

نقش حسابداری مدیریت استراتژیک بر ابعاد مزیت رقابتی شرکتها

فرهاد عامری پور^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۱/۲۶

چکیده

مفهوم مزیت رقابتی به توانایی شرکت در تدوین و پیاده سازی استراتژی هایی گفته می شود که با استفاده بهتر از قابلیت ها و منابع فنی، فیزیکی، مالی و سازمانی در دسترس، موقعیت بهتری نسبت به رقبای خود ایجاد کند؛ بنابراین تغییر حسابداری مدیریت از رویکرد سنتی به استراتژیک برای ارائه اطلاعات مورد نیاز به شرکتهای معاصر و تصمیم گیری استراتژیک برای به دست آوردن مزایای رقابتی و بهبود عملکرد آینده شرکت بسیار مورد اهمیت است، در نتیجه خلق ارزش برای مشتریان باعث شده است که دیدگاههای مدیران تغییر یابد زیرا در گذشته به کاهش دادن هزینه ها، تولید و حجم آن زیاد توجه می شد ولی در زمان کنونی به کیفیت، خدمات پس از فروش، تحویل به هنگام، مدیریت هزینه و متمایز کردن محصولات و همچنین واکنش مناسب در برابر خواسته های مشتریان توجه می شود.

کلمات کلیدی

حسابداری مدیریت استراتژیک، مزیت رقابتی، کیفیت، خلق ارزش

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس.

مقدمه

در طول دو دهه گذشته، محیط کسب و کار دچار تغییرات پی در پی شده است و وابستگی زیاد به سیستم های اطلاعاتی و ارتباطات مدرن در بازار جهانی منجر به افزایش فشارها بر شرکت ها برای تغییر شده است. رقابت بیشتر شرکتها و توجه آنها به حداکثر رساندن بهره وری در بهره برداری از منابع به منظور کنترل بازارها یا حفظ موقعیت های رقابتی خود از جمله این تغییرات است. طی دهه های گذشته تغییرات بسیاری در محیط خارجی رخ داده است (به عنوان مثال جهانی سازی تجارت، رشد اقتصاد دانش، چرخه های عمر کوتاه تر محصول و رقابت شدیدتر) و طراحی سازمانی (به عنوان مثال استفاده از فنون کاری انعطاف پذیرتر و فن آوری های پیشرفته تولید) که چالش های موجود برای مدیران را بیشتر کرد (لی و یانگ، ۲۰۱۱) در فرایند برنامه ریزی، تصمیم گیری و کنترل، به منظور دستیابی به مزایای رقابتی و ارتقا مدیران عملکرد سازمانی، نیاز به تکامل اطلاعات حسابداری مدیریت سنتی (اطلاعات مالی و تاریخی) با اطلاعات غیر مالی و آینده نگر است (مک مانوس، ۲۰۱۳) به دلیل مشکلات حسابداری مدیریت سنتی و نیاز اطلاعاتی مدیریت در زمان کنونی و انتقادات مربوطه به سیستمهای حسابداری مدیریت گذشته، تحولات حسابداری مدیریت از جمله هزینه یابی مبتنی بر فعالیت، حسابداری روش ها و تکنیک های پیشرفته تولید و حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) ظهور کرد. مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک برای اولین بار توسط سیموندز در ادبیات حسابداری مدیریت وارد شد. حسابداری مدیریت با گرایش مدیریت استراتژیک شامل فرمول بندی، پیاده سازی و کنترل استراتژی است. برخی از محققان نگاه بیرونی و خارجی به حسابداری مدیریت استراتژیک دارند. نگاهی که بر مشتری، رقبا و بازارها متمرکز است و جهت گیری آینده نگر که جهت گیری استراتژیک را فراهم میکند.

برخی از نویسندگان به عنوان مثال (نیکسون و برنز، ۲۰۱۲) SMA را یک نوع جهت گیری منابع داخلی و قابلیت های سازمانی به منظور پشتیبانی از پایگاه های رقابتی خارجی در نظر گرفتند. این جهت گیری به ویژه با توجه به اینکه این منابع اکنون مورد توجه مدیریت استراتژیک قرار گرفته اند بسیار مهم است. توسعه و استفاده از SMA با توجه به اینکه جهت گیری استراتژیک آن امکان دستیابی به مزایای رقابتی و افزایش بهبود عملکرد سازمانی را دارد موجب شده تا علاقه به تحقیقات در مورد حسابداری مدیریت استراتژیک در مجلات حسابداری مدیریت بیشتر منتشر شود؛ بنابراین شیوه های مدیریت سنتی دیگر برای رشد و بقای سازمان کافی نیست. علاوه بر این، شرکت های معاصر نیاز دارند اطلاعات دقیق و معتبر برای تصمیم گیری مناسب به دست آورند. حسابداری مدیریت به یکی از عوامل فرایند تصمیم گیری در شرکت های معاصر؛ به دلیل نقش راهبردی آن در ارائه مفید و اطلاعات قابل توجهی برای مدیریت عالی به منظور مقابله با محیط پویا و اجرا شرکت با شیوه های موثر، کارآمد و اقتصادی تبدیل شده است (احمد آل عمری، ۲۰۱۸) بنابراین، تغییر حسابداری مدیریت از رویکرد سنتی به استراتژیک برای ارائه اطلاعات مورد نیاز به شرکتهای معاصر و تصمیم گیری استراتژیک برای به دست آوردن مزایای رقابتی و بهبود عملکرد آینده شرکت بسیار مورد اهمیت است (میا و کلارک، ۱۹۹۹؛ نورالدین و همکاران، ۲۰۱۵) علاوه بر این، حسابداری مدیریت استراتژیک میتواند از طریق استفاده موثر و کارآمد از منابع به ایجاد ارزش و مزیت استراتژیک، هدایت و کنترل فعالیتهای عملیاتی، اندازه گیری عملکرد سطوح سازمانی و برآورد موقعیت رقابتی شرکت کمک کند (اسمیت، ۱۹۹۸) در مقاله حاضر، در ابتدا به مباحث مربوط به مزایای رقابتی شرکت از جمله استراتژی های رقابتی،

ابعاد مزیت رقابتی و اهمیت مزیت رقابتی شرکت و پس از آن به دو موضوع تعاریف حسابداری مدیریت استراتژیک به منظور شناسایی اهداف مشترک و دامنه حسابداری مدیریت استراتژیک در این تعاریف و بررسی دو بعد از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک و معرفی شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک و در نهایت هم به نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در ایجاد ابعاد مزیت رقابتی شرکت پرداخته شده است.

تصمیم گیری های استراتژیک مدیران

هر چه سازمانها بزرگتر و پیچیدهتر و هر قدر با محیط های نامطمئن تری روبه رو می شوند، کار تصمیم گیری استراتژیک دشوار تر و پیچیده تر می شود. برای هر سازمان و هر مجموعه ای که طالب پیشرفت و توسعه است، یک چارچوب تصمیم گیری استراتژیک پیشنهاد می شود. مدیریت استراتژیک یک رشته تصمیم ها و کارهایی است که به تهیه و اجرای برنامه هایی برای دستیابی به اهداف یک سازمان می انجامد. این استراتژی نه وظیفه مهم را در بر دارد: تنظیم رسالت سازمان در قالبی گسترده که منظور، فلسفه و هدف های آن را در نظر بگیرد. تهیه نمادی از سازمان که در آن شرایط و توانایی های داخلی سازمان منعکس شده باشد. ارزیابی محیط خارجی سازمان که شامل عوامل رقابتی و عوامل محیطی است. تجزیه و تحلیل گزینه های مختلف سازمان با انطباق آن با محیط خارج. مشخص کردن بهترین گزینه از طریق ارزیابی هر گزینه در چارچوب مأموریت (رسالت های) سازمان. انتخاب یک رشته هدف های بلندمدت و استراتژی های بزرگ که بتوان از آن طریق به راه های مناسب (گزینه های بهینه) دست یافت تنظیم هدف های سالانه و استراتژی های کوتاه مدت که با هدف های بلندمدت و استراتژی های مهم مطابقت داشته باشد. به کارگیری استراتژی های انتخابی از طریق تقسیم منابع بودجه بندی شده که در آن بیشترین تأکید بر کارها، مردم، ساختارها، فن آوران و نظام های پاداش دهی است. ارزیابی موفقیت فرآیند استراتژیکی به عنوان یک زیربنا برای تصمیم گیری های آینده است (حاضر، ۱۳۷۳)

استراتژی های رقابتی

مایکل پورتر، استاد دانشکده بازرگانی هاروارد، در سال ۱۹۸۵ کتابی نوشت که سه استراتژی را که مشاغل می توانند برای مقابله با رقابت استفاده کنند، مشخص کرد. این رویکردها را می توان برای همه مشاغل اعم از محصول یا خدمات ارائه کرد.

وی این رویکردها را استراتژی های عمومی نامید. آنها شامل رهبری هزینه، تمایز و تمرکز هستند. این استراتژی ها برای بهبود و کسب مزیت رقابتی نسبت به رقبای ایجاد شده اند. این استراتژی ها را می توان به عنوان مزیت نسبی و مزیت افتراقی نیز تشخیص داد. استراتژی رهبری هزینه توانایی یک شرکت برای تولید محصول یا خدمات است که هزینه کمتری نسبت به سایر رقبای دارد. اگر واحد تجاری بتواند محصول با کیفیت یکسانی تولید کند اما آن را با قیمت کمتر بفروشد، این مزیت رقابتی آنها را نسبت به سایر مشاغل می دهد؛ بنابراین، این امر قیمت را برای مشتریان فراهم می کند. هزینه های کمتر، سود بیشتری را به دنبال خواهد داشت زیرا مشاغل هنوز از هر کالا یا خدمات فروخته شده سود معقولی دارند. اگر کسب و کارها به اندازه کافی سود نمی برند، پورتر توصیه می کند که یک پایگاه کم هزینه مانند نیروی کار، مصالح و امکانات پیدا کنند.

این امر هزینه تولید کمتری را به مشاغل نسبت به سایر رقبای می دهد (پورتر 1985) این شرکت می تواند از طریق انتقال مزایای هزینه به مشتری، ارزش افزوده ای برای مشتری ایجاد کند. استراتژی تمایز: مزیت متمایز زمانی به دست

می آید که محصولات یا خدمات یک شرکت تجاری با رقبای آن متفاوت باشد. مایکل پورتر در کتاب خود توصیه می کند که آن کالاها یا خدمات را به گونه ای ارائه دهند که از رقبای خود متمایز شود. این کسب و کار برای ایجاد ایده های نوآورانه به تحقیق، توسعه و طراحی قوی نیاز دارد. این بهبود در کالاها یا خدمات می تواند شامل ارائه کیفیت بالا به مشتریان باشد. اگر مشتریان یک کالا یا خدمات را از سایر محصولات متمایز می دانند، مایلند هزینه بیشتری برای دریافت این مزایاپردازند (گرنیک، ۲۰۱۶).

استراتژی تمرکز به طور ایده آل سعی می کند تا مشاغل را به سمت چند بازار هدف سوق دهد تا اینکه همه را هدف قرار دهد. این استراتژی اغلب برای مشاغل کوچکتر استفاده می شود زیرا ممکن است منابع یا توانایی مناسب برای هدف قرار دادن همه را نداشته باشند. مشاغلی که از این روش استفاده می کنند معمولاً بر نیازهای مشتری و نحوه بهبود محصولات یا خدمات آنها در زندگی روزمره تمرکز می کنند. در این روش، برخی از شرکت ها حتی ممکن است به مصرف کنندگان اجازه دهند تا محصولات یا خدمات خود را ارائه دهند (گرنیک، ۲۰۱۶). این استراتژی را می توان استراتژی تقسیم بندی نیز نامید که شامل تقسیم بندی جغرافیایی، جمعیت شناختی، رفتاری و فیزیکی است. با محدود کردن بازار به بخشهای کوچکتر، مشاغل قادر به پاسخگویی به نیازهای مصرف کننده هستند. پورتر معتقد است هنگامی که مشاغل تصمیم گرفتند چه گروه هایی را هدف قرار دهند، ضروری است که تصمیم بگیرند که آیا آنها رهبری هزینه یا رویکرد تمایز را اتخاذ کنند. استراتژی تمرکز باعث موفقیت یک تجارت نمی شود. پورتر اشاره می کند که مهم است که از هر سه استراتژی نباید استفاده شود زیرا احتمال زیادی وجود دارد که شرکت ها به جای دستیابی به موفقیت هیچ استراتژی ای را بدست نیاورند و در این صورت کسب و کار نمی تواند مزیت رقابتی داشته باشد. وقتی مشاغل بتوانند تعادل کامل بین قیمت و کیفیت را پیدا کنند، معمولاً منجر به یک محصول یا خدمات موفق می شود. برای اطمینان از موفقیت کسب و کار در بازار، یک محصول یا خدمات باید ارزش را از طریق قیمت یا کیفیت ارائه دهد و موفقیت به شرکتهایی می رسد که می توانند محصول یا خدمات را به روشی متفاوت، معنی دار و بر اساس نیازها و خواسته های مشتریان ارائه دهند و این اهمیت ایجاد مزیت رقابتی را در شرکت نشان می دهد (گرنیک، ۲۰۱۶).

مزیت رقابتی در شرکت و ابعاد آن

به طور کلی، مفهوم مزیت رقابتی به توانایی شرکت در تدوین و پیاده سازی استراتژی هایی گفته می شود که با استفاده بهتر از قابلیت ها و منابع فنی، فیزیکی، مالی و سازمانی در دسترس، موقعیت بهتری نسبت به رقبای خود ایجاد کند. دستیابی به مزیت رقابتی با دو بعد اصلی مرتبط است: ارزش درک شده مشتری و توانایی شرکت برای دستیابی به برتری (واینستین، ۲۰۱۲). اهمیت مزیت رقابتی در این است که علاوه بر افزایش قابلیت های شرکت و مهارت های تولید و بازاریابی و تقویت روابط با مشتریان، به شرکت ها این امکان را میدهد تا از موقعیت خود در بازار دفاع کرده و موقعیت رقابتی خود را در بین رقبای خود حفظ کنند (سیگالاس و همکاران، ۲۰۱۳).

کاتلر (۱۹۹۷) مزیت رقابتی را به عنوان توانایی سازمانی برای انجام یک یا چند روش که انجام آن برای رقبای در حال حاضر و آینده دشوار است تعریف کرد (آنیک و همکاران، ۲۰۱۰). مزیت رقابتی را توانایی شرکت در برآوردن نیازهای مشتریان و همچنین رفع نیازهای کارکنان شرکت و دستیابی به بازده سرمایه گذاری بیشتر برای رشد می داند. همچنین مزیت رقابتی مجموعه ای از عوامل می باشد که با ثبات شرکت در بازار رابطه مستقیم و غیر مستقیم دارند.

(باروتو و همکاران 2012) نیالیکا و نامسونگ (2015)، معتقدند مزیت رقابتی مناسبترین ابزار برای کشف روشهای جدید، خلاقانه و نوآورانه برای تولید و ارائه موثرتر کالا و خدمات نسبت به رقبا در بازار است. علاوه بر این، رنجیت (۲۰۱۶) معتقد است که مزیت رقابتی یک استراتژی است که مدل کسب و کار شرکت را توسعه و رشد آن را تسريع می بخشد. در تولید و ارائه کالا و خدمات به مشتریان از رقبا خود بهتر عمل کرده و از این طریق شهرت خود را بهبود می دهد. از مباحث و تعاریف فوق، مزیت رقابتی را می توان مجموعه ای از عوامل یا ابعاد در نظر گرفت که شرکت را قادر می سازد با برآوردن الزامات و نیازهای مشتریان خارجی و داخلی خود از رقبا خود بهتر عمل کند که به نوبه خود بر ثبات بازار، سهم بازار، سودآوری، شهرت و غیره تأثیر میگذارد. در دهه های گذشته، پورتر (۱۹۸۵) دو بعد مشترک مزیت رقابتی را مشخص کرد. این دو بعد مزایای هزینه (به عنوان مثال با هزینه کمتر نسبت به رقبا) و مزایای تمایز (به عنوان مثال تمایز با ارائه خدمات برتر، روشهای نوآورانه، نام تجاری قوی و غیره) است. بعدها، این چارچوب گسترش یافته و شامل ابعاد اضافی برای مفهوم سازی مزیت رقابتی شد. در مطالعه ادبیات مرتبط در این زمینه می توان متوجه شد که بین نویسندگان و محققان درباره ابعاد اساسی مزیت رقابتی توافق کلی وجود دارد. این ابعاد عبارتند از هزینه، کیفیت، انعطاف پذیری، تحویل و نوآوری. این ابعاد در شکل زیر ارائه گردیده است.

ابعاد مزیت رقابتی شرکت منبع (احمد آل عمری، ۲۰۱۸)

هزینه - کیفیت - انعطاف پذیری - تحویل - نوآوری

بعد هزینه : (باروتو و همکاران، 2012) تأکید می کنند که هر شرکتی باید بر هزینه تمرکز کند تا هزینه های تولید و بازاریابی محصولات خود را کمتر از رقبا خود کند. این هزینه کمتر، شرکت را قادر می سازد تا سهم بیشتری از بازار را به عنوان پایه ای برای موفقیت و برتری خود بدست آورد. با توجه به رنجیت (۲۰۱۶)، کمترین هزینه اصلی ترین هدف عملیاتی شرکت هایی است که از طریق هزینه رقابت میکنند و حتی شرکت هایی که از طریق سایر مزایای رقابتی غیر هزینه رقابت می کنند.

از نظر اقتصادی و مالی، کاهش قیمت محصولات به ایجاد و افزایش تقاضا و همچنین کاهش حاشیه سود کمک می کند در صورتی که شرکت محصولات خود را با هزینه کم تولید نکند (ساجیترا و همکاران، 2016) علاوه بر این، کاهش هزینه ها را می توان با استفاده کارآمد از ظرفیت تولید و همچنین بهبود مستمر کیفیت محصول و نوآوری در طراحی و فناوری فرآیند محصول به دست آورد (باروتو و همکاران، 2012) این یک پایه مهم برای کاهش هزینه ها و همچنین کمک به مدیران برای حمایت از استراتژی شرکت برای پیشرو در زمینه هزینه است.

بعد کیفیت: (وانگ و همکاران) 2011 تأیید می کنند که ارزش مورد انتظار شرکت، شرکت را ملزم میکند تا انتظارات و خواسته های مشتریان را برای کیفیت شناسایی کرده و برای دستیابی به آنها تلاش کند. به گفته ویر (۲۰۱۴)، کیفیت یک مزیت رقابتی مهم است که به عملکرد صحیح کارها برای ارائه محصولات متناسب با نیازهای مشتریان اشاره دارد؛ بنابراین، هزینه کیفیت انعطاف پذیری تحویل نوآوری شرکت هایی که محصولات با کیفیتی را که نیازها و خواسته های مشتریان و انتظارات آنها را برآورده می کند، ارائه نمی دهند، نمی توانند زنده بمانند و موفق شوند یا در نهایت در رقابت بمانند. دارو (۲۰۱۶) موافق است که بعد کیفی مزیت رقابتی به معنای توانایی شرکت در ارائه محصولاتی است که با نیازها و خواسته های مشتریان مطابقت دارد. چن و همکاران (۲۰۱۳) ادعا می کند که

محصولات با کیفیت بالا به بهبود شهرت شرکت و رضایت مشتری کمک می کند و اگر محصولات با کیفیت بالا را برای برآوردن نیازهای مشتری ارائه دهد، شرکت می تواند قیمت های بیشتری را تحمیل کند.

بعد انعطاف پذیر: (وانگ و همکاران، ۲۰۱۱) انعطاف پذیری را به عنوان واکنش سریع به تغییراتی که ممکن است در طراحی محصول با توجه به نیاز مشتریان ایجاد شود، توصیف می کند، در حالی که کمب (۲۰۱۲) آن را به عنوان توانایی تولید سریع طیف وسیعی از محصولات، معرفی محصولات جدید، اصلاح محصولات موجود به عنوان پاسخ به نیازهای مشتری انعطاف پذیری همچنین به عنوان توانایی شرکت در تغییر فرایندها به روش های دیگر (به عنوان مثال تغییر عملکرد عملیات و نحوه و زمان انجام عملیات) توصیف می شود (اریزل و همکاران، ۲۰۱۵) این تغییر در فرایندها شامل چهار نوع انعطاف پذیری است ۱: انعطاف پذیری محصول :به معنی توانایی فرایندها برای ارائه محصولات جدید یا اصلاح شده است (۲۰: انعطاف پذیری محصول مخلوط :به معنی توانایی فرایندها برای تولید ترکیبی از محصولات است. ۳: انعطاف پذیری اندازه :به معنای توانایی فرایندها برای تغییر سطح تولید یا سطح فعالیت تولید برای ارائه اندازه های مختلف محصولات است؛ و ۴: انعطاف پذیری تحویل :به توانایی فرایندهای تغییر زمان تحویل محصولات اشاره دارد.

بعد تحویل (دانیل و همکاران، ۲۰۱۱) استدلال می کنند که تحویل نشان دهنده اساس ابعاد مزیت رقابتی است . این بعد باعث میشود شرکت های موجود در بازارها بر کاهش مهلت ها و کوتاه شدن زمان مورد نیاز برای طراحی محصولات جدید و تحویل آنها به مشتریان تمرکز کنند.

با این حال، سه جنبه برای بعد تحویل مربوط به زمان وجود دارد (کراجوسکی، ۲۰۰۵)

۱- سرعت تحویل :این جنبه با مدت زمان بین دریافت سفارش مشتری و ملاقات با آن که " زمان انتظار "نامیده می شود، اندازه گیری میشود .با کاهش زمان انتظار می توان زمان صرف شده در این جنبه از تحویل را افزایش داد.

۲- تحویل به موقع :این به معنی تحویل به موقع سفارشات مشتریان توسط شرکت است.

۳- سرعت توسعه :این جنبه با زمان بین توسعه ایده های محصول جدید و معرفی محصول به بازار اندازه گیری می شود

بعد نوآوری :منابع زیادی برای دستیابی به مزیت رقابتی وجود دارد .سه مورد از آنها در بیشتر ادبیات مرتبط به عنوان منابع اصلی مشخص شد .این منابع عبارت بودند از :نوآوری، دانش و اطلاعات و زمان (ساجیترا، ۲۰۱۶) آنها می توانند شرکت را قادر به ایجاد ایده های جدید، ایجاد شیوه های خلاقانه، همگام با خواسته های فناوری مدرن، سازگار و پیاده سازی روش های مدرن، سرعت در برآوردن نیازها و نیازهای مشتریان و سازگاری با تغییرات محیطی کنند (باروتو و همکاران، ۲۰۱۲)

حسابداری مدیریت استراتژیک

حسابداری مدیریت استراتژیک طبق تعریف سایموندز (۱۹۸۱) ارائه و تجزیه و تحلیل داده های حسابداری مدیریت در مورد یک تجارت و رقبا آن برای استفاده در توسعه و نظارت بر استراتژی تجارت می باشد .بروویچ (۱۹۹۱) حسابداری مدیریت استراتژیک را ارائه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی مربوط به شرکت بازارهای محصول و ساختارهای هزینه ها و هزینه های رقبا و نظارت بر استراتژی های شرکت و استراتژی های آن رقبا در این بازارها برای چندین دوره تعریف کرده است .تعریف رزلندر و هارت (۲۰۰۳) حسابداری مدیریت استراتژیک را به عنوان

یک رویکرد عمومی شناخته شده برای موقعیت استراتژیک، توسط تلاش برای ادغام بینش ها از حسابداری مدیریت و مدیریت بازاریابی در چارچوب مدیریت استراتژیک تعریف کرده اند. آگاسیستی و همکاران (۲۰۰۸) و تیلمن و گدار (۲۰۰۸) SMA را به عنوان کاربرد حسابداری مدیریت و شناسایی اطلاعات برای پشتیبانی استراتژیک تصمیم گیری تعریف کردند. علاوه بر این، ما و همکاران (۲۰۰۹) حسابداری مدیریت استراتژیک را اطلاعات استراتژیک را برای تصمیم گیری و کنترل فراهم می سازد. در همه تعاریف در مورد حسابداری مدیریت استراتژیک پیاده سازی و کنترل استراتژی به این معنی که از مدیریت استراتژیک در برنامه ریزی و توسعه استراتژی مورد اهمیت است، مورد اجماع محققان است به عنوان مثال در تحقیق پالمر (۲۰۱۲) اهمیت حسابداری و مدیریت در متن برنامه ریزی استراتژیک اهمیت این موضوع را نشان می دهد. برخی از نویسندگان مانند دیکسون و اسمیت (۱۹۹۳) حسابداری مدیریت استراتژیک را یک فرایند چهار مرحله ای تعریف کردند شامل شناسایی واحد تجاری استراتژیک، تجزیه و تحلیل هزینه استراتژیک، تجزیه و تحلیل استراتژیک بازار و ارزیابی استراتژیک.

تاریخچه حسابداری مدیریت استراتژیک در گذشته نقش حسابداران مدیریت سنتی به ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم گیری محدود شده بود، ولی مطالعات اخیر نشان می دهد که حسابداران مدیریت معاصر جزء جدایی ناپذیری از فرآیند تصمیم گیری استراتژیک هستند. همکاری حسابداری مدیریت در راستای توسعه استراتژی های کسب و کار در حسابداری مدیریت استراتژیک انعکاس یافته و هدف آن غلبه یافتن در رقابت با شرکت های رقیب است. به شکلی که می تواند باعث حفظ و توسعه فرآیند کسب و کار شرکت ها گردد. جامعه بین المللی حسابداران در سال ۱۹۹۸ میلادی، حسابداری مدیریت را قبل از ۱۹۵۰ به عنوان یک فعالیت فنی معرفی کردند که برای دنبال نمودن اهداف سازمانی الزامی است و غالباً به سمت تعیین بهای تولید گرایش داشتند. فناوری تولید با تولید از طریق یک سری فرایندهای ناهمگون، تقریباً ساده میباشد. بهای نیروی کار و مواد، به راحتی قابل شناسایی بوده و فرایند تولید اساساً تحت چابکی عملیات دستی میباشد؛ بنابراین نیروی کار مستقیم، یک مبنای طبیعی را برای تعیین سربار بر محصولات فردی ارائه مینماید. بهای تولید با کنترل بودجه و مسائل مالی فرایندهای تولید تکمیل میشود (کمال، ۲۰۱۵)

به اعتقاد چاندلی (۱۹۹۷) سیستم های حسابداری مدیریت برای اولین بار در ایالات متحده آمریکا و در قرن نوزدهم مطرح شد.

در این سیستم روش های حسابداری در یک طیف ساده تا پیچیده به کار برده می شد. حسابداری بهای تمام شده برای تعیین بهای مستقیم کار و بهای سربار تبدیل مواد خام به کالا به کار برده می شد. استفاده از روش های حسابداری پیشرفته نیز به قرن نوزدهم برمیگردد. به اعتقاد پورتر (۱۹۸۰)، در اوایل قرن نوزدهم، برخی کشورها در آمریکا از مجموعه پیشرفتهای از حسابداری بهای تمام شده استفاده میکردند. هدف سیستمهای حسابداری نوین، کنترل و ثبت هزینههای نقدی طی این دوره بود که گزارشات به هنگام و صحیحی را در مورد هزینه ها به مدیریت ارائه می کند. با توجه به واژه تحول که ناشی از تغییرات محیطی است و تصمیماتی که در محیط اتخاذ می شوند، نیازها نیز دستخوش تغییر شدند. همسو با اعتقاد چاندلی و پورتر، با توجه به ظهور تحول در فرآیند تولید که به واحد تولیدی فوراً منتسب است، میتوان زمینه بروز تحولات در حسابداری مدیریت را نیز به آمریکا نسبت داد. حسابداری مدیریت استراتژیک باعث ارتباط تمام فعالیت های شرکت با استراتژی کلان کسب و کار شده و موجب افزایش

رقابت پذیری شرکت می شود. بازنگری در شیوه های حسابداری مدیریت، تکنیک های نوین متنوعی در زمینه های هزینه یابی، تصمیم گیری استراتژیک، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک، ارزیابی رقبا و مشتریان را به وجود آورده است. به موازات توسعه سطح تکنیک های منحصر به فرد حسابداری مدیریت، اصطلاح جدید "حسابداری مدیریت استراتژیک" معرفی شده است.

ابعاد حسابداری مدیریت استراتژیک: در بیشتر مطالعات تنها در مورد پیاده سازی حسابداری مدیریت استراتژیک و استفاده از آن به عنوان یک بعد مربوط به شیوه های حسابداری مدیریت در نظر گرفته اند. در این تحقیق اهمیت مشارکت حسابدار مدیریت و روند مدیریت استراتژیک و مشارکت در تصمیمات استراتژیک مدیریت و استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک در این تصمیمات به منظور پاسخگویی به نیازهای فعلی حسابداران مدیریت برای مشارکت در روند تصمیم گیری های استراتژیک ارائه شده است:

بعد مشارکت حسابدار مدیریت در تصمیمات استراتژیک:

بحث اصلی این است که حسابدار مدیریت دید گسترده ای از سازمان دارد و دارای مهارت های اصلی برای ارتقا تغییرات سازمانی مورد نیاز در شرایط عدم اطمینان و رقابت شدید است (فاوره و رولو، ۲۰۱۱). علاوه بر این، در موقعیتهای استراتژیک، حسابدار مدیریت از سازمانها با بهینه سازی تصمیمات مدیریت پشتیبانی میکند (دیکسون، ۱۹۹۸؛ تیلمن و گدارارد، ۲۰۰۸) تایلز و همکاران (۲۰۰۲) نقش حسابدار مدیریت در پذیرش SMA را در شناسایی، اندازه گیری و مدیریت سرمایه فکری برجسته کرد. به طور مشابه چوییچی (۲۰۱۳) نقش اصلی حسابدار مدیریت را در طراحی و پیاده سازی سیستمهای اندازه گیری سرمایه فکری و اهمیت همکاری وی با مدیران چندین بخش، مانند بخش های بازاریابی و منابع انسانی برجسته کرد. در ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک سیموندز (۱۹۸۲) یکی از اولین نویسندگانی بود که نقش فعال حسابداران مدیریت را در سازمانها مورد توجه قرار داد. سیموندز ضرورت وجود حسابدار مدیریت را به خاطر نقشش در پیش بینی عملکرد و واکنش رقبا در مورد محصول مفید میدانست. به همین ترتیب، بروموویچ و بهیمانی (۱۹۹۴) با مورد توجه قرار دادن نقش حسابداران مدیریت در عملکردهای سازمانی، حسابداری مدیریت استراتژیک مستلزم این است که حسابداران مهارت های جدیدی را در سطح استراتژیست های شرکت، بازاریابی و توسعه محصول به منظور ارائه اطلاعات استراتژیک که امکان اجرای عملکرد مدیریتی کارآمدتر را فراهم می کند، فراگیرند. یافته های بدست آمده توسط برودرز و روزن (۱۹۹۹) در یک مطالعه بر روی تصمیمات استراتژیک مدیران شش شرکت تمرکز کرد که نشان دادند "حسابداران مدیریت استراتژیک می توانند شکاف بین حسابداری مدیریت سنتی و حسابداری مدیریت استراتژیک را با ارائه اطلاعات استراتژیک به برای تصمیم گیری به موقع و آگاهانه نیاز دارند پر کنند (در این زمینه، کادز و گیلدینگ (۲۰۰۸) به ظهور مفهوم جدیدی اشاره کردند و تیلمن و گودارد (۲۰۰۸) به ظهور حرفه ای جدید با نام حسابدار مدیریت استراتژیک. برای ظهور آن به جنبه های بیرونی و ذاتی می توان اشاره کرد.

جنبه های بیرونی به تغییرات داخلی و خارجی سازمان مربوط می شود. در نتیجه افزایش عدم اطمینان محیطی و رقابت، سازمانها شروع به اتخاذ مشتری مداری بیشتر می کنند و سازمان های افقی با ساختارهای مبتنی بر تیم پدید آمده اند، از جمله سازمانهای چند منظوره و چند رشته ای تیم هایی که نیاز به ارتباط قوی بین چندین عملکرد سازمانی دارند. (لنگفیلد اسمیت-، ۲۰۰۳؛ چنهال، ۲۰۰۸؛ چنهال و لنگفیلد اسمیت، ۱۹۹۸)؛ بنابراین، ساختارهای

افقی و مبتنی بر تیم مشارکت حسابداری مدیریت استراتژیک رانیز در تصمیم گیری های استراتژیک و سایر فعالیتهای سازمانی ارتقا میدهند (سدرز، 2008) به این منظور ساختارهای سازمانی جدید به طور موثر عمل می کنند و کار جدید تیم ها بهترین تصمیمات را در رابطه با مشارکت حسابداری مدیریت در تمام مراحل شناسایی و ارائه اطلاعات و در تصمیم گیری های ضروری می گیرند. حسابداری مدیریت نقش مهمی در طراحی ساختارهای مبتنی بر تیم دارد. آیا رابطه ای بین ساختارهای سازمانی جدید مشارکت بیشتر حسابداری مدیریت در فرایند تصمیم گیری و استفاده از روش های SMA وجود دارد؟ یافته های این مطالعه توسط روزلندر و هارت (۲۰۰۳) نشان داد در سازمانهایی که همکاری بین حسابداران با مدیران اجرایی و بازاریابان مدیریت وجود دارد توابع حسابداری و بازاریابی بیشتر است استفاده بیشتری از شیوه های حسابداری مدیریت وجود دارد و این به این دلیل است که شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک جنبه های مالی و غیر مالی را با هم در نظر میگیرد. به گفته دیکسون و اسمیت (۱۹۹۳). جنبه های ذاتی برای حسابداری مدیریت بسیار مهم است مشارکت در چندین عملکرد سازمانی، به ویژه در فرایند تصمیم گیری استراتژیک و بازاریابی و در اجرای حسابداری مدیریت سیستم هایی با گرایش استراتژیک، داشتن مهارت های تحلیلی و تصمیم گیری حسابداری مدیریت برای این کار ضروری است و از روند استراتژی پشتیبانی می کنند. علاوه بر این مهارتها حسابداری مدیریت برای اضافه کردن مهارتهای دیگر در روند مدیریت کسب و کار و تصمیم گیری فعال تر عمل می کند. او باید مهارت های تجاری داشته باشد و جهت گیری مالی خود را صرف این کار کند و جهت گیری غیر مالی بیشتری را در ارتباط با مشتریان، رقبا، بازارها و به طور کلی محیط داخلی و خارجی داشته باشند (کواد، 1996؛ دیکسون، 1998؛ فینی و پیرس، 2007) به گفته تیلمن و گدار (۲۰۰۸): یک حسابداری مدیریت نه تنها لازم است که همه چیز را در مورد مدیریت و حسابداری مالی بداند، بلکه دارای دانش میان رشتهای خوبی است برای اینکه بتواند زمینه های بیرونی و درونی را درک کند؛ بنابراین حسابداری مدیریت باید توانایی تفکر بین رشته ای را داشته باشد و ارتباطات و همچنین نیاز به توانایی درک پیچیده روابط متقابل درون شرکت را داشته باشد (کواد، 1996) همچنین کواد در نظر گرفت که حسابداری مدیریت باید دارای جهت گیری قدرتمندی برای ارتقا مهارت های واقعی وی و ایجاد توانایی ها و شایستگی های جدید باشد. برای این، حسابداری مدیریت باید یک کار سخت و هوشمند را توسعه دهد. علاوه بر این ضروری است که یک حسابداری مدیریت به عنوان یک مشاور تجاری باشد که نیاز به مهارت های ارتباطی و خلاقیت و مهارت های اجتماعی برای همکاری با سایر کارکردهای سازمانی دارد.

بنابراین، حسابداری مدیریت باید به عنوان یک شریک یا مشاور تجاری به ارائه اطلاعات با نقش فعال تر در پذیرش سیستم های مربوط به شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک در فرایند تصمیم گیری استراتژیک عمل کند. این یعنی اینکه یک حسابداری مدیریت با مهارتهایی که در بالا ذکر شد یک حسابداری مدیریت استراتژیک خواهد بود (نیمورو همکاران، ۲۰۰۱)

بعد شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک

شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک، به جمع آوری، تجزیه و تحلیل و تهیه اطلاعات استراتژیک برای مدیریت استراتژیک، بازاریابی و سایر تصمیمات استراتژیک مدیریتی می پردازد. در مقابل شیوه های معمول حسابداری مدیریت که جهت گیری داخلی و تاریخی دارند، شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک بیشتر خارجی و جهت

گیری آینده نگر دارند، این شیوه ها چند بعدی هستند و هم جنبه های مالی را در نظر می گیرند و هم جنبه های غیر مالی اندازه گیری (گیلدینگ و همکاران، ۲۰۰۰)؛ بنابراین، این شیوه ها می توانند اطلاعات استراتژیک را در مورد مشتریان، رقبا، بازارها و به طور کلی محیط خارجی جهت ایجاد مزایای رقابتی و افزایش عملکرد سازمانی فراهم آورند.

روشهای حسابداری مدیریت استراتژیک که به پنج دسته گسترده طبقه بندی می شوند شامل: هزینه یابی، برنامه ریزی و کنترل عملکرد، تصمیم گیری استراتژیک، هزینه یابی رقبا و حسابداری مشتری (کادز، ۲۰۰۸).

شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک اقدامات	اقدامات
هزینه یابی	فعالیت بر مبنای هزینه ویژگی یابی هزینه عمر چرخه یابی هزینه کیفیت یابی هزینه هدف بر مبنای هزینه هزینه یابی زنجیره ارزش
برنامه ریزی، کنترل و سنجش عملکرد	جامع عملکرد ارزیابی سنجش و اندازه گیری با استفاده از کارت امتیازمتوازن
تصمیم گیری استراتژیک	استراتژیک یابی هزینه استراتژیک گذاری قیمت برند ارزش ریزی بودجه نظارت بر ارزش برند
هزینه رقبا	رقبا هزینه ارزیابی عمومی مالی های صورت اساس بر رقا عملکرد ارزیابی نظارت بر موقعیت رقابتی
حسابداری مشتری	مشتری سودآوری تحلیل مستمر مشتری سودآوری تحلیل ارزشگذاری مشتریان به عنوان دارایی

نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در مزیت رقابتی شرکت

از لحاظ نظری، بسیاری از نویسندگان حسابداری مدیریت استراتژیک را با ابعاد مزیت رقابتی مرتبط می دانند (به عنوان مثال چنهال و لانگفیلد اسمیت، ۱۹۹۸؛ چیوچی، ۲۰۱۳؛ سینکینی و تنوچی، ۲۰۱۰؛ هیلر و همکاران، ۲۰۱۴؛ هیلتون، ۲۰۰۸؛ کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶؛ مک مانوس، ۲۰۱۳؛ نیکسون و برنز، ۲۰۱۲؛ روسلندر و هارت، ۲۰۰۲). آنها ادعا کردند که حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان منبع مهمی از اطلاعات استراتژیک جهت برنامه ریزی، تصمیم گیری و کنترل است که به نوبه خود بر میزان کسب مزیت رقابتی تأثیر میگذارد. به عنوان مثال، هیلتون (۲۰۰۸) ادعا کرد که حسابداری مدیریت استراتژیک میتواند به سازمان در دستیابی به هماهنگی مناسب

و منسجم بین حسابداری مدیریت و سازمان برای اهداف استراتژیک در وهله اول و ایجاد امکانات بالا برای دستیابی به مزایای رقابتی مطلوب کمک کند. حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یک عمل اساسی بیان می شود که نقش مهمی در شناسایی و ارزیابی سیاست های رقابتی استراتژیک دارد که منجر به دستیابی به عملکرد بالاتر و مزایای رقابتی می شود. به گفته مک مانوس (۲۰۱۳)، دستیابی و حفظ مزیت های رقابتی علاوه بر داشتن اطلاعات تاریخی، مالی و داخلی، مستلزم اطلاعات خارجی، غیر مالی و آینده است. با توجه بهاین استدلال، حسابداری مدیریت سنتی (مانند بودجه بندی، هزینه یابی و تجزیه و تحلیل سودآوری) دیگر راه حلی مناسب برای دستیابی به مزیت های رقابتی نیست. حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند نقش مهمی در ارائه اطلاعات در مورد بازارها، محصولات، تامین کنندگان، رقبا و مشتریان داشته باشد. این اطلاعات جهت گیری خارجی منبع اصلی تجزیه و تحلیل موقعیت رقابتی شرکت ها است. علاوه بر این، حسابداری مدیریت استراتژیک همچنین ارائه دهنده اطلاعات کلیدی، اطلاعات آینده نگر برای برنامه ریزی استراتژیک است (نیکسون و برنز، ۲۰۱۲) علاوه بر این، حسابداری مدیریت استراتژیک همچنین می تواند اطلاعات جهت گیری داخلی را در مورد منابع و قابلیت های سازمانی به منظور پشتیبانی از پایه های رقابتی خارجی ارائه دهد (تیلز و همکاران، ۲۰۰۷) به گفته آگو و همکاران (۲۰۱۶)، تبدیل حسابداری مدیریت از یک رویکرد استراتژیک در دستیابی به پایداری در شرکت در یک محیط رقابتی و داشتن نقش موثر در بازار است که به نوبه خود در به دست آوردن یک مزیت رقابتی پایدار ضروری است.

دو مدل مکمل و منحصر به فرد برای مفهوم سازی مزیت رقابتی وجود دارد. این مدلها مدل مبتنی بر بازار و مدل مبتنی بر منابع هستند (اجرامی و همکاران، ۲۰۱۶) مدل مبتنی بر بازار شامل متغیرهای هزینه، تمایز، کارایی، ارزیابی رقبا، تهدیدها و تجزیه و تحلیل خطرات و غیره است. از سوی دیگر، مدل مبتنی بر منابع بر اساس منابع شامل تمام منابع متعلق به شرکت، اعم از فیزیکی یا مالی یا از درون شرکت منتقل و توسعه داده شود (کورانکی، ۲۰۱۳). بر این اساس، دو مفهوم مزیت رقابتی جهت گیری خارجی و داخلی مانند حسابداری مدیریت استراتژیک دارند؛ بنابراین، مطالعه حاضر پیشنهاد می کند که حسابداری مدیریت استراتژیک احتمالاً با مزیت رقابتی همراه است. به این معنی که اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری مدیریت استراتژیک ممکن است نقش مهمی در دستیابی به ابعاد مزایای رقابتی (یعنی هزینه، کیفیت، انعطاف پذیری و تحویل) ایفا کند. به نظر میرسد که این چهار بعد بستگی زیادی به اطلاعات داخلی، خارجی، مالی، غیر مالی، تاریخی و آینده نگر دارد (اجرامی و همکاران، ۲۰۱۶؛ مک مانوس ۲۰۱۳) که توسط حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه شده است. در شکل زیر نشان می دهند که چهار بعد مزیت رقابتی با وجود دو بعد حسابداری مدیریت استراتژیک افزایش میابد.

ابعاد مزیت رقابتی	حسابداری مدیریت استراتژیک
هزینه	حسابداری های تکنیک اتخاذ ←
کیفیت	مدیریت استراتژیک ←
انعطاف پذیری	مدیریت حسابداران مشارکت ←
ارائه	در فرایندهای مدیریت استراتژیک ←

عملکرد حسابداری مدیریت توانایی ارائه اطلاعات مهم در مورد بازارها، محصولات، تامین کنندگان، رقبا و مشتریان با اطلاعات دقیق برای پیش بینی آینده را دارد (نیکسون و برنز، ۲۰۱۲) این اطلاعات سنگ بنایی برای افزایش توانایی

شرکت در دستیابی به مزیت رقابتی باشد. علاوه بر این، حسابداری مدیریت استراتژیک همچنین ارائه دهنده اطلاعات کلیدی است. اطلاعات داخلی در مورد منابع و قابلیت های سازمانی که به نوبه خود از پایگاه رقابتی خارجی شرکتها پشتیبانی می کند.

نتیجه گیری

افزایش انتظارات مشتریان برای کیفیت و کارکرد محصول یکی از تغییرات عمده ای است که در محیط سازمانی رخ می دهد. در شرایط کنونی موفقیت شرکتها بر موضوع رضایت مشتری است. ایجاد ارزش برای مشتریان باعث شده است که دیدگاههای مدیران تغییر یابد زیرا در گذشته به کاهش دادن هزینه ها، تولید و حجم آن زیاد توجه می شد. ولی در زمان کنونی به کیفیت، خدمات پس از فروش، تحویل به هنگام، مدیریت هزینه و متمایز کردن محصولات و همچنین واکنش مناسب در برابر خواسته های مشتریان توجه می شود. شرکتها زمانی به این موفقیت دسترسی پیدا می کنند که بتوانند از شیوه های SMA استفاده نمایند زیرا شیوه های SMA قابلیت ارائه اطلاعات مالی و غیر مالی مربوط، دقیق و قابل اعتماد به مدیریت را در مورد عوامل مهم موفقیت در شرکت در داخل و خارج از سازمان برای دوره بلند مدت را دارند. در شرایط کنونی در صورتی شرکتها می توانند رقابت کنند که از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک برای ارزش آفرینی استفاده نمایند. پیشرفت سریع فناوری، مدیران را به فکر ایجاد سیستمی مناسب جهت برنامه ریزی و کنترل بهتر و اثر بخش تر عملیات سازمان انداخته است. سیستمی که اطلاعات مالی و غیر مالی متنوعی در اختیار قرار دهد. نیاز روز افزون به اطلاعات صحیح و بهنگام برای بکارگیری در فرآیند تصمیم گیری مدیران به مقوله ای اجتناب ناپذیر تبدیل شده است. شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه اطلاعات مربوط، دقیق و قابل اعتماد به مدیریت در عوامل مهم موفقیت شرکت در داخل و خارج سازمان برای دوره های بلند مدت است. شرکتها از طریق این شیوه ها، قادر به کمینه کردن هزینه، بهبود رشد سود و تقویت ارزش سهامدار می باشند. بررسی ارتباط حسابداری مدیریت استراتژیک و مزیت رقابتی نشان می دهد که حسابداری مدیریت استراتژیک با ابعاد مزیت رقابتی مرتبط است. تبدیل حسابداری مدیریت از رویکرد استراتژیک (پذیرش و استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک و مشارکت حسابدار مدیریت در استراتژیک فرآیندهای مدیریت) توانایی شرکت را در به دست آوردن مزیت رقابتی افزایش می دهد. به طور معمول، می توان نتیجه گرفت که حسابداری مدیریت استراتژیک پیش از دستیابی به مزیت رقابتی است. بر این اساس، برای دستیابی به مزیت رقابتی، شرکت های صنعتی باید تلاش کنند تا از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده کرده و حسابداران مدیریت خود را در آن مشارکت دهند. فرایندهای مدیریت استراتژیک این ارتباط مستقیم بین حسابداری مدیریت استراتژیک و ابعاد آن مزیت رقابتی ممکن است به دلیل ماهیت حسابداری مدیریت استراتژیک باشد. حسابداری مدیریت می تواند اطلاعات استراتژیک را در اختیار تصمیم گیرندگان شرکت ها قرار دهد و برای برنامه ریزی، تصمیم گیری و کنترل که به نوبه خود بر سطح دستیابی به مزیت رقابت تأثیر می گذارد (مک مانوس، 2013)، علاوه بر این حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند در شناسایی و ارزیابی سیاست های استراتژیک رقابتی کمک کند.

منابع

- Agasisti, T., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in universities: The Italian experience. *Higher Education*, 55, 1-15.
- AlMaryani, M.A.H., & Sadik, H.H. (2012). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: Some survey evidence. *Procedia Economics and Finance*, 3, 387-396.
- Agasisti, T., Arnaboldi, M., and Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in universities: The Italian experience. *Higher Education*, 55, 1-15. 2.
- Agu, C. I., Nweze, A. U., Enekwe, C. I. (2016). The use of strategic management accounting techniques (SMATs) in sustainability performance measurement for corporate governance in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(3), 262– 271. 3.
- Baroto, M.B., Abdullah, M.M.B., and Wan, H.L. (2012). Hybrid strategy: a new strategy for competitive advantage. *International Journal of Business and Management*, 7(20): 120-133.
- Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and nonfinancial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18, 3-31.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 27-46.
- Chenhall, R.H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 517-550.
- Chenhall, R.H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 243-264.
- Chiucchi, M.S. (2013). Intellectual capital accounting in action: Enhancing learning through interventionist research. *Journal of Intellectual Capital*, 14, 48-68.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 6, 228-259.
- Burns, J and Scapens, R. (2000). "The Changing Nature of Management Accounting and the Emergence of 'Hybrid' Accountants". Chendhall, R. and Langfield-Smith, K. (1998). "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study", *Management Accounting Research*, Vol:9, PP: 1-19.
- Kamal, Shah; (2015). "Historical Evolution of Management Accounting". *The Cost and Management*, No:4,V:43; PP:12-19.
- Kaplan, R. S. (1994). "Management Accounting (1984-1994): Development of New "Porter's Generic Strategies: Choosing Your Route to Success". www.mindtools.com. Retrieved 2016-04-01.
- Ahmad Mohammed ALAMRI. (2018). Strategic Management Accounting and the Dimensions of Competitive Advantage: Testing the Associations in Saudi Industrial Sector. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* Vol. 8, No.2, April 2018, pp. 48–64.
- Johnson, H. T., and Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Cambridge, MA.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74, 75-85.
- Kaplan, R.S., and Norton, D.P. (2001). Transforming the balanced scorecard form performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting Horizons*, 15, 87-104.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 204-228.

- Ma, Y., and Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39, 473-495.
- Mia, L., and Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 10 (2), 137-158.
- Nixon, B. and Burns, J. (2012), The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*. 23(4), 229-244.
- Noordin, R., Zainuddin, Y., Fuad., Mail, R. and Sariman, K. (2015). Performance outcomes of strategic management accounting information usage in Malaysia: insights from electrical and electronics companies. *International accounting and business conference, IABC 2015*, Available online at www.sciencedirect.com.
- Porter, M. E. (1985). *The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. NY: Free Press, 1985. 60.
- Ranjith, V. (2016). Business Models and Competitive Advantage. *Procedia Economics and Finance*, 37: 203-207.
- Roslender, R. and Hart, S. (2002). Integrating management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13 (2), 255-277.
- Roslender, R. and Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, 14, 255-279.
- Roslender, R., and Hart, S.J. (2010). Taking the customer into account: Transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21, 739-753.
- Sachitra, V., Chong, S.C., and Khin, A.A. (2016). Sources of competitive advantage measurement in the minor export Crop Sector in Sri Lanka result from pilot study. *Asian Journal of Agricultural Extension, Economics & Sociology*, 12(2): 1-15.
- Sigalas Ch., Economou V.P., Georgopoulos N.B. (2013). Developing a measure of competitive advantage. *Journal of Strategy and Management*, 6(4), 320-342.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting, *Management Accounting*, 59 No. 4, 20- 29.
- Tayles, M., Pike, R.H., and Sofian, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance: Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, 522-548.
- Tillmann, K., and Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19, 80-102.
- Ware, E. (2014). Investigate the benefit practice of total quality management as competitive advantage in corporate institution: a case study of Cocoa-Cola bottling company Ghana Ltd. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(23): 97-99.
- Cadez, S. and Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7-8), 836-863. 18.
- Combe, A. (2012). Marketing and flexibility: debates past, present and future. *European Journal of Marketing*, 46, 1257-1267.
- Ejrami, M., Salehi, N., and Ahmadian, S. (2016). The effect of marketing capabilities on competitive advantage and performance with moderating role of risk management in importation companies. *Procedia Economics and Finance*, 36: 22-28.
- Eryesil, K., Esmen, O., and Beduk, A. (2015). The role of strategic flexibility for achieving sustainable competition advantage and its effect on business performance. *World Academy of Science, Engineering and Technology*, 9(10), 587-593.