

A Model of Contextual Factors of Strategic Management Accounting in Listed Companies

1. Maryiam Radfarnia¹: Department of Accounting, To.C., Islamic Azad University, Tonekabon, Iran

2. Behnam Gilani Neay Som'e Sarayi^{2*}: Department of Accounting, RoA.C., Islamic Azad University, Rudsar, Iran. Email: b_gilani@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Mahmoud Samadi Lorgani³: Department of Accounting, To.C., Islamic Azad University, Tonekabon, Iran

4. Mohammad Reza Pourali⁴: Department of Accounting, Cha.C., Islamic Azad University, Chalus, Iran

Article history



Received: 23 November 2025

Revised: 09 April 2026

Accepted: 16 April 2026

Initial Publish: 19 June 2026

Final Publish: 21 April 2027

Abstract:

This study aims to design and explain a model of contextual factors of strategic management accounting and examine its role in enhancing competitive advantage and productivity in companies listed on the Tehran Stock Exchange. This research employed a mixed-methods (qualitative–quantitative) approach. In the qualitative phase, 16 academic experts and senior financial managers were selected through purposive and snowball sampling and interviewed using semi-structured protocols to identify key factors. In the quantitative phase, a structured questionnaire was used to validate indicators through the Content Validity Ratio (CVR). Interpretive Structural Modeling (ISM) and MICMAC analysis were then applied to examine relationships among variables and determine their hierarchical structure and influence levels. The results identified six key drivers: economic and business environment, information technology, organizational culture, human resource management, performance management, and business models. ISM results indicated that the economic environment has the highest driving power and occupies the top hierarchical level, while productivity is positioned as the most dependent variable at the final level. MICMAC analysis further revealed that contextual factors are primarily influential drivers, significantly shaping competitive advantage and productivity outcomes. The findings suggest that successful implementation of strategic management accounting requires simultaneous attention to technological infrastructure, human capital, and organizational culture. The synergy among these contextual factors strengthens sustainable competitive advantage and enhances productivity, providing a practical roadmap for strategic financial decision-making in turbulent economic environments.

Keywords: Strategic Management Accounting, Contextual Factors, Competitive Advantage, Productivity, Interpretive Structural Modeling, Listed Companies

Citation: Radfarnia, M., Gilani Neay Som'e Sarayi, B., Samadi Lorgani, M., & Pourali, M. R. (2027). A Model of Contextual Factors of Strategic Management Accounting in Listed Companies. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 5(1), 1-17.



Copyright: © 2027 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

In the contemporary business landscape, organizations—particularly those operating in capital markets—face unprecedented levels of environmental uncertainty, technological disruption, and competitive intensity. Traditional management accounting systems, which primarily emphasize historical financial data and internal reporting, are increasingly insufficient for supporting strategic decision-making in such complex environments. As a response, Strategic Management Accounting (SMA) has emerged as an integrative approach that combines financial and non-financial information, incorporates external market-oriented perspectives, and aligns accounting practices with long-term strategic objectives (AlMaryani & Sadik, 2012; Kuprina, 2017). SMA extends beyond conventional cost control and performance measurement by facilitating competitor analysis, customer profitability assessment, value chain evaluation, and forward-looking strategic planning.

The evolution of SMA has been significantly influenced by advances in information technology and digital transformation. The integration of big data analytics, artificial intelligence, and real-time information systems has enabled organizations to process vast amounts of structured and unstructured data, thereby enhancing the quality and timeliness of managerial decisions (Abbas, 2025; Qiu et al., 2022). Flexible and adaptive IT infrastructures allow firms to respond dynamically to environmental changes, reduce information asymmetry, and improve investment decisions (Al-Sabaawi & Alyouzbak, 2022). However, the effective utilization of these technological capabilities depends not only on their availability but also on their alignment with organizational strategies and contextual conditions.

Despite the recognized benefits of SMA, empirical evidence suggests that many organizations struggle with its successful implementation. One of the primary reasons for this challenge is the neglect of contextual or underlying factors that create the necessary environment for SMA adoption. These factors include organizational culture, human resource capabilities, business models, performance management systems, and external economic conditions (Huyen, 2022; Vu et al., 2022). Without a supportive context, SMA practices may remain superficial and fail to produce meaningful improvements in organizational performance.

Organizational culture, for instance, plays a crucial role in shaping employees' attitudes toward innovation and change. Firms with adaptive, learning-oriented cultures are more likely to embrace SMA practices and integrate them into their strategic processes (Park et al., 2025). Similarly, human capital has become a critical determinant of SMA effectiveness, as management accountants are expected to act as strategic partners rather than mere data processors. The development of analytical, technological, and communication skills among accounting professionals is essential for translating data into actionable insights (Cui et al., 2025).

Furthermore, the external environment exerts a significant influence on the adoption and performance of SMA systems. Economic volatility, regulatory changes, and competitive pressures compel organizations to adopt more sophisticated management accounting practices that can support strategic agility and resilience (Pourtaghi et al., 2023). In this context, SMA serves as a bridge between environmental analysis and strategic decision-making, enabling organizations to navigate uncertainty more effectively.

Previous studies have demonstrated that SMA contributes positively to financial performance, operational efficiency, and competitive advantage. By improving resource allocation, enhancing cost management, and supporting strategic planning,

SMA enables firms to achieve sustainable performance improvements (Ameripour, 2022; Hosseinpour & Laghviyan Zadeh, 2023). Additionally, the interaction between innovation capabilities, market intelligence, and SMA practices has been shown to strengthen firms' competitive positioning in both domestic and international markets (Abbasi Esfanjani, 2022).

However, a significant gap remains in the literature regarding the development of comprehensive and context-specific models that explain the interplay among these factors, particularly in emerging markets. Most existing studies focus on individual SMA techniques rather than the broader ecosystem in which they operate. This limitation highlights the need for a holistic framework that integrates contextual drivers with SMA outcomes and clarifies their hierarchical relationships (Fakhrabadi et al., 2026).

From a theoretical perspective, SMA should be viewed as a systemic and multidimensional construct that requires alignment among organizational structures, strategies, and resources. Such alignment ensures that SMA practices are not implemented in isolation but are embedded within the organization's strategic architecture (Pourali et al., 2025). Moreover, the future development of SMA is closely linked to digitalization trends and the increasing role of advanced analytics, which are expected to redefine the boundaries of management accounting (Pourali et al., 2020).

Given these considerations, the present study seeks to design and explain a contextual model of SMA in listed companies, emphasizing the identification of key drivers and their structural relationships. By addressing the existing research gap, this study aims to provide both theoretical insights and practical guidance for enhancing SMA implementation in complex and dynamic business environments.

Methods and Materials

This study adopts a mixed-methods research design combining qualitative and quantitative approaches to develop and validate a contextual model of Strategic Management Accounting. In the qualitative phase, semi-structured interviews were conducted with a panel of experts, including academic scholars and senior financial managers with extensive professional experience. Participants were selected through purposive and snowball sampling techniques to ensure the inclusion of individuals with deep knowledge of management accounting practices. Data collection continued until theoretical saturation was achieved.

The qualitative data were analyzed using systematic coding procedures, including open, axial, and selective coding, to identify key components and dimensions of SMA contextual factors. Based on the results of this phase, a structured questionnaire was developed for the quantitative phase. The questionnaire was distributed among experts to assess the validity and importance of identified indicators. Content validity was evaluated using the Content Validity Ratio (CVR), and only items meeting the required threshold were retained.

To analyze the relationships among variables and construct the final model, Interpretive Structural Modeling (ISM) was employed. This method facilitated the identification of hierarchical relationships and causal linkages among factors. Additionally, MICMAC analysis was conducted to classify variables based on their driving power and dependence, providing further insights into their roles within the system.

Findings

The findings of the study revealed that six primary contextual factors significantly influence the implementation of Strategic Management Accounting: economic and business environment, information technology, organizational culture, human resource management, performance management, and business models. The results of the ISM analysis indicated

that the economic environment holds the highest driving power and occupies the top level of the hierarchical structure, influencing all other variables.

Information technology, organizational culture, and human resource management were positioned at intermediate levels, acting as critical enablers that mediate the impact of the external environment on organizational processes. Performance management and business models were identified as linking factors that translate contextual drivers into strategic outcomes. At the final level, competitive advantage and productivity were identified as dependent variables, representing the ultimate outcomes of SMA implementation.

MICMAC analysis further classified the contextual factors into distinct categories based on their influence and dependence. The economic environment, information technology, organizational culture, and human resource management were categorized as driving factors with high influence and low dependence. In contrast, competitive advantage and productivity were categorized as dependent factors with high dependence and low driving power.

Discussion and Conclusion

The findings of this study highlight the systemic nature of Strategic Management Accounting and underscore the importance of contextual factors in its successful implementation. The hierarchical structure identified through ISM demonstrates that SMA effectiveness is not determined by isolated practices but by the interaction of multiple organizational and environmental elements. In particular, the dominant role of the economic environment suggests that external conditions shape the strategic priorities and decision-making frameworks of organizations.

The central role of information technology indicates that digital transformation is a key enabler of SMA, facilitating the integration of diverse data sources and enhancing analytical capabilities. Similarly, the importance of organizational culture and human resource management reflects the need for a supportive internal environment that fosters innovation, learning, and strategic thinking. These findings suggest that SMA should be approached as an organizational capability rather than a technical tool.

The identification of performance management and business models as linking factors emphasizes their role in operationalizing strategic insights and translating them into tangible outcomes. The positioning of competitive advantage and productivity as final outcomes confirms that SMA contributes to value creation by improving efficiency, effectiveness, and strategic alignment.

Overall, this study provides a comprehensive framework for understanding the contextual drivers of SMA and their interrelationships. The proposed model offers valuable insights for both researchers and practitioners by highlighting the critical factors that must be addressed to achieve successful SMA implementation. It also underscores the need for a holistic and integrated approach to management accounting, particularly in dynamic and uncertain business environments.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding


According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های بورسی

تاریخچه مقاله



تاریخ دریافت: ۲ آذر ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۲۰ فروردین ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۲۷ فروردین ۱۴۰۵

تاریخ چاپ اولیه: ۲۹ خرداد ۱۴۰۵

تاریخ چاپ نهایی: ۱ اردیبهشت ۱۴۰۶

۱. مریم رادفرنیاد: گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران

۲. بهنام گیلانی نیای صومعه سرائی* ID: گروه حسابداری، واحد رودسر و املش، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر، ایران. ایمیل: b_gilani@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. محمود صمدی لرگانی ID: گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران

۴. محمدرضا پورعلی ID: گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

چکیده

هدف این پژوهش طراحی و تبیین الگوی عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک و بررسی نقش آن در بهبود مزیت رقابتی و بهره‌وری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این پژوهش با رویکرد آمیخته (کیفی-کمی) انجام شد. در بخش کیفی، با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی، ۱۶ نفر از خبرگان دانشگاهی و مدیران ارشد مالی مورد مصاحبه نیمه‌ساختاریافته قرار گرفتند تا عوامل کلیدی استخراج شود. در بخش کمی، پرسشنامه‌ای تخصصی برای تأیید شاخص‌ها تدوین و روایی آن با شاخص CVR بررسی گردید. سپس برای تحلیل روابط میان عوامل و طراحی مدل نهایی از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) و تحلیل MICMAC استفاده شد تا سطوح اثرگذاری و وابستگی متغیرها مشخص گردد. نتایج نشان داد که شش عامل «محیط اقتصادی و تجاری»، «فناوری اطلاعات»، «فرهنگ سازمانی»، «مدیریت منابع انسانی»، «مدیریت عملکرد» و «مدل‌های تجاری» به عنوان پیشران‌های اصلی حسابداری مدیریت استراتژیک شناسایی شدند. تحلیل ISM نشان داد که محیط اقتصادی بیشترین قدرت نفوذ را داشته و در بالاترین سطح سلسله‌مراتبی قرار می‌گیرد، در حالی که بهره‌وری به عنوان متغیر وابسته در سطح نهایی قرار دارد. همچنین تحلیل MICMAC بیانگر آن بود که عوامل زمینه‌ای در دسته عوامل نفوذی قرار گرفته و نقش تعیین‌کننده‌ای در شکل‌گیری مزیت رقابتی و بهبود بهره‌وری دارند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که استقرار موفق حسابداری مدیریت استراتژیک مستلزم توجه همزمان به زیرساخت‌های فناورانه، منابع انسانی و فرهنگ سازمانی است. هم‌افزایی این عوامل زمینه‌ای موجب تقویت مزیت رقابتی پایدار و ارتقای بهره‌وری در شرکت‌های بورسی می‌شود و می‌تواند به عنوان راهنمای عملی برای تصمیم‌گیری‌های راهبردی مدیران مالی در محیط‌های متلاطم اقتصادی مورد استفاده قرار گیرد.

کلیدواژه‌گان: حسابداری مدیریت استراتژیک، عوامل زمینه‌ای، مزیت رقابتی، بهره‌وری، مدل‌سازی ساختاری تفسیری، شرکت‌های بورسی

شبهه استناددهی: رادفرنیاد، مریم، گیلانی نیای صومعه سرائی، بهنام، صمدی لرگانی، محمود، و پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۶). ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های بورسی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۵(۱)، ۱-۱۷.



در دهه‌های اخیر، محیط کسب‌وکار جهانی با سرعتی بی‌سابقه دستخوش تغییرات ساختاری، فناورانه و رقابتی شده است؛ تغییراتی که ماهیت تصمیم‌گیری‌های مدیریتی را از الگوهای سنتی مبتنی بر داده‌های تاریخی به رویکردهای آینده‌نگر، پویا و چندبعدی سوق داده است. در چنین فضایی، حسابداری مدیریت سنتی که عمدتاً بر ثبت و گزارشگری اطلاعات مالی داخلی متمرکز بود، دیگر پاسخگوی نیازهای پیچیده مدیران برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک نیست. در نتیجه، حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یک پارادایم نوین ظهور یافته که با تلفیق اطلاعات مالی و غیرمالی و با تمرکز بر محیط بیرونی سازمان، نقش کلیدی در پشتیبانی از تصمیمات راهبردی ایفا می‌کند (AlMaryani, 2017; Sadik, 2012; Kuprina, 2017). این رویکرد نه تنها به تحلیل عملکرد گذشته می‌پردازد، بلکه با تمرکز بر رقبا، مشتریان، زنجیره ارزش و روندهای بازار، امکان پیش‌بینی و طراحی استراتژی‌های رقابتی را فراهم می‌سازد.

تحولات فناورانه، به‌ویژه در حوزه فناوری اطلاعات و هوش مصنوعی، ابعاد جدیدی به حسابداری مدیریت استراتژیک افزوده‌اند. امروزه، سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته قادرند حجم عظیمی از داده‌ها را در زمان واقعی تحلیل کرده و بینش‌های ارزشمندی برای مدیران فراهم کنند. این امر موجب شده است که حسابداری مدیریت از یک ابزار صرفاً گزارشگر به یک سیستم پشتیبان تصمیم‌گیری هوشمند تبدیل شود (Abbas, 2025; Al-Sabaawi & Alyouzbaky, 2022). با این حال، بهره‌گیری مؤثر از این ظرفیت‌ها مستلزم وجود زیرساخت‌های مناسب و هم‌راستایی آن‌ها با اهداف استراتژیک سازمان است؛ در غیر این صورت، شکاف میان داده‌ها و تصمیمات مدیریتی می‌تواند منجر به ناکارآمدی و اتلاف منابع گردد.

از سوی دیگر، محیط‌های کسب‌وکار امروزی با درجه بالایی از عدم اطمینان و پیچیدگی همراه هستند که این امر توانایی مدیران در اتخاذ تصمیمات بهینه را محدود می‌کند. در چنین شرایطی، استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت به عنوان ابزار پشتیبان تصمیم‌گیری اهمیت دوچندان می‌یابد. این سیستم‌ها با فراهم‌سازی اطلاعات مرتبط و به‌موقع، به مدیران کمک می‌کنند تا ریسک‌های محیطی را مدیریت کرده و تصمیمات استراتژیک خود را بر مبنای داده‌های معتبر اتخاذ نمایند (Pourtaghi et al., 2023). در واقع، حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند به عنوان پل ارتباطی میان تحلیل داده‌ها و تصمیم‌سازی در سازمان عمل کند و عدم قطعیت را به فرصت تبدیل نماید. با وجود مزایای قابل توجه حسابداری مدیریت استراتژیک، شواهد تجربی نشان می‌دهد که بسیاری از سازمان‌ها در پیاده‌سازی مؤثر این رویکرد با چالش‌های جدی مواجه هستند. یکی از مهم‌ترین دلایل این ناکامی، نادیده گرفتن عوامل زمینه‌ای است که بستر لازم برای استقرار موفق این سیستم را فراهم می‌کنند. این عوامل شامل مؤلفه‌هایی نظیر فرهنگ سازمانی، منابع انسانی، زیرساخت‌های فناوری، مدل‌های کسب‌وکار و شرایط محیطی هستند که نقش تعیین‌کننده‌ای در کارآمدی ابزارهای حسابداری مدیریت دارند (Huyen, 2022; Vu et al., 2022). بدون توجه به این عوامل، حتی پیشرفته‌ترین تکنیک‌های حسابداری مدیریت نیز نمی‌توانند تأثیر معناداری بر عملکرد سازمان داشته باشند.

در این میان، فرهنگ سازمانی به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل زمینه‌ای، نقش کلیدی در پذیرش و اجرای نوآوری‌های مدیریتی ایفا می‌کند. سازمان‌هایی که دارای فرهنگ یادگیرنده، نوآور و منعطف هستند، آمادگی بیشتری برای پذیرش تغییرات و بهره‌گیری از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت دارند. در مقابل، سازمان‌های دارای فرهنگ ایستا و مقاوم در برابر تغییر، با موانع جدی در مسیر پیاده‌سازی این رویکرد مواجه خواهند شد (Park et al., 2025). از سوی دیگر، سرمایه انسانی نیز به عنوان یکی از دارایی‌های استراتژیک سازمان، نقش حیاتی در موفقیت حسابداری مدیریت استراتژیک ایفا می‌کند. حسابداران مدیریت در عصر جدید باید فراتر از تحلیل‌گران مالی عمل کرده و به شرکای استراتژیک مدیران تبدیل شوند؛ این امر مستلزم ارتقای مهارت‌های تحلیلی، فناورانه و ارتباطی آن‌ها است (Cui et al., 2025).

علاوه بر عوامل درون‌سازمانی، متغیرهای محیطی نیز تأثیر قابل توجهی بر کاربرد و اثربخشی حسابداری مدیریت استراتژیک دارند. نوسانات اقتصادی، تغییرات سیاست‌های مالی و پولی، رقابت فزاینده در بازارهای جهانی و تحولات فناوری، همگی عواملی هستند که سازمان‌ها را به سمت اتخاذ رویکردهای استراتژیک در مدیریت سوق می‌دهند. در چنین شرایطی، سازمان‌هایی که قادر به تطبیق سریع با تغییرات محیطی هستند، از مزیت رقابتی پایدارتری برخوردار خواهند بود (Pramono et al., 2023). به بیان دیگر، حسابداری مدیریت استراتژیک زمانی می‌تواند به طور مؤثر عمل کند که با شرایط محیطی و ویژگی‌های سازمانی هم‌راستا باشد.

مطالعات پیشین نشان داده‌اند که به کارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک تأثیر مثبتی بر عملکرد مالی و رقابتی سازمان‌ها دارد. به عنوان مثال، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که استفاده از این رویکرد می‌تواند منجر به بهبود تخصیص منابع، کاهش هزینه‌ها، افزایش کارایی و ارتقای سودآوری شود (Ameripour, 2022; Hosseinpour & Laghviyan Zadeh, 2023). همچنین، حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق ارائه اطلاعات جامع و مرتبط، به سازمان‌ها کمک می‌کند تا استراتژی‌های رقابتی مؤثرتری طراحی و اجرا کنند. در این راستا، ارتباط میان قابلیت‌های نوآوری، هوشمندی بازار و مزیت رقابتی نیز مورد تأکید قرار گرفته است (Abbasi Esfanjani, 2022).

با این حال، یکی از خلأهای مهم در ادبیات پژوهش، عدم وجود مدل‌های جامع و بومی برای تبیین عوامل زمینه‌ای مؤثر بر حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های فعال در بازارهای نوظهور است. در حالی که بسیاری از مطالعات بر تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت تمرکز دارند، توجه کمتری به بسترهای سازمانی و محیطی لازم برای اجرای موفق این ابزارها شده است. این در حالی است که موفقیت هر سیستم مدیریتی، بیش از آنکه به خود ابزارها وابسته باشد، به شرایط زمینه‌ای و نحوه پیاده‌سازی آن‌ها بستگی دارد (Fakhrabadi et al., 2026).

از منظر نظری، حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یک رویکرد یکپارچه، نیازمند هم‌راستایی میان اجزای مختلف سازمان است. این هم‌راستایی شامل تطابق میان اهداف استراتژیک، ساختار سازمانی، سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ سازمانی است. در این چارچوب، حسابداری مدیریت استراتژیک نه تنها به عنوان یک ابزار، بلکه به عنوان یک فلسفه مدیریتی در نظر گرفته می‌شود که می‌تواند به ایجاد ارزش افزوده و مزیت رقابتی پایدار منجر شود (Pourali et al., 2025). همچنین، توسعه آینده این حوزه نیازمند توجه به روندهای نوظهور مانند دیجیتالی‌شدن، تحلیل داده‌های کلان و هوش مصنوعی است که می‌توانند نقش حسابداری مدیریت را در سازمان‌ها متحول سازند (Pourali et al., 2020; Qiu et al., 2022).

در مجموع، می‌توان گفت که حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای مدیریتی در عصر حاضر، نقش حیاتی در ارتقای عملکرد سازمان‌ها و ایجاد مزیت رقابتی ایفا می‌کند. با این حال، تحقق این اهداف مستلزم شناسایی و درک دقیق عوامل زمینه‌ای است که بستر لازم برای اجرای موفق این رویکرد را فراهم می‌کنند. بنابراین، ارائه یک مدل جامع که بتواند این عوامل را شناسایی و روابط میان آن‌ها را تبیین نماید، از اهمیت بالایی برخوردار است؛ هدف این پژوهش طراحی و تبیین الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

روش پژوهش و مواد

نوشتار حاضر از منظر جهت‌گیری کلی، بر مبنای پارادایم پژوهش‌های آمیخته استوار است. این مطالعه از حیث دستاورد، ماهیتی دوگانه دارد؛ از یک سو به دلیل تدوین الگویی نوین در حوزه عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک، پژوهشی بنیادی تلقی شده و از سوی دیگر، با هدف حل مسائل عملیاتی در شرکت‌های بورسی، در زمره تحقیقات کاربردی قرار می‌گیرد. همچنین، این پژوهش از منظر هدف، در فاز نخست اکتشافی و در ادامه، توصیفی-پیمایشی است که با منطق استقرایی و با تمرکز بر بازه زمانی مقطعی تدوین شده است. فرآیند اجرای تحقیق در دو بخش مجزای کیفی و کمی سازماندهی شده است که هر یک شامل دو رهیافت توصیفی و تحلیلی می‌باشند:

- سطح توصیفی: در این مرحله، ویژگی‌های دموگرافیک و شاخص‌های زمینه‌ای مشارکت‌کنندگان در فاز کیفی و پاسخ‌دهندگان در فاز کمی مورد واکاوی قرار می‌گیرد.

- سطح تحلیلی: این بخش به آزمون فرضیات، سنجش روابط میان متغیرها و اعتبارسنجی مدل استخراجی اختصاص یافته است.

جمع‌آوری اطلاعات در این مطالعه با بهره‌گیری از استراتژی چندگانه صورت گرفته است؛ به طوری که مبانی نظری و پیشینه موضوع از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و اسنادی استخراج شده و داده‌های مورد نیاز برای تدوین و آزمون مدل، با استفاده از ابزارهای میدانی شامل مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و پرسشنامه گردآوری شده است.

جهت طراحی مدل مفهومی بر اساس رویکرد کیفی، از روش نمونه‌گیری هدفمند (قضاوت‌محور) استفاده شد. جامعه خبرگان این پژوهش شامل دو گروه ذیل است:

- پنل دانشگاهی: اساتید و صاحب‌نظران دارای مدرک دکتری با سوابق پژوهشی معتبر در حوزه حسابداری مدیریت.

- پنل خبرگان حرفه‌ای: متخصصان و مدیران ارشد مالی با سابقه فعالیت اجرایی بیش از ۱۰ سال در سطوح راهبردی.

رادفرنیا و همکاران

فرآیند انجام مصاحبه‌های عمیق تا نیل به مرحله اشباع نظری ادامه یافت؛ بدین معنا که مصاحبه‌ها تا زمانی که داده‌های جدیدی برای غنای مدل حاصل نشد، استمرار داشت. در نهایت، با مشارکت ۱۶ نفر از خبرگان، پایگاه داده کیفی پژوهش تکمیل گردید.

یافته‌ها

پس از استخراج مؤلفه‌ها و شاخص‌های اولیه پژوهش، جهت اطمینان از میزان انطباق آن‌ها با هدف تحقیق و تأیید روایی محتوایی، از روش قانون لاوشه بهره گرفته شد. در این مرحله، پرسشنامه‌ای ساختاریافته در اختیار پانل خبرگان (۱۶ نفر) قرار گرفت تا هر یک از گویه‌های شناسایی شده را بر اساس یک طیف سه‌وجهی شامل گزینه‌های «ضروری است»، «مفید است اما ضرورتی ندارد» و «ضروری نیست» مورد ارزیابی قرار دهند. مبنای تصمیم‌گیری در این شاخص، میزان اجماع خبرگان بر روی گزینه‌ی «ضروری است» می‌باشد. بر اساس فرمول شاخص نسبت روایی محتوایی (CVR)، پاسخ‌های ارائه شده مورد تحلیل قرار گرفت تا اهمیت و ضرورت هر شاخص مشخص گردد. با عنایت به تعداد اعضای پانل متخصصین (۱۶ نفر)، بر اساس جدول استاندارد لاوشه، حداقل مقدار قابل قبول برای تأیید هر گویه ۰.۴۹ تعیین شد. بدین معنا که تنها شاخص‌هایی در مدل نهایی ابقا شدند که نمره CVR آن‌ها بالاتر از این حد نصاب باشد؛ شاخص‌هایی که نمره‌ای کمتر از مقدار مذکور کسب کردند، به دلیل عدم کفایت روایی محتوایی از ساختار پرسشنامه و مدل تحقیق حذف گردیدند.

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 و مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۲	روندهای اقتصادی	۱	تأیید		۱	تأیید
۳	پیش‌بینی آتی اقتصادی و تجاری	۱	تأیید		۱	تأیید
۴	سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته	۱	تأیید	فناوری اطلاعات حسابداری و مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۵	داده‌های کلان	۱	تأیید		۱	تأیید
۶	تحلیل پیشرفته داده‌ها	۱	تأیید	فرهنگ سازمانی حسابداری و مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۷	مشارکت تیمی	۱	تأیید		۱	تأیید
۸	نوآوری	۱	تأیید		۱	تأیید
۹	خلاقیت و ابتکار	۱	تأیید	مدیریت منابع انسانی و مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۱۰	آموزش و توسعه	۱	تأیید		۱	تأیید
۱۱	تحریک عملکرد	۱	تأیید		۱	تأیید
۱۲	استفاده از خبرگان	۱	تأیید	مدیریت عملکرد حسابداری و مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۱۳	شاخص‌های کلیدی عملکرد	۱	تأیید		۱	تأیید
۱۴	بازخورد مستمر	۱	تأیید		۱	تأیید
۱۵	تحلیل و برنامه‌ریزی مالی	۱	تأیید	مدل‌های تجاری حسابداری و مدیریت استراتژیک	۱	تأیید
۱۶	تمرکز بر مشتری	۱	تأیید		۱	تأیید
۱۷	تنوع محصولات و خدمات	۱	تأیید		۱	تأیید
۱۸	مدل‌های نوآورانه	۱	تأیید	بهبود مزیت رقابتی	۱	تأیید
۱۹	افزایش درآمدها و سودآوری	۱	تأیید		۱	تأیید
۲۰	افزایش سهم بازار	۱	تأیید		۱	تأیید
۲۱	افزایش نوآوری و تحقیق و توسعه	۱	تأیید	بهبود بهره‌وری	۱	تأیید
۲۲	افزایش کارایی و عملکرد	۱	تأیید		۱	تأیید
۲۳	کارایی نیروی کار	۱	تأیید		۱	تأیید
۲۴	بهبود نسبت تولید/مصرف	۱	تأیید	بهبود نسبت هزینه به درآمد	۱	تأیید
۲۵	کاهش نرخ خطا	۱	تأیید		۱	تأیید
۲۶	بهبود نسبت هزینه به درآمد	۱	تأیید		۱	تأیید

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

همان گونه که در جدول بالا مشخص است، ۲۶ عامل در قالب ۸ بُعد به تأیید خبرگان رسیدند. لذا از این ۸ بُعد به عنوان عوامل اصلی برای «ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های بورسی» استفاده می‌شود.

مدل سازی ساختاری تفسیری (ISM)

گام اول: شناسایی عوامل مرتبط با مسئله

نحوه انتخاب عوامل در بخش قبلی، به صورت کامل تشریح گردید. لذا از این ۸ عامل اصلی برای «ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های بورسی» استفاده می‌شود.

گام دوم: تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

پس از تعیین عوامل، پرسشنامه ISM، طراحی شده و خبرگان این عوامل را به صورت زوجی مورد بررسی 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 مورد بررسی در قالب جدول ۲ آورده شده است.

جدول ۲. نتایج به دست آمده 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
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	V
۶	مدل های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک						V	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. به منظور جایگزینی اعداد صفر و یک بجای نمادهای

چهارگانه، برای استخراج ماتریس دسترسی اولیه، قوانین زیر مورد استفاده قرار می‌گیرند:

- اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد **V** باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.
- اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد **A** باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.
- اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد **X** باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.
- اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد **O** باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.

جدول ۳، ماتریس خود تعاملی ساختاری را نشان می‌دهد.

رادفرنیا و همکاران

جدول ۳. ماتریس 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	مدل‌های 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 بهره‌وری	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 می‌گردد. 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 قلم‌افزاده جایگزین شود؛ به این عمل اصطلاحاً سازگار کردن ماتریس دسترسی اولیه گفته می‌شود. در این گام، کلیه روابط ثانویه بین عوامل، بررسی شد، اما رابطه ثانویه‌ای 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 می‌آید و میزان وابستگی یک عامل نیز از جمع عواملی که از آن تأثیر می‌پذیرد و خود عامل به دست می‌آید.

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

پنجم: تعیین روابط و سطح‌بندی عوامل

در این گام، با استفاده از ماتریس دسترسی، پس از تعیین مجموعه‌های ورودی و خروجی، اشتراک این مجموعه‌ها برای هر یک از عوامل به دست می‌آید.

- مجموعه خروجی یک عامل شامل خود آن عامل و عواملی است که بر آنها اثر می‌گذارد که با "۱"های موجود در سطر مربوطه قابل شناسایی است.
- مجموعه ورودی یک عامل شامل خود آن عامل و عواملی است که از آنها اثر می‌پذیرد که با "۱"های موجود در ستون مربوطه قابل شناسایی است.

پس از تعیین مجموعه‌های ورودی و خروجی، اشتراک آنها برای هر یک از عوامل تعیین می‌شود. عواملی که مجموعه خروجی و مشترک آنها کاملاً مشابه باشند، در بالاترین سطح از سلسله‌مراتب مدل ساختاری تفسیری قرار می‌گیرند. به منظور یافتن اجزای تشکیل‌دهنده سطح بعدی سیستم، اجزای بالاترین سطح آن در محاسبات ریاضی جدول مربوط

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

حذف می‌شوند و عملیات مربوط به تعیین اجزای سطح بعدی مانند روش تعیین اجزای بالاترین سطح انجام می‌شود. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده کلیه سطوح سیستم مشخص شوند.

جدول ۵، تکرار اول سطح‌بندی را نشان می‌دهد.

جدول ۵. سطح‌بندی (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	۱
۲	فناوری اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک	۲، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲	۲	۲
۳	فرهنگ سازمانی حسابداری مدیریت استراتژیک	۳، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۳	۳	۳
۴	مدیریت منابع انسانی مدیریت استراتژیک	۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۴	۴	۴
۵	مدیریت عملکرد حسابداری مدیریت استراتژیک	۵، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۵	۵
۶	مدل‌های تجاری حسابداری مدیریت استراتژیک	۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۶	۶	۶
۷	بهبود مزیت رقابتی	۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷	۷	۷
۸	بهبود بهره‌وری	۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۸	۱

همان‌گونه که در جدول بالا مشخص است، مجموعه خروجی و مجموعه مشترک عامل شماره ۸ یعنی «بهبود بهره‌وری» مشابه هم هستند. از این‌رو، این عامل به‌عنوان عامل تأثیرپذیر در سطح اول قرار می‌گیرد. برای ادامه سطح‌بندی باید از جدول حذف شود. جدول بعدی، تکرار دوم سطح‌بندی را نشان می‌دهد.

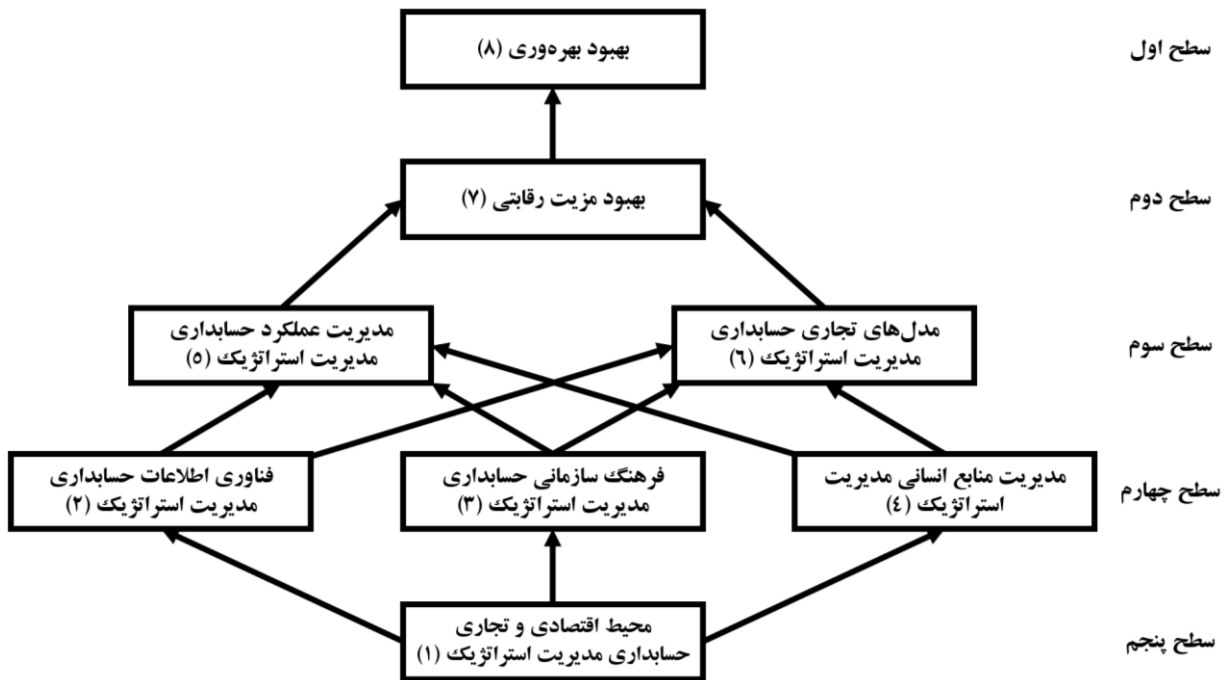
جدول ۶. سطح‌بندی (تکرار دوم)

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 بهره‌وری شرکت با رویکرد ساختاری تفسیری حاصل شده است، به‌صورت شکل ۱ ترسیم می‌شود.



شکل ۱. مدل نهایی ISM

همان‌گونه 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 پایین‌تر تأثیر می‌پذیرد. عوامل ۵ و ۶ در سطح سوم قرار گرفته‌اند. این عوامل روی عوامل سطح‌های بالاتر اثر می‌گذارند و از عوامل سطح‌های پایین‌تر تأثیر می‌پذیرند. عوامل ۲، ۳ و ۴ در سطح چهارم قرار گرفته‌اند. این عوامل روی عوامل سطح‌های بالاتر اثر می‌گذارند و از عامل سطح پایین‌تر 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 (نمودار 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. در واقع 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 به دست 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.

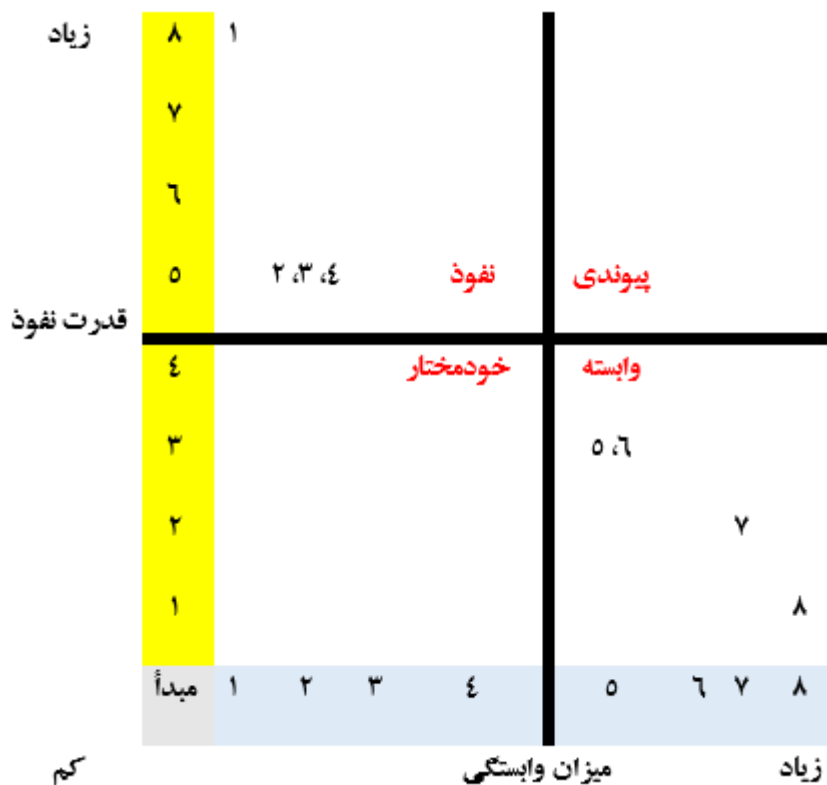
حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

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 به دست 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 (شکل ۲).



شکل ۲. ماتریس **MICMAC**

همان‌گونه 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. در اینجا، فرایند مدل‌سازی ساختاری تفسیری جهت «ارائه الگویی مبتنی بر عوامل زمینه‌ای حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های بورسی» به پایان می‌رسد.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، پدیده‌ای چندبعدی و وابسته به مجموعه‌ای از عوامل زمینه‌ای است که در قالب یک ساختار سلسله‌مراتبی با یکدیگر در تعامل هستند. نتایج مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) نشان داد که «محیط اقتصادی و تجاری» به عنوان عامل زیربنایی و دارای بیشترین قدرت نفوذ، در بالاترین سطح سلسله‌مراتب قرار گرفته است و سایر عوامل نظیر فناوری اطلاعات، فرهنگ سازمانی و مدیریت منابع انسانی از آن تأثیر می‌پذیرند. این یافته بیانگر آن است که شرایط کلان اقتصادی، نوسانات بازار و سیاست‌های کلان، چارچوب اصلی تصمیم‌گیری‌های استراتژیک را شکل می‌دهند و سایر مؤلفه‌های سازمانی در چارچوب این شرایط معنا پیدا می‌کنند. این نتیجه با یافته‌های پژوهش‌های پیشین همسو است که تأکید می‌کنند محیط‌های پویا و متلاطم، سازمان‌ها را به سمت استفاده از سیستم‌های پیشرفته حسابداری مدیریت سوق می‌دهند (Huyen, 2022; Pourtaghi et al., 2023).

در سطح بعدی، نقش «فناوری اطلاعات» به عنوان یکی از پیشران‌های کلیدی در استقرار حسابداری مدیریت استراتژیک برجسته شد. نتایج نشان داد که زیرساخت‌های فناوری اطلاعات با ایجاد امکان تحلیل داده‌های کلان و ارائه اطلاعات به‌موقع، زمینه را برای تصمیم‌گیری‌های دقیق‌تر فراهم می‌کنند. این یافته با مطالعاتی که بر نقش تحول دیجیتال و سیستم‌های اطلاعاتی در بهبود کیفیت تصمیم‌گیری تأکید دارند، همخوانی دارد (Abbas, 2025; Al-Sabaawi & Alyouzbaky, 2022). در واقع، فناوری اطلاعات نه تنها به عنوان یک ابزار پشتیبان، بلکه به عنوان یک عامل تحول‌آفرین در حسابداری مدیریت استراتژیک عمل می‌کند و امکان یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی را فراهم می‌سازد.

از سوی دیگر، «فرهنگ سازمانی» به عنوان یکی از عوامل زمینه‌ای مهم در این پژوهش شناسایی شد که نقش تعیین‌کننده‌ای در پذیرش و اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک دارد. نتایج نشان داد که سازمان‌هایی با فرهنگ نوآور، یادگیرنده و منعطف، آمادگی بیشتری برای پذیرش تغییرات و بهره‌گیری از ابزارهای نوین دارند. این یافته با نتایج پژوهش‌هایی که بر تأثیر فرهنگ سازمانی بر قابلیت نوآوری و عملکرد استراتژیک تأکید دارند، همسو است (Park et al., 2025). در مقابل، سازمان‌هایی با فرهنگ مقاوم در برابر تغییر، با موانع جدی در مسیر پیاده‌سازی این سیستم‌ها مواجه خواهند شد که این امر می‌تواند اثربخشی حسابداری مدیریت استراتژیک را به شدت کاهش دهد.

همچنین، «مدیریت منابع انسانی» به عنوان یکی دیگر از عوامل کلیدی، نقش مهمی در موفقیت حسابداری مدیریت استراتژیک ایفا می‌کند. یافته‌ها نشان داد که وجود نیروی انسانی متخصص، آموزش‌دیده و دارای مهارت‌های تحلیلی، شرط لازم برای بهره‌گیری مؤثر از سیستم‌های حسابداری مدیریت است. این نتیجه با مطالعاتی که بر اهمیت سرمایه انسانی در ایجاد مزیت رقابتی تأکید دارند، همخوانی دارد (Cui et al., 2025). در واقع، حسابداران مدیریت در عصر جدید باید نقش‌های فراتر از تحلیل‌گری مالی ایفا کرده و به عنوان شرکای استراتژیک در فرآیند تصمیم‌گیری مشارکت داشته باشند.

در سطوح میانی مدل، «مدیریت عملکرد» و «مدل‌های تجاری» به عنوان عوامل واسطه‌ای شناسایی شدند که نقش انتقال اثرات عوامل زمینه‌ای به نتایج نهایی را بر عهده دارند. نتایج نشان داد که این عوامل از یک سو تحت تأثیر عوامل زیربنایی قرار دارند و از سوی دیگر، بر متغیرهای پیامدی نظیر مزیت رقابتی و بهره‌وری تأثیر می‌گذارند. این یافته با مطالعاتی که بر نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در بهبود عملکرد مالی و عملیاتی سازمان‌ها تأکید دارند، همسو است (Ameripour, 2022; Hosseinpour & Laghviyan Zadeh, 2023). در واقع، مدیریت عملکرد و مدل‌های تجاری به عنوان مکانیزم‌های اجرایی، نقش کلیدی در تبدیل اطلاعات استراتژیک به اقدامات عملی دارند. در نهایت، نتایج نشان داد که «مزیت رقابتی» و «بهره‌وری» به عنوان پیامدهای نهایی سیستم حسابداری مدیریت استراتژیک مطرح هستند. قرار گرفتن «بهره‌وری» در بالاترین سطح وابستگی در مدل ISM نشان می‌دهد که این متغیر بیشترین تأثیرپذیری را از سایر عوامل دارد. این یافته بیانگر آن است که بهبود بهره‌وری نتیجه یک فرآیند پیچیده و چندمرحله‌ای است که از تعامل عوامل زمینه‌ای و واسطه‌ای ناشی می‌شود. این نتیجه با پژوهش‌هایی که بر نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در افزایش کارایی و بهره‌وری تأکید دارند، همخوانی دارد (Kalifa et al., 2020; Pramono et al., 2023).

تحلیل MICMAC نیز نشان داد که عوامل زمینه‌ای نظیر محیط اقتصادی، فناوری اطلاعات، فرهنگ سازمانی و مدیریت منابع انسانی در دسته عوامل «نفوذی» قرار دارند، در حالی که متغیرهای مزیت رقابتی و بهره‌وری در دسته عوامل «وابسته» جای می‌گیرند. این طبقه‌بندی نشان می‌دهد که تمرکز بر بهبود عوامل نفوذی می‌تواند بیشترین تأثیر را

بر نتایج نهایی داشته باشد. این یافته با دیدگاه‌های نظری که بر اهمیت شناسایی عوامل کلیدی موفقیت در سازمان‌ها تأکید دارند، همسو است (Fakhrabadi et al., 2026; Vu et al., 2022).

به طور کلی، نتایج این پژوهش تأیید می‌کند که حسابداری مدیریت استراتژیک یک سیستم یکپارچه است که موفقیت آن به تعامل هماهنگ میان عوامل مختلف بستگی دارد. این یافته با مطالعاتی که بر ضرورت رویکرد سیستمی در مدیریت تأکید دارند، همخوانی دارد (Pourali et al., 2025). همچنین، نتایج نشان می‌دهد که گذار از حسابداری مدیریت سنتی به رویکرد استراتژیک، نیازمند تغییرات اساسی در ساختارها، فرآیندها و فرهنگ سازمانی است. این تحول نه تنها به بهبود عملکرد مالی منجر می‌شود، بلکه می‌تواند مزیت رقابتی پایدار برای سازمان‌ها ایجاد کند (Abbasi Esfanjani, 2022; Kuprina, 2017).

علاوه بر این، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نقش حسابداری مدیریت در سازمان‌ها در حال تحول است و این حوزه به سمت استفاده از فناوری‌های نوین و تحلیل داده‌های پیشرفته حرکت می‌کند. این روند با مطالعات آینده‌پژوهی در حوزه حسابداری همسو است که بر اهمیت نوآوری و دیجیتالی‌شدن در این حوزه تأکید دارند (Pourali et al., 2022; Qiu et al., 2022). در این راستا، سازمان‌هایی که قادر به انطباق با این تحولات هستند، می‌توانند از مزایای رقابتی بیشتری برخوردار شوند.

این پژوهش با وجود دستاوردهای علمی، با محدودیت‌هایی نیز همراه بوده است. نخست، استفاده از نظرات خبرگان در مرحله کیفی، اگرچه به غنای مدل کمک کرده، اما ممکن است با سوگیری‌های ذهنی همراه باشد. دوم، تمرکز پژوهش بر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، تعمیم‌پذیری نتایج به سایر بخش‌های اقتصادی را محدود می‌کند. همچنین، استفاده از روش مقطعی، امکان بررسی تغییرات در طول زمان را فراهم نکرده است.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، نقش متغیرهای نوظهور نظیر هوش مصنوعی، تحلیل داده‌های کلان و بلاکچین در توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک مورد بررسی قرار گیرد. همچنین، انجام مطالعات طولی می‌تواند به درک بهتر پویایی روابط میان عوامل کمک کند. بررسی تطبیقی این مدل در صنایع مختلف و کشورهای گوناگون نیز می‌تواند به تعمیم‌پذیری بیشتر نتایج کمک نماید.

به مدیران شرکت‌های بورسی توصیه می‌شود که برای استقرار موفق حسابداری مدیریت استراتژیک، بر تقویت زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، توسعه مهارت‌های منابع انسانی و ایجاد فرهنگ سازمانی نوآور تمرکز کنند. همچنین، طراحی مدل‌های تجاری انعطاف‌پذیر و استفاده از شاخص‌های عملکردی مناسب می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری‌های استراتژیک کمک کند. در نهایت، توجه به شرایط محیطی و انطباق با تغییرات بازار، از الزامات اساسی برای دستیابی به مزیت رقابتی پایدار است.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

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

References

- Abbas, K. (2025). Management Accounting and Artificial Intelligence: A Comprehensive Literature Review and Recommendations for Future Research. *The British Accounting Review*, 101551. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2025.101551>
- 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 Businesses in Hormozgan Province. *International Business Management*, 5(4), 159-178.
- Al-Sabaawi, M. Y. M., & Alyouzbaky, B. A. (2022). The Impact of Information Technology Infrastructure Flexibility and Behavioral Biases on Investment Decision Making. *International Journal of Enterprise Information Systems*, 18(1), 1-22. <https://doi.org/10.4018/IJEIS.313050>
- 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 Firms' Competitive Advantage. *New Research Approaches in Management and Accounting*, 6(87), 566-579.
- Cui, X., Sun, K., & Zhang, T. (2025). Optimization of Human Capital in Management and Integration with Digital Finance: Strategies for Enhancing Corporate Competitiveness. *Finance Research Letters*, 83, 107712. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2025.107712>
- Fakhrabadi, A., Piri, H., Sotoudeh, R., & Haghparast, A. (2026). Identifying Factors Affecting the Use of Management Accounting Techniques in Iranian Commercial Banks. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 3(4), 1-14.
- Hosseinpour, M., & Laghviyan Zadeh, M. (2023). Enhancing the Financial Performance of Organizations through the Use of Strategic Management Accounting. *Quarterly Journal of Progress and Excellence Research*, 6(2).
- 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.
- 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>
- Kuprina, N. (2017). Strategic Management Accounting as a Tool to Promote Competitiveness and Efficiency of the Activity of the Enterprise. *Food Industry Economics*, 9(3), 45-51. <https://doi.org/10.15673/fie.v9i3.623>
- Park, B. I., Xiao, S., Shi, Y., & Khan, Z. (2025). Guest Editorial: Cultural Dynamics and the Evolution of Innovation Capability of Emerging Market Firms. *Cross Cultural & Strategic Management*, 32(1), 1-21. <https://doi.org/10.1108/CCSM-02-2025-257>
- Pourali, M. R., Lak, J., & Mansouri Rad, H. (2020). Futures Studies in Accounting Research and Education. *Accounting and Auditing Research*, 12(45), 133-146.
- Pourali, M. R., Mozaffari, R., Samadi Largani, M., & Fakhr Hosseini, S. F. a.-D. (2025). Presenting a Strategic Management Accounting Model Based on the Fulfillment of Social Responsibility Roles. *Scientific Journal of Management Accounting*, 17(60), 1-19.
- Pourtaghi, H., Rostami Mazouei, N., Samadi Largani, M., & Pourali, M. R. (2023). Explaining the Role of Digital Business Models and Dynamic Environment in the Use of Management Accounting Systems with Emphasis on the Mediating Role of CEO Risk-Taking. *Scientific Journal of Management Accounting*, 16(57), 56-71.
- Pramono, A. J., Amyar, 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*.
- Vu, T. K. A., Dam, B. H., & Van Ha, T. T. (2022). Factors Affecting the Application of Strategy Management Accounting in Vietnamese Logistics Enterprises. *Journal of Distribution Science*, 20(1), 27-39.