

## حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژی کسب و کار در شرکتها و موسسات کوچک و متوسط

فاطمه جمشیدیان<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف آباد

### چکیده

هدف از تحقیق حاضر بررسی ارتباط میان شیوه های حسابداری مدیریت و توسعه استراتژی در شرکت ها و موسسات کوچک و متوسط است. شرکت های کوچک و متوسط از بازیگران اصلی توسعه و رشد اقتصادی هستند. برای تعیین استراتژی های مناسب در یک بازار متغیر و رقابتی، به دانش کمی و کیفی تولید شده توسط سیستم حسابداری نیاز است. سیستم حسابداری مدیریت می تواند بر تصمیمات مدیریتی تأثیر بگذارد، استراتژی ها را تغییر دهد و عملکرد شرکت را از طریق اقدامات گسترده خود تحت تأثیر قرار دهد. با استفاده از تحلیل های آماری چند متغیره، نتایج مطالعات کاربردی برای موسسات مزبور نشان می دهد که برنامه ریزی و کنترل سیستم حسابداری مدیریت، مدیریت هزینه، و اندازه گیری و ارزیابی عملکرد به طور قابل توجهی بر استراتژی هایی که شرکت ها اجرا خواهند کرد، تأثیر می گذارند. همچنین نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد؛ شیوه های حسابداری مدیریتی مورد استفاده شرکت های کوچک و متوسط با استراتژی های شرکتی که در پیش گرفته اند، مرتبط است و این اقدامات را میتوان به عنوان دستاورد اثرگذاری بر استراتژی های شرکت ها در نظر گرفت.

**واژه های کلیدی:** حسابداری مدیریت، مدیریت استراتژی، تحلیل کاربردی، تصمیم گیری

## ۱- مقدمه

حسابداری با تحولی که متحمل شده است به یک سیستم اطلاعاتی آینده نگر تبدیل شده است تا مکانیزم ثبت سوابق مبتنی بر تاریخ، این دگرگونی سهم او را در مقدار داده‌هایی که کسب‌وکارها برای تصمیم‌گیری و توسعه استراتژی‌ها نیاز دارند، افزایش می‌دهد.

حسابداری مدیریت راه را برای کسب‌وکارها باز می‌کند تا از طریق روش‌ها و تکنیک‌هایی که دارند، بین گذشته و آینده پل بزنند. تحقیقات زیادی نشان می‌دهد که رویکرد حسابداری مدیریت استراتژیک در حسابداری در حال قوی تر شدن است. به گفته اندرسون و لن (۱۹۹۹)، حسابداری مدیریت دارای سه کارکرد اصلی است [۷].

اینها مدیریت هزینه، برنامه ریزی و کنترل و در نهایت اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد هستند. برنامه ریزی و کنترل یکی از سه کارکرد اساسی سیستم حسابداری مدیریت است که بر پیش‌بینی آینده کسب و کارها و اولویت‌های مدیریتی آنها تأثیر می‌گذارد. تابع کنترل به شرکت اجازه می‌دهد تا با تعیین اینکه آیا کارها با اهداف همپوشانی دارند یا خیر، نقشه راه شرکت را به روز کند.

تدوین استراتژی فرآیندی است که نیازمند توجه و اطلاعات قابل توجهی است. ایجاد استراتژی‌های مناسب برای کسب و کارها با استفاده از منابع اطلاعاتی مناسب مرتبط است. حسابداری مدیریت نه تنها دانش مورد نیاز برای توسعه استراتژی‌ها را تولید می‌کند، بلکه موفقیت فعالیت‌ها را نیز کنترل می‌کند. در این زمینه، حسابداری مدیریت زیرساخت توسعه استراتژی را در شرکت‌ها ایجاد می‌کند [۳].

عبدالل و مک‌للان (۲۰۱۳) تأکید می‌کنند که شیوه‌های حسابداری مدیریت باید توسط طراحی سازمانی و عوامل سازمانی مانند فرآیندهای تولید مؤثر در توسعه استراتژی از دیدگاه کل‌نگر پشتیبانی شوند.

هدف این تحقیق ارائه دیدگاهی مبتنی بر حسابداری مدیریت برای شاغلین، کارکنان حسابداری و محققان، بررسی تأثیرات احتمالی حسابداری مدیریت بر توسعه استراتژی است.

این مطالعه برای ارزیابی بنگاه‌های کوچک و متوسط (SMEs) از واحدهای پایه توسعه اقتصادی و اجتماعی و برای تعیین وضعیت فعلی بسیار مهم است.

تجزیه و تحلیل عوامل فرعی و عملکردهای اساسی شیوه‌های حسابداری مدیریت به طور دقیق به شرکت‌های کوچک و متوسط کمک می‌کند تا بهره‌وری و کارایی در استفاده از منابع را افزایش دهند که بر موفقیت استراتژی تأثیر می‌گذارد. یکی از مهم‌ترین کمک‌های این مطالعه، یکی از اولین مطالعات است [۳ و ۹].

ارزیابی رابطه بین حسابداری مدیریت و توسعه استراتژی در SME ها از منظر کنترل و برنامه ریزی. این مطالعه زیرساختی را برای مطالعات حسابداری مدیریت و توسعه استراتژی ایجاد می کند. سهم دیگر این مطالعه این است که SME ها را بر اساس سطح انطباق حسابداری مدیریت دسته بندی می کند، بنابراین به آنها کمک می کند تا سطوح استفاده از شیوه های حسابداری مدیریت در عملیات را با دقت بیشتری تعیین کنند. یکی دیگر از جنبه های مهم مطالعه، امتیاز انطباق حسابداری مدیریت است که توسط تنظیم مقیاس های مکان در ادبیات ایجاد می شود.

در بخش اول پژوهش، مرور ادبیات و فرضیه ها وجود دارد که در آن روابط بین متغیرها پیدا و انجام می شود. در فصل دوم، یک تحلیل کاربردی برای تعیین مدل تحقیق ارائه شده در چارچوب مفهومی بر SME ها ارائه شده است.

## ۲- ادبیات تحقیق

### ۲-۱. شیوه های حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت مکانیزمی است که به دستیابی به پایداری، اتخاذ تصمیمات استراتژیک و دستیابی به مزیت رقابتی کمک می کند. حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم اطلاعاتی عملکرد، سودآوری و بهره وری شرکت را افزایش می دهد (Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall & Langfield-Smith, 1998).

بودجه بندی، تجزیه و تحلیل سودآوری فروش، برنامه های بهبود کیفیت، تجزیه و تحلیل سودآوری محصول، معیارسنجی، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری، تجزیه و تحلیل ارزش سهامداران، هزینه یابی هدف، مدیریت بر اساس فعالیت، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، هزینه یابی چرخه عمر محصول، هزینه های کیفیت به بهبود کمک می کند [۱ و ۶ و ۸].

عملکرد تجاری؛ به عنوان یک ابزار برای دستیابی به مزیت رقابتی استراتژیک زمانی که استفاده مورد نظر در نظر گرفته می شود، استفاده می شود. می توان بیان کرد که تکنیک های حسابداری مدیریت به طور کلی برای دو منظور استفاده می شود.

اول استفاده از این ابزارها برای اهداف استراتژیک (بلند مدت) و دوم استفاده از عملیات جاری (کوتاه مدت). اگرچه هدف هر دو نوع استفاده در نهایت بهبود عملکرد است، اولویت های استراتژیک بسته به استفاده مورد نظر مورد نیاز خواهند بود. در این راستا، عموماً انتظار می رود که عملکرد شرکت ها به طور مثبت تحت تأثیر شیوه های حسابداری مدیریت قرار گیرد (Chenhall و Langfield-Smith (1998) تلاش کرده اند توضیح دهند که چگونه تکنیک های مدیریت و شیوه های حسابداری مدیریتی که عملکرد تجاری را تحت اولویت های استراتژیک خاص بهبود می بخشد، می توانند ترکیب شوند [۴ و ۱۲].

آنها بر اهمیت تأکید بر تمایز محصول، استراتژی های قیمت پایین یا ادغام هر دو تأکید کردند. شیوه های حسابداری مدیریت اخیراً توسعه یافته عمدتاً اطلاعات مالی و غیر مالی هستند که بر جهت استراتژیک تمرکز دارند. تجزیه و تحلیل هایی در مورد پذیرش و تأثیر شیوه های حسابداری مدیریت معاصر و سنتی در سراسر جهان انجام می شود.

#### ۱-۲. استراتژی های کسب و کار

هنگام توسعه یک مدل کسب و کار استراتژیک، لازم است اصول استراتژی در ساختار رقابتی و صنعتی به عنوان ورودی های فکری استراتژیک ارزیابی شود.

مفروضات اصلی این رقابت با نحوه رقابت شرکت ها و نحوه طراحی کالاها و خدمات شروع می شود. به همین دلیل، بر عواملی مانند استراتژی کسب و کار، سطح رقابت و قابلیت طراحی محصول/خدمت تمرکز دارد. استراتژی های رقابت را می توان به عنوان استراتژی های کم هزینه (رهبری هزینه) و استراتژی های تمایز طبقه بندی کرد. در استراتژی کم هزینه باید شرکتی بود که تلاش می کند کم هزینه ترین تولیدکننده در بخش در فعالیت های بنگاه ها باشد.

آبراهام و همکاران (۲۰۰۸) توضیح می دهد که مفهوم مزیت رقابتی همچنین به شرکتی که رهبری هزینه را به دست می آورد، پتانسیل سودآوری فوق العاده می دهد. این شامل ارزیابی شرکت هایی می شود که مزایای بالقوه فناوری، از جمله استفاده بهتر از بهره وری منابع ورودی و صرفه جویی در مقیاس را ارزیابی می کنند [۲ و ۱۲].

کسب و کارهایی که رهبری هزینه را اجرا می کنند، سودآوری خود را با عرضه کالاهای خود نزدیک یا کمتر از قیمت پیشنهادی رقبا افزایش می دهند. استراتژی تمایز یک استراتژی مبتنی بر برتری شرکت بر رقبای خود با ارائه ارزش های منحصر به فرد یا برتر به مشتریان در مورد موضوعاتی مانند کیفیت محصول، ویژگی ها یا خدمات پس از فروش است. به جای تمرکز بر تمایز، به شرکت ها توصیه نمی شود که نظم و انضباط منحصر به فرد را حفظ کنند و رهبری هزینه را تقویت کنند.

در واقع، طبق نظر باکس و میلر (۲۰۱۱)، شرکت های کوچکی که تمایز را اتخاذ می کنند، به موفق ترین استراتژی رسیده اند. تمایز عبارت است از تولید چیزی که از طریق تمایز کالاها یا خدماتی که شرکت ها به بازار عرضه کرده اند از نظر همه منحصر به فرد است.

برایسون و لومباردی (۲۰۰۹) تأکید می کنند که شرکت هایی که دو شرکت پیشرو را مطالعه می کنند، می توانند به تمایز یا ترکیبی از هدف گذاری ارزش دست یابند. بازار طاقچه می تواند یک استراتژی تجاری

ترکیبی جداگانه باشد. یان (۲۰۱۰) و پرنرز (۲۰۱۱) بر اهمیت استراتژی های رقابت برای پایداری تولیدکنندگان تاکید کردند [۷].

ضرورت وجود استراتژی های رقابتی برای افزایش مزیت رقابتی و عملکرد شرکت های مورد مطالعه مورد تأکید قرار گرفته است. رهبری هزینه، که نقش کلیدی برای کسب و کارهای کوچک و بزرگ ایفا می کند، اجرای استراتژی های رقابتی مانند تمایز و نوآوری، سازگاری با محیط پویا، مزیت رقابتی و افزایش عملکرد شرکت را امکان پذیر می کند. علاوه بر اینها، مطالعات حاکی از این است که رهبری هزینه سودمندتر از استراتژی تمایز محصول در بلندمدت خواهد بود [۱۰].

بر اساس ادبیات مطرح شده فوق؛ فرضیه های تحقیق به شرح ذیل قابل ارائه می باشد:

فرضیه ۱: شیوه های حسابداری مدیریت تأثیر مثبتی بر استراتژی های مورد استفاده در شرکت های کوچک و متوسط دارد.

فرضیه ۲: ابعاد فرعی برنامه ریزی و کنترل حسابداری مدیریت به طور مثبتی استراتژی تمایز شرکت ها را تغییر می دهد.

فرضیه ۳: عامل فرعی مدیریت هزینه به طور مثبت بر انتخاب استراتژی تمایز تأثیر می گذارد.

فرضیه ۴: زیربعد اندازه گیری و ارزیابی عملکرد به طور مثبت بر توسعه استراتژی تمایز شرکت ها تأثیر می گذارد.

فرضیه ۵: بعد فرعی برنامه ریزی و کنترل بر انتخاب استراتژی کم هزینه تأثیر مثبت می گذارد.

فرضیه ۶: مدیریت هزینه تأثیر مثبتی بر کسب و کارها و انتخاب استراتژی کم هزینه دارد.

فرضیه ۷: سطح شدت رقابت SME ها به طور قابل توجهی بر استراتژی های شرکت تأثیر می گذارد.

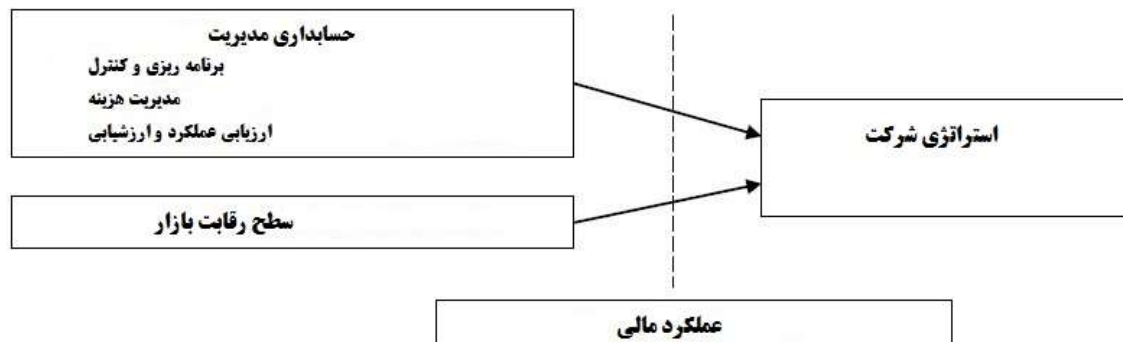
فرضیه ۸: سطح شدت رقابت به طور مثبت بر انتخاب استراتژی تمایز تأثیر می گذارد.

فرضیه ۹: شدت رقابت بر انتخاب استراتژی کم هزینه تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ۱۰: شیوه های حسابداری مدیریت و سطح شدت رقابت با هم تأثیر مثبتی بر توسعه استراتژی شرکت ها دارد.

فرضیه ۱۱: عملکرد مالی تأثیر حسابداری مدیریت و شدت رقابت را در تعیین استراتژی های شرکت تعدیل می کند.

مدل نظری مورد استفاده در تحقیق حاضر نیز در تصویر ذیل خلاصه شده است؛



شکل ۱. مدل ساختاری تحقیق

جدول ۱. تحلیل شاخص و میزان روایی و پایایی متغیرها

شاخص	$\mu$	$\sigma$	KMO	متوسط ضریب بار	آلفای کرونباخ
<b>حسابداری مدیریت</b>					
کنترل و برنامه ریزی (۶ آیتم)	3.81	0.24	0.83	0.74	0.78
مدیریت هزینه (۵ آیتم)	3.06	0.35	0.72	0.64	0.70
اندازه گیری عملکرد و ارزشیابی (۱۱ آیتم)	3.20	0.62	0.80	0.70	0.74
<b>استراتژی های شرکت</b>					
هزینه پایین (۴ آیتم)	3.59	0.38	0.79	0.75	0.72
تمایز (۵ آیتم)	3.13	0.44	0.73	0.61	0.68
رقابت (۵ آیتم)	4.28	0.46	0.85	0.77	0.75

## ۲- روش تحقیق

بخش روش شناسی از دو بخش تشکیل شده است. ابتدا انتخاب نمونه توضیح داده شده است. دوم، طراحی ابزار اندازه گیری توضیح داده شده است.

### ۲-۱. نمونه سازی

داده های این پژوهش که به بررسی رابطه بین حسابداری مدیریت و استراتژی های شرکت می پردازد، با استفاده از روش پرسشنامه گردآوری شده است. شرکت های کوچک و متوسط ۱ که در استانبول مشغول به کار بوده اند، به دلیل دسترسی محدود به شرکت و بودجه تحقیقاتی کم که برای تامین مالی این تحقیق به عنوان نمونه استفاده شده اند.

پرسشنامه تهیه شده برای تحقیق به مدیران و کارکنان حسابداری که در بخش حسابداری شرکت‌های کوچک و متوسط فعال هستند ارسال شد و مشخص شد که مجموعه اطلاعات تامین‌شده از ۱۱۷ شرکت واجد شرایط لازم برای تحلیل و ارزیابی است.

۴۱ شرکت با ۲۵-۱۰ کارمند، ۲۸ شرکت با ۴۰-۲۶ کارمند، ۱۳ شرکت با ۵۵-۴۱ کارمند و ۱۸ شرکت با ۵۶-۷۰ کارمند وجود دارد. ۱۱ شرکت با کارکنان از ۷۱ تا ۸۵ نفر از شرکت کنندگان و ۶ شرکت از ۸۶ تا ۱۰۰ کارمند وجود دارد. ۳۴ نفر از شرکت کنندگان در سمت مدیریت و ۸۳ نفر در سمت کارکنان حسابداری هستند. ۷۹ شرکت با ارزش دارایی بین ۱ تا ۵ میلیون یورو از نظر کل دارایی‌ها و ۳۸ شرکت با ارزش دارایی بین ۶ تا ۱۰ میلیون یورو وجود دارد.

### ۲-۱. ابزارهای اندازه‌گیری

دو متغیر اساسی در تحقیق وجود دارد، یعنی شیوه‌های حسابداری مدیریت و استراتژی شرکت. متغیرهای کنترلی نیز شامل رقابت و عملکرد مالی شرکت می‌باشند. به منظور اندازه‌گیری شیوه‌های حسابداری مدیریت، از طبقه‌بندی اندرسون و لنن (۱۹۹۹، ص ۳۷۹) و آتکینسون و همکاران (۲۰۱۶) استفاده شد. در این آثار کاربردهای حسابداری مدیریت به سه دسته برنامه ریزی و کنترل، مدیریت هزینه و در نهایت سنجش و ارزیابی عملکرد تقسیم می‌شوند.

شیوه‌های مورد استفاده شرکتها فهرست شدند و شرکت‌کنندگان میزان استفاده از آنها در شیوه‌های حسابداری مدیریت را در این فهرست با مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت ارزیابی کردند. نمرات به‌دست‌آمده از پاسخ‌ها به سه خوشه مختلف تقسیم شدند: شرکت‌های سازگاری پایین، شرکت‌های سازگاری متوسط و شرکت‌های سازگاری بالا.

بدین ترتیب، مشخص گردید که شرکت‌ها با چه شدتی از شیوه‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند. استراتژی‌های شرکت بر اساس مقیاس عبدالال و مک لالن (۲۰۱۳) است. در مجموع ۵ سوال برای اندازه‌گیری رقابت توسط یانسن و همکاران (۲۰۰۶) و وایدنر (۲۰۰۷، ص ۷۸۴) برای مطالعه تطبیق داده شد. در عملکرد مالی از نسبت سودآوری فروش و نسبت بازده سرمایه استفاده می‌شود.

### ۳. نتایج تحقیق

در فرآیند آماری از روش‌های تحلیل عاملی، تحلیل همبستگی و حداقل مربعات جزئی استفاده شد. جدول ۱ شامل ضریب بار استاندارد متغیرها و قابلیت اطمینان ساختارهای عامل است.

با توجه به مقادیر بدست آمده در تحلیل عاملی، شیوه‌های حسابداری مدیریت به سه عامل فرعی برنامه ریزی و کنترل، مدیریت هزینه، اندازه‌گیری عملکرد و ارزیابی تقسیم می‌شوند.

گزینه های استراتژیک در دو زیربعد پدیدار شده اند: استراتژی های کم هزینه و استراتژی های تمایز.

مؤلفه های عامل رقابت تحت یک عامل متمرکز می شوند: ارزش قابلیت اطمینان برای برنامه ریزی و کنترل ( $Cronbach \alpha = 0.78$ )، ارزش قابلیت اطمینان برای مدیریت هزینه ( $Cronbach \alpha = 0.70$ )، ارزش قابلیت اطمینان برای اندازه گیری و ارزیابی عملکرد ( $Cronbach \alpha = 0.74$ ) که به ترتیب زیر ابعاد کاربردهای حسابداری مدیریت هستند.

پارامترهای به دست آمده نشان می دهند که ارزیابی های نظری انجام شده برای کاربردهای حسابداری مدیریت از نظر آماری معنادار هستند.

میانگین حسابی زیربعد برنامه ریزی و کنترل کاربردهای حسابداری مدیریت  $3/86$ ، میانگین حسابی مدیریت هزینه  $3/06$  و میانگین حسابی اندازه گیری و ارزیابی عملکرد  $3/20$  است. ارزش قابلیت اطمینان ( $Cr = 0.72$ ) و واریانس ( $Cr = 0.68$ ) برای استراتژی های کم هزینه از استراتژی های شرکت تعیین می شود.

از نظر مقادیر KMO، می توان دریافت که ساختارهای عاملی برای تجزیه و تحلیل کافی هستند. پس از تعیین پایایی، تحلیل روایی مقیاس های پژوهش انجام شد. امتیاز AVE (متوسط واریانس استخراج شده) مربوط به متغیر حسابداری مدیریت  $0.68$  است. ارزش اعتبار برای استراتژی های شرکت و رقابت  $0.56$  و  $0.62$  است.

جدول ۲ نتایج تحلیل همبستگی انجام شده برای تعیین روابط خطی بین متغیرها را پس از تحلیل پایایی و روایی نشان می دهد. طبق جدول مزبور هیچ مشکل چند خطی وجود ندارد، زیرا نتایج جدول ۲ نشان می دهد که روابط خطی متوسط یا سطح پایین بین متغیرها وجود دارد. رابطه بین متغیرهای برنامه ریزی و کنترل و استراتژی های تمایز ( $r = 0.36$ ) برقرار شد.

جدول شماره ۲. ضریب همبستگی پیرسون (یک طرفه)

Variables	$\mu$	$\sigma$	PLCO	COMN	PMEV	DFST	LCST	COMP	APSA
PLCO	3.81	0.24	—	—	—	—	—	—	—
COMN	3.06	0.35	0.26***	—	—	—	—	—	—
PMEV	3.20	0.62	0.28***	0.15***	—	—	—	—	—
DFST	3.13	0.44	0.36**	0.28***	0.11	—	—	—	—
LCST	3.59	0.38	0.35**	0.37**	0.17***	-0.24***	—	—	—
COMP	4.28	0.46	0.23***	0.40**	0.23***	0.21***	0.25***	—	—
APSA	9.46	0.30	0.23***	0.25***	0.28***	0.13***	0.20***	0.22***	—
AROA	2.39	0.07	0.19***	0.20***	0.10	0.17***	0.21***	0.18***	0.34**

رابطه بین استراتژی کم هزینه و برنامه ریزی و کنترل ( $r = 0.35$ ) پیدا شد. بین متغیرهای برنامه ریزی و کنترل و شدت رقابت رابطه وجود دارد ( $r = 0.23$ )

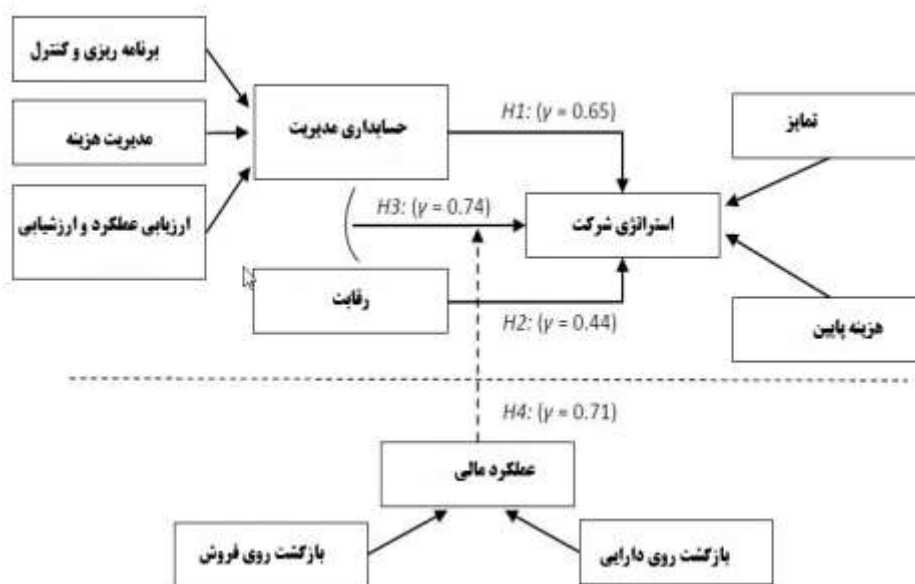


رابطه بین عامل فرعی مدیریت هزینه و تمایز و استراتژی های کم هزینه ( $r = 0.28$ ) و ( $r = 0.35$ ) یافت شد. سنجش عملکرد و ارزیابی استراتژی تمایز بازگر فرعی رابطه معنی داری ندارند ( $r = 0.11$ ) و از نظر آماری با متغیرهای استراتژی کم هزینه ( $r = 0.17$ ) همبستگی دارند.

همچنین برای آزمون فرضیه ها از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. روش PLS برای تجزیه و تحلیل نمونه های مرکز خرید مناسب است. نتایج آزمون های فرضیه در شکل ۲ و جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳. آزمون مدل تحقیق و تاثیرات میان متغیر ها

مسیر ها	Direct effect, $\gamma$	Joint effect, $\gamma$	p-value	t-value	R <sup>2</sup> (%)
فعالیت های حسابداری مدیریت منشأ استراتژی های شرکت محسوب می گردد	0.65	-	0.002*	22.49	54
رقابت منشأ استراتژی های شرکت محسوب می گردد.	0.44	-	0.003*	15.73	31
حاصل نوب فعالیت های رقابتی در حسابداری مدیریت منشأ استراتژی های شرکت محسوب می شود	-	0.74	0.000*	28.78	73
حاصل نوب فعالیت های حسابداری مدیریت و رقابت در عملکرد مالی منشأ استراتژی های شرکت محسوب می گردد.	-	0.71	0.000*	24.50	72



شکل ۲. مدل ساختاری مورد آزمون

واریانس ( $R^2 = 0.54$ ) متعلق به استراتژی های شرکت یافت می شود. این نشان دهنده اثربخشی بالایی برای مدل همبستگی مستقیم است و به این معنی است که حسابداری مدیریت دارای کیفیت متغیر مستقل در استراتژی های SME ها است. مشخص شده است که حسابداری مدیریت تأثیر مستقیم مثبت و قابل قبولی بر استراتژی ها دارد ( $\gamma = 0.065$  و  $p = 0.002$ ).

بنابراین، فرضیه ۱ «روش های حسابداری مدیریت تأثیر مثبتی بر استراتژی های مورد استفاده در شرکت های کوچک و متوسط دارد» پذیرفته می شود. ارزش واریانس اثر رقابت بر استراتژی های SME ( $R^2 = 0.31$ ) محقق شد. اثر مستقیم استراتژیک شدت رقابت در سطح  $\gamma = 0.44$  و  $p = 0.003$  معنی دار بود. با توجه به این نتیجه، فرضیه ۲: «سطح شدت رقابت شرکت های کوچک و متوسط به طور معناداری بر استراتژی های شرکت تأثیر می گذارد» پذیرفته می شود.

فرضیه سوم؛ (شیوه های حسابداری مدیریت در عامل رقابت منشاء استراتژی های شرکت محسوب می شود) از نظر آماری پذیرفته شده است ( $\gamma = 0.74$  و  $p = 0.000$ ) (شیوه های حسابداری مدیریت و عوامل رقابتی برای SME ها عوامل مهمی هستند که می توانند تأثیر مشترکی داشته باشند).

تعدیل کننده به عنوان پارامترهای ( $\gamma = 0.71$  و  $p = 0.000$ ) عملکرد مالی متغیر تعریف می شود که همراه با متغیرهای مستقل تأثیر را ایجاد می کند. در این زمینه، فرضیه ۴: «عملکرد مالی تأثیر حسابداری مدیریت و شدت رقابت را بر تعیین استراتژی های شرکت تعدیل می کند» پذیرفته می شود. پس از آزمون مدل نظری، فرضیه های فرعی مورد آزمون قرار گرفتند (جدول ۴ را ببینید). بعد فرعی برنامه ریزی و کنترل تأثیری دارد که می توان آن را بر تمایز معنی دار در نظر گرفت ( $\beta = 0.39$ ).

مدیریت هزینه تمایز را به طور مثبت و قابل توجهی تغییر می دهد، در این زمینه، فرضیه b۱ تایید می شود ( $\beta = 0.36$ ). اندازه گیری و ارزیابی عملکرد هیچ تأثیری بر تمایز ندارد ( $\beta = 0.12$ ). به نظر می رسد موثرترین عامل فرعی در استراتژی تمایز، برنامه ریزی و کنترل باشد. شدت رقابت بر انتخاب استراتژی تمایز SME ها تأثیر می گذارد ( $\beta = 0.41$ ). از سوی دیگر، شدت رقابت بر استراتژی کم هزینه تأثیر می گذارد.

جدول ۴. روابط میان زیر متغیر ها

نتایج فرضیات	$\beta$	متغیر وابسته →	متغیر مستقل
H1a: پذیرفته شده	0.39**	تمایز	کنترل و برنامه ریزی
H1b: پذیرفته شده	0.36**	تمایز	مدیریت هزینه
H1c: پذیرفته شده	0.12	تمایز	ارزیابی عملکرد و ارزشیابی
H2a: پذیرفته شده	0.41**	تمایز	رقابت
H1d: پذیرفته شده	0.42**	هزینه پایین	برنامه ریزی و کنترل
H1e: پذیرفته شده	0.48**	هزینه پایین	مدیریت هزینه
H1f: پذیرفته شده	0.24***	هزینه پایین	ارزیابی عملکرد و ارزشیابی
H2b: پذیرفته شده	0.48**	هزینه پایین	رقابت
-	0.20***	تمایز	بازگشت به فروش
-	0.22***	تمایز	بازگشت به تعادل
-	0.25***	هزینه های پایین	بازگشت به فروش
-	0.28***	هزینه های پایین	بازگشت به تعادل

سطح فشار رقابتی به سمت استراتژی های کم هزینه تغییر می کند. عملکرد مالی بر انتخاب های استراتژیک شرکت ها تأثیر می گذارد. شیوه های حسابداری مدیریت بر انتخاب استراتژی در سطوح مختلف در هر شرکت تأثیر می گذارد. بسته به داده های ارائه شده از شرکت کنندگان، شرکت ها دارای سه دسته هستند: سطوح پایین، متوسط و بالا سازگاری (استفاده) با برنامه های حسابداری مدیریت.

در این مطالعه، نظرات شرکت کنندگان در مورد ۲۳ شیوه حسابداری مدیریت توسط لیگرت پنج نقطه ای پرسیده شد. امتیاز انطباق شرکت با ارزیابی پاسخ های داده شده برای هر شرکت به طور جداگانه به دست آمد. بر این اساس، شرکت هایی با امتیاز سازگاری بین ۰,۱ تا ۱,۷ از حسابداری مدیریت در سطح پایین و شرکت های با ۱,۷-۳,۴ سطح متوسط استفاده می کنند.

کسانی که نمره انطباق ۳,۵ تا ۵ دارند در سطح بالا در نظر گرفته می شوند. کسب و کارها ۵۰٪ کم، ۳۹٪ متوسط و ۲۸٪ بالا در برنامه های حسابداری مدیریت هستند. جدول ۵ نشان می دهد که آیا تغییری در استراتژی شرکت ها بسته به سطح انطباق حسابداری مدیریت وجود دارد یا خیر. مطابق جدول ۵، انطباق با شیوه های حسابداری مدیریت به طور مؤثرتری بر تعیین استراتژی های شرکت به عنوان استفاده از حسابداری مدیریت در عملیات با توجه به سطح انطباق تأثیر می گذارد. از نظر شدت رقابت، استراتژی ها با توجه به سطح استفاده از حسابداری مدیریت به طور قابل توجهی تغییر می کنند.

این تحقیق که در مورد SME انجام شده است با هدف تعیین اثرات مستقیم و مشترک حسابداری مدیریت و رقابت بر توسعه استراتژی انجام شده است. شیوه های حسابداری مدیریت راه را برای پایداری کارآمدتر و مولد فعالیت های برنامه ریزی و کنترل هموار می کند و بر انتخاب استراتژی کم هزینه یا استراتژی های تمایز شرکت تأثیر می گذارد.

حسابداری مدیریت نزدیکی استراتژی ها به انتظارات را از طریق عملکرد اندازه گیری و ارزیابی عملکرد تعیین می کند و ایده ای در مورد اقداماتی که باید در تصمیم گیری اتخاذ شود ارائه می دهد. رقابت بر فرآیندهای عملیاتی

SME ها و سهم بازار تأثیر می گذارد. نتیجه گیری و پیامدهای تحقیق به دلیل تحلیل های انجام شده با توجه به یافته های به دست آمده در تحقیق به شرح زیر می باشد.

۱- توابع برنامه ریزی و کنترل شیوه های حسابداری مدیریت منجر به اتخاذ استراتژی های کم هزینه توسط شرکت ها می شود. هزینه های تولید به طور مثبت در حال توسعه هستند زیرا برنامه های برنامه ریزی و کنترل توسط شرکت ترجیح داده می شوند. این امر از طریق کاهش هزینه های توسعه، حذف اقلام هزینه ای غیرارزش آفرین و مزایای بالقوه طراحی محصول در بیشترین چرخه هزینه-حجم-سود است. بنابراین، استراتژی کم هزینه در حال تبدیل شدن به یک اولویت است. شیوه های حسابداری مدیریت شرکت را قادر می سازد تا با افزایش موفقیت عملیات، مدیریت هزینه را با دقت بیشتری انجام دهد.

۲- عملکرد اندازه گیری و ارزیابی عملکرد برنامه های حسابداری مدیریت بر استراتژی های شرکت تأثیر می گذارد. اندازه گیری و ارزیابی عملکرد به شناسایی گام ها و تاکتیک های راهبردی مبهم و توسعه راه حل ها کمک می کند. روش های حسابداری مدیریت مانند تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، تجزیه و تحلیل سودآوری، تجزیه و تحلیل ارزش سهام، تجزیه و تحلیل فروش و معیار نشان می دهد که آیا استراتژی ها و اهداف شرکت بهینه هستند یا خیر. با نشان دادن تفاوت بین انتظارات اندازه گیری عملکرد و وضعیت واقعی، به تصمیم گیرندگان کمک می کند تا گام ها و اولویت های استراتژیک درست را انتخاب کنند.

۳- واریانس کل تأثیرات شیوه های حسابداری مدیریت بر استراتژی ها ۵۴ درصد بود. حسابداری مدیریت با توجه به اینکه توسعه استراتژی تحت تأثیر عوامل داخلی و خارجی قرار دارد، نقش بسیار مهم و حیاتی ایفا می کند.

۴- رقابت آثار مثبت و منفی زیادی دارد. نتایج تحقیق نشان می دهد که تأثیر رقابت بر تصمیمات و گزینه های استراتژیک معنادار بوده و در ۳۱ درصد واریانس محقق می شود. رقابت تأثیر مستقیمی بر شرکت ها دارد که به آنها امکان می دهد تا بین استراتژی های تمایز یا کم هزینه انتخاب کنند.

۵- یکی از مهم ترین کمک ها و نتایج تحقیق، به دست آوردن ادبیات از طریق تولید امتیاز انطباق حسابداری مدیریت (سطح استفاده) شرکت است. با استفاده از داده های به دست آمده از شرکت ها، سطح استفاده از برنامه های حسابداری مدیریت که برای هر شرکت تعیین می شود، با مقداری بین ۰ تا ۵ امتیازدهی و به دسته هایی تقسیم می شود. از طریق این امتیاز، تشخیص اینکه آیا مدیریت به شیوه های حسابداری مدیریت در سطوح پایین، متوسط یا بالا پایبند است، آسان است. نتایج همچنین راهبردهایی را تأیید می کند که در آنها سطح استفاده از حسابداری مدیریتی توسط شرکت ها در زمانی که امتیاز آنها بالا یا پایین بود افزایش می یابد.

پیشنهادات ارائه شده برای محققین، مدیران، حسابداران و سایر دست اندرکاران با توجه به نتایج و استنباط های تحقیق به شرح زیر است: استفاده از روش های مدرن با رویکردهای سنتی در حسابداری مدیریت باید گسترده شود. اندازه گیری و ارزیابی دقیق عملکرد در کسب و کارها تأثیر قابل توجهی بر گزینه ها و شیوه های استراتژیک منطقی خواهد داشت.

در این زمینه، معیارهای عملکرد مانند تجزیه و تحلیل فروش، تجزیه و تحلیل سودآوری، تجزیه و تحلیل ارزش سهام نباید مورد غفلت شرکت های کوچک و متوسط قرار گیرد. رقابت می تواند خطراتی را برای شرکت ها و همچنین فرصت ها ایجاد کند.

یافته های پژوهش نشان می دهد که عملکرد رقابتی شیوه های حسابداری مدیریت مازاد و تصمیمات استراتژیک شرکت ها افزایش می یابد. درک رقابت و ادغام اثر آموزشی رقابت در فرآیند حسابداری شرکتها، یک هدف اداری مهم خواهد بود. حسابداری مدیریت نه تنها به سیستم تصمیم گیری اشاره دارد، بلکه سرنخ هایی را برای آینده ارائه می دهد.

در این زمینه، استراتژی های مدیریت باید از عملکرد تولید اطلاعات حسابداری مدیریت تعریف و استفاده شود. وجود عواملی مانند عدم انگیزه و در دسترس بودن محدود تمایل کارآفرینان به شرکت در پرسشنامه باعث شد که این پژوهش در نمونه کوچکی انجام شود. در مطالعاتی که به عنوان ادامه موضوع تحقیق انجام خواهد شد، حجم نمونه باید گسترده شود تا شرکت های بیشتری را تحت پوشش قرار دهد. این شانس شما را برای انجام تحلیل های مقایسه ای در مورد توسعه استراتژی افزایش می دهد.

#### منابع:

۱. Qayyam, I Shamsuddind, M and Rehman, F. 2020. Nanotechnology: An innovation in scientific research and technology. [ Internet]: <https://www.researchgate.net/publication/339069917>
۲. Olafusi, O. 2020. Application of nanotechnology in concrete and supplementary cementitious materials: a review for sustainable construction. Springer Nature Switzerland AG, [ Internet]: <https://doi.org/10.1007/s42452-019-0600-7>
۳. Mathew, J et al. 2019. Potential applications of nanotechnology in transportation: A review. Journal of King Saud University – Science; [ Internet]: [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com)
۴. UNESCO. Nanotechnology is a growing research priority [Online]. [http://www.unesco.org/new/en/members/state/s/single-view/news/nanotechnology\\_is\\_a\\_growing\\_research\\_priority/](http://www.unesco.org/new/en/members/state/s/single-view/news/nanotechnology_is_a_growing_research_priority/). Accessed 26 Nov 2018
۵. Baibhav Mishra, 2017. Nanotechnology in Shipping Industries. Seanews. [http://seanews.co.uk/nanotechnology-to-revolutionise-the-shipping-industry/\(accessed on Nov 7, 2017\)](http://seanews.co.uk/nanotechnology-to-revolutionise-the-shipping-industry/(accessed%20on%20Nov%207,%202017)).
۶. Joshi, M., Chatterjee, U., 2016. Polymer nanocomposite: an advanced material for aerospace applications. Adv. Compos. Mater. Aerosp. Eng. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-100037-3.00008-0>.
۷. Kantamneni, Harini, Akhila, Gollakota, Swetha, Nimmagadda, 2013. Avant-garde nanotechnology applications in automotive industry. Int. J. Adv. Mater. Manuf. Characterization 3 (1), 195–197. <https://doi.org/10.11127/ijammc.2013.02.034>.

۸. Ashani HR, Parikh SP, Markna JH (2015) Role of nanotechnology in concrete a cement based material: a critical review on mechanical properties and environmental impact. *Int J Nanosci Nano Eng* 2(5):32–35
۹. Olutoge FA, Olafusi OS, Quadri HA (2012) Investigation of the strength properties of palm kernel shell ash concrete. *Eng Technol Appl Sci Res* 2(6):315–319
۱۰. Gammampila R, Mendis P, Ngo T, Aye L, Jayalath AS, Rupasinghe RAM (2010) Application of nanomaterials in the sustainable built environment. In: *International conference on sustainable built environment (ICSBE-2010)* Kandy, pp 13–14
۱۱. Khanna, A.S., 2008. Nanotechnology in high performance paint coatings. *Asian J. Exp. Sci.* 21, 25–32.