



## سیستم ارزیابی مؤثر مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت جهت کنترل استراتژی با استفاده رویکرد اکتشافی

ندا صدی<sup>۱</sup>

محمدحسین رنجبر\*<sup>۲</sup>

حمید رستمی جاز<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۲

### چکیده

از مهمترین عوامل کسب موفقیت یک سازمان، وجود استراتژی‌های مناسب است، چرا که نقش قابل توجهی در ایجاد مزیت‌های رقابتی دارد. اگر یک نظام کنترل اثربخشی نیاز باشد که روند اجرای استراتژی‌های یک سازمان را بهبود بخشد، باید مختصات و مشخصاتی این نظام کنترلی شناسایی شود. بر این اساس شناسایی عوامل نظارتی در اجرای استراتژی ضرورت دارد. یک سیستم اطلاعاتی باکیفیت می‌تواند نیازهای نظارتی کاربران خود را به خوبی برآورده کند و عملکرد کاربران و به تبع آن سازمان را فراهم کند، بنابراین جهت حمایت از استراتژی‌های موردنظر می‌توان از سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت استفاده نمود. هدف اصلی پژوهش شناسایی عوامل نظارتی در اجرای استراتژی از طریق اطلاعات حسابداری مدیریت با استفاده رویکرد اکتشافی و آزمون همبستگی است. نمونه آماری این پژوهش شامل ۳۸۴ نفر از مدیران شرکت‌های استان فارس است که در سال ۱۴۰۰ تحت بررسی قرار گرفتند. جهت آزمون فرضیه‌ها، اطلاعات به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و تحلیل اکتشافی تجزیه و تحلیل شده است. در این پژوهش ابتدا از طریق ترکیب شاخص‌های مالی و غیرمالی مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت عوامل نظارتی در اجرای استراتژی شناسایی گردید. سپس از طریق آزمون تحلیل عاملی اطلاعات ارائه شده توسط بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی در اجرای استراتژی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج نشان داد اطلاعات ارائه شده توسط بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی به منظور نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده قرار می‌گیرد. ارزش نظری این پژوهش ایجاد ارتباط شاخص‌های مختلف درون سازمانی با برنامه استراتژیک و تبیین کیفیت این ارتباط است. ارزش کاربردی این پژوهش نیز پیشنهاد اقدامات اصلاحی در نظام کنترلی و نظام راهبردی یک سازمان است که در صورت اجرایی کردن آنها، سیستم نظارتی اجرای استراتژی یک سازمان ارتقاء خواهد یافت.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدیریت، بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی و نظارت در اجرای برنامه استراتژیک

<sup>1</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی بندرعباس، ایران [neda.sadri1990@gmail.com](mailto:neda.sadri1990@gmail.com)

<sup>2</sup> دانشیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران (نویسنده مسئول) \* [Mhranjbar54@Iauba.ac.ir](mailto:Mhranjbar54@Iauba.ac.ir)

<sup>3</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران [Hamid.rostami1358@gmail.com](mailto:Hamid.rostami1358@gmail.com)

## ۱- مقدمه

حسابداری مدیریت یکی از گرایش‌های تخصصی حسابداری است که اطلاعات را برای مدیران تولید می‌کند و بخش مهمی از فرآیند استراتژیک در یک سازمان را تشکیل می‌دهد. حسابداری مدیریت با ارائه تکنیک‌های مدیریتی جدید و حل مشکلات و موانع سازمان‌ها در راه کسب موفقیت کاهش داده و شرایط اتخاذ مناسب‌ترین استراتژی را برای سازمان فراهم می‌کند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹: ۱۲۶). عناصری از درون سازمان برای حمایت و نظارت بر استراتژی‌های سازمانی مورد نیاز می‌باشد، لذا بررسی اثرگذاری شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت بر استراتژی‌ها با هدف تحقق اهداف سازمانی، حائز اهمیت می‌باشد. لانگفیلد-اسمیت<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) اظهار داشت در سال‌های اخیر پژوهش‌های انجام شده در رابطه با بین اطلاعات حسابداری مدیریت (MAI) و استراتژی به یک حوزه تحقیقاتی سازنده تبدیل شده است. مسسیکوت و هنری<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) نشان داد اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر اطلاعات مالی و غیرمالی به‌طور منظم به مدیران ارائه می‌شود، مدیران تصمیمات بهتری بر اجرای استراتژی با هدف نظارت بر برنامه استراتژیک سازمان به دست می‌آورند. در رابطه با نقش اطلاعات حسابداری مدیریت و در نظارتی استراتژی خلأ پژوهشی قابل‌ملاحظه‌ای وجود دارد و تقریباً هیچ پژوهشی در خصوص اطلاعات حسابداری مدیریت در خصوص نظارت مدیران انجام نگرفته است. قابل ذکر است که پژوهش در حیطه مدیریت با پژوهش در حیطه کل سازمان متفاوت می‌باشد. به عبارتی، مسسیکوت و هنری (۲۰۲۱) استدلال نمود در پژوهش‌هایی که در گذشته انجام شده است نیازهای اطلاعاتی خاص و استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران نادیده

گرفته شده است. این امر به واسطه یک واحد متمایز از تجزیه و تحلیل که عمدتاً متمرکز بر بازیگران سازمانی در داخل مرزهای شرکت می‌باشد، انجام می‌گیرد. از این رو، این پژوهش با هدف استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران به منظور نظارت در اجرای استراتژی انجام می‌شود. در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح شده و سپس، روش، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری آورده شده است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه

در این بخش ابتدا مبانی نظری پژوهش و سپس پیشینه‌ها ارائه می‌شود.

## ۲-۱- مبانی نظری

تغییرات مداوم در محیط کسب و کار به‌طور کلی و ماهیت رقابت و تکنولوژی تولید به‌طور خاص، فشار زیادی را بر مدیریت در تمامی صنعت‌ها برای مقابله و سازگاری با این تغییرات ایجاد کرده است. امروزه، متخصصان استراتژی عملیاتی توصیه می‌کنند که شرکت باید یک استراتژی عملی مؤثر در میان رقبای خود در بازار رقابتی داشته باشد (یاقتین و عباسی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸: ۱۴۹). تمامی سازمان‌ها برای ایجاد مزیت رقابتی و شایستگی‌های متمایز جهت ارائه محصولات و خدمات در دنیای رقابتی پرچالش و پیچیده امروزی نیاز به مدیرانی عالی دارند تا با مهارت‌های برنامه‌ریزی استراتژیک، سازمان را جهت نیل به اهداف سازمانی هدایت کنند. برای این منظور علم و آگاهی و دانش در زمینه برنامه‌ریزی استراتژیک و اشراف و نظارت بر برنامه‌ریزی استراتژیک شرایطی را به وجود می‌آورد تا مدیران با توجه به نقاط قوت و ضعف سازمان و فرصت‌ها و تهدیدات محیط با دیدی آینده‌نگرانه و بلندمدت سازمان را در عرصه رقابت پیروزمندانه به سمت رسالت و فلسفه وجودی سازمانی رهبری کنند (بیلی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸: ۱۶).

3- Yaghtin and Abbasi

4- Bailey et al.

1- Langfield-Smith

2- Massicotte and Henri

همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵: ۸۶۰). سازمان‌هایی با محیط کاری متفاوت، برنامه‌های استراتژیک مختلفی دارند براساس شرایط خود پاسخ خواهند داد و در نتیجه برای دستیابی به اهداف مورد نظر ممکن است نیاز به سیستم اطلاعاتی متفاوت داشته باشند (هوگو<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴: ۴۸۶).

به عقیده چنهال و موریس (۱۹۸۶) اطلاعات حسابداری مدیریت از چهار بعد مختلف، حائز اهمیت است. اولین بعد به این موضوع اشاره دارد که اطلاعات بهنگام حسابداری مدیریت، مدیران را قادر می‌سازد تا سریعاً واکنش نشان دهند و به شیوه‌ای به موقع، تصمیمات مناسب اتخاذ نمایند. دومین بعد این است که تجمیع اطلاعات حسابداری مدیریت به سطح اطلاعات مربوط به فعالیت‌های عملکردی بر اساس دوره زمانی یا بر اساس مدل‌های تصمیم‌گیری اشاره دارد. سومین بعد ضرورت ادغام اطلاعات مربوط به فعالیت‌های بخش اصلی با بخش‌های دیگر در یک شرکت اشاره دارد که بر تصمیمات اتخاذ شده در یک دپارتمان واحد و عملکرد آن و همچنین عملکرد شرکت به عنوان یک کل اثرگذار است. و آخرین بعد این است که اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند دارای یک حوزه گسترده و محدود باشد حوزه محدود اطلاعات حسابداری مدیریت اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که بر رویدادهای داخلی، مالی و اطلاعات مبتنی بر سوابق تاریخی تمرکز دارد (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹: ۲). حسابداری مدیریت یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مالی و همچنین غیرمالی مربوط را جمع‌آوری، ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص می‌نماید تا مورد استفاده تصمیم‌گیرندگان داخلی، به‌ویژه مدیریت، جهت انجام وظایف و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی قرار گیرد (زارع، ۱۳۹۷: ۲۶). به عبارتی حسابداری مدیریت، مدیریت شرکت را در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، کنترل و

در این میان استفاده از شیوه‌های حسابداری مدیریت باعث افزایش تمرکز بر روی مسئولیت‌پذیری، بهره‌وری و اثربخشی و بهبود استراتژی شرکت می‌شود (هارون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳: ۱۰۱). حسابداری مدیریت از طریق پردازش اطلاعات مالی مربوط به بازارهای محصولات شرکت و هزینه‌ها و ساختار هزینه‌های رقیبان و نقش نظارتی که بر استراتژی‌های سازمان‌ها دارد، منجر به افزایش کارایی آن خواهد شد (موسوی شیری و شاکری، ۱۳۹۳: ۹۴). از طرفی، به‌عنوان یک منبع داخلی کلیدی، اطلاعات حسابداری مدیریت در محیط رقابتی کسب‌وکار نقش برجسته‌ای را با ارائه اطلاعات به‌موقع و مربوط ایفا می‌کند تا مدیران را قادر سازد همراه با استفاده از فرصت‌های در حال ظهور تصمیمات مناسبی اتخاذ نمایند (یزدیفرا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳: ۱۱۰). در محیط، کسب و کار امروز، برای دستیابی به مزایای رقابتی و اطمینان از عملکرد مؤثرتر، شرکت‌ها نیاز دارند تا بر اولویت‌های استراتژیک خاص خود و پشتیبانی از آنها با ابزارهای سازمانی مناسب مانند سیستم اطلاعات حسابداری تأکید نمایند (جرمیاس و گانی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴: ۱۸۱).

اطلاعات حسابداری مدیریت، مدیران را در برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی واحدهای تولیدی یاری می‌کنند (تجویدی و محمدی، ۱۳۹۹: ۳). سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت یک سیستم اطلاعاتی انعطاف‌پذیر است که برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت در راستای اهداف مدیریتی در نظر گرفته شده است (هانسن و موون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷: ۴). به این منظور، ممکن است ساختار و محتوای گزارش‌های تهیه شده از سوی سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت به‌وسیله یک سازمان از سازمان دیگر متفاوت باشد (ویجایا و

1- Haron et al.

2- Yazdifar

3- Jermias and Gani

4- Hansen and Moven

5- Wijaya et al.

6- Hoque

تجزیه و تحلیل پشتیبانی می‌کند و راز دستیابی به اهداف سازمان در شرایط پیچیده و دشوار محیطی، تعیین خط مشی و استراتژی صحیح و تصمیم‌گیری‌های عقلایی مدیران است. در این راستا سیستم حسابداری مدیریت به عنوان مهمترین منبع تأمین‌کننده اطلاعات جهت تأمین اهداف استراتژیک سازمان دارای اهمیت ویژه‌ای می‌باشد (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹: ۱۲۶). از طرفی، مدیران از فعالیت‌های سازمان آگاهی دارند و فاصله آنها از عملیات روزمره به‌طور قابل‌توجهی متفاوت است. علاوه بر این، نقش مدیران اساساً از نقش مدیریت ارشد متمایز می‌باشد؛ مدیران شرکت را اداره می‌کند، در حالی که مدیران آن را اداره می‌کنند. در نتیجه، مدیران ارشد از یک گروه خاص با نیازهای اطلاعاتی متمایز تشکیل شده است. همچنین، مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت به منظور نظارت در اجرای استراتژی استفاده می‌کند که نشان‌دهنده نقش مشاوره‌ای مبتنی بر استراتژیک آن می‌باشد (مسسیکوت و هنری، ۲۰۲۱: ۲). در گذشته نقش حسابداران مدیریت سنتی به ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری محدود شده بود. ولی مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت معاصر جزء جدایی‌ناپذیری از فرآیند تصمیم‌گیری استراتژیک هستند (حسینی، ۱۴۰۰: ۶). همان‌طور که بیان گردید در این پژوهش شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت جهت کنترل اجرای استراتژی با استفاده رویکرد اکتشافی مورد ارزیابی قرار گرفت. مطالعات اکتشافی تجربه و پیشینه عملی اجرای استراتژی نشان می‌دهد که کنترل اجرای استراتژی بر اساس شاخص‌های عملکرد بودجه، عملکرد مالی و غیرمالی، دو رویکرد عمده رویکرد مبتنی بر قواعد و رویکرد مبتنی بر اصول وجود دارد. عملکرد بودجه باید بیشتر مبتنی بر اصول باشند. شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی می‌تواند تا حدی مبتنی بر

قواعد باشند، زیرا قواعد می‌تواند دقت برقراری ارتباط بین سازمان و نیازهای مربوطه را افزایش دهد و سبب کاهش و حتی از بین رفتن رویه‌های اجرایی غیرمنصفانه و نامناسب شود، هرچند که استفاده از قواعد می‌تواند پیچیدگی‌های مفرط در راهبرد سازمان و به تبع آن در شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی را به همراه داشته باشد.

بر این اساس اطلاعات حاصل از سه روش حسابداری مدیریت، یعنی شاخص‌های عملکرد بودجه، مالی و غیرمالی حاوی سطح قابل‌توجهی از اطلاعات مدیریتی است که به‌طور منظم به مدیران منتقل می‌شود و جهت کنترل اجرای استراتژی سازمان و مدیران مورد استفاده قرار می‌گیرند (پاکر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸: ۶۶). برنامه‌ریزی منابع مالی در راستای تخصیص بهینه این منابع جهت کسب بازدهی مناسب و ارائه خدمات سازمانی به نحوی مطلوب و با کارایی مورد انتظار، بودجه‌بندی را به عنوان یک اصل بنیادین در راستای دستیابی به اهداف راهبردی و بلندمدت سازمان به امری اجتناب‌ناپذیر مبدل نموده است که توجه ویژه به آن ضرورت اساسی دارد. در این مسیر، برخی محدودیت‌ها و ملاحظات اخلاقی مرتبط با بودجه‌ریزی و تکنیک‌های مورد استفاده، کاربرد تکنیک‌های نوین که به زعم کارشناسان و خبرگان امر دارای کارایی بالاتری هستند را ایجاب نموده است. بودجه، ترجمان هدف‌ها و راهبردها به صورت عبارت‌های مالی قابل اجرا است و روش‌های اجرایی مربوطه و کنترل فرایند عملیات را میسر می‌سازد (حسینی پور و فداکار، ۱۳۹۴: ۳).

نظارت و کنترل عملیاتی بودجه (نحوه انجام عملیات) در ایران از نظام منسجمی برخوردار نیست و به تنهایی در بعد نظارت عملیاتی موفقیتی حاصل نمی‌کند. از جمله دلایل عدم موفقیت نظارت عملیاتی می‌توان عدم ارتباط بین برنامه و بودجه، تأثیر عوامل غیر کارشناسی در انتخاب طرح‌ها و ... اشاره کرد. به‌طور کلی نهادهای

نظارتی استقلال و اقتدار لازم برای نظارت را ندارند (احمدی، ۱۳۹۵: ۱۹۳)، هر چند مدیران یک سازمان برای اطمینان از همسویی بودجه با استراتژی توضیحات موردنیاز را ارائه خواهد دارد. چون وقتی یک مدیر برنامه راهبردی ارائه می‌دهد، برنامه مالی سه ساله یا پنج‌ساله با پیش‌بینی‌های مالی وجود دارد (مسیکوت و هنری، ۲۰۲۱: ۱۱). حسابداری مدیریت می‌تواند بسیاری از وظایف کنترل‌کنندگی مخارج و بودجه تا تحلیل‌گری مالی را برای سیستم‌های حسابداری انجام دهد (لوبو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴: ۵۶). اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) بیان نمود مشارکت در بودجه‌بندی ابزار کنترلی است که در سازمان‌هایی معنا پیدا می‌کند که سیستم‌های حسابداری مدیریت پیشرفته دارند و استفاده از آن می‌تواند بر استراتژی‌های مدیران نظارت داشت. ماهفر و عمر<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) معتقدند که، کشورهای در حال توسعه همانند نیجریه هنوز فرایند تعیین هزینه و کنترل مالی مدیران با استفاده از بودجه را انجام می‌دهند. بنابراین می‌تواند استدلال نمود که از طریق شاخص‌های عملکرد بودجه بر اجرای استراتژی مدیران نظارت کرد.

نقش شاخص‌های مالی حسابداری مدیریت در تهیه و ارائه اطلاعات مناسب جهت برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری عقلایی توسط مدیران که منجر به تحقق اهداف سازمانی می‌شود، حائز اهمیت است می‌باشد (تاپورا و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵: ۲). ارزیابی عملکرد سازمان‌ها با توجه به اهداف مختلف سازمان، تنوع زمینه‌های فعالیتی و ماهیت‌های متفاوت و غیرممکن آنها، دارای پیچیدگی‌های خاصی است. این ارزیابی با استفاده شاخص‌های مالی و فعالیت‌های اقتصادی اهمیت فوق‌العاده‌ای دارد (بهار، ۱۳۹۸: ۲). تکنیک‌های مالی همچون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا و ... مدیران را در رسیدن به

هدف‌هایی همچون کاهش هزینه‌های افزایش کیفیت و تخصیص بهینه منابع یاری رساننده و موجبات باقی ماندن آنها را در فضای رقابتی و تجارتي فراهم می‌نماید. بنابراین با استفاده از شاخص‌های مالی حسابداری مدیریت می‌توان عملکرد مدیران را ارزیابی و نقش نظارتی مؤثری بر تصمیمات آنها داشت (کاپلان و نورتون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴: ۲). استفاده شاخص‌های مالی می‌تواند مشکلاتی چون الف) آنجا که شاخص‌های مالی با راهبردهای سازمان ارتباط پیدا نمی‌کنند، ممکن است با اهداف راهبردی سازمان تضاد داشته باشند و موجب پدید آمدن مشکلاتی در تدوین استراتژی مدیران شوند. ب) معیارهای سنتی نظیر کارایی هزینه و مطلوبیت، ممکن است مدیران را به استراتژی‌های نتیجه‌گرا در کوتاه مدت سوق دهد و در حرکتی کلی سازمان به سمت بهبود تداخل ایجاد کند. ج) شاخص‌های مالی گزارش دقیقی درباره هزینه‌ی فرآیندها، محصولات و مشتریان نمی‌دهند و تنها بر فرآیند کنترل بخشی به جای کل سیستم تاکید دارند. د) شاخص‌های مالی قادر به تشخیص هزینه‌های کیفی به شکل دقیق و مناسب نیستند و تنها تولید بیشتر را تشویق می‌کنند، به وجود آورند (تولایی، ۱۳۸۶: ۱۰). با وجود اهمیت معیارهای مالی در حسابداری مدیریت محققین مشکلات بسیاری را برای استفاده از معیارهای عملکرد مالی بیان نموده‌اند. به عنوان مثال اکسلز و پیبورن<sup>۵</sup> (۱۹۹۲) عنوان نمودند، معیارهای مالی به تنها، اثربخشی لازم را ندارد. چرا که نتیجه کارکرد مدیران را بعد از یک دوره زمانی تعیین می‌کنند و در ارزیابی ارتباط اعمال مدیران و نتایج مالی گزارش شده و اجرای استراتژی مدیران، مشکل ایجاد می‌نمایند. جانسون و کاپلان<sup>۶</sup> (۱۹۸۷) معتقدند معیارهای مالی مبتنی حسابداری مدیریت جهت گزارشگری افراد بیرون سازمانی می‌تواند مفید باشد، اما نمی‌تواند تصویر کامل از اجرای

4- Kaplan and Norton

5- Eccles and Pyburn

6- Johnson and Kaplan

1- Lobo et al

2- Mahfar and Omar

3- Tappura et al

استراتژی و عملکرد داخلی مدیران ارائه دهند (جانسون و کاپلان، ۱۹۸۷: ۲). می‌توان معیارهای مالی و غیرمالی با هدف شفاف‌سازی نقش استراتژیک مدیران از نظر پیگیری عملکرد بر اساس برنامه استراتژیک شناسایی کند (سیسیلیانو، ۲۰۰۲: ۳۴). لانگفیلد-اسمیت (۲۰۰۷) معتقد است با توجه به اولین ویژگی نظری استفاده استراتژیک، شیوه‌های حسابداری مدیریت به صراحت برای حمایت از استراتژی سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد و می‌تواند ابزار مناسبی جهت کنترل اجرای استراتژی باشد. بعلاوه نیون<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) معتقد است معیارهای غیرمالی در کنار معیارهای مالی به صورت مکمل، می‌تواند تصویر کامل از اجرای استراتژی توسط مدیران ارائه دهند و به عنوان عوامل نظارتی جهت اجرای استراتژی توسط مدیران مورد استفاده قرار گیرند.

مدیران با تعیین اهداف مالی و غیرمالی و پیگیری آنها از طریق شاخص‌های بودجه و عملکرد، تصمیمات راهبردی را در خصوص این اهداف اتخاذ می‌کند. بنابراین، از طریق این شاخص‌ها می‌توان بر استراتژی مدیریت نظارت داشت. به عبارت دیگر، مدیران از بازنگری مجدد برنامه استراتژیک با استفاده از این شاخص‌ها به صورت استراتژیک حمایت می‌کند (مسسیکوت و هنری، ۲۰۲۱: ۹). بررسی ادبیات حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که هیچ ابزار اندازه‌گیری مربوط به استفاده از اطلاعات مالی و غیرمالی مدیریت جهت کنترل اجرای استراتژی ارائه نشده است، به این منظور در این پژوهش شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی مبتنی بر اطلاعات حسابداری مدیریت جهت کنترل اجرای استراتژی با استفاده رویکرد اکتشافی شناسایی شده‌اند.

## ۲-۲- پیشینه پژوهش

با بررسی پیشینه پژوهش، می‌توان به چندین پژوهش داخلی اشاره کرد که برای نمونه، حسینی (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان «تأثیر جنبه‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمان و ریسک سیستماتیک شرکت» انجام داد. وی نشان داد حسابداری مدیریت استراتژیک و زمینه‌های سازمانی به‌عنوان مجموعه‌ای از جنبه‌ها با عملکرد مالی در سطح معناداری ۰/۰۵ دارای ارتباط معناداری نیست. همچنین حسابداری مدیریت استراتژیک و زمینه‌های سازمانی به‌عنوان مجموعه‌ای از جنبه‌ها با عملکرد غیرمالی و ریسک سیستماتیک در سطح معناداری ۰/۰۵ دارای ارتباط معنادار است. ناصرترابی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان «تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت» انجام داد. یافته‌های آنها نشان داد برخی شاخص‌های مالی غیرمالی و همچنین کنترل بودجه‌ای به عنوان استراتژی‌های سازمان بایستی رعایت شود تا به بالاترین سطح یعنی «بهینه» برسد. خادم‌الحسینی اردکانی (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان «تحلیل اثرات شبکه حسابداران مدیریت، بر حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق تعدیل‌کننده‌های سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ نوآوری سازمانی» انجام داد. یافته‌ها وی نشان دادند شبکه حسابداران مدیریت، بر حسابداری مدیریت استراتژیک، تأثیر معنادار داشت. همچنین، سیستم‌های اطلاعاتی، اثر شبکه حسابداران مدیریت و حسابداری بر مدیریت استراتژیک را تعدیل کرد همچنین، فرهنگ نوآوری سازمانی، اثر شبکه حسابداران مدیریت بر حسابداری مدیریت استراتژیک را تعدیل کرد. تجویدی و محمدی (۱۳۹۹)، پژوهشی با عنوان «بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران» انجام داد. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد، بین اهمیت و در دسترس بودن اطلاعات حسابداری مدیریت شکاف وجود دارد و همچنین اطلاعات حسابداری مدیریت نقش واسطه‌ای در رابطه بین استراتژی رقابت،

1- Siciliano

2- Niven

ویژگی نظری (نظارت و پاسخ خواهی) منعکس کننده فعالیت‌های مدیران، یعنی، نظارت در اجرای برنامه استراتژیک و زیر سؤال بردن برنامه استراتژیک، می‌باشد. یافته‌های آنها نشان داد با استفاده از حسابداری مدیریت و اطلاعات مربوط به بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی می‌تواند، توسط مدیران می‌توان سطح نظارتی مدیران بر اجرای استراتژی افزایش داد در نتیجه تصمیمات راهبردی تحقق می‌یابند که این موضوع موجب افزایش موفقیت سازمان می‌شود. همچنین، اویو<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، پژوهشی با عنوان «پیامدهای تعامل بین ویژگی‌های سازمانی و فعالیت حسابداری مدیریت در پایداری شرکت: رویکرد اصول حسابداری مدیریت جهانی<sup>۲</sup>» انجام داد. نتایج پژوهش نشان داد که ویژگی‌های سازمانی مانند اندازه، چرخه عمر سازمان، وجود مهارت‌های تخصصی، وابستگی به نهاد خارجی و ساختار مالکیت به‌طور قابل توجهی بر تقویت فعالیت حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارد. به علاوه، ساوکونن و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۸)، پژوهشی با عنوان «استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای استراتژی و تصمیم‌گیری» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که ویژگی‌های تحلیلی و مبتنی بر تصمیم‌گیرندگان ممکن است اشکال متفاوتی در تصمیم‌گیری داشته باشند. برخی از اطلاعات حسابداری مدیریت مرتبط ممکن است در یک ساختار فرآیند تصمیم‌گیری سازمانی گنجانده نشود. علاوه بر این، اوبوچ و آجی‌بولاد<sup>۴</sup> (۲۰۱۷)، در پژوهش خود با عنوان «حسابداری مدیریت استراتژیک و تصمیم‌گیری»، انجام داد. یافته‌های حاصل از این تحقیق، به این نتیجه رسیده است آنها نشان داد که حسابداری مدیریت

پیچیدگی تولید و عدم اطمینان محیطی با اثربخشی سیستم کنترل مدیریت ایفا می‌کند. عباداللهی (۱۳۹۸)، پژوهشی با عنوان «تحلیل تأثیرات روش‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پتروشیمی هلدینگ خلیج فارس» انجام داد. یافته‌های وی نشان داد که سوال پژوهش مبنی بر روش‌های حسابداری مدیریت استراتژیک چه تأثیراتی بر کیفیت اطلاعات مالی دارند؟ به علت داشتن ضریب همبستگی بین ۱ تا ۱- نشان می‌دهد که بین این دو متغیر رابطه همبستگی مثبت وجود دارد، یعنی با افزایش استفاده از روش‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، کیفیت اطلاعات مالی نیز افزایش می‌یابد. همچنین با توجه به میزان سطح معناداری که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، مشاهده می‌شود که رابطه این دو متغیر معنادار می‌باشد. موسوی شیرینی و شاکری (۱۳۹۳)، پژوهشی با عنوان «استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام داد. به این منظور از طریق پرسشنامه نمونه ای مشتمل بر ۴۱ شرکت بورسی انتخاب کردند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بکارگیری استراتژی جويا و تکنیک‌های هزینه یابی (یک دسته از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک)، عملکرد را بهبود می‌بخشد. همچنین نتایج آشکار ساخت که انطباق حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی، موجب بهبود عملکرد می‌گردد. علاوه بر این، می‌توان به چندین پژوهش خارجی اشاره کرد که برای نمونه، مسسیکوت و هنری (۲۰۲۱)، پژوهشی با عنوان «استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران نظارت در اجرای استراتژی» انجام دادند. در این پژوهش برای توسعه ابزار سنجش، مشخصات مفهومی سازه‌ها بر اساس یک رویکرد ماتریسی ارائه شده است که ترکیبی از: ۱. اطلاعات منتقل شده توسط سه شیوه حسابداری مدیریت (بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی)، ۲. دو

1- Oyewo

2- The global management accounting principles (GMAP)

3- Saukkonen et al.

4- Oboh and Ajibolade

استراتژیک، در رویکرد خود، با حسابداری مدیریت، متفاوت است.

### ۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش، بر اساس هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و از نظر ماهیت و نوع داده‌ها یک پژوهش توصیفی-همبستگی است. از سویی چون در پژوهش‌های توصیفی می‌توان ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه را از طریق پیمایش ارزیابی کرد این پژوهش از نظر نوع اجرا پیمایشی و با در نظر گرفتن معیار زمان، یک پژوهش مقطعی است. به منظور تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها، بررسی پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده و همچنین تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار داده‌پردازی *Excel* و نرم‌افزارهای آماری *SPSS* و *Smart PLS* استفاده می‌شود.

### ۳-۱- فرضیه‌ها

فرضیه اول: اطلاعات ارائه‌شده توسط بوجه، به منظور نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده قرار می‌گیرد.  
فرضیه دوم: اطلاعات ارائه‌شده توسط شاخص‌های عملکرد غیرمالی، به منظور نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده قرار می‌گیرد.  
فرضیه سوم: اطلاعات ارائه‌شده توسط شاخص‌های عملکرد مالی، به منظور نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### ۳-۲- جامعه آماری و ابزار گردآوری

جامعه آماری پژوهش حاضر را مدیران و مدیران مالی شرکت‌های استان فارس تشکیل می‌دهد. روش

نمونه‌گیری در این پژوهش تصادفی ساده می‌باشد. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه‌ای با ۱۳ گزاره است که پس از آزمون پایایی ضرایب مناسب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می‌باشد. بعلاوه به منظور روایی سؤالات از طریق لحاظ نمودن دیدگاه‌های ۸ تن از اساتید حسابداری در یک مصاحبه اکتشافی نیمه ساختاریافته فردی، که دلالت بر روایی محتوایش سؤالات داشته است. میانگین مدت مصاحبه ۵۰ دقیقه می‌باشد، پس از احراز روایی محتوا و پایایی سنج، لینک الکترونیکی پرسشنامه به صورت تصادفی ساده در اختیار نمونه آماری پژوهش که نسبت به موضوع پرسشنامه دارای اطلاعات کافی بودند، قرار گرفته است. با توجه به اینکه در ابتدا ۴۰ نفر جهت محاسبه پایایی به پرسشنامه پاسخ داده بودند، زمانی که ۴۱۰ نفر به پرسشنامه پاسخ دادند، روند گردآوری پرسشنامه متوقف شده است. از آنجایی که تعداد جامعه آماری مشخص نیست جامعه آماری نامحدود در نظر گرفته می‌شود و تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران جامعه نامحدود پیروی می‌کند، که در نهایت ۳۸۴ پرسشنامه کامل برای تحلیل‌های آماری مهیا شده است. پرسشنامه مبتنی پژوهش مسسیکوت و هنری (۲۰۲۱) و همچنین لحاظ نمودن دیدگاه‌های اساتید و خبرگان حسابداری طراحی شده بود تا روند طبیعی پژوهش حفظ شود. همچنین گویاهای آن بر پایه طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت از ۱= کاملاً مخالفم؛ ۲= مخالفم؛ ۳= نظری ندارم؛ ۴= موافقم و ۵= کاملاً موافقم تنظیم شده بود.

جدول (۱): سؤالات مربوط به متغیرها

متغیرها	متغیر (اطلاعات ارائه‌شده توسط بوجه)	متغیر (اطلاعات ارائه‌شده توسط شاخص‌های عملکرد غیرمالی)	متغیر (اطلاعات ارائه‌شده توسط شاخص‌های عملکرد مالی)
شماره	گزاره	گزاره	گزاره
۱	ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.	ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.	ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.
۲	انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.	انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.	انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.



۳	قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.
۴	ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.	ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.	ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.
۵	تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.	تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.	تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.
۶	اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.	اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.	اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.
۷	بررسی اقدامات پیش‌بینی‌شده برنامه استراتژیک.	بررسی اقدامات پیش‌بینی‌شده برنامه استراتژیک.	بررسی اقدامات پیش‌بینی‌شده برنامه استراتژیک.
۸	بررسی تغییرات مهم در پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی و مفروضات کلیدی مؤثر در بودجه.	بررسی تأثیر ترکیبی شاخص‌های غیرمالی بر یکدیگر.	بررسی تأثیر ترکیبی شاخص‌های مالی بر یکدیگر.
۹	بررسی واریانس عمده بودجه و کسب مجوزهای مناسب.	بررسی تأثیر ترکیبی شاخص‌های مالی و غیرمالی.	بررسی نتایج دوره جاری برای نظارت بر اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.
۱۰	بررسی واریانس عمده بودجه به منظور نظارت بر اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.	بررسی نتایج دوره جاری برای نظارت بر اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.	سؤال کردن از مدیریت ارشد در خصوص شاخص‌های مالی جدید به منظور در دست داشتن تمامی اطلاعات مربوطه.
۱۱	بررسی پیش‌بینی‌های چرخشی برای سال بودجه جاری.	سؤال کردن از مدیریت ارشد در خصوص شاخص‌های غیرمالی جدید به منظور در دست داشتن تمامی اطلاعات مربوطه.	برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد شاخص‌های مالی که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.
۱۲	بررسی دلایل تعدیلات بودجه.	برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد شاخص‌های غیرمالی که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.	
۱۳	برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد مسائل بودجه که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.		

#### ۴- یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی به مجموعه‌ای از معیارها گفته می‌شود که می‌توانند مشخصات کلی از اطلاعات جمع‌آوری‌شده را برای پژوهشگر ارائه دهند. باید توجه داشت که از آماره‌های توصیفی نمی‌توان نتایج را به حالات کلی تعمیم داد بلکه فقط برای ارائه یک دید کلی از پژوهش، از این معیارها استفاده می‌شود.

یافته‌های پژوهش شامل سه بخش آمار توصیفی، تحلیل فرضیه‌های با استفاده از تحلیل اکتشافی و تحلیل فرضیه‌های با استفاده از همبستگی و تحلیل عاملی می‌باشد.

#### ۴-۱- آمار توصیفی

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای مدل

متغیرها	اطلاعات ارائه‌شده توسط بودجه	اطلاعات ارائه‌شده توسط شاخص‌های عملکرد غیرمالی	اطلاعات ارائه‌شده توسط شاخص‌های عملکرد مالی
میانگین	۲/۸۶۶۵	۲/۸۷۰۵	۲/۸۰۸۴
انحراف معیار	۰/۳۷۲۴۳	۰/۳۶۸۰۷	۰/۳۵۳۶۰
کمترین	۲/۱۵	۲/۲۵	۲/۱۸
بیشترین	۴/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۴-۲- تحلیل فرضیه‌های با استفاده از

## تحلیل اکتشافی

در این پژوهش جهت مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی از دو آزمون مقدماتی استفاده شد. نتایج آزمون کفایت نمونه-برداری، ( $KMO$ ) معنادار بود که گزارش آن در جدول ۴ آمده است. برای تحلیل عاملی مناسب در آزمون کفایت نمونه برداری، ارزشهای  $0/6$  و بالاتر از آن شرط انجام تحلیل عاملی است. آزمون کرویت بارتلت مناسب بودن داده‌ها در

سطح ( $P < 0.001$ ) نشان داد و حاکی از وجود روابط قابل کشف بین متغیرهایی است که قرار است مورد تحلیل عامل قرار گیرند. بنابراین، در این مطالعه، تحلیل مؤلفه‌های اصلی جهت شناخت ابعاد مقیاسها بکار برده شد. در جدول (۴) نتایج آزمون کیزر-میر-اولکین و آزمون بارتلت سه پرسشنامه اطلاعات ارائه‌شده توسط بودجه به مدیران، اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد غیرمالی به مدیران و اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد مالی به مدیران ارائه شده است:

جدول (۴): نتایج آزمون کیزر-میر-اولکین و آزمون بارتلت

آزمون بارتلت	کیزر-میر-اولکین	پرسشنامه
$5777/34 (P < 0.001)$	$0/736$	اطلاعات ارائه‌شده توسط بودجه به مدیران
$3877/06 (P < 0.001)$	$0/783$	اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد غیرمالی به مدیران
$4079/121 (P < 0.001)$	$0/774$	اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد مالی به مدیران

پس از انجام آزمون بارتلت، تحلیل عاملی اکتشافی جهت بررسی و شناسایی عوامل اصلی و کشف و آشکارسازی ویژگی‌های خاص و روابط آنها انجام شد. جهت تعیین میزان تبیین واریانس هرگویه با تحلیل در آزمودنی‌های پژوهش، از اشتراکات استفاده شد. نتایج این اشتراکات در جداول (۵) برای هر پرسشنامه نشان داده شده است. اگر مقدار مشترک گویه‌ها کمتر از  $0/5$  باشد، از تحلیل حذف می‌شود. بر اساس نتایج جدول همه گویه‌ها در هر سه پرسشنامه و از تحلیل حذف نمی‌شوند.

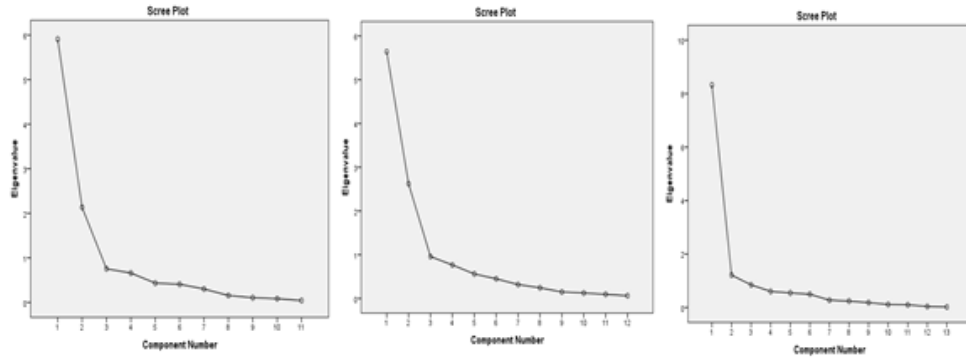
برای هر سه پرسشنامه اطلاعات ارائه‌شده توسط بودجه به مدیران، اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد غیرمالی به مدیران و اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد مالی به مدیران ۲ عامل شناخته شد. برآورد همسانی درونی و پایایی بازآزمایی مناسب بود. در جدول (۶) و نمودارهای مربوطه، تحلیل عاملی برای هر پرسشنامه ارائه شده است.

جدول (۵): تحلیل عاملی پرسشنامه‌ها

پرسشنامه اطلاعات ارائه‌شده توسط بوجه به مدیران	پرسشنامه اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد	پرسشنامه اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد	پرسشنامه اطلاعات ارائه‌شده توسط بوجه به مدیران
گویه	بارعاملی	غیرمالی به مدیران	مالی به مدیران
ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.	0.79	ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.	0.819
انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.	0.776	انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.	0.421
قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	0.776	قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	0.909
ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.	0.811	ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.	0.826
تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.	0.819	تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.	0.841
اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.	0.715	اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.	0.802
زیر سؤال بردن اقدامات پیش‌بینی‌شده برنامه استراتژیک.	0.615	زیر سؤال بردن اقدامات پیش‌بینی‌شده برنامه استراتژیک.	0.485
زیر سؤال بردن تغییرات مهم در پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی و مفروضات کلیدی مؤثر در بوجه.	0.549	بررسی تأثیر ترکیبی شاخص‌های غیرمالی بر یکدیگر.	0.74
بررسی واریانس عمده بوجه و کسب مجوزهای مناسب.	0.844	بررسی تأثیر ترکیبی شاخص‌های مالی و غیرمالی.	0.752
بررسی واریانس عمده بوجه به منظور زیر سؤال بردن اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.	0.746	بررسی نتایج دوره جاری برای زیر سؤال بردن اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.	0.781
زیر سؤال بردن پیش‌بینی‌های چرخشی برای سال بوجه جاری.	0.515	سؤال کردن از مدیریت ارشد در خصوص شاخص‌های غیرمالی جدید به منظور در دست داشتن تمامی اطلاعات مربوطه.	0.668
زیر سؤال بردن دلایل تعدیلات بوجه.	0.811	برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد شاخص‌های غیرمالی که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.	0.527
برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد مسائل بوجه که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.	0.77		

## جدول (۶): تحلیل عاملی پرسشنامه اطلاعات ارائه شده توسط بودجه به مدیران

پرسشنامه اطلاعات ارائه شده توسط بودجه به مدیران		پرسشنامه اطلاعات ارائه شده توسط عملکرد غیرمالی به مدیران		پرسشنامه اطلاعات ارائه شده توسط عملکرد مالی به مدیران	
بارهای عاملی		بارهای عاملی		بارهای عاملی	
عامل ۱	عامل ۲	عامل ۱	عامل ۲	عامل ۱	عامل ۲
نظارت در اجرای برنامه استراتژیک	۰/۹۰۱	نظارت در اجرای برنامه استراتژیک	۰/۹۳۳	نظارت در اجرای برنامه استراتژیک	۰/۸۷۶
ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.		ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.		ارزیابی پیشرفت در استقرار برنامه استراتژیک.	
انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.	۰/۸۹۸	انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.	۰/۹۲۵	انجام تحلیل انتقادی از استقرار برنامه استراتژیک.	۰/۸۶۰
قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	۰/۸۳۱	قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	۰/۹۲۵	قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	۰/۸۵۹
بررسی واریانس عمده بودجه و کسب مجوزهای مناسب.	۰/۸۰۶	بررسی تأثیر ترکیبی شاخص‌های غیرمالی بر یکدیگر.	۰/۸۸۷	ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.	۰/۹۴۲
بررسی واریانس عمده بودجه به منظور زیر سؤال بردن اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.	۰/۷۸۶	بررسی تأثیر ترکیبی شاخص‌های مالی و غیرمالی.	۰/۶۷۳	تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.	۰/۹۰۷
زیر سؤال بردن پیش‌بینی‌های چرخشی برای سال بودجه جاری.	۰/۷۶۷	سؤال کردن از مدیریت ارشد در خصوص شاخص‌های غیرمالی جدید به منظور داشتن تمامی اطلاعات مربوطه.	۰/۵۴۴	اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.	۰/۸۹۸
زیر سؤال بردن دلایل تعدیلات بودجه.	۰/۷۶۵	زیر سؤال بردن برنامه استراتژیک		زیر سؤال بردن اقدامات پیش‌بینی شده برنامه استراتژیک.	۰/۸۸۹
برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد مسائل بودجه که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.	۰/۷۳۰	ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.	۰/۸۵۸	بررسی نتایج دوره جاری برای زیر سؤال بردن اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.	۰/۸۳۴
ترغیب به بحث در مورد چالش‌های بلندمدت سازمان.	۰/۷۰۱	تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.	۰/۷۹۷	برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد شاخص‌های مالی که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.	۰/۸۱۳
تأیید امکان‌سنجی برنامه استراتژیک.	۰/۷۰۱	اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.	۰/۷۴۸	قضاوت در مورد عملکرد مدیریت ارشد در اجرای برنامه استراتژیک.	۰/۶۸۸
اعتبارسنجی تناسب بین برنامه استراتژیک و منابع سازمان.	۰/۶۵۲	زیر سؤال بردن اقدامات پیش‌بینی شده برنامه استراتژیک.	۰/۷۲۴	سؤال کردن از مدیریت ارشد در خصوص شاخص‌های مالی جدید به منظور داشتن تمامی اطلاعات مربوطه.	۰/۶۴۷
زیر سؤال بردن برنامه استراتژیک		بررسی نتایج دوره جاری برای زیر سؤال بردن اقدامات اصلاحی پیشنهادی توسط مدیریت ارشد.	۰/۷۰۹		
زیر سؤال بردن اقدامات پیش‌بینی شده برنامه استراتژیک.	۰/۸۷۲	برگزاری مذاکره‌های عمیق در مورد شاخص‌های غیرمالی که به‌طور فعال همه مدیران را درگیر کند.	۰/۶۱۴		
زیر سؤال بردن تغییرات مهم در پیش‌بینی‌های کلان اقتصادی و مفروضات کلیدی مؤثر در بودجه.	۰/۸۵۱				



۳-۴- تحلیل فرضیه‌های با استفاده از همبستگی و تحلیل عاملی

جدول (۷): جدول آزمون اشتراک

عامل	اشتراک اولیه در مرحله اول	اشتراک استخراجی در مرحله اول	اشتراک اولیه در مرحله دوم	اشتراک استخراجی در مرحله دوم
Q1	00/1	467/0		
Q2	00/1	May-00	00/1	663/0
Q3	00/1	503/0	00/1	783/0
Q4	00/1	326/0		
Q5	00/1	Jun-00	00/1	751/0
Q6	00/1	384/0		
Q7	00/1	461/0		
Q8	00/1	621/0	00/1	686/0
Q9	00/1	435/0		
Q10	00/1	35/0		
Q11	00/1	464/0		
Q12	00/1	444/0		
Q13	00/1	378/0		
فرضیه دوم				
Q14	00/1	449/0		
Q15	00/1	451/0		
Q16	00/1	672/0	00/1	845/0
Q17	00/1	683/0	00/1	808/0
Q18	00/1	503/0	00/1	995/0
Q19	00/1	433/0		
Q20	00/1	392/0		
Q21	00/1	375/0		
Q22	00/1	456/0		
Q23	00/1	482/0		
Q24	00/1	423/0		
Q25	00/1	406/0		
فرضیه سوم				
Q26	00/1	424/0		
Q27	00/1	559/0	00/1	808/0
Q28	00/1	379/0		
Q29	00/1	388/0		
Q30	00/1	464/0	00/1	512/0
Q31	00/1	208/0		
Q32	00/1	359/0		

		438/0	00/1	<b>Q33</b>
79/0	00/1	568/0	00/1	<b>Q34</b>
73/0	00/1	572/0	00/1	<b>Q35</b>
		371/0	00/1	<b>Q36</b>

مرحله اول بارهای عاملی کوچکتر از ۰/۵ بایستی حذف گردند که عامل‌ها توانایی بیشتری در تبیین مدل (واریانس کل) داشته باشند. بنابراین در فرضیه اول سوالاتی که بارعاملی آن‌ها کمتر از ۰/۵ است به طور مثال *Q1* حذف می‌گردند و پس از آزمون مجدداً تمامی عامل‌ها بالاتر از ۰/۵ در هر فرضیه می‌باشد. لذا در گام اول عامل‌ها مورد تأیید هستند.

در جدول (۷)، چون ستون اشتراک اولیه، اشتراک‌ها را قبل از استخراج عامل (یا عامل‌ها)، بیان می‌کند، تمامی اشتراک‌های اولیه برابر ۱ است. بر اساس جدول (۷)، هر چه مقادیر اشتراک استخراجی بزرگ‌تر باشد، عامل‌های استخراج شده، متغیرها را بهتر نمایش می‌دهند. اگر هر یک از مقادیر اشتراک استخراجی کم باشند، ممکن است استخراج عامل دیگری الزامی شود. از این رو در

جدول (۸): جدول آزمون واریانس کلی مقادیر ویژه

فرضیه	اجزاء	مقادیر ویژه			مقدار ویژه عوامل استخراجی بدون چرخش		
		کل	درصد واریانس	درصد تجمعی	کل	درصد واریانس	درصد تجمعی
فرضیه اول	۱	۱/۸۹۴	۴۷/۳۴۰	۴۷/۳۴۰	۱/۸۹۴	۴۷/۳۴۰	۴۷/۳۴۰
	۲	۰/۹۸۹	۲۴/۷۳۳	۷۲/۰۷۳	۰/۹۸۹	۲۴/۷۳۳	۷۲/۰۷۳
	۳	۰/۶۰۰	۱۵/۰۰۱	۸۷/۰۷۴			
	۴	۰/۵۱۷	۱۲/۹۲۶	۱۰۰/۰۰۰			
فرضیه دوم	1	۱/۹۸۲	۶۶/۰۵۳	۶۶/۰۵۳	۱/۹۸۲	۶۶/۰۵۳	۶۶/۰۵۳
	2	۰/۶۶۷	۲۲/۲۲۱	۸۸/۲۷۴	۰/۶۶۷	۲۲/۲۲۱	۸۸/۲۷۴
	3	۰/۳۵۲	۱۱/۷۲۶	۱۰۰/۰۰۰			
فرضیه سوم	1	۱/۸۸۵	۴۷/۱۳۱	۴۷/۱۳۱	۱/۸۸۵	۴۷/۱۳۱	۴۷/۱۳۱
	2	۰/۹۵۵	۲۳/۸۸۳	۷۱/۰۱۴	۰/۹۵۵	۲۳/۸۸۳	۷۱/۰۱۴
	3	۰/۷۱۴	۱۷/۸۳۹	۸۸/۸۵۳			
	4	۰/۴۴۶	۱۱/۱۴۷	۱۰۰/۰۰۰			

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه سوم ۷۱/۰۱ درصد از تغییر پذیری (واریانس) مدل بار عاملی، را توضیح دهند.

اجرای استراتژی مورد استفاده با ضریب ۰/۸۷۳ همبستگی دارند، که در سطح معناداری ۹۵ درصد معنادار شده‌اند. از این رو فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید هستند.

جدول (۸)، نشان می‌دهد در فرضیه اول، عامل‌ها می‌توانند تقریباً ۷۲/۰۷ در فرضیه دوم ۸۸/۲۷ و در

۳-۴-۱- تحلیل فرضیه اول: نتایج همبستگی متغیرهای پژوهش فرضیه اول در جدول شماره (۹) ارائه شده است. نتایج جدول (۹)، حاکی از آن است که بین اطلاعات ارائه‌شده توسط بودجه و نظارت در

جدول (۹). همبستگی متغیرهای پژوهش فرضیه اول

		اطلاعات ارائه شده توسط بودجه،	اجرای استراتژی
اطلاعات ارائه شده توسط بودجه	درصد همبستگی	۱	۰/۸۷۳
	سطح معناداری		۰/۰۰۰
اجرای استراتژی	درصد همبستگی	۰/۸۷۳	۱
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهش

۴-۳-۲- تحلیل فرضیه دوم: نتایج همبستگی متغیرهای پژوهش فرضیه دوم در جدول شماره (۱۰) ارائه شده است. نتایج جدول (۱۰)، حاکی از آن است که بین اطلاعات ارائه شده توسط شاخص‌های عملکرد غیرمالی و نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده با ضریب ۰/۷۶۰ همبستگی دارند، که

۴-۳-۳- در سطح معناداری ۹۵ درصد معنادار شده اند. از این رو فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید هستند.

۴-۳-۳- تحلیل فرضیه سوم: نتایج همبستگی متغیرهای پژوهش فرضیه سوم در جدول شماره (۱۱) ارائه شده است.

جدول (۱۰). همبستگی متغیرهای پژوهش فرضیه دوم

		اطلاعات ارائه شده توسط شاخص‌های عملکرد غیرمالی	اجرای استراتژی
اطلاعات ارائه شده توسط شاخص‌های عملکرد غیرمالی	درصد همبستگی	۱	۰/۷۶۰
	سطح معناداری		۰/۰۰۰
اجرای استراتژی	درصد همبستگی	۰/۷۶۰	۱
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۱۱). همبستگی متغیرهای پژوهش فرضیه سوم

		اطلاعات ارائه شده توسط شاخص‌های عملکرد غیرمالی	اجرای استراتژی
اطلاعات ارائه شده توسط شاخص‌های عملکرد مالی	درصد همبستگی	۱	۰/۶۷۹
	سطح معناداری		۰/۰۰۰
اجرای استراتژی	درصد همبستگی	۰/۶۷۹	۱
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	

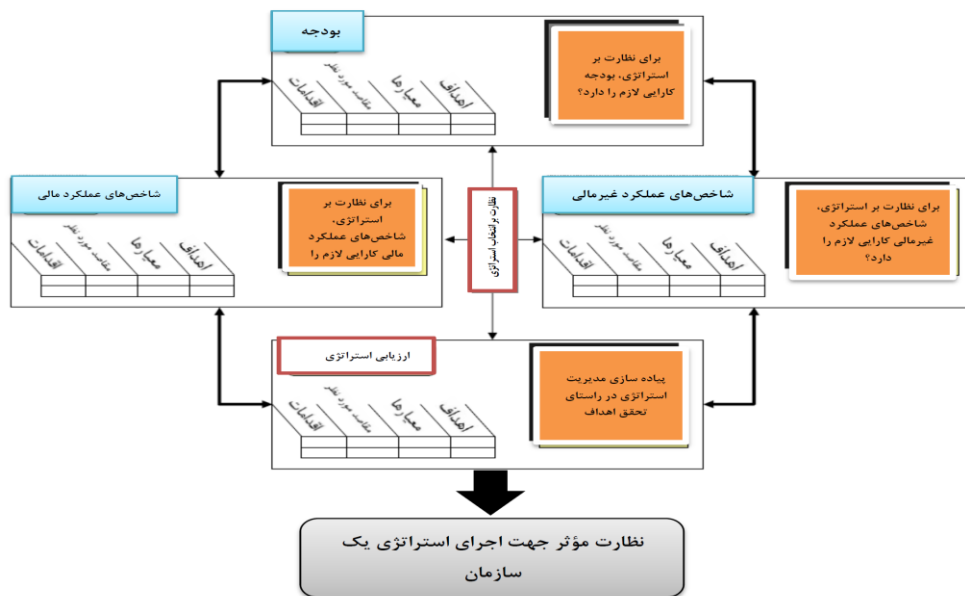
منبع: یافته‌های پژوهش

همبستگی دارند، که در سطح معناداری ۹۵ درصد معنادار شده اند. از این رو فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید هستند.

نتایج جدول (۱۱)، حاکی از آن است که بین اطلاعات ارائه شده توسط شاخص‌های عملکرد مالی و نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده با ضریب ۰/۶۷۹

با اهداف استراتژیک پیوند داده و با ارائه مجموعه متوازی از شاخص‌های مالی و غیرمالی، فعالیت‌های سازمان را به سمت خواست و نیاز کاربران خود هدایت کند.

در ادامه فرایند تعیین مؤلفه‌های نظارتی و اجرای استراتژی ارائه می‌شود. با توجه به نقاط ضعف سیستم‌های فعلی ارزیابی عملکرد شرکت‌ها و سازمان‌ها، بسیاری از سازمان‌های پیشرو به طراحی و استقرار سیستم‌های جامع‌تری که وظایف سازمانی را



شکل (۱) فرایند تعیین مؤلفه‌های نظارتی و اجرای استراتژی

طریق نظارت مؤثر بر استراتژی که می‌تواند تصویر روشنی را از بخش‌های متفاوت فعالیت سازمان ارائه کند، می‌توان اطلاعات دقیقی را در اختیار مسئولان سازمان قرار داد، با این مقصود که نظارت مؤثر بر استراتژی‌های یک سازمان، بر توانایی ارزیابی منسجم با استفاده از معیارهای مالی و غیرمالی در جهت تعیین جایگاه سازمان تأکید می‌کند. بعلاوه در بیشتر سازمان‌ها، ارزیابی مستمر موضوعی حیاتی است و اگر یک سازمان به صورت مستمر ارزیابی نشود، سرانجام از دور رقابت خارج خواهد شد، بر این اساس ارزیابی مستمر، توانایی سنجش منظم و مستمر عملکرد فرآیندهای اساسی یک سازمان را تقویت کرده و عنصری حیاتی به شمار می‌رود. بسیاری از سازمان‌ها

در این پژوهش سعی شد تا بر اساس شاخص‌های بودجه‌ای، عملکرد مالی و غیرمالی رویکردی جدیدی که مدیران سازمان‌ها برای ارزیابی اجرای موفقیت‌آمیز استراتژی‌های خود به کار گرفته‌اند، ارائه دهد. سازمان‌هایی که بدون توجه به خواست و نیاز کاربران خود فعالیت می‌کنند، به راحتی قادر به ادامه فعالیت و تحقق اهدافشان نیستند. اساس فعالیت هر سازمان، تحقق اهداف و رفع نیاز کاربران می‌باشد. نیازها و الزامات در حال رشد و در حال تغییر کاربران، گونه تازه‌ای از شیوه مدیریت را از سازمان‌ها تقاضا می‌کند که بتواند اثربخشی فعالیت‌ها را برآورده کند، استراتژی را مورد بازبینی قرار دهد و بتواند وظیفه راهبردی هر بخش از سازمان را به خوبی انجام دهد. بعلاوه از



به اهمیت اندازه‌گیری پیوسته و مستمر کلیات که شامل بکارگیری سیستم‌های گوناگون ارزیابی عملکرد چند ساله است، پی برده‌اند. امروزه به دلیل اهمیت منابع سازمان‌ها این ضرورت احساس می‌شود که سازمان‌ها باید به بازبینی پروسه‌های نظارتی پرداخته و از طرف دیگر این فرآیندها را با اهداف استراتژیک سازمان هم راستا کنند که در این پژوهش سعی شد از طریق شناسایی شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی مبتنی اطلاعات حسابداری مدیریت جهت کنترل اجرای استراتژی مطالب مفیدی ارائه دهد.

##### ۵- نتیجه‌گیری

اطلاعات حسابداری مدیریت در پژوهش حاضر شامل بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی می‌باشد. در واقع، دامنه مفهومی استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران به منظور نظارت در اجرای استراتژی، بر اساس رویکرد اکتشافی و رویکرد ماتریسی ارائه شده است و با استفاده از سه شیوه حسابداری مدیریت (بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی)، نقش فعالیت‌های مدیران بر نظارت در اجرای برنامه استراتژی شرکت مورد بررسی قرار گرفت. به منظور استنباط فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه استفاده شد، که این پرسشنامه بین ۳۸۴ نفر از مدیران شرکت‌های استان فارس در سال ۱۴۰۰ توزیع گردید. ابتدا با استفاده رویکرد اکتشافی عوامل نظارتی در اجرای استراتژی از طریق اطلاعات حسابداری مدیریت شناسایی گردید. یافته‌های بخش اکتشافی نشان داد که آزمون کفایت نمونه‌برداری معنادار بود همچنین آزمون کرویت بارتلت مناسب بودن داده‌ها در سطح ( $P < 0.001$ ) را نشان داد، که حاکی از وجود روابط قابل کشف بین متغیرها است. پس از انجام آزمون بارتلت، تحلیل عاملی اکتشافی جهت بررسی و شناسایی عوامل اصلی و کشف و آشکارسازی ویژگی‌های خاص و روابط آن‌ها، همچنین جهت تعیین میزان تبیین واریانس هرگویه با تحلیل در آزمودنی‌های پژوهش، از اشتراکات استفاده شد. نتایج این اشتراکات نشان داد که همه گویه‌ها در هر

سه پرسشنامه مورد قبول می‌باشند و از تحلیل حذف نمی‌شوند. در پایان برای هر سه پرسشنامه اطلاعات ارائه‌شده توسط بودجه، اطلاعات ارائه‌شده توسط عملکرد غیرمالی و اطلاعات ارائه‌شده توسط شاخص‌های عملکرد مالی ۲ عامل شناخته شد. در نهایت نتایج نشان داد برآورد همسانی درونی و پایایی بازآزمایی مناسب می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اطلاعات ارائه‌شده توسط بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی به منظور نظارت در اجرای استراتژی مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدیران ارشد از یک گروه خاص با نیازهای اطلاعاتی متمایز تشکیل شده است. در واقع، مدیران از اطلاعات حسابداری مدیریت به منظور نظارت در اجرای استراتژی استفاده می‌کند که نشان‌دهنده نقش مشاوره‌ای مبتنی بر استراتژیک آن می‌باشد. به عبارتی، حسابداران مدیریت جزء جدایی‌ناپذیری از فرآیند تصمیم‌گیری استراتژیک هستند. نتایج تجربی در زمینه حاکمیتی به‌طور گسترده توسط تئوری نمایندگی پشتیبانی می‌شود. این تئوری با وجود گسترش نفوذ حاکمیتی، بیان می‌کند که نقش اصلی مدیران، محافظت از سهامداران در برابر رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت ارشد می‌باشد. نتایج این پژوهش با یافته‌های پژوهش مسسیکوت و هنری (۲۰۲۱) هم‌خوانی دارد. نتایج این پژوهش به ادبیات حسابداری مدیریت کمک می‌کند. این موضوع به این خاطر است که در پژوهش‌هایی که در گذشته انجام شده است نیازهای اطلاعاتی خاص و استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران به‌عنوان یک واحد متمایز از تجزیه و تحلیل نادیده گرفته شده است. نتایج این پژوهش همچنین به ادبیات حاکمیتی کمک می‌کند. این موضوع به این خاطر است که در این پژوهش به نقش مشاوره‌ای مبتنی بر استراتژیک مدیریتی به جای نقش امانت‌داری مبتنی بر انطباق اشاره دارد. به‌طورکلی، نتایج این پژوهش به درک مدیران در اهمیت و ارتباط کسب اطلاعات متنوع حسابداری مدیریت و ایفای نقش استراتژیک آنها در توسعه شیوه‌های مختلف کمک می‌کند. زیرا نقش آنها

مستلزم زیر سؤال بردن و به چالش کشیدن مدیریت ارشد می‌باشد که با استفاده از تقاضای اشکال مختلف اطلاعات بودجه، شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی توسط مدیران از مدیر ارشد قابل انجام است. همچنین، نتایج پژوهش می‌تواند به مدیران در تشخیص استفاده از استراتژی فعلی با توجه به اطلاعات حسابداری مدیریت، انجام تعدیلات و اصلاحات لازم کمک می‌کند. با توجه به این یافته‌ها، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که بر جنبه‌های کیفی بیشتری از استفاده استراتژیک در زمینه اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران بپردازند. همچنین، پژوهشگران آتی می‌توانند نقش استفاده استراتژیک در زمینه اطلاعات حسابداری مدیریت در تأثیرگذاری بر رفتار مدیریت ارشد مورد بررسی قرار دهند. به علاوه،

پژوهشگران آتی می‌توانند به بررسی موضوعی مشابه پژوهش حاضر با در نظر گرفتن تأثیرگذاری مشخصات جمعیت‌شناختی (از جمله، جنسیت و سن) مدیران و همچنین ارزش‌های هنجاری و اخلاقی آنها بپردازند. در این پژوهش می‌توان به محدودیت‌هایی نیز اشاره کرد، از جمله اینکه، در این پژوهش تنها به اطلاعات و شیوه‌هایی از حسابداری مدیریت با تأکید بر نظارت در اجرای استراتژی که بالقوه توسط مدیران استفاده می‌شود، اشاره شده است. بنابراین، نتایج این پژوهش مبتنی بر تمامی اطلاعات حسابداری مدیریت نمی‌باشد و همچنین در این پژوهش استفاده از اطلاعات در فرآیند تدوین استراتژی در نظر گرفته نمی‌شود.

## 6- فهرست منابع

### الف) منابع فارسی

- \* حسینی، سیدعلی، گرامی راد، فاطمه و زارع زردینی، طیبیه. (۱۳۹۹). تحلیل جریان علمی پژوهش‌های حسابداری مدیریت در پایگاه اطلاعاتی وب آو ساینس. *حسابداری مدیریت*، ۱۳(۴۷)، ۱۲۵-۱۴۱.
- \* حسینی، فرزانه سادات. (۱۴۰۰). *تأثیر جنبه‌های اطلاعات حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمان و ریسک سیستماتیک شرکت*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد. مؤسسه آموزش عالی کار قزوین.
- \* حسینی پور، محمدرضا و فداکار، محمدفاضل. (۱۳۹۴). *مشارکت در بودجه بندی عاملی مؤثر بر بهبود عملکرد. کنفرانس بین المللی مدیریت و اقتصاد در قرن ۲۱*. ص ۱-۱۵.
- \* خادم‌الحسینی اردکانی، علی. (۱۴۰۰). *تحلیل اثرات شبکه حسابداران مدیریت، بر حسابداری مدیریت استراتژیک از طریق تعدیل‌کننده‌های سیستم‌های اطلاعاتی و فرهنگ نوآوری سازمانی (مورد مطالعه: شرکت‌های شهرک صنعتی شهر اردکان*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزاد اسلامی واحد اردکان.
- \* زارع، مسعود. (۱۳۹۷). *بررسی میزان استفاده مدیران شهرداری شیراز از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت در بودجه‌ریزی*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.
- \* احمدی، حیدر. (۱۳۹۵). *طراحی و تبیین مدل بودجه‌ریزی بر اساس شاخص‌های حکمرانی خوب در ایران*. رساله دکتری. دانشگاه تهران.
- \* اعتمادی، حسین و دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). *بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران*. پژوهش‌های مدیریت در ایران. ۱۳(۴)، ۳۵-۶۰.
- \* بهار، مریم. (۱۳۹۸). *بررسی تاثیر مدیریت منابع انسانی استراتژیک بر عملکرد سازمانی با رابطه میانجی جو ارتباطی کارکنان در شرکت‌های فعال در شهرک‌های صنعتی استان اردبیل*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی نوین.
- \* تجویدی، الناز و محمدی، سحر. (۱۳۹۹). *بررسی نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در سیستم کنترل مدیریت در شرکت‌های بزرگ تولیدی در ایران*. *حسابداری مدیریت*، ۱۳(۴۶)، ۱-۱۶.
- \* تولایی، روح الله. (۱۳۸۶). *رویکردهای نوین به ارزیابی عملکرد سازمان‌ها. دومانه‌نامه توسعه انسانی پلیس*. ۴(۱۲)، ۳۰-۹.

- Science Database. *Financial Accounting Knowledge*, 6(4), 25-46.
- \* Hosseini, F. S. (2021). *The effect of management accounting information aspects on organizational performance and systematic risk of company*. Master Thesis in Accounting - Management Accounting, Accounting Department, Qazvin Institute of Higher Education.
- \* Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- \* Khadem Al-Husseini Ardakani, A. (2021). *Analysis of the effects of management accountant's network on strategic management accounting through modulators of information systems and organizational innovation culture (Case study: Ardakan Industrial Town companies)*. Master Thesis in Management-Financial Management, Department of Accounting, Ardakan Islamic Azad University.
- \* Jermias, J., & Gani, L. (2004). *Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach*. *Management Accounting Research*, 15(2), 179-200.
- \* Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *The Rise and fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
- \* Langfield-Smith, K. (2000). *A review of quantitative research in management control systems and strategy*. *Handbooks of management accounting research*, 2, 753-783.
- \* Langfield-Smith, K. (2008). *Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?* *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- \* Lobo, X. M., Tilt, C., & Forsaith, D. (2004). *The future of management accounting: A South Australian perspective*. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 2(1), 55-70.
- \* Mahfar, R., & Omar, N. (2004). *The current state of management accounting practice in selected Malaysian companies: an empirical evidence*. In *Universiti Tenaga Nasional*
- \* عباداللهی، قاسم. (۱۳۹۸). *تحلیل تأثیرات روش‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پتروشیمی هلدینگ خلیج فارس*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس.
- \* موسوی شیرینی، محمود و شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۳). *استراتژی، حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*. حسابداری مدیریت، ۷(۲۰)، ۹۳-۱۰۷.
- \* ناصرترابی، ارمغان؛ تالانه، عبدالرضا و منصور، فردین. (۱۴۰۰). *تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت*. حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۹)، ۴۹-۶۹.
- \* (ب) منابع انگلیسی
- \* Abdullahi, Q. (2020). *Analysis of the effects of strategic management accounting methods on the quality of financial information of Persian Gulf Holding Petrochemical companies*. Master Thesis in Financial Management, Faculty of Finance Humanities Management, Quds Islamic Azad University.
- \* Bailey, C., Mankin, D., Kelliher, C., & Garavan, T. (2018). *Strategic human resource management*. Oxford University Press.
- \* Eccles, R. G., & Pyburn, P. J. (1992). *Creating a comprehensive system to measure performance*. *Strategic Finance*, 74(4), 41.
- \* Hansen, D.R. & Mowen, M.M. (2007). *Managerial Accounting, 8th ed.*, Mason: Thomson South-Western.
- \* Haron, N. H., Rahman, I. K. A., & Smith, M. (2013). *Management accounting practices and the turnaround process*. *Asian Review of Accounting*.
- \* Hoque, Z. (2004). *A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance*. *International Business Review*, 13(4), 485-502.
- \* Hosseini, S. A., Geramirad, F., & Zare Zardini, T. (2020). *Analyze the Scientific Flow of Auditing Research on the Web of*

- \* Tabibi Rad, V., Dianti Deilami, Z., Gholami Jamkarani, R., Bakhtiari, A., & Abbasian, H. (2021). *The effect of management accounting training on role-playing simulation on learning students. Management Accounting, 14* (49), 124-111.
- \* Tajvidi, E., & Mohammadi, S. (2020). *The Role of Management Accounting Information in Management Control System in Large Manufacturing Companies in Iran. Management Accounting, 13*(46), 1-16.
- \* Tappura, S. Sievänen, M, Heikkilä, J, Jussila, A, & Nenonen, N. (2015). *A management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing. In Accounting Forum. Elsevier.*
- \* Wijaya, R. E., Ludigdo, U., Baridwan, Z., & Prihatiningtias, Y. W. (2015). *Paradigm Blurred: Opera cake in management accounting information research. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 211*, 859-865.
- \* Yaghtin, M., & Abbasi, M. (2018). *Selecting appropriate operations strategy using project management concepts: an economic analysis approach. Business and Systems Research, 12*(2), 148-161.
- \* Yazdifar, H. (2003). *Management accounting in the twenty-first-century firm: a strategic view. Strategic Change, 12*(2), 109.
- \* Zare, M. (2019). *Investigating the use of Shiraz municipal managers of management accounting system information in budgeting. Master Thesis in Accounting, Faculty of Humanities, Islamic Azad University of Marvdasht.*
- International Business Management Conference.*
- \* Massicotte, S., & Henri, J. F. (2021). *The use of management accounting information by boards of directors to oversee strategy implementation. The British Accounting Review, 53*(3), 100953.
- \* Mousavi, S. M., & Shakeri, M. (2014). *Strategy, Strategic Management Accounting and Performance in the Companies Listed in Tehran Stock Exchange. Management Accounting, 7*(20), 93-107.
- \* Niven, P. R. (2001). *Examining the endurance of the balanced scorecard. Journal of cost management, 15*(3), 18-24.
- \* Oboh, C. S., & Ajibolade, S. O. (2017). *Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. Future Business, 3*(2), 119-137.
- \* Oyewo, B. M. (2021). *Outcomes of interaction between organizational characteristics and management accounting practice on corporate sustainability: the global management accounting principles (GMAP) approach, Sustainable Finance & Investment, 11*(4), 1-36.
- \* Parker, L. D. (2008). *Boardroom operational and financial control: an insider view. British Journal of Management, 19*(1), 65-88.
- \* Saukkonen, N., Laine, T., & Suomala, P. (2018). *Utilizing management accounting information for decision-making: Limitations stemming from the process structure and the actors involved. Qualitative Research in Accounting & Management, 15*(2), 181-205.
- \* Siciliano, J. I. (2002). *Governance and strategy implementation: expanding the board's involvement. Business Horizons, 45*(6), 33-33.

*Journal of Management Accounting*  
*Vol. 15, No.55, Winter 2022*

**Effective Evaluation System Based on Management Accounting  
Information to Control the Strategy Using an Exploratory  
Approach**

*Neda sadri*<sup>1</sup>

*Mohammad Hossein Ranjbar*<sup>\* 2</sup>

*Hamid rostami jaz*<sup>3</sup>

**Abstract**

*One of the most important factors for the success of an organization is the existence of appropriate strategies, because it plays a significant role in creating competitive advantages. If an effective control system is needed to improve the implementation of an organization's strategies, the characteristics of this control system must be identified. Accordingly, it is necessary to identify regulatory factors in the implementation of the strategy. A quality information system can meet the monitoring needs of its users well and provide user performance and consequently the organization, so management accounting information systems can be used to support the desired strategies. The main purpose of this study is to identify regulatory factors in the implementation of the strategy management accounting information using an exploratory approach and correlation test. The statistical sample of this research includes 384 members of the board of directors of companies in Fars province, which were studied in 1400. To test the hypotheses, the data were analyzed by structural equation modeling and exploratory analysis. In this study, first, by combining financial and non-financial indicators based on management accounting information, regulatory factors in the implementation of the strategy were identified. Then, through the factor analysis test of information provided by the budget, financial and non-financial performance indicators are examined in order to supervision the implementation of the strategy. The results showed that the information provided by the budget and financial and non-financial performance indicators are used to supervision the implementation of the strategy. The theoretical value of this research is to establish the relationship between various indicators within the organization with the strategic plan and explain the quality of this relationship. The practical value of this research is to suggest corrective measures in the control system and strategic system of an organization, which if implemented, the monitoring system of the implementation of an organization's strategy will be upgraded.*

**Keywords:** *Management Accounting, Budget, Financial and Non-Financial Performance Indicators and Supervision in Strategic Plan Execution*

<sup>1</sup> PhD Student, Department of Accounting, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. (neda.sadri1990@gmail.com)

<sup>2</sup> Associate Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Humanities, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran (corresponding author) Mhranjbar54@iauba.ac.ir

<sup>3</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, bandarabbas, Iran. (Hamid.rostami1358@gmail.com)