

بررسی رابطه تکنیک‌های مسابداری مدیریت و کسب مزیت رقابتی در سطح مدارس متوسطه دوره دوم

محمد نظری پور^۱

Received: 24/05/2019
Accepted: 29/02/2020

صفحات: ۳۲۲-۳۰۲

دریافت مقاله: ۱۳۹۸/۰۳/۰۳
پذیرش مقاله: ۱۳۹۸/۱۲/۱۰

چکیده

پژوهش حاضر به لحاظ روش گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه محقق ساخته در قالب سؤالات پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه معلمان و مدیران مدارس متوسطه دوم شهر سنندج به تعداد ۳۵۰ نفر است که بر اساس جدول مورگان نمونه‌ای به تعداد ۱۸۸ نفر در پژوهش به کمک روش تصادفی ساده جهت مشارکت و پاسخ به پرسشنامه‌ها انتخاب شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و استنباطی (آزمون‌های تحلیل عاملی تأییدی و فریدمن) استفاده شده است. بر اساس نتایج پژوهش بین دو متغیر مزیت رقابتی و تکنیک‌های مسابداری مدیریت رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد متغیر مستقل قادر به تبیین و تغییر متغیر مستقل به مقدار ۰/۸ است. همچنین بر اساس نتایج پژوهش، در بخش مزیت رقابتی به ترتیب متغیرهای مسئولیت اجتماعی، مدیریت منابع، استراتژی تمایز و استراتژی رهبری هزینه دارای رتبه‌های اول تا چهارم و در بخش تکنیک‌های مسابداری مدیریت به ترتیب متغیرهای مدیریت بر مبنای فعالیت، شاخص‌های کلیدی عملکرد، مدیریت کیفیت جامع، کارت امتیازی متوازن و پنج‌مارک حائز رتبه‌های اول تا پنجم بودند. در نهایت، برای استفاده هرچه بهتر از تکنیک‌های مسابداری مدیریت در راستای کسب مزیت رقابتی، بازنگری در ساختار مدیریتی مدارس متوسطه ضروری به نظر می‌رسد.

کلید واژگان: مزیت رقابتی، تکنیک‌های مسابداری مدیریت، مدارس متوسطه دوم

مقدمه

برای مسئولان آموزشی بسیاری از کشورها، بهره‌وری سیستم آموزشی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در این راستا در سال‌های اخیر وزارت آموزش و پرورش ایران تلاش نموده است تا از طریق اعطای مجوز به سازمان‌ها و افراد مختلف امکان خصوصی‌سازی مدارس دولتی را در قالب عناوینی همچون غیرانتفاعی فراهم نماید. همچنین امکان اداره برخی از مدارس بودجه بگیر دولتی به صورت هیات امنایی (خصوصی) نیز مهیا شده است. زمانی اصلاحات بخش عمومی کارآمد تلقی می‌شود که بر اساس ویژگی‌هایی همچون: کار آبی، انتخاب، رقابت و پاسخگویی^۱ صورت گرفته باشد (Tooley and Guthrie, 2003). از طریق تنوع‌بخشی مدارس ضمن فراهم نمودن فضای رقابتی می‌توان شاهد پیشرفت دانش‌آموزان بود. مبنای فکری چنین استدلالی این است که با افزایش حق انتخاب اولیاء، تقاضا برای مدارس باکیفیت افزایش و در مقابل تقاضا برای مدارس کم کیفیت کاهش می‌یابد. بنابراین مدارس کم کیفیت برای تداوم فعالیتشان مجبور به انجام اقداماتی در راستای بهبود عملکردشان خواهند شد (Wikstrom and Wikstrom, 2005). با توجه به مورد فوق و تصویب قوانین پشتیبان مدارس غیردولتی، مقدمات سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در بخش آموزش و پرورش فراهم و در نتیجه امکان رقابت بین مدارس دولتی و غیردولتی ممکن می‌شود.

اما در مقابل، مدارس غیردولتی و تا حدودی نیز دولتی به اشتباه فکر می‌کنند افزایش مداوم شهریه می‌تواند مهم‌ترین عامل کسب مزیت رقابتی^۲ به حساب آید. بطوریکه برخی از مدارس غیردولتی تلاش دارند از روش‌های مختلف اقدام به افزایش شهریه نموده و این تصور را در والدین ایجاد کنند که شهریه بیشتر می‌تواند منجر به امکانات بیشتر و در نتیجه کیفیت آموزشی بهتر گردد. افزایش مداوم شهریه نشان می‌دهد که مدارس از ظرفیت تکنیک‌های حسابداری مدیریت^۳ برای کسب مزیت رقابتی غافل هستند. طبق آمار حدود ۱۰ درصد از دانش‌آموزان کشور در مدارس غیرانتفاعی تحصیل می‌کنند (Ghadami, 2018) که انتظار می‌رود این آمار در سال‌های آتی نیز افزایش یابد. هرچند ممکن است استدلال شود شهریه بیشتر می‌تواند منجر به امکانات بیشتر و در نتیجه آموزش باکیفیت‌تر گردد، اما در مقابل می‌توان این ادعا را مطرح نمود که شهریه بیشتر تمایل به استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت را کاهش می‌دهد.

1. Efficiency, Choice, Competition and Accountability
2. Competitive Advantage
3. Management Accounting Practices

این تکنیک‌ها از طریق مدیریت هزینه‌ها می‌تواند نقش بسزایی در جذب دانش‌آموزان مستعد خانواده‌های فقیرتر را که توان پرداخت شهریه‌های بالا را ندارند ایفاء نماید.

به‌علاوه، به اعتقاد بسیاری از مدیران دبیرستان‌ها، برتری آموزشی^۱ می‌تواند یکی از روش‌های جذب دانش‌آموز بیشتر محسوب شود. به‌هرحال، ارزیابی دبیرستان‌ها بر اساس میزان قبولی‌شان در کنکور باعث شده است که آن‌ها برای حفظ موقعیت خود اقدام به برگزاری دوره‌های تقویتی در قالب کلاس‌های کنکور نمایند (Fathi & Fathi, 2017). مدارس غیردولتی و تا حدودی نیز دولتی از راهکار افزایش شهریه (به‌عنوان شاخصی از کیفیت آموزش) برای مواجهه با رقابت استفاده می‌کنند. هزینه‌های بالای آموزشی فشار مضاعفی را بر خانواده‌ها تحمیل می‌کند. حتی برخی از مدارس دولتی علی‌رغم دریافت بودجه‌های دولتی، شهریه نسبتاً زیادی از دانش‌آموزانشان دریافت می‌کنند.

طبق قانون تأسیس مدارس غیرانتفاعی مسئولیت اداره مدرسه بر عهده هیات مؤسس است. هرچند هیات مؤسس وظیفه نظارت و کنترل بر اعمال مدیران را عهده‌دار است، اما به اعتقاد Larcker et al (2007) هیات مؤسس قادر به تشخیص به‌موقع و صحیح پیامدهای سازمانی^۲ نیست. مزیت رقابتی پایدار می‌تواند به‌عنوان یکی از پیامدهای سازمانی دبیرستان‌ها مطرح شود. در این پژوهش، مسئولیت نظارت بر عملکرد مدیران در خصوص کسب مزیت رقابتی در مدارس غیرانتفاعی بر عهده هیات مؤسس و در مدارس خاص بر عهده هیات امناء است.

به‌طورکلی، حرفه حسابداری به همراه سبک رهبری مدیریت می‌تواند نقش مهمی در بهبود و اصلاح سیستم آموزشی مخصوصاً در محیط‌های رقابتی ایفاء نماید. هدف پژوهش حاضر پاسخگویی به سؤال زیر است: نقش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در کسب مزیت رقابتی دبیرستان‌ها تا چه میزان است؟ البته مهم این است که بتوان تشخیص داد آیا تکنیک‌های حسابداری مدیریت (در کنار سایر تکنیک‌ها) می‌توانند به دبیرستان‌ها در تبیین هرچه بهتر دلایل عدم موفقیتشان در کسب مزیت رقابتی کمک نمایند یا خیر؟ درک هرچه بهتر نقش حسابداری مدیریت در دبیرستان‌ها می‌تواند به این دلیل باشد که به اعتقاد (Durand, 2003) تاکنون مدیران دبیرستان‌ها در استفاده از حسابداری مدیریت به‌عنوان یک رویکرد قدرتمند در کسب مزیت رقابتی غفلت نموده‌اند. انتظار می‌رود تکنیک‌های حسابداری مدیریت بتواند به دبیرستان‌ها در کسب/حفظ مزیت رقابتی کمک شایانی نماید. تحقق این مورد می‌تواند از طریق مدنظر قرار دادن ارکان اساسی مدیریت دولتی نوین که توسط (Hood, 1991) شناسایی شده

1. Academic Excellence

2. Organizational Outcomes

است، امکان‌پذیر گردد. این ارکان عبارتند از: تفویض اختیار مالی^۱ به ارائه‌دهندگان خدمات، استانداردها و سنج‌های مشخص عملکرد (شاخص‌های عملکرد)، تأکید بیشتر بر کنترل ستاندها، افزایش پاسخگویی^۲ ارائه‌دهندگان خدمات، ایجاد فضای رقابتی بیشتر در بخش آموزش، تأکید بر انضباط و صرفه‌جویی بیشتر در استفاده از منابع، تأکید بر سبک‌های مدیریتی بخش خصوصی در بخش آموزش. با توجه به رقابتی‌تر شدن بخش آموزش، به‌کارگیری مفاهیمی همچون انضباط بازار^۳ و رویه‌های کسب‌وکار برتر^۴ در مدیریت مدارس ضروری به نظر می‌رسد (Tooley and Guthrie, 2003).

بخش‌های بعدی مقاله به ترتیب عبارتند از: بخش دوم ادبیات پژوهش، بخش روش‌شناسی پژوهش، بخش چهارم یافته‌های پژوهش و بخش پنجم نتیجه‌گیری و پیشنهادات.

ادبیات پژوهش

مفهوم مزیت رقابتی: با بررسی ادبیات موجود مشخص می‌گردد که تاکنون تعریف مشخص و فراگیری از مزیت رقابتی ارائه نشده است (Sigalas et al., 2013). طبق نتایج پژوهش (Sigalas and Pekka Economou, 2013) معانی متعددی از مزیت رقابتی وجود داشته که می‌توان آن‌ها را به دو دسته کلی (۱) برحسب عملکرد و (۲) برحسب منابع و یا عوامل ایجادکننده آن تقسیم نمود. به‌طور کلی، مزیت رقابتی به معنای موقعیت بی‌نظیر یک سازمان در برابر رقبایش بوده که از طریق الگوی توسعه منابع بسط پیدا می‌کند. در این راستا؛ مزیت رقابتی شامل مواردی می‌شود که یک سازمان قادر به انجام آن بوده، اما سازمان‌های رقیب قادر به انجام آن نیستند که این امر موجب تقاضای بیشتر و یا هزینه کمتر برای سازمان می‌شود (Ranjith, 2016). در بخش خدمات، ابعاد مزیت رقابتی عمدتاً بر نیروی انسانی متمرکز است. به‌واسطه اینکه دبیرستان‌ها به اقشار مختلف جامعه (دانش‌آموزان) خدمات ارائه می‌نماید، مزیت رقابتی آن‌ها می‌تواند در قالب پیروی از استراتژی‌هایی همچون تمایز^۵ (ارائه خدمات باکیفیت‌تر نسبت به سایر رقبا) و رهبری هزینه^۶ (ارائه خدمات با بهای تمام‌شده کمتر نسبت به رقبا) و مدنظر قرار دادن مؤلفه‌های مدیریت منابع^۷ و مسئولیت اجتماعی^۱ تبلور یابد. این دیدگاه با اولویت‌های

1. Financial Devolution

2. Increased Accountability

3. Market Discipline

4. Best Commercial Practices

5. Differentiation

6. Cost Leadership

7. Resources Management

رقابتی (بهای تمام شده، انعطاف پذیری، کیفیت، ارائه) مطرح شده از سوی (Boyer and Lewis, 2002) سازگار است.

استراتژی تمایز: در استراتژی تمایز سازمان‌ها به دنبال جذب و حفظ آن دسته از مشتریانی هستند که متقاضی دریافت مزایایی فراتر از مزایای متعارف بوده و حاضرند برای کسب مزایای بیشتر مبلغ بیشتری پرداخت نمایند. به عبارت دیگر، طبق استراتژی تمایز یک سازمان می‌بایست محصول یا خدمتی را ارائه کند که در حوزه فعالیتش منحصربه‌فرد باشد. این منحصربه‌فردی ممکن است در طراحی، تصویر ذهنی برند، تکنولوژی، امکانات و قابلیت‌ها، خدمات مشتریان، شبکه فروش یا شبکه توزیع و یا سایر ابعاد دیگر تبلور یابد (Barigozzia, & Ma, 2018). استراتژی تمایز، باعث می‌شود که میزان وفاداری مشتریان به برند یا محصول، افزایش یافته و کمتر به قیمت حساس باشند. همچنین در استراتژی تمایز، سازمان به لحاظ عرضه از انعطاف‌پذیری بیشتری برخوردار بوده و لذا می‌تواند به راحتی حاشیه سود خود را افزایش دهد. این وضعیت می‌تواند باعث کاهش فشار بیش‌ازحد برای کاهش قیمت تمام شده شود (Semuel, Siagian, & Octavia, 2017).

استراتژی رهبری هزینه: رهبری هزینه یکی از رایج‌ترین استراتژی‌های رقابتی در فضای کسب‌وکار می‌باشد. رهبری هزینه به معنی تولید محصول و خدمات با کمترین هزینه ممکن است (Sarkar, 2017). در استراتژی رهبری هزینه به هیچ‌وجه کاهش کیفیت مدنظر نیست. استراتژی رهبری هزینه یک روش برای کسب مزیت رقابتی است. در استراتژی رهبری هزینه مواردی همچون: استفاده از مقیاس تولید، استانداردسازی، استراتژی خرید خوب، تولید محصولات با استاندارد بالا و استفاده از فناوری‌های پیشرفته مدنظر قرار می‌گیرند (Micheli, & Mura, 2017).

مدیریت منابع: از جمله موضوعات مهم که می‌بایست مورد توجه مدیران مؤسسات آموزشی قرار گیرد، مدیریت منابع (دارایی) است. یکی از جنبه‌های مدیریت منابع دارایی‌های فیزیکی است. هدف از مدیریت دارایی‌های فیزیکی، افزایش بازدهی سرمایه و سودآوری و همچنین حفظ و پایداری سرمایه‌گذاری و کاهش پیامدهای محیط زیستی و اجتماعی است (Alhazmi, 2018). منابع انسانی یکی دیگر از جنبه‌های مدیریت منابع است. منابع انسانی را می‌توان افرادی که در یک سازمان فعالیت نموده و سازمان را سرپا نگه داشتند، تعریف نمود. همان‌طور که سازمان برای ایجاد مزیت رقابتی تلاش می‌کند، منابع انسانی هر سازمانی نقش

1. Social Management

2. Cost, Flexibility, Quality and Delivery

مهمی در کسب مزیت رقابتی آن سازمان ایفا می‌نمایند. به حداکثر رساندن بهره‌وری کارکنان و حفاظت از آنان از جمله وظایف اصلی هر سازمانی به حساب می‌آید (Gonzalez-Sanchez, Suarez-Gonzalez, & Gonzalez-Benito, 2018).

مسئولیت اجتماعی: مسئولیت اجتماعی به معنای شفافیت فعالیت‌های سازمان‌ها بر اساس ارزش‌های اخلاقی، تطابق با الزامات قانونی، احترام به افراد، تشکله‌ها و محیط زیست و همچنین حساس بودن نسبت به مسائل اجتماعی، فرا اجتماعی و در اصل ارزش‌آفرینی همه‌جانبه و یکپارچه است (Roofe, 2018). از طریق احترام به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها علاوه بر کسب سود، مسئولیت آثار و تبعات فعالیت‌های خود بر تمام ذینفعان را می‌پذیرند. مسئولیت اجتماعی دربرگیرنده تمامی جنبه‌های حاکمیت شرکتی یک سازمان است. همچنین توصیه‌هایی در خصوص اینکه چگونه سازمان‌ها فعالیت‌هایشان را به روش اخلاقی انجام دهند و اثر جنبه‌های اقتصادی، محیطی و اجتماعی حقوق بشر را در نظر بگیرند، ارائه می‌نماید. مسئولیت‌پذیری اجتماعی ضمن تشویق سازمان برای حداکثر سازی سود به‌طور هم‌زمان توجه به منافع ذینفعان و مصالح جامعه را نیز مورد توجه قرار می‌دهد (Rodrigues & Borges, 2015).

تکنیک‌های مسابداری مدیریت و مزیت رقابتی:

هرچند طبق نتایج پژوهش (Tooley and Guthrie 2007) بین بهبود کیفیت آموزش و نظارت مالی رابطه کمی وجود دارد، اما طبق نتایج سایر پژوهش‌ها همچون (Iyengar 2007) (Jones and George 2010) (Coulter 2010) (Horngren et al 2009) مسابداری مدیریت و مزیت رقابتی رابطه مثبتی وجود دارد. به اعتقاد (Coulter 2010) مزیت رقابتی زمانی حاصل می‌شود که بازار و مشتریان حاضر به استفاده از محصولات/خدمات یک موسسه باشند. تکنیک‌های نوین مسابداری مدیریت از ظرفیت لازم برای کمک به سازمان‌ها در شناسایی و اجرای استراتژی‌های رقابتی مورد نیاز برخوردارند. به‌طور مشابه استفاده از استراتژی تدافعی^۱ برای بخش آموزش که خدمات ارائه‌شده از سوی واحدهای آموزشی مختلف تقریباً مشابه‌اند، ضروری به نظر می‌رسد. هدف اصلی استراتژی تدافعی بهبود مداوم کار آیی عملیات باهدف حفظ و بهبود موقعیت سازمان نسبت به رقباست (Coulter, 2010). همچنین در استراتژی تدافعی چشم‌انداز و اهداف روشن بوده و تمام کارکنان با جدیت درصدد تحقق آن‌ها باهدف کسب مزیت رقابتی‌اند. بنابراین دبیرستان‌ها برای کسب مزیت رقابتی می‌بایست بتوانند به نحو شایسته‌ای از چشم‌انداز و اهداف خود در مقابل سایر رقبا دفاع کنند. البته می‌توان تا حد

زیادی از طریق به‌کارگیری استراتژی رهبری هزینه به مزیت رقابتی دست‌یافت. سازمانی که درصدد استفاده از استراتژی رهبری هزینه است، تلاش دارد به نحوی هزینه‌هایش را در مقایسه با رقبا کمتر نماید (Jones and George, 2010). بنابراین مدارسی که به لحاظ شهریه قادر به رقابت با رقبا هستند، می‌توانند دانش‌آموزان بیشتر و در نتیجه درآمد و اعتبار زیادتری را کسب نمایند. به اعتقاد (Horngren et al (2009 تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری^۱ امکان گزارش و تحلیل درآمدهای کسب‌شده به همراه هزینه‌های واقع‌شده را می‌تواند به نحوی شایسته‌ای فراهم نماید. تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت می‌تواند در تحقق و تجزیه و تحلیل درآمدهای حاصله از گروه‌های مختلف دانش‌آموزی باهدف شناسایی سودمندترینشان مؤثر واقع شود. در محیط‌های چالشی و رقابتی امروزی سازمان‌ها در تلاش‌اند از طریق پیش‌بینی صحیح نیازهای مشتریان، بتوانند آن‌ها را با حداکثر توان برآورده سازند. معمولاً مشتریان راضی می‌توانند منبع رایگان تبلیغی مناسبی برای هر سازمان محسوب شوند. خواسته اصلی مشتریان برقراری نوعی تعادل بین کیفیت و بهای محصولات/خدمات است (Iyengar, 2007). در اصل خدمات ارائه‌شده از سوی مدارس می‌بایست متناسب با نیازهای دانش‌آموزان باشد.

هرکدام از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استفاده‌شده در پژوهش حاضر به‌اختصار در زیر مورد اشاره قرار می‌گیرند.

بنچ‌مارک^۲: سازمان‌ها برای حفظ مشتریان، تعامل با تأمین‌کنندگان، بهره‌وری بیشتر کارکنان و ارتقای مزیت‌های رقابتی، نیازمند شناخت رقبا، ابزار و مقایسه عملکرد خود در حوزه‌های مختلف کاری هستند. استراتژی‌های مختلفی برای بقا و تداوم فعالیت سازمان‌ها معرفی شده‌اند. یکی از این استراتژی‌ها، شناخت بازار و نحوه عملکرد دیگر سازمان‌ها و همچنین الگوبرداری از رفتار آن‌هاست. سازمان‌هایی که استراتژی تحلیلی را سرلوحه بقای خود قرار می‌دهند، بنچ‌مارک (بهینه‌کاوی) را به‌عنوان یکی از راه‌های مؤثر بهبود مستمر و تعیین موقعیت خود در فضای کسب‌وکار می‌دانند (Hilliard & Priede, 2018). بنچ‌مارک فرایندی مستمر و سیستماتیک، برای شناسایی، تحلیل و پیاده‌سازی بهترین اقداماتی است که می‌تواند موجبات ارتقای عملکرد سازمان‌ها را فراهم نماید. به‌عبارت‌دیگر، بنچ‌مارک روشی سیستماتیک بوده که سازمان‌ها به‌وسیله آن می‌توانند فعالیت‌های خود را بر اساس بهترین حالت موجود سنجش و اصلاح کنند (Raj & Khanna, 2018). **مدیریت بر مبنای فعالیت^۳:** بر اساس تفکر

1. Customer Profitability Analysis

2. Benchmark

3. Activity-Based Management

هزینه‌یابی / مدیریت بر مبنای فعالیت؛ برنامه‌ها و محصولات و خدمات تولیدشده، مستقیماً مصرف‌کننده منابع نبوده، بلکه مصرف‌کننده فعالیت‌ها هستند. لذا در این روش فعالیت به‌عنوان موضوع هزینه‌یابی مورد تأکید است، زیرا فعالیت محرک اصلی هزینه به‌حساب می‌آید (Allain & Laurin, 2018). همچنین رویکرد مدیریت بر مبنای فعالیت نوعی روش سیستماتیک بوده که بر موضوعات راهبردی همچون سودآوری، مشتریان، فعالیت‌های ارزش‌آفرین، محرک‌های بهای تمام‌شده، امکان طراحی مجدد فرایندهای کسب‌وکار تمرکز و تأکید دارد.

کارت امتیاز متوازن^۱: کارت امتیازی متوازن نه‌تنها یک شیوه جامع برای اندازه‌گیری عملکرد بوده، بلکه یک سیستم مدیریتی با رویکرد استراتژیک می‌باشد. در این روش عملکرد یک سازمان علاوه بر جنبه مالی، از سه جنبه دیگر (یعنی مشتریان، فرایندهای داخلی کسب‌وکار، یادگیری و رشد) نیز مورد ارزیابی قرار می‌گیرد (Bruil, 2018). روش مذکور این امکان را به سازمان می‌دهد تا با گنجاندن دارایی‌های نامشهود در مدل ارزیابی؛ از طریق شناخت، نظارت و کنترل کیفیت دارایی‌های نامشهود؛ در صورت لزوم نسبت به ترمیم نقاط ضعف و جبران کاستی‌ها اقدام کند (Hamid, 2108).

مدیریت کیفیت جامع^۲: مدیریت کیفیت جامع رویکردی برای بهبود مستمر کیفیت محصولات و خدمات از طریق مشارکت همه سطوح و وظایف شرکت است. مدیریت کیفیت جامع بر سه اصل زیر استوار است: (۱) تمرکز بر درک و پاسخگویی به نیازهای مشتریان. (۲) بهبود مستمر همه محصولات یا خدمات و فرایندهای سازمان به‌صورت نظام‌اند و سیستماتیک. و (۳) مشارکت تمام افراد در امور سازمان (Bajaj, Garg, & Sethi, 2018).

شاخص‌های کلیدی عملکرد^۳: شاخص کلیدی عملکرد روشی برای سنجش میزان تحقق اهداف استراتژیک یک واحد سازمانی است. سازمان‌ها بدون اندازه‌گیری و بررسی شاخص‌های کلیدی عملکرد، قادر به دریافت بازخورد مناسبی از عملکردشان نخواهند بود (Amzat, 2017). سازمان‌ها با استفاده از شاخص‌های کلیدی عملکرد می‌توانند ضمن مشخص نمودن اهداف دقیق، استراتژی‌های مناسبی را نیز برای ارزیابی آن‌ها مشخص کنند. همچنین این امکان را برای سازمان‌ها فراهم می‌نماید تا بتوانند تصویر مناسبی از عملکرد خود به‌دست آورند.

1. Balanced Scorecard
2. Total Quality Management
3. Key Performance Indicators

رویکرد پژوهش: رویکرد پژوهش حاضر توصیفی-تحلیلی و از نوع همبستگی می‌باشد. جامعه‌ی آماری پژوهش شامل دیدگاه معلمان و مدیران کلیه‌ی مدارس متوسطه دوم دولتی و غیرانتفاعی شهر سنندج به تعداد ۳۵۰ نفر بوده که با توجه به محدودیت‌های پژوهش محقق از جدول مورگان استفاده شده است و با توجه به مقدار مشخص شده در این جدول این جدول پرسشنامه‌ها در بین ۱۸۸ نفر از این افراد به صورت تصادفی ساده توزیع شده است. دوره زمانی انجام پژوهش ماه‌های آذر، دی و بهمن سال ۱۳۹۷ است. ابزار پژوهش حاضر دو پرسشنامه‌ی محقق ساخته است که اولی برای سنجش مزیت رقابتی شامل چهار مؤلفه‌ی اصلی پژوهش در ۱۷ گویه‌ی و دومی برای سنجش متغیر تکنیک‌های حسابداری در ۵ مؤلفه‌ی اصلی که در ۱۶ گویه تدوین شده است. تأیید روایی پرسشنامه‌ها با نظر متخصصان مربوطه به انجام رسیده و در جهت پایایی پرسشنامه‌ها نیز از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است که نتایج آن به صورت دو جدول ۱ و ۲ مورد مشاهده قرار گرفته است. جهت تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش نیز از نرم-افزار SPSS و Lisrel با استفاده از آزمون‌های تحلیل عاملی تأییدی، فریدمن و ... بهره گرفته شد.

پایایی: برای بررسی همسانی درونی گویه‌ها از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید که نتایج آن در دو جدول به تفکیک آمده است.

جدول ۱. ضرایب همسانی درونی مقیاس‌های پرسشنامه‌های تحقیق

| ضریب آلفای کرونباخ | تعداد گویه | عامل‌ها |
|--------------------|------------|----------------------|
| ۰/۷۱۰ | ۴ | استراتژی تمایز |
| ۰/۷۶۶ | ۴ | استراتژی رهبری هزینه |
| ۰/۶۳۷ | ۴ | مدیریت منابع |
| ۰/۷۲۶ | ۵ | مسئولیت اجتماعی |
| ۷ ۰/۹۵ | ۱۷ | کل پرسش‌نامه |

جدول ۲. ضرایب همسانی درونی مقیاس‌های پرسشنامه‌های تحقیق

| ضریب آلفای کرانباخ | تعداد گویه | عامل‌ها |
|--------------------------|---------------|-------------------------|
| ۰/۷۰۰ | ۳ | بنچ‌مارک |
| ۰/۷۶۶ | ۳ | هزینه‌یابی بر مبنای هدف |
| ۰/۷۷۵ | ۴ | کارت امتیازی متوازن |
| ۰/۷۶۲ | ۳ | مدیریت کیفیت جامع |
| ۰/۶۸۹ | ۳ | شاخص‌های کلیدی عملکرد |
| ۰/۸۴۰ | ۱۶ | کل پرسش‌نامه |

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، ضرایب مربوط به مؤلفه‌ها و کل گویه‌های مقیاس مورد استفاده در سطح رضایت‌بخش (بالای ۰/۷) بوده که حاکی از همگونی و همسانی گویه‌های پرسش‌نامه هستند. ۳۲ سؤال این دو پرسشنامه شامل ۹ مؤلفه، استراتژی تمایز، استراتژی رهبری هزینه، مدیریت منابع، مسئولیت اجتماعی، بنچ‌مارک، مدیریت هزینه‌یابی بر مبنای هدف، کارت امتیازی متوازن، مدیریت کیفیت جامع و شاخص‌های کلیدی عملکرد بود. در نمودارهای زیر و جدول ۵، نتایج تحلیل مدل عاملی تأییدی این دو پرسشنامه آمده است.

فرضیه اول: مؤلفه‌های مشخص شده در مدل نظری پژوهش

قبل از انجام تحلیل عاملی، به منظور اطمینان از کفایت نمونه‌گیری و معنی‌داری کفایت داده‌ها، مقادیر کیزر-میر-الکین (KMO) و آزمون بارتلت مورد آزمون قرار گرفت. در جدول ۳ و ۴، نتایج آزمون کیزر - میر-الکین و آزمون بارتلت به تفکیک برای دو فرم ارائه شده است:

جدول ۳. نتایج کیزر-میر-الکین و آزمون بارتلت برای مقیاس مورد استفاده در تحقیق (فرم مزیت رقابتی)

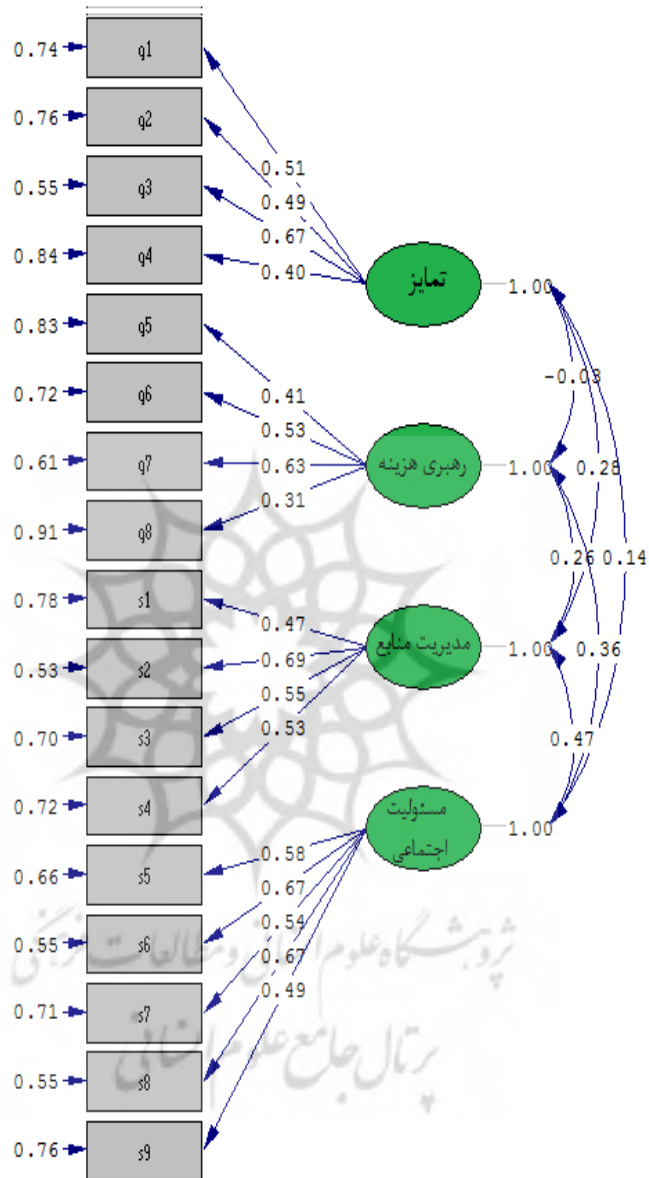
| شخص کفایت نمونه‌گیری | کیزر میر الکین | ۰/۶۲۹ |
|----------------------|-------------------|---------|
| آزمون کرویت بارتلت | آماره مجذور خی دو | ۵۹۹/۱۴۶ |
| | سطح معنی‌داری | ۰/۰۰۰ |

همان‌طور که در جدول فوق مشخص است، مقدار KMO برابر با ۰/۶۲۹ بین ۰/۵ تا ۰/۷ است؛ بنابراین، اندازه نمونه برای تحلیل عاملی مناسب می‌باشد. همچنین، مقدار آزمون بارتلت در سطح ۰/۰۰۰ معنی‌دار است. بر این اساس، شرط لازم برای انجام تحلیل عاملی فراهم می‌باشد.

جدول ۴. نتایج کیزر-میر-الکین و آزمون بارتلت برای مقیاس مورد استفاده در تحقیق (فرم تکنیک‌های حسابداری مدیریت)

| | | |
|----------|-------------------|-----------------------|
| ۰/۷۷۱ | کیزر میر الکین | شاخص کفایت نمونه‌گیری |
| ۱۰۲۳/۶۶۷ | آماره مجذور خی دو | آزمون کرویت بارتلت |
| ۰/۰۰۰ | سطح معنی‌داری | |

همان‌طور که در جدول فوق مشخص است، مقدار KMO برابر با ۰/۷۷۱ بالاتر از ۰/۷ است؛ بنابراین، اندازه نمونه برای تحلیل عاملی مناسب می‌باشد. همچنین، مقدار آزمون بارتلت در سطح ۰/۰۰۰ معنی‌دار است. بر این اساس، شرط لازم برای انجام تحلیل عاملی فراهم می‌باشد.

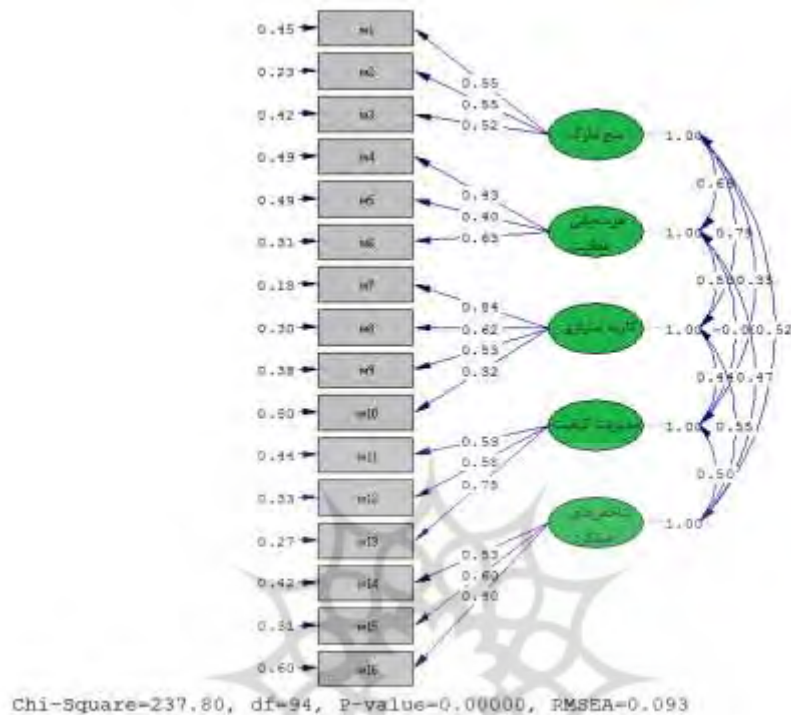


Chi-Square=213.16, df=113, P-value=0.00000, RMSEA=0.071

نمودار ۱. مقادیر بار عاملی متغیر "مزیت رقابتی"

جدول ۵. نتایج تحلیل عاملی تأییدی مقیاس "مزیت رقابتی"

| ردیف | عامل | گویه‌ها | بار عاملی | واریانس تبیین شده | مقدار تی |
|------|----------------------|---|-----------|-------------------|----------|
| ۱ | استراتژی تمایز | فعالیت‌های فوق‌برنامه به‌مراتب بیشتر از سایر مدارس است | ۰/۵۱ | ۰/۲۶ | ۵/۴۸ |
| | | اعتبار و جایگاه مدرسه در نزد اولیاء بسیار بالاست | ۰/۴۹ | ۰/۲۴ | ۵/۲۱ |
| | | خدمات ارائه‌شده به‌مراتب جذاب‌تر و متمایزتر از سایر مدارس است | ۰/۶۷ | ۰/۴۵ | ۶/۷۳ |
| | | در مقایسه با مدارس مشابه تعداد دانش‌آموزان ما بیشتر است | ۰/۴۰ | ۰/۱۶ | ۴/۲۷ |
| ۲ | استراتژی رهبری هزینه | مدرسه تلاش دارد به نحو صحیحی از منابع موجود استفاده کند | ۰/۴۱ | ۰/۱۷ | ۴/۲۳ |
| | | در مقایسه با رقبا شهریه مدرسه ما کمتر است | ۰/۵۳ | ۰/۲۸ | ۵/۲۵ |
| | | مدرسه تلاش دارد هزینه خدمات ارائه‌شده را به حداقل ممکن برساند | ۰/۶۳ | ۰/۳۹ | ۵/۹۱ |
| | | مدرسه امکان پرداخت اقساطی شهریه را برای والدین فراهم می‌کند | ۰/۳۱ | ۰/۰۹ | ۳/۱۸ |
| ۳ | مدیریت منابع | امکانات و تجهیزات مدرسه در سطح مناسبی قرار دارد | ۰/۴۷ | ۰/۲۲ | ۵/۴۸ |
| | | کارکنان و دبیران مدرسه از شایستگی و کفایت لازم برخوردارند | ۰/۶۹ | ۰/۴۷ | ۷/۹۶ |
| | | از تکنولوژی اطلاعات به‌اندازه کافی استفاده می‌شود | ۰/۵۵ | ۰/۳۰ | ۶/۳۹ |
| | | مدرسه دارای کتابخانه مجهز و مدرنی است | ۰/۵۳ | ۰/۲۸ | ۶/۱۶ |
| ۴ | مسئولیت اجتماعی | آموزش اصول اخلاقی به دانش‌آموزان از اولویت‌های مهم مدرسه است | ۰/۵۸ | ۰/۳۴ | ۷/۳۳ |
| | | ایجاد انگیزه کافی در کارکنان و دبیران از اولویت‌های مهم مدرسه است | ۰/۶۷ | ۰/۴۵ | ۸/۶۲ |
| | | استانداردهای آموزشی به نحو مناسبی در مدرسه رعایت می‌شود | ۰/۵۴ | ۰/۲۹ | ۶/۷۲ |
| | | مدرسه دارای واحد مشاوره قوی است | ۰/۶۷ | ۰/۴۵ | ۸/۶۵ |
| | | امکان شرکت در دوره‌های آموزشی موردنیاز برای همه دبیران مهیاست | ۰/۴۹ | ۰/۲۴ | ۶/۰۶ |



نمودار ۲. مقادیر بار عاملی متغیر تکنیک‌های مسابرداری مدیریت

نمودار شماره (۱) مدل اندازه‌گیری متغیر مزیت رقابتی مدارس را در حالت تخمین استاندارد نشان می‌دهد. نتایج تخمین حاکی از مناسب بودن شاخص‌ها دارد. با توجه به خروجی نرم‌افزار لیزرل مقدار χ^2 محاسبه‌شده برابر با ۲۱۳/۱۶ بود که نسبت به (تقسیم‌بر) درجه آزادی ۱۱۳ کمتر از عدد ۳ (۱/۸۸) می‌باشد. حد مجاز RMSEA، ۰/۰۷۱ است. شاخص‌های NFI، IFI،RFI،NNFI و CFI همه بالای ۰/۹۰ محاسبه‌شده که دارای مقدار مناسب بوده و نشان‌دهنده برازش مدل می‌باشد. همچنین در کلیه سؤالات میزان تی بالاتر از ۱/۹۶ بود. با توجه به نمودار شماره (۱) می‌توان بارهای عاملی هر یک از سؤالات تحقیق را مشاهده نمود. برای مثال بار عاملی سؤال اول در بعد «تمایز» به میزان (۰/۵۱) که نشان می‌دهد این سؤال ۰/۲۶ به توان دوم توانایی تبیین این متغیر را دارا می‌باشد. مقدار ۰/۷۴ نیز مقدار خطا می‌باشد.

جدول ۶. نتایج تحلیل عاملی تأییدی مقیاس "تکنیک‌های حسابداری مدیریت"

| مقدار تی | واریانس تبیین شده | بار عاملی | گویه‌ها | عامل | ردیف |
|----------|-------------------|-----------|---|-----------------------|------|
| ۸/۴۷ | ۰/۵۵ | ۰/۵۵ | مدرسه ما از مدارس برتر به‌عنوان الگو برای بهبود عملکردش استفاده می‌کند. | بنچ‌مارک | ۱ |
| ۱۰/۴۱ | ۰/۷۷ | ۰/۵۵ | مدرسه ما از ارائه ایده‌های جدید در خصوص بهبود امورات استقبال می‌نماید. | | |
| ۸/۳۹ | ۰/۵۸ | ۰/۵۲ | مدرسه ما از انتقادات و پیشنهادات استقبال می‌کند. | | |
| ۶/۳۷ | ۰/۵۸ | ۰/۴۲ | مدرسه ما تلاش دارد تمامی فعالیت‌های هزینه‌زا را به نحو صحیح شناسایی نماید. | هزینه‌بایی فعالیت | ۲ |
| ۵/۹۴ | ۰/۵۱ | ۰/۴۰ | مدرسه ما تلاش دارد هزینه‌ها را به‌طور صحیح به مراکز هزینه تخصیص دهد. | | |
| ۹/۰۲ | ۰/۵۱ | ۰/۶۳ | مدرسه ما تلاش دارد از طریق شناسایی و حذف فعالیت‌های زائد هزینه‌ها را کاهش دهد. | | |
| ۱۴/۱۲ | ۰/۸۲ | ۰/۸۴ | مدرسه ما تلاش دارد درک صحیحی از خواسته‌ها و نیازهای دانش‌آموزان داشته باشد. | کارت امتیازی متوازن | ۳ |
| ۱۱/۱۰ | ۰/۷۰ | ۰/۶۲ | مدرسه ما تلاش دارد زیرساخت‌های تحقق خواسته‌ها و نیازهای دانش‌آموزان را فراهم نماید. | | |
| ۹/۲۶ | ۰/۶۲ | ۰/۵۳ | مدرسه ما تلاش دارد جهت تحقق اهداف مدرسه کارکنان و دبیران خود را توانمند سازد. | | |
| ۵/۳۴ | ۰/۵۰ | ۰/۳۲ | مدرسه ما تلاش دارد بیلان مالی خود را در اختیار اولیاء و تصمیم‌گیرندگان قرار دهد. | | |
| ۸/۲۰ | ۰/۵۶ | ۰/۵۳ | مدرسه ما دبیران را به استفاده از تکنیک‌های نوین آموزشی تشویق و ترغیب می‌نماید | مدیریت کیفیت جامع | ۴ |
| ۹/۶۱ | ۰/۶۷ | ۰/۵۸ | مدرسه ما دبیران را به تبادل دانش و تجربه با سایر همکاران تشویق می‌نماید | | |
| ۱۱/۲۰ | ۰/۷۴ | ۰/۷۵ | در مدرسه ما به کیفیت آموزش بیش از هر چیز دیگری اهمیت داده می‌شود | | |
| ۷/۷۴ | ۰/۵۸ | ۰/۵۳ | مدرسه ما برای هرکدام از اهداف خود، عوامل کلیدی موفقیت را شناسایی می‌کند. | شاخص‌های عملکرد کلیدی | ۵ |
| ۸/۹۸ | ۰/۶۹ | ۰/۶۰ | برای همه کارکنان و دبیران مدرسه تحقق عوامل کلیدی موفقیت مهم است. | | |
| ۵/۴۹ | ۰/۴۰ | ۰/۴۰ | در مدرسه ما عوامل کلیدی موفقیت به لحاظ کارآمدی موردبازنگری سالانه قرار می‌گیرد. | | |

فرضیه دوم: تفاوت معنی‌داری بین رتبه‌بندی مهم‌ترین مؤلفه‌های پژوهش در دو متغیر مزیت رقابتی و تکنیک‌های مسابداری وجود ندارد.

جدول ۷. آزمون فریدمن جهت اولویت‌بندی وضعیت "مزیت رقابتی در مدارس"

| ردیف | عامل | میانگین | میانگین رتبه | رتبه |
|------|----------------------|---------|--------------|------|
| ۱ | استراتژی تمایز | ۲/۵۴ | ۴/۰۶ | دوم |
| ۲ | استراتژی رهبری هزینه | ۲/۶۶ | ۴/۱۴ | اول |
| ۳ | مدیریت منابع | ۲/۵۴ | ۴/۰۶ | دوم |
| ۴ | مسئولیت اجتماعی | ۲/۲۵ | ۴/۰۱ | سوم |

مقدار χ^2 دو ۱۰/۵۹۸ درجه آزادی ۳ سطح معنی‌داری: $\text{Sig.} = ۰/۰۱۴$

جدول شماره ۸ اولویت‌بندی عامل‌های مزیت رقابتی در مدارس را نشان می‌دهد که این عوامل از دید مدیران و معلمان دارای اختلاف معناداری می‌باشند و طبق نتایج به‌دست‌آمده در رتبه اول این عوامل، عامل رهبری هزینه و در رتبه آخر عامل مسئولیت اجتماعی قرار داشت (سایر نتایج در جدول ۸).

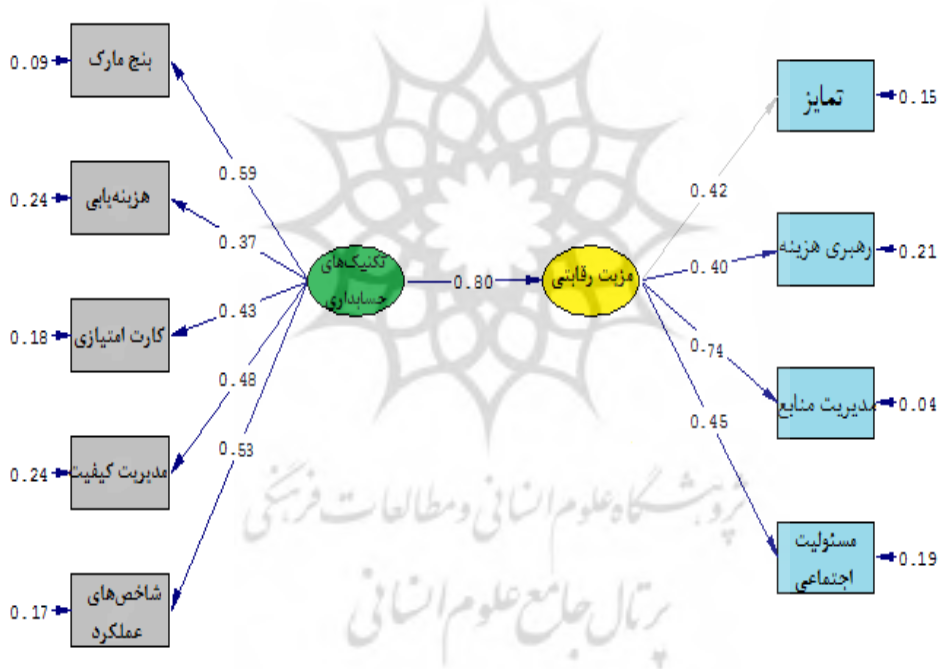
جدول ۸. آزمون فریدمن جهت اولویت‌بندی وضعیت مزیت "تکنیک‌های مسابداری مدیریت"

| ردیف | عامل | میانگین | میانگین رتبه | رتبه |
|------|----------------------------|---------|--------------|-------|
| ۱ | بنچ مارک | ۴/۰۷ | ۳/۳۵ | اول |
| ۲ | هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت | ۴/۲۳ | ۲/۶۷ | پنجم |
| ۳ | کارت امتیازی متوازن | ۴/۰۰ | ۳/۳۱ | دوم |
| ۴ | مدیریت کیفیت جامع | ۴/۱۵ | ۲/۹۷ | سوم |
| ۵ | شاخص‌های کلیدی عملکرد | ۴/۱۰ | ۲/۷۰ | چهارم |

مقدار χ^2 دو ۳۴/۲۴۹ درجه آزادی ۴ سطح معنی‌داری: $\text{Sig.} = ۰/۰۰۰$

جدول شماره ۸ اولویت‌بندی عامل‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت در مدارس را نشان می‌دهد که این عوامل از دید مدیران و معلمان دارای اختلاف معناداری می‌باشند و طبق نتایج به دست آمده در رتبه اول این عوامل عامل پنج‌مارک، و در رتبه آخر عامل قرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت داشت (سایر نتایج در جدول ۸).

فرضیه سوم: ارتباط مطلوب و معنی‌داری بین تکنیک‌های حسابداری مدیریت و مزیت رقابتی مدارس وجود دارد.



Chi-Square=76.15, df=26, P-value=0.00000, RMSEA=0.104

نمودار ۳. مقادیر بار عاملی متغیر تکنیک‌های حسابداری مدیریت

همان‌طور که از نمودار بالا مشخص است، رابطه‌ی بین دو متغیر مزیت رقابتی به‌عنوان متغیر وابسته و تکنیک‌های مسابداری مدیریت به‌عنوان متغیر مستقل به‌صورت مثبت و معنی‌دار بوده و این نتیجه حاکی از آن است که متغیر مستقل به مقدار $0/8$ می‌تواند متغیر وابسته را تبیین و تغییر دهد. بر این اساس مدل اصلی پژوهش تأیید شده و محقق به تشریح سهم هر یک از مؤلفه‌های اصلی پژوهش در متغیر اصلی می‌پردازد. نتایج این بررسی نیز همان‌طور که قابل‌مشاهده است حاکی از مطلوبیت سهم هر یک از مؤلفه‌های اصلی پژوهش در متغیر موردنظر داشته است. واضح است که در کنار رابطه‌ی دو متغیر اصلی پژوهش باهم، هر متغیر دارای زیرمجموعه‌هایی است که تأثیر مشهود و مطلوبی بر هم آن‌ها دارند.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر تأثیر تکنیک‌های مسابداری مدیریت بر کسب مزیت رقابتی مدارس متوسطه از طریق انتخاب استراتژی‌های رقابتی مناسب بود. برای تحقق هدف فوق پنج تکنیک مسابداری مدیریت که متناسب با فعالیت‌های آموزشی بود، انتخاب و همچنین از بین استراتژی‌های رقابتی نیز استراتژی‌های تمایز و رهبری هزینه به همراه مدیریت منابع و مسئولیت‌پذیری اجتماعی انتخاب شدند. بر اساس نتایج پژوهش تکنیک‌های مسابداری مدیریت تأثیر معنی‌داری بر کسب مزیت رقابتی در سطح مدارس متوسطه دارد. بر اساس آزمون فریدمن نتایج جدول فوق نشان می‌دهد در بخش مزیت رقابتی به ترتیب متغیرهای مسئولیت اجتماعی، مدیریت منابع، استراتژی تمایز و استراتژی رهبری هزینه دارای رتبه‌های اول تا چهارم هستند. همچنین در بخش تکنیک‌های مسابداری مدیریت به ترتیب متغیرهای مدیریت بر مبنای فعالیت، شاخص‌های کلیدی عملکرد، مدیریت کیفیت جامع، کارت امتیازی متوازن و پنج‌مارک حائز رتبه‌های اول تا پنجم شدند. نتایج پژوهش حاضر با یافته‌های پژوهش‌های (Boyer and Lewis (2002, Barigozzia & Ma (2018), Sarkar, (2017), Alhazmi (2018), Hilliard & Priede (2018), Coultter (2010), Rodrigues & Borges (2015), Allain &) (2018), Hamid (2108) Laurin (2018), Bajaj, Garg & Sethi (2018) و Amzat (2017) همخوانی دارد.

نتایج پژوهش حاضر می‌تواند هم به لحاظ تئوریک و هم به لحاظ عملی مفید واقع شود. به لحاظ تئوریک از طریق بسط و توسعه مؤلفه‌های مرتبط باعث تبیین هرچه بهتر مزیت رقابتی در سطح مدارس متوسطه شده است. همچنین تکنیک‌های حسابداری مدیریت مناسب به‌طور قابل توجهی بر مزیت رقابتی مدارس متوسطه تأثیرگذار است. به لحاظ عملی؛ برای استفاده هرچه بهتر از تکنیک‌های حسابداری مدیریت در راستای کسب مزیت رقابتی، می‌بایست ساختار مدیریتی مدارس متوسطه اصلاح و بازنگری شود. برای رقابتی‌تر شدن، مدارس متوسطه می‌بایست تمرکز ویژه‌ای بر توانمندی‌ها و ظرفیت‌های درونی خود داشته باشند.

همانند هر پژوهش دیگری این پژوهش نیز با محدودیت‌هایی مواجه است. (۱) نحوه تکمیل پرسشنامه‌ها به صورت خود ایفاء صورت گرفته است، بدین معنی که پاسخ‌دهندگان به تنهایی آن را تکمیل نمودند. بنابراین به دلیل عدم استفاده از شیوه مصاحبه، امکان اطلاع از دلایل ابراز دیدگاه‌های پاسخ‌دهندگان حاصل نشد. (۲) پژوهش حاضر محدود به دوره متوسطه دوم در شهر سنج است. لذا بهتر است تعمیم نتایج آن به سایر مناطق با احتیاط بیشتری صورت گیرد. (۳) از آنجائی که پژوهش حاضر از نوع مقطعی است، لذا ممکن است نتایج پژوهش در مقاطع زمانی دیگر دستخوش تغییراتی شود. علی‌رغم این محدودیت‌ها؛ مسئولان دولتی، مدیران مدارس، محققان و عامه مردم که علاقه‌مند به درک نقش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در بخش آموزش هستند، نتایج این پژوهش می‌تواند برای آن‌ها مفید واقع شود. پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی رابطه بین سایر تکنیک‌های حسابداری مدیریت و کسب مزیت رقابتی در سطح مدارس متوسطه را مورد مطالعه و بررسی قرار دهند.

منابع

- Alhazmi, N. (2018). A theoretical framework for physical asset management practices. *Journal of Facilities*, 36(3/4) 135-150.
- Allain, E., & Laurin, C. (2018). Explaining implementation difficulties associated with activity-based costing through system uses. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(1), 181-198.
- Amzat, I. H. (2017). Key performance indicators for excellent teachers in Malaysia: A measurement model for excellent teaching practices. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 66(3), 298-319.

- Bajaj, S., Garg, R., & Sethi, M. (2018). Total quality management: a critical literature review using Pareto analysis. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 67(1), 28-154.
- Barigozzia, F., & Ma, C. A. (2018). Product differentiation with multiple qualities. *International Journal of Industrial Organization*, 61, 380-412.
- Boyer, K. K., & Lewis, W. M. (2002). Competitive priorities: investigating the need for trade-offs in operations strategy. *Production and Operations Management*, 11(1), 9-20.
- Bruil, O. (2018). Implementation of strategic management based on the balanced scorecard in a university library. *Library Management*, 39(8/9), 530-540.
- Coulter, M. (2010). *Strategic Management in Action*, 5th ed., Prentice Hall, New Jersey, NJ.
- Durand, R. (2003)3 Predicting a firm's forecasting ability: the roles of organisational illusion of control and organisational attention. *Strategic Management Journal*, 24(9), 821-838.
- Fathi EmadAbadi, Y., & Fathi, M. R. (2017). The impact of exam classes on students' success. *The 3rd National Conference of New Researches in the Field of Educational Studies and psychology in Iran*, Qom, Iran.
- Ghadami, M. (2018). Studying 10% of the country's students in non-governmental schools, <http://www.irna.ir/mazandaran/fa/News/82799639>
- Gonzalez-Sanchez, D., Suarez-Gonzalez, I., & Gonzalez-Benito, J. (2018). Human resources and manufacturing: where and when should they be aligned? *International Journal of Operations & Production Management*, 38(7), 1498-1518.
- Hamid, N. (2018). Use balanced scorecard for measuring competitive advantage of infrastructure assets of state-owned ports in Indonesia: Case in Pelindo IV, Indonesia. *Journal of Management Development*, 37(2), 114-126.
- Hilliard, I., & Priede, T. (2018). Benchmarking responsible management and non-financial reporting. *Benchmarking: An International Journal*, 25(8), 2931-2949.
- Hood, C. (1991), A Public Management for all Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., Schatzberg, J., & Burgstahler, D. (2009), *Introduction to management accounting*, 14th ed., Prentice Hall, New York, NY.
- Iyengar, V. (2007). *Introduction to banking*, excel books, New Delhi.
- Jones, G. R. and George, J. M. (2010). *Contemporary Management*, 7th ed., McGraw Hill, New York, NY.
- Larcker, D. F., Richardson, S. A., & Tuna, I. R. (2007). Corporate governance, accounting outcomes, and organizational performance. *The accounting review*, 82(4), 963-1008.

- Micheli, P., & Mura, M. (2017). Executing strategy through comprehensive performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 37(4), 423-443.
- Raj, A., & Khanna, R. (2018). Benchmarking performance of governance quality in Indian states using MCDM techniques. *Benchmarking: An International Journal*, 25(8), 2850-2874.
- Ranjith, V. K. (2016). Business Models and Competitive Advantage. *Procedia Economics and Finance*, 37, 203-207.
- Rodrigues, P., & Borges, A. P. (2015). Corporate social responsibility and its impact in consumer decision-making. *Social Responsibility Journal*, 11(4), 690-701.
- Roofe, C. (2018). Schooling, teachers in Jamaica and social responsibility: rethinking teacher preparation. *Social Responsibility Journal*, 14(4), 816-827.
- Sarkar, S. (2017). Detection of cost leaders in case of private primary school services. *Benchmarking: An International Journal*, 24(7), 1995-2008.
- Semuel, H., Siagian H., & Octavia, S. (2017). The Effect of Leadership and Innovation on Differentiation Strategy and Company Performance. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 237, 1152-1159.
- Sigalas, C., & Pekka Economou, V. (2013). Revisiting the concept of competitive advantage: and fallacies arising from its conceptualization. *Journal of Strategy and Management*, 6(1), 61-80.
- Tooley, S., & Guthrie, J. (2003). Devolved school-based financial management in New Zealand: observations on the conformity patterns of school organizations to change. Working Paper No. 216, School of Accountancy, Massey University, Massey.
- Wikstrom, C., & Wikstrom, M. (2005). Grade inflation and school competition: an empirical analysis based on the Swedish upper secondary schools. *Economics of Education Review*, 24(3) 309-322.