

## بررسی روابط بین گرایش‌های استراتژیک، قابلیت‌های سازمانی و عملکرد با توجه به نقش تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت

شهناز نایب زاده

دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یزد، گروه مدیریت

اسما اشرف گنجوئی

دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یزد، گروه حسابداری (مسئول مکاتبات)  
asmaganjouie@yahoo.com

محمود معین الدین

دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یزد، گروه حسابداری

تاریخ دریافت: ۹۲/۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۲/۶/۱۵

### چکیده

در سال‌های اخیر، با توجه به سرعت بالای تغییرات در بازارهای رقابتی، بهبود عملکرد سازمانی یکی از مهمترین اهداف مدیران می‌باشد. به همین دلیل بکارگیری صحیح توانمندی‌ها و قابلیت‌های سازمانی یکی از عوامل مهم در جهت افزایش عملکرد شناخته شده است. بدین منظور پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین گرایش‌های استراتژیک، قابلیت‌های سازمانی و عملکرد با توجه به نقش تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت می‌پردازد. روش تحقیق حاضر، از نظر هدف، کاربردی بوده و بر حسب روش تحقیق توصیفی-پیمایشی است که با بکارگیری ابزار پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری شده است. جامعه آماری این پژوهش، مدیران مالی شرکت‌های تولیدی می‌باشد و از بین شرکت‌های تولیدی تعداد ۱۰۸ نمونه قابل قبول جمع‌آوری گردید. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار LISREL و SPSS انجام شده است. نتایج حاصل از تحلیل داده‌های تحقیق بیانگر این است که گرایش‌های استراتژیک بر روی قابلیت‌های سازمانی تاثیر معنی‌داری دارد و از طریق قابلیت‌های سازمانی و تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر روی عملکرد سازمانی نیز تاثیر می‌گذارد. در نهایت این تحقیق می‌تواند بر اساس نتایج بدست آمده شامل ارائه راهکارهایی برای بهبود عملکرد سازمانی، در حوزه حسابداری مدیریت، برای مدیران شرکت‌های تولیدی و نیز محققان و پژوهشگران قابل بهره‌برداری و ارزشمند باشد.

**واژه‌های کلیدی:** گرایش‌های استراتژیک، قابلیت‌های سازمانی، عملکرد سازمانی، تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت.

## ۱- مقدمه

عملکرد سازمانی<sup>۱</sup> را می توان یک سازه نظارتی برای دستیابی به اهداف سازمان معرفی کرد. سازمان ها و شرکت ها به منظور رشد و توسعه در عرصه های رقابتی نیازمند سیستمی جهت ارزیابی عملکرد سازمان می باشند تا کارایی و اثر بخشی فعالیت های سازمان مورد ارزیابی قرار گیرد. با توجه به شرایط رو به رشد بازارهای کنونی، سازمان ها باید قادر به شناسایی تمامی قابلیت ها و ظرفیت های عملیاتی و غیر عملیاتی خود باشند تا در عملکرد خود موفق باشند. این گرایشات و تمایلات استراتژیک سازمان ها هستند که چگونگی بکارگیری ظرفیت های سازمانی را مشخص می سازند و در نتیجه منجر به استفاده موثرتر تمامی این قابلیت ها در افزایش عملکرد می شوند؛ از آنجا که در چنین شرایطی اطلاعات مفید و مربوط به یکی از اصلی تری نیازهای سازمان ها تبدیل شده است، محققین پیشنهاد می کنند که استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت مدرن و پیشرفته می تواند اطلاعات مهم و ضروری مدیران ارشد و دیگر کارکنان را فراهم کند. سیستم های حسابداری مدیریت در کسب شناسایی نقاط ضعف و کاستی های شرکت به مدیران کمک می کنند و راهکارهایی برای برون رفت از عملکرد ناموفق سازمان ارائه می دهند همچنین از طریق بهبود عملکرد سازمان می تواند در جهت افزایش کارایی منابع اقتصادی و تخصیص بهینه آنها مؤثر واقع شوند. تغییرات حسابداری مدیریت معمولاً شامل معرفی اطلاعات حسابداری جدید و سبک های رهبری مدیران سازمان است که می تواند بر سودمندی اطلاعات جدید حسابداری تأثیر گذارد (Jansen, 2011, 108). گرایشات استراتژیک<sup>۲</sup> از طریق ارائه الگویی مناسب در جهت حفظ مزیت رقابتی سازمان مدیران را در دستیابی به اهداف سازمان یاری می رسانند و توانمندی ها و قابلیت های سازمانی<sup>۳</sup> با تاثیراتی که بر عملکرد سازمان دارند، موجب پیشرفت و بهبود سازمان می شوند. در بررسی هایی که محقق انجام داده کمتر کار تحقیقاتی با متغیرهای موجود در مدل تحقیق حاضر یافت شد؛ لذا می توان گفت تحقیق حاضر از نظر تئوریک به لحاظ ارتقا دانش در

زمینه مورد بررسی ضرورت دارد و بر همین اساس محقق قصد دارد به سوال اصلی زیر پاسخ دهد:  
گرایشات استراتژیک، قابلیت های سازمانی و تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت<sup>۴</sup> چه نقشی در عملکرد سازمانی دارند؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش عملکرد سازمانی

همه سازمان های دولتی و خصوصی برای توسعه رشد و پایداری در عرصه رقابتی امروز، به نوعی سیستم ارزیابی عملکرد نیاز دارند که در قالب آن بتوانند کارایی و اثربخشی برنامه های سازمانی، فرایند و منابع انسانی خود را مورد سنجش قرار دهند. سازمان های کارا به جمع آوری و تحلیل داده ها بسنده نمی کنند، بلکه از این داده ها برای بهبود سازمان و تحقق رسالت ها و استراتژی ها استفاده می کنند؛ به عبارت دیگر به جای ارزیابی عملکرد به مدیریت عملکرد می پردازند (امیری، ۱۳۸۵، ۲۳). عملکرد سازمانی نشاندهنده ی میزان دستیابی سازمان به اهداف بازار مالی می باشد. ارزیابی عملکرد<sup>۵</sup> فرآیند سنجش جامع عملکرد دستگاه های اجرایی در قالب عباراتی نظیر کارایی، اثربخشی، توانمند سازی و قابلیت پاسخگویی در چارچوب اصول و مفاهیم علمی مدیریت برای تحقق اهداف و وظایف سازمانی و در قالب برنامه های اجرایی<sup>۶</sup> می باشد (رجب زاده و دیگران، ۱۳۸۹، ۶۶). معمولاً سازمان ها عملکرد خود را بر حسب سودآوری، رشد و سهم بازار اندازه گیری می کنند. عملکرد شرکت بیانگر میزان فعالیت های شرکت در یک دوره زمانی خاص است که منجر به کسب درآمد، سود و یا افزایش ثروت سهامداران خواهد گردید (رحیم نیا و دیگران، ۱۳۸۸، ۷۴). در تحقیقی که توسط رهنورد (۱۳۸۷) بر روی مدیران ۷۱ دستگاه اجرایی استان تهران انجام شده است، هدف بررسی عوامل مؤثر بر ارتقای عملکرد سازمان های بخش دولتی ایران پیگیری شده و نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها، بیانگر این است که هر چند سنجش عملکرد در سازمان های بخش دولتی چندان ساده نیست اما تلاش برای انتقال از مقیاس های مالی به

مقیاس‌های غیر مالی نظیر سنجش ادراک ذینفعان در سنجش عملکرد سازمان‌های دولتی بسیار راهگشاست.

هزینه و یا تمایز را اتخاذ کرده‌اند، بهتر از شرکت‌هایی که گرایش غالب استراتژیک ندارند عمل می‌کنند.

### گرایش‌های استراتژیک

### قابلیت‌های سازمانی

گرایش‌های استراتژیک از اصول هدایت‌کننده تاثیرگذار بر بازاریابی و انتخاب استراتژی‌های فعالیت‌های یک شرکت هستند که منعکس‌کننده گرایش‌های استراتژیک اجرا شده توسط شرکت برای ایجاد رفتارهای مناسب می‌باشند و به عملکرد بهتر منجر می‌شوند و بر اساس اندیشه شرکت در مورد انجام کسب و کار از طریق مجموعه‌ای گسترده از ارزش‌ها و باورهای ریشه‌ای شکل گرفته‌اند. تحقیقاتی که در حوزه بازاریابی انجام گرفته است به طور عمده بر حفظ گرایش‌های بازار، بر اساس اتخاذ و اجرای مفهوم بازاریابی متمرکز شده‌اند؛ با این حال، جریان رو به رشدی از تحقیقات بر اتخاذ گرایش‌های استراتژیک جایگزین از جمله گرایش‌های به سوی نوآوری، تکنولوژی، کارآفرینی، کیفیت و بهره‌وری تاکید دارند. محققین ادعا می‌کنند که شرکت‌ها می‌توانند عملکرد خود را با گرایش‌های مکمل بازار به همراه گرایش‌های استراتژیک مهم دیگر که با شرایط محیطی و ویژگی‌های سازمانی مناسب هستند به حداکثر برسانند (Theodosiou et al., 2012, 2). در تحقیقی که توسط افچه و سپهوند (۱۳۸۶) بر روی کلیه شرکت‌های تابعه شرکت ملی صنایع پتروشیمی ایران انجام شده است، هدف بررسی اثر هماهنگی استراتژیک بین استراتژی منابع انسانی، استراتژی سرمایه انسانی و استراتژی رفتار سازمانی بر عملکرد سازمان پیگیری شده و نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها بیانگر این است که وجود هماهنگی بین استراتژی منابع انسانی با استراتژی سرمایه انسانی و استراتژی رفتار سازمانی رقابت‌مدار و همچنین بین استراتژی منابع انسانی متعهدانه با استراتژی‌های سرمایه انسانی محوری و استراتژی رفتار سازمانی مشتری‌مدار باعث افزایش عملکرد سازمانی می‌گردد. نانداکومار و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) با شواهد به دست آمده از شرکت‌های تولیدی به مطالعه ارتباط بین استراتژی‌های کلی و عملکرد پرداخته‌اند، نتایج حاصل از این مطالعه نشان داده که شرکت‌هایی که یکی از استراتژی‌های رهبری

در تحقیقات حوزه مدیریت، قابلیت‌های سازمانی به عنوان توانایی انجام فعالیت‌های کارکردی اساسی شرکت، از قبیل تدارکات و بازاریابی تعریف شده‌اند. محققان دریافته‌اند که قابلیت را می‌توان با استفاده از یک طبقه بندی عملکردی استاندارد از فعالیت‌های شرکت شناسایی کرد (Luo et al., 2012, 186). تاثیر اجرای برنامه ریزی منابع شرکت بر قابلیت‌های سازمانی و عملکرد شرکت در مطالعه حسب‌النابی و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۲) مورد پژوهش قرار گرفته و نتایج تحلیل داده‌ها بیانگر این نکته است که اجرای برنامه ریزی منابع شرکت استراتژی تحقیقاتی را تشویق و حمایت می‌کند و نه تنها از کنترل هزینه پشتیبانی می‌کند، بلکه از توسعه محصول جدید و معرفی آنها نیز حمایت می‌کند. شرکت‌های تحقیقاتی به دنبال اطلاعات بهتر برای حمایت از تصمیم‌گیری، توسعه محصولات جدید و ابتکاری هستند که باعث رشد درآمد، ایجاد عملیات کارآمدتر و موثرتر و در نتیجه افزایش بازگشت دارایی هستند.

### تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت

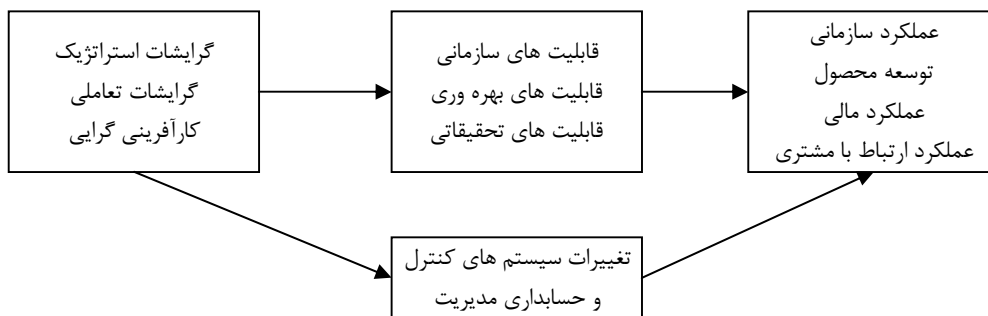
بررسی‌های انجام شده در زمینه دلایل موفقیت شرکت‌های بزرگ اهمیت وجود یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب را برای تحقق اهداف سازمانی نشان می‌دهد، این سیستم با تهیه اطلاعات مورد نیاز، مدیران را در تولید محصولات با قیمت پایین و با کیفیت بالا، تحویل به موقع و نوآوری مطابق با شرایط روز یاری می‌رساند (حجازی و فتوحی، ۳۳، ۱۳۸۸). حسابداری مدیریت در اصطلاح ساده و مرسوم خود، شاخه‌ای از حسابداری است که درصدد تأمین نیازهای مدیران است. اولین تعریف مدون حسابداری مدیریت از سوی کمیته رویه‌های حسابداری مدیریت انجمن حسابداران مالی آمریکا در سال ۱۹۸۱ صورت گرفت که حسابداری مدیریت را به شرح زیر تعریف کرده است: "حسابداری مدیریت فرایند شناسایی، اندازه‌گیری، انباشت، تجزیه و تحلیل، تهیه، تفسیر و

۱۳۸۷، ۱۴). در تحقیقی که توسط حساس یگانه و دیگران (۱۳۹۰) بر روی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده هدف بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیگیری گردیده و شواهد حکایت از آن دارد که متاسفانه استفاده از حسابداری به مثابه ابزاری برای مدیریت، کاربرد چندانی نیافته و فرهنگ یاری جویی از رویه های حسابداری مدیریت به اندازه کافی در بین مدیران ایرانی ترویج نیافته است. البدای<sup>۷</sup> (۲۰۱۱) در مطالعات خود ابعاد مختلف دانش حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار دهند. در این تحقیق به بازخورد و تاثیر نقش ابعاد حسابداری مدیریت در تسهیل و روان سازی روال مدیریت سازمان ها پرداخته شده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که شیوه های حسابداری مدیریت می تواند از طریق بهبود عملکرد مستمر، به کار گیری صحیح کارکنان، اصلاح مقررات زیست محیطی و سایر قوانین نقش بسزایی در رفع مشکلات مدیریت سازمان ها داشته باشد.

### ۳- مدل مفهومی پژوهش

مدل مفهومی تحقیق حاضر که متغیر گرایشات استراتژیک، قابلیت های سازمانی، عملکرد سازمانی و تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت را مورد بررسی قرار می دهد، به شرح زیر می باشد:

گزارش اطلاعات مالی مورد استفاده ی مدیران جهت برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل در یک سازمان و اطمینان دادن از استفاده ی صحیح منابع و پاسخگویی بابت آن ها است. حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه ی گزارش های مالی برای گروه های غیرمدیریتی از قبیل سهامداران، اعتباردهندگان، نهادهای قانونی و مقامات مالیاتی می شود". (ابراهیمی، ۱۳۹۱، ۱۰۸). هدف اصلی حسابداری مدیریت، کمک به سازمان جهت نیل به اهداف استراتژیک آن است. حصول این اهداف نیازهای مشتریان و دیگر ذینفعان سازمان مانند سهامداران، اعتباردهندگان، عرضه کنندگان (تامین کنندگان)، کارکنان و اتحادیه های کارگری را برآورد می سازد (یعقوب نژاد ورضوی، ۲۰۱۳۸۸). در دهه های اخیر حوزه حسابداری مدیریت به حوزه هایی فراتر از ارزیابی های صرفا مالی وارد شده است و در رویکرد نوین، حسابداری مدیریت دامنه وسیع تری نظیر مقیاس های غیر مالی را نیز دربر گرفته است. به عبارت دیگر، دامنه حسابداری مدیریت از ساختار سنتی آن شامل بودجه بندی، محاسبه قیمت تمام شده محصول و مواردی نظیر آن به تعاریف نوین تغییر یافته است. در شکل نوین حسابداری مدیریت، تمرکز بیشتری بر روی مشتریان، بازار، بهره وری، کیفیت، نیروی انسانی، رقبا، نوآوری، توجه به عوامل درونی و بیرونی سازمان و بهبود مستمر شده است. امروزه به مفهوم حسابداری مدیریت به عنوان فرایند ایجاد ارزش نگریسته می شود که هدف از آن حمایت از تصمیم گیرندگان، ترغیب کارکنان و ایجاد فرهنگ سازمانی است ( جعفری و عابدی صدقیانی،



#### ۴- فرضیات پژوهش

فرضیه (۱) : بین گرایش‌های استراتژیک و عملکرد سازمانی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۲) : گرایش‌های استراتژیک از طریق قابلیت‌های سازمانی بر عملکرد سازمانی تأثیر می‌گذارد.

فرضیه (۳ الف) : تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر رابطه بین گرایش‌های استراتژیک و قابلیت‌های سازمانی تأثیر دارد.

فرضیه (۳ ب) : تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر رابطه بین قابلیت‌های سازمانی و عملکرد تأثیر دارد.

فرضیه (۳ ج) : تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر رابطه بین گرایش‌های استراتژیک و عملکرد سازمانی تأثیر دارد.

فرضیه (۴ الف) : بین گرایش‌های تعاملی و قابلیت‌های بهره‌وری رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۴ ب) : بین گرایش‌های تعاملی و قابلیت‌های تحقیقاتی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۵ الف) : بین کارافرنی‌گرایی و قابلیت‌های بهره‌وری رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۵ ب) : بین کارافرنی‌گرایی و قابلیت‌های تحقیقاتی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۶ الف) : بین قابلیت‌های بهره‌وری و توسعه محصولات رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۶ ب) : بین قابلیت‌های بهره‌وری و عملکرد مالی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۶ ج) : بین قابلیت‌های بهره‌وری و عملکرد ارتباط با مشتری رابطه معکوس وجود دارد.

فرضیه (۷ الف) : بین قابلیت‌های تحقیقاتی و توسعه محصولات رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۷ ب) : بین قابلیت‌های تحقیقاتی و عملکرد مالی رابطه مستقیم وجود دارد.

فرضیه (۷ ج) : بین قابلیت‌های تحقیقاتی و عملکرد ارتباط با مشتری رابطه مستقیم وجود دارد.

#### ۵- روش شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر از این جهت که نتایج مورد انتظار آن را می‌توان در فرایند ارتقا بینش مدیران در خصوص عملکرد سازمانی و استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت به خدمت گرفت از نوع کاربردی می‌باشد؛ همچنین به لحاظ بررسی روابط بین متغیرها روش تحقیق حاضر همبستگی محسوب می‌شود. جامعه آماری تحقیق حاضر شرکت‌های تولیدی می‌باشد و پرسشنامه‌ها بین مدیران این شرکت‌ها توزیع شده‌اند. حجم نمونه با استفاده از جدول کرجسی و مورگان ۱۲۷ نفر محاسبه شده است که ۱۰۸ نفر به سوالات پرسشنامه پاسخ داده‌اند و روش نمونه‌گیری نیز تصادفی طبقه‌ای بوده است. جدول ۱ نشان‌دهنده آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان می‌باشد.

جدول ۱: آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

| درصد | فراوانی |               |              |
|------|---------|---------------|--------------|
| ۵۵/۱ | ۵۹      | زن            | جنسیت        |
| ۴۴/۹ | ۴۸      | مرد           |              |
| ۷۲/۸ | ۷۵      | متاهل         | وضعیت تاهل   |
| ۲۷/۲ | ۲۸      | مجرد          |              |
| ۱۷/۲ | ۱۷      | زیر ۲۵ سال    | سن           |
| ۵۴/۵ | ۵۴      | ۲۶-۳۵         |              |
| ۲۳/۲ | ۲۳      | ۳۶-۴۵         |              |
| ۵/۱  | ۵       | ۴۵-۵۵         |              |
| ۱۲/۲ | ۱۲      | کاردانی       | وضعیت تحصیلی |
| ۴۴/۹ | ۴۴      | کارشناسی      |              |
| ۱۹/۴ | ۲۳      | کارشناسی ارشد |              |
| ۲۳/۵ | ۱۹      | دکتر          |              |
| ۱۴/۴ | ۱۴      | کمتر از ۵ سال | سابقه فعالیت |
| ۴۷/۴ | ۴۶      | ۶-۱۰          |              |
| ۲۹/۹ | ۲۹      | ۱۱-۱۵         |              |
| ۸/۲  | ۸       | ۱۶-۲۰         |              |

جهت ارزیابی و اندازه‌گیری مفاهیم گرایش‌های استراتژیک، قابلیت‌های سازمانی، عملکرد سازمانی و تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت پرسشنامه‌های مختلف از بین مقالات متعدد بررسی گردید و سپس با نظرات اساتید راهنما و مشاور

همچنین با استفاده از آزمون سبیل فروض نقش میانجی متغیرهای قابلیت های سازمانی و تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته است. در پژوهش حاضر ۴ مدل مورد بررسی قرار گرفته مدل اول بدون متغیر میانجی در نظر گرفته شده، مدل دوم و سوم به ترتیب با در نظر گرفتن نقش متغیرهای میانجی قابلیت های سازمانی و تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت بررسی شده اند و در مدل چهارم نقش دیگر متغیرهای تحقیق مورد ارزیابی قرار گرفته است.

### ۶- نتایج پژوهش

در این بخش نتایج بدست آمده از بکارگیری روش های مختلف تجزیه و تحلیل داده ها نشان داده شده است. جدول ۳ نتایج ارزیابی مدل ها را نشان می دهد. شاخص های موجود در مدل ها همگی نشان از مناسب بودن مدل ها دارند.

پس از ارزیابی نتایج به دست آمده از بررسی مدل ها، هر کدام از مدل ها در حالت استاندارد نشان داده شده اند. مدل ۱، رابطه بین گرایشات استراتژیک و عملکرد سازمانی را بدون در نظر گرفتن نقش متغیرهای میانجی بررسی می کند.

مناسبتترین آنها برای سنجش متغیرها انتخاب شد، از آنجا که در راستای بررسی سؤالات پرسشنامه مورد ارجاع از نظرات اساتید، کارشناسان و خبرگان استفاده شده است، لذا روایی آن مورد تأیید قرار گرفته و همچنین با توجه به اینکه مقدار آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه ۰/۹۷۳ و بزرگتر از ۰/۷ است، لذا پرسشنامه از پایایی قابل قبولی برخوردار می باشد.

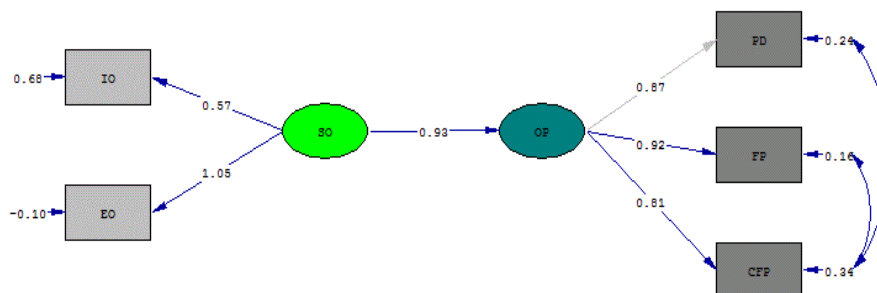
جدول ۲: آلفای کرونباخ جهت بررسی پایایی ابعاد

| متغیر                                     | تعداد سوال | آلفای کرونباخ |
|---|------------|---------------|
| گرایشات استراتژیک                         | ۲۳         | ۰/۸۹۸         |
| عملکرد سازمانی                            | ۱۴         | ۰/۹۵۷         |
| قابلیت های سازمانی                        | ۱۰         | ۰/۸۹۴         |
| تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت | ۱۸         | ۰/۸۴۵         |
| کل  | ۶۵         | ۰/۹۷۳         |

در این تحقیق داده ها با استفاده از نرم افزار SPSS18 و نرم افزار LISREL 8.5 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند و بررسی تایید روابط بین متغیرها و عوامل از طریق تحلیل عاملی تاییدی و تکنیک معادلات ساختاری به منظور آزمون فرضیه ها با هدف سنجش روابط همزمان، مستقیم یا غیر مستقیم میان متغیرها انجام شده است؛

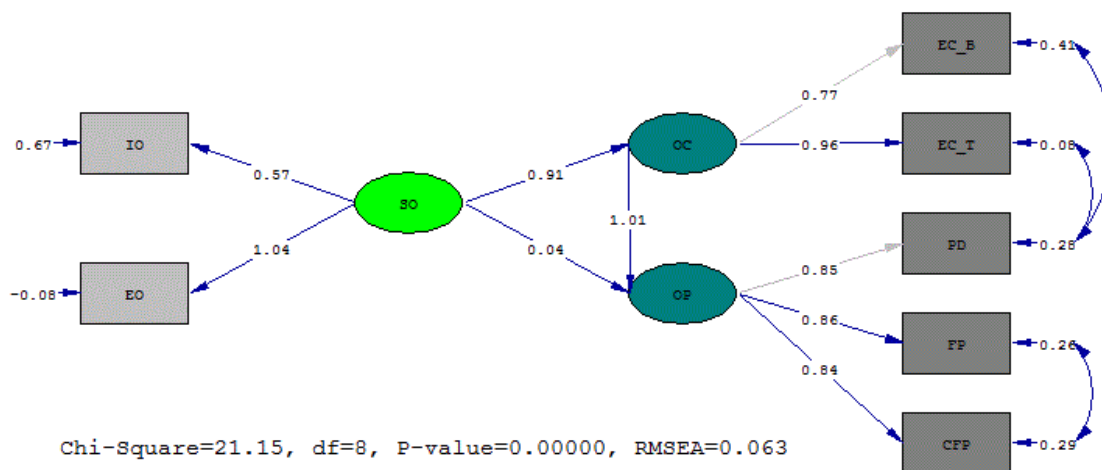
جدول ۳: نتایج ارزیابی مدل ها

| CFI  | IFI  | NNFI | NFI  | AGFI | GFI  | RMSEA | $\chi^2/df$ | df  | $\chi^2$ | مدل   |
|------|------|------|------|------|------|-------|-------------|-----|----------|-------|
| ۱/۰۰ | ۱/۰۰ | ۱/۰۰ | ۱/۰۰ | ۰/۹۸ | ۱/۰۰ | ۰/۰۲۷ | ۱/۱۶        | ۲   | ۲/۳۲     | مدل ۱ |
| ۰/۹۳ | ۰/۹۳ | ۰/۸۱ | ۰/۹۳ | ۰/۶۹ | ۰/۸۶ | ۰/۰۶۳ | ۲/۶۴        | ۸   | ۲۱/۱۵    | مدل ۲ |
| ۰/۹۶ | ۰/۶۷ | ۰/۹۶ | ۰/۹۶ | ۰/۶۶ | ۰/۸۸ | ۰/۰۷۵ | ۲/۲۹        | ۱۹  | ۴۳/۴۸    | مدل ۳ |
| ۰/۹۰ | ۰/۹۰ | ۰/۸۸ | ۰/۸۸ | ۰/۶۷ | ۰/۷۹ | ۰/۰۵۴ | ۲/۴۳        | ۲۶۹ | ۶۵۴/۸۱   | مدل ۴ |



Chi-Square=2.32, df=2, P-value=0.31381, RMSEA=0.027

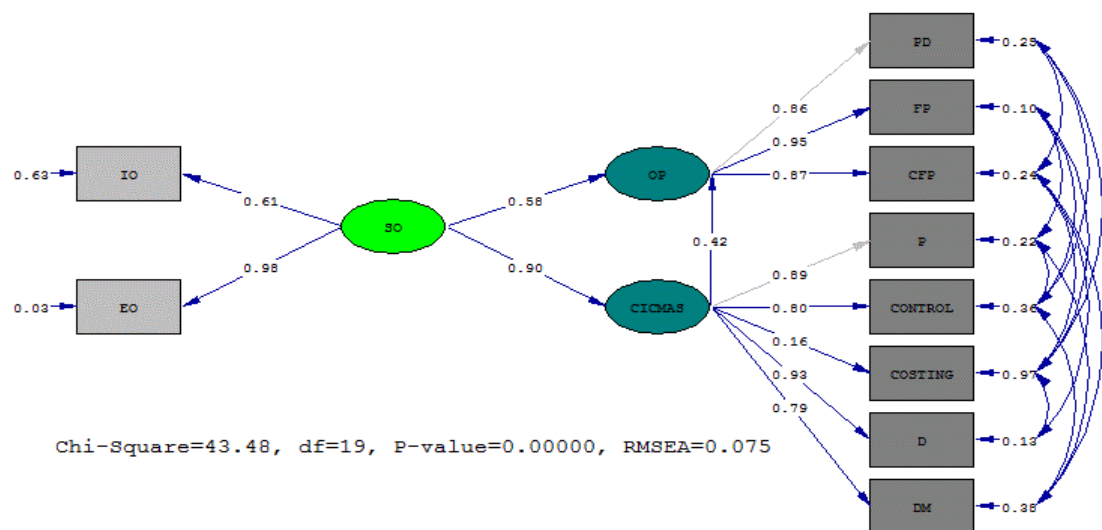
مدل ۱: مدل بدون در نظر گرفتن نقش متغیرهای میانجی



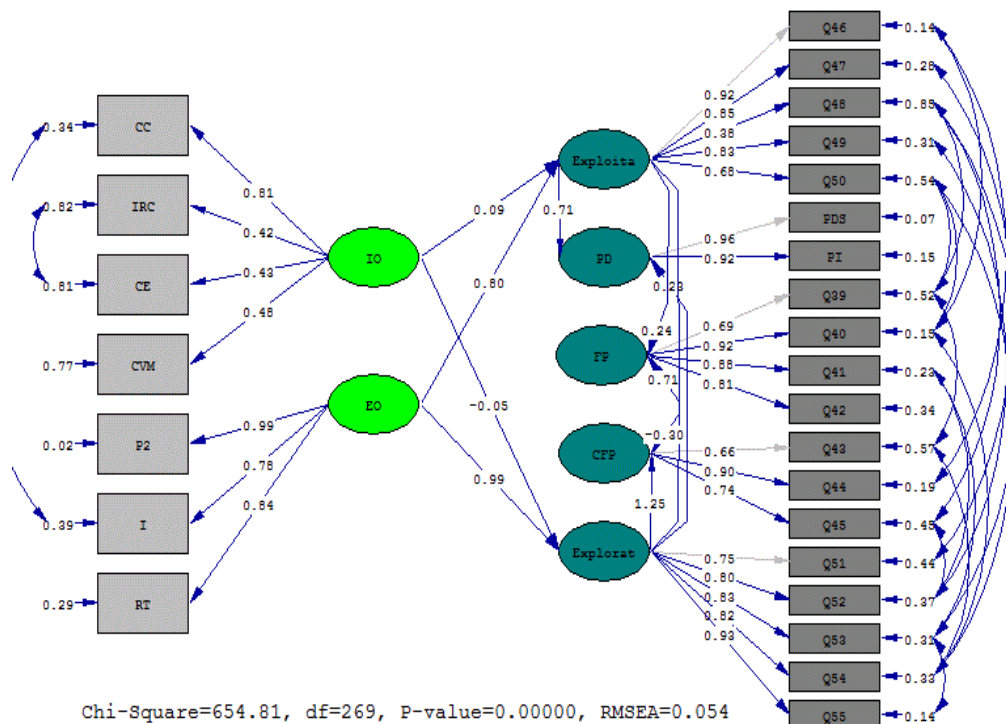
مدل ۲: مدل با در نظر گرفتن نقش متغیر میانجی قابلیت‌های سازمانی

استراتژیک، قابلیت‌های سازمانی و عملکرد سازمانی بررسی شده است. رابطه بین دیگر متغیرهای مورد مطالعه در این پژوهش و نقش و تاثیر هر کدام از این متغیرها، در مدل ۴ نشان داده شده است.

در مدل ۲، رابطه بین گرایش‌های استراتژیک و عملکرد سازمانی با توجه به نقش متغیر میانجی قابلیت‌های سازمانی بررسی شده است. در مدل ۳، تاثیر متغیر میانجی تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری بر رابطه بین گرایش‌های



مدل ۳: مدل با در نظر گرفتن نقش متغیر میانجی تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت



مدل ۴: مدل با در نظر گرفتن نقش دیگر متغیرهای تحقیق

هایی پرداخته شده است که بدون در نظر گرفتن نقش متغیرهای میانجی مورد آزمون قرار گرفته اند. جدول نشان دهنده نتایج آزمون این فرضیات است.

**نتایج آزمون فرضیات**  
پس از بررسی و تایید مدل ها ، فرضیه‌های تحقیق مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند. در بخش اول به بررسی فرضیه

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیات

| نتیجه       | ضریب استاندارد | مقدار جدول | T-value | فرضیه و مسیر   |
|-------------|----------------|------------|---------|--|
| تایید فرضیه | ۰/۹۳           | ۱/۹۶       | ۱۴/۱    | فرضیه ۱<br>گرایش‌ات استراتژیک ← عملکرد سازمانی             |
| رد فرضیه    | ۰/۰۹           | ۱/۹۶       | ۰/۸۳    | فرضیه ۴ الف:<br>گرایش‌ات تعاملی ← قابلیت‌های بهره‌وری      |
| رد فرضیه    | ۰/۵۰           | ۱/۹۶       | ۰/۷۰    | فرضیه ۴ ب:<br>گرایش‌ات تعاملی ← قابلیت‌های تحقیقاتی        |
| تایید فرضیه | ۰/۸۰           | ۱/۹۶       | ۶/۹۰    | فرضیه ۵ الف:<br>کارآفرینی گرایبی ← قابلیت‌های بهره‌وری     |
| تایید فرضیه | ۰/۹۹           | ۱/۹۶       | ۸/۰۲    | فرضیه ۵ ب:<br>کارآفرینی گرایبی ← قابلیت‌های تحقیقاتی       |
| تایید فرضیه | ۶/۸۶           | ۱/۹۶       | ۶/۸۶    | فرضیه ۶ الف:<br>قابلیت‌های بهره‌وری ← توسعه محصول          |
| تایید فرضیه | ۰/۲۴           | ۱/۹۶       | ۲/۶۰    | فرضیه ۶ ب:<br>قابلیت‌های بهره‌وری ← عملکرد مالی            |
| تایید فرضیه | ۰/۳۰           | ۱/۹۶       | ۳/۵۸    | فرضیه ۶ ج:<br>قابلیت‌های بهره‌وری ← عملکرد ارتباط با مشتری |
| تایید فرضیه | ۰/۲۳           | ۱/۹۶       | ۲/۳۲    | فرضیه ۷ الف:<br>قابلیت‌های تحقیقاتی ← توسعه محصول          |



| نتیجه       | ضریب استاندارد | مقدار جدول | T-value | فرضیه و مسیر   |
|-------------|----------------|------------|---------|--|
| تایید فرضیه | ۰/۷۱           | ۱/۹۶       | ۱/۹۶    | فرضیه ۷ ب:<br>قابلیت‌های تحقیقاتی ← عملکرد مالی            |
| تایید فرضیه | ۱/۲۵           | ۱/۹۶       | ۶/۹۷    | فرضیه ۷ ج:<br>قابلیت‌های تحقیقاتی ← عملکرد ارتباط با مشتری |

های نوآورانه می‌کنند تا بتوانند قابلیت‌ها و توانمندی‌های متمایزی را به دست آورد. در فرضیه (۶ الف) و (۶ ب) چون مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۶/۸۶ و ۲/۶۰ و بزرگتر از مقدار جدول ۹۶/۱ است پس قابلیت‌های بهره‌وری بر روی توسعه محصولات و عملکرد مالی تاثیر معنی‌داری دارد و مقدار تاثیر برابر ۲۴/۰ و ۰/۷۱ مثبت (مستقیم) است. در فرضیه (۶ ج) چون مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۳/۵۸ و بزرگتر از مقدار جدول ۹۶/۱ است پس قابلیت‌های بهره‌وری بر روی عملکرد مشتری محور تاثیر معنی‌داری دارد و مقدار تاثیر برابر ۰/۳۰ و منفی (معکوس) است. توسعه محصول و عملکرد مالی به مفهوم عملکرد سازمان در رابطه با ابداع محصول جدید، بهره‌وری، سودآوری، کارایی، افزایش سرمایه‌گذاری و ... می‌باشد که با افزایش بهره‌وری نیروی انسانی موجب ارتقا سازمان و بهبود فعالیت‌های گوناگون سازمان می‌شود چرا که بهره‌وری یک بینش فکری است که سعی دارد به طور پیوسته آنچه را که بوده و آنچه را که هست بهبود بخشد. برای فرضیه (۷ الف)، (۷ ب) و (۷ ج) چون مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۲/۳۲ و ۵/۸۱ و ۶/۹۷ و بزرگتر از مقدار جدول ۹۶/۱ است پس قابلیت‌های تحقیقاتی بر روی توسعه محصولات و عملکرد مالی و عملکرد مشتری محور تاثیر معنی‌داری دارد و مقدار تاثیر برابر ۰/۲۳ و ۰/۷۱ و ۱/۲۵ مثبت (مستقیم) است. توانمندی‌ها و قابلیت‌های تحقیقاتی یک سازمان، مجموعه‌ای از کلیه فعالیت‌های خلاق، بدیع، نوآورانه و نظام یافته است که در جهت نوآوری و ایجاد فرایندها، وسایل، ابزارها، خدمات و روش‌های جدید در سازمان انجام می‌گیرد و از عوامل مهم تقویت توان تکنولوژیکی و تولیدی سازمان می‌باشد. همچنین سازمان‌ها با توجه به شناسایی نیازها و خواسته‌های مصرف‌کنندگان در بازارهای مختلف و برآوردن این نیازها و تداوم بخشیدن به تجارت بلند مدت و افزایش رونق اقتصادی در شرکت، اقدام به توسعه محصول جدید

در فرضیه اول، از آنجایی که مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۱۴/۰۱ و بزرگتر از مقدار جدول ۹۶/۱ است پس اینگونه نتیجه گرفته می‌شود که گرایش‌های استراتژیک بر روی عملکرد سازمانی تاثیر معنی‌داری دارد. هر سازمان با کمک گرایش‌های استراتژیک کسب و کار به رقابت در بازار می‌پردازد و بر دستیابی و حفظ مزیت رقابتی در صنعت تاکید دارد. فرض کلیدی بسیاری از مدیران این است که عملکرد بهتر زمانی حاصل می‌شود که سازمان در مقایسه با رقبایش سعی در به دست آوردن و حفظ مزیت رقابتی، که جوهره‌ی تفکر استراتژیک معاصر است، داشته باشد. برای فرضیه (۴ الف) و (۴ ب) چون مقدار قدرمطلق آماره تی برای این ۲ فرضیه برابر ۰/۸۳ و ۰/۷۰ و کوچکتر از مقدار جدول ۹۶/۱ است پس گرایش‌های تعاملی بر روی قابلیت‌های بهره‌وری و قابلیت‌های تحقیقاتی تاثیر معنی‌داری ندارد. از آنجا که یکی از اهداف هر واحد سازمانی برای رقابت در بازارهای جهانی، افزایش رضایت مشتری است؛ لذا این مسئله روی تمامی قابلیت‌های سازمانی اثر گذار است. شواهد و مدارک مرتبط نشان می‌دهند که برای بقا در بازار، تحقیق در مورد نیازها و خواسته‌های مشتریان و برآورده ساختن آن‌ها قبل از رقبا، از شروط اساسی موفقیت شرکت هاست. از این رو سازمان‌ها و بنگاه‌های تجاری تلاش می‌کنند تا از طریق دستیابی به مزایای منحصر به فرد، نسبت به سایر رقبا به موقعیتی ممتاز دست یابند. در فرضیه (۵ الف) و (۵ ب) چون مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۶/۹۰ و ۸/۰۲ و بزرگتر از مقدار جدول ۹۶/۱ است پس کارآفرینی‌گرایی بر روی ارتقاء قابلیت‌های بهره‌وری و قابلیت‌های تحقیقاتی تاثیر معنی‌داری دارد و مقدار تاثیر برابر ۰/۸۰ و ۰/۹۹ و مثبت (مستقیم) است. اهمیت کارآفرینی سازمانی به آنجا رسیده است که برخی از صاحب‌نظران آن را یکی از عوامل تولید ماندن سرمایه و کار می‌شناسند. سازمان‌های کارآفرین در راستای اهداف خود مبادرت به فعالیت

تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت را بررسی می کنند، مورد ارزیابی قرار گرفته اند. جدول نتایج آزمون این دو فرضیه را با توجه به استفاده از آزمون سبل نشان می دهد.

و در نتیجه ارتقا عملکرد مالی و رضایت مشتریان می نمایند. در بخش دوم نتایج فرضیات، فرضیه های ۲ و ۳ که به ترتیب نقش متغیرهای میانجی قابلیت های سازمانی و

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیات

| نتیجه       | آزمون سبل | Z     | P-value | ضریب استاندارد | SE             | مقدار جدول | T-value | فرضیه و مسیر   |
|-------------|-----------|-------|---------|----------------|----------------|------------|---------|--|
| تایید فرضیه | ۵/۹       | ۵/۹   | ۰/۰۰۰   | ۰/۹۱           | ۰/۱۵۴<br>۰/۰۷۵ | ۱/۹۶       | ۱۱/۹۱   | فرضیه ۲:<br>(۱) گرایش استراتژیک ← قابلیت های سازمانی                                     |
|             |           |       |         | ۰/۰۱           | ۰/۱۵           |            | ۶/۵۸    | (۲) قابلیت های سازمانی ← عملکرد سازمانی  |
| تایید فرضیه | ۰/۳۸۷     | ۳/۹۲۲ | ۰/۰۰۰   | ۰/۰۹۸          | ۰/۱۰۱<br>۰/۰۷  | ۱/۹۶       | ۱۴/۱۵   | فرضیه ۳ (الف)، (ب) و (ج):<br>(۱) گرایش استراتژیک و قابلیت های سازمانی ← تغییرات سیستم ها |
|             |           |       |         | ۰/۴۲           | ۰/۰۹۸          |            | ۴/۰۶    | (۲) تغییرات سیستم ها ← عملکرد سازمانی  |

خود باشند. به عبارت دیگر گرایشات و تمایلات استراتژیک سازمان ها چگونگی بکارگیری ظرفیت ها و استعداد های سازمانی را مشخص می سازند و منجر به استفاده موثرتر تمامی این منابع در افزایش عملکرد می شوند.

برای فرضیه ۳ (الف)، (ب) و (ج) نیز با توجه به جدول فوق برای مسیر ۱ مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۱۴/۱۵ و بزرگتر از مقدار جدول ۱/۹۶ است، بنابراین بین گرایشات استراتژیک، قابلیت های سازمانی و تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود دارد؛ از طرفی برای مسیر ۲ مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۴/۰۶ و بزرگتر از مقدار جدول ۱/۹۶ می باشد، بنابراین بین تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی رابطه معنی داری وجود دارد. از طرفی با توجه به آماره آزمون سبل (۳/۹۲۲) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) که کمتر از ۰/۰۵ می باشد بنابراین با توجه به معنادار بودن رابطه مستقیم، متغیر تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت در رابطه بین گرایشات استراتژیک و قابلیت های سازمانی با عملکرد بصورت جزئی نقش میانجی را ایفا می کند و

برای فرضیه ۲ با توجه به جدول برای مسیر ۱ مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۱۱/۹۱ و بزرگتر از مقدار جدول ۱/۹۶ است، بنابراین بین گرایشات استراتژیک و قابلیت های سازمانی رابطه معنی داری وجود دارد؛ از طرفی برای مسیر ۲ مقدار قدرمطلق آماره تی برابر ۶/۵۸ و بزرگتر از مقدار جدول ۱/۹۶ می باشد، بنابراین بین قابلیت های سازمانی و عملکرد سازمانی رابطه معنی داری وجود دارد. از طرفی با توجه به آماره آزمون سبل (۹/۵) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) که کمتر از ۰/۰۵ می باشد بنابراین با توجه به معنادار نبودن رابطه مستقیم، متغیر قابلیت های سازمانی در رابطه بین گرایشات استراتژیک و عملکرد سازمانی بصورت کامل نقش میانجی را ایفا می کند و اثر غیر مستقیم آن برابر ۰/۹۱۹ است. در نتیجه گرایشات استراتژیک از طریق قابلیت های سازمانی بر عملکرد سازمانی تاثیر می گذارد. از آنجا که بازارهای کنونی روند رو به رشدی دارند، سازمان ها نمی توانند تنها با اتکا به دانش سنتی خود در مورد استفاده از ظرفیت های سازمان بقای خود در بازار ها را حفظ کنند و برای اینکه بتوانند در ارتقای عملکرد خود موفق باشند، باید قادر به شناسایی تمامی قابلیت ها و ظرفیت های عملیاتی و غیر عملیاتی

اثر غیر مستقیم آن برابر ۰/۳۷۸ است. در نتیجه تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر رابطه بین گرایش‌های استراتژیک و قابلیت‌های سازمانی عملکرد تاثیر می‌گذارد. با توجه به شرایط رقابتی بازارهای کنونی، استفاده از سیستم‌های حسابداری مدیریت سنتی که بر مبنای معیارهای مالی و دارایی‌های مشهود است، نمی‌تواند در برابر تغییرات ماهیت تجاری بازارهای امروزی پاسخگو باشد. به همین دلیل تغییرات نوین سیستم‌های حسابداری مدیریت بر استفاده بیشتر از معیارهای غیر مالی در کنار معیارهای مالی برای بکارگیری تمامی امکانات و منابع سازمان‌ها تاکید دارد.

#### ۷- نتیجه‌گیری و بحث

بررسی کلی نتایج آزمون فرضیات نشان می‌دهد که گرایش‌های استراتژیک بر روی قابلیت‌های سازمانی تاثیر معنی‌داری دارد و از طریق قابلیت‌های سازمانی و تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر روی عملکرد سازمانی نیز تاثیر می‌گذارد. از نتایج آزمون‌های انجام شده بر روی گرایش‌های تعاملی اینگونه استنباط می‌شود که گرایش‌های تعاملی بر روی قابلیت‌های بهره‌وری و قابلیت‌های تحقیقاتی تاثیر معنی‌داری ندارد ولی از طرف دیگر کارآفرینی‌گرایی بر روی ارتقا قابلیت‌های بهره‌وری و قابلیت‌های تحقیقاتی تاثیر معنی‌داری دارد. سایر نتایج بدست آمده از آزمون‌ها بیانگر این است که هر دو متغیر قابلیت‌های بهره‌وری و قابلیت‌های تحقیقاتی بر روی توسعه محصولات، عملکرد مالی و عملکرد مشتری محور تاثیر معنی‌داری دارند. امروزه برای اینکه سازمان‌ها در محیط‌های رقابتی پویا بتوانند تداوم فعالیت و بقای خود را حفظ کنند نیازمند پیشرفت و بهبود مستمر در عملکرد خود هستند. توانایی‌ها و قابلیت‌های یک سازمان از طریق استفاده کارا و موثر منابع سازمان به عنوان ابزارهایی مهم برای بهبود عملکرد سازمانی معرفی می‌شوند که بهره‌مندی از آن مستلزم مدیریت مطلع و آگاه می‌باشد؛ بنابراین جمع‌آوری و فراهم کردن اطلاعات مرتبط با عملکرد برای سازمان‌ها لازم و ضروری می‌باشد که این نیاز را می‌توان با بکارگیری سیستم‌های حسابداری مدیریت منسجم و به

روز مرتفع کرد. در این پژوهش سعی بر این بوده است که روابط بین گرایش‌های استراتژیک، قابلیت‌های سازمانی، تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت و عملکرد مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به نتایج به دست آمده برای هر کدام از عوامل مورد بررسی در این تحقیق، انتظار می‌رود مدیران سازمان برای اینکه عملکرد سازمان خود را بهبود بخشند با نقش هر کدام از این متغیرها و تاثیراتی که بر یکدیگر دارند آشنا باشند. اگر سازمان‌ها دارای عملکرد بالا و موفقیت‌آمیز باشند، در واقع توانسته‌اند خواسته‌ها و انتظارات کلیه ذینفعان را برآورده سازند. در اینگونه سازمان‌ها که با روش‌های کاملاً حرفه‌ای مدیریت می‌شوند خط مشی‌ها، اهداف و برنامه‌ریزی‌ها با استفاده از فنون جدید در جهت ارتقا عملکرد هدایت خواهند شد. براساس تحقیقات انجام شده درخصوص کاربردهای سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت، باید توجه داشت که مدیران سازمان‌ها می‌توانند با اتکا به پیشرفت‌های اخیر سیستم‌های حسابداری مدیریت، دسترسی بیشتری به منابع و اطلاعات مربوط داشته باشند و در نتیجه فرآیند تصمیم‌گیری را با سهولت بیشتری در نیل به اهداف غایی سازمان انجام دهند. با توجه به نقش مهم و اساسی سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد سازمان‌ها، مدیران می‌توانند با انجام تحقیقات بیشتر در مورد کارایی و تاثیر گذاری سیستم‌های حسابداری مدیریت، اهمیت استفاده از این سیستم‌ها در تصمیم‌گیری‌ها را تبیین کنند و نقش هر یک از مؤلفه‌های سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت در رابطه با موقعیت رقابتی سازمان را رتبه‌بندی کنند.

#### فهرست منابع

- \* ابراهیمی، ابراهیم، (۱۳۹۱)، بازان‌دیشی فلسفی حسابداری مدیریت، مجموعه مقالات دهمین همایش ملی حسابداری ایران، جلد چهارم، ۱۳۴ - ۱۰۷
- \* افچه، سید علی اکبر و سپهوند، رضا، (۱۳۸۶)، اثر هماهنگی استراتژیک بین استراتژی منابع انسانی، استراتژی سرمایه انسانی و استراتژی رفتار سازمانی بر

- \* HassabElnaby, H., R. Hwang, W., Vonderembse, M.A., (2012), The impact of ERP implementation on organizational capabilities and firm performance, *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 19 No. 4/5, PP 618-633
- \* Jansen, E.P.(2011), The effect of leadership style on the information receivers' reaction to management accounting change, *Management accounting research*, 22, PP 105-124
- \* Luo, J., Fan, M. & Zhang, H., (2012) ,Information technology and organizational capabilities: A longitudinal study of the apparel industry, *Decision Support Systems*, 53, PP 186-194
- \* Nandakumar, M.K., Ghobadian, A. & O'Regan, N., ( 2011), Generic strategies and performance – evidence from manufacturing firms, *International Journal of Productivity and Performance Management* Vol. 60 No. 3, PP 222-251
- \* Theodosiou, M.□ Kehagias, J. & Katsikea, E□ (2012), Strategic orientations, marketing capabilities and firm performance: An empirical investigation in the context of frontline managers in service organizations□ *Industrial Marketing Management*, PP 1-13
- عملکرد سازمان، مدیریت صنعتی، شماره ۱۵، ۸۷ - ۱۱۴
- \* امیری، فرزاد، (۱۳۸۵)، اندازه گیری عملکرد سازمان ها با استفاده از مدل تعالی کالچی، تدبیر
- \* جعفری، علیرضا و عابدی صدقیانی، بابک، (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت و کارآفرینی، حسابداری، شماره ۱۳-۱۹، ۱۹۵
- \* حجازی، رضوان و فتوحی، ندا، (۱۳۸۸)، بررسی ارتباط همزمان بین استراتژی رقابتی سازمان طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد سازمان رویکرد تناسب اقتضایی در صنایع شیمیایی و دارویی و وسایل نقلیه موتوری و خودرو، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۱(۱)، ۳۱-۱۷
- \* حساس یگانه، یحیی. دیانتی دیلمی، زهرا و نوروزبگی، ابراهیم، (۱۳۹۰)، بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، شماره ۸، ۱-۱۸
- \* رجب زاده، علی. حسن زاده، علی رضا. نالچی گر، نیلوفر و نالچی گر، سروش، (۱۳۸۹)، آرایه مدل عوامل موثر بر ایجاد ریسک در زنجیره ی تامین الکترونیکی و تاثیر آن بر عملکرد سازمانی، مدیریت فناوری اطلاعات، دوره ۲، ۷۸-۵۹
- \* رحیم نیا، فریبرز، مرتضوی، سعید و علوی، سید مسلم، (۱۳۸۸)، بررسی تاثیر استراتژی تمایز پورتو بر عملکرد سازمانی از طریق بسته بندی کالاها در شرکت های مواد غذایی آستان، مدیریت بازرگانی، شماره ۳
- \* رهنورد، فرج اله، (۱۳۸۷)، عوامل مؤثر بر ارتقا عملکرد سازمان های بخش دولتی ایران، پژوهشنامه ی علوم انسانی و اجتماعی مدیریت، شماره ۴، ۱۰۰-۷۷
- \* یعقوب نژاد، احمد و رضوی، الهه سادات، (۱۳۸۸)، استراتژی و حسابداری مدیریت نقش حسابداری مدیریت جهت دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان، دانش و پژوهش حسابداری
- \* Albelda, E., (2011), The role of management accounting practice as facilitator of the environmental management, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol.2, No.1, 76-100

#### یادداشتها

- <sup>1</sup> Organizational performance  
<sup>2</sup> Strategic orientations  
<sup>3</sup> Organizational capabilities  
<sup>4</sup> Control and management accounting system changes  
<sup>5</sup> Nandakumar et al., (2011)  
<sup>6</sup> HassabElnaby et al., (2012)  
<sup>7</sup> Albelda (2011)