

اثربخشی کنترل‌های مدیریتی و استراتژی، با تاکید بر نقش حسابداری مدیریت

یداله تاری وردی

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

علی محمد علی محمدی

دانشجوی دکتری حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز (نویسنده مسئول)

alimohamadi8821@gmail.com

محمد حسین عباسی مهر

کارشناس ارشد حسابداری - دانشگاه شهید بهشتی

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۱/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۴/۰۹

چکیده

مسئله این مقاله ناظر بر این است که نتایج به‌کارگیری ترکیبات سازوکارهای کنترلی بر اثربخشی نظام کنترل مدیریتی متفاوت از بررسی تک‌تک آنها است. از این رو، در تحقیق حاضر ابتداء مجموعه سازوکارهای کنترلی شامل حسابداری، انگیزشی، ساختار سازمانی و فرهنگی به‌عنوان شروط علی لازم جهت دستیابی به نظام کنترل مدیریتی اثربخش در بافت استراتژیک تدافعی و تهاجمی با روش تحلیل مقایسه‌ای کیفی فازی (FSQCA) بررسی شده و در مرحله دوم روابط مکملی و جایگزینی انواع سازوکارهای بسته‌های کنترلی مؤثر حاصل از روش قیل با استفاده از رگرسیون (OLS) آزمون می‌شود. نمونه تحقیق متشکل از ۶۲ شرکت بوده که اطلاعات مربوط در مقطع ۱۳۹۵ با ابزار پرسشنامه گردآوری شد. یافته‌های تجربی حاصل از روش FSQCA ناظر بر شناسایی دو بسته کنترلی مؤثر در بافت استراتژیک تدافعی و یک بسته در بافت استراتژیک تهاجمی است. بررسی‌ها نشان داد که در بافت تدافعی دو سازوکار حسابداری تشخیصی و عوامل انگیزشی مبتنی بر قواعد عینی رابطه مکمل داشته و به‌کارگیری همزمان آنها هم‌افزایی ایجاد می‌کند. همچنین وجود رابطه مشابه بین ساختار ارگانیک و حسابداری تعاملی در بافت تهاجمی و ساختار مکانیکی و حسابداری تشخیصی در بافت تدافعی مشاهده شد.

واژه‌های کلیدی: کنترل مدیریت، سازوکار کنترلی، بسته کنترل مدیریتی، بافت استراتژیک، تحلیل مقایسه‌ای کیفی فازی (FSQCA).

۱- مقدمه

است. این کاستی در تحقیقات حوزه حسابداری مدیریت کشورمان بیشتر احساس می‌شود. بسیاری از تحقیقات پیشین با استفاده از رویکرد اقتضایی غالباً کنترل‌های مدیریتی را در محیط ایزوله بررسی نموده‌اند و چنین فرض کرده‌اند که از تجمیع نتایج تحلیل سازوکارهای کنترلی به صورت مستقل، می‌توان بسته‌های کنترلی اثربخش را شناسایی نمود (دونالدسون، ۲۰۰۱). در حالی که شواهد تجربی مبین آن است که غالب سازوکارهایی کنترلی که به طور جداگانه بر پیامدهای کنترلی مؤثر تشخیص داده می‌شوند، زمانی که به صورت ترکیبی و در قالب یک بسته مورد آزمون قرار می‌گیرند، الزاماً مؤثر نخواهند بود (بدفورد و همکاران، ۲۰۱۶).

از نظر گرابنر و مورس (۲۰۱۳) صرف مشاهده مجموعه‌ای از سازوکارهای کنترل مدیریتی در یک بسته، دلیلی بر وجود ارتباط و وابستگی متقابل بین آن‌ها نیست. در غالب متون حوزه کنترلی-استراتژی بر رویکردهایی تکیه می‌شود که تنها از تأثیرپذیری منافع به‌کارگیری سازوکارهای کنترل مدیریتی از شرایط محیطی سازمان پشتیبانی می‌کنند (دونالدسون، ۲۰۰۱). رویکردهای مزبور منافع ناشی از سازگاری درونی سازوکارهای کنترلی با یکدیگر را در نظر نمی‌گیرند و علاوه بر این از تأثیر بسته‌های کنترل مدیریتی بر استراتژی انتخاب شده نیز چشم‌پوشی می‌نمایند (گرابنر و مورس، ۲۰۱۳).

از این‌رو، تحقیق حاضر در ادامه تحقیق قبلی انجام شده توسط علی‌محمدی و همکاران (۱۳۹۲) با عنوان "پیکربندی سازوکارهای کنترلی در سازمان‌های دولتی، با تأکید بر نقش حسابداری مدیریت" تلاش دارد تا با پاسخگویی به دو سؤال زیر به بررسی چگونگی تعامل سازوکار حسابداری با سایر سازوکارهای کنترلی در قالب یک بسته کنترلی در شرایط بافتی مختلف پرداخته و زمینه تقویت ادبیات موضوعی این حوزه را در دانش حسابداری مدیریت فراهم آورد.

اولین سؤال تحقیق حاضر به بررسی این موضوع می‌پردازد که در بافت‌های استراتژیک مختلف چگونه مجموعه‌ای از سازوکارهای کنترلی در قالب یک بسته برای دستیابی به پیامدهای کنترلی اثربخش با هم ترکیب می‌شوند؟

سؤال دوم تحقیق بررسی این موضوع است که نحوه تعامل سازوکارهای کنترلی حسابداری با سایر سازوکارهای کنترلی در بافت‌های استراتژیک مختلف چگونه است؟ بنابراین، براساس موضوعات پیش گفته، اهمیت تحقیق حاضر را می‌توان این‌گونه احصا نمود: اولاً؛ یافته‌های علمی آن سبب غنای دانش حسابداری مدیریت در حوزه نظام کنترل

استفاده از عبارت "نظام کنترل مدیریتی" در متون مدیریت بسیار رایج است. این نظام به عنوان یک ابزار مدیریتی برای کسب اطمینان از تحقق کارا و اثربخش اهداف سازمان تعریف شده است. در شکل گسترده‌تر، یک نظام کنترل مدیریت به منظور سازگاری سازمان با محیط فعالیت طراحی می‌گردد تا منافع ذی‌نفعان تأمین شود. به بیان دیگر، هدف نظام کنترل مدیریت، بسترسازی مطمئن برای تأمین اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد است (مرچنت و اوتلی، ۲۰۰۷). انتظار می‌رود این نظام همانند سایر اجزا سازمانی با شرایط محیط سازمان که در اصطلاح ویژگی بافتی نامیده می‌شوند در تعامل باشد. از این‌رو، نظام کنترل مدیریتی و ارتباط آن با ویژگی‌های بافتی به ویژه نوع استراتژی سازمان یکی از اصلی‌ترین موضوعات سازمانی است که برای چندین دهه به طور گسترده‌ای مورد توجه پژوهشگران دانش نظریه سازمان قرار گرفته است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۳).

از اوایل دهه ۱۹۸۰ کنترل و نظام‌های کنترل مدیریت از موضوعات اصلی مورد توجه پژوهش‌های تجربی حسابداری مدیریت در سطح جهان قرار گرفته است (اوتلی، ۱۹۸۰؛ سیمونز، ۱۹۹۵؛ مرچنت و اوتلی، ۲۰۰۷؛ مالمی و برون، ۲۰۰۸). این مطالعات در ابتدا تنها بر کنترل‌های حسابداری و مالی متمرکز بودند. اما پژوهشگران به سردمداری اوتلی (۱۹۸۰) کم‌کم متوجه نقص این رویکرد شده و لزوم در نظر گرفتن ابعاد کنترلی دیگر را درک نموده و به مرور رویکرد ترکیب سازوکارهای کنترلی مختلف با همدیگر در قالب یک بسته کنترلی توسعه پیدا کرد. بر اساس این دیدگاه، سازمان‌ها از مجموعه‌ای از سازوکارهای کنترلی مرتبط برای هم‌راستا نمودن فعالیت‌ها با اهداف سازمانی استفاده می‌کنند (مالمی و برون، ۲۰۰۸). این سازوکارها در کنار یکدیگر نظام کنترل مدیریتی را تشکیل می‌دهند و بدون در نظر گرفتن این ارتباط و تعامل، نمی‌توان تصویر صحیحی از آن بدست آورد.

دانش حسابداری مدیریت در سال‌های اخیر در مطالعه پدیده "کنترل" پیشرفت تدریجی فراوانی از جنبه‌های نظری و روش‌شناسی داشته است اما در غالب تحقیقات مربوط به پیکربندی و تشکیل بسته‌های کنترل مدیریتی صرفاً به مطالعه اثربخشی هر یک از سازوکارهای کنترلی پرداخته شده و بررسی اثر تعاملی این سازوکارها با همدیگر و در شرایط بافتی مختلف نظیر نوع استراتژی سازمان برای دستیابی به پیامدهای کنترلی اثربخش مغفول مانده است و حتی پس از گذشت بیش از دو دهه از شکل‌گیری رویکرد بسته‌ای، هنوز آن چنان که باید و شاید در تحقیقات مورد استفاده قرار نگرفته

مورد بررسی قرار گیرد. به عبارت دیگر، فرض بر این است که در سازمان‌ها، حسابداری و سایر سازوکارهای کنترلی به صورتی هدفمند در کنار هم طراحی و استقرار یافته‌اند که می‌توان آن را در مجموع در قالب یک بسته در نظر گرفت (مرچانت و ون دراستید، ۲۰۰۷).

چارچوب‌های مفهومی اندکی مبتنی بر رویکرد بسته‌ای به سازوکارهای کنترلی وجود دارد. چارچوب مرچانت و ون دراستید (۲۰۰۷)، سایمونز (۱۹۹۵)، مالمی و برون (۲۰۰۸) و بدفورد و مالمی (۲۰۱۵) از معروف‌ترین مطالعات مبتنی بر این رویکرد می‌باشند.

سازوکارهای کنترل مدیریتی

سایمونز (۱۹۹۵) مکانیزم کنترل مدیریتی را رویه‌های روتین مبتنی بر اطلاعات رسمی مورد استفاده توسط مدیران به منظور حفظ یا تغییر الگوی فعالیت سازمانی می‌داند. مالمی و براون (۲۰۰۸) مکانیزم کنترلی را مجموعه رویه‌ها، اقدامات، ارزش‌ها و فعالیت‌هایی می‌دانند که مدیریت برای هدایت رفتار کارکنان به منظور تحقق اهداف سازمانی مورد استفاده قرار می‌دهد.

به منظور بررسی چگونگی ترکیب سازوکارهای کنترلی، انواع آن‌ها بر اساس شواهد تجربی موجود در ادبیات انتخاب می‌شوند. به طور مشخص، سازوکارهای کنترلی در این مطالعه بر اساس مقاله بدفورد و همکاران (۲۰۱۶) بررسی شده‌اند. آن‌ها با توجه به چارچوب بدفورد و مالمی (۲۰۱۵) و سایر تحقیقات انجام شده، سازوکارهایی را گزارش نموده‌اند که حداقل در دو مطالعه تجربی که با استراتژی ارتباط دارند، گزارش شده باشند. این سازوکارهای کنترلی در جدول (۱) ارائه شده است.

سازوکار کنترلی حسابداری (یا به اصطلاح اندازه‌گیری) به "فرآیند اختصاص اعداد و ارقام به منظور نمایش جنبه‌هایی از رفتار و عملکرد سازمانی" اطلاق می‌شود (فلامهولتر، ۱۹۸۳). در حالی که فرآیند اندازه‌گیری، اطلاعات رسمی بسیاری را در اختیار قرار می‌دهد اما در غالب مقالات صرفاً اطلاعات حسابداری مورد استفاده مدیریت به منظور تحت تأثیر قرار دادن رفتار کارکنان و عملکرد سازمانی، مدنظر قرار دارد (مالمی و براون، ۲۰۰۸). از این‌رو، سؤالات تدوین شده در پرسشنامه مستقیماً بر نحوه بودجه‌ریزی و نظام‌های ارزیابی عملکرد مالی تمرکز دارد.

مدیریتی خواهد شد. ثانیاً؛ از جنبه عملگرایی، یافته‌های تحقیق می‌تواند در پیاده‌سازی سازوکارهای کنترلی در سازمان‌ها مورد استفاده قرار گیرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق

برای درک اثرگذاری عوامل ایجاد کننده نتیجه (معلول) در تحقیقات با ماهیت شروط علی لازم است تا هر یک از عوامل از بعد شرط علی لازم و کافی مورد بررسی قرار گیرند. معیارهای ضرورت و کفایت شروط علی در هر مورد خاص متفاوت خواهد بود. عوامل با قرار گرفتن در کنار همدیگر، اثر تعاملی خواهند داشت و این اثر ممکن است سبب بهبود یا کاهش نتیجه مورد نظر گردد. به عبارت دیگر، ممکن است یک عامل در بررسی منفرد و مستقل در ایجاد یک نتیجه بسیار تأثیرگذار باشد اما در ترکیب با عوامل دیگر جز عوامل مازاد و غیرموثر محسوب گردد. بنابراین در نظر گرفتن تناسب عوامل (نظریه تناسب) و لحاظ دیدگاه ترکیبی (بسته‌ای) در بررسی شروط علی لازم و کافی جهت دستیابی به معلول (نتیجه مورد نظر) حائز اهمیت است.

به منظور بررسی سؤال اول تحقیق، نظام کنترل مدیریتی مبتنی بر رویکرد فوق مورد بررسی قرار گرفته است. هر سازمانی جهت دستیابی به اهداف خود نیازمند به‌کارگیری مجموعه سازوکارهای کنترلی تحت عنوان نظام کنترل مدیریتی است که اجزا آن در تعامل متقابل با شرایط بافتی (زمینه‌ای) مختلف، متفاوت خواهد بود. بر این اساس، ترکیب و تناسب سازوکارهای کنترلی (دیدگاه بسته‌ای) در اثربخشی نتایج و پیامدهای مورد انتظار مؤثر خواهد بود. بنابراین در ادامه تلاش خواهد شد تا هر یک از این مفاهیم مورد کاوش قرار گیرد.

نظریه تناسب و رویکرد بسته‌ای به سازوکارهای

کنترلی

دیدگاه نظریه تناسب بر این فرض بنا شده است که به طور کلی هیچ سیستم حسابداری وجود ندارد که متناسب با تمامی سازمان‌ها و ویژگی‌های بافتی آن‌ها باشد. این نظریه بیان می‌کند که ویژگی‌های خاص یک سیستم حسابداری مناسب، به ویژگی‌های بافتی هر سازمان وابسته است. هدف این نظریه دستیابی به یک ارتباط تطبیقی بین سازوکارهای حسابداری و ویژگی‌های سازمان است (علیمحمدی و همکاران، ۱۳۹۶). برای تبیین چگونگی تناسب سازوکار حسابداری با ویژگی‌های بافتی سازمان که یکی از مهمترین آن‌ها استراتژی است، ضرورت دارد تا حسابداری به عنوان جزئی از مجموعه سازوکارهای کنترلی

جدول (۱): تعاریف سازوکارهای کنترل مدیریتی و خلاصه شواهد تجربی

سازوکارهای کنترل مدیریتی	تعریف	روابط	شواهد تجربی
مجموعه سازوکارهای کنترلی حسابداری			
کنترل تشخیصی	فعالیت‌ها را از طریق انحرافات از استانداردهای عملکردی از پیش تعیین شده مورد پایش قرار می‌دهد.	دفاعی (+) تهاجمی (-)	هنری (۲۰۰۶)
کنترل تعاملی	قواعدی که زیرمجموعه را به مباحثه، آموزش، یادگیری و جستجوی فرصت‌ها ترغیب نماید.	دفاعی (-) تهاجمی (+)	هنری (۲۰۰۶)
شدت کنترل حسابداری	پاسخ‌خواهی در راستای میزان تحقق اهداف عملکردی از پیش تعیین شده که می‌تواند سهل‌گیرانه یا سخت‌گیرانه باشد.	دفاعی (+) تهاجمی (+,-)	سیمونز (۱۹۹۵)، وندراستید (۲۰۰۰)
تنوع معیارها	دامنه معیارهای عملکرد: محدود تا گسترده	دفاعی (-) تهاجمی (+)	وندراستید (۲۰۰۰)
مجموعه سازوکارهای کنترلی انگیزشی			
پرداخت‌های انگیزشی	وجود پاداش مالی جهت تشویق کارکنان	دفاعی (-) تهاجمی (+)	بوید و سالمین (۲۰۰۱)
نحوه تعیین عوامل انگیزشی	روش تعیین پاداش: بر اساس ارزیابی مدیران (قضای و ذهنی) یا بر اساس فرمول‌های از پیش تعیین شده (عینی)	دفاعی (+) تهاجمی (-)	گویندارجان (۱۹۸۸)، سیمونز (۱۹۹۵)
مجموعه سازوکارهای کنترلی ساختاری			
نوع ساختار سازمانی	الگوهای قدرت، تصمیم‌گیری، و ارتباطات: مکانیکی تا ارگانیکی	دفاعی (-) تهاجمی (+)	آوزایر و لانگفیلد اسمیت (۲۰۰۵)
مجموعه سازوکارهای کنترلی فرهنگی			
کنترل جذب و گزینش	به‌کارگیری سازوکارهای گزینش و آموزش به منظور هم‌راستا نمودن ارزش‌های فردی با منافع شرکت	دفاعی (-) تهاجمی (+)	آبرنتی و همکاران (۲۰۱۵)

علائم اختصاری جدول به شرح زیر هستند: (+) وجود شواهد برای به‌کارگیری سازوکار کنترلی در بافت استراتژیک مشخص شده. (-) وجود شواهد برای عدم به‌کارگیری سازوکار کنترلی در بافت استراتژیک مشخص شده.

(تدافعی) عموماً از سازوکارهای کنترلی نظیر ساختار مکانیکی، کنترل تشخیصی مبتنی بر اطلاعات حسابداری متمرکز بر سنج‌های مالی و بهای تمام شده و نظام پرداخت قاعده‌مدار و عینی استفاده می‌نمایند و در طرف مقابل سازمان‌های پیرو استراتژی تنوع تولید، نوآوری و کارآفرینی (تهاجمی) با ساختارهای ارگانیکی، کنترل‌های تعاملی مبتنی بر اطلاعات حسابداری با معیارهای متنوع، نظام پرداخت مبتنی بر قضاوت‌های مدیران و تأکید بیشتر بر کنترل‌های غیررسمی و فرهنگی، در ارتباط هستند. استثناء اساسی به ارتباط بین کنترل حسابداری سخت‌گیرانه و استراتژی تهاجمی مربوط است، چرا که انتظار می‌رود در چنین شرکت‌هایی به صورت قاطع از حسابداری تعاملی استفاده شود و انرژی مجموعه صرف کنترل‌های سخت‌گیرانه حسابداری نشود. اما در این خصوص برخی از مطالعات از استفاده شرکت‌های دارای استراتژی تهاجمی از کنترل‌های حسابداری سهل‌گیرانه پشتیبانی می‌نمایند (آوزایر و لانگفیلد اسمیت، ۲۰۰۵؛ وندراستید، ۲۰۰۰). در

به منظور درک کارکردهای کنترلی حسابداری، ضرورت دارد، تعیین شود چه چیزی اندازه‌گیری می‌شود و چگونه این اطلاعات در نظام‌های کنترلی مورد استفاده قرار می‌گیرد. به صورت سنتی، حسابداری از بودجه‌ریزی و هزینه‌یابی استاندارد به منظور اندازه‌گیری بهره‌وری و کارایی استفاده می‌کند. کاربردهای اخیر، طیف وسیع‌تری از فعالیت‌های محاسباتی و جنبه‌های بالقوه پاسخگویی را مورد توجه قرار داده است. در بسیاری از پژوهش‌ها، نقش حسابداری در ارزشیابی عملکرد محدود شده است، اما مفاهیم اخیر بر نقش‌های کنترلی وسیع‌تری از حسابداری تأکید دارد که در جدول فوق نمایش داده شده است. به‌طور طبیعی حسابداری جز لاینفکی از بسته‌های کنترل مدیریتی بشمار می‌رود. اما نکته مهم آن است که طراحی این سازوکار در هر سازمانی می‌تواند متفاوت از دیگر سازمان‌ها باشد.

اطلاعات مندرج در جدول (۱) مبین آن است که سازمان‌های دارای استراتژی‌های محافظه‌کاری، رهبری بها و کارایی

این اساس اولین و مهم‌ترین عامل تعیین کننده کیفیت طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل مدیریتی، استراتژی است. به همین جهت در این تحقیق تأثیر استراتژی بر سازوکارهای کنترلی مورد بررسی قرار گرفته است.

در این مطالعه، به منظور نوع‌شناسی استراتژی از طبقه بندی مایلز و اسنو (۱۹۷۸) استفاده شده است. دلایل استفاده از این طبقه‌بندی به این شرح است: نخست، این طبقه‌بندی برجسته‌ترین حالت‌های استراتژیکی که با محیط فعالیت شرکت سازگار است را توضیح می‌دهد و همچنین انواع استراتژی‌های آن با احتمال بیشتری بر نوع سازوکارهای کنترلی اثرگذار است (دنت، ۱۹۹۰). دوم، به اعتقاد بدفورد و همکاران (۲۰۱۶) این طبقه‌بندی به صورت گسترده‌ای در ادبیات موضوعی در شرکت‌های با گرایش محصول-بازار مورد استفاده قرار گرفته است. سوم، نوع شناسی مزبور با دیگر نوع شناسی‌های استراتژی بکار گرفته شده در ادبیات حوزه مورد مطالعه قابل مقایسه است و نهایتاً، این طبقه‌بندی قابلیت انطباق زیادی با محیط واقعی داشته و در دامنه گسترده‌ای از صنایع قابل استفاده است (لانگفیلداسمیت، ۲۰۰۸). در جدول شماره (۲) به اختصار هر یک از این چهار گروه تشریح شده‌اند.

حالی که یافته‌های سایر مطالعات مبین اثربخشی بیشتر کنترل های حسابداری سخت‌گیرانه در شرکت‌های تهاجمی است (سیمونز، ۱۹۹۵).

بافت استراتژیک

در ادبیات سازمانی منظور از بافت، عوامل محیطی است که بر انتخاب، پیاده‌سازی و عملکرد اجزا سازمان مؤثر هستند. چنهال (۲۰۰۳) عوامل اولیه مؤثر بر کیفیت پیاده‌سازی سازوکارهای کنترل مدیریتی را به این صورت برشمرده است: تکنولوژی، محیط بیرونی، ساختار سازمانی، استراتژی، اندازه و فرهنگ ملی. منظور از تکنولوژی، میزان پیچیدگی فرآیندها است که در قالب قابلیت اندازه‌گیری پیامدها و قابلیت برنامه‌ریزی وظایف تعریف می‌گردد. ویژگی‌های محیط بیرونی نیز در قالب عواملی همچون عدم اطمینان، آشفتگی و پیچیدگی تعریف می‌گردد.

وظیفه سیستم‌های کنترل مدیریت این است که سازمان را قادر می‌سازد تا استراتژی مورد نظر خویش را اجرا نموده و نحوه اجرا شدن آن را تحت نظر داشته باشد و در نهایت مشخص سازد که چه میزان از استراتژی محقق شده است. بر

جدول شماره (۲) طبقات چهارگانه استراتژی‌های مایلز و اسنو (۱۹۹۷)

نوع جهت‌گیری استراتژی	تمرکز اصلی	نشانه‌ها یا صفات مشخصه
پیشگامان یا مهاجمان	جهت‌گیری نوآورانه- کارآفرینانه و به سمت فرصت‌های جدید	جهت‌گیری خارجی، بررسی محیط، حداکثر سازی فرصت‌های جدید، خلاقیت در خصوص نیازهای بازار، انعطاف و آزادی از قوانین و مقررات تحت فشار قرار دهنده مرسوم در شرکت‌ها، این شرکت‌ها محیط را در حالت عدم قطعیت می‌بینند و به تغییرات خوشامد می‌گویند.
مدافعان	حفظ بازارهای موجود	دامنه محدودی از محصولات و خدمات، جهت‌گیری داخلی مبتنی بر اندازه‌گیری کارایی و پرهیز از ریسک غیرضروری، کنترل متمرکز و ساختار وظیفه‌ای
تحلیل‌گران	ترکیبی از پیشگامان و مدافعان	به خوبی هم در بازار با ثبات و هم در بازار پویا فعالیت می‌کنند. از کارایی و افزایش تولید در بازار با ثبات و از خلاقیت در بازار پویا بهره می‌برند.
منفعلان	منفعل نسبت به تغییر	برنامه‌ریزی کوتاه مدت، منفعل، تغییرات تنها تحت اجبار و بسیار مشکل انجام می‌گیرد

مورس، ۲۰۱۳). بنابراین در این مطالعه به پیروی از بدفورد و همکاران (۲۰۱۶) به جای معیارهای مالی، پیامدهای سازوکارهای کنترلی در حل مسائل کنترلی مرتبط با بافت استراتژیک مورد نظر، به عنوان معیار اثربخشی سازوکارهای کنترلی در نظر گرفته شده است.

بدفورد و همکاران (۲۰۱۶) با استناد به تعریف اوتلی و بری (۱۹۸۰) نشان دادند که مکانیزم‌های کنترل مدیریتی با سه

اثربخشی بسته‌های کنترل مدیریتی

به منظور ارزیابی ارتباطات متقابل، معیار اثربخشی باید به طور مستقیم به منافع ناشی از انتخاب و به‌کارگیری سازوکارهای کنترل مدیریتی مرتبط گردد. معیارهای مالی به دلیل یکپارچگی در سطح کل شرکت از این نظر مناسب نیستند چرا که تحت تأثیر عوامل دیگری نیز بوده و اثرات مستقیم بسته‌های کنترلی را نشان نمی‌دهد (گرابنر و

نخست، برخلاف تحلیل خوشه‌بندی که فاقد آماره آزمون برای نشان دادن درجه اهمیت هر یک از گزینه‌های خوشه است، این روش آماره‌هایی برای انعکاس میزان پوشش (شبه ضریب تعیین) و سازگاری (شبه احتمال) ارائه می‌نماید. دوم، در حالی که هیچ یک از روش‌های تحلیل خوشه‌بندی و تحلیل انحراف مقطعی در تعیین این‌که در داخل یک ترکیب کدام اجزا در ایجاد یک نتیجه مؤثر و کدام غیر مؤثر است، اطلاعاتی ارائه نمی‌دهند، روش مذکور قادر به تعیین اهمیت نسبی سازوکارهای کنترلی از طریق مشخص نمودن سازوکارهای اصلی، فرعی و یا اضافه است. به علاوه در مقایسه روش‌های آماری کمی که ارتباطات را بر مبنای متغیرها و همبستگی‌ها مورد توجه قرار می‌دهند، روش‌های مبتنی بر نظریه مجموعه‌ها، ارتباطات را بر مبنای مجموعه‌ها و روابط بین مجموعه‌ها تشریح می‌نماید. به طوری که یک مجموعه به یک خاصیت یا ترکیبی از خواص نسبت داده می‌شود و ارتباطات مجموعه بر مبنای جملات منطقی بیان می‌گردد.

این رویکرد را رویکرد تطبیقی مورد محور نیز می‌نامند. به عبارت بهتر، در این رویکرد محقق در پی بررسی آن است که متغیر در ترکیب با چه متغیرهایی و در چه مواردی منجر به نتیجه می‌شود. روابط علی موارد تحت بررسی، برحسب مجموعه‌هاست نه هماهنگی تغییرات بین متغیرها.

در این مطالعه نوع خاصی از QCA تحت عنوان تحلیل مقایسه‌ای کیفی مجموعه‌های فازی (FSQCA) بکارگرفته شده است. این روش برای متغیرهای پیوسته مناسب است. مجموعه فازی نتیجه‌ی ترجمه‌ی یک مجموعه در مجموعه‌ای دیگر است. در مجموعه فازی برعکس مجموعه کلاسیک که عضویت و یا عدم عضویت یک عنصر در یک مجموعه قطعی است، بحث از قطعیت نمی‌شود و به جای آن هر عنصر دارای درجه‌ای از عضویت و عدم عضویت است. در این منطق سازوکارهای کنترلی و پیامدهای آن هویتی فازی دارد.

همان‌طور که بیان شد هدف اساسی روش تحلیل مقایسه‌ای کیفی فازی این است که تعیین نماید کدام یک از مجموعه‌ها منتج به پیامدهای مورد نظر می‌شود. هدف مذکور با محاسبه درجه عضویتی که اعضا نمونه (شرکت‌ها) در یک مجموعه خاصی از ویژگی‌ها (سازوکارهای کنترلی) دارا می‌باشند و مقایسه آن با درجه عضویتی که آن شرکت در پیامدها (اثربخشی بالای کنترل مدیریتی) دارند، به دست می‌آید. برای اجرای تحلیل مذکور از نرم افزار کاربردی به همین نام (FSQCA) استفاده می‌شود. این نرم‌افزار از سایت دانشگاه آریزونا^۱ به صورت رایگان قابل دانلود می‌باشد. این نرم افزار کار

کارکرد اصلی در ارتباط هستند: هم‌راستا نمودن اهداف، افزایش سازگاری با تغییرات محیطی و یکپارچه سازی. به عبارت دیگر، نظام برنامه‌ریزی استراتژیک در هر سازمانی سه وظیفه و کارکرد اساسی اخیرالذکر را عهده‌دار بوده و به دنبال دستیابی به آن‌ها می‌باشد. به این ترتیب در صورتی که مکانیزم کنترل مدیریتی بتواند در تعامل با استراتژی اتخاذ شده سازمان (تدافعی یا تهاجمی) در تحقق این سه کارکرد اصلی مؤثر واقع شود، می‌توان گفت مکانیزم کنترل مدیریتی اثربخش بوده است.

۳- روش شناسی پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌ها

بررسی و شناخت سازوکارهای کنترلی اثربخش در قالب بسته‌های کنترلی و آزمون اثرات مکملی و جایگزینی آن‌ها در درون بسته‌ها متناسب با بافت‌های استراتژیک ایجاد می‌کند، داده‌ها در دو بخش تحلیل شود.

در بخش اول، ابتدا هشت سازوکار کنترل مدیریتی مندرج در جدول (۱) از بعد شرایط علی لازم و کافی جهت دستیابی به نتیجه مورد نظر یعنی اثربخشی نظام کنترل مدیریتی به روش تحلیل مقایسه‌ای کیفی فازی مورد بررسی قرار گرفته و ترکیبات (بسته‌های) بهینه استخراج می‌گردد. در نهایت سازوکارهای موجود در هر بسته بر اساس جبر بولی به سه طبقه اصلی، فرعی و اضافه تفکیک می‌شود. همه این مراحل در نرم‌افزار FSQCA انجام می‌گیرد.

بر اساس تجزیه و تحلیل سازوکارهای کنترلی درون هر بسته و نوع آن‌ها از بعد اصلی، فرعی و اضافه بودن، فرضیات تحقیق از منظر برقراری روابط مکمل یا جایگزین بین سازوکارها شکل گرفته و در بخش دوم با استفاده از رگرسیون چند متغیره OLS، فرضیات مذکور مورد آزمون قرار می‌گیرد.

در ادامه به جهت جدید بودن روش تحقیق فوق الذکر هر یک از مراحل به صورت مجزا تشریح شده است.

بخش اول: شناسایی بسته‌های مؤثر سازوکارهای کنترلی

تحقیقات قبلی از تحلیل خوشه‌ای و یا تحلیل انحراف مقطعی برای بررسی نظام‌های کنترل مدیریتی استفاده نموده اند (نظیر گردین، ۲۰۰۵؛ گویندارجان، ۱۹۸۸). این در حالی است که محققین اخیراً در ادبیات مدیریت از روشی تحت عنوان تحلیل مقایسه‌ای کیفی (QCA) استفاده می‌کنند که بر اساس نظریه مجموعه‌ها شکل گرفته است. مزایای به‌کارگیری این روش نسبت به سایر روش‌ها به این شرح می‌باشد:

را در سه مرحله پیش می‌برد. این مراحل به صورت خلاصه در ادامه ارائه می‌گردد.

در مرحله اول، درجه عضویت هر شرکت در مجموعه‌های مورد نظر تعیین می‌شود. این مرحله را در اصطلاح واسنجی می‌گویند. لازمه این فرآیند، تعیین مقادیر آستانه‌ای برای هر متغیر (سازوکار کنترلی و پیامد) است. ارزش‌های آستانه‌ای مرز بین سه حالت عضویت کامل، عدم عضویت کامل و نقطه تقاطع را مشخص می‌کنند. با استفاده از ارزش‌های آستانه‌ای، متغیرها از مقادیر خام به ارزش‌های عضویت مجموعه فازی (بین ۰) برابر عدم عضویت کامل و (۱) برابر عضویت کامل) مقیاس‌بندی می‌شوند. ارزش‌های آستانه‌ای در این تحقیق برای همه سازوکارهای کنترلی و معیار پیامد با توجه به طیف پرسشنامه به ترتیب برای عضویت کامل، نقطه تقاطع و عدم عضویت کامل ۰،۷ و ۱ در نظر گرفته شده است.

پس از تعیین درجه عضویت هر یک از شرکتها نوبت به بررسی شروط علی لازم و کافی به صورت انفرادی می‌رسد که با استفاده از نمودارهای دو محوره و با مقایسه‌ی امتیازات فازی متغیرها به صورت دوجه‌دو (یکی متغیر پیامد و دیگری متغیر مستقل) انجام می‌شود. به این ترتیب، متغیرهای لازم (آن‌هایی که برای دستیابی به پیامد می‌بایست در ترکیب حضور داشته باشند) و متغیرهای کافی (آن‌هایی که به تنهایی منجر به پیامد می‌شود) و متغیرهای زائد شناسایی می‌گردد.

در مرحله دوم تمام ترکیبات ممکن شرایط علی (سازوکارهای کنترلی) به تفکیک بافت‌های استراتژیک تهاجمی و تدافعی در جدول صدق (صحت) فازی ترسیم می‌گردد و شرکت‌ها بر مبنای امتیازات فازی که کسب نموده‌اند به سطرها اختصاص داده می‌شوند. جدول صحت تعیین می‌کند که کدام ترکیبات به صورت سازگارتر و باثبات‌تر منجر به نتایج مورد نظر می‌شود. به این ترتیب دو شاخص فراوانی و سازگاری، برای به حداقل رساندن ترکیبات ممکن و انتخاب ترکیبات (بسته‌های) بهینه وجود دارد که مقادیر قابل قبول آن باید بر اساس شرایط نمونه و ادبیات نظری تعیین گردد. شاخص فراوانی به تعداد شرکت‌های اختصاص یافته به یک سطر اشاره دارد. به عبارت بهتر، این شاخص تعداد شواهد تجربی یک سطر را نشان می‌دهد. به منظور اجتناب از استنتاج از یک مشاهده، حداقل مقدار فراوانی در این تحقیق دو تعیین می‌گردد. شاخص سازگاری نیز درجه‌ی عضویت همزمان شرکت‌ها در یک ترکیب معین از شرایط علی (سازوکارهای کنترل مدیریتی) و نتیجه (اثر بخشی مکانیزم کنترل مدیریتی) را نشان می‌دهد. مطالعه تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که آستانه سازگاری قابل قبول ۸۰٪ است. پس از تعیین آستانه‌ها ابتدا

کلیه بسته‌هایی که فاقد شرط فراوانی لازم بوده‌اند (حداقل فراوانی ۲) حذف می‌گردند. سپس به وسیله شاخص سازگاری، بسته‌های مؤثر از بسته‌های غیرمؤثر با علامت‌گذاری متمایز شده و بسته‌های رایج و مؤثر توسط نرم‌افزار گزارش می‌گردد. نرم افزار، برای هر راهکار دو شاخص سازگاری و پوشش را نیز گزارش می‌کند. در مورد شاخص سازگاری مطالبی ارائه شد. اما شاخص پوشش، نشان دهنده آن است که چه میزان از پیامدهای مورد نظر توسط راهکار مذکور پوشش داده شده و قابل تبیین است.

در گام نهایی، از الگوریتم مبتنی بر جبر بولی برای تعیین وجوه اشتراک میان بسته‌های اثر بخش کنترلی استفاده می‌گردد. بر اساس این الگوریتم، سازوکارهای کنترلی به سه گروه اصلی، فرعی و اضافی طبقه‌بندی می‌شوند. از منظر مبانی نظری، سازوکارهای کنترلی اصلی، سازوکارهایی هستند که کاملاً یکپارچه بوده و با دیگر سازوکارهای کنترلی ارتباط دارند. این سازوکارها به وسیله سازوکارهای فرعی که سیستم مرکزی را پشتیبانی می‌کنند، احاطه شده‌اند. سازوکارهای کنترلی فرعی، ضروری و حیاتی نیستند اما وجود آن‌ها اثر بخشی بسته‌های کنترلی را افزایش می‌دهد. گذشته از این، سازوکارهای فرعی قابل تعویض نیز هستند. سازوکارهای اضافی نیز آن‌هایی هستند که روابط متقابل علی ضعیفی با نتایج دارند. این نشان‌دهنده اهمیت نسبی سازوکارهای کنترلی درون یک ترکیب است.

بخش دوم: تجزیه و تحلیل بسته‌های کنترلی بهینه

بر اساس نتایج بخش نخست، بسته‌های کنترلی مؤثر در بافت‌های استراتژیک تهاجمی و تدافعی شناسایی و بررسی می‌گردد. در این بخش روابط سازوکارهای کنترلی در درون و بین بسته‌های کنترلی اثر بخش بر اساس تحلیل آماری رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار می‌گیرد. مفهوم بسته کنترلی زمانی محقق می‌گردد که سازوکارهای مرتبط با یک بسته به یکدیگر وابسته باشد. به این مفهوم که مزایا و مضرات مرتبط با تعامل سازوکارها در درون یک بسته کنترلی در نظر گرفته شده باشد. بر اساس نوع اثراتی که یک سازوکار می‌تواند بر سایر سازوکارها داشته باشد، آن‌ها را به مکمل و جایگزین طبقه‌بندی می‌کنند. سازوکارهای کنترلی هنگامی مکمل هستند که به‌کارگیری آن‌ها در کنار هم سبب افزایش اثر بخشی بسته کنترلی گردد و برعکس، هنگامی که منافع به‌کارگیری همزمان سازوکارهای کنترلی در کنار هم کاهش یابد روابط بین آن‌ها از نوع جایگزینی است. به بیان دیگر، صرف حضور و یا عدم حضور سازوکارهای کنترلی در یک بسته، تعیین کننده

نمونه نهایی ۶۲ پرسشنامه تکمیل و تأیید شده در جدول (۳) ارائه شده است. همچنین در جدول (۴) آمار توصیفی پاسخنامه های دریافتی در این تحقیق ارائه شده است. بررسی آمار توصیفی نشان می‌دهد که غالب سازوکارهای کنترلی بیشتر از حد متوسط در شرکت‌های عضو نمونه به کارگرفته می‌شوند (نمره این سازوکارها بیشتر از ۳,۵ است). کم کاربردترین سازوکار کنترلی در میان شرکت‌های عضو نمونه، کنترل سخت‌گیرانه حسابداری است (با نمره ۴,۱) که البته پراکندگی شرکت‌ها نیز از این نظر کم بوده و غالباً همین سطح از کنترل‌های سخت‌گیرانه را اعمال می‌نمایند (انحراف معیار ۰,۸ و حداقل ۲,۵ و حداکثر ۵,۸). همچنین معیارهای متنوع و کنترل‌های ورودی بالاترین سطح از بکارگیری را داشته‌اند (میانگین ۴,۷).

جدول (۳) توصیف وضعیت شرکت‌های عضو نمونه

جدول الف: اندازه شرکت بر مبنای تعداد کارکنان	
۲۱	۱۰۰-۲۵۰
۲۰	۲۵۱-۵۰۰
۱۳	۵۰۱-۱۰۰۰
۸	بیشتر از ۱۰۰۰
۶۲	جمع
جدول ب: طبقه‌بندی شرکت‌ها بر مبنای نوع فعالیت	
۲	معدن و استخراج
۲۵	تولیدی
۱۲	پیمانکاری
۶	حمل و نقل و پشتیبانی
۹	عمده فروشی
۸	مالی و بیمه
۶۲	جمع

اندازه‌گیری و اعتبار سازه‌ها

برای اندازه‌گیری سازه‌های این تحقیق از پرسشنامه تحقیق بدفورد و همکاران (۲۰۱۶) استفاده شده است. سازه‌های به کار گرفته شده در این تحقیق، انواع سازوکارهای کنترلی و اثربخشی پیامد آنها است که در جدول (۱) تبیین شده‌اند.

موضوع مهم در خصوص سازه‌ها، اعتبار آنها است. اعتبار سازه مستلزم بررسی این نکته است که آیا عامل تغییرپذیری نمره‌های متغیر همان خصایص مورد اندازه‌گیری است. به منظور ارزیابی اعتبار صوری و محتوایی سازه‌ها، پرسشنامه توسط ۵ مدیر ارشد و ۴ کارشناس ارشد دانشگاهی در معرض

نوع روابط و اثربخشی آنها نیست. چرا که همه سازوکارهای کنترل مدیریتی در یک بسته ممکن است مستقلاً به نتایج مرتبط باشد، موضوعی که مبتنی بر نتایج ارائه شده توسط گرابنر و مورس (۲۰۱۳) می‌باشد.

به منظور بررسی روابط مکملی یا جایگزینی سازوکارهای کنترلی و تدوین فرضیه‌ها، از طبقه‌بندی سازوکارها به اصلی، فرعی و اضافی که از نتایج بخش اول است، استفاده می‌گردد. در این طبقه‌بندی فرض می‌شود که سازوکارهای کنترلی اصلی نسبت به سازوکارهای فرعی خیلی بیشتر با هم مرتبط می‌باشند، لذا انتظار می‌رود که آنها همبستگی متقابل بیشتری داشته باشند. چنانچه چند سازوکار کنترلی اصلی در درون یک بسته مشاهده شود می‌توان نتیجه گرفت که این سازوکارها به عنوان مکمل هم عمل می‌کنند. این موضوع به‌وضوح در تحلیل های ارائه شده توسط FSQCA قابل رویت است. در طرف مقابل، مشاهده تغییر در سازوکارهای کنترلی اصلی بین بسته های مورد استفاده در بافت استراتژیک مشابه، نشان دهنده نوع رابطه‌ی جایگزینی است. بر این اساس فرضیات بخش دوم تحقیق با توجه به نتایج قسمت اول تدوین می‌گردد.

در این مرحله از تحقیق برای تحلیل روابط درونی سازوکارهای کنترلی از رویکرد گرابنر و مورس (۲۰۱۳) استفاده می‌شود. در این رویکرد با استفاده از تابع تولید، اثرات به کارگیری یک سازوکار در یک ترکیب مشخص بر منافع ترکیب سنجیده می‌شود.

جمع‌آوری اطلاعات

داده‌های مورد نیاز در این تحقیق با ابزار پرسشنامه و در مقطع ۱۳۹۵ گردآوری شده است. نمونه اولیه شامل ۲۰۰ شرکت فعال در بخش خصوصی بوده است. معیارهای گزینش این شرکت‌ها عبارتند از: اول، تنها شرکت‌های مستقل یا همان واحدهای کسب‌وکار استراتژیک (SBU) در نمونه قرار داده شدند. دوم، شرکت‌ها حداقل تعداد ۱۰۰ نفر نیروی کار و پانصد میلیارد ریال درآمد داشته باشند، چنین شرکت‌هایی به احتمال زیاد دارای سیستم‌های حسابداری رسمی و کنترل‌های مدیریتی سازمان‌دهی شده هستند. سوم، هدف شرکت‌های عضو نمونه می‌بایست انتفاعی باشد. چهارم، پاسخگویان باید از اعضای تیم مدیریت ارشد شرکت باشند به طوری که با احتمال زیاد درک جامعی از کنترل‌های مدیریتی و استراتژی دارند.

از مجموع پرسشنامه‌های که از طریق اینترنتی و حضوری توزیع شده بودند، تعداد ۶۹ (۳۴,۵ درصد) پرسشنامه دریافت گردید. برخی از پرسشنامه‌هایی که فاقد معیارهای لازم بودند و یا اشتباهات فاحش داشتند، حذف شدند. اطلاعات توصیفی

سازه است. همبستگی بین سازه‌ها نیز در جدول (۵) نمایش داده شده است. در این جدول تنها بین سازه‌های کنترل تشخیصی و تعاملی، همبستگی بالای ۰٫۶ وجود دارد که آن هم با توجه به ادبیات قابل توجیه است (هنری، ۲۰۰۶؛ بدفورد و همکاران، ۲۰۱۶). آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه ۰٫۸۲ و برای تک تک سازه‌های بازتابی بالاتر از ۰٫۶ است که از اعتبار سازه پشتیبانی می‌کند. جدول (۶) نتایج بررسی اعتبار سازه های بازتابی را نشان می‌دهد.

برای بررسی اعتبار سازه‌های تکوینی نیز از آماره واریانس تورمی (VIF) استفاده می‌گردد. این آماره برای کلیه عوامل مقدار ۳/۳۳ بوده که نشان دهنده اعتبار سازه‌های مذکور است.

پیش آزمون قرار گرفت. سازه‌ها بسته به رابطه‌ای که با متغیر مکنون دارند به دو گروه بازتابی و تکوینی تقسیم می‌گردند. برای بررسی اعتبار سازه‌های بازتابی از روش تحلیل عاملی، جدول همبستگی و آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. تحلیل عاملی با استفاده از روش استخراج حداکثر درستی و با دوران مورب برای هر یک از سازه‌ها اجرا می‌گردد تا شواهدی در خصوص تک بعدی بودن هر سازه فراهم گردد. در جدول (۶) آماره کیسیر میر اولکین نشان دهنده اعتبار تحلیل عاملی استفاده شده برای انجام آزمون اعتبار سازه است (مقدار این آماره برای تمامی سازه‌ها بالاتر از ۰٫۷ است). همچنین درصد واریانس پوشش داده شده توسط عامل اول برای هر یک از سازه‌های مذکور بالاتر از ۵۰ درصد بوده که نشان دهنده اعتبار

جدول (۴) آمار توصیفی پاسخ‌های دریافتی

تعداد	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	میانه	میانگین	شرح
۶۲	۷٫۰	۱٫۶	۱٫۳	۴٫۶	۴٫۵	کنترل تشخیصی
۶۲	۷٫۰	۱٫۶	۱٫۴	۴٫۵	۴٫۵	کنترل تعاملی
۶۲	۵٫۸	۲٫۵	۰٫۸	۴٫۰	۴٫۱	شدت کنترل حسابداری
۶۲	۶٫۷	۲٫۳	۱٫۲	۴٫۷	۴٫۷	تنوع معیارها
۶۲	۶٫۷	۱٫۳	۱٫۴	۴٫۷	۴٫۵	پرداخت‌های انگیزشی
۶۲	۷٫۰	۱٫۰	۲٫۰	۴٫۰	۴٫۵	نحوه تعیین عوامل انگیزشی
۶۲	۶٫۰	۱٫۵	۱٫۰	۳٫۸	۳٫۹	نوع ساختار سازمانی
۶۲	۷٫۰	۱٫۳	۱٫۴	۴٫۹	۴٫۷	کنترل جذب و گزینش
۶۲	۷٫۰	۲٫۰	۱٫۲	۵٫۳	۵٫۱	اثر بخشی نظام کنترل مدیریتی

جدول (۵) - بررسی همبستگی بین سازه‌های مورد بررسی

(۹)	(۸)	(۷)	(۶)	(۵)	(۴)	(۳)	(۲)	(۱)	انواع سازه
								۱	کنترل تشخیصی (۱)
							۱	**۰٫۷۳۸	کنترل تعاملی (۲)
						۱	**۰٫۵۴۰	*۰٫۳۱۸	شدت کنترل حسابداری (۳)
					۱	۰٫۲۹۳	**۰٫۵۰۳	**۰٫۵۱۴	تنوع معیارها (۴)
				۱	**۰٫۵۶۴	**۰٫۴۵۶	**۰٫۴۵۱	*۰٫۳۶۰	پرداخت‌های انگیزشی (۵)
			۱	**۰٫۵۷۳	**۰٫۴۰۳	۰٫۱۹۸	۰٫۲۷۸	۰٫۱۰۹	نحوه تعیین عوامل انگیزشی (۶)
		۱	۰٫۰۰۵-	۰٫۱۹۵	۰٫۰۲۹-	۰٫۰۳۶	۰٫۰۹۵	۰٫۰۰۹	نوع ساختار سازمانی (۷)
	۱	۰٫۲۸۰	**۰٫۴۷۸	**۰٫۵۴۰	**۰٫۴۷۸	۱۸۴	*۰٫۳۰۱	۰٫۱۹۷	کنترل جذب و گزینش (۸)
۱	**۰٫۵۳۸	۰٫۱۸۷	*۰٫۳۷۵	**۰٫۵۴۳	**۰٫۴۹۵	۲۰۳	*۰٫۳۵۶	۰٫۲۳۲	اثر بخشی (۹)

• تعریف سازه‌ها در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۶) بررسی اعتبار سازه‌های بازتابی

نام سازه	آماره کیسر-میر - اوکلین	درصد واریانس پوشش داده شده	آلفای کرونباخ
کنترل تشخیصی	۰,۷۹۸	%۵۱	۰,۸۲۶
پرداخت‌های انگیزشی	۰,۷۰۰	%۵۴	۰,۷۸۰
نوع ساختار سازمانی	۰,۶۹۹	%۵۰	۰,۶۰۰
کنترل جذب و گزینش	۰,۷۸۸	%۵۹	۰,۸۵۱

تحلیل مقایسه‌ای کیفی فازی و تدوین فرضیه‌ها

براساس گام‌های اجرایی تشریح شده، هشت شرط علی (سازوکارهای کنترلی) برای دستیابی به نتیجه مورد انتظار (اثربخشی مکانیزم کنترل مدیریت) با نرم افزار FSQCA مورد بررسی قرار گرفت. برای این هشت شرط، ۲۵۶ ترکیب (بسته کنترلی) متصور است. همان‌گونه که جدول (۷) نشان می‌دهد، نرم افزار با ایجاد الگوریتم صدق و کذب فازی و با استفاده از دو شاخص فراوانی و سازگاری و فرآیند به حداقل رساندن ترکیبات ممکن و جداسازی ترکیبات موثر از ۲۵۶ ترکیب، به ترتیب ۲ و ۱ ترکیب موثر برای شرکت‌های با بافت استراتژیک تدافعی و تهاجمی استخراج نمود.

برای تفسیر نتایج جدول (۷) از علائم پذیرفته شده عمومی استفاده شده، به طوری که ستاره (*) برقراری سازوکار کنترلی و دایره (○) نشان دهنده عدم برقراری آن است. تفسیر برقراری و

عدم برقراری سازوکار کنترلی به چگونگی مقیاس‌ها وابسته است. در صورتی که یک سازوکار به صورت پیوسته اندازه‌گیری شود، برقراری و عدم برقراری به سازوکارهای کنترلی تعیین شده در نقاط انتهایی طیف اشاره دارد. برای مثال، برقراری برای سازه ساختار اشاره به کنترل‌های ساختاری ارگانیک دارد، در حالی که عدم برقراری به استفاده از کنترل‌های ساختاری مکانیکی اشاره دارد. در اغلب سازه‌ها، وجود یا عدم وجود به استفاده بیشتر یا کمتر از سازوکار کنترلی اشاره دارد. سازوکارهای اصلی که ارتباط قوی با اثربخشی بسته کنترلی دارند، با دایره‌ها و ستاره‌های بزرگ‌تر و برعکس سازوکارهای کنترلی جانبی با دایره‌ها و ستاره‌های کوچک‌تر نشان داده می‌شوند. جاهای خالی نیز سازوکارهای کنترلی اضافی را نشان می‌دهد. معیارهای سازگاری و پوشش نیز در انتهای جدول ارائه شده‌اند.

جدول (۷) نتایج FSQCA برای شرکت‌های تدافعی و تهاجمی با اثربخشی بالا

بافت استراتژیک			سازوکارهای کنترلی
تدافعی		تهاجمی	
الف	ب		
*	*	*	کنترل تشخیصی
○	○	*	کنترل تعاملی
*	*	○	شدت کنترل حسابداری: (سهل‌گیری) (مخت‌گیری) (*)
*	*	*	تنوع معیارها
*	*	*	پرداخت‌های انگیزشی
*	*	○	نحوه تعیین پاداش: (قضاوت ذهنی) (کینی و دقیق) (*)
○	*	*	نوع ساختار: (مکانیکی) (ارگانیک) (*)
*	*	*	کنترل جذب و گزینش
۰,۹۲	۰,۹۹	۰,۹۹	Consistency
۰,۳۲	۰,۲۷	۰,۲۹	Raw coverage
۰,۱۲	۰,۰۷	۰,۲۹	Unique coverage
۰,۳۹	۰,۲۹	۰,۲۹	Solution coverage
۰,۹۳	۰,۹۹	۰,۹۹	Solution consistency

نتایج FSQCA برای شرکت‌های تدافعی دو بسته کنترلی اثربخش را آشکار می‌کند. در بسته کنترلی (الف)، استفاده از کنترل تشخیصی و ساختار مکانیکی به عنوان کنترل‌های اصلی و عدم استفاده از کنترل تعاملی حسابداری، استفاده از کنترل‌های حسابداری سخت‌گیرانه و پرداخت پاداش بر مبنای فرمول‌های از پیش تعیین شده به عنوان کنترل‌های فرعی ترکیب می‌شوند. در بسته کنترلی (ب)، استفاده از کنترل تشخیصی و پرداخت‌های انگیزشی بر مبنای فرمول‌های از پیش تعیین شده به عنوان کنترل‌های اصلی و استفاده از معیارهای ارزیابی عملکرد متنوع و عدم استفاده از کنترل تعاملی حسابداری به عنوان کنترل‌های فرعی ترکیب می‌شوند. بررسی این دو بسته نشان می‌دهد که سازوکار کنترلی ساختار مکانیکی که در بسته الف یک سازوکار اصلی بوده در بسته ب مازاد تلقی شده و سازوکار پرداخت پاداش بر مبنای فرمول‌های از پیش تعیین شده در بسته ب نیز اصلی شده است. به عبارت دیگر، هر دو بسته کنترلی به نوعی یک ساختار بوروکراتیک را برای کنترل پیشنهاد نموده‌اند اما بسته (ب) در این میان آزادی بیشتری برای زیرمجموعه‌ها فراهم نموده که با به‌کارگیری یک روش قاعده‌مدار برای تخصیص پاداش تا حدودی آن را جبران نموده است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، دو سازوکار کنترلی ساختار مکانیکی و کنترل تشخیصی حسابداری در بسته الف به عنوان سازوکار کنترلی اصلی می‌باشند. ساختارهای مکانیکی که با ویژگی‌هایی نظیر سلسله مراتب فرماندهی عمودی، تمرکز قدرت و کانال‌های رسمی ارتباطات توصیف می‌شوند، با تمرکز توجهات به استفاده بهینه از منابع و کارایی سبب افزایش اثربخشی شرکت‌های با استراتژی تدافعی می‌شود (لانگفیلد-اسمیت، ۲۰۰۸). کنترل‌های تشخیصی، ساختارهای مکانیکی را به وسیله استقرار پاسخگویی در خصوص ابعاد مشخص عملکردی تقویت می‌کند. بعلاوه، پایش و کنترل انحرافات از استانداردها به مدیران ارشد اجازه می‌دهد به صورت کارا، وقت و سرمایه‌ی سازمان را به موضوعات بااهمیت تخصیص دهند. علاوه بر این، مزایای کنترل تشخیصی نیز با استفاده از ساختار مکانیکی افزایش می‌یابد. چرا که استانداردسازی و تخصیص نمودن وظایف، زمینه اصلاح فعالیت‌ها را فراهم می‌نماید. بنابراین فرضیه اول به صورت زیر شکل می‌گیرد:

فرضیه ۱: استفاده از سازوکارهای کنترل تشخیصی حسابداری و ساختار سازمانی مکانیکی در شرکت‌های با بافت استراتژیک تدافعی، مکمل هم هستند.

دو سازوکار کنترل تشخیصی حسابداری و پرداخت‌های انگیزشی بر مبنای فرمول‌های از پیش تعیین شده در بسته ب

به عنوان سازوکار کنترلی اصلی می‌باشند. در یک سازمان با بافت استراتژیک تدافعی استفاده از سازوکار پرداخت‌های انگیزشی بر مبنای فرمول‌های از پیش تعیین و عینی چندان دور از ذهن نیست. سیستم پرداخت پاداش یک سازوکار کنترلی قبل و بعد از رویداد است (فلامهولتز و همکاران، ۱۹۸۵). این سازوکار در نقش یک مکانیزم پیشگیرانه، از طریق پیش‌بینی و انتظار برای دریافت پاداش ناشی از اجرای وظیفه، رفتارهای هماهنگ با اهداف را تقویت می‌کند. همچنین، به وسیله پرداخت و یا عدم پرداخت پاداش عملکرد و نقش آفرینی در فرآیند بازخورد از طریق ارائه اطلاعات مرتبط با نتایج رفتارهای گذشته، به‌عنوان یک سازوکار کنترلی پس‌رویدادی ایفای نقش می‌نماید. روش‌های جبران خدمات بین شرکت‌ها بسیار متفاوت است. شاخص‌هایی نظیر میزان کاربرد روش‌های جبران خدمات مبتنی بر عملکرد، روش و افق زمانی محاسبه از عمده‌ترین متغیرهای مورد بررسی در تحقیقات بوده است (فلامهولتز، ۱۹۸۳). تعیین عوامل پرداخت‌های انگیزشی نیازمند طراحی و استقرار معیارهای ارزیابی عملکرد متناسب و متنوعی نظیر تعداد محصولات تولیدی، تعداد محصولات معیوب، تعداد شکایات مشتریان، درصد رشد فروش و ... است. بنابراین وجود تنوع معیارها به‌عنوان سازوکار فرعی در کنار کنترل تشخیصی حسابداری و پرداخت‌های انگیزشی قاعده‌مدار و عینی به عنوان سازوکارهای اصلی در این بسته، سبب افزایش اثربخشی ترکیب این دو سازوکار خواهد شد. از این‌رو، فرضیه دوم تحقیق به صورت زیر طرح می‌گردد.

فرضیه ۲: استفاده از سازوکارهای تشخیصی حسابداری و پاداش‌های انگیزشی عینی در شرکت‌های با بافت استراتژیک تدافعی، مکمل هم هستند.

نتایج برای شرکت‌های تهاجمی در جدول (۷) تنها یک بسته کنترلی اثربخش را آشکار می‌کند. در این بسته، سازوکارکنترل حسابداری با ویژگی‌های تعاملی و سهل‌گیرانه، سازوکار کنترلی انگیزشی با اتکا به تعیین عوامل انگیزشی به صورت قضاوتی، ساختار سازمانی ارگانیک و سازوکار کنترل‌گزینه‌ی جذب نیروی انسانی به کار گرفته می‌شود. این بسته دارای دو سازوکار کنترلی اصلی شامل ساختار ارگانیکی، استفاده از کنترل تعاملی حسابداری بوده و سایر سازوکارهای کنترلی ترکیب شده در بسته فرعی می‌باشند. ساختارهای ارگانیک به دلیل قلت استانداردسازی، توزیع قدرت و ارتباطات افقی در شرکت‌های تهاجمی اثربخش هستند و جریان آزاد اطلاعات به‌ویژه اطلاعات حسابداری مدیریت، تقویت‌کننده فرآیند فرصت‌یابی و خودارزیابی سازمانی است که برای خلق نوآوری ضروری می‌باشد. همچنین تبدیل یافته‌ها و پیشنهادها

سازوکار کنترل تشخیصی و سازوکارهای پرداخت پاداش مبتنی بر قواعد از پیش تعیین شده، اگرچه در مدل (۲) معنادار نبوده (هر چند علامت ضرایب مطابق انتظار است) لیکن مدل سوم که حاصل ترکیب هر دو فرضیه یک و دو است، هم از منظر علامت ضرایب، مطابق انتظار است و هم از منظر آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشند. از این رو، فرضیه دوم نیز تا حدودی تأیید می‌گردد. بنابراین بین سازوکار تشخیصی و وجود پاداش‌های انگیزشی روابط مکمل برقرار بوده و بین پاداش‌های انگیزشی و وجود قواعد از پیش تعیین شده برای تخصیص پاداش نیز ارتباط مستقیم وجود دارد (طیف سازوکار نحوه تخصیص پاداش معکوس می‌باشد).

نتایج آزمون فرضیه سوم مبنی بر وجود رابطه مکملی بین سازوکار کنترل تعاملی حسابداری و ساختار سازمانی ارگانیک برای گروه شرکت‌های تهاجمی در جدول (۹) ارائه شده است. همان‌گونه که مدل (۱) مندرج در جدول مزبور نشان می‌دهد علامت ضریب ترکیب این دو سازوکار در مدل رگرسیون (۱) مثبت و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بوده و مبین مکمل بودن استفاده از کنترل تعاملی و ساختار ارگانیک در شرکت‌های با بافت استراتژیک تهاجمی هستند. به عبارت دیگر، ترکیب این دو سازوکار در بافت استراتژیک تهاجمی سبب افزایش اثربخشی پیامد مکانیزم کنترل مدیریتی می‌شود. به استناد اثر مثبت و معنی‌دار کشف شده بین این دو سازوکار فرضیه سوم تأیید می‌گردد.

نتایج تحقیق حاضر و مطالعه بدفورد و همکاران (۲۰۱۶) برای گروه شرکت‌های با استراتژی تدافعی در غالب بسته‌های کنترل مدیریتی و فرضیه‌ها یکسان است. تنها مورد مغایر مربوط به این است که در فرضیه دوم این مقاله همبستگی پرداخت‌های انگیزشی عینی و قاعده‌مدار با پشتیبانی تنوع معیارهای ارزیابی به عنوان سازوکار فرعی با ساختار مکانیکی مورد آزمون قرار گرفت اما در مقاله بدفورد و همکاران تنوع معیارها خود سازوکار اصلی بوده و مبنای آزمون همبستگی قرار گرفته است. در گروه شرکت‌های با بافت استراتژیک، مقاله بدفورد و همکاران منجر به سه بسته کنترلی گردید لکن در این مقاله صرفاً یک بسته کنترلی حاصل شد اما نتایج تا حد زیادی مشابهت داشتند.

به استراتژی در سطح شرکت لازمه بهبود پیامدها است. از این رو، استفاده از کنترل تعاملی حسابداری، مزیت‌های ساختار ارگانیک را افزایش می‌دهد. چرا که مدیران به دلیل تعامل مکرر با زیردستان قادرند تا فرصت‌های با بیشترین پتانسیل را شناسایی نموده و منابع را به سمت آنها متمرکز نمایند. بنابراین فرضیه سوم به صورت زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۳: استفاده از کنترل‌های تعاملی حسابداری و کنترل‌های ساختاری ارگانیک در شرکت‌های با بافت استراتژیک تهاجمی، مکمل هم هستند.

۴- آزمون فرضیه‌ها و یافته‌های تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های حاصل از تحلیل مقایسه‌ای کیفی فازی به‌عنوان نتیجه بخش اول تحقیق، همبستگی بین اثربخشی بسته‌های کنترلی و سازوکارهای بکار گرفته شده به صورت مجزا برای شرکت‌های تدافعی (n=25) و شرکت‌های تهاجمی (n=27) انجام می‌گیرد.

جدول (۸) نتایج رگرسیون را برای نمونه شرکت‌های تدافعی گزارش می‌کند. مدل‌های (۱) و (۲) مندرج در جدول، فرضیه‌های یک و دو را به طور مستقل مورد آزمون قرار می‌دهد و مدل (۳) نیز ترکیب این دو فرضیه را یکجا آزمون می‌نماید. طبق فرضیه یک، کنترل تشخیصی حسابداری و کنترل‌های ساختاری مکانیکی در شرکت‌های با بافت استراتژیک تدافعی به‌صورت مکمل عمل می‌نمایند. همان‌گونه که نتایج رگرسیون مدل (۱) در جدول (۸) نشان می‌دهد، نوع تعامل بین این دو سازوکار منفی و معنادار است. توجه به نوع روابط سازوکار کنترل تشخیصی و ساختار مکانیکی در جدول (۱) دلیل منفی بودن ترکیب این دو سازوکار را روشن می‌نماید. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود در بافت استراتژیک تدافعی، کنترل تشخیصی علامت مثبت و ساختار سازمانی علامت منفی دارد بنابراین، منفی بودن ترکیب این دو در رگرسیون مبین افزایش اثربخشی پیامد کنترلی به‌عنوان متغیر مستقل است. لذا نتیجه مزبور، شواهدی در تأیید فرضیه یک ارائه می‌نماید. به‌طوری که در یک بسته کنترلی هر چه از سازوکار کنترل تشخیصی بیشتر استفاده شود، استفاده کمتر از ساختار ارگانیک (بیشتر مکانیکی) منجر به اثربخشی بیشتر می‌گردد. به عبارت دیگر، استفاده توأمان این دو سازوکار کنترلی در یک بسته سبب افزایش اثربخشی پیامد مکانیزم کنترل مدیریت می‌شود. فرضیه دو مبین رابطه مکمل بین کنترل‌های تشخیصی و پرداخت‌های انگیزشی است. نوع تعامل بین

جدول (۸) آزمون فرضیات مرتبط با شرکت‌های تدافعی

مدل سه		مدل دو		مدل یک		
ضریب	آماره تی	ضریب	آماره تی	ضریب	آماره تی	
سازو کارهای کنترلی						
۰,۶۷۵۶-	۱,۴۰۹۴-	۱,۷۶۶۴-	۱,۹۰۲۵-	۰,۸۱۹۰	۱,۳۸۸۵	تشخیصی
۰,۴۳۷۱-	۳,۷۱۰۱-	۰,۶۹۳۸-	۲,۹۹۰۵-	۰,۲۸۳۸-	۱,۳۴۱۲-	تعاملی
**۰,۱۶۸۸-	۲,۲۰۲۹-	۰,۱۱۱۰-	۰,۶۴۱۹-	۰,۱۴۱۳-	۱,۰۴۵۵-	سخت گیری
۰,۱۸۵۵	۲,۵۳۲۷	۰,۰۸۰۷	۰,۵۱۰۲	۰,۲۳۱۳	۱,۸۱۹۲	تنوع معیارها
*۰,۶۴۶۷-	۱,۳۹۹۸-	۰,۴۵۱۳-	۰,۴۲۸۰-	۰,۱۲۰۹-	۱,۱۳۱۶-	پرداخت‌های انگیزشی
**۱,۶۹۷۲	۴,۸۵۳۲	۲,۰۲۷۰	۲,۵۹۱۷	۰,۴۳۶۸	۱,۶۴۱۱	نحوه تعیین پاداش
*۰,۶۴۹۷	۳,۵۲۵۱	۰,۰۸۵۸-	۰,۵۹۱۴-	۰,۷۷۴۴	*۲,۱۰۸۶	ساختار
*۰,۲۳۲۴-	۲,۴۰۲۹-	۰,۴۰۵۵-	۲,۰۱۵۴-	۰,۱۱۵۵-	۰,۶۱۸۵-	کنترل جذب و گزینش
روابط درونی سازوکارهای کنترلی						
**۰,۸۳۵۶-	۴,۲۴۸۰-			۰,۹۲۰۳-	*۲,۳۳۲۷-	تشخیصی-ساختار
**۲,۰۵۳۸	۳,۴۶۷۹	۲,۱۳۱۳	۱,۵۶۹۷			تشخیصی-پرداخت‌های انگیزشی
**۱,۵۷۲۵-	۳,۶۹۳۸-	۱,۸۱۹۱-	۱,۸۸۰۵-			پرداخت‌های انگیزشی-نحوه تخصیص پاداش
						R ² تعدیل شده
	٪۳۲	٪۲۴		٪۳۹		
	۳,۷۸	۴,۴۱		۳,۵۴		F-value
	۰,۰۰	۰,۰۱۱		۰,۰۰		Sig F

اعداد مشخص شده با * به معنی معناداری در سطح ۹۵ درصد و اعداد مشخص شده با * معنادار در سطح ۹۰ درصد

جدول (۹) آزمون فرضیات مرتبط با شرکت‌های تهاجمی

مدل یک		
ضریب	آماره تی	
سازو کارهای کنترلی		
۱,۳۵۵۲	۰,۱۵۱۲	تشخیصی
۱,۱۲۸۴-	۰,۱۸۴۵-	تعاملی
۰,۳۴۷۲	۰,۰۵۵۷	سخت گیری
۰,۲۹۸۱	۰,۰۵۱۸	تنوع معیارها
۰,۶۱۰۳-	۰,۰۹۱۶-	پرداخت‌های انگیزشی
۰,۰۴۵۰	۰,۰۱۰۱	نحوه تعیین پاداش
۲,۲۶۲۰	۰,۲۳۹۵	نوع ساختار سازمانی
۰,۱۱۵۵-	*۰,۶۱۸۵-	کنترل جذب و گزینش
روابط درونی سازوکارهای کنترلی		
۰,۰۰۴۵	*۲,۹۰۴۸	تعاملی-ساختار
	٪۴۵	R ² تعدیل شده
	۵,۵۶	F-value
	۰,۰۰	Sig F

اعداد مشخص شده با * به معنی معناداری در سطح ۹۵ درصد و اعداد مشخص شده با * معنادار در سطح ۹۰ درصد

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این تحقیق بررسی ترکیبات مؤثر سازوکارهای کنترلی در بافت‌های استراتژیک مختلف است. در این مسیر به-طور مشخص بسته‌های کنترلی مؤثر در بافت‌های استراتژیک تدافعی و تهاجمی مورد آزمون قرار گرفتند. یافته‌های این مطالعه از چند جهت به درک ارتباط بین نوع استراتژی و ترکیبات سازوکارهای کنترلی در دستیابی به مکانیزم کنترل مدیریتی اثربخش کمک می‌کند.

نخست، یافته‌های تحقیق حاضر مبین آن است که وجود شواهد در خصوص اثربخشی یک سازوکار کنترلی در محیط ایزوله نمی‌تواند دلیلی بر آن باشد که آن سازوکار در ترکیب با دیگر سازوکارها نیز برای دستیابی به کنترل اثربخش مورد نیاز است. چرا که شرکت‌ها سازوکارهای کنترلی مختلف را در درون یک بسته به طرق مختلف ترکیب می‌نمایند.

دوم، این مطالعه شواهدی در خصوص وجود چندین بسته کنترلی متفاوت در یک بافت استراتژیک ارائه می‌کند که همگی در اثربخشی پیامدهای کنترلی مؤثر هستند (برای مثال، بسته‌های الف و ب در گروه شرکت‌های با استراتژی تدافعی).

سوم، این مطالعه ارتباطات متقابل بین سازوکارهای کنترلی و چگونگی تغییرات این روابط را بسته به بافت استراتژیک شرکت مورد آزمون قرار داد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌های تدافعی هنگامی که کنترل‌های ساختاری مکانیکی را به همراه سازوکار تشخیصی حسابداری بکار می‌گیرند به بسته‌های کنترلی مؤثرتری دست می‌یابند. به‌کارگیری سازوکار تشخیصی حسابداری در شرکت‌های تدافعی همسو با نتایج هنری (۲۰۰۶) و به‌کارگیری ساختار سازمانی مکانیکی در این شرکت‌ها با نتایج آوزایر و لانگفیلد اسمیت (۲۰۰۵) همسو است و رابطه مکملی این دو سازوکار در بافت تدافعی با نتایج بدفورد و همکاران (۲۰۱۶) سازگار است. همان‌طور که گفته شد در بافت استراتژیک تدافعی، شرکت‌ها از ریسک غیرضروری پرهیز می‌کنند، در اندازه‌گیری کارایی رویکردی داخلی دارند و دارای کنترل متمرکز و ساختار وظیفه‌ای هستند. در چنین شرایطی استقرار کنترل‌های ساختاری مکانیکی که با ساختار وظیفه محور هماهنگی دارند و به‌کارگیری کنترل‌های تشخیصی حسابداری در راستای رصد و پایش فعالیت‌ها منجر به اثربخشی بیشتر سازوکارهای کنترلی می‌شود. از این‌رو، ساختار مکانیکی و سازوکار کنترل تشخیصی حسابداری در شرکت‌هایی با بافت تدافعی، مکمل یکدیگر هستند.

اما اثربخشی بسته‌های کنترلی در شرکت‌های تهاجمی زمانی بیشتر است که ساختار سازمانی ارگانیک با استفاده

تعاملی از اطلاعات حسابداری همراه شود. براساس این تحقیق، نحوه جاری‌سازی سیستم حسابداری ارتباط متقابلی با انتخاب سایر سازوکارهای کنترلی دارد. در این تحقیق ارتباط بین سازوکارهای انگیزشی و نوع ساختار سازمانی با سازوکارهای حسابداری به صورت تجربی مورد تأیید قرار گرفت. این نتایج در نحوه طراحی سازوکارهای کنترلی کمک شایانی به ادبیات حسابداری می‌کند.

این مطالعه دارای محدودیت‌هایی نظیر بررسی نمونه به-جای کل جامعه و محدودیت ذاتی ناشی از مطالعات پیمایشی است که لازم است در بکارگیری نتایج تحقیق به آنها توجه نمود. در انتها پیشنهاد می‌شود موضوعات ذیل در تحقیقات آتی مورد بررسی قرار گیرد: اثر عوامل بافتی دیگر نظیر تکنولوژی و محیط بیرونی بر دامنه بسته‌های کنترلی قابل اجرا در شرکت‌ها، بررسی درجه ارتباط متقابل بین سازوکارهای کنترلی درون یک بسته و چرایی استفاده مدیران از یک ترکیب کنترلی خاص از میان سایر گزینه‌های قابل استفاده.

فهرست منابع

- * حسینی، سید محمود، علی رضائیان، منیژه قرچه و عیسی پریزادی (۱۳۹۳)، توسعه یک چارچوب مفهومی جدید از سیستم‌های کنترل سازمان مبتنی بر نگاه بسته‌ای، چشم انداز مدیریت بازرگانی، شماره ۲۰، ۶۹-۸۷.
- * علیمحمدی، علیمحمد، محمد حلاج و محمد حسین عباسی‌مهر (۱۳۹۶)، پیکربندی سازوکارهای کنترلی در سازمان‌های دولتی، با تأکید بر نقش حسابداری مدیریت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۱، ۱-۲۵.
- * کوثری، مسعود (۱۳۸۶)، تحلیل مقایسه‌ای کیفی در علوم اجتماعی، نامه علوم اجتماعی، شماره ۳۱، ۱-۲۵.
- * مومنی، منصور و علی فعال قیومی، (۱۳۸۹)، تحلیل آماری با استفاده از SPSS، تهران: کتاب نو
- * Abernethy, M. A., Dekker, H. C., & Schulz, A. K.-D. (2015). Are employee selection and incentive contracts complements or substitutes? *Journal of Accounting Research*, 43(4), 633-668.
- * Auzair, S. M., & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research*, 16(4), 399-421.
- * Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015). Configurations of control: an exploratory analysis *Management Accounting Research*, 27, 2-26.
- * Bedford, D. S., Malmi, T., Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.

- * Van der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622

یادداشتها

¹. qualitative comparative analysis

². [Http://www.u.arizona.edu/~cragin/fsQCA/software.shtml](http://www.u.arizona.edu/~cragin/fsQCA/software.shtml)

- * Boyd, B. K., & Salamin, A. (2001). Strategic reward systems: a contingency model of pay system design. *Strategic Management Journal*, 22, 777-792.
- * Chenhall, R.H., 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Account. Organ. Soc.* 28, 127-168.
- * Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 3-25.
- * Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. London: Sage Publications.
- * Flamholtz, E. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2e3), 153-169.
- * Flamholtz, E., Das, T., Tsui, A., 1985. Toward an integrative framework of organizational control. *Account. Organ. Soc.* 10 (1), 35-50.
- * Gerdin, J. (2005). Managing accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingency approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99-126.
- * Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31, 828-853.
- * Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7) 407-419.
- * Henri, J.-F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558.
- * Langfield-Smith, K. (2008). A review of quantitative research in management control systems and strategy. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of management accounting research*. (Vol. 2, pp. 753-783). Oxford: Elsevier.
- * Malmi, T., & Brown, D. (2008). Management control systems as a package opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting*
- * Merchant, K.A. and Otley, D.T. (2007), A review of the literature on control and accountability, *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, pp. 785-802.
- * Miles, R. W., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw Hill.
- * Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- * Otley, D., & Berry, A. (1980). Control, organization and accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(2), 231-244.
- * Simons, R. (1995). *Levers of control*. Boston: Harvard University Press.