

Proposed Network Model of Management Accountants' Networking and Strategic Management Accounting Considering the Role of Organizational Culture in Healthcare Organizations

1. Morteza Rezaei¹: Department of Accounting, Si.C., Islamic Azad University, Sirjan, Iran

2. Hossein Shafiee^{2*}: Department of Accounting, Si.C., Islamic Azad University, Sirjan, Iran. Email: hosseinshafiee@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Abbas Sheybani Tzrji³: Department of Accounting, Si.C., Islamic Azad University, Sirjan, Iran

Article history



Received: 01 June 2025

Revised: 02 October 2025

Accepted: 09 October 2025

Initial Publish: 11 October 2025

Final Publish: 22 December

Abstract:

The purpose of this study is to contribute to the limited body of contingency theory literature concerning the determinants of strategic management accounting (SMA) techniques and the role of management accountants in the country's public healthcare sector. The research, in terms of nature and method, is descriptive and correlational. The statistical population consisted of management accountants and financial managers working in public healthcare organizations. A total of 213 questionnaires were collected. Structural equation modeling (SEM) was employed for the statistical analysis. The findings of this study document a positive relationship between management accountants' networking and the implementation of SMA techniques ($\beta = 0.367$). However, the study found no empirical support for moderating effects of a result-oriented organizational culture ($\beta = -0.138$) and an innovation-oriented organizational culture ($\beta = -0.087$). Instead, an innovation-oriented organizational culture showed a significant positive indirect effect ($\beta = 0.140$) on the implementation of SMA techniques through management accountants' networking, but not a direct effect ($\beta = -0.062$). Conversely, this study demonstrated both direct ($\beta = 0.160$) and indirect ($\beta = 0.083$) positive effects of a result-oriented organizational culture on the implementation of SMA techniques. Hospital managers and policymakers in healthcare organizations can enhance the application of SMA by paying closer attention to the significance of management accountants' networking and the characteristics of organizational culture.

Keywords: Strategic management accounting, management accountants' networking, result-oriented organizational culture, innovation-oriented organizational culture, healthcare.

Citation: Rezaei, M., Shafiee, H., & Sheybani Tzrji, A. (2025). Proposed Network Model of Management Accountants' Networking and Strategic Management Accounting Considering the Role of Organizational Culture in Healthcare Organizations. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 3(4), 1-19.



Copyright: © 2025 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

Strategic management accounting (SMA) has evolved as a vital bridge between conventional accounting information and strategic decision-making in dynamic and competitive environments (Bromwich, 1990; Dixon & Smith, 1993; Simmonds, 1981). Unlike traditional cost-focused approaches, SMA integrates financial and non-financial data to support strategy formulation and execution (Bhimani & Langfield-Smith, 2007; Langfield-Smith, 2008). Key practices such as competitor cost analysis, value chain assessment, target costing, and balanced scorecards enable organizations to enhance strategic agility and performance (Cravens & Guilding, 2001; Guilding et al., 2000; Gupta & Salter, 2018). However, the adoption and effective use of these practices vary significantly across sectors and are influenced by a mix of organizational, cultural, and environmental factors (Cadez & Guilding, 2008; Otely, 2016).

Healthcare organizations present a particularly complex setting for SMA application due to multidimensional goals, regulatory pressure, and resource constraints (Carlsson-Wall et al., 2019; Lachmann et al., 2013; Macinati & Pessina, 2014). Previous research indicates that managerial decision-making in hospitals depends not only on the quality of cost information but also on the ability of management accountants to translate such information into actionable insights (Moradi & Eskandar, 2016; Pizzini, 2006). Network ties of management accountants have emerged as a promising yet underexplored mechanism for strengthening the strategic relevance of accounting practices. Engaging in cross-functional collaboration and maintaining external professional relationships can help them access innovative methods and industry benchmarks (Bruns & McKinnon, 1993; Emsley, 2005; Pierce & O'Dea, 2003).

Another determinant of SMA success is organizational culture, which shapes how information is valued and used. Research suggests that result-oriented cultures, emphasizing performance and accountability, tend to drive stronger adoption of management innovations (Ax & Greve, 2017; O'Reilly et al., 1991; Zhang et al., 2015), while innovation-oriented cultures foster openness to change but require effective knowledge-sharing channels to translate experimentation into sustained practices (Baird et al., 2004; Newell et al., 1998; Rigby & Bilodeau, 2015). Despite the theoretical importance of culture, findings remain mixed, particularly regarding its direct versus indirect influence on SMA use (Bjornenak, 1997; Lord, 1996).

Building on contingency theory (Cadez & Guilding, 2012; Cescon et al., 2019; Govindarajan, 1984) and the literature on management accounting change (Burns & Vaivio, 2001; Markus & Pfeffer, 1983), this study examines how management accountants' networking contributes to the implementation of SMA techniques in public healthcare organizations and whether result-oriented and innovation-oriented cultures strengthen or alter this relationship. Understanding these dynamics is crucial for advancing theory and guiding practice in sectors with high complexity and societal importance such as healthcare (Darabi et al., 2024; Hadid & Al-Sayed, 2021).

Methods and Materials

This study employed a descriptive-correlational design to investigate the determinants of SMA technique implementation in public healthcare organizations. The statistical population consisted of management accountants and financial managers working across hospitals and related institutions. Data were collected through a structured questionnaire, yielding 213 valid responses. Items measured the extent of management accountants' networking, the perceived emphasis on result-oriented and innovation-oriented organizational cultures, and the level of SMA technique implementation. Statistical analysis was

conducted using structural equation modeling (SEM) to test direct, indirect, and moderating relationships among the constructs.

Findings

The analysis revealed a strong positive association between management accountants' networking and the implementation of SMA techniques ($\beta = 0.367$). Contrary to expectations, neither result-oriented culture ($\beta = -0.138$) nor innovation-oriented culture ($\beta = -0.087$) showed significant moderating effects on the direct relationship between networking and SMA. However, the models uncovered distinct indirect pathways: innovation-oriented culture exhibited a significant positive indirect effect on SMA implementation through the enhancement of management accountants' networking ($\beta = 0.140$) but showed no direct effect ($\beta = -0.062$). Conversely, result-oriented culture exerted both significant direct ($\beta = 0.160$) and indirect ($\beta = 0.083$) positive effects on SMA implementation. These results suggest that while both cultural orientations matter, they operate through different mechanisms, with result orientation directly encouraging SMA use and innovation orientation fostering SMA indirectly by reinforcing networking activities.

Discussion and Conclusion

The findings emphasize the crucial role of management accountants' networking in bridging the gap between innovative accounting practices and their effective integration into hospital decision-making processes. Networking facilitates knowledge transfer, enables benchmarking, and helps accountants tailor SMA tools to the unique challenges of healthcare services. This supports the view that professional and cross-functional connections act as vehicles for accounting innovation diffusion and adaptation.

The strong direct and indirect influence of result-oriented culture highlights that when organizational values stress accountability and measurable outcomes, there is a natural pull toward adopting SMA techniques. Hospitals with such cultures likely demand robust performance measurement and cost control mechanisms, aligning with the strategic focus of SMA. In contrast, the lack of a direct effect from innovation-oriented culture underscores that creativity alone is insufficient for embedding SMA. Without structured collaboration and channels to convert novel ideas into formal systems, innovative tendencies may remain isolated or superficial.

By disentangling the pathways through which culture shapes SMA adoption, this study contributes to contingency-based models and shows the value of considering both direct and mediated relationships. It clarifies why some healthcare organizations with progressive or innovative values may still struggle to institutionalize advanced management accounting practices unless they actively cultivate professional networks.

For theory, the results reaffirm the multi-dimensional nature of SMA diffusion and stress that no single organizational factor ensures success. For practice, they suggest that hospital leaders and policymakers aiming to strengthen strategic decision-making should invest not only in fostering performance-oriented values but also in creating opportunities for accountants to connect, learn, and exchange experiences within and beyond their institutions. Supporting such professional ties can transform cultural openness to change into tangible managerial innovation.

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 الگوی شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت راهبردی با در نظر گرفتن نقش فرهنگ سازمانی در سازمان‌های بهداشت و درمان

تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱ خرداد ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۱۰ مهر ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۷ مهر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ اولیه: ۱۹ مهر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ نهایی: ۱ دی ۱۴۰۴

۱. مرتضی رضایی^{ID}: گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاداسلامی، سیرجان، ایران

۲. حسین شفیع^{ID}: گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاداسلامی، سیرجان، ایران. ایمیل: hosseinshafiee@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. عباس شیبانی تدرجی^{ID}: گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاداسلامی، سیرجان، ایران

چکیده

هدف این مطالعه کمک به ادبیات تئوری اقتضایی اندک در مورد عوامل تعیین‌کننده تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی و نقش حسابداران مدیریت در بخش بهداشت و درمان عمومی کشور است. این پژوهش از نظر ماهیت و روش، توصیفی و از نوع همبستگی به حساب می‌آید. جامعه آماری پژوهش، حسابداران مدیریت و مدیران مالی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور می‌باشد. تعداد ۲۱۳ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. جهت انجام تحلیل‌های آماری از روش الگوسازی معادلات ساختاری استفاده شده است. یافته‌های این پژوهش یک رابطه مثبت بین شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی ($\beta = 0/367$) را مستند می‌کند. با این حال، این پژوهش پشتیبانی تجربی برای اثرات تعدیل‌کننده توسط فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور ($\beta = -0/138$) و فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور ($\beta = -0/087$) پیدا نکرد. در عوض، فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور تأثیر مثبت غیرمستقیم قابل توجهی ($\beta = 0/140$) بر پیاده‌سازی تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی از طریق شبکه‌سازی حسابداری مدیریت دارد، اما نه مستقیم ($\beta = -0/062$). در مقابل، این پژوهش تأثیر مستقیم ($\beta = 0/160$) و غیرمستقیم ($\beta = 0/083$) مثبت فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی را نشان داد. مدیران و سیاست‌گذاران بیمارستان‌ها و سازمان‌های بهداشت و درمان می‌توانند با نگاه عمیق‌تر به اهمیت شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و فرهنگ سازمانی، کاربرد حسابداری مدیریت راهبردی را ارتقا دهند.

کلیدواژه‌گان: حسابداری مدیریت راهبردی، شبکه‌سازی حسابداران مدیریت، فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور، فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور، بهداشت و درمان.

شیوه استناددهی: رضایی، مرتضی، شفیع، حسین، و شیبانی تدرجی، عباس. (۱۴۰۴). ارائه الگوی شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و حسابداری مدیریت راهبردی با در نظر گرفتن نقش فرهنگ سازمانی در سازمان‌های بهداشت و درمان. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۳(۴)، ۱۹-۱.



حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) از زمانی که سیموندز مفهوم آن را وارد ادبیات کرد، به مثابه پلی میان اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری در بازارهای رقابتی در کانون توجه پژوهشگران قرار گرفته است (Bromwich, 1990; Dixon & Smith, 1993; Simmonds, 1981). رهیافت راهبردی به اطلاعات، تأکید را از سنج‌های صرفاً مالی به ترکیب سنج‌های مالی و غیرمالی معطوف می‌کند تا تناسب و به موقع بودن اطلاعات برای تدوین و اجرای راهبرد تقویت شود (Bhimani & Langfield-Smith, 2008; Langfield-Smith, 2007). آثار کلاسیک در این حوزه بر کارکرد اطلاعات در رقابت بازار، قیمت‌گذاری، تحلیل زنجیره ارزش و رصد رقبا پای می‌فشارند (Bromwich, 1990; Cinquini & Tenucci, 2010; Roslender & Hart, 2003). مسیر پیشرفت «حسابداری مدیریت» نیز نشان می‌دهد که تغییرات آن معمولاً تابع اقتضائات محیطی، فناوریانه و نهادی بوده است (Burns & Vaivio, 2001; Ma & Tayles, 2009; Otely, 2016). به‌رغم این پیشینه، در بخش بهداشت و درمان — به‌ویژه در بیمارستان‌های عمومی — هنوز پرسش‌های بنیادینی درباره عوامل تعیین‌کننده به‌کارگیری تکنیک‌های SMA، نقش حسابداران مدیریت، و چگونگی اثرگذاری فرهنگ سازمانی و شبکه‌سازی وجود دارد.

در ادبیات تجربی، شواهد متفاوتی درباره شیوع و کارآمدی تکنیک‌های SMA گزارش شده است. برخی مطالعات، گسترش تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت، تحلیل سودآوری مشتری، بودجه‌ریزی راهبردی و کارت امتیازی متوازن را نشان داده‌اند (Cravens & Guilding, 2001; Guilding et al., 2000; Gupta & Salter, 2018)، در حالی که پژوهش‌های دیگر بر محدودیت‌های پذیرش و «شکاف گفتار-کردار» در پیاده‌سازی تأکید کرده‌اند (Ax & Greve, 2017; Lord, 1996). در حوزه بیمارستانی نیز، از یک سو ارتباط طراحی سیستم بهایابی و کفایت داده‌های هزینه با عملکرد مالی نشان داده شده (Pizzini, 2006)، و از سوی دیگر ناهمگونی‌های قابل توجهی در میزان نفوذ و کارکرد SMA در محیط‌های رقابتی خدمات سلامت گزارش گردیده است (Lachmann et al., 2013; Macinati & Pessina, 2014). این ناهمخوانی‌ها، نیاز به مدل‌های اقتضایی یکپارچه برای توضیح «چه زمانی» و «در چه بافتی» تکنیک‌های SMA ارزش‌زا می‌شوند را برجسته می‌کند (Cadez & Guilding, 2008, 2012; Otely, 2016).

نظریه اقتضایی در حسابداری مدیریت بر این ایده استوار است که تناسب و اثربخشی رویه‌ها تابع شرایط محیطی، ساختاری و راهبردی است (Govindarajan, 1984; Otely, 2016). بر همین مبنا، پیکربندی‌های گوناگون راهبرد، ساختار، فناوری و فرهنگ می‌توانند مسیرهای متفاوتی برای پذیرش و موفقیت SMA رقم بزنند (Cadez & Guilding, 2012; Cescon et al., 2019). پژوهش‌های تطبیقی و پیکربندی‌محور نشان می‌کنند که «ترکیب درست» است که اهمیت دارد، نه صرفاً وجود یک عامل منفرد (Anderson, 1995; Cadez & Guilding, 2012). در عین حال، مطالعات ابزارهای مدیریتی حاکی از آن است که سازمان‌ها اغلب ابزارها را موجه و مدمحور اقتباس می‌کنند، و دوام و عمق استفاده از آن‌ها به سازگاری با فرهنگ و زیرساخت اطلاعاتی وابسته است (Newell et al., 1998; Rigby & Bilodeau, 2015; Ugrin, 2009).

یکی از محورهای مغفول اما کلیدی در موفقیت SMA، «فرهنگ سازمانی» است. فرهنگ به‌عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها و هنجارها بر ترجیحات دانشی، تحمل ریسک، نوآوری و جهت‌گیری به نتایج اثر می‌گذارد (O'Reilly et al., 1991; O'Reilly & Chatman, 1996). شواهد نشان می‌دهد که سازگاری فرهنگ با نوآوری‌های حسابداری شرط کافی برای پذیرش نیست اما شرطی ضروری برای کاهش مقاومت و افزایش احتمال اجرای اثربخش است (Ax & Greve, 2017; Lord, 1996). پژوهش‌های جزئی‌نگر در باب ABC و مدیریت مبتنی بر فعالیت نیز بیان می‌کند که ابعاد «نوآورانه‌محور» و «نتیجه‌محور» فرهنگ، الگوهای متفاوتی از پذیرش و تعمیق استفاده را ایجاد می‌کنند (Baird et al., 2004, 2007; Zhang et al., 2015). در محیط‌های خدمات سلامت که عدم اطمینان محیطی و محدودیت منابع بالاست، این حساسیت فرهنگی ممکن است اهمیت بیشتری بیابد (Carlsson-Wall et al., 2019; Macinati & Pessina, 2014).

در کنار فرهنگ، «شبکه‌سازی حسابداران مدیریت» به‌عنوان سازوکاری برای دسترسی به ایده‌های نو، معیارهای مقایسه‌ای، و رمزگشایی نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیران مطرح شده است. درگیرشدن حسابداران با مدیران عملیاتی، بازاریابی، واحدهای بالادستی و پایین‌دستی، انجمن‌های حرفه‌ای و حتی رقبا می‌تواند ظرفیت خلق و ترجمه دانش راهبردی را

افزایش دهد (Bruns & McKinnon, 1993; Emsley, 2005; Pierce & O'Dea, 2003). این شبکه‌ها مسیری برای رصد «مدهای مدیریتی» و تمیز ابزارهای اثربخش از موج‌های گذرا فراهم می‌سازند (Newell et al., 1998; Rigby & Bilodeau, 2015). در فضای بیمارستانی، که پیچیدگی فرایندها و تنوع خدمات بالاست، شبکه‌سازی می‌تواند شکاف میان «دانش فنی حسابداری» و «نیازهای کلینیکی-عملیاتی» را پر کند و امکان همراستاسازی KPIهای مالی و غیرمالی با اهداف بالادستی سلامت را مهیا سازد (Macinati & Pessina, 2014; Pizzini, 2006).

«زیرساخت‌های سیستم‌های اطلاعاتی» نیز بُعدی حیاتی از معادله اقتصادی است. مطالعات نشان داده‌اند که ویژگی‌های IS/ERP—از جمله یکپارچگی داده، به‌موقع‌بودن و قابلیت تحلیل—بر سازگاری و چابکی حسابداری مدیریت در پاسخ به نیازهای راهبردی اثر می‌گذارد (Hyvonen, 2003; Yigitbasioglu, 2016). تجربه‌های متفاوت پیاده‌سازی ERP در صنایع و کشورها نیز به نقش «مرحله پذیرش»، «ویژگی‌های سیستم» و «تجربه کاربران» اشاره دارند (Ugrin, 2009). به همین قیاس، ویژگی‌های بنگاهی مانند اندازه، مالکیت و ساختار صنعتی، الگوهای بهره‌گیری از رویه‌های حسابداری مدیریت را شکل می‌دهند (Abdel-Kader & Luther, 2008; Williams & Seaman, 2001). در حوزه بهایابی محصول نیز انتخاب سیستم‌ها تابع ترکیبی از فشارهای رقابتی، فناوری تولید و قابلیت‌های تحلیلی گزارش شده است (Al-Omiri & Drury, 2007; Brown et al., 2004).

ساختار نهادی و پویایی‌های قدرت در طراحی و اجرای سیستم‌های کنترلی نیز نباید نادیده گرفته شود. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که توزیع قدرت و منافع، سیاست‌های درون‌سازمانی و ائتلاف‌ها بر طراحی/اجرای نظام‌های هزینه‌یابی و کنترل اثرگذار است (Malmi, 1997; Markus & Pfeffer, 1983). از این رو، حتی در حضور توجیه‌های اقتصادی قوی برای ابزارهای SMA، ائتلاف‌های سازمانی و منطق‌های حرفه‌ای می‌توانند فرایند پذیرش را تسهیل یا مختل کنند (Abernethy & Bouwens, 2005; Bjornenak, 1997). همین منطق، چرایی برخی شکست‌های پیاده‌سازی و یا «اجرای نمادین» کارت امتیازی متوازن و ABC را توضیح می‌دهد (Gupta & Salter, 2018; Krumwiede, 1998).

در بخش خدمات سلامت، اقتضائات خاصی چون چندهدفه‌بودن (کیفیت بالینی، دسترسی، کارایی مالی)، فشارهای تنظیم‌گری، حساسیت اجتماعی و محدودیت‌های بودجه‌ای وجود دارد که «مسئله تناسب» در SMA را پیچیده‌تر می‌کند (Lachmann et al., 2013; Macinati & Pessina, 2014). مطالعات بیمارستانی نشان می‌دهد که شرایط رقابتی و تنظیم‌گری می‌تواند هم به نوآوری‌های حسابداری شتاب بدهد و هم موانع تازه‌ای ایجاد کند (Carlsson-Wall et al., 2019; Naranjo-Gil et al., 2009). در چنین زمینه‌ای، انتخاب سبد تکنیک‌های SMA (از تحلیل زنجیره ارزش و حسابداری رقبا تا هدف‌گذاری هزینه و مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی) به سازگاری با راهبردهای کلان سازمان، بلوغ سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ حاکم بستگی دارد (Cadez & Guilding, 2008, 2017; Cescon et al., 2019).

عامل انسانی—به‌ویژه نقش CFOها و تیم‌های ارشد—نیز در تعیین مسیر نوآوری‌های حسابداری مدیریت برجسته است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که ویژگی‌های تیم ارشد و تاریخچه عملکرد مالی می‌تواند احتمال به‌کارگیری SMA را تغییر دهد (Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos & Kostakis, 2018). در صنایع خدماتی مانند هتلداری نیز شواهدی از پیوند مثبت میان SMA و عملکرد ملکی گزارش شده که قابلیت تعمیم به خدمات سلامت را به‌عنوان فرضیه‌ای پژوهشی مطرح می‌کند (Turner et al., 2017). با این همه، تنوع بین‌المللی و بین‌صنعتی در شیوه‌های SMA زیاد است و مقایسه‌های تطبیقی نشان می‌دهد که «یک نسخه همگانی» وجود ندارد (Cravens & Guilding, 2001; Guilding et al., 2000). همین نتیجه با دیدگاه «شُل‌پیوندی» میان راهبرد کسب‌وکار و SMA همخوان است: پیوند وجود دارد، اما الزاماً خطی و تعیین‌گر نیست (Cinquini & Tenucci, 2010).

از چشم‌انداز فرایندی، شبکه‌سازی حرفه‌ای حسابداران مدیریت، درگیری نقش‌ی و یادگیری بین‌وظیفه‌ای به افزایش نوآوری و شخصی‌سازی راه‌حل‌ها می‌انجامد (Bruns & McKinnon, 1993; Emsley, 2005). تفاوت در برداشت مدیران و حسابداران از «تیاژ اطلاعاتی» نیز اگر به‌واسطه تعاملات مستمر رفع نشود، می‌تواند به عدم تناسب خروجی‌های سیستم با نیازهای تصمیم‌گیری بینجامد (Pierce & O'Dea, 2003). بنابراین، شبکه‌سازی نه فقط کانالی برای رصد تکنیک‌ها، بلکه سازوکاری برای «معناسازی» مشترک درباره هدف‌ها و سنجه‌هاست؛ چیزی که مطالعات چندملیتی بر آن تأکید می‌گذارند (Tillmann & Goddard, 2008). افزون بر آن، فرهنگ‌های ملی و صنعتی بر

رابطه مشارکت بودجه‌ای، سیستم‌های حسابداری و عملکرد مدیریتی تأثیر می‌گذارند و این امر برای تعمیم‌یافته‌های بین‌المللی به حوزه سلامت هر کشور، یک هشدار روش‌شناختی است (Tsui, 2001; Williams & Seaman, 2001).

در سطح ابزار، چرخه عمر محصول/خدمت، نمایه مشتری و مزیت رقابتی بر تحلیل‌های هزینه و انتخاب تکنیک‌ها مؤثر است (Cravens & Guilding, 2001; Dunk, 2004). پذیرش ABC و مدیریت فعالیت در صنایع و کشورها الگوهای انتشار متفاوتی داشته و به شبکه‌های حرفه‌ای، نهادهای مشروعیت‌بخش و سازگاری فرهنگی گره خورده است (Baird et al., 2004, 2007; Bjornenak, 1997). حتی در عرصه‌های فرهنگی/اخلاق مانند تئاتر موزیکال لندن، SMA نقش متمایزی در سنجش ریسک، ارزش مخاطب و پایداری پروژه‌ها بازی کرده است—نکته‌ای که نشان می‌دهد SMA محدود به تولید صنعتی نیست و می‌تواند در خدمات پیچیده نیز ارزش‌آفرینی کند (Lapsley & Rekens, 2017). در حوزه پایداری و کربن نیز، ساختارهای هزینه کربنی و راهبردهای کاهش بر پیکره SMA افزوده‌اند و بُعد «زیست‌محیطی» را به نحو معناداری وارد سبد سنجش‌ها کرده‌اند (Cadez & Guilding, 2017).

با توجه به ویژگی‌های بیمارستانی، مسئله «تناسب اطلاعاتی» و «کاربردپذیری» داده‌های هزینه—نه فقط دقت فنی—برای اثرگذاری بر تصمیم‌گیری حیاتی است (Pizzini, 2006). استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌های مدیران بیمارستانی نیز نیازمند سازوکارهایی برای ترجمه داده به بصیرت عملیاتی است (Moradi & Eskandar, 2016). پژوهش‌های تازه درباره نقش فرهنگ سازمانی و سیستم‌های اطلاعاتی در پیوند حسابداران مدیریت با SMA، چشم‌انداز امیدوارکننده‌ای به‌نمایش می‌گذارند: فرهنگ نتیجه‌محور می‌تواند تعهد به اجرا را تقویت کند، و فرهنگ نوآورانه‌محور می‌تواند یادگیری و شبکه‌سازی را شتاب دهد—دو مسیری که هر دو در نهایت به پیاده‌سازی بهتر تکنیک‌ها می‌انجامند (Ax & Greve, 2017; Hadid & Al-Sayed, 2021). این تصویر با یافته‌های جدید در زمینه انگیزش و رضایت شغلی کارکنان سلامت و نقش فناوری اطلاعات در ارتقای عملکرد، هم‌افزا است و اهمیت بافت بهداشت و درمان را دوچندان می‌کند (Darabi et al., 2024).

نکته مهم دیگر، شکاف‌های دانشی درباره «چگونگی» پیوند فرهنگ و شبکه‌سازی با سید تکنیک‌های SMA است. اگرچه سازگاری فرهنگی شرط لازم است، اما کافی نیست؛ به‌ویژه زمانی که قدرت‌های نهادی و ساختارهای رسمی/غیررسمی کنترل با منطق‌های حرفه‌ای دیگر (بالینی، عملیاتی) در تعامل‌اند (Lord, 1996; Markus & Pfeffer, 1983). از این رو، یک مدل یکپارچه که روابط مستقیم، غیرمستقیم و تعاملی میان شبکه‌سازی حسابداران، ابعاد فرهنگ (نوآورانه‌محور/نتیجه‌محور)، ویژگی‌های IS، عدم اطمینان محیطی و رقابت را همزمان بسنجد، می‌تواند تصویر روشن‌تری از «شرایط موفقیت» ارائه کند (Cadez & Guilding, 2008; Cescon et al., 2019; Hyvonen, 2003; Yigitbasioglu, 2016). در چنین مدلی، شواهد بین‌المللی درباره تأثیر ویژگی‌های شرکت و صنعت بر رویه‌های حسابداری مدیریت نیز برای کنترل ناهمگنی‌های بافتی ضروری است (Abdel-Kader & Luther, 2008; Williams & Seaman, 2001).

در نهایت، این مقاله با تکیه بر ادبیات اقتضایی و پیکربندی‌محور، و با تمرکز بر بافت بیمارستان‌های بخش عمومی، به دنبال آن است که نقش «شبکه‌سازی حسابداران مدیریت» و «فرهنگ سازمانی» را در توضیح دامنه و عمق به‌کارگیری تکنیک‌های SMA روشن سازد.

روش پژوهش و مواد

پژوهش حاضر و محتوای سوالات مطرح شده در آن در پی مشخص نمودن عوامل مؤثر بر اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور در یک الگوی جامع است. بنابراین، به نظر می‌رسد که اتخاذ رویکرد کیفی از میان رویکردهای موجود روش‌شناسی تحقیق، مناسب‌ترین راه است و در این زمینه استفاده از مطالعه پیمایشی دستیابی به اهداف تحقیق را میسر می‌سازد؛ چرا که داده‌های این مطالعه از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری می‌شود. همچنین، این پژوهش به لحاظ هدف نیز در دسته مطالعات کاربردی قرار می‌گیرد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران مدیریت و مدیران مالی است که در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور مشغول فعالیت هستند. با توجه به اینکه در برخی از سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور واحد مجزایی تحت حسابداری مدیریت وجود ندارد و وظایف این بخش توسط واحد مالی انجام می‌شود، از مدیران مالی نیز به عنوان بخشی از جامعه آماری پژوهش استفاده شده است. همچنین، در صورت وجود واحد حسابداری مدیریت، مدیران مالی در سازمان‌های بهداشت و درمان عمومی کشور نقش مهمی در پیاده‌سازی و اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت دارند. با توجه به این که تعداد دقیقی از اندازه جامعه آماری در

دست نیست، در این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نخواهد شد و سعی می‌شود که با توزیع و پیگیری مکرر تعداد قابل توجهی پرسش‌نامه حاصل شود. در این پژوهش سعی می‌شود که از رویکرد نمونه‌گیری خوشه‌ای برای توزیع پرسش‌نامه‌ها استفاده کرد تا از نقاط مختلف کشور و سازمان‌های مختلف بهداشت و درمان بخش عمومی کشور در نمونه مورد مطالعه وجود داشته باشند. برای این کار، استان‌های تهران، اصفهان، فارس، خراسان رضوی، مازنداران، آذربایجان غربی، خوزستان و سیستان و بلوچستان به عنوان خوشه‌ها در نظر گرفته می‌شوند و پرسش‌نامه در بین سازمان‌های بهداشت و درمان این استان‌ها توزیع می‌شود. پس از توزیع پرسش‌نامه‌ها در بین اعضای جامعه آماری در خوشه‌های انتخاب شده، در کل تعداد ۲۴۶ عدد پرسش‌نامه بازگشت شد که متأسفانه تعدادی از این پرسش‌نامه‌ها یا به صورت ناقص بودند و یا نحوه پاسخ‌دهی به سؤالات آنها به صورت غیرصحیح صورت گرفته بود. جهت اعتبار پژوهش و امکان اتکا به نتایج آن، این پرسش‌نامه‌ها ناقص و غیرصحیح (۳۳ مورد) از پژوهش حذف شدند. در نهایت، تعداد ۲۱۳ پرسش‌نامه مبنای تجزیه و تحلیل‌ها قرار گرفت.

جهت گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شد. سوال‌های پرسش‌نامه شامل دو قسمت می‌باشد: در بخش اول اطلاعات فردی و یا به عبارتی اطلاعات جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها مورد سوال واقع شده است. این بخش شامل ۴ سوال در زمینه جنسیت، سن، سطح تحصیلات و تجربه کاری افراد می‌باشد و بخش دوم نیز شامل ۴۷ سوال است که برای اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای پژوهش به شرح زیر از آنها استفاده شد.

شبکه‌سازی حسابداران مدیریت، متغیر مستقل این تحقیق می‌باشد. جهت اندازه‌گیری این متغیر از پرسش‌نامه طراحی شده توسط Hadid و Al-Sayed (Hadid & Al-Sayed, 2021) استفاده می‌شود که توسط Newell و همکاران (Newell et al., 1998) توسعه یافته بود. در این پرسش‌نامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است تا در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای (۱=هرگز، ... ۷=به‌طور گسترده) نشان دهند که به چه میزان از شبکه‌های گوناگون جهت یادگیری ایده‌های اخیر در زمینه‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند. این پرسش‌نامه دارای هشت سوال است که نشان‌دهنده هشت شبکه مختلف می‌باشد؛ این شبکه‌ها شامل برقراری رابطه با همکاران در بخش پاسخ‌دهنده، همکاران در سایر بخش‌ها، همکاران در سایر شرکت‌ها، اعضای انجمن حرفه‌ای حسابداری مدیریت، اعضای سایر انجمن‌های حرفه‌ای، تأمین‌کنندگان، مشتریان (بیماران) و مشاوران هستند. به‌کارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی نیز متغیر وابسته است. تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی مورد استفاده در پژوهش‌های قبلی در این مطالعه گنجانده شد (Emsley, 2005; Cadez & Guilding, 2008, 2012). این تکنیک‌ها عبارت از بهایابی راهبردی، بهایابی چرخه عمر، تکنیک‌های مبتنی بر فعالیت، بهایابی هدف، بهایابی کیفیت، مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی، نظارت بر موقعیت رقابتی، ارزیابی عملکرد رقبا، ارزش افزوده اقتصادی، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، ارزیابی متوازن و تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری هستند. بر این اساس، برای اندازه‌گیری این متغیر مشابه پژوهش Hadid و Al-Sayed (Hadid & Al-Sayed, 2021) از پرسش‌نامه‌ای استفاده می‌شود که در قالب مقیاس لیکرت (۱=اصلاً، ... ۸=بسیار زیاد)، میزان اجرای هر یک از این ۱۲ تکنیک را در سازمان خود نشان می‌دهد. لازم به ذکر است که برای ثبات رویه در تفسیر تکنیک‌ها، به دنبال پژوهش‌های پیشین (Baird et al., 2004; Cadez & Guilding, 2008, 2012; Hadid & Al-Sayed, 2021) در پرسش‌نامه مذکور هر یک از این تکنیک‌ها تعریف شده‌اند.

همچنین، متغیر فرهنگ سازمانی به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده در این پژوهش ایفای نقش می‌کند. برای اندازه‌گیری فرهنگ سازمانی از دو بعد متفاوت فرهنگ سازمانی (فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور و فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور) مطابق با پرسش‌نامه‌های به‌کارگرفته شده در پژوهش‌های قبلی (Baird et al., 2018; Hadid & Al-Sayed, 2021; Zhang et al., 2015) استفاده خواهد شد. هر کدام از این ابعاد دارای پنج سوال بودند که در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای (۱=اصلاً ارزش‌گذاری نشده است، ... ۷=تا حد زیادی ارزش‌گذاری شده است) از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا با توجه به وضعیت سازمان خود یکی از گزینه‌ها را انتخاب کنند.

در نهایت، از شدت رقابت، عدم اطمینان محیطی درک‌شده و تنوع خدمات به‌عنوان متغیرهای کنترلی استفاده شده است. برای اندازه‌گیری شدت رقابت، مشابه پژوهش Hadid و Al-Sayed (Hadid & Al-Sayed, 2021) از پرسش‌نامه پنج‌سوالی Williams و Seaman (Williams & Seaman, 2001) استفاده شد. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای (۱=کم، ... ۷=بسیار زیاد) شدت رقابت را برای سازمان خود در رابطه با مواد اولیه، پرسنل فنی، فروش و توزیع، کیفیت، قیمت و تنوع خدمات نشان دهند. برای اندازه‌گیری عدم اطمینان محیطی درک‌شده نیز از پرسش‌نامه Govindarajan استفاده می‌گردد که شامل ۸ پرسش می‌باشد (Govindarajan, 2001).

1984). از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای (۱ = بسیار قابل‌پیش‌بینی، ...، ۷ = بسیار غیرقابل‌پیش‌بینی) بیان نمایند که هر یک از عوامل ذکرشده در مورد سازمان‌شان چقدر قابل‌پیش‌بینی می‌باشد؛ این عوامل عبارتند از: اقدامات رقبا؛ تقاضای بازار؛ ویژگی‌های خدمات/طراحی؛ در دسترس بودن مواد خام؛ قیمت مواد اولیه؛ مقررات دولتی و اقدامات اتحادیه‌های کارگری (Govindarajan, 1984).

علاوه بر این، در این مطالعه مشابه با پژوهش‌های پیشین (Abdel-Kader & Luther, 2008; Brown et al., 2004; Hadid & Al-Sayed, 2021)، برای اندازه‌گیری تنوع خدمات از پرسش‌نامه چهار سؤالی Krumwiede استفاده می‌شود (Krumwiede, 1998). از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای (۱ = کاملاً مخالف، ...، ۷ = کاملاً موافق) میزان موافقت خود را با چهار بیانیه که به تنوع و پیچیدگی خدمات سازمان آنها اشاره می‌کند، نشان دهند.

در این تحقیق برای تعیین پایایی پرسش‌نامه از معیار ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۱، ضرایب آلفای کرونباخ تمامی سازه‌ها (متغیرها) در این تحقیق بیش‌تر از ۰/۷۰ است. بنابراین، پرسشنامه‌ها از پایایی قابل‌قبولی برخوردار هستند. همچنین، در این پژوهش از آزمون‌های پایایی ترکیبی (CR) و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) برای بررسی روایی هم‌گرا استفاده می‌شود. با توجه به جدول شماره ۱، مقدار شاخص CR (rho_a و rho_c) از عدد ۰/۷ و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) برای متغیرها از عدد ۰/۵ بزرگ‌تر می‌باشد و لذا از بابت روایی هم‌گرا مشکلی وجود نخواهد داشت. افزون‌بر این، برای بررسی روایی واگرا نیز از شاخص HTMT و ماتریس فورنل و لارکر استفاده شده است. شاخص HTMT در جدول شماره ۱ نشان داده شده است و با توجه به این که مقدار آماره محاسبه‌شده این شاخص کوچک‌تر از ۰/۹ باشد، ابزار اندازه‌گیری از روایی واگرایی مناسبی برخوردار است.

جدول ۱. شاخص‌های روایی و پایایی سازه‌ها

سازه‌ها	نماد	آلفای کرونباخ	CR (rho_a)	CR (rho_c)	HTMT AVE	Com	IC	MAN	OC	PD	PEU
فرهنگ نوآورانه‌محور	IC	۰/۸۶	۰/۸۷	۰/۹۰	۰/۶۵	۰/۵۸					
شبکه‌سازی	MAN	۰/۸۹	۰/۸۹	۰/۹۱	۰/۵۸	۰/۷۱	۰/۵۷				
فرهنگ نتیجه‌محور	OC	۰/۷۶	۰/۷۸	۰/۷۹	۰/۵۴	۰/۴۵	۰/۷۸	۰/۵۷			
تنوع خدمات	PD	۰/۹۲	۰/۹۲	۰/۹۴	۰/۸۱	۰/۴۹	۰/۶۴	۰/۵۲	۰/۷۵		
عدم اطمینان محیطی	PEU	۰/۹۱	۰/۹۲	۰/۹۲	۰/۶۲	۰/۸۱	۰/۶۸	۰/۶۹	۰/۸۳	۰/۷۱	
تکنیک‌های حسابداری	SMAP	۰/۸۹	۰/۹۰	۰/۹۰	۰/۵۶	۰/۷۲	۰/۵۷	۰/۸۱	۰/۷۵	۰/۶۲	۰/۸۳
مدیریت شدت رقابت	Com	۰/۹۲	۰/۹۲	۰/۹۴	۰/۷۶	-	-	-	-	-	-

ماتریس فورنل و لارکر در جدول شماره ۲ آمده است. قطر اصلی ماتریس مذکور که حاوی جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) سازه‌های پنهان (مکنون) می‌باشد از کلیه اعداد گزارش شده در پایین آن در هر ستون بزرگ‌تر است. این موضوع نشان از روایی واگرا یا افتراقی هر یک از سازه‌ها دارد. لازم به ذکر است که جهت انجام تحلیل‌های آماری و آزمون الگوی پژوهش از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۲ و Smart PLS نسخه ۳ و روش الگوسازی معادلات ساختاری استفاده شده است. همچنین، در مورد متغیرهای تعدیل‌کننده، در این پژوهش اصطلاح تعاملی با استفاده از روش متعامد محاسبه می‌شود.

جدول ۲. نتایج بررسی روایی واگرایی سازه‌های پژوهش با استفاده از ماتریس فورنل و لارکر

Com	IC	MAN	OC	PD	PEU	SMAP
۰/۸۷						
۰/۵۲	۰/۸۱					
۰/۶۵	۰/۵۰	۰/۷۶				
۰/۳۶	۰/۶۲	۰/۴۴	۰/۷۳			
۰/۴۵	۰/۵۸	۰/۴۷	۰/۵۸	۰/۹۰		
۰/۷۶	۰/۶۰	۰/۶۳	۰/۶۳	۰/۶۲	۰/۷۸	
۰/۶۷	۰/۵۴	۰/۷۲	۰/۵۹	۰/۵۸	۰/۷۷	۰/۷۴

شواهد جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه‌ها حکایت از آن دارد که ۲۵/۴ درصد یا معادل ۵۴ نفر از حسابداران مدیریت و مدیران مالی سازمان‌های بهداشت و درمان مشارکت‌کننده در این پژوهش را زنان و مابقی (۷۴/۶ درصد معادل ۱۵۹ نفر) را مردان تشکیل می‌دهند. اطلاعات مرتبط با سن آنان حاکی از آن است که بین ۳۰ تا ۴۰ سال (۳۰ درصد معادل ۶۴ نفر) و ۴۱ تا ۵۰ سال (۴۱/۳ درصد معادل ۸۸ نفر) سن داشته‌اند. همچنین، در مورد ویژگی سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان می‌توان گفت که به ترتیب، بیشترین میزان مربوط به مقطع کارشناسی‌ارشد (۴۸/۴ درصد معادل ۱۰۳ نفر) در رتبه اول، کارشناسی (۳۶/۶ درصد معادل ۷۸ نفر) در رتبه دوم، دکتری (۱۱/۳ معادل ۲۴ نفر) در رتبه سوم و در رتبه آخر مقطع کاردانی و پایین‌تر (۳/۸ درصد معادل ۸ نفر) قرار می‌گیرد. در نهایت، سابقه کاری کاری مشارکت‌کنندگان پژوهش حکایت از آن دارد که بیشترین تجربه آنان بین ۵ تا ۱۰ سال (۳۹ درصد معادل ۸۳ نفر) و بین ۱۱ تا ۲۰ سال (۳۳/۳ درصد معادل ۷۱ نفر) است. این آمار و ارقام مرتبط با ویژگی‌های جمعیت‌شناختی حسابداران مدیریت و مدیران مالی سازمان‌های بهداشت و درمان مشارکت‌کننده در این پژوهش حکایت از آن دارد که این افراد اولاً ویژگی‌های لازم جهت مشارکت در این مطالعه را دارند و ثانیاً پراکندگی مناسبی در بین گروه‌های مختلف با ویژگی‌های متفاوت از حیث جنسیت، سن، سطح تحصیلات و سابقه کاری در نمونه مورد مطالعه وجود داشته است.

جدول شماره ۳، آمار توصیفی سازه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. مطابق با اطلاعات این جدول، بیشترین میانگین در بین سازه‌های پژوهش مربوط به متغیر رقابت است؛ این موضوع حکایت از سطح رقابت قابل‌توجه‌ای در بین سازمان‌های بهداشت و درمان کشور می‌باشد. آمار توصیفی مرتبط با متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی نشان از آن دارد که در برخی از سازمان‌های بهداشت و درمان کشور سطح بکارگیری این تکنیک‌ها بسیار کم و در برخی از آنها قابل‌توجه است (با توجه به نمره کمینه و بیشینه دامنه واقعی) و در کل سطح بکارگیری این تکنیک‌ها، تقریباً در سطح متوسط می‌باشد. بیشترین میزان انحراف معیار در بین سازه‌ها مربوط به متغیر تنوع خدمات است؛ این موضوع نشان می‌دهد که در بین سازمان‌های مورد مطالعه از دیدگاه حسابداران مدیریت و مدیران مالی آنها خدمات تقریباً متنوعی در هر سازمان ارائه می‌شود که نسبت به سایر سازمان‌های بهداشت و درمان بعضاً متفاوت است. این موضوع کاملاً طبیعی است، چرا که برخی از بیمارستان‌ها در عمده خدمات‌شان در زمینه‌های خاصی (مانند بیمارستان‌های تخصصی سوختگی، اعصاب و روان و زایمان) است و برخی از بیمارستان‌ها کلیه خدمات پزشکی را ارائه می‌کنند. میزان آماره t مربوط به همه سازه‌ها حکایت از آن دارد که میزان آنها اختلاف معناداری با سطح متوسط (عدد ۴ که حد وسط دامنه نظری می‌باشد و برای متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی عدد ۴/۵) دارد؛ این موضوع به این معناست که اکثر سازه‌ها در سطح خوبی قرار دارند.

جدول ۳. آمار توصیفی سازه‌های پژوهش

سازه‌ها	دامنه نظری	دامنه واقعی	میانگین	انحراف معیار	آماره t	معناداری
MAN	(۷ - ۱)	(۶/۷۵ - ۲/۳۷)	۵/۱۹	۱/۰۴	۳۰/۸۲۶	۰/۰۰۰
SMAP	(۸ - ۱)	(۶/۶۶ - ۲/۰۸)	۴/۸۴	۰/۹۰	۵/۵۰۸	۰/۰۰۰
IC	(۷ - ۱)	(۶/۸ - ۱/۶)	۴/۵۵	۱/۱۰	۲۰/۶۵۷	۰/۰۰۰
OC	(۷ - ۱)	(۶/۸ - ۱/۴)	۴/۸۳	۰/۹۹	۲۶/۹۹۲	۰/۰۰۰
PEU	(۷ - ۱)	(۶/۷۵ - ۱/۷۵)	۴/۷۷	۰/۹۶	۲۶/۷۹۸	۰/۰۰۰
Com	(۷ - ۱)	(۷ - ۲/۲)	۵/۲۳	۱/۱۸	۲۷/۵۷۰	۰/۰۰۰
PD	(۷ - ۱)	(۷ - ۱/۵)	۴/۲۷	۱/۴۱	۱۳/۲۳۲	۰/۰۰۰

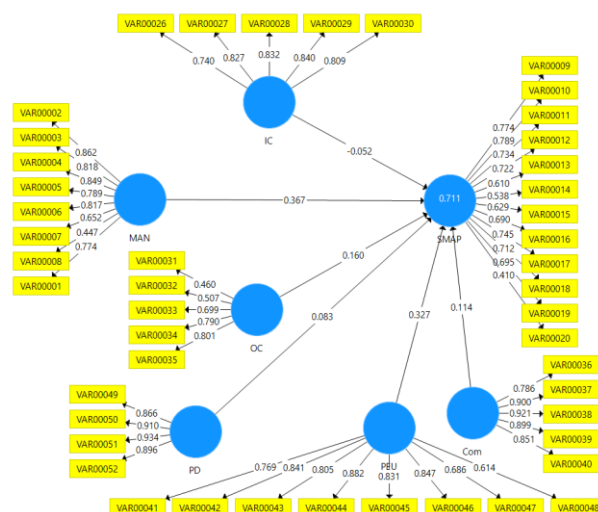
قبل از اجرای الگوی معادلات ساختاری، بایستی بارهای عاملی هر یک از شاخص‌ها (سؤالات پرسش‌نامه) محاسبه شود. بارهای عاملی کمتر از ۰/۴ حکایت از نامناسب بودن آن شاخص‌ها داشته و باید آنها را از تحلیل حذف نمود تا روایی هم‌گرا سازه‌های پژوهش با مشکل مواجه نشود. جدول شماره ۴ بارهای عاملی مربوط به شاخص‌های تمامی سازه‌ها را نشان می‌دهد. هم‌چنین، همان‌طور که جدول مزبور نشان می‌دهند، در کلیه موارد بارهای عاملی محاسبه شده بزرگ‌تر از عدد ۰/۴ است و لذا از این بابت وضعیت تمام شاخص‌ها

مناسب بود و نیاز به حذف هیچ یک از آنها نبود. گفتنی است که با توجه به ویژگی‌های هر یک از سازه‌های این پژوهش و شاخص‌های مرتبط با آنها، در انجام تحلیل الگوهای معادلات ساختاری از سازه بازتابی استفاده شده است.

جدول ۴. نتایج تحلیل عاملی تأییدی سازه‌های پژوهش

شاخص‌ها	بار عاملی	شاخص‌ها	بار عاملی	شاخص‌ها	بار عاملی
MAN-۱	۰/۷۷	SMAP-۹	۰/۷۵	Com-۳	۰/۹۲
MAN-۲	۰/۸۶	SMAP-۱۰	۰/۷۲	Com-۴	۰/۸۹
MAN-۳	۰/۸۱	SMAP-۱۱	۰/۷۰	Com-۵	۰/۸۵
MAN-۴	۰/۸۴	SMAP-۱۲	۰/۴۰	PEU-۱	۰/۷۶
MAN-۵	۰/۷۸	IC-۱	۰/۷۳	PEU-۲	۰/۸۴
MAN-۶	۰/۸۱	IC-۲	۰/۸۲	PEU-۳	۰/۸۰
MAN-۷	۰/۶۵	IC-۳	۰/۸۳	PEU-۴	۰/۸۸
MAN-۸	۰/۴۴	IC-۴	۰/۸۴	PEU-۵	۰/۸۳
SMAP-۱	۰/۷۷	IC-۵	۰/۸۰	PEU-۶	۰/۸۴
SMAP-۲	۰/۷۹	OC-۱	۰/۴۵	PEU-۷	۰/۶۸
SMAP-۳	۰/۷۳	OC-۲	۰/۵۰	PEU-۸	۰/۶۱
SMAP-۴	۰/۷۱	OC-۳	۰/۶۹	PD-۱	۰/۸۶
SMAP-۵	۰/۶۱	OC-۴	۰/۷۹	PD-۲	۰/۹۱
SMAP-۶	۰/۵۱	OC-۵	۰/۸۰	PD-۳	۰/۹۳
SMAP-۷	۰/۶۱	Com-۱	۰/۷۸	PD-۴	۰/۸۹
SMAP-۸	۰/۶۸	Com-۲	۰/۹۰	-	-

در جدول شماره ۵ و شکل شماره ۱ نتایج مرتبط با اولین الگوی پژوهش مربوط به در نظر گرفتن نقش متغیرهای فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور و فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور در کنار شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و متغیرهای کنترلی آمده است. طبق اطلاعات این جدول، میزان R^2 یا R^{2adj} (ضریب تعیین تعدیل‌شده) گزارش شده برای این الگو برابر با ۰/۷۱۱ (۰/۷۰۲) است؛ این اعداد نشان می‌دهد که متغیرهای پیشنهادی این پژوهش در الگوی مورد آزمون، بخش قابل‌توجهی از تغییرات در تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی سازمان‌های بهداشت و درمان را توضیح می‌دهند (حدود ۷۱ درصد). هم‌چنین، نتایج مرتبط با آزمون عامل تورم واریانس (VIF) مندرج در جدول شماره ۵ حاکی از نبود مشکل هم‌خطی چندگانه در بین متغیرهای توضیحی الگو است.



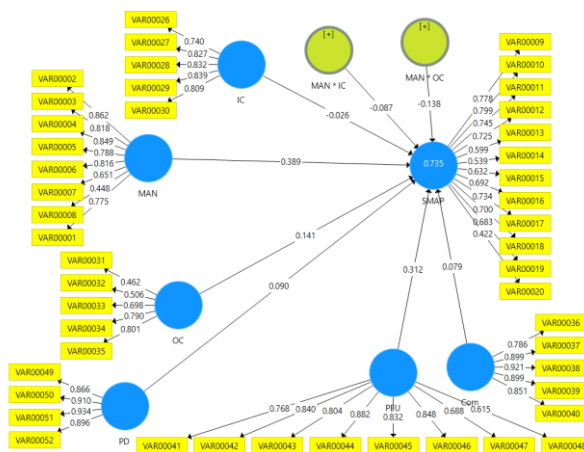
شکل ۱. نتایج ضرایب مسیر معادلات ساختاری الگوی پژوهش

جدول ۵. نتایج ضرایب مسیر الگوی معادلات ساختاری

سازه‌ها	ضرایب	آماره t	معناداری	VIF
MAN → SMAP	۰/۳۶۷	۷/۰۳۴	۰/۰۰۰	۱/۹۶۹
IC → SMAP	-۰/۰۵۲	۰/۸۵۳	۰/۳۹۴	۲/۱۰۲
OC → SMAP	۰/۱۶۰	۲/۳۲۲	۰/۰۲۱	۲/۳۳۱
PD → SMAP	۰/۰۸۳	۱/۳۲۳	۰/۱۸۶	۱/۹۵۲
PEU → SMAP	۰/۳۲۷	۳/۷۳۲	۰/۰۰۰	۴/۱۹۴
Com → SMAP	۰/۱۱۴	۱/۴۴۸	۰/۱۴۸	۳/۱۶۱
R ^۲	۰/۷۱۱	R ^۲ adj	۰/۷۰۲	-

طبق اطلاعات جدول شماره ۵ و شکل شماره ۱، شبکه‌سازی حسابداران مدیریت ($\beta = ۰/۳۶۷, P < ۰/۰۱$) و فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور ($\beta = ۰/۱۶۰, P < ۰/۰۵$) تأثیر مثبت و معناداری بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی دارد، اما فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور تأثیر معناداری ندارد. نتایج مرتبط با متغیرهای کنترلی نیز بیانگر آن است که عدم اطمینان محیطی درک شده تأثیر مثبت و معناداری بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی دارند ($\beta = ۰/۳۲۷, P < ۰/۰۱$) اما تنوع خدمات ($\beta = ۰/۰۸۳, P > ۰/۰۱$) و رقابت ($\beta = ۰/۱۱۴, P > ۰/۰۱$) تأثیر معناداری بر اجرا و بکارگیری این تکنیک‌ها ندارد.

در جدول شماره ۶ نتایج مرتبط با الگوی مزبور که در برگزیده نقش‌های تعدیل‌کنندگی متغیرهای فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور و نوآورانه‌محور می‌باشد، ارائه شده است. همچنین، شکل شماره ۲ این نتایج و ضرایب مسیر مربوطه را به صورت بصری نشان می‌دهد. مطابق با این شکل و جدول، میزان R^2 (R^{2adj}) یا ضریب تعیین (ضریب تعیین تعدیل‌شده) گزارش شده برابر با ۰/۷۳۵ (۰/۷۲۵) است. همچنین، نتایج مرتبط با آزمون عامل تورم واریانس (VIF) حاکی از نبود مشکل هم‌خطی چندگانه در بین متغیرهای توضیحی الگو است. افزون‌بر این، طبق اطلاعات جدول شماره ۶ و شکل شماره ۲، پس از گنجاندن دو اصطلاح تعاملی در الگو، آثار شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور بدون تغییر باقی می‌ماند، اما آثار فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور ضعیف‌تر می‌شود. با این حال، اصطلاح تعاملی شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور ($MAN * IC$) ($\beta = -۰/۰۸۷, P > ۰/۰۱$) و اصطلاح تعاملی شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور ($MAN * OC$) ($\beta = -۰/۱۳۸, P > ۰/۰۱$) از لحاظ آماری معنادار نیست. نتایج مرتبط با متغیرهای کنترلی در این الگو نیز مشابه با الگوی آزمون شده در جدول شماره ۵ بدون تغییر باقی می‌ماند.

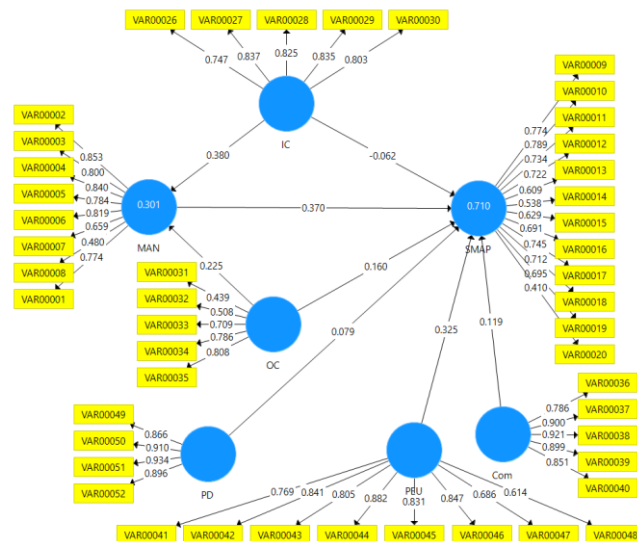


شکل ۲. نتایج ضرایب مسیر معادلات ساختاری الگوی پژوهش با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کنندگی فرهنگ سازمانی

جدول ۶. نتایج ضرایب مسیر الگوی معادلات ساختاری با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کنندگی فرهنگ سازمانی

سازه‌ها	ضرایب	آماره t	معناداری	VIF
MAN $\rightarrow$ SMAP	۰/۳۸۹	۸/۲۲۲	۰/۰۰۰	۱/۹۹۹
IC $\rightarrow$ SMAP	-۰/۰۲۶	۰/۴۰۸	۰/۶۸۴	۲/۱۶۳
MAN * IC $\rightarrow$ SMAP	-۰/۰۸۷	۱/۳۰۲	۰/۱۹۳	۱/۰۱۵۴
OC $\rightarrow$ SMAP	۰/۱۴۱	۲/۰۳۵	۰/۰۴۲	۲/۵۴۰
MAN * OC $\rightarrow$ SMAP	-۰/۱۳۸	۰/۸۴۹	۰/۳۹۷	۱/۰۳۸
PD $\rightarrow$ SMAP	۰/۰۹۰	۱/۵۶۹	۰/۱۱۷	۱/۹۹۷
PEU $\rightarrow$ SMAP	۰/۳۱۲	۳/۸۴۱	۰/۰۰۰	۴/۳۰۰
Com $\rightarrow$ SMAP	۰/۰۷۹	۱/۲۲۸	۰/۲۲۰	۳/۱۹۵
R^2	۰/۷۳۵	R^{2adj}	۰/۷۲۵	-

نتایج این پژوهش نشان داد که فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور تأثیر مستقلی بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی ندارد و تنها یک اثر حاشیه‌ای تعدیل‌کننده بر رابطه بین شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی دارد. همچنین، فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور علی‌رغم داشتن یک اثر مستقل معنادار بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی، اما نقش تعدیل‌کنندگی پیشنهادی آن بر رابطه بین شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی مورد تأیید قرار نگرفت. برای بررسی بیشتر این موضوع، مشابه با *Hadid* و *Al-Sayed* (۲۰۲۱) از دیدگاه اکتشافی، یک الگوی اصلاح شده مورد آزمون واقع شد که از دو جهت با الگوی اولیه (شکل شماره ۲ را ببینید) متفاوت بود. نخست، متغیرهای تعاملی غیرمعنادار یا دارای اثر حاشیه‌ای بین دو متغیر فرهنگ سازمانی (نوآورانه‌محور و نتیجه‌محور) و شبکه‌سازی حسابداران مدیریت حذف شدند. دوم، متغیرهای فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور و فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور به‌گونه‌ای الگوسازی شدند که فرض می‌شد که این متغیرها هم تأثیر مستقیم و هم تأثیر غیرمستقیم از طریق شبکه‌سازی حسابداران مدیریت بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی دارند. نتایج مربوط در جدول شماره ۷ خلاصه شده است و شکل شماره ۳ این نتایج را به صورت بصری نشان می‌دهد.



شکل ۳. نتایج ضرایب مسیر معادلات ساختاری الگوی پژوهش با در نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ سازمانی

جدول ۷. نتایج ضرایب مسیر الگوی معادلات ساختاری با در نظر گرفتن نقش میانجی فرهنگ سازمانی

سازه‌ها	ضرایب	آماره t	معناداری	VIF
اثرات مستقیم:				
MAN → SMAP	۰/۳۷۰	۷/۲۱۴	۰/۰۰۰	۲/۰۲۶
IC → SMAP	-۰/۰۶۲	۰/۹۳۸	۰/۳۴۹	۲/۱۱۱
IC → MAN	۰/۳۸۰	۵/۲۳۰	۰/۰۰۰	۱/۶۳۰
OC → SMAP	۰/۱۶۰	۲/۴۸۳	۰/۰۱۳	۲/۳۱۵
OC → MAN	۰/۲۲۵	۲/۶۹۶	۰/۰۰۷	۱/۶۳۰
PD → SMAP	۰/۰۷۹	۱/۳۱۸	۰/۱۸۸	۱/۹۵۲
PEU → SMAP	۰/۳۲۵	۳/۶۶۳	۰/۰۰۰	۴/۱۸۳
Com → SMAP	۰/۱۱۹	۱/۵۲۶	۰/۱۲۸	۳/۱۴۳
اثرات غیرمستقیم:				
IC → MAN → SMAP	۰/۱۴۰	۴/۵۲۱	۰/۰۰۰	-
OC → MAN → SMAP	۰/۰۸۳	۲/۴۸۳	۰/۰۱۳	-
R ^۲ -SMAP	۰/۷۱۰	R ^۲ adj-SMAP	۰/۷۰۱	-
R ^۲ -MAN	۰/۳۰۱	R ^۲ adj-MAN	۰/۲۹۴	-

طبق اطلاعات جدول شماره ۷ و شکل شماره ۳، پس از لحاظ کردن مسیرهای فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور و فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور به شبکه‌سازی حسابداران مدیریت در الگو، آثار شبکه‌سازی حسابداران مدیریت بدون تغییر باقی می‌ماند. طبق اطلاعات جدول مزبور، آثار مستقل فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور ($\beta = ۰/۱۶۰, P < ۰/۰۵$) بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی معنادار، اما آثار فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور ($\beta = -۰/۰۶۲, P > ۰/۱$) غیرمعنادار است. با این حال مشابه با قبل، آثار مستقل فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور ($\beta = ۰/۲۲۵, P < ۰/۰۱$) و فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور ($\beta = ۰/۳۸۰, P < ۰/۰۱$) بر شبکه‌سازی حسابداران مدیریت مورد تأیید واقع شد. همچنین، شواهد نشان داد که تأثیر فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور ($\beta = ۰/۰۸۳, P < ۰/۰۵$) و فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور ($\beta = ۰/۱۴۰, P < ۰/۰۱$) بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی به‌طور کامل توسط شبکه‌سازی حسابداران مدیریت واسطه می‌شود و می‌توان گفت فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور و فرهنگ سازمانی نوآورانه‌محور دارای آثار غیرمستقیم هستند. نتایج مرتبط با متغیرهای کنترلی نیز در این الگوی اصلاح شده حاکی از آن است که تنها متغیر عدم اطمینان محیطی درک شده ($\beta = ۰/۳۲۵, P < ۰/۰۱$) تأثیر مثبت و معناداری بر اجرا و بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی دارند اما تنوع خدمات و و رقابت تأثیر معناداری بر اجرا و بکارگیری این تکنیک‌ها ندارند.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که شبکه‌سازی حسابداران مدیریت رابطه‌ای مثبت و معنادار با اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت راهبردی (SMA) در سازمان‌های بهداشت و درمان دارد. این نتیجه با رویکردهای نوین در نظریه اقتضایی هم‌راستا است که بر اهمیت منابع دانشی و تعاملات بین‌سازمانی در ایجاد تناسب میان ابزارهای مدیریتی و شرایط محیطی تأکید می‌کنند (Cadez & Guilding, 2008; Otely, 2016). نقش شبکه‌سازی در اینجا به‌مثابه مکانیزمی برای تبادل ایده‌ها، معیارهای مقایسه‌ای و دسترسی به رویه‌های نوین حسابداری قابل تبیین است (Bruns & McKinnon, 1993; Emsley, 2005). این نتیجه با شواهدی که نشان می‌دهد حسابداران مدیریت در صورت داشتن ارتباطات گسترده‌تر، نوآورتر می‌شوند و می‌توانند اطلاعات مالی و غیرمالی مناسب‌تری برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری راهبردی ارائه دهند، هم‌خوان است (Anderson, 1995; Pierce & O'Dea, 2003).

یافته دوم پژوهش حاکی از آن بود که فرهنگ سازمانی نتیجه‌محور به‌طور مستقیم و غیرمستقیم بر پیاده‌سازی SMA اثر مثبت دارد. این یافته با مطالعاتی هم‌جهت است که نشان داده‌اند ارزش‌های نتیجه‌گرای سازمانی، تمرکز بر عملکرد و پاسخ‌گویی را افزایش داده و زمینه‌پذیرش و به‌کارگیری ابزارهای نوین حسابداری را فراهم می‌کند (O'Reilly).

(et al., 1991; Zhang et al., 2015). محیط‌های نتیجه‌گرا عموماً نیازمند اطلاعات دقیق و به‌موقع برای پایش اهداف و سنجش عملکرد هستند؛ بنابراین، پذیرش SMA در چنین فرهنگ‌هایی طبیعی و کارکردی خواهد بود (Ax & Greve, 2017; Baird et al., 2007). یافته‌های مشابه در بیمارستان‌های اروپایی و آسیایی نیز نشان داده که فرهنگ‌های تأکیدکننده بر نتایج، تمایل بیشتری به بهره‌گیری از تکنیک‌هایی مانند هزینه‌یابی هدف، تحلیل سودآوری مشتری و کارت امتیازی متوازن دارند (Cadez & Guilding, 2012; Lachmann et al., 2013).

در مقابل، فرهنگ نوآورانه‌محور در این پژوهش تأثیر مستقیم معناداری بر اجرای SMA نداشت اما اثر غیرمستقیم مثبتی از طریق شبکه‌سازی حسابداران مدیریت نشان داد. این یافته حاکی از آن است که نوآوری سازمانی به‌تنهایی برای تغییر رویه‌های حسابداری کافی نیست و باید با ظرفیت‌های دانشی و تعاملات حرفه‌ای همراه شود (Bjornenak, 1996; Lord, 1997). در واقع، فرهنگ نوآورانه گرایش به تجربه و آزمون ابزارهای جدید دارد اما برای نهادینه‌سازی آن‌ها نیازمند شبکه‌های یادگیری و انتقال تجربه است (Baird et al., 2004; Newell et al., 1998). این نتیجه با مدل‌های انتشار نوآوری که تأکید می‌کنند شبکه‌های اجتماعی و حرفه‌ای واسطه‌های حیاتی بین ارزش‌های نوآوری و کاربرد عملی ابزارها هستند، همسو است (Emsley, 2005; Rigby & Bilodeau, 2015).

از منظر ساختار و سیستم‌های اطلاعاتی، یافته‌ها اهمیت زیرساخت‌های اطلاعاتی و جریان‌های داده را به‌طور غیرمستقیم تأیید می‌کند. هرچند مطالعه حاضر به‌طور مستقیم اثر سیستم‌های اطلاعاتی را نسنجید، اما ادبیات پیشین نشان می‌دهد که کارایی شبکه‌سازی و انتقال ایده‌ها وابسته به دسترسی به داده‌های دقیق، به‌موقع و یکپارچه است (Hyvonen, 2016; Yigitbasioğlu, 2003). بیمارستان‌هایی که سیستم‌های اطلاعاتی قدرتمند دارند، امکان بیشتری برای ترجمه تعاملات حرفه‌ای به ابزارهای کارآمد SMA فراهم می‌کنند (Moradi & Eskandar, 2016; Pizzini, 2006).

همچنین، یافته‌های ما با پژوهش‌های حوزه رفتار سازمانی و فرهنگ کاری در بهداشت و درمان هم‌پوشانی دارد. برای نمونه، تأکید بر نتیجه‌گرایی در بیمارستان‌های ایرانی در شرایط فشار مالی و نظارتی، نیاز به ابزارهای کنترل و پایش عملکرد را افزایش می‌دهد و حسابداران مدیریت را به بازیگران فعال در تصمیم‌گیری تبدیل می‌کند (Darabi et al., 2024). این امر می‌تواند توضیح دهد که چرا اثر مستقیم فرهنگ نتیجه‌محور بر SMA نسبت به فرهنگ نوآورانه قوی‌تر مشاهده شد؛ چرا که محیط بهداشت و درمان بیشتر متأثر از پاسخ‌گویی، بهره‌وری و فشارهای قانونی است تا نوآوری آزادانه (Carlsson-Wall et al., 2019; Macinati & Pessina, 2014).

مطالعه حاضر همچنین از دیدگاه پیکربندی و نظریه اقتضایی، شواهدی برای اهمیت ترکیب فرهنگ و شبکه‌سازی ارائه می‌کند. به بیان دیگر، حتی اگر سازمانی نتیجه‌گرا یا نوآور باشد، بدون کانال‌های ارتباطی و یادگیری میان حسابداران مدیریت و سایر ذینفعان، پیاده‌سازی SMA به سطحی و نمایشی محدود خواهد ماند (Gupta & Salter, 1998; Krumwiede, 2018). این موضوع با ادبیات تغییر حسابداری و مدیریت نشان داده شده که پایداری نوآوری به شبکه‌های اجتماعی، قدرت نهادی و همسویی نقش‌ها بستگی دارد (Burns & Vaivio, 2001; Markus & Pfeffer, 1983).

از دیدگاه نظری، نتایج این مطالعه به گسترش چارچوب‌های SMA کمک می‌کند و مدلی را پیشنهاد می‌دهد که در آن فرهنگ نتیجه‌محور از مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم، و فرهنگ نوآورانه صرفاً از مسیر غیرمستقیم از طریق شبکه‌سازی اثر می‌گذارد. این تمایز می‌تواند برای بازنگری مدل‌های اقتضایی موجود سودمند باشد و نشان دهد که مسیرهای سببی در بافت‌های خدماتی، مانند بیمارستان‌ها، متفاوت از صنایع تولیدی است (Cadez & Guilding, 2012; Cescon et al., 2019). همچنین یافته‌ها ضرورت توجه به بُعد انسانی حسابداری مدیریت را یادآور می‌شود؛ بعدی که بر تعامل، نقش و یادگیری متقابل استوار است و نمی‌توان آن را صرفاً با تغییر ابزار یا سیستم محقق ساخت (Pierce & O'Dea, 2003; Tillmann & Goddard, 2008).

این پژوهش دارای چند محدودیت است. نخست، داده‌ها بر اساس پرسش‌نامه‌های خودگزارشی گردآوری شده و امکان سوگیری ادراکی یا پاسخ‌های مطلوب اجتماعی وجود دارد. دوم، مطالعه بر روی سازمان‌های بهداشت و درمان بخش عمومی در یک کشور خاص انجام شد و ممکن است الگوهای فرهنگی و ساختاری خاص این بافت، تعمیم‌پذیری نتایج به دیگر بخش‌ها یا کشورها را محدود کند. سوم، استفاده از طرح مقطعی امکان بررسی علیت قطعی را کاهش داده و روابط مشاهده‌شده را باید در چارچوب همبستگی تفسیر کرد. همچنین، این مطالعه به‌طور مستقیم نقش سیستم‌های اطلاعاتی و سایر عوامل اقتضایی مانند شدت رقابت یا عدم اطمینان محیطی را نسنجید.

پژوهش‌های آینده می‌توانند با بهره‌گیری از طرح‌های طولی، روند تغییرات در شبکه‌سازی حسابداران مدیریت و تحول فرهنگ سازمانی را در گذر زمان ردیابی کنند. همچنین، مقایسه بین‌المللی بیمارستان‌ها در محیط‌های فرهنگی و نهادی متفاوت می‌تواند فهم دقیق‌تری از نقش بافت ارائه دهد. بررسی همزمان اثر سایر عوامل اقتضایی مانند استراتژی رقابتی، ساختار مالکیت، و بلوغ سیستم‌های اطلاعاتی نیز می‌تواند مدل‌های پیش‌بینی جامع‌تری ایجاد کند. به‌کارگیری روش‌های کیفی و مطالعات موردی می‌تواند درک عمیق‌تری از سازوکارهای درونی شبکه‌سازی و پویایی‌های فرهنگی فراهم سازد.

مدیران بیمارستان‌ها و سازمان‌های بهداشت و درمان می‌توانند برای تقویت اجرای SMA، ایجاد فرصت‌های شبکه‌سازی و تعامل حرفه‌ای برای حسابداران مدیریت را در اولویت قرار دهند. توسعه فرهنگ نتیجه‌محور همراه با حمایت از یادگیری و تبادل تجربیات، می‌تواند انگیزه و توانمندی برای استفاده از ابزارهای پیشرفته حسابداری را افزایش دهد. همچنین، سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعاتی و زیرساخت‌های تحلیلی می‌تواند بهره‌وری این شبکه‌ها را بالا برده و داده‌های مورد نیاز برای تصمیم‌گیری راهبردی را دقیق‌تر و قابل‌اعتمادتر کند.

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.

موازین اخلاقی

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

References

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40(1), 2-27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Abernethy, M. A., & Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus*, 41(3), 217-240. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00180.x>
- Al-Omri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, 18(4), 399-424. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.002>
- Anderson, S. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51.
- Ax, C., & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59-74. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.007>
- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R. (2004). Adoption of activity management practices: a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15(4), 383-399. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.07.002>

- Baird, K., Harrison, G., & Reeve, R. (2007). Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting and Finance*, 47(1), 47-67. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2006.00195.x>
- Baird, K., Su, S., & Tung, A. (2018). Organizational culture and environmental activity management. *Business Strategy and the Environment*, 27(3), 403-414. <https://doi.org/10.1002/bse.2006>
- Bhimani, A., & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18(1), 3-31. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.005>
- Bjornerak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8(1), 3-17. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0031>
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organization & Society*, 15(1-2), 27-46. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)
- Brown, D. A., Booth, P., & Giacobbe, F. (2004). Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. *Accounting and Finance*, 44(3), 329-356. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2004.00118.x>
- Bruns, W. J., & McKinnon, S. M. (1993). Information and managers: a field study. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 84-108.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0178>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organization & Society*, 33(7-8), 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484-501. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2017). Examining distinct carbon cost structures and climate change abatement strategies in CO2 polluting firms. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 30(5), 1041-1064. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2015-2009>
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., Meidell, A., & Tran, P. (2019). Managing risk in the public sector - The interaction between vernacular and formal risk management systems. *Financial Accountability & Management*, 35(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/faam.12179>
- Cescon, F., Costantini, A., & Grassetti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management & Governance*, 23(3), 605-636. <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9431-y>
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228-259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
- Cravens, K. S., & Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*, 10, 95-124.
- Darabi, N., Zahedi, M., & Sarkhosh, S. M. H. (2024). The effect of job satisfaction, employee motivation and organizational culture on improving the performance of hospital employees in the first district of Tehran during the Corona era, emphasizing the role of information technology. *Journal of healthcare management*, 15(1), 29-38.
- Dixon, R., & Smith, D. R. (1993). Strategic management accounting. *Omega*, 21(6), 605-618. [https://doi.org/10.1016/0305-0483\(93\)90003-4](https://doi.org/10.1016/0305-0483(93)90003-4)
- Dunk, A. S. (2004). Product life cycle cost analysis the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. *Management Accounting Research*, 15(4), 401-414. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.04.001>
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157-177. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.02.002>
- Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organization & Society*, 9, 125-135. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90002-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90002-3)
- Guilding, C., Cravens, K., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
- Gupta, G., & Salter, S. B. (2018). The balanced scorecard beyond adoption. *Journal of International Accounting Research*, 17(3), 115-134. <https://doi.org/10.2308/jiar-52093>
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 107-125. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>
- Hyvonen, T. (2003). Management accounting and information systems: ERP versus BoB. *European Accounting Review*, 12(1), 155-173. <https://doi.org/10.1080/0963818031000087862>
- Krumwiede, K. R. (1998). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-277.
- Lachmann, M., Knauer, T., & Trapp, R. (2013). Strategic management accounting practices in hospitals: empirical evidence on their dissemination under competitive market environments. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(3), 336-369. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2011-0065>
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204-228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- Lapsley, I., & Rekers, J. V. (2017). The relevance of strategic management accounting to popular culture: the world of West End musicals. *Management Accounting Research*, 35, 47-55. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.01.001>
- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7(3), 347-366. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0020>

- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 437-495. <https://doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>
- Macinati, M., & Pessina, E. (2014). Management Accounting Use and Financial Performance in Public Health-Care Organisations: Evidence from the Italian National Health Service. *Health policy*, 117(1), 98-111. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2014.03.011>
- Malmi, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8(4), 459-480. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0057>
- Markus, M. L., & Pfeffer, J. (1983). Power and the design and implementation of accounting and control systems. *Accounting, Organization & Society*, 8(2-3), 205-218. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90028-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90028-4)
- Moradi, M., & Eskandar, H. (2016). Using Accounting Information in Decision Making of Hospitals Managers. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 1(2), 51-59.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs determine management accounting innovation: an examination of direct and indirect effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667-695. <https://doi.org/10.1080/09638180802627795>
- Newell, S., Swan, J., & Robertson, M. (1998). A cross-national comparison of the adoption of business process reengineering: fashion-setting networks? *The Journal of Strategic Information Systems*, 7(4), 299-317. [https://doi.org/10.1016/S0963-8687\(98\)00033-X](https://doi.org/10.1016/S0963-8687(98)00033-X)
- O'Reilly, C. A., Chatman, J., & Caldwell, D. F. (1991). People and organizational culture: a profile comparison approach to assessing person-organization fit. *The Academy of Management Journal*, 34(3), 487-416. <https://doi.org/10.2307/256404>
- O'Reilly, C. A., & Chatman, J. A. (1996). Culture as social control: corporations, cults, and commitment. *Research in Organizational Behavior*, 18, 157-200.
- Otely, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Pavlatos, O., & Kostakis, X. (2018). The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(14), 455-472. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2017-0112>
- Pierce, B., & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: perceptions of managers and accountants compared. *British Accounting Review*, 35(3), 257-290. [https://doi.org/10.1016/S0890-8389\(03\)00029-5](https://doi.org/10.1016/S0890-8389(03)00029-5)
- Pizzini, J. (2006). The Relation between Cost-System Design, Managers' Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost Data, and Financial Performance: An Empirical Study of US Hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179-210. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.001>
- Rigby, D., & Bilodeau, B. (2015). Management Tools & Trends 2015.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255-279. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9)
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management accounting*, 59(4), 26-30.
- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19(1), 80-102. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.11.002>
- Tsui, J. S. L. (2001). The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: An analysis of Chinese and Western managers. *The International Journal of Accounting*, 36, 125-146. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(01\)00101-7](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(01)00101-7)
- Turner, M. J., Way, S. A., Hodari, D., & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: the role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33-43. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.02.001>
- Ugrin, J. C. (2009). The effect of system characteristics, stage of adoption, and experience on institutional explanations for ERP systems choice. *Accounting Horizon*, 23(4), 365-389. <https://doi.org/10.2308/acch.2009.23.4.365>
- Williams, J. J., & Seaman, A. E. (2001). Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting, Organization & Society*, 26(4), 443-460. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00002-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00002-2)
- Yigitbasioglu, O. (2016). Firms' information system characteristics and management accounting adaptability. *International Journal of Accounting & Information Management*, 24(1), 20-37. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-10-2014-0066>
- Zhang, Y. Z., Hoque, Z., & Isa, C. R. (2015). The effects of organizational culture and structure on the success of activity-based costing implementation. *Advances in Management Accounting*, 25, 229-257. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120150000025008>