

بررسی کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی شهرک‌های صنعتی

پروانه کمالی دهکردی*، مرتضی غلامیان**

چکیده- تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک شیوه‌هایی هستند که به تازگی به عنوان وسیله‌ای برای غلبه بر محدودیت‌های روش حسابداری مدیریت سنتی در برخورد با مسائل استراتژیک ارائه شده‌اند. حسابداری مدیریت استراتژیک باعث ارتباط تمام فعالیت‌های شرکت با استراتژی کسب‌وکار شده و موجب افزایش رقابت‌پذیری شرکت می‌گردد. هدف این مقاله بررسی کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در سطح شرکت‌های شهرک‌های صنعتی می‌باشد. این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی است و از لحاظ روش کار از نوع تحقیق‌های پیمایشی است. داده‌های مورد نیاز از طریق توزیع پرسشنامه محقق ساخت میان مدیران و حسابداران ارشد شرکت‌های شهرک‌های صنعتی استان چهارمحال و بختیاری جمع‌آوری گردیده است. تحلیل آماری این پژوهش با استفاده از نرم افزار SPSS 21 انجام گردیده است. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از آزمون تحلیل واریانس (ANOVA) و آزمون تعقیبی شفه و آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است. نتایج نشان داد که میانگین میزان کاربرد در ۱۴ تکنیک از ۱۶ تکنیک ارزیابی شده بالاتر از سطح متوسط می‌باشد. و همچنین میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک میان انواع صنایع متفاوت است.

واژه‌های کلیدی: هزینه‌یابی استراتژیک، تکنیک‌های مرتبط با کنترل، تصمیم‌گیری استراتژیک، حسابداری

رقیب، حسابداری مشتری

طبقه‌بندی موضوعی: M41

* استادیار دانشگاه پیام‌نور (parvanehkamali@gmail.com)

** کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف‌آباد (نویسنده مسئول)

(gholamian.morteza@gmail.com)

مقدمه

در گذشته نقش حسابداران مدیریت سنتی به ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری محدود شده بود ولی مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت معاصر جزء جدایی ناپذیری از فرآیند تصمیم‌گیری استراتژیک هستند (آور و کادیز، ۲۰۰۹). همکاری حسابداری مدیریت برای توسعه استراتژی‌های کسب و کار در حسابداری مدیریت استراتژیک انعکاس یافته و هدف آن غلبه یافتن در رقابت با شرکت‌های رقیب است، به شکلی که می‌تواند باعث حفظ و توسعه فرآیند کسب و کار شرکت‌ها گردد. به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت استراتژیک باعث ارتباط تمام فعالیت‌های شرکت با استراتژی کسب و کار شده و موجب افزایش رقابت پذیری شرکت می‌گردد (مانیورانگ و کاساسی، ۲۰۱۳). بازنگری در شیوه‌های حسابداری مدیریت تکنیک‌های نوین متنوعی در زمینه‌های هزینه یابی، تصمیم‌گیری استراتژیک، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک، ارزیابی رقا و مشتریان را به وجود آورده است. به موازات توسعه سطح تکنیک‌های منحصر به فرد حسابداری مدیریت، اصطلاح جدید "حسابداری مدیریت استراتژیک" معرفی شده است. سیستم‌های حسابداری مدیریت استراتژیک شیوه‌هایی هستند که به تازگی به عنوان وسیله‌ای برای غلبه بر محدودیت‌های روش حسابداری مدیریت سنتی در برخورد با مسائل استراتژیک ارائه شده‌اند (کورای و فاپروک، ۲۰۱۰).

حسابداری مدیریت استراتژیک فرآیند شناسایی، جمع‌آوری، انتخاب و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری برای کمک به تیم مدیریت جهت تصمیم‌گیری استراتژیک و ارزیابی اثربخشی سازمانی می‌باشد (هاکو، ۲۰۰۱).

تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

سنجش عملکرد رقیب: این تکنیک با تجزیه و تحلیل مالی و با در نظر گرفتن اطلاعات صورت‌های مالی رقا انجام می‌شود (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳).

تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری: این تکنیک شامل محاسبه سود به دست آمده از یک مشتری خاص است. منفعت به دست آمده بر اساس هزینه‌ها و فروش‌هایی که توسط یک مشتری خاص ترسیم می‌شود (کادیز و گویلدینگ، ۲۰۰۸).

تجزیه و تحلیل چرخه عمر سودآوری مشتری: این تکنیک شامل گسترش افق زمانی برای تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری در سال‌های آینده است (کادیز و گویلدینگ، ۲۰۰۸). این تکنیک فراتر از محاسبه سود سالانه که توسط یک مشتری خاص به دست می‌آید به تمام منافع آتی برنامه‌ریزی شده که در نتیجه رابطه تجاری با یک مشتری به دست می‌آید توجه دارد (گویلدینگ و همکاران، ۲۰۰۰).

ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی: روشی است که روی محاسبه ارزش افزوده مشتریان برای شرکت تمرکز دارد (کادیز و گویلدینگ، ۲۰۰۸).

این مقاله دو هدف اصلی دارد:

- ارزیابی و مقایسه میزان کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی شهرک‌های صنعتی
- اولویت بندی تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در هر کدام از صنایع تولیدی

پیشینه تحقیق

گویلدینگ و همکاران (۲۰۰۰) مقایسه‌ای بین‌المللی از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را انجام دادند. نمونه پژوهش شامل شرکت‌های بزرگ در نیوزلند، انگلستان و ایالات متحده است. نتایج بیانگر این است که حسابداری رقیب و قیمت‌گذاری استراتژیک بیشترین کاربرد را دارند. ولی بیشتر تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به صورت گسترده استفاده نمی‌شوند، اما به دلیل مشاهده منافع حاصل از اتخاذ این تکنیک‌ها، پتانسیل استفاده بیشتر در هر سه کشور وجود دارد. همچنین مقایسه بین کشورها نشان دهنده سطح نسبتاً مشابه از کاربرد SMA است. اگرچه زمانی که اندازه شرکت‌ها کنترل شود، این برداشت وجود دارد که برخی از شیوه‌ها در نیوزلند بیشتر از انگلستان و ایالات متحده به کار می‌روند.

کادیز (۲۰۰۶) به بررسی کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی اسلوونی پرداخته است. نتایج نشان می‌دهد که سه تکنیک بودجه‌بندی سرمایه‌ای، هزینه‌یابی کیفیت و ارزیابی عملکرد رقیب بیشترین میزان استفاده را دارند. و تکنیک‌های ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی، تجزیه و تحلیل چرخه عمر سودآوری مشتری، و هزینه‌یابی چرخه عمر کمترین میزان کاربرد را داشته‌اند.

کادیز و گویلدینگ (۲۰۰۷) به محک زنی وقوع حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های اسلوونیایی در مقایسه با شرکت‌های استرالیایی پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که هیچ‌کدام از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در اسلوونی به صورت گسترده استفاده نمی‌شود. با این حال مشخص شد که تکنیک‌های مرتبط با رقیب محبوبیت بیشتری دارند. تکنیک‌های مرتبط با هزینه‌یابی در اسلوونی نسبت به نمونه استرالیایی بیشتر به کار می‌روند.

آکسویلا و آیکان (۲۰۱۳) تاثیرات تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک روی عملکرد درک شده از کسب و کار را بررسی نموده‌اند این مطالعه به منظور بررسی انطباق شرکت‌های متوسط و بزرگ ترکیه با حسابداری مدیریت استراتژیک و همچنین تعیین تاثیرات کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک روی عملکرد درک شده از کسب و کار انجام شده است. نتایج بیانگر این است که شرکت‌ها سطح کمی بالاتر از متوسط را در ۱۶ تکنیک از ۱۷ تکنیک دارند و ۱۲ تکنیک پذیرش بالاتر از ۵۰٪ را در این شرکت‌ها داشتند.

النویس (۲۰۱۳) وسعت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در بانک‌های کشور اردن را بررسی نموده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که بانک‌های اردنی از حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده نمی‌کنند و حسابداری مدیریت سنتی استفاده می‌کنند.

روش تحقیق: جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری این تحقیق مدیران و حسابداران ارشد شرکت‌های تولیدی شهرک‌های صنعتی استان چهارمحال و بختیاری می‌باشد. بر اساس اطلاعات مندرج در وبسایت شرکت شهرک‌های صنعتی استان چهارمحال و بختیاری هجده شهرک صنعتی در این استان دایر می‌باشد که در کل شامل ۶۶۴ شرکت تولیدی می‌باشد. از آنجا که جمع‌آوری اطلاعات از کلیه افراد جامعه آماری عملاً غیر ممکن بود نمونه‌ای از جامعه آماری انتخاب شد. بدین نحو که دو شهرک صنعتی شهرکرد و بروجن که دارای بیشترین شرکت می‌باشند و در مجموع شامل ۴۰۰ شرکت می‌شوند که بیش از ۶۰ درصد کل شرکت‌های تولیدی در کل شهرک‌های صنعتی استان چهارمحال و بختیاری را در بر می‌گیرد. دلیل دیگر انتخاب دو شهرک صنعتی شهرکرد و بروجن این است که در این دو شهرک تمامی انواع شرکت‌های تولیدی وجود دارند و مشغول فعالیت هستند که این امر به معرف بودن نمونه آماری کمک می‌کند.

حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

با استفاده از فرمول کوکران، حجم نمونه نهایی برابر با ۲۴۳ شرکت تولیدی محاسبه گردید. بعد از برآورد حجم نمونه، از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده برای نمونه‌گیری استفاده شد. به دلیل تفاوت فراوانی شرکت‌های تولیدی، در نمونه نهایی، متناسب با فراوانی هفت نوع شرکت تولیدی در کل شهرک‌های صنعتی استان اقدام به تخمین حجم نمونه و نمونه‌گیری شد. انتخاب شرکت‌ها در داخل شهرک‌ها به طور تصادفی بوده است. حجم نمونه نهایی و متناسب با نوع شرکت در جدول ۱ گزارش شده است. فقط در مورد شرکت‌های غذایی می‌بایست عنوان کنیم که چون مجموع شرکت‌های غذایی در دو شهرک صنعتی شهرکرد و بروجن کمتر از حجم نمونه برآورد شده برای شرکت‌های غذایی است، تعداد ۳ شرکت غذایی نیز از شهرک‌های دیگر (سامان ۱) به طور تصادفی انتخاب شد.

جدول شماره (۱): فراوانی شرکت‌های بهره‌بردار شده تولیدی در جامعه آماری و نمونه

طبقه‌بندی شرکت‌های تولیدی	فراوانی در جمعیت	فراوانی در نمونه	فراوانی نسبی نمونه
شرکت‌های تولیدی سلولزی	۵۲	۱۹	۸
شرکت‌های تولیدی شیمیایی	۱۴۹	۵۴	۲۲
شرکت‌های تولیدی برق و الکترونیک	۲۶	۱۰	۴
شرکت‌های تولیدی غذایی	۱۴۴	۵۳	۲۲
واحدهای تولیدی فلزی	۱۷۴	۶۴	۲۶
شرکت‌های تولیدی کانی غیر فلزی	۷۷	۲۸	۱۲
شرکت‌های تولیدی نساجی	۴۲	۱۵	۶
جمع کل	۶۶۴	۲۴۳	۱۰۰

روش گردآوری داده‌ها

روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق آمیزه‌ای از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد. جهت گردآوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، روش کتابخانه‌ای، شامل استفاده از کتب و مقالات نشریات تخصصی فارسی و لاتین می‌باشد. در روش تحقیق میدانی از طریق پرسشنامه محقق ساخت، داده‌های مورد نیاز گردآوری می‌گردد. در این تحقیق فرم پرسشنامه برای جمع‌آوری اطلاعات از ۲ بخش کلی تشکیل شده است: بخش اول شامل ۶ سوال در ارتباط با مشخصات شخص پاسخ دهنده و ۱ سوال در مورد نوع صنعت

واحد تولیدی می‌باشد. بخش دوم مربوط به سوالات تخصصی می‌باشد که شامل ۱۶ سوال برای تعیین میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک می‌باشد.

تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک با استفاده از مقیاس معرفی شده توسط کادیز و گویلدینگ (۲۰۰۸ و ۲۰۱۲) شکل گرفته است و شامل پنج طبقه از قبیل: ۱. هزینه‌یابی استراتژیک که خود شامل پنج تکنیک با عناوین هزینه‌یابی کیفیت، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی چرخه عمر محصول، هزینه‌یابی زنجیره ارزش و هزینه‌یابی ویژگی محصول می‌باشد. ۲. برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک شامل دو تکنیک الگوبرداری و اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه می‌باشد. ۳. تصمیم‌گیری استراتژیک نیز دارای سه تکنیک شامل هزینه‌یابی استراتژیک (مدیریت هزینه استراتژیک)، قیمت‌گذاری استراتژیک و ارزشیابی برند می‌باشد. ۴. حسابداری رقیب دارای سه تکنیک شامل برآورد هزینه رقیب، نظارت بر موقعیت رقیب و سنجش عملکرد رقیب بر اساس صورت‌های مالی منتشر شده می‌باشد. ۵. حسابداری مشتری نیز دارای سه تکنیک شامل تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، تجزیه و تحلیل سودآوری چرخه عمر مشتری و ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی‌ها می‌باشد.

قابل ذکر است که مقیاس اندازه‌گیری در تحقیق حاضر، ترتیبی است و از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت با گزینه‌های هرگز، به ندرت، گاهی اوقات، بیشتر اوقات، همیشه، برای پاسخگویی به سوالات راجع به سطح کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده شده است. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها برای تبدیل داده‌های کیفی به کمی به گزینه‌های سوالات به شرح زیر امتیاز اختصاص داده می‌شود.

گزینه	هرگز	به ندرت	گاهی اوقات	بیشتر اوقات	همیشه
امتیاز	۱	۲	۳	۴	۵

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

پایایی ابزار پژوهش به کمک آلفای کرونباخ ارزیابی می‌شود. متغیرهای جمعیت شناختی با جداول فراوانی و متغیرهای اصلی با آماره‌های میانگین و انحراف استاندارد توصیف خواهند شد. در بخش تجزیه و تحلیل استنباطی از آزمون تحلیل واریانس (ANOVA) و آزمون تعقیبی شفه و آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شده است. تحلیل آماری این پژوهش با استفاده از نرم افزار SPSS 21 انجام شده است.

روایی (اعتبار) پرسشنامه: در تحقیق حاضر به منظور سنجش روایی ابزار تحقیق، از روایی محتوایی و روایی نمایی استفاده شده است.

(الف) روایی محتوایی: در فرآیند طراحی پرسشنامه، به منظور کسب اطمینان از روایی محتوایی، در رابطه با هر متغیر شاخص‌هایی مورد توجه قرار گرفت که در بیشتر تحقیقات مرتبط گذشته بررسی شده‌اند.

(ب) روایی نمایی (ظاهری): به منظور کسب روایی نمایی پرسشنامه مقدماتی با ۴ سوال عمومی و ۱۶ سوال تخصصی در اختیار چند نفر از اساتید دانشگاه قرار گرفت. در فرآیند مصاحبه از آن‌ها درخواست گردید تا نظرات خود را در رابطه با ساختار، ترتیب، وضوح و قابل فهم بودن سوالات پرسشنامه مطرح نمایند. در مرحله اول انجام مصاحبه پیشنهاداتی راجع به ساختار و درجه وضوح سوالات دریافت گردید. در نتیجه پرسشنامه با ۷ سوال عمومی و ۱۶ سوال تخصصی به همراه پیوستی که شامل تعاریف اصطلاحات می‌باشد آماده شد. این پرسشنامه مجدداً در اختیار اساتید محترم قرار گرفت و تغییرات صورت گرفته مورد تایید واقع شد. بدین ترتیب پرسشنامه مقدماتی با اصلاحات موردی طراحی گردید تا در مرحله بعد مورد پیش آزمون قرار گیرد. بنابراین پرسشنامه اصلاحی در نمونه‌ای شامل ۳۰ شرکت تولیدی مورد پیش آزمون قرار گرفت. اصلاحات دریافتی در این مرحله بسیار اندک بود و در نتیجه تغییرات اندکی در طرح کلی پرسشنامه صورت پذیرفت.

آزمون پایایی (قابلیت اعتماد)

برای بررسی کاربرد SMAT^۱ در سطح صنایع مختلف، مطابق تحقیق کادیز و گویدلینگ (۲۰۰۸) تکنیک‌ها در پنج طبقه کلی ۱. هزینه‌یابی استراتژیک ۲. برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک ۳. تصمیم‌گیری استراتژیک ۴. حسابداری رقیب ۵. حسابداری مشتری طبقه‌بندی شده‌اند، جهت بررسی پایایی ابزار پژوهش (پرسشنامه) از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج مربوط به مقادیر آلفای کرونباخ در جدول ۲ گزارش شده است. همانطور که مشاهده می‌شود تمامی متغیرهای پژوهش دارای پایایی قابل قبول هستند و میزان آلفای کرونباخ در تمامی متغیرهای پژوهش (به غیر از متغیر برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک) بیشتر از ۷۰٪ است. مقدار آلفای کرونباخ برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک برابر با ۶۳٪ و کمتر از ۷۰٪ است اما این مقدار آلفای کرونباخ با توجه به این که تعداد گویه‌های این بعد از متغیر تکنیک‌های حسابداری شامل ۲ گویه است، قابل قبول تلقی می‌شود.

جدول شماره (۲): میزان پایایی مقیاس ها به روش همسازی درونی (آلفای کرونباخ)

متغیر	تعداد سوال	آلفای کرونباخ
تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	هزینه یابی استراتژیک	۰/۷۱
	برنامه ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد	۰/۶۳
	تصمیم گیری استراتژیک	۰/۹۱
	حسابداری رقیب	۰/۸۰
	حسابداری مشتری	۰/۷۰

یافته‌های تحقیق:

الف - یافته‌های توصیفی: در بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی با استفاده از جداول فراوانی مشخص شد که ۶۸ درصد پاسخگویان مرد و ۳۲ درصد زن هستند. اکثریت پاسخگویان از مدارج تحصیلی بالایی برخوردارند حدود ۷۷ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و کارشناسی ارشد می‌باشند. ۲۴ درصد افراد کمتر از ۳۰ سال سن دارند، ۴۶ درصد افراد بین ۳۰ تا ۴۵ سال و ۳۰ درصد افراد بیشتر از ۴۵ سال سن دارند. افراد بر حسب سابقه کار در چهار دسته تقسیم شدند که ۱۴ درصد افراد میزان سابقه کارشان کمتر از ۵ است، ۲۰ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۳۳ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و میزان سابقه کار ۳۳ درصد افراد بیشتر از ۱۵ سال است. رشته تحصیلی ۷۳ درصد پاسخگویان حسابداری و مدیریت بود و ۷۳ درصد پاسخگویان مدیران مالی یا روسای حسابداری و معاونان اداری مالی شرکت‌ها بوده‌اند که در استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نقش مستقیم ایفا می‌کنند.

توصیف متغیرهای اصلی (تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک): در جدول ۳ فراوانی و درصد فراوانی طبقات پاسخ شاخص‌های متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک گزارش شده است.

جدول شماره (۳): جدول فراوانی نوع پاسخ افراد به تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

متغیر	شاخص‌ها	نوع فراوانی	فراوانی	به ندرت	گاهی اوقات	بیشتر اوقات	همیشه
تکنیک‌های مرتبط با هزینه‌یابی استراتژیک	هزینه‌یابی کیفیت	n	—	—	۱۶	۷۲	۱۵۵
		%	—	—	۷	۲۹	۶۴
	هزینه‌یابی هدف	n	—	۲۵	۴۸	۱۱۳	۵۷
		%	—	۱۰	۲۰	۴۶	۲۴
	هزینه‌یابی چرخه عمر محصول	n	۱۶	۱۷	۸۰	۱۱۴	۱۶
		%	۷	۷	۳۳	۴۷	۶
	هزینه‌یابی زنجیره ارزش	n	۸	۱۷	۴۸	۱۶۲	۸
		%	۳	۷	۲۰	۶۷	۳
	هزینه‌یابی ویژگی محصول	n	۸	۲۱	۲۹	۱۶۳	۲۲
		%	۳	۹	۱۲	۶۷	۹
تکنیک‌های برنامه ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک	الگو برداری	n	—	—	۴۸	۶۵	۱۳۰
		%	—	—	۲۰	۲۷	۵۳
	اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه	n	۴۰	۴۸	۳۳	۵۷	۶۵
		%	۱۶	۲۰	۱۴	۲۳	۲۷
تکنیک‌های مرتبط با تصمیم‌گیری استراتژیک	هزینه‌یابی استراتژیک	n	۲۴	۶۴	۲۴	۸۲	۴۹
		%	۱۰	۲۶	۱۰	۳۴	۲۰
	قیمت‌گذاری استراتژیک	n	۲۴	۷۲	۱۶	۸۲	۴۹
		%	۱۰	۳۰	۶	۳۴	۲۰
	ارزشیابی برند	n	۸	۶۴	۴۰	۹۰	۴۱
		%	۳	۲۶	۱۷	۳۷	۱۷
تکنیک‌های مرتبط با حسابداری رقیب	ارزیابی هزینه رقیب	n	۸	—	۴۹	۸۸	۹۸
		%	۳	—	۲۰	۳۶	۴۰
	نظارت بر موقعیت رقیب	n	۸	—	۴۰	۹۰	۱۰۵
		%	۳	—	۱۷	۳۷	۴۳
	سنجش عملکرد رقیب	n	۳۲	۳۳	۱۲۱	۴۱	۱۶
%	۱۳	۱۳	۵۰	۱۷	۷		

تکنیک‌های مرتبط با حسابداری مشتری	بررسی سودآوری حاصل از مشتری	n	—	۸	۲۴	۷۳	۱۳۸
		%	—	۳	۱۰	۳۰	۵۷
	تجزیه و تحلیل چرخه عمر سودآوری مشتری	n	۶۴	۳۲	۴۰	۸۳	۲۴
		%	۲۶	۱۳	۱۷	۳۴	۱۰
	ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی	n	۸	۸	۵۶	۶۵	۱۰۶
		%	۳	۳	۲۳	۲۷	۴۴

میانگین و انحراف استاندارد متغیرهای اصلی

در جدول ۴ نتایج مربوط به میانگین و انحراف استاندارد متغیرهای اصلی گزارش شده است. نتایج نشان می‌دهد که در متغیر تکنیک‌های مرتبط با هزینه‌یابی استراتژیک، بالاترین میانگین مربوط به شاخص‌های هزینه‌یابی کیفیت است. در متغیر برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک، بالاترین میانگین مربوط به شاخص الگوبرداری است. در متغیر تصمیم‌گیری استراتژیک، بالاترین میانگین مربوط به شاخص ارزشیابی برند است. در متغیر حسابداری رقیب، بالاترین میانگین متعلق به نظارت بر موقعیت رقیب است و در متغیر حسابداری مشتری، بالاترین میانگین را شاخص تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری کسب کرده است.

جدول شماره (۴): میانگین و انحراف استاندارد متغیرهای اصلی پژوهش

شاخص‌های توصیفی			
انحراف استاندارد	میانگین	تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	طبقه‌بندی
۰/۴۲	۳,۵۷	هزینه‌یابی کیفیت	تکنیک‌های مرتبط با هزینه‌یابی استراتژیک
۰/۴۴	۳,۸۳	هزینه‌یابی هدف	
۰/۶۶	۳,۴۰	هزینه‌یابی چرخه عمر محصول	
۰/۵۳	۳,۶۰	هزینه‌یابی زنجیره ارزش	
۰/۳۶	۳,۷۳	هزینه‌یابی ویژگی محصول	
۰/۴۲	۴,۳۴	الگوبرداری	برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک
۰/۸۹	۳,۲۴	اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه	
۰/۶۷	۳,۲۸	هزینه‌یابی استراتژیک	تکنیک‌های مرتبط با تصمیم‌گیری استراتژیک
۰/۷۵	۳,۲۵	قیمت‌گذاری استراتژیک	
۰/۷۲	۳,۳۸	ارزشیابی برند	
۰/۵۸	۴,۱۰	برآورد هزینه رقیب	تکنیک‌های مرتبط با حسابداری رقیب
۰/۵۰	۴,۱۷	نظارت بر موقعیت رقیب	

سنجش عملکرد رقیب	۲,۹۰	۰/۸۰
تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری	۴,۴۰	۰/۶۳
تجزیه و تحلیل سودآوری چرخه عمر مشتری	۲,۸۸	۰/۸۱
ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی‌ها	۴,۰۴	۰/۴۵

ب- یافته‌های استنباطی

آزمون تحلیل واریانس یک طرفه: جهت مقایسه میانگین شرکت‌های تولیدی در متغیرهای پژوهش از روش تحلیل واریانس استفاده شد و جهت مقایسه تعقیبی و جفتی شرکت‌ها، به دلیل نابرابر بودن تعداد نمونه شرکت‌های تولیدی از آزمون شِفِه استفاده گردید. آزمون تعقیبی شِفِه زمانی به کار می‌رود که حجم گروه‌ها نابرابر باشد. نتایج در جدول ۵ گزارش شده است. نتایج بدست آمده گویای این است که بین میانگین شرکت‌های تولیدی در تمامی متغیرهای پژوهش تفاوت وجود دارد و حداقل دو شرکت در هر یک از ابعاد متغیرها دارای میانگین متفاوتی هستند ($P < 0.05$).

جدول (۵): آزمون تحلیل واریانس جهت مقایسه میانگین شرکت‌های تولیدی در متغیرهای پژوهش

متغیر	منبع	df	مجموع مجزورات	میانگین مجزورات	مقدار F	مقدار P
هزینه یابی استراتژیک	بین گروهی	۶	۲۰,۹۶	۳,۴۹	۲۳,۶۲	$P < 0.001$
	درون گروهی	۲۳۶	۳۴,۹۱	۰/۱۵		
برنامه ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد	بین گروهی	۶	۹۴,۱۹	۱۵,۷۰	۲۵,۴۵	$P < 0.001$
	درون گروهی	۲۳۶	۱۴۵,۵۹	۰/۶۲		
تصمیم‌گیری استراتژیک	بین گروهی	۶	۱۰۶,۸۵	۱۷,۸۱	۱۸,۹۸	$P < 0.001$
	درون گروهی	۲۳۶	۲۲۱,۴۵	۰/۹۴		
حسابداری رقیب	بین گروهی	۶	۵۷,۲۸	۹,۵۵	۲۱,۵۰	$P < 0.001$
	درون گروهی	۲۳۶	۱۰۴,۷۹	۰/۴۴		
حسابداری مشتری	بین گروهی	۶	۵۲,۱۵	۸,۶۹	۱۵,۴۴	$P < 0.001$
	درون گروهی	۲۳۶	۱۳۲,۸۸	۰/۵۶		

میانگین متغیرهای پژوهش در شرکت‌های مختلف در جدول ۶ گزارش شده است. نتیجه آزمون تعقیبی شفه نشان از آن دارد که در هر کدام از ابعاد متغیرهای پژوهش بین شرکت‌های تولیدی تفاوت وجود دارد.

جدول شماره (۶): میانگین تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های تولیدی

متغیرها	سلولزی	شیمیایی	برق-الکترونیک	غذایی	فلزی	کانی غیرفلزی	نساجی
هزینه یابی استراتژیک	۴,۱۶	۴,۲۱	۴,۰۷	۳,۵۱	۴,۲۱	۳,۹	۴,۴
برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد استراتژیک	۳,۸	۳,۳۸	۲,۳۳	۴,۴۹	۳,۵۲	۴,۲۵	۴
تصمیم‌گیری استراتژیک	۳,۲	۲,۷۲	۱,۷۸	۳,۶۸	۳,۱۹	۴,۲۵	۳,۸۳
حسابداری رقیب	۳,۸۷	۴	۴,۲۲	۳,۲	۳,۷۲	۳,۲۵	۵
حسابداری مشتری	۳,۸۷	۳,۶	۲,۶۷	۴,۱۵	۳,۵۱	۴,۳۳	۳,۸۳
میانگین کاربرد SMAT در صنعت	۳,۷۸	۳,۵۸	۳,۰۱	۳,۸۰	۳,۶۳	۳,۹۹	۴,۲۱

آزمون فریدمن: رتبه‌بندی ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک

جهت اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) شرکت‌های تولیدی در زمینه هر کدام از ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک از آزمون فریدمن استفاده شد. آزمون فریدمن برای مقایسه چندگروه وابسته از نظر میانگین رتبه‌های آنهاست و معلوم می‌کند که آیا این گروه‌ها می‌توانند از یک جامعه باشند یا نه. در نتیجه آزمون فریدمن برای تجزیه واریانس دو طرفه از طریق رتبه‌بندی و همچنین مقایسه میانگین رتبه‌بندی گروه‌های مختلف به کار می‌رود. در ادامه به رتبه‌بندی و اولویت‌بندی ابعاد متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک با استفاده از آزمون فریدمن پرداخته شد. نتایج نشان می‌دهد که مقادیر کای اسکوتر مربوط به تمامی رتبه‌بندی‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌دار است. در نتیجه نتایج زیر از جدول ۷ و آزمون فریدمن حاصل می‌شود.

مقایسه شرکت‌های سلولزی در زمینه میزان کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نشان می‌دهد که در شرکت‌های سلولزی اولویت‌بندی ابعاد بدین صورت است: هزینه یابی استراتژیک، برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد، تصمیم‌گیری استراتژیک، حسابداری رقیب و حسابداری مشتری. در شرکت‌های شیمیایی رتبه‌بندی یا اولویت‌بندی (بیشترین کاربرد) ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بدین صورت است: هزینه یابی استراتژیک، حسابداری رقیب، حسابداری مشتری، برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد و تصمیم‌گیری استراتژیک. رتبه‌بندی ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های برق-

الکترونیک بدین صورت است: هزینه‌یابی استراتژیک، حسابداری رقیب، حسابداری مشتری، برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد و تصمیم‌گیری استراتژیک. در شرکت‌های غذایی رتبه‌بندی ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بدین صورت است: برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد، حسابداری مشتری، تصمیم‌گیری استراتژیک، هزینه‌یابی استراتژیک و حسابداری رقیب. رتبه‌بندی ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های فلزی بدین صورت است: هزینه‌یابی استراتژیک، برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد استراتژیک، حسابداری رقیب، حسابداری مشتری و تصمیم‌گیری استراتژیک. در شرکت‌های کانی غیرفلزی اولویت‌بندی ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بدین صورت است: حسابداری مشتری، برنامه‌ریزی و کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک، تصمیم‌گیری استراتژیک، هزینه‌یابی استراتژیک و حسابداری رقیب. در انتها رتبه‌بندی ابعاد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های نساجی بدین صورت است: حسابداری رقیب، برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد استراتژیک، حسابداری مشتری، تصمیم‌گیری استراتژیک و هزینه‌یابی استراتژیک.

جدول شماره (۷): آزمون فریدمن: میانگین رتبه شرکت‌های تولیدی در هر کدام از ابعاد SMA

متغیرها	سلولزی	شیمیایی	برق-الکترونیک	غذایی	فلزی	کانی غیرفلزی	نساجی
هزینه‌یابی استراتژیک	۳,۸۰	۳,۹۶	۴,۵۰	۲,۵۴	۳,۸۶	۳,۱۲	۲,۴۵
برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد	۳,۲۰	۳,۰۴	۲,۱۷	۴,۰۴	۳,۱۸	۳,۲۵	۳,۲۵
تصمیم‌گیری استراتژیک	۱,۸۰	۱,۱۸	۱	۲,۸۲	۲,۵۱	۳,۱۳	۲,۴۸
حسابداری رقیب	۲,۷۰	۳,۴۲	۴,۴۸	۲,۲۹	۲,۸۰	۲	۴,۲۵
حسابداری مشتری	۳,۵۰	۳,۴۰	۲,۸۳	۳,۳۱	۲,۶۵	۳,۵۰	۲,۵۰
مقدار کای اسکوتر	۴۲,۳۲	۴۶,۵۵	۹۱,۵۸	۴۷,۰۷	۲۲,۹۳	۱۸,۸۵	۲۰,۹۶

نکته: تمامی مقادیر کای اسکوتر ($df=4$) در سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ قرار دارند ($P < 0.05$)

نتیجه‌گیری و بحث

باتوجه به میانگین میزان کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (جدول ۴) مشخص شد که در ۱۴ تکنیک از ۱۶ تکنیک ارزیابی شده میانگین بالاتر از سطح متوسط (مقیاس اندازه‌گیری از "هرگز" با کد ۱ تا "همیشه" با کد ۵ نمره‌گذاری شده است و سطح متوسط عدد ۳ در نظر گرفته شده است) به دست آمده است. به طور متوسط، نرخ‌های کاربرد به دست آمده در تحقیق ما نسبت به تحقیق کادیز (۲۰۰۶) در اسلوونی بالاتر است؛ البته هزینه‌یابی کیفیت و سنجش عملکرد رقیب در اسلوونی کاربرد بیشتری داشتند. همچنین میانگین

استفاده از SMAT که توسط آکسویلا و آیکان (۲۰۱۳) به دست آمده بسیار نزدیک به نتایج ما می‌باشد. تفاوت معنادار تنها در تکنیک‌های سنجش عملکرد رقیب و تجزیه و تحلیل سودآوری چرخه عمر مشتری است که میانگین بالای متوسط توسط ایشان به دست آمده است. با توجه به میانگین به دست آمده گسترده ترین تکنیک به کار گرفته شده تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری است. با استفاده از تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، شرکت‌ها می‌توانند سهم سود خود را از بخش‌های مشتری یا مشتریان منحصر به فرد تعیین کنند (ون ریچو همکاران، ۲۰۰۳). تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری دارای پیامدهای مهمی برای تصمیم‌گیری بازاریابی است. آگاهی از سودآوری مشتریان منحصر به فرد می‌تواند به سازمان‌ها در تفکیک بازارها و تخصیص منابع بازاریابی کمک کند و عناصر پیچیده بازاریابی را در مسیری که بیشترین سطح بازده را داشته باشد تعیین نماید (موله‌رن، ۲۰۰۳). الگو برداری رتبه دوم را به دست آورده است. این تعجب آور نیست زیرا شرکت‌های الگوبردار این فرصت را دارند که از دانش و تجربیات دیگران که از طریق آزمون و خطا و هزینه‌های مختلف به دست آمده بهره‌مند شوند. (آکسویلا و آیکان، ۲۰۱۳). پس از آن به ترتیب تکنیک‌های نظارت بر موقعیت رقیب، برآورد هزینه رقیب و ارزیابی مشتریان به عنوان دارایی می‌باشند. کمترین میزان استفاده نیز مربوط به تجزیه و تحلیل سودآوری چرخه عمر مشتری است، دلیل آن را می‌توان با گرایشات کوتاه مدت مدیران مرتبط دانست. زیرا این تکنیک شامل گسترش افق زمانی برای تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری در سال‌های آینده است. پس از آن تکنیک سنجش عملکرد رقیب می‌باشد که کاربرد پایینی دارد. سنجش عملکرد رقیب بر اساس صورت‌های مالی منتشر شده می‌باشد و عمده‌ترین دلیل برای پایین بودن استفاده از این تکنیک را می‌توان در عدم دسترسی شرکت‌های شهرک‌های صنعتی به صورت‌های مالی سایر شرکت‌ها دانست.

مقایسه سطح کاربرد SMAT در سطح صنایع با استفاده از آزمون تحلیل واریانس و آزمون تعقیبی شفه نشان داد که میزان استفاده از تکنیک‌ها در میان صنایع متفاوت است. به طور کلی، صنعت نساجی و بعد از آن کانی غیر فلزی بیشترین میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را دارند. پایین‌ترین میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به ترتیب برای شرکت‌های برق و الکترونیک و شیمیایی به دست آمده است.

با استفاده از آزمون فریدمن به مقایسه شرکت‌های حاضر در هر یک از صنایع تولیدی پرداخته شد و اولویت کاربرد تکنیک‌ها در هر صنعت مشخص گردید. نتایج آزمون فریدمن نشان می‌دهد که در شرکت‌های سلولزی، شیمیایی، برق- الکترونیک و فلزی؛ تکنیک‌های مرتبط با هزینه‌یابی استراتژیک بیشترین کاربرد و بالاترین اولویت را دارد. در شرکت‌های غذایی تکنیک برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت عملکرد استراتژیک، در

شرکت‌های کانی غیرفلزی تکنیک‌های مرتبط با حسابداری مشتری و در شرکت‌های نساجی تکنیک‌های حسابداری رقیب بیشترین کاربرد و بالاترین اولویت را دارند.

پیشنهادهای حاصل از نتایج تحقیق

حسابداری مدیریت استراتژیک ارائه کننده راهکارهایی برای اطلاع یافتن مدیران از محیط خارجی کسب و کار شامل اطلاعات رقبا، تامین کنندگان و مشتریان و همچنین توجه به رویکردهای بلندمدت و آینده‌نگر و لزوم توجه به هر دو نوع اطلاعات مالی و غیر مالی محیط خارجی و داخلی شرکت می‌باشد. بنابراین، مدیران شرکت‌ها باید تمایل ویژه‌ای برای کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک داشته باشند.

پیشنهادهای برای تحقیقات آتی

با توجه به اینکه در شهرک‌های صنعتی استان چهار محال و بختیاری فقط پنج نوع از طبقه‌بندی شرکت‌ها وجود دارد انجام تحقیقی که تمامی انواع طبقه‌بندی صنایع را پوشش دهد توصیه می‌شود. همچنین با استفاده از تحقیقات موردی می‌توان نحوه کاربرد هر یک از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را در سازمان‌های مختلف بررسی نمود و چگونگی استقرار، مزایا، و چالش‌های پیش روی این تکنیک‌ها را مشخص کرد.

محدودیت‌ها

علیرغم مطالعاتی که پیرامون این موضوع انجام گرفته هنوز در مورد مجموعه‌ای از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بین اهل فن اتفاق نظر کلی وجود ندارد. لذا این احتمال وجود دارد که سایر صاحب‌نظران با استفاده از توجیهات خود مجموعه دیگری را که شامل حسابداری مدیریت استراتژیک می‌شوند معرفی کنند. بدین ترتیب مقایسه نتایج عملاً مشکل خواهد شد.

منابع

1. AksoyluSemra, EbruAykan, 2013, "Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses", Journal of US-China Public Administration, Vol. 10, No. 10, 1004-1017.
2. Aver Bostjan, Simon Cadez, 2009, "Management Accountant's Participation in Strategic Management Processes: a Cross-industry Comparison", Journal for East European Management Studies, Vol. 14, No. 3, pp. 310 - 322.
3. Alnawaiseh Musa Abdel Latif Ibrahim, 2013, The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks, International Journal of Business and Management, Vol. 8, No. 19, pp. 32-44.

4. Cadez Simon, 2006, "The Application of Strategic Management Accounting Techniques in Slovenian Manufacturing Companies", Zagreb International Review of Economics & Business, Vol. 9, No. 1, pp. 61-75.
5. Cadez, S. and Guilding, C. (2007), "Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 3 No. 2, pp. 126-46.
6. Cadez, S. and Guilding, C. (2008), "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting", Accounting, Organizations and Society, Vol. 33 Nos 7/8, pp. 836-63.
7. Cadez, S. and Guilding, C, 2012, Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, Industrial Management & Data Systems, Vol. 112 No. 3, pp. 484-501.
8. CinquiniLino, Andrea Tenucci, 2010, " Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?", Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 6 No. 2, pp. 228 – 25.
9. Guilding, C- Cravens- K. S, Tayles, M. (2000): An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. Management Accounting Research, 2000, vol. 11, no. 1, pp. 113-135.
10. Hoque, Z. (2001), Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues, Spiro Press, London.
11. Korraevee Chai-Amonphaisal, PhapruekUssahawanitchakit, (2010), Strategic management accounting and corporate performance of Thai-listed companies: a mediating effect of management. Process, International Journal of Strategic Management, vol 10, N. 1, pp. 1-29.
12. Manurung Elizabeth Tiur, KosasihElsje, 2013, " The Implementation of SMEs Sector's Strategic Management Accounting to Win The Local Competition Relating to Facing Global Business Competition", IBEA, International Conference on Business, Economics, and Accounting, pp. 1- 8.
13. Mulhern Francis J, 1999, customer profitability analysis: Measurement Components and research direction, Journal of Interactive Marketing, Vol. 13, No. 1, pp. 25-40.
14. VanRaaij Erik M, Maarten J.A. Vernooij, Sander van Triest, 2003. The implementation of customer profitability analysis: A case study, Industrial.

علائم اختصاری:

- 1- strategic management accounting
- 2- strategic management accounting techniques