

وزارت علوم، تحقیقات و فناوری

دانشگاه بین‌المللی امام خمینی



IMAM KHOMEINI  
INTERNATIONAL UNIVERSITY

دانشکده علوم اجتماعی

گروه حسابداری

## نقش چارچوب ارزیابی متوازن در تسهیل قضاوت‌های

## راهبردی مدیران: در محیط آزمایشی

پایان نامه برای دریافت درجه‌ی کارشناسی ارشد در رشته‌ی حسابداری

مژده قاسمی

استاد راهنما:

دکتر غلامرضا کردستانی

استاد مشاور:

دکتر جواد رضازاده

شهریور ۱۳۹۲

بخوان به نام او...

بنام خالق بی‌همتا

بخوان بنام انگه

از میان نیست‌های تجربه‌نشده

هست‌های منحصر به فرد را آفرید...

به نام آن که به نگاه از دل هستی

تجلی را هم چون یک غزل عاشقانه سرود...

بخوان به نام آن که هست را در دل نیست برافراشت

بخوان به نام آن حی القیوم...

تقدیم به پدر و مادر عزیزم؛

به پاس عاطفه سرشار و گرمای امیدبخش وجودشان که در سردترین روزگار ان بهترین پشتیبان است

به پاس محبت‌های بی‌دیتشان که هرگز فروکش نمی‌کند...

## قدردانی

بدون شک جایگاه و منزلت معلم، اجل از آن است که در مقام قدردانی از زحمات بی‌شائبه‌ی او، با زبان قاصر و دست ناتوان، چیزی بنگارم. اما از آن جایی که معلم انسانی است که هدف آفرینش را تأمین می‌کند و سلامت امانت‌هایی را که بدست او سپرده شده است، تضمین، بر حسب وظیفه:

از استادان بباکالات و شایسته خود در دوره‌ی کارشناسی ارشد کمال تشکر و قدردانی را دارم. به ویژه جناب آقای دکتر غلامرضا کردستانی که در کمال سه صدر و با حسن خلق و فروتنی، زحمت راهنمایی این پیمان‌نامه را بر عهده گرفتند. هم‌چنین جناب آقای دکتر جواد رضا زاده که زحمت مشاوره‌ی این پیمان‌نامه را عهده‌دار شدند و راهنمایی‌های ارزشمند ایشان هم‌واره چراغ راه این حقیر است.

علم آموزی خواهد بود.

## چکیده

در این تحقیق از طریق طراحی و اجرای یک آزمایش، تاثیر دو مولفه اصلی چارچوب ارزیابی متوازن (۱) اهداف راهبردی دارای پیوند علی در نقشه‌ی راهبرد و (۲) معیارهای عملکرد چهارگانه در کارت ارزیابی متوازن بر توانایی مدیران در تمایز قائل شدن بین اطلاعات برون‌سازمانی مربوط و نامربوط به راهبرد جاری سازمان و استفاده از این اطلاعات برای ارزیابی مناسب بودن راهبرد سازمان بررسی می‌شود. هدف از انجام این پژوهش واکاوی اثر چارچوب ارزیابی متوازن بر توانایی مدیران در تفسیر اطلاعات ناشی از محیط کسب و کار برون‌سازمانی است. شرکت کنندگان این تحقیق از میان دانشجویان دوره‌ی کارشناسی ارشد و دکترای حسابداری دانشگاه‌های شهرهای تهران و قزوین برگزیده شده‌اند و تعداد آنان در آزمایش مقدماتی ۳۰ نفر و در آزمایش اصلی ۱۶۰ نفر است.

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که ارائه‌ی مجموعه‌ای از اهداف راهبردی در قالب نقشه‌ی راهبرد و ارائه‌ی کارت ارزیابی متوازن، به‌طور بااهمیتی توانایی مدیران را در شناسایی اطلاعات برون‌سازمانی مربوط به راهبرد سازمان و انجام قضاوت‌های راهبردی بهبود می‌بخشد. بنابراین حسابداران مدیریت می‌توانند با طراحی و اجرای چارچوب ارزیابی متوازن در سازمان‌ها، توجه مدیران را به اطلاعات مربوط راهبردی معطوف کنند و به‌طور بالقوه از اضافه‌بار اطلاعاتی آنان بکاهند، چرا که آنان با حجم زیادی از اطلاعات در محیط کسب و کارشان روبه‌رو هستند. حسابداران هم‌چنین می‌توانند از طریق طراحی و اجرای سامانه‌های سنجش عملکرد راهبردی<sup>۱</sup> اثربخش، نقشی بااهمیت در تسهیل کنش‌های راهبردی مدیران ایفا کنند.

واژگان کلیدی: چارچوب ارزیابی متوازن، بازنمایی کارت ارزیابی متوازن، بازنمایی نقشه‌ی

راهبرد، قضاوت‌های راهبردی مدیران، اطلاعات برون‌سازمانی مربوط

<sup>۱</sup> Strategic Performance Management Systems (SPMS)

## فهرست مطالب

۷.....	<b>فصل اول: کلیات تحقیق</b>
۱-.....	۱- مقدمه.....
۲-.....	۲- بیان مسئله.....
۳-.....	۳- پرسش‌های تحقیق.....
۴-.....	۴- فرضیه‌های تحقیق.....
۵-.....	۵- اهمیت و ضرورت تحقیق.....
۶-.....	۶- روش تحقیق.....
۶-۱-.....	۶-۱- روش گردآوری داده‌ها.....
۶-۲-.....	۶-۲- شرکت کنندگان.....
۶-۳-.....	۶-۳- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها.....
۷-.....	۷- قلمرو تحقیق.....
۷-۱-.....	۷-۱- قلمرو موضوعی.....
۷-۲-.....	۷-۲- قلمرو مکانی.....
۸-.....	۸- تعریف واژه‌ها و اصطلاحات تحقیق.....
۹-.....	۹- ساختار تحقیق.....
۲۲.....	<b>فصل دوم: مبانی نظری و پیشینه‌ی تحقیق</b>
۲۳.....	۱- مقدمه.....
۲۴.....	۲- سامانه‌های مدیریت عملکرد راهبردی.....
۲۴.....	۲-۱- عملکرد.....
۲۶.....	۲-۲- ویژگی‌های کلیدی سامانه‌های مدیریت عملکرد راهبردی.....
۲۷.....	۳- چارچوب ارزیابی متوازن.....
۲۸.....	۳-۱- نقشه‌ی راهبرد.....
۳۴.....	۳-۲- کارت ارزیابی متوازن و جنبه‌های عملکرد.....
۳۶.....	۳-۲-۱- چهارمنظر کارت ارزیابی متوازن.....
۳۸.....	۳-۲-۲- اهداف، معیارها و آغازگرهای کارت ارزیابی متوازن.....
۳۹.....	۳-۲-۳- ویژگی‌ها و تعداد معیارها.....

- ۴- پیشینه‌ی تحقیق..... ۴۱
- ۴-۱- تحقیقات انجام شده در خارج از کشور..... ۴۱
- ۴-۱-۱- چارچوب ارزیابی متوازن و ارزیابی عملکرد..... ۴۱
- ۴-۱-۲- چارچوب ارزیابی متوازن و قضاوت‌های راهبردی مدیران..... ۴۸
- ۴-۲- تحقیقات انجام شده در داخل کشور..... ۵۴
- ۵- خلاصه‌ی فصل دوم ..... ۶۰
- فصل سوم: روش‌شناسی تحقیق..... ۶۲**
- ۲- تدوین فرضیه‌ها..... ۶۴
- ۲-۱- اثر بازنمایی نقشه‌ی راهبرد بر قضاوت‌های راهبردی مدیران..... ۶۴
- ۲-۲- اثر بازنمایی کارت ارزیابی متوازن بر قضاوت‌های راهبردی مدیران..... ۶۶
- ۲-۳- اثربخشی نسبی بازنمایی‌های نقشه‌ی راهبرد و کارت ارزیابی متوازن..... ۶۷
- ۳- روش تحقیق..... ۶۸
- ۳-۱- طرح آزمایش..... ۶۹
- ۳-۱-۱- طرح عاملی: بین آزمودنی‌ها..... ۷۰
- ۳-۲- شرکت کنندگان..... ۷۱
- ۳-۳- وظیفه و رویه‌های آزمایشی..... ۷۱
- ۳-۴- آزمون مقدماتی..... ۷۲
- ۴- متغیرهای تحقیق..... ۷۳
- ۴-۱- متغیرهای مستقل..... ۷۳
- ۴-۲- متغیرهای وابسته..... ۷۶
- ۴-۲-۱- نحوه‌ی اندازه‌گیری متغیرهای وابسته..... ۷۶
- ۴-۳- روش گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها..... ۷۸
- ۵- آزمون‌های آماری..... ۷۹
- ۵-۱- آزمون t نمونه‌های مستقل..... ۷۹
- ۵-۲- تحلیل واریانس..... ۸۰
- ۵-۳- فرض‌های زیربنایی..... ۸۳
- ۶- نحوه‌ی آزمون فرضیه‌ها..... ۸۴

۸۶.....	۷- خلاصه‌ی فصل سوم.....
۸۷.....	<b>فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها.....</b>
۸۸.....	۱- مقدمه.....
۸۸.....	۲- آمار توصیفی.....
۸۸.....	۱-۲- شرکت کنندگان.....
۸۹.....	۲-۲- متغیرهای وابسته.....
۹۳.....	۳- آمار استنباطی.....
۹۳.....	۱-۳- آزمون فرضیه‌ی اول.....
۹۷.....	۲-۳- آزمون فرضیه‌ی دوم و سوم.....
۱۰۱.....	۳-۳- آزمون فرضیه‌ی چهارم.....
۱۰۱.....	۴-۳- آزمون فرضیه‌ی پنجم.....
۱۰۳.....	۴- خلاصه‌ی فصل چهارم.....
۱۰۵.....	<b>فصل پنجم: بحث و نتیجه‌گیری.....</b>
۱۰۶.....	۱- مقدمه.....
۱۰۶.....	۲- خلاصه‌ی تحقیق.....
۱۰۷.....	۳- ارزیابی و تشریح نتایج آزمون فرضیه‌ها.....
۱۱۰.....	۴- نتیجه‌گیری.....
۱۱۲.....	۵- محدودیت‌های تحقیق.....
۱۱۳.....	۶- پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق.....
۱۱۴.....	۷- پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی.....
۱۱۵.....	۸- خلاصه‌ی فصل پنجم.....
۱۱۶.....	<b>منابع.....</b>
۱۲۴.....	<b>پیوست شماره‌ی ۱: اطلاعات ارائه‌شده به شرکت کنندگان.....</b>
۱۲۹.....	<b>پیوست شماره‌ی ۲: پرسشنامه.....</b>



جدول (۱-۲) خلاصه‌ی تحقیقات خارجی انجام شده در مورد نقش چارچوب ارزیابی متوازن در ارزیابی عملکرد.....	۴۷
جدول (۲-۲) خلاصه‌ی تحقیقات خارجی انجام شده در مورد نقش چارچوب ارزیابی متوازن بر قضاوت‌های راهبردی.....	۵۵
جدول (۳-۲) خلاصه‌ی تحقیقات داخلی انجام شده در مورد چارچوب ارزیابی متوازن.....	۵۹
جدول (۱-۳) تحلیل واریانس دو عاملی (عدم وجود اثر تعامل).....	۸۳
جدول (۱-۴) ویژگی‌های جمعیتی شرکت کنندگان.....	۸۹
جدول (۲-۴) میانگین (انحراف معیار) امتیازهای قضاوت شرکت کنندگان درباره‌ی اطلاعات مربوط و نامربوط.....	۹۰
جدول (۳-۴) میانگین (انحراف معیار) امتیاز تفاضلی مربوط بودن.....	۹۱
جدول (۴-۴) میانگین (انحراف معیار) تعداد ارزیابی‌های صحیح.....	۹۲
جدول (۵-۴) میانگین (انحراف معیار) امتیازهای ارزیابی راهبرد.....	۹۳
جدول (۶-۴) مدل تحلیل واریانس برای امتیاز تفاضلی مربوط بودن.....	۹۴
جدول (۷-۴) نتایج آزمون لیون برای بررسی همسانی واریانس خطا.....	۹۵
جدول (۸-۴) مدل تحلیل واریانس برای امتیاز تفاضلی مربوط بودن برای اطلاعات مربوط.....	۹۶
جدول (۹-۴) نتایج آزمون لیون برای بررسی همسانی واریانس خطا.....	۹۶
جدول (۱۰-۴) مدل تحلیل واریانس برای امتیاز تفاضلی مربوط بودن برای اطلاعات نامربوط.....	۹۷
جدول (۱۱-۴) نتایج آزمون لیون برای بررسی همسانی واریانس خطا.....	۹۷
جدول (۱۲-۴) مدل تحلیل واریانس برای تعداد ارزیابی‌های صحیح.....	۹۹
جدول (۱۳-۴) نتایج آزمون لیون برای بررسی همسانی واریانس خطا.....	۹۹
جدول (۱۴-۴) مدل تحلیل واریانس برای امتیاز ارزیابی راهبرد.....	۱۰۰
جدول (۱۵-۴) نتایج آزمون لیون برای بررسی همسانی واریانس خطا.....	۱۰۰
جدول (۱۶-۴) نتایج آزمون t برای بررسی معنی‌داری تفاوت در تعداد ارزیابی‌های صحیح.....	۱۰۳
جدول (۱۷-۴) نتایج آزمون t برای بررسی معنی‌داری تفاوت در امتیازهای ارزیابی راهبرد.....	۱۰۳
جدول (۱-۵) مقایسه‌ی نتایج آزمون فرضیه‌ها در تحقیق حاضر و تحقیق مشابه خارجی.....	۱۰۸

- شکل (۱-۲) چارچوب ارزیابی متوازن، گامی در یک پیوستار ..... ۳۱
- شکل (۲-۲) چرخه‌ی مستمر رشد در چارچوب ارزیابی متوازن ..... ۳۹
- شکل (۱-۳) دست‌کاری ساختار اهداف راهبردی ..... ۷۴
- شکل (۲-۳) دست‌کاری ساختار معیارهای عملکرد ..... ۷۵

# فصل اول

## کلیات

## ۱ - مقدمه

معرفی کارت ارزیابی متوازن از سوی کاپلان و نورتون (۱۹۹۲) نویدبخش پیشرفت‌های بااهمیتی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت بود. این ابزار مدیریتی به‌طور قابل ملاحظه‌ای طی دو دهه‌ی اخیر تکامل یافته است. نوشتارهای آغازین در رابطه با کارت ارزیابی متوازن، بر اهمیت استفاده از معیارهای چندگانه برای ارائه‌ی چشم‌اندازی متوازن از عملکرد سازمان تاکید داشتند، و یکی از برجسته‌ترین ویژگی‌های کارت ارزیابی متوازن را پایه‌گذاری کردند؛ گروه‌بندی معیارهای عملکرد در چهار منظر مالی، مشتری، فرایندهای درون‌سازمانی، و یادگیری و رشد (Kaplan and Norton, 1992).

چندی نگذشت که صاحب‌نظران عرصه‌ی کارت ارزیابی متوازن بر نیاز به ایجاد یک زنجیره‌ی علی از معیارهای عملکرد متمرکز شده‌اند، تا نقش آن را در هدایت و تدوین راهبرد سازمان آزمون کنند. کاپلان و نورتون (۲۰۰۱) استدلال می‌کنند که یکی از منافع کارت ارزیابی متوازن، کاربرد آن در به چالش کشیدن موفقیت‌آمیز بودن راهبرد سازمان است (Kaplan and Norton, 2001). بعدها، کاپلان و نورتون (۲۰۰۱) به‌منظور کمک به این فرایند، نقشه‌ی راهبرد<sup>۱</sup> را معرفی کردند. برآیند چارچوب ارزیابی متوازن، شامل معیارهای عملکرد طبقه‌بندی شده براساس کارت ارزیابی و اهداف راهبردی طبقه‌بندی شده در قالب نقشه‌ی راهبرد، توان بالقوه‌ای برای بهبود هوشیاری راهبردی مدیران و از این رو، کمک به آنان در ارزیابی و تجدیدنظر در راهبردهای سازمانی دارد.

چارچوب ارزیابی متوازن زیرمجموعه‌ی سامانه‌های مدیریت عملکرد راهبردی است که طبقه‌بندی منحصر به فردی از معیارهای عملکرد و اهداف راهبردی ارائه می‌کند تا توجه مدیریت را هدایت و فرایند تصمیم‌گیری را تسهیل کند (Kaplan and Norton, 2001). ویژگی متمایزکننده‌ی سامانه‌های مدیریت عملکرد راهبردی، برگردان راهبرد سازمان به مجموعه‌ای منسجم از معیارهای عملکرد مالی و غیرمالی در منظرهای چندگانه است. بدین ترتیب، با استفاده از این سامانه‌ها می‌توان آن

---

<sup>۱</sup> strategy map

دسته از روابط علی را برجسته ساخت که چگونگی ارتباط عملیات را به راهبرد سازمان و خلق ارزش را تشریح می‌کنند. یک سامانه‌ی مدیریت عملکرد، نوعی ابزار کنترل مدیریت است که سازمان‌ها آن را برای ارزیابی میزان دستیابی به اهدافشان به کار می‌برند. یعنی، برای پاسخ‌گویی به این سوال که آیا سازمان به‌طور اثربخش، یک راهبرد مناسب را اجرا کرده است یا خیر (Otley, 1999).

چارچوب ارزیابی متوازن کاپلان نورتون (۲۰۰۱) دربرگیرنده‌ی دو مولفه اصلی است که مدیران در تفسیر و استفاده از اطلاعات برون‌سازمانی آن‌ها را به‌خدمت می‌گیرند: (۱) اهداف راهبردی دارای پیوندهای علی در نقشه‌ی راهبرد و (۲) معیارهای عملکرد که براساس چهار منظر کارت ارزیابی متوازن طبقه‌بندی شده‌اند. درحالی‌که هر دو مولفه برای انعکاس راهبرد سازمان طراحی شده‌اند، هر یک اطلاعات ویژه (یعنی، اهداف راهبردی در نقشه‌ی راهبرد و معیارهای عملکرد در ساختار کارت ارزیابی متوازن) را به‌شیوه‌ای جداگانه و متفاوت ارائه می‌کنند. چارچوب ارزیابی متوازن تمرکز سازمان را به موضوعاتی معطوف می‌کند که برای کامیابی آن بااهمیت است.

این چارچوب شرکت را قادر می‌سازد که از طریق اداره‌ی موفق‌تر جنبه‌های بااهمیت و دستیابی به اهداف سازمان، عملکرد را بهبود بخشد و یک ابزار مدیریت راهبردی است که به مجموعه‌ی وسیعی از نیازهای گروه‌ها در سازمان پاسخ می‌گوید. اجرای آن موجب کاهش حجم اطلاعات نامربوط می‌شود و موجب می‌شود که مدیریت بتواند راهبرد سازمان را با اقدامات مربوط هم‌سو سازد (Cheng and Humphreys, 2009).

برخلاف منافع ذکر شده، پژوهش‌های تجربی اندکی درخصوص کشف نقش این چارچوب در تسهیل فرایند تصمیم‌گیری اجرا شده است (Sprinkle and Williamson, 2007). هدف از انجام این پژوهش واکاوی نقش چارچوب ارزیابی متوازن در تسهیل فرآیند ارزیابی راهبرد به‌وسیله‌ی بررسی اثری است که این چارچوب بر توانایی مدیران در تفسیر اطلاعات دریافتی از محیط کسب و کار برون‌سازمانی دارد. تمرکز تحقیق حاضر بر ارزیابی راهبرد، متمایز از متون رفتاری پیشین درباره‌ی کارت ارزیابی متوازن است که به‌طور گسترده‌ای کاربرد آن را به‌عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد درون‌سازمانی مدیریت بررسی کرده‌اند. در مقابل، تمرکز این تحقیق بر این است که آیا چارچوب

ارزیابی متوازن می‌تواند توانایی مدیران را در تفسیر مربوط بودن اطلاعات برون‌سازمانی به‌منظور ارزیابی مناسب بودن راهبرد سازمان، تحت تاثیر قرار دهد.

تحقیق حاضر فراخوان اخیر را در راستای اجرای پژوهش‌های تفصیلی‌تر به‌منظور بررسی اثر مشخصه‌های متمایز سامانه‌های مدیریت عملکرد راهبردی بر درک افراد از اطلاعات و قضاوت‌های آنان پاسخ می‌گوید (Chenhall, 2005)، هم‌چنین جزء نخستین تحقیقاتی است که اثر چارچوب ارزیابی متوازن را بر قضاوت‌های راهبردی مدیران واکاوی می‌کند.

با وجود این که نقشه‌ی راهبرد مولفه‌ی حیاتی چارچوب ارزیابی متوازن شده است و از سوی سازمان‌های بسیاری به کار گرفته می‌شود (Cheng and Humphreys, 2009)، بیشتر مطالعات پیشین کارت ارزیابی متوازن را جدا از نقشه‌ی راهبرد بررسی کرده‌اند. از این رو، یکی از اهداف مطالعه‌ی حاضر بررسی تاثیر پیوندهای علی نقشه‌ی راهبرد بر قضاوت‌های راهبردی مدیران است.

## ۲- بیان مسئله

چارچوب ارزیابی متوازن، مورد توجه‌ترین و پرکاربردترین شکل سامانه‌های سنجش عملکرد راهبردی است که ابزاری برای توصیف راهبرد سازمان و تسهیل شناخت عمومی این راهبرد بین اعضای سازمان، عرضه می‌کند (Malina and Selto, 2001). مدیران برای حفظ مزایای رقابتی و نشان دادن واکنش مناسب نسبت به شرایط در حال تغییر بازار، فناوری‌ها و ترجیحات مشتریان، باید همواره از خود بپرسند که آیا مفروضات بنیادی زیربنای راهبرد کنونی سازمان هنوز پابرجاست یا خیر (Kaplan and Norton, 2008). این پرسش مدیران را ملزم می‌کند که علائم راهبردی را در محیط بیرونی تفسیر کنند و از این اطلاعات برای ارزیابی مناسب بودن راهبرد جاری استفاده کنند (Marcel et al, 2010).

انتظار می‌رود که بازنمایی‌های شناختی مدیران، تحت تاثیر تفاوت‌های موجود در شکل ظاهری اطلاعات منعکس‌کننده‌ی راهبرد سازمان قرار گیرد. بازنمایی شناختی فرد یک ساختار ذهنی است که در حین تعامل مدیران با محیط شکل می‌گیرد و زیربنای شناخت، استدلال و پیش‌بینی است

(Hammersley, 2006). این ساختار ذهنی را می‌توان به‌عنوان مجموعه‌ای از پرونده‌ها<sup>۱</sup> تجسم کرد که برای ذخیره و بازیابی اطلاعات به کار می‌روند و به‌عنوان بستری برای یک تصمیم‌گیری خاص ساخته می‌شوند (Kadous and Sedor, 2004). هر یک از این پرونده‌ها دارای ویژگی‌های مشخصی هستند که افراد را قادر می‌سازد اطلاعات دریافتی را ذخیره، و در موقع لزوم برای اجرای تصمیم‌گیری‌های گوناگون آن‌ها را بازیابی کنند (Kole and Healey, 2007).

در این تحقیق فرض می‌شود که بازنمایی شناختی مدیران می‌تواند تحت تاثیر نحوه‌ی طراحی سامانه‌های سنجش عملکرد راهبردی قرار گیرد. به‌ویژه استدلال می‌شود که دو مولفه‌ی کلیدی چارچوب ارزیابی متوازن، مدیران را به ایجاد بازنمایی‌های شناختی جداگانه درباره‌ی یک راهبرد تشویق می‌کند. بازنمایی شناختی شکل گرفته مدیران را قادر می‌سازد که به‌منظور تفسیر علائم راهبردی دریافتی از محیط برون‌سازمانی، آن‌چه را که درباره‌ی راهبرد سازمان می‌دانند به‌خاطر آورند. به‌ویژه فرض می‌شود، هنگامی که مدیران نقشه‌ی راهبرد را بررسی می‌کنند، یک بازنمایی شناختی متشکل از پرونده‌های ذهنی براساس زنجیره‌ی علی اهداف راهبردی (یعنی زمینه‌های راهبردی) را شکل می‌دهند. اطلاعات ورودی در این پرونده‌های ذهنی سازمان‌دهی و ذخیره می‌شوند (Markman and Gentner, 2001). این بازنمایی شناختی، براساس نقشه‌ی راهبرد ایجاد می‌شود، از این رو، "بازنمایی نقشه‌ی راهبرد"<sup>۲</sup> نامیده می‌شود. در مقابل، انتظار می‌رود مدیرانی که معیارهای عملکرد طبقه‌بندی شده در منظرهای کارت ارزیابی متوازن را دریافت می‌کنند، یک بازنمایی شناختی از راهبرد سازمان را ایجاد کنند، به‌طوری‌که پرونده‌های ذهنی منطبق بر چهار منظر کارت ارزیابی متوازن باشند. بنابراین، ویژگی معین هر یک از پرونده‌های ذهنی با یکی از حوزه‌های عملکرد مطابقت دارد (برای مثال، پرونده‌ی ذهنی منظر مشتری متشکل از معیارها و خروجی‌های مرتبط با مشتری است). این بازنمایی شناختی از این پس "بازنمایی کارت ارزیابی متوازن"<sup>۳</sup> نامیده می‌شود.

<sup>۱</sup> slots

<sup>۲</sup> strategy map representation

<sup>۳</sup> scorecard perspective representation

### ۳- پرسش‌های تحقیق

با توجه به محیط پرتلاطمی که سازمان‌های بسیاری در آن فعالیت می‌کنند، شناخت اثر چارچوب ارزیابی متوازن بر قضاوت‌های مدیران و درک آنان از اطلاعات برون‌سازمانی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (Widener, 2007). مدیرانی که با روندهای در حال تغییر محیط برون‌سازمانی و ظرفیت محدود پردازش شناختی<sup>۱</sup> مواجه هستند، احتمالاً از چارچوبی استفاده می‌کنند که به آنان در تمرکز بر اطلاعات مربوطتر کمک کند و نیازمند ابزارهایی برای ارزیابی هرچه موثرتر راهبرد سازمان هستند (Nadkarni and bar, 2008). بنابراین پرسش‌های تحقیق به شرح زیر بیان می‌شوند:

۱) آیا ارائه‌ی اهداف راهبردی در قالب نقشه‌ی راهبرد (یعنی، اهداف راهبردی به صورت زنجیره‌ی علی) و طبقه‌بندی معیارهای عملکرد در چهار منظر کارت ارزیابی متوازن، توانایی مدیران را در تشخیص اطلاعات برون‌سازمانی مربوط و نامربوط به راهبرد سازمان بهبود می‌بخشد؟

۲) آیا ارائه‌ی اهداف راهبردی در قالب نقشه‌ی راهبرد (یعنی، اهداف راهبردی به صورت زنجیره‌ی علی) و طبقه‌بندی معیارهای عملکرد در چهار منظر کارت ارزیابی متوازن، توانایی مدیران را در ارزیابی مناسب بودن راهبرد سازمان در شرایط کنونی کسب و کار بهبود می‌بخشد؟

---

<sup>۱</sup> cognitive-processing



#### ۴- فرضیه‌های تحقیق

**فرضیه اول:** مدیرانی که پیش از تفسیر اطلاعات برون‌سازمانی، اهداف راهبردی را در قالب نقشه‌ی راهبرد بررسی می‌کنند، در مقایسه با مدیرانی که از نقشه‌ی راهبرد استفاده نمی‌کنند، بهتر می‌توانند بین اطلاعات مربوط و نامربوط به راهبرد شرکت تمایز قائل شوند.

**فرضیه دوم:** مدیرانی که پیش از تفسیر اطلاعات برون‌سازمانی، مجموعه‌ای از اهداف راهبردی را در قالب نقشه‌ی راهبرد را بررسی می‌کنند، در مقایسه با مدیرانی که از نقشه‌ی راهبرد استفاده نمی‌کنند، بهتر می‌توانند مناسب بودن راهبرد کنونی را ارزیابی کنند.

**فرضیه سوم:** مدیرانی که پیش از تفسیر اطلاعات برون‌سازمانی، مجموعه‌ای از معیارهای عملکرد طبقه‌بندی شده در قالب کارت ارزیابی متوازن را بررسی می‌کنند، در مقایسه با مدیرانی که از معیارهای عملکرد طبقه‌بندی شده استفاده نمی‌کنند، بهتر می‌توانند مناسب بودن راهبرد کنونی را ارزیابی کنند.

**فرضیه چهارم:** اثر نقشه‌ی راهبرد بر بهبود قضاوت مدیران درباره‌ی مناسب بودن راهبرد شرکت، بیشتر از اثر معیارهای طبقه‌بندی شده در قالب کارت ارزیابی متوازن است.

**فرضیه پنجم:** بهبود قضاوت مدیران درباره‌ی مناسب بودن راهبرد که تحت تاثیر استفاده از کارت ارزیابی متوازن روی می‌دهد، هنگامی بیشتر می‌شود که مدیران مجموعه‌ی اهداف راهبردی را به صورت به هم ریخته دریافت می‌کنند.

#### ۵- اهمیت و ضرورت تحقیق

هدف بنیادی حسابداری مدیریت، افزایش ارزش شرکت از طریق اطمینان‌دهی از استفاده‌ی کارا و اثربخش از منابع کمیاب است. بنابراین سامانه‌های حسابداری مدیریت باید اطلاعاتی فراهم کنند که توانایی مدیران را برای تصمیمات مطلوب سازمانی بهبود بخشد، و بدین ترتیب آنان را قادر

سازد که به اهداف بلندمدت و کوتاه‌مدت سازمانی دست یابند (Horngern et al, 2003). افزون بر این، سامانه‌های حسابداری مدیریت باید اطلاعاتی ارائه کنند که به وسیله‌ی هدایت تلاش‌ها و توجه کارکنان به فعالیت‌هایی که سازمان را منتفع می‌کنند، به هم‌سو کردن منافع کارکنان با مالکان کمک کنند (Lambert, 2001). از این دیدگاه اطلاعاتی که به وسیله‌ی سامانه‌های حسابداری مدیریت تولید می‌شود، دو نقش بااهمیت در سازمان ایفا می‌کند: (۱) اطلاعات مورد نیاز را برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری ارائه می‌کند و (۲) به افراد انگیزه می‌بخشد (Zimmerman, 2003).

مطالعه‌ی تجربی چگونگی اثرگذاری دو نقش اطلاعات حسابداری مدیریت بر رفتار افرادی که در سازمان کار می‌کنند، اهمیت فراوانی دارد، زیرا مدیران به‌طور مکرر با استفاده از این اطلاعات به قضاوت و تصمیم‌گیری می‌پردازند. افزون بر این، با وجود مفروضات به‌غایت منطقی حاکم بر نظریه‌ی نمایندگی و بیشتر مدل‌های رفتار اقتصادی، شواهد فراوانی حاکی از این هستند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های تولیدکنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات در بیشتر مواقع از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار نیستند. بنابراین، اجرای تحقیقاتی در این زمینه در حسابداری مدیریت ضروری است تا کیفیت قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایی که در بستر سازمان انجام می‌شوند را بهبود بخشند. این تحقیقات بینش‌های سودمندی در رابطه با منافع و هزینه‌های رویه‌های حسابداری مدیریت به‌دست می‌دهند که هدف از اجرای آن‌ها بهبود تصمیم‌گیری در بستر سازمان است (Sprinkle and Williamson, 2007).

چارچوب ارزیابی متوازن یکی از ارزشمندترین ابزارها در حوزه‌ی حسابداری مدیریت است که به‌طور موثری دو نقش اطلاعات سامانه‌های حسابداری مدیریت را محقق می‌کند. ولی تدوین این چارچوب به میزان زیادی پرهزینه است، بنابراین منافع خالص به‌دست آمده از به‌کارگیری این چارچوب بستگی به میزان بهبود تصمیمات مدیریت در نتیجه‌ی استفاده از آن دارد. در نتیجه، اجرای تحقیقات تجربی به منظور کاوش منافع این چارچوب، سازمان‌ها را قادر می‌سازد که بین منافع و هزینه‌های استفاده از آن تعادل برقرار کنند.

از طرف دیگر، پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور به وضوح نشان داده‌اند که مدیران شرکت‌ها تمایلی به استفاده از سامانه‌های نوین حسابداری مدیریت ندارند. برای مثال، خدای پور و طالبی (۱۳۸۹) در پژوهشی میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و اثربخشی هریک را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که براساس نظر مدیران شرکت‌های تولیدی عضو بورس ابزارهای کارت ارزیابی متوازن و هزینه‌یابی بر مبنای هدف به عنوان شیوه‌های نوظهور حسابداری مدیریت، اثربخش نبوده و میزان استفاده از این ابزارها در حداقل قرار دارد. آن‌ها دلایل عدم استفاده و اثربخشی این ابزار را عواملی چون فزونی هزینه بر منافع آن، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی، اتخاذ سیاست‌های مقطعی و کوتاه‌مدت توسط دولت، مشکلات مربوط به پذیرش شیوه‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت و عدم ارتباط کافی میان واحد امور مالی با سایر واحدهای مختلف سازمان بیان نموده‌اند. نمازی و ابهری (۲۰۱۰)، احمدزاده (۱۳۸۷)، بهرام‌فر و همکاران (۱۳۸۶) نیز با انجام پژوهش‌هایی در این زمینه به نتایج مشابهی دست یافتند. از این رو، اجرای پژوهش‌های تجربی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت ضرورت چشم‌گیری دارد.

این تحقیق به وسیله‌ی واکاوی اثرات چارچوب ارزیابی متوازن بر توانایی مدیران در واکنش نشان دادن نسبت به اطلاعات راهبردی مربوط، به گسترش مبانی نظری کارت ارزیابی متوازن کمک می‌کند. این یک نقش تسهیل‌کننده‌ی تصمیم‌گیری با اهمیت است که در ادبیات حسابداری توجه بسیار اندکی به آن شده است. از آنجایی که در ایران به استفاده از راه کارهای حسابداری مدیریت در بهبود موقعیت رقابتی شرکت‌ها کم‌تر توجه می‌شود، نتیجه‌ی این پژوهش می‌تواند توجه مدیران را به اثرات چارچوب ارزیابی متوازن بر قضاوت‌های راهبردی جلب کند و آنان را به استفاده از سامانه‌های ارزیابی عملکرد راهبردی تشویق کند. شرکت‌ها با استفاده از این سامانه‌ها می‌توانند موقعیت رقابتی خود را بهبود بخشند.

## ۶- روش تحقیق

روش تحقیق حاضر براساس طبقه‌بندی ارائه شده از سوی مالکوم اسمیت (۲۰۰۳) از نوع آزمایشی است و فرضیه‌های اول تا پنجم در آزمایشی با طرح بین آزمودنی  $2 \times 2$  آزمون می‌شوند. در بیشتر مواقع استفاده از داده‌های آرشیوی یا میدانی برای ارزیابی اثرات سامانه‌های حسابداری مدیریت براساس رفتار فعالان سازمان دشوار است. تحقیقات آرشیوی و میدانی در حسابداری مدیریت اغلب در دام مسائل روش‌شناختی و اقتصادسنجی گیر می‌کنند (برای مثال، به مقاله‌ی ایتر و لارکر، ۲۰۰۱ مراجعه کنید). زیرا، داده‌های آرشیوی اغلب در دسترس نیستند یا به‌دست آوردن آن‌ها دشوار است. از طرف دیگر، اثر متغیرهای مستقل تحت بررسی را نمی‌توان از اثر عوامل دیگر، مانند سوگیری‌های انتخاب شخصی و سوگیری‌های انتخاب نمونه جدا ساخت. در مجموع، این نقاط ضعف می‌توانند اعتبار داخلی، اعتبار ساختاری، و اعتبار نتیجه‌گیری آماری مطالعات آرشیوی و میدانی را به‌خطر اندازند (Sprinkle and Williamson, 2007).

در نتیجه استفاده از روش تحقیق آزمایشی در تحقیقات حسابداری مدیریت به‌طور قابل ملاحظه‌ای اعتبار تحقیق را افزایش می‌دهد. با این حال، در ادبیات حسابداری به‌ندرت از روش تحقیق آزمایشی استفاده شده است. بنابراین، یکی از اهداف اجرای این تحقیق نشان دادن کاربرد روش تحقیق آزمایشی در تحقیقات حسابداری مدیریت است.

اولین متغیر مستقل، ساختار اهداف راهبردی<sup>۱</sup> است و دومین متغیر مستقل، ساختار معیارهای عملکرد<sup>۲</sup> است. هر دو ساختار نقشه‌ی راهبرد و کارت ارزیابی متوازن در این تحقیق مشابه چارچوب ارزیابی متوازن کاپلان و نورتون (۲۰۰۸) هستند که با تعدیلات جزئی از تحقیق چنگ و هامفریز (۲۰۱۲) برگرفته شده‌اند. نکته‌ی بااهمیت این است که شرکت‌کنندگان هر چهار گروه مجموعه‌ی کسانی از اهداف راهبردی و معیارهای عملکرد را دریافت می‌کنند و تنها در متغیرهای مستقل چگونگی سازماندهی آن‌ها دست‌کاری می‌شود.

<sup>۱</sup> organization of strategic objectives

<sup>۲</sup> organization of performance measures