



Journal of Business Management Perspective

E-ISSN: 2645-4149; P-ISSN: 2251-6050

<https://jbmp.sbu.ac.ir/?lang=en>



Original Article

Received: 02 Apr 2025

Accepted: 23 Oct 2025

Organizational External Environment and Its Impact on Strategic Management Accounting Practices: An Empirical Study

Mohammad Hossein Safarzadeh ^{1*}, Seyyed Abbas Hooshmand Kashani ²

Extended Abstract

Objectives: Iran's economic growth lags behind that of other emerging and developed economies, and forecasts suggest a continuing decline. Publicly listed companies represent a substantial component of Iran's economic structure; thus, improving their performance amid the current turbulent political and economic conditions can contribute significantly to national development and sustainable economic growth. The strategic application of management accounting techniques has a pronounced effect on organizational performance, and the adoption of such methods may accelerate Iran's economic advancement. Accordingly, this study investigates the effect of external environmental uncertainty on the implementation of strategic management accounting (SMA) practices among companies listed on the Tehran Stock Exchange and the Iranian Over-the-Counter (OTC) Market, as well as their subsidiaries.

Methods: From a philosophical perspective, the research adopts a positivist approach; its logic of reasoning is deductive, its purpose is applied, and its implementation process is quantitative. The research design is longitudinal-retrospective, with data collected through a questionnaire-based survey and analyzed using a correlational method. A standardized questionnaire was employed for data collection. Prior to final distribution, five managerial accountants in upper and middle management positions participated in a pilot test to refine the instrument's clarity and practical relevance. Following the pre-test feedback, appropriate revisions were made, and the questionnaire was then administered to the target firms. Given that the population size and variance were unknown, the final sample size was determined to be 170 respondents.

1.Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran. Iran

Corresponding Author, Email: m_safarzadeh@sbu.ac.ir

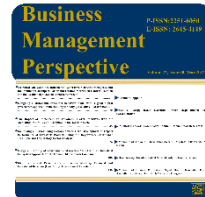
2.Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran. Iran



Journal of Business Management Perspective

E-ISSN: 2645-4149; P-ISSN: 2251-6050

<https://jbmp.sbu.ac.ir/?lang=en>



Original Article

Findings: Data analysis revealed that several external environmental factors significantly influence the adoption of SMA techniques. Specifically, high environmental uncertainty ($p = 0.001$, $T = -7.043$), market volatility ($p = 0.001$, $T = -4.193$), informational ambiguity ($p = 0.001$, $T = -7.939$), decision-outcome uncertainty ($p = 0.001$, $T = -4.378$), competitive intensity ($p = 0.001$, $T = -6.445$), and market dominance by competitors ($p = 0.001$, $T = -8.606$) were found to have a significant and positive impact on the use of SMA. In contrast, environmental unpredictability ($p = 0.213$, $T = -1.262$), lack of environmental information ($p = 0.446$, $T = -0.764$), and stressful competition ($p = 0.058$, $T = -1.905$) showed no statistically significant relationship with SMA adoption.

Conclusion: This study examined the effects of external environmental conditions and competitive intensity on the implementation of strategic management accounting practices within Iranian publicly listed firms. The findings confirm that certain external forces—particularly uncertainty, volatility, ambiguity, and market dominance—positively influence SMA adoption. Conversely, pure environmental unpredictability and excessive competitive pressure were not significant predictors. These outcomes highlight the necessity for firms to align their management accounting systems with environmental dynamics and competitive structures to strengthen strategic decision-making, enhance organizational performance, and maximize shareholder value in volatile markets.

Keywords: Strategic Management Accounting; External Environment; Competitive Intensity

Consideration:

Funding

This research received no specific funding support.

Author's contribution

All authors contributed equally to this study.

Conflict of interest

The authors declare no conflict of interest.

How to Cite: Safarzadeh, M., & Hooshmand Kashani, S. (2025). Organizational External Environment and Its Impact on Strategic Management Accounting Practices: An Empirical Study. *Journal of Business Management Perspective*, 24(62), 125-157. (In Persian).
<https://doi.org/10.48308/jbmp.2025.239755.1670>





نشریه چشم‌انداز مدیریت بازرگانی

شاپا الکترونیکی: ۴۱۴۹-۲۶۴۵، شاپا چاپی: ۶۰۵۰-۲۲۵۱

<https://jbmp.sbu.ac.ir/?lang=fa>



تاریخ دریافت: ۱۲ اردیبهشت ۱۴۰۴
تاریخ پذیرش: ۰۱ آبان ۱۴۰۴

نوع مقاله: پژوهشی

محیط خارجی سازمان و تأثیر آن بر رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک: یک بررسی تجربی

محمد حسین صفرزاده^{۱*}، سید عباس هوشمند کاشانی^۲

چکیده گسترده:

اهداف: رشد اقتصادی در ایران با سایر اقتصادهای نوظهور و توسعه یافته فاصله دارد. پیش بینی های اقتصادی حاکی از کاهش رشد اقتصادی در کشور ایران است. شرکت های سهامی عام بخش مهمی از اقتصاد ایران را شامل می شود، بهبود عملکرد این شرکت ها در فضای متلاطم سیاسی و اقتصادی کنونی، می تواند حرکت کشور به سمت توسعه یافتگی و افزایش رشد اقتصادی را بهبود بخشد. استفاده از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر قابل توجهی بر عملکرد شرکت ها دارد، پذیرش این تکنیک ها می تواند منجر به تسریع فرایند رشد اقتصاد ایران شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر عدم اطمینان محیطی خارجی بر بکارگیری رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران و شرکت های زیر مجموعه آنها است.

روش پژوهش: این پژوهش از لحاظ فلسفه از نوع اثباتی، از نظر منطق اجراء از نوع قیاسی، از نظر هدف از نوع کاربردی، از نظر فرآیند اجراء از نوع کمی، از نظر زمان انجام از نوع مقطعی - گذشته نگر، از نظر روش گردآوری داده ها پرسشنامه و از نظر شیوه تحلیل داده ها از نوع همبستگی است. در پژوهش حاضر برای جمع آوری داده ها از پرسش نامه استاندارد استفاده شده است. قبل از توزیع پرسش نامه نهایی، پنج پاسخگو (حسابداران مدیریت) که در رده های مدیریتی بالا و میان رده حضور داشتند، برای انجام یک مطالعه مقدماتی جهت اصلاحات لازم در پرسشنامه به منظور قابل فهم تر و عملیاتی تر کردن پرسش نامه انتخاب شدند. بر اساس نظرات پاسخ دهندگان، پرسشنامه اصلاح و سپس به شرکت های هدف ارسال شد. از آنجا که حجم جامعه و واریانس جامعه نامشخص است حجم نمونه ۱۷۰ نفر تعیین شد.

۱. گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

نویسنده مسئول ایمیل: m_safarzadeh@sbu.ac.ir

۲. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.



نشریه چشم‌انداز مدیریت بازرگانی

شاپا الکترونیکی: ۴۱۴۹-۲۶۴۵، شاپا چاپی: ۶۰۵۰-۲۲۵۱

<https://jbmp.sbu.ac.ir/?lang=fa>



نوع مقاله: پژوهشی

یافته‌ها: نتایج بدست آمده از تحلیل داده‌ها نشان داد که عدم قطعیت محیطی بالا با ضریب معنادری ۰.۰۰۱، و آماره $T: 7.043$ ، نوسانات در محیط خارجی با ضریب معنادری ۰.۰۰۱ و آماره $T: 4.193$ ، ابهام اطلاعات محیطی با ضریب معنادری ۰.۰۰۱ و آماره $T: 7.939$ ، عدم قطعیت بالا در مورد نتایج تصمیمات با ضریب معنادری ۰.۰۰۱ و آماره $T: 4.378$ ، شدت رقابت زیاد یا سطح معنادری ۰.۰۰۱ و آماره $T: 6.445$ ، رهبری بازار توسط شرکت‌های رقیب با سطح معنادری ۰.۰۰۱ و آماره $T: 8.606$ ، در بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک موثر هستند. همچنین نتایج به دست آمده از تحلیل نشان داد، غیرقابل پیش‌بینی بودن محیط با ضریب معنادری ۰.۲۱۳ و آماره $T: 1.262$ ، کمبود اطلاعات در مورد عوامل محیطی با ضریب معنادری ۰.۴۴۶ و آماره $T: 0.764$ و وجود رقابت تنش‌زا با ضریب معنادری ۰.۰۵۸ و آماره $T: 1.905$ تأثیری در بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ندارد.

نتیجه‌گیری: این مطالعه به بررسی تأثیر متغیرهای محیطی خارجی و شدت رقابت بر رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های بورسی ایران پرداخت. یافته‌ها نشان داد که عوامل کلیدی محیطی (شامل عدم اطمینان، نوسانات و ابهام) و شدت رقابت (به ویژه از منظر تسلط رقبا) به طور مثبت با بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مرتبط هستند. در مقابل، جنبه‌هایی مانند غیرقابل پیش‌بینی بودن محض محیط و رقابت تنش‌زا، تأثیر معنی‌داری در این زمینه نداشتند. این نتایج، بر اهمیت تطبیق استراتژی‌های حسابداری مدیریت با ویژگی‌های محیطی و رقابتی تأکید کرده و راهنمایی برای مدیران در جهت بهبود عملکرد رقابتی و منافع سهامداران در بازارهای پویا ارائه می‌دهد.

کلیدواژه‌ها: حسابداری مدیریت استراتژیک، محیط خارجی، شدت رقابت

استناددهی: صفرزاده، محمد حسین و هوشمند کاشانی، سید عباس. (۱۴۰۴). محیط خارجی سازمان و تأثیر آن بر رویه‌های حسابداری

مدیریت استراتژیک: یک بررسی تجربی. چشم‌انداز مدیریت بازرگانی، ۲۴(۶۲)، ۱۲۵-۱۵۷

<https://doi.org/10.48308/jbmp.2025.239755.1670>



مقدمه

امروزه سازمان ها به صورت فزاینده ای با محیط های پویا و در حال تغییر مواجه هستند و بنابراین به منظور بقا و پویایی خود مجبورند خود را با تغییرات محیطی سازگار سازند. (Laridashtbayaz., 2014) با توجه به سرعت شتابنده تغییرات و تحولات علمی، تکنولوژیک، اجتماعی، فرهنگی در عصر حاضر، سازمان هایی موفق و کارآمد بشمار می روند که علاوه بر هماهنگی با تحولات جامعه ی امروزی، بتوانند مسیر تغییرات و دگرگونی ها را در آینده پیش بینی کرده و قادر باشند که این تغییرات را در جهت ایجاد تحولات مطلوب برای ساختن آینده ای بهتر هدایت نمایند. (Akhavan & Pezeshkan., 1390)

مطالعات متعددی نشان داده اند که استفاده از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک، به سازمان ها کمک می کند تا در محیط های پویا و رقابتی، عملکرد بهتری داشته باشند (Chenhall, 2003). به عنوان مثال، (Langfield-Smith, 1997) نشان داد که شرکت هایی که از سیستم های حسابداری مدیریت استراتژیک پیشرفته استفاده می کنند، توانایی بیشتری در انطباق با تغییرات محیطی و کسب مزیت رقابتی دارند. همچنین (Chenhall, 2003) نشان داد که استفاده از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک، با بهبود عملکرد مالی و غیرمالی سازمان ها مرتبط است. بنابراین، با توجه به چالش های محیطی و مزایای حسابداری مدیریت استراتژیک، می توان استدلال کرد که اهمیت این حوزه در محیط های کسب و کار امروزی، بیش از پیش آشکار شده است. در این مسیر، اهمیت نقش حسابداری مدیریت استراتژیک با توجه به دارا بودن رویکرد بلندمدت و منعطف نسبت به تغییرات پیرامونی، مشخص است. هدف حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت ها، غلبه یافتن در رقابت با شرکت های رقیب است به شکلی که شرکت ها با اتخاذ این رویکردها بتوانند، حفظ و توسعه ی فرآیند کسب و کار خود را تضمین کنند. به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت استراتژیک باعث ارتباط تمام فعالیت های شرکت با استراتژی کسب و کار شده و موجب افزایش رقابت پذیری شرکت می گردد (Kahrizsangi & Bekhradinassab., 1399).

حسابداری مدیریت استراتژیک^۱ تقریباً چهار دهه پیش با هدف ارائه تکنیک های نوآورانه مدیریت هزینه شکل گرفت تا بتواند نیازهای اطلاعاتی ناشی از تغییرات محیط کسب و کار را رفع کند. (Langfield-Smith, 2008) حامیان استفاده از روش های حسابداری مدیریت استراتژیک ادعا داشتند که با اضافه کردن عوامل خارجی مثل اطلاعات رقابتی (Simmonds (1981) اطلاعات مالی و غیر مالی وابسته به بازار با تمرکز بلندمدت (Hoque (2010) توانسته اند اعتبار از دست رفته حسابداری مدیریت را در محیط تولیدی جدید باز یابند. با این حال، به خاطر کمبود تحقیقات وسیع و تجربی درباره حسابداری مدیریت استراتژیک (Cadez and Guilding, 2008)، موفقیت یا شکست این روش ها در پاسخ به نیازهای اطلاعاتی به خوبی مورد ارزیابی قرار نگرفته است. (Langfield-Smith, 2008) علاوه بر این، میزان پذیرش تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک، عواملی که بر تصمیم گیری پذیرش تأثیر می گذارند، و تأثیرات آنها بر عملکرد سازمان، عمدتاً در کشورهایی با

¹ Strategic management accounting

اقتصاد پیشرفته بررسی شده‌اند (Guilding et al., 2000) و در کشورهایی با اقتصاد در حال توسعه همچون ایران کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند. (Rashid et al., 2020)

همچنین ادبیات موجود بر اساس شرایط خاص، بیشتر بر عوامل داخلی سازمان مثل تأثیر استراتژی کسب‌وکار خاص (Cescon et al., 2019) گرایش بازار (Turner et al., 2017) اندازه شرکت (Cravens & Guilding., 2001)، شبکه‌سازی حسابداران مدیریت (Cadez & Guilding., 2012) و کیفیت سیستم اطلاعاتی (Cravens & Guilding, 2001)، متمرکز است. عوامل محیطی خارجی مانند شدت رقابت و عدم قطعیت محیطی (Guilding, 2001)، که شامل تنش‌ها و تسلط شرکت‌های معدود در صنعت و همچنین میزان عدم قطعیت، ابهام، کمبود اطلاعات و نوسان در محیط است، معمولاً کمتر مورد بررسی قرار گرفته‌اند. تأثیر این عوامل به ویژه در کشورهای با اقتصاد در حال توسعه تاکنون به خوبی کشف نشده است (Rashid et al., 2020).

بر اساس گزارش سازمان ملل، رشد اقتصادی ایران در سال ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ به ترتیب ۴/۷ درصد و ۳/۷ درصد بوده است. این سازمان همچنین پیش‌بینی می‌کند که رشد اقتصادی ایران در سال‌های ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵ به ترتیب ۳/۲ و ۳/۳ درصد باشد. همچنین، یکی از اصلی‌ترین شاخص‌های اقتصادی، «شاخص رقابت پذیری جهانی» است که سالانه با هدف سنجش شرایط و عوامل تولید در کشورهای مختلف منتشر می‌شود. از مولفه های این شاخص می‌توان به زیرساخت، به کارگیری فناوری های اطلاعات و ارتباطات، ثبات اقتصاد کلان، بهداشت، مهارت ها، بازار تولید، بازار کار، نظام مالی، اندازه بازار، پویایی کسب و کار، توانایی نوآوری و... اشاره کرد. در راستای تبیین اهمیت موضوع برای اقتصاد ایران، به بررسی روند شاخص رقابت‌پذیری جهانی^۱ که توسط مجمع جهانی اقتصاد منتشر می‌شود، پرداخته می‌شود. این شاخص، معیار جامعی از ۱۲ ستون فقرات رقابت‌پذیری یک کشور، از جمله نهادها، زیرساخت‌ها، ثبات اقتصاد کلان، سلامت، آموزش، کارایی بازار کالا و خدمات، کارایی بازار کار، توسعه مالی، آمادگی فناوریانه، پیچیدگی بازار و نوآوری است. ایران طی سال‌های ۲۰۱۵ الی ۲۰۲۱، در این شاخص جهانی به ترتیب رتبه ۷۴ (از ۱۴۰ کشور)، ۷۶ (از ۱۳۸ کشور)، ۶۹ (از ۱۳۷ کشور)، ۸۹ (از ۱۴۰ کشور) و ۹۹ (از ۱۴۱ کشور) را کسب کرده است. بر اساس آخرین گزارش ارائه شده در سال ۲۰۲۴، شاخص رقابت‌پذیری جهانی ایران از میان ۱۳۳ کشور، رتبه ۷۹ را به خود اختصاص داده است. هرچند شاخص GCI مجموعه‌ای از عوامل کلان اقتصادی و نهادی را در بر می‌گیرد، اما بهبود جایگاه ایران در این شاخص، منعکس‌کننده ارتقاء نسبی در محیط کلی کسب‌وکار و افزایش پتانسیل رقابتی کشور است. این بهبود، فضای مساعدتری را برای فعالیت و رقابت شرکت‌های داخلی فراهم می‌آورد و از این رو، اهمیت توجه به متغیرهای محیطی و رقابتی برای عملکرد این شرکت‌ها را دوچندان می‌سازد. در شرایطی که پیش‌بینی‌های اقتصادی کاهش رشد اقتصادی در ایران را نشان می‌دهد، تقویت چارچوب‌های نهادی و محیطی که منجر به افزایش شاخص GCI می‌شود، می‌تواند به بهبود عملکرد شرکت‌های سهامی عام - که بخش مهمی از اقتصاد ایران را تشکیل می‌دهند - و در نهایت حرکت کشور به سمت توسعه‌یافتگی و افزایش رشد اقتصادی کمک کند. با توجه به نتایج پژوهش‌های پیشین که نشان داده‌اند استفاده از روش‌های

1 Global Competitiveness Index - GCI

حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر قابل توجهی بر عملکرد شرکت‌ها دارد (Matari et al., 2020; Bhimjee et al., 2017)، پذیرش این روش‌ها می‌تواند فرایند توسعه اقتصاد ایران را تسریع بخشد. لذا این پژوهش به بررسی تأثیر ادراک مدیران از محیط خارجی سازمان و شدت رقابت بر بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران و شرکت‌های زیر مجموعه آن‌ها می‌پردازد. لذا با توجه این موضوع که لزوم استفاده از روش‌های حسابداری مدیریت در اقتصادهای نوظهور و در حال توسعه از جهاتی با اقتصادهای توسعه یافته تفاوت دارند (Nguyen et al., 2019)، ضروری است تأثیر محیط خارجی سازمان و تأثیر آن بر رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار گیرد. نتایج این مطالعه باعث توسعه ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک از چند جهت می‌شود: اولاً، از تأثیر جنبه‌های مختلف عوامل محیط خارج از سازمان بر استفاده شرکت‌ها از حسابداری مدیریت استراتژیک شواهد تجربی ارائه می‌دهد که در تحقیقات پیشین کمتر به آن‌ها پرداخته شده است. دوماً، برخلاف مطالعات گذشته که به اقتصادهای توسعه یافته پرداخته‌اند، این مطالعه از زمینه اقتصادی در حال توسعه استفاده می‌کند و به این ترتیب امکان مقایسه میان اقتصادهای توسعه یافته و در حال توسعه را فراهم می‌آورد. در ادامه، مقاله به شرح زیر تنظیم شده است: بخش ۲ مربوط به مرور ادبیات و توسعه فرضیه‌هاست؛ بخش ۳ به روش تحقیق می‌پردازد؛ بخش ۴ نتایج تجربی را تحلیل و بررسی می‌کند؛ و در نهایت، بخش ۵ شامل نتیجه‌گیری و پیشنهادات برای تحقیقات آینده است.

مبانی و چارچوب نظری پژوهش

شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یک بسته

Simmonds (1981) به عنوان پیشگام این مفهوم، حسابداری مدیریت استراتژیک را به صورت «ارائه و تحلیل داده‌های حسابداری مدیریت درباره یک کسب‌وکار و رقابتی آن برای استفاده در توسعه و پایش استراتژی کسب‌وکار» تعریف می‌کند. از آن زمان تاکنون، پژوهشگران حوزه حسابداری مدیریت استراتژیک این اصطلاح را به گونه‌های مختلف تعریف کرده و به بررسی استفاده و شرایط آن پرداخته‌اند (Cadez and Guilding, 2008). این پژوهشگران به دلیل نبود یک چارچوب مفهومی پذیرفته شده برای حسابداری مدیریت استراتژیک مجموعه‌ای متنوع از شیوه‌ها را تحت عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک در نظر گرفته‌اند. به طور شگفت‌انگیزی، تمامی این مطالعات از معیار داشتن یک یا چند جهت‌گیری محیطی، رقابتی، بازاریابی، بلندمدت و آینده‌نگر که توسط (Guilding et al., 2000) پیشنهاد شده، استفاده کرده‌اند تا شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را از شیوه‌های سنتی حسابداری مدیریت متمایز کنند. بر اساس این معیارها، مطالعه حاضر یک بسته شامل ۱۷ شیوه حسابداری مدیریت استراتژیک را انتخاب کرده است.

توسعه فرضیه‌ها

عدم قطعیت محیطی ادراک‌شده^۱ و حسابداری مدیریت استراتژیک

عدم قطعیت محیطی ادراک‌شده به حالتی اشاره دارد که در آن سازمان‌ها و مدیران با عدم اطمینان در مورد عوامل خارجی که می‌توانند بر عملکرد و تصمیم‌گیری‌های آن‌ها تأثیر بگذارند، مواجه می‌شوند. این مفهوم به طور گسترده در ادبیات مدیریت و استراتژی مورد بررسی قرار گرفته است و به چگونگی درک و واکنش سازمان‌ها به تغییرات و ناپایداری‌های محیطی می‌پردازد (Cescon., 2019). عدم قطعیت محیطی ادراک‌شده یکی از متغیرهای اولیه و پرمطالعه در تحقیقات حسابداری مدیریت است (Oyewo., 2021, 2022). ارتباط بالای بین سطح عدم قطعیت و ساختار، ظهور اقتصاد جهانی، و سهولت اندازه‌گیری عدم قطعیت از طریق مصاحبه یا پرسشنامه، به عنوان دلایل اصلی توجه گسترده پژوهشگران حسابداری مدیریت به عدم قطعیت محیطی ادراک‌شده در نظر گرفته شده است (Otly, 2016).

یافته‌های مطالعات قبلی نشان داده‌اند که سازمان‌هایی که با عدم قطعیت محیطی بالاتری مواجه هستند، به سیستم‌های کنترل مدیریت با دامنه وسیع^۲ و جهت‌گیری خارجی و استراتژیک تکیه بیشتری دارند و از اطلاعات غیرمالی و پیش‌دستانه^۳ با دامنه وسعت بیشتر استفاده می‌کنند (Abdel-Kader, & Luther., 2008). Gul (Chia., 1994) پیشنهاد کردند که مدیریت برای کاهش زیان‌های ناشی از پیچیدگی‌های محیطی، از اطلاعات بیشتری در خصوص محیط و بازار خود استفاده کند. همچنین، (Gordon & Narayana., 1984) در پژوهش خود بیان کردند، در سازمان‌هایی که با عدم قطعیت بیشتری در محیط خارجی مواجه هستند، استفاده از اطلاعات غیرمالی، پیش‌دستانه و با جهت‌گیری خارجی بیشتر است (Abdel-Kader, & Luther., 2008). نیز این دیدگاه را تأیید کرده و ارتباط مثبتی بین عدم قطعیت محیط خارجی و سیستم‌های پیچیده و استفاده بیشتر از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک گزارش کردند.

در پژوهش‌های مربوط به حسابداری مدیریت استراتژیک، یافته‌های مطالعات انجام شده تاکنون از اقلام مختلفی برای اندازه‌گیری عدم قطعیت در محیط خارجی استفاده کرده‌اند و نتایج متناقضی در مورد جهت و میزان تأثیر آن بر استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک گزارش شده است. به عنوان مثال، (Abdel-Kader, & Luther., 2008) در بریتانیا ارتباط ضعیفی بین پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و عدم قطعیت در محیط خارجی گزارش کردند. در مقابل، ((Pavlatos., 2015), (Cescon., 2019) و (Oyewo., 2021)) تأثیر مثبت و معناداری از عدم قطعیت در محیط خارجی بر پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک مشاهده کردند.

1 Perceived environmental uncertainty (PEU)

2 Management control system (MCS)

3 Ax ante

اگرچه بیشتر یافته های این مطالعات به ارتباط مثبت بین عدم قطعیت در محیط خارجی و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک اشاره دارند، ممکن است نتایج مطالعه حاضر جهت و میزان متفاوتی از این رابطه (یعنی معکوس و بی معنی) را در زمینه ایران گزارش کند. این نتیجه ممکن است به این دلیل باشد که شواهد نشان می دهند در این زمینه، شیوه های حسابداری مدیریت بیشتر به عنوان ابزاری برای اجبار یا مشروعیت بخشی خارجی به کار گرفته می شوند و نه برای کنترل منطقی. (Hooper et al., 2009) علاوه بر این، در حالی که مطالعات قبلی (Hadid & Al-Sayed, 2021) از مفهوم جامع عدم قطعیت در محیط خارجی برای فرضیه سازی رابطه آن با حسابداری مدیریت استراتژیک استفاده کرده اند، مطالعه حاضر از پنج جنبه، برای اندازه گیری عدم قطعیت محیطی استفاده می کند:

- ۱) غیرقابل پیش بینی بودن محیط^۱؛ در این راستا، Gordon & Khandwalla (1977) و Narayanan (1984) به طور مشخص به بررسی تأثیر غیرقابل پیش بینی بودن تغییرات در بازار و محیط سازمانی پرداخته اند. در شرایطی که محیط خارجی بسیار غیرقابل پیش بینی است، سازمان ها مجبور به اتخاذ استراتژی های انطباقی می شوند که بتوانند در برابر تغییرات سریع و غیرمنتظره واکنش نشان دهند.
- ۲) نوسانات^۲؛ نوسانات به شدت باعث می شود که پیش بینی آینده مشکل تر شود و مدیریت سازمان مجبور به پذیرش استراتژی های انعطاف پذیرتر شود. در چنین محیط هایی، سازمان ها ممکن است نیاز به استراتژی های پیچیده تر و استفاده از داده های به روز برای به حداقل رساندن اثرات نوسانات داشته باشند (Khandwalla, 1977).
- ۳) ابهام^۳؛ در محیط هایی که ابهام حاکم است، مدیران و تصمیم گیرندگان به دلیل نبود اطلاعات کافی، باید به تصمیم گیری های اکتشافی و استفاده از تجارب پیشین روی آورند. در چنین شرایطی، مدیران ممکن است به استراتژی های محتاطانه روی آورده و از برنامه ریزی بلندمدت خودداری کنند (Khandwalla, 1977).
- ۴) کمبود اطلاعات در مورد عوامل محیطی^۴؛ کمبود اطلاعات می تواند موجب افزایش ریسک های استراتژیک و تصمیمات پرهزینه شود، زیرا مدیران مجبورند بر اساس اطلاعات ناقص یا احتمالی تصمیم گیری کنند. برای مقابله با این کمبود اطلاعات، سازمان ها باید به تحقیق و توسعه اطلاعات و شبکه های اطلاعاتی قوی توجه کنند تا به داده های دقیق و قابل اتکاء دست یابند (Chenhall & Morris, 1986).

1 Higher degree of unpredictability

2 Higher degree of fluctuation

3 Higher degree of ambiguousness

4 Higher degree of lack of information

۵) عدم قطعیت درباره نتایج تصمیمات^۱؛ به معنای عدم اطمینان در مورد پیامدهای تصمیمات است. به عبارت دیگر، حتی وقتی که سازمان‌ها به تحلیل‌های دقیق و اطلاعات معتبر دست یابند، هنوز ممکن است از نتایج دقیق تصمیمات خود مطمئن نباشند. این عدم قطعیت می‌تواند ناشی از عوامل مختلفی از جمله تغییرات غیرقابل پیش‌بینی در رفتار مشتریان، شرایط اقتصادی، یا حتی تصمیمات رقبا باشد (Chenhall & Morris, 1986).

از آنجا که شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک شامل ارائه اطلاعات خارجی سازمان، اطلاعات غیرمالی و آینده‌نگر می‌شود، انتظار می‌رود که میزان استفاده از این شیوه‌ها در سازمان‌هایی که با عدم قطعیت محیطی بالاتر (و جنبه‌های مختلف آن) مواجه هستند، بیشتر باشد تا میزان زیان‌های ناشی از چنین عدم قطعیتی کاهش یابد.

بر این اساس، با توجه به یافته‌های مطالعات قبلی و استدلال‌های ارائه شده، این مطالعه فرضیه‌های زیر را درباره عدم قطعیت در محیط خارجی و پنج جنبه آن تدوین می‌کند.

فرضیه ۱: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از عدم قطعیت محیطی را درک می‌کنند، بیشتر است.

فرضیه ۱-الف: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از غیرقابل پیش‌بینی بودن محیط را درک می‌کنند، بیشتر است.

فرضیه ۱-ب: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از نوسانات در محیط خارجی را درک می‌کنند، بیشتر است.

فرضیه ۱-ج: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از ابهام اطلاعات محیطی را درک می‌کنند، بیشتر است.

فرضیه ۱-د: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از کمبود اطلاعات در مورد عوامل محیطی را درک می‌کنند، بیشتر است.

فرضیه ۱-ه: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از عدم قطعیت در مورد نتایج تصمیمات را درک می‌کنند، بیشتر است.

شدت رقابت و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک

ایجاد و حفظ مزیت رقابتی پایدار یکی از اهداف اصلی هر سازمان در بازارهای رقابتی است. این مزیت به طور معمول از طریق منابع و قابلیت‌های منحصر به فرد سازمان به دست می‌آید، مانند فناوری پیشرفته، برند قوی، و یا حتی فرهنگ سازمانی متمایز. مزیت رقابتی پایدار به سازمان‌ها کمک می‌کند تا در برابر تغییرات و تهدیدات رقابتی

1. Higher degree of uncertainty about the outcomes of decisions.

ایستادگی کنند و در بلندمدت موفق باشند. یکی از روش‌هایی که می‌تواند به سازمان‌ها در ایجاد مزیت رقابتی پایدار کمک کند، تمرکز بر «نوآوری» و «توانایی انطباق با تغییرات بازار» است. سازمان‌ها باید قادر باشند تا به سرعت با تغییرات بازار و رقبا سازگار شوند و از آن‌ها به عنوان فرصت‌های جدید بهره‌برداری کنند (Khandwalla, 1977).

خصوصیت محیطی یا شدت رقابت به میزان دشواری‌هایی اشاره دارد که یک سازمان در محیط عملیاتی خود با آن مواجه است. (Chenhall, 2003, otley. 2016) ادبیات موجود در مورد تأثیر شدت رقابت بر طراحی سیستم‌های کنترل مدیریت نتایج متناقضی را مستند کرده است. در حالی که (Chenhall., 2003)، استفاده از کنترل رسمی مانند بودجه را برای شرکت‌هایی که در شرایط رقابتی و پرتلاطم قرار دارند توصیه کرد، (Khandwalla, 1972)، معتقد بود که چنین کنترل‌های رسمی صرفاً در کوتاه‌مدت مناسب به نظر می‌رسند. در بلندمدت، کنترل‌های ارگانیک‌تر برای شرکت‌هایی که با محیط پرتلاطم مواجه هستند، مناسب‌تر به نظر می‌رسند (Khandwalla, 1977). با ارائه نتایج تجربی از این دیدگاه حمایت کرده و کاربرد کنترل‌های پیچیده حسابداری، تولید و آماری را در سازمان‌هایی که رقابت شدید و پرتلاطم را تجربه می‌کنند، گزارش کرد. استفاده از اطلاعات خارجی و بازارمحور مانند الگوبرداری (Bromwich, 1977) و پیچیدگی سیستم‌های حسابداری مدیریت (Mia & Clarke., 1999) نیز توسط مطالعات قبلی برای مقابله با شدت رقابت مستند شده است. با این حال، مشابه اندازه‌گیری عدم قطعیت محیطی خارجی، در ادبیات موجود نیز در مورد اندازه‌گیری شدت رقابت تنوع وجود دارد. به عنوان مثال، (Khandwalla, 1977). جنبه‌های مختلفی از شدت رقابت را پیشنهاد کرد، از جمله:

۱. تا چه حد رقابت در یک صنعت تنش‌زا است،

۲. آیا چند شرکت بر کل بازار تسلط دارند یا خیر،

یکی از جنبه‌های اصلی که خندوالا (Khandwalla, 1977) مطرح می‌کند، بررسی شدت تنش در رقابت است. این جنبه به میزان و شدت چالش‌ها و فشارهایی اشاره دارد که شرکت‌ها با آن روبه‌رو هستند. تنش‌های رقابتی به عواملی مانند تعداد رقبا، سرعت تغییرات بازار، و تمایل شرکت‌ها به جذب سهم بیشتری از بازار بستگی دارند (Cheema & et al., 2016). (PORTER., 1980) عواملی که بر تنش رقابتی تأثیر می‌گذارند را بدین گونه دسته‌بندی می‌کنند:

تعداد رقبا و تنوع استراتژی‌های آن‌ها: هرچه تعداد رقبا بیشتر باشد، سازمان‌ها باید از استراتژی‌های پیچیده‌تر و متنوع‌تری برای حفظ موقعیت خود استفاده کنند، که این خود باعث افزایش فشارهای رقابتی می‌شود. بازتولید سریع و تحول بازار: صنایع که به سرعت در حال تغییر و تحول هستند (مانند تکنولوژی، فناوری اطلاعات و صنایع دیجیتال)، رقابت در آن‌ها به طور طبیعی بیشتر و تنش‌آمیزتر است. این تغییرات می‌تواند شامل نوآوری‌های جدید، مشتریان جدید، یا ورود شرکت‌های تازه‌وارد به بازار باشد.

تفاوت در سطح خدمات یا محصولات: در صناعی که تمایزات محصولات و خدمات کمتر است (مانند کالاهای مصرفی عمومی)، رقابت بسیار شدیدتر و تنش‌زا می‌شود. در این صنایع، رقبا باید از قیمت‌های رقابتی، تبلیغات گسترده، و دیگر استراتژی‌های فشار برای جلب مشتریان استفاده کنند.

جنبه دیگر که (Khandwalla, 1977) مطرح می‌کند، تحلیل تمرکز رقابتی در بازار است. در این بخش، سوال اصلی این است که آیا چند شرکت از نظر سهم بازار و تأثیرگذاری در صنعت، غالب هستند یا اینکه رقابت بین تعداد زیادی از شرکت‌ها پراکنده است.

مشابه ارتباط بین عدم قطعیت محیطی خارجی و حسابداری مدیریت استراتژیک، یافته‌های مطالعات قبلی در مورد ارتباط بین شدت رقابت و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک نیز نتایج متناقضی را گزارش کرده‌اند. به عنوان مثال (Ah Lay & Jusoh., 2014) در مالزی و (Hadid & Al-Sayed., 2021) در بریتانیا تأثیر بی‌معنی شدت رقابت بر پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک را گزارش کردند. در مقابل، (Nguyen et al., 2023) تأثیر مثبت و معناداری از شدت رقابت بر پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک مشاهده کردند.

با توجه به یافته‌های مطالعات قبلی و استدلال‌های ارائه شده، مطالعه حاضر یک ارتباط مثبت بین میزان شدت رقابت و نرخ پذیرش حسابداری مدیریت استراتژیک را فرض می‌کند. بنابراین، با استفاده از این طبقه‌بندی شدت رقابت (Khandwalla, 1977) این مطالعه فرضیه‌های زیر را در رابطه با تأثیر شدت رقابت و استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک تدوین می‌کند:

فرضیه ۲: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که شدت رقابت بیشتری را درک می‌کنند، بالاتر است.

فرضیه ۲-الف: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که با رقابت تنش‌زا مواجه هستند، بالاتر است.

فرضیه ۲-ب: میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که در صنعتی فعالیت می‌کنند که توسط تعداد کمی از شرکت‌ها تسلط یافته است، بالاتر است.

پیشینه پژوهش

(Sidra Shahzadi et al., 2018) پژوهشی با عنوان تأثیر عوامل خارجی و داخلی بر رویه‌های حسابداری مدیریت: مطالعه پاکستان انجام دادند. این مقاله به بررسی چگونگی تأثیر عوامل خارجی و داخلی بر شیوه‌های حسابداری مدیریت در سازمان‌ها پرداخته است. نویسندگان از مدل اقتضایی برای تحلیل این که کدام عوامل خارجی غیرمنتظره موجب معرفی شیوه‌های جدید حسابداری می‌شوند، استفاده کرده‌اند. مطالعه روی شرکت‌های پاکستانی نشان می‌دهد که عدم قطعیت محیطی، فناوری پیشرفته تولید، استراتژی‌های به موقع و مدیریت یکپارچه کیفیت تأثیر زیادی بر شیوه‌های حسابداری مدیریت دارند و باعث تحول در ساختار سازمانی از سیستم‌های ساده به سیستم‌های پیچیده می‌شوند.

(Alsharari, 2023)، پژوهشی با عنوان تأثیر متقابل حسابداری مدیریت استراتژیک، استراتژی کسب و کار و تغییرات سازمانی: تحت تأثیر یک نظریه پیکربندی انجام داد. این مقاله به تحلیل تعامل میان حسابداری مدیریت استراتژیک و تغییرات سازمانی در سازمان گمرک اردن پرداخته است. یافته ها حاکی از آن است که حسابداری مدیریت استراتژیک با رویکردی استراتژیک تر در بخش عمومی به کار گرفته شده و نقشی کلیدی در فرآیندهای یادگیری و انطباق با تغییرات داشته است.

(Nuhu et al., 2024) پژوهشی با عنوان تأثیر جنبه های حسابداری مدیریت استراتژیک بر عملکرد سازمانی: نقش واسطه ای استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک انجام دادند. این تحقیق بررسی می کند که چگونه استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند به عنوان یک میانجی، رابطه بین ابعاد حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد سازمانی را توضیح دهد. نتایج نشان می دهد که ابعاد حسابداری مدیریت استراتژیک با استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یک بسته مرتبط هستند و این شیوه ها به طور مستقیم و غیرمستقیم بر عملکرد سازمان تأثیر می گذارند.

(Su et al., 2023) پژوهشی با عنوان ارتباط بین استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک و مزیت رقابتی: نقش تعدیل کننده فرهنگ سازمانی انجام دادند. این تحقیق بررسی می کند که چگونه استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک می تواند بر مزیت رقابتی تأثیر بگذارد و نقش فرهنگ سازمانی، به ویژه گرایش به کار تیمی، در تقویت این ارتباط چیست. نتایج نشان می دهد که سازمان هایی که به کار تیمی اهمیت بیشتری می دهند، از تأثیر مثبت بیشتری از شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک بر مزیت رقابتی برخوردارند.

(Roslender et al., 2024) پژوهشی با عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بازبینی قرار گرفت: بر اساس بینش هایی از زمینه مدل کسب و کار انجام دادند. این مقاله به بررسی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در ایجاد و ارائه ارزش به مشتریان می پردازد و با استفاده از بینش های مدل کسب و کار، تأکید می کند که این نوع حسابداری می تواند به عنوان یک توسعه مهم در حسابداری مدیریتی و مالی عمل کند.

(Oyewo, 2022) پژوهشی با عنوان عوامل زمینه ای تعدیل کننده تاثیر حسابداری مدیریت استراتژیک بر مزیت رقابتی انجام داد. این تحقیق به شش عامل زمینه ای کلیدی که بر شدت استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر می گذارند، پرداخته و نشان می دهد که گرایش به بازار و استراتژی عمدی بیشترین تأثیر را دارند. همچنین، نتایج نشان می دهد که هرچند رابطه مثبت میان حسابداری مدیریت استراتژیک و مزیت رقابتی وجود دارد، این رابطه به طور متوسط است و تعدیل گرهای زمینه ای همچون ساختار سازمانی و عدم قطعیت محیطی می توانند تأثیرات آن را تغییر دهند.

(Sbarba, 2024) پژوهشی با عنوان پیکربندی های استراتژیک و حسابداری مدیریت استراتژیک: مطالعه موردی طولی در صنعت گری اعتباری انجام داد. این تحقیق به بررسی چگونگی ارتباط میان استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد سازمانی می پردازد. مطالعه نشان می دهد که تطابق حسابداری مدیریت استراتژیک

نه تنها با عوامل محیطی، استراتژیک و ساختاری تعامل دارد، بلکه این تعاملات می‌توانند به بهبود عملکرد سازمانی کمک کنند.

(Abdelhalim., 2024) پژوهشی با عنوان نحوه ادغام شیوه‌های حسابداری مدیریت با تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ و تأثیر آن بر پایداری شرکت انجام دادند. این تحقیق به بررسی تأثیر تحلیل داده‌های کلان بر شیوه‌های حسابداری مدیریت و پایداری شرکتی می‌پردازد. نتایج نشان می‌دهد که یکپارچگی مؤثر بین این دو می‌تواند به بهبود عملکرد پایداری شرکتی کمک کند و داده‌های کلان می‌توانند نقش مهمی در شکل‌گیری استراتژی‌های ارزش‌افزوده شرکتی ایفا کنند.

(Mozaffari et al., 2024) پژوهشی با عنوان ارائه الگوی حسابداری مدیریت استراتژیک مبتنی بر ایفای نقش مسئولیت‌های اجتماعی انجام دادند. در این پژوهش، با استفاده از روش تحلیل مضمون به ارایه مدل مفهومی در راستای ارائه‌ی الگوی حسابداری مدیریت استراتژیک مبتنی بر ایفای نقش مسئولیت‌های اجتماعی از طریق مصاحبه با خبرگان پرداخته شده است. نتایج تحقیق در قالب مدل ارایه شده دارای چهار بُعد مشتمل بر عوامل الزام‌آور، عوامل ساختاری، عوامل بسترساز و عوامل تسهیل‌گر می‌باشد که هر یک دارای مؤلفه‌ها و شاخص‌های متناظر می‌باشد.

(Sabzalipour et al., 2024) پژوهشی با عنوان اثر اندازه شرکت بر نقش استراتژیک تکنیک‌های حسابداری مدیریت در پایداری عملکرد شرکتها در دوره قبل از رکود تورمی و دوره رکود انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌ها در دوره زمانی رکود تورمی نسبت به دوره زمانی قبل از رکود تورمی بیشتر از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استفاده نموده‌اند.

(Sajjadi et al., 2023) پژوهشی با عنوان تأثیر فرهنگ نوآوری‌گرا بر کاربرد فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که با افزایش فرهنگ نوآوری‌گرا در سازمان‌ها، استفاده از فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نیز به‌طور معناداری افزایش می‌یابد. این یافته‌ها بیانگر آن است که فرهنگ نوآوری‌گرا می‌تواند به‌عنوان یک عامل کلیدی در توسعه و به‌کارگیری استراتژی‌های حسابداری مدیریت عمل کند و به مدیران ابزارهای پیشرفته‌ای برای تصمیم‌گیری ارائه دهد.

(Sajjadi et al., 2023) پژوهشی با عنوان فرهنگ نتیجه‌گرا و فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک انجام دادند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهند که فرهنگ نتیجه‌گرا به‌عنوان یک عامل تعیین‌کننده در به‌کارگیری فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک عمل می‌کند. با توجه به این که فن‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ابزارهایی مهم برای تصمیم‌گیری‌های مؤثر و کارآمد در سطح مدیریتی هستند، فرهنگ نتیجه‌گرا می‌تواند به مدیران کمک کند تا از این ابزارها به‌طور مؤثرتری استفاده کنند.

(Kheyrollahi et al., 2023) پژوهشی با عنوان ارائه مدل مفهومی عملکرد زیست‌محیطی استراتژیک با تأکید بر حسابداری مدیریت استراتژیک (مطالعه موردی، شرکت‌های آلاینده بورس) انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد شدت رقابت سبب شده تا شرکت‌ها ملزم به استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک و

استراتژی های زیست محیطی داخلی و بین المللی باشند و همواره عملکرد زیست محیطی خود را بهبود بخشند. با توجه به اهمیت عملکرد زیست محیطی، مدیران شرکت های آلاینده بورسی باید فنون نوین حسابداری مدیریت استراتژیک را در ابعاد مختلف به همراه استراتژی های مناسب زیست محیطی در برنامه های خود قرار دهند. (Nouri et al., 2022) پژوهشی با عنوان نقش حسابداران مدیریت بر شیوه های اجرایی حسابداری مدیریت استراتژیک: نقش فرهنگ سازمانی و سیستم های اطلاعاتی انجام دادند. یافته های این پژوهش رابطه مثبت بین سیستم های اطلاعاتی با کیفیت و اجرای شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک را اثبات می کند که حسابداران مدیریت را قادر می سازد تا اقدامات حسابداری مدیریت استراتژیک را پیاده سازی کنند. با این حال، سیستم های اطلاعاتی با کیفیت رابطه بین سیستم های حسابداری مدیریت با شیوه های اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل می نماید.

(Mirbagheri & Kordestani., 2021) پژوهشی با عنوان وضعیت حسابداری مدیریت استراتژیک در ایران: رویکرد تکنیکی-مدیریتی انجام دادند. این پژوهش نشان می دهد که شرکت ها از طریق استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک، می توانند استراتژی های خود را در سطوح مختلف عملیاتی، بازار و شرکت بهبود دهند و پیاده سازی کنند. تکنیک های مختلف بسته به نوع استراتژی و صنعت متفاوت استفاده می شوند، اما نقش یکپارچه سازی حسابداری مدیریت استراتژیک و فرآیندهای استراتژیک در تمامی صنایع و سطوح تأثیرگذار است. (Nakhaei et al., 2021) پژوهشی با عنوان ارتقای سطح اثربخشی معیارهای رقابتی شرکت ها براساس تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق تحلیل های درخت تصمیم و تئوری راف توسعه یافته انجام دادند. نتایج نشان داد، از بین ۵ تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک، تکنیک قیمت گذاری پویا به عنوان یک تکنیک تأثیرگذار بر سطح اثربخشی رقابت شرکت ها دارای اولویت می باشد و از طریق حد فاصل بین افزایش رتبه افشا و کاهش محدودیت های مالی می تواند به کسب مزیت های رقابتی شرکت ها کمک نماید تا از این طریق به موفقیت بیشتری در سطح بازار نائل آیند.

(Talari & Khoshroo, 2021) پژوهشی با عنوان ارائه مدل پاسخ های استراتژیک، اقتضایی و سریع به بحران با استفاده از رویکرد فراترکیب انجام دادند. بر اساس نتایج آنروپی شانون مهم ترین محرک در دسته ی بهبود و تحول، «بازاریابی استراتژیک»؛ در دسته ی حفظ وضع موجود، «پذیرش مسئولیت بحران»؛ در دسته ی عقب نشینی، «مدیریت مالی» و در دسته ی خروج «واگذاری» است. پژوهش حاضر بینش عمیقی از ادبیات موجود در زمینه ی مدیریت بحران از طریق شناسایی پاسخ های استراتژیک، اقتضایی و سریع در شرایط بحرانی ارائه می دهد که شرکت ها می توانند در جهت گذار از بحران ها از آن استفاده نمایند.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ فلسفه از نوع اثباتی، از نظر منطق اجراء از نوع قیاسی، از نظر هدف از نوع کاربردی، از نظر فرآیند اجراء از نوع کمی، از نظر روش گردآوری داده ها پرسشنامه و از نظر شیوه تحلیل داده ها از نوع همبستگی است.

ابزار گردآوری داده‌ها، روایی، پایایی و اندازه‌گیری متغیرها

در پژوهش حاضر برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استاندارد استفاده شده است. این مطالعه به بررسی رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) شرکت‌های سهامی عام ثبت‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران و همچنین شرکت‌های فرعی آن‌ها (غیر بورسی) می‌پردازد. قبل از توزیع پرسش‌نامه نهایی، پنج پاسخگو (حسابداران مدیریت) که در رده‌های مدیریتی بالا و میان‌رده حضور داشتند، برای انجام یک مطالعه مقدماتی جهت اصلاحات لازم در پرسشنامه به‌منظور قابل‌فهم‌تر و عملیاتی‌تر کردن پرسش‌نامه انتخاب شدند تا بتواند هدف این مطالعه را دنبال کند. بر اساس نظرات پاسخ‌دهندگان، پرسشنامه اصلاح و سپس به شرکت‌های هدف ارسال شد. در پژوهش کنونی برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است.

$$n = \frac{z^2 \cdot p \cdot (1 - p)}{d^2} \quad \text{فرمول ۱}$$

که در آن:

n : حجم نمونه

Z : مقدار Z از جدول توزیع نرمال (برای ۹۵٪ اطمینان، $Z=1.96$)

p : نسبت یا شیوع مورد انتظار یک ویژگی در جامعه (۰/۰۵) در نظر گرفته شده است که بیشترین حجم نمونه را به ما بدهد و محافظه‌کارانه‌ترین حالت است).

d : خطای مجاز یا دقت مورد نظر پژوهشگر (۰/۰۷۵)

حجم نمونه با استفاده از فرمول و اطلاعات ذکر شده ۱۷۰ نفر تعیین گردید. برای جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است. بخش اول پرسشنامه ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و بخش دوم، پرسش‌های مربوط به عملیاتی کردن متغیرها می‌باشد. روایی پرسشنامه توسط دو معیار روایی صوری و همگرا بررسی شد که روایی صوری با توجه به نظر حسابداران مدیریت در مطالعه اولیه، انجام گرفت. برای بررسی روایی همگرا از معیار میانگین واریانس مشترک استفاده شد. از نظر Fornell & Laker (1981) مقدار میانگین واریانس مشترک بالای ۰/۵ روایی همگرایی قابل قبولی را نشان می‌دهد. در جدول (۱) روایی و پایایی پرسش‌نامه مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۱. بررسی روایی و پایایی پرسش‌نامه

متغیر	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس مشترک
تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۸۳۱	۰/۷۲۹
ابهام در محیط خارجی	۰/۷۲۷	۰/۷۴۲
شدت رقابت	۰/۸۳۱	۰/۷۷۴

مقدار میانگین واریانس مشترک برای پرسشنامه برای تمام متغیرها بالای ۰/۵ است، همچنین پایایی پرسشنامه نیز از طریق آلفای کرونباخ بررسی شد. طبق نظر Fornell & Laker (1981) مقدار آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ حاکی از پایایی درونی مناسب داده‌هاست.

مدل پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

$$SMA_{i,t} = a + B_1PEU_{i,t} + B_2COMPET_{i,t} + B_3SIZE_{i,t} + B_4INDUSTRY_{i,t} + B_5GEN_{i,t} + B_6POSD_{i,t} + B_7EDU_{i,t} + B_8AGE_{i,t} + B_9CEOEDU_{i,t} + B_{10}EXP_{i,t} + B_{11}STRATE_{i,t} + \epsilon_{it}$$

متغیر وابسته

شیوه های SMA

این مطالعه شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) را به عنوان بسته ای از ۱۷ تکنیک تعریف کرده است که دارای جهت گیری خارجی و/یا بلندمدت هستند و امکان استفاده از هر دو اطلاعات مالی و غیرمالی را فراهم می کنند. علاوه بر این، شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک بر اساس تمرکز آنها بر جنبه خاصی از سازمان مانند هزینه یابی، رقبا، مشتری و سایر شیوه های SMA (برنامه ریزی و ارزیابی عملکرد) به چهار دسته تقسیم شده اند. مطابق با مطالعات (Guilding et al., 2000)، از پاسخ دهندگان خواسته شد تا در مقیاس هفت نقطه ای (از ۱ = «کاملاً مخالفم» تا ۵ = «کاملاً موافقم») میزان پذیرش هر یک از ۱۷ شیوه حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت خود را مشخص کنند.

متغیرهای مستقل

عدم اطمینان محیطی (PEU)، این مطالعه از شیوه های (Gordon et al 1984) استفاده کرد که عدم اطمینان را در قالب ۸ مورد اندازه گیری کرده است. از پاسخ دهندگان خواسته شد تا در مقیاس هفت نقطه ای (۱ = «کاملاً مخالفم» تا ۵ = «کاملاً موافقم») میزان عدم اطمینانی که در مورد محیط خارجی خود احساس می کنند را بیان کنند. با این حال، برای پنج جنبه از PEU، از پاسخ دهندگان خواسته شد که به میزان عدم پیش بینی پذیری محیط خارجی، نوسانات عوامل محیطی، ابهام در درک محیط خارجی، عدم وجود اطلاعات محیطی خارجی و عدم اطمینان نسبت به نتیجه یک تصمیم گیری، در همان مقیاس پاسخ دهند.

شدت رقابت (COMPET)، این مطالعه از معیارهای (Williams & Seaman., 2001) استفاده کرد. از پاسخ دهندگان خواسته شد که میزان شدت رقابتی را که در زمینه مواد اولیه، کیفیت، فروش و توزیع، نیروی فنی، قیمت ها و تنوع محصولات درک می کنند، در مقیاس هفت نقطه ای (۱ = «کاملاً مخالفم» تا ۷ = «کاملاً موافقم») بیان کنند. همچنین در راستای آزمون فرضیه ۲ الف و ۲ ب از پاسخ دهندگان خواسته شد به طور جداگانه میزان رقابت استرس زای بازار خود و تسلط چند شرکت بر بازار را در همان مقیاس ارزیابی کنند.

متغیرهای کنترلی

مدل رگرسیونی شامل انواعی از متغیرهای کنترلی (مانند سن پاسخ دهندگان، تحصیلات پاسخ دهندگان، رده سازمانی پاسخ دهندگان، جنسیت پاسخ دهندگان، سابقه کاری، نوع صنعت، تحصیلات مدیر عامل، استراتژی

شرکت و تعداد کارکنان) است، با توجه به تاثیری که این متغیرها بر شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک دارند و در مطالعات قبلی گزارش شده است.

اندازه شرکت (SIZE): در رابطه با چگونگی اندازه‌گیری «اندازه شرکت»، تنوع قابل توجهی وجود دارد، از جمله «کل دارایی‌ها»، «کل درآمدها»، «کل ارزش بازار» و «تعداد کارکنان». با این حال، (Chenhall, 2003) بر تسلط معیار «تعداد کارکنان» در تحقیقات مبتنی بر شرایط سیستم کنترل مدیریت (MCS) تأکید کرد. بر همین اساس، این مطالعه «اندازه شرکت» را با توجه به تعداد کارکنان ارزیابی می‌کند. در مطالعه حاضر شرکت‌های زیر ۲۰۰ کارمند، به عنوان شرکت کوچک، تا ۵۰۰ نفر شرکت متوسط، بالای ۵۰۰ نفر شرکت بزرگ در نظر گرفته شده‌اند.

سن (AGE): برای اندازه‌گیری متغیر سن به پاسخ دهندگان زیر ۳۰ سال عدد ۱، بین ۳۰ تا ۴۰ سال عدد ۲ و بالای ۴۰ سال عدد ۳ تخصیص داده می‌شود.

تحصیلات پاسخ‌دهندگان (EDU): پاسخ‌دهندگانی که دارای مدرک کارشناسی هستند عدد ۱، تحصیلات کارشناسی ارشد عدد ۲ و تحصیلات دکتری عدد ۳ تخصیص داده می‌شود.

رده سازمانی (POS): برای اندازه‌گیری متغیر رده سازمانی به پاسخ دهندگان مدیر حسابداری مدیریت عدد ۱، رئیس و سرپرست حسابداری مدیریت عدد ۲ و کارشناس حسابداری مدیریت عدد ۳ تخصیص پیدا می‌کند.

جنسیت (GEN): در خصوص مردان عدد ۱ و در خصوص زنان عدد ۲

سابقه کاری (EXP): برای اندازه‌گیری متغیر سابقه کاری به پاسخ دهندگان زیر ۳ سال عدد ۱، بین ۳ تا ۶ سال عدد ۲، بین ۶ تا ۹ سال عدد ۳ و بالای ۹ سال عدد ۴ تخصیص داده می‌شود.

نوع صنعت (INDU): برای اندازه‌گیری نوع صنعت، بر حسب صنعتی که پاسخ‌دهندگان (شرکتی که در آن فعالیت می‌کنند) در آن فعالیت می‌کنند اعداد ۱ تا ۴ تخصیص داده می‌شود. صنعت بیمه و بانکداری عدد ۱، صنعت تولیدی عدد ۲، یازرگانی عدد ۳ و سایر عدد ۴ اختصاص پیدا می‌کند.

تحصیلات مدیر عامل (CEOEDU): برای اندازه‌گیری تحصیلات مدیر عامل از پاسخ‌دهندگان خواسته شده تا در پرسش نامه میزان تحصیلات مدیر عامل خود را بر اساس: کارشناسی (۱)، کارشناسی ارشد (۲)، دکتری (۳) و مدارک حرفه‌ای و تحصیلات دانشگاهی (۴) مشخص کنند.

استراتژی (SRTA): با میزان تهاجمی بودن یک سازمان در دنبال کردن سهم بازار اندازه‌گیری می‌شود. به این صورت که برای نوع پیشرو^۱ مقدار «۴»، برای تحلیلی^۲ مقدار «۳»، برای مدافع^۳ مقدار «۲» و برای واکنشی^۴ مقدار «۱» در نظر گرفته می‌شود (Cadez & Guilding, 2008; Cescon et al., 2019).

1 Prospector

2 Analyzer

3 Defender

4 Reactor

تحلیل داده ها و یافته های پژوهش

بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه های پژوهش در ابتدا به بررسی نرمال بودن توزیع فراوانی متغیرها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف پرداخته می شود. بنابراین در ابتدا این شرط برای متغیرهای تحقیق مورد بررسی قرار می گیرد. با توجه به این که سطح معنی داری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در جدول (۲) که برای متغیرهای پژوهش، بالاتر از ۰/۰۵ است، بنابراین نتیجه می گیریم توزیع فراوانی متغیرهای پژوهش نرمال می باشد.

جدول ۲. آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن توزیع فراوانی متغیرهای تحقیق

شاخص ها	Z کولموگروف-اسمیرنوف	P-value
تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک	۰/۰۸۱	۰/۱۰۸
ابهام در محیط خارجی	۰/۰۹۴	۰/۱۱۱
شدت رقابت	۰/۰۸۸	۰/۱۲۳

آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به پاسخ دهندگان در جدول شماره (۳) و آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

جدول ۳. آمار توصیفی مربوط به افراد نمونه

شاخص	متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۱۷	۳۲/۱
	زن	۲۴۸	۶۷/۹
سن	زیر ۳۰ سال	۶۰	۳۵/۳
	۳۱ تا ۴۰ سال	۸۰	۴۷/۱
	بالای ۴۰ سال	۳۰	۱۷/۶
سابقه کار	کمتر از ۳ سال	۴۸	۲۸/۲
	بین ۴-۶ سال	۵۴	۳۱/۸
	بین ۷-۹ سال	۳۵	۲۰/۶
	۹ سال به بالا	۳۳	۱۹/۴
تحصیلات	لیسانس	۷۲	۴۲/۴
	فوق لیسانس	۸۳	۴۸/۸
	دکتری	۱۵	۸/۸
رده سازمانی	کارشناس حسابداری مدیریت	۶۵	۳۸/۲
	سرپرست و رئیس حسابداری مدیریت	۵۴	۳۱/۸
	مدیر حسابداری مدیریت	۵۱	۳۰

شاخص	متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
نوع صنعت	بانکی و بیمه	۱۷	۱۰
	تولیدی	۱۰۵	۶۱/۸
	بازرگانی	۲۵	۱۴/۷
	سایر	۲۳	۱۳/۵
تحصیلات مدیر عامل	کارشناسی	۳۶	۲۱/۲
	کارشناسی ارشد	۸۳	۴۸/۸
	دکتری	۲۲	۱۲/۹
	مدارک حرفه‌ای و دانشگاهی	۲۹	۱۷/۱
استراتژی شرکت	واکنشی	۲۹	۱۷
	مدافع	۴۸	۲۸
	تحلیلگر	۶۶	۳۹
	پیشرو	۲۷	۱۶
تعداد کارکنان	زیر ۲۰۰ نفر	۱۵	۹
	۲۰۰ تا ۵۰۰ نفر	۱۲۲	۷۲
	بالای ۵۰۰ نفر	۳۳	۱۹

همان گونه که در جدول شماره (۳) مشاهده می شود، بیش از ۵۷ درصد پاسخ دهندگان دارای مدرک کارشناسی و مابقی دارای مدرک تحصیلات تکمیلی هستند. سابقه کار بیش از ۷۰ درصد پاسخ دهندگان بیش از ۳ سال است که نشان می دهد افراد نمونه با شرایط تاثیر گذار بر صنعت آشنا هستند. همچنین رده سازمانی بیش از ۶۰ درصد افراد نمونه در رده های بالاتر از کارشناسی است. این میزان بیانگر آن است افراد نمونه اشباع نظری مناسبی در خصوص تاثیر رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک بر سازمان دارند. آمار توصیفی افراد نوع صنعت افراد نمونه برای شرکت های تولیدی بالای ۶۰ درصد و همچنین بیش از ۷۰ درصد پاسخ دهندگان در شرکت های بین ۲۰۰ تا ۵۰۰ کارمند (متوسط)، مشغول به کار هستند که این موضوع می تواند بیانگر آن باشد افراد در صنایع نسبتا پویا فعالیت دارند. همچنین آمار توصیفی در خصوص استراتژی شرکت نشان از توزیع نرمال پراکندگی افراد نمونه است. نهایتا در خصوص تحصیلات مدیر عامل، آمار توصیفی بیانگر آن است که بیشتر افراد نمونه دارای مدرک کارشناسی ارشد هستند.

جدول ۴. آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک	۲/۱۸	۴/۸۲	۳/۷۹	۰/۴۷
ابهام در محیط خارجی	۱/۸	۴/۸	۳/۶۸	۰/۵۶
شدت رقابت	۱/۸۸	۴/۶۳	۳/۶۰	۰/۵۱

طبق جدول شماره ۴، میانگین متغیرهای تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک، ابهام در محیط خارجی و شدت رقابت بالاتر از ۳ است که نشان دهنده اهمیت این مغیرها از دیدگاه افراد نمونه است. بیشترین انحراف معیار متعلق به متغیر ابهام در محیط خارجی است که بیانگر پراکندگی بیشتر داده های مربوط به سؤالهای این متغیر می باشد.

نتایج آزمون فرضیه ها

از آنجاکه در این قسمت در صدد آزمون تفاوت یک متغیر طبقه ای و یک متغیر وابسته پیوسته هستیم، بنابراین از آزمون T برای مقایسه میانگین های دو گروه استفاده شده است :

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه ها

متغیر	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	P-value	نتیجه
میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در میان شرکت‌هایی که درجه بالاتری از عدم قطعیت محیطی را درک می‌کنند بیشتر است.						
عدم قطعیت محیطی پایین	۳/۵۷	۰/۴۲	-۷/۰۴۳	۱۶۸	۰/۰۰۱	عدم رد
عدم قطعیت محیطی بالا	۴/۰۱	۰/۴۰				
میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از غیرقابل پیش‌بینی بودن محیط را درک می‌کنند، بیشتر است.						
درجه پایین غیرقابل پیش‌بینی بودن محیط	۳/۷۱	۰/۲۷	-۱/۲۶۲	۴۵/۵۶۱	۰/۲۱۳	رد
درجه بالا غیرقابل پیش‌بینی بودن محیط	۳/۸۰	۰/۴۹				
میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از نوسانات در محیط خارجی را درک می‌کنند، بیشتر است						
درجه پایین نوسانات در محیط خارجی	۳/۶۶	۰/۴۵	-۴/۱۹۳	۱۶۸	۰/۰۰۱	عدم رد
درجه بالای نوسانات در محیط خارجی	۳/۹۵	۰/۴۴				
میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از ابهام اطلاعات محیطی را درک می‌کنند، بیشتر است.						
درجه پایین ابهام اطلاعات محیطی	۳/۵	۰/۴۵	-۷/۹۳۹	۱۶۸	۰/۰۰۱	عدم رد
درجه بالای ابهام اطلاعات محیطی	۴	۰/۳۶				

متغیر	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	P-value	نتیجه
میزان استفاده از کمبود اطلاعات در مورد عوامل محیطی را درک می‌کند، بیشتر است حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از						
عدم درک کمبود کم اطلاعات در مورد عوامل محیطی	۳/۷۶	۰/۲۹	-۰/۷۶۴	۱۵۹/۸۹	۰/۴۴۶	رد
	کمبود بالای اطلاعات در مورد عوامل محیطی	۳/۸۱				
میزان استفاده از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که درجه بالاتری از عدم قطعیت در مورد نتایج تصمیمات را درک می‌کند، بیشتر است						
عدم قطعیت پایین در مورد نتایج تصمیمات	۳/۶۱	۰/۴۵	-۴/۳۷۸	۱۶۸	۰/۰۰۱	عدم رد
	عدم قطعیت بالا در مورد نتایج تصمیمات	۳/۹۱				
میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که شدت رقابت بیشتری را درک می‌کند، بالاتر است.						
شدت رقابت کمتر	۳/۵۷	۰/۴۲	-۶/۴۴۵	۱۶۸	۰/۰۰۱	عدم رد
	شدت رقابت بیشتر	۳/۹۸				
میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که با رقابت تنش‌زا مواجه هستند، بالاتر است.						
رقابت تنش‌زای کمتر	۳/۶۱	۰/۵۲	-۱/۹۰۵	۱۶۸	۰/۰۵۸	رد
	رقابت تنش‌زای بیشتر	۳/۸۱				
میزان استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌هایی که در صنعتی فعالیت می‌کنند که توسط تعداد کمی از شرکت‌ها تسلط یافته است، بالاتر است.						
فعالیت در صنعت با تسلط زیاد شرکت‌های رقیب	۳/۴	۰/۴۴	-۸/۶۰۶	۱۶۸	۰/۰۰۱	عدم رد
	فعالیت در صنعت با تسلط کم شرکت‌های رقیب	۳/۹۶				

آزمون تفاوت دیدگاه افراد نمونه

استراتژی

از آنجا که در این قسمت متغیر مستقل ما بیش از دو گروه است و همچنین با توجه به نرمال بودن داده‌ها و فرض همسانی واریانس (جدول ۱)، از تحلیل واریانس یکطرفه برای مقایسه میانگین‌های دو یا چند گروه استفاده شده

است. بنابراین برای بررسی تفاوت استراتژی شرکت بر ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک از آزمون تحلیل واریانس و آزمون تعقیبی یک طرفه استفاده شده است، که نتایج آن به شرح زیر است:

جدول ۶. تحلیل واریانس استراتژی شرکت بر استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک

متغیر	میانگین	f آماره	p-value	وضعیت
واکنشی	۳/۴۲	۳۷/۰۰۱	۰/۰۰۱	وجود تفاوت
مدافع	۳/۵۴			
تحلیلگر	۳/۹۵			
پیشرو	۴/۲۶			

با توجه به اینکه مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ است فرض صفر رد می شود، یعنی میانگین سطوح مختلف استراتژی شرکت نسبت به ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک در یک سطح نیست. همچنین پیش فرض همگنی واریانس ها در این آزمون رعایت شده است و دارای سطح معناداری بالاتر از ۰/۰۵ بوده است. با توجه به وجود تفاوت بین انواع استراتژی در ادامه با استفاده از آزمون تعقیبی LSD به مقایسه دو به دوی استراتژی ها با یکدیگر پرداخته می شود:

جدول (۷): نتایج آزمون تعقیبی LSD

سطح معناداری	اختلاف میانگین	متغیرهای تحقیق	
۰/۱۳۸	-۰/۱۲۶	مدافع	واکنشی
۰/۰۰۱	-۰/۵۳۲	تحلیلگر	
۰/۰۰۱	-۰/۸۴۹	پیشرو	
۰/۰۰۱	-۰/۴۰۶	تحلیلگر	مدافع
۰/۰۰۱	-۰/۷۲۳	پیشرو	
۰/۰۰۱	-۰/۳۱۷	پیشرو	تحلیلگر

بنابراین بین استراتژی های مختلف و استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک تفاوت کلی وجود دارد. شرکت های دارای استراتژی های تحلیل گر و پیشرو دارای میانگین بیشتر می باشند. علت این موضوع را می توان اینگونه بیان کرد، شرکت هایی که استراتژی های تحلیل گر و پیشرو دارند، بیشتر در جست و جوی فرصت های جدید و بر تغییرات آینده تمرکز دارند، در حالی که استراتژی های واکنشی و مدافع بیشتر برای حفاظت از وضعیت کنونی و پاسخ سریع به تهدیدات به کار می روند.

نوع صنعت

از آنجا که در این قسمت متغیر مستقل ما بیش از دو گروه است و تحلیل واریانس برای مقایسه میانگین های دو یا چند گروه بکار می رود. بنابراین برای بررسی تفاوت نوع صنعت بر ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شده است، که نتایج آن به شرح زیر است:

جدول ۷. تحلیل واریانس نوع صنعت بر ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک

متغیر	میانگین	آماره f	p-value	وضعیت
بانک و بیمه	۳/۲۵	۲۲/۳۴۷	۰/۰۰۱	وجود تفاوت
تولیدی	۳/۸۸			
بازرگانی	۴/۰۷			
سایر	۳/۴۵			

با توجه به اینکه مقدار p-value کمتر از ۰/۰۵ است فرض صفر رد می شود، یعنی میانگین سطوح مختلف نوع صنعت نسبت به ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک در یک سطح نیست. بنابراین نوع صنعت و ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک تفاوت معناداری وجود دارد. همانطور که از میانگین ها مشخص است، میزان میانگین شرکت های فعال در صنایع تولیدی و بازرگانی دارای میانگین بیشتر می باشند. با توجه به وجود تفاوت بین روش های مورد استفاده در ادامه با استفاده از آزمون تعقیبی LSD به مقایسه دو به دوی روش های با یکدیگر و همچنین با مقادیر استاندارد پرداخته می شود:

جدول ۸. نتایج آزمون تعقیبی LSD

متغیرهای تحقیق	اختلاف میانگین	سطح معناداری
بیمه	تولیدی	۰/۰۰۱
	بازرگانی	۰/۰۰۱
	سایر	۰/۱۱۹
تولیدی	بازرگانی	۰/۰۳۴
	سایر	۰/۰۰۱
بازرگانی	سایر	۰/۰۰۱

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون تعقیبی LSD مشاهده می شود که در صنعت بیمه، با متغیرهای تولیدی و بازرگانی دارای تفاوت معناداری می باشد. برای متغیر صنعت تولیدی نیز مشاهده می شود، با متغیرهای بازرگانی و سایر شرکت ها تفاوت معناداری را داشته است. متغیر بازرگانی نیز با متغیر سایر شرکت ها دارای تفاوت معنادار می باشد.

تحصیلات مدیر عامل

این یافته ها دارای اهمیت عملی قابل توجهی برای سازمان ها هستند. آن ها نشان می دهند که سرمایه گذاری در آموزش و توسعه مدیران عامل می تواند منجر به بهبود عملکرد سازمان از طریق استفاده مؤثرتر از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک شود. سازمان ها باید در هنگام استخدام و ارتقاء مدیران عامل، به سطح تحصیلات و مدارک حرفه ای آن ها توجه ویژه ای داشته باشند.

جدول ۹. تحلیل واریانس تحصیلات مدیر عامل بر ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک

متغیر	میانگین	آماره f	p-value	وضعیت
کارشناسی	۳/۴۶	۱۷/۵۶۴	۰/۰۰۱	وجود تفاوت
کارشناسی ارشد	۳/۷۴			
دکتر	۴/۰۹			
مدارک حرفه ای و تحصیلات دانشگاهی	۴/۱۰			

علاوه بر این، سازمان‌ها می‌توانند با ارائه آموزش‌های تخصصی در زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک به مدیران عامل، دانش و آگاهی آن‌ها را در مورد این ابزارها افزایش دهند. این آموزش‌ها می‌توانند به مدیران عامل کمک کنند تا درک بهتری از نحوه استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک برای بهبود تصمیم‌گیری‌های استراتژیک داشته باشند. با توجه به وجود تفاوت بین روش‌های مورد استفاده در ادامه با استفاده از آزمون تعقیبی LSD به مقایسه دو به دوی روش‌های با یکدیگر و همچنین با مقادیر استاندارد پرداخته می‌شود:

جدول ۱۰. نتایج آزمون تعقیبی LSD

سطح معناداری	اختلاف میانگین	متغیرهای تحقیق
۰/۰۰۱	-۰/۲۸۹	ارشد
۰/۰۰۱	-۰/۶۳۰	دکتر
۰/۰۰۱	-۰/۶۴۰	مدارک حرفه ای
۰/۰۰۱	-۰/۳۴۱	دکتر
۰/۰۰۱	-۰/۳۵۰	مدارک حرفه ای
۰/۹۳۳	-۰/۰۹۷	مدارک حرفه ای

بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه با هدف بررسی تأثیر متغیرهای محیطی خارجی بر مجموعه‌ای از شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در چارچوب اقتصاد در حال توسعه ایران انجام شد. در این پژوهش با مهم‌ترین مسئله‌ی موجود در دپارتمان حسابداری بسیاری از شرکت‌های بورسی در ایران که همانا توسعه رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به منظور واکنش مناسب به عدم اطمینان محیطی و کسب مزیت رقابتی است آغاز شد. کشور ایران با توجه به شرایط اقتصادی که دارد، متأثر از تغییر و تحولاتی است که می‌تواند شرکتها را دچار نوسانات و تلاطمات مختلفی نماید که ناشی از پیشران‌های محیطی و کنشگران متعدد نظیر کنش‌های اقتصادی شامل نوسانات ارزی، افزایش قیمت‌های کالاهای صنعتی، افزایش بیمه، افزایش سود بانکی و... و کنش‌های سیاسی شامل تحریم‌های بین‌المللی، قطعنامه‌های سیاسی، نزاع‌های داخلی در بین احزاب کشور، سخنان و مواضع سیاستمداران و... کنش‌های منطقه‌ای شامل جنگ، قحطی، روابط دیپلماتیک و... می‌شود که تمامی این موارد، ضرورت توجه به

حسابداری مدیریت استراتژیک را بیش از پیش نمایان می‌سازد که به این منظور در این مقاله سعی شد، به حوزه‌ی حسابداری مدیریت استراتژیک از این رهگذر توجه شود.

داده‌های این مطالعه با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری و فرضیات مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول، نشان داد عدم اطمینان محیطی بر میزان استفاده از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با اکثر یافته‌های مطالعات قبلی در زمینه تحقیقات حسابداری مدیریت استراتژیک مطابقت دارد (Pavlatos., 2015, Cescon et al., 2019, Oyewo., 2021, 2022, Shahzadi et al., 2018).

et al., 2018) با توجه به شرایط کشور ایران در مقایسه با سایر نقاط جهان، این نتیجه تعجب‌آور نیست، زیرا یکی از محرک‌های اصلی در استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک نیاز به اطلاعات آینده تگر در شرایط عدم اطمینان محیطی بالا می‌باشد (Hoque & Alam., 1999, Hopper et al., 2009). نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم بیانگر آن است که غیر قابل پیش بینی بودن محیط تأثیری در بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک ندارد. این یافته، در تضاد با بسیاری از دیدگاه‌های غالب در ادبیات حسابداری مدیریت و مطالعات پیشین است که بر نقش حیاتی عدم قطعیت محیطی در شکل‌دهی به رویکردهای حسابداری مدیریت استراتژیک تأکید دارند (Porter., 1980). در این خصوص دلایل متعددی ممکن است منجر به این یافته غیرمنتظره در پژوهش حاضر شده باشد که نیازمند تفسیر و تحلیل دقیق‌تر است. ممکن است سازمان‌های مورد مطالعه هنوز در مراحل اولیه بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک باشند. در این مرحله، تأثیر عوامل محیطی خارجی ممکن است به اندازه‌ای که در سازمان‌های بالغ‌تر و با تجربه بیشتر مشهود است، نمایان نباشد. این سازمان‌ها ممکن است ابتدا بر یادگیری و پیاده‌سازی اصول اولیه تمرکز داشته باشند و سپس به تدریج، تأثیر عوامل محیطی را در انتخاب و بکارگیری رویه‌ها لحاظ کنند. همچنین ممکن است بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در نمونه مورد مطالعه، بیشتر تحت تأثیر فشارهای نهادی (مانند الزامات قانونی، فشارهای رقبا، یا تقلید از بهترین شیوه‌ها) باشد تا واکنشی مستقیم به غیرقابل پیش‌بینی بودن محیط. در چنین سناریوهایی، حتی در صورت افزایش عدم قطعیت، سازمان‌ها ممکن است همچنان به پیروی از فشارهای نهادی ادامه دهند. شایان ذکر است سازمان‌ها ممکن است به جای تمرکز صرف بر رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، استراتژی‌های دیگری را برای مقابله با عدم قطعیت محیطی اتخاذ کرده باشند، مانند گسترش سبد محصولات یا ایجاد مشارکت‌های استراتژیک. این رویکردهای جایگزین ممکن است باعث شوند که تأثیر مستقیم عدم قطعیت محیطی بر بکارگیری رویه‌های خاص حسابداری مدیریت استراتژیک در داده‌های ما مشاهده نشود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ۱ ب، ج، ه، به ترتیب حاکی از آن است که درجه بالای نوسانات محیط، درجه بالای ابهام اطلاعات و درجه بالای عدم قطعیت با بکارگیری رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک رابطه مثبت دارد. در همین خصوص ضریب نوسانات در عوامل محیط خارجی ارتباط مثبت معناداری با میزان استفاده از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را نشان می‌دهد که از یافته‌های چندین مطالعه قبلی (Pavlatos., 2015, Cescon et al., 2019, Oyewo., 2021, 2022) پشتیبانی می‌کند. بر این اساس، این نتیجه به عنوان نشان‌دهنده سودمندی تکنیک‌های پیشرفته و نوآورانه حسابداری مدیریت استراتژیک در مواجهه با تغییرات ناشی از نوسانات در عوامل محیطی خارجی

سازمان قابل تفسیر است. با عنایت به مطالب اخیرالذکر، نتایج حاصل از آزمون فرضیات، نقش موثر چندین جنبه از عوامل محیطی خارجی را بر تصمیم به پذیرش تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک را تأیید کرد، که به ادبیات موجود در این حوزه می افزاید. همچنین در خصوص پیشنهاد پژوهش، به پژوهشگران توصیه می شود تأثیر میزان نوسانات قیمت ارز در گسترش واحد حسابداری مدیریت در شرکت های بورسی را مورد بررسی قرار دهند. نتایج این پژوهش می تواند بینش ارزشمندی برای مدیران ارشد سازمان در خصوص مناسب بودن اتخاذ رویکردهای نوین حسابداری مدیریت استراتژیک در برخورد با احتمالات محیطی خارجی باشد. در نهایت، سیاست گذاران ممکن است با اجازه دادن به شرکت ها برای تعیین قیمت های منصفانه و تهیه گزارش های مرتبط دیگر، با استفاده از اطلاعات تولید شده توسط این ابزارهای پیچیده، شرکت ها را به پذیرش ابزارهای حسابداری مدیریت استراتژیک نوآورانه و متمرکز بر خارج ترغیب کنند.

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم پژوهش (فرضیه ۲) بیانگر آن است که شدت رقابت تأثیر مثبتی در بکارگیری رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک دارد. نتایج حاصل از این یافته با پژوهش های (Kheyrollahi et al., 1402, Nakhaei et al., 1402, Nuhu et al., 2024, Su et al., 2024) همسان است. بر اساس یافته های این پژوهش ها وضعیت رقابتی شرکت در بازار تأثیر مهمی در بکارگیری رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک توسط شرکت ها دارد. این پژوهش ها بیان کردند شرکت ها رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک را در راستای پاسخ سریع به نیازهای بازار اتخاذ کردند. بر اساس یافته های پژوهش، فرضیه ۲ (الف) در خصوص تأثیر رقابت تنش زا در بکارگیری رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک رد می شود. در راستای تفسیر این فرضیه می توان اینگونه بیان کرد، در محیط های رقابتی تنش زا، شرکت ها ممکن است بیشتر بر روی بقا و حفظ سهم بازار تمرکز کنند تا بر روی برنامه ریزی استراتژیک بلندمدت. در این شرایط، ممکن است استفاده از رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک که هدف آن ها حمایت از تصمیم گیری های بلندمدت است، کاهش یابد. علاوه بر این در شرایط رقابت شدید، شرکت ها ممکن است به جای رویه های پیچیده حسابداری مدیریت استراتژیک، بر روی رویکردهای ساده تر و سریع تر تمرکز کنند. این رویکردها می توانند شامل کاهش هزینه ها، بهبود کارایی عملیاتی، و واکنش سریع به تغییرات بازار باشند. همچنین فرضیه ۲ (ب) پژوهش در خصوص تأثیر تسلط شرکت های رقیب و اتخاذ رویه های حسابداری مدیریت استراتژیک، حاکی از تأثیر این متغیر بر اتخاذ رویه های مدیریت استراتژیک در سازمان است. میل به بقا توسط شرکت های دنبال کننده و تلاش شرکت های مسلط برای تبدیل شدن به رهبر صنعت ممکن است دلایل اصلی پذیرش تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک باشد (Rahuman, 2024). این نتیجه از استدلال ها و یافته های چندین مطالعه قبلی (Khandwalla, (1972)؛ Mia Clarke, Bromwich (1990)، O'Connor؛ (1999)، Nguyen؛ (2011)، (2023) حمایت می کند که استفاده از ابزارهای پیچیده حسابداری مدیریت را برای مقابله با شدت رقابت افزایش یافته پیشنهاد کرده اند. به عنوان مثال، (Mia, Clarke (1999)، Bromwich (1990) سودمندی ابزارهای پیچیده کنترل مدیریت را در مواجهه با رقابت شدید بازار گزارش کرده اند. براساس نتایج این پژوهش، توصیه می شود شرکت ها با

درک دقیق از شرایط حاکم بر بازار و تحلیل ویژگی‌های ساختاری و رفتاری رقبا، نسبت به اتخاذ استراتژی‌های اثربخش حسابداری مدیریت اقدام نمایند. این رویکرد می‌تواند به آن‌ها کمک کند تا علاوه بر ارتقای توان رقابتی، زمینه‌ساز تحقق موفقیت‌های راهبردی در سطحی فراتر از رقبا شوند. بهره‌گیری از تکنیک‌هایی که مبتنی بر شناخت دقیق رقبا طراحی شده‌اند، شرکت‌ها را قادر می‌سازد در مواجهه با تحولات محیطی و تغییرات سطح صنعت، واکنش‌هایی به موقع، هوشمندانه و اثربخش ارائه دهند. در نتیجه، این اقدامات نقش بسزایی در جهت‌دهی به منافع سهامداران در مسیر حداکثرسازی ثروت و تقویت جایگاه رقابتی شرکت ایفا می‌کند.

افزون بر این، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها از ظرفیت‌های تکنیک‌های قیمت‌گذاری رقابتی بهره‌برداری نمایند تا از طریق ارتقای شفافیت اطلاعاتی و بهبود سطح رتبه افشا، ضمن کاهش محدودیت‌های مالی، اعتماد و اطمینان فعالان بازار سرمایه را جلب کرده و عملکرد رقابتی خود را بهبود بخشند. در مرحله بعد، ضروری است شرکت‌ها با لحاظ نمودن شرایط بازار و ارزیابی سطح رقابت، به‌طور راهبردی نسبت به تعیین اولویت‌های تصمیم‌گیری در راستای افزایش سهم بازار اقدام نمایند. این اولویت‌بندی باید به گونه‌ای باشد که ضمن هم‌راستایی با الزامات و سازوکارهای اقتصادی، زمینه‌ساز تثبیت و توسعه جایگاه رقابتی آن‌ها در بازار گردد.

در این چارچوب، شناخت صحیح از معیارهای رقابتی و اولویت‌بندی آن‌ها باید نه تنها بر مبنای ویژگی‌های بیرونی بازار، بلکه با اتکا به تحلیل درونی شامل فرصت‌ها، تهدیدها، نقاط قوت و ضعف سازمان صورت گیرد. به همین منظور، انجام ارزیابی‌های ادواری از عملکرد و موقعیت رقابتی شرکت می‌تواند بستری مناسب برای اتخاذ تصمیم‌های هوشمندانه و کارآمد فراهم سازد. در نهایت، با توجه به رویکرد این پژوهش، پیشنهاد می‌شود در مطالعات آینده، سطح و کیفیت تأثیرگذاری تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر بهبود بهره‌وری مالی و کاهش محدودیت‌های تأمین مالی، با دقت مورد واکاوی قرار گیرد. چنین پژوهش‌هایی می‌تواند به شرکت‌ها در دستیابی به مزیت رقابتی پایدار و تسهیل فرآیند توسعه طرح‌ها و پروژه‌های سرمایه‌گذاری کمک شایانی نماید.

مطالعه حاضر محدودیت‌هایی دارد. اول، نمونه منحصراً بر شرکت‌های بورسی (و شرکت‌های فرعی آن‌ها) متمرکز بود و در نتیجه، یافته‌ها را نمی‌توان به شرکت‌های خصوصی غیر بورسی تعمیم داد. دوم، فهرست متغیرهای محیطی خارجی این مطالعه جامع نیست. بنابراین، مطالعات بیشتر می‌توانند بر متغیرهای محیطی خارجی ناشناخته، از جمله تأثیر پیچیدگی محیطی، فشار اکولوژیکی و غیره، تمرکز کنند. سوم، محدودیت‌های ذاتی جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسشنامه مانند سوء تفاهم و تفسیر توسط پاسخ‌دهندگان نیز برای مطالعه حاضر مرتبط هستند. با این حال، برای غلبه بر چنین محدودیت‌هایی، بیشتر داده‌ها با مراجعه حضوری به پاسخ‌دهندگان جمع‌آوری شده‌اند. در نهایت، فهرست تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک موجود در این مطالعه، به دلیل عدم وجود یک چارچوب مفهومی جامع و عموماً قابل قبول از حسابداری مدیریت استراتژیک، ذهنی خواهد بود (Tomkins & Carr., 1996). علیرغم این محدودیت‌ها، این مطالعه به گسترش تحقیقات تجربی حسابداری مدیریت استراتژیک مبتنی بر احتمال، به ویژه با معرفی چندین جنبه از عوامل محیطی خارجی و استفاده از زمینه یک اقتصاد نوظهور و در حال توسعه ایران برای بررسی تأثیر آن‌ها بر مجموعه‌ای از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک کمک می‌کند.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی

پژوهش حاضر هیچ گونه حمایت مالی دریافت نکرده است

سهم نویسندگان

همه نویسندگان در این پژوهش سهم یکسانی داشتند.

تعارض منافع

نویسندگان هیچگونه تعارض منافی را اعلام نکردند.

References

- Abdelhalim, A.M. (2024), How management accounting practices integrate with big data analytics and its impact on corporate sustainability, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 22(2), 416-432. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2023-0053>
- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008), The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis, *British Accounting Review*, 40(1), 2-27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Jafari, Be, Kheirallahi, F. Chavoshi, M. & Feiz Javadian, SH. (2023). Presenting a Conceptual Model of Strategic Environmental Performance with Emphasis on Strategic Management Accounting (Case Study: Polluting Companies of the Stock Exchange). *Journal of Management Accounting*. 16 (58), 93-109. (In Persian)
- Ah Lay, T. & Jusoh, R. (2014), *Business strategy, intensity of competition, strategic role of accountants, strategic management accounting and firm performance*, in 9th Conference on New Directions in Management Accounting, 15-17 Dec 2014, Brussels, Belgium <http://eprints.um.edu.my/id/eprint/13406>
- Al-Matari, E. M., Al-Swidi, A. K., & Fadzil, F. H. B. (2020). The mediating role of strategic management accounting (SMA) practices on the relationship between intellectual capital (IC) and organizational performance. *Journal of Intellectual Capital*, 21(4), 645-665. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2207879%0A>
- Alsharari, N.M. (2024), The interplay of strategic management accounting, business strategy and organizational change: as influenced by a configurational theory, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(1), 153-176. <https://doi.org/10.1108/JAOC-09-2021-0130>
- Bhimjee, F., & Colwyn, J. (2017). The impact of strategic management accounting on organizational performance. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 15(1), 2-21. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i8.3269>

- Bromwich, M. (1990), The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets, *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 27-46. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)
- Cadez, S. & Guilding, C. (2008), An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Cescon, F., Costantini, A. & Grassetti, L. (2019), Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms, *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605-636. <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9431-y>
- Cheema, A., & Memon, Z. (2016). Factors influencing competitive intensity in the business environment. *Journal of Business Research*, 6(2), 24-36. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20208301071>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R.H. & Morris, D. (1986), The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems, *Accounting Review*, 61, 16-35.
- Cravens, K.S. & Guilding, C. (2001), An empirical study of the application of strategic management accounting techniques, *Advances in Management Accounting*, 10, 95-124.
- Dello Sbarba, A. (2024), Strategic configurations and strategic management accounting: a longitudinal case study in the credit mediation industry, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(6), 277-305. <https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2024-0118>
- Ebrahimi Kahrizsangi, Kh, & bekhradinassab, V. (2019). The role of corporate governance in strategic management accounting. *Management Accounting*, 12(41), 69-89. (In Persian).
- Gordon, L.A. & Narayanan, V.K. (1984), Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 1, 33-47.
- Guilding, C. & McManus, L. (2002), The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, 27 (1), 45-59. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00030-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00030-7)
- Guilding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M. (2000), An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>

- Gul, F. & Chia, Y. (1994), The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of a three-way interaction, *Accounting, Organizations and Society*, 19 (4/5), 413-426.
- Hadid, W. & Al-Sayed, M. (2021), Management accountants and strategic management accounting: the role of organizational culture and information systems”, *Management Accounting Research*, 50, 100725. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S. & Wickramasinghe, D. (2009), Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(3), 469-514. <https://doi.org/10.1108/09513570910945697>
- Hoque, Z. (2003), *Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues*, 2nd ed., Spiro Press, London.
- Khandwalla, P. (1977), *Design of Organizations*, Harcourt Brace Jovanovich, New York.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Lari Dasht Bayaz, Mahmoud; Yassini, Ehsan; & Safaei Mehr, Masoud. (2014). *Strategic Management Accounting*. International Conference on Management in the 21st Century. (In Persian).
- Mia, L. & Clarke, B. (1999), Market competition, management accounting systems and business unit performance, *Management Accounting Research*, 10(2), 137-158. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0097>
- Mirbagheri Roodbari, Seyedeh Ameneh; & Kordestani, Gholamreza. (2021). The Status of Strategic Management Accounting in Iran: A Technical-Managerial Approach. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*. 10 (40), 71-87. (In Persian)
- Mozaffari, Reza; Poorali, Mohammad Reza; Samadi Lorgani, Mahmoud; & Fakhreddin Fakhrehosseini. (2024). Presenting a Strategic Management Accounting Model Based on the Fulfillment of Social Responsibilities. *Journal of Management Accounting*. 17 (60), 1-19. (In Persian)
- Nakhaei, Karim. (2020). The Impact of Management Accounting Innovations on Organizational Culture. *New Research Approaches in Management and Accounting Quarterly*, 4(45), 110-120. (In Persian)
- Nguyen, T.H., Nguyen, D.T., Nguyen, T.A. & Nguyen, C.D. (2023), Impacts of contingency factors on the application of strategic management accounting in Vietnamese manufacturing enterprises, *Cogent Business and Management*, 10 (2), 2218173. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2218173>
- Nizar Mohammad Alsharari, (2023). The interplay of strategic management accounting, business strategy and organizational change: as influenced by a configurational theory, *Journal of*

- Accounting & Organizational Change*, 20(1), 153-176. <https://doi.org/10.1108/JAOC-09-2021-0130>
- Nouri, Shahram; Khodabakhshi Parijan, Khadijeh; & Zarei, Samira. (2022). The Role of Management Accountants on the Implementation Methods of Strategic Management Accounting: The Role of Organizational Culture and Information Systems. *Capital Market Analysis Quarterly*. 2 (1), 161-193. (In Persian)
- Nuhu, N., Baird, K. & Su, S.X. (2024), The impact of strategic management accounting (SMA) facets on organisational performance: the mediating role of the use of SMA practices, *Meditari Accountancy Research*. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2024-2481>
- Otley, D. (2016), The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014”, *Management Accounting Research*, 31, 45-62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Oyewo, B. (2021), Do innovation attributes really drive the diffusion of management accounting innovations? Examination of factors determining usage intensity of strategic management accounting, *Journal of Applied Accounting Research*, 22(3), 507-538. <https://doi.org/10.1108/JAAR-07-2020-0142>
- Oyewo, B. (2022), Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage, *Journal of Applied Accounting Research*, 23 (5), 921-949. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0108>
- Pavlatos, O. (2015), An empirical investigation of strategic management accounting in hotels”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 27(5), 756-767. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-12-2013-0582>
- Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. Free Press.
- Rashid, M.M. (2020), Presence of professional accountant in the top management team and financial reporting quality: evidence from Bangladesh”, *Journal of Accounting and Organizational Change*, 16 (2), pp. 237-257. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2018-0135>
- Rifkhan, A. (2024). Strategic Management Accounting: A Comprehensive Literature Review. *Cineforum* .65(1):201-221
- Roslender, R., Hart, S. & Nielsen, C. (2024), Strategic management accounting revisited: building on insights from the business model field, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20 (1), 1-20. <https://doi.org/10.1108/JAOC-01-2022-0008>
- Sabz Alipour, F. Sayyadi Somar, A. & Shahmohammadi, Sh. (2024). The effect of company size on the strategic role of management accounting techniques in the sustainability of companies' performance in the pre-stagflation and stagflation periods. *Accounting and Auditing Studies*. 51, 177-194. (In Persian)

- Sajadi, H., asnaashari, H. & Shakeri, A. (2023). Result-oriented culture and strategic management accounting techniques. *Journal of Accounting Advances*, 15(1), 175-208. <https://doi.org/10.22099/jaa.2023.46539.2319> (In Persian).
- Sajjadi, S, & Safarzadeh Bandari, M H. (2021). Application and Effectiveness of Management Accounting Tools in Iranian Public Universities. *Accounting and Auditing Research, Iranian Accounting Association*, 13 (51), 5-22. (In Persian).
- Sajjadi, S; Asna Ashari, H; & Shakeri, A. (2023). The Impact of Innovation-Oriented Culture on the Application of Strategic Management Accounting Techniques. *Accounting and Auditing Review*. 30 (1), 1-27. (In Persian)
- Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M. & Haq, A.u. (2018), Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan", *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 211-223. <https://doi.org/10.1108/AJAR-08-2018-0023>
- Simmonds, K. (1981), Strategic management accounting, *Management Accounting*. 59, pp. 9-26.
- Su, S., Baird, K. & Nuhu, N.A. (2023), The association between the use of strategic management accounting practices and competitive advantage: the moderating role of organisational culture, Akroyd, C. (Ed.) *Advances in Management Accounting* (Advances in Management Accounting, 35, Emerald Publishing Limited, Leeds, 129-157. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120230000035006>
- Talari, Mohammad; & Khoshroo, Mina. (2021). Presenting a model of strategic, contingency, and rapid responses to crisis using a meta-synthesis approach. *Journal of Business Management Perspective*. 20 (48). 114-141. (In Persian)
- Tomkins, C. & Carr, C. (1996), Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting, *Management Accounting Research*, 7(2), 271-280.
- Turner, M.J., Way, S.A., Hodari, D. & Witteman, W. (2017), Hotel property performance: the role of strategic management accounting, *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33-43.
- Williams, J.J. & Seaman, A.E. (2001), Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects, *Accounting. Organsation. Society*, 26 (4), 443-460