

به نام خدا



دانشگاه علامه طباطبائی

دانشکده مدیریت و حسابداری

محمد هادیزاده اندواری ۹۱۱۲۴۳۱۹۱۱۵

مدیریت صنعتی – گرایش تولید

استراتژیک صنعتی

جناب آقای دکتر جاریان

ترجمه مقاله : **The paradox of strategic management accounting**

نیمسال دوم تحصیلی ۹۲-۱۳۹۱

پارادوکس در حسابداری مدیریت استراتژیک

بیل نیکس ون^۱ ، جان بورنز^۲

۱- دانشگاه داندی، دانشکده کسب و کار ، انگلستان

۲- دانشگاه اکستر ، دانشکده کسب و کار ، دادگاه Streatham ، انگلستان

اطلاعات مقاله :

کلمات کلیدی : حسابداری مدیریت استراتژیک ، مدیریت استراتژیک ، طراحی و توسعه محصولات جدید ، اندازه گیری عملکرد ، مدیریت دانش ، کنترل مدیریت ، دیدگاه مبتنی بر منابع ، استراتژی به عنوان مکمل های عملی

چکیده :

شواهدی وجود دارد که تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) به طور گسترده پذیرفته نمی شده است و این تحولات در ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک به نظر می رسد که در حال ورشکستگی بود،ممکن است با چرخه عمر نسبتاً کوتاه بیشتر ابزار های مدیریت استراتژیک (SM) و بسیاری از مفاهیم (آن سازگار باشد.با این حال یک تضاد ذاتی میان کاهش آشکار حسابداری مدیریت استراتژیک و رشد پایدار در تعدادی از مفاهیم، مدل ها، ابزار ها، دیدگاه های نظری، انطباط، نشریات علمی و تخصصی و شیوه های مشاوره که بر دامنه مدیریت استراتژیک ساکن شدند، وجود دارد.

این تناقض درحسابداری مدیریت استراتژیک در زمینه سیر تکاملی ادبیات مدیریت استراتژیک و شیوه حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان نمونه دو مطالعه موردی اخیر مورد بررسی قرار گرفته و ادبیات هم ریشه ی مدیریت کنترل ، ارزیابی عملکرد و مدیریت دانش با نمونه نشان داده شد . این روشن است که ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک که مبتنی بر بخش بزرگی از یک دامنه فضای اولیه، چشم انداز ادبیات مدیریت استراتژیک بوده است ، به بلوغ کامل در مدل تجزیه و تحلیل صنعت مایکل پورتر استراتژی های رقابتی عمومی رسیده است.

دوره دوم مدیریت استراتژیک که در سال ۱۹۷۷ با حرکت به سمت دیدگاه مبتنی بر منابع داخلی شرکت و مزیت رقابتی آغاز شد ، عمدتاً توسط ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک موجود نادیده گرفته شده بود. با این حال برای قضاوت از تعداد کمی از مطالعات موردی منتشر شده ،شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک در خطی با تدوین استراتژی ها و فرآیند های سازمانی در حال گسترده شدن هستند.پیوندهای میان مجموعه ای از تکنیک هایی که معمولاً درحسابداری مدیریت استراتژیک و بین ادبیات هم ریشه حسابداری مدیریت استراتژیک را شامل میشد و نیازمند آن است تا یک چارچوب منسجم و به هم پیوسته برای تکمیل مدیریت استراتژیک را یکپارچه کند.

۱. آزمون زمان

همه ما می دانیم که تغییر به یکی از ویژگی های قابل پیش بینی کسب و کار و محیط های اقتصادی تبدیل شده است.

آنچه اهمیت بیشتری دارد این است که نرخ تغییرات به سرعت در حال افزایش است (نادلر و توشمن، ۱۹۹۹. ویلیامسون، ۱۹۹۹؛ جاکوبیدز، ۲۰۱۰، گرانت و جردن، ۲۰۱۲). این تجربه ۵۰ سال گذشته است. (جدول ۱ را ملاحظه کنید). در هر دهه از دوران برنامه ریزی مالی از سال ۱۹۵۰ چالش های خارجی جدید زیست محیطی، تدوین، اجرا و کنترل استراتژی در درون سازمان ها و پژوهش ها و ادبیات مرتبط را شکل داده اند (بومن و همکاران، ۲۰۰۲). تعاریف بسیاری از فرآیند مدیریت استراتژیک وجود دارد اما اجماع گسترده ای از فعالیت های کلیدی وجود دارد که عبارتند از :

۱. توسعه یک استراتژی، هدف یا حس جهت والا
 ۲. تدوین اهداف و برنامه های استراتژیک برای رسیدن به آنها
 ۳. اجرای برنامه
 ۴. نظارت، ارزیابی و اقدام اصلاحی (وارد، ۱۹۹۲، بارتلت و گوشال، ۱۹۹۴؛ کریپتر، ۲۰۰۴؛ گرانت و جردن، ۲۰۱۲).
- البته عوامل درونی از قبیل فرهنگ سازمانی و جهت گیری استراتژیک مدیریت ارشد نیز روند مدیریت استراتژیک در سازمان را تحت تاثیر قرار می دهند (چایلد، ۱۹۸۴، پورتر، ۲۰۰۰)

جدول ۱ (به فایل پیوست شده است)

نمود جداگانه در دستور کار ادبیات مدیریت استراتژیک و پژوهش از دیدگاه خاص نویسنده و انتشارات مجله خاص هستند. (فورر و همکاران، ۲۰۰۸)

یکی از ویژگی های برجسته تکامل مدیریت استراتژیک آن است که مدیریت استراتژیک خود را به تکنیک های بلند مدت، متد ها یا رویکردهای خاص معطوف نمی دارد (کامینگز و دلنیچ، ۲۰۰۹، صفحه ۲۵۶). این کهنگی (وازم افتادن) نشان دهنده نیاز مستمر انطباق و تعدیل استراتژی و نظام سازمانی به یک محیط کسب و کار خارجی پیچیده و به سرعت در حال تغییر است. تاریخچه حسابداری مدیریت استراتژیک نشان می دهد که ممکن است رویکرد دیگری برای مدیریت استراتژیک که هنوز ثابت نشده است آزمون زمان باشد. بررسی جامع ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و مدارک بدست آمده از آن نشان می دهد که حسابداری مدیریت استراتژیک و یا تکنیک های مدیریت استراتژیک به طور گسترده پذیرفته نشده است (اسمیت، ۲۰۰۸، صفحه ۲۰۴). یک تباین تند وجود دارد. تناقض میان تحولات پر جنب و جوش تئوری و عملی مدیریت استراتژیک در ۵۰ سال گذشته در عمل اساسی ادبیات گرا و عملگرا منعکس شده و تحولات مربوطه در حسابداری مدیریت استراتژیک به نظر می رسد در حال ورشکستگی است و بیشتر شبیه تصویری بر روی صفحه رادار یا یک مد است.

پذیرش کم تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک به نظر می رسد متناقض با عوامل محیطی کسب و کار است که تقاضای اطلاعات بیشتر از جمله حسابداری مدیریت است. تشدید رقابت و فن آوری های جدید به ویژه فن آوری های مبتنی بر وب در حال تغییر مدل های کسب و کار به ایجاد کسب و کار جدید و از میان برداشتن دیگران است. (باگین و همکاران، ۲۰۱۰، آرتور، ۲۰۱۱). بحران اقتصادی که در سال ۲۰۰۸ فوران کرده بود به شدت نیازمند مراقبت از هزینه های مالی و مدیریت جریان نقدی بود و علاوه بر آن یکی دیگر از ابعاد محیط خارجی در حال تغییر کسب و کار است (هوپوود، ۲۰۰۹)

کاهش مشهود سود در حسابداری مدیریت استراتژیک از سال ۱۹۹۰ نیز به نظر می رسد که با گسترش توسعه پایدار و گسترش سود در تضاد است و بسط دادن آن منافع به مناطق حسابداری هم ریشه برای حمایت از مدیریت استراتژیک مانند مدیریت سیستم های کنترل اندازه گیری عملکرد و مدیریت دانش است. در واقع کاپلان و نورتون در سال ۲۰۰۱ ادعا کردند که کارت امتیازی متوازن از سنجش عملکرد به مدیریت استراتژیک تبدیل شده بود.

بحث و گفتگویی که این ۳ دیدگاه حسابداری مدیریت استراتژیک را دنبال می کند به این شرح است که به نظر می رسد نیاز فوری برای ادغام و یکپارچه سازی بهتر ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک با ادبیات مدیریت استراتژیک با عمل در زمینه های سازمانی و استراتژیک مبتنی بر رویکردهای مربوط به حسابداری وجود دارد که برای حمایت از مدیریت استراتژیک در نظر گرفته شده است. بقیه مقاله ما به شرح زیر فراهم شده است. در زیر بخش ۲ تاریخچه مختصری از تکامل مدیریت استراتژیک در ۵۰ سال گذشته را در نظر بگیرید (به جدول ۱ نگاه کنید) که چگونه حسابداری مدیریت استراتژیک به مسائل مربوط به عمل، نظریه ها و گرایش ها در مدیریت استراتژیک مرتبط شده است. بخش ۳ ارزیابی حوزه ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک در زمینه سیر تکاملی مدیریت استراتژیک است. بخش ۴ درباره بررسی دو مطالعه موردی اخیر است که نمایانگر ایفای نقش کلیدی حسابداری در مدیریت استراتژیک طراحی محصول جدید و فرآیند توسعه است. استراتژی تقابل (کوپر، ۱۹۹۵، صفحه ۵) در حال حاضر بسیار پیچیده تر و چالش برانگیزتر از ایجاد توازن سه گانه بقا یعنی هزینه، کیفیت و عملکرد است. (همان منبع). سازمان در حال حاضر باید بیشتر به خدمات، تجربه مشتری، سفارشی سازی، هویت نام تجاری و ابعاد زیست محیطی محصولات و خدمات توجه کند. بخش ۵ از حسابداری مدیریت استراتژیک و ادبیات مرتبط در بخشی با تاکید بر یکپارچه سازی فرآیندهای مرحله ای شرکت کنندگان و فعالیت های مربوط به طراحی محصول جدید و توسعه عملکرد الهام گرفته است. لینک های قوی تر حسابداری مدیریت استراتژیک و ادبیات هم ریشه باید به آماده سازی یک مفهوم پایه ای برای تقویت ارتباطات بین تجزیه و تحلیل و ترکیب هزینه و داده های حسابداری مدیریت بین اهداف استراتژیک و اهداف عملیاتی کمک کند. در نهایت بخش ۶ نتیجه گیری ما رسیدگی می کند که چگونه با تنظیم بهتری توان به تئوری و عمل مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت آن در زمینه روند گذشته و به احتمال زیاد آینده مدیریت استراتژیک دست یافت.

۲. ادبیات مدیریت استراتژیک

۱.۲. نسخه های اصلی

مبدا و منشا مدیریت استراتژیک را می توان در ۳ کار منحصر به فرد ردیابی کرد: استراتژی و ساختار چندلر در سال ۱۹۶۲، استراتژی شرکت Ansoff در سال ۱۹۶۵ و سیاست کسب و کار کتاب درسی Text Learned and Cases (و همکاران ۱۹۶۵، هرمان، ۲۰۰۵، چندلر، ۱۹۶۲). استراتژی در قوانین و اصطلاحاتی درباره اهداف بلند مدت، منابع و دوره های کاری مورد نیاز برای رسیدن به آن اهداف تعریف شد. با این حال، تمرکز سازمان ها، مشاوران و محققان در سال های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ مبنی بر برنامه ریزی بیشتر نسبت به اجرا بود. تاکید بر برنامه ریزی شاخصی در مجله *LongRange* است که در سال ۱۹۶۹ تاسیس شد که اخیرا ۴۰ سالگی خود را با یک موضوع خاص جشن می گیرد (کامینگز و دلنچ، ۲۰۰۹). سالهای ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ نیز شاهد جنبشی از یک رویکرد (یک بهترین راه قطعی) برای یک چشم انداز محتمل بیشتر بود که سازمان ها به منابع درخور و مناسب برای فرصت ها و تهدید های محیط خارجی خود نیازمندند.

۲.۲. عصر جدید: تغییر جهت به سمت یک دیدگاه مبتنی بر منابع سازمان

افزایش بی ثباتی و محیط غیر قابل پیشبینی خارجی در سال ۱۹۷۰ در معرض محدودیت های ناشی از برنامه ریزی که حساب ناکافی طراحی سازمانی و صلاحیت های لازم برای انطباق سریع با فرصت ها و تهدید های جدید به منظور دستیابی به اهداف استراتژیک قرار گرفته بود. در نتیجه یک جریان تحقیق با تمرکز بر فرآیندهایی که با استراتژی های صریح و ضمنی تکامل یافته بود، شروع شد. (مینتزبرگ، ۱۹۷۸). با اقامه مفهوم استراتژی نمایندگی در مقابل استراتژی سنتی، کلاسیک و پیشبینی شده این حق ویژه مدیریت ارشد است که استراتژی را انتخاب کند یا به عملکرد واقعی دست یابد.

در اواسط سال ۱۹۷۰ مشخص بود که تکرار شکست بسیاری از سازمان ها برای رسیدن به اهداف استراتژیک را نمیتوانست تماما توسط ضعف های اقتصادی توضیح داد. به خصوص در ایالات متحده آمریکا و انگلیس که آنها هم فعالیت داشتند، محققان تصدیق کردند که نیاز برای ارتباط محکم تر صورتبندی و تدوین استراتژی و طراحی سازمان برای تجزیه و تحلیل با دقت بالا، قابل فهم تر از منابع و فرآیندهای سازمانی است و همچنین یک نیاز برای وسعت دادن هر دو حوزه و تقویت همبستگی دو رشته است.

برآیند و نتیجه پیروی از یک کنفرانس در شهر پیتزبورگ آمریکا در سال ۱۹۷۷: محققان نام این رشته را از سیاست کسب و کار به مدیریت استراتژیک تغییر دادند که پیامی برای حرکت به سمت نظام تجربی محور بود.

(Herrmann, 2005, p. 115).

مجله مدیریت استراتژیک نخستین مجله در این رشته ، برای معرفی یک رویکرد جدید برای دستیابی به مزیت رقابتی پایدار مبتنی بر شایستگی و منابع اصلی به خصوص موارد نامحسوس مثل فرهنگ ، مشخصه ها و سرمایه های ذهنی و عقلانی ، خلاقیت ، سازگاری ، شهرت و اعتبار و یا ارتباط با سهام داران ، در سال ۱۹۷۹ منتشر شد.

(Herrmann, 2005; Mele and Guillen Parra, 2006; Furrer et al., 2008).

این حرکت به سمت بیشتر شدن دیدگاه مبتنی بر منابع داخلی سازمان و مزیت رقابتی می تواند به عنوان نقطه تحول یک ناپیوستگی با شروع دوره جدید ناآرامی و اضطراب در مدیریت استراتژیک باشد . (Herrmann, 2005, p. 118).

اوایل سال ۱۹۸۰ یک دوره کلیدی تکامل مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت استراتژیک بود. دیدگاه مبتنی بر منابع مورد پذیرش مدیران ، مشاوران و محققان در مواجهه با تشدید رقابت خارجی و بازارهای جهانی قرار گرفته بود. در این خلال عصر اولیه مفهوم مزیت رقابتی که عمدتاً به وسیله فاکتورهای محیط خارجی تعیین می شد ، تاسیس گردید و با مدل تجزیه و تحلیل صنعتی پورتر و استراتژی های رقابتی کلی به کمال رسید. عصر اولیه مدیریت استراتژیک درباره هم تراز کردن یک استراتژی سازمانی برای یک محیط مبهم و نامعلوم خارجی بود. چارچوب مدل نیروهای پنجگانه پورتر پایه و اساس ویژه ای را برای تجزیه و تحلیل سیستماتیک جاذبه صنعتی آماده کرد. شگفت زده نشوید شاید چارچوب پورتر بر محیط اقتصادی و غفلت های مرتبط با محیط مثل غفلت های تکنولوژیکی ، سیاسی ، اجتماعی و حقوقی تمرکز کند که بر اجزاء و فعالیت ها نتیجه خروجی استراتژیک تاثیر متقابل می گذارد.

ادبیات مدیریت استراتژیک به خصوص با تغییر نام رسمی در سال ۱۹۷۷ و موسسه مجله مدیریت استراتژیک در سال ۱۹۷۹ برای انعکاس انتقال نام از برنامه ریزی استراتژیک سیاست کسب و کار به دیدگاه مبتنی بر منابع مدیریت استراتژیک گسترش یافت. یک تجزیه و تحلیل محتوا به وسیله فورر و همکارانش در سال ۲۰۰۸ به عهده گرفته شد و دربرگیرنده ۲۱۲۵ مقاله منتشر شده در ۲۶ سال در دوره زمانی ۱۹۸۰-۲۰۰۵ در ۴ مجله مطرح مدیریت استراتژیک به نامهای *Academy of Management Journal*, *Academy of Management Review* *Administrative Science Quarterly*, *Strategic Management Journal* بود که نشان داد سیر تکاملی مدیریت استراتژیک در این دوره بیشتر به صورت خطی بود.

تمرکز درونی دیدگاه مبتنی بر منابع که در سال ۱۹۷۰ شروع شد ، استراتژی سطح سازمانی با افزایش سود همراه بود. به صورت معکوس در مفهوم استراتژی به عنوان نقش مناسب مدیریت ارشد ، کاهش سود مشاهده شد.

تمرکز دیدگاه مبتنی بر منابع بر روی نظام سازمانی داخلی به یکپارچگی عناصر مدیریت دانش و سازماندهی اقتصادی به خصوص تئوری نمایندگی و هزینه تراکنش اقتصادی گسترش یافت. (بومن و همکاران، ۲۰۰۲: فورر و همکاران، ۲۰۰۸).

تحلیل محتوی ۲۱۲۵ مقاله (Furrer et al., 2008) ۶ موضوع اصلی را مشخص کرد که عبارتند از:

۱. استراتژی شرکت و مدل‌های مالی
۲. دیدگاه مبتنی بر منابع شرکت
۳. صنعت و رقابت
۴. ورود شرکت و رشد
۵. فرآیند استراتژی و مدیریت ارشد
۶. استراتژی و محیطش

فورر و همکارانش همچنین یک جنبش در مسیر یکپارچه سازی شرکت و رقابت (یا کسب و کار) سطوحی از استراتژی مشخص کردند که به آنسوی ارتباط سلسله مراتبی سنتی میان مرکز شرکت و واحد کسب و کار می‌رود. استراتژی شرکت درگیر و نگران انتخاب حوزه است: ما باید به چه پرتفویی از کسب و کار وارد شویم. استراتژی شرکت نگران این است که چگونه یک واحد کسب و کار باید در بخش بازار مربوطه رقابت کند. در تجزیه و تحلیل فرکانسی ۲۶ کلمه کلیدی، کلمه کلیدی "ارزیابی عملکرد" اول، کلمه "شرکت" هشتم، کلمه "مالی" دهم و کلمه "نوآوری" دوازدهم است. در یک پیوست فورر و همکارانش تعریفی از محتوای هر یک از ۲۶ کلمه کلیدی آماده کردند. تقریباً همه کلمات بعد مالی و حسابداری مدیریت قوی دارند که در هیچکدام، دیدگاههای تکامل مدیریت استراتژیک مشهود نیست. در اصطلاح بازاریابی به نظر می‌رسد که ۲۵ بخش مهم وجود دارد که توسط حسابداری مدیریت نشان داده نشدند. البته بازاریابان اهمیت برجسته زدن را فهمیدند و فقدان تواضع بر آن یک اصطلاح در تکنیک‌هایی است که برای حمایت از مدیریت استراتژیک استفاده می‌شود.

کامینز و دیلن بچ در سال ۲۰۰۹ مطالعه مشابه انجام دادند. تحلیل محتوایی از ۲۳۶۶ مقاله منتشر شده در برنامه ریزی بلند مدت در دوره زمانی ۱۹۶۹-۲۰۰۶ انجام شد. دو مطالعه انجام شده متفاوت بود. در مقاله‌های برنامه ریزی بلند مدت بیشترین چشم انداز اروپایی در ۴ مجله آمریکایی منعکس شد. مشهورترین موضوعات که از واحد اقتصادی پایدار در برنامه ریزی بلند مدت هستند با موضوع اصلی سازگار می‌باشد. آنها سوالاتی در سراسر سازمان هستند: سازمان دهی یا منابع ساختار سازمانی، چگونه یک سازمان نسبت به تغییرات محیطی مثل پیشرفت تکنولوژی واکنش نشان می‌دهد یا آن را مدیریت می‌کند: تصمیمی که با فرآیند بالا مرتبط باشد یا روشی که بر تصمیم تأثیر گذار باشد؛ و ایجاد و گسترش نوآوری در هر یک از حوزه‌ها (Cummins and Daellenbach, 2009, p. 255). این ۶ موضوع از نظر کامینز و دیلن بچ یک تعریف بیسیک خوب از پایه مدیریت استراتژیک آماده می‌کند. از همه مهمتر اینکه هر دو مطالعه مشاهده کردند که دایره کلیدی در پژوهش اخیر در دانش و یادگیری، روابط، شبکه‌ها و در اندازه کوچکتر فرهنگ بودند.

۴.۲. کثرت گرایی تنویری در مدیریت استراتژیک

موضوع بنگاه اقتصادی ثابت توسط مطالعات تحلیل محتوا تاسیس شد با این حال تمیز دادن دیدگاه‌های متفاوتی که برای هر موضوع وجود دارد مشکل است. رشته مدیریت استراتژیک به وسیله تاریخچه ای از کثرت گرایی تنویری با اقتباس مفاهیمی از چندین نظام، برجسته و مطرح شد. برای مثال مینتزبرگ و لمپل در سال ۱۹۹۹ استراتژی مرتبط بر پایه نظم و انضباط ۱۰ مدرسه را مشخص کردند که کم و بیش دارای برتری در سی یا چهل سال گذشته بودند و امروزه نیز این روش‌ها موثرند. به طور مشابه نظام هر مدرسه کم و بیش به طراحی و استفاده از سیستم مدیریت استراتژیک مرتبط است و به مفهوم ویژه ای وابسته است. در صورتی که بیشتر مدارس تشخیص (روانشناسی)، یادگیری (روانشناسی) و نظریه آشوب، قدرت (علوم سیاسی)، فرهنگ (مردم شناسی) و محیط (زیست شناسی) که عمدتاً تشریحی هستند، قابل ملاحظه هستند. طراحی (معماری)، برنامه ریزی (تنویری سیستم‌ها و سایبرنتیک) و مکان یابی (تاریخچه نظامی و اقتصادی) مدارس بیشتر حالت تجویزی دارند و در نهایت تاسیس کردن (اقتصادی) و پیکر بندی (تاریخی) مدارس هم تشریحی و هم تجویزی اند. مدارس و نظام پایه ای آنها هر دو بخشی از شالوده تنویری ای هستند که از عملکرد شیوه تیم های انضباطی پشتیبانی می کند و شامل مالی و حسابداری است. شواهدی از یک گرایش به پیوستگی در میان نظام ناسازگار مدیریت استراتژیک وجود دارد.

۵.۲. مرکزپراکنده گزینی

یک نیاز تصدیق شده برای ادغام بزرگتر نظم در رشته مدیریت استراتژیک وجود دارد تا به آنسوی محدودیت هر مدرسه برود تا همه فرآیند مدیریت استراتژیک درک شود نه فقط بعضی از اجزای آن. ما نیاز داریم تا بدانیم تا چگونه شکل استراتژیک واقعا کار میکند. هدف بهترین روش است نه بهترین تنویری. (Mintzberg and Lampel, 1999, p. 29). یکی از گرایش‌هایی که کامینز و دیلن مشخص کردند یک مرکزپراکنده گزینی بود جایی که تنوع رویکرد ها هنوز شایع بودند اما تمرکز روی موضوعات اصلی مثل فرآیند و تغییر سازمانی متمرکز خواهد شد. بسیاری از موانع پراکنده گزینی مدیریت استراتژیک در هر رشته عمومی رهبری می شود اما در رشته های تخصصی اینگونه نیست.

۶.۲. چهار چشم انداز مدیریت استراتژیک

دو سوالی که هم درباره روش های مدیریت استراتژیک و هم تئوری مدیریت استراتژیک شایع شده این است که چگونه استراتژی شکل میگیرد و کدام استراتژی برای آن (مناسب) است. سوالات مربوط به موضوع مدیریت استراتژیک امروزه در هر زمانی نسبت به ۵۰ سال گذشته مطرح می شوند. دیدگاه های این سوالات مفروضات وابسته به هستی شناسی و جایگاه ایدئولوژیکی که در فرم های مختلف سیستم های سرمایه داری و اجتماعی جاسازی شده اند، به صورت متفاوتی پررنگ شدند. آنها میتوانند توسط ۴ چشم انداز به طور وسیعی شرح داده شوند: کلاسیک، تکامل گرا، فرآیند گرا و اخیراً دیدگاه سیستمی. دیدگاه های کلاسیک و تکامل گرا هر دو به پیشینه سازی ثروت سهام داران به عنوان هدف عینی توجه می کنند. یک تفاوت اساسی این است که دیدگاه کلاسیک یک رویکرد رسمی، منطقی و خطی را تجویز میکند در حالی که در دیدگاه تکامل گرا محیط غیر قابل پیشبینی است و بر روی ساختن گزینه ها و سرعت ساعت استراتژیک و سازماندهی تمرکز دارد. (Nadler and Tushman, 1999, p. 49, p. 52)

نظریه پردازان سیستمی با رویکرد احتمالی ادعا می کنند که هر دو مفهوم استراتژی و فرآیند استراتژیک در شبکه ای از روابط اجتماعی قرار دارند که ممکن است درگیر یک بنگاه توسعه یافته و انجمن گسترده باشند. (Granovetter, 1985). ارتباط ماتریس و سوال کدام استراتژی مناسب است و چگونه فرموله میشود شاید بهترین تفکر در زمینه محیطی فرآیندهای استراتژیک را در سازمان های قرن ۲۱ شکل می دهند.

۷.۲. استراتژی چگونه فرمول بندی می شود؟

استراتژی ها نیازی به سنجیدن ندارند. آنها همچنین می توانند کم و بیش ظاهر شوند. استراتژی های هوشمند می دانند که نمی توانند همیشه به اندازه کافی هوشمند باشند تا درباره همه چیزهای در حال پیشرفت اندیشه کنند. (Mintzberg, 1989, p. 29, p. 31). تغییر در روش و ادبیات از برنامه ریزی مالی در سال ۱۹۵۰ به برنامه ریزی بلند مدت در سال ۱۹۷۰ و در نهایت به مدیریت استراتژیک در سال ۱۹۸۰ در بخش بزرگی از یک محیط خارجی به طور فزاینده پویا و غیر قابل پیشبینی منعکس شد. با آشفتگی های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی در اوایل سالهای قرن بیست و یکم نشان داد که عدم قطعیت و اطمینان موجب شد که استراتژی هوشمند بیشتر بر گسترش ظرفیت سازمانی برای واکنش سریع به اطلاعات جدید تکیه کند.

افزایش بسامد مرتعش شده ناشی از تغییرات در شرایط عدم اطمینان محیط خارجی دلیلی برای پاسخ به این سوال که چرا قابلیت سازمانی برای واکنش سریع به تهدیدات و فرصت های جدید لازمه بقا است. محیط متغیر دلیل بر آن است که چرا بسیاری از مفسران مدیریت الان به خاطر آن به بحث و جدل پردازند.

شما ناچارید تا ادعا کنید که می توانید آینده را پیشبینی کنید. این ادعا بیشتر در مورد مدیریت شرایط پویا می باشد. اگر استراتژی بر اساس سبک قدیمی فرموله شود آن سبک دقیقا نمرده است بنابراین به سختی می توان گفت سلامت کامل (سبک) حفظ شده است. (Stern, 2009, p. 14) با این حال نیازمندیم که هر دو استراتژی پیشبینی شده و برآمده را در نظر بگیریم حتی اگر استراتژی پیشبینی شده بیشتر باشد.

استراتژی برای چه کسانی است؟

سهام داران

کلاسیک (۱۹۶۰)

چندلر، ۱۹۶۲
سلون، ۱۹۶۳
آنسوف، ۱۹۶۵
پورتر، ۱۹۸۰، ۱۹۸۵

تکاملی یا پویا (۱۹۸۰)

پیتر و واترمن، ۱۹۸۲
ویلیام سون، ۱۹۸۵
هن آن و فریمن، ۱۹۸۹

کدام استراتژی فرموله می شود؟ پیشبینی شده

پیشامدی

سیستمیک (۱۹۹۰)

گرانووتر، ۱۹۸۵
ویتلی، ۱۹۹۹

فرآیندی (۱۹۷۰)

کیرت و مارچ، ۱۹۶۳
پتی گری، ۱۹۷۳
مینتز برگ، ۱۹۷۹
ویک، ۱۹۷۹
هامل و پراهالد، ۱۹۸۵
گرانانت، ۱۹۹۱

سهام داران

موج تغییرات در قرن بیست و یکم، تشدید بیشتر رقابت و تکنولوژی مختصر شده، چرخه عمر تولید و صنعت اشاره بر این موضوع دارد که فرمول بندی استراتژی در بیشتر سازمان ها ممکن است به سمت استراتژی پیشبینی شده حرکت کند. (Courtney et al., 1997; Courtney, 2009).

۸.۲. استراتژی به مثابه روش

اگرچه مفهوم استراتژی ناگهانی یک مفهوم ساده است و آنچنان که تجزیه و تحلیل استراتژی پیشبینی شده کاملاً شناخته شده است به همان نسبت تجزیه و تحلیل استراتژی فرآیندی کمتر شناخته شده است و شیوه های هریک از استراتژی ها فرمول بندی و اجرا شدند. رشد سریع پیکر "استراتژی به عنوان روش" محققان را بر این وا داشت تا بر فعالیت ها و مباحث فرمول بندی استراتژی بیشتر متمرکز شوند.

مجموعه ای از شش سوال برای تحقیقات تجربی برای سازماندهی و استراتژیزه کردن به وسیله ویتینکتن پیکربندی شده بود.

۱. چگونه و کجا کار استراتژیزه و سازمان دهی تمام می شود؟
۲. چه کسانی کار رسمی استراتژیزه و سازمان دهی را انجام میدهند و آنها چگونه این کار را انجام میدهند؟
۳. مهارت های مورد نیاز برای استراتژی سازی و سازمان دهی کدامند و (مهارتها) چگونه حاصل میشوند؟
۴. ابزارها و تکنیک های معمول استراتژیزه و سازمان دهی کردن کدامند و چگونه در این روش ها استفاده میشوند؟
۵. چگونه کار سازماندهی استراتژیزه کردن به تنهایی انجام می شود؟
۶. محصولات ارتباطی و مصرفی استراتژیزه کردن چه هستند؟

به دست آوردن شواهد تجربی قابل اطمینان برای پاسخ به این سوالات چالشی دشوار برای محققان است. ویتینکتن در سال ۲۰۰۳ پیشنهاد داد که رویکرد استراتژی به مثابه روش برای استراتژیزه و سازماندهی کردن باید با تمرکز بر پروسه رسمی شروع شود زیرا:

یک آزادی نسبی وجود دارد که ما میتوانیم به صورت تجربی کاری را دنبال کنیم... اگرچه غریزه شیوه های تجربی قوم نگاری است، کار رسمی استراتژیک و سازمان دهی، طراحی پیشنهادهایی برای واحدهای تجزیه و تحلیلی است که به اندازه کافی کوچک و قابل تعریف باشد تا برای مقایسه موردی و حتی تجزیه و تحلیل کمی اجازه دهد.

سوالات ششگانه قصد دارد تا بفهمد کدام شغل های استراتژیک و سازمان دهنده به عنوان مقدمه ای برای حرکت به سوی مسیری اصولی کدامند. فهمیدن این موضوع نیازمند توسعه ای قوی تر و لینکهای روش محور میان پدیده های خرد و کلان است. (Jarzabkowski and Spee, 2009, p. 90) حسابداری مدیریت میتواند به عنوان یک ادغام کننده ی قوی در فرآیند اتصال اهداف استراتژیک سطح بالا (کلان) با اهداف عملکردی سطح پایین عمل کند. (Nixon et al., 2011).

. اثر بخشی ترکیبی از تکنیکهای حسابداری مدیریت یا سیستم های حسابداری مدیریت استراتژیک به این موضوع وابسته است که چگونه این تکنیکها استفاده میشوند و بر روی فضایی که این هم بخشی از فرآیند سازماندهی است اطلاعات رسمی، نیمه رسمی و غیر رسمی و سیستم های ارتباطی مدیریت میشوند. این تحقیق اهمیت رویکرد استراتژی به مثابه روش است.

۹.۲. استراتژی برای چه کسی است؟

اگرچه شرکتها باید در جستجوی بیشینه ساز ثروت سهامداران خود باشند و یا باید تلاش کنند تا با نیازهای مغایر سهام داران برخورد مناسبی داشته باشند، اما این یک موضوع بحث برانگیز دراز مدت در ادبیات مدیریت استراتژیک است. کلمه "سهامداران" با مفهوم ماکزیموم سازی دارایی سهام داران، کوتاه مدت و شیوه های مدیریتی که معنای ضمنی منفی دارند، رابطه تنگاتنگی دارد. به طور معکوس برای مفهوم سهامدار که در زمینه های متنوعی استفاده میشود، تعاریف فراوانی وجود دارد که در بیشتر مواقع اشتباه است. ویتینگتن در سال ۲۰۰۱ از کلماتی چون ماکزیموم سازی سود و "جمعی" برای اجتناب از تنش ناشی از کشمکش سهامدار- سهامدار و سختی ناشی از مدیریت استفاده کرد.

موقعیت سهامدار - سهامدار یک سازمان مهم است زیرا نتیجه، هر دو مضمون فرآیند استراتژی و مدیریت استراتژیک را در بر دارد. موسسات مالی و سهامداران به طور واضح بر موقعیت های شرکت و پیوند سهامدار - سهامدار تاثیر میگذارند. هرچند سوء ظن و تهمت ها علیه شرکت ها از سال ۲۰۰۱ ادامه داشت، بحران مالی اخیر و شیوه های نظارتی شرکتها یک احساس ضد کسب و کار ایجاد کرد و باعث تشکیل گروههای اقلیتی مخالف شد. اخلاقیات، حقوق صاحبان سهام و تحمل محیطی، مسیر اصلی موضوعات اجتماعی و سیاسی شده بود که که ممکن است توازن سهامدار - سهامدار را بهم بزند. مایکل پورتر حامی سنتی ماکزیموم سازی دارایی سهامداران اخیرا مقاله ای تحت عنوان "سرمایه داری محصور" نوشت ... اعتماد کسب و کار در دام قوانین جدید افتاده است...

ارزش تقسیم شده میتواند کاپیتالیزم و رابطه آن با جامعه را تغییر دهد

(Porter and Kramer, 2011, p. 181).

جنبش پیوسته سهامدار - سهامدار به نظر میرسد در بخش وسیعی هدایت شده و با انتخاب رهبران کسب و کار هم اکنون اتفاق افتاده است. آنها میتوانند سیستم را دوباره بسازند یا بر اعمال کنترل دولت نظارت داشته باشند.

استنباطی از جنبش دیدگاههای کلاسیک، تکامل گرا، فرآیند گرا و سیستمی یا از محدوده ای از اختلاف میان آنها وجود دارد که مفاهیم و ابزارهای هر دیدگاه نیازمند اصلاح تکنیکی و موثر است.

۱۰.۲. تغییر بنیادی

تاریخچه سیر تکاملی مدیریت استراتژیک می‌تواند دیدی وسیع و قابل استفاده برای تئوریها و روشهای مدیریت استراتژیک فراهم کند. یک چیز روشن است: سرعت و فعل و انفعالات تغییرات محیط خارجی در حال تغییر دادن ابزارها مدیریت استراتژیک و مفاهیم شاغلان، مشاوران و محققان هستند. در دهه گذشته نادلر و تاشمن مشاهده کردند که از نظر تاریخی مقصود از ساختار سازماندهی ثبات در تبدیل به موسسه بود. در سازماندهی آینده هدف طراحی تغییری برای تبدیل سازمان به موسسه است. الزامات سازمانی و استراتژیک این محیط در حال تغییر چشم انداز مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت استراتژیک هستند.

۳. ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک

دیدگاههای چندگانه ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک در سالهای اخیر هدایت شده است. هدف از اینکار ارزیابی محدوده ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک در زمینه سیر تکاملی مدیریت استراتژیک برای تشخیص موضوعات، گرایشها و چشم اندازهای مدیریت استراتژیک که رایج نیستند با تحقیق در حسابداری مدیریت استراتژیک مشخص شوند.

۱.۳. مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک

مفاهیم سیموند از حسابداری مدیریت استراتژیک در سال ۱۹۸۱ بیشتر بر پایه چارچوبهای مدل پورتر و سپس دیدگاه پژوهش محور مدیریت استراتژیک بود. سیموند حسابداری مدیریت استراتژیک را اینگونه تعریف کرده بود "تهیه و تجزیه و تحلیل داده های حسابداری مدیریت در باره یک کسب و کار و رقابیش برای استفاده در توسعه و نظارت بر استراتژی های کسب و کار". (Simmonds, 1981, p. 26). جریان تحقیقی که سیموند تعریف کرده بود بیشتر بر مدیریت هزینه مورد نیاز برای حمایت از استراتژی های رقابتی کم هزینه نسبت به تحقیق و توسعه، طراحی و نوآوری مورد نیاز برای کسب یک امتیاز مناسب از میان تولید محصول متفاوت متمرکز بود.

در این بخش تعاریف متفاوتی از حسابداری مدیریت استراتژیک ممکن است به دشواری یک تعریف دقیق از مفهوم پویا و چند وجهی استراتژی نسبت داده شود: "در عصری که هیچ چیزی ثابت و پایدار نیست استراتژی باید به وسیله شرح حکایت، زیر مجموعه حکایت و کاراکتر سریع تر توسط نقشه ها، نمودارها و اعداد تعریف شده باشد". این دیدگاه اخیر به طور واضح با رویکرد استراتژی نقشه کاپلان و نورتون تفاوت دارد اما آن با بیشتر رویکرد های استراتژی پیشامد طبیعی و استراتژی بر مبنای روش سازگار است. اگرچه اجماعی گسترده وجود دارد که مدیریت استراتژیک درباره برنامه ریزی اجرا و کنترل است ولی هریک از ده مدرسه و چهار منظر مدیریت استراتژیک این سه عنصر را خیلی متفاوت تفسیر کردند. بسیاری از ابعاد مدیریت استراتژیک به آسانی از تعریف پذیرفته شده حسابداری مدیریت استراتژیک حمایت نمیکنند.

به طور سنتی حسابداری مدیریت حمایت مالی از فرآیند تصمیم‌گیری در سازمان‌ها را درک کرده است. سه نقش در توابع مالی (حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و خزانه‌داری) به هم خیلی نزدیکند و همین‌طور دارند به همدیگر نزدیکتر و کاملتر میشوند. یکی از دلایل این آمیختگی نقشهای مالی دور شدن گرایش‌ها از همجوشی‌های متنوع در سالهای ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ به گروه‌های متمرکز تکنولوژیکی و صنعتی است.

کلمه‌های کلیدی "مالی" در طول تجزیه و تحلیل محتوای ادبیات مدیریت استراتژیک توسط فورر و همکاران در سال ۲۰۰۸ و کامینگز و دلنچ در سال ۲۰۰۹ فراوانی نسبی بالایی داشته است و همچنین در موضوع نقشهای حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و خزانه‌داری در ادبیات مدیریت استراتژیک بیشتر اصطلاح عمومی مالی رده بندی شده است.

تعیین یک رمز مشخص و واضح برای حسابداری مدیریت استراتژیک با ارتباط ضعیف بین تکنیکهای حسابداری مدیریت وابسته به مدیریت استراتژیک پیچیده تر شد. گیدز و گایلدینگ در سال ۲۰۰۸ در بررسی‌هایشان از شرکت‌های اسلوواکی از ۱۶ تکنیک حسابداری استراتژی محور استفاده کردند. این تکنیکهای شانزده گانه در ۵ قلم خلاصه میشود:

۱. قیمتگذاری
۲. برنامه ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد
۳. تصمیم‌سازی استراتژیک
۴. حسابداری رقابتی
۵. حسابداری مشتری

این اقلام در حال تقویت تا رقبا، مشتریان و راههای دستیابی به مزیت رقابتی را تشریح کنند. به نظر میرسد ارزیابی سرمایه‌گذاری از لیست تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک خارج شده است. (Cadez and Guilding, 2008).

اصطلاح حسابداری مدیریت استراتژیک در ایالات متحده آمریکا علی‌رغم اشتغال محققان و مشاوران مدیریت استراتژیک از سال ۱۹۷۷ و ادعای آکادمیک‌های پر سود مثل جانسون و کاپلا در سال ۱۹۸۷ مورد پذیرش قرار نگرفت. سیستم‌های حسابداری مدیریت اطلاعات مفید و بهنگام را برای فرآیند کنترل، قیمتگذاری تولید و فعالیتهای ارزیابی عملکرد مدیران آماده نکردند. در عوض یک مفهوم مدیریت هزینه استراتژیک که به دنبال سازگاری ساختار سنتی تجزیه و تحلیل هزینه‌دانشی با گسترش سریع فرمولبندی و اجرای ساختار استراتژی‌دانشی بود، پدیدار شد. اگرچه چارچوب مدیریت هزینه استراتژیک بسیار جامع و قابل ادراک بود اما نتوانست به صورت وسیع گسترش یابد. در سال ۲۰۰۶ شانک اظهار ناامیدی کرد که مدیریت هزینه استراتژیک اغلب در حال استنتاج قلمرو بیرونی حرفه حسابداری بود (Shank, 2006, p. 359).

۲.۳. ارتباطات بین ادبیات مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت استراتژیک

بیشتر تحقیقات تجربی منتشر شده در سی سال گذشته شامل پرسشنامه پیمایشی بودند با این حال محدودیتهای پیمایشی و کمبودهای مرتبط با مطالعات موردی به این معنی است که درباره اینکه چگونه تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک قابل استفاده اند، اطلاعات کمی وجود دارد.

علاوه بر آن ممکن است استفاده همزمان یا پی در پی از این تکنیکها به طبیعت تصمیم، زمینه یا فاز مربوط به فرآیند مدیریت استراتژیک وابسته باشد. سیستم اطلاعات رسمی خود در کل سیستم قرار گرفته است که شامل: ساختار، سبک رهبری، رهبری، فرهنگ و سیستم غیر رسمی میباشد. شواهد تجربی بدست آمده از ادبیات مدیریت استراتژیک از پیشبینی های نظریه مکمل حمایت میکند... ابتکار جزئی نوعی هزینه است که هزینه آن بیشتر از ارزش آن است. (Whittington et al., 1999, p. 3). ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک در بیشتر مواقع موضوعات ثابتی در تصمیم های تغییر ادبیات مدیریت استراتژیک، سازماندهی منابع و نوآوری مشخص نیست.

همچنین در ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک از موضوع سهامدار - سهامدار غفلت شده است. رویکرد ارتباطی رسمی و ساخت یافته ای که در ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک شایع شده است، بر پایه دو فرضیه رویکرد کلاسیک قرار دارد یعنی زمانی که محیط نسبتا ایستا و قابل پیشبینی است و هدف والای سازمانی بیشینه سازی دارایی های سهامداران است. بر این اساس ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک وابستگی کمی به دیدگاههای تکاماگرا، فرآیند گرا و سیستمیک دارد. فرضیات این سه دیدگاه ممکن است بر خلاف دیدگاه کلاسیک بیشتر به مدیریت استراتژیک در زمینه یک سازمان خاص وابسته باشد. البته این دیدگاهها با یکدیگر ناسازگار نیستند. استراتژی های پیشبینی شده و پیشامدی (پیشبینی نشده) با هم وجود دارند و حتی در سازمان های مشابه، جهت گیری سهامدار - سهامدار ممکن است نسبت به زیرگروهها خیلی زیاد باشد و به بخش بزرگی از روابط و قدرت معاملاتی گروهها در سازمان وابسته باشد. (Pfeffer and Salancik, 1978; Kennedy, 2000).

گرایش دیدگاه کلاسیک حسابداری مدیریت استراتژیک دراز مدت است. بیشتر مقاله های منتشر شده قبلی درباره موضوع خاص "تحقیقات حسابداری مدیریت" در حسابداری مدیریت استراتژیک به صورت تنگاتنگی بر جنبه های رسمی تجزیه و تحلیل حسابداری مدیریت استراتژیک متمرکز شدند. اما بعد وسیعی از حسابداری مدیریت استراتژیک برای تحت فشار قرار دادن آن وجود دارد. ابا این حال در دهه اخیر شواهد و مدارک کمی برای شناخت وسیع این نقشهای رسمی وجود دارد.

این شکاف بین گرایشات، موضوعات و فرآیند ها در ادبیات مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت استراتژیک موضوع انتقاد دوباره بوده است. نیاموری و همکارانش به این نکته اشاره کردند که حسابداری مدیریت استراتژیک سوال "چه استراتژی مناسب است، چگونه شکل میگیرد، چگونه تغییر میکند، تغییر استراتژی چگونه تعیین میشود و چگونه به وسیله حسابداری تعیین می شود" نیست. ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک بر پایه بخش بزرگی از یک دید تنگاتنگ و عصر جدیدی از ادبیات مدیریت استراتژیک استوار است.

مطالعه بیمانی و لنگفرد اسمیت در سال ۲۰۰۷ که دربرگیرنده دیدگاههای جامعی از ادبیات مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت استراتژیک بوده است به این نتیجه رسیده بود که ادراک و تصور پژوهشگر از مدیریت استراتژیک که دیدگاه گسترش و اجرای استراتژی به عنوان جریانی غیرقابل پیشبینی، غیر ساختارمند و پیوسته است فقط یک گزینه برای یکپارچه سازی ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد.

مطالعه موردی اخیر اگرچه پیشنهاد میدهد که ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک ممکن است صحیح نباشد اما شیوه های حسابداری مدیریت استراتژیک و نقشهای حسابداری مدیریت در فرآیند مدیریت استراتژیک سازمانی منعکس شده است. مطالعه موردی دیگری توسط تیلمن و گودارد در سال ۲۰۰۸ در یک شرکت چندملیتی آلمانی انجام شد که آن هم ممکن است اهمیت تاثیر فرهنگ ملی بر طراحی و استفاده از حسابداری مدیریت در فرآیند گسترش و پیاده سازی استراتژی را منعکس کند. توصیف موردی، جزئیات مهمی مبنی بر اینکه که حسابداری مدیریت استراتژیک چگونه با سهیم شدن در یک فرآیند مدیریت استراتژیک پویا درک و استفاده شده است و حسی سازی فعالیت نیازمند "ساختار سازی و هماهنگ کردن"، "قرینه یابی و اتصال" و "مصالحه و توازن" است. حسی سازی نقش حسابداری مدیریت استراتژیک کاملاً با گرایش کامینگز و دلنچ (۲۰۰۹) سازگار است که پیشبینی کرده بودند مدیریت استراتژیک در دهه بعدی با نام "تمرکز کمتر بر فرماندهی و کنترل و تمرکز بیشتر بر تاثیرگذاری، هدایت، تشویق کردن و ارتباط دادن سود با بازاریابی داخلی" شکل خواهد گرفت.

۳.۳. برخی از محدودیتهای ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک

یکی از محدودیتهای حسابداری مدیریت استراتژیک با تعریفش و دیگری با ماهیت شواهد تجربی مرتبط است. تعاریف گوناگون از حسابداری مدیریت استراتژیک اکثراً در مرکز مشترکی از استراتژی رقابتی و بازاریابی و تکنیک های حسابداری مدیریت که ممکن است از آنها حمایت کنند، سهیم میشوند. یکی از مشکلات این کانون توجه این است که زمینه و ماهیت رقابت در ده سال گذشته تغییر کرده است. حتی در سال ۱۹۹۳ بدیهی بود که تفکیک کاهش هزینه کاملاً یک استراتژی عملی می شد. دامنه و محتوای بازاریابی آمیخته وسیع تر و پیچیده تر شده بود. یکی از دلایل از بین رفتن استراتژی مدیریت هزینه در دهه ۱۹۹۰ شاید این باشد که به طور فزاینده ای شرکتها نیاز داشتند تا به طور همزمان، چندین نوع رقابت انجام دهند برای مثال خصوصیات تولید، قیمت، کیفیت، عاملیت، خدمات و تصویر. یک استنباط از نیاز به رقابت همزمان چندپایه ای این است که مدیریت هزینه یک هنر مجزا نیست بلکه باید دربرگیرنده کل کسب و کار باشد. مفهوم و ماهیت هزینه، ارزش و دیگر محاسبات مالی نیازمند حمایت زیر سیستم های رقابتی و استراتژی های بازاریابی هستند.

ضوابط تعیین جهت بلند مدت و خارجی برای تکنیکهای حسابداری مدیریت استراتژیک در سال ۲۰۰۰ توسط گلدینگ و همکارانش مشخص شد. این ضوابط مطمئناً ضروری هستند اما آنها نیاز امکانات داخل سازمان را برای حمایت از پایه های رقابتی خارجی به خطر انداختند. همچنین موردی برای سرعت تغییر در محیط خارجی اوجود دارد که به طور ذاتی چرخه عمر صنعت، تکنولوژی و تولید را کم میکند.

محدودیت دوم آن است که فقط تعداد کمی از استثنائات برجسته تحقیقات حسابداری مدیریت استراتژیک هدایت شدند . مطالعات اکثر روشنی کمی بر چگونگی استفاده از روشهای حسابداری مدیریت استراتژیک دارند و هیچ تعریف تئوریکی از روشها ارائه نکردند. تمرکز کم دامنه و تکنیکال حسابداری مدیریت استراتژیک فقط به بخش کوچکی از ادبیات مدیریت استراتژیک محدود شده است و از تاثیر متقابل بسیاری از اجزای سازمان دهی فرآیند مدیریت استراتژیک غفلت ورزیده اگرچه مستلزم استراتژی های پیشبینی شده و پیشبینی نشده است. تاثیر متقابل میان اعمال استراتژیک و شیوه های حسابداری نیازمند آن است تا اصطلاحاتی که منعکس کننده عدم اطمینان سازمانی و فرآیندهای اجتماعی با شرایط ارتباطیشان است، به درستی درک شوند.

۴. ادبیات مدیریت استراتژیک و روشها

درباره اینکه چگونه تکنیکهای القایی حسابداری مدیریت استراتژیک و پخش شدن فرآیندهایش به روشهای عمومی داخل سازمانها صورت گرفته است، کمبود مدارک وجود دارد.

۱.۴. حسابداری مدیریت استراتژیک در زمینه متغیر فرآیندهای گسترش تولید دو دلیل برای اینکه این مطالعات انجام شوند عبارتند از: درست کردن این شکاف دانشی و تمرکز بر حسابداری مدیریت در زمینه های دانش فشرده ، طراحی محصولات جدید پیچیده و به شدت متغیر و فرآیندهای توسعه.

کار طراحی محصولات جدید و توسعه (NPD&D) در دو شرکت به نامهای شرکت الف (Jorgensen and Messner, 2010) و شرکت ب (Nixon et al., 2011) انجام شد که در بحران مالی و عملکرد رقابتی بوده است. بخشهای مالی و حسابداری در فرآیندهای داخلی NPD&D در هر دو شرکت الف و ب شایع شده بود.

با وجود استفاده گسترده از معیارهای مالی و حسابداری برای حمایت از تصمیم گیری ها در تخصیص منابع برای تولید پورتفوی ، مدیریت محدودیتها ، ارزیابی تصمیمات برگشت ناپذیر ، اختیارات و تجارتها و کمک به شرکتها برای دستیابی به توازن در اهداف رقابتی و شرکا شامل مشتریان در فرآیند NPD&D ، واژه حسابداری مدیریت استراتژیک بخشی از فرهنگ ارتباطی شرکتشان نبوده است . مفاهیم پاسخگویی و توانمند سازی که از موارد ضروری برای استراتژی سازی و سازماندهی هستند به خیلی واضح در هر دو شرکت الف و ب درک شدند. در شرکت ب مولفه های صریح و روشنی از مدل کسب و کار است که شامل مشتری مداری، اعتماد و کار تیمی نیز میباشد. بسیاری از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک ، توسط کاتز و گایدینگ در سال ۲۰۰۸ بخشی از سیستم اطلاعات شرکت ب بودند ، شناسایی شدند. علاوه بر این چند تکنیک ارزیابی سرمایه گذاری برای ارزیابی تمام هزینه ها و خطرات مرتبط با NPD & D مورد استفاده قرار گرفتند. بسیاری از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک در سیستم های طراحی و توسعه طولانی مدت تاسیس شدند ، مانند گسترش کیفیت عملکرد، عدم حالت تجزیه و تحلیل اثر، طراحی برای ساخت و مونتاژ نسل جدید سیستم های یکپارچه NPD & D مانند تولید سیستم های مدیریت چرخه عمر محصول و داده .

مدیریت تیم پروژه NPD & D در شرکت های الف متفات تر از شرکت ب است و نیاز بیشتری برای رویکرد احتمالی دارد. شرکت الف یک تیم مجزا برای هر یک از سه فاز در فرآیند NPD&D استخدام میکند. در شرکت ب به نظر می رسد که تیم پروژه NPD & D مسئول همه ۵ فاز و ۱۴ مرحله در فرآیند است. دلیل اصلی چیدمان اخیر این است که تجربه شرکت ب ، ارتباطات اعم از رسمی و غیر رسمی را بالا میبرد و به جلوگیری از تاخیرات اساسی و اشتباهات کمک می کند. آرایش فقط یک تیم برای هر پروژه نیز حس هویت و مالکیت را بالا میبرد که افراد با مدل های خاصی از وسیله آشنا می شوند. پاسخ استراتژیکی سریع و زمان ورود به بازار، عوامل بحرانی موفقیت برای شرکت ب همچنین تاثیر عمده ای بر طراحی و بهره برداری از مدل کسب و کار این شرکت می گذارند. برآورد دقیق بازگشت سرمایه گذاری و ارزیابی ریسک یک بخش اساسی از مورد کسب و کار است که باید برای هر پروژه در شرکت ب ساخته شود. حسابداری زبان مشترک است که تمام شرکت کنندگان در پروسه NPD & D شرکت ب را به هم لینک میکند، به صورت افقی در طول یک تا سه سال از یک پروژه بزرگ و به صورت عمودی در هر مرحله از فرآیند . برای هر پروژه، چهار سطح مدیریتی وجود دارد شامل : کمیته استراتژی محصول شرکت ب و شرکت مادر آن، مدیر پروژه و رهبران ماژول. با این حال، حسابداری در شرکت ب تنها بخشی از یک مجموعه شدیداً یکپارچه از اجزای سازمانی است که برای مدیریت ارتباطات استفاده می شود . این اجزا عبارتند از:

۱. یک ساختار نسبتاً افقی و مبتنی بر تیم
۲. یک سیستم اطلاعات جامع و بسیار در دسترس رسمی
۳. یک سبک مدیریتی تکرار شونده، از بالا به پایین، از پایین به بالا
۴. تاکید بیشتری بر برنامه ریزی و آینده نگری - از نوع اطلاعات و کنترل اطلاعات گذشته نگر
۵. یک سیستم اطلاعات رسمی قدرتمند که از سیستم های رسمی، به خصوص از طریق سبک مدیریت و ساختار سازمانی مبتنی بر تیم پشتیبانی کند.
۶. یک فرهنگ باز و مبتنی بر اعتماد

این شش جزء و تعامل میان آنها به عنوان یک سیستم واحد به منظور حفظ انسجام داخلی لازم برای پشتیبانی از استراتژی های رقابتی و بازاریابی شرکت ب مدیریت شدند. این سازمان دهی جاسازی شده ی SMA در شرکت ب به شدت در تضاد با SMA مورد مطالعه مارکونی در سال ۲۰۱۰ گزارش شده است. این دو مورد الف و ب نماینگر

۱.۴. نگرانی فقدان دانش (عدم آگاهی)

تشدید رقابت که اهمیت اولیه حسابداری مدیریت استراتژیک را افزایش داده بود بر استراتژی های رقابتی و بازاریابی متمرکز بوده و همچنین نیاز به یک جریان مداوم از محصولات و خدمات جدید و بهبود یافته برای حمایت از رقابت افزایش یافت. با این حال با وجود اجماع گسترده ای بر اهمیت طراحی و توسعه محصول جدید (NPD & D)، فعالیتها و نوآوری های برای تقویت عملکرد سازمان تشکیل شد. عدم آگاهی از آنچه که در واقع به معنی روش حسابداری در توسعه محصول جدید است نگران کننده است. اگرچه دو مطالعه موردی الف و ب به وضوح هیچ مبنایی برای تعمیم تجربی نبوده است ولی روند گرایش های مختلف در مدیریت و تکنولوژی در ۲۰ سال گذشته نشان می دهد که حسابداری /مدیریت مالی نقش کلیدی را در تخصیص منابع تصمیم گیری و مدیریت عملیاتی فعالیت های NPD & D داشته است. به طور خاص، هزینه ها، خطرات و پیچیدگی های NPD & D برای شرکت هایی که مجبور به حرکت از گسترش محصول- محصول به سمت سیستم عامل در حال توسعه برای دو یا سه نسل از خانواده های مختلف اند در حال افزایش است. روند به سمت خدمات مبتنی بر "راه حل" باعث ایجاد تغییرات اساسی در ماهیت خطرات و جریان درآمد شده است.

در مواجهه با این چالش های نیرومند مدیریت مالی، درک کم حسابداری مدیریت استراتژیک به نظر می رسد متناقض باشد. شواهد بیشتری برای تفسیر گسترده تر واژه حسابداری مدیریت استراتژیک مورد نیاز است.

۵. بحث و نتیجه گیری

۱.۵. پارادوکس در حسابداری مدیریت استراتژیک

ادبیات عملگرا و دانشگاهی مدیریت استراتژیک به سرعت و موازی با کسب و کار مرتبط با مدیریت استراتژیک از زمان راه اندازی مجله مدیریت استراتژیک در سال ۱۹۷۹ گسترش یافته است. در مقایسه با مدیریت استراتژیک، حسابداری مدیریت استراتژیک مجموعه ای از متون آکادمیک باقی ماند و تاثیر ناچیزی بر گفتمان و عملکرد مدیریتی داشت.

معمولا نه یک توضیح ساده و نه یک راه حل آسان برای یک تناقض آشکار وجود دارد. به عنوان مثال، شرکت ها به مدیریت اطلاعات حسابداری بیشتر نیاز دارند و حسابداران مدیریت نیاز کمتری دارند. (Cooper, 1996a, p. 20) کوپر دو دلیل مرتبط برای توضیح پیش بینی خود پیشنهاد داد. فشار بر سازمان ها برای کاهش هزینه ها، در حالی که به طور همزمان کیفیت محصول، خدمات و قابلیت های تقاضای مشتریان حفظ شود و استفاده از سیستم های توزیع شده برای عدم تمرکز مدیریت فرآیند حسابداری. مدیریت هزینه به مسئولیت همه اعضا تبدیل شده بود. به عنوان مشاهده هاپوود در سال ۲۰۰۳، مدیریت هزینه نیز یک مسئله استراتژیک است که پتانسیل لازم برای تغییر کل کسب و کار را دارا می باشد. هم فشار هزینه ها و هم انتشار تکنیک های حسابداری مدیریت هزینه ادامه داشت تا هشدار های کوپر ها افزایش یافت. این روند یکی از دلایل این است که چرا تقاضا برای تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک نیز ممکن است انتظار رود که افزایش یافته است. ادبیات رو به رشد مدیریت استراتژیک و کسب و کار مشاوره، دلیل دیگر آن است.

یک توضیح قطعی این است که یک موضوع شفاف نسبت نوع آزمایشی آن برتری دارد. با این حال احتیاطاً برای تفسیر شواهد نظرسنجی که تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک به طور گسترده ای پذیرفته نمی شده است به چند دلیل نیازمندیم. این دلایل عبارتند از: عدم اجماع در مورد اینکه حسابداری مدیریت استراتژیک چیست؟، انتشار تکنیک های حسابداری مدیریت در سازمان ها و شبکه های گسترده و شناخت کم از نام تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک. تعداد کمی از مطالعات موردی با موضوع استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت انجام شده برای حمایت از مدیریت استراتژیک در این سازمان ها تکرار شده است. شواهد مورد مطالعه کم رنگی بر به رسمیت شناختن واژه حسابداری مدیریت استراتژیک حتی زمانی که مفاهیم و تکنیک های حسابداری مدیریت بخشی از کل سیستم مدیریت استراتژیک در این سازمان است، وجود دارد.

فاصله بین ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و عمل با شکاف بین ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت استراتژیک، ریشه ادبیات اندازه گیری عملکرد، کنترل مدیریت و مدیریت دانش تشدید شد. این عدم یکپارچگی و هویت ممکن است پذیرش کم روش های حسابداری مدیریت استراتژیک را توضیح دهد.

۲.۶. زمینه را برای تحقیقات آینده

الزامات استراتژیک و سازمانی برای یک محیط پویای خارجی به این معنی است که متن زمینه های پژوهشی به طور مداوم در حال تغییر است. تجزیه و تحلیل بالا به چهار حوزه مرتبط با تحقیقات آینده، یعنی، (۱) شکاف بین ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت استراتژیک، (۲) عمل (۳) ریشه ادبیات استراتژیک گرا و (۴) عدم انسجام و همبستگی در میان روش های منسوب به حسابداری مدیریت استراتژیک

۲.۶.۱. ارتباط بین ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت استراتژیک

دوره دوم مدیریت استراتژیک که در اواخر سال ۱۹۷۰ شروع به تکامل کرده است تنها یک راه بسیار محدود در ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک نشان داده بود. این شکاف حسابداری مدیریت استراتژیک نشان می دهد که محققان می توانستند شروع به کشف مفاهیم حسابداری مدیریت و تکنیک های مربوط به مسائل و دیدگاه های ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک کنند. اندرسون (2007) به پژوهش در رشته های دیگر، از قبیل بازاریابی، مدیریت عملیات، استراتژی کسب و کار، امور مالی و اقتصاد که در حال حاضر زمینه ای برای درک بهتر مدیریت هزینه استراتژیک هستند اشاره کرد. اگر چه نظامهای دیگر تمایل به ارائه یک دیدگاه محیطی مدیریت هزینه در یک بخش محدود از زنجیره ارزش دارند، اندرسون استدلال می کند که چالش جدیدی برای پژوهش مدیریت هزینه است که به تعامل با جریان های علمی گوناگون و یکپارچه سازی سوال چه آموختهایی در رشته های دیگر با تئوری حسابداری مدیریت کسب میشود، میپردازد. از دیدگاه حسابداری مدیریت استراتژیک روشی که میتواند برای تیم های چند رشته ای ایده آل باشد، کارکردن در یک شیوه تکراری ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت استراتژیک به منظور انجام مطالعات موردی عمیق است. تحقیقات باید به عنوان بخشی از روند تحقیقات حسابداری مدیریت استراتژیک و بر محور انتخابی باشند.

ارتباط میان ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک و ادبیات مرتبط

تکنیک های بسیاری از حسابداری مدیریت استراتژیک از جمله ابزارهای اجرایی و ساختاری مدیریت هزینه مدیریت هزینه استراتژیک وجود دارد که می تواند به ادغام دیدگاه های اندازه گیری عملکرد و کنترل از کنترل مدیریت کمک کند. ادبیات اندازه گیری عملکرد و کنترل مدیریت که در حال حاضر به هم نزدیکتر شدند، می تواند به نوبه خود، به ارائه کمک های اساسی برای یکپارچه سازی تحولات پراکنده حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت هزینه استراتژیک به یک جسم واحد و یکپارچه از دانش بپردازد. تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک نیز می تواند به نوبه خود توسعه داده شود با مفاهیم مدیریت دانش مربوط به برای مثال مدیریت ریسک و عدم اطمینان، نوآوری، انتقال دانش، ارتباطات و هماهنگی افزایش یابد. تحقیقات آینده می تواند مواردی را کشف کند به عنوان مثال، چگونه هم افزایی بالقوه میان حسابداری مدیریت استراتژیک، اندازه گیری عملکرد، کنترل مدیریت و مدیریت دانش را می توان بهتر مورد بهره برداری قرار داد.

به سوی یک چارچوب یکپارچه

مدارک و شواهد این مقاله نشان می دهد که یک بدنه واحد و یکپارچه ای از دانش برای حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد که چهار بلوک ساختمان خواهد بود که عبارتند از: ادبیات حسابداری مدیریت استراتژیک، عمل، ادبیات استراتژی محور مرتبط و مجموعه یکپارچه ای از تکنیک های حسابداری مدیریت. تحقیقات آینده می تواند تلاشی برای درک و توسعه بهتر تعاملات میان این چهار بلوک و نیز در میان تکنیک های حسابداری مدیریت که شامل حسابداری مدیریت استراتژیک است، باشد. اندرسون (2007) مشاهده کرد که در زمینه مدیریت هزینه استراتژیک تحقیقات حسابداری مدیریت تمایل دارد تا بر روی مدیریت هزینه های (اجرایی) عملیاتی و همچنین بر محصول (تولید) به عنوان بخشی از زنجیره ارزش تمرکز کند.

او پیشنهاد کرد که پژوهشگران می توانند تلاش کنند تا حوزه مدیریت هزینه را گسترش دهند و آن را بیشتر با تمرکز بر ساختار مدیریت هزینه، استراتژیکی کنند. استفاده از ابزارهای طراحی سازمانی، طراحی محصول و طراحی فرآیند به ایجاد یک ساختار هزینه با استراتژی منسجم کمک میکند. بخشی از تناقض در حسابداری مدیریت استراتژیک در این است که تحقیقات بسیار کمی در منطقه با دامنه تحقیقات بر مبنای پاداش وجود دارد. یک توضیح ممکن است این باشد که دامنه ای از کثرت گرایی نظری مدیریت استراتژیک برای محققان حسابداری مدیریت استراتژیک برای عبور از مرزهای مفهومی و نظم و انضباط لازم و اجباری است. با این حال، به عنوان پژوهشگران حسابداری مدیریت می توانیم برای کار بیش از حد در رشته هایمان مورد انتقاد قرار گیریم. (Davila and Oyon, 2008, p. 887).

تحقیقات آینده که با هدف تقویت ارتباط میان حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت استراتژیک، عمل، مناطق ریشه ها و تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک انجام میگیرد نیاز به تحقیقات میان رشته ای بیشتری دارد. یک فرصت بزرگ و همچنین نیازی مبرم به اهرم تنوع از طریق همکاری الگویی متقابل وجود دارد.

پایان

- از ترجمه دو قسمت به دلیل عدم لزوم و تکراری بودن خودداری شده است.