲. دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، ایران.

مقدمه

ادبیات مربوط به حسابداری مدیریت استراتژیک (حسابداری مدیریت استراتژیک) به طور قابل توجهی از زمان کار سیمونز (۱۹۸۱) و تعدادی از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک معرفی شده‌اند (ریگبی و همکاران^۱، ۲۰۱۵). از آن زمان، علاقه به ایجاد محبوبیت چنین اقداماتی در میان شرکت‌ها و تعیین تاثیر آن‌ها بر عملکرد شرکت افزایش یافته است (ریگبی و همکاران، ۲۰۱۵). با این حال، در حالی که برخی مطالعات تجربی مستند کرده‌اند که شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک منجر به عملکرد بهتر شرکت شده‌اند (آلمری^۲، ۲۰۱۹). مدیران به سطوح فزاینده رقابت و عدم قطعیت و اتخاذ تصمیمات استراتژیک آگاهانه‌تر می‌پردازند (بهیمانی و همکاران^۳، ۲۰۰۷). در این پژوهش به بررسی حسابداری مدیریت استراتژیک و عوامل تاثیرگذار بر آن پرداخته خواهد شد.

تعریف حسابداری مدیریت استراتژیک

اصطلاح "حسابداری مدیریت استراتژیک" حدود ۴۰ سال پیش توسط سیمندز ابداع شد (کادز و همکاران^۴، ۲۰۰۸) در این مطالعه، تعریف سیمونز را به دو دلیل اتخاذ شده است. اول، برخلاف دیدگاه برومیچ، سیمونز نقش اطلاعات غیرمالی ارائه شده توسط حسابداری مدیریت را تصدیق می‌کند که برای تصمیم گیرندگان در حال توسعه و ارزیابی استراتژی نیز مهم است (بهیمانی و همکاران، ۲۰۰۷). 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 جهت گیری استراتژیک فعالیت‌های حسابداری مدیریت سنتی غلبه کنند که باعث تشویق تمرکز کوتاه‌مدت و داخلی / داخلی می‌شود (کادز و همکاران^۵، ۲۰۱۲). در این راستا، تحقیقات قبلی توافق کرده‌اند 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) جهت گیری بلند مدت و (ب) تمرکز بیرونی / بیرونی (کادز و همکاران، ۲۰۱۲).

¹ Rigby, D., Bilodeau, B., 2015. Management Tools & Trends 2015. Available at: <https://www.bain.com/insights/management-tools-and-trends-2015/>.

² Alamri, A.M., 2019. Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Balt. J. Manag.* 14 (2), 212–234.

³ Bhimani, A., Langfield-Smith, K., 2007. Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Manag. Account. Res.* 18 (1), 3–31.

⁴ Cadez, S., Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Account. Organ. Soc.* 33 (7–8), 836–863.

⁵ Cadez, S., Guilding, C., 2012. Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Ind. Manag. Data Syst.* 112 (3), 484–501.

براساس معیارهای مذکور، تعدادی از شیوه‌های معرفی شده با حسابداری مدیریت استراتژیک شامل هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی چرخه حیات و نظارت بر موقعیت رقیب (لانگفیلد و همکاران^۶، ۲۰۰۸). 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 شده‌است (سکن و همکاران^۷، ۲۰۱۹). با این حال، نرخ‌های اجرای ناامید 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 (یزد دیفر و همکاران^۸، ۲۰۱۹) مستند شده‌اند.

حسابدار مدیریت به عنوان یک ارائه‌دهنده اطلاعات استراتژیک

از زمان مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک در اوایل دهه ۱۹۸۰، محققان نقش مهمی را برای حسابداران مدیریت در ارائه اطلاعات استراتژیک و با گسترش، در آغاز و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک پیش‌بینی کرده‌اند؛ با این حال، شواهد تجربی نشان داده‌است که آن‌ها نقش محدودی در این زمینه دارند (یازدیفر و همکاران، ۲۰۱۹). چنین نقش محدودی ممکن است به پنج دلیل نسبت داده شود که توانایی حسابداران مدیریت را برای ارائه اطلاعات استراتژیک مربوطه که تصمیم‌گیرندگان می‌توانند از آن بهره‌برداری کنند و آغاز و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تعیین می‌کنند، این موارد عبارتند از:

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 بین سازمانی حذف شدند. باور بر این بود که آن‌ها آگاهی کافی از پیچیدگی فنی پیرامون توسعه یک رابطه استراتژیک بین سازمانی ندارند. این امر با یزیدیفر و همکاران (۲۰۱۹) که با حسابداران مدیریت مصاحبه کردند که تصدیق کردند که مدیران دیگر از محیط کسب و کار و تکنیکی بودن عملیات آگاه هستند و از این رو برای پیشنهاد و اجرای نوآوری‌ها مجهزتر هستند، مطابقت دارد.

۲) **درک نیازهای اطلاعاتی و ویژگی‌های پردازش اطلاعات تصمیم‌گیرندگان:** در اکثر مصاحبه‌های انجام شده توسط پیرس و او دا (۲۰۰۳)، حسابداران مدیریت درک کافی از اینکه مدیران تولید و مدیران فروش مورد نیاز چه اطلاعاتی و یا می‌توانند از چه فعالیت‌های حسابداری مدیریت بهره ببرند را نشان ندادند. اوکر (۱۹۷۸) و برجت و مارتین (۱۹۹۶) بر اهمیت درک رفتار کاربر سیستم‌های اطلاعاتی تاکید کردند که باید توسط حسابداران در هنگام تصمیم‌گیری در مورد این

⁶ Langfield-Smith, K., 2008. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? Account. Audit. Account. J. 21 (2), 204–228.

⁷ Cescon, F., Costantini, A., Grasseti, L., 2019. Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. J. Manag. Gov. 23 (3), 605–636.

⁸ Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasser, A., Alam, A., 2019. The diffusion of management accounting innovations in dependent (subsidiary) organizations and MNCs. Int. J. Account. 54 (1), 1–42.

که چه طراحی سیستمی باید اتخاذ شود و چه اطلاعاتی باید ارائه شود در نظر گرفته شود. در غیر این صورت، سیستم‌های اطلاعاتی که آن‌ها طراحی می‌کنند ممکن است توسط تصمیم‌گیرندگان مورد استفاده قرار نگیرد و ممکن است جایگاه خود را به عنوان ارائه‌دهندگان اطلاعات از دست بدهند (ون درویکن و همکاران^۹، ۲۰۰۲).

۳) آگاهی از نوآوری‌های حسابداری مدیریت: از جمله شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و دانش برای پیاده‌سازی آن‌ها تیلمن و همکاران^{۱۰} (۲۰۰۸) استدلال کردند که حسابداران مدیریت باید از اینکه فعالیت‌های حسابداری مدیریت در دسترس هستند، چه اطلاعاتی را فراهم می‌کنند و چگونه می‌توانند به درستی اجرا شوند تا اطلاعات مرتبط و مفیدی که تصمیم‌گیرندگان می‌توانند به طور موثر بهره‌برداری کنند را تولید کنند، آگاه باشند. با این حال، یافته‌های تجربی یزدیفر و همکاران (۲۰۱۹) به یافته‌های تیلمن و گودارد اشاره کرد.

۴) توانایی شناسایی شیوه‌های مناسب و مفید برای اجرا: این یک مهارت مهم است که حسابداران مدیریت نیز باید به منظور اجرای مناسب‌ترین و مفیدترین شیوه‌های تولید اطلاعات حیاتی برای تصمیم‌گیرندگان، با توجه به وظیفه در دست، کسب کنند (کادز و همکاران، ۲۰۰۸).

۵) حسابداران مدیریت رقابت در عمل خود از مدیران دیگر در سایر عملکردها، به ویژه عملیات و بازاریابی، برای توسعه سیستم‌های اطلاعاتی خود از جمله برای در بر گرفتن اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک گزارش شده‌اند (ون و همکاران، ۲۰۰۲). به عنوان مثال، سیدویچ - فونز (۲۰۱۸) به رسمیت شناختن اندک بسیاری از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در ادبیات حسابداری مدیریت را به این واقعیت نسبت داد که آن‌ها همچنین می‌توانند در محدوده قوانین دیگر مانند مدیریت عملیات و بازاریابی قرار گیرند. به طور خلاصه تا جایی که حسابداران مدیریت با یک یا چند مورد از پنج موضوع مطرح شده در بالا مواجه می‌شوند، سهم آن‌ها در ارائه اطلاعات استراتژیک و توانایی آن‌ها برای آغاز و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک محدود باقی خواهد ماند.

حسابدار مدیریت شبکه و حسابداری مدیریت استراتژیک

برای غلبه بر پنج موضوع ذکر شده که حسابداران مدیریت با آن مواجه هستند، شبکه‌سازی به عنوان یک راه‌حل بالقوه معرفی شده است. شبکه حسابداری مدیریت به عنوان ارتباط / تعامل بین حسابداران مدیریت و دیگر مدیران در سازمان خود به همراه موسسات حسابداری حرفه‌ای و شرکت‌ها در سراسر زنجیره تامین آن‌ها تعریف می‌شود. باورز و همکاران (۱۹۹۳) و امسلی (۲۰۰۵) از حسابداران مدیریت خواستند تا زمان بیشتری را با مدیران دیگر صرف کنند تا نیازهای آن‌ها را درک کنند

⁹ Van der Veecken, H.J.M., Wouters, M.J.F., 2002. Using accounting information systems by operations managers in a project company. *Manag. Account. Res.* 13 (3), 345-370

¹⁰ Tillmann, K., Goddard, A., 2008. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Manag. Account. Res.* 19 (1), 80-102.

و از این رو در ارائه اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری آگاهانه، فعال باشند. لپسلی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۷) به این نتیجه رسیدند که برای حسابداران مدیریت برای ایفای نقش در تدوین استراتژی، آن‌ها باید فراتر از مرز کارکرد حسابداری حرکت کنند و با افراد هم در میان کارکردها و هم در زنجیره تامین خود تعامل یا ارتباط برقرار کنند.

به طور کلی، فرض بر این است که حسابداران مدیریت که هم با مدیران داخلی و هم با کارکنان، سایر اعضای زنجیره تامین و موسسات حسابداری حرفه‌ای خود شبکه سازی می‌کنند، ممکن است در مورد شیوه‌های حسابداری جدید و درک بهتر محیط کسب و کار، همراه با نیازهای اطلاعاتی مدیران در سایر کارکردها و ویژگی‌های پردازش اطلاعات خود، اطلاعات کسب کنند (امسلی^{۱۲}، ۲۰۰۵).

علاوه بر این، حسابداران مدیریت می‌توانند از طریق ارتباط و تعامل با این احزاب، شایستگی و دانش را برای انتخاب شیوه‌های مناسب حسابداری و پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز آن‌ها توسعه دهند (تیلمن و همکاران، ۲۰۰۸). انتظار می‌رود که این امر در نهایت توانایی آن‌ها برای ارائه اطلاعات استراتژیک و کمک به اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را افزایش دهد (لپسلی و همکاران، ۲۰۱۷).

شواهد تجربی از اهمیت شبکه سازی برای اجرای فعالیت‌های حسابداری مدیریت وجود دارد اگرچه از نظر کمیت محدود است. اندرسون (۱۹۹۵) و بچ رنناک (۱۹۹۷) نقش اطلاعات به‌دست آمده از دوره‌های حرفه‌ای، دانشگاهیان، حساب‌رسان، سایر بخش‌های تجاری همان شرکت و سایر شرکت‌ها در تصمیم‌گیری جنرال موتورز و نمونه‌ای از شرکت‌های نیروزی برای اتخاذ ABC را توضیح دادند. در یک تجزیه و تحلیل مطالعه موردی توسط ما و تایلز (۲۰۰۹)، دلایل اصلی تغییرات در عملکرد حسابداری مدیریت و اتخاذ برخی از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، رقابت و رفتار تقلیدی بود. راسلندر و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۲)، در مطالعه می‌دانی خود از ده شرکت، بیان کردند که چگونه حسابداران مدیریت و مدیران بازاریابی به طور مداوم در بررسی امکان‌سنجی چندین شیوه حسابداری مدیریت استراتژیک، به ویژه تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، ABC و محک‌زنی درگیر و ارتباط برقرار می‌کردند.

تیلمن و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۸) با استفاده از یک مطالعه موردی، گزارش دادند که چگونه مشارکت فشرده حسابداران مدیریت در زندگی روزمره مدیران، آن‌ها را قادر به پیاده‌سازی تعدادی از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، از جمله

¹¹ Lapsley, I., Rekers, J.V., 2017. The relevance of strategic management accounting to popular culture: the world of West End musicals. *Manag. Account. Res.* 35 (June), 47–55.

¹² Emsley, D., 2005. Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. *Manag. Account. Res.* 16 (2), 157–177

¹³ Roslender, R., Hart, S.J., 2002. Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Crit. Perspect. Account.* 13 (2), 255–277.

¹⁴ Tillmann, K., Goddard, A., 2008. Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Manag. Account. Res.* 19 (1), 80–102.

حسابداری رقیب، حسابداری زنجیره ارزش و ABC کرد. مطالعه نظرسنجی امسلی (۲۰۰۵) تیوری پردازی کرد و به طور تجربی مشخص کرد که حسابداران مدیریت که بیشتر با مدیران دیگر درگیر بودند، به احتمال زیاد نوآوری و توسعه ابتکارات حسابداری مدیریت بنیادی برای پاسخگویی به نیازهای مدیران و کاربران دیگر اطلاعات بودند با توجه به آنچه عنوان شد می توان عنوان کرد که:

حسابداری مدیریت ارتباط مثبتی با اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک داد.

راسلندر و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۳)، در یک مطالعه میدانی، سطح بالایی از ارتباط و هم‌کاری بین حسابداران و مدیران بازاریابی را مشاهده کردند، اگر چه سطح پایینی از اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های مورد بررسی وجود داشت. کادز و همکاران (۲۰۱۲) یافته‌هایشان را تایید کردند، با ۱۲ نمونه از ۱۰۹ شرکت که سطح بالایی از دخالت حسابدار را در فرایندهای تصمیم‌گیری استراتژیک گزارش می‌دهند، اما سطح پایین تا متوسط جذب عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک. شواهد موجود در این دو مطالعه نشان می‌دهد که تاثیر شبکه حسابداری مدیریت نیز ممکن است به عوامل دیگری بستگی داشته باشد. شناسایی این موارد می‌تواند برای درک نتایج در مورد نقش حسابداران مدیریت در اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک که قبلا گزارش شده بود، حیاتی باشد. بر این اساس، ما در حال حاضر به بررسی نقش بالقوه کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ سازمانی می‌پردازیم.

کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی، حسابداری مدیریت شبکه و حسابداری مدیریت استراتژیک

ارزش و اهمیت اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان در ادبیات به خوبی تثبیت شده است. بسیاری از سازمان‌ها در تلاش برای توسعه سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه با کیفیت بالا به منظور کمک به مدیران و تصمیم‌گیرندگان برای انجام موثر وظایف خود و تصمیم‌گیری آگاهانه هستند (مایگا و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۴). سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه با کیفیت بالا معمولاً به عنوان سیستم‌هایی تعریف می‌شوند که جمع‌آوری، تجمع، ذخیره‌سازی و دسترسی به داده‌ها و اطلاعات از توابع مختلف مانند حسابداری، فروش، بازاریابی و عملیات را تسهیل می‌کنند (الامیری و همکاران^{۱۷}، ۲۰۰۷).

اگر چنین سیستم‌های اطلاعاتی در زمان واقعی به روز شود، ارتباط و سودمندی داده‌ها و اطلاعات با افزایش قابلیت مشاهده فرآیندهای سازمانی و منابع مصرفی بیشتر افزایش خواهد یافت (برانس و همکاران^{۱۸}، ۱۹۹۳). در این راستا، چند محقق ادعا

¹⁵ Roslender, R., Hart, S.J., 2003. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Manag. Account. Res.* 14 (3), 255–279.

¹⁶ Maiga, A.S., Nilsson, A., Jacobs, F.A., 2014. Assessing the interaction effect of cost control systems and information technology integration on manufacturing plant financial performance. *Br. Account. Rev.* 46 (1), 77–90.

¹⁷ Al-Omiri, M., Drury, C., 2007. A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Manag. Account. Res.* 18 (4), 399–424.

¹⁸ Bruns, W.J., McKinnon, S.M., 1993. Information and managers: a field study. *J. Manag. Account. Res.* 5 (Fall), 84–108.

کرده‌اند که سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت بالا می‌تواند پذیرش شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت از جمله شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تسهیل و تشویق کند (الامیری و همکاران، ۲۰۰۷).

در مقابل، سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت بالا ممکن است مانع از اتخاذ شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت، از جمله حسابداری مدیریت استراتژیک شود (بیگیتوبازیوگلو، ۲۰۱۶). 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.

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 شالتیگر 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 پففر ادعا می‌کنند که یک روش حسابداری را می‌توان به راحتی در راستای توزیع برق موجود پیاده‌سازی کرد. در غیر این صورت، مقاومت ظاهر خواهد شد و اجرای موفقیت‌آمیز چنین عملی را به چالش خواهد کشید.

در راستای استدلال‌های نظری رقیب، مطالعات تجربی نیز نتایج غیرقطعی به بار آورده‌اند. مطالعه مالمی (۱۹۹۷) به موردی اشاره دارد که در آن مدیران به برآوردهای غیر رسمی برای هزینه‌یابی 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 شده‌است. بوث و همکاران^{۱۹} (۲۰۰۰) دریافته‌اند که شرکت‌هایی که از سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی استفاده می‌کنند، شیوه‌های حسابداری جدیدی را اجرا نمی‌کنند. پیاده‌سازی تکنیک‌های هزینه‌یابی پیشرفته. با این حال، تجزیه و تحلیل تجربی آن‌ها نمی‌تواند رابطه پیشنهادی را اثبات کند. هیونن (۲۰۰۳) عنوان کرد که شرکت‌های با سیستم اطلاعاتی یکپارچه نرخ

¹⁹ Booth, P., Matolcsy, Z., Wieder, B., 2000. The impacts of enterprise resource planning systems on accounting practice – the Australian experience. Aust. Account. Rev. 10 (22), 4–18.

پذیرش بالاتری از فعالیت‌های حسابداری مدیریت پیشرفته نسبت به شرکت‌های بدون سیستم اطلاعاتی یکپارچه گزارش دادند، اگرچه این تفاوت از نظر آماری قابل توجه نبود. یک رابطه مثبت واضح‌تر توسط دانک (۲۰۰۴) بین کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و میزان پیاده‌سازی هزینه چرخه حیات گزارش شد.

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 پیاده‌سازی آن‌ها تولید می‌کنند (لپسلی و همکاران، ۲۰۱۷). علاوه بر این، آن‌ها نیازهای اطلاعاتی مدیران دیگر را بهتر درک خواهند کرد (امسلی، ۲۰۰۵). 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 پیاده‌سازی سایر فعالیت‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد (برانس و همکاران، ۱۹۹۳). اگر حسابداران مدیریت تلاش کنند تا فعالیت‌های حسابداری اضافی را اجرا کنند، احتمالاً در توجیه هزینه‌های مربوطه با مشکلاتی مواجه خواهند شد و با مقاومت مواجه خواهند شد (آبرنتی و همکاران، ۲۰۰۵). در این مورد، نقش سیستم‌های اطلاعاتی موجود تضعیف تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک خواهد بود.

در مقابل، با تعامل با سایر کارکنان و مدیران، حسابداران مدیریت ممکن است نتیجه بگیرند که اجرای برخی از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند به برآورده کردن نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان کمک کند. در این مورد، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی ممکن است حسابداران مدیریت را به اجرای آن اقدامات با ارائه یک محیط مساعد از طریق ارائه برخی از داده‌های ضروری برای اجرای اقدامات (الامیری و همکاران، ۲۰۰۷) یا با قادر ساختن انتشار خروجی چنین اقداماتی (اطلاعات) به تصمیم‌گیرندگانی که می‌توانند از آن بهره‌مند شوند، تشویق کند (مایگا و همکاران، ۲۰۱۴). این امر می‌تواند ارزش را افزایش دهد و هزینه‌های پیاده‌سازی آن فعالیت‌های حسابداری خاص را توجیه کند و احتمالاً درجه مقاومت را کاهش دهد.

²⁰ Abernethy, M.A., Bouwens, J., 2005. Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus* 41 (3), 217-240.

با توجه به آنچه ذکر شد می‌توان عنوان کرد که:

سیستم‌های اطلاعات کیفی تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیلگری می‌کند.

فرهنگ، مدیریت حسابداری و حسابداری مدیریت استراتژیک

فرهنگ سازمانی به طور کلی به عنوان هنجارها و ارزش‌های مشترک تعریف می‌شود که انتظارات را در مورد نگرش‌ها و رفتار مناسب برای اعضای گروه تنظیم می‌کند (چاتمن و همکاران، ۱۹۹۶) در این مورد بنابراین، برخی از محققان بر این باورند که آن نقش مهمی در اجرای فعالیت‌های حسابداری، از جمله فعالیت‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ایفا می‌کند. برای مثال، در برخی سازمان‌ها، هنجارها و ارزش‌های مشترک ممکن است منجر به یک فرهنگ نوآوری محور شود که می‌تواند به عنوان پی‌گیری و آزمایش ایده‌های نوآورانه تعریف شود؛ به دنبال فرصت‌های جدید و پذیرش سطوح بالاتر ریسک (ریلی و همکاران، ۱۹۹۱). چنین سازمان‌هایی به احتمال زیاد ایده‌های جدید و حسابداری نوآورانه و شیوه‌های غیر حسابداری را با مقاومت کم‌تر می‌پذیرند (بیرد و همکاران، ۲۰۱۸). آن‌ها تمایل بیشتری به آزمایش و پاسخ مثبت به شیوه‌های جدید و تمایل به سرمایه‌گذاری زمان، پول و دیگر منابع لازم در اجرای آن‌ها دارند (بایرد و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۸). به طور مشابه، فرهنگ نتیجه‌گرا نیز ممکن است در اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نقش داشته باشد. یک فرهنگ پیامد‌گرا را می‌توان به این صورت تعریف کرد که تا چه حد هنجارها و ارزش‌های مشترک بر دستاورد، اقدامات، نتایج و انتظارات با عملکرد بالا تاکید دارند (ریلی و همکاران، ۱۹۹۱)؛ بنابراین، تصور بر این است که سازمان‌هایی که فرهنگ نتیجه‌گرایی دارند، اقداماتی را اجرا می‌کنند که اعتقاد بر این است که عملکرد را هدایت می‌کنند و به دستیابی به اهداف از پیش تعیین‌شده خود کمک می‌کنند (بایرد و همکاران، ۲۰۱۸). انتظار می‌رود که آن‌ها تعهد بیشتری به ارائه زیرساخت‌های لازم برای اجرای موفقیت‌آمیز و سود بردن از چنین اقداماتی داشته باشند (بایرد و همکاران^{۲۲}، ۲۰۰۴).

با توجه به این موارد می‌توان عنوان کرد که:

رابطه مثبتی بین فرهنگ نوآوری محور و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد.

رابطه مثبتی بین فرهنگ نتیجه‌گرا و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد.

علاوه بر تاثیر مستقل بالقوه فرهنگ سازمانی بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک استدلال می‌شود که فرهنگ سازمانی نیز ممکن است تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل کند. از

²¹ Baird, K., Su, S., Tung, A., 2018. Organizational culture and environmental activity management. Bus. Strategy Environ. 27 (3), 403–414.

²² Baird, K., Harrison, G., Reeve, R., 2004. Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. Manag. Account. Res. 15 (4), 383–399.

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 ارزش های مشترک در برخی از سازمان ها ممکن است رفتار را در راستای هر دو مورد تشویق کنند (بیرد و همکاران، ۲۰۱۸).

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، سازمان هایی 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 راه حل 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 (یزدیفر و همکاران، ۲۰۱۹).

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 (بیرد و همکاران، ۲۰۱۸). 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 مالمی (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.

به همین ترتیب، سازمان های دارای یک فرهنگ نتیجه گرا نیز می توانند یک محیط مساعد برای حسابداران مدیریت برای آغاز و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه دهند. با توجه به تمرکز بر دستاوردها، اقدامات، نتایج و انتظارات با عملکرد بالا. اعتقاد بر این است که سازمان هایی با یک فرهنگ نتیجه گرا از ابتکارات پشتیبانی می کنند که به آنها کمک می کند به اهداف از پیش تعیین شده خود دست یافته و رقابتی شوند (بیرد و همکاران، ۲۰۱۸). 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 (امسلی، ۲۰۰۵)، 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 (بیرد و همکاران، ۲۰۱۸، ۲۰۰۴). 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 به‌دست‌آمده از طریق شبکه برای بیان و تاکید بر ارتباط این شیوه‌ها و اطلاعات تولید شده آن‌ها با آنچه تصمیم‌گیرندگان 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 نتیجه‌گرا 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.

نتیجه‌گیری

حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌ها از لحاظ مختلفی مورد بررسی قرار گرفته و یکی از این عوامل عملکرد شرکت در اثر حسابداری مدیریت استراتژیک است بدین معنی که حسابداری مدیریت استراتژیک چه تاثیری می‌تواند بر عملکرد شرکت داشته باشد. حسابداران مدیریت با درک محیط کسب و کار و پیچیدگی عملیاتی، درک نیازهای اطلاعاتی و ویژگی‌های پردازش اطلاعات تصمیم‌گیرندگان، آگاهی از نوآوری‌های حسابداری، توانایی شناسایی شیوه‌های مناسب و مفید برای اجرا باعث ایجاد تحول در این امر می‌شوند. برای غلبه بر موارد فوق حسابداری مدیریت شبکه می‌تواند تاثیر زیادی بر حسابداری مدیریت استراتژیک داشته باشد. یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت ارتباط مثبتی با اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک داد و بین سیستم‌های اطلاعات کیفی و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه وجود دارد و سیستم‌های اطلاعات کیفی تاثیر شبکه حسابداری مدیریت بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیلگری می‌کند، نتایج همچنین نشان داد که رابطه مثبتی بین فرهنگ نوآوری محور و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد و رابطه مثبتی بین فرهنگ نتیجه‌گرا و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد.

منابع و مأخذ

1. Abernethy, M.A., Bouwens, J., 2005. Determinants Of Accounting Innovation Implementation. *Abacus* 41 (3), 217–240.
2. Alamri, A.M., 2019. Association Between Strategic Management Accounting Facets And Organizational Performance. *Balt. J. Manag.* 14 (2), 212–234.
3. Al-Omiri, M., Drury, C., 2007. A Survey Of Factors Influencing The Choice Of Product Costing Systems In UK Organizations. *Manag. Account. Res.* 18 (4), 399–424.
4. Baird, K., Harrison, G., Reeve, R., 2004. Adoption Of Activity Management Practices: A Note On The Extent Of Adoption And The Influence Of Organizational And Cultural Factors. *Manag. Account. Res.* 15 (4), 383–399.
5. Baird, K., Su, S., Tung, A., 2018. Organizational Culture And Environmental Activity Management. *Bus. Strategy Environ.* 27 (3), 403–414.
6. Bhimani, A., Langfield-Smith, K., 2007. Structure, Formality And The Importance Of Financial And Non-Financial Information In Strategy Development And Implementation. *Manag. Account. Res.* 18 (1), 3–31.
7. Booth, P., Matolcsy, Z., Wieder, B., 2000. The Impacts Of Enterprise Resource Planning Systems On Accounting Practice – The Australian Experience. *Aust. Account. Rev.* 10 (22), 4–18.
8. Bruns, W.J., Mckinnon, S.M., 1993. Information And Managers: A Field Study. *J. Manag. Account. Res.* 5 (Fall), 84–108.
9. Cadez, S., Guilding, C., 2008. An Exploratory Investigation Of An Integrated Contingency Model Of Strategic Management Accounting. *Account. Organ. Soc.* 33 (7–8), 836–863.
10. Cadez, S., Guilding, C., 2012. Strategy, Strategic Management Accounting And
11. Cescon, F., Costantini, A., Grassetti, L., 2019. Strategic Choices And Strategic Management Accounting In Large Manufacturing Firms. *J. Manag. Gov.* 23 (3), 605–636.
12. Effect Of Role Involvement On Innovativeness. *Manag. Account. Res.* 16 (2), 157–177
13. Emsley, D., 2005. Restructuring The Management Accounting Function: A Note On The
14. Langfield-Smith, K., 2008. Strategic Management Accounting: How Far Have We Come In 25 Years? *Account. Audit. Account. J.* 21 (2), 204–228.
15. Lapsley, I., Rekers, J.V., 2017. The Relevance Of Strategic Management Accounting To Popular Culture: The World Of West End Musicals. *Manag. Account. Res.* 35 (June), 47–55.
16. Maiga, A.S., Nilsson, A., Jacobs, F.A., 2014. Assessing The Interaction Effect Of Cost Control Systems And Information Technology Integration On Manufacturing Plant Financial Performance. *Br. Account. Rev.* 46 (1), 77–90.
17. Performance: A Configurational Analysis. *Ind. Manag. Data Syst.* 112 (3), 484–501.
18. Rigby, D., Bilodeau, B., 2015. Management Tools & Trends 2015. Available At: <https://Www.Bain.Com/Insights/Management-Tools-And-Trends-2015/>.

19. Roslender, R., Hart, S.J., 2002. Integrating Management Accounting And Marketing In The Pursuit Of Competitive Advantage: The Case For Strategic Management Accounting. *Crit. Perspect. Account.* 13 (2), 255–277.
20. Roslender, R., Hart, S.J., 2003. In Search Of Strategic Management Accounting: Theoretical And Field Study Perspectives. *Manag. Account. Res.* 14 (3), 255–279.
21. Tillmann, K., Goddard, A., 2008. Strategic Management Accounting And Sense-Making In A Multinational Company. *Manag. Account. Res.* 19 (1), 80–102.
22. Tillmann, K., Goddard, A., 2008. Strategic Management Accounting And Sense-Making In A Multinational Company. *Manag. Account. Res.* 19 (1), 80–102.
23. Van Der Veecken, H.J.M., Wouters, M.J.F., 2002. Using Accounting Information Systems By Operations Managers In A Project Company. *Manag. Account. Res.* 13 (3), 345–370
24. Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasser, A., Alam, A., 2019. The Diffusion Of Management Accounting Innovations In Dependent (Subsidiary) Organizations And Mncs. *Int. J. Account.* 54 (1), 1–42.



Management Accounting and Strategic Management Accounting: The Role of Organizational Culture and Information Systems

Somayeh Sheikhalishahi ¹

Karim Nakhaei ²

Date of Receipt: 2021/07/23 Date of Issue: 2021/08/23

Abstract

The purpose of this study is to review the theoretical literature on the factors of strategic management accounting practices and the role that management accountants play. Management accounting network, information systems quality and organizational culture are three variables that play a role in management accounting. The findings of this study prove the positive relationship between management accounting network and implementation of strategic management accounting practices. However, this relationship has a positive relationship with the quality of information systems; Which enables management accountants to implement strategic management accounting practices. Contrary to the quality of information systems, organizational culture has also been discussed in this study, which showed that it has an impact on strategic management accounting.

Keywords

Management accounting, strategic management accounting, organizational culture, information systems

1. PhD student in Accounting, Islamic Azad University, Ghaenat Branch, Iran.
2. PhD in Accounting, Islamic Azad University, Birjand Branch, Iran.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی