



## طراحی اقتضایی معیارهای ارزیابی عملکرد مبتنی بر رویکرد آینده پژوهی: بررسی فلسفی و تئوریک

فریدون رهنمای رودپشتی

گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

علی اکبر نونهال نهر

گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران (نویسنده مسئول)

Anonahal@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۰۴

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۸/۱۴

### چکیده

حسابداری مدیریت در عرصه های رقابتی کنونی، از طریق بهبود در فرایند تصمیم گیری و مدیریت اعضاء یک سازمان و آینده پژوهی جامعه پیرامونی به خلق ارزش سازمانی کمک می نماید. وظیفه حسابداری مدیریت اندازه گیری و تهیه اطلاعات (مالی و غیر مالی) مورد نیاز به نحوی است که فعالیت مدیران را هدایت نموده، رفتارهای مناسب را برانگیخته و ارزش های مورد نیاز برای دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان را خلق و پشتیبانی نماید (رهنمای رودپشتی ۱۳۸۷ الف؛ ۳۸). سنجش عملکرد و اتخاذ تصمیمات استراتژیک و آینده نگارانه با هدف بقاء، تداوم فعالیت و بهبود مستمر از موضوعات با اهمیت در مدیریت هزینه استراتژیک است. تغییرات مداوم و سریع محیط و تأثیرات فراوان آن بر کلیه جنبه های کسب و کار باعث شده است تا حسابداران مدیریت به عنوان بازوی مدیریت به طور مستمر و هم گام با آن خود را با رویکردهای آینده نگارانه تغییر داده و نقش خود را به عنوان پارادایمی نوین و پویا در ادامه تکامل دانش حسابداری ایفا نماید. در این مقاله ابتدا به بررسی فلسفی و تئوریکی نقش حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد نیروهای سازمان و عوامل تأثیرگذار محیط (زمینه)، و شرایط اقتضایی در ارزیابی عملکرد شامل عدم اطمینان محیط خارجی، راهبرد سازمان، فن آوری ها، ساختارهای سازمانی و اندازه واحدهای تجاری پرداخته و سپس نوآوری های معیارهای ارزیابی عملکرد در کسب و کار نوین را با رویکرد آینده پژوهی معرفی و بررسی می نماییم. چنین نتیجه گیری شده است که بایستی جهت طراحی و بکارگیری معیارهای عملکرد مناسب و پویا، به عوامل زمینه ای و اقتضایی توجه نموده و در نظر داشته باشیم که هیچ یک از معیارهای عملکرد در همه شرایط و زمینه ها به طور کامل مناسب و مطلوب نمی باشند، لذا بایستی از رویکردهای آینده نگارانه در این فرآیند پویا بهره جست.

**واژه های کلیدی:** حسابداری مدیریت راهبردی، شرایط اقتضایی، معیارهای عملکرد، آینده پژوهی.

## ۱- مقدمه

در بحث عملکرد از دیدگاه مدیریتی چنین گفته می‌شود که آنچه را که نمی‌توانید ارزیابی کنید قادر به مدیریت آن نخواهید بود. همچنین بیان می‌شود که، یک اندازه دقیق و کمی از صدها اظهار نظر کلی (کیفی) ارزشمندتر است. اندازه‌گیری عملکرد در قلب فرآیند کنترل سازمانی قرار دارد. معیارهای عملکرد می‌توانند موجب همبستگی اهداف و راهبردهای سازمانی شوند. به طور بالقوه، آن‌ها می‌توانند جنبه‌های کلیدی زنجیره ارزش سازمانی را که می‌تواند سازمان را به سوی دستیابی به راهبرد و اهداف خود هدایت نمایند تعیین کنند؛ به علاوه، جهت اندازه‌گیری اثربخشی و کارایی فرایندها، این معیارها می‌توانند عملکرد اشخاص مجری این فرایندها را اندازه‌گیری نموده و معیاری را برای جبران خدمات آن‌ها فراهم نمایند. این معیارها می‌توانند در ارتباط با اشخاص، گروه‌ها، و یا واحدهای ساختاری هدف گذاری شوند و همچنین می‌توانند حامی نیت‌های ساختار سازمانی قرار گیرند. به گفته دمسکی (به استناد کرمی و تاجیک، ۱۳۸۶)، حسابداری پدیده‌ای است که تحت تأثیر محیط پیرامون خود قرار می‌گیرد. این حقیقت موجب می‌شود در محیط‌های مختلف با مدل‌ها و روش‌های حسابداری متفاوتی روبرو شویم که تفاوت‌های آن‌ها با یکدیگر بازتابی از تفاوت‌های محیطی آن‌هاست؛ در نتیجه، ارزیابی و تغییر مدل‌ها و روش‌های حسابداری متفاوت باید با تکیه بر شرایط و عوامل محیطی انجام شود، زیرا تنها در چنین شرایطی است که می‌توان زمینه‌های رشد و توسعه حسابداری در محیطی خاص را فراهم آورد.

به طور سنتی، معیارهای اندازه‌گیری عملکرد حسابداری مدیریت از قبیل بازده سرمایه گذاری (ROI)، از روابط مالی مابین صورت‌های سود و زیان و ترازنامه ناشی شده‌اند. یک نوآوری اساسی در معیارهای مالی عبارت است از معیارهای عملکرد اقتصادی که در یک سطح کاملاً جزئی، می‌تواند کنترل بودجه‌ای، معیارهای مرتبط با فروش، تولید، مواد، دستمزد، و مدیریت وجوه نقد را فراهم نماید. زمانی که این معیارها مورد استفاده وسیع و گسترده‌ای قرار می‌گیرند، انتقادات زیادی در

ارتباط با به موقع نبودن و متراکم بودن آن‌ها و ماهیت ایستایی انتظارات عملکرد مطرح می‌شوند. بسیاری از حسابداری مدیریت از معیارهای خاصی صحبت می‌کنند که اقلام غیرمالی را نیز دخیل می‌نماید، همچنین از یک سیستم اندازه‌گیری در راستای فراهم نمودن یک رشته یکپارچه از معیارهای مرتبط با مدل‌های برنامه ریزی تجاری از قبیل کارت امتیازی متوازن (BCS) بحث و صحبت می‌کنند. در سال‌های اخیر این معیارهای عملکرد توسعه یافته و از طریق پذیرش آن‌ها توسط سازمان‌های متعدد، عمومیت یافته‌اند. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که انواع معینی از معیارها از قبیل معیارهای غیرمالی، عمدتاً مربوط به سازمان‌هایی می‌باشند که فرایندهای تولیدی پیشرفته را از قبیل مدیریت کیفیت جامع (TQM) به کار گرفته‌اند، و یا آن‌هایی که از انواع متفاوت راهبردهای تجاری پیروی می‌کنند. با وجود این، در حال حاضر شواهد روشنی در ارتباط با اینکه این نوآوری‌های اندازه‌گیری عملکرد چگونه می‌توانند عملکردهای سازمانی را بهبود بخشند وجود ندارد. دلیل ممکن در ارتباط با علت شکست و عدم موفقیت نوآوری‌های اندازه‌گیری عملکرد جهت فراهم نمودن منافع می‌تواند شامل سیستم‌های فنی نامناسب یا بکارگیری ناکافی آن‌ها باشد. با وجود این، حتی با وجود نوآوری‌های برتر از لحاظ فنی و به کارگیری مناسب آن‌ها، در صورتی که نوآوری‌ها برای زمینه‌ای که سازمان در آن عمل می‌نماید، نامناسب باشد بازده‌های مثبتی حاصل نخواهد شد. بیان می‌شود که بازده‌های عملکرد ارتقاء یافته، وابسته به این امر می‌باشند که چگونه انواع مختلف سیستم‌های اندازه‌گیری در یک زمینه خاص از سازمان می‌توانند مجموعه‌ای مناسب یا عالی باشند. در این مقاله از طریق طراحی مبتنی بر ایده‌ها و پژوهش‌های بکارگیری چارچوب‌های اقتصادی، بهبودها و توسعه‌های اخیر در اندازه‌گیری عملکرد را با رویکرد آینده پژوهی بررسی نموده و زمینه را در داخل آن‌هایی که به بهترین نحو به مدیران در ارتقای عملکرد سازمانی یاری می‌رسانند ارزیابی می‌کنیم. به طور خاص در این مقاله به دنبال بررسی این امر هستیم که متغیرهای محیط خارجی، راهبرد، فن آوری، ساختار سازمانی و اندازه سازمان به عنوان عوامل اقتصادی با

رویکردهای آینده نگرا نه چه نقشی در الگوهای ارزیابی عملکرد دارند؟

## ۲- علل و ضرورت‌های مطالعه زمینه<sup>۲</sup>

تفکر اقتضایی رویکردی مهم برای مطالعه سازمان‌ها و نقش حسابداری مدیریت در آن‌ها بوده است. ماهیتاً رویکردهای اقتضایی بر مبنای این دیدگاه قرار دارند که اثر بخشی سازمانی از مناسب سازی عملیات مدیریتی مانند اندازه‌گیری عملکرد و نیز از شرایط عملیاتی اقتضایی که شرکت در درون آن فعالیت می‌کند ناشی می‌شود. رویکردهای اقتضایی، دیدگاه‌هایی را در مورد چگونگی انطباق سازمان‌ها با محیط در حال تغییر خود فراهم می‌نماید. زمانیکه زمینه یک سازمان تغییر می‌یابد، آن سازمان به طور تغییر ناپذیری به سمت وضعیتی حرکت می‌کند که معیارهای عملکرد موجود، در شرایط جدید اصلاً مناسب نخواهند بود. جهت اجتناب از افول در عملکرد به خاطر نامناسب بودن معیارها، سازمانها خود را با معیارهای عملکرد جدیدی که مقتضیات جدید را بر آورده می‌نماید وفق خواهند داد؛ این امر می‌تواند یا از طریق پذیرش معیارهای عملکرد فعلی مورد استفاده توسط سازمان‌هایی که با آن شرایط جدید مواجه می‌باشند صورت گیرد، و یا در صورتی که این امر امکان پذیر نباشد بایستی از طریق آزمایش روش‌های جدید به معیارهای مناسبی دست یابند؛ بنابراین رویکردهای اقتضایی باعث می‌شوند تا سازمان‌ها معیارهای عملکرد خود را در طول زمان جهت تطبیق خود با شرایط در حال تغییرشان تغییر دهند تا عملیات خود را اثربخش نگهدارند (دونالدسون ۲۰۰۱). حداقل در کوتاه مدت این امر ممکن است که سازمان از راهبردهای خود برای تغییر زمینه‌ای که آن‌ها در آن عمل می‌کنند استفاده نماید تا از این طریق، زمینه را برای معیارهای عملکرد موجود مناسب سازد، ولی در بلند مدت به نظر می‌رسد که یک رویکرد قابل تداوم مورد نیاز باشد زیرا سازمان‌های زیادی مجبورند تا با وضعیت خارجی در حال تغییر، جهت ماندن در عرصه رقابت در گیر شوند.

رویکردهای متنوعی جهت مطالعه روش انطباق جنبه‌های مختلف معیارهای ارزیابی عملکرد با مقتضیات

خود وجود دارند (دونالدسون، ۲۰۰۱؛ گاردین و گریو، ۲۰۰۴). برخی مطالعات بررسی شده در این پژوهش، به ارزیابی عوامل زمینه‌ای مرتبط با جنبه‌های مختلف معیارهای عملکرد و البته بدون هیچگونه تلاشی جهت ارزیابی چگونگی ایجاد رابطه بین این معیارها با عملکرد سازمان می‌پردازند. به عنوان مثال، نوعی اتکا بر معیارهای عملکرد حسابداری در وضعیت‌هایی که نسبتاً ثابت و معین می‌باشند یافت می‌شود. در مطالعات بسیاری فرض می‌شود که شرط «بقای وفق یافته‌ترین» به معنی این است که تنها سازمان‌های دارای ترکیب موثری از زمینه‌ها و معیارهای عملکرد، در عرصه کسب و کار باقی می‌مانند؛ بدین ترتیب این امر بی معنی است که تلاش نموده و تعیین نماییم که چه ترکیب‌هایی از زمینه و معیارهای عملکرد می‌توانند منجر به بهبود عملکرد شوند، زیرا ترکیب نامناسب در این شرایط اصلاً باقی نخواهد ماند. با وجود این، این شکل از عقاید «داروین» فرایندهایی را که از طریق آنها سازمان‌ها تلاش می‌کنند تا به سوی ترکیب بهینه زمینه و معیارهای عملکرد حرکت نمایند نادیده می‌گیرد. در هر نقطه‌ای از زمان احتمالاً سازمانی‌هایی وجود دارند که با وضعیت‌های زمینه‌ای در حال تغییر مواجه بوده و در تلاش برای اصلاح مجدد معیارهای عملکرد شان جهت پیروی از زمینه جدید می‌باشند (میل گروم و رابرتز، ۱۹۹۲). بنابراین انحراف‌هایی مابین موسسات در نحوه جستجوی آن‌ها برای انجام انتخاب‌های بهینه وجود خواهد داشت. آینده پژوهی و مدیریت بحران در این شرایط به عنوان مهمترین مکانیزم‌های مدیریت راهبردی می‌باشند. اصل اساسی در تفکر راهبردی، اندیشیدن به آینده است؛ این بدان معناست که باید به آینده اهمیت ویژه ای داد. باید از اینجا شروع کرد که چه اتفاقی ممکن است در آینده بیافتد و آن را به خوبی متصور شد سپس برای واکنش در برابر آن برنامه ریزی کرد. برای اثربخش بودن مدیریت راهبردی و مدیریت بحران، مشارکت مدیریت ارشد سازمان‌ها ضروری است (رحیمی، ۲۰۱۶).

دیدگاه متجانس و متناسب از طریق تعیین ارتباطات مابین متغیرهای زمینه‌ای و معیارهای عملکرد خاص می‌تواند به ارتقاء عملکرد کمک نماید. این رویکرد نشان می‌

دهد که می‌توان ترکیب‌های معینی از زمینه و معیارهای عملکرد را مشاهده کرد که بسیار مؤثرتر از سایر ترکیبات فعلی خواهند شد. بنابراین ممکن است توصیه شود که ترکیبی از سطح بالایی از عدم اطمینان و استفاده منعطف‌تر از بودجه‌ها، عملکرد بسیار بهتری را نسبت به ترکیبی از عدم اطمینان در سطح بالا و استفاده از بودجه‌های کم‌تر منعطف خواهد داشت؛ به‌طور مشابه، سطحی پایین از ابهام و بودجه‌های کمتر منعطف، عملکرد بهتری نسبت به بودجه‌های دارای سطح پائینی از ابهام و استفاده از بودجه‌های با انعطاف بیشتر خواهد داشت. اعتقاد بر این است که ترکیبات زمینه و معیارهای عملکرد با رویکرد آینده‌نگرانه منجر به عملکرد بهتر نسبت به سایر ترکیبات مابین همان متغیرهای زمینه‌ای و اندازه‌گیری عملکرد خواهند شد.

در حالیکه بیشتر رویکردهای انتخاب شده و متجانس چگونگی ارتباط معیارهای عملکرد با تنها یک یا دو متغیر زمینه‌ای را در نظر می‌گیرند، ولی دیدگاهی وجود دارد مبنی بر این که این رویکردها تا حد زیادی مولکولی بوده و بایستی طرحی از اندازه‌گیری عملکرد در نظر گرفته شود که در قالب‌های متغیرهای زمینه‌ای تر موقعیت عملیاتی را بهتر توضیح می‌دهد. ارزیابی این امر که معیارهای عملکرد چگونه بایستی به بهترین نحو طراحی شده باشند بیشتر از طریق در نظر گرفتن مجموع تاثیر هر متغیر زمینه‌ای یا ترکیبات آن‌ها انجام می‌شود. در نظر گرفتن معیارهای عملکرد و متغیرهای زمینه‌ای چندگانه جهت استقرار سیستم عملکرد مناسب، مشکلاتی را فراهم می‌نماید. پیامدهای دقیق ناشی از مقتضیات چندگانه ممکن است برای پیش‌بینی مشکل باشد. در این ترکیب-ها یک متغیر زمینه‌ای ممکن است که از یک معیار عملکرد پیروی نماید، در حالی که یک متغیر دیگر دارای اثر متضادی باشد. بطور جایگزین، یک متغیر زمینه‌ای ممکن است به طور هم افزاینده با سایر متغیرها عمل نماید، و یا تشدید کننده اثرات زمینه پیرامونی بر روی یک جنبه ضروری و لازم از اندازه‌گیری عملکرد باشد. علیرغم این پیچیدگی به وجود آمده از عناصر چندگانه، زمینه عاملی می‌باشد که واقعاً سازمان را مجبور به پذیرش یک نوع خاص از اندازه‌گیری عملکرد می‌نماید.

ارزش آینده پژوهی به آن است که یک فرصت ساختار یافته را برای نگاه به آینده و بررسی نقش علم و فن آری در آینده فراهم می‌آورد (مرکز صنایع نوین، ۱۳۸۱)؛ لذا در تحقیق حاضر بصورتی ویژه بر این امر تاکید و توجه شده است.

بسیاری از طرفداران معیارهای مالی تلاش می‌کنند تا اثرات همه گیر و جامع معیارهای عملکرد متفاوت را تعیین نمایند. این امر در راستای تداوم انتشار نوآوری‌های اندازه‌گیری عملکرد جهت تشریح و نشان دادن این که آن معیارها دارای بازده مثبت می‌باشند، دارای اهمیت فراوانی است. مثلاً طراحان سیستم‌های متوازن ارزیابی عملکرد (BSC) اغلب از مثال‌های موردی برای نشان دادن اینکه چگونه این سیستم‌ها به فراهم کردن یک تمرکز راهبردی و بهبود عملکرد کمک می‌نمایند، استفاده می‌کنند (کاپلان و نورتون ۱۹۹۶، ۲۰۰۰، ۲۰۰۱، ۲۰۰۴). با وجود این، در صورتیکه مجموعه‌ای از عملیات به طور گسترده پذیرفته شود، این امر شواهدی جهت آزمون اثرات همه گیر و جامع آن‌ها در دسترس قرار خواهد داد و در صورتی که زمینه دارای تاثیراتی در کمک رسانی باشد انحراف در اثر بخشی عملیات را توضیح خواهد داد.

بطور کلی در پژوهش‌های حسابداری مدیریت، شرایط اقتضایی متعددی شناسایی شده است که جهت مطالعه اثر بخشی عملیات می‌تواند مهم باشند. این شرایط شامل عدم اطمینان محیطی، آینده پژوهی، راهبرد، فن آوری، ساختار سازمانی و اندازه می‌شود. نظریه‌های مربوط به درک اهمیت این متغیرها در ابتدا به وسیله نظریه پردازان سازمانی ارائه شده و سپس با حسابداری مدیریت مطابقت داده شده اند. در بخش‌های بعدی این مقاله هر یک از عناصر مهم و تاثیرگذار زمینه توضیح داده می‌شوند. سپس به آزمون نوآوری‌های متعدد اندازه‌گیری عملکرد و نحوه تاثیرپذیری بکارگیری هر یک از آن‌ها از زمینه تشریح می‌شوند.

## ۲-۱- هدف از انجام پژوهش و نوآوری‌ها

بطور منطقی هر کار علمی و پژوهشی در پی یافتن پاسخ و راه حل‌های مناسب برای برخی از مسایل و

داخلی و خارجی مربوط به موضوع پژوهش گردآوری می‌نماییم. در این پژوهش ابتدا به بررسی متون پژوهشی موجود در ارتباط با مدل‌ها و متغیرهای ارائه شده و مورد استفاده جهت ارزیابی عملکرد و نظرات حامیان و منتقدان آن‌ها می‌پردازیم. سپس به تبیین کامل زمینه و عوامل زمینه‌ای و شرایط اقتضایی و تاثیر آن‌ها در عملکرد و نیز بررسی معیارهای مالی (ارزش اقتصادی) مورد استفاده کنونی با رویکرد آینده پژوهی پرداخته می‌شود. در نهایت به ارائه متغیرهای مناسب عملکرد در شرایط اقتضایی مختلف پرداخته خواهد شد.

#### ۴- متغیرهای زمینه‌ای

##### ۴-۱- محیط خارجی

محیط خارجی یک متغیر زمینه‌ای قدرتمند می‌باشد که در بنیان پژوهش‌های مبتنی بر اقتضاء و احتمال قرار دارد (گالبریت، ۱۹۷۳) و در حسابداری مدیریت راهبردی نیز بطور وسیعی مورد آزمون قرار گرفته است. حسابداری مدیریت به عنوان دانش جدید کسب و کار، با تهیه اطلاعات می‌تواند به مدیران در تعامل موفق با یک محیط پویا و متغیر کمک نماید (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷ الف؛ ۶). در صورتی که رویدادها قابل تعیین نبوده یا اثر رویدادها بر روی عملیات نامعلوم باشد، این ابهام و عدم اطمینان می‌تواند سازمان را با مشکلاتی در برنامه ریزی آینده مواجه سازد؛ در این راستا، آینده پژوهی ابزاری برای مهندسی هوشمندانه آینده است، لذا بهتر است سازمان‌های زیرک در کنار مدیریت ریسک به مقوله آینده پژوهی نیز توجه بیشتری داشته باشند تا با استفاده از مسیرهایی که این علم در اختیارشان می‌گذارد، راهبرد‌های معطوف به آینده سازی را شناسایی نموده و با سهولت بیشتری به آینده‌های مطلوب خود برسند (رحیمی، ۲۰۱۶). ارزیابی عملکرد مدیران بر اساس رویدادهایی که بر روی آن‌ها کنترل کمتری دارند، مشکل خواهد بود. عدم قطعیت زیاد و نااطمینانی می‌تواند اثرات شدیدی بر مدیریت یک شرکت داشته باشد، زیرا از ویژگی‌های محیط پویا که رقابت ویژگی منحصر به فرد آن است و تغییر در نیازهای مخاطبین از نشانه‌های آشکار آن به شمار می‌رود، وجود تغییرات و ابهام (وجود

مشکلات موجود و یا پیش بینی شده می‌باشد. ارزیابی عملکرد سازمان و نیروهای آن، در عصر بسیار شتابان، متغیر و پر ابهام کنونی، یکی از بنیادی‌ترین عوامل موفقیت و حفظ بقای آن‌ها می‌باشد. بررسی پژوهش‌ها و نوشتجات مختلف نشان می‌دهد که بسیاری از سازمان‌ها به معیارهای مالی و کمی در ارزیابی عملکرد توجه داشته‌اند، و از معیارهای غیر مالی نیز که شاید اهمیتی بیشتر از معیارهای مالی دارند تا حدودی غافل می‌باشند؛ لذا در این پژوهش بشرح زیر عمل می‌شود:

(۱) مرور و تحلیل جامع همراه با ارزیابی معیارهای مالی و ارزش اقتصادی موجود برای ارزیابی عملکرد؛

(۲) بررسی و تحلیل نقش معیارهای غیر مالی و غیر کمی در ارزیابی عملکرد؛

(۳) بررسی، تحلیل و معرفی عوامل زمینه‌ای و اقتضایی موثر بر عملکرد مبتنی بر رویکرد آینده پژوهی؛

(۴) بررسی و مرور کامل ادبیات داخلی و خارجی موجود معیارهای عملکرد مالی، غیر مالی و اقتضایی؛

(۵) رتبه بندی معیارهای عملکرد (مالی- غیر مالی، کمی و غیر کمی و اقتضایی) در محیط‌های پویای امروزی؛ و

(۶) ارزیابی نقش رویکرد آینده پژوهی در طراحی معیارهای ارزیابی عملکرد مبتنی بر رویکردهای اقتضایی.

#### ۳- روش شناسی پژوهش

##### الف- نوع و روش انجام پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ نتایج حاصله، از نوع پژوهش-های توسعه‌ای می‌باشد. یعنی در زمره پژوهش‌هایی است که عمدتاً به نوآوری در روش‌ها و دستگاه‌ها، محصولات، یا به اصلاح و بهبود آن‌ها منجر می‌شوند (طیبی و همکاران، ۱۳۸۸؛ ۱۲۱).

##### ب- روش گردآوری اطلاعات

با توجه به هدف و روش اجرای پژوهش، اطلاعات مورد نیاز را به روش کتابخانه‌ای یعنی بررسی متون علمی

ریسک) است که تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر تصمیمات برنامه ریزی و کنترلی دارد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷ الف؛ ۹). علاوه بر ابهام، محیط مشکلاتی را به علت آشفتگی اش (داشتن خطر، غیر قابل پیش بینی بودن، نوسان پذیری، مبهم بودن)، خصومت آمیز بودن (استرس‌زایی، حکم فرمایی، محدود کنندگی)، متنوع بودن (تنوع در محصولات، داده‌ها، و مشتریان) و پیچیدگی (فن آوری‌ها، و توسعه شتابان) ایجاد می‌نماید؛ و نیز پیچیدگی و پویایی محیط، وابسته به رویدادهایی که قابل کنترل و یا غیر قابل کنترل اند، و مبهم بودن یا چند پهلویی (دافت و مکین تاش، ۱۹۸۱) نیز از سایر عوامل مورد توجه در این زمینه می‌باشند. این جنبه‌ها زمانی که قابل پیش بینی باشند، مدیران را با تهدیدها و فرصت‌های بهبود راهبردها و مشکلات بالقوه در به کارگیری این راهبردها مواجه می‌سازند. زمانی که کارمندان ارزیابی می‌شوند، معمولاً به مدیریت این عوامل می‌پردازند، زیرا آن‌ها اثرات با اهمیتی بر روی عملکرد کارمندان خواهند داشت.

#### ۴-۲- راهبرد

امروزه اداره بنگاه‌ها بر مدار راهبرد و اعمال مدیریت راهبردی تنها راه ایجاد ارزش در بنگاه و ایجاد مزیت رقابتی است؛ لذا ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد نیز باید با تاکید بر اندازه‌گیری و ارزیابی موفقیت در پیشبرد استراتژی‌ها انجام گیرد. حلقه‌های آشکاری مابین راهبرد و عدم اطمینان (ابهام) وجود دارد. یک سازمان بر مبنای راهبرد سازمانی اش، سعی در انتخاب بازارها، محصول و فن آوری‌های خود خواهد کرد. این امر ممکن است که وابسته به سطوح متنوع ابهام و مشکل باشد. کار آینده پژوهی آن است که شکافهای فرصت و عملکرد را شناسایی کند. شکافها نشان دهنده تفاوت‌های میان عملکرد رقابتی مطلوب (آینده) و عملکرد رقابتی عملی (فعلی) می باشند. شکافها تفاوت میان آنچه شرکت باور دارد که باید انجام دهد (قصد و نیت استراتژیک) و آنچه شرکت می تواند انجام دهد (واقعیت فعلی شرکت) را نشان می دهند (رحیمی، ۲۰۱۶).

اهمیت راهبرد در ارزیابی عملکرد موجب می‌شود تا بر روی ساختن یک پایه و اساس راهبردی که منجر به ایجاد یک مجموعه نقشه‌ها یا شبکه‌های راهبردی می‌گردد، تمرکز شود. این تمرکز حتی به درون کل فرآیند حوزه‌های استراتژیک، ارزیابی، اهداف و برنامه‌ها تقسیم شده و نشان می‌دهد که چگونه حوزه‌های کلیدی ایجاد کننده مدل ارزیابی عملکرد شکل می‌گیرند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷ الف؛ ۲۹۱). معنی راهبرد توسط پژوهش-گران متفاوت به عنوان یک رویکرد پیش گام یا محافظه کارانه (میلرو فریسن، ۱۹۸۲)؛ به عنوان دفاع کردن-تجزیه و تحلیل و کاوش (سیلر و اسنو، ۱۹۷۸)؛ ساخت، نگهداری، برداشت (گوپتا و گوینداراجان، ۱۹۸۴)؛ و یا به عنوان تمایز محصول یا پیشگامی هزینه (پورتر ۱۹۸۰) همبسته و توافق شده باشد. شواهد ناشی از پژوهش مربوط به طرح راهبرد سازمانی پیشنهاد می‌کند که راهبرد مشخص شده از طریق تمرکز محافظه کارانه، تدافع، برداشت و پیشگامی هزینه مدیران را با محیط‌هایی که دارای عدم اطمینان کمتری می‌باشند، فن آوری‌هایی که دارای پیچیدگی کم هستند، و ساختارهایی که شامل اختیار متمرکز می‌باشند، کار مشخص شده و شکل بندی شده، و نیز مکانیزم‌های ساده هم بستگی روبرو می‌سازند. راهبردهای مشخص شده از طریق جهت گیری‌های پیش گامانه و جسورانه، پیش بینی، ساخت و تمایز محصول مرتبط با محیط‌هایی می‌باشند که دارای ابهام بیشتر و پیچیدگی بالاتر، فن آوری‌های دارای ابهام وظیفه بیشتر و ساختارها و فرایندهای بسیار منعطف می‌باشند.

#### ۴-۳- فن آوری

فن آوری به نحوه عمل فرایندهای کاری سازمان اشاره می‌کند (مسیر وظایفی که داده‌ها را تبدیل به ستانده‌ها می‌کند) و شامل سخت افزار (از قبیل ماشین‌ها و ابزارآلات)، مواد، افراد، نرم افزار، و دانش می‌شود. فن آوری، شرایط اقتضایی مهمی را برای سازمان ارایه می‌نماید، مثلاً شرایطی را به وجود می‌آورند که پیچیده می‌بوده و شامل ابهام وظیفه و وابستگی متقابل می‌شود. پیچیدگی از یکسان سازی کار با بسته‌های بزرگ و تولید انبوه (از قبیل کارخانه‌های کاملاً خودکار) فرایندها و فن

در عوض کنترل‌های بازتر، منعطف و بنیانی به نظر می‌رسد که مناسب‌تر می‌باشند. دوم، سازمان‌هایی که محصولات استاندارد و غیر متمایز تولید می‌کنند، از فرایندهای سرمایه‌بر و خودکار استفاده نموده و به نظر می‌رسد که روش تولید انبوه و فن‌آوری تولید مرحله‌ای را به کار گیرند. این موارد شامل فرایندهای با تحلیل‌پذیری بالا و استثنای کم می‌باشد. البته ممکن است که دانش فرایندها و معیارهای مربوط به خروجی‌ها در حال حاضر قابل دسترسی باشند. همچنین این وابستگی‌های متقابل تا حدودی مداوم می‌باشند. این فن‌آوری مستلزم کنترل-های یکسان (استاندارد شده) و مدیریت شده، از قبیل معیارهای مالی سنتی و مرسوم می‌باشد. یک انحراف از این فن‌آوری زمانی اتفاق می‌افتد که محصولات غیر استاندارد وجود دارند ولی فرایندها به خوبی درک شده و وابستگی متقابل با مشتریان احتمالاً دو جانبه می‌باشد. این فن‌آوری نوعی از تولید سازمانی محصولات معمول، اما از طریق به کارگیری فرایندهای خودکار و معقول می‌باشد. در این گونه موارد لازم است تا معیارهای عملکرد منعطف بوده و مطابق با مدیریت وابستگی‌های متقابل باشند.

در طی بیست سال گذشته، پژوهش‌های مرتبط با سیستم‌های کنترل مدیریت، اهمیت فن‌آوری‌های پیشرفته را از قبیل سیستم تولید به هنگام (JIT)، مدیریت کیفیت جامع (TQM) و تولید منعطف (FM) به عنوان ابعاد زمینه‌شناسایی نموده است. درک توافق مناسب مابین معیارهای عملکرد و فن‌آوری‌های پیشرفته از طریق انعکاس مفاهیم اصلی و بنیانی فن‌آوری که در بالا ارایه شدند، یاری‌رسان خواهد بود.

JIT، TQM و FM مسایل کنترلی بالقوه‌ای را از طریق بسط پیوندهای محکم در طول زنجیره ارزش که می‌تواند باعث تغییر پذیری (ابهام شغلی بر اثر استثنائات زیاد) و نیز وابستگی متقابل عناصر فرایند تولید شود ایجاد می‌نمایند. می‌توان چنین بیان نمود که فن‌آوری-های پیشرفته کاملاً مناسب با سیستم اندازه‌گیری عملکرد بوده و دارای تنوع گسترده‌ای می‌باشد و به طور منعطف مورد استفاده قرار می‌گیرد. این معیارها می‌توانند به خوبی پیوندهای نزدیک را مدیریت کرده و در داخل

آوری‌های واحد دسته‌های کوچک که سطوح بالاتری از پیچیدگی را ارایه می‌نمایند ناشی می‌شود (وودوارد ۱۹۶۵). ابهام وظیفه بیان‌گر متغیر بودن در وظایف و تحلیل پذیری روش‌های اجرای وظایف، با وظایف دارای تغییر پذیری و تحلیل ناپذیری بالا که مطابقت کنترلی را القا می‌کند می‌باشد (پی رو، ۱۹۷۱). ابهام وظیفه هم چنین از طریق فقدان دانش فرایندهای انتقال و غیر قابل پیش بینی بودن در اندازه‌گیری خروجی‌ها تحت تأثیر مشکلات پیش‌رو قرار می‌گیرد. وابستگی متقابل، سطح مشکلات ناشی از هم بستگی را افزایش داده و دارای کاربردهایی برای سیستم‌های کنترلی می‌باشد. همان گونه که وابستگی‌های متقابل از انباشته شدن (یعنی هیچ گونه ارتباط مستقیم بین فرایندهای مجاور وجود ندارد) به متوالی بودن (وابستگی متقابل تک مسیره) و به دو جانبه بودن (وابستگی متقابل دو مسیره) حرکت داده می‌شوند، این مقتضیات چالش‌هایی را برای طراحی معیارهای عملکرد به وجود می‌آورند.

پیچیدگی فن‌آوری، ابهام و وابستگی متقابل می‌توانند جهت توضیح دو گونه شرایط اقتضایی مربوط به فن‌آوری آرمانی شده ترکیب شوند. /ول، سازمان‌ها محصولاتی با خصوصیات بالا، غیر استاندارد و متمایز شده تولید نمایند که در این حالت احتمالاً فن‌آوری‌های پیچیده واحدهای دسته‌ای را استخدام می‌کنند. این موارد ممکن است شامل فرایندهایی باشد که دارای فرایندهای با تحلیل پذیری پایین و انتظارات بالا هستند. هم چنین، مدیران احتمالاً دارای دانش کافی از فرایندها و توانایی پایین برای اندازه‌گیری خروجی‌ها باشند. نوعی نیاز به مسئولیت در قبال مشتریان خاص، وابستگی متقابل را در طول زنجیره ارزش شامل تعاملات دو جانبه با مشتریان، عرضه کنندگان، و واحدهای عملکرد همچون بازاریابی، تولید، خرید و تحقیق و توسعه افزایش می‌دهد. شاید انتظار رود که این نوع فن‌آوری‌ها مستلزم مسئولیت‌های منعطف، سطوح بالایی از رابطه آزاد در درون فضای کاری و سیستم‌هایی برای مدیریت وابستگی‌های متقابل باشند. طراحی معیارهای عملکرد بایستی به این مشخصه‌های سازمان حساس باشد. چنین به نظر می‌رسد که معیارهای عملکرد مالی طراحی شده، چندان رضایت بخش نباشند؛

#### ۴-۵- اندازه سازمان

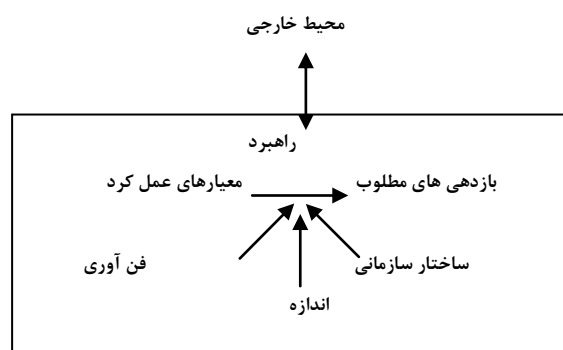
اندازه سازمان یکی از متغیرهای اقتضایی با اهمیت است، زیرا این متغیر دارای اثراتی بر روی سایر جنبه‌های زمینه نیز می‌باشد. سازمان‌های بزرگ، زمانی که دارای شاخص‌های بالای استخدام و تکنیک‌های تولید انبوه با سطوح نسبتاً پایینی از ابهام وظیفه‌ای می‌باشند مایل به داشتن قدرت بیشتر جهت کنترل محیط عملیاتی‌شان می‌باشند، با وجود این، هم چنان که سازمان‌ها بزرگ می‌شوند نیاز به مدیرانی که از مقادیر بیشتری از اطلاعات استفاده نمایند، جهت نیل به هدفی که سازمان مجبور به تغییر ساختارها از طریق تفویض اختیار (عدم تمرکز اختیار) و معرفی کنترلی‌هایی برای حصول یکپارچگی از قبیل قواعد مستند سازی، اختصاصی کردن نقش‌ها و عملکردها می‌باشد افزایش می‌یابد (چلید و مان سفیلد، ۱۹۷۲). سازمان‌های بزرگ معاصر اغلب روابط و اتحاد خود را با عرضه کنندگان و مشتریان توسعه می‌دهند، طوری که مرزهای بین سازمان‌ها را تیره و نامشخص نموده و از این طریق سازمان را بیشتر از اندازه آن بزرگ تر می‌سازد. اندازه هم چنین سازمان‌ها را در راستای بسط به منابع جهانی یاری می‌رساند. ظریف فرد و ناظمی (۱۳۸۳) نشان دادند که اندازه شرکت‌ها دارای تأثیر معنی دار بر روی روابط سود و جریان‌های نقدی به منظور سنجش عملکرد شرکت‌ها می‌باشد؛ اما آن‌ها نیز شواهدی در ارتباط با تأثیر نوع صنعت بر روی متغیرهای نقدی و تعهدی ارایه نکردند. اغلب از طریق ادغام کنندگان، انتقال دهندگان، اخذ مجوز، یا سایر قراردادهای همکاری مشترک، این بسط‌ها چالش‌های اضافی را برای طراحان سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد به خاطر افزایش سطوح پیچیدگی درون فرایند تولید و با مدیریت وابستگی متقابل با شرکای جهانی ایجاد می‌نماید. نمودار شماره (۱) شکلی را برای تشریح متغیرهای زمینه‌ای ارایه شده در این مقاله فراهم می‌نماید. لازم به ذکر است که ماهیت خاص روابط مابین معیارهای عملکرد، زمینه و بازدهی‌ها در این شکل مشخص نشده است. در عوض پیکان‌های ارتباطی، صرفاً حلقه‌های ارتباطی مابین زمینه را جهت نشان دادن ارتباط مابین معیارهای عملکرد و بازدهی نشان می‌دهند.

فن آوری‌های پیشرفته عواملی را که می‌توانند متغیربودن و وابستگی‌های متقابل را تحت تأثیر قرار دهند، جفت و پیوسته نماید. در موقعیت‌های دارای فن آوری‌های پیشرفته نیاز به نوعی مسئولیت منعطف در قبال مشتریان می‌باشد که شامل هم بستگی وابستگی‌های متقابل دو جانبه در طول زنجیره ارزش بوده و نیز عملیات تولیدی پیشرفته را به منظور بهبودهای متداوم به کار گرفته و متعهد به تغییر می‌شوند (کالاگ نانام و لیندسی، ۱۹۹۹).

#### ۴-۴- ساختار سازمانی

ساختار سازمانی عبارت است از تعیین و مشخص کردن نقش‌های متفاوت برای اعضای سازمان یا وظایف گروه‌ها، جهت اطمینان از این که فعالیت‌های سازمان به خوبی در حال انجام می‌باشند. مقدمات ساختاری، کارآیی فعالیت، تحریک و تشویق اشخاص، جریان اطلاعات و سیستم‌های کنترلی را تحت تأثیر قرار داده و می‌تواند به شکل دهی آینده سازمان کمک نماید. بطور معمول در پژوهش‌های حسابداری مدیریت، ساختار سازمانی در قالب توسعه مواردی که عدم تمرکز مسئولیت، منجر به متمایز کردن فعالیت‌ها پیرامون مراکز سود می‌شود، نوعاً بر روی نواحی جغرافیایی یا محصولات خاص به کار می‌رود. جهت ارزیابی عملکرد اشخاص، معیار مورد استفاده بایستی کاری را که آن‌ها انجام می‌دهند، میزان مسئولیت آن‌ها در این کار، و این که چگونه اقدامات انجام شده در جاهای دیگر سازمان عملکرد آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد، و همچنین اگر اقدامات آن‌ها دارای اثراتی در جاهای دیگر سازمان باشند را منعکس نماید. به طور مشابه، معیارهای عملکرد بایستی نسبت به تلاش‌های مدیران واحدهای زیر دستی به منظور انطباق با اهداف شرکتی و یا سایر اهداف واحدهای زیر دستی حساس باشند. هدف از این کار، اطمینان از این امر است که معیارهای عملکرد یکپارچگی واحدهای زیر دست تمرکز زدایی شده به طور بالا را منعکس نماید؛ زیرا ممکن است در این فرآیند در مورد اندازه‌گیری کارآیی (اثر بخشی) بین واحدهای زیر دستی تناقض وجود داشته باشد.





نمودار شماره (۱). ارتباط مابین معیارهای عملکرد و متغیرهای زمینه ای

مطلوب خود برسند. در بخش‌های بعدی این مقاله هر یک از این نوآوری‌ها مورد آزمون قرار گرفته و شواهد مربوط به اثر بخشی آن‌ها بررسی می‌شوند. از این شواهد این گونه نتیجه گیری می‌شود که این نوآوری‌ها در معیارهای عملکرد منجر به فراهم نمودن منابع همگانی و قابل تعمیم نشده‌اند. لذا توصیه می‌شود که یک رویکرد اقتضایی می‌تواند موجب ایجاد شفافیت بر روی وضعیت‌های درون هر یک از معیارهای عملکرد متفاوت و شاید کاملاً متناسب بشود.

#### ۴-۷- معیارهای مالی و معیارهای ارزش اقتصادی

در حسابداری مدیریت، معیارهای عملکرد اصولاً به منظور ارزیابی عملیات داخل سازمان و به کار گیری اطلاعاتی که در قالب حسابداری مالی تهیه می‌شوند، توسعه یافته‌اند. معیارهای عملکرد مالی عمدتاً از صورت‌های مالی مانند صورت سود (زیان) و ترازنامه مانند بازده سرمایه گذاری (ROI) ناشی شده‌اند و برای ارزیابی عملکرد بخشی و مدیریتی مورد استفاده قرار می‌گیرند. کنترل بودجه‌ای نیز اغلب به عنوان یک مدل مالی از عملیات سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد. سیستم ارزیابی عملکرد «بودجه» که توسط موسسات تولیدی خصوصی پس از انقلاب صنعتی و با ظهور تیلوریسم مورد استفاده قرار گرفت و این سیستم با تفاوت‌هایی در سایر موسسات غیر خصوصی و غیر تولیدی نیز مورد استفاده قرار گرفت، در فضایی ایجاد شد که در آن، شرایط زیر حاکم بود:

- عرضه کمتر از تقاضا بود؛
- شدت رقابت و تعداد رقبا از امروز کمتر بود؛

#### ۴-۶- نوآوری‌های اندازه‌گیری عملکرد

در طی یک دهه‌ی گذشته یک سری از روندها وجود داشته‌اند که نوآوری‌هایی را در معیارهای عملکرد خلق کرده‌اند. اول، علاقه‌ای به توسعه و بسط معیارهای کمی (مقداری) وجود داشته‌است که مسیری را که سازمان از طریق آن برای سهامداران ایجاد ارزش می‌نمایند منعکس می‌نمایند. این معیارها تلاش می‌کنند تا نشان دهند که چگونه وجوه نقد حاصل از عملیات، بازدهی مازاد بر هزینه سرمایه یک شرکت را فراهم می‌نمایند، مانند معیارهای مبتنی بر ارزش اقتصادی؛ دوم، این پژوهش‌ها به دنبال آگاهی از این امر بوده‌اند که معیارهای عملکرد که در مدیریت عملیاتی، بازاریابی و مدیریت منابع انسانی توسعه یافته‌اند، چگونه منجر به ایجاد انگیزه‌ای جهت توسعه معیارهای غیرمالی به عنوان بخشی از سیستم اندازه‌گیری عملکرد رایج سازمان در راستای انعکاس بهتر بازده در این نواحی شده‌است. سوم، نوعی رشد در ارتباط با اهمیت یک رویکرد راهبردی جهت مدیریت سازمان‌ها توسط حسابداران مدیریت برای توسعه معیارهای عملکرد یکپارچه‌ی منعکس کننده مدل‌های تجاری و ایجاد ارتباط مابین فعالیت‌ها با راهبرد سازمان در طول زنجیره ارزش توسعه داده شده‌است. چهارم، آینده پژوهی ابزاری برای مهندسی هوشمندانه آینده است، پس بهتر است سازمان‌های زیرک در کنار مدیریت ریسک به مقوله آینده پژوهی نیز توجه بیشتری داشته باشند تا با استفاده از مسیرهایی که این علم در اختیارشان می‌گذارد، راهبرد‌های معطوف به آینده‌سازی را شناسایی نموده و با سهولت بیشتری به آینده‌های

سودآوری دارایی های شرکت و با توجه به نرخ بازده و نرخ هزینه سرمایه شرکت و با رویکرد آینده نگرانه ارزیابی می شود.

این اعتقاد که اتکاء بر معیارهای مالی سنتی باعث اتخاذ تصمیمات نه چندان بهینه می شود، منجر به توسعه معیارهای ارزش اقتصادی گردید (راپاپورت، ۱۹۸۶). این معیارها بر مبنای این ایده قرار دارند که استنتاج هزینه سرمایه از درآمد جهت حصول یک معیار عملکرد، کمک می کند تا اطمینان حاصل نمود که مدیران تصمیماتی را اتخاذ خواهند کرد که درآمد را که به عنوان جریان وجوه نقدی محاسبه مجدد شده است مازاد بر هزینه سرمایه نماید. بنابراین چنین معیارهایی ارزش اقتصادی را افزایش خواهند داد. روش های متنوعی از طریق پیشنهادات اولیه مربوط به محاسبه ارزش سهام دار به عنوان ارزش فعلی جریان های نقدی آتی توسعه یافته اند؛ از جمله ارزش افزوده اقتصادی (EVA) که توسط استرن استوارت و همکاران (۱۹۹۱)، و بازده جریان نقد که در سال ۱۹۹۵ توسط شنایدر ارائه شده اند. تفاوت های موجود در این رویکردها از نحوه شامل شدن هزینه سرمایه و نیز در اصلاحات ایجاد شده در گزارشات حسابداری مالی جهت اطمینان از انعکاس جریان وجه نقد و سود اقتصادی ناشی می شوند.

موضوع مهم این است که چگونه معیارهای ارزش اقتصادی بهترین معیارهای عملکرد هستند؟ پژوهش های مرتبط با محاسن ارزش اقتصادی محدود بوده و نتایج آن ها نیز عمدتاً مبهم و دو پهلو می باشند. بیدل و همکاران (۱۹۹۸) یافتند که معیارهای ارزش اقتصادی در زمانی که مرتبط با بازده های سهام بوده اند، بهتر از عایدات نمی باشند. والاس (۱۹۹۸) نشان داد که معیارهای ارزش اقتصادی (روش سود باقیمانده) رفتارهای مدیریت را در مصرف دارایی ها بسیار سفت و سخت نموده، سرمایه گذاری های جدید را کاهش داده و پرداخت ها به سهامداران را از طریق خرید مجدد سهام افزایش داده است. شواهد ضعیفی در ارتباط با واکنش مثبت بازار سهام نسبت به شرکت هایی که معیارهای ارزش اقتصادی را به کار گرفته اند، وجود دارد. یک مورد بسیار قابل توجه در مورد معیارهای ارزش اقتصادی

- چرخه عمر محصولات و خدمات طولانی تر از امروز بود؛
- مشتریان وفادارتر از امروز بودند؛ و
- وابستگی تأمین کنندگان به موسسه بیشتر از امروز بود؛ و
- ابزارها و مکانیزم های آینده پژوهی آسانتر و امکان پذیرتر از امروز بود؛ یعنی تعیین اهدافی ثابت برای موسسه و برای یک دوره طولانی میسر بود، اهدافی که می توانند به عنوان معیار ارزیابی عملکرد به کار روند (مهدی، ۱۳۸۷). بودجه های فروش، درآمدهای ناشی از فروش ها را تعیین می نمایند؛ بودجه های تولید مواد، دستمزد و سربار منابع کلیدی مورد نیاز در تولید کالاها یا خدمات سازمان را مشخص می نمایند؛ بودجه های نقدی مشخص می نمایند که اعداد حسابداری مالی از دریافت و مخارج نقدی متفاوت بوده و تا حدودی وابسته به مدیریت سرمایه در گردش می باشد. این ابزار در طول دهه های متمادی به طور گسترده ای در فعالیتهای حسابداری مدیریت به کار گرفته شده اند. البته یک بودجه، زمانی موفق است که شخص مسئول پیاده سازی آن را به خوبی به اجرا درآورد. اگر شرکت نتواند از ایجاد معیارهایی که باعث دلسرد شدن کارکنان می شوند، در امر بودجه بندی ممانعت نماید، ممکن است که کارکنان اخلاقیات را زیر پا بگذارند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۷۸ ب؛ ۳۳۹). با توجه به پژوهش های متعدد انجام شده، رویکردها و معیارهای ارزیابی عملکرد مالی به شرح زیر طبقه بندی شده اند (انصاری و کریمی، ۱۳۸۷):

- ۱) رویکرد حسابداری: از ارقام مندرج در صورت های مالی جهت ارزیابی عملکرد استفاده می شود.
- ۲) رویکرد تلفیقی: از تلفیقی از ارقام صورت های مالی و ارزش های بازار استفاده می شود.
- ۳) رویکرد مدیریت مالی: بیشتر از تئوری های مدیریت مالی مانند CAPM و مفاهیم ریسک و بازده استفاده می شود.
- ۴) رویکرد اقتصادی: از مفاهیم اقتصادی استفاده شده و عملکرد واحد تجاری با تأکید بر قدرت

بلند مدت جهت خلق جریان‌های نقدی مثبت باشند. ممکن است منجر به سست کردن و کاهش سرمایه گذاری در نوآوری شود. این امر نیز احتمال دارد که تعیین محرک‌های نوآوری و ساختن آن‌ها در معیارهای ارزش اقتصادی در سازمان‌هایی که از راهبرد محافظه کارانه پیروی نموده و در جایی که محیط نسبتاً معین و جریان‌های نقدی پایدار و قابلیت پیش بینی تر می‌باشند، مناسب‌تر باشد.

فن‌آوری سازمان ممکن است مناسب بودن معیارهای ارزش اقتصادی را تحت تأثیر دهد. در فن‌آوری‌های بسیار پیچیده، ارتباطات علی مابین اولویت‌های راهبردی و عملیات می‌تواند کاملاً پیچیده باشد. علاوه بر این، برخی عملکردها تمایل به داشتن قابلیت تغییر بالا و تحلیل پذیری پایین در روش‌های مورد استفاده برای شکل دهی وظایف دارند. عامل کلیدی معیارهای ارزش اقتصادی اثربخش عبارت است از داشتن رویکردی آینده نگرا، یعنی تعیین محرک‌های کلیدی مربوط به عملکرد آینده. این روش یک رویکرد با ساختار بندی بالا و مکانیکی بوده و بیانگر این است که ارتباطات علی مابین راهبرد و عملیات و وظایف خودشان در شرایط پر ابهام امروزی به خوبی درک شده است.

ارزش افزوده اقتصادی شاخصی است مبتنی بر مدیریت مبتنی بر ارزش (VBM) که به کنترل کل ارزش ایجاد شده در یک تجارت می‌پردازد. هدف از ارایه ارزش افزوده اقتصادی (EVA)، بیان چالش‌هایی بود که شرکت‌ها در زمینه اندازه‌گیری عملکرد با آن مواجه اند. EVA با اندازه‌گیری سود پس از کسر بازده مورد انتظار سهامداران، سودآوری اقتصادی را اندازه‌گیری می‌کند. زمانی که ارزش افزوده اقتصادی نقطه کانونی و مرکزی در تمامی فرآیندهای مدیریتی به شمار رود، سازمان در اثربخش ترین حالت خود فعالیت می‌کند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷ الف؛ ۲۶۳). موضوع تأثیر ساختار بر روی مناسب بودن ارزش اقتصادی در بخش بعد بحث خواهد شد.

ساختار سازمانی احتمالاً بر روی زمینه از جهت این که معیارهای ارزش اقتصادی می‌توانند توسط سازمان مورد استفاده قرار بگیرند، موثر می‌باشد. اگر معیارهای

عبارت است از استفاده از این معیارها برای جبران خدمات. این امر برای تشویق استفاده از معیارها به عنوان اساس و بنیاد مدیریت مالی در نظر گرفته می‌شود. به نظر می‌رسد که احتمالاً تعداد کمتری از سازمان‌ها از معیارهای ارزش اقتصادی برای جبران خدمات استفاده می‌کنند. این امر باعث شد تا استوارت (۱۹۹۵) ادعا نماید که نتایج ضعیف حاصل از معیارهای ارزش اقتصادی، به خاطر فقدان شمول آن‌ها در برنامه‌های جبران خدمات می‌باشد. به طور خلاصه، چنین به نظر می‌رسد که در حال حاضر رابطه بین معیارهای ارزش اقتصادی و عملکرد ارتقا یافته سازمان چندان روشن و واضح نیست.

#### ۴-۷-۱- اثرات اقتضایی و معیارهای ارزش اقتصادی

فقدان شواهد مربوط به برتری معیارهای ارزش اقتصادی باعث ایجاد مسئله‌ای همانند چگونگی متناسب بودن معیارهای ارزش اقتصادی با ساختارهای زمینه‌ای متفاوت شده است. همچنان که در حال حاضر شواهد مستقیم اندکی در رابطه با اثرات اقتضایی مربوط به معیارهای ارزش اقتصادی وجود دارد. با وجود این، مشخصه‌های معین متغیرهای زمینه‌ای نشانه‌هایی را مبنی بر مناسبت بالقوه معیارهای ارزش اقتصادی برای وضعیت‌های متفاوت فراهم می‌کنند. معمولاً شرکت‌های تعقیب کننده راهبردهای پیش گامانه، زمانی که آن‌ها اقدام به یافتن بازار و کشف و جستجوی فرصت‌ها از طریق تمایز محصولاتشان می‌نمایند، تمایل دارند تا خود را در موقعیت‌های دارای پیچیدگی نسبتاً بالا که دارای درجه بالایی از غیر قابل پیش بینی بودن هستند قرار دهند.

مدیران ممکن است به علت رویدادهای خارج از کنترل آن‌ها در زمانی که ارزش اقتصادی واقعی بیش تر یا کم تر از میزان مورد انتظار باشد، منتفع شده و یا جریمه شوند. ایتنر و لارکر (۱۹۹۸) می‌نویسند که در صنایع گردشی (چرخشی) معیارهای ارزش اقتصادی ممکن است به طور معمول منفی باشد، حتی زمانی که مدیران اقدامات مناسبی انجام داده باشند. انگیزش مدیران جهت حداکثر نمودن معیارهای ارزش اقتصادی در زمانی که چنین نوآوری‌هایی مستلزم یک دوره نسبتاً

ارزش اقتصادی در سطح مدیران عملیاتی مورد استفاده قرار بگیرند، آن مدیران نیازمند تفویض اختیار و مسئولیت بر روی تصمیمات مرتبط با محرک‌های ارزش که ارزش اقتصادی سازمان را افزایش می‌دهند خواهند بود. چنین ادعا می‌شود که حتی اگر مدیران دارای اختیار جهت اتخاذ تصمیمات مرتبط با بهبود ارزش اقتصادی باشند، کارمندان خارج از هیئت رئیسه شرکت این امر را که چگونه اقدامات آن‌ها معیارهای ارزش اقتصادی را تحت تاثیر قرار می‌دهند، و اینکه چگونه می‌توانند آینده پژوهی مطلوبی داشته باشند، حتی با وجود آموزش‌های وسیع درک نخواهند کرد (ایتنر و لارکر، ۱۹۹۸). طرفداران معیارهای عملکرد اقتصادی ادعا می‌کنند که جهت نیل به موفقیت، این معیارها باید روشی از زندگی در شرکت بشوند، مرتبط با جریان خدمات شوند، دارای تعهد اجرا از سوی مدیران عالی باشند، و توسط آموزش‌های مناسب حمایت شده باشند (استرن و همکاران، ۱۹۹۵). دو موضوع وجود دارند که مرتبط با این پیشنهادها می‌باشند. اول، ضروری است که فرهنگ سازمانی با یک رویکرد کاملاً رسمی و مقداری با مدیریت همساز شود. برخی سازمان‌ها تمایل دارند تا از طریق اعداد و ارقام اداره شوند، در حالیکه برخی دیگر چنین تمایلی ندارند. تفاوت‌ها وابسته به آسانی عملیاتی می‌باشند که می‌توانند از طریق معیارهای عملکرد مقداری به آسانی و صحت اندازه‌گیری شوند. باوجود این، جهت گیری مدیریت و برتری شناختی اغلب نوعی جانب داری برای یک جهت گیری عددی را توضیح می‌دهند. دوم، در صورتی که پذیرش معیارهای ارزش اقتصادی معمولاً شامل تغییرات قابل ملاحظه‌ای باشند، ممکن است انتظار داشت که به طور بالقوه مقاومت‌هایی برای تغییر وجود داشته باشد. در سازمان‌هایی که خطر شکست بالایی وجود دارد و ابهامات اساسی درباره آینده وجود دارد، مقاومت در برابر تغییر کمتر بوده و ممکن است که معیارهای ارزش اقتصادی به راحتی پذیرفته شوند. همچنین احتمال دارد که یک مدیر ارشد اجرایی درک نماید که بقاء سازمان وابسته به استفاده از معیارهای ارزش اقتصادی، تغییر فرهنگ به یکی از تفکرات و

ملاحظات هماهنگ تر، آشکارتر و ارزش اقتصادی تصمیمات می‌باشد.

در نهایت، اندازه سازمان احتمال دارد که دلالت بر نقش ارزش اقتصادی داشته باشد. معیارهای ارزش اقتصادی ممکن است کاملاً مناسب برای سازمان‌های بزرگ باشند. البته این امر در صورتی که اندازه بزرگ مرتبط با درجه بالایی از کنترل بر روی محیط خارجی و دارا بودن آینده پژوهی مطلوب، یک ساختار سازمانی که در آن مدیران دارای سطح بالایی از اختیار بر روی تصمیمات خلق ارزش باشند، و فن‌آوری‌هایی که به صورت کاملاً خودکار بوده و با عدم اطمینان وظیفه پایین همراه باشد، پیروی خواهند شد. همچنین سازمان‌های بزرگ ممکن است دارای منابع بیشتری جهت آزمایش با معیارهای ارزش اقتصادی بوده و یاد بگیرند که چگونه سیستم‌هایی را پذیرفته و برای نیازهای شان مورد استفاده قرار دهند.

#### ۴-۸- معیارهای عملکرد غیر مالی

معیارهای عملکرد غیرمالی به منظور پوشش و جبران محدودیت‌های مشاهده شده در معیارهای حسابداری سنتی توصیه شده‌اند. دیدگاهی وجود دارد مبنی بر اینکه معیارهای مالی قادر به نشان دادن بازدهی‌های بالقوه تصمیمات مدیران نمی‌باشند، و در واقع معیارهای غیر مالی اطلاعاتی را وارد می‌کنند که در معیارهای مالی قابل دسترسی نمی‌باشند، و لذا آن‌ها در ارزیابی مدیران آگاهی دهنده‌تر می‌باشند (فلتهام و ایکسی، ۱۹۹۴). هر واحد تجاری دارای دو نوع عملکرد مالی و غیر مالی می‌باشد، ولی سیستم حسابداری به دلیل محدودیت‌های موجود در ارتباط با اندازه گیری، اکثراً عملکرد مالی واحد‌های تجاری را گزارش می‌کند؛ با وجود این، جهت ارزیابی بهتر عملکرد مدیریت واحدهای تجاری باید عملکرد غیرمالی آن‌ها نیز اندازه گیری و گزارش شود (مهرانی و نونهال نهر، ۱۳۸۶). دلایل نظری مرتبط با توانایی و نحوه ارتقاء عملکرد مدیران توسط معیارهای غیر مالی عمدتاً از نظریه‌های هدف و بازخورد ناشی می‌شوند (لوک و همکاران، ۱۹۸۱). بازخورد مبنایی را برای یادگیری در آینده فراهم می‌نماید و لذا توجه به آن در راستای تجویز

#### ۴-۸-۱- اثرات اقتضایی و معیارهای عملکرد غیر مالی

چنین به نظر می‌رسد که منافع سازمانی نیرومندی در معیارهای غیر مالی با پذیرش گسترده وجود داشته باشد. با این وجود، حلقه‌های مستقیم مربوط به عملکرد حاصل از پژوهش‌های موجود روشن نمی‌باشند. این امر دلالت بر این دارد که ارزیابی زمینه در درون معیارهایی که به کار گرفته می‌شوند، بایستی تضمین شده باشد. شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه راهبرد سازمان و موقعیت یابی نتیجه بخش درون و محیط خارجی در ارزیابی مناسب بودن معیارهای غیر مالی مخصوصاً معیارهای بسیار ذهنی، مهم می‌باشد. گووینداراجان و گوپتا (۱۹۸۵)، گوپتا (۱۹۸۷) و سیمونز (۱۹۸۷) نشان می‌دهند که ارزیابی عملکرد عینی و سیستم‌های پاداش از راهبردهای تدافعی حمایت می‌نمایند. در حالی که برای راهبردهای اکتشافی، ارزیابی عملکرد ذهنی شامل احداث (ساخت) راهبرد از طریق جستجوی محصولات جدید مناسب می‌باشد. راهبرد تدافعی شامل رقابت کردن درون خطوط محصول موجود است. جستجو برای محصولات جدید به طور ذاتی در راهبردهای معمولاً همراه با سطوح بالایی از ابهام محیطی وجود دارد، لذا این امر ممکن است که برای تنظیم اهداف اکتشافی صحیح مشکل بوده و نیز برای اندازه‌گیری عملکرد مدیریتی در رویکرد آینده نگرانه مشکل باشند.

شواهد اضافی توسط گووینداراجان و گوپتا (۱۹۸۵) نیز نشان دادند که اتکای گسترده تر بر روی معیارهای بلندمدت، ذهنی و غیر مالی منافع عملکرد ارتقا یافته‌ای را در راهبردهای ساخت به جای برداشت (درو) فراهم می‌نماید. نشانه‌هایی وجود دارد که بیانگر اهمیت نسبی معیارهای خدمت مشتری می‌باشند، اما این امر وابسته به بکارگیری آن‌ها در صنایع خدماتی (اندرسون و همکاران ۱۹۹۴) از قبیل مهمان پذیری (بانکر و همکاران، ۱۹۹۵) می‌باشد.

به نظر می‌رسد که ابتکارات درون مدیریت عملیات همراه با رویکرد آینده نگرانه، نقش مهمی در ارتقاء نمودار معیارهای غیر مالی تولید در حوزه حسابداری مدیریتی داشته باشند. بررسی موضوع چگونگی مناسب

رویکرد آینده پژوهی بسیار مهم می‌باشد. نظریه هدف پیشنهاد می‌نماید که بازخورد زمانی می‌تواند اثر بخش تر شود که با اهداف خاصی در ارتباط باشد. چنین بازخوردی می‌تواند در زمانی که ارتقا‌های عملکرد مرتبط و متعهد با اولویت‌های راهبردی بوده، بازده‌های ممتاز و انتظارات را روشن کرده و ابهام وظیفه ای را کاهش دهد، و لذا اشخاص بر روی فعالیت‌هایی متمرکز شوند که مرتبط با اهداف خاصی بوده و سایر اهداف را نادیده می‌گیرند. به نظر می‌رسد که اثربخشی بازخورد از معیارهای عملکرد، زمانی دارای اثر بیشتری باشد که این معیارها برای ارزیابی عملکرد مدیران مورد استفاده قرار گیرند (برانس و مک کینون، ۱۹۹۲).

با توجه به منافع عمده حاصل از معیارهای غیر مالی، چنین به نظر می‌رسد که این معیارها به طور گسترده‌ای توسط سازمان‌ها مورد استفاده قرار گرفته و منجر به ارتقای عملکرد خواهند شد. یک سری از مطالعات ارتباط بین معیارهای غیرمالی و عملکرد سازمانی را مورد آزمون قرار داده اند. این مطالعات به بررسی معیارهای غیر مالی مرتبط با تولید و نیز بازاریابی پرداخته اند. مطالعات مربوط به معیارهای تولید، نتایج دو پهلوی و مبهمی را ارائه کرده‌اند؛ با وجود این، چندین مطالعه که به ارزیابی اثر بخشی معیارهای رضایت مشتریان پرداخته اند، ارتباطی مثبت مابین آن‌ها و عملکرد یافته اند، اگرچه این یافته‌ها عمدتاً در صنایع خاصی می‌باشند. برای مثال، عملکرد مرتبط با معیارهای رضایت مشتری در مورد هتل‌ها (بانکر و همکاران، ۱۹۹۸)، برای سازمان‌های غیر خدماتی، ولی نه خدماتی در کشور سوئد (اندرسون و همکاران، ۱۹۹۴) بوده است. بانکر و همکاران (۱۹۹۶) نشان دادند که کارکنان فروش، باعث افزایش فروش در طی زمان در راستای واکنش به پاداش‌های مالی مرتبط با میزان فروش که از طریق تعیین کیفیت فروش‌های بیشتر از فروش هدف ارزش یابی می‌شوند، شده است. به طور خلاصه، روشن است که حلقه‌هایی مابین معیارهای رضایت مشتری و عملکرد وجود دارد، اما آن‌ها احتمالاً وابسته به نوع معیار و یا نوع صنعت می‌باشند.

بودن معیارهای غیر مالی برای مجموعه‌های (تنظیمات) تولیدی خاص جالب می‌باشد. بسیاری از شواهد تجربی، بیانگر سودمندی معیارهای غیر مالی برای فن‌آوری‌هایی می‌باشند که روش‌های تولید پیشرفته را به کار می‌گیرند. این شواهد نشان می‌دهند که معیارهای غیرمالی به طور گسترده‌ای در مجموعه‌های دارای سیستم‌های تولید به هنگام (JIT)، مدیریت کیفیت جامع (TQM) و تولید منعطف (FM) پذیرفته شده است. با وجود این، پیوندهای مربوطه با عملکرد بهبود یافته سازمان به طور وسیعی ترکیب شده‌اند. مطالعات زیادی پیشنهاد می‌کنند که معیارهای مالی، عملکرد را در مجموعه‌های تولید پیشرفته ارتقا می‌دهند. سمیونز و جاکوبس (۱۹۹۵) نشان دادند که در سیستم‌های پاداش مبتنی بر TQM با خروجی تولید بالا، تغییر پذیری کاهش یافته محصول (این مطالعه سودآوری کلی را در نظر نمی‌گیرد) پیوندخورده است. چن هال (۱۹۹۷) چنین یافت که عملکرد در مجموعه‌های دارای TQM در زمانی که اطمینانی بر روی سیستم‌های معیارهای عملکرد تولید وجود دارد، ارتقاء می‌یابد. آبرنتی و لی لیس (۱۹۹۵) نیز یافتند که عملکرد در سازمان‌هایی که از تولید منعطف پیروی می‌نمایند از طریق استفاده از مکانیزم‌های رابطه مدار (غیرمالی) ارتقاء می‌یابد.

مطالعات بسیاری نیز در جهت یافتن روابط بین معیارهای غیرمالی و عملکرد ناکام شده‌اند. برای مثال پررا و همکاران (۱۹۹۷) یافتند که عملکرد در سازمان‌هایی که از برنامه مشتری مداری و TQM پیروی کرده و از معیارهای غیر مالی استفاده می‌نمودند ارتقا نیافته بود، و ایتنر و لارکر (۱۹۹۵) نیز یافتند که در موقعیت‌های دارای TQM پایین تا متوسط، معیارهای غیر مالی، عملکرد را ارتقا داده‌اند. با این وجود این مورد در سازمان‌های دارای TQM بالا مورد نداشت. این نتایج، این ادعا را که معیارهای غیر سنتی در ارتقای عملکرد در مجموعه‌های دارای سیستم TQM پیشرفته یاری رسان می‌باشند به چالش می‌کشد. با این وجود، ممکن است که سیستم‌های غیرمالی به شرکت‌هایی که در مراحل ابتدایی به کارگیری برنامه‌های TQM قرار دادند در راستای ارتقای عملکرد یاری رسان باشند.

همچنان که برنامه‌ها موفق تر می‌شوند، معیارها نیز دارای اهمیت کمتری برای پشتیبانی از تلاش و کار می‌شوند. برنامه‌های TQM توسعه یافته تر ممکن است بازخورد قابل توجهی را بر روی اثربخشی از طریق ابزارهای کاملاً غیر رسمی (غیر مالی) حاصل نمایند و یا بازخورد ممکن است بخشی از فرآیند (کنترل‌های فرآیند) بشود. در نظر گرفتن مطالعاتی که به ارزیابی اثرات عملکردی معیارهای غیر مالی در درون مکانیزم‌های تولیدی پیشرفته می‌پردازند، این مسئله را به وجود می‌آورد که چگونه می‌توان نقش معیارهای غیرمالی را ارزیابی کرد. یعنی این سوال مطرح می‌شود که آیا آن برای ایجاد اهمیت معیارهای غیر مالی، کافی می‌باشد، یا اثرات معیارهای غیرمالی وابسته به چگونگی استفاده از آن‌ها خواهد بود؟ این امر ممکن است جهت مطالعه پیوندها با عملکرد مهم باشد. برای مثال، یافته‌های چن هال (۱۹۹۷) و پررا و همکاران (۱۹۹۷) را در نظر بگیرید که، در مواجهه با هم، به نظر می‌رسد که در واقع متناقض هم باشند؛ چن هال نشان می‌دهد که عملکرد از طریق کاربرد معیارهای غیرمالی در شرکت‌هایی که TQM را به کار می‌گیرند، ارتقا می‌یابد؛ در حالی که پررا و همکاران چنین نتیجه‌ای را ارایه نمی‌کنند. البته در بررسی این نتایج، از این لحاظ که چگونه این سیستم‌های معیارهای عملکرد آزمون شده‌اند، دارای اهمیت خاصی می‌باشد. در پژوهش چن هال پس از تأسیس سازمانی که معیارهای تولیدی را مورد استفاده قرار داده، ابزارها با توجه به این که چگونه از طریق جستجوی مدیران به دنبال ارزیابی یک سری از سؤالات در ارتباط با نوع استفاده از معیارهای غیرمالی مانند توسعه چگونگی استفاده از معیارهای کمی مربوط به فرآیند تولید جهت ارزیابی عملکرد استفاده می‌شوند، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند؛ ارزش یابی عملکرد از طریق مقایسه مجموعه اهداف خاص برای معیارهای کمی فرآیند تولید، با عملکرد واقعی صورت می‌گیرد.

استفاده از اهداف به عنوان معیارهای کمی تولید، بستگی به تجدید نظر بر مبنای نیاز به بهبود مستمر با رویکرد آینده نگرا نه انجام می‌گیرد. معیارهای کمی مربوط به فرآیند تولید معمولاً در تعیین اجر و پاداش

در ابتدا، معنی معیار قابل کنترل، عبارت از یک اندازه مقداری بود و این امر را نیز که یک مدیر چگونه دارای اختیار تصمیم بر روی فعالیت های مورد اندازه گیری می باشد منعکس می نمود. اخیراً، معنی مقدار قابل کنترل به معنی محتمل بودن این که آیا اقدامات مدیر معیار ارزیابی بالقوه را تحت تأثیر قرار می دهد یا خیر، تغییر یافته است، و بیان می کند که قابلیت کنترل در واقع یک موضوع درجه ای می باشد (مکسی، ۱۹۹۴؛ فلتهام و ایکسی، ۱۹۹۴). مخصوصاً، قابلیت کنترل ممکن است وابسته به حساسیت معیار (تغییرات در متوسط ارزش معیار در پاسخ به اقدامات مدیر، برای همبستگی با سایر معیارهایی که ممکن است تغییر نمایند) و دقت معیار (فقدان سر و صدا یا تغییر پذیری در معیار به علت رویدادهای مبهم که مستقل از اقدامات مدیر است) تغییر یافته است (بانکر و داتار، ۱۹۸۹).

مرچانت (۱۹۸۷) دلایلی را در مورد اینکه چرا سازمان ها رویدادهای غیر قابل کنترل را در ارزیابی عملکرد یک مدیر وارد می کنند، ارائه نمود؛ معیارهای عملکرد که شامل رویدادهای غیر قابل کنترل می باشند، زیر دستان را در ریسک بالا دستان سهمیم می نمایند. این امر مدیران را در مورد نحوه تأثیر تصمیم آن ها بر روی نواحی خارج از کنترل آن ها آگاه می سازد، یا اطلاعاتی را در مورد رویدادهای تعیین نشده و آینده نگرانه فراهم می نمایند (با فرض وجود رابطه مثبت بین رویدادهای تعیین شده و رویدادهای تعیین نشده)؛ همچنین، این امر یک نوع ارزیابی عملکرد نسبی را فراهم می نماید که مقایسه عملکرد مدیر را با سایر افرادی که با همان محیط مواجه می باشند ممکن می سازد.

علیرغم این معنی دقیق از قابلیت کنترل، می توان چنین گفت که معیارهای غیرمالی قابلیت کنترل بیشتری نسبت به معیارهای مالی دارند (ایتنر و لارکر، ۲۰۰۰). این موضوع معمولاً به دلیل اینکه معیارهای مالی کاملاً متراکم می باشند پیروی می شود، و ممکن نیست اطلاعاتی را درباره جزئیات عملکرد مدیریتی نیز فراهم نماید؛ بنابراین، اگر معیارهای عملکرد، عملکرد مدیران را ارزیابی می کنند، معیارهای غیرمالی نیز شرایطی را فراهم می کنند که می تواند کاملاً دقیق و مرتبط با رویدادهای

مورد استفاده قرار می گیرد. جنبه های ارتقا و ترفیع نیز از طریق در نظر گرفتن معیارهایی کمی از فرآیند تولید تعیین می شوند. این امر ممکن است مغایر با روش پررا و همکاران (۱۹۹۷) باشد که در اندازه گیری معیارهای غیر مالی مورد استفاده قرار دادند. البته لازم به ذکر است که این مورد ناشی از اهمیت نسبی یازده معیار غیر مالی و چهار معیار مالی با توجه به بسط استفاده از آن ها در سیستم های اندازه گیری عملکرد بوده است. ابزارهای پررا و همکاران (۱۹۹۷) اشاره به نحوه و میزان استفاده از معیارها در سیستم های اندازه گیری عملکرد دارند. این امر که اگر این ها به عنوان بخشی از معیارهای پاداش یا ارتقاء مورد استفاده قرار گیرند چه نتایج خواهد داشت، نامشخص و مبهم می باشد. شواهد موجود پیشنهاد می کنند که معیارهای عملکرد در زمانی که به عنوان بخشی از سیستم های پاداش مدیران می باشند، بسیار اثر بخش تر می باشند (بانکر و همکاران، ۲۰۰۰). ساختار سازمانی، سطوحی از اختیارات تصمیم گیری را از میان عوامل سازمان ایجاد می نماید. توجه قابل ملاحظه ای به نوع معیارهای عمل کردی که به بهترین نحو برای ساختارهای متفاوت مناسب هستند وجود دارد. این موضوع از موارد کاملاً مورد علاقه حسابداران مدیریت بوده است که درگیر ادغام و تطبیق معیارهای کاملاً مناسب از سود با ساختارهای تقسیم بندی شده بوده اند. نگرانی اصلی در این گونه موارد، ایجاد یک معیار سود می باشد که فعالیت هایی را که مدیریت روی آن ها کنترل دارد منعکس نماید. بسیاری از نوشته هایی که توصیه به استنتاج تنها ارقام قابل ردیابی ولی قابل کنترل جهت تعیین سود قابل کنترل دارند، به این مثابه پرداخته اند.

این امر در ارزیابی های مدیریتی قابل استفاده بوده و از سود کلی نیز که به منظور ارزیابی ماندگاری و قابلیت تداوم سود اقتصادی مورد استفاده می باشد، متمایز شده است. علیرغم توصیه ها و پیشنهادهای ارائه شده در پژوهش های مختلف جهت ارزیابی مدیران بر اساس سود قابل کنترل، مطالعات نشان دهنده این است که بسیاری از سازمان ها مدیران را در قبال ارقام غیر قابل کنترل نیز مسئول می دانند (مرچانت، ۱۹۸۷)؛ این امر باعث ارزیابی دقیقتر معنی قابل کنترل بودن ارقام گردیده است.

قابل کنترل باشد. با وجود این، جهت ارزیابی عملکرد اقتصادی قسمت ها، همچنان معیارهای مالی مورد نیاز می باشند (شیف و هافمن، ۱۹۹۶؛ گوش، ۲۰۰۵: ۵۹). دیدگاه دیگری در مورد مناسب بودن معیارهای غیرمالی جهت ارزیابی مدیران قسمت ها این است که معیارهای مالی خلاصه شده کاملاً مناسب تر می باشند. این دیدگاه بیان می کند که استفاده از معیارهای غیرمالی مسئولیت را از قسمت ها به مدیران شرکتی منتقل می نماید. معیارهای غیرمالی مسئولیت مدیران را در راستای ایجاد تبادل مابین فعالیت های ضروری اندازه گیری شده جهت بهینه سازی قسمت ها کاهش می دهد (آبرنتی و همکاران، ۲۰۰۴). با وجود این، اگر معیارهای غیر مالی در قالب اصل قابلیت کنترل همزمان ایجاد شده باشند، ورود آن ها در ارزیابی عملکرد مدیر ممکن است مطابق با اختیار تفویض شده به نظر برسد. ارزیابی عملکرد، ارزش متوسط معیار را ارزیابی خواهد کرد، زیرا به اقدامات غیر متمرکز شده مدیر واکنش نشان می دهد و برابر سایر معیار هایی هم که ممکن است تغییر نماید اصلاح شده است.

یک عنصر مهم از ساختار های معاصر، تیم ها می باشند. البته هنوز مطالعات اندکی وجود دارد که نقش معیارهای عملکرد را در ساختارهای مبتنی بر فعالیت تیمی لحاظ می نمایند. اسکات وتی سن (۱۹۹۹) نشان دادند که ساختارهای تیم محور مرتبط با پیچیدگی های وظیفه بالا بوده و عملکرد تیم نیز مرتبط با استفاده از معیارهای عملکرد جامع (معیارهای غیرمالی و مالی)، و همچنین مداخله گری فرموله شده و مورد استفاده برای جبران خدمات بوده است. در یک مطالعه شبه تجربی، دراک و همکاران (۱۹۹۹) چنین یافتند که در ساختار های تیمی تعامل مابین هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) (برخلاف حسابداری مبتنی بر حجم) و پاداش مبتنی بر انگیزه های گروه (برخلاف ارزیابی انفرادی هر شخص در مقایسه با سایر کارکنان) مرتبط با نوآوری های تشریک مساعی، پایین ترین هزینه ها و همچنین بالاترین سودها بوده است. اغلب، تیم ها به عنوان راهی برای تشویق کارکنان جهت توسعه یک تعهد برای سازمان و نیز جهت توسعه رفتار صادقانه بکار گرفته می شود. در

این وضعیت ها استفاده از کنترل های رسمی ممکن است نامناسب بوده و کنترل های شخصی غیر رسمی از یک ماهیت غیرمالی که مطابق با بسط امانت داری و تعهد می باشند، مناسب تر باشند (چن هال و لانگ فیلد - اسمیت، ۲۰۰۳).

#### ۹-۴- معیارهای عملکرد یکپارچه

اخیراً، حسابداران مدیریت خواستار انتشار مبنای اندازه گیری مبتنی بر معیارهای عملکرد جهت فراهم نمودن یک مجموعه یکپارچه از معیارهایی ایجاد کننده الگوی تجاری از سازمان بوده اند. این رویکرد در فرانسه با عنوان "Tableau de bord" (لیباس، ۱۹۹۴)، و در جای دیگر نیز به عنوان سلسله مراتب های عملکرد (لینچ و کراس، ۱۹۹۵)، منشور عملکرد (نیلی و همکاران، ۲۰۰۲)، و بسیار عمومی همانند BSC (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۴) توسعه یافته است. این رویکردها اندازه گیری عملکرد را از تنوعی ساده از هردوی معیار های مالی و غیرمالی به چارچوب های بسیار پیچیده مبتنی بر یک رشته متوازن از معیارهایی که به طور واضح این معیارها را به راهبرد سازمان مرتبط می سازد، منتقل می نمایند. این امر اغلب شکلی از نقشه های علی را در بردارد که کاربردهای عملیاتی راهبرد های متفاوت را نشان می دهد. گفته می شود که BSC ها ابزار قدرتمندی را برای ارتباط دادن نیت راهبردی و تحریک و تشویق عملکرد به سوی اهداف راهبردی سازمان با رویکرد آینده پژوهی فراهم می نمایند (ایتنر و لارکر، ۱۹۹۸). رویکرد کاپلان و نورتون (۱۹۹۶) نیز شامل اندازه گیری کلیه عوامل مرتبط با دیدگاه مالی و سپس به مشتریان، فرآیندها و همچنین، تمرکز بر یادگیری و رشد می باشد.

نیلی و همکاران (۲۰۰۲) رویکردی را فراهم نمودند که شامل ۵ قسمت می باشد. این رویکرد شامل یک رابطه مرکزی با رضایت مندی و مشارکت ذینفعان می باشد که از طریق راهبردها، از فرآیندها و ظرفیت و توانایی همه قسمت ها استفاده می شود. مهرگان و شاهبندر زاده (۱۳۸۴) در یک مطالعه موردی برای عملکرد شعب بانک از تکنیک تصمیم گیری چند شاخصه استفاده کردند. آن ها تحت یک مدل مفهومی ارزیابی عملکرد و با



البته شواهد دیگری نیز وجود دارند که از منافع مثبت حاصل از BSC ها حمایت نکرده اند؛ ایتنر و همکاران (۲۰۰۳) بیان می کنند که موسسات مالی که از BSC برای پاداش مدیران استفاده می کنند، مجبور بودند تا بطور بالقوه با بسیاری از انتقادات سیستم های پاداش کوتاه مدت مبتنی بر حسابداری مقابله نمایند. با وجود این، متنوع سازی وزن دهی ذهنی معین توسط مدیران در مورد معیارهای عملکرد، به ناظران اجازه داده تا بسیاری از معیارهای عملکرد را در زمانی که ارزیابی و اعطای پاداش ها را بر عهده دارند نادیده بگیرند، حتی زمانی که برخی از آن معیارها نشان گرهای عمده اهداف راهبردی عملکرد مالی بانک و رشد مشتری بودند. درباره بسط در مورد این که چگونه BSC به روشن کردن راهبرد کمک می کند (ایتنر و لارکر a، ۱۹۹۸)، گزارش کردند که کارت های امتیاز متوازن تنها به تعداد کمی از مدیران در درک اهداف و راهبردها و یا در ارتباط دادن کارشان به اهداف واحد تجاری یاری می رسانند. ایتنر و همکاران (۲۰۰۳) چنین یافتند که تکنیک هایی از قبیل BSC، ارزش اقتصادی و مدل گذاری تجاری در ارتباط با رضایت سیستم های اندازه گیری افزایش یافته بود، ولی هیچیک از آنها مرتبط با عملکرد اقتصادی نبوده است، همچنین ایتنر و همکاران تصدیق کردند که مدیران تلاش کمتری جهت مرتبط کردن معیارهای عملکرد غیرمالی جهت افزایش پیشرفت راهبردهای انتخاب شده شان داشته اند. علاوه بر این، تنها ۲۳ درصد از این مدیران قادر به نشان دادن این امر بودند که آن ها مدل-های علی ساخته اند و بیشترشان نیز حلقه های علی را معتبر نمی دانستند. شرکت هایی که پیوندهای علت و معلولی را ایجاد کرده اند دارای بازده دارایی ها (ROA) و بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) بالاتری در مقایسه با شرکت هایی می باشند که این روابط و پیوندها را ایجاد نکرده بودند. علاوه بر این، ایتنر و همکاران چنین یافتند که شرکت های فعال در بخش خدمات مالی دارای سیستم اندازه گیری عملکرد بسیار منطقی و مناسب مرتبط با رضایت مندی افزایش یافته با معیارهای عملکرد بودند. با وجود این، نتایج آن ها نشان داد که این سیستم-ها مرتبط با عملکرد اقتصادی بهبود یافته نبوده است.

به کارگیری "کارت امتیازی متوازن پایدار جدید (New SBSC)" روشی را برای ارزیابی عملکرد سازمانی با شناسایی شاخص های مختلف کمی و کیفی و از هفت چشم انداز کلیدی (مالی، مشتری، داخلی، یادگیری و رشد، محیطی، اجتماعی) که با الهام از مدل BSC (کاپلان و نورتون، ۱۹۸۲) تکمیل و طراحی شده است، با رویکرد آینده نگری به یک نتیجه عملیاتی دست یافتند. سیستم BSC در حال حاضر به صورت مناسبی مستند شده و در یک دامنه وسیعی از مجلات حرفه ای از آن تقدیر شده است. از طریق فراهم کردن حلقه های آشکار مابین راهبرد، اهداف، معیارهای عملکرد و مشتریان، BSC به عنوان کلیدی جهت دستیابی به سطوح عملکرد بالا و مواجهه با ابهامات آینده ارایه شده است (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۴). با وجود این، علیرغم برش بالا و سطوح کاملاً روشن حاصل از پذیرش BSC ها در عمل، تنها پژوهش های محدودی وجود داشته است که بازده های ادعا شده از BSC و فرآیندهایی را که بکارگیری آن ها مبتنی بر سیستم BSC می باشد مورد ارزیابی قرار داده است. هاگ و جیمز (۲۰۰۰) نشان دادند که استفاده وسیع و کلی از BSC ها به صورت با اهمیتی با عملکرد سازمانی همبسته می باشد. در یک مطالعه از بانک ها، داویس و آلبرایت (۲۰۰۴) نشان دادند که یک گروه از شعبی که از BSC استفاده کرده بودند، عملکردی بهتر از شعبی که از BSC استفاده نکرده بودند، از لحاظ معیارهای مالی مرکب داشته اند. چن هال و لانگ فیلد- اسمیت (۱۹۹۸) گزارش کردند که BSC ها بخشی از شرکت های برتر از نظر عملکرد بالا بوده اند. با وجود این آن ها نشان دادند که شرکت های دارای عملکرد ضعیف تر، دارای تکنیک های مدیریت کمتر توسعه یافته ای بودند. بانکر و همکاران (۲۰۰۱) و ساندت و همکاران (۲۰۰۱) شواهدی فراهم کردند که محدودیت پیوندهای سیستماتیک مابین معیارها و رضایت عملکردی را از طریق سیستم ها ارتقاء می دهد. مالینا و سلتنو (۲۰۰۱) نیز یک مطالعه موردی ارائه کردند که بر روی اثر بخشی BSC ها به عنوان یک کنترل مدیریتی جهت انتقال راهبرد متمرکز بود.

چن هال (۲۰۰۵) تنها یک ارتباط ضعیف مابین شرکت‌ها با سیستم BSC و بسط آن به شرکت‌هایی که سیستم‌های اندازه‌گیری عمل‌کردشان اطلاعاتی فراهم می‌نمایند که فعالیت‌ها را با راهبرد آن‌ها یکپارچه می‌نمایند گزارش کرده و حلقه‌هایی را در طول زنجیره ارزش آن‌ها در شرایط پر ابهام و متغیر کنونی با رویکرد آینده نگرا نه فراهم نمود.

#### ۴-۹-۱- اثرات اقتصادی و عملکرد یکپارچه

شواهد حمایت‌کننده ادعاهای طرفداران سیستم‌های BSC مبنی بر اینکه آن‌ها عملکرد سازمانی را ارتقا می‌بخشند محدود می‌باشد. همانند سایر نوآوری‌های اندازه‌گیری عملکرد که در این مقاله ارزیابی شده اند، دلایلی قوی وجود دارد مبنی بر اینکه اثر بخشی معیارهای عملکرد یکپارچه ممکن است وابسته به زمینه‌ای باشد که در آن مورد استفاده قرار می‌گیرند. یک مشکل در مطالعه سیستم‌های BSC این است که اغلب ماهیت دقیق کارت امتیازی یک سازمان مشخص نشده است. در همین راستا برخی حمایت‌ها نیز از بکارگیری BSC در حال ظهور می‌باشند (چن هال و لانگ فیلد - اسمیت ۱۹۹۸؛ هاگ و جیمز ۲۰۰۰)، ولی ویژگی‌ها یا ابعاد اطلاعاتی سیستم‌ها در این مطالعات ارزیابی نشده اند. ولی این امر واضح به نظر می‌رسد که انحراف گسترده‌ای در ماهیت BSC‌ها به وسعت ترکیب معیارهای مالی و غیرمالی تا سیستم بسیار جامع جهت ارتباط دادن عملیات به دیدگاه‌های متنوع به راهبرد اصلی سازمان وجود دارد (ایتنر و لارکر، ۲۰۰۳).

اگر در نظر باشد که معیارهای عملکرد یکپارچه از قبیل BSC‌ها، به عنوان ابزاری برای یاری رساندن در مدیریت راهبردی استفاده شوند، این امر به طور ضمنی بیانگر این است که آن‌ها درون برخی اشکال مدل تجاری ایجاد شده‌اند. این مدل‌ها تلاش می‌کنند تا ارتباطات علت و معلولی را مابین راهبرد و عملیات مورد نیاز برای دستیابی به آن راهبردها نشان دهند. ایده‌های اقتصادی پیشنهاد می‌کنند که رویکردهای دارای ساختار دهی بالا جهت برنامه ریزی و کنترل در وضعیت‌های دارای ابهام بالا موثر باشند؛ از اینرو، الگوبندی تجاری با جزئیات بالا و جامع و معیارهای عملکرد مرتبط در صورتی که شرایط

اثر گذاری بر الگوها در مسیرهای غیرقابل پیش بینی تغییر نمایند، غیر مؤثر خواهند بود. به طور مشابه، اگر سازمان‌ها راهبردهای پیشگامانه را برای ایجاد سهم بازار تعقیب نمایند و همچنین سطوح بالایی از متمایز سازی را بکار گیرند، خودشان را در محیط‌های مبهم و معکوس خواهند یافت و معیارهای عملکرد نیز ممکن نیست که منافع تعهد شده‌ای را برای آن‌ها ایجاد نمایند. علاوه بر این، ممکن است که ماهیت مکانیکی معیارهای عملکرد یکپارچه، نوآوری و انعطاف پذیری را محدود نمایند، که در این صورت ممکن است که این معیارها مانع عملکرد موثر نیز شوند؛ به ویژه در سازمان‌هایی که نوآوری یکی از اجزاء با اهمیت بقاء می‌باشد این امر پر رنگ تر نیز می‌باشد (مینتزبرگ، ۱۹۸۷). شواهد تجربی اندکی در ارتباط با نقش محیط و راهبرد روی اثربخشی معیارهای عملکرد یکپارچه وجود دارد. با وجود این، در مطالعه‌ای در مورد بانک‌ها ناقر (۱۹۹۸) چنین یافت که محرک‌های غیرمالی متنوع عملکرد آتی حسابداری وابسته به راهبرد رقابتی بانک می‌باشند. چن هال و لانگ فیلد-اسمیت (۱۹۹۸) نشان دادند که استفاده از ترکیب‌هایی از معیارهای عملکرد شامل BSC، بر اساس نوع تمایز محصول، متفاوت خواهد بود. چن هال (۲۰۰۵) همچنین نشان می‌دهد که ابعاد متنوع معیارهای عملکرد یکپارچه، حلقه‌ای مابین عملیات و راهبرد را منعکس نموده و سازمان‌ها را در دستیابی به نوعی تنوع از تمایز محصول و راهبردهای مبتنی بر هزینه یاری می‌رسانند.

فن آوری سازمان درجات متنوعی از پیچیدگی را ایجاد می‌نماید. راهبردهای دارای پیچیدگی کمتر دارای فرآیندهای روزمره و وظایف کاملاً درک شده می‌باشند، در حالی که وضعیت‌های پیچیده تر شامل وظایفی است که کمتر روزمره بوده، کمتر درک شده و امکان دارد دارای سطوح بالایی از وابستگی‌های متقابل در طول زنجیره ارزش باشند. این پیچیدگی می‌تواند منتج از الگوگذاری تجاری پیچیده تر با شمار بزرگی از ارتباطات علی مابین راهبرد و عملیات باشند. تلاش‌ها در راستای ساخت در معیارهای عملکرد جهت انعکاس این مدل‌ها می‌توانند از یک تنوع گسترده‌ای از معیارها حاصل شوند. ممکن است این امر باعث اضافه بار اطلاعات درجایی شود

از BSCها این است که آنها می‌توانند به عنوان یک کانال ارتباطی برای انتقال راهبرد از طریق ساختار سازمانی مورد استفاده قرار گیرند. مالینا و سلتنو (۲۰۰۱) شواهدی را فراهم نمودند که BSCها در انتقال راهبرد موفق بودند. با وجود این ایتنر و لارکر (۱۹۸۸؛ ۲۲۸) گزارش نمودند که بیش از یک سوم پاسخ دهندگان به یک بررسی توسط شرکت مشاوره و برج سازها، تجزیه کردن BSCها برای سطوح کوچک تر در سازمان را مشکل می‌دانند. ساختارهای سلسله مراتبی بسیار پیچیده ممکن است در ایجاد دشواری تعیین چگونگی مدل‌های تجاری ضمنی شده که در طول ساختار سازمانی تعبیه می‌شوند، مشارکت نمایند. سر انجام معیارهای عملکرد یکپارچه ممکن است به طور ویژه برای استفاده به عنوان یک کنترل متعامل در نظر گرفته شوند (سیمونز، ۱۹۹۵؛ ۲۰۰۰). استفاده تعاملی از معیارهای عملکرد یکپارچه شامل فرایندهایی می‌شود که به موجب آنها معیارها برای خلق یک پارچه سیستم اطلاعاتی درون سازمانی که بر مبنای تغییر، اقدام به پویا و گزارش می‌نماید، مورد استفاده قرار گیرند. در این روش رویدادهای حیاتی جهت دست یابی راهبردها شامل ایده‌های پدید آورنده می‌توانند توسط سازمان تعیین شوند.

جهت مؤثر بودن در این نقش، سازمان ساختارهایی را نیاز دارد که به طور کافی برای حصول اطمینان از این که کارکنان جهت جستجوی جایگزین‌ها (گزینه‌ها) جهت پاسخ به ابهام‌های راهبردی و این که این‌ها به طور قانونی در مواجهه رو در رو بر آورده و تفویض اختیار شده اند، باز و منعطف باشند (سیمونز ۱۹۹۵؛ ۲۰۰۰).

با در نظر گرفتن این واقعیت که طراحی و بکارگیری معیارهای عملکرد پر هزینه می‌باشند، انتظار می‌رود که متغیر اندازه بتواند توسعه و بسط را به سازمانهای دارای منابعی برای آزمایش با سیستم‌ها نشان دهد. همانند سایر معیارهای عملکرد، اندازه ممکن است به عنوان یک جایگزین برای یک محیط امن و دارای ابهام کمتر، فن آوری دارای پیچیدگی کمتر، و ساختارهای دارای سلسله مراتب بیشتر تلقی شده و از آنجائیکه این موارد مقتضیات مهمی را فراهم می‌نمایند، ممکن است انتظار داشته

که تلاش‌ها جهت مدیریت عملکرد در مقابل معیارهای مازاد بر قابلیت‌های پردازش اطلاعات توسط مدیران، که در بی نهایت می‌توانست منجر به کاهش در عملکرد شوند در حال انجام می‌باشند. با یک مجموعه متنوع از معیارها، مدیران بایستی در مورد چگونگی گسترش و بسط تلاش‌های شان بر روی حوزه‌های مجموعه متفاوت تصمیم‌گیری نمایند. به طور آرمانی، یک مجموعه متوازن از معیارها نشان خواهند داد که کدام نواحی تصمیم‌مزیّت‌هایی را کسب خواهند کرد، به طوری که روابط علیّی ما بین این نواحی عمل‌کرد را روشن نماید. اگر فن‌آوری مربوطه پیچیده و مبهم باشد، مدیران نیازمند انجام قضاوت‌هایی بر روی این تبادلات خواهند بود. البته این امر غیر محتمل است که بتوان مشخص کرد که یک رویکرد غیر مبهم و متوازن چگونه در مجموعه‌های پیچیده حاصل خواهند شد. سر انجام، ممکن است که معیارهای عملکرد جهت سنجش در فن‌آوری‌های پیچیده و مبهم، سخت تر از وضعیت‌های روزمره تر باشد. البته این امر در وضعیت‌های توأم با پیچیدگی فن‌آورانه، ابهام و وابستگی متقابل ممکن است که از معیارهای احتمالی و ذهنی استفاده نماید. با وجود این، برخی پژوهش‌ها نشان داده اند که این معیارهای نرم تر قابلیت دستکاری بیشتری توسط مدیران ارشد دارند. اگرچه، این امر نیز امکان دارد که دامنه اندازه‌گیری فشرده تر شود، که این امر ممکن است منجر به تمایز کمتر در ارزیابی کارکنان شده و یک درک کلی از غیر منصفانه بودن آنها را فراهم نماید (مورس، ۲۰۰۵).

توسعه ساختار سازمانی مربوط به اثر بخشی معیارهای عملکرد یکپارچه، وابسته به استفاده از معیارهای عملکرد می‌باشد. اگر معیارهای عملکرد به عنوان ابزارهایی برای ارزیابی عملکرد مدیریتی مورد استفاده قرار گیرند، در آن جا کاربردی مبنی بر تطبیق اصول قابلیت کنترل توسط معیارهای گوناگون درون سیستم، وجود خواهد داشت؛ همان گونه که در بالا بحث شد، به طور واضح، در صورت وجود تنوع گسترده‌ای از معیارها، تعیین قابلیت کنترل معیارهای انفرادی به طور فزاینده‌ای دشوار شده و ممکن است که ارزش تفاضلی اطلاعات با معیارهای اضافی کاهش یابد. یکی از منافع اضافی حاصل

باشیم که معیارهای عملکرد یکپارچه مؤثرتری را در سازمان‌های بزرگ مشاهده نماییم.

#### ۴-۱۰- تمرکز زدایی و ارزیابی عملکرد

شرایط اقتضایی که در بخش‌های قبلی مقاله به تفصیل تشریح شدند، از قبیل ابهام محیطی، پیشرفت فن آوری، اداره سازمان بر محور راهبرد، ساختار سازمانی مختلف و نیز تأثیرات اندازه شرکت‌ها، و لزوم پیش بینی مطلوب از آینده محیط و سازمان‌ها باعث شده است تا مدیریت واحدهای تجاری بسیار تخصصی تر و پیچیده تر شده و مدیران در قبال مسایل بسیاری پاسخگو باشند. در این شرایط در ادبیات مدیریت سازمانی بحث تمرکزگرایی و تمرکز زدایی در سازمان‌ها مطرح شده است. تمرکز زدایی با افزایش اختیار و به تبع آن افزایش مسئولیت و در مقابل، تمرکز گرایی با کاهش اختیار و به تبع آن کاهش مسئولیت همراه شده است؛ افزایش اختیار لازمه اش پاسخگویی بیشتر است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷ الف؛ ۲۳۱).

با توجه به شرایط نوین حاکم بر فضای کسب و کار و نیز محاسن بی شمار تمرکز زدایی، بسیاری از شرکت‌ها و بنگاه‌ها به این امر مبادرت ورزیده اند. سنجش مسئولیت در سازمان‌های غیر متمرکز براساس پذیرش اصل اختیار، در مقایسه با سازمان‌های متمرکز بسیار با اهمیت تر است. در ادبیات حسابداری مدیریت، جهت سنجش عملکرد مدیران در سازمان‌های غیر متمرکز سیستمی تحت عنوان «حسابداری سنجش مسئولیت (RA)» طراحی شده است. این سیستم براساس اصل بنیادین تعریف شده یعنی پاسخگویی در مقابل اختیارات تفویضی طراحی و به کار گرفته می‌شود. پیچیدگی نظارت در سازمان‌های غیر متمرکز و نیز فرمان دهی کار و فعالیت و منابع توسط مدیران متعدد بر اهمیت سنجش مسئولیت و ارزیابی عملکرد می‌افزاید. در حسابداری سنجش مسئولیت دو نکته تفویض اختیار و پاسخ گویی حائز اهمیت است. تفویض اختیار از بالا (مدیران رده بالا) به پایین (مدیران رده پایین) و در مقابل پاسخگویی نیز از پایین به بالا انجام می‌گیرد. پاسخگویی در این سیستم از طریق تهیه گزارش های عملکرد انجام می‌گیرد (مهرانی

و نونهال نهر، ۱۳۸۶). در حسابداری سنجش مسئولیت علاوه بر اعداد و ارقام (اطلاعات حسابداری) به مقدار (اطلاعات مدیریتی) نیز توجه می‌شود.

#### ۴-۱۱- الگوبرداری (محک زدن رقبا)<sup>۱۲</sup>

در شرایط اقتضایی و پویای حاکم بر کسب و کار امروزی، انتخاب و به کارگیری بهترین راهبردها، اهداف، روش‌ها و تکنیک‌ها و ابزار، و داشتن دیدی مناسب و دقیق از آینده سازمان و زمینه های آن دارای نقش اساسی و حیاتی در موفقیت یا شکست یک شرکت در فضای رقابتی خود می‌باشند؛ به عبارت دیگر در فضای کسب و کار رقابتی امروزی اتخاذ تصمیمات بهینه معادل با مفهوم مدیریت تعریف شده است. در بخش‌های قبل گفته شد که شرکت‌ها جهت انتخاب اهداف، ابزار و تکنیک‌های بهینه جهت انجام عملیات و نیز جهت طراحی معیارهای عملکرد مناسب می‌توانند از روش‌ها و معیارهای شرکت‌هایی که با این شرایط مواجه بوده اند پیروی نمایند و یا این که خود از طریق آزمایش به انتخاب روش بهینه بپردازند. ذکر این نکته لازم است که در شرایط امروزی استفاده از روش‌های آزمون و خطا به هیچ وجه توجیه مدیریتی ندارد؛ اوضاع در قرن بیست و یکم به گونه ای دیگر است. در شرایط امروزین هدف گذاری ثابت یا تعیین حد نصاب های ثابت ممکن نیست؛ به بیان دیگر از پیش نمی توان تعیین کرد که آیا کسب ۲۰ درصد بازده سرمایه گذاری بازده مناسبی است یا نه؟ باید دید رقبا به چه نتایجی دست یافته اند؛ باید دید که رقبا چه درصدی از فروش را صرف بهبود و توسعه می کنند؛ باید دید که بازده دارایی‌ها در موسسات رقیب چه میزانی است (مهدی، ۱۳۸۷). از این رو اکثر شرکت‌ها از طریق الگوبرداری یعنی شناخت سازمان (هایی) به عنوان بهترین و ارزیابی عمل کردها، معیارها و تکنیک‌های مورد استفاده توسط آن‌ها، تکنیک‌ها و معیارهایی را انتخاب می‌کنند که از طریق آن‌ها شکاف موجود بین سازمان تا سازمان‌های پیش رو را تعیین و با رویکردی آینده نگرانه آن را به حداقل رسانید. الگوبرداری [تراز سنجی] فرآیند به دست آوردن اطلاعات درباره فلسفه، عملیات و معیارهای سنجشی است که به سازمان در

استفاده از یافته‌های موجود از مطالعات اقتضایی در تئوری سازمانی و حسابداری مدیریت این مقاله بیان می‌دارد که معیارهای عملکرد نوآورانه متفاوت ممکن است بهترین معیارها برای زمینه‌های خاص باشند؛ در حالیکه پژوهش‌های موجود در مورد اثرات شرایط اقتضایی بر روی معیارهای عملکرد محدود می‌باشند، گره‌های کافی وجود دارند تا پیشنهاد نمایند که محیط خارجی، راهبرد، فناوری، ساختار و اندازه احتمالاً در زمانی که مناسب بودن معیارهای عملکرد گوناگون را در نظر می‌گیریم، با اهمیت باشند.

در بسیاری از مطالعات انجام شده اخیر، ارتباطات اقتصادی نحوه توسعه به جنبه منفردی از زمینه را که می‌تواند مطلوبیت نسبی یک معیار عملکرد را نشان دهد مشخص نموده است؛ این رویکرد تا حدودی حالت مولکولی دارد و در آن توجهی به لزوم عملکرد زمینه یک سازمان به عنوان یک سیستم کامل و مطلوب نمی‌شود. البته چنین مشاهده می‌شود که چیزهای زیادی را می‌توان با در نظر گرفتن نقش معیارهای عملکرد نوآورانه درون زمینه‌های مربوط به الگوهای گسترده تر روابط سازمانی همراه با رویکردهای آینده نگرانه یاد گرفت.

نتیجه دیگر این تحقیق این است که با توجه به فقدان بازده‌های دارای قابلیت تعمیم مثبت در محیط‌های اقتصادی کنونی، می‌توان چنین بیان نمود که نوآوری‌ها در معیارهای عملکرد در نتیجه علاقه و مدهای زودگذر می‌باشند؛ لذا این اقدامات عمدتاً به این دلیل پذیرفته شده اند که سازمان‌ها از همدیگر پیروی و تقلید می‌نمایند و انتظار دارند که نگرانی کمتری را در ارتباط با چگونگی تبدیل این اقدامات به سود (منافع) اقتصادی داشته باشند؛ البته چنین نتیجه گیری ممکن است قبل از آزمون این امر که اگر این اقدامات واقعاً انجام شوند منجر به اثرات عملکرد مثبت در مجموعه‌های زمینه‌ای معین خواهند شد یا نه، نا به هنگام و زود باشد. همچنین بایستی علاوه بر عوامل و شرایطی که در این مقاله تشریح شد، به سایر عوامل اقتضایی تأثیرگذار بر طراحی و بکارگیری معیارهای عملکرد از قبیل نوع مالکیت شرکت-ها (دولتی، نهادی و خصوصی)، نوع صنعت و غیره نیز توجه کافی مبذول شود. در نهایت، به عنوان بخشی از

بهبود عملکرد کمک می‌کند (مهدی، ۱۳۸۷). بعبارت دیگر، الگوبرداری، عملکرد اندازه‌گیری و سنجش خود در مقابل برترین سازمان هاست که تعیین می‌کند چگونه این سازمان‌ها به چنین سطوحی از کارایی رسیده اند و از این اطلاعات به عنوان مبنایی برای استقرار اهداف و راهبردها و پیاده سازی آن‌ها استفاده می‌شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷ الف؛ ۳۱۳).

## ۵- نتیجه گیری و پیشنهادهای تحقیق

هدف از این مقاله ارزیابی و بررسی فلسفی و تئوریک نوآوری‌های اخیر در سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد با رویکرد اقتضایی و آینده پژوهانه و تعیین این که اگر شواهد، کارایی و اثر بخشی آن‌ها را در راستای یاری رساندن به مدیران جهت بهبود عملکرد سازمان‌هایشان در شرایط موجود و نیز در شرایط آینده بوده است. این نوآوری‌ها عبارتند از معیارهای ارزش اقتصادی، معیارهای غیر مالی و معیارهای عملکرد یکپارچه، تمرکز زدایی و الگوبرداری. در طرح‌ریزی مبتنی بر تفکر اقتضایی، یک ادعای پایه این است که مناسب بودن این نوآوری‌ها برای همه سازمان‌ها غیر متحمل است. جهت اتخاذ تصمیمات آگاهانه تر و مناسب‌تر بایستی از اطلاعات متنوع و از منابع گوناگون استفاده نمود و نه صرفاً از اطلاعات حسابداری. این منابع اطلاعاتی به طور خلاصه می‌توانند شامل اطلاعات حسابداری/ غیر حسابداری، کمی/ کیفی، مالی/ غیر مالی، و نیز داخلی/ خارجی باشند. اگرچه هنوز هم عمده تصمیمات مدیریتی تنها با استفاده از ترکیبی از اطلاعات داخلی - مالی - مقداری و حسابداری اتخاذ می‌شوند ولی رفته رفته نقش و اهمیت اطلاعات غیر مالی - کیفی - خارجی (محیطی) و غیر حسابداری در این امر افزایش چشم گیری می‌یابد. در این مقاله نیز با در نظر گرفتن شرایط اقتضایی و محیطی (خارجی) در ارزیابی عملکرد سازمان بر عوامل غیر مالی- کیفی - غیر حسابداری و خارجی با رویکردی آینده پژوهانه تاکید شده است. این عوامل و معیارها به عنوان مکمل و نه جایگزین معیارهای عملکرد سنتی می‌باشند. از یافته‌های موجود چنین نتیجه گیری شده است که منافع مثبت این معیارها قابلیت تعمیم و عمومیت دادن را ندارند. با

دانشگاه آزاد اسلامی علوم و تحقیقات تهران، تهران، چاپ اول.

(۴) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷ الف)، حسابداری مدیریت راهبردی «مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین»، دانشگاه آزاد اسلامی علوم و تحقیقات تهران، تهران، چاپ اول.

(۵) طباطباییان، سید حبیب الله. قدیریو روح اله (۱۳۸۶). متغیرهای موثر بر انتخاب ابعاد در یک پروژه آینده نگاری. فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال دوم، شماره ۷؛ ۵۵-۸۰.

(۶) طبیبی، سید جمال الدین. ملکی، محمدرضا. دلگشایی، بهرام (۱۳۸۸). تدوین پایان نامه، رساله، پروژه پژوهشیو مقاله علمی. انتشارات فردوس، تهران، چاپ اول.

(۷) ظریف فرد، احمد. ناظمی، امین (۱۳۸۳). بررسی نقش سود حسابداری و جریانهای نقدی در سنجش عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۷، ۹۳-۱۱۹.

(۸) کرمی، غلامرضا. تاجیک، کامران (۱۳۸۶). عوامل محیطی موثر بر حسابداری و مدل های آن. ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۲؛ ۶۸-۷۳.

(۹) گروه مدیریت استراتژیک مرکز صنایع نوین (۱۳۸۱). گزارش اول، وزارت صنایع و معادن.

(۱۰) مهدی، شایسته (۱۳۸۷). نقش تراز سنجی در ارزیابی عمل کرد. ماهنامه حسابداری، شماره ۲۰۱؛ ۲۷-۳۳.

(۱۱) مهرانی، ساسان. نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۸۶). نقش حسابداری مدیریت در افزایش کارایی واحدهای تجاری. ماهنامه حسابداری، ۱۹۰، ۷۰-۵۷.

(۱۲) مهرگان، محمدرضا. شاهبندرزاده، حمید (۱۳۸۴). ارایه روشی برای ارزیابی عملکرد شعب بانک با استفاده از تکنیک تصمیم گیری چند شاخصه. فصلنامه تحقیقات مالی، سال هفتم، شماره ۲۰۰؛ ۱۲۴-۱۰۷.

13) Abernethy, M. A. and Lillis, A. M. (1995). 'The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control Systems Design', Accounting, Organizations and Society, 20(4): 241-58.

این بررسی، این امر نیز مهم است که بتوانیم پویایی های شرایط اقتضایی الزامات آینده پژوهی مطلوب را مطالعه نماییم؛ به ویژه اینکه چگونه سازمان ها معیارهای عملکردشان را به عنوان تغییرات محیط زمینه ای خود در شرایط پر ابهام امروزی پذیرفته اند.

در راستای نتایج و پیشنهادهای کاربردی تحقیق که در این بخش بیان شد، به منظور تکمیل مسیر این تحقیق توسط پژوهشگران آتی و همچنین جلب توجه مخاطبان و بهره وران تحقیق، پیشنهادهایی را به شرح زیر ارائه می نماییم:

(۱) پیشنهاد می شود تا عوامل و متغیرهای ارائه شده در این پژوهش را با استفاده از روش های پیشرفته ای همچون "فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP)" به صورت دقیق تر رتبه بندی نمایند.

(۲) پیشنهاد می شود تا از مدل های و رویکردهای مختلف آینده پژوهی جهت تکمیل یافته ها و الگوهای ارایه شده در تحقیق حاضر استفاده شود. (۳) پیشنهاد می شود تا در پژوهش های مستقل به بررسی تجربی تأثیر به کارگیری هر یک عوامل و متغیرهای ارایه شده در این پژوهش، در بخش های مختلف اقتصادی کشور پرداخته شود.

پیشنهاد می شود تا حسابداران مدیریت و مدیران مالی واحدهای اقتصادی کشور به کارگیری عوامل و متغیرهای ارایه شده در این پژوهش در واحدهای خود اهتمام جدی ورزند تا از منافع بحث شده حاصل از آنها منتفع شوند.

## فهرست منابع

- (۱) انصاری، عبدالمهدی. کریمی، محسن (۱۳۸۷). بررسی معیارهای مالی ارزیابی عملکرد مدیریت در ارزش آفرینی برای سهامداران با تأکید بر معیارهای اقتصادی. ماهنامه حسابداری، ۲۰۰، ۹-۳.
- (۲) رحیمی، لیلی (۲۰۱۶). آینده پژوهی و مدیریت استراتژیک. پایگاه مقالات علمی مدیریت.
- (۳) رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۷ ب). مبانی حسابداری مدیریت «رویکرد و دیدگاه نوین».

- 26) Burns, T. and Stalker, G. (1961). *The Management of Innovation*. London: Tavistock.
- 27) Chapman, C. S. (1997). 'Reflections on a Contingent View of Accounting', *Accounting, Organizations and Society*, 22: 189–205.
- 28) Chenhall, R. H. (1997). 'Reliance on Manufacturing Performance Measures Systems, Total Quality Management and Organizational Performance', *Management Accounting Research*, 8: 187–206.
- 29) (2003). 'Management Accounting Within its Organizational Context: Findings from Contingency Modelling and Directions for Future Research', *Accounting, Organizations and Society*, 28: 127–68.
- 30) (2005). 'Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of Manufacturing, Learning and Strategic Outcomes: An Exploratory Study', *Accounting, Organizations and Society*, 30: 395–422.
- 31) Langfield-Smith, K. (1998). 'The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach', *Accounting, Organizations and Society*, 23(3): 243–64.
- 32) (2003). 'The Role of Employee Pay in Sustaining Organisational Change', *Journal of Management Accounting Research*, 15: 117–43.
- 33) Child, J. and Mansfield, R. (1972). 'Technology, Size and Organizational Structure', *Sociology*, 6: 369–93.
- 34) Copeland, T., Koller, T., and Murrin, J. (1996). *Valuation: Measuring and Managing the Value of Companies*. New York: John Wiley and Sons.
- 35) Daft, R. L. and Macintosh, N. J. (1981). 'A Tentative Exploration into the Amount and Equivocality of Information Processing in Organisational Work Units', *Administrative Science Quarterly*, 26: 207–44.
- 36) Davis, S. and Albright, T. (2004). 'An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance', *Management Accounting Research*, 15 (2): 135–53.
- 37) Demski, J. (1994). *Managerial Uses of Accounting Information*. Norwell, MA: Kluwer Academic.
- 38) Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. Foundations for Organizational Science. Thousands Oaks, CA: Sage.
- 39) Drake, A. R., Haka, S. F., and Ravenscroft, S. P. (1999). 'Cost System and Incentive
- 14) Anderson, E. W., Fornell, C., and Lehmann, D. R. (1994). 'Customer Satisfaction, Market Research and Profitability: Findings from Sweden', *Journal of Marketing Research*, 58 (July): 53–66.
- 15) Banker, R. and Datar, S. (1989). 'Sensitivity, Precision and Linear Aggregation of Signals for Performance Evaluation', *Journal of Accounting Research*, 27: 21–39.
- 16) Chang, H. and Pizzini, M. (2004). 'The balanced scorecard: judgmental effects and performance measures linked to strategy', *Accounting Review*, 79(1): 1–23.
- 17) Srinivasan, D. (1998). 'An Empirical Investigation of an Incentive Plan Based on Nonfinancial Performance Measures', Working Paper, University of Texas at Dallas, Cornell University, and University of Pittsburgh.
- 18) Potter, G., and Schroeder, R. G. (1993). 'Reporting Manufacturing Performance Measures Systems to Workers: an Empirical Study', *Journal of Management Accounting Research*, 5 (Fall): 33–55.
- 19) Lee, S., and Potter, G. (1996). 'A Field Study of the Impact of a Performance-Based Incentive Plan', *Journal of Accounting and Economics*, 21: 195–226.
- 20) Potter, G., and Srinivasan, D. (2000). 'An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures Systems', *Accounting Review*, 75(1): 65–92.
- 21) Janakiraman, S. N., Konstans, C., and Pizzini, M. J. (2001). 'Determinants of Chief Financial Officer's Satisfaction with Systems for Performance Measurement', Working Paper, University of Dallas.
- 22) Biddle, G. C., Bowen, R. M., and Wallace, J. S. (1998). 'Does EVA Beat Earnings? Evidence on the Association With Stock Returns and Financial Values', *Journal of Accounting and Economics*, 24: 301–36.
- 23) Briers, M. and Hirst, M. (1990). 'The Role of Budgetary Information in Performance Evaluation', *Accounting, Organizations and Society*, 15(4): 373–98.
- 24) Bruns, W. J. and McKinnon, S. M. (1992). 'Performance Evaluation and Manager's Descriptions of Tasks and Activities', in W. J. Bruns, *Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- 25) Waterhouse, J. H. (1975). 'Budgetary Control and Organizational Structure', *Journal of Accounting Research* (Autumn): 177–203.

- Accounting Measures', *Journal of Management Accounting*, 8: 87-116.
- 54) Hartmann, F. (2000). 'The Appropriateness of RAPM: Towards the Further Development of Theory', *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5): 451-82.
- 55) Holstrom, B. and Milgrom, P. (1991). 'Multi-task Principal-agent Analysis: Incentive Contracts, Asset Ownership, and Job Design', *Journal of Law, Economics and Organization*, 7: 24-52.
- 56) Hoque, Z. and James, W. (2000). 'Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance', *Journal of Management Accounting Research*, 12: 1-17.
- 57) Ilgren, N. B., Fisher, C. D., and Taylor, M. S. (1979). 'Consequences of Individual Feedback on Behaviour in Organizations', *Journal of Applied Psychology*, 64: 383-84.
- 58) Ittner, C., Larcker, D. and Randell, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8): 715-41.
- 59) Ittner, C. D. and Larcker, D. F. (1995). Total Quality Management and the Choice of Information and Reward Systems, *Journal of Accounting Research*, 33 (Suppl.): 1-34.
- 60) (1997). 'Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance', *Accounting, Organizations and Society*, 22: 293-314.
- 61) .... (1998a). 'Innovations in Performance Measurement, Trends and Research Implications', *Journal of Management Accounting Research*, 10: 205-38.
- 62) (1998b). 'Are Non-financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction', *Journal of Accounting Research*, 26 (Suppl.): 1-34.
- 63) ..... (2000). 'Determinants of Performance Measure Choices in Worker Incentive Plans', *Sidney G. Winter Lecture in Accounting*, University of Iowa, November.
- 64) .... (2003). Coming up short on nonfinancial performance measurement, *Harvard Business Review*, November, 88-95.
- 65) Nagar, V., and Rajan, M. V. (1999). 'Supplier Selection, Monitoring Practices and Firm Performance', *Journal of Accounting and Public Policy*, 18 (3): 253-81.
- 66) Kalagnanam, S. S and Lindsay, R. M. (1999). 'The Use of Organic Models of Control in JIT Firms: Generalizing Woodward's Findings to Modern Manufacturing Practices', *Structure Effects on Innovation, Efficiency and Profitability in Teams*, *Accounting Review*, 74(3): 323-45.
- 40) Duncan, R. (1972). 'Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty', *Administrative Science Quarterly* (September): 313-27.
- 41) Edvinsson, L. (1997). 'Developing Intellectual Capital at Skandia', *Long Range Planning*, 30(3): 320-31.
- 42) (2002). *Corporate Longitude: What You Need to Know to Navigate The Knowledge Economy*. London: Brookhouse.
- 43) Ewusi-Mensah, K. (1981). 'The External Organizational Environment and its Impact on Managerial Information Systems', *Accounting, Organizations and Society*, 6(4): 310-16.
- 44) Feltham, G. and Xie, J. (1994). 'Performance Measure Congruity and Diversity in Multi-task Principal/Agent Relations', *Accounting Review*, 69: 429-53.
- 45) Foster, G. and Gupta, M. (1997). 'The Customer Profitability Implications of Customer Satisfaction', Working Paper, Stanford and Washington Universities.
- 46) Galbraith, J. (1973). *Designing Complex Organizations*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- 47) Gerdin, J. and Greve, J. (2004). 'Forms of Contingency Fit in Managerial Accounting Research: A Critical Review', *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4): 303-26.
- 48) Ghosh, D. (2005). 'Alternative Measures of Managers' Performance, Controllability, and the Outcomes Effect', *Behavioral Research in Accounting*, 17: 55-70.
- 49) Govindarajan, V. (1988). 'A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy', *Academy of Management Journal*, 41: 828-53.
- 50) .... and Gupta, A. K. (1985). 'Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance', *Accounting, Organizations and Society*, 10(1): 51-66.
- 51) Gupta, A. K. (1987). 'SBU Strategies, Corporate-SBU, and SBU Effectiveness in Strategy Implementation', *Academy of Management Journal*, 20: 477-500.
- 52) Govindarajan, V. (1984). 'Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation', *Academy of Management Journal*, 27(1): 25-41.
- 53) Hemmer, T. (1996). 'On the Design and Choice of "Modern" Management



- Accounting, Organizations and Society, 24(1): 1–30.
- 67) Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press.
- 68) .... (2001). The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. Boston: Harvard Business School Press.
- 69) (2004). Strategy Maps—Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes. Boston: Harvard Business School Press.
- 70) Khandwalla, P. (1977). Design of Organizations. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- 71) Langfield-Smith, K. (1997). 'Management Control Systems and Strategy: a Critical Review', Accounting, Organizations and Society, 22(2): 207–32.
- 72) Larcker, D. F. (1983). 'The Association Between Performance Plan Adoption and Corporate Capital Investment', Journal of Accounting and Economics, 5: 3–30.
- 73) Lawrence, P. and Lorsch, J. (1967). Organization and Environment. Homewood, IL: Irwin.
- 74) Lebas, M. (1994). 'Managerial Accounting in France: Overview of Past Tradition and Current Practice', European Accounting Review, 3: 471–87

#### یادداشت‌ها

1. Balanced Score Card (BSC)
2. Context
3. Strategy
4. Technology
5. 5-Just In Time (JIT)
6. Total Quality Management
7. Flexible Manufacture
8. Organizational Structure
9. Size
10. Economic Value Measure
11. Integrated performance Measures
12. Benchmarking

## **Contingent Performance Assessment Measures Design Based on Futurology: A Theoretical Approach**

**Fraydoon Rahnamay Roodposhti**

Department of accounting, Science & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Ali Akbar Nonahal Nahr**

Department of accounting, Bostan Abad Branch, Islamic Azad University, Bostan Abad, (corresponding author)  
Iran anonahal@gmail.com

### **Abstract**

In the recent competitive Business environments, the role of management accounting as a useful means for managers are important and vital. Management accounting can be used to improve the decision making process to create added values. The role of management accounting is the measurement & providing useful information (financial & nonfinancial) to manage and to motivate create the values to achieve the strategic objectives (Rahnamay, 1387a; 38). Performance measurement and making strategic decisions to keep permanence, continuing operations, and continuous improvement are important issues in strategic cost management.

Frequent changes in business environment and its extreme effects on all aspects of businesses, causes to, management accounting as arm of managers in this environment, changes continually and demonstrates its roles as new paradigm in evolution of accounting knowledge. In this paper, first we investigate the role of management accounting in assessing an organization performance, and affecting context and contingent context elements including external uncertainties, organization strategy, technologies, organization structures and size of businesses, then introduce the innovations in performance measures in new business based on futurology approach. We concluded that to designing and implementing the perfect and appropriate performance measures, we should consider the contingent and contextual elements and futurology.

**Keywords:** Strategic Management Accounting, Performance Assessment, Contingent Conditions, Performance Measures, Futurology Approach.