

راهبردهای کسب‌وکار، سیستم کنترل مدیریت و عملکرد بنگاه‌های اقتصادی

متین رشیدی*، سید مجید الهی**، مهرداد اسدیان***

چکیده

امروزه تغییرات سریع همراه با تلاطم و آشفتگی، بخشی از محیط سازمان را تشکیل می‌دهد و یکی از مهم‌ترین ابزارهایی که مدیران را در این شرایط محیطی یاری می‌دهد، مدیریت راهبردی است. از این‌رو، راهبرد و مدیریت راهبردی به‌عنوان یک موضوع اصلی می‌تواند پیوند کارا و اثربخشی بین شایستگی‌های بنگاه با فرصت‌ها و تهدیدهای ایجادشده توسط تغییرات محیطی فراهم کند؛ بنابراین، انتخاب راهبرد مناسب و سیستم کنترل مدیریت هماهنگ و متناسب با راهبرد، مسأله‌ای است که اکثر مدیران سازمان‌ها و شرکت‌ها با آن روبه‌رو هستند. هدف این پژوهش، بررسی روابط میان راهبردهای کسب‌وکار، سیستم‌های کنترل مدیریت و عملکرد در شهرک‌های صنعتی استان قزوین است. این پژوهش به لحاظ هدف، از نوع کاربردی و به لحاظ نوع، توصیفی - همبستگی است. این پژوهش، با مشاکت ۱۹۰ نفر از مدیران، حسابداران و کارشناسان راهبرد شرکت‌های مستقر در شهرک‌های صنعتی استان قزوین که در بورس تهران پذیرفته شده باشند و تعداد کارکنان آنها متجاوز از ۲۰ نفر باشد، انجام شده است. جهت آزمون فرضیه‌ها از روش تحلیل عاملی تأییدی و مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که دو راهبرد کسب‌وکار (رهبری هزینه و تمایز محصول) بر سیستم کنترل مدیریت و سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد موثر است.

کلیدواژه‌ها: راهبرد کسب‌وکار؛ راهبرد تمایز؛ راهبرد رهبری هزینه؛ سیستم کنترل مدیریت مالی؛ سیستم کنترل مدیریت غیرمالی؛ عملکرد سازمانی.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۴/۰۲/۲۹، تاریخ پذیرش مقاله: ۱۳۹۴/۱۲/۰۵

* دانشجوی دکتری، دانشگاه تهران.

** عضو هیات علمی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) (نویسنده مسئول).

*** دانش‌آموخته کارشناسی ارشد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره).

۱. مقدمه

اهمیت راهبرد و دیدگاه راهبردی در سازمان، مسأله‌ای است که در حفظ بقای سازمان و به‌دست آوردن مزیت رقابتی بسیار مورد توجه می‌باشد. امروزه تغییرات سریع همراه با تلاطم و آشفتگی، بخشی از محیط سازمان را تشکیل می‌دهد. مدیران در بسیاری از بخش‌های سیاسی، اقتصادی و فن‌آورانه، بی‌نظمی و طبیعت در حال تغییر را تجربه می‌کنند که اداره سازمانشان را در آینده‌ای نامطمئن قرار می‌دهد. یکی از مهم‌ترین ابزارهایی که مدیران را در این شرایط محیطی یاری می‌دهد، مدیریت راهبردی است. مدیریت راهبردی فرآیندی است که از طریق آن سازمان‌ها، محیط‌های داخلی و خارجی خود را تحلیل کرده و از آن شناخت کسب می‌کنند و علاوه بر آن مسیر راهبردی خود را پایه‌گذاری کرده، راهبردهایی خلق می‌کنند که آنها را برای رسیدن به اهداف تعیین‌شده یاری می‌رساند [۴].

بیشتر سازمان‌ها به‌جای اتخاذ یک راهبرد جامع و واحد از مجموعه‌ای از راهبردهای مرتبط استفاده می‌کنند که هر یک برای سطح خاصی از سازمان به‌کار می‌رود که به آن زنجیره راهبرد یا سلسله مراتب راهبرد می‌گویند؛ از جمله راهبرد سطح سازمان، راهبرد سطح کسب‌وکار^۱ و راهبرد سطح کارکردی (وظیفه‌ای). این سلسله مراتب یا زنجیره راهبرد مجموعه‌ای از راهبردهای متداخل با یکدیگر است که مانند پازل همدیگر را تکمیل و حمایت می‌کنند.

علاوه بر این، یکی از عوامل موفقیت سازمان در محیط پویا و به شدت رقابتی امروز، ایجاد یک سیستم کنترل مدیریتی مناسب و هماهنگ با راهبردهای سازمان و متناسب با فضای رقابتی سازمان است. اگر مدیران سازمان‌ها درک مناسبی از شرایط سازمان و محیط داشته باشند و بدانند در هر شرایط باید از چه راهبرد کسب‌وکار و سیستم کنترل مدیریت استفاده کنند، در مدیریت سازمان موفق خواهند بود و عملکرد بهتری از خود ارائه خواهند داد؛ بنابراین، مسأله انتخاب راهبرد مناسب کسب‌وکار و همسویی آن با سیستم کنترل مدیریت، موضوع جدیدی است که مدیران با آن مواجه هستند. ما معتقدیم که در یک محیط رقابتی و پرتلاطم، یک سازمان در صورتی می‌تواند موفق باشد و عملکرد خود را بهبود بخشد که میان سیستم‌های کنترل مدیریت و راهبرد کسب‌وکار سازمان، هماهنگی وجود داشته باشد. سیستم‌های کنترل مدیریت^۲ می‌توانند ابزاری سودمند در جهت درک تغییرات راهبردی باشند.

1. Business- Level Strategy
2. Management Control Systems

در متون مدیریت، سیستم‌های کنترل مدیریت به روش‌های مختلفی دسته‌بندی شده‌اند. برخی از این روش‌ها عبارت‌اند از:

۱. کنترل رسمی و غیررسمی
۲. کنترل عمل و نتیجه
۳. کنترل زیاد و کم
۴. کنترل مالی و غیرمالی

به‌علاوه مسئله‌ای که ذهن اکثر مدیران و راهبردها را به خود جلب کرده است، لزوم توجه به عملکرد شرکت‌ها و عوامل تاثیرگذار بر آن است که باید شناسایی شود؛ بنابراین، ضرورت بررسی تاثیر هماهنگی راهبرد کسب و کار و سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمان احساس می‌شود. با توجه به خلاء موجود در این زمینه در پژوهش‌های داخلی و خارجی، ضرورت پژوهش و بررسی در این حوزه احساس می‌شود. در بسیاری از پژوهش‌های موجود، رابطه راهبردهای کسب و کار و عملکرد بررسی شده است و در تعداد اندکی از پژوهش‌ها، به همسویی راهبرد کسب و کار و سیستم کنترل مدیریت مالی بر عملکرد سازمانی اشاره شده است. بر همین اساس، ضرورت نگاهی جامع به‌گونه‌ای که همسویی راهبرد کسب و کار و سیستم کنترل مالی و غیرمالی بر عملکرد سازمانی مورد بررسی قرار گیرد، احساس می‌شود. در این پژوهش قصد داریم اثرات هماهنگی سیستم کنترل مدیریت و راهبردهای کسب و کار را بر عملکرد سازمان در شرکت‌های تولیدی مستقر در شهرک صنعتی استان قزوین بررسی کنیم.

۲. مبانی و چارچوب نظری پژوهش

بررسی پژوهش‌ها و مقاله‌های موجود داخلی و خارجی نشان می‌دهد که اکثر پژوهشگران، رابطه راهبردهای کسب و کار را بر عملکرد سازمانی بررسی کرده‌اند و مطالعه‌ای پیرامون تلفیق رابطه راهبردهای کسب و کار و سیستم‌های کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی وجود ندارد. به‌دلیل خلاء موجود در این زمینه، نیاز به بررسی این رابطه احساس می‌شود.

آذر، جلالی، خسروانی و کرمی در سال ۱۳۸۹ چارچوبی را برای تدوین راهبرد مناسب در شرکت قطعه‌سازی «مژده وصل» ارائه کردند. آنها با استفاده از روش پژوهش توصیفی و پس از مطالعه بیانیه ماموریت شرکت، عوامل داخلی و خارجی موثر بر عملکرد شرکت را شناسایی کردند و ماتریس ارزیابی عوامل داخلی و ماتریس ارزیابی عوامل خارجی تشکیل دادند. براساس نتایج این پژوهش، هفت

راهبرد رقابتی برای این شرکت پیشنهاد شد و در این میان، راهبرد توسعه محصول به عنوان اولویت اول برای بهبود وضعیت رقابتی شرکت انتخاب شد [۱].

الفت، اعرابی، امیری و قاضی نوری در سال ۱۳۹۰ بر اساس داده‌های یک پیمایش و در چارچوب نظریه پیکربندی، به بررسی ارتباط میان راهبرد کسب‌وکار و راهبرد فن‌آوری و عملکرد کسب‌وکار در صنایع الکترونیک ایران پرداخته‌اند. نتایج نشان داده است که در مورد راهبردهای کسب‌وکار به‌ویژه راهبردهای تمایز و تمرکز، راهبرد فن‌آوری نقش پشتیبان راهبرد کسب‌وکار و فراهم آورنده قابلیت‌های رقابتی لازم را بر عهده دارد و در صورتی که راهبرد فن‌آوری از سازگاری و قوت لازم برای ایفای این نقش برخوردار نباشد، عملکرد شرکت‌ها ضعیف خواهد بود [۳].

اعرابی و عابدی (۱۳۸۹) در پژوهشی، الگویی را جهت هماهنگی بین راهبرد سطح کسب‌وکار و راهبرد مالی و زیرسیستم‌های آن شامل: راهبرد سرمایه‌گذاری، راهبرد تأمین مالی، راهبرد تقسیم سود و راهبرد سرمایه در گردش ارائه دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که هماهنگی بیرونی (عمودی) میان راهبرد سیستم مالی و راهبرد کسب‌وکار، هماهنگی درونی (عمودی) میان راهبرد سیستم مالی و زیرسیستم‌ها یا کارکردهای آن، هماهنگی درونی (افقی) میان زیرسیستم‌ها یا کارکردهای سیستم مالی، هماهنگی بیرونی (عمودی) زیرسیستم‌ها میان زیرسیستم‌های راهبرد مالی با راهبرد کسب‌وکار و اثر تعاملی آنها بر عملکرد اثر می‌گذارند [۲].

نایب‌زاده (۱۳۸۹) در پژوهش‌های خود، رابطه میان سازگاری راهبردهای کسب‌وکار تولیدی و عملکرد شرکت سایپادیزل زیرمجموعه گروه تولیدی سایپا را مورد بررسی قرار داده است. او راهبرد کسب‌وکار شرکت را بر اساس مدل مایکل پورتر و در دو بخش اصلی راهبرد رهبری هزینه و راهبرد تمایز و از طریق مصاحبه با تعدادی از مدیران و کارشناسان بررسی کرده و محتوای راهبرد تولید که دربرگیرنده تعدادی از متغیرهای کلیدی تصمیم شامل: منابع انسانی، برنامه‌ریزی تولید، کنترل مواد، ادغام عمودی و سازمان و مدیریت است نیز از طریق پرسشنامه‌ای که بین مدیران و کارشناسان شاغل در شرکت توزیع شده، سنجیده و نتایج پرسشنامه هم از طریق بررسی اسناد و مدارک سازمانی مورد تأیید واقع شده است. روش پژوهش حاضر از نوع تحقیق غیرآزمایشی یا توصیفی و نیز به شکل مطالعه موردی بوده و نتایج آن برای استفاده در جامعه آماری مورد مطالعه به کار گرفته شده است [۹].

باستیان و ماچلیش^۱ (۲۰۱۲) در پژوهشی، به بررسی ساختار سازمانی و محیط بیرونی در ارتباط میان راهبرد کسب و کار و عملکرد در شرکت‌های انگلیسی پرداختند. آنها در این کار به این نتیجه دست یافتند که پویایی محیطی در روابط میان راهبرد کسب و کار و عملکرد رقابتی موثر است. در محیط پویا، راهبرد رهبری هزینه، کمک بیشتری به بهبود عملکرد مالی سازمان خواهد کرد [۱۲].

آماکو-گامپا و آکوا^۲ (۲۰۰۸)، تاثیر راهبرد کسب و کار را بر روابط میان راهبرد عملیاتی و عملکرد مورد بررسی قرار دادند. آنها ۷۶ شرکت اسپانیایی را به عنوان نمونه انتخاب کردند. در این پژوهش، راهبرد عملیاتی با اولویت رقابتی و راهبرد کسب و کار براساس مدل مایلز و اسنو بررسی شده است. این پژوهش نشان داد که اولویت‌های هزینه و کیفیت به طور مثبت و انعطاف‌پذیری و تحویل به طور منفی بر روابط میان راهبرد عملیاتی و عملکرد موثرند؛ در حالی که راهبرد عملیاتی هیچ تاثیری بر عملکرد شرکت ندارد [۱۱].

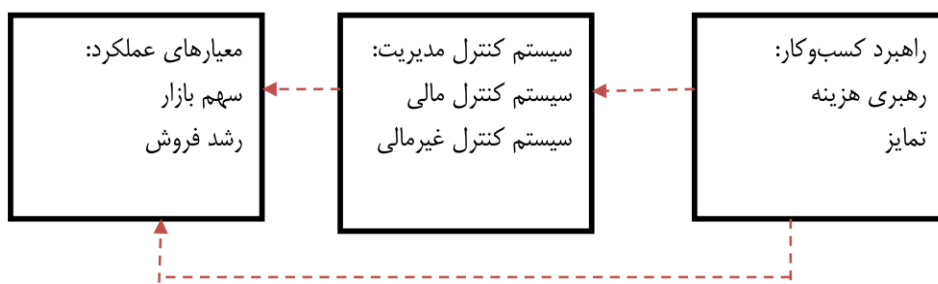
ازیر^۳ (۲۰۱۱) تاثیر راهبرد کسب و کار و محیط بیرونی را بر سیستم کنترل مدیریت در هتل‌های مالزی بررسی کرده است. در این کار از پرسشنامه و مصاحبه با مدیران هتل برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. نتایج نشان داد هتل‌هایی که از راهبرد رهبری هزینه استفاده می‌کنند بیشتر از سیستم کنترل مدیریت بورکراتیک استفاده می‌کنند؛ در حالی که هتل‌های دارای راهبرد تمایز از سیستم کنترل مدیریت دموکراتیک برخوردارند. جدول ۱، خلاصه‌ای از پژوهش‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۱. پیشینه تحقیق

سال	نام نویسنده	حوزه مطالعه
۱۳۹۱	کرم‌پور و همکاران	ارزیابی تاثیر اجزای رویکرد مبتنی بر منابع بر عملکرد براساس راهبرد رهبری هزینه
۱۳۹۰	نوری فرد و درستکار	بررسی تاثیر راهبرد مدیریت هزینه بر عملکرد مالی
۱۳۹۰	الفت و همکاران	ارتباط راهبرد فن‌آوری با راهبرد و عملکرد کسب و کار
۱۳۸۹	نایب‌زاده	بررسی رابطه سازگاری راهبرد کسب و کار با راهبرد تولید و عملکرد
۱۳۸۸	رحیم‌نیا و همکاران	بررسی راهبرد تمایز پورتر بر عملکرد سازمانی
۲۰۱۳	اسماعیل	ایجاد راهبرد و سیستم‌های کنترل مدیریت
۲۰۱۲	سیمون	نقش سیستم‌های کنترل مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی
۲۰۱۰	چنهال و همکاران	روابط راهبرد، نوآوری و سیستم کنترل مدیریت
۲۰۰۸	ایکسیونگ و همکاران	همسویی راهبردی عملکرد کسب و کار، راهبرد کسب و کار و سیستم‌های اطلاعاتی

1. Bastian and Muchlish
2. Amoako-Gyampah and Acquah
3. Auzair

مدل مفهومی پژوهش. با بررسی مدل‌های موجود در حوزه راهبردهای کسب‌وکار، مشخص است که اکثر مدل‌های موجود، ارتباط و تاثیر راهبردهای کسب‌وکار را بر عملکرد مورد بررسی قرار داده‌اند و تقریباً تمامی آنها تاثیر مثبتی از تاثیر راهبردهای کسب‌وکار را بر عملکرد نشان داده‌اند. همچنین، در برخی از مدل‌ها سایر عوامل همچون قابلیت‌های رقابتی در کنار راهبردهای سازمانی بر عملکرد سازمانی بررسی شده است. در برخی از مدل‌ها نیز اثر تلفیقی راهبردهای مختلف همچون راهبرد فن‌آوری اطلاعات، راهبرد تولید به‌همراه راهبرد کسب‌وکار بر عملکرد بررسی شده است. در مدل خود، قصد داریم تاثیر راهبرد کسب‌وکار را به‌همراه سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد مورد بررسی قرار دهیم. بررسی مقاله‌های داخلی و خارجی نشان داد که راهبرد کسب‌وکار در سطوح سازمانی بر عملکرد موثر است. در برخی از مقاله‌ها، تاثیر مستقیم آن بررسی شد و در سایر مقاله‌ها، تاثیر راهبرد کسب‌وکار به‌همراه سایر عوامل مورد بررسی قرار گرفت؛ اما در تمامی این مقاله‌ها، تاثیر مثبت راهبرد کسب‌وکار بر عملکرد اثبات شده است؛ اما تعداد مقاله‌های موجود در این حوزه به‌خصوص مقاله‌های داخلی بسیار اندک است و نیاز است نگاه جدید و نوآورانه‌تری به این رویکرد شود. در این پژوهش به این سؤال اصلی پاسخ خواهیم داد که آیا تلفیق و تناسب میان راهبرد کسب‌وکار با نوع سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد موثر است یا خیر؟ شکل ۱ مدل مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

در مدل‌های موجود، رابطه و تاثیر راهبرد کسب‌وکار بر عملکرد بررسی شده است، مدل پژوهش حاضر نیز، تاثیر راهبرد کسب‌وکار را بر عملکرد بررسی می‌کند، با این تفاوت که در مدل ما، نقش واسطه‌گر متغیر سیستم کنترل مدیریت نیز بررسی می‌شود. مدل مفهومی پژوهش حاضر، از مدل

مفهومی حاصل از پژوهش سامنی و همکاران^۱ (۲۰۱۱) گرفته شده است که در ادامه به تشریح این مدل پرداخته می‌شود [۱۵].

در این مدل، دو نوع راهبرد کسب و کار از جمله راهبرد رهبری هزینه و راهبرد تمایز بررسی می‌شود. براساس مبانی نظری پژوهش، ادعا می‌شود شرکت‌هایی که از راهبرد رهبری هزینه پیروی می‌کنند، دارای محصولاتی با قیمت کمتر هستند و کمتر به سرمایه‌گذاری در زمینه پژوهش و توسعه، فعالیت‌های توسعه محصول، نرخ تغییر در طراحی محصول، استاندارد تحویل محصول و خدمات پس از فروش توجه می‌کنند؛ البته مدعی نیستیم که تغییرات مذکور برای شرکت‌های با رهبری هزینه مهم نیست؛ بلکه آنها نسبت به شرکت‌های پیرو راهبرد تمایز، کمتر به فعالیت‌های توسعه‌ای و تغییر و تحول توجه می‌کنند. شرکت‌های پیرو رهبری هزینه از طریق کاهش قیمت محصولات خود نسبت به رقبا سعی خواهند کرد تا جایگاه مناسبی در بازار به دست آورند و به مزیت رقابتی دست یابند؛ در حالی که شرکت‌های پیرو راهبرد تمایز با متمایز ساختن محصولات خود نسبت به رقبا سعی در دستیابی به مزیت رقابتی خواهند داشت. در هر دو حالت، چه شرکت از راهبرد رهبری هزینه پیروی کند یا تمایز، در عملکرد شرکت موثر خواهد بود.

در این پژوهش، از دو سیستم کنترل مدیریت شامل کنترل مدیریت مالی و غیرمالی استفاده می‌شود. به اعتقاد پژوهشگر سیستم کنترل غیرمالی، برای به‌کارگیری راهبردهای تمایز مناسب‌تر است و سیستم کنترل مالی در استفاده از راهبردهای رهبری هزینه. در ادامه فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود:

فرضیه اول: راهبرد کسب و کار بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

الف. راهبرد رهبری هزینه بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

ب. راهبرد تمایز بر عملکرد سازمان تاثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: راهبرد کسب و کار بر سیستم کنترل مدیریت تاثیر مثبت دارد.

الف. راهبرد رهبری هزینه بر سیستم کنترل مالی تاثیر مثبت دارد.

ب. راهبرد تمایز بر سیستم کنترل غیرمالی تاثیر مثبت دارد.

- فرضیه سوم:** سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.
- الف. سیستم کنترل مدیریت مالی بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.
- ب. سیستم کنترل مدیریت غیرمالی بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

۳. روش شناسی پژوهش

جامعه و نمونه مورد مطالعه. این پژوهش به لحاظ هدف، در قالب پژوهش‌های کاربردی و به لحاظ شیوه اجرا، توصیفی - همبستگی است. جامعه آماری پژوهش، مدیران و کارشناسان بخش‌های مالی و امور حسابداری و همچنین متخصصین راهبرد در شهرک‌های صنعتی استان قزوین هستند که این مدیران از میان شرکت‌های با بیش از ۵۰ نفر کارمند که در بورس تهران پذیرفته شده‌اند، انتخاب گردیدند. استان قزوین دارای ۲۴ شهرک و ناحیه صنعتی و حدود ۸۰۰ شرکت است که از این تعداد، ۴۳۷ شرکت دارای بیش از ۵۰ نفر کارمند هستند. همچنین، با توجه به این که پژوهشگر در پی شرکت‌هایی است که در بورس تهران پذیرفته شده‌اند، از میان ۴۳۷ شرکت، ۱۲۶ شرکت در بورس تهران پذیرفته شده‌اند. در نهایت، جامعه آماری پژوهش از میان مدیران و کارشناسان و متخصصان راهبرد در این ۱۲۶ شرکت منتخب انتخاب شد. براساس محاسبات و انتخاب ۳ مدیر یا کارشناس مالی در هر شرکت، جامعه آماری پژوهش ۳۷۸ نفر تخمین زده شد.

در پژوهش حاضر، برای تعیین تعداد نمونه مورد نیاز از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شد [۷]. در این روش برای تعیین تعداد نمونه از فرمول کوکران استفاده می‌شود:

n حجم نمونه

N تعداد کل جامعه آماری

α سطح معناداری ۵٪

E میزان خطا برای بالا بردن میزان دقت ۰/۰۴ در نظر گرفته شده است

$Z_{\frac{\alpha}{2}}$ مطابق با جدول آماری برابر ۱/۹۶

P احتمال وجود صفت یا موفقیت که برابر ۰/۵ است.

$I-p$ احتمال عدم صفت یا شکست که برابر ۰/۵ است.

از این رو با احتساب ارقام مطالعه حاضر و با توجه به فرمول کوکران، حجم نمونه آماری

مطابق زیر خواهد بود:

$$\frac{378 \cdot 1.96^2 \cdot 0.5^2}{0.04^2 \cdot 179 + 1.96^2 \cdot 0.5^2} = 190$$

(رابطه ۱)

ابزار جمع‌آوری داده. در این پژوهش از پرسشنامه به‌عنوان ابزار جمع‌آوری داده استفاده شد. به‌منظور سنجش متغیرها از طیف پنج امتیازی لیکرت (۱ به معنای بسیار مخالفم) تا (۵ به معنای بسیار موافقم) استفاده شد. تعداد سوالات هر متغیر در جدول ۲، نشان داده شده است. شایان ذکر است که به‌منظور سنجش روایی، از روش ظاهری و محتوایی با گرفتن نظرهای متخصصین و اساتید مدیریت استفاده به عمل آمد. همچنین، برای بررسی پایایی از روش آلفا کرونباخ استفاده شد. اگر ضریب آلفا، بیشتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۲. ضریب آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد سؤال	آلفای کرونباخ
راهبرد رقابتی	۱۰	٪۷۹
سیستم کنترل مدیریت مالی	۱۳	٪۸۰/۶
سیستم کنترل غیرمالی	۷	٪۸۱/۶
عملکرد	۹	٪۸۰
کل متغیرهای پژوهش	۳۹	٪۷۸

۴. تحلیل یافته‌ها

برای آزمون مدل پژوهش و تصمیم درباره رد شدن یا رد نشدن فرضیه‌های پژوهش، تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری به‌کار رفته است. از آمار توصیفی نیز جهت توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان استفاده شده است. برای پردازش داده‌های پژوهش، از نرم‌افزارهای اس.پی.اس.اس ۱۹ و لیزرل ۸/۸ استفاده شده است. در بخش آمار توصیفی، ابتدا به بررسی متغیرهای جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان مانند جنسیت، سن، وضعیت تاهل و تحصیلات پرداخته می‌شود. خلاصه‌ای از وضعیت متغیرهای جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان در جدول ۳ آمده است. نتایج آمار توصیفی در رابطه با ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که تعداد مردان پاسخ‌دهنده از زنان بیشتر است. ضمن این‌که بیش از نیمی از جمعیت پاسخ‌دهندگان را افراد ۲۰ تا ۳۰ سال تشکیل می‌دهند و تقریباً ۷۸ درصد پاسخ‌دهندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن دارند. به‌عبارت دیگر، بیشتر افراد پاسخ‌دهنده، جوان هستند. همچنین، بیشتر افراد پاسخ‌دهنده، متاهل هستند. ضمن این‌که بیش از ۴۵ درصد افراد پاسخ‌دهنده در مقطع تحصیلی کارشناسی قرار دارند.

جدول ۳. توزیع فراوانی مربوط به ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر جمعیت‌شناختی	فراوانی	درصد
جنسیت		
زن	۷۵	۳۹
مرد	۱۱۵	۶۱
سن		
بین ۲۰ تا ۳۰	۲۵	۱۴
بین ۳۰ تا ۴۰	۷۸	۴۱
بین ۴۰ تا ۵۰	۳۵	۱۸
بیشتر از ۵۰	۵۲	۲۷
وضعیت تاهل		
مجرد	۷۸	۴۱
متاهل	۱۱۲	۵۹
تحصیلات		
زیر دیپلم	۲۴	۱۳
دیپلم	۳۰	۱۶
فوق دیپلم	۳۶	۱۹
کارشناسی	۸۵	۴۵
کارشناسی ارشد و دکترا	۱۵	۷

در جدول ۴، اطلاعاتی درباره شرکت از جمله سابقه شرکت و تعداد کارکنان آمده است. در قسمت سابقه شرکت، شروع فعالیت بیشتر شرکت‌ها از ۱۰ سال بیشتر بوده است. ۷۷٪ شرکت‌های مورد نظر پژوهش، سابقه بیش از ۱۰ سال را داشتند. ۱۶٪ بین ۵ تا ۱۰ سال و ۷٪ کمتر از ۵ سال سابقه فعالیت داشتند. در قسمت تعداد کارکنان، ۶۹٪ شرکت‌ها دارای بیش از ۱۰۰ نفر بودند. ۲۴٪ بین ۵۰ تا ۱۰۰ نفر و ۷٪ دارای کمتر از ۵۰ نفر کارمند بودند.

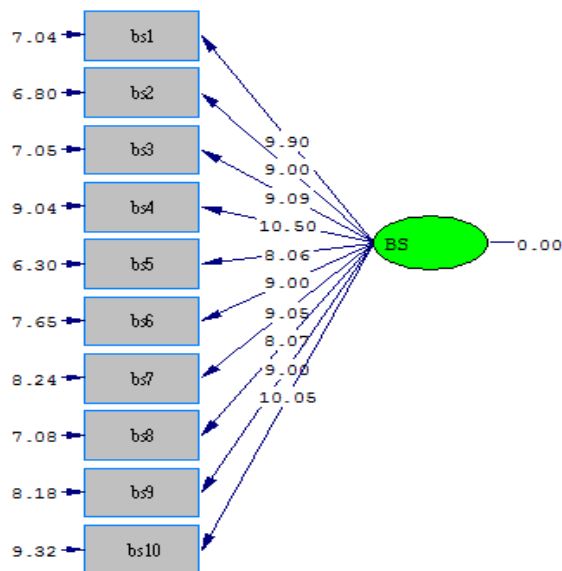
جدول ۴. اطلاعات شرکت

سابقه فعالیت شرکت	فراوانی	درصد
$5 < X$	۹	۷
$5 < X < 10$	۲۰	۱۶
$10 >$	۹۷	۷۷
تعداد کارکنان		
$50 <$	۹	۷
$50 < X < 100$	۳۰	۲۴
$100 >$	۸۷	۶۹

تحلیل استنباطی داده‌ها. آمار استنباطی جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و کشف الگوها و فرآیندهای موجود در نمونه به کار می‌رود. آمار استنباطی مشخص می‌کند که آیا الگوها و فرآیندهای کشف شده در نمونه، در جامعه آماری هم کاربرد دارد یا خیر؛ بنابراین، آمار استنباطی راجع به ویژگی‌ها و پارامترهای مربوط به جامعه آماری پژوهش و کیفیت ارتباط بین مفاهیم و متغیرها می‌باشد. تفاوت مهم آمار توصیفی با آمار استنباطی در این است که نتایج آمار توصیفی که از نمونه آماری به دست آمده را نمی‌توان به جامعه آماری تعمیم داد؛ اما نتایج آمار استنباطی قابل تعمیم به جامعه آماری است. به عبارت دیگر، مفهوم کانونی آمار استنباطی، تعمیم‌پذیری آن است [۵]. در این قسمت به تحلیل استنباطی داده‌های پژوهش پرداخته شده است.

تحلیل عاملی تاییدی. در صورتی که بخواهیم از مناسب بودن ابزار سنجش مطمئن شویم، باید به بررسی اعتبار متغیرهای آشکار برای سنجش شاخص‌های پژوهش پرداخته شود تا ببینیم آیا متغیرهای آشکار انتخاب شده به خوبی می‌توانند شاخص‌های پژوهش را بسنجند یا خیر؟ به این منظور از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده می‌شود. اگر شاخص‌های برازندگی در مدل تاییدی برقرار باشد، بدین معنی است که متغیرهای آشکار می‌توانند متغیرهای مکنون را به خوبی بسنجند. نتایج تحلیل عاملی تاییدی برای هر متغیر به‌طور جداگانه آورده شده است.

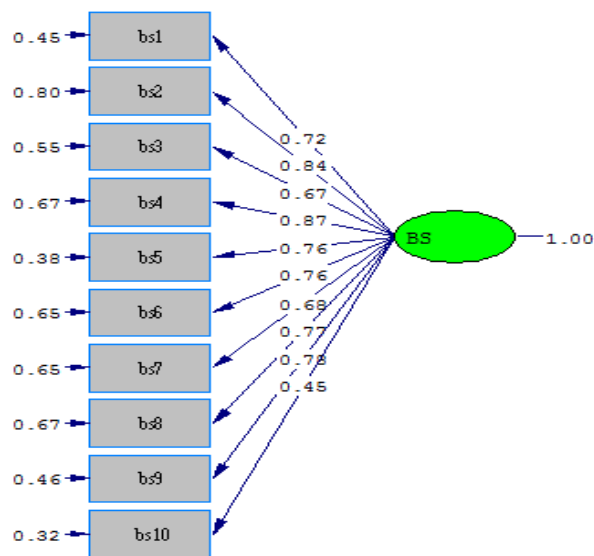
تحلیل عاملی تاییدی متغیر راهبرد کسب و کار. مدل عاملی تاییدی متغیر راهبرد کسب و کار در دو حالت ضریب معناداری و تخمین استاندارد در شکل‌های ۲ و ۳ آمده است.



Chi-Square=28.43, df=13, P-value=0.0078, RMSEA=0.066

شکل ۲. مدل ضریب معناداری متغیر راهبرد کسب و کار

شاخص‌های تناسب مدل حاکی از آن است که مدل از برازش خوبی برخوردار است. نسبت کای دو بر درجه آزادی χ^2/df برابر با ۲/۱۸ است که کمتر از حد مجاز ۳ می‌باشد و مقدار میانگین مجذور خطاها (RMSEA) برابر با ۰/۰۶۶ است که کمتر از مقدار مجاز ۰/۰۸ است. همچنین، شاخص‌های AGFI و NFI به ترتیب برابر با ۰/۹۷، ۰/۹۴ و ۰/۹۸ است و نشان‌دهنده برازش نسبتاً بالای مدل است. مقادیر t-value تمام مؤلفه‌ها نیز بالاتر از ۱/۹۶ است؛ بنابراین، بار عاملی تمام آنها معنادار است و تمام آنها با رابطه معناداری با متغیر راهبرد کسب و کار دارند.

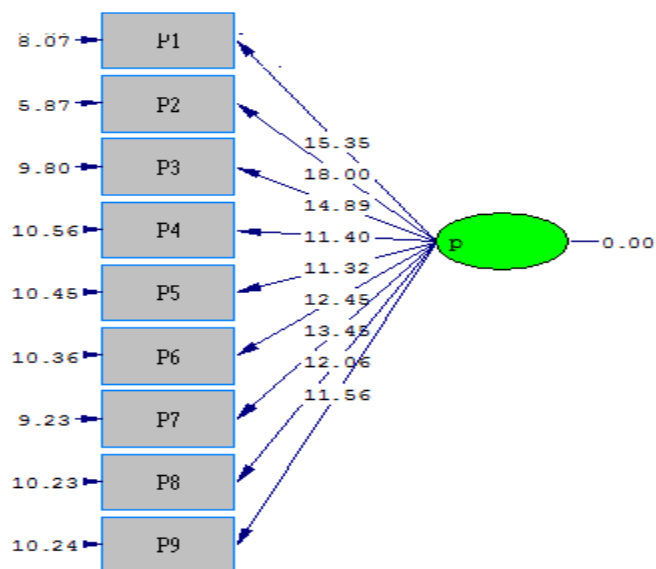


Chi-Square=28.43, df=13, P-value=0.0078, RMSEA=0.066

شکل ۳. مدل تخمین استاندارد متغیر راهبرد کسب و کار

بارهای عاملی در حالت تخمین استاندارد نشان دهنده میزان همبستگی میان متغیرهای آشکار با متغیر مکنون است. هر چه میزان بار عاملی بیشتر و میزان خطا کمتر باشد، میزان تبیین واریانس بیشتر می شود. توان دوم بار عاملی نیز، میزان واریانس تبیین شده متغیر مکنون توسط هر متغیر آشکار را نشان می دهد. در این مدل مؤلفه اول، ۵۵٪ واریانس متغیر راهبرد کسب و کار را تبیین می کند و مقدار خطا نیز برابر با ۰/۴۵ است. به عبارت دیگر، این مؤلفه ۴۵٪ از واریانس متغیر تصویر راهبرد کسب و کار را تبیین نمی کند. واضح است که هر چه مقدار خطا کمتر باشد، همبستگی بین مؤلفه و متغیر بیشتر است.

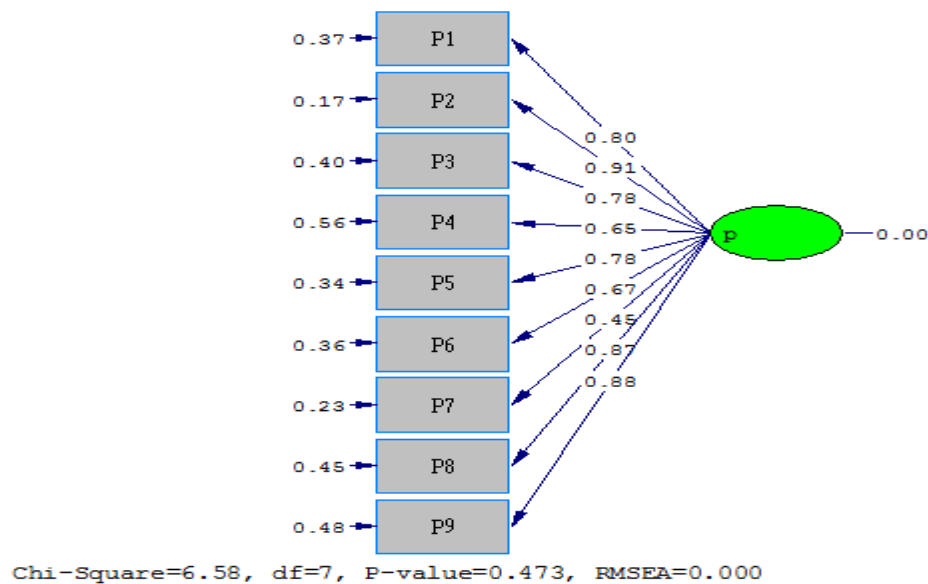
تحلیل عاملی تأییدی متغیر عملکرد. مدل عاملی تأییدی متغیر تصویر عملکرد که از ۹ مؤلفه زیربنایی تشکیل شده است، در دو حالت ضریب معناداری و تخمین استاندارد در شکل های ۴ و ۵ آمده است.



Chi-Square=6.58, df=7, P-value=0.473, RMSEA=0.000

شکل ۴. مدل ضریب معناداری متغیر عملکرد

شاخص‌های تناسب مدل نشان می‌دهد که مدل از برازش خوبی برخوردار است. نسبت کای دو بر درجه آزادی χ^2/df برابر با ۰/۹۴ است که کمتر از حد مجاز ۳ می‌باشد و مقدار میانگین مجذور خطاها (RMSEA) برابر صفر است که کمتر از مقدار مجاز ۰/۰۸ است. همچنین، شاخص‌های GFI، AGFI و NFI به ترتیب برابر ۰/۹۹، ۰/۹۸ و ۱ است و نشان‌دهنده برازش بالای مدل است. ضمن این که مقادیر t-value تمام مؤلفه‌ها بالاتر از ۱/۹۶ است؛ بنابراین، بار عاملی تمام آنها معنادار است و تمام آنها با رابطه معناداری با متغیر عملکرد دارند.

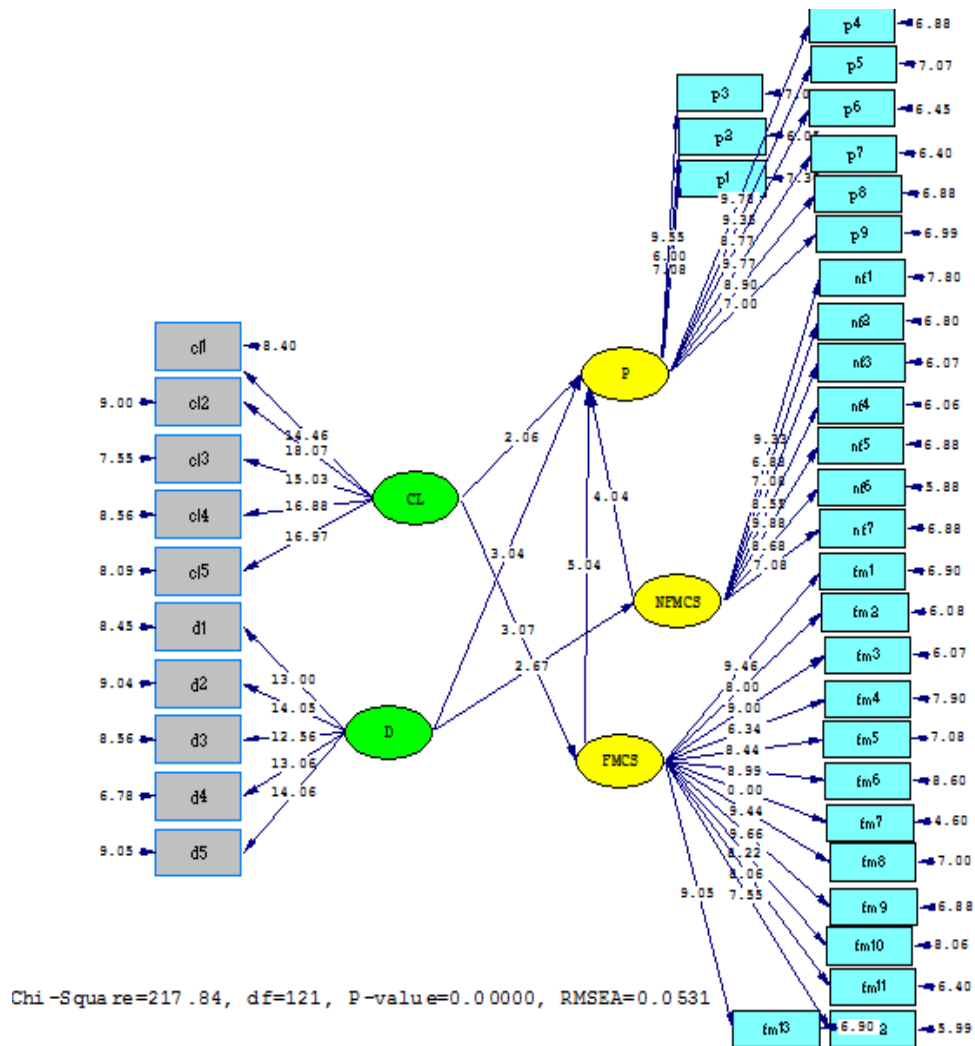


شکل ۵. مدل تخمین استاندارد متغیر عملکرد

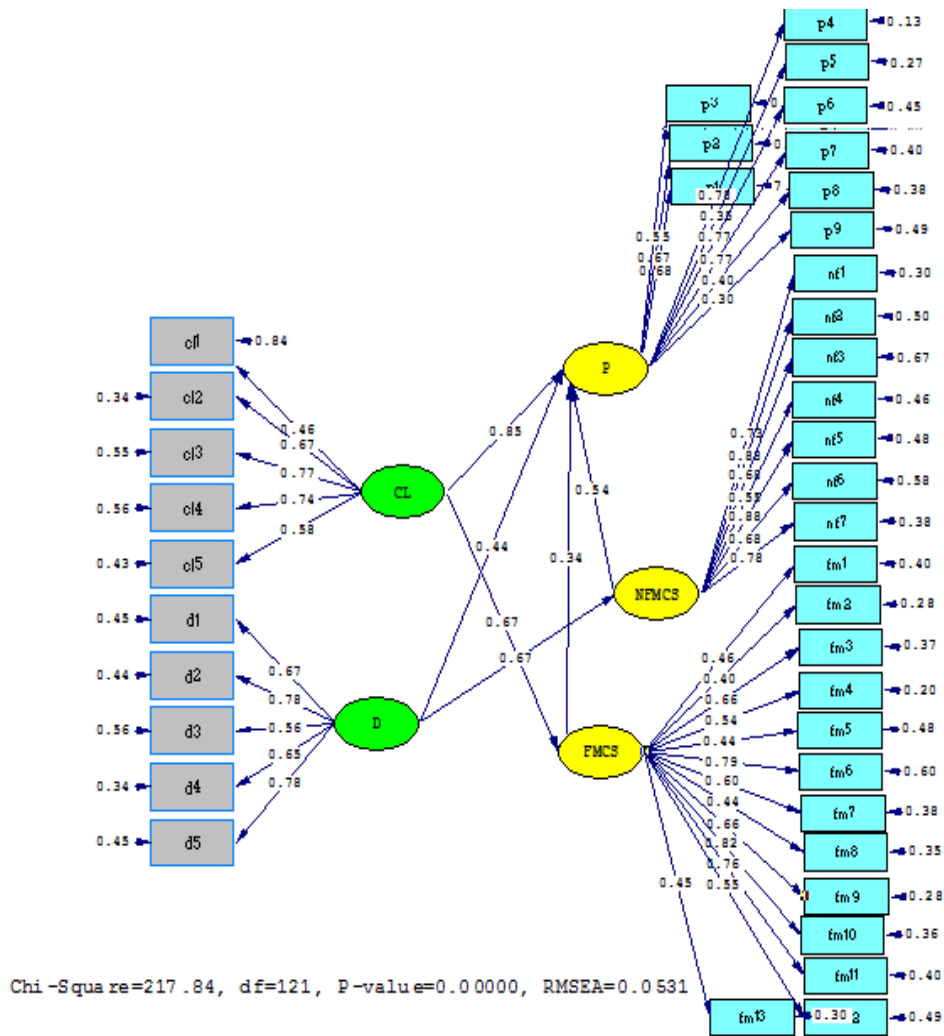
مدل در حالت تخمین استاندارد میزان تأثیر هر مؤلفه یا گویه را در تبیین واریانس متغیر عملکرد نشان می‌دهد. مؤلفه اول توانسته است تقریباً ۶۳٪ واریانس تصویر شناختی را تبیین کند و میزان خطا نیز برابر با ۰/۳۷ است.

معادلات ساختاری و تحلیل مسیر برای آزمودن مدل و فرضیه‌های پژوهش. پس از انجام تحلیل عاملی تأییدی جهت اطمینان از این مسئله که متغیرهای مشاهده شده انتخابی (گویه‌ها یا عامل‌ها) قادر هستند به‌خوبی متغیرهای مکنون را بسنجند، جهت اطمینان از برازش مدل نظری و این‌که داده‌های پژوهش تا چه حد مدل نظری را پشتیبانی می‌کنند و همچنین آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل معادلات ساختاری و مفهوم تحلیل مسیر استفاده شده است.

تفسیر نتایج نرم‌افزار لیزرل شامل دو بخش است: اول، تفسیر برازش مدل، دوم، تفسیر فرضیه‌های پژوهش. برای بررسی بهتر فرضیه‌های پژوهش و عدم تأثیر متغیرهایی که در دو نقش مستقل و وابسته می‌باشند، مدل معادلات ساختاری در دو حالت *t-value* (ضریب معناداری) و *standardized solution* (تخمین استاندارد) آورده شده است.



شکل ۶. مدل ساختاری فرضیه‌های پژوهش در حالت ضریب معناداری



شکل ۷. مدل ساختاری فرضیه‌های پژوهش در حالت تخمین استاندارد

همان‌طور که اشاره شد، بخش اول تفسیر خروجی لیزرل شامل بررسی و تحلیل شاخص‌های برازش مدل و اطمینان از مناسب بودن آنها است. در این رابطه هم به بررسی شاخص‌های مطلق برازندگی و هم شاخص‌های نسبی برازندگی پرداخته می‌شود. نتایج برازش مدل به شکل زیر است: در رابطه با شاخص‌های مطلق، نسبت مقدار آماره کای دو به درجه آزادی که باید کمتر از ۳ باشد، در

مدل زیر برابر با $1/8$ است.

مقدار شاخص RMR نیز هر چه به صفر نزدیکتر باشد بهتر است، مقدار این شاخص در خروجی نرم‌افزار برابر با $0/058$ شده است.

مقدار شاخص RMSEA باید کوچک‌تر مساوی $0/08$ یا در بعضی منابع برابر با $0/05$ باشد، مقدار این شاخص نیز در مدل برابر $0/053$ است.

دو شاخص GFI و AGFI نیز باید بزرگ‌تر از $0/9$ باشد. مقدار این دو شاخص در خروجی نرم‌افزار لیزرل به ترتیب برابر با $0/92$ و $0/88$ است که نشان‌دهنده برازش خوب مدل است. $0/88$ به $0/9$ بسیار نزدیک است و می‌توان آن را همان $0/9$ در نظر گرفت.

سایر شاخص‌های برازش مانند شاخص‌های نسبی نیز شامل NFI، NNFI، CFI و IFI می‌باشند که مقدار آنها در این مدل به ترتیب برابر با $0/95$ ، $0/97$ ، $0/97$ و $0/98$ است که نشان‌دهنده خوب بودن برازش مدل است.

پس از اطمینان از مناسب بودن برازش مدل، به تحلیل بخش دوم نتایج یا به عبارت دیگر تایید یا عدم تایید فرضیه‌ها پرداخته می‌شود. به منظور قضاوت درباره تایید یا عدم تایید فرضیه‌ها، مدل در حالت ضریب معناداری بررسی می‌شود. چنانچه ضرایب بین متغیرهای پنهان یا مکنون در بازه $-1/96$ تا $1/96$ باشد، فرضیه مورد نظر رد شده و اگر این ضرایب بیشتر از $1/96$ یا کمتر از $-1/96$ باشد، دلیلی بر رد فرضیه وجود ندارد. همچنین، برای تفسیر میزان و جهت این تأثیر، باید مدل در حالت تخمین استاندارد، مورد بررسی قرار گیرد. لازم به ذکر است که اعداد در مدل در حالت تخمین استاندارد، معادل ضرایب تأثیر استاندارد شده (β) در رگرسیون خطی هستند. این ضریب کمک می‌کند تا سهم نسبی متغیر مستقل در تبیین تغییرات متغیر وابسته مشخص شود. هر چه مقدار این ضریب بیشتر باشد بدین معنی است که نقش آن متغیر در پیش‌بینی تغییرات متغیر وابسته بیشتر است.

فرضیه‌های پژوهش، جهت یادآوری، دوباره بیان می‌شوند:

فرضیه اول: راهبرد کسب‌وکار بر عملکرد سازمانی تأثیر مثبت دارد.

الف. راهبرد رهبری هزینه بر عملکرد سازمانی تأثیر مثبت دارد.

ب. راهبرد تمایز بر عملکرد سازمان تأثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: راهبرد کسب‌وکار بر سیستم کنترل مدیریت تأثیر مثبت دارد.

الف. راهبرد رهبری هزینه بر سیستم کنترل مالی تأثیر مثبت دارد.

ب. راهبرد تمایز بر سیستم کنترل غیرمالی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه سوم: سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

الف. سیستم کنترل مدیریت مالی بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

ب. سیستم کنترل مدیریت غیرمالی بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

بنابراین براساس همین قاعده و با توجه به مقدار آماره t (ضرایب در حالت ضریب معناداری) در شکل ۶ می توان نتیجه گرفت که فرضیه اول که تاثیر راهبرد رهبری هزینه و تمایز را بر عملکرد می دهد، رد نمی شود؛ زیرا در بازه $۱/۹۶ - ۱/۹۶$ قرار ندارد. به عبارت دیگر، تاثیر این متغیرها از نظر آماری معنادار است.

فرضیه های دوم را نمی توان رد کرد؛ زیرا مقدار ضرایب معناداری آنها در شکل ۶ بیشتر از $۱/۹۶$ است. به عبارت دیگر، تاثیر راهبرد کسب و کار بر هر دو سیستم کنترل مالی و غیرمالی معنادار است؛ اما برای قضاوت درباره میزان و جهت این تأثیرات، با توجه به مدل در حالت تخمین استاندارد در شکل ۷، می توان نتیجه گرفت تأثیر سیستم کنترل غیرمالی بر عملکرد بیشتر از تأثیر سیستم کنترل مالی بر عملکرد است. به طوری که به ازای افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر سیستم کنترل غیرمالی، عملکرد $۰/۵۴$ واحد افزایش می یابد؛ در حالی که به ازای افزایش یک انحراف استاندارد در متغیر سیستم کنترل مالی، عملکرد $۰/۳۴$ واحد افزایش می یابد؛ اما برای قضاوت درباره فرضیه سوم که تاثیر متغیر سیستم های کنترل مدیریت را بر عملکرد بررسی می کند، می توان گفت تاثیر این متغیر نیز از نظر آماری معنادار است و فرضیه سوم نیز رد نمی شود.

۴. یافته های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه های پژوهش حاضر را می توان در جدول ۵ به طور خلاصه بیان کرد:

جدول ۵. خلاصه نتایج آزمون فرضیه های مدل پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه	تحلیل	فرضیه پژوهش	فرضیه
رد نمی شود	مسیر مستقیم تأیید شده پس نقش متغیر میانجی رد نمی شود	تاثیر راهبرد کسب و کار بر عملکرد سازمانی	فرضیه اول
رد نمی شود	مسیر مستقیم تأیید شده پس نقش متغیر میانجی رد نمی شود	تاثیر راهبرد کسب و کار بر سیستم کنترل مدیریت	فرضیه دوم
رد نمی شود	تاثیر هر دو راهبرد بر سیستم کنترل مدیریت تأیید می شود.	تاثیر سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمان	فرضیه سوم

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، براساس نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری، فرضیه‌های اول، دوم و سوم رد نمی‌شوند.

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهاد

این پژوهش، به دنبال یافتن رابطه‌ای مناسب میان راهبرد کسب‌وکار و سیستم کنترل مدیریت و تاثیر آن بر عملکرد سازمانی هستیم. تمرکز این پژوهش بر شرکت‌های مستقر در شهرک صنعتی استان قزوین است که در بورس تهران پذیرفته باشند و به لحاظ تعداد کارکنان، بیش از ۲۰ نفر باشند. اطلاعات مرتبط به پژوهش از مدیران، کارشناسان و حسابداران شرکت‌های مذکور و در تابستان ۱۳۹۲ جمع‌آوری شد و با استفاده از نرم‌افزارهای اس پی اس اس ۱۹ و لیزرل ۸/۸ مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت.

در فرضیه اول نشان داده شد که راهبرد کسب‌وکار بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد. اندازه‌گیری عملکرد با گذشت زمان روز به روز به صورت وسیع‌تری مورد توجه قرار گرفته است. مهم این است که ارزیابی عملکرد در گذشته بیشتر مبتنی بر هزینه / کارایی، سود محوری، دوره‌های زمانی کوتاه‌مدت با شاخص‌های مجزا بود؛ در حالی که با رقابتی شدن صنایع، رویکردهای نوینی برای ارزیابی عملکرد مطرح شده است که از آن جمله می‌توان به: ارزش محوری، مشتری محوری، دوره‌های زمانی بلندمدت و استفاده از مجموعه شاخص‌های گروهی برای ارزیابی اشاره کرد پس می‌توان گفت که ارزیابی عملکرد را اقدامی جهت بهبود اثربخشی زنجیره و درک جریان مستمر منابع در داخل آن با هدف تولید محصولی با هزینه کمتر، تحویل به موقع محصول به مشتری و در خاتمه، افزایش رضایت مشتری دانست؛ در مطالعات خود به تفصیل شاخص‌های عملکرد را مورد بررسی قرار داده است و اندازه‌گیری عملکرد را شامل کیفیت، هزینه، تحویل به موقع، خدمات و انعطاف‌پذیری پیشنهاد کرده‌ایم؛ اما دستیابی به شاخص‌های مدنظر عملکرد در شرایطی امکان‌پذیر خواهد بود که متناسب با راهبرد کسب‌وکار باشد چون در هر راهبرد شاخص‌های عملکرد متفاوت است؛ بر این اساس، شاخص‌های دیگری از جمله پاسخ‌گویی به مشتریان، تنوع و انعطاف‌پذیری، سهم بازار و کیفیت محصولات را به ارزیابی عملکرد اضافه کردیم. نتایج نشان داد که در صورت استفاده از راهبرد رهبری هزینه به شاخص‌های عملکردی مرتبط با آن دست خواهیم یافت و در صورت استفاده از راهبرد تمایز به شاخص‌های مرتبط با آن دست خواهیم یافت. پس سازگاری میان معیارهای واقعی و مناسب با نوع راهبرد کسب‌وکار باید برقرار باشد.

در فرضیه دوم، بیان شد که راهبرد کسب و کار بر سیستم کنترل مدیریت تاثیر مثبت دارد.

الف. راهبرد رهبری هزینه بر سیستم کنترل مالی تاثیر مثبت دارد.

ب. راهبرد تمایز بر سیستم کنترل غیرمالی تاثیر مثبت دارد.

نتایج حاکی از عدم رد فرضیه فوق است. یعنی راهبرد رهبری هزینه با سیستم کنترل مالی و راهبرد تمایز با سیستم کنترل غیرمالی سازگار است. در این فرضیه وضعیت به کارگیری سیستم کنترل مدیریت غیرمالی در واحدهای با راهبرد تمایز محصول با واحدهای دارای راهبرد رهبری هزینه مقایسه شد و انتظار آن بود که در واحدهای با راهبرد تمایز محصول از سیستم کنترل مدیریت غیرمالی نسبت به واحدهای با راهبرد رهبری هزینه بیشتر استفاده شود. به این معنا که در واحدهای بکارگیرنده راهبرد تمایز در نتیجه استفاده از این نوع سیستم، اطلاعات مربوطتری جهت تصمیم گیری بهتر مدیران نسبت به واحدهای بکارگیرنده راهبرد رهبری هزینه به دست آید. نتایج فرضیه را تأیید می کند؛ بنابراین، می توان نتیجه گرفت لازمه حمایت بیشتر از راهبرد تمایز محصول، وجود سیستم هایی با ویژگی های سیستم کنترل مدیریت غیرمالی می باشد. همچنین، در این فرضیه وضعیت به کارگیری سیستم کنترل مدیریت مالی در واحدهای با راهبرد تمایز محصول با واحدهای دارای راهبرد رهبری هزینه مقایسه شد انتظار آن بود که در واحدهای با راهبرد تمایز محصول از سیستم کنترل مدیریت مالی نسبت به واحدهای با راهبرد رهبری هزینه کمتر استفاده شود. به این معنا که در واحدهای بکارگیرنده راهبرد رهبری هزینه در نتیجه استفاده از این نوع سیستم، اطلاعات مربوطتری جهت تصمیم گیری بهتر مدیران نسبت به واحدهای بکارگیرنده راهبرد تمایز به دست آید. نتایج فرضیه را تأیید می کند؛ بنابراین می توان نتیجه گرفت لازمه حمایت بیشتر از راهبرد رهبری هزینه، وجود سیستم هایی با ویژگی های سیستم کنترل مدیریت مالی می باشد.

فرضیه سوم: سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

الف. سیستم کنترل مدیریت مالی بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

ب. سیستم کنترل مدیریت غیرمالی بر عملکرد سازمانی تاثیر مثبت دارد.

نتایج پژوهش نشان داد که سازگاری معناداری در به کارگیری سیستم های کنترل مدیریت و عملکرد وجود دارد.

سیستم های کنترل مدیریت نوعی سیستم سنجش عملکرد هستند که اطلاعات مفید و سودمندی را در خصوص چگونگی انجام موثر کارها برای تقویت رفتارهای مثبت و حذف رفتارهای نامناسب و غیرضروری فراهم می کنند. در این پژوهش دو سیستم کنترل مدیریت مالی و غیرمالی مورد بررسی

قرار گرفت. سیستم کنترل مالی که براساس شاخص‌های مالی ایجاد شده و به دنبال یک کاسه کردن عملکرد تمامی اجزاء سازمان در چند معیار مالی است. نتایج نشان داد که شباهت میان شاخص‌های مالی و رهبری هزینه بسیار زیاد است و عملکرد راهبرد رهبری هزینه باید براساس سیستم کنترل مالی مورد ارزیابی قرار گیرد؛ اما سیستم کنترل مالی به دلیل دارا بودن معیارهای مالی نمی‌تواند مبنایی برای ارزیابی عملکرد تمامی واحدها یا سازمان‌ها باشد به خصوص سازمان‌هایی که از راهبرد تمایز استفاده می‌کنند چون سازگاری میان شاخص‌های مدیریت مالی و راهبرد تمایز وجود ندارد؛ بنابراین نیاز به استفاده از سیستم کنترل غیرمالی است که شاخص‌های غیرمالی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و با راهبرد تمایز سازگار بوده و بهتر می‌تواند عملکرد راهبرد مذکور را ارزیابی کند. نتایج تأیید کرد که تناسب بیشتری میان راهبرد تمایز و سیستم کنترل غیرمالی و راهبرد رهبری هزینه و سیستم کنترل مالی وجود دارد که تأییدکننده فرضیه فوق است.

در فرضیه اول بیان شد که گسترش استفاده از سیستم کنترل مدیریت مالی، بر ارتباط بین راهبرد رهبری هزینه و عملکرد اثر مثبت دارد. در پژوهشی که توسط الفت و همکاران او در سال ۱۳۹۰ در انجام شد، تأیید شد که متغیر کنترل مدیریت مالی بر ارتباط راهبرد رهبری هزینه و عملکرد هزینه تأثیر موثر است. نایب‌زاده (۱۳۹۰)، عامل کنترل مالی را تقویت‌کننده راهبرد هزینه و تأثیرش بر عملکرد دانست. اسماعیل (۲۰۱۳)، نیز در پژوهش خود این رابطه را تأیید کرد.

فرضیه دوم نشان داد که گسترش استفاده از سیستم کنترل مدیریت غیرمالی، بر ارتباط بین راهبرد تمایز و عملکرد اثر مثبت دارد. در پژوهش اعرابی و عابدی در سال ۱۳۸۹ و اسماعیل در سال ۲۰۱۳ نیز تأثیر استفاده از سیستم کنترل غیرمالی بر افزایش عملکرد راهبرد تمایز و در نهایت عملکرد سازمانی تأیید شد.

در فرضیه سوم، نقش راهبرد سازمان بر سیستم کنترل مدیریت و راهبرد سازمان بر عملکرد سازمان اثبات شد. این رابطه تقریباً در پژوهش بسیاری از پژوهشگران اثبات شده است؛ به‌ویژه بخش دوم این فرضیه یعنی تأثیر راهبرد بر عملکرد. پژوهشگرانی همچون الفت و همکارانش (۱۳۹۰)، اعرابی و عابدی (۱۳۸۹)، نایب‌زاده (۱۳۹۰)، باستیان و ماچلیش (۲۰۱۲) و ازیر (۲۰۱۱) این رابطه را اثبات کرده‌اند.

در فرضیه چهارم، رابطه میان سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمان نیز اثبات شد. این رابطه در پژوهش الفت و همکاران (۱۳۹۰) و باستیان و ماچلیش (۲۰۱۲) اثبات شد. در این قسمت به مقایسه نتایج پژوهش خود با سایر پژوهش‌های انجام‌شده در این حوزه پرداخته می‌شود. مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش‌های پیشین در جدول ۶ آمده است.

جدول ۶. مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش‌های پیشین

پژوهش	فرضیه اول	فرضیه دوم	فرضیه سوم	فرضیه چهارم
الفت و همکاران (۱۳۹۰)	✓		✓	✓
نایب‌زاده (۱۳۸۹)	✓		✓	
اعرابی و عابدی (۱۳۸۹)		✓	✓	
باستیان و ماچلیش (۲۰۱۲)			✓	✓
ازیر (۲۰۱۱)			✓	
اسماعیل (۲۰۱۳)	✓	✓		

باتوجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود سازمان‌هایی که از راهبرد رهبری هزینه به‌عنوان راهبرد کسب و کار خود انتخاب می‌کنند برای رسیدن به عملکرد بالاتر تمرکز خود را بر سیستم کنترل مالی معطوف کنند. این نوع راهبرد کسب و کار کمترین هماهنگی را با سیستم کنترل مدیریت غیرمالی دارند. در مورد سازمان‌های که راهبرد تمایز را به‌عنوان راهبرد کسب و کار انتخاب می‌کنند پیشنهاد می‌شود که از سیستم کنترل مدیریت غیرمالی به‌عنوان سیستم کنترل مدیریت خود انتخاب کنند تا به بالاترین سطح عملکرد دست یابند. این نحوه بررسی به این دلیل است که معمولاً انتخاب و تدوین راهبردها از سطح بالا به پایین انجام می‌شود؛ اما پیشنهاد ما برای این سازمان‌هایی که انتظارشان از عملکردشان مشخص است به این ترتیب می‌تواند باشد. برای مثال، سازمانی که در صدد است تا سهم بیشتری از بازار را از آن خود کند بهترین انتخاب او راهبرد رهبری هزینه به همراه سیستم کنترل مدیریت مالی است. از طرف دیگر سازمانی که به دنبال افزایش رشد فروش خود می‌باشد بهتر است راهبرد تمایز را به‌عنوان راهبرد کسب و کار و سیستم کنترل مدیریت غیرمالی را به‌عنوان سیستم کنترل مدیریت خود انتخاب کند تا به بیشترین رشد فروش برسد.

می‌توان پیشنهادهایی را برای پژوهش‌های آتی به شکل زیر ارائه کرد:

- تاثیر رابطه هماهنگی راهبرد سطح کسب و کار و راهبرد مالی و عملکرد سازمانی.
 - تاثیر رابطه هماهنگی راهبرد سطح کسب و کار و راهبرد منابع انسانی و عملکرد سازمانی.
 - تاثیر رابطه هماهنگی راهبرد سطح کسب و کار و راهبرد پژوهش و توسعه و عملکرد سازمانی.
 - تاثیر رابطه هماهنگی راهبرد سطح کسب و کار و راهبرد بازاریابی و عملکرد سازمانی.
- در این پژوهش موارد مورد مطالعه ما شرکت‌های تک کسب و کاری کوچک‌تری بودند که در این‌گونه سازمان‌ها معمولاً سطح ۱ و ۲ راهبرد باهم ادغام می‌شوند. از آنجا که، راهبرد سطح اول به راهبرد کل مجموعه‌ای از شرکت‌های مستقل سودآور که تحت پوشش یک مدیریت اداره می‌شود،

اطلاق می‌شود پژوهش در مورد رابطه هماهنگی سطح اول با سطوح دیگر در مورد این‌گونه از سازمان‌ها نیز می‌تواند پیشنهاد مناسبی برای پژوهش‌های آتی باشد.

علاوه بر اهمیت هماهنگی میان سطوح راهبرد، هماهنگی بین راهبردهای یک سطح نیز دارای اهمیت است؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های جداگانه‌ای بر بررسی هماهنگی بیرونی افقی و اثر آن بر عملکرد سازمان بپردازد. برای مثال:

- تبیین هماهنگی راهبردی بین راهبرد بازاریابی و تولید
- تبیین هماهنگی راهبردی بین راهبرد مالی و تولید
- تبیین هماهنگی راهبردی بین راهبرد پژوهش و توسعه و تولید.

منابع

۱. آذر عادل، جلالی رضا، خسروانی فرزانه، کرمی حسن (۱۳۸۹). رویکردی ترکیبی برای انتخاب استراتژی کسب و کار، کاوش‌های مدیریت بازرگانی، سال دوم، شماره ۴، ۱۴۳-۱۲۴.
۲. اعرابی سید محمد، عابدی رحیم (۱۳۸۹). رابطه هماهنگی استراتژی کسب و کار و استراتژی مالی با عملکرد سازمان، مطالعات مدیریت صنعتی، سال هشتم، شماره ۱۹، ۲۳۹-۲۷۷.
۳. الفت لعیا، اعرابی سید محمد، امیری مقصود و قاضی نوری سید سروش (۱۳۹۰). بررسی تجربی ارتباط استراتژی فناوری با استراتژی و عملکرد کسب و کار در صنایع الکترونیک ایران، سیاست علم و فناوری، سال سوم، شماره ۳، ۱۸-۱.
۴. پیرس جان و رایبسون ریچارد (۱۳۸۰). برنامه‌ریزی مدیریت راهبردی، ترجمه: سهراب خلیلی شورینی، انتشارات یادواره، چاپ دوم.
۵. حبیب پورکرم و صفری رضا (۱۳۹۰). راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی، انتشارات راهبرد. پیمایش، تهران.
۶. رحیم نیا فریبرز؛ مرتضوی سعید و علوی سید مسلم (۱۳۸۸). بررسی تاثیر استراتژی تمایز پورتر بر عملکرد سازمانی از طریق بسته‌بندی کالاها در شرکت‌های مواد غذایی آستان قدس رضوی. مدیریت بازرگانی، شماره ۳، ۸۶-۷۱.
۷. سنجری احمد رضا (۱۳۸۸). روش تحقیق در مدیریت، انتشارات عابد و مهرگان قلم، تهران.
۸. کریمور عبدالحسن، شریفی کیومرث و صفابخش شهلا (۱۳۹۱). ارائه مدلی برای ارزیابی تاثیر اجزای رویکرد مبتنی بر منابع بر عملکرد صادراتی براساس استراتژی رهبری هزینه در صنعت کانی غیرفلزی، مدیریت بازرگانی، دوره ۴، شماره ۱۲، ۱۲۸-۱۱۳.
۹. نایب‌زاده شهناز (۱۳۸۹). سازگاری بین استراتژی تجاری و تولید و تاثیر آن بر عملکرد شرکت سایپا دیزل، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۱۰. نوری‌فرد یداله و درستکار ملیحه (۱۳۹۲). بررسی تاثیر استراتژی مدیریت هزینه بر عملکرد مالی بلندمدت شرکت‌های برتر پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس بین‌المللی مشاوران و مدیران مالی، ۲۲-۱.
11. Amoako-Gyampah, K. & Acquah, M. (2008). Manufacturing strategy, competitive strategy and firm performance: An empirical study in developing economy environment, *International journal of Production Economics*, 111, 575-592.
12. Bastian, E., Muchlish, M. (2012). Perceived Environment Uncertainty, Business Strategy, Performance Measurement Systems and Organizational Performance, *Social and Behavioral Sciences*, (65), 787-792.
13. Ismail, T. (2013). Formatting Strategy and Management Control System: Evidence from Indonesia, *International Journal of Business and Social Science*, 4(1), 196- 205.

14. Simons, R. (2012). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, 15(112), 127-143,
15. Tsamenyi, M., Sahadev, S. Shi Q (2011). The relationship between business strategy, management control systems and performance: Evidence from China, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 27, 193-203.
16. Xiaoying, D- Liu and Dezhi, Y. (2008). Business performance, business strategy and information system strategic alignment: an empirical study on Chinese firms, *Tsinghua Science and Technology*, 13(3), 348-354.