

## سیستم‌های ارزیابی عملکرد در چارچوب تحلیل نسبیت فرهنگی

دنیا احدیان پور پروین<sup>۱</sup> فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۲\*</sup> هاشم نیکومرام<sup>۳</sup>  
رمضانعلی رویایی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۳/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۵/۰۸

### چکیده

با عنایت به این امر که سیستم‌های ارزیابی عملکرد بر روی شالوده‌هایی از ارزش‌ها و مفروضات مشترک به نام فرهنگ ایجاد می‌شوند، این پژوهش با هدف بررسی اثر مستقیم و غیرمستقیم فرهنگ‌سازمانی به واسطه هدف بکارگیری سیستم‌های ارزیابی عملکرد بر میزان تنوع معیار ارزیابی عملکرد بکارگرفته شده در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مقطع زمانی ۹۵-۹۴ و به روش توصیفی- پیمایشی انجام شده است.

نتایج این پژوهش بیانگر این امر است که ارزش‌های فرهنگی باثبات اثر مستقیم و منفی بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد دارد و همچنین ارزش‌های فرهنگی به واسطه هدف بکارگیری سیستم ارزیابی عملکرد اثر غیرمستقیمی بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد دارند و مدیران ارشد شرکت‌های با ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر در مقایسه با مدیران ارشد شرکت‌های با ارزش‌های فرهنگی باثبات گرایش بیشتری به استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی و تصمیم‌گیری دارند و شرکت‌های با ارزش‌های باثبات سیستم‌های ارزیابی عملکرد را بیشتر برای اهداف ارتباطی بکار می‌گیرند. علاوه بر این ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر به واسطه هدف بکارگیری سیستم ارزیابی عملکرد، برای اهداف ارتباطی تأثیری منفی و برای اهداف انگیزشی تأثیری مثبت، بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد دارند، در حالی که برای شرکت‌های با ارزش‌های فرهنگی باثبات، اهداف انگیزشی

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

donyaahadiyan@yahoo.com

<sup>۲</sup> استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران (نویسنده مسئول مکاتبات)

rahnama.roodposhti@gmail.com

<sup>۳</sup> استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

<sup>۴</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

تأثیری منفی و غیرمستقیم بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد دارد و تنوع معیار ارزیابی عملکرد بیشترین اثر کلی را از ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر و اهداف انگیزشی کسب می نماید. نتایج این پژوهش، ضرورت توجه به فرهنگ سازمانی و هدف استفاده از سیستم های ارزیابی عملکرد را بعنوان مرحله ای اساسی در طراحی و بکارگیری تنوع معیار ارزیابی عملکرد ایجاد می نماید.

**واژگان کلیدی :** سیستم ارزیابی عملکرد، ارزش های فرهنگی، تنوع معیار ارزیابی عملکرد، هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد

## ۱-مقدمه

تفکیک مالکیت از کنترل که از مشخصه‌های سازمان‌های کنونی می‌باشد، منجر به پیدایش رابطه نمایندگی<sup>۱</sup> می‌شود، در رابطه نمایندگی مالک اختیار تصمیم‌گیری را به نماینده تفویض می‌کند و سپس باید انگیزه‌ها یا کنترل‌های مناسبی را جهت تأثیرگذاری بر تصمیم‌های مزبور فراهم کند. بنابراین هدف سیستم ارزیابی عملکرد یا سیستم انگیزشی دستیابی به دو آرمان فرعی انگیزه و ارزیابی‌توانایی‌ها در راستای دستیابی به آرمان کلی سیستم یعنی حداکثرکردن منافع متعلق به مالک است (نمازی، محمد، ۱۳۹۲). ارزیابی و مدیریت عملکرد، منتج از برنامه‌های استراتژیک و عملیاتی سازمان می‌باشد و اگرچه تدوین برنامه‌های استراتژیک و عملیاتی، فرآیندی پیچیده و دشوار است با اینحال اجرای موفقیت‌آمیز آن به مراتب دشوارتر است. سازمان‌های زیادی در پیاده‌سازی کامل استراتژی‌های خود، موفق نشده‌اند که این امر علاوه بر این که می‌تواند ناشی از تعریف ناقص استراتژی‌ها و برنامه‌های عملیاتی سازمان باشد، با نداشتن چارچوب مستحکمی برای همسوسازی کارکنان و فرایندهای عملیاتی با اهداف سازمان، نیز تشدید خواهد شد (نیون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸).

ادبیات حسابداری مدیریت بیان می‌نماید که اهمیت شناخت چگونگی و چرایی سیستم‌های مدیریت عملکرد<sup>۳</sup> با عملکرد اشخاص و سازمان‌ها مرتبط می‌باشد. در این راستا سیستم‌های ارزیابی عملکرد توسط مکانیسم‌های شناخت و انگیزشی که در برگرفته ساخت شناختی فرد یعنی شیوه درک امور، سازمان‌دهی و تجزیه و تحلیل اطلاعات، کسب‌دانش و یادگیری می‌باشد، بر عملکرد فردی اشخاص اثر می‌گذارد. شیوه‌هایی که اطلاعات حسابداری مدیریت بر سازمان تأثیر می‌گذارند را می‌توان تحت عنوان تسهیل‌کننده تصمیم<sup>۴</sup> و تأثیرگذار بر تصمیم<sup>۵</sup> طبقه بندی نمود. هدف اطلاعات تسهیل‌کننده تصمیم، بهبود تخصیص منابع توسط مدیریت است، در حالی که هدف اطلاعات تأثیر گذار بر تصمیم، بهبود کنترل سازمان بر تصمیم‌های اتخاذ شده توسط کارکنانش می‌باشد. بنابراین، با عنایت به این امر که فرآیند اتخاذ تصمیم‌های حسابداری اطلاعاتی، مستلزم درک این مطلب است که چگونه سایر تصمیم‌های مدیریتی تحت تأثیر تغییرات اطلاعات قرار خواهند گرفت. اگر این نقش حسابداری مدیریت پذیرفته شود، فرآیند برنامه‌ریزی اطلاعات بسیار

<sup>۱</sup> Agency<sup>۲</sup> Niven<sup>۳</sup> Performance management system<sup>۴</sup> Facilitating Decision<sup>۵</sup> Influencing Decision

مهم می‌شود. در این حالت، فرآیند برنامه‌ریزی اطلاعات می‌تواند دشوار نیز باشد، زیرا درخصوص تسهیل‌کننده تصمیم، باید اثر اطلاعات بر تصمیم‌گیری مدیر نیز ارزیابی شود و سپس، اثرات تغییرات در تصمیم‌گیری مدیر بر عملکرد سازمان برآورد شود (نمازی، محمد، ۱۳۹۲) بنابراین درباره سیستم‌های ارزیابی عملکرد نیز بعنوان یکی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، دو موضوع اصلی مطرح می‌باشد؛ ۱- موضوع سیستم‌های سنجش مسئولیت یا چگونه می‌توان سیستم‌هایی طراحی نمود که عملکرد کسب شده را بصورت مناسبی اندازه‌گیری و نمایش دهند و ۲- موضوع ماهیت رفتار یا عبارتی چگونه مدیران به سوی انجام آنچه برای سازمان مطلوب است ترغیب می‌شوند. طبق تحقیقات صورت گرفته، معمولاً اشخاص به معیارهای عملکرد به صورتی منصفانه و قابل پیش بینی پاسخ می‌دهند. آنچه اندازه‌گیری می‌شود عموماً اجرا می‌شود و متقابلاً آن چه اندازه‌گیری نمی‌شود اجرا نیز نمی‌شود (هال<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). برنامه‌ریزی جهت اطلاعات تاثیرگذار بر تصمیم به مراتب پیچیده‌تر است، زیرا در این حالت اطلاعات برای تاثیر بر رفتار فرد و نه به صورت مستقیم بر بهبود تخصیص منابع مورد استفاده قرار می‌گیرد. درواقع در این شرایط که فرد در درون سازمان قصد تصمیم‌گیری دارد معیارهای سنجش عملکرد و تابع انگیزه وی (پاداش، ارتقا و غیره) می‌تواند نتیجه نهایی تصمیم را تغییر دهد. در نتیجه مدیریت‌ارشد باید برای تعیین سیستم مدیریت عملکرد (معیار سنجش عملکرد و تابع انگیزه) نیز تلاش کند تا این‌که تصمیم‌گیرنده را به انتخاب اقدامی ترغیب کند که به بهترین پیامد برای سازمان منجر شود. سیستم ارزیابی عملکرد از طریق تاثیرگذاری بر بازدهی‌هایی که تحت شرایط مختلف به نماینده تعلق می‌گیرد بر تصمیم‌های نماینده تاثیر می‌گذارد و با تغییر ورودی‌های مدل بازده نماینده، مالک می‌تواند انگیزه نماینده را برای انجام تصمیم‌های مختلف تغییر دهد و علاوه بر ایجاد انگیزه در نماینده جهت اتخاذ تصمیم‌های مطلوب‌تر، سیستم‌های ارزیابی عملکرد می‌تواند درباره توانایی<sup>۲</sup> های مدیریتی نیز بازخورد فراهم کند (نمازی، ۱۳۹۲).

تنوعی از معیارهای عملکرد مالی و غیرمالی در طول زمان به وجود آمده و به‌اکثر محدوده فعالیت‌ها در هر دو بخش خصوصی و عمومی اثر گذاشته است، محدوده معیارها فراوانند، اما اغلب به جای بررسی مطلوبیت نتایج معیارها، به سادگی بکارگیری آنها، در عمل توجه می‌شود، با اینحال مدیریت عملکرد هنوز مفهومی مهم در مدیریت سازمان‌ها می‌باشد. زیرا اگر چه بعضی از تکنیک‌ها و سیستم‌های اندازه‌گیری تغییر کرده‌اند ولی مشکل اصلی کنترل مدیریت هنوز وجود دارد، چگونه می‌توانیم به اشخاص در جهت حرکت به سمت علایق سازمان انگیزه

<sup>۱</sup> Hall

<sup>۲</sup> Abilities

دهیم (بورکت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). همگام با صنعتی‌تر شدن کشورهای در حال توسعه، شرکت‌های پیشرو اقدام به واردکردن سیستم‌ها و تکنیک‌ها از کشورهای صنعتی پیشرفته‌تر نمودند و مراکز دانشگاهی و مشاوره‌ای نیز به این کار سرعت بخشیدند، متأسفانه شرکت‌های پیشروی محلی بدون توجه به اثراقتصادی تفاوت‌های فرهنگی در اجرای موفقیت‌آمیز این سیستم‌ها، اقدام به بکارگیری آنها می‌کنند و گاهی اوقات نیز با صرف مخارج کلان به نتیجه مطلوب موردنظر دست پیدا نمی‌کنند (چنهال<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰، آسیایی و ژسوه<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). یکی از دلایل این امر این است که سیستم‌های مدیریت عملکرد بر روی شالوده‌هایی از ارزش‌ها و مفروضات مشترک به نام فرهنگ ایجاد می‌شوند، می‌توان بیان نمود که فرهنگ در یک سازمان مانند شخصیت در یک انسان است. فرهنگ سازمانی پدیده‌ای سازمانی است و همه اعضا اتفاق نظر دارند که یک دست‌ناپیدا افراد را در جهت نوعی رفتار نامرئی هدایت می‌کند. شناخت و درک چیزی که فرهنگ سازمان را می‌سازد، شیوه ایجاد و دوام آن به ما کمک می‌کند تا بهتر بتوانیم رفتار افراد در سازمان را توجیه کنیم، مدل نسبیت فرهنگی اولین بار توسط چایلد<sup>۴</sup> ایجاد شد و حاکی از این بود که فرهنگ بر طرح ساختار سازمانی تأثیر دارد و همه واقعیت‌هایی که در رویه‌های سازمانی وجود دارد به شکل ساختارهای فرهنگی هستند. فرهنگ می‌تواند به عنوان محیط رشد حسابداری مورد ملاحظه قرار گیرد، فرهنگ اساساً فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری را در مدل‌های حسابداری تعیین می‌کند و از طریق اجزاء، عناصر و ابعادش، ساختارهای سازمانی پذیرفته شده، رفتار خردسازمانی و عملکرد شناختی افراد را تعیین می‌کند، به گونه‌ای که به فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در رویارویی با یک پدیده مرتبط با حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۱). مطالعات تجربی پشتیبان رابطه بین سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد و فرهنگ سازمانی پراکنده می‌باشد (بهیمانی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳) و مطالعات کمی در راستای بررسی اثر فرهنگ‌های مختلف بر روی سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد صورت گرفته است؛ این امر خصوصاً می‌تواند به این خاطر باشد که طراحی و بکارگیری بنیادی سیستم‌های مدیریت عملکرد توسط کشورهای جهان اول و با تطابق فرهنگ خودشان طراحی و بکارگیری می‌شود. در مطالعات پیشین سیستم کنترل عملکرد، بیشتر در راستای کنترل رسمی و سیستم‌های بازخورد مورد استفاده جهت مشخص نمودن نتایج سازمانی و تعیین انحرافات از طریق بررسی نمودن استانداردهای عملکرد (آنتونی<sup>۶</sup>

1 Burkert

2 Chenhall

3 Asiaei & Jusoh

4 Child

5 Bhimani

6 Anthony

(۱۹۶۵) بود در حالی که اخیراً به نقش مدیریت عملکرد در راستای رشد انعطاف پذیری و پشتیبانی برای تغییرات سازمان، نوآوری و انگیزش سازمانی توجه شده است (بارنی ۲۰۰۹، بارنی و ویدنر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). سازمان های امروزی به خوبی دریافته اند که ۸۰ درصد ارزش افزایی آنها از طریق دارایی های نامشهودشان شامل سرمایه های انسانی (دانش و مهارت های کارکنان)، سرمایه های سازمانی (فرهنگ سازمان و ارزش های حاکم بر آن) و سرمایه های اطلاعاتی (منابع اطلاعاتی و داده های آماری) ایجاد می شود و دیگر نمی توانند صرفاً با اتکاء به دارایی های مشهود، ارزیابی عملکرد و در پی آن مدیریت عملکرد جامعی انجام دهند (کاپلن<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). در این راستا چارچوبی برای تکمیل معیارهای مالی سنتی عملکرد بانام ارزیابی متوازن که تنوعی از معیارهای مالی و غیرمالی را به کار بردند جهت اندازه گیری عملکرد تبیین شده است. در ارزیابی متوازن معیارهایی برای تسخیر راهبرد تجاری مطلوب موسسه ها و برای تنوع بخشیدن به عملکرد آنها در سطوح بااهمیت طراحی شده است تا عملکرد موسسه را از ۴ جنبه و چشم انداز اساسی مشتریان، داخلی، نوآوری و آموزش و جنبه مالی مورد بررسی قرار دهد (نوری فرد، یداله، ۱۳۹۳). طبق بررسی های شرینیواسان<sup>۳</sup> بیان می کند که ارزیابی متوازن به دلایل فرهنگی ظهور کرده است در واقع وی بیان می نماید که فقط وقتی فرهنگ آماده است سازمان توان یادگیری و استفاده کاراً از ارزیابی متوازن دارد، ازطرفی علاوه بر فرهنگ سازمانی، هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد در سازمانها که قابل طبقه بندی در ۳ بعد ارتباطی، انگیزشی و تصمیم گیری استراتژیک می باشد (سایمون، ۱۹۵۴) نیز می تواند بعنوان عاملی اثر گذار بر تنوع معیار بکارگرفته شده توسط شرکتها محسوب شود که خود نیز از فرهنگ سازمانی اثر می گیرد (هنری، ۲۰۰۹).

اغلب پژوهش های تجربی پیشین بر تنوع معیار و هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد به عنوان یک کل توجه کرده اند (چانگ<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲). این پژوهش بادیقی اقتضایی با فرض اینکه سیستم های ارزیابی عملکرد از فرهنگ سازمانی، که خود برگرفته از باورها و ارزشهای اشخاص می باشد، تاثیر می پذیرد، به بررسی اثر فرهنگ سازمانی بر هر دو بعد هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد و تنوع معیار ارزیابی عملکرد پرداخته است. همچنین اثر غیرمستقیم فرهنگ سازمانی به واسطه هدف استفاده از سیستم های ارزیابی عملکرد بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد با تکنیک معادلات ساختاری که در پژوهش های پیشین کمتر مورد توجه قرار گرفته در این پژوهش بررسی شده است. وجه تمایز اندازه گیری متغیرهای این پژوهش با پژوهش های پیشین نیز استفاده

<sup>1</sup> Barney & Vaydner

<sup>2</sup> Kaplan

<sup>3</sup> Srinivasan

<sup>4</sup> Chong

از مدل فرهنگ سازمانی دنیسون (۲۰۰۶) و طبقه‌بندی تلفیقی از هدف استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد بر مبنای مطالعات سایمون (۱۹۵۴) و هنری (۲۰۰۶) می‌باشد. در این راستا سوالات این پژوهش عبارتند از:

- آیا و به چه میزان ارزش‌های فرهنگی حاکم در سازمان بر روی هدف استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد (اهداف ارتباطی، اهداف انگیزشی و اهداف تصمیم‌گیری استراتژیک) تاثیر معنی‌داری دارد؟
- آیا و به چه میزان ارزش‌های فرهنگی حاکم در سازمان بر روی تنوع معیار (ترکیب معیارهای مالی و غیر مالی) تاثیر معنی‌داری دارد؟
- تاثیر ارزش‌های فرهنگی حاکم در سازمان بر روی تنوع معیار به چه میزان با میانجی‌گری هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد قابل توضیح است؟

با عنایت به این امر که در حال حاضر فرآیند انتخاب و تعیین هدف استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد و تنوع ارزیابی عملکرد از مباحث اساسی در سازمان‌ها جهت همسو نمودن نماینده با مالکان می‌باشد پاسخ به سوالات فوق در راستای پیشبرد ادبیات حسابداری مدیریت اهمیت فراوانی دارد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

آرجیس<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) فرهنگ سازمانی را نظامی زنده می‌خواند و آن را در قالب رفتاری که اشخاص در عمل از خود آشکار می‌سازند، راهی که بر آن پایه به‌طور واقعی می‌اندیشند، احساس می‌کنند و شیوه‌ای که به‌طور واقعی با هم رفتار می‌کنند تعریف می‌کند، این نظام همواره در تعامل متقابل با نیروی انسانی، ساختار سازمانی و سیستم کنترل بوده و در نتیجه هنجارهای رفتاری را در سازمان بنام فرهنگ یک سازمان، باورها، نگرشها، فرضیات و انتظارات مشترکی را در برمی‌گیرد، از این رو هنگامی که سازمان به‌صورت یک نهاد درمی‌آید الگوی خاصی از رفتار، مورد قبول همه اعضای سازمان قرار خواهد گرفت که در همه‌جای سازمان دیده می‌شود. در راستای شناخت فرهنگ حاکم بر سازمان مدل‌هایی مبتنی بر چارچوب ارزش‌های رقابتی<sup>۲</sup> (CVF) که بر تنش‌ها و تضادهای اصلی در هر سیستم انسانی متمرکز است و تاکید اولیه بر روی تضاد بین ثبات و تغییر بین محیط داخلی و خارجی سازمان دارد، مورد استفاده قرار گرفته است. در این چارچوب فرهنگ‌های سازمانی بر اساس ابعاد کانون توجه و میزان کنترل طبقه‌بندی می‌شوند. بعد کانون توجه، نشان‌دهنده عملکرد سازمان در رابطه با تغییرات سازمانی و بیانگر ۲ نوع گرایش سازمانی، گرایش

<sup>۱</sup> argyris

<sup>۲</sup> Competing Value Framework

به تغییر و گرایش به ثبات و پایداری می‌باشد و بعد میزان کنترل سازمان‌ها را در دو طبقه سازمان‌های پویا و سازمان‌های سایبرانتیک<sup>۱</sup> طبقه بندی می‌نماید.

نظریه‌های کلاسیک ساختار سازمانی، سازمان را به عنوان یک سیستم بسته<sup>۲</sup> که گرایش به ثبات و پایداری دارد، دارای سطوح عمودی، دوایر و سلسله مراتب اختیارات است، مطرح می‌کردند، ولی در نظریه های نوین، سازمان یک سیستم فنی- اجتماعی<sup>۳</sup> تلقی می‌شود که برای رشد و کمال باید همواره خود را با عوامل متغیر داخلی و خارجی سازگار و هماهنگ سازد.

بولدینگ<sup>۴</sup> (۱۹۷۱) سیستمها را بر مبنای میزان پیچیدگی آنها به صورت سلسله مراتبی طبقه بندی نموده است. در این سلسله مراتب میزان پیچیدگی سیستمهای هر سطح از سیستم های پیشین بیشتر است و قوانین سطوح پیشین در سطوح بعدی نیز صدق میکند. در حالی که سطوح بعدی هریک خصوصیاتى دارند که طبقات پیشین فاقد آن هستند، این سطوح به ترتیب عبارتند:

۱- سطح ساختار ایستا یا سطح چهار چوبها

۲- سطح سیستمهای متحرک ساده

۳- سطح سیستمهای سایبرنتیک

۴- سطح سیستمهای خودکفا و سیستمهای قادر به تولید

۵- سیستم های تکاملی و رستنی گیاهان

۶- سیستم های حیوانی

۷- سیستمهای انسانی

۸- سیستمهای اجتماعی

۹- سیستمهای ماورا الطبیعه نمادی و مجردی دنیای ناشناخته (رضائیان، ۱۳۷۶)

سازمان‌های با سیستم‌های بسته، ارزش‌های فرهنگی باثبات و نیازهای محیطی ثابتی دارند، مطابق سطح ۳ طبقه‌بندی سلسله‌مراتبی سیستمی بولدینگ کاملترین حالت سیستم بسته، سیستم‌های سایبرانتیک یا سیستم‌هایی که توسط مکانیزم بازخورد کنترل می‌شود، می‌باشد. سیستم بسته صرفاً با استفاده از نیروهای داخلی و بدون ارتباط با محیط خارج می‌تواند به کار خود ادامه‌دهد و متکی برعوامل و نیروهای داخلی است و بدون ارتباط با محیط خارج می‌تواند مسائل خود را از طریق سلسله‌مراتب و تقسیم‌کار و روابط رسمی در داخل سازمان حل و فصل کند. یکی از مشخصات سیستم‌های بسته، گرایش ذاتی در جهت تعادل ایستا<sup>۵</sup> است. سایبرانتیک

<sup>1</sup> Cybernetics

<sup>2</sup> Close System

<sup>3</sup> Socio- Technical

<sup>4</sup> Bolding

<sup>5</sup> Static Equilibrium

با یک شبکه کنترل از طریق مکانیزم بازخورد با رعایت خصوصیات، حالات و اهداف آن، یک سیستم خودکنترل‌کننده (خودتنظیم) است. این خود کنترل‌کنندگی از طریق برگشت‌دادن اطلاعات مربوط به رفتار سیستم به خود صورت می‌گیرد (الوانی، ۱۳۸۶). بنابراین نوع یادگیری نیز در این سیستم یادگیری تک‌حلقه‌ای<sup>۱</sup> که در آن، سعی در حل مشکلات موجود و رفع عدم تطابق و هماهنگی کارها و نتایج آنها به صورت ساده از طریق تغییر در کارها دارد، از مشکلات بنیادین چشم پوشی می‌کند و اهداف، استراتژی‌ها و ارزش‌ها را تصحیح نموده و سعی در حفظ وضع موجود می‌نماید. در نهایت افراد و سازمان‌ها یاد می‌گیرند که چگونه وضع موجود و استانداردهای پذیرفته شده را حفظ و با شرایط خود تطبیق دهند (آرجیس، ۱۹۹۳).

در حالی که در سطح ۸ طبقه‌بندی سلسله مراتبی سیستمی بولدینگ، سیستم سازمان اجتماعی است که پیچیده‌ترین سیستم‌های موجود و بالاترین طبقه است که در سیستم‌های باز<sup>۲</sup> آزمون تجربی شده است. سیستم باز سیستمی است که با محیط خود به یک تعادل پویا<sup>۳</sup> رسیده باشد. بدین ترتیب که از تغییرات محیط متأثر شده و خود نیز روی محیط اثر می‌گذارد و تعادل آن پیوسته در حال تغییر است و از یک تعادل به تعادل جدیدی میرسد. در سیستم‌های باز، به دلیل ارتباط دائم با محیط خود، تمایل به نظم وجود دارد و سیستم در حال رشد است که علت آن جذب آنتروپی<sup>۴</sup> منفی از محیط از طریق تبادل ماده، انرژی و اطلاعات می‌باشد، بنابراین در سیستم‌های باز، هر حالت و نتیجه نهایی ممکن است از مسیرهای گوناگونی قابل حصول باشد و هم پایانی وجود دارد (الوانی، ۱۳۸۶). نوع یادگیری در این سیستم یادگیری دو حلقه‌ای<sup>۵</sup> و سه حلقه‌ای می‌باشد. در یادگیری دو حلقه‌ای، افراد علاوه بر کشف و اصلاح خطاها، هنجارها، فرایندها، سیاستها، اهداف را نیز مورد سوال قرار داده و به اصلاح آن می‌پردازند. این نوع یادگیری نه تنها واقعیتهای قابل مشاهده بلکه علت آنها و حقایق در پس آنها را نیز مورد سوال قرار می‌دهد و یادگیری سه حلقه‌ای یا یادگیری یادگرفتن، در ارتباط با توسعه ظرفیت سازمان برای حل مشکلات، طراحی مجدد سیاستها، ساختارها، سیستم‌ها و تکنیکها در مواجهه با تغییر مداوم فرضها در مورد خود و محیط می‌باشد (آرجیس، ۱۹۹۳). در هریک از این سیستم‌ها با توجه به بعد کانون توجه و بعد کنترل، فرهنگ‌های سازمانی متفاوتی در دو طیف ارزش‌های فرهنگی باثبات و ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر ایجاد می‌شود که این فرهنگ‌های سازمانی متفاوت، موجب نگرش‌های متفاوت اشخاص می‌شود، بنابراین استفاده از معیارهای ارزیابی عملکرد بعنوان

<sup>1</sup> Single Loop Learning

<sup>2</sup> Open System

<sup>3</sup> Dynamic Equilibrium

<sup>4</sup> Entropy

<sup>5</sup> Double Loop Learning

اطلاعات تاثیرگذار بر تصمیم، بهبود کنترل سازمان بر تصمیم‌های اتخاذ شده توسط کارکنان نیز می‌تواند در فرهنگ‌های مختلف پاسخ‌های متفاوتی به همراه داشته باشد (چو و پاین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶)، زیرا فرهنگ همه جنبه‌های فعالیت‌سازمانی نظیر فعالیت‌های مدیران ارشد را تحت تاثیر قرار می‌دهد، پس بخشی از رویه‌های کنترل و فعالیت‌های سازمان یعنی انتخاب و استفاده از معیارهای عملکرد نیز از فرهنگ‌سازمانی اثر می‌پذیرد و همچنین ارزیابی عملکرد نیز فعالیت مبتنی بر ارزش‌هاست و بنابراین استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد و انتخاب معیارهای عملکرد باید جنبه‌های فرهنگی را هم منعکس کنند (ناصری، ۱۳۹۲). تئوری‌های حسابداری مدیریت سنتی از معیارهای کمی با عنایت به اینکه داده‌های مالی را به هم مرتبط و تصویری کلی از عملکرد شرکت جهت تصمیم‌گیری مدیران ارشد ارائه می‌نماید، پشتیبانی می‌کنند. با اینحال با تغییرات محیطی و تغییرات در ساختار سازمانها، محققان حوزه حسابداری مدیریت ضعف‌های بسیاری را برای معیارهای مالی از قبیل تعیین نتیجه کارکرد مدیران پس از یک دوره زمانی، مشکل در ایجاد ارتباط بین فعالیت‌های مدیران و نتایج عملکرد مالی، نداشتن رهنمودهایی برای عملکرد آینده، تمرکز بر مدیریت داخل سازمان و توجه نداشتن به محیط خارج از سازمان مطرح نمودند و در اوایل سال ۱۹۹۰ کارت‌ارزیابی متوازن<sup>۲</sup> یا فراگیر بعنوان چارچوبی برای تکمیل معیارهای مالی سنتی با در نظر گرفتن معیارهای غیرمالی جهت اندازه‌گیری عملکرد سازمان‌های پوبا مطرح شد (سجادی، ۱۳۹۰). در این پژوهش سیستم‌های ارزیابی عملکرد در دو بعد هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد و تنوع معیار ارزیابی عملکرد مورد بررسی قرار گرفته است (هنری<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶). مطالعات مختلف، دلایل متفاوتی برای هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد بیان نمودند، با اینحال نظریه یکسانی در رابطه با هدف و دلایل تاثیرگذار بر هدف بکارگیری سیستم‌های ارزیابی عملکرد وجود ندارد (اینترنت لارکر<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱) در این پژوهش بر مبنای طبقه بندی سایمون<sup>۵</sup> (۱۹۹۴) هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد در سازمانها در ۳ بعد ارتباطی، انگیزشی و تصمیم‌گیری استراتژیک مورد بررسی قرار گرفته است.

**اهداف ارتباطی** شامل کنترل و نظارت بر موقعیت فعلی و ایجاد مشروعیت برای سازمان از طریق نشان دادن مسیر آینده و ارائه بازخورد می‌باشد (سایمون، ۱۹۹۴). بنابراین در هدف ارتباطی دو بعد نظارت و مشروعیت مورد توجه می‌باشد، با توجه به اینکه نظارت بر مبنای خودکنترل‌کنندگی و دریافت بازخورد بنا شده است، بنابراین نوع یادگیری در آن، یادگیری برگرفته

<sup>1</sup> Cho & Payne

<sup>2</sup> Balanced Score Card

<sup>3</sup> Henri

<sup>4</sup> Inter & Larker

<sup>5</sup> Simon

از رفتار گذشته یا یادگیری تک‌حلقه‌ای می‌باشد و این سطح یادگیری نیز مرتبط با ارزش‌های فرهنگی باثبات<sup>۱</sup> است و نظارت مبتنی بر منطق سایبرانتیک در سازمان‌های سلسله‌مراتبی که بر ارزش‌های کنترلی و جریان اطلاعات به صورت کم و رو به پایین و مبتنی بر قواعد انعطاف‌ناپذیر تاکید دارند، بیشتر مشاهده می‌شود (هال<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸، سایمونز<sup>۳</sup>، ۱۹۹۰؛ بارچل<sup>۴</sup> و دیگران، ۱۹۸۰) از طرفی هر سازمانی صرف‌نظر از فرهنگ با محدودیتهای سیاسی بالقوه، تناقضات و کشمکش‌ها مواجه می‌باشد و بنابراین نیازمند توجیه‌عملیات و تصمیمات‌پیشین در محیط سیاسی فعالیتش خواهد بود. با این حال شرکت‌های با ارزش‌های باثبات، سیستم‌های ارزیابی عملکرد را به عنوان یک ابزار مشروعیت برای محدوده وسیع‌تری نسبت به شرکت‌های با ارزش‌های انعطاف‌پذیر استفاده می‌نمایند، زیرا در این نوع شرکت‌ها قدرت مرکزی برای افراد گروه تصمیم‌گیری می‌نماید و نیاز به استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد علاوه بر ایجاد اختیار برای ایجاد اعتبار نیز نیاز می‌باشد (درمر<sup>۵</sup>، ۱۹۹۰). در این سازمان‌ها مشروعیت استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد عملیات گذشته موجب افزایش مشروعیت فعالیت‌های سازمانی‌آتی و جاری خواهد شد. هارد و بورژوا<sup>۶</sup> (۱۹۸۸) شواهدی ارائه کردند که سیاسی‌کاری بین مدیران ارشد با تمرکز قدرت که از ویژگی‌های شرکت‌های با ارزش‌های فرهنگی باثبات است، ارتباط دارد. از این رو منطقاً انتظار می‌رود در سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی غالب باثبات نسبت به سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی غالب انعطاف‌پذیر بیشتر از سیستم‌های ارزیابی عملکرد به منظور اهداف نظارت استفاده شود.

**هدف‌انگیزی سیستم‌های ارزیابی عملکرد،** افزایش اطلاعات جهت پیشرفت و تغییرات استراتژیک و یادگیری سازمانی بیشتر می‌باشد (سایمون<sup>۷</sup>، ۱۹۹۰) که این امر به ارزش‌های انعطاف‌پذیر نسبت به ارزش‌های باثبات مرتبط‌تر می‌باشد زیرا در این هدف، دریافت سریع‌تر علائم، تغییر و تطبیق، مقدم بر استفاده از بازخورد و قابل پیش‌بینی بودن می‌باشد. این علائم از محیط سازمانی در راستای درک بیشتر قواعد و عملکردهای جدید و روابط علت و معلول کسب می‌شود و از یادگیری دو حلقه‌ای یا سه حلقه‌ای جهت ایجاد ارتباطات با استراتژی‌های جدید سازمانی استفاده می‌نماید بنابراین ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر<sup>۸</sup> می‌باشند که کانال‌های باز ارتباطات را برای جریان آزاد اطلاعات در سازمان ایجاد می‌نمایند. از این رو منطقاً انتظار می‌رود

<sup>1</sup> Stability Culture

<sup>2</sup> Hall

<sup>3</sup> Simons

<sup>4</sup> Barchel

<sup>5</sup> Dermer

<sup>6</sup> Hard & bourgeois

<sup>7</sup> simon

<sup>8</sup> Flexibility Culture

استفاده از سیستم‌ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی با شرکت‌های با فرهنگ غالب انعطاف پذیر سازگارتر می باشد.

از طرفی سیستم‌های ارزیابی عملکرد، ابزاری در راستای ساده‌سازی فرآیند تصمیم‌گیری در سازمان‌ها نیز می باشد. فاکتورهای مرتبط با **تصمیمات استراتژیک** عبارتند از فراوانی، پیچیدگی، ریسک مرتبط و فوریت (هنری، ۲۰۰۶). با توجه به این فاکتورها به نظر می رسد که شرکت‌های با ارزش‌های انعطاف‌پذیر با توجه به اینکه جهت کسب تعادل پویا همواره با تغییر، تعدیل و واکنش مواجه می باشند دارای پیچیدگی بیشتر عملیات و خطوط عملیاتی غیرثابت‌تری نیز می باشند، تطبیق و پاسخگویی با ارزش‌های انعطافی لازم مرتبط با یادگیری دو و سه حلقه ای می باشد که به گسترش قواعد پیچیده و ارتباط عملکردهای جدید و گسترش فهم علت مرتبط است و بنابراین سازمان نیازمند اطلاعات بیشتری از سیستم‌های ارزیابی عملکرد جهت پشتیبانی فرآیند تصمیم‌گیری می باشد در مقابل در شرکت‌های با ثبات توجه بیشتر به ثبات و پیش‌بینی‌پذیری موجب تصمیم‌گیری‌های استراتژیک کمتر و تغییرات کمتر خواهد شد و همین امر موجب پیچیدگی کمتر عملیات و وجود محصولات و خدمات ثابت بیشتر و بنابراین ریسک کمتر می شود و بنابراین اطلاعات کمتری توسط سیستم‌های ارزیابی عملکرد جهت پشتیبانی فرآیندهای تحلیل مدیران نیاز می باشد. بنابراین به نظر می رسد مدیران شرکت‌های با ارزش‌های انعطاف‌پذیر بیشتر از سیستم‌های ارزیابی عملکرد به منظور اهداف تصمیم‌گیری استراتژیک استفاده می نمایند.

ارزش‌های فرهنگی می توانند بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد بکار گرفته شده توسط سیستم‌های ارزیابی عملکرد به صورت مستقیم و هم به واسطه هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد تاثیرگذار باشند (هنری، ۲۰۰۶). معیارهای عملکرد سنتی مبتنی بر معیارهای مالی بر مبنای خود کنترل‌کنندگی سیستم در کسب اهداف از پیش تعیین شده می باشد، بنابراین شرکت‌های با ارزش‌های با ثبات که برگرفته از منطق سایبرانتیک می باشند بیشتر بر معیارهای مالی تاکید دارند، از طرف دیگر معیارهای مالی نوآوری را ترغیب نمی کنند و بر پایداری و کنترل‌های رسمی کانال‌های عمودی متمرکز می باشند. در حالی که معیارهای غیرمالی بر فرآیندهای بین‌ساختاری، محیط بیرونی سازمان و تقویت حس کنجکاوی و آزمایشگری، تسهیل بهسازی سازمانی و ایجاد زمینه برای ایجاد استراتژی‌ها و یادگیری جدید (نمازی و رضانی، ۱۳۸۲) به جای ثبات متمرکز می باشد و این ویژگی‌ها نیاز سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر می باشد که بر مبنای تطبیق و تغییر پایه‌ریزی شده‌اند و نیاز به دریافت علائم بموقع از محیط دارند و بنابراین بر مبنای نیاز سازمان به ارتقاء ارتباطات داخلی معیارهای غیرمالی می تواند بعنوان متمم معیارهای مالی در این سازمان‌ها مورد استفاده قرار گیرد، پس منطقاً انتظار می رود مدیران ارشد سازمان‌های دارای

فرهنگ انعطاف پذیر در مقایسه با مدیران ارشد سازمان‌های دارای فرهنگ باثبات، از تنوع معیار ارزیابی عملکرد بیشتری استفاده نمایند.

در استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای هدف نظارت که با تئوری سایبرانتیک مرتبط است و هر دو بخش معیارهای مالی و غیرمالی در این تئوری قابل استفاده می‌باشند با این حال در نظارت از معیارهای مالی بیشتر از معیارهای غیرمالی استفاده می‌شود، بودجه سیستم کنترل سنتی و مبتنی بر معیارهای مالی و برگرفته از هدف ارتباطی می‌باشد که هم برای اهداف کنترل داخلی و هم ابزار ارتباطی بین سازمان، سهامداران، تحلیل‌گران، اعتباردهندگان و دولت جهت نظارت و کنترل بر سازمان و توجیه عملکردها و تصمیمات گذشته محسوب می‌شود. درواقع معیارهای ارزیابی عملکرد مالی با برنامه‌ریزی سنتی و چرخه کنترل که در ارتباط با شناخت و تصحیح انحرافات و یادگیری بر مبنای بازخورد می‌باشد، مرتبط‌تر است و همچنین بکارگیری معیارهای مالی اثر بیشتری بر کسب مشروعیت دارد زیرا معیارهای مالی با سهولت بیشتری قابل بررسی می‌باشند و بر مبنای هدف اولیه خلق ارزش سهامدار و نیاز به انتظارات بازار سهام هستند (مارکوس و پففر، ۱۹۸۳). از این رو منطقاً انتظار می‌رود که استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای نظارت اثری معکوس بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد ارزیابی عملکرد داشته باشد.

در استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی معیارهای مالی می‌تواند جهت بررسی انتظارات اولیه و تعیین انحرافات و تصحیح آن‌ها مورد استفاده قرار گیرد، از طرفی اهداف انگیزشی بر روی بهبود فرآیند یادگیری و ایجاد الگوهای استراتژیک جدیدتر و عملیاتی‌تر در صورت نیاز سیستم، متمرکز می‌باشند و برخی از ویژگی‌های معیارهای غیرمالی از قبیل توانایی بیشتر در پیش‌بینی، ردیابی مطلوب‌تر عملکردهای استراتژیک، عملیاتی‌تر بودن و به موقع‌تر بودن نسبت به معیارهای مالی می‌تواند موجب انتقال سریع‌تر نیازها و ارتباطات در داخل سازمان شوند. بنابراین منطقاً انتظار می‌رود که هر دو معیار مالی و غیرمالی جهت هدف انگیزشی قابل کاربرد باشد.

در استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای اهداف تصمیم‌گیری، کاراکترها و سطوح پیچیدگی تصمیم می‌تواند انتخاب استفاده یا عدم استفاده از تنوعی از معیارهای عملکرد را در فرآیند تصمیم‌گیری تعیین نمایند (سایمون، ۱۹۶۰) بنابراین استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای تصمیم‌گیری استراتژیک می‌تواند موجب نیاز به معیارهای عملکرد متفاوت شود زیرا هریک از معیارهای مالی و غیرمالی می‌توانند دیدگاه‌های مختلفی از کارایی سازمان را نشان دهد، معیارهای غیرمالی می‌تواند منجر به فهم بهتری از بیانیه‌های استراتژیک باشد و معیارهای مالی نیز نتایج را بر حسب هدف اولیه یعنی ایجاد ارزش برای سهامداران منعکس می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای تصمیم‌گیری استراتژیک می‌تواند موجب افزایش تنوع معیار ارزیابی عملکرد شود.

هنری (۲۰۰۶) به بررسی تاثیر فرهنگ بر روی سیستم‌ارزیابی عملکرد در شرکت‌های بورسی کانادایی پرداخت، در این پژوهش از مدل فرهنگ سازمانی کوپین و کامرون<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) و ابزار پرسشنامه استفاده شده است. نتایج پژوهش وی بیانگر این امر بود که فرهنگ سازمانی اثر مستقیم بر روی تنوع معیار دارد و همچنین از طریق هدف‌بکارگیری سیستم ارزیابی عملکرد اثر غیر مستقیمی بر تنوع معیار دارد. به ویژه مدیران ارشد سازمان‌های با فرهنگ غالب انعطاف‌پذیر در مقایسه با مدیران ارشد سازمان‌های با فرهنگ غالب کنترلی گرایش بیشتری برای استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای اهدافی نظیر کانون توجه سازمانی، پشتیبانی از تصمیم‌گیری استراتژیک و قانونمندسازی دارند. علاوه بر این، سازمان‌های انعطاف‌پذیر از تنوع معیار ارزیابی عملکرد بیشتری نسبت به سازمان‌های کنترلی برخوردارند، در حالی که در بعد نظارت بین سازمان‌های کنترلی و انعطاف‌پذیر تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

فلال (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر سیستم‌های ارزیابی عملکرد توسط مکانیزم‌های شناخت و انگیزش بر عملکرد فردی اشخاص پرداخت و در نتایج پژوهش خود بیان نمود که نقش شناخت و توانمندی روانشناسانه (انگیزشی) واسطه بین سیستم‌های ارزیابی عملکرد جامع و عملکرد مدیران می‌باشد. میلک و سیمسج‌اکر (۲۰۰۸) به بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی و سیستم ارزیابی عملکرد با استفاده از نمونه‌ای ۱۲۲ تایی از ۵۰۰ شرکت تولیدی ترکیه‌ای پرداختند، بدین منظور آنها مدل هنری و همکاران (۲۰۰۶) را بکاربردند و نتایج پژوهش آنها بیانگر این امر بود که شرکت‌های دارای فرهنگ سازمانی انعطاف‌پذیر نسبت به شرکت‌های دارای فرهنگ سازمانی کنترلی گرایش بیشتری به استفاده از معیارهای عملکرد غیرمالی و استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای اهدافی چون کانون توجه سازمانی و پشتیبانی از تصمیم‌سازی استراتژیک نشان می‌دهند. از سوی دیگر شرکت‌های دارای فرهنگ سازمانی کنترلی گرایش بیشتری به استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد برای اهدافی چون نظارت و قانونمندسازی نسبت به شرکت‌های فرهنگ سازمانی انعطاف‌پذیر دارند.

دیم<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) رابطه بین فرهنگ سازمانی و اثر بخشی کارت ارزیابی متوازن را مورد بررسی قرار داده است و نتایج نشان دهنده این بود که ویژگی‌های سازمانی از قبیل مشارکت، انسجام، انطباق‌پذیری و مأموریت با اثر بخشی کارت ارزیابی متوازن رابطه معنادار و مثبتی دارند.

رابک و سودزینا<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) به بررسی چگونگی تاثیر عوامل داخلی (قابلیت‌های سازمانی) و خارجی (عدم قطعیت محیطی) در شکل‌گیری سیستم‌های ارزیابی عملکرد با ابزار پرسشنامه در

<sup>1</sup> Queen & Kameron

<sup>2</sup> Diem

<sup>3</sup> Rahbek & Sudzina

مقطع زمانی ۲۰۰۸-۲۰۰۹ در شرکتهای دانمارکی پرداختند، نتایج این پژوهش بیانگر این امر بود که هیچ الگوی مشخصی در راستای پیش بینی سیستم‌ارزیابی عملکرد با بکارگیری عوامل داخلی و خارجی قابل تبیین نمی باشد و رابطه بین عوامل داخلی و خارجی و سیستم‌های ارزیابی عملکرد بسیار پیچیده تر از اینست که قابل پیش بینی باشد.

جاکوب<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی تیم مدیریتی ارشد و عملکرد در بیمارستان های هوشمند انگلیسی پرداختند. در این پژوهش جهت اندازه‌گیری فرهنگ از چارچوب رقابتی در دوره های زمانی ۲۰۰۸-۲۰۰۷ و ۲۰۰۲-۲۰۰۱ و مدل لجیت و پروبیت استفاده شده است و نتایج نشان دهنده این امر است که رابطه معنی داری بین فرهنگ و عملکرد سازمانی در دوره های زمانی مورد بررسی وجود داشته است.

محمد و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی اثر ارزش‌های فرهنگی بر عملکرد شرکت با میانجی‌گری تنوع معیار ارزیابی عملکرد در شرکتهای بورسی مالزیایی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان دهنده این امر بود که در شرکتهای با ارزش های فرهنگی کنترل، تنوع معیارهای ارزیابی عملکرد می‌تواند منجر به بهبود عملکرد شود با اینحال تنوع معیارهای ارزیابی عملکرد در شرکتهای با ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر تاثیر قوی تری بر روی عملکرد شرکتها دارد.

آسیایی و ژسوه<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) به بررسی ارتباط بین سیستم ارزیابی عملکرد با در نظر گرفتن ۵ بعد ارزیابی متوازن و برخی از عوامل زمینه ای مانند فرهنگ سازمانی، نوع صنعت و اندازه شرکت با دیدی اقتصادی با ابزار پرسشنامه که از مدیران ارشد مالی ۱۲۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود پرداختند، نتایج بیانگر این امر بود که فرهنگ سازمانی و اندازه از عوامل موثر در استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد می باشد.

چو و پاین<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی در پاسخ به آدلر<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۶) که نیاز به حذف سیستم های رتبه بندی عملکرد را بیان نموده بودند، به بررسی خلاصه‌ای از تحقیقات صورت گرفته بر اثر ارزش های فرهنگی بر روی مدیریت عملکرد و مسیر تحقیقات آینده پرداختند و در نتیجه بیان نمودند که بجای پشتیبانی از حذف سیستم های رتبه بندی عملکرد بهتر است به بررسی این امر پردازیم که چگونه و چرا فرهنگ بر تاثیر سیستم های رتبه بندی عملکرد تاثیر می‌گذارد و ممکن است سیستم های رتبه بندی عملکردی که در یک سازمان پاسخگو نیست در سازمان دیگر با

<sup>1</sup> Jacob

<sup>2</sup> Asiaei & Jusoh

<sup>3</sup> Cho & Payne

<sup>4</sup> Adler

ارزش های فرهنگی متفاوت تاثیرگذار باشد و مطالعات پیشین هنوز پاسخ جامعی با این ارتباط نداده است.

دابی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) به بررسی ارتباط بین سیستم های ارزیابی عملکرد بازننگری شده بر مبنای عقاید و ادراکات مدیران ارشد با عملکرد محیطی پرداختند و نتایج این پژوهش بیانگر این امر بود که عقاید مدیران ارشد بر ادراکات آنها تاثیر می گذارد و این امر موجب بیشتر شدن احتمال بازننگری سیستم های ارزیابی عملکرد با استراتژی تولید خواهد شد و فرهنگ سازمانی نیز نقشی تعدیل گر در این رابطه دارد. بازننگری پیوسته سیستم نیز منجر به بهبود عملکرد سازمانی می شود.

ناصری و جوادی (۱۳۹۲) به بررسی روابط بین فرهنگ سازمانی بر مبنای چارچوب ارزش های رقابتی و سیستم های ارزیابی عملکرد پرداختند. در این راستا داده هایی از ۹۳ شرکت تولیدی در بورس اوراق بهادار تهران گردآوری و با مدل توسعه یافته توسط هنری (۲۰۰۶) آزمون نمودند. نتایج نشان می دهد میزان گرایش به تنوع ارزیابی عملکرد، بین مدیران ارشد شرکت های دارای فرهنگ غالب انعطاف پذیر بیشتر از مدیران ارشد شرکت های دارای فرهنگ غالب کنترلی می باشد و به کارگیری سیستم های ارزیابی عملکرد برای تصمیم سازی استراتژیک و شناسایی نقاط عطف، بین مدیران ارشد شرکت های دارای فرهنگ غالب انعطاف پذیر بیشتر از مدیران ارشد شرکت های دارای فرهنگ غالب کنترلی می باشد. نتایج همچنین نشان می دهد که به کارگیری سیستم های ارزیابی عملکرد برای نظارت، شناسایی نقاط عطف، تصمیم سازی استراتژیک و قانونمند سازی، اثر مثبت و معناداری بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد ارزیابی عملکرد دارد.

نمانیان و فیض اله زاده (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمان با نقش میانجی نوآوری، با ابزار پرسشنامه و جامعه آماری از مدیران ارشد و میانی شرکت های صنعتی ایلام به روش توصیفی - همبستگی پرداختند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها نشان دهنده این امر بود که فرهنگ های سازمانی (گروهی، منطقی، توسعه ای، سلسله مراتبی) با نقش میانجی نوآوری بر عملکرد سازمان، تأثیرات مثبت و معناداری دارند و میزان تأثیرپذیری فرهنگ گروهی با میانجی گری نوآوری بر عملکرد، قوی تر از سایر فرهنگ ها می باشد.

علامه و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمانی با تأکید بر نقش تسهیم دانش و چابکی سازمانی با رویکرد کارت امتیازی متوازن با هدف طراحی مدلی برای عملکرد استاندارد چهارمحال و بختیاری پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این امر بود که فرهنگ سازمانی بر تسهیم دانش تأثیرگذار است. همچنین، تسهیم دانش بر چابکی سازمانی تأثیر می گذارد و

<sup>1</sup> Dubey et al

عواملی مانند چابکی سازمانی و تسهیم دانش بر عملکرد سازمانی تأثیرگذارند. بنابراین، توجه به فرهنگ سازمانی و عوامل مؤثر بر گسترش تسهیم دانش و چابکی سازمانی می تواند به افزایش عملکرد سازمان کمک کند.

### ۳. فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مبانی نظری مطرح شده، فرضیات پژوهش به شرح زیر می باشد:

فرضیه اصلی ۱: ارزش های فرهنگی بر هدف استفاده از ارزیابی عملکرد تأثیر معنی داری دارد. که بر مبنای فرضیات فرعی ذیل مورد آزمون قرار گرفته است:

- ۱-۱ استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف ارتباطی، در سازمانهای با ارزش های فرهنگی باثبات بیشتر از سازمانهای با ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر می باشد.
- ۱-۲ استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی، در سازمانهای با ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر بیشتر از سازمانهای با ارزش های فرهنگی باثبات می باشد.
- ۱-۳ استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف تصمیم گیری، در سازمانهای با ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر بیشتر از سازمانهای با ارزش های فرهنگی باثبات می باشد.
- ۱-۴ ارزش های فرهنگی باثبات بر سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف ارتباطی تأثیر مثبت و معنی داری دارد.
- ۱-۵ ارزش های فرهنگی باثبات بر سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی تأثیر منفی و معنی داری دارد.
- ۱-۶ ارزش های فرهنگی باثبات بر سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف تصمیم گیری تأثیر منفی و معنی داری دارد.
- ۱-۷ ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر بر سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف ارتباطی تأثیر منفی و معنی داری دارد.
- ۱-۸ ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر بر سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی تأثیر مثبت و معنی داری دارد.
- ۱-۹ ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر بر سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف تصمیم گیری تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

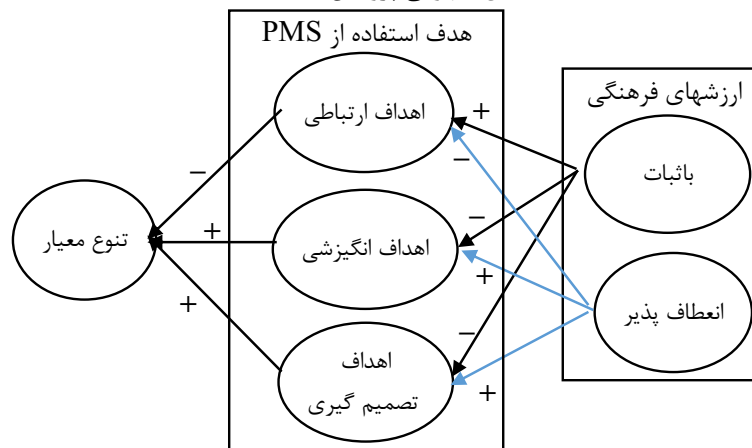
فرضیه اصلی ۲: ارزش های فرهنگی بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد تأثیر معنی داری دارد.

که بر مبنای فرضیات فرعی ذیل مورد آزمون قرار گرفته است:

- ۲-۱ میزان تنوع معیار ارزیابی عملکرد سازمان های با ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر، بیشتر از سازمان های با ارزش های فرهنگی باثبات می باشد.

- ۲-۲ ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر مثبت و معنی داری دارد.
- ۲-۳ ارزش‌های فرهنگی باثبات بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر منفی و معنی داری دارد.
- فرضیه اصلی ۳: هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر معنی داری دارد.
- ۳-۱ استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف ارتباطی بر میزان تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر منفی و معنی داری دارد.
- ۳-۲ استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی بر میزان تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر مثبت و معنی داری دارد.
- ۳-۳ استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف تصمیم گیری، بر میزان تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر مثبت و معنی داری دارد.
- فرضیه اصلی ۴: ارزش‌های فرهنگی به واسطه هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر دارد.
- ۴-۱ ارزش‌های فرهنگی باثبات به واسطه سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف ارتباطی بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر معنی داری دارد.
- ۴-۲ ارزش‌های فرهنگی باثبات به واسطه سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر معنی داری دارد.
- ۴-۳ ارزش‌های فرهنگی باثبات به واسطه سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف تصمیم گیری بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر معنی داری دارد.
- ۴-۴ ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر به واسطه سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف ارتباطی بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر معنی داری دارد.
- ۴-۵ ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر به واسطه سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر معنی داری دارد.
- ۴-۶ ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر به واسطه سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف تصمیم گیری بر تنوع معیارارزیابی عملکرد تاثیر معنی داری دارد.

۲: مدل مفهومی پژوهش



#### ۴. روش شناسی پژوهش

هدف این پژوهش توسعه دانش و آگاهی در زمینه تاثیر باورها و عقاید که در سطح محیط ایجادکننده فرهنگ می‌باشد بر سیستم‌های ارزیابی عملکرد می‌باشد، بنابراین این پژوهش از منظر هدف در طبقه پژوهش‌های کاربردی و از منظر روش پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی و پیمایشی می‌باشد، همچنین از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی مدیران ارشد شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته است پژوهشی میدانی محسوب می‌شود. جامعه آماری این پژوهش مدیران ارشد (مدیرعامل یا رئیس هیات مدیره) و مدیران مالی و کارشناسان مالی شرکت‌های تولیدی فعال در سالهای ۹۵-۹۴ می‌باشند که به نحوی با ارزیابی عملکرد در سازمان‌های خود در ارتباط می‌باشند، مطابق بررسی‌های صورت گرفته تعداد ۲۷۰ شرکت تولیدی پذیرفته شده در مقطع مورد بررسی می‌باشد که بصورت تخمینی جامعه آماری این پژوهش حدود (۴×۲۷۰) ۱۰۸۰ نفر برآورد شده است، نمونه آماری طبق جدول مورگان ۲۸۳ نفر تعیین گردیده است. روش نمونه‌گیری بصورت نمونه‌گیری تصادفی در دسترس می‌باشد. در این پژوهش ۴۲۸ پرسشنامه (به صورت متوسط در هر شرکت ۴ پرسشنامه) در ۱۰۷ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع گردید و پس از اتمام پروسه نمونه‌گیری ۲۵۰ پرسشنامه صحیح و قابل استفاده در این فرآیند حاصل شد. نرخ پاسخگویی از پرسشنامه‌های برگشت داده شده قابل استفاده به پرسشنامه‌های ارسال شده ۵۸/۰ می‌باشد. برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات این پژوهش و مباحث نظری مرتبط با موضوع از روش مطالعات کتابخانه‌ای و جهت جمع‌آوری داده‌ها جهت آزمون فرضیات از روش میدانی استفاده

شده است. ابزار این پژوهش پرسشنامه استاندارد شامل ۶۲ گویه که روایی و پایایی آن بررسی و بومی سازی شده است، می باشد. این پرسشنامه بر مبنای طیف لیکرت ۵ گزینه ای و مشتمل بر سازه های ارزش های فرهنگی باثبات (۱۸ گویه)، ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر (۱۸ گویه)، اهداف ارتباطی سیستم ارزیابی عملکرد (۴ گویه)، اهداف انگیزشی سیستم ارزیابی عملکرد (۴ گویه)، اهداف تصمیم گیری سیستم ارزیابی عملکرد (۴ گویه)، تنوع معیار ارزیابی عملکرد (۱۴ گویه) بکار گرفته شده است، جهت تحلیل داده های پژوهش نیز از نرم افزارهای SPSS و LISREL استفاده شده است.

### ۵. متغیرهای پژوهش

در این پژوهش متغیر برون زا<sup>۱</sup> فرهنگ سازمانی می باشد که بر مبنای مدل فرهنگ سازمانی دنیسون (۲۰۰۶) اندازه گیری شده است، دلایل انتخاب این مدل به شرح ذیل است: مدل دنیسون یکی از مدل های مبتنی بر رویکرد تلفیقی شناخت فرهنگ سازمانی می باشد که در این رویکرد هم روش کمی و هم روش کیفی قابل کاربرد است و لذا رویکردهای عینیت گرا و ذهنیت گرا ادغام میشوند. برخی از مطالعاتی که می توان در این دسته جای داد عبارت اند از: مدل ویلیام اوچی<sup>۲</sup> و مدل فرهنگ سازمانی دنیسون که به دلیل نگاه جامعی که به فرهنگ دارند جز مدلهای پیشرو و نوین محسوب می شوند. الگوی دنیسون از یک ماتریس دوبعدی تشکیل شده که یک بعد آن درجه تغییر و یا ثبات محیط و بعد دیگر نوع تأکید استراتژیک (درونی یا بیرونی) را نشان می دهد. از برخورد نیازهای محیطی و تأکید استراتژیک سازمان چهار نوع فرهنگ سازمان شکل می گیرد که هریک با نوع تأکید استراتژیک و درجه باثبات محیطی مرتبط با آن سازگاری دارد (رضوانی، ۱۳۹۰).

جدید بودن مدل فرهنگ سازمانی دنیسون و مبنای رفتارگرایی<sup>۳</sup> این مدل و همچنین کامل بودن این مدل از نظر شاخصهای اندازه گیری و سنجش ابعاد فرهنگ سازمانی، از جمله دلایل دیگر انتخاب این مدل به شمار می آیند. قابلیت استفاده از مدل فرهنگ سازمانی دنیسون در تمام سطوح سازمانی یکی دیگر از ویژگیهای این مدل است و بجای ارزیابی شخصیت نیز رفتار گروهی را تا پایین ترین سطوح سازمانی انجام می دهد. ضمن اینکه در سالیان اخیر این مدل توسط مؤسسات مشاوره مدیریت برای ارزیابی فرهنگ سازمانی شرکتها و سازمانها در خارج از کشور بطور گسترده مورد استفاده قرار گرفته است. یکی دیگر از مزایای مدل دنیسون نمودارگرایی آن است که ویژگیهای فرهنگ سازمانی را در دو بعد تمرکز داخلی و خارجی و میزان انعطاف و همچنین در سطح ۱۲ شاخص صورتی که کاملاً وضع فرهنگ سازمانی را نشان می دهد، ترسیم

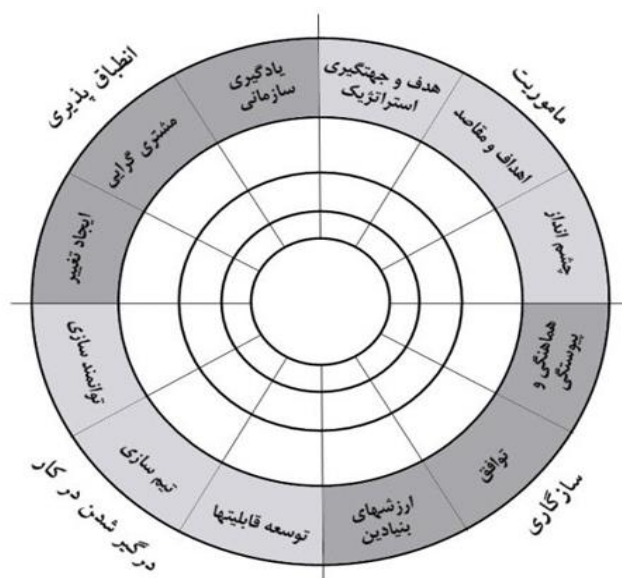
<sup>1</sup> Exogenous Variables

<sup>2</sup> Ouchi

<sup>3</sup> Behaviorally Based

می‌کند. وقتی درباره فرهنگ سخن گفته می‌شود، منظور فرهنگ مسلط و غالب آن سازمان است. که نشان‌دهنده شخصیت متمایز سازمان می‌باشد. بسیاری از سازمانها دارای یک فرهنگ غالب و یک سری پاره فرهنگ هستند. فرهنگ مشترک سازمان یا فرهنگ غالب بیانگر ارزشهای اصلی است که توسط بیشتر اعضای سازمان حفظ می‌شود. بنابراین امکان جداسازی انواع فرهنگ‌ها به ارزش‌های کنترل و انعطاف پذیری نمی‌باشد، بلکه می‌توان نقاط حداکثری هر جنبه را به عنوان چیره شدن آن جنبه بر جنبه دیگر در نظر گرفت.

پرسشنامه استاندارد مدل فرهنگ سازمانی دنیسون (۲۰۰۶) که در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است، شامل ۴ سازه ۱ فرهنگ ماموریتی<sup>۱</sup>، فرهنگ انطباق پذیری<sup>۲</sup>، فرهنگ درگیر شدن در کار<sup>۳</sup>، فرهنگ سازگاری<sup>۴</sup>، فرهنگ سازگاری<sup>۵</sup> می‌باشد که هر سازه مشتمل بر ۹ گویه (در مجموع ۳۶ گویه) و متغیرهای مشاهده‌پذیری<sup>۶</sup> به شرح شکل ۱ است.



شکل ۱: مدل فرهنگ سازمانی دنیسون

<sup>1</sup> Construct

<sup>2</sup> Mission

<sup>3</sup> Adaptability

<sup>4</sup> Involvement

<sup>5</sup> Consistency

<sup>6</sup> Observable Variable

اگر مجموع امتیازات گویه‌های فرهنگ ماموریتی و سازگاری از مجموع امتیازات گویه‌های فرهنگ انطباق‌پذیری و درگیرشدن در کار بزرگتر باشد در آن صورت سازمان با ارزش‌های فرهنگی باثبات<sup>۱</sup> می‌باشد و اگر مجموع امتیازات گویه‌های فرهنگ ماموریتی و سازگاری از مجموع امتیازات گویه‌های فرهنگ انطباق‌پذیری و درگیرشدن در کار کوچکتر باشد در آن صورت سازمان با ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر<sup>۲</sup> می‌باشد.

در این پژوهش متغیرهای درون‌زا<sup>۳</sup> شامل اهداف استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد و تنوع معیار ارزیابی عملکرد می‌باشند.

اهداف استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد در این پژوهش بر مبنای پرسشنامه استاندارد سایمون (۱۹۹۴) و هنری (۲۰۰۶) مشتمل بر ۳ سازه اهداف ارتباطی (۴ گویه)، اهداف انگیزشی (۳ گویه) و تصمیم‌گیری استراتژیک (۴ گویه) اندازه‌گیری شده است.

در این پژوهش تنوع معیار ارزیابی عملکرد سازمان، به مجموعه معیارهای مالی و غیرمالی اطلاق می‌شود و بر مبنای پرسشنامه استاندارد هنری (۲۰۰۶) مشتمل بر ۴ سازه کارت‌ارزیابی متوازن (سجده‌های رشد و یادگیری<sup>۴</sup> سازمانی، فرایندهای داخلی<sup>۵</sup>، ارزیابیهای دیدگاه مشتری<sup>۶</sup>، ارزیابیهای مالی<sup>۷</sup>) و ۱۴ گویه اندازه‌گیری شده است. کارت‌ارزیابی متوازن نیز در این پژوهش به عنوان معیار عملکردی که توانایی تطبیق‌پذیری و کاربردهای فراوان آن در سازمان‌ها در تحقیقات تجربی هوک و جیمز<sup>۸</sup> (۲۰۰۰)، ایتنر (۲۰۰۳) و لیپ و سالتیو (۲۰۰۲)، هنری (۲۰۰۶) مورد بررسی قرار گرفته است، استفاده شده است.

## ۶- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش ابتدا اعتبار محتوای پرسشنامه توسط استاد راهنما و تنی چند از خبرگان و با استفاده از شاخص محتوا<sup>۹</sup> مورد تأیید قرار گرفته است و پس از اجرای اولیه آزمون پایایی بازآزمایی با آلفای کرونباخ بررسی و پس از اجرای اصلی بر روی نمونه نیز روایی همزمان (روایی واگرا و روایی

<sup>1</sup> Stability Culture

<sup>2</sup> Flexibility Culture

<sup>3</sup> Endogenous Variables

<sup>4</sup> Learning and growth perspective

<sup>5</sup> Internal perspective

<sup>6</sup> Customer perspective

<sup>7</sup> Financial perspective

<sup>8</sup> Hoque & James

<sup>9</sup> content validity ratio (CVR)

همگرا (روایی تشخیصی از معیار فورنل و لارکر براساس میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و پایایی مرکب (CR)، روش تحلیل عاملی تأییدی (CFA)) استفاده شده است.

جدول ۱- ضرایب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE

| سازه                                  | تعداد<br>گویه | آلفای<br>کرونباخ | پایایی<br>ترکیبی* | *AVE  |
|---------------------------------------|---------------|------------------|-------------------|-------|
| فرهنگ انعطاف پذیر                     | ۱۸            | ۰/۹۱۹            | ۰/۸۹              | ۰/۵۸  |
| فرهنگ با ثبات                         | ۱۸            | ۰/۷۴۱            | ۰/۸۲              | ۰/۴۳  |
| اهداف ارتباطی سیستم ارزیابی عملکرد    | ۴             | ۰/۹۳۹            | ۰/۸۹              | ۰/۶۷  |
| اهداف انگیزشی سیستم ارزیابی عملکرد    | ۴             | ۰/۸۷۰            | ۰/۸۸              | ۰/۷۲  |
| اهداف تصمیم گیری سیستم ارزیابی عملکرد | ۴             | ۰/۹۱۸            | ۰/۹۰              | ۰/۷۰  |
| تنوع معیار                            | ۱۴            | ۰/۹۶۲            | ۰/۹۵              | ۰/۸۳  |
| کل سوالات                             | ۶۲            | ۰/۸۹۰≈           | ۰/۹۸≈             | ۰/۶۳≈ |

آلفای کرونباخ برای هر کدام از ابعاد مورد بررسی و کل پرسشنامه در نمونه ۳۰ تایی اولیه و همچنین پایایی ترکیبی نیز پس از اجرای کامل پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفتند و با توجه به اینکه مقادیر تمامی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش در هردو معیار بیشتر از ۰/۷ می باشد، این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد. سپس به بررسی روایی همگرا از طریق AVE و تحلیل عاملی تأییدی پرداختیم و همانطور که نتایج جدول ۲ نشان می دهد، کلیه گویه‌ها دارای بارعاملی بیشتر از ۰/۴ می باشد و همچنین تأیید یا رد معناداری بارهای عاملی باید با توجه به اعداد معناداری (T-Value) صورت بگیرد. بدین ترتیب که در سطح خطای ۰/۰۵ بارعاملی که مقدار T-Value آن بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از ۱/۹۶- باشد، معنی دار است. همان طور که در جدول شماره ۲ نشان داده شده است، همه بارهای عاملی از نظر آماری نیز معنی دار هستند چرا که میزان T-Value آن‌ها بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و نیازی به حذف هیچ یک از گویه ها نمی باشد. AVE نیز بر مبنای جدول ۱ در تمامی سازه ها بزرگتر از ۰/۵ و همچنین  $CR > AVE$  می باشد که بیانگر روایی همگرا می باشد، همچنین باعنایت به بومی سازی پرسشنامه روایی واگرا نیز بر مبنای تحلیل عاملی اکتشافی بررسی و بنابراین از روایی همزمان اطمینان نسبی کسب شده است.

جدول ۲- نتایج تحلیل عاملی تاییدی سازه های پژوهش

| خطای استاندارد | بار عاملی | آماره T | سازه                                           |                 |
|----------------|-----------|---------|------------------------------------------------|-----------------|
| ۰/۴            | ۰/۷۷      | ۱۴/۰۸   | ارزش های بنیادی                                | هدف انتظاف پذیر |
| ۰/۳۶           | ۰/۸       | ۱۴/۸۸   | توافق                                          |                 |
| ۰/۴۸           | ۰/۷۲      | ۱۲/۷۵   | هماهنگی و انسجام                               |                 |
| ۰/۴۸           | ۰/۷۲      | ۱۲/۷۸   | نیت و جهت استراتژیک                            |                 |
| ۰/۳۹           | ۰/۷۸      | ۱۴/۲۴   | اهداف و مقاصد                                  |                 |
| ۰/۴۱           | ۰/۷۷      | ۱۴/۰۲   | چشم انداز                                      |                 |
| ۰/۶            | ۰/۶۴      | ۱۰/۱۴   | توانمندسازی                                    | هدف توانمند     |
| ۰/۴۶           | ۰/۷۳      | ۱۲/۱۷   | تیم گرایی                                      |                 |
| ۰/۵۵           | ۰/۶۷      | ۱۱/۰۳   | توسعه قابلیت ها                                |                 |
| ۰/۵۸           | ۰/۶۵      | ۱۰/۴۳   | ایجاد تغییر                                    |                 |
| ۰/۶۲           | ۰/۶۱      | ۹/۷۳    | مشارکت مداری                                   |                 |
| ۰/۶            | ۰/۶۴      | ۱۰/۱۴   | یادگیری سازمانی                                |                 |
| ۰/۳۵           | ۰/۸۱      | ۱۵/۰۳   | نظارت بر پیشرفت به سمت اهداف                   | هدف انطباقی     |
| ۰/۳۷           | ۰/۷۹      | ۱۴/۵۶   | نظارت بر معیارهای بااهمیت عملیات               |                 |
| ۰/۳۴           | ۰/۸۱      | ۱۵/۱۱   | توجیه تصمیمات                                  |                 |
| ۰/۲۵           | ۰/۸۷      | ۱۶/۷۸   | پشتیبانی از عملکرد                             |                 |
| ۰/۵۴           | ۰/۶۸      | ۱۱/۹۹   | شناسایی ابتکارات و نوآوریها                    | هدف انطباقی     |
| ۰/۱۷           | ۰/۹۱      | ۱۸/۴    | ارتقاء، انتصاب و توبیخ                         |                 |
| ۰/۱۲           | ۰/۹۴      | ۱۹/۴۶   | روش های بهبود عملکرد                           |                 |
| ۰/۴۳           | ۰/۷۶      | ۱۳/۷۷   | تصمیمات با نیاز به راه حل سریع                 |                 |
| ۰/۲۱           | ۰/۸۹      | ۱۷/۶۳   | تصمیمات بدون نیاز به راه حل سریع               | هدف تصمیم گیری  |
| ۰/۲۹           | ۰/۸۴      | ۱۶/۲۵   | تصمیمات با راه حل های محتمل و استدلالات مناسب  |                 |
| ۰/۲۸           | ۰/۸۵      | ۱۶/۳۷   | تصمیمات مرتبط با پیش بینی جهت آینده واحد تجاری |                 |
| ۰/۰۳           | ۰/۹۹      | ۲۱/۶۱   | مالی                                           |                 |
| ۰/۴۱           | ۰/۷۷      | ۱۴/۳۸   | مشتریان                                        | منافع معیار     |
| ۰/۰۵           | ۰/۹۷      | ۲۱/۰۶   | فرآیند داخلی                                   |                 |
| ۰/۱۷           | ۰/۹۱      | ۱۸/۶۷   | رشد و نوآوری                                   |                 |

## آمار توصیفی

نمونه‌آماری این پژوهش ۲۵۰ نفر از مدیران ارشد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که از نظر جنسیت شامل ۲۲۲ نفر مرد و ۲۸ نفر زن می‌باشند. بنابراین افراد نمونه که دارای جنسیت مرد می‌باشند، بیشترین فراوانی را دارند؛ که ۸۸.۸۰٪ نمونه می‌باشند همچنین اکثریت افراد مورد مطالعه را سطح تحصیلات کارشناسی (۱۱۹ نفر) تشکیل داده است. تعداد ۳۰ نفر دارای سابقه تا پنج سال، ۸۳ نفر دارای سابقه شش تا ده سال، تعداد ۸۹ نفر دارای سابقه یازده تا پانزده سال و نهایتاً تعداد ۴۸ نفر دارای سابقه‌ای بیش از شانزده سال بوده‌اند بنابراین اکثریت افراد مورد مطالعه بین یازده تا پانزده سال سابقه مدیریت دارند، بیشترین درصد فراوانی در صنایع شرکت‌های نمونه شامل صنعت خودرو و ساخت قطعات (۲۲٪)، دارویی (۱۷٪)، ماشین آلات و تجهیزات (۱۲٪) بیشترین بخش نمونه‌آماری این پژوهش را تشکیل داده است.

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

جهت بررسی فرضیات مرتبط با تفاوت بین میزان استفاده از اهداف ارتباطی، انگیزشی، تصمیم‌گیری و میزان تنوع معیار در سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی باثبات و انعطاف‌پذیر از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای به شرح جدول ۳ استفاده شده است.

جدول ۳- آزمون  $t$  تک نمونه‌ای فرضیات

| شماره فرضیه | متغیر وابسته  | نوع فرهنگ   | میانگین | تفاوت میانگین | سطح معنی داری | حد پایین | حد بالا | نتیجه آزمون                      |
|-------------|---------------|-------------|---------|---------------|---------------|----------|---------|----------------------------------|
| فرضیه ۱-۱   | اهداف ارتباطی | با ثبات     | ۳/۶۸    | ۰/۹۸          | ۰/۰۰          | ۰/۵۷     | ۱/۳۹    | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
|             |               | انعطاف‌پذیر | ۲/۷۰    | ۰/۹۸          | ۰/۰۰          | ۰/۵۵     | ۱/۴۲    |                                  |
| فرضیه ۲-۱   | اهداف انگیزشی | با ثبات     | ۲/۵۸    | -۱/۱۸         | ۰/۰۰          | -۱/۶     | -۷/۶۳   | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
|             |               | انعطاف‌پذیر | ۳/۷۶    | -۱/۱۸         | ۰/۰۰          | -۱/۶۷    | -۰/۶۹   |                                  |

| شماره فرضیه | متغیر وابسته | نوع فرهنگ   | میانگین | تفاوت میانگین | سطح معنی داری | حد پایین | حد بالا | نتیجه آزمون                      |
|-------------|--------------|-------------|---------|---------------|---------------|----------|---------|----------------------------------|
| فرضیه ۳-۱   | اهداف        | با ثبات     | ۲/۹۴    | -۰/۸۹         | ۰/۰۰          | -۱/۲۵    | -۰/۵۳   | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می شود. |
|             |              | انعطاف پذیر | ۳/۸۴    | -۰/۸۹         | ۰/۰۰۲         | -۱/۴۲    | -۰/۳۶   |                                  |
| فرضیه ۱-۲   | تنوع معیار   | با ثبات     | ۳/۰۳    | -۰/۸۹         | ۰/۰۰          | -۱/۱۸    | -۰/۵۵   | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می شود. |
|             |              | انعطاف پذیر | ۳/۸۹    | -۰/۸۹         | ۰/۰۰۳         | -۱/۴۱    | -۰/۳۲   |                                  |

نتایج آزمون فرضیات مرتبط با مدل مفهومی پژوهش بر مبنای ضریب مسیر که بیانگر بتا<sup>۱</sup> آماره (T-Value) که در صورتی که مقادیر آن از عدد ۱/۹۶ بزرگتر و از ۱/۹۶- کوچکتر باشد معنادار خواهد بود و فرضیه تایید می شود و در غیر این صورت فرضیه رد می شود (مومنی، ۱۳۹۲) در جدول ۴ مورد بررسی و نتیجه گیری قرار گرفته است.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه ها بر مبنای معادلات ساختاری

| شماره     | تاثیر                  | از طریق | بر               | ضریب مسیر | آماره T | نتیجه آزمون                      |
|-----------|------------------------|---------|------------------|-----------|---------|----------------------------------|
|           |                        |         |                  |           |         |                                  |
| فرضیه ۴-۱ | ارزش های فرهنگی باثبات | -       | اهداف ارتباطی    | ۰         | -۰/۰۶   | در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود     |
| فرضیه ۵-۱ | ارزش های فرهنگی باثبات | -       | اهداف انگیزشی    | -۰/۱۴     | -۲/۳۴   | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می شود. |
| فرضیه ۶-۱ | ارزش های فرهنگی باثبات | -       | اهداف تصمیم گیری | -۰/۰۹     | -۱/۳۹   | در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود     |

<sup>۱</sup> Beta

|           |                             |               |                  |       |       |                                  |
|-----------|-----------------------------|---------------|------------------|-------|-------|----------------------------------|
| فرضیه ۷-۱ | ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر | -             | اهداف ارتباطی    | -۰/۷۹ | ۱۰/۱۶ | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| فرضیه ۸-۱ | ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر | -             | اهداف انگیزشی    | ۰/۹۲  | ۹/۹۶  | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| فرضیه ۹-۱ | ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر | -             | اهداف تصمیم‌گیری | ۰/۹۱  | ۱۰/۹۵ | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| فرضیه ۲-۲ | ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر | -             | تنوع معیار       | ۰/۲۹  | ۱/۲۹  | در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود     |
| فرضیه ۳-۲ | ارزش‌های فرهنگی باثبات      | -             | تنوع معیار       | -۰/۲۱ | -۲/۹۹ | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| فرضیه ۱-۳ | اهداف ارتباطی               | -             | تنوع معیار       | -۰/۱۹ | -۲/۱۱ | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| فرضیه ۲-۳ | اهداف انگیزشی               | -             | تنوع معیار       | ۰/۴۱  | ۴/۱۵  | در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود. |
| فرضیه ۳-۳ | اهداف تصمیم‌گیری            | -             | تنوع معیار       | -۰/۰۸ | -۰/۶۲ | در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود     |
| فرضیه ۱-۴ | ارزش‌های فرهنگی باثبات      | اهداف ارتباطی | تنوع معیار       | ۰     | -۰/۰۶ | در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود     |
|           |                             |               |                  | -۰/۱۹ | -۲/۱۱ |                                  |
| فرضیه     | ارزش‌های فرهنگی باثبات      | اهداف انگیزشی | تنوع معیار       | -۰/۱۶ | -۲/۲۴ | در سطح اطمینان ۹۵٪               |

|       |                                |                        |            |               |                |                                        |
|-------|--------------------------------|------------------------|------------|---------------|----------------|----------------------------------------|
| ۳۰-۶۴ | ارزش های فرهنگی<br>باثبات      | اهداف<br>تصمیم<br>گیری | تنوع معیار | ۷۸/۰<br>-۰/۰۹ | ۴/۱۵<br>-۱/۳۹  | تایید می شود.                          |
| ۳۰-۶۴ | ارزش های فرهنگی<br>انعطاف پذیر | اهداف<br>ارتباطی       | تنوع معیار | ۷۸/۰<br>-۰/۰۹ | ۱۰/۱۶<br>-۲/۱۱ | در سطح<br>اطمینان ۹۵٪<br>تایید می شود. |
| ۳۰-۶۴ | ارزش های فرهنگی<br>انعطاف پذیر | اهداف<br>انگیزشی       | تنوع معیار | ۹۶/۰<br>۰/۴۸  | ۹/۹۶<br>۴/۱۵   | در سطح<br>اطمینان ۹۵٪<br>تایید می شود. |
| ۳۰-۶۴ | ارزش های فرهنگی<br>انعطاف پذیر | اهداف<br>تصمیم<br>گیری | تنوع معیار | ۷۸/۰<br>-۰/۰۹ | ۱۰/۹۵<br>-۱/۶۲ | در سطح<br>اطمینان ۹۵٪<br>رد می شود     |

همچنین در ارزیابی برازش کلی الگوی مفهومی پژوهش نیز همان طور که در جدول ۵ مشاهده می شود، مقادیر تمامی شاخص ها نشان دهنده برازش مناسب و قابل قبول الگوی مفهومی پژوهش می باشد. بنابراین، همخوانی الگوی مفهومی با داده های گردآوری شده مورد تأیید واقع می شود.

جدول ۵- ارزیابی برازش کل الگوی مفهومی پژوهش

| شاخص های برازش<br>الگوی مفهومی | مقادیر محاسبه شده<br>شاخص ها | شاخص های برازش<br>الگوی مفهومی | مقادیر محاسبه شده<br>شاخص ها |
|--------------------------------|------------------------------|--------------------------------|------------------------------|
| Chi Square/ DF                 | ۲/۵۵                         | RMR                            | ۰/۰۶۱                        |
| RMSEA                          | ۰/۰۷۲                        | IFI                            | ۰/۹۷                         |
| RFI                            | ۰/۹۴                         | NNFI                           | ۰/۹۶                         |
| PNFI                           | ۰/۸۵                         | ECVI                           | ۳/۴۱                         |
| NFI                            | ۰/۹۵                         | PCFI                           | ۰/۶۷                         |

جدول ۶ بر مبنای الگوی برازش یافته پژوهش، میزان تأثیر مستقیم و غیرمستقیم متغیرهای اصلی پژوهش را نشان می‌دهد، که بیانگر این امر است که ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر و اهداف انگیزشی بیشترین تأثیر کلی را بر تنوع معیار دارند.

جدول ۶- تأثیر مستقیم، غیر مستقیم و کلی متغیرها بر تنوع معیار

| نام متغیر                   | تأثیر مستقیم | تأثیر غیر مستقیم | تأثیر کلی |
|-----------------------------|--------------|------------------|-----------|
| ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر | ۰/۲۹         | ۰/۵۲             | ۰/۸۱      |
| ارزش‌های فرهنگی باثبات      | ۰/۲۱         | -۰/۰۶            | ۰/۱۵      |
| هدف ارتباطی                 | -۰/۱۹        | -                | -۰/۱۹     |
| هدف انگیزشی                 | ۰/۴۸         | -                | ۰/۴۸      |
| هدف تصمیم‌گیری              | -۰/۰۸        | -                | -۰/۰۸     |

## ۷- نتیجه‌گیری و بحث

هدف این پژوهش گسترش ادبیات حسابداری مدیریت با استفاده از رویکرد اقتضایی، به منظور تعیین اثر بالقوه فرهنگ سازمانی بر یک جزء مدیریت عملکرد یعنی سیستم ارزیابی عملکرد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مقطع زمانی ۱۳۹۵-۱۳۹۴ می‌باشد، به صورت خاص این پژوهش به بررسی اثرات مستقیم و غیرمستقیم فرهنگ سازمانی بر دو بعد اساسی سیستم ارزیابی عملکرد، یعنی هدف استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد و تنوع معیار ارزیابی عملکرد پرداخته است تا بتواند درکی بر روی یکی از عوامل اقتضایی تأثیرگذار بر اثربخشی استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد، با هدف بهره‌گیری کامل تر و بهتر آن ایجاد نماید.

هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد در سه بعد اهداف ارتباطی، اهداف انگیزشی و اهداف تصمیم‌گیری استراتژیک مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این پژوهش بیانگر این امر می‌باشد که هدف استفاده از سیستم‌های ارزیابی عملکرد در سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی مختلف متفاوت است و سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی باثبات با توجه به این امر که بر مبنای تئوری سایبرانتیک پایه‌ریزی شده‌اند، نسبت به سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر از سیستم‌های ارزیابی عملکرد بیشتر در راستای اهداف ارتباطی و سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر که بر مبنای تغییرات در محیط بنا شده‌اند و بنابراین نیازمند تصمیمات استراتژیک، اطلاعات و یادگیری سازمانی بیشتر (سایمون<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰) می‌باشند. لذا این شرکت‌ها از سیستم‌های ارزیابی عملکرد، بیشتر در راستای اهداف انگیزشی و تصمیم‌گیری استراتژیک استفاده می‌نمایند.

<sup>۱</sup> simon

همچنین نتایج این پژوهش بیانگر این امر است که ارزش‌های فرهنگی بر تنوع‌معیار ارزیابی عملکرد تاثیر دارد، سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی باثبات که ارتباطات عمودی و پایدار و نوآوری پایینی نسبت به سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر دارند از تنوع‌معیار ارزیابی عملکرد کمتری با تاکید بر معیارهای ارزیابی عملکرد مالی استفاده می‌نمایند، در حالیکه سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی انعطاف‌پذیر با کنترل‌های غیررسمی، کانال‌های افقی از ارتباطات و مبتنی بر ایجاد استراتژی‌ها و یادگیری‌های جدید از معیارهای ارزیابی عملکرد غیر مالی بیشتری به عنوان مکمل معیارهای ارزیابی عملکرد مالی جهت دستیابی به تعادل پویا استفاده می‌نمایند. این نتایج با یافته‌های مطالعات پیشین که به بررسی اثر فرهنگ بر روی حسابداری مدیریت و شیوه‌های کنترل پرداختند، هم‌راستا می‌باشد (بیرد و هریسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴، فیستر و هارتمن<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱، آسیایی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴، هنری<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶، میلک و سیمیچ آکر، ۲۰۰۸، محمد و همکاران، ۲۰۱۳، بهیمینی، ۱۹۹۳، اسمیت و همکاران، ۱۹۹۷).

همچنین نتایج این پژوهش بیانگر این امر می‌باشد که هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد بر تنوع معیار ارزیابی عملکرد تاثیر دارد. در بکارگیری سیستم ارزیابی عملکرد در راستای اهداف ارتباطی که ناشی از نیازهای نظارتی و کسب مشروعیت سازمانی با گرفتن بازخورد از اهداف از پیش تعیین شده می‌باشد، گرایش به پیش‌بینی‌پذیری و ثبات، منجر به تغییرات و تصمیم‌گیری‌های استراتژیک کمتر، سادگی عملیات و ریسک کمتر خواهد شد و بنابراین اطلاعات کمتری توسط سیستم ارزیابی عملکرد جهت پشتیبانی فرآیندهای تحلیل مدیران نیاز می‌باشد و سیستم ارزیابی عملکرد سنتی نیز که بیشتر بر اطلاعات مالی متمرکز است پاسخگوی هدف نظارتی خواهد بود، از طرفی در بعد مشروعیت نیز بکارگیری داده مالی اثر قوی‌تری بر مشروعیت به دلیل سهولت تفسیر نتایج معیار مالی بر مبنای هدف اولیه خلق ارزش سهامدار و انتظارات بازار سهام دارد (مارکوس و پففر<sup>۵</sup> ۱۹۸۳) و بعبارتی استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف ارتباطی در شرکتها موجب کاهش تنوع معیارهای مالی و غیرمالی مورد استفاده آنها جهت ارزیابی عملکرد می‌شود. در اهداف انگیزشی استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد راهنمایی در راستای امور استراتژیک و یادگیری سازمانی بیشتر می‌باشد (سایمون<sup>۶</sup> ۱۹۹۰). که این امر بیشتر مرتبط با ارزش‌های انعطاف‌پذیر نسبت به ارزش‌های باثبات می‌باشد، زیرا در هدف انگیزشی دریافت

<sup>1</sup> Baird, Harrison

<sup>2</sup> Pfister & Hartman

<sup>3</sup> Asiaei

<sup>4</sup> Henri

<sup>5</sup> Markus & pfeffer

<sup>6</sup> simon

سریع‌تر علائم، تغییر و تطبیق مطرح می‌باشد که برخلاف سایبرانتیک است و این ارزش‌های انعطاف پذیر می‌باشند که کانال‌های باز ارتباطات را برای جریان آزاد اطلاعات در سازمان ایجاد می‌نمایند، بنابراین تنوعی از هر دو نوع معیارهای مالی و غیرمالی جهت اهداف انگیزشی سازمان قابل استفاده است و عبارتی استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد برای اهداف انگیزشی در شرکتها موجب افزایش تنوع معیارهای مالی و غیرمالی مورد استفاده آنها جهت ارزیابی عملکرد می‌شود. همچنین در بکارگیری سیستم ارزیابی عملکرد به عنوان ابزاری در راستای ساده‌سازی فرآیند تصمیم‌گیری استراتژیک در سازمان‌ها، که در سازمان‌های با ارزش‌های فرهنگی انعطاف پذیر به دلیل متاثر شدن از تغییرات محیط و هم پایانی در رسیدن به تعادل با محیط معنای بیشتری می‌یابد، اطلاعات غیر مالی بعنوان یاری‌کننده فهم بهتری از بیانیه‌های استراتژیک و معیارهای مالی نیز جهت بررسی نتایج بر مبنای اهداف اولیه خلق ارزش سهامدار می‌تواند مطلوب باشد، باینحال نتایج این پژوهش بیانگر این امر است که اهداف تصمیم‌گیری شرکت‌های نمونه موجب افزایش تنوع معیارهای مالی و غیر مالی مورد استفاده آنها جهت ارزیابی عملکرد نشده است. پژوهش‌های تجربی دیگری نیز به این نتیجه رسیدند که هنوز معیارهای مالی با ارزش می‌باشند و توسط مدیران ارشد بصورت گسترده‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرند (کلوت و مارتین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰، هوکو و جیمز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰، گاسلین<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲) باینحال پژوهشگرانی همچون اکلس<sup>۴</sup> (۱۹۹۱)، فیشر<sup>۵</sup> (۱۹۹۲)، هوکو، میا، آلام<sup>۶</sup> (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که معیارهای مالی برای تهیه اطلاعات مربوط مورد نیاز برای تصمیم‌گیری کامل و کافی نمی‌باشند. این تناقض‌ها بیانگر این امر است که هر دو نوع معیارها می‌تواند منظرهای گوناگونی از کارایی سازمان را نشان دهد (هنری، ۲۰۰۶)، در واقع نتایج و خروجی‌ها توسط معیارهای مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد در حالی که فرآیندها توسط معیارهای غیرمالی مورد بررسی قرار می‌گیرند و بنابراین استفاده از معیارها نیز بر مبنای پیچیدگی تصمیم و نتیجه محور بودن یا فرآیند محور بودن مدیر متفاوت است، باینحال بررسی این امر نیاز به پژوهش‌های آتی بیشتری دارد.

نتایج کسب شده در هردو منظر تئوری و عملی، بینشی در رابطه با زمینه‌های تاثیر گذار بر طراحی و اجرا موفقیت‌آمیز سیستم‌های ارزیابی عملکرد ایجاد می‌نماید. از دیدگاه نظری، این پژوهش به توسعه ادبیات حسابداری مدیریت با دیدگاه اقتضایی پرداخته است، با وجود تحقیقات

<sup>1</sup> Klood & Martin

<sup>2</sup> Hoque & James

<sup>3</sup> Gosselin

<sup>4</sup> Eccles

<sup>5</sup> Fisher

<sup>6</sup> Hoque, Mia & Alam

پیشین در راستای تاثیر فرهنگ سازمانی بر سیستم ارزیابی عملکرد، این پژوهش بادیدی کل نگرانه و ترکیبی از هر دوی هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد و تنوع معیار که در پژوهش های پیشین کمتر مورد توجه قرار گرفته و با استفاده از مدل فرهنگ سازمانی دنیسون (۲۰۰۶) و طبقه بندی تلفیقی از هدف استفاده از سیستم های ارزیابی عملکرد بر مبنای مطالعات سایمون (۱۹۹۴) و هنری (۲۰۰۶) پرداخته است، علاوه بر این پژوهش فوق نسبت به پژوهشهای پیشین با دیدی مقطعی و بر مبنای نمونه ای بزرگ صورت گرفته است. نتایج این پژوهش بیانگر این امر است که فرهنگ سازمانی بر اهداف ارتباطی و انگیزشی و تنوع معیار اثرات مستقیم و غیر مستقیمی دارد و میزان تنوع معیار بیشترین اثر کلی را از ارزش های فرهنگی انعطاف پذیر و اهداف انگیزشی کسب می نماید. از آنجا که عدم توانایی سازمان در ایجاد سیستم ارزیابی عملکرد بهینه می تواند در موفقیت هر سازمانی تاثیر گذار باشد، این پژوهش می تواند برای شرکتهای ایرانی و تیم مدیریت ارشد برای کسب درک درستی از چگونگی بهبود عملکرد و ایجاد سیستم ارزیابی عملکرد سیستماتیک و تاثیر گذار بر شناخت و انگیزش ارزیابی شوندگان استفاده شود، بنابراین به طراحان سیستم های ارزیابی عملکرد، تحلیل گران و مدیران سازمان ها پیشنهاد می شود که قبل از طراحی و پیاده سازی سیستم های ارزیابی عملکرد به عامل فرهنگ سازمانی به عنوان عاملی تاثیر گذار بر هدف استفاده از سیستم کنترل مدیریت و تنوع معیار توجه نمایند و از ارزش های سازمان و هدف استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد، قبل از بکارگیری آن در راستای نیازهای سازمانی خود، آگاه باشند. در واقع نیاز استراتژی های سازمانی به تغییرات سیستم های ارزیابی عملکرد در موفقیت آن کافی نیست و موفقیت آن اساسا بستگی به تغییر موفقیت آمیز فرهنگ سازمانی دارد.

#### فهرست منابع :

- الوانی، سید مهدی. (۱۳۸۶). مدیریت عمومی (چاپ سی و یکم). تهران: نشر نی
- احمدیان پور پروین، دنیا. (۱۳۹۳)، نسبیت فرهنگی مبتنی بر رویکرد رفتاری: با تاکید بر نقش حسابداری مدیریت در تصمیم گیری مدیریت، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره نهم، بهار، صفحه ۵۱-۳۴
- سجادی، سیدحسین، صوفی، علی. (۱۳۹۰). حسابداری مدیریت پیشرفته (چاپ دوم). اهواز: انتشارات دانشگاه شهید چمران، صفحه ۳۹-۳۷
- رضوانی، حمید رضا، سهام خدم، مازیار. (۱۳۹۰)، مطالعه تطبیقی گونه شناسی های فرهنگ سازمانی مطالعه موردی شرکت های پگاه فارس و شام شام، مدیریت دولتی، دوره ۳، شماره ۶، بهار و تابستان، ص ۷۹ تا ۹۲

- رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۱). حسابداری مدیریت رفتاری (چاپ اول). تهران: دانشگاه آزاد اسلامی
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ خردیار، سینا؛ ایمنی، محسن. (۱۳۹۵). ریشه‌ی تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری (تئوری‌ها و روش‌های پژوهش)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره اول، بهار و تابستان، صفحه ۵۲-۲۵
- ناصری، احمد، جوادی، سید علی. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین فرهنگ سازمانی و سیستم‌های ارزیابی عملکرد در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره پنجم، شماره دوم، صفحه ۱۳۱-۱۶۰
- نمانیان، فرشید، فیض‌اله‌زاده، صادق. (۱۳۹۴). تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمان با نقش میانجی نوآوری (مطالعه موردی: شهرک صنعتی ایلام)، مجله فرهنگ‌ایلام، دوره ۱۶، شماره ۴۶ و ۴۷، بهار و تابستان، صفحه ۱۶۱-۱۷۴
- نمازی، محمد. (۱۳۸۴). بررسی کاربردهای تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۲، شماره ۲ (پیاپی ۴۳)، صفحه ۱۶۴-۱۴۷
- نمازی، محمد. (۱۳۹۱). حسابداری مدیریت استراتژیک از تئوری تا عمل جلد اول (چاپ اول). شیراز: مرکز پژوهش سامانه‌های یکپارچه و نظام‌های اطلاعاتی مالی امام حسن مجتبی.
- مومنی، منصور. (۱۳۹۲). مدل‌سازی معادلات ساختاری با تأکید بر سازه‌های بازتابنده و سازنده (چاپ اول). تهران: مولف
- علامه، سید محسن؛ عسکری، نوربخش؛ خزائی پول، جواد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمانی: تأکید بر نقش تسهیم دانش و چابکی سازمانی با رویکرد کارت امتیازی متوازن، مدیریت فرهنگ سازمانی، دوره ۱۴، شماره ۲، صفحه ۴۵۳-۴۷۴
- Asiaei, Kaveh and Jusoh, Rusita, (2014). Determinants of Performance Measurement Practices: Toward a Contingency Framework, International Journal of Management Excellence, Vol. 12(3)
- Baird, Kevin and Harrison, Graeme and Reeve, Robert. (2004). Adoption of Activity Management Practices: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors. Journal of Management Accounting Research, Vol. 15(4), 383-399.
- Bhimani, A, (2003). A Study of the Emergence of Management Accounting System ethos and its Influence on Perceived System Success, Journal of Accounting, Organizations and society vol.28(6), pp:523-548

- Burkert, Michael and Fischer, Franz, (2011). Application of the Controllability Principle and Managerial Performance: The Role of Perceptions, *Journal of Management Accounting Research*, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1797927>
- Chenhall, Robert H. Hall, Matthew. Smith, David. (2010). Social Capital and Management Control Systems: A Study of a Non-Government Organization, *Journal of Accounting, Organizations and Society*, Vol 35 (8), pp: 737-756
- Cho, Inchul and Payne, Stephanie. (2016). Other Important Questions: When, How, and Why Do Cultural Values Influence Performance Management? , *Journal of Industrial and Organizational Psychology*, Vol 9, pp 343-350
- Chow, Chee and Shields, Michael, (1991). The Effects of Management Controls and National Cultures on manufacturing performance: An Experimental Investigation, *Journal of Accounting Organizations and society*, Vol 16(3)
- Denis, J.-L and Langle, A and Rouleau, L, (2007). Strategizing in Pluralistic Contexts: Rethinking theoretical frames. *Journal of Human Relations*, Vol 60(1), pp: 179-215.
- Dubey, Ramesh war et al, (2017), Explaining the Impact of Reconfigurable Manufacturing Systems on Environmental Performance: The Role of Top Management and Organizational Culture, *Journal of Cleaner Production*, Vol. 141, pp: 56-66
- Esben, Rahbek Gjerdrum and Pedersen, Frantisek Sudzina, (2012), which firms use measures? Internal and external factors shaping the adoption of performance measurement systems in Danish firms, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 32(1), pp: 4 – 27
- Forsgren, Nicole and Sabherwal, Rajiv. (2015). Business Intelligence System Use as Levers of Control and Organizational Capabilities: Effects on Internal and Competitive Benefit, <https://ssrn.com/abstract=2687710>
- Hall, Matthew, (2008), the Effect of Comprehensive Performance Measurement Systems on Role Clarity, Psychological Empowerment and Managerial Performance, *Journal of Management Accounting Research*, Vol 33(2-3), pp: 141-163
- Jacobs, Rowena. Munnion, Russell. Harrison, Stephen. Kenneth, Fred. Walsh, Kieran. (2013). The Relationship Between

- Organizational Culture and Performance in Acute Hospitals, *Journal of Social Science & Medicine*, Vol. 76, pp: 115-125
- Kaplan, Robert S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard, Working Kober, R and Ngb, J. and Paul, B. J. (2007). The Interrelationship between Management Control Mechanisms and Strategy. *Journal of Management Accounting Research*, Vol.18 (4), pp: 425-452
- Lau, Brigitte, (2012). Behavioral Effects of Fairness in Performance Measurement and Evaluation Systems: Empirical Evidence from France, *Journal of Advances in Accounting*, Vol. 28(2), pp: 323-332
- Mohamad, Muslim Har Sani and Ali, Fazlin and Amir, Amizawati Mohd, (2013), Role of Organizational Culture on Performance Measurement Practice: The Case of Malaysian Manufacturing Firms. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, Vol. 3(4), pp: 297-318
- Niven P. R. (2008). Balanced Scorecard: Step-by-step for Government and Nonprofit Agencies, *Journal of Organizations and Society*, vol. 38, pp: 245-267
- Pfister, Jan and Harttman, Frank. (2011). Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory. *Journal of the Accounting Review*, Vol 86(2), pp: 738-741.
- Santos, Monica, Lucianetti, Lorenzo. (2012). Contemporary Performance Measurement Systems: A Review of Their Consequences and a Framework for Research, *Management Accounting Research*. Vol. 23 (2), PP: 79-119, 2012. SSRN:<https://ssrn.com/abstract=2045992>
- Sullen, Hogan and Leonard, Coote. (2014). Organizational Culture and Innovation: A Practical Guide to Leading Organizational Change and Renewal, *Journal of Business Research*, Vol. 67, pp: 1609-1621