



Journal Website

Article history:

Received 29 January 2025

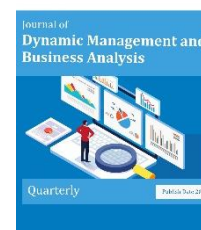
Revised 25 March 2025

Accepted 06 April 2025

Published online 19 June 2025

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 4, Issue 4, pp 1-19



E-ISSN: 3041-8933

Providing a Strategic Management Accounting Model to Improve Corporate Productivity with an Interpretive Structural Approach

Maryam Radfarnia¹, Behnam Gilaniniay Soumehsaraei^{2*}, Mahmoud Samadi Largani³, Mohammad Reza Pourali⁴

1 PhD student, Accounting Department, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.

2 Assistant professor Department of Accounting, Rudsar and Amlesh Branch, Islamic Azad University, Rudsar, Iran

3 Assistant Professor, Accounting Department, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran

4 Associate Professor, Department of Accounting, Chalus Branch, Islamic Azad University, Chalus, Iran.

* Corresponding author email address: behnam.gilaninia@gmail.com

Article Info

Article type:

Original Research

How to cite this article:

Radfarnia, M., Gilaniniay Soumehsaraei, B., Samadi Largani, M., Pourali, M.R. (2025). Providing a Strategic Management Accounting Model to Improve Corporate Productivity with an Interpretive Structural Approach. *Dynamic Management and Business Analysis*, 4(4), 1-19.

<https://doi.org/10.61838/dmbaj.226>



© 2025 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

ABSTRACT

Objective: This study aims to provide a strategic management accounting model to improve corporate productivity using an interpretive structural approach.

Methodology: This study employed a qualitative research method and interpretive structural modeling (ISM) to develop the model. A purposive sampling method with the snowball technique was used, and the required data were collected through in-depth interviews and questionnaires from experts in the field, including university professors with a Ph.D. and management accounting professionals with over ten years of experience. The obtained data were then analyzed using the interpretive structural modeling method.

Findings: The data analysis results indicated that six factors, including strategic management accounting performance management, strategic management accounting business models, strategic management accounting information technology, strategic management accounting organizational culture, strategic management accounting human resource management, and strategic management accounting economic and business environment, significantly contribute to enhancing competitive advantage and ultimately improving corporate productivity.

Conclusion: The findings of this study suggest that adopting a strategic management accounting approach and considering the identified key factors can help organizations optimize their performance and enhance productivity. The results of this research can serve as a basis for managerial and strategic decision-making to improve productivity and create a sustainable competitive advantage for companies.

Keywords: Productivity, Productivity Improvement, Strategic Management Accounting

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Strategic management accounting (SMA) has emerged as a critical field integrating financial and non-financial data to support managerial decision-making. Unlike traditional management accounting, which focuses on internal cost control and performance evaluation, SMA emphasizes external competitive positioning and long-term strategic planning (Mohammadvand et al., 2021). Researchers argue that the integration of financial and strategic information enables managers to formulate better business strategies, aligning financial objectives with market dynamics (Abu Afifa et al., 2024).

One of the primary motivations for the development of SMA is the dynamic and uncertain business environment in which organizations operate. Decision-making under uncertainty requires a robust support system, which SMA provides through structured analytical tools and performance management frameworks (Portaghi et al., 2023). Several studies have demonstrated that SMA enhances business competitiveness by improving financial performance, cost efficiency, and decision-making processes (Rufino, 2014).

Furthermore, the adoption of SMA practices varies across industries and geographical regions, depending on factors such as market competition, regulatory environments, and technological advancements (Kalifa et al., 2020). The increasing complexity of global markets has necessitated the evolution of SMA into a more dynamic discipline that incorporates modern techniques such as activity-based costing, balanced scorecards, and value chain analysis (Lari Dasht Bayaz et al., 2014). These techniques help organizations navigate market uncertainties and enhance their competitive advantage (AlMaryani & Sadik, 2012).

Given the importance of SMA, this study aims to develop a strategic management accounting model to enhance corporate productivity through an interpretive structural modeling (ISM) approach.

Methodology

This study employed a qualitative research methodology using the interpretive structural modeling (ISM) approach to develop a strategic management accounting model. The research was conducted through expert interviews and questionnaire surveys targeting professionals with extensive experience in management accounting and strategic decision-making.

The sample selection was based on purposive sampling using the snowball technique. Participants included university professors holding Ph.D. degrees in management and accounting, as well as industry experts with over ten years of experience in the field. The data collection process involved in-depth semi-structured interviews designed to capture expert insights into SMA practices and their impact on corporate productivity.

After data collection, the ISM methodology was applied to establish a structural hierarchy among the identified SMA components. The model development process included forming an initial self-interaction matrix, constructing a reachability matrix, and identifying the hierarchical levels of SMA factors. The resulting model provided a structured representation of key SMA elements and their causal relationships.

Findings

The data analysis revealed six major factors contributing to corporate productivity through SMA implementation. These factors include strategic management accounting performance management, strategic management accounting business models, strategic management accounting information technology, strategic management accounting organizational culture, strategic management accounting human resource management, and strategic management accounting economic and business environment.

The ISM results indicated that the economic and business environment has the most significant impact on SMA adoption and corporate productivity. This factor influences technological advancements, business models, and organizational culture. Similarly, the study found that information technology plays a crucial role in facilitating SMA practices by enhancing data collection, financial analysis, and strategic decision-making processes.

Additionally, performance management emerged as a critical element of SMA, as it directly affects financial control and efficiency optimization. Organizations that integrate strategic management accounting into their performance evaluation systems can better align their financial and operational goals. The study also highlighted that a strong organizational culture supporting strategic financial management contributes to effective SMA implementation.

Finally, the ISM results demonstrated that human resource management is an essential enabler of SMA, as skilled professionals are required to interpret financial data and develop strategic insights. Organizations with well-trained management accountants tend to achieve higher productivity and competitive advantage through SMA practices.

Discussion and Conclusion

The findings of this study emphasize the importance of strategic management accounting in enhancing corporate productivity. The developed ISM model provides a structured framework for understanding the interrelationships between key SMA factors and their role in driving organizational performance. The results suggest that a holistic approach incorporating economic considerations, technological advancements, human capital, and organizational culture is essential for effective SMA implementation.

One of the critical implications of this study is the necessity of aligning SMA practices with business strategy. Organizations must integrate SMA techniques such as performance-based budgeting, strategic cost management, and value chain analysis to optimize decision-making and improve financial performance. Furthermore, investing in technology-driven financial analytics tools can enhance the accuracy and efficiency of SMA applications.

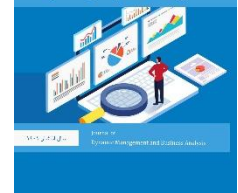
Another important aspect highlighted by this research is the role of human resource development in SMA effectiveness. Training and developing accounting professionals in strategic management principles can significantly improve the quality of financial reporting and business analysis. Organizations that prioritize employee competency in SMA techniques are more likely to achieve sustainable growth and competitive advantage.

Despite the contributions of this study, some limitations must be acknowledged. The qualitative nature of the research limits the generalizability of findings to broader industry settings. Future research could employ quantitative methodologies, such as structural equation modeling (SEM), to validate the



relationships identified in this study. Additionally, comparative studies across different industries could provide deeper insights into the contextual variations in SMA adoption.

In conclusion, this study underscores the significance of strategic management accounting as a vital tool for enhancing corporate productivity. By implementing a structured SMA framework, organizations can achieve greater financial stability, operational efficiency, and strategic agility. The insights provided by this research contribute to the growing body of knowledge on SMA and offer practical guidance for businesses seeking to leverage financial analytics for competitive success.



ارائه مدل حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود بهره وری شرکت با رویکرد ساختاری تفسیری

مریم رادفرنی^۱، بهنام گیلانی نیای صومعه سرائی^{۲*}، محمود صمدی لرگانی^۳، محمدرضا پورعلی^۴

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد رودسر و املش، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر، ایران (نویسنده مسئول)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

*ایمیل نویسنده مسئول: behnam.gilaninia@gmail.com

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله

پژوهشی اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

رادفرنی، مریم، گیلانی نیای صومعه سرائی، بهنام، صمدی لرگانی، محمود، پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۴). ارائه مدل حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود بهره وری شرکت با رویکرد ساختاری تفسیری. مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار، ۴(۴)، ۱۹-۱.



© ۱۴۰۴ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

هدف: این پژوهش با هدف ارائه مدل حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود بهره وری شرکت با رویکرد ساختاری تفسیری انجام شده است. روش شناسی: این تحقیق از روش تحقیق کیفی و مدل سازی ساختاری تفسیری (ISM) برای توسعه مدل استفاده کرده است. نمونه گیری به روش هدفمند و با تکنیک گلوله برفی انجام شد و داده های مورد نیاز از طریق مصاحبه های عمیق و پرسشنامه از میان خبرگان حوزه تحقیق، شامل اساتید دانشگاهی با مدرک دکتری و متخصصین حسابداری مدیریت با بیش از ۱۰ سال سابقه کاری، گردآوری گردید. سپس داده های به دست آمده با استفاده از روش مدل سازی ساختاری تفسیری تحلیل شد. یافته ها: نتایج تحلیل داده ها نشان داد که شش عامل شامل مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک، مدل های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک، فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک، فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک، مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک و محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر قابل توجهی بر بهبود مزیت رقابتی و در نهایت ارتقای بهره وری شرکت دارند. نتیجه گیری: یافته های این پژوهش نشان می دهد که اتخاذ رویکرد حسابداری مدیریت استراتژیک و توجه به عوامل کلیدی شناسایی شده می تواند به سازمان ها کمک کند تا عملکرد خود را بهینه سازی کرده و بهره وری را افزایش دهند. نتایج این تحقیق می تواند مبنای تصمیم گیری های مدیریتی و استراتژیک در جهت بهبود بهره وری و ایجاد مزیت رقابتی پایدار برای شرکت ها باشد.

کلیدواژگان: بهره وری، بهبود بهره وری، حسابداری مدیریت استراتژیک

مقدمه

حسابداری مدیریت به طور کلی به عنوان اطلاعات حسابداری، مانند سود و هزینه تعریف می‌شود که برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت مورد استفاده قرار می‌گیرد. تحقیقات حسابداری مدیریت اطلاعات مالی و غیر مالی را در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد. علاوه بر این، گزارش‌هایی از جمله تجزیه و تحلیل هزینه و پیش‌بینی‌های مالی از طریق حسابداری مدیریت برای مدیران سازمان ارائه می‌شود. این اطلاعات معمولاً بسیار دقیق هستند (Chapman et al., 2007). علاوه بر این، حسابداری مدیریت ویژگی ساخت سیستم‌های اطلاعات حسابداری و سیستم‌های اطلاعات مدیریت را دارد (Linh, 2024; Odonkor et al., 2024). این شیوه مدیریتی نه تنها اطلاعات لازم را برای تصمیم‌گیرندگان ارائه می‌کند بلکه مدل‌ها و تکنیک‌هایی لازم برای اتخاذ تصمیمات پیچیده را فراهم می‌نماید. نقش حسابداری مدیریت ابتدا با فراهم کردن اطلاعات مربوطه برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری و سپس با ایفای نقش اصلی در فرآیند اتخاذ تصمیم و راهبرد، در همکاری نزدیک با مدیران اجرایی توسعه می‌یابد (Abu Afifa et al., 2024; Mohammadvand et al., 2021).

یک محیط پویا با شرایط عدم اطمینان توانایی مدیران را در تصمیم‌گیری را محدود می‌کند. به طوری که مدیران سعی می‌کنند عدم اطمینان در فرایند تصمیم‌گیری را به تعادل برسانند (Ariaparsa & Ebramihi, 2023; Moradpour et al., 2024). برای این کار، مدیران برای تصمیم‌گیری به یک سیستم پشتیبانی نیاز دارند. این سیستم پشتیبانی می‌تواند سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت باشد. مقدار اطلاعاتی را که باید بین تصمیم‌گیرندگان برای پشتیبانی پردازش شود دلالت بر نقش اساسی حسابداری مدیریت دارد. نقش پر اهمیت حسابداری مدیریت در ارائه اطلاعات مناسب، جهت تصمیم‌گیری مدیران اثبات گردیده است (Portaghi et al., 2023).

نتایج تحقیق روفینو (۲۰۱۴) نشان داد که شیوه‌های حسابداری مدیریت ابزارها یا تکنیک‌هایی هستند که در تصمیم‌گیری‌های مربوط به فعالیت تجاری هر سازمان، انتفاعی یا غیرانتفاعی استفاده می‌شوند. کلیه سازمان‌های تجاری باید بدون در نظر گرفتن اندازه، بازار و عملیات، شیوه‌های حسابداری مدیریت را اتخاذ کنند. در میان این نوع عملیات تجاری، خدمات، بازرگانی و تولید و تجارت تولیدی به دلیل پیچیدگی فعالیت‌ها و عملیات تجاری، مزایای حسابداری مدیریت را به حداکثر می‌رساند. علاوه بر این، شیوه‌های حسابداری مدیریت در کشورهای مختلف متفاوت هستند که تحت تأثیر محیط و سازمان هر کشور قرار می‌گیرند. علاوه بر این، شیوه‌های حسابداری مدیریت به عنوان روش‌ها، رویه‌ها، فرآیندها یا قوانین مختلف مورد استفاده در یک زمینه یا حرفه خاص به ویژه در کسب‌وکارهای تولیدی به منظور پشتیبانی از زیرساخت‌های سازمان و فرآیندهای حسابداری مدیریت تعریف می‌شوند (Rufino, 2014). بودجه‌بندی، ارزیابی عملکرد، اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری و تحلیل‌های راهبردی از جمله روش‌های مورد استفاده در شیوه‌های حسابداری مدیریت هستند. علاوه بر این، شیوه‌های حسابداری مدیریت برای باقی ماندن در رقابت و همگام شدن با دنیای در حال تغییر به سازمان‌ها کمک می‌کنند، زیرا مزیت رقابتی مهمی برای سازمان‌ها در هدایت اقدامات مدیریتی، ایجاد انگیزه در رفتارها و حمایت و ایجاد ارزش‌های فرهنگی لازم برای دستیابی به اهداف استراتژیک خود القاء می‌نمایند. شیوه‌های حسابداری مدیریت به شیوه‌های سنتی حسابداری مدیریت و شیوه‌های معاصر حسابداری مدیریت تقسیم می‌شوند. شیوه‌های سنتی حسابداری مدیریت بودجه، هزینه‌یابی استاندارد و تجزیه و تحلیل واریانس، تجزیه و تحلیل سود حجم هزینه و اندازه‌گیری عملکرد را پوشش می‌دهند، در حالی که شیوه‌های معاصر حسابداری مدیریت معاصر مدیریت کیفیت جامع، مدیریت مبتنی بر ارزش، هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد غیر مالی، مدیریت مبتنی بر فعالیت، کارت امتیازی متوازن و حسابداری مدیریت استراتژیک را پوشش می‌دهند (Kalifa et al., 2020).

حسابداری مدیریت استراتژیک تشکیل شده از دو واژه حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژیک که واژه نخست به معنی اندازه گیری و جمع آوری اطلاعات مالی مورد استفاده مدیریت است و واژه اصلی مورد بحث یعنی مدیریت استراتژیک تمام توجه اش بر زنجیره ارزش است (Lari Dasht Bayaz et al., 2014). در طول دو دهه گذشته، ایدئولوژی حسابداری مدیریت استراتژیک در مطالعات مربوطه به صورت توسعه‌ای بدوی توسط بروموپ (۱۹۹۱) و سیموندس (۱۹۸۱) به عنوان افراد دانشگاهی برتر، مطرح شد. در طول این دوره، حسابداری مدیریت استراتژیک در میان دیگر تکنیک‌های نوآورانه طراحی شده برای بازایی ارتباط در حال کاهش شیوه‌های حسابداری مدیریت، برتری پیدا کرد (AlMaryani & Sadik, 2012). در ابتدا، عبارت حسابداری مدیریت استراتژیک توسط سیموندس در دهه ۱۹۸۰ برای شناسایی رویکردی خارجی برای شیوه حسابداری مدیریت بکار برده شد (Roslender & Hart, 2010). در همین راستا، بروموپ (۱۹۹۱) حسابداری مدیریت استراتژیک را به عنوان ادعای ترتیب پیچیده‌تر و تخصصی‌تر شیوه‌های حسابداری مدیریت توصیف کرد، که خروجی مهمی از شیوه حسابداری مدیریت سنتی به سمت تثبیت موقعیت استراتژیک و پویا است (Obob & Ajibolade, 2017).

برای ایجاد سیستم‌های حسابداری مدیریت کارا، درک استراتژی شرکت، از اهمیت برخوردار است. سیستم حسابداری مدیریتی که استراتژی شرکت را حمایت می‌کند، ارزش آفرین است، حال آنکه سیستمی که استراتژی شرکت را نادیده می‌گیرد ارزش را نابود می‌سازد. هر گاه برای انجام استراتژی شرکت، سیستم حسابداری مدیریت ارزش آفرین اجرا شود، مستقیماً از تصمیمات مدیر پشتیبانی می‌کند (Lari Dasht Bayaz et al., 2014). در مطالعات مربوطه، حسابداری مدیریت استراتژیک به صورت جهت‌گیری متمایز و بسط یافته تصور شده است که رویکرد خارجی کاملی به سمت شیوه حسابداری مدیریتی، از سنت قدیمی آن به سمت نوآوری استراتژیک خارج از هنجارها، ارائه می‌کند (Juras, 2014). حسابداری مدیریت استراتژیک، به خودی خود، تأکید گسترده‌تر و چشم‌انداز بلندمدتری نسبت به بخش بزرگتر حسابداری مدیریتی را شامل می‌شود؛ رویکردی که در رابطه مابین حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری نهفته است (Huyen, 2022).

هدف اصلی حسابداری مدیریت استراتژیک کمک به سازمان جهت رسیدن به اهداف استراتژیک آن است. منظور از استراتژی سازمان راه و روشی است که توسط آن جایگاه خود را در میان رقابیش یافته و خود را متمایز می‌کند. حسابداری مدیریت بازتابی از تجربیات گذشته است و رویکردی درون سیستمی و گذشته نگر دارد در حالی که تمرکز حسابداران مدیریت استراتژیک بصورت برون سیستمی و آینده نگر است (نگرش استراتژیک) (Lari Dasht Bayaz et al., 2014).

حسابدار آینده باید نوآور و خلاق و با ارائه گزارشات و راهکارهای هوشمندانه، مدیریت رادر اتخاذ تصمیمات مناسب یاری نماید. این بسیار مهم است که اهداف حسابداری، کمک به استفاده کنندگان از اطلاعات در تصمیم گیری های انتقادی درخصوص تخصیص منابع کمیاب می باشد. (Pourali et al, 2020). موفقیت هر سازمان در رسیدن به اهداف خود به نحو قابل توجهی به تصمیمات مدیران بستگی دارد. موفقیت حسابداری مدیریت استراتژیک نیز بستگی به این دارد که بتواند با ارائه اطلاعات مفید، تصمیم گیری مدیران را بهبود بخشد. مسأله ی اصلی در حسابداری مدیریت استراتژیک، توجه به ذینفعان و مدیریت مؤثر بر آنها است. (Pourali et al, 2020).

بهره وری در کاربرد عامه و متخصصان معانی متفاوتی دارد. مثل تولید، بازده بیشتر، کاهش هزینه ها، انجام صحیح کار، کار دقیقتر و بیشتر، خودکار کردن عملیات برای دستیابی به بازده بیشتر، نسبت ساده ستاده به داده و غیره که طیف وسیعی را در بر می‌گیرد. علت این تفاوت را در نگرش متفاوت افراد نسبت به بهره وری می‌توان جستجو کرد. بهره وری استفاده مؤثر و کارآمد از ورودی‌ها یا منابع برای تولید محصول یا ارائه خروجی هاست. ورودی‌ها (نهاده‌ها)، منابعی از قبیل مواد اولیه، ابزارآلات و تجهیزات، نیروی کار و زمین و غیره هستند که برای خلق خروجی یا ستاده (محصولات تولیدی، خدمات ارائه شده)، استفاده می‌شوند. اندازه گیری بهره وری برای هر سازمان ضروری است و این امر به حدی حائز اهمیت است که می‌توان با برقراری و اجرای یک سیستم اندازه گیری بهره وری، به نقاط قوت و ضعف یک سازمان پی

برد. بهره وری یک دیدگاه فکری است که همواره سعی دارد آنچه را که در حال حاضر موجود است، بهبود بخشد و مبتنی بر این عقیده است که انسان می تواند کارها و وظایفش را هر روز بهتر از دیروز به انجام برساند. مرکز بهره وری ژاپن بهره وری را اینگونه تعریف می کند: هدف از بهبود بهره وری به حداکثر رساندن استفاده از منابع نیروی انسانی، تسهیلات و غیره به طریق علمی و با کاهش هزینه های تولید، گسترش بازارها، افزایش اشتغال، کوشش برای افزایش دستمزدهای واقعی و بهبود معیارهای زندگی، آنگونه که به نفع کارکنان، مدیران و مصرف کنندگان باشد (Soltani & Moghimi, 2019).

استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک به شرکت کمک می کند تا برنامه عملیاتی بهینه را شناسایی کند، کارایی آن را با معیارهای ایده آل مقایسه کند، نوآوری را هدف قرار دهد و بر جهت گیری استراتژیک خارجی برای رقابت تأکید کند. استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک همچنین مزایای رقابتی را برای مشاغل به ارمغان می آورد که به طور مثبت بر عملکرد مالی و غیر مالی تأثیر می گذارد، به کسب و کارها کمک می کند تا یک سیستم سنجش اثربخش برای هر فعالیت خاص را استقرار دهند و استراتژی های تجاری را در جهت توسعه پایدار پیاده سازی کنند. موفقیت کسب و کارها به شدت به حسابداری مدیریت وابسته است. حسابداری مدیریت استفاده از رویه های مناسب در پردازش داده های تجاری یک سازمان برای کمک به مدیران در توسعه استراتژی برای دستیابی به اهداف معقول شرکت است. رویه های حسابداری مدیریت معمولاً به عنوان یک ابزار نظارتی حیاتی نامیده می شوند که اطلاعات مرتبطی را در اختیار مدیران قرار می دهد که به آنها اجازه می دهد تصمیمات تجاری عالی بگیرند و مدیریت فعال منابع سازمانی را حفظ کنند. رویه های حسابداری مدیریت برای مدیریت هزینه ها، اندازه گیری کارایی و افزایش اثربخشی توسط شرکت ها مورد نیاز است (Huyen, 2022). تکنیک های نوآورانه حسابداری مدیریت، که معمولاً به عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک نامیده می شود، در زمان های اخیر به دلیل سودمندی گسترده آنها در اجرای استراتژی - تلاشی حیاتی برای دستیابی به اهداف بلندمدت سازمانی - برجسته شده اند. حسابداری مدیریت استراتژیک به مجموعه ای از تکنیک های حسابداری مدیریت مدرن و نوآورانه اشاره دارد که اطلاعات مربوط به محصول (های) شرکت را در بازار، ساختار هزینه و استراتژی های رقابتی در یک دوره قابل توجه بیش از یک سال ارائه و تجزیه و تحلیل می کند. حسابداری مدیریت استراتژیک با جستجوی راه هایی برای متمایز کردن محصولات یک شرکت به کسب مزیت رقابتی کمک می کند.

در حالی که به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک به دلیل پیچیدگی مشهور و مزایای درک شده نسبت به تکنیک های حسابداری مدیریت سنتی که محدود به عملکردهای معمول داخلی برنامه ریزی، کنترل و تصمیم گیری است، مطلوب تر است و پیاده سازی آنها ممکن است تحت تأثیر عوامل زمینه ای درونی و بیرونی خاصی قرار گیرد. تأثیر عوامل زمینه ای بر شدت استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک باعث شده است تا درک بیشتری از عوامل تبیین کننده پیچیدگی حسابداری مدیریت ایجاد شود. شش عامل زمینه ای مرتبط به هم (ساختار سازمانی، کیفیت فناوری اطلاعات، استراتژی کسب و کار از نظر تدوین استراتژی عمدی، بازارگرایی، رقابت بازار و عدم اطمینان محیطی ادراک شده به عنوان عوامل تعیین کننده مهم اتخاذ تکنیک های حسابداری مدیریت نوآورانه مورد تأکید قرار گرفته اند (Oyewo, 2022).

ادبیات تحقیق در حوزه حسابداری مدیریت استراتژیک نشان می دهد که این حوزه نقش مهمی در بهبود عملکرد سازمان ها، ارتقای مزیت رقابتی و بهینه سازی زنجیره تأمین دارد. پرامونوا و همکاران (۲۰۲۳) بر اهمیت حسابداری مدیریت استراتژیک در بهینه سازی موقعیت استراتژیک زنجیره تأمین تأکید کردند و نشان دادند که این رویکرد از طریق جهت گیری های داخلی و خارجی به موقعیتیابی راهبردی سازمان ها کمک می کند (Pramono et al., 2023). ایو (۲۰۲۲) نقش عوامل زمینه ای مانند ساختار سازمانی، کیفیت فناوری اطلاعات، بازارگرایی، رقابت بازار و عدم اطمینان محیطی را در شدت استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک بررسی کرد و دریافت که این متغیرها

تأثیر قابل توجهی بر مزیت رقابتی دارند (Oyewo, 2022). کیو و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که شرکت‌های نفتی لیبی بیشتر از شیوه‌های معاصر حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند و این شیوه‌ها در مقایسه با روش‌های سنتی کارآمدتر هستند (Qiu et al., 2022). علاوه بر این، حسین‌پور و لغویان‌زاده (۲۰۲۳) نشان دادند که حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبتی بر عملکرد مالی سازمان‌ها دارد و جمع‌آوری، انتخاب و تحلیل داده‌های حسابداری نقش مهمی در این زمینه ایفا می‌کند (Hosseinpour & Laghviyanzadeh, 2023) در حالی که عباسی اسفنجانی (۲۰۲۲) نشان داد که قابلیت‌های نوآوری محصول، هوشمندی بازار، قیمت‌گذاری و ارتباطات بازاریابی تأثیر مستقیمی بر مزیت رقابتی و عملکرد بین‌المللی شرکت‌های کوچک و متوسط دارند (Abbasi Esfanjani, 2022). این مطالعات همگی بر اهمیت استراتژی‌های نوآورانه در حسابداری مدیریت و تأثیر آن‌ها بر رقابت‌پذیری و عملکرد سازمان‌ها دلالت دارند.

در نتیجه، حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یکی از ابزارهای مهم در مدیریت سازمان‌ها، در بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری تأثیر بسزایی دارد. با این حال، برای استفاده بهینه از این ابزار، باید الگوهای مناسبی برای اعمال آن در سازمان‌ها تعریف شود. یکی از مسائل مهم در این زمینه، عدم توجه به عوامل زمینه‌ای موجود در سازمان‌هاست که می‌تواند تأثیر مستقیم بر روی عملکرد و بهره‌وری داشته باشد. عوامل زمینه‌ای، عوامل درونی و بیرونی است که بر اثرگذاری و پیاده‌سازی تکنیک‌های اجرایی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. در پژوهش پیش رو، تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نیز تحت تأثیر عوامل زمینه‌ای می‌باشد. عوامل زمینه‌ای درونی و بیرونی که بر اتخاذ تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و پیاده‌سازی آن‌ها تأثیر می‌گذارند می‌بایست شناسایی و تحلیل شوند تا حسابداری مدیریت استراتژیک در جهت بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری به نحو بهینه استفاده گردد. بنابراین، بیان مسئله در اینجا پاسخ به این سوال خواهد بود چگونه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک را می‌توان در شرکت‌ها ارائه داد تا بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری در آن‌ها رخ دهد؟ لذا مسئله تحقیق حاضر پاسخ به این پرسش است که الگوی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری چگونه است. ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک، به عنوان یک ابزار مهم در بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری سازمان‌ها شناخته شده است. اهمیت و ضرورت ارائه این الگو شامل این است که با توجه به اینکه مزیت رقابتی یکی از مؤثرترین عوامل در موفقیت سازمان‌هاست، استفاده از الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک، سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا با تحلیل و بررسی عوامل داخلی و خارجی، مزیت رقابتی خود را بهبود بخشند. با توجه به اینکه هزینه‌های سرمایه‌گذاری در سازمان‌ها بسیار بالاست، استفاده از الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک، سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا بهره‌وری خود را بهبود بخشند و هزینه‌های خود را کاهش دهند. با استفاده از الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک، سازمان‌ها توانایی تصمیم‌گیری بهتری در مورد سرمایه‌گذاری‌های خود را دارا می‌شوند. با استفاده از الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک، سازمان‌ها می‌توانند خطرات خود را کاهش دهند و در برابر تحولات بازار و رقبا خود، مقاومت کنند. به طور کلی، ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک، بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری سازمان‌ها، افزایش توانایی تصمیم‌گیری و کاهش خطرات را به همراه دارد.

روش پژوهش

پژوهش پیش رو از منظر فرآیند اجرا (نوع داده‌ها) یک پژوهش ترکیبی (آمیخته)، از دید نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی، از منظر هدف اجرا یک پژوهش اکتشافی و پژوهش توصیفی به روش پیمایشی، از دیدگاه منطق اجرا (نوع استدلال) یک پژوهش با رویکرد استقرایی و از زاویه‌ی بعد زمانی، یک پژوهش مقطعی است. پژوهش حاضر، بر اساس هدف یک پژوهش بنیادی است زیرا در صدد ارائه الگویی

مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود مزیت رقابتی و بهره وری است. پژوهش حاضر در دو بخش کیفی و کمی ارائه می‌شود. این دو بخش نیز در قالب دو رهیافت توصیفی و تحلیلی ارائه می‌شوند. بخش توصیفی به وصف نمونه آماری (کیفی: مشارکت کننده و کمی: مطلع یا آگاه) از لحاظ متغیرها و مؤلفه‌های مختلف اختصاص دارد و بخش تحلیلی نیز به آزمون مفروضات و رابطه میان متغیرها می‌پردازد. با توجه به اینکه در این پژوهش از روش‌های مطالعه کتابخانه‌ای و نیز روش‌های میدانی نظیر مصاحبه و پرسشنامه استفاده شده است، می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر بر اساس روش گردآوری داده‌ها یک پژوهش پیمایشی-مقطعی است.

جهت طراحی مدل بر اساس رویکرد کیفی، گروهی از خبرگان دانشگاهی که دارای مدرک تحصیلی دکترا و دارا بودن مقالات علمی و پژوهشی در این زمینه باشند و متخصصین شاغل در حرفه حسابداری که دارای سابقه کاری بیش از ۱۰ سال در زمینه حسابداری مدیریت باشند انتخاب شدند و مورد مصاحبه عمیق قرار گرفتند. این انتخاب و انجام مصاحبه، تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت و پس از آن متوقف شد. در نهایت تعداد ۱۶ خبره به عنوان نمونه تعیین شد.

یافته‌ها

در این مرحله با استفاده از شاخص CVR، ضریب نسبی محتوای هر یک از عوامل تعیین شد. بدین منظور پرسشنامه‌ای در اختیار خبرگان قرار گرفت و از آن‌ها خواسته شد تا هر یک از عوامل و ابعاد را بر اساس طیف ۳ تایی «ضروری است؛ مفید است ولی ضرورتی ندارد؛ ضرورتی ندارد» مورد بررسی قرار دهند. از آنجایی که تعداد خبرگان ۱۶ نفر هستند، اگر مقدار CVR هر یک از عوامل بالاتر از ۰.۴۹ شود، روایی محتوای آن عامل تأیید می‌شود. نتایج حاصل از به‌کارگیری ضریب نسبی محتوا (CVR) در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱

مقدار CVR هر یک از عوامل

ردیف	عوامل	CVR	نتیجه	ابعاد	CVR	نتیجه
۱	تحلیل صنایع	۱	تأیید	محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۲	روندهای اقتصادی	۱	تأیید			
۳	پیش‌بینی آتی اقتصادی و تجاری	۱	تأیید			
۴	سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته	۱	تأیید	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۵	داده‌های کلان	۱	تأیید			
۶	تحلیل پیشرفته داده‌ها	۱	تأیید			
۷	مشارکت تیمی	۱	تأیید	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۸	نوآوری	۱	تأیید			
۹	خلاقیت و ابتکار	۱	تأیید			
۱۰	آموزش و توسعه	۱	تأیید	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۱۱	تحریک عملکرد	۱	تأیید			
۱۲	استفاده از خبرگان	۱	تأیید			
۱۳	شاخص‌های کلیدی عملکرد	۱	تأیید	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۱۴	بازخورد مستمر	۱	تأیید			
۱۵	تحلیل و برنامه‌ریزی مالی	۱	تأیید			
۱۶	تمرکز بر مشتری	۱	تأیید	مدل‌های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۱۷	تنوع محصولات و خدمات	۱	تأیید			
۱۸	مدل‌های نوآورانه	۱	تأیید			
۱۹	افزایش درآمدها و سودآوری	۱	تأیید	بهبود مزیت رقابتی	۱	تأیید

۲۰	افزایش سهم بازار	۱	تأیید		
۲۱	افزایش نوآوری و تحقیق و توسعه	۱	تأیید		
۲۲	افزایش کارایی و عملکرد	۱	تأیید		
۲۳	کارایی نیروی کار	۱	تأیید	بهبود بهره‌وری	۱
۲۴	بهبود نسبت تولید/مصرف	۱	تأیید		
۲۵	کاهش نرخ خطا	۱	تأیید		
۲۶	بهبود نسبت هزینه به درآمد	۱	تأیید		

همان‌گونه که در جدول بالا مشخص است، ۲۶ عامل در قالب ۸ بُعد به تأیید خبرگان رسیدند. لذا از این ۸ بُعد به‌عنوان عوامل اصلی برای «ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری» استفاده می‌شود.

گام اول: شناسایی عوامل مرتبط با مسئله

نحوه انتخاب عوامل در بخش قبلی، به‌صورت کامل تشریح گردید. لذا از این ۸ عامل اصلی برای «ارائه مدل حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود بهره‌وری شرکت با رویکرد ساختاری تفسیری» استفاده می‌شود.

گام دوم: تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

پس از تعیین عوامل، پرسشنامه ISM، طراحی شده و خبرگان این عوامل را به‌صورت زوجی موردبررسی قرار داده و با استفاده از نمادهای زیر به تعیین روابط میان آن‌ها پرداخته‌اند:

V: اگر عامل i بر عامل j تأثیرگذار باشد A: اگر عامل j بر عامل i تأثیرگذار باشد

X: تأثیر متقابل عوامل i و j O: در صورت عدم وجود ارتباط بین عوامل i و j

نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها در مورد عوامل موردبررسی در قالب جدول ۲ آورده شده است.

جدول ۲

نتایج به‌دست‌آمده از پرسشنامه‌ها

ردیف	عوامل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
۱	محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	V	V	V	V	V	V	V	V
۲	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک			O	O	V	V	V	V
۳	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک				O	V	V	V	V
۴	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک					V	V	V	V
۵	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک						O	V	V
۶	مدل‌های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک							V	V
۷	بهبود مزیت رقابتی								V
۸	بهبود بهره‌وری								

گام سوم: تشکیل ماتریس دسترسی اولیه

ماتریس دسترسی اولیه از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی (صفر و یک) حاصل می‌گردد. به‌منظور جایگزینی اعداد صفر و یک بجای نمادهای چهارگانه، برای استخراج ماتریس دسترسی اولیه، قوانین زیر مورد استفاده قرار می‌گیرند:

(۱) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد V باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.



۲) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد A باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.

۳) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد X باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.

۴) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد O باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.

جدول ۳

ماتریس دسترسی اولیه

ردیف	عوامل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
۱	محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۲	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱
۳	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱
۴	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱
۵	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱
۶	مدل های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱
۷	بهبود مزیت رقابتی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
۸	بهبود بهره وری	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱

گام چهارم: ایجاد ماتریس دسترسی نهایی

پس از آنکه ماتریس دسترسی اولیه به دست آمد، روابط ثانویه عوامل کنترل می گردد. رابطه ثانویه به صورتی است که اگر عامل i منجر به عامل j شود و همچنین عامل j منجر به عامل k شود، آنگاه عامل i نیز منجر به عامل k خواهد شد. اگر در ماتریس دسترسی اولیه این حالت برقرار نبود، باید ماتریس اصلاح شده و روابطی که از قلم افتاده جایگزین شود؛ به این عمل اصطلاحاً سازگار کردن ماتریس دسترسی اولیه گفته می شود. در این گام، کلیه روابط ثانویه بین عوامل، بررسی شد، اما رابطه ثانویه ای کشف نشد. بنابراین ماتریس دسترسی نهایی همان ماتریس دسترسی اولیه است. در این ماتریس قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر یک از عوامل نیز نشان داده شده است. قدرت نفوذ یک عامل از جمع تعداد عوامل متأثر از آن و خود عامل به دست می آید و میزان وابستگی یک عامل نیز از جمع عواملی که از آن تأثیر می پذیرد و خود عامل به دست می آید.

جدول ۴

ماتریس دسترسی نهایی

ردیف	عوامل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	قدرت نفوذ
۱	محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۸
۲	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۵
۳	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۵
۴	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۵

۵	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۳
۶	مدل های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۳
۷	بهبود مزیت رقابتی	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۲
۸	بهبود بهره‌وری	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
میزان وابستگی		۱	۲	۲	۲	۵	۵	۷	- ۸

پنجم: تعیین روابط و سطح بندی عوامل

در این گام، با استفاده از ماتریس دسترسی، پس از تعیین مجموعه های ورودی و خروجی، اشتراک این مجموعه ها برای هر یک از عوامل به دست می آید.

➤ مجموعه خروجی یک عامل شامل خود آن عامل و عواملی است که بر آن ها اثر می گذارد که با "۱" های موجود در سطر مربوطه قابل شناسایی است.

➤ مجموعه ورودی یک عامل شامل خود آن عامل و عواملی است که از آن ها اثر می پذیرد که با "۱" های موجود در ستون مربوطه قابل شناسایی است.

پس از تعیین مجموعه های ورودی و خروجی، اشتراک آن ها برای هر یک از عوامل تعیین می شود. عواملی که مجموعه خروجی و مشترک آن ها کاملاً مشابه باشند، در بالاترین سطح از سلسله مراتب مدل ساختاری تفسیری قرار می گیرند. به منظور یافتن اجزای تشکیل دهنده سطح بعدی سیستم، اجزای بالاترین سطح آن در محاسبات ریاضی جدول مربوط حذف می شوند و عملیات مربوط به تعیین اجزای سطح بعدی مانند روش تعیین اجزای بالاترین سطح انجام می شود. این عملیات تا آنجا تکرار می شود که اجزای تشکیل دهنده کلیه سطوح سیستم مشخص شوند.

جدول ۵

سطح بندی (تکرار اول)

ردیف	عوامل	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	مجموعه مشترک	سطح
۱	محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱	۱	
۲	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک	۲، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲	۲	
۳	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک	۳، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۳	۳	
۴	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک	۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۴	۴	
۵	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک	۵، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۵	
۶	مدل های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۶	۶	
۷	بهبود مزیت رقابتی	۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷	۷	
۸	بهبود بهره‌وری	۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۸	۱

همان گونه که در جدول بالا مشخص است، مجموعه خروجی و مجموعه مشترک عامل شماره ۸ یعنی «بهبود بهره‌وری» مشابه هم هستند. از این رو، این عامل به عنوان عامل تأثیرپذیر در سطح اول قرار می گیرد. برای ادامه سطح بندی باید از جدول حذف شود. جدول بعدی، تکرار دوم سطح بندی را نشان می دهد.

جدول ۶

سطح‌بندی (تکرار دوم)

تکرار	ردیف	عوامل	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	مجموعه مشترک	سطح
اول	۸	بهبود بهره‌وری	۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۸	۱
دوم	۷	بهبود مزیت رقابتی	۷	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷	۷	۲
سوم	۵	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک	۵	۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۵	۳
	۶	مدل‌های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۶	۶	۳
چهارم	۲	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک	۲	۱، ۲	۲	۴
	۳	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک	۳	۱، ۳	۳	۴
	۴	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک	۴	۱، ۴	۴	۴
پنجم	۱	محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	۱	۱	۵

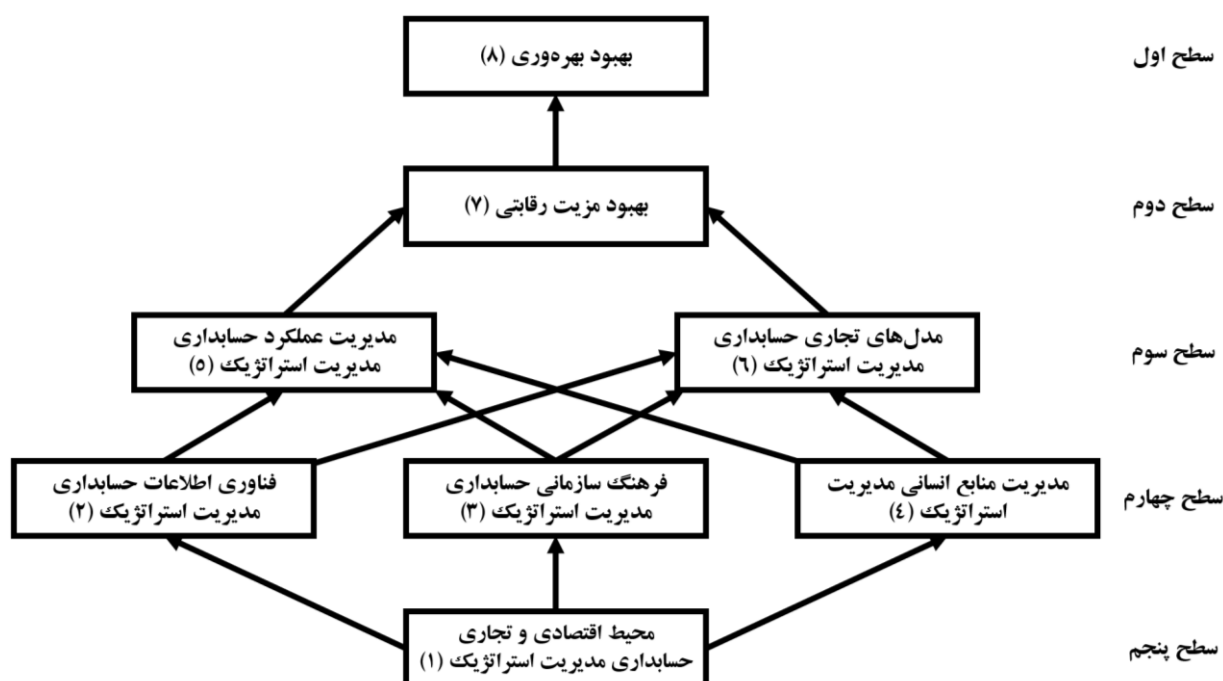
همان‌گونه که در جدول بالا مشخص است، در تکرار آخر (پنجم) مجموعه خروجی و مجموعه مشترک عامل شماره ۱ مشابه هم هستند. از این‌رو، این عامل به‌عنوان عامل تأثیرگذار در سطح پنجم قرار می‌گیرد و سطح‌بندی به پایان می‌رسد.

گام ششم: ترسیم مدل نهایی

در این مرحله با توجه به سطوح عوامل و ماتریس دسترسی نهایی یک مدل اولیه رسم می‌شود و با حذف انتقال‌پذیری‌ها در مدل اولیه، مدل نهایی به‌دست می‌آید. بنابراین مدل ISM که از ارائه مدل حسابداری مدیریت استراتژیک جهت بهبود بهره وری شرکت با رویکرد ساختاری تفسیری حاصل شده است، به‌صورت شکل ۱ ترسیم می‌شود.

شکل ۱

مدل نهایی ISM



همان گونه که در شکل بالا مشخص است، عامل شماره ۸ در سطح اول قرار گرفته است. این عامل تأثیرپذیرترین عامل مدل است. عامل ۷ در سطح دوم قرار گرفته است که بر عامل سطح بالاتر اثر می‌گذارد و از عوامل سطح پایین تر تأثیر می‌پذیرد. عوامل ۵ و ۶ در سطح سوم قرار گرفته‌اند. این عوامل روی عوامل سطح‌های بالاتر اثر می‌گذارند و از عوامل سطح‌های پایین تر تأثیر می‌پذیرند. عوامل ۲، ۳ و ۴ در سطح چهارم قرار گرفته‌اند. این عوامل روی عوامل سطح‌های بالاتر اثر می‌گذارند و از عامل سطح پایین تر تأثیر می‌پذیرند. عامل ۱ در سطح آخر (پنجم) قرار گرفته است. این عامل روی همه عوامل مدل تأثیر می‌گذارد و تأثیرگذارترین عامل مدل می‌باشد.

گام هفتم: تجزیه و تحلیل قدرت نفوذ و میزان وابستگی (MICMAC)

در این مرحله عوامل در چهار گروه طبقه‌بندی می‌شوند. اولین گروه شامل عوامل خودمختار (ناحیه ۱) می‌شود که قدرت نفوذ و وابستگی ضعیفی دارند. این عوامل تا حدودی از سایر عوامل مجزا هستند و ارتباط کمی دارند. گروه دوم، عوامل وابسته (ناحیه ۲) را شامل می‌شود که از قدرت نفوذ ضعیف اما وابستگی بالایی برخوردارند. گروه سوم عوامل پیوندی (ناحیه ۳) هستند. این عوامل قدرت نفوذ و وابستگی بالایی دارند. درواقع هرگونه عملی بر روی این عوامل منجر به تغییر سایر عوامل می‌شود. گروه چهارم عوامل مستقل (ناحیه ۴) می‌باشند. این عوامل از قدرت نفوذ بالا و وابستگی پایینی برخوردارند. عواملی که از قدرت نفوذ بالایی برخوردارند اصطلاحاً عوامل کلیدی خوانده می‌شوند. واضح است که این عوامل در یکی از دو گروه عوامل مستقل یا پیوندی جای می‌گیرند. از طریق جمع کردن ورودی‌های "۱" در هر سطر و ستون قدرت نفوذ و میزان وابستگی عوامل به‌دست می‌آید. بر همین اساس، نمودار قدرت نفوذ-وابستگی ترسیم می‌شود. با استفاده از داده‌های حاصل از گام چهارم می‌توان عوامل مورد مطالعه را بر اساس قدرت نفوذ هر عامل بر عوامل دیگر و میزان وابستگی هر عامل به عوامل دیگر در چهار سطح زیر دسته‌بندی کرد:

- عوامل خودمختار: عواملی که حداقل وابستگی و قدرت نفوذ را در دیگر عوامل دارند.
- عوامل وابسته: عواملی که وابستگی زیادی به عوامل دیگر دارند.
- عوامل پیوندی (متصل): عواملی که رابطه دوطرفه‌ای با دیگر عوامل دارند.
- عوامل مستقل (نفوذ): عواملی که بر عوامل دیگر نفوذ قابل توجهی دارند.

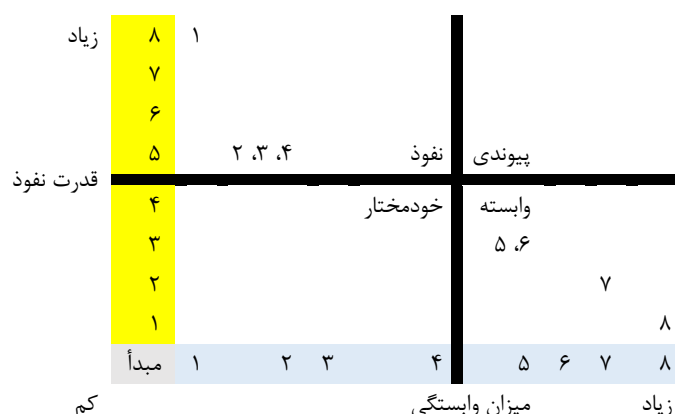
برای تعیین مختصات هر یک از عوامل در ماتریس MICMAC، باید از قدرت نفوذ و میزان وابستگی آن عامل استفاده شود. این مقادیر از ماتریس دسترسی نهایی به‌دست می‌آید. جدول ۷ قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر یک از عوامل را نشان می‌دهد.

جدول ۷

قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر یک از عوامل

ردیف	عوامل	میزان وابستگی	قدرت نفوذ
۱	محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۱	۸
۲	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک	۲	۵
۳	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک	۲	۵
۴	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک	۲	۵
۵	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک	۵	۳
۶	مدل‌های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۵	۳
۷	بهبود مزیت رقابتی	۷	۲
۸	بهبود بهره‌وری	۸	۱

با استفاده از مختصات عوامل که در جدول بالا آمده است، ماتریس MICMAC تشکیل می‌شود:



همان گونه که در شکل بالا (ماتریس MICMAC) مشخص است، عوامل شماره ۵، ۶، ۷ و ۸ در ناحیه وابسته قرار دارند. این عوامل از وابستگی زیاد و نفوذ کمی برخوردارند. عوامل شماره ۱، ۲، ۳ و ۴ در ناحیه نفوذ قرار دارند. این عوامل از قدرت نفوذ زیاد و میزان وابستگی کم نسبت به دیگر عوامل برخوردار هستند.

بحث و نتیجه گیری

نتایج این پژوهش نشان داد که شش عامل شامل مدیریت عملکرد حسابداری، مدیریت استراتژیک، مدل های تجاری حسابداری، مدیریت استراتژیک، فناوری اطلاعات حسابداری، فرهنگ سازمانی حسابداری، مدیریت استراتژیک، مدیریت منابع انسانی، مدیریت استراتژیک و محیط اقتصادی و تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک، تأثیر قابل توجهی بر بهبود مزیت رقابتی و در نهایت ارتقای بهره وری شرکت دارند. این نتایج نشان می دهد که اتخاذ یک رویکرد استراتژیک در حسابداری مدیریت نه تنها به افزایش بهره وری کمک می کند، بلکه موجب بهبود موقعیت رقابتی سازمان ها نیز می شود. این یافته ها هم راستا با پژوهش های پیشین است که نشان داده اند حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق بهینه سازی فرآیندهای مالی و مدیریتی می تواند نقش مهمی در بهبود عملکرد سازمان ها ایفا کند (Hosseinpour & Laghviyanzadeh, 2023).

مطالعات پیشین نیز بر اهمیت مدل های تجاری و فناوری اطلاعات در توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک تأکید کرده اند. برای مثال، پژوهش پرامونو و همکاران (۲۰۲۳) نشان داد که حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق جهت گیری داخلی و خارجی می تواند موقعیت یابی زنجیره تأمین استراتژیک را بهبود بخشد و موجب بهینه سازی عملکرد سازمان شود (Pramono et al., 2023). این یافته ها با نتایج پژوهش حاضر هم خوانی دارد، زیرا تأکید بر مدل های تجاری و فناوری اطلاعات به عنوان عوامل کلیدی در بهبود بهره وری شرکت ها، در هر دو مطالعه مشاهده می شود. همچنین، تحقیق کیو و همکاران (۲۰۲۲) نشان داد که شرکت های دارای سیستم های حسابداری مدیریت استراتژیک مدرن، در مقایسه با شرکت های سنتی، عملکرد بهتری دارند و این ابزارها به آن ها کمک می کند تا با بهره گیری از اطلاعات مالی و غیرمالی، تصمیمات بهتری اتخاذ کنند (Qiu et al., 2022).

علاوه بر این، نقش فرهنگ سازمانی و مدیریت منابع انسانی در اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری مدیریت استراتژیک در پژوهش حاضر تأیید شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش عباسی اسفنجانی (۲۰۲۲) مطابقت دارد که نشان داد توانایی سازمان‌ها در نوآوری، هوشمندی بازار و ارتباطات بازاریابی تأثیر مستقیمی بر مزیت رقابتی دارد (Abbasi Esfanjani, 2022). در این راستا، فرهنگ سازمانی نوآوری‌گرا و توسعه مهارت‌های کارکنان در حوزه حسابداری مدیریت می‌تواند به ارتقای عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌ها کمک کند. این موضوع در مطالعه حویان (۲۰۲۲) نیز مطرح شده است که نشان داد عوامل زمینه‌ای تأثیر مستقیمی بر اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری مدیریت استراتژیک در سازمان‌ها دارند (Huyen, 2022).

از سوی دیگر، تأثیر محیط اقتصادی و تجاری بر حسابداری مدیریت استراتژیک نیز در این پژوهش تأیید شد. نتایج این تحقیق هم‌راستا با یافته‌های تحقیق منصوری فرد و همکاران (۲۰۲۱) است که نشان دادند تغییرات محیطی و عوامل اقتصادی بر تصمیمات حسابداری مدیریت تأثیرگذار هستند (Mansouri Fard & Hemmati, 2021). علاوه بر این، تحقیق محمودوند و همکاران (۲۰۲۱) نیز نشان داد که برای افزایش بهره‌وری در سازمان‌های فرهنگی ایران، نیاز به طراحی یک مدل سنجش بهره‌وری با در نظر گرفتن شرایط محیطی و اقتصادی وجود دارد (Mohammadvand et al., 2021). این مطالعات بر اهمیت درک شرایط اقتصادی و محیطی در به‌کارگیری سیستم‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تأکید دارند که با نتایج پژوهش حاضر هم‌خوانی دارد.

نهایتاً، این پژوهش نشان داد که اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند منجر به بهبود بهره‌وری سازمانی شود. این یافته با نتایج تحقیق عامری‌پور (۲۰۲۲) هم‌سو است که نشان داد حسابداری مدیریت استراتژیک بر ابعاد مزیت رقابتی شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد (Ameripour, 2022). همچنین، تحقیق شاهباز و خان (۲۰۲۳) نیز تأیید کرد که حسابداری مدیریت استراتژیک موجب بهبود عملکرد سازمانی می‌شود (Shahbaz & Khan, 2023). این پژوهش‌ها نشان می‌دهند که به‌کارگیری اصول حسابداری مدیریت استراتژیک به‌عنوان یک ابزار راهبردی می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا از منابع خود به بهترین نحو استفاده کنند و در عین حال، موقعیت رقابتی خود را تقویت نمایند.

یکی از محدودیت‌های اصلی این پژوهش، استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند بود که ممکن است قابلیت تعمیم نتایج را کاهش دهد. علاوه بر این، روش تحقیق کیفی و استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیری ممکن است تأثیر نظرات شخصی مشارکت‌کنندگان را بر نتایج افزایش دهد. همچنین، این پژوهش تنها به بررسی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر بهره‌وری سازمان‌ها در چارچوب حسابداری مدیریت استراتژیک پرداخته است و سایر عوامل احتمالی مانند تأثیر سیاست‌های دولتی یا تحولات فناوری‌های نوین را مورد بررسی قرار نداده است. پیشنهاد می‌شود که تحقیقات آتی با استفاده از روش‌های کمی و مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) به بررسی تأثیر حسابداری مدیریت استراتژیک بر بهره‌وری سازمانی بپردازند. همچنین، می‌توان مطالعات تطبیقی بین شرکت‌های مختلف و صنایع متفاوت انجام داد تا تفاوت‌های موجود در اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک مشخص شود. پژوهش‌های آینده می‌توانند به بررسی تأثیر عوامل خارجی نظیر سیاست‌های اقتصادی، تحولات فناوری و قوانین مالیاتی بر استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک بپردازند. علاوه بر این، پیشنهاد می‌شود که نقش سیستم‌های هوش تجاری و فناوری‌های مبتنی بر داده‌های کلان در بهبود بهره‌وری سازمان‌ها از طریق حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار گیرد.

سازمان‌ها باید استراتژی‌های خاصی را برای یکپارچه‌سازی حسابداری مدیریت استراتژیک در فرآیندهای تصمیم‌گیری خود تدوین کنند. مدیران ارشد باید توجه بیشتری به توسعه مدل‌های تجاری انعطاف‌پذیر و سرمایه‌گذاری در فناوری‌های حسابداری مدیریت داشته باشند تا اطلاعات دقیق و به‌روز در اختیار مدیران اجرایی قرار گیرد. همچنین، بهبود فرهنگ سازمانی از طریق آموزش و توسعه مهارت‌های کارکنان



در زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند به افزایش کارایی سیستم‌های مدیریتی کمک کند. در نهایت، سازمان‌ها باید با توجه به تغییرات محیطی و اقتصادی، استراتژی‌های حسابداری مدیریت خود را به‌روزرسانی کنند تا بتوانند در بازارهای رقابتی باقی بمانند و بهره‌وری خود را افزایش دهند.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

- Abbasi Esfanjani, H. (2022). The impact of product innovation capabilities, market intelligence, pricing, and marketing communications on competitive advantage and international performance of small and medium-sized enterprises in Hormozgan province. *International Business Management*, 5(4), 159-178. https://jiba.tabrizu.ac.ir/article_15714.html?lang=en
- Abu Afifa, M., Nguyen, N. M., & Bui, D. V. (2024). Management accounting practices going sustainable: the move toward sustainable risk management in ASEAN developing economies. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/CR-03-2024-0056>
- AlMaryani, M. A. H., & Sadik, H. H. (2012). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: Some survey evidence. *Procedia Economics and Finance*, 3, 387-396. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(12\)00169-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(12)00169-4)
- Ameripour, F. (2022). The role of strategic management accounting in the dimensions of competitive advantage in companies. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 6(87), 566-579. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/1677>
- Ariaparsa, M., & Ebramihi, H. (2023). Technology Transfer Process in the Context of Open Innovation Paradigm. *Dynamic Management and Business Analysis*, 2(2), 28-39. <https://doi.org/10.61838/dmbaj.226>
- Chapman, C. O. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (2007). *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1). https://books.google.com/books/about/Handbook_of_Management_Accounting_Resear.html?id=Nwg69xNyG54C
- Hosseinpour, M., & Laghviyanzadeh, M. (2023). Enhancing financial performance of organizations through the application of strategic management accounting. *Quarterly Journal of Progress and Excellence Research*, 6(2). https://www.jpishraft.com/article_173465.html?lang=en
- Huyen, C. T. (2022). Factors Affecting the Application of Strategic Management Accounting in Enterprises. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education*, 13(2), 1111-1124. <https://turcomat.org/index.php/turkbilmat/article/view/12712>

- Juras, A. (2014). Strategic management accounting - what is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17(2). https://www.ugb.ro/etc/etc2014no2/13_Juras_A.pdf
- Kalifa, A. M., Triyuwono, I., Irianto, G., & Prihatiningtias, Y. W. (2020). The use and benefit of management accounting practices in Libyan oil companies. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(1), 91-102. <https://doi.org/10.1108/AJAR-08-2019-0066>
- Lari Dasht Bayaz, M., Yasini, E., & Safaei Mehr, M. (2014). Strategic management accounting. First International Conference on Management in the 21st Century, Tehran.
- Linh, N. T. (2024). Agency Theory in Management Accounting: A Systematic Literature Review. *International Journal of Advanced Multidisciplinary Research and Study*, 4(1), 1124-1127.
- Mansouri Fard, S., & Hemmati, H. (2021). Management accountants and the implementation of strategic management accounting methods. *Quarterly Journal of Progress and Excellence Research*, 4(1), 1-18. https://www.jpishraft.com/article_132390.html?lang=en
- Mohammadvand, N., Rashidpour, A., & Shahnoushi, M. (2021). Designing a productivity measurement model in Iranian cultural organizations (Case study: Tehran Municipality's Cultural and Artistic Organization). *Iranian Journal of Social Development Studies*, 13(3), 135-146. <https://www.magiran.com/paper/2325218/designing-a-productivity-measurement-model-in-iranian-cultural-organizations-case-study-tehran-municipality-cultural-and-artistic-organization?lang=en>
- Moradpour, Z., Madhooshi, M., Safaie, A. H., & Yahyazadeh Far, M. (2024). Structural Interpretive Modeling of the Thought Pattern of Successful Entrepreneurs in Iran's Industry. *Dynamic Management and Business Analysis*, 2(4), 212-224. <https://doi.org/10.61838/dmbaj.226>
- Oboh, C. S., & Ajibolade, S. O. (2017). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. *Future Business Journal*, 3, 119-137. <https://doi.org/10.1016/j.fbj.2017.05.004>
- Odonkor, B., Kaggwa, S., Uwaoma, P. U., Hassan, A. O., & Farayola, O. A. (2024). A review of US management accounting evolution: Investigating shifts in tools and methodologies in light of national business dynamics. *International Journal of Applied Research in Social Sciences*, 6(1), 51-72. <https://doi.org/10.51594/ijarss.v6i1.726>
- 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>
- Portaghi, H., Rostami Mazoei, N., Samadi Largani, M., & Pourali, M. R. (2023). Explaining the role of digital business models and a dynamic environment in the use of management accounting systems, with an emphasis on the mediating role of CEO risk-taking. *Scientific Journal of Management Accounting*, 16(57), 56-71. <https://sanad.iau.ir/en/Journal/jma/Article/816553/FullText>
- Pramono, A. J., Amyarb, S. A., & Lisdiono, P. (2023). The effect of strategic management accounting on strategic supply chain through internal and external orientation. *Uncertain Supply Chain Management*, 11, 1075-1084. <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2023.4.014>
- Qiu, F., Hu, N., Hu, N., Liang, P., & Dow, K. (2022). Measuring Management Accounting Practices Using Textual Analysis. *Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2022.100818>
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2010). *Strategic management accounting: Lots in a name*. Accountancy Research Group, Heriot Watt University. <https://www.ariansystem.net/wp-content/uploads/1395/05/Strategic-Management-Accounting.pdf>
- Rufino, H. D. (2014). Management accounting practices (MAPs) of small and medium-sized manufacturing enterprises in the city of Tarlac. *Tarlac Journal of Business and Management*, 4(1), 55-74. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3172509
- Shahbaz, M., & Khan, M. (2023). The Role of Strategic Management Accounting in Enhancing Organizational Performance. *International Journal of Management Reviews*, 25(2), 150-165.
- Soltani, H., & Moghimi, N. (2019). Explaining the relationship between job security and competitive advantages with employee productivity among female employees in Aseman Airlines. *Women and Society Scientific-Research Quarterly*, 10(2), 19-38. https://jzvj.marvdasht.iau.ir/article_3555.html
- Pourali, M. R., Lak, J., and Mansourirad, H. (2020). Futures Study in Researches and Accounting Education. *Accounting and Auditing Research*, 12(45), 133-146. doi: 10.61838/dmbaj.226
- , M.R., Lak, A.M., Samadi Lorgani, M. and Fakhr Hoseini, S.F. (2024). Proposing a strategic management accounting model based on playing the role of social responsibilities. *Management Accounting*, 60., <https://sanad.iau.ir/fa/Article/816253?FullText=FullText>