



Presenting the Application Model of Strategic Management Accounting in the Medical and Hospital Services Industry with Interpretative Structural Approach

- Hadi Bakshesh Taniani^۱
- Habib Piri^۲
- Reza Sotoudeh^۳

Abstract

This research was conducted with the aim of providing a model of strategic management accounting application in the healthcare and hospital industry with an interpretative structural approach. The information needed for the research to provide the model was collected from among the experts, that is, ۱۵ accountants who had more than ۱۰ years of work experience with master's and doctorate degrees and experience working in the financial and accounting system of the country's health sector. For quantitative data, ۳۸۴ researcher-made questionnaires filled by accountants of medical and hospital services were used. In this research, a model was designed using Interpretive Structural Modeling (ISM). Then, based on the model obtained, the relationships of the variables were re-examined using Structural Equation Modeling (SEM). Based on interpretative structural modeling, ۱۶ factors were identified in three levels. The effectiveness factors of the medical and hospital services industry, including improvement of recovery rate, improvement of patient satisfaction, increase of resource efficiency and increase of economic effects in the society, are placed in the first level. Factors to improve supply chain performance include improving the quality of medical and hospital services, improving the delivery time of medical and hospital services, improving interactions with suppliers, and increasing flexibility and adaptability. Also, strategic management accounting factors include cost and profitability measurement, service quality measurement and monitoring, human, financial, technological, and physical resource productivity management, use of advanced costing systems, linking financial performance with operational and strategic performance, use of financial and performance data. For strategic decision-making and performance improvement, the use of performance indicators to monitor and evaluate performance and strategic planning in relation to the future financial and operational perspective are placed at the third level.

Key words: Effectiveness, Medical and hospital services industry, Strategic Management Accounting

^۱- Accounting PhD student, Accounting Department, Zahedan Branch, Islamic Azad University, Zahedan, Iran

^۲- Assistant Professor, Department of Accounting, Zahedan Branch, Islamic Azad university, Zahedan, Iran. (corresponding author). Email: hhpiri1354@gmail.com

^۳- Department of Financial and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran.

ارائه الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی با رویکرد ساختاری تفسیری

- هادی بخشش تینیانی^۱
- حبیب پیری^{۲*}
- رضا ستوده^۳

چکیده

این پژوهش با هدف ارائه الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی با رویکرد ساختاری تفسیری انجام گرفت. اطلاعات مورد نیاز پژوهش جهت ارائه الگو از میان خبرگان یعنی ۱۵ نفر از حسابدارانی که سابقه کاری بیش از ۱۰ سال دارای مدرک کارشناسی ارشد و دکترا و تجربه‌ی اشتغال در سیستم مالی و حسابداری بخش سلامت کشور را داشتند، گردآوری شد. برای اطلاعات بخش کمی از ۳۸۴ پرسشنامه محقق ساخته که توسط حسابداران بخش خدمات درمانی و بیمارستانی پر شده بود استفاده گردید. در این تحقیق با استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) یک مدل طراحی شد. سپس بر اساس الگوی به‌دست آمده، روابط متغیرها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) مجدداً مورد بررسی قرار گرفت. بر اساس مدل‌سازی ساختاری تفسیری ۱۶ عامل در سه سطح شناسایی شد. عوامل اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی شامل ارتقا نرخ بازگشت بهبود، ارتقا رضایت بیماران، افزایش بهره‌وری منابع و افزایش تأثیرات اقتصادی در جامعه در سطح اول قرار گرفته‌اند. عوامل ارتقا عملکرد زنجیره تامین شامل ارتقا کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی، ارتقا زمان تحویل خدمات درمانی و بیمارستانی، ارتقا تعاملات با تأمین‌کنندگان و افزایش انعطاف‌پذیری و سازگاری در سطح دوم قرار گرفته‌اند. همچنین عوامل حسابداری مدیریت استراتژیک شامل اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری، اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات، مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی، استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته، ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک، استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک و بهبود عملکرد، استفاده از شاخص‌های عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد و برنامه ریزی استراتژیک در ارتباط با چشم انداز آتی مالی و عملیاتی در سطح سوم قرار گرفته‌اند.

واژگان کلیدی: اثربخشی، حسابداری مدیریت استراتژیک، صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی.

^۱ - دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران

^۲ - گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. نویسنده مسئول. ایمیل: hhpiri1354@gmail.com

^۳ - گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران.

در طول دو دهه گذشته، ایدئولوژی حسابداری مدیریت استراتژیک در مطالعات مربوطه به صورت توسعه‌ای بدوی توسط بروموچ^۱ (۱۹۹۱) و سیموندس^۲ (۱۹۸۱) به عنوان افراد دانشگاهی برتر، مطرح شد. در طول این دوره، حسابداری مدیریت استراتژیک در میان دیگر تکنیک‌های نوآورانه طراحی شده برای بازایی ارتباط در حال کاهش شیوه‌های حسابداری مدیریت، برتری پیدا کرد (المریانی و سادیک^۳، ۲۰۱۲؛ جوراس^۴، ۲۰۱۴). در ابتدا، عبارت حسابداری مدیریت استراتژیک توسط سیموندس در دهه ۱۹۸۰ برای شناسایی رویکردی خارجی برای شیوه حسابداری مدیریت بکار برده شد (روسلندر و هارت^۵، ۲۰۱۰). در همین راستا، بروموچ (۱۹۹۱) حسابداری مدیریت استراتژیک را به عنوان ادعای ترتیب پیچیده‌تر و تخصصی‌تر شیوه‌های حسابداری مدیریت توصیف کرد، که خروج مهمی از شیوه حسابداری مدیریت سنتی به سمت تثبیت موقعیت استراتژیک و پویا است (ابوه و اوجیبولده^۶، ۲۰۱۷). در مطالعات مربوطه، حسابداری مدیریت استراتژیک به صورت جهت‌گیری متمایز و بسط یافته تصور شده است که رویکرد خارجی کاملی به سمت شیوه حسابداری مدیریتی، از سنت قدیمی آن به سمت نوآوری استراتژیک خارج از هنجارها، ارائه می‌کند (جوراس، ۲۰۱۴). حسابداری مدیریت استراتژیک، به خودی خود، تأکید گسترده‌تر و چشم‌انداز بلندمدتری نسبت به بخش بزرگتر حسابداری مدیریتی را شامل می‌شود؛ رویکردی که در رابطه مابین حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری نهفته است (روسلندر و هارت، ۲۰۱۰؛ جوراس، ۲۰۱۴).

طبق نظر اسلاگمولدر^۷ (۱۹۹۷)، شرکت‌ها برای بقای و حفظ توسعه پایدار خود، اطلاعات مالی و غیر مالی را باید در نظر بگیرند. در نتیجه، حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یک ابزار مدیریتی مؤثر برای حمایت از مدیران در انجام وظایف مدیریت در نظر گرفته می‌شود، زیرا مدیران اطلاعات مالی و غیر مالی را در فرآیند تصمیم‌گیری ترکیب و استفاده می‌کنند. علاوه بر این، حسابداری مدیریت استراتژیک ابزارها، تکنیک‌ها و اطلاعات داخلی مختلفی را برای بودجه ریزی، برنامه‌ریزی اجرایی، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری فراهم می‌کند. شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک به دلیل وجود طیف گسترده‌ای از مدل‌های کسب و کار در بازار و همچنین کاربردهای مختلف در هر شرکت استاندارد نشده است (چودهوری و همکاران^۸، ۲۰۱۸).

^۱ - Bromwich

^۲ - Simmonds

^۳ - AlMaryani and Sadik

^۴ - Juras

^۵ - Roslender and Hart

^۶ - Oboh and Ajibolade

^۷ - Slagmulder

^۸ - Chowdhury et al

در محیط‌های پویا، ایجاد اطلاعات استراتژیک کاربردی نقش اساسی در تدوین و اجرای استراتژی‌های تجاری ایفا می‌کند. حسابداران نیاز به ارائه مدیریت استراتژیک موثر و پاسخگویی دارند که به عناصر مختلفی از جمله اندازه و ساختار سازمانی، پیشرفت تکنولوژی و استراتژی بستگی دارد (ویو و همکاران^۱، ۲۰۲۲).

عملکرد زنجیره تامین را گروهی از سه یا چند نهاد و افرادی که مستقیماً در جریان‌های بالادستی و پایین‌دستی محصولات دخیل هستند، تعیین می‌کنند. خدمات، امور مالی و اطلاعات از یک صادرکننده بر اساس اهمیت مشتری عملکرد زنجیره تامین را تعیین می‌کنند. همچنین، گسترش مفهوم عملکرد زنجیره تامین در حال تبدیل شدن به یک موضوع غالباً برجسته در تحقیقات حسابداری تجاری است. در عملکرد زنجیره تامین تکنیک‌ها و شیوه‌های حسابداری مدیریت برای تولید اطلاعات، کنترل و تصمیم‌گیری در مورد روش‌ها و فعالیت‌ها طراحی می‌شوند. تصمیمات قیمت‌گذاری در یک شبکه عرضه، ساختارهای رابطه‌ای متفاوتی مانند روابط استراتژیک رابطه بین عملکرد زنجیره تامین و حسابداری مدیریت را تنظیم می‌کنند. وابستگی به زنجیره تامین، مسئله کارایی و اثربخشی زنجیره تامین و همچنین هزینه‌های مرتبط با آن را مطرح می‌کند. از شیوه‌های حسابداری مدیریت در عملکرد زنجیره تامین برای به دست آوردن اطلاعات و استفاده از آنها برای نظارت و تصمیم‌گیری‌های مختلف در فرآیندها و فعالیت‌ها با هدف بهینه‌سازی فعالیت در بیرون و درون شرکت‌ها، زنجیره‌های ارزش و شبکه‌ها استفاده می‌شود (الماتارنه و همکاران^۲، ۲۰۲۲).

برای اینکه مدیریت بتواند عملکرد را ارزیابی کند، حسابداری مدیریت استراتژیک باید اثربخشی کل شرکت و هر بخش را از نظر جنبه‌های مالی و عملیاتی ارزیابی کند. از منظر مالی، حسابداری مدیریت استراتژیک به طور کلی از شاخص‌های مالی اساسی برای حمایت از ارزیابی عملکرد مالی شرکت و اعمال این شاخص‌ها در هر مرکز مسئولیت استفاده می‌کند. بنابراین، حسابداری مدیریت استراتژیک اغلب از چندین تکنیک استفاده می‌کند، اول در نظر گرفتن ارزش زمانی پول یا تورم هنگام محاسبه اثربخشی مالی. دوم مقایسه عملکرد مالی و عملیاتی یک واحد تجاری با رقبای آن در بازار و سوم تجزیه و تحلیل ارزش اقتصادی یا تجزیه و تحلیل ارزش سهامداران. استفاده از این تکنیک‌ها به شرکت کمک می‌کند تا برنامه عملیاتی بهینه را شناسایی کند، کارایی آن را با معیارهای ایده‌آل مقایسه کند، نوآوری را هدف قرار دهد و بر جهت‌گیری استراتژیک خارجی برای رقابت تأکید کند. استفاده از حسابداری مدیریت استراتژیک همچنین مزایای رقابتی را برای مشاغل به ارمغان می‌آورد که به طور مثبت بر عملکرد مالی و غیر مالی تأثیر می‌گذارد، به کسب و کارها کمک می‌کند تا یک سیستم سنجش اثربخشی برای هر فعالیت خاص را استقرار دهند و استراتژی‌های تجاری را در جهت توسعه پایدار پیاده‌سازی کنند (ویو و همکاران^۱، ۲۰۲۲). موفقیت کسب و کارها به شدت به حسابداری مدیریت وابسته است. حسابداری مدیریت استفاده از رویه‌های مناسب در پردازش داده‌های

^۱ - Vu et al

^۲ - Almatarneh et al

تجاری یک سازمان برای کمک به مدیران در توسعه استراتژی برای دستیابی به اهداف معقول شرکت است. رویه‌های حسابداری مدیریت معمولاً به عنوان یک ابزار نظارتی حیاتی نامیده می‌شوند که اطلاعات مرتبطی را در اختیار مدیران قرار می‌دهد که به آنها اجازه می‌دهد تصمیمات تجاری عالی بگیرند و مدیریت فعال منابع سازمانی را حفظ کنند. رویه‌های حسابداری مدیریت برای مدیریت هزینه‌ها، اندازه‌گیری کارایی و افزایش اثربخشی توسط شرکت‌ها مورد نیاز است (هوینه^۱، ۲۰۲۲).

سیستم اندازه‌گیری عملکرد حسابداری مدیریت، که هسته اصلی سیستم‌های کنترل مدیریت است، مکانیزی برای کنترل سازمان از طریق اندازه‌گیری عملکرد کسب‌وکارها و بخش‌های آن، شناسایی تفاوت‌های مهم با مقایسه عملکرد هدف و واقعی، بررسی علل تفاوت‌ها و حل چالش‌ها و مسائل است. این سیستم‌ها برای کنترل سازمانی نه تنها در شرکت‌های انتفاعی بلکه در بیمارستان‌ها و موسسات عمومی نیز استفاده شده‌اند. مطالعات متعددی نیز بر میزان دانش حسابداری مدیریت پزشکان، روش‌های کسب این دانش و تغییرات مرتبط در طراحی سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد متمرکز شده‌اند. این مطالعات نشان می‌دهد که حتی متخصصانی مانند پزشکان با استفاده از دانش حسابداری مدیریت می‌توانند به طراحی و ارتقا عملکرد سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد کمک کنند (شیریناشیهاما^۲، ۲۰۲۲). بر اساس مطالب عنوان شده مسئله اصلی تحقیق حاضر پاسخگویی به این سوال است الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی چگونه است؟ الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی اهمیت بسیار زیادی دارد. زیرا این صنعت با چالش‌های فراوانی روبه‌رو است که نیاز به مدیریت استراتژیک و بهره‌وری بالا دارد. برخی از دلایل ضرورت الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی عبارتند از: صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی با هزینه‌های بالایی روبه‌رو است. استفاده از الگوهای حسابداری مدیریت استراتژیک، به مدیران این صنعت کمک می‌کند تا هزینه‌ها را کاهش دهند و بهره‌وری را افزایش دهند. حسابداری مدیریت استراتژیک به مدیران این صنعت کمک می‌کند تا با تحلیل داده‌ها و اطلاعات، پیش‌بینی‌های دقیق‌تر انجام دهند و برنامه‌ریزی مناسب برای آینده را انجام دهند. حسابداری مدیریت استراتژیک به مدیران این صنعت کمک می‌کند تا تصمیم‌گیری‌های بهینه‌تر و استراتژیک‌تر در زمینه مالی، عملکرد و منابع انسانی انجام دهند. با توجه به این دلایل، الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی ضرورت بسیار زیادی دارد و می‌تواند به بهبود عملکرد و بهره‌وری این صنعت کمک کند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

^۱- Huyenh
^۲- Shirinashihama

حسابداری مدیریت تا قبل از دهه ۱۹۸۰ میلادی، بر جمع‌آوری اطلاعات برای برنامه‌ریزی و اهداف کنترلی متمرکز بود. در این دوره، حسابداری مدیریت یک فعالیت مدیریتی محسوب می‌شد که در نقش یک کارمند از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی پشتیبانی می‌کرد. در همین راستا، تکنیک‌های متعددی شامل درخت تصمیم‌گیری، جریان‌های نقد تنزیل شده، مدیریت کیفیت جامع، نمودار کنترلی تجمعی، قیمت‌گذاری انتقالی، بودجه‌بندی هزینه فرصت، بودجه‌بندی بر مبنای صفر، زمانبندی مسیر بحرانی، مدیریت بر مبنای هدف، زمان‌بندی به موقع، منحنی آزمون، مدیریت پرتفوی، برنامه‌ریزی منابع مواد، و موقعیت‌یابی محصول و خدمات، برای کمک به مدیران استفاده می‌شد (کمال^۱، ۲۰۱۵).

مرور ادبیات نظری نیز نشان می‌دهد که استفاده از سبک رهبری استراتژیک و مدیریت استراتژیک باعث افزایش کارایی و اثربخشی سازمانی خواهد شد. اثربخشی سازمانی بدون سبک مدیریت مناسب امکان‌پذیر نخواهد بود. مطالعات انجام شده بیانگر آن است که سبک رهبری سازمانی یکی از عوامل مهم در اثربخشی سازمانی است؛ بدین معنا که سبک رهبری مناسب منجر به هدایت کارکنان جهت اثربخشی بیشتر سازمان و در نتیجه رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده می‌شود؛ به عبارت دیگر، اثربخش بودن و پیشرفت سازمان‌ها بدون استفاده از سبک‌های مدیریت نوین امکان‌پذیر نخواهد بود. ناگفته پیداست که سبک‌های مدیریتی سنتی در محیط پیچیده‌ی امروزه شرکت‌ها پاسخگو نیستند و باید به سمت سبک‌های نوین رهبری که باعث اثربخشی بیشتر در سازمان‌ها می‌شود پیش رفت؛ در واقع می‌توان گفت که موفقیت و اثربخش بودن این شرکت‌ها در شرایط امروزه مستلزم تغییر در سبک رهبری و پیشروی به سمت رهبری استراتژیک در این گونه سازمان‌ها است. با توجه به تغییرات شتابان عصر حاضر، نقش مدیریت استراتژیک در اثربخشی سازمانی جلوه‌ی بیشتری پیدا می‌کند. عصر حاضر به مدیرانی نیاز دارد که بتوانند نیازهای کارکنان خود را به خوبی تشخیص دهند و سازمان را برای رسیدن به اهداف راهبردی هدایت کنند که این امر نیازمند کسب مزیت رقابتی از طریق به کارگیری مدیریت استراتژیک در سازمان است (شیرینی، ۱۴۰۰).

امروزه ارتقای کیفیت خدمات بهداشتی درمانی تبدیل به یکی از مهمترین و چالش بر انگیزترین اهداف نظام‌های سلامت در سرتاسر دنیا شده است؛ هدفی که برای تحقق آن کلیه‌ی عناصر تشکیل دهنده‌ی یک سیستم بهداشتی درمانی از مدیران و سیاست‌گذاران تا ارائه‌دهندگان و مصرف‌کنندگان خدمات دارای نقش و اهمیت هستند. در واقع کیفیت مطابق خواست مشتری، یک تفکر ناب و راهبردی است که سازمان را به سوی حفظ و بقای دایم در بازار متغیر جهانی پیش می‌برد. در جهان رقابتی کنونی مساله مشتری اهمیت فوق‌العاده‌ای برای ارائه‌کنندگان خدمات بهداشتی و درمانی پیدا کرده است، چرا که تمایل و یا عدم تمایل مشتری نسبت به یک خدمت، می‌تواند تأثیر به سزایی در حیات سازمان ارائه‌دهنده آن داشته باشد. در چنین وضعیتی به طور قطع، نگاه به سمت رفتارها، علایق و حساسیت‌های مشتری است تا بر اساس آن، ارائه‌کنندگان خدمات، جهت‌گیری خود را تنظیم کنند و خدمات را به

گونه‌ای ارایه دهند که باعث ایجاد ارزش برای بیماران شود و آنها بتوانند برداشت مناسبی از کیفیت خدمات داشته باشند. با توجه به اهمیت روز افزون نقش بیماران به عنوان مشتریان بخش سلامت در تعیین کیفیت خدمات، بسیاری از سازمان‌های بهداشتی درمانی سعی می‌کنند کیفیت را از دریچه چشم بیمار بنگرند و در نتیجه استراتژی‌هایی جهت ارایه خدماتی با کیفیت مورد انتظار مشتری و حتی فراتر از آن تدبیر نمایند. در این راستا به کارگیری مفهوم زنجیره ارزش در بخش بهداشت و درمان یک رویکرد مهم در دستیابی به رضایت بیمار و در نتیجه بقای سازمان بهداشتی درمانی در جهان رقابتی امروز است (فیوندلا و همکاران^۱، ۲۰۱۶).

الماتارنه و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیقی نشان دادند که یک رابطه آماری معنی‌دار در سطح معناداری ($\alpha \geq 0.05$) بین حسابداری مدیریت، از جمله «هزینه هدف، هزینه‌یابی زنجیره ارزش و هزینه‌یابی کیفیت» و عملکرد زنجیره تأمین در شرکت‌های تولیدی لجستیک وجود دارد. هوبن (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌ها بیان کردند یکی از ابزارهای کلیدی مدیریت حسابداری مدیریت استراتژیک است. حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان یک ابزار حاکمیتی مؤثر برای ارائه اطلاعات استراتژیک برای کمک به مدیران در اتخاذ تصمیمات استراتژیک برای ارتقای مدیریت، به دست آوردن مزیت‌های رقابتی و کاهش خطرات ناشی از محیط تجاری واحد در نظر گرفته می‌شود. بنابراین حسابداری مدیریت استراتژیک توسعه پایدار شرکت‌ها را در مرحله یکپارچه سازی تقویت می‌کند. با این حال، کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌ها به عوامل داخلی و خارجی زیادی بستگی دارد. با مرور تحقیقات قبلی، یافته‌ها نشان می‌دهد که کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در شرکت‌های ویتنامی تحت تأثیر ۷ عامل از جمله: (۱) تمرکززدایی مدیریت، (۲) اندازه شرکت، (۳) استراتژی تجاری، (۴) صلاحیت حسابدار، (۵) سطح فناوری، (۶) رقابت و (۷) عدم اطمینان محیطی درک شده قرار دارد. سوا و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیق خود نشان دادند که اجرای مدیریت استراتژیک شرکت‌های متوسط در ویتنام تحت تأثیر عواملی است: سطح فناوری، کیفیت حسابداران، سطح رقابتی، استراتژی کسب‌وکار و ریسک تجاری است. ویو و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیق خود نشان دادند که بین این عوامل و کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک ارتباط معناداری وجود دارد. شرکت‌های لجستیک ویتنامی به شدت از کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک به عنوان ابزاری برای ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری استراتژیک خود حمایت کرده‌اند. عواملی از جمله اندازه و ساختار سازمانی، پیشرفت تکنولوژیک، اجرای حسابداری مدیریت استراتژیک و استراتژی به طور مثبت بر کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در هر دو جنبه مالی و غیر مالی تأثیر می‌گذارد. هوبنه (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان کاربرد روش دو مرحله‌ای هکمن در حسابداری مدیریت و اثربخشی شرکت نشان دادند که پذیرش حسابداری مدیریت اثربخشی شرکت را تعیین می‌کند. با این حال، مدل تحقیق در مورد رابطه بین پذیرش حسابداری مدیریت و اثربخشی شرکت دارای سوگیری انتخاب نمونه است.

^۱ - Fiondella et al

نتیجه‌گیری اصلی این مطالعه این است که وقتی سوگیری انتخاب نمونه در نظر گرفته نمی‌شود، تفاوتی در تأثیرات پذیرش حسابداری مدیریت بر اثربخشی کسب‌وکار وجود دارد. هنگامی که سوگیری انتخاب نمونه بالقوه با ادغام عدم قطعیت محیطی و ویژگی‌های سازمانی در مدل تحقیق در نظر گرفته شود، تأثیر اجرای حسابداری مدیریت بر اثربخشی شرکت جزئی می‌شود. ناصر ترابی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت ابتدا مجموعه مفاهیم، عوامل، ابعاد کلیدی و شاخص‌های حسابداری مدیریت استخراج کردند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در مجموع برای پنج سطح بلوغ، ۲۸۲ شاخص باید رعایت گردد تا سازمان، به بالاترین سطح یعنی «بهینه» رهنمون گردد. از مهمترین نتایج پژوهش می‌توان به تدوین ابزاری برای خود ارزیابی درون سازمانی به منظور کاهش اختلاف میان انتظارات سازمانها و اهداف استراتژیک آنها اشاره نمود. میرباقری رودباری و کردستانی (۱۴۰۰) وضعیت حسابداری مدیریت استراتژیک در ایران نشان دادند که، ارتباط بین استراتژی‌های کسب‌وکار و حسابداری مدیریت استراتژیک قوی و مثبت است. شرکت‌ها از رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بیشتر برای پیاده‌سازی استراتژی بازار استفاده می‌کنند. در استراتژی سطح عملیات تکنیک‌های تحقیق و توسعه، مدیریت ریسک و بهایابی هدف، استراتژی سطح بازار تکنیک‌های تجزیه و تحلیل سودآوری ترکیب محصولات، تجزیه و تحلیل امکانات و منابع، و تجزیه و تحلیل رقبا، و استراتژی سطح شرکت تکنیک‌های تحلیل چشم‌انداز صنعت، و تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت و تهدید بالاترین میانگین استفاده را دارند. همچنین، تکنیک تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش در همه سطوح استراتژی‌های کسب‌وکار استفاده می‌شود. بیش از ۹۰ درصد تکنیک‌های استفاده شده در همه سطوح استراتژی، اهمیت زیاد دارند. همچنین، میزان استفاده از برخی رویه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در صنایع مختلف، متفاوت است. منصوری فرد و همتی (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان حسابداران مدیریت و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک، به مطالعه ارتباط بین حسابداران مدیریت و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک پرداختند. نتایج نشان داد که شبکه حسابداران مدیریت به طرز معناداری بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت تأثیر مثبت دارد. نوع پژوهش، از نظر هدف در زمره تحقیقات کاربردی و از منظر گردآورده داده‌ها از نوع تحقیقات توصیفی-پیمایشی با توصیفی از نوع مدل یابی معادلات ساختاری بوده است. با بررسی نتایج تحلیل‌ها، آزمون فرضیه‌ها نشان داد که شبکه حسابداران مدیریت به طرز معناداری بر اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت تأثیر مثبت دارد.

سوالات پژوهشی

بر اساس مسئله مطرح شده در این پژوهش سوالات قابل طرح عبارتند از:

- ۱- نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در ارتقا صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی چیست؟
- ۲- نقش حسابداری مدیریت استراتژیک در ارتقا اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی چیست؟

۳- الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف نوعی پژوهش کاربردی و اکتشافی محسوب می‌شود و از ابزار آن می‌توان برای ارائه الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در ارتقا صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی استفاده نمود. در پژوهش کنونی از روش پژوهش ترکیبی (کیفی و کمی) استفاده شد. روش‌شناسی آمیخته یا پژوهش با روش‌های ترکیبی، پژوهشی است که بروندادهای کمی و کیفی را در قالب روش‌شناسی مطالعه‌ای واحد یا چندمرحله‌ای در آن با هم ترکیب می‌کند. اصل بنیادین پژوهش با روش‌های آمیخته استفاده از روش‌های کمی و کیفی در مراحل از پژوهش است که می‌توان آن را به روشی همزمان یا متوالی انجام داد، به‌طوری که دارای نقاط قوت مکملی و نقاط ضعف ناهمپوشان باشند. همچنین، از نظر توالی زمانی پژوهش ابتدا داده‌های کیفی و سپس داده‌های کمی جمع‌آوری خواهد شد. بعد از آن مصاحبه‌های ثانوی برای تأیید یافته‌ها انجام شد. در این پژوهش اولویت و اهمیت با گردآوری داده‌های کیفی بوده و داده‌های کمی در جهت درک عمیق‌تر و تقویت مسئله پیگیری و گردآوری خواهند شد. یکی از دلایل استفاده از این توالی و ترتیب در این پژوهش این است که تحقیق کیفی مسئله را به‌طور مناسب مورد بررسی قرار می‌دهد و می‌تواند نخست بهترین سازه‌ها، متغیرها و طبقه‌بندی‌ها را برای آزمون شناسایی نماید و همچنین در جهت شناسایی و تعیین عوامل و مقیاس‌ها به‌منظور توسعه ابزار کمی کمک چشمگیری نماید (قابل به ذکر است که برای تحلیل داده کیفی از روش دلفی استفاده خواهد شد) ولی مسئله این است که این کاوش‌ها و بررسی‌ها به‌تنهایی کافی نیست و برای شناخت بهتر و بیشتر مسئله تحقیق مؤلفه کمی نیز موردنیاز می‌باشد. بنابراین، در این پژوهش، روش تحقیق مشخصاً روش ترکیبی اکتشافی می‌باشد. در این طرح‌ها، هدف اصلی شروع پژوهش با مرحله کیفی و سپس ادامه‌ی آن با مرحله‌ی کمی است. به این ترتیب ابتدا داده‌های کیفی از طریق مصاحبه از خبرگان گردآوری شد سپس در جهت پیگیری و تکمیل مسئله، داده‌های کمی از طریق پرسشنامه جمع‌آوری خواهند شد. برای این مطالعه می‌توان از دو روش کیفی و کمی استفاده نمود. ابتدا با روش کیفی مؤلفه‌ها استخراج شده و سپس با استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) یک مدل مفهومی برای پژوهش طراحی شد. در ادامه با استفاده از مدل طراحی‌شده، مفروضات متناسب با مدل تدوین و سپس با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) جهت پیش‌بینی عوامل استفاده شد.

با توجه به اهداف و سؤالات پژوهش و با توجه به اینکه در پژوهش حاضر از روش آمیخته استفاده می‌شود، برای نمونه‌گیری، محدودیت استفاده از روش وجود ندارد و می‌توان از یک یا دو روش برای انتخاب افراد نمونه در یک مطالعه استفاده نمود. از سویی دیگر، همان‌طور که منطق طرح ترکیبی نشان می‌دهد،

راهبردهای نمونه گیری ترکیبی نیز باید دارای دو جزء راهبردهای نمونه گیری احتمالی - کمی و راهبردهای نمونه گیری غیراحتمالی - کیفی و کمی باشند. جامعه آماری این تحقیق در بخش کیفی حسابدارانی که سابقه کاری بیش از ۱۰ سال و تجربه‌ی اشتغال در سیستم مالی و حسابداری بخش سلامت کشور را داشته باشند و در بخش کمی حسابداران بخش خدمات درمانی و بیمارستانی است. نمونه آماری در بخش کیفی بر اساس دستیابی به اشباع نظری و در بخش کمی بر اساس کل جامعه از جدول مورگان تعیین شد.

در بخش مصاحبه بر اساس تعداد خبرگان و رسیدن به اشباع نظری ۱۵ مصاحبه از ۱۵ خبره انجام شد. در بخش نمونه‌گیری در دسترس برای آزمون کردن مفروضات طراحی شده و استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری بر اساس جدول کرجسی و مورگان جامعه آماری تحقیق شامل کلیه حسابداران بخش خدمات درمانی و بیمارستانی نامشخص است؛ بنابراین بر اساس جدول کرجسی و مورگان ۳۸۴ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. از آنجایی که پیش‌بینی می‌شد تعدادی از پرسشنامه‌ها به‌طور صحیح پُر نشود و یا برگشت داده نشود، لذا برای اطمینان از در اختیار داشتن ۳۸۴ پرسشنامه صحیح، تعداد ۳۹۰ پرسشنامه توزیع شد. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها مشخص شد که تعداد ۳۸۴ پرسشنامه قابل استفاده هستند. بنابراین نرخ بازگشت پرسشنامه ۹۸ درصد است.

یافته‌های پژوهش

در این مرحله با استفاده از شاخص CVR، ضریب نسبی محتوای هر یک از عوامل تعیین شد. بدین منظور پرسشنامه‌ای در اختیار خبرگان قرار گرفت و از آنها خواسته شد تا هر یک از عوامل و ابعاد را بر اساس طیف ۳ تایی «ضروری است؛ مفید است ولی ضرورتی ندارد؛ ضرورتی ندارد» مورد بررسی قرار دهند. از آنجایی که تعداد خبرگان ۱۵ نفر هستند، اگر مقدار CVR هر یک از عوامل بالاتر از ۰,۴۹ شود، روایی محتوای آن عامل تأیید می‌شود. نتایج حاصل از به‌کارگیری ضریب نسبی محتوا (CVR) در جدول ۱ آمده است.

جدول (۱): مقدار CVR هر یک از عوامل

ردیف	عوامل	CVR	نتیجه	ابعاد	CVR	نتیجه
۱	اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری	۱	تأیید	حسابداری استراتژیک	۱	تأیید
۲	اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات	۱	تأیید			
۳	مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی	۱	تأیید			
۴	استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته	۱	تأیید			

			تأیید	۱	ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک	۵
			تأیید	۱	استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک و بهبود عملکرد	۶
			تأیید	۱	استفاده از شاخص‌های عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد	۷
			تأیید	۱	برنامه ریزی استراتژیک در ارتباط با چشم انداز آتی مالی و عملیاتی	۸
			تأیید	۱	ارتقا کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی	۹
			تأیید	۱	ارتقا زمان تحویل خدمات درمانی و بیمارستانی	۱۰
تأیید	۱	ارتقا عملکرد زنجیره تامین	تأیید	۱	ارتقا تعاملات با تأمین‌کنندگان	۱۱
			تأیید	۱	افزایش انعطاف‌پذیری و سازگاری	۱۲
تأیید	۱	اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی	تأیید	۱	ارتقا نرخ بازگشت بهبود	۱۳
			تأیید	۱	ارتقا رضایت بیماران	۱۴
			تأیید	۱	افزایش بهره‌وری منابع	۱۵
			تأیید	۱	افزایش تأثیرات اقتصادی در جامعه	۱۶

همان‌گونه که در جدول بالا مشخص است، ۱۶ عامل در قالب ۳ بُعد به تأیید خبرگان رسیدند. لذا از این ۱۶ عامل برای «ارائه الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در ارتقا عملکرد زنجیره تامین و اثربخشی خدمات درمانی و بیمارستانی» استفاده می‌شود.

گام اول: شناسایی عوامل مرتبط با مسئله

نحوه انتخاب عوامل در بخش قبلی، به‌صورت کامل تشریح گردید. لذا از این ۱۶ عامل برای «ارائه الگوی کاربرد حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی» استفاده می‌شود.

گام دوم: تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

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

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

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

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

جدول (۲): نتایج به دست آمده از پرسشنامه‌ها

ردیف	عوامل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶
۱	اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری		X	X	X	X	X	X	X	X	V	V	V	V	V	V	V
۲	اندازه‌گیری مانیتورینگ کیفیت خدمات			X	X	X	X	X	X	V	V	V	V	V	V	V	V
۳	مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی				X	X	X	X	X	V	V	V	V	V	V	V	V
۴	استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته					X	X	X	X	V	V	V	V	V	V	V	V
۵	ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک						X	X	X	V	V	V	V	V	V	V	V
۶	استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری							X	X	V	V	V	V	V	V	V	V

																ی استراتژیک و بهبود عملکرد	
V	V	V	V	V	V	V	V	X								استفاده از شاخص‌ها ی عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد	۷
V	V	V	V	V	V	V	V									برنامه‌ری زی استراتژیک در ارتباط با چشم‌انداز آتی مالی و عملیاتی	۸
V	V	V	V	X	X	X										ارتقا کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی	۹
V	V	V	V	X	X											ارتقا زمان تحويل خدمات درمانی و بیمارستانی	۱۰
V	V	V	V	X												ارتقا تعاملات با تأمین‌کنند گان	۱۱
V	V	V	V													افزایش انعطاف‌پ	۱۲

																	ذیری و سازگاری	
X	X	X															ارتقا نرخ بازگشت بهبود	۱۳
X	X																ارتقا رضایت بیماران	۱۴
X																	افزایش بهره‌وری منابع	۱۵
																	افزایش تأثیرات اقتصادی در جامعه	۱۶

گام سوم: تشکیل ماتریس دسترسی اولیه

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

- ۱) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد V باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.
 - ۲) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد A باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.
 - ۳) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد X باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.
 - ۴) اگر ورودی (i, j) در ماتریس خود تعاملی ساختاری نماد O باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.
- جدول، ماتریس خود تعاملی ساختاری را نشان می‌دهد.

جدول (۳): ماتریس ماتریس دسترسی اولیه

ردیف	عوامل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶
۱	اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۲	اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۳	مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۴	استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۵	ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۶	استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک و بهبود عملکرد	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۷	استفاده از شاخص‌های عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱

[illegible]

گام چهارم: ایجاد ماتریس دسترسی نهایی

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

جدول (۴): ماتریس دسترسی نهایی

ردیف	عوامل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	قدرت نفوذ
۱	اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۶
۲	اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۶
۳	مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۶
۴	استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۶
۵	ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۶
۶	استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک و بهبود عملکرد	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۶
۷	استفاده از شاخص‌های عملکرد برای	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۶

																		پایش و ارزیابی عملکرد	
۱۶	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	برنامه‌ریزی استراتژیک در ارتباط با چشم‌انداز آتی مالی و عملیاتی	۸
۸	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	ارتقا کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی	۹
۸	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	ارتقا زمان تحویل خدمات درمانی و بیمارستانی	۱۰
۸	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	ارتقا تعاملات با تأمین‌کنندگان	۱۱
۸	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	افزایش انعطاف‌پذیری و سازگاری	۱۲
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	ارتقا نرخ بازگشت بهبود	۱۳
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	ارتقا رضایت بیماران	۱۴
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	افزایش بهره‌وری منابع	۱۵
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	افزایش تأثیرات اقتصادی در جامعه	۱۶
-	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶	۱۲	۱۲	۱۲	۱۲	۸	۸	۸	۸	۸	۸	۸	۸	۸	میزان وابستگی	

پنجم: تعیین روابط و سطح‌بندی عوامل

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

➤ مجموعه خروجی یک عامل شامل خود آن عامل و عواملی است که بر آنها اثر می‌گذارد که با "۱" های موجود در سطر مربوطه قابل‌شناسایی است.

➤ مجموعه ورودی یک عامل شامل خود آن عامل و عواملی است که از آنها اثر می‌پذیرد که با "۱" های موجود در ستون مربوطه قابل‌شناسایی است.

پس از تعیین مجموعه‌های ورودی و خروجی، اشتراک آنها برای هر یک از عوامل تعیین می‌شود. عواملی که مجموعه خروجی و مشترک آنها کاملاً مشابه باشند، در بالاترین سطح از سلسله‌مراتب مدل ساختاری تفسیری قرار می‌گیرند. به منظور یافتن اجزای تشکیل دهنده سطح بعدی سیستم، اجزای بالاترین سطح آن در محاسبات ریاضی جدول مربوط حذف می‌شوند و عملیات مربوط به تعیین اجزای سطح بعدی مانند روش تعیین اجزای بالاترین سطح انجام می‌شود. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده کلیه سطوح سیستم مشخص شوند. جدول زیر، تکرار اول سطح‌بندی را نشان می‌دهد.

جدول (۵): سطح‌بندی (تکرار اول)

عوامل	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	مجموعه مشترک	سطح
۱	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۲	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۳	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۴	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۶	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۷	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۸	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲	
۹	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	
۱۰	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	
۱۱	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	
۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	
۱۳	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۱
۱۴	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ ۱، ۲، ۳، ۴، ۵	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۱

۱۵	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶
۱۶	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶	۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶

همان گونه که در جدول بالا مشخص است، مجموعه خروجی عوامل شماره ۱۳، ۱۴، ۱۵ و ۱۶ کاملاً مشابه هم هستند. از این رو، این عوامل به عنوان عوامل تأثیرپذیر در سطح اول قرار می گیرند. لذا برای ادامه سطح بندی باید از جدول حذف شوند. جدول بعدی، تکرار دوم سطح بندی را نشان می دهد.

جدول (۶): سطح بندی (تکرار دوم)

عوامل	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	مجموعه مشترک	سطح
۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۳	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۴	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۵	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۷	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	

۹	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۲
۱۰	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۲
۱۱	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۲
۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۲

همان گونه که در جدول بالا مشخص است، مجموعه خروجی عوامل شماره ۹، ۱۰، ۱۱ و ۱۲ کاملاً مشابه هم هستند. از این رو، این عوامل در سطح دوم قرار می گیرند. لذا برای ادامه سطح بندی باید از جدول حذف شوند. جدول بعدی، تکرار سوم سطح بندی را نشان می دهد.

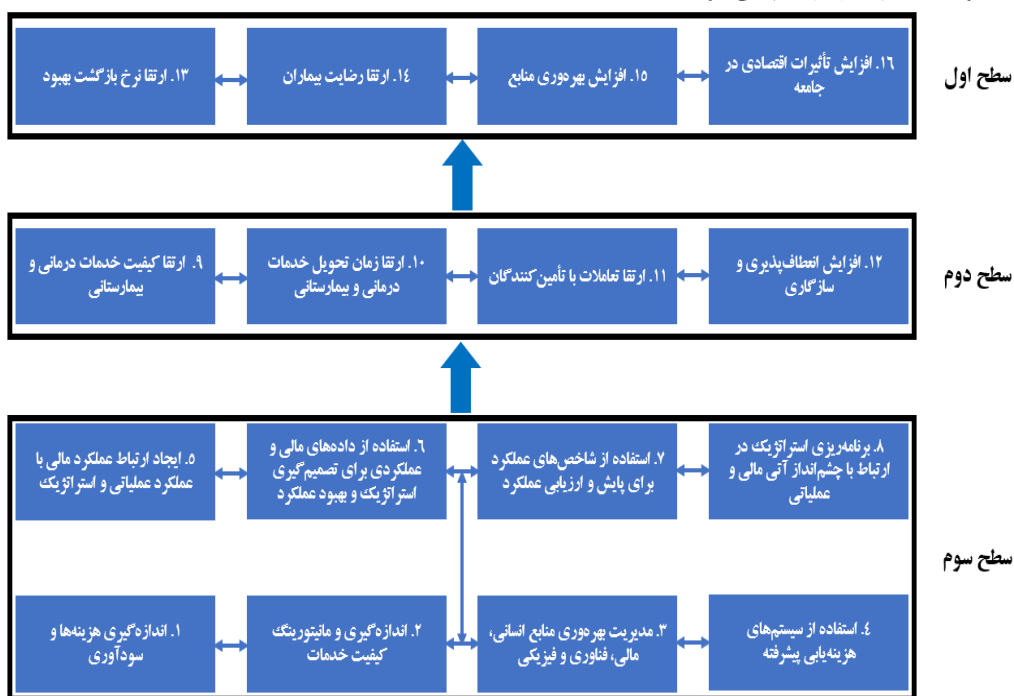
جدول (۷): سطح بندی (تکرار سوم)

عوامل	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	مجموعه مشترک	سطح
۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۳	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۴	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۵	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۷	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	
۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	

همان گونه که در جدول بالا مشخص است، مجموعه خروجی عوامل شماره ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷ و ۸ کاملاً مشابه هم هستند. از این رو، این عوامل به عنوان عوامل تأثیرگذار در سطح سوم قرار می گیرند. لذا برای ادامه سطح بندی باید از جدول حذف شوند. در نتیجه، سطح بندی به پایان می رسد.

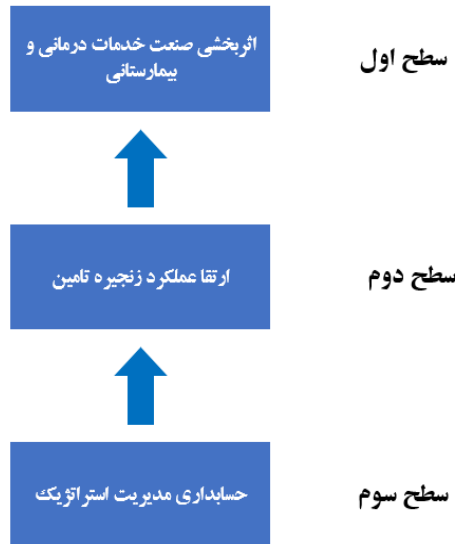
گام ششم: ترسیم مدل نهایی

در این مرحله با توجه به سطوح عوامل و ماتریس دسترسی نهایی یک مدل اولیه رسم می شود و با حذف انتقال پذیری ها در مدل اولیه، مدل نهایی به دست می آید. بنابراین مدل ISM که از عوامل موثر در حسابداری مدیریت استراتژیک، ارتقا عملکرد زنجیره تامین و اثربخشی خدمات درمانی و بیمارستانی حاصل شده است، به صورت شکل زیر ترسیم می شود.



شکل (۱): مدل اولیه ISM

همان گونه که در شکل بالا مشخص است، عوامل شماره ۱۳، ۱۴، ۱۵ و ۱۶ در سطح اول قرار گرفته اند. این عوامل تأثیرپذیرترین عوامل مدل هستند. عوامل ۹، ۱۰، ۱۱ و ۱۲ در سطح دوم قرار گرفته اند. عوامل این سطح بر عوامل سطح بالاتر تأثیر می گذارند و از عوامل سطح پایین تأثیر می پذیرند. همچنین عوامل شماره ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷ و ۸ در سطح سوم قرار گرفته اند. این عوامل تأثیرگذارترین عوامل مدل هستند. با توجه به دسته بندی عوامل، مدل نهایی ISM به صورت شکل زیر می باشد.



شکل (۲): مدل نهایی ISM

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

در این مرحله عوامل در چهار گروه طبقه‌بندی می‌شوند. اولین گروه شامل عوامل خودمختار (ناحیه ۱) می‌شود که قدرت نفوذ و وابستگی ضعیفی دارند. این عوامل تا حدودی از سایر عوامل مجزا هستند و ارتباط کمی دارند. گروه دوم، عوامل وابسته (ناحیه ۲) را شامل می‌شود که از قدرت نفوذ ضعیف اما وابستگی بالایی برخوردارند. گروه سوم عوامل پیوندی (ناحیه ۳) هستند. این عوامل قدرت نفوذ و وابستگی بالایی دارند. درواقع هرگونه عملی بر روی این عوامل منجر به تغییر سایر عوامل می‌شود. گروه چهارم عوامل مستقل (ناحیه ۴) می‌باشند. این عوامل از قدرت نفوذ بالا و وابستگی پایینی برخوردارند. عواملی که از قدرت نفوذ بالایی برخوردارند اصطلاحاً عوامل کلیدی خوانده می‌شوند. واضح است که این عوامل در یکی از دو گروه عوامل مستقل یا پیوندی جای می‌گیرند. ازطریق جمع‌کردن ورودی‌های "۱" در هر سطر و ستون قدرت نفوذ و میزان وابستگی عوامل به‌دست می‌آید. بر همین اساس، نمودار قدرت نفوذ-وابستگی ترسیم می‌شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۲).

با استفاده از داده‌های حاصل از گام چهارم می‌توان عوامل مورد مطالعه را بر اساس قدرت نفوذ هر عامل بر عوامل دیگر و میزان وابستگی هر عامل به عوامل دیگر در چهار سطح زیر دسته‌بندی کرد:

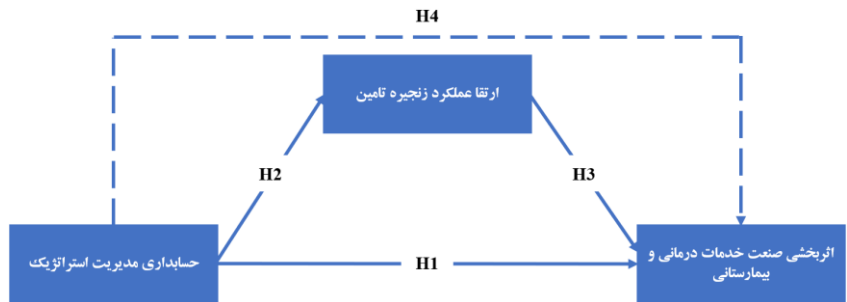
- عوامل خودمختار: عواملی که حداقل وابستگی و قدرت نفوذ را در دیگر عوامل دارند.
- عوامل وابسته: عواملی که وابستگی زیادی به عوامل دیگر دارند.
- عوامل پیوندی (متصل): عواملی که رابطه دوطرفه‌ای با دیگر عوامل دارند.
- عوامل مستقل (نفوذ): عواملی که بر عوامل دیگر نفوذ قابل‌توجهی دارند.



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

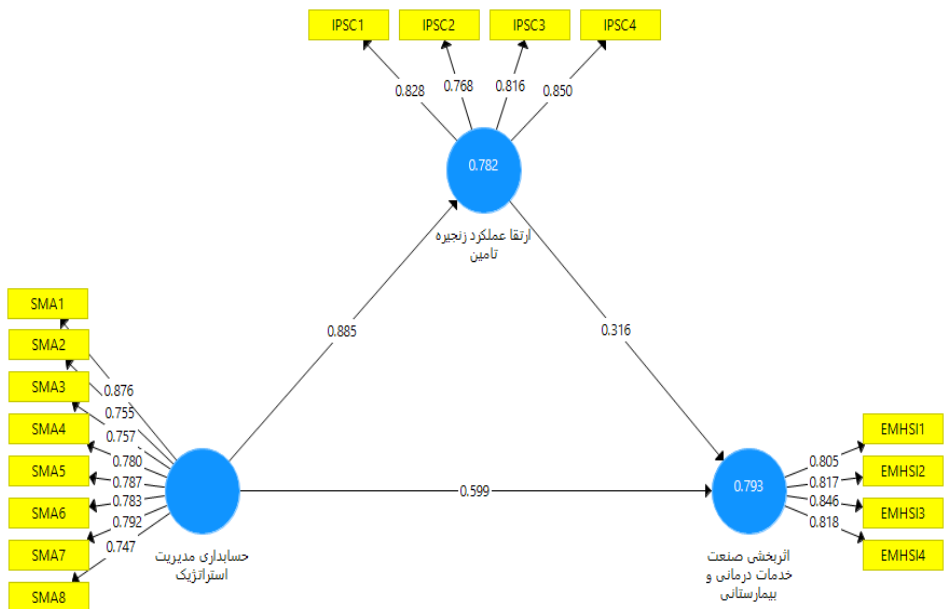
جدول (۸): قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر یک از عوامل

ردیف	عوامل	میزان وابستگی	قدرت نفوذ
۱	اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری	۸	۱۶
۲	اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات	۸	۱۶
۳	مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی	۸	۱۶
۴	استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته	۸	۱۶
۵	ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک	۸	۱۶
۶	استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک و بهبود عملکرد	۸	۱۶
۷	استفاده از شاخص‌های عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد	۸	۱۶
۸	برنامه‌ریزی استراتژیک در ارتباط با چشم‌انداز آتی مالی و عملیاتی	۸	۱۶
۹	ارتقا کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی	۱۲	۸
۱۰	ارتقا زمان تحویل خدمات درمانی و بیمارستانی	۱۲	۸
۱۱	ارتقا تعاملات با تأمین‌کنندگان	۱۲	۸
۱۲	افزایش انعطاف‌پذیری و سازگاری	۱۲	۸
۱۳	ارتقا نرخ بازگشت بهبود	۱۶	۴
۱۴	ارتقا رضایت بیماران	۱۶	۴
۱۵	افزایش بهره‌وری منابع	۱۶	۴
۱۶	افزایش تأثیرات اقتصادی در جامعه	۱۶	۴

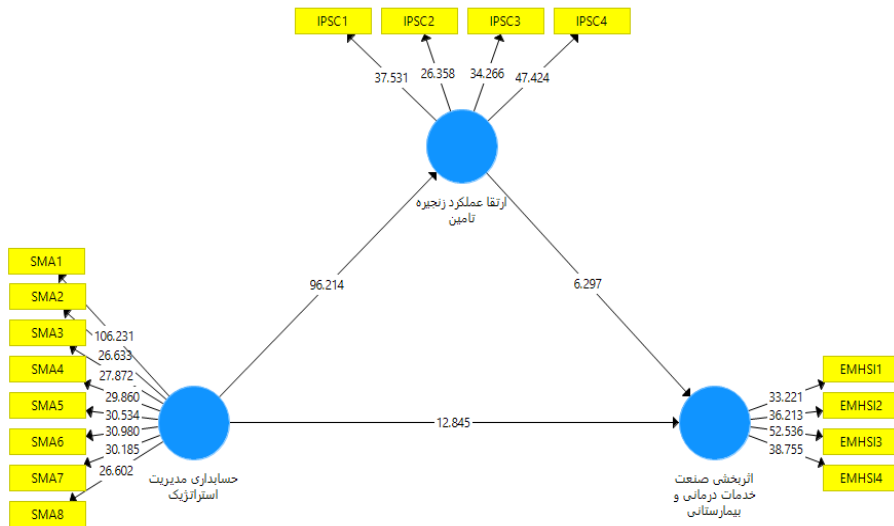


شکل (۴): مدل SEM

با توجه طی موفقیت‌آمیز تمامی تست‌ها حال به سراغ بررسی مفروضات پژوهش در قالب یک مدل ساختاری می‌رویم. مدل ساختاری مدلی است که رابطه بین متغیرهای مکنون (پنهان) را مورد بررسی قرار می‌دهد. این بررسی در قالب دو آزمون معناداری ضرائب مسیر و فرضیات قابل بررسی است. برای به‌دست آوردن معناداری ضرائب مسیر یا همان T.value باید مدل را در حالت BT اجرا نماییم. مقدار معنی‌داری بحرانی ۱٫۹۶ (در سطح معنی‌داری ۵٪) و ۲٫۵۸ (در سطح معنی‌داری ۱٪) هستند. همان‌گونه که در شکل‌های ۵ و ۶ مشاهده می‌کنید مدل ساختاری در دو حالت تخمین ضرائب و معناداری ضرائب مسیر به شرح زیر است.



شکل (۵): مدل ساختاری در حالت تخمین ضرائب استاندارد



شکل (۶): مدل ساختاری در حالت معناداری ضرائب (t.value)

در جدول زیر، مسیر فرضیه‌های پژوهش و مقدار ضرائب مسیر و معناداری و نتایج نهایی قابل مشاهده است.

جدول (۹): نتایج حاصل از مسیرهای موجود در مدل پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	مقدار تی	ضرائب مسیر	شرح مسیرهای موجود در مدل
تأیید شد	۰,۰۰۱	۱۲,۸۴۵	۰,۵۹۹	حسابداری مدیریت استراتژیک ← اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی
تأیید شد	۰,۰۰۱	۹۶,۲۱۴	۰,۸۸۵	حسابداری مدیریت استراتژیک ← ارتقا عملکرد زنجیره تامین
تأیید شد	۰,۰۰۱	۶,۲۹۷	۰,۳۱۶	ارتقا عملکرد زنجیره تامین ← اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی

همان گونه که در جدول بالا مشخص است، مقدار تی تمامی مسیرها بیشتر از ۱,۹۶ و سطح معناداری تمامی مسیرها برابر با صفر و کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ به دست آمده است. لذا می‌توان گفت که روابط در تمامی مسیرها تأیید شده است.

نتیجه گیری

بر اساس مدل سازی ساختاری تفسیری و بر اساس نظرات خبرگان ۱۶ عامل در سه سطح شناسایی شد. عوامل اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی شامل ارتقا نرخ بازگشت بهبود، ارتقا رضایت بیماران، افزایش بهره‌وری منابع و افزایش تأثیرات اقتصادی در جامعه در سطح اول قرار گرفته‌اند. این عوامل تأثیرپذیرترین عوامل مدل هستند. عوامل ارتقا عملکرد زنجیره تامین شامل ارتقا کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی، ارتقا زمان تحویل خدمات درمانی و بیمارستانی، ارتقا تعاملات با تأمین‌کنندگان و افزایش انعطاف‌پذیری و سازگاری در سطح دوم قرار گرفته‌اند. عوامل این سطح بر عوامل سطح بالاتر تأثیر می‌گذارند و از عوامل سطح پایین تأثیر می‌پذیرند. همچنین عوامل حسابداری مدیریت استراتژیک شامل اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری، اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات، مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی، استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته، ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک، استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک، استفاده از شاخص‌های عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد و برنامه ریزی استراتژیک در ارتباط با چشم انداز آتی مالی و عملیاتی در سطح سوم قرار گرفته‌اند. این عوامل تأثیرگذارترین عوامل مدل هستند. حسابداری مدیریت استراتژیک با توسعه و ارتقا عوامل اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری، اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات، مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی، استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته، ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک، استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک و بهبود عملکرد، استفاده از شاخص‌های عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد و برنامه ریزی استراتژیک در ارتباط با چشم انداز آتی مالی و عملیاتی موجب ارتقا عوامل عملکرد زنجیره تامین شامل ارتقا کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی، ارتقا زمان تحویل خدمات درمانی و بیمارستانی، ارتقا تعاملات با تأمین‌کنندگان و افزایش انعطاف‌پذیری و سازگاری در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی می‌شود. حسابداری مدیریت استراتژیک با توسعه و ارتقا عوامل اندازه‌گیری هزینه‌ها و سودآوری، اندازه‌گیری و مانیتورینگ کیفیت خدمات، مدیریت بهره‌وری منابع انسانی، مالی، فناوری و فیزیکی، استفاده از سیستم‌های هزینه‌یابی پیشرفته، ایجاد ارتباط عملکرد مالی با عملکرد عملیاتی و استراتژیک، استفاده از داده‌های مالی و عملکردی برای تصمیم‌گیری استراتژیک و بهبود عملکرد، استفاده از شاخص‌های عملکرد برای پایش و ارزیابی عملکرد و برنامه‌ریزی استراتژیک در ارتباط با چشم انداز آتی مالی و عملیاتی موجب ارتقا عوامل اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی شامل ارتقا نرخ بازگشت بهبود، ارتقا رضایت بیماران، افزایش بهره‌وری منابع و افزایش تأثیرات اقتصادی در جامعه می‌شود.

پیشنهاد کاربردی در مورد تاثیر حسابداری مدیریت استراتژیک در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

پایه‌سازی سیستم‌های حسابداری مدیریت استراتژیک: این شامل ایجاد یک سیستم حسابداری مدیریت استراتژیک مناسب برای بیمارستان‌ها و خدمات درمانی است که به آن‌ها کمک کند تا استراتژی‌های خود را بهبود دهند و بهترین تصمیمات را اتخاذ کنند.

تحلیل داده‌ها و اطلاعات: استفاده از داده‌ها و اطلاعات مالی و عملکردی به منظور تحلیل و بررسی عملکرد بیمارستان و خدمات درمانی، بهبود اثربخشی درمان و کاهش هزینه‌ها می‌تواند بهبود آورد. ارتقاء فرآیندهای مالی: بهبود فرآیندهای مالی مانند مدیریت هزینه‌ها، پایش بودجه و پیش‌بینی هزینه‌ها می‌تواند به کاهش هزینه‌ها و بهبود عملکرد مالی بیمارستان و خدمات درمانی کمک کند. ارتقاء نظارت و کنترل داخلی: تقویت سیستم‌های نظارت و کنترل داخلی برای جلوگیری از تقلب، تبانی و هدر رفت منابع، می‌تواند به بهبود اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی کمک کند. آموزش و توسعه پرسنل: آموزش و توسعه پرسنل در حوزه حسابداری مدیریت استراتژیک، بهبود فرآیندهای مالی و استفاده از داده‌ها و اطلاعات، می‌تواند به افزایش توانایی‌های پرسنل و بهبود اثربخشی صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی کمک کند.

با اجرای این پیشنهادات کاربردی، حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند بهبود آوردهای قابل توجهی در صنعت خدمات درمانی و بیمارستانی داشته باشد و به افزایش اثربخشی در این صنعت کمک کند. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی به ارزیابی اثربخشی و کارآمدی الگوهای حسابداری مدیریت استراتژیک موجود در صنعت خدمات درمانی بر بهبود عملکرد زنجیره تامین پرداخته شود. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی به بررسی نقش و اهمیت اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک در بهبود فرآیندهای زنجیره تامین و بهبود کیفیت خدمات درمانی و بیمارستانی پرداخته شود.

از محدودیت‌های تحقیق این است که اطلاعات دقیق و کامل در زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک، عملکرد زنجیره تامین و خدمات درمانی ممکن است برای پژوهش‌ها به دلیل محرمانگی یا عدم دسترسی به منابع مناسب، محدود باشد. انجام پژوهش‌های گسترده و جامع در این زمینه ممکن است نیازمند زمان و هزینه زیادی باشد که برای تحقیقات محدود شده باشد. انجام پژوهش‌های پیچیده و گسترده در این حوزه نیاز به منابع مالی قابل توجه دارد که ممکن است برای تحقیقات محدود باشد.

۱. شیرینی، ناصرو. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر رهبری استراتژیک بر اثربخشی سازمانی در شرکت‌های دانش‌بنیان ایرانی. *مجله‌ی رهبری آموزشی کاربردی*، ۲(۴)، ۶۵-۷۸.
۲. منصوری فرد، سمانه و همتی، هدی. (۱۴۰۰). حسابداران مدیریت و اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک. *فصلنامه پژوهش‌های پیشرفت و تعالی*، ۴(۱)، ۱-۱۶.
۳. میرباقری رودباری، سیده آمنه و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). وضعیت حسابداری مدیریت استراتژیک در ایران: رویکرد تکنیکی-مدیریتی. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۴۰)، ۷۱-۸۷.
۴. میرباقری رودباری، سیده آمنه و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). وضعیت حسابداری مدیریت استراتژیک در ایران: رویکرد تکنیکی-مدیریتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۴۰)، ۷۱-۸۷.
۵. ناصر ترابی، ارمغان؛ تالانه، عبدالرضا و منصوری، فردین. (۱۴۰۰). تدوین مدل بلوغ حسابداری مدیریت. *حسابداری مدیریت*، ۱۴(۴۹)، ۶۹-۹۶.
۶. AlMaryani, M.A.H., and Sadik, H.H. (۲۰۱۲). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: Some survey evidence. *Procedia Economics and Finance*, ۳, ۳۸۷-۳۹۶.
۷. Almatarnah, Z., Falah Jaraha, B.A. and AL Jarrah, M.A. (۲۰۲۲). The role of management accounting in the development of supply chain performance in logistics manufacturing companies. *Uncertain Supply Chain Management*, ۱۰, ۱۳۱۸.
۸. Bromwich, M. (۱۹۹۰). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, ۱۵(۱-۲), ۲۷-۴۶.
۹. Chowdhury, T. S., Habibullah, M., & Nahar, N. (۲۰۱۸). Risk and Return Analysis of Closed-End Mutual Fund in Bangladesh. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, ۳(۲), ۸۳-۹۲.
۱۰. Fiondella, C., Macchioni, R., Maffei, M. and Spano, R. (۲۰۱۶). Successful Changes in Management Accounting Systems: A Healthcare Case Study. *Accounting Forum*, ۴۰(۳), pp. ۱۸۶-۲۰۴.

۱۱. Huyen, C.T. (۲۰۲۲). Factors Affecting the Application of Strategic Management Accounting in Enterprises. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education*, ۱۳(۲), ۱۱۱۱-۱۱۲۴.
۱۲. Juras, A. (۲۰۱۴). Strategic management accounting – what is the current state of the concept?. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, ۱۷(۲).
۱۳. Kamal, S. (۲۰۱۵). Historical Evolution of Management Management. *۴(۴۳)*, ۱۲-۱۹.
۱۴. Oboh, C.S. and Ajibolade, S.O. (۲۰۱۷). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. *Future Business Journal*, ۳, ۱۱۹-۱۳۷.
۱۵. Roslender, R. and Hart, S.J. (۲۰۱۰). Strategic management accounting: Lots in a name. No. ۱۰۰۵. Accountancy Research Group. Heriot Watt University.
۱۶. Shirinashihama, Y. (۲۰۲۲). Management accounting knowledge, limited managerial discretion and the use of management accounting: evidence from Japanese public hospitals. *Asian Review of Accounting*, ۳۰(۳), ۳۳۸-۳۵۱.
۱۷. Simmonds, K. (۱۹۸۱). Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)*, ۵۹(۴), ۲۶-۲۹.
۱۸. Slagmulder, R. (۱۹۹۷). Using management control systems to achieve alignment between strategic investment decisions and strategy. *Management Accounting Research*, ۸, ۱۰۸-۱۳۹.
۱۹. Soa, N., Trang, D. and Hang, T. (۲۰۲۲). Factors affecting the implementation of Strategic Management Accounting (SMA): An Empirical evident from medium- sized enterprises of Vietnam. *Accounting*, ۸(۳), ۲۴۹-۲۵۸.
۲۰. Vu, T.K.A., Dam, B.H. and Ha, T.T.V. (۲۰۲۲). Factors Affecting the Application of Strategy Management Accounting in Vietnamese Logistics Enterprises. *Journal of Distribution Science*, ۲۰(۱), ۲۷-۳۹.