

مطالعه نقش تکنیک های حسابداری مدیریت در راهبری سازمان ها

میرصابر سیدمجاوری^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۲/۲۵

چکیده

در عصر حاضر شرکت های مختلف در حال فعالیت در محیطی پر تغییر و پیچیده هستند، چالش های سازمانی به دلایل مختلفی از قبیل کوتاه شدن دوره عمر محصول به وسیله های نوآوری های مستمر و عملیات قانون زدایی و خصوصی سازی شدیدتر شده اند. این پیچیدگی ها، سازمان ها را به سمت اصلاح تفکرات استراتژیک و همچنین اصلاح سیستم های حسابداری و مالی سوق داده است. سیستم های حسابداری سنتی بر عملیات داخلی شرکت متمرکزند و اصولاً مالی محورند، در مقابل، تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک هم جنبه های مالی و هم جنبه های غیر مالی امور شرکت ها را در نظر می گیرد؛ بنابراین حسابداری مدیریت استراتژیک در طول زمان جهت تجهیز سازمان ها به ابزارهای حفظ بقا و حفظ سهم بازار به وجود آمد و رشد کرد. در این پژوهش از روش تحقیق توصیفی- پیمایشی استفاده شده و نوع پژوهش، کاربردی است. جامعه آماری تحقیق، مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تعداد ۲۵۳ نفر می باشند. با توجه به جدول کرسی- مورگان، حجم نمونه ۱۵۳ نفر تعیین و سپس به دلیل بررسی اهداف استراتژیک که اهدافی بالای ۵ سال می باشند، شرکت های با سابقه پایین حذف و حجم نمونه به ۱۰۷ شرکت کاهش یافت. جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات و داده های جمع آوری شده از آمارهای توصیفی شامل (فراوانی ها، درصد های فراوانی، ترسیم جداول مربوط، میانگین، میانه و انحراف معیار) و آمارهای استنباطی شامل (T تک متغیره جهت بررسی تاثیر تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک بر اهداف کوتاه مدت، بلند مدت و استراتژیک- و آزمون فریدمن جهت رتبه بندی مشکلات شناسایی شده) استفاده شده است. پس از تجزیه و تحلیل به وسیله نرم افزار SPSS22 نتایج حاکی از تایید هر چهار فرضیه و نشان دهنده تاثیرگذار بودن تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در رسیدن به انواع اهداف و منافع گوناگون است.

واژگان کلیدی

حسابداری مدیریت؛ حسابداری مدیریت استراتژیک؛ تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک؛ اهداف کوتاه مدت؛ اهداف بلند مدت؛ اهداف استراتژیک؛ شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران^۷

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

¹ Management Accounting

² Strategic Management Accounting

³ Strategic Management Accounting Techniques

⁴ Short-term goals

⁵ Long-term goals

⁶ Strategic goals

⁷ The listed firms of Tehran Stock Exchange Companies

۱. مقدمه

حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، حجم بزرگی از سیستم اطلاعاتی مدیریت را در بر می گیرد و بدان دلیل از آن به عنوان بازوی اصلی مدیریت یاد می شود (ایمانی برندق و زواری رضایی، ۱۳۸۸). مشکل حسابداری سنتی، عدم دقت و غیر موثر بودن سنجه های عملکردی آن، به خصوص در عملیات تجاری غیر تکراری و غیر مرسوم است، به عنوان مثال سیستم هزینه یابی جذبی اطلاعات نامربوط و غیر قابل اتکایی را به علت اشتباهات به وجود آمده در بهره برداری از ظرفیت شرکت و نیز تسهیم نامناسب هزینه ها ارائه می کرد، اطلاعات هزینه یابی تفاضلی نیز به دلیل انتخاب محرک هزینه نامناسب یکی دیگر از روش های نامربوط سیستم هزینه یابی سنتی است؛ بنابراین این سیستم به دلیل عدم توانایی در پاسخ به مجموعه نیازهای شرکت های عصر حاضر در حال جایگزینی توسط سیستم حسابداری مدیریت استراتژیک است (۱).

حسابداری مدیریت استراتژیک به همراه تکنیک های آن در تلاش برای فراهم آوردن اطلاعات لازم جهت برنامه ریزی و مشارکت موثر در فرآیند برنامه ریزی استراتژیک و تصمیم گیری بوده و همچنین به دنبال اندازه گیری عملکرد فعالیت ها و کمک به مدیران برای هدایت و کنترل فعالیت های عملیاتی است (۲).

از طرفی یک استراتژی خوب باید به منظور دستیابی به مزیت رقابتی و مقابله با عدم اطمینان محیطی با محیط خارجی تناسب داشته باشد. مجموع شواهد حاکی از آن است که پیوند سیستم کنترل حسابداری مدیریت سازمان با استراتژی آن ممکن است منجر به افزایش کارایی گردد (۳). برای ایجاد سیستم های حسابداری مدیریت کارا، درک استراتژی شرکت از اهمیت برخوردار است، سیستم حسابداری مدیریتی که استراتژی را حمایت می کند ارزش آفرین است حال آن که سیستمی که استراتژی را نادیده می گیرد ارزش را نابود می سازد. حسابداری مدیریت هدف نیست بلکه وسیله ای مهم برای به تحقق رساندن اهداف سازمان است، این سیستم به مدیران کمک می کند تا با جمع آوری و انتشار اطلاعات درباره عناصر استراتژیک، سازمان را در رسیدن به اهداف و مزیت رقابتی یاری رسانند. در واقع می توان گفت که سیستم حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق تهیه اطلاعات مناسب به سازمان در زمینه کیفیت، هزینه و زمان در راستای نیل به اهداف سازمانی یاری می رساند (۴).

با وجود مباحث اثرگذار در زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک که از اوایل سال ۱۹۸۰ شایع شده است (۵)، تنها در چند سال اخیر شاهد میل در حال رشد به استفاده از مفاهیم حسابداری مدیریت استراتژیک بوده ایم و بیشتر تحقیقات در این زمینه به صورت مفهومی بوده و تعداد اندکی از آن ها به صورت پژوهشی و تجربی دقیقاً به موضوع حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته اند.

این تحقیق راه رسیدن به استراتژی مد نظر را از طریق تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که یک بازار بزرگ رسمی سرمایه است مورد بررسی قرار می دهد، چرا که

عملکرد چنین شرکت هایی جهت بقا در بازار رقابت بسیار حساس و شکننده است، لذا مدیریت می بایست در کشاکش مشکلات، با اتکا بر اطلاعات صحیح و در نتیجه آن، تصمیم گیری صحیح، سازمان را به هدف متعالی تصویر شده برساند.

امروزه با پیشرفت چشمگیر در زمینه تکنولوژی، فضای رقابتی سازمان ها بیش از پیش، پیچیده، متغیر و گسترده شده است و این فضا به سرعت در حال تغییر است به گونه ای که این تغییر، برای بسیاری از سازمان ها به مراتب بیشتر از سرعت پاسخگویی و توان تطبیق آن هاست، به عبارت دیگر به مجرد این که تغییری در شرایط یاد شده به وجود آید و سازمان بخواهد نسبت به آن تغییر، واکنش نشان دهد و خود را با آن هماهنگ سازد تغییر بعدی از راه می رسد، بنابراین سازمان ها برای حفظ بقا و ادامه حیات خود در محیط رقابتی و پیچیده امروز، نیاز به تدوین استراتژی مناسب و تعیین درست اهداف استراتژیک دارند، استراتژی ها و اهدافی که بتوانند سازمان را با محیط خارجی اش منطبق سازد و عملکردش را بهبود بخشد. در اجرای مدیریت استراتژیک، مهمترین وظیفه مدیر عبارت است از تعیین و تقویت موضع پایدار رقابتی تا شرکت بتواند با استفاده از مزیت رقابتی، موفقیت مستمر خود را تضمین نماید (۶).

موسساتی که به فعالیت های اقتصادی و سرمایه گذاری می پردازند به طور عمده با چهار نوع ریسک مواجه اند: ریسک اعتباری؛ که به ناتوانی طرف دیگر تجاری در ایفای تعهداتش مربوط می شود. ریسک عملیاتی؛ زیان بالقوه است که از طریق بروز خطا یا تقلب در تسویه قراردادها و مبادله اسناد ایجاد می شود. ریسک نقدینگی؛ زمانی بروز می کند که موسسه برای نیازهای فوری خود نقدینگی کافی در اختیار ندارد. ریسک بازار؛ عدم اطمینان در مورد بازدهی آتی سبد دارایی ها، در نتیجه تغییر در شرایط بازار است (۷)؛ بنابراین می توان گفت چنین موسساتی ریسک و عدم اطمینان را به گونه ای واضح احساس کرده و همواره جهت بقا به دنبال راهکارهایی عملی هستند.

مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک به همراه ابزارها و تکنیک های آن می تواند یک برگ برنده در دست مدیران به منظور مقابله با این تغییرات و محاسبه عملکرد باشد، چرا که حسابداری مدیریت استراتژیک جهت هر جنبه ای از اعمال سازمان ها چاره ای اندیشیده و ابزاری تدارک دیده است. این پژوهش به دنبال نقش این تکنیک ها در دستیابی به انواع اهداف سازمان های عضو بورس و تبیین مشکلات قرار گرفته در این راه بوده و در پی رفع مشکل مواجهه این سازمان ها با عدم اطمینان های داخلی و خارجی است. جستجوهای کتابخانه ای و اینترنتی نشان می دهد که در کشورمان آن گونه که باید به این موضوع پرداخته نشده و مطالعات و پژوهش ها در این زمینه اندک می باشند.

۲. مبانی نظری

حسابداری مدیریت استراتژیک

حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، حجم بزرگی از سیستم اطلاعاتی مدیریت را در بر می گیرد و بدان دلیل از آن به عنوان بازوی اصلی مدیریت یاد می شود و برای رفع نیازهای استفاده کنندگان داخل و خارج سازمان و فراهم

آوردن اطلاعات لازم جهت تصمیم گیری طراحی شده است، حسابداری مدیریت، زیرمجموعه ای از سیستم حسابداری است که هدف آن رفع نیازهای مدیریت داخلی سازمانهاست و به آن ها در برنامه ریزی، کنترل، تصمیم گیری و برآورد عملکرد در کوتاه مدت و بلند مدت یاری می رساند. اصلی ترین ضعف عملیات حسابداری مدیریت مرسوم به وسیله کاپلان^۱ شناسایی شد که استدلال می کند حسابداری مدیریت نمی تواند به عنوان یک نظم جداگانه، مجموعه سیاست ها و سیستم های ارزیابی خودش را توسعه دهد و آن ها را به صورت عمومی برای همه شرکت ها و بدون توجه به ارزش های بنیادی، اهداف و استراتژی های شرکت های خاص، به کار برد (۸).

مدیریت مدرن برای تجزیه و تحلیل استراتژیک شرکت به اهداف و ابزارهای حسابداری مدیریت نیاز دارد و در دنیای تجارت معاصر استفاده شرکت ها از نظریه های مدیریت استراتژیک جهت بقا به یک ضرورت بدل شده است، مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک مستلزم تمرکز روش های حسابداری مدیریت بر ارزیابی عملکرد از زوایای استراتژیک در عوض شاخص های عملیاتی است، این مفهوم برای اولین بار توسط سایموندز^۲ در سال ۱۹۸۱ مطرح شد، وی این مفهوم را برای اشاره به رویکردی با جهت گیری خارجی به کار گرفت که در جمع آوری و تحلیل داده های مرتبط با هزینه ها، قیمت، حجم فروش، سهم بازار، گردش وجوه نقد و بهره برداری از منابع برای کسب و کار و رقبا آن مورد استفاده قرار می گیرد و معتقد بود باید توانمندی های حسابداران مدیریت برای جمع آوری اطلاعات از منابع داخلی شرکت به سوی جمع آوری اطلاعات از رقبا هدایت گردد (۹).

می توان گفت اصطلاح حسابداری مدیریت استراتژیک تلفیقی از دو واژه حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژیک است که حسابداری مدیریت عمدتاً بر بهای تمام شده داخلی شرکت تمرکز دارد در حالی که مدیریت استراتژیک عمده توجه اش بر زنجیره ارزش شرکت متمرکز است و نه تنها با هزینه معاملات شرکت ارتباط دارد بلکه در مباحث مربوط به بازار نیز ورود می کند، بروموویچ^۳ آن را اینگونه تعریف نموده است: حسابداری مدیریت استراتژیک عبارتست از تهیه و پردازش اطلاعات مالی مربوط به بازارهای محصولات شرکت ها و هزینه ها، ساختار هزینه های رقیبان و همچنین نظارت بر استراتژی های بنگاه و آن دسته از رقیبان که بیش از یک دوره در این بازار حضور دارند، بنابراین ممکن است حسابداری مدیریت استراتژیک برای تعیین هزینه فراهم سازی ویژگی های محصول برای مصرف کنندگان مشخص با توجه به شرایط عملیاتی که مستمراً دنبال بهبود و توسعه می باشد به کار رود (۱۰).

امروزه مدیریت مدرن در محیط پویا و رقابتی، نیازمند ابزارها و تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک است که این ابزارها می توانند به صورت ترکیبی به کار گرفته شوند. همان طور که پیشتر گفته شد در اینجا چهار تکنیک را که

^۱ Kaplan

^۲ Simmonds

^۳ Bromwich

شرکت ها آشنایی بیشتری با آن ها دارند و در ادامه تحقیق برای اثبات فرضیه ها از آن ها استفاده شده است را معرفی می کنیم.

تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک

هزینه یابی بر مبنای فعالیت^۱

گوش به زنگ هزینه های اندک باشید، یک شکاف کوچک می تواند یک کشتی بزرگ را غرق کند. در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ برخی نویسندگان حسابداری از جمله سلومونز^۲ و استوباس^۳ به رابطه بین فعالیت و هزینه اشاره نمودند؛ اما در دهه ۱۹۸۰ به دنبال انعکاس ضعف ها و نارسایی های سیستم های رایج حسابداری در ارائه اطلاعات دقیق هزینه، در محافل دانشگاهی و حرفه ای توجه به این رابطه بیشتر جلب گردید، پیشگامان این مهم کاپلان و کوپر بودند، آن ها با طراحی روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در واقع نقش مهمی در تحول حسابداری مدیریت داشتند. در واقع توجه محافل علمی و حرفه ای به این مقوله بر اساس پیدایش سه سازه اصلی بود: سازه اول تغییر نوینی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی مدرن، مکانیزم های تولیدی جدید در کشورهای مختلف به ویژه در ژاپن رخ داد. سازه دوم این بود که در دهه ۱۹۸۰ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکت ها دستخوش تغییرات عمده گردید و علاوه بر سودآوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان، تاکید بر کنترل کیفیت و کاهش هزینه ها نیز جزء اهداف اصلی مدیران قرار گرفت. سازه سوم این بود که عده ای از نویسندگان به تشریح فضای جدید تولید، نقش های گوناگون تکنولوژی و دیدگاه های جدید مدیران پرداختند، آن ها ادعا کردند که سیستم های سنتی حسابداری نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست بلکه استفاده از اطلاعات حاصل از آن ها سبب گمراهی و تصمیم گیری نادرست مدیران می شود (۱۱).

فشار زیاد از جانب بازارهای مالی خواستار بازده بیشتر، مدیران ارشد را به فرموله کردن استراتژی های تجاری منعطف و صحیح به هدف کسب مزیت رقابتی واداشته است، شرکت هایی که بتوانند به وسیله یک سیستم حسابداری هزینه که اطلاعات جامعی از هزینه شرکت را به دست می دهد، قیمت های بازار را بشکنند یا در دست بگیرند یک مزیت رقابتی به دست خواهند آورد (۱۲)، اطلاعات دقیق در مورد هزینه ها می تواند به شرکت یا سازمان کمک کند تا استراتژی خود را به اجرا در آورد و در مورد محصولات و خدمات، هزینه ارائه خدمات به مشتریان، هزینه معامله با عرضه کنندگان مواد اولیه یا کالاها و هزینه مربوط به فرآیندهای پشتیبانی در درون سازمان، اطلاعات دقیق به دست آورد.

قیمت مناسب با توجه به محاسبه بهای تمام شده به صورت اصولی و کارا تعیین می شود و از طرفی نیز اطلاعات بهای تمام شده محصولات و خدمات از جمله مهمترین اطلاعات مالی است که برای تصمیم گیری مدیریت مورد نیاز است.

^۱ Activity-Based Costing

^۲ Solomons

^۳ Staubus

(بهای تمام شده کالای فروش رفته از پنج بخش تشکیل شده است: ۱. بخش مواد مستقیم ۲. دستمزد مستقیم ۳. هزینه های سربار ۴. بخش کالا در جریان ساخت ۵. بخش کالای ساخته شده).

سیتم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و سیستم هزینه یابی سنتی از لحاظ نحوه تخصیص هزینه های سربار با یکدیگر متفاوتند (۱۳). برای روشن تر شدن این موضوع تعریف کوتاه و ساده ای از سربار ارائه می دهیم: سربار در واقع هزینه هایی می باشند که مستقیماً در ساخت کالا و تولید محصول دخالت ندارند و به راحتی نمی توان تحمل این هزینه ها را به تولید کالا یا محصول خاص یا سفارشی مشخص مرتبط دانست البته باید توجه داشت که هزینه های مستقیمی را نیز که می توان آن ها را مستقیماً شناسایی کرد ولی ارتباط دادن آن ها به کالایی مشخص یا به سفارشی خاص منطقی و مقرون به صرفه نباشد را نیز گاهی به عنوان سربار ساخت طبقه بندی می کنند، مشخص ترین هزینه های سربار: هزینه استهلاک ساختمان، هزینه اجاره ساختمان، هزینه بیمه اجتماعی سهم کارفرما، هزینه سوخت کارخانه، هزینه روشنایی، هزینه حقوق سرپرستان هستند.

برای ارائه یک سیستم هزینه یابی باید رابطه بین منابع (دارایی ها)، فعالیت ها و کالاها یا خدمات را درک کرد، منابع صرف فعالیت ها می شوند و کالاها یا خدمات نتیجه فعالیت ها خواهند بود. یک **فعالیت** عبارتست از یک کار تخصصی خاص یا اقدامی که به عمل می آید، یک **منبع** عبارتست از یک عامل اقتصادی مورد نیاز یا آنچه در فعالیت ها به مصرف می رسد، از طرفی یک **عامل هزینه** عبارتست از عاملی که باعث تغییر هزینه یک فعالیت می شود. از آنجا که عامل هزینه باعث تغییر هزینه می شود، مقدار محاسبه شده عامل هزینه می تواند مبنای بسیار خوبی برای تخصیص دادن هزینه منابع به فعالیت ها یا تخصیص دادن هزینه فعالیت ها به عوامل هزینه باشد. یک عامل هزینه می تواند به صورت یک عامل هزینه مصرف منابع یا یک عامل هزینه مصرف فعالیت باشد. یک عامل هزینه مصرف منابع، معیاری از مقدار منابع است که به وسیله یک فعالیت به مصرف می رسند مانند اقلام یک سفارش جدید یا یک سفارش فروش، با استفاده از یک عامل هزینه مصرف فعالیت، می توان مبلغ مربوط به فعالیت انجام شده برای یک موضوع هزینه را محاسبه کرد مانند ساعت ماشین در واحد تولید محصول یا تعداد بسته های مورد استفاده برای تولید محصول (۱۴).

تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش^۱

پیش از آنکه بالا رفتن از نردبان موفقیت را شروع کنید، ابتدا مطمئن شوید که نردبان را به ساختمان مناسب تکیه داده اید. (استفن کاری)

مزیت رقابتی تنها به معنی همانند یا فراتر از رقبا بودن نیست بلکه می تواند کشف نیازهای مشتریان، یک سودآوری رضایتبخش و حتی بیشتر از آن باشد، آن چنان که مرزهای بین منطقه ای و بین المللی در حال کم شدن هستند و

¹ Value Chain Analysis

دسترسی به انواع کالاها و خدمات رشد کرده است، مصرف کنندگان می توانند بهترین محصول یا خدمتی که خواهان آنند با یک قیمت قابل قبول به دست آورند (۱۵).

بهبود مستمر^۱

این که آیا شما چنین می اندیشید که می توانید یا اینکه چنین می اندیشید که نمی توانید، راه شما درست است. (هنری فورد)

ژاپن پس از جنگ جهانی دوم بسیار تخریب شد، آن ها منابع خاصی نیز در اختیار نداشتند، در چنین شرایطی تلاش های فراوانی برای بهبود کیفیت کالاها و خدمات آغاز گردید. روش های آماری کنترل کیفیت که توسط والتر شوهارت در آمریکا مورد استفاده قرار گرفت با نگرشی جدید در سال ۱۹۵۰ توسط ایشی کاوا به عنوان تضمین کیفیت به کار گرفته شد، پس از مدتی ژاپنی ها به این نتیجه رسیدند که این روش باید متناسب با فضای فرهنگی و کاری ژاپن بهبود یابد به همین دلیل از سال ۱۹۶۵ روش های جدید کنترل کیفی ژاپنی که امروزه کایزن نامیده می شود به طور وسیع در اکثر سازمان های ژاپن به اجرا در آمد. همه ژاپنی ها پذیرفتند که پاسداری از کیفیت باید وظیفه آن ها باشد، بنابراین همه کارکنان سازمان های مختلف از آموزش های لازم برخوردار شدند و تیم های کاری به نام حلقه های کنترل کیفیت در سراسر کشور شروع به کار کردند تا بهبود مستمر انجام گیرد، این حلقه ها امروزه در کشورهای آسیای شرقی هنوز فعال اند.

اصطلاح کایزن در سال ۱۹۸۶ برای اولین بار توسط ماساکی ایمای^۲ ارائه شد که ترکیبی دو کلمه ای از یک مفهوم ژاپنی است که تعریف آن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است (کای به معنی تغییر یا عمل تصحیح، زن به معنی خوب).

کایزن واژه ای است که ژاپنی ها با آن بزرگ شده اند، آن را می شنوند، می خوانند و به آن عمل می کنند. در بعد فرهنگی، آن ها توانسته اند آن را به کار گرفته و منافع سرشاری از آن بدست آورند. جالب است بدانیم که ژاپنی ها از همین طرز تفکر در رفتارهایی که زاینده فرهنگ های دیگران است استفاده می کنند و همواره در صدد یافتن نکات مثبتی هستند که از دیگر فرهنگ ها می باشند (۱۶).

در واقع کایزن بر این مفهوم استوار است که برای ایجاد بهبود در سازمان ها لازم نیست به دنبال تغییرات انفجاری یا ناگهانی باشیم بلکه هر نوع بهبود یا اصلاح به شرط آن که پیوسته و مداوم باشند، ارتقای بهره وری را در سازمان ها به ارمغان می آورد. نخست مسائل کوچک باید حل شوند، کنکاش روی مسائل سنگین زمان بر است و نتیجه آن خستگی زودرس است (۱۶).

^۱ Continuous improvement

^۲ Masaaki Imai

ارزیابی عملکرد متوازن^۱

در زندگی، موفق ترین شخص کسی است که دارای بهترین اطلاعات باشد (بنیامین دیزارثیلی). محققان علم مدیریت معتقدند هر چه که اندازه گیری نشود قابل مدیریت کردن نیست. امروزه برای مدیریت به سازمان ها در رویارویی با تغییرات مداوم و تحولات پی در پی نیازمند آنیم که بدانیم عملکرد سازمان چگونه است و ما تا چه اندازه توانسته ایم به اهداف و برنامه ها دست یابیم، یعنی می بایست عملکرد خود را ارزیابی کنیم. ارزیابی عملکرد به مجموعه اقدامات و اصطلاحاتی اطلاق می گردد که به منظور افزایش سطح استفاده بهینه از امکانات و منابع در جهت دستیابی به هدف ها به شیوه ای اقتصادی توأم با کارایی و اثربخشی صورت می گیرد. این مهم با استقرار نظام ارزیابی جامعی که بتواند سازمان را در تمامی ابعاد آن ارزیابی و تجزیه و تحلیل کند امکان پذیر است. در عصر اقتصاد صنعتی، معیارهای مالی، شاخص های خوبی برای سنجش موفقیت شرکت ها بودند، چرا که مزیت های رقابتی آن عصر عمدتاً مبتنی بر کاهش بهای تمام شده ناشی از صرفه مقیاس و تولید انبوه بود. پیچیده تر شدن مناسبات اقتصادی و مسائل کسب و کار در آستانه قرن بیست و یکم، اتکای شرکت ها به سنجه های مالی برای ارزیابی عملکرد و نشان دادن قوت و ضعف آن ها، کم رنگ شد و نارسایی سنجش های مالی صرف بیش از پیش نمایان گردید (۱۷). از طرف دیگر سنجه های مالی، در زمینه هایی که قادر به ارزیابی آن ها هستند، نشان دهنده رویدادهای تاریخی و گذشته اند و همچنین ارزیابی عملکرد مبتنی بر سنجه های مالی، وزن بیش از حدی به سود و زیان کوتاه مدت شرکت داده و عوامل موثر بر ارقام سود را عمده می کنند.

با توجه به محدودیت هایی که به برخی از آن ها اشاره شد، روش های سنتی ارزیابی عملکرد که عمدتاً بر سنجه های مالی استوار بودند، نه تنها در انعکاس کامل دلایل توفیق و یا عدم توفیق شرکت ها، کفایت لازم را نداشتند بلکه ارتباطی منطقی و علت معلولی بین عوامل محرکه توفیق و دستاوردهای حاصله نیز برقرار نمی کردند و از این رو در حمایت برنامه های مدیریت بالادست برنامه های استراتژیک سازمان ناتوان بودند (همان منبع: ۱۷). تکنیک ارزیابی عملکرد متوازن یا کارت امتیازی متوازن رویکردی است در جهت توسعه و استقرار راهبرد که با معرفی کاپلان و نورتون^۲ پا به عرصه مدیریت گذاشته است.

در دهه ۱۹۹۰ میلادی، مدل ارزیابی عملکرد متوازن ابتدا به عنوان یک روش نوین ارزیابی عملکرد و سپس به عنوان ابزاری برای کمک به تحقق استراتژی مطرح شد و از سوی صاحب نظران مدیریت و مدیران سازمان ها به شدت مورد استقبال قرار گرفت. هدف این مدل، تهیه عوامل کلیدی موفقیت کسب و کار برای مدیران و ایجاد همسویی بین عملکرد و استراتژی کلی سازمان است. نورتون و کاپلان ادعا کردند که BSC برای مدیران، ابزار هدایت سازمان برای رقابت پذیری را فراهم می کند، سیستم مدیریتی این مدل، ترکیبی است از معیارهای ارزیابی عملکرد که شاخص های

^۱ Balanced Scorecards

^۲ Kaplan & Norton

عملکرد گذشته، جاری و آینده را شامل شده، معیارهای غیرمالی را در کنار معیارهای مالی قرار می دهد؛ ضمن این که از آن چه در داخل و خارج سازمان اتفاق می افتد، بینش و دید همه جانبه ای را به مدیران سازمان ارائه می کند (۱۸).

۳. روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر ماهیت از نوع پژوهش های توصیفی است. تحقیق توصیفی آن چه را که هست توصیف می کند و به شرایط یا روابط موجود، عقاید متداول، فرآیندهای جاری، آثار مشهود یا روندهای در حال گسترش توجه دارد. در تحقیقات توصیفی می توان جامعه مورد مطالعه را از طریق پیمایشی تحت بررسی و آزمون قرار داد. در این پژوهش از روش تحقیق توصیفی- پیمایشی استفاده شده و در ابتدا اطلاعات نظری، به وسیله مراجعه به کتابخانه ها به دست آمده، سپس با طرح پرسشنامه، تعیین روائی و پایایی آن و توزیع و جمع آوری پرسشنامه، اطلاعات آماری و میدانی مورد نیاز تهیه گردیده است.

روش گردآوری داده ها

در این تحقیق، جهت ارزیابی فرضیات تحقیق و روابط بین متغیرها از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه مورد استفاده، از نوع بسته بوده و علاوه بر سوالات عمومی شامل ۳۰ پرسش در راستای فرضیات تحقیق می باشد.

جدول ۱. انواع متغیرهای پرسشنامه

موضوع پرسش	شماره پرسش در پرسشنامه
تکنیک تحلیل زنجیره ارزش	۶-۱
تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۱۲-۷
تکنیک بهبود مستمر	۱۸-۱۳
تکنیک ارزیابی عملکرد متوازن	۲۴-۱۹
منافع و قابلیت ها	۲۹-۲۵
مشکلات و محدودیت ها	۳۴-۳۰

در این پرسشنامه از طیف پنج گزینه ای لیکرت^۱ استفاده شده است که یکی از رایج ترین مقیاس های اندازه گیری به شمار می رود. در این مقیاس، از پاسخ دهندگان خواسته می شود که از یک درجه بندی برای نشان دادن شدت اعتقاد خود له یا علیه یک مسئله استفاده کنند.

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت های (مجاز به فعالیت) پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (بدون احتساب فرابورس) است که در حال حاضر شامل ۲۵۳ شرکت عضو (۲۵۳ مدیر مالی) می باشد.

¹ Lickert

نمونه آماری

جدولی که به نام **جدول مورگان** معروف است یکی از پرکاربردترین روش‌ها برای محاسبه حجم نمونه آماری است. جدول مورگان در واقع حاصل زحماتی است که رابرت کریسی^۱ و داریل مورگان^۲ کشیده اند و به ازای مقادیر مختلف از اندازه های جامعه نمونه را برآورد کرده اند.

در این تحقیق با توجه به این که برخی از فرضیات، مربوط به اهداف استراتژیک و بلند مدت می باشند و در راستای هدف پژوهش، شرکت های مورد بحث می بایست بالای پنج سال سابقه تشکیل و عضویت در بورس اوراق بهادار را داشته باشند لذا با توجه به این که فرمول کوکران حجم نمونه را ۱۵۲ شرکت محاسبه نمود و نظر به اینکه شرکت های باسابقه، مد نظر این پژوهش بوده اند در نتیجه حجم نمونه به ۱۰۷ شرکت تقلیل یافت.

روش نمونه گیری

در این پژوهش به دلیل سوالات تخصصی از روش نمونه گیری تصادفی طبقه بندی شده استفاده شده است (در نمونه گیری طبقه ای، واحدهای جامعه مورد مطالعه در طبقه هایی که از نظر صفت متغیر همگن تر هستند، گروه بندی می شوند).

تجزیه و تحلیل داده ها

پس از این که پژوهشگر، روش تحقیق خود را مشخص کرد و با استفاده از ابزارهای مناسب، داده های مورد نیاز را برای آزمون فرضیه های خود جمع آوری کرد، اکنون نوبت آن است که با بهره گیری از تکنیک های آماری مناسبی که با روش تحقیق، نوع متغیرها و ... سازگاری دارد، داده های جمع آوری شده را دسته بندی و تجزیه و تحلیل نماید. در این پژوهش از دو روش آمار توصیفی و استنباطی از طریق نرم افزار آماری SPSS نسخه ۲۲، جهت تحلیل داده ها استفاده شده است.

۴. یافته ها

بررسی نرمال بودن داده های تحقیق به کمک آزمون کولمگروف-اسمیرنوف

بر اساس خروجی نرم افزار SPSS و مقدار معنی داری که به اختصار با sig نشان داده شده است، به بررسی ادعای نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق می پردازیم. هر چقدر مقدار sig کمتر باشد رد فرض صفر ساده تر می شود. آلفا (α) سطح خطایی است که معمولاً ۰,۰۵ در نظر گرفته می شود.

اگر آماره آزمون، بزرگتر یا مساوی ۰,۰۵ به دست آید، در این صورت دلیلی برای رد فرض صفر وجود نخواهد داشت (به عبارت دیگر، توزیع داده ها نرمال خواهد بود).

¹ Krejcie

² Morgan

جدول ۲: نتایج آزمون کولمگروف-اسمیرنوف

متغیر	سطح معنی داری	مقدار خطا (α)	نتیجه آزمون
تکنیک تحلیل زنجیره ارزش	۰,۰۸۰	۰,۰۵	نرمال
تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۰,۱۳۰	۰,۰۵	نرمال
تکنیک بهبود مستمر	۰,۱۱۰	۰,۰۵	نرمال
تکنیک ارزیابی عملکرد متوازن	۰,۰۷۰	۰,۰۵	نرمال
منافع و ویژگی ها	۰,۰۶۰	۰,۰۵	نرمال
مشکلات و محدودیت ها	۰,۱۹۰	۰,۰۵	نرمال

همان طور که پیداست توزیع متغیرهای تحقیق نرمال می باشد لذا برای آزمون فرضیات تحقیق از آزمون T تک نمونه استفاده خواهد شد.

آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از آزمون T تک متغیره

در این بخش، از آزمون یاد شده جهت بررسی تاثیر تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در رسیدن به انواع اهداف (کوتاه مدت، بلند مدت و استراتژیک) استفاده می شود

آزمون فرضیه اول: استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در رسیدن به اهداف کوتاه مدت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تاثیر دارند. (سوالات ۱، ۲، ۷، ۸، ۱۳، ۱۴، ۱۹ و ۲۰ پرسشنامه)

آزمون توصیفی فرضیه

میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، برابر ۳,۸۶ می باشد و همان طور که قبلا گفته شد میانگین ارزش گزینه ها برابر ۳ است. لذا با توجه به اینکه میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه بیشتر از میانگین ارزش گزینه هاست لذا پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، وارد محدوده پاسخ های کاملا موافقم و موافقم شده و بدین ترتیب فرضیه اول تایید و پذیرفته می شود.

جدول ۳: نتایج آزمون تاثیر تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در اهداف کوتاه مدت

متغیر	فراوانی	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی df	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
تکنیک تحلیل زنجیره ارزش	۱۰۷	۳,۸۰۸۴۱	۰,۶۹۵۸۳	۵۶,۶۱۵	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۶۷۵۰	۳,۹۴۱۸
تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۱۰۷	۳,۹۵۳۲۷	۰,۴۶۳۴۴	۸۸,۲۳۸	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۸۶۴۴	۴,۰۴۲۱
تکنیک بهبود مستمر	۱۰۷	۳,۹۲۵۲۳	۰,۴۲۷۸۳	۹۴,۹۰۵	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۸۴۳۲	۴,۰۰۷۲
تکنیک ارزیابی امتیازی متوازن	۱۰۷	۳,۷۸۹۷۲	۰,۵۲۷۷۱	۷۴,۲۸۵	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۶۸۸۶	۳,۸۹۰۹

جدول ۴: نتایج کلی آزمون فرضیه اول

متغیر	فراوانی	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی df	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک	۱۰۷	۳,۸۶۹۱۶	۰,۳۰۹۷۲	۱۲۹,۲۲۳	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۸۰۹۸	۳,۹۲۸۵

از جداول بالا پیداست که میانگین های به دست آمده با مقدارهای تی و درجه های آزادی ۱۰۶ در سطح خطای ۰,۰۵ معنادار است (کلیه آماره های T از مقدار استاندارد ۱,۹۶ بیشتر است - کلیه سطوح معناداری از مقدار خطا ۰,۰۵ پایین تر است - و حد بالا و پایین فاصله اطمینان مثبت است). جدول ۴ نتایج کلی آزمون فرضیه اول را نشان می دهد که با توجه به استدلال های بیان شده می توان گفت فرض صفر رد و فرض خلاف (فرضیه تحقیق) پذیرفته می شود.

آزمون فرضیه دوم:

استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در رسیدن به اهداف بلند مدت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تاثیر دارند. (سوالات ۳، ۴، ۹، ۱۰، ۱۵، ۱۶، ۲۱ و ۲۲ پرسشنامه)

آزمون توصیفی فرضیه

میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، برابر ۳,۹۰ می باشد و همان طور که قبلا گفته شد میانگین ارزش گزینه ها برابر ۳ است. لذا با توجه به اینکه میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه بیشتر از میانگین ارزش

گزینه هاست لذا پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، وارد محدوده پاسخ های کاملاً موافقم و موافقم شده و بدین ترتیب فرضیه دوم تایید و پذیرفته می شود.

جدول ۵: نتایج آزمون تاثیر تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در اهداف بلند مدت

متغیر	فراوانی	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی df	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
تکنیک تحلیل زنجیره ارزش	۱۰۷	۳,۸۷۸۵۰	۰,۶۹۹۸۷	۵۷,۳۲۴	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۷۴۴۴	۴,۰۱۲۶
تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۱۰۷	۴,۰۱۸۶۹	۰,۳۲۱۵۹	۱۲۹,۲۶۲	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۹۵۷۱	۴,۰۸۰۳
تکنیک بهبود مستمر	۱۰۷	۳,۹۱۱۲۱	۰,۴۴۹۳۹	۹۰,۰۲۹	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۸۲۵۱	۳,۹۹۷۳
تکنیک ارزیابی امتیازی متوازن	۱۰۷	۳,۷۸۹۷۲	۰,۵۳۶۵۷	۷۳,۰۵۸	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۶۸۶۹	۳,۸۹۲۶

جدول ۶: نتایج کلی آزمون فرضیه دوم

متغیر	فراوانی	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی df	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک	۱۰۷	۳,۸۹۹۵۳	۰,۳۸۹۸۲	۱۰۳,۴۷۷	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۸۲۴۸	۳,۹۷۴۲

همان طور که از جداول بالا پیداست میانگین های به دست آمده با مقدارهای تی و درجه های آزادی ۱۰۶ در سطح خطای ۰,۰۵ معنادار است (کلیه آماره های T از مقدار استاندارد ۱,۹۶ بیشتر است - کلیه سطوح معناداری از مقدار خطا ۰,۰۵ پایین تر است - و حد بالا و پایین فاصله اطمینان مثبت است). جدول فوق نتایج کلی آزمون فرضیه دوم را نشان می دهد که با توجه به استدلال های بیان شده می توان گفت فرض صفر رد و فرض خلاف (فرضیه تحقیق) پذیرفته می شود.

آزمون فرضیه سوم:

استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در رسیدن به اهداف استراتژیک در شرکت های پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار تاثیر دارند. (سوالات ۵، ۶، ۱۱، ۱۲، ۱۷، ۱۸، ۲۳ و ۲۴ پرسشنامه)

آزمون توصیفی فرضیه

میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، برابر ۳,۹۹ می باشد و همان طور که قبلا گفته شد میانگین ارزش گزینه ها برابر ۳ است. لذا با توجه به اینکه میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه بیشتر از میانگین ارزش گزینه هاست لذا پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، وارد محدوده پاسخ های کاملا موافقم و موافقم شده و بدین ترتیب فرضیه سوم تایید و پذیرفته می شود.

جدول ۷: نتایج آزمون تاثیر تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در اهداف استراتژیک

متغیر	فراوانی	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی df	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
تکنیک تحلیل زنجیره ارزش	۱۰۷	۴,۰۲۳۳۶	۰,۵۰۱۸۰	۸۲,۹۳۷	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۹۲۷۲	۴,۱۱۹۵
تکنیک هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۱۰۷	۴,۰۰۹۳۵	۰,۴۵۰۲۷	۹۲,۱۰۷	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۹۲۳۰	۴,۰۹۵۶
تکنیک بهبود مستمر	۱۰۷	۴,۰۰۰۰۰	۰,۳۰۷۱۵	۱۳۴,۷۱۲	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۹۴۱۱	۴,۰۵۸۹
تکنیک ارزیابی امتیازی متوازن	۱۰۷	۳,۹۶۷۲۹	۰,۴۴۱۲۲	۹۳,۰۱۰	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۸۸۲۷	۴,۰۵۱۹

جدول ۸: نتایج کلی آزمون فرضیه سوم

متغیر	فراوانی	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی df	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک	۱۰۷	۴	۰,۲۷۲۵۷	۱۵۱,۸۰۳	۱۰۶	۰,۰۰۰	۳,۹۴۷۸	۴,۰۵۲۲

همان گونه که جداول بالا نشان می دهند میانگین های به دست آمده با مقدارهای تی و درجه های آزادی ۱۰۶ در سطح خطای ۰,۰۵ معنادار است (کلیه آماره های T از مقدار استاندارد ۱,۹۶ بیشتر است - کلیه سطوح معناداری از مقدار خطا ۰,۰۵ پایین تر است - و حد بالا و پایین فاصله اطمینان مثبت است). جدول ۸ نتایج کلی آزمون فرضیه سوم را نشان می دهد که با توجه به استدلال های بیان شده می توان گفت فرض صفر رد و فرض خلاف (فرضیه تحقیق) پذیرفته می شود.

آزمون فرضیه چهارم:

استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در منافع شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر گذار است. (سوالات ۲۵، ۲۶، ۲۷، ۲۸ و ۲۹ پرسشنامه)

آزمون توصیفی فرضیه

میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، برابر ۴,۲۳ می باشد و همان طور که قبلا گفته شد میانگین ارزش گزینه ها برابر ۳ است. لذا با توجه به اینکه میانگین امتیاز پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه بیشتر از میانگین ارزش گزینه هاست لذا پاسخ های داده شده به سوالات فرضیه، وارد محدوده پاسخ های کاملا موافقم و موافقم شده و بدین ترتیب فرضیه چهارم تایید و پذیرفته می شود.

جدول ۹: نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر	فراوانی	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی df	سطح معناداری	حد پایین	حد بالا
منافع و ویژگی ها	۱۰۷	۴,۲۳۱۸	۰,۳۶۷۷۱	۳۴,۶۵۲	۱۰۶	۰,۰۰۰	۱,۱۶۱۳	۱,۳۰۲۳

همان گونه که از جدول بالا پیداست میانگین متغیر یاد شده ۴,۲۳ می باشد. این میانگین با مقدار تی ۳۴,۶۵ و درجه آزادی ۱۰۶ در سطح خطای ۰,۰۵، معنادار است (آماره تی از مقدار استاندارد ۱,۹۶ بیشتر است - سطح معنادار از مقدار خطا ۰,۰۵ پایین تر است - و حد بالا و پایین فاصله اطمینان مثبت است). لذا فرض صفر رد و فرض خلاف (فرضیه تحقیق) پذیرفته می شود.

۵. بحث و نتیجه گیری

تحقیق جاری، در صدد رسیدن به پاسخ این سوالات بوده است که ۱. آیا تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در رسیدن به انواع اهداف شرکت های عضو بورس اوراق بهادار نقش دارند؟ ۲. چه عواملی می تواند مانع از کاربرد این تکنیک ها گردد؟ ۳. با استفاده از این تکنیک ها چه مزیت هایی عاید شرکت های مذکور می گردد؟ پژوهش برای یافتن پاسخ این پرسش ها شکل گرفت و با بررسی زمینه تاثیر و روابط بین متغیرها ادامه یافت. تعاریفی از حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه گردید و برخی از تکنیک های آن نام برده شد. در روند تحقیق، این نتیجه بر اساس مطالعات کتابخانه ای حاصل گردید که این گونه تکنیک ها تاکنون کمک های بسیار زیادی به سازمان های مختلف نموده اند و توانسته اند بسیاری از عیوب روش های سنتی را آشکار سازند. این تکنیک ها با استفاده از بکارگیری منطقی میل به بقا و موفقیت هر سازمان، توانسته اند آن ها را با دنیای رقابت پیچیده، همگام تر سازند. اگرچه باید این نکته را خاطر نشان کرد که نمی توان با توجه به محیط پیچیده و تغییرپذیر امروز، تکنیکی را عاری از اشکال یافت.

از طرفی برای رسیدن به پاسخ سوالات مطرح شده؛ اهداف کوتاه مدت، بلند مدت و استراتژیک تعریف و بررسی گردیدند و در ادامه جهت یافتن نقش و تاثیر تکنیک ها در انواع اهداف، کوشش به عمل آمد که در زیر خلاصه ای از تحلیل های به دست آمده ارائه شده است.

نتایج حاصل از آزمون های T تک نمونه مربوط به تاثیر تکنیک های یاد شده در اهداف کوتاه مدت، بلند مدت و استراتژیک (سه فرضیه نخست) با میانگین فرضی ۳ نشان می دهد که کلیه متغیرهای موصوف دارای میانگین بالاتر از حد متوسط (۳) بوده و در مورد فرضیه آخر نیز میانگین به دست آمده بالاتر از حد متوسط است و همان گونه که گفته شد مقدار آماره های t کلیه فرضیات از مقدار استاندارد ۱,۹۶ بیشتر بوده و سطح معنادار آن از ۰,۰۵ پایین تر است (فرضیه اول: $t=129,223$ ، فرضیه دوم: $t=103,477$ ، فرضیه سوم: $t=151,803$ ، فرضیه چهارم: $t=34,652$) لذا می توان گفت کلیه فرضیات پژوهش تایید گردید.

یافته های مرحله پیش نشان می دهد که استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در رسیدن به اهداف کوتاه مدت، بلند مدت و استراتژیک شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تاثیر مثبت دارد بدین صورت که در صورت استفاده از این گونه تکنیک ها، شرکت های مذکور می توانند به انواع اهداف تعیین شده خود دست یابند. این نتایج با ادبیات تحقیق و سایر پژوهش های صورت گرفته تطابق دارد و می تواند سندی باشد بر این ادعا که تکنیک های حسابداری مدیریت نوین می توانند نقش بسیار موثری در پیشبرد اهداف شرکت ها داشته و در نتیجه عملکرد شرکت ها را بهبود بخشند.

همچنین این شرکت ها در صورت استفاده از این تکنیک ها می توانند مزیت هایی را به دست آورند، مزیت هایی از قبیل کنترل بهتر هزینه های تولید، پیشبرد بهتر برنامه های طراحی شده برای آینده، پردازش بهتر برآورد عملکرد شخصی و عملکرد شرکت و کمک به فرآیند تصمیم گیری بهتر.

البته نباید مشکلات شرکت های یاد شده را در راه استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک از یاد برد. مشکلاتی که در رأس آن ها فقدان کارکنان مالی و اجرایی متخصص در پیاده سازی این تکنیک ها، قرار دارد. پس از آن با فاصله اندکی، هزینه های بالای استفاده از این تکنیک ها فکرها را به خود مشغول داشته است. از مشکلات بعدی این شرکت ها می توان به فقدان پایگاه های داده مناسب، عدم تمایل مدیریت به تعویض سیستم سنتی و فقدان اطلاعات ریز و دقیق جهت استفاده از این تکنیک ها یاد کرد.

اما همانگونه که گفته شد استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک تاثیر مثبتی بر شرکت ها در رسیدن به اهدافشان دارند، لذا نمی توان از این نتیجه به سادگی گذشت.

۶. منابع

- بیگی نیا، عبدالرضا، میرزایی فرد، محمد جواد، نورعلی، محمدرضا، بیاناتی، اسماعیل، رضایی امین، فردین. (۱۳۹۹). ابزارها و تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری دانشگاه جامع علمی کاربردی استان گلستان
- حساس یگانه، یحیی، دیانتی دیلمی، زهرا، نوروز بیگی، ابراهیم. (۱۴۰۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۸
- فروزنده، لطف الله، امینی، محمد تقی، خباز باویل، صمد. (۱۳۹۸). برنامه ریزی و مدیریت استراتژیک با رویکرد تدوین استراتژی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه پیام نور
- فلاح شمس لیالستانی، میر فیض، راجبی، معصومه، خواجه پور، محمود. (۱۳۹۷). ارزیابی عملکرد با رویکرد ترکیبی AHP، BSC و TOPSIS، نشریه مدیریت صنعتی، دوره ۵، شماره ۱
- مرتضوی، مهدی، نوشمند، محمد اسمعیل، مالکی، محمد رضا. (۱۳۹۹). مدیریت راهبردی عملکرد، تهران: انتشارات مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی
- وکیلی فرد، حمیدرضا، موسوی، سید احمد، سلیم، فرشاد. (۱۳۹۵). حسابداری مدیریت و نظام راهبردی شرکتی، نشریه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۰
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۹۵). روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی، تهران: انتشارات بازتاب
- حسین، عبدی. (۱۳۹۸). اهداف کلان و هدفگذاری بلند مدت در مدیریت استراتژیک، www.rahbordcmc.ir/?p=1153, ۱۳۹۴, ۰۲, ۲۱
- مختاری، پونه، یلمه، حسین. (۱۳۹۱). تاثیر هدف گزینی کوتاه مدت و بلند مدت بر اکتساب و یادداری مهارت پرتاب آزاد بسکتبال، مجله مطالعات روانشناسی ورزشی، شماره ۱
- مهدویان، مهرشاد. (۱۳۹۴). کارکرد تکنیک های مدرن در حسابداری مدیریت (بخش پایانی)، ماهنامه داخلی بانک اقتصاد نوین، شماره ۴۱
- اصغرزاده، فریدون. (۱۳۹۲). محاسبه ارزش افزوده تولید تابلوهای برق در شرکت خزر برق بر اساس مدل زنجیره ارزش مایکل پورتر، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مازندران
- اعظمی نژاد، سید محمد. (۱۳۹۳). زنجیره ارزش پورتر- ابزار درک چگونگی خلق ارزش در سازمان، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۳۰۲۴
- بیرامی، محمد حسین. (۱۳۹۹). اهداف بلند مدت و استراتژی ها، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۹۷۹

- نمازی، محمد. (۱۴۰۰). حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل (جلد اول)، چاپ اول، تهران: انتشارات وابسته به اوقاف و امور خیریه
- امینی، محمد تقی، سالار، جمشید. (۱۳۹۶). تفکر و دید استراتژیک، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه پیام نور
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۹۷). روش تحقیق در مدیریت، چاپ سوم، تهران: انتشارات فوژان
- دارابی، رویا. (۱۳۹۳). تکنیک های نوین حسابداری مدیریت، چاپ سوم، تهران: انتشارات ترمه
- دارابی، رویا. (۱۳۹۳). حسابداری مدیریت و سیستم مدیریت هزینه، چاپ سوم، تهران: انتشارات ترمه