



A Review of the Role of Contractability in Performance Measurement System (Case Study: Mashhad Municipality)

Roghayeh Mahmoudi Yekeh Baghi,¹ Mohammad Hossein Vadeei,^{*2}
 Mohammad Ali Bagherpour Valashani,³ Mahdi Jabari Noghabi⁴

1- MSc. of Management Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, IRAN, r.mahmoudi363@gmail.com

2- Accounting Department, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, IRAN, mhvadeei@um.ac.ir

3- Accounting Department, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, IRAN, bagherpour@um.ac.ir

4- Statistics Department, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, IRAN, jabbarinm@um.ac.ir

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2020-5-12 Accepted: 2020-8-25	Accountings are always striving to provide organizational performance development opportunities through the establishment of an optimal performance use system. It will challenge. Therefore, this study aimed to investigate the performance of performance use systems in the public sector (Mashhad municipality) and, ultimately, whether performance use systems are effective in performance under contractability conditions. It has also been explored. Contractibility includes the transparency of goals, the ability to select distorted performance metrics, and the degree to which managers know and control the process of change. Structural equation technique, which is used for systematic analysis of survey data, measurement of theoretical structures (hidden variables) and their relationships, is used for statistical analysis. 1397 has been scrutinized. The findings indicate that contractibility has a positive and significant effect on the exploratory use and Incentive-oriented use of performance use systems. However, under contractibility terms, the use of exploratory and incentive-based use in the performance use system had no significant effect on organizational performance. Also, the results of this study indicate that there is no relationship between contractibility and organizational. These findings have important implications for managers' performance in designing performance evaluation systems in the organization and considering different roles of the evaluation system in the public sector. Since performance use is closely related to the dimensions specified in the performance criteria, the focus on applying the concepts of performance use criteria to the concept of contractibility in the present study has been such as to give confidence to the organization under investigation. It is a step in the right direction.
* Corresponding author: Mohammad Hossein Vadeei Accounting Department, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, IRAN,	
Email: mhvadeei@um.ac.ir	

1- Introduction

In this research, we hypothesize that the way in which performance measurement systems are being used, affects organizational performance, and that these performance effects depend on contractibility. The findings have important implications, both for practice and for public policy.

2- Hypotheses

Research hypotheses developed as follows:

H1. Contractibility has a positive and significant effect on performance.

H2. The incentive-oriented use of performance measurement systems has a significant effect on performance.

H3. The contractibility has a significant effect on incentive-oriented use.

H4. The exploratory use of performance measurement systems has a significant effect on performance.

H5. The contractibility has a significant effect on the exploratory use of performance measurement systems.

3- Methods

To test the hypotheses, we used survey data from public sector organizations in the Mashhad Municipality. We sought to identify a model for investigating the relationships between the use of performance measurement systems. Consequently, the structural equations and AMOS software have been used.

4- Results

The results showed that contractibility does not effect on the organizational performance. Also, we find that contractibility does positive effect on the exploratory use and incentive performance of the performance measurement system.

5- Conclusion

The purpose of this research is to measure the use of performance measurement systems and detection the type of use of the performance measurement system in public sector. Results recommend that organizations design a system that will provide the best feedback to continuously improve

in organization.

Keywords: Performance Measurement Systems, Contract Theory, Agency Theory, Contractibility.



بررسی نقش قرارداد پذیری در سیستم ارزیابی عملکرد (مطالعه موردی: شهرداری مشهد)

رقیه محمودی یکه باغی^۱، دکتر محمدحسین ودیعی^۲، دکتر محمدعلی باقرپور
ولاشانی^۳، دکتر مهدی جبباری نوقابی^۴

چکیده: حسابداری همواره از طریق استقرار سیستم ارزیابی عملکرد بهینه، فرصت رشد و توسعه سازمان را فراهم آورده است. این پژوهش باهدف بررسی کاربردهای سیستم ارزیابی عملکرد در بخش عمومی (شهرداری مشهد) انجام شده است و درنهایت، این موضوع که کاربردهای سیستم‌های ارزیابی عملکرد در شرایط قرارداد پذیری بر عملکرد مؤثر هستند یا خیر، نیز مورد کاوش قرار گرفته است. قرارداد پذیری شامل؛ شفافیت اهداف، توانایی انتخاب معیارهای عملکرد تحریف‌نشده (قابلیت سنجش خروجی‌ها از لحاظ اهداف) و درجه‌ای است که مدیران فرآیند تغییر را می‌دانند و کنترل می‌کنند. به‌منظور انجام تحلیل‌های آماری از تکنیک معادلات ساختاری که برای تجزیه و تحلیل سامانمند داده‌های چند متغیره، اندازه‌گیری سازه‌های نظری (متغیرهای پنهان) و روابط میان آن‌ها بکار می‌رود؛ استفاده گردیده و فرضیه‌های تحقیق با استفاده از داده‌های پیمایشی در شهرداری مشهد در سال ۱۳۹۷ مورد آزمون قرار گرفته است. یافته‌ها حاکی از آن است که قرارداد پذیری بر کاربرد اکتشافی و کاربرد مشوق محور در سیستم‌های ارزیابی عملکرد، تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. با این وجود، در شرایط قرارداد پذیری، کاربرد اکتشافی و کاربرد مشوق محور در سیستم ارزیابی عملکرد بر عملکرد سازمانی، تأثیر معنی‌داری نداشته است. همچنین، نتایج این تحقیق بیانگر عدم وجود رابطه بین قرارداد پذیری و عملکرد سازمانی می‌باشد. این یافته‌ها، مفاهیم مهمی را برای نحوه عمل حسابداران و مدیران در طراحی سیستم‌های ارزیابی عملکرد در سازمان و توجه به نقش‌های متفاوت سیستم ارزیابی، در بخش عمومی به همراه دارد. از آنجایی که ارزیابی عملکرد رابطه تنگاتنگی با ابعاد تعیین‌شده در معیارهای عملکرد دارد، تمرکز دربرگیری مفاهیم معیارهای ارزیابی عملکرد با توجه به مفهوم قرارداد پذیری در پژوهش حاضر، به‌گونه‌ای بوده که این اطمینان را به سازمان مورد پژوهش می‌دهد که در مسیر درستی گام برداشته است.

کلیدواژه‌ها: سیستم‌های ارزیابی عملکرد، تئوری قراردادها، تئوری نمایندگی، قرارداد پذیری.

r.mahmoudi363@gmail.com

۱. کارشناس ارشد حسابداری مدیریت، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

mhvadeei@um.ac.ir

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول)

bagherpour@um.ac.ir

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

jabbarinm@um.ac.ir

۴. استادیار گروه آموزشی آمار، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۲/۲۲

۱. مقدمه

عملکرد، یکی از گسترده‌ترین موضوعاتی است که مورد توجه بسیاری از حسابداران و مدیران سازمان‌ها بوده است. در واقع، وضعیت سازمان‌ها را می‌توان با بررسی عملکرد آن‌ها مورد بازبینی قرارداد. واضح است که با گسترده‌تر شدن شیوه‌های حسابداری و مدیریت در سازمان‌ها، روش‌های ارزیابی عملکرد نیز باید تغییر کند (اولیاء و مدرسی، ۱۳۸۹). حسابداران به دنبال رعایت حدهای کنترلی و آگاهی از میزان انطباق با معیارهای مطلوب و اهداف سازمانی نیاز به به‌کارگیری سیستم ارزیابی عملکرد دارند؛ تا ضمن ارزیابی وضعیت فعلی از نقاط ضعف و قوت سازمان مطلع گردند. با توجه به محدودیت منابع در سازمان، به‌منظور افزایش کارایی و اثربخشی در سازمان، انتخاب یک سیستم ارزیابی عملکرد مناسب اهمیت زیادی دارد (رحیمی، ۱۳۸۵). مهم‌ترین موضوع در به‌کارگیری سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان، انتخاب معیارهای سنجش عملکرد مناسب است. معیارهای سنجش عملکرد بر مبنای اهداف و استراتژی‌های سازمان تعریف می‌شود. این در حالی است که سیستم‌های سنجش عملکرد با اهداف مختلفی درون سازمان به خدمت گرفته می‌شوند. مدیران در عمل ممکن است؛ بدون توجه به اهداف سازمان به دنبال رسیدن به معیارهای تعریف‌شده باشند. برای غلبه بر این مشکلات، معیارهای تعریف‌شده باید چندجانبه باشند. استفاده از معیارهای چندجانبه نه تنها سازمان را در رسیدن به اهداف خودیاری می‌رساند بلکه منجر به ایجاد بازخوردهای کنترلی شده و در نهایت کمک به تدوین صحیح اهداف سازمان در جهت برنامه‌ریزی استراتژیک و دستیابی به اهداف راهبردی سازمان است. انتخاب صحیح معیارهای ارزیابی عملکرد، در گرو شناخت هدف به‌کارگیری سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان می‌باشد (احمدوند و همکاران، ۱۳۹۱). اغلب نظام ارزیابی عملکرد در شرکت‌ها و سازمان‌ها به‌عنوان ابزاری برای ارزیابی فعالیت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ اما در مباحث جدید نظام ارزیابی عملکرد، استفاده‌کنندگان از نتایج ارزیابی عملکرد نیز به‌اندازه نحوه ارزیابی عملکرد اهمیت دارند و چه‌بسا برحسب تعریف سازمان و استفاده‌کنندگان از ارزیابی عملکرد، کاربرد این سیستم‌ها نیز متفاوت گردد.

حال این پرسش مطرح می‌شود که آیا در بخش‌های عمومی هم معیارهای عملکرد، با توجه به اهداف مختلف سازمان و استفاده‌کنندگان سیستم ارزیابی عملکرد، نیز مورد توجه قرار می‌گیرند؟ و تأثیر قرارداد پذیری بر کاربردهای سیستم‌های ارزیابی عملکرد چیست؟ هدف این

پژوهش پاسخ به پرسش بالاست.

با توجه به اینکه بازخوردهای عملکردی در بخش غیرانتفاعی به عنوان یکی از متقاضیان اصلی به کارگیری سیستم‌های ارزیابی عملکرد، قشر وسیع‌تری از ذینفعان اطلاعات مالی و غیرمالی را تحت الشعاع خود قرار می‌دهد، نیازمند تحقیق و پژوهش بیشتری می‌باشد تا این اطمینان حاصل گردد که یافتن الگوی بهینه سیستم ارزیابی عملکرد که مستلزم بازنگری مداوم سیستم می‌باشد؛ در حال انجام است. در واحدهای غیرانتفاعی این احتمال وجود دارد که یک واحد سازمانی کارا باشد در حالی که عملکرد سازمان در مجموع کارا نباشد (میراسکندری، ۱۳۹۶)؛ بنابراین انجام پژوهشی به شیوه پژوهش حاضر باهدف بررسی واحدهای سازمانی و واحدهای تابعه در کل مجموعه شهرداری مشهد، مهر تأییدی بر پویایی ارزیابی عملکرد در چرخه به‌روزرسانی سیستم، بازنگری فعالیت‌ها و کنترل مستمر آن است. از طرف دیگر، همان‌طور که سیستم ارزیابی عملکرد برای بهبود عملکرد در سازمان بکار گرفته می‌شود، کاربرد نادرست آن باعث می‌شود تا سیستم ارزیابی سازمان ارزش و اعتبار خود را از دست بدهد. لذا، باید سعی شود تا سیستمی طراحی شود که خطا در ارزیابی را به حداقل برساند؛ زیرا این احتمال وجود دارد که ارزیابی نادرست برای سازمان گران تمام شود. به‌عنوان مثال، کاهش اثربخشی و کارایی کارکنان سازمان که به دلیل نارضایتی از نتایج ارزیابی عملکرد آن‌ها و یا حتی مطلوب نشان دادن عملکرد فعلی سازمان در حالی که عملکرد سازمان در مسیر درستی قرار ندارد (سعادت، ۱۳۹۵).

۲. مبانی نظری، پیشینه پژوهش و بسط فرضیه‌های تحقیق

در دهه‌های اخیر، ارزیابی عملکرد یکی از مباحث قابل توجه حسابداران مدیریت و مدیران سازمان‌ها بوده است. اصلاحات بر اساس مفهوم بازارهای رقابتی و اتخاذ تصمیمات مدیریتی، منجر به تغییرات اساسی در مدیریت سازمان‌های بخش عمومی شده است (گروت و بودینگ، ۲۰۰۸؛ واکر و همکاران، ۲۰۱۱). این اصلاحات شامل تغییرات ساختاری، سازمانی و مدیریتی است که در بخش عمومی رخ می‌دهد. علیرغم تفاوت‌های بین بخش خصوصی و عمومی، ارزیابی عملکرد در بخش عمومی، مجموعه‌ای از رویکردها و روش‌های مدیریتی خاص است که ایده‌های موجود در بخش خصوصی را در بخش عمومی بکار می‌گیرد و به دنبال تمرکززدایی

مدیریتی است. دو خصوصیت اصلی در طراحی سیستم‌های ارزیابی عملکرد، شامل اثربخشی و کارایی منجر به دستیابی به رویه‌ها و ابزارهای مدیریت منظم (تربوگت^۳ و همکاران، ۲۰۱۰)، از جمله رویه ارزیابی عملکرد می‌گردد (گروت و بودینگ، ۲۰۰۸؛ هود^۴، ۱۹۹۵). تأکید مدیران سازمان‌ها بر نقش سیستم‌های ارزیابی عملکرد در تدوین هدف، سنجش عملکرد و ارائه مشوق است. باین‌حال، دو مشکل اساسی وجود دارد. اول این‌که در طراحی سیستم‌های ارزیابی عملکرد، تمرکز، منحصرأ بر نقش سیستم‌های ارزیابی عملکرد به حساب دهی و ارائه مشوق محدود شده است. این در حالی است که در ادبیات آکادمیک، به‌طور گسترده‌ای ادعان شده که سیستم‌های ارزیابی عملکرد می‌تواند برای اهداف مختلفی بکار رود و آن‌ها را می‌توان در طیف گسترده‌ای از روش‌های مختلف بکار گرفت (فرانکو-سانتوس^۵ و همکاران، ۲۰۰۷). معمولاً مدیران سازمان‌ها، عواقب عملکردی روش‌های جایگزین استفاده از سیستم ارزیابی عملکرد را از طریق نادیده گرفتن این نقش‌ها مورد توجه قرار نمی‌دهند. باین‌وجود، تمامی کارکنان سازمان باید به درک واحدی از این نقش‌ها رسیده باشند و این کار از طریق همسوسازی نقش‌های سیستم‌های ارزیابی با انگیزه‌های کارکنان فراهم می‌شود (نمازی و همکاران، ۱۳۹۴).

دومین مسئله‌ای که وجود دارد؛ این است که قرارداد عملکرد مشوق محور، تنها می‌تواند در شرایط قرارداد پذیری کامل مؤثر باشد؛ یعنی زمانی که (۱) اهداف سازمان روشن و بدون ابهام است (۲) عملکرد با روش‌هایی سنجیده می‌شود که با اهداف سازمانی، سازگار است (۳) افراد در سازمان، فرایندهای تحول را می‌شناسند، کنترل می‌کنند و قادر به پیش‌بینی نتایج احتمالی اقدامات جایگزین می‌باشند (بیکر^۶، ۲۰۰۲). اگر این سه شرط به‌صورت تجمعی برآورده نشود، معیارهای عملکرد تنها بخشی از اهداف نهایی سازمان را فراهم می‌کنند که در آن صورت، پیامدهای ناکارآمدی به دنبال خواهد داشت؛ زیرا این مشوق‌ها افراد در سازمان را ترغیب می‌نمایند تا بر کسب هدف خود و نه اهداف سازمانی تمرکز نمایند (کلمان و فریدمن^۷، ۲۰۰۹)؛ معمولاً اهداف سازمانی، بسیاری از سازمان‌های بخش عمومی مبهم می‌باشند (بورگس و راتو^۸، ۲۰۰۳؛ دیژیت^۹، ۲۰۰۲) و انتخاب معیارهای مناسب عملکرد در این بخش دشوار است. علت این امر این است که اهداف در بخش عمومی مرتبط در طول زمان تغییر می‌کند و ممکن است که برای رسیدن به این اهداف راه‌های مختلفی وجود داشته باشد (میراسکندری، ۱۳۹۶). در ایران نیز پس از تصویب دو قانون برنامه اول و دوم توسعه، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور

در راستای پیاده‌سازی استراتژی مدیریت بخش عمومی و ارزیابی عملکرد، دست به اجرای برنامه‌های تحول اداری زده است. بنابراین، بامطالعه برنامه سوم توسعه اقتصادی فرهنگی و اجتماعی کشور، استراتژی تحول بخش دولتی با محوریت ارزیابی عملکرد بخش دولتی به‌طور واضح به چشم می‌خورد. در همین راستا ارزیابی عملکرد در بخش عمومی و کاربرد آن یکی از مباحث کلیدی در سازمان‌ها به شمار می‌آید (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۸۵).

۲-۱. قرارداد پذیری

از جمله کاربردی‌ترین تئوری‌ها در مباحث ارزیابی عملکرد، تئوری نمایندگی و تئوری قراردادها می‌باشند. جنسن و مک‌کلینگ^{۱۰} (۱۹۷۶) برای اولین بار به طرح تئوری نمایندگی و بررسی رفتار کارگزار، کارگزار در متن قراردادهای منعقدشده پرداختند. این تئوری، سازمان را شبکه‌ای از روابط قراردادی فرض می‌کند و به توضیح این موضوع می‌پردازد که چگونه طرفین در روابط نمایندگی، سعی می‌کنند تا مطلوبیت خود را حداکثر کنند. تئوری نمایندگی بر این فرض استوار است که کارگزار بکار گرفته می‌شود تا فعالیت‌های سازمان یا شرکت را اداره کند. اما نکته مهم اینجاست که ممکن است که اهداف کارگزار و کارگزار همسو نباشند و این امر منجر به تضاد منافع گردد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۳). این تضاد منافع ساختار اصلی تئوری اثباتی حسابداری را تشکیل می‌دهند. بنابراین، به‌کارگیری راهکار کنترلی به‌عنوان راه‌حلی در متن قراردادها یکی از راه‌های کاهش این عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع موجود در مشکلات نمایندگی محسوب می‌شود. دربیانی کلی، به‌کارگیری شاخص‌های ارزیابی عملکردی که از ویژگی دقت در اندازه‌گیری برخوردار باشند؛ موجب کارایی قراردادها شده و خطر اخلاقی ناشی از تضاد منافع طرفین قرارداد را کاهش می‌دهند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۵). انتخاب ویژگی‌های بهینه معیارهای ارزیابی عملکرد در تئوری‌های اثباتی حسابداری، بارها مورد توجه محققین و تئوریسین‌های متعددی بوده است؛ از این‌رو، در این پژوهش نیز از مفهوم قرارداد پذیری به‌عنوان معیارهای افزایش دقت در ارزیابی عملکرد استفاده شده است. از دیدگاه دیگر، روابط نمایندگی ممکن است سازمانی باشد (مانند قرارداد بین مدیران و کارکنان) و یا در بین چند سازمان منعقدشده یا در سطح مدیر و مالک در شرکت مطرح گردد که باید متناسب با ماهیت روابط، محتوی قراردادها تنظیم گردد (الوانی و سیدنقوی، ۱۳۸۰). لازم به ذکر است، با

توجه به گستردگی محتوی تئوری نمایندگی و با در نظر گرفتن حیطة پژوهش حاضر، هدف اصلی این تئوری را حفظ موجودیت سازمان‌ها در نظر گرفته و کاربرد تئوری نمایندگی را معطوف به روابط مدیران و کارکنان در سطح سازمان می‌نماییم. یکی از مشکلاتی که در تئوری نمایندگی بیان می‌شود؛ مربوط به عدم کنترل روزانه عملکرد کارگزار است. این مشکل وقتی شکل می‌گیرد که کارفرما از اطلاعات کافی در مورد اجرای قرارداد عملکرد کارگزار برخوردار نمی‌باشد. در نتیجه، کارگزار شرایط قرارداد را رعایت نکرده و ادعا می‌کند که عملکرد او مطلوب بوده است (نمازی و همکاران، ۱۳۸۴). از سوی دیگر، با توجه به اینکه مبنای اصلی این تئوری تنظیم و انعقاد قرارداد بین طرفین است، بر لزوم شفافیت تأکید زیادی شده است. مخصوصاً اگر در هنگام تنظیم قرارداد اهداف آن‌چنان که لازم است، شفاف نباشند؛ لذا، کارکنان سازمان بدون توجه به اهداف کارفرما عمل می‌کنند (الوانی و سید نقوی، ۱۳۸۰). قرارداد عملکرد در واقع ابزاری برای کنترل تمرکززدایی سازمانی از طریق خروجی‌های سازمان است (اسپکل و وربتین^{۱۱}، ۲۰۱۵). برای مثال اوچی^{۱۲} (۱۹۹۷) معتقد است که قرارداد عملکرد تنها زمانی مناسب است که اطلاعات لازم در مورد فرایند تحول در دسترس بوده و خروجی‌ها را می‌توان به‌موقع و به‌اندازه کافی سنجید. هافستد^{۱۳} (۱۹۸۱) چارچوب احتمالی در سازمان‌های بخش دولتی را توسعه داده و نشان می‌دهد زمانی که اهداف مبهم نیستند و از شفافیت کافی برخوردار باشند، خروجی‌ها قابل‌اندازه‌گیری‌اند، فعالیت‌ها تکراری و اثرات مداخلات مدیریت شناخته‌شده‌اند، در نتیجه کنترل مؤثرتر است (بورگس و راتو، ۲۰۰۳).

اسکافت و رسناس^{۱۴} (۲۰۱۷) در تحقیق خود نشان دادند که غلبه بر پیامدهای ناکارآمد ارزیابی، در سیستم‌های ارزیابی عملکرد از طریق قضاوت نیز امکان‌پذیر است. به نظر آن‌دو، در سیستم‌های کنترل مدیریت برای کاهش ابهام‌دراهداف می‌توان اهداف را یکپارچه کرد و برای این یکپارچگی از قضاوت صحیح بهره جست. آن‌ها اذعان داشتند که توسعه اخلاقی درون سازمان، یک مدل سیستم‌های کنترل مبتنی بر قضاوت است که در آن، میان قضاوت رسمی و غیررسمی تفاوت قائل می‌شوند و به این نتیجه رسیدند که قضاوت غیررسمی که انطباق بیشتری با اهداف سازمان داشته باشند؛ عنصر کلیدی در یک سیستم ارزیابی است. پس‌امال^{۱۵} (۲۰۱۷) معتقد است که ارزیابی عملکرد ظرفیت محدودی در تقویت پاسخگویی در قراردادهای بخش عمومی دارد. با توجه به نیاز به بررسی رویکردهای نوین که برای جایگزینی انواع

سیستم‌های عملکرد مناسب‌تر هستند، می‌توان به‌طور مؤثرتری قراردادهای عملکرد ارائه خدمات عمومی و مکانیسم پاسخگویی را بهبود بخشید. او به این نتیجه رسیده استفاده مؤثر از اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد برای ارتقاء حساب دهی در قراردادهای بخش عمومی نیاز به روش‌های همکاری عمودی و افقی بین سطوح سازمانی در دولت دارد. با نگاه دقیق‌تر به موضوع تنظیم قرارداد عملکرد درمی‌یابیم که تنظیم یک قرارداد عملکرد جامع و کامل امکان‌پذیر نیست. بنابراین، در متن قرارداد نمی‌توان به‌طور واضح عملکرد مطلوب را برای افراد سازمان تشریح نمود و این‌یک نقص در تنظیم قراردادهای عملکرد به شمار می‌آید و کارگزار با استفاده این نقص به توجیه کاستی‌های عملکرد خود در سازمان می‌پردازد. لذا، این نظریه با کنترل و ارزیابی عملکرد افراد سازمان یا همان کارگزاران، فرصت سوءاستفاده از جایگاه کاری را از آن‌ها گرفته و به بررسی صحت عملکرد آن‌ها کمک شایانی می‌کند (الوانی و سیدنقوی، ۱۳۸۰). گاندر و هینیک^{۱۶} (۲۰۱۹) در تحقیقی مشابه، با تکیه بر چارچوب اهرم‌های کنترلی و تئوری اقتضایی در سازمان‌ها، به بررسی روابط بین سیستم ارزیابی عملکرد ایده آل شرکت با به‌کارگیری کاربرد تعاملی و تشخیصی آن و عملکرد سازمان پرداختند. آن‌ها در تحقیق خود شرایط ایده‌آل برای یک سیستم را با توجه به‌دقت اندازه‌گیری سیستم تعریف نمودند. به نظر این دو محقق، عملکرد متأثر از شفافیت اهداف و قابلیت سنجش خروجی‌ها است. این مفاهیم دو بعد اصلی قرارداد پذیری را بیان می‌نمایند. نتایج آن‌ها نشان داد که حرکت به‌سوی سیستم ارزیابی عملکرد ایده‌آل، رابطه بین کاربرد تعاملی و مزایای سیستم ارزیابی عملکرد را در جهت مثبت تعدیل می‌نماید، اما رابطه بین کاربرد تشخیصی و مزایای سیستم ارزیابی عملکرد را در جهت منفی تعدیل می‌کند. همچنین، آن‌ها ادعان داشتند که تأکید بیشتر بر کاربرد تشخیصی سیستم‌های ارزیابی عملکرد، هنگامی که این سیستم‌ها به شرایط ایده‌آل خود نزدیک است؛ به نفع شرکت نیست. این یافته‌ها کمک می‌کند تا در بیان فرضیه اول این نکته را در نظر بگیریم که با وجود اینکه عملکرد متأثر از مفاهیم قرارداد پذیری است ولی این احتمال وجود دارد که با توجه به شرایط جامعه مورد پژوهش و اینکه چقدر سیستم ارزیابی عملکرد مستقر در شهرداری مشهد با سیستم ارزیابی عملکرد ایده‌آل خود فاصله دارد؛ ممکن است نتایج تحت تاثیر قرار-گیرد. همان‌طور که باباجانی و ستایش (۱۳۸۶) در تحقیق عنوان نمودند که ارزیابی عملکرد یکی از پیچیده‌ترین مفاهیم در سازمان‌های غیرانتفاعی است که شاید هیچگاه، نتوان از آن تعریفی

بیان کرد که مورد پذیرش همگان واقع شود ولی آنچه که ارزیابی می‌گردد، بهبود می‌یابد. لذا، سیستم ارزیابی عملکرد قادر است تا مشوق مدیران در خلاقیت و پاسخگویی بوده و در شفاف-سازی انتظارات و اهداف به مدیران کمک نماید. از طرفی، با توجه به ابعاد قرارداد پذیری، زمانی که تفاسیر مختلفی از یک هدف سازمانی می‌شود؛ اهداف معنای روشن خود را از دست می‌دهد و این ابهام بر عملکرد و خروجی سازمان مؤثر است. از این رو، قابل فهم بودن بیانیه‌های مأموریت، عملکرد سازمان را بهبود می‌بخشد (چان و راینی^{۱۷}، ۲۰۰۵). همچنین، می‌توان گفت که تغییرات در قراردادهای عملکرد، مفاهیم عملکرد را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد (بیکر، ۲۰۰۲). با این تفاسیر، فرضیه اول پژوهش حاضر به این صورت قابل مطرح شدن است:

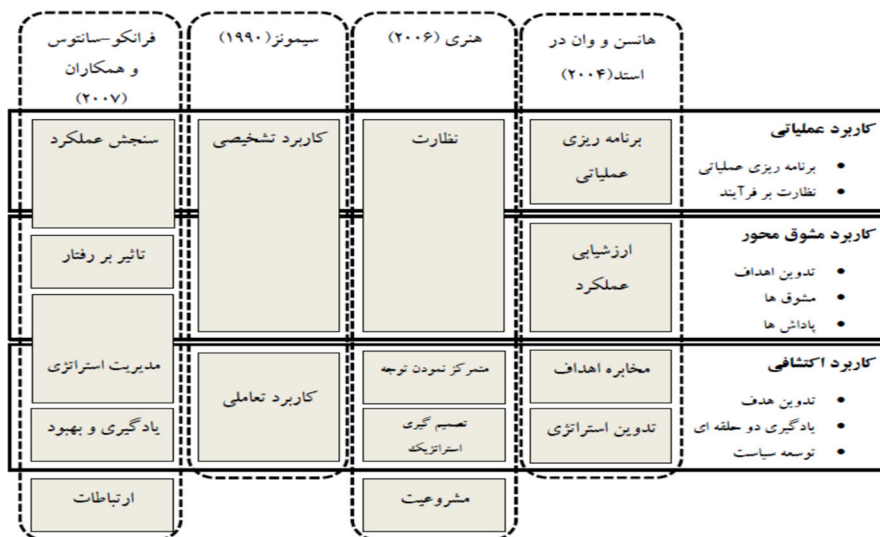
فرضیه اول: قرارداد پذیری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر عملکرد دارد.

در پژوهش حاضر، قرارداد پذیری به‌عنوان یک سازه تکوینی مدل‌سازی شده که توسط سه شاخص، شامل (۱) شفافیت، مأموریت و اهداف سازمان (۲) قابلیت سنجش خروجی‌ها از لحاظ اهداف و (۳) دانش فرایند تغییر، تعریف می‌شود. آیتم‌های پرسشنامه مرتبط با شفافیت، مأموریت و اهداف سازمان و قابلیت سنجش خروجی‌ها از لحاظ اهداف مبتنی بر اسپکل و وربیتن (۲۰۱۵) و وربیتن (۲۰۰۸) می‌باشند.

۲-۲. کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد

مدیریت در سازمان برای رسیدن به اهداف خود به دنبال استقرار سیستم‌هایی می‌باشد تا بتوان بهره‌وری در سازمان را افزایش دهد. یکی از قابل تأمل‌ترین این سیستم‌ها، سیستم ارزیابی عملکرد کارکنان جهت بررسی عملکردها و قابلیت‌های آنان برای رسیدن به اهداف سازمان می‌باشد. نتیجه کلی که از بررسی سیستم‌های ارزیابی عملکرد در سازمان‌ها و شرکت‌ها به دست می‌آید این است که مؤسسات و سازمان‌های مزبور با توجه به نیازهای خود و در چهارچوب مدل‌های مطرح‌شده از ارزیابی عملکرد، نسبت به استقرار نظام ارزیابی عملکرد سازگار با سازمان خود، اقدام نموده‌اند. این درحالی‌است که اگر از شرایط سازمان و نیروی انسانی آن نادیده انگاشته شود؛ این سیستم‌ها در بسیاری از جهات مشابه یکدیگرند (صدرالسادات، ۱۳۸۸). از سوی دیگر، یک سیستم ارزیابی عملکرد بر اساس اهداف سازمان، شکل می‌گیرد؛ بنابراین، سازمان در راستای جهت‌دهی به اطلاعات ارزیابی عملکرد خود

به منظور بازنگری در اهداف و اولویت بندی آن‌ها نیاز به استقرار یک نظام پویا و منعطف ارزیابی عملکرد دارد (اولیا و مدرسی، ۱۳۸۹). اسپکل و وربتین (۲۰۱۵) در تحقیق خود طبقه بندی سیستم‌های ارزیابی عملکرد و رابطه این طبقات با سایر طبقات را مطرح نمودند (شکل ۱). آن‌ها در پژوهش خود اذعان داشتند که نقش‌های متفاوت این سیستم متکی بر تعاریف و عملیاتی سازی استفاده از این تعاریف است.



شکل ۱: منبع (اسپکل و وربتین، ۲۰۱۵، ص ۵)

هانسن و وان در استد^{۱۸} (۲۰۰۴) چهار نقش مختلف را شناسایی کرده‌اند: برنامه‌ریزی عملیاتی، ارزیابی عملکرد، ابلاغ اهداف و تنظیم استراتژی. هنری^{۱۹} (۲۰۰۶) همچنین چهار نوع از کاربرد سیستم ارزیابی عملکرد را پیشنهاد می‌نماید، اما ویژگی‌های طبقه بندی خود را نظارت کردن، متمرکز نمودن توجه، تصمیم‌گیری استراتژیک و مشروعیت بیان می‌کند. با این حال فرانکو-سانتوس و همکاران (۲۰۰۷) یک طبقه بندی دیگر را ارائه می‌کنند. در یک بررسی گسترده در ادبیات سنجش عملکرد، آن‌ها ۱۶ نقش مختلفی را که سیستم‌های ارزیابی عملکرد ممکن است در سازمان‌ها ایفا نمایند، شناسایی کردند. آن‌ها این نقش‌ها را در پنج دسته طبقه بندی کردند: (۱) ارزیابی عملکرد از جمله نظارت بر پیشرفت، ارزیابی و سنجش عملکرد (۲) مدیریت استراتژی که برنامه‌ریزی، تدوین، اجرا، توقف استراتژی، متمرکز نمودن توجه و

هم‌راستایی را در بر می‌گیرد (۳) ارتباطات داخلی و خارجی، الگوبرداری و انطباق با مقررات (۴) تأثیر بر رفتار، شامل پاداش دادن، مدیریت روابط و کنترل و (۵) آموزش و بهبود که متشکل از بازخورد، یادگیری دو حلقه‌ای (کاربرد اکتشافی) و بهبود عملکرد می‌باشد (فرانکو-سانتوس و همکاران، ۲۰۰۷). تفاوت اصلی بین طبقه‌بندی‌های مختلف کاربردهای سیستم ارزیابی عملکرد در تعداد وظایفی که مشخص می‌شود و مرزهای بین این وظایف نهفته است. از سوی دیگر این وظایف دنباله‌روی نقش‌های متفاوتی در نظام ارزیابی عملکرد سازمان هستند. تسیر و اوتلی^{۲۰} (۲۰۱۲) به بررسی تمایز بین نقش‌های اثرگذار بر تصمیم سیستم‌های ارزیابی عملکرد پرداخته‌اند. در واقع، کنترل‌ها در سیستم ارزیابی عملکرد دو نقش مهم را ایفا می‌کنند. یکی از این نقش‌ها جنبه تأثیرگذاری بر تصمیمات را دارد. نقش دیگر کنترل‌ها به ساده‌سازی تصمیمات کمک می‌کند (گرافتون^{۲۱} و همکاران، ۲۰۱۰). در این پژوهش با توجه به نقش‌های مؤثر بر تصمیم و دسته‌بندی کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد از دسته‌بندی هانسن و وان در استد (۲۰۰۴) پیروی می‌شود (رجوع کنید به شکل ۱) و بین یادگیری تک‌حلقه‌ای (کاربرد عملیاتی) و یادگیری دو حلقه‌ای (کاربرد اکتشافی) تمایز قائل می‌شویم (آهرنز و چاپمن^{۲۲}، ۲۰۰۴). این پژوهش به بررسی کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد در دوحوزه مشوق محور و اکتشافی پرداخته است.

۲-۳. عملکرد

ممکن است اقدامات ارزیابی عملکرد، ابعاد کمی و کیفی عملکرد را به‌طور متفاوت تحت تأثیر قرار دهند. برای بررسی در مورد این که آیا چنین تفاوت‌هایی درون مجموعه داده‌های ما وجود دارند یا خیر، عملکرد اصلی سازمان از جنبه کیفی مورد بحث قرار گرفته است. عملکرد کیفی در برگزیده کسب اهداف سطوح تولید یا خدمت و کارایی، کیفیت یا دقت کار تولیدشده، تعداد نوآوری‌ها، بهبودهای عملکرد یا ایده‌های جدید و روحیه کارکنان واحد می‌گردد. همان‌طور که قبلاً ذکر شد، اجماع نظری بر این است که قرارداد عملکرد صریح نیازمند قرارداد پذیری بالا یعنی (۱) اهداف بدون ابهام (۲) معیارهای عملکرد تعریف‌نشده و (۳) دانش و کنترل عملکرد تولید است (فلتهام و ژی^{۲۳}، ۱۹۹۴؛ هافستد، ۱۹۸۱). اگر اهداف پیچیده و مبهم باشند، معیارهای عملکرد در بهترین حالت می‌توانند نمایش‌دهنده جزئی از اهداف نهایی

سازمان باشند. در نتیجه قراردادهای مبتنی بر عملکرد، کارگزاران را برای مشارکت در رفتارهایی که اثر مثبتی بر نمره آن‌ها در ارزیابی‌ها دارد، تحریک می‌نماید، معیارهای ناقص منجر می‌شوند که مدیران توجه نامتعادلی به نتایجی که ارزیابی می‌شوند داشته باشند (دژیت، ۲۰۰۲). مفهوم دوم از قرارداد پذیری نشان می‌دهد که معیارهای عملکرد باید سازگار باهدف (فلتهام و ژی، ۱۹۹۴) و تحریف‌نشده (بیکر، ۲۰۰۲) باشند. تحریف زمانی رخ می‌دهد که انتخاب‌های اقدام مدیریتی که در راستای دستیابی به هدف سازمانی است توسط سیستم ارزیابی عملکرد (یا به‌طور کامل) بهبود نیابند. این امر زمانی رخ می‌دهد که مدیران بتوانند دست به اقداماتی زده که باعث شود آن‌ها در معیارهای عملکردی خوب به نظر برسند، بدون اینکه واقعاً دستیابی به هدف را ارتقا دهند (فلتهام و ژی، ۱۹۹۴). همان‌طور که قبلاً اشاره شد، مفهوم سوم از قرارداد پذیری به مشکل کنترل بی‌ثباتی و اختلال اشاره دارد. قرارداد عملکرد فرض می‌نماید که مدیر تأثیر قابل توجهی بر نتایج فعالیت‌هایی دارد که پاسخگوی آن‌ها است و اینکه او دست به اقداماتی در جهت دستیابی به هدف می‌زند. در سازمان‌های بخش دولتی، روابط وسیله-هدف اغلب بد درک می‌شوند و ممکن است مدیران قادر به پیش‌بینی نتایج احتمالی اقدامات جایگزین نباشند. در این مواقع، این پراکندگی باعث می‌شود تا معیارهای عملکرد دچار اختلال شده و به‌اندازه کافی دستاوردهای مدیریتی را منعکس نکنند (هولمستروم^{۲۴}، ۱۹۸۲). به این دلایل، اختلال، سودمندی معیارها را برای مقاصد مشوقی کاهش می‌دهد. با توجه به مطالب ارائه‌شده در بالا، استدلال می‌شود که آثار کاربرد مشوق محور بر عملکرد، مشروط به قرارداد پذیری خواهد بود. در شرایط قرارداد پذیری مطلوب، عدم استفاده از سیستم درروشی مشوق-محور، سازمان را از یک ابزار قدرتمند برای فراهم نمودن مسیر و انگیزش سازگار باهدف محروم می‌نماید که این خود منجر به زیان در بهره‌وری می‌شود. باین‌حال، زمانی که شرایط قرارداد پذیری برقرار نباشد، استفاده از سیستم برای مقاصد مشوقی مشکل‌آفرین است؛ یک استفاده مشوق محور از معیارهای عملکرد برای فعالیت‌های فاقد قرارداد پذیری منجر به تحریف تلاش مدیریتی و رفتار ناکارآمد می‌شود. احتمالاً هر دو نوع از عدم تطابق‌ها، عملکرد سازمان را کاهش خواهند داد. این استدلال برای بررسی بیشتر در فرضیه دوم ما منعکس شده است:

فرضیه دوم: کاربرد مشوق محور از سیستم‌های ارزیابی عملکرد اثر معنی‌داری بر عملکرد

دارد.

در این تحقیق عملکرد از طریق سنج‌های اندازه‌گیری که توسط وان دی ون و فری^{۲۵} (۱۹۸۰)، به نقل از اسپکل و وربتین، (۲۰۱۵) مطرح شده سنجیده شده است. این ابزار مشخصاً برای درک عملکرد در سازمان‌های بخش عمومی طراحی و توسط وربیتن (۲۰۰۸) و ویلیامز^{۲۶} و همکاران (۱۹۹۰) استفاده گردیده است. با توجه به اینکه مدل مفهومی تحقیق حاضر با استفاده از معادلات ساختاری تدوین شده است، فرض بر این است که متغیر عملکرد، یک متغیر مکنون بوده و ابعاد متغیرهای مشاهده‌پذیر آن به شرح زیر می‌باشد. ابعاد عملکرد شامل (۱) تعداد نوآوری‌ها، بهبودهای فرآیند، ایده‌های جدید (۲) روحیه کارکنان واحد (۳) تعداد خدمت ارائه‌شده، کارایی عملیات (۴) کیفیت یا دقت کار انجام‌شده، کسب اهداف سطح تولید یا خدمت، است.

۴-۲. کاربرد مشوق محور

حفظ حیات در بازارهای پویای امروزی از یک سو و فشار سرمایه‌گذاران به مدیران برای تعیین معیارهای اندازه‌گیری دقیق‌تر و شفاف‌تر از سوی دیگر باعث شده تا سیستم‌های ارزیابی - عملکرد و پاداش مورد تجدیدنظر واقع شوند که آیا مبنای صحیح و قابل اتکایی برای سنجش عملکرد بوده‌اند؟ به همین علت انتخاب معیار مناسب برای ارزیابی عملکرد مدیران و کارکنان از اهمیت بسزایی برخوردار است. تدوین‌کنندگان این معیارها هر کدام به نوبه خود مدعی هستند که معیارهای آن‌ها قوی‌تر است. گاهی ارزیابی عملکرد یک سازمان یا شرکت مشمول گذشت زمان است. در نتیجه معیاری مناسب‌تر است که علاوه بر عملکرد جاری بتوان عملکرد آینده را نیز پوشش دهد و علاوه بر بهبود عملکرد سازمان از طریق ایجاد انگیزه برای مدیران، اطلاعاتی در مورد آینده نیز فراهم آورد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۴). به‌رحال آنچه در نظام نوین ارزیابی عملکرد مورد توجه قرار دارد، بهبود عملکرد است. بهبود عملکرد به‌عنوان رویکرد جدید مبتنی بر تئوری تقویت، بر این اعتقاد است که رفتار کارمند تابعی از پیامد احتمالی‌اش است. در واقع هر چیزی که موجب تکرار و حفظ یک رفتار شود یک تقویت‌کننده پاداش به شمار می‌آید. بنابراین، به‌جای اعطای پاداش به رفتارهایی که بر عملکرد اثر مثبت دارند باید دفعات تکرار این رفتارها تقویت شود. شناخت این اصل رفتاری مدیریت یک چالش مهم محسوب شده و بر این اصل تأکید دارد که تقویت کردن لزوماً به معنای اعطای پاداش نمی‌باشد (فرهادی و همکاران،

۱۳۸۱). از آنجاکه این پژوهش به دنبال بررسی اثرات سازگار کاربردهای سیستم‌های ارزیابی - عملکرد در حوزه مدیریت سازمان‌ها می‌باشد؛ یکی از نقش‌ها در طبقه‌بندی شکل ۱ باید با دیدگاه‌های مدیریتی در مورد سهم ارزیابی عملکرد در کارکرد سازمان‌های بخش دولتی منطبق باشد. لذا، این دیدگاه بیشتر بر نقش سیستم ارزیابی عملکرد در تنظیم هدف، ارائه مشوق و پاداش تأکید دارد (اسپکل و وربتین، ۲۰۱۵). به این نقش به‌عنوان کاربرد مشوق محور از سیستم ارزیابی عملکرد نگاه می‌کنیم. با توجه به مطالب مذکور می‌توان ابعاد کاربردهای مشوق محور در سیستم‌های ارزیابی عملکرد را در سه شاخص مهم با عنوان‌های تصمیمات شغلی مربوط به کارکنان سازمان، تعیین پاداش، گزارش دهی به ذینفعان سازمان دسته‌بندی کرد. درواقع، می‌توان این‌طور نتیجه‌گیری نمود که استفاده مشوق محور از معیارهای عملکرد، تنها زمانی عملکرد را ارتقاء می‌دهد که مفاهیم قرارداد پذیری به‌طور کامل به واحدهای سازمانی ابلاغ‌شده باشد. یعنی اهداف تا حدی شفاف باشند که بتوان بر اساس عملکرد فعلی، مشوق‌ها را تعیین نمود. از این‌رو، در فرضیه سوم به دنبال بررسی این موضوع هستیم که مفهوم قرارداد پذیری بر کاربردهای سیستم ارزیابی عملکرد، به‌ویژه کاربرد مشوق محور تأثیرگذار خواهد بود؟ شاخص‌های تکوینی کاربرد مشوق محور شامل (۱) تصمیمات شغلی راجع به کارکنان (۲) ارائه مشوق، پاداش (۳) گزارش دهی به ذینفعان خارج سازمان است.

فرضیه سوم: قرارداد پذیری تأثیر معنی‌داری بر کاربرد مشوق محور دارد.

۵-۲. کاربرد اکتشافی

کاربرد اکتشافی از سیستم ارزیابی عملکرد در این پژوهش، منطبق با کاربرد تعاملی سیمونز^{۲۷} (۱۹۹۰) است و با نقش تدوین استراتژی و ابلاغ اهداف (هانس و وان در استد، ۲۰۰۴)، مدیریت استراتژیک و یادگیری (فرانکو-سانتوس و همکاران، ۲۰۰۷) و تصمیم‌گیری استراتژیک (هنری، ۲۰۰۶) ارتباط دارد. کاربرد اکتشافی سیستم ارزیابی عملکرد، ممکن است به شناسایی حوزه‌های خط‌مشی که نیاز خاصی به توجه سیاسی یا مدیریتی، تسهیل تعیین اولویت‌ها و مداخله‌های گزینشی دارد؛ کمک نماید و جستجوی هدفمندی را برای رویکردهای جدید فراهم سازد. کاربرد اکتشافی به تدریج منجر به یک چارچوب مشترک مرجع، درمکرد چیزی که عملکرد رضایت‌بخش را شکم‌داده، می‌شود و ورودی‌های لازم برای دستیابی به این

موضوع را فراهم می‌آورد. در نتیجه کاربرد اکتشافی بجای تمرکز بر انجام کارهای عادی، تبدیل به معیار عملکرد در مورد کشف مسیرهای قابل درک می‌شود (ماندی^{۲۸}، ۲۰۱۰). کاربرد اکتشافی در ساختار سازمان‌هایی به چشم می‌خورد که مدیر درصدد آن است که تغییرات را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد و خود را با شرایط جدید سازگار کند. منظور از یادگیری در این سازمان‌ها این است که افراد ظرفیت خود را تقویت می‌کنند. این کار از طریق تجربه‌آموزی و آزمون و خطا به دست می‌آید. در این سازمان‌ها مدیریت ارشد استراتژی اصلی را تدوین کرده، مسیرها را مشخص نموده ولی کارکنان سازمان از آزادی عمل کافی برخوردار می‌باشند. در نتیجه در این مسیر نوآوری وجود دارد و اعضای سازمان به دنبال بهبود عملکرد در سازمان می‌باشند. در چنین سازمان‌هایی از گزارش‌های به مدیریت ارشد برای تقویت الگوی همکاری استفاده می‌شود. در سیستم مشوق محور معمولاً بدون توجه به عملکرد یا میزان یادگیری، پاداش تعلق می‌گیرد. در حالی که در سیستم پاداش دهی بر مبنای عملکرد بر کارگروهی و همکاری بین دوایر سازمانی توجه ویژه می‌شود (پارسائیان و اعرابی، ۱۳۹۳). بعلاوه، یک کاربرد اکتشافی از سیستم ارزیابی عملکرد نیازمند مدیریت زمان عالی، مشارکت سازمانی گسترده و افزایش تعامل میان اعضای سازمان در سطوح سلسله مراتبی مختلف است که همه آن‌ها هزینه‌بر می‌باشند (سیمونز، ۱۹۹۰). از این رو، زمانی که تحقیق و یادگیری برای سازمان باارزش باشد، شاید فقط کاربرد اکتشافی عملکرد را ارتقا دهد. به عبارت دیگر، هنگامی که اطلاعات اضافی (بازخوردها) در فرایندها به دست آید، احتمالاً، بهبود تصمیم‌گیری و تخصیص منابع بهینه‌ای حاصل می‌شود که در شرایط قرارداد پذیری مطلوب رخ داده است (آبرنتی و برون ول^{۲۹}، ۱۹۹۹). با این حال، یک پیش فرض وجود دارد؛ کاربرد اکتشافی از سیستم ارزیابی عملکرد نیازمند این است که سازمان اهداف عملکردی خود را منعطف نماید و آن‌ها را برای بحث و مناظره ارائه نماید. هنگامی که کاربرد مشوق محور مطرح می‌شود سازمان نیاز دارد تا از فشار ارزیابی بکاهد زیرا فشار، ترس از شکست را درون سازمان متمرکز می‌سازد. این ترس برای نوآوری مضر است. زیرا اشتیاق کارکنان به مشارکت در فعالیت‌های آزمایشی را کاهش می‌دهد و منجر به یک پایان زودرس برای یادگیری می‌شود (آرگریس^{۳۰}، ۱۹۷۷؛ لی^{۳۱} و همکاران، ۲۰۰۴؛ اسپرینکل^{۳۲} و همکاران، ۲۰۰۸). اگر یک سازمان استفاده خود از سیستم ارزیابی - عملکرد را بر هدفی خاص متمرکز کند، احتمال دارد که هم‌زمان برای سایر اهداف از سایر

کاربردهای سیستم ارزیابی عملکرد نیز استفاده نماید. بنابراین، به احتمال زیاد یک سازمان در عین واحد از چند کاربرد سیستم ارزیابی عملکرد به طور هم‌زمان استفاده کرده است. اینکه سازمان از یک کاربرد سیستم بهره جوید یا اینکه هم‌زمان چند کاربرد سیستم ارزیابی را باهم بکار گیرد؛ ممکن است که نتایج متفاوتی ایجاد کند. این امر به دنبال تفاوت‌های سبک مدیریت در میان سازمان‌ها ایجاد می‌شود. از این رو، می‌توان این طور عنوان نمود که احتمالاً هرچقدر مفاهیم قرارداد پذیری پررنگ‌تر باشند؛ اثر آن بر کاربرد اکتشافی از سیستم‌های ارزیابی عملکرد بیشتر است. این موضوع (استفاده از بازخوردهای اطلاعاتی کاربرد اکتشافی در سیستم ارزیابی عملکرد سازمان در راستای تخصیص منابع و بهبود سیاست‌ها و تصمیم‌گیری‌ها) در تحقیق آبرنتی و برون ول (۱۹۹۹) به وضوح اشاره شده است. نیوبری و پالوت (۲۰۰۴) معتقدند که استفاده از کاربرد اکتشافی (به منظور تقویت یادگیری) از سیستم‌های ارزیابی عملکرد به تنهایی بر عملکرد سازمانی مؤثر است و این احتمال وجود دارد که به کارگیری هم‌زمان کاربردها نتایج متفاوتی ایجاد کند. لذا، با توجه به پیوستگی که در بیان مطالب مذکور و عدم بررسی این موضوع در تحقیقی جداگانه، در این پژوهش بابیان فرضیه چهارم و پنجم به دنبال یافتن قاعده آزمون شده در این زمینه بوده‌ایم:

فرضیه چهارم: کاربرد اکتشافی در سیستم‌های ارزیابی عملکرد اثر معنی‌داری بر عملکرد دارد.

فرضیه پنجم: قرارداد پذیری تأثیر معنی‌داری بر کاربرد اکتشافی از سیستم‌های ارزیابی عملکرد دارد.

مطابق با تعریف نظری این متغیر ابعاد متغیرهای مشاهده‌پذیر یا شاخص‌های تکوینی کاربرد اکتشافی شامل (۱) انتقال اهداف و اولویت‌ها به کارکنان برای تدوین هدف (۲) ارزیابی اهداف با خط‌مشی (۳) گزارش دهی به مدیریت ارشد می‌باشد.

۳. روش پژوهش

در پژوهش حاضر برای بررسی روابط بین کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد از مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار آموس استفاده شده است. معادلات ساختاری خانواده‌ای از تکنیک‌های آماری است که برای تجزیه و تحلیل سامانمند داده‌های چند متغیره، اندازه‌گیری

سازه‌های نظری (متغیرهای پنهان) و روابط میان آن‌ها استفاده می‌شود. این روش برای محقق این امکان را فراهم می‌آورد تا یک فرضیه را به یک مدل قابل آزمون تبدیل کند (برمر و همکاران، ۱۳۹۷). یک معادله ساختاری شامل دو بخش است. در بخش اول به مدل اندازه‌گیری و در بخش دوم به مدل ساختاری پرداخته می‌شود. در این تحقیق ابتدا مدل اندازه‌گیری برای هریک از متغیرها تدوین گشته و سپس با استفاده از معادله ساختاری به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است.

۳-۱. جامعه و نمونه پژوهش

با توجه به اینکه هدف پژوهش بررسی کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد است و تشخیص نوع کاربرد سیستم ارزیابی عملکرد عموماً توسط افرادی صورت می‌گیرد که به‌نوعی درگیر ارزیابی واحد سازمانی تحت مدیریت خود هستند، از این رو جامعه آماری تحقیق حاضر شامل مدیران ستادی شهرداری، مدیران عامل سازمان‌ها، معاونین سازمان‌ها و مؤسسات، معاونین مناطق، شهرداران مناطق، روسای ادارات و همچنین برخی از کارشناسان حوزه‌های مالی و اجرایی (باسابقه کاری در واحد ارزیابی عملکرد شهرداری) شهرداری مشهد در نیمه اول سال ۱۳۹۷ می‌باشند که حداقل پنج نفر در واحد سازمانی تحت مدیریت آن‌ها مشغول به فعالیت باشند. واحد سازمانی به‌عنوان یک ماهیت اجرایی تقریباً یکپارچه درون سازمانی بزرگ‌تر تعریف می‌شود که مدیر واحد حداقل درجه‌ای از قدرت را روی مجموعه‌ای از وظایف و فرآیندهای واحد دارد (کاولوزو و ایتنر^{۳۳}، ۲۰۰۴). واحد سازمانی سطح تجزیه و تحلیل مناسبی برای پژوهش حاضر می‌باشد. به‌ویژه اینکه در سازمان‌های بزرگ‌تر، ممکن است روش‌های ارزیابی عملکرد درون سازمان و میزان قرارداد پذیری به‌طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت باشد. همچنین، واحدهای کوچک (تعداد کارکنان کمتر از پنج نفر) و واحدهای با مدیران منتصب شده جدید (باتجربه کار کمتر از یک سال) را در نمونه لحاظ ننموده‌ایم. برای نمونه‌گیری ابتدا جامعه، به طبقاتی به شرح نگاره ۱ تقسیم‌بندی شده و سپس به شیوه نمونه‌گیری تصادفی ساده نمونه‌های پژوهش انتخاب گردیده است.

نگاره ۱: طبقه‌بندی جامعه تحقیق

طبقة‌ها	اجزا
ستاد	مرکزی
مناطق	۱۳ گانه مشهد، شهرداری ثامن
سازمان‌ها	حمل‌ونقل و بار درون‌شهری و حومه، پایانه‌های مسافربری، اتوبوس‌رانی، تاکسیرانی، حمل‌ونقل و ترافیک، سازمان عمران، مدیریت پسماند، سازمان فردوس‌ها، مشاغل شهری و فرآورده‌های کشاورزی، پارک‌ها و فضای سبز، فناوری اطلاعات و ارتباطات، زمین و مسکن، آتش‌نشانی و خدمات ایمنی
مدیریت	دفتر برنامه، بودجه و ارزیابی عملکرد، سرمایه‌گذاری و مشارکت، اداری و مالی و پشتیبانی، بازاریابی و بهره‌برداری، املاک و مستغلات، برنامه‌ریزی و مطالعات اقتصادی، تأمین منابع مالی معاونت اقتصادی، اداره کل منابع انسانی، اجتماعی و مشارکت‌های اجتماعی و فرهنگی، دفتر نوسازی و تحول سازمانی شهرداری، پژوهش و مطالعات راهبردی، مدیریت ارتفاعات جنوب شهر، دفتر طرح‌ها و مطالعات فنی و شهری، ساماندهی بافت فرسوده و سکونتگاه‌های غیررسمی، نظارت بر ساخت و سازها و کمیسیون ماده صد، امور شهرسازی، طراحی و بهسازی محیط شهری، نگهداری و تعمیرات زیرساخت‌ها و تأسیسات شهری، هماهنگی و نظارت بر امور عمرانی، خدمات شهری، زیست شهری، فضای سبز، امور مجامع و حسابرسی شهرداری، درآمدهای عمومی، پشتیبانی، اجرائی بهسازی و ساماندهی معابر منتهی به حرم رضوی، موسسه فرهنگی شهرآرا، اجرائی طرح انتقال پادگان‌ها، ساماندهی بزرگراه آزادی، طرح نوسازی بافت فرسوده عامل، طرح نوسازی بافت فرسوده آبکوه، اجرائی طرح بزرگ میدان شهدا، اجرائیات و انتظامات، ساماندهی و مهندسی بحران، روابط عمومی و امور بین‌الملل، مدیریت حقوقی، هسته گزینش، بازرسی و رسیدگی به شکایات، امور شورای اسلامی شهر و شهرداری مشهد مقدس، مدیریت دفتر شهردار
معاونت‌ها	سلامت و تربیت‌بدنی سازمان اجتماعی و فرهنگی، گردشگری و زیارت سازمان اجتماعی و فرهنگی، فرهنگی هنری سازمان اجتماعی و فرهنگی، توسعه مدیریت منابع سازمان اجتماعی و فرهنگی

در پژوهش حاضر، از روش تعیین حداقل حجم نمونه موردنیاز برای معادلات ساختاری از نرم‌افزار R با توان ۰.۸۰ و سطح معناداری ۰.۰۵، استفاده‌شده و حجم نمونه موردنظر ۱۰۵ تعیین گردیده است. در ادامه کار از پرسشنامه به‌عنوان ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌ها استفاده‌شده است. پرسشنامه حاوی سؤالات عمومی و اختصاصی می‌باشد. در بخش اختصاصی، با توجه به کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد در ۵ حوزه ورودی، فرآیند، خروجی کمی، خروجی کیفی و نتیجه (اثر) طبقه‌بندی‌شده و در قالب ۱۰ هدف از پاسخ‌دهندگان خواسته‌شده است که

به پرسش‌ها پاسخ دهند. این پرسشنامه بر اساس طیف لیکرت (۵ تایی) بوده است. برای درک کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد با استفاده از اطلاعات سنجش عملکرد از پاسخ‌دهندگان خواستیم تا میزان استفاده از طبقه‌بندی معیارهای عملکرد در راستای اهدافی که مورد استفاده قرار می‌دهند را بیان کنند. این طبقه‌بندی‌ها دربرگیرنده معیارهای ورودی (تحقق بودجه، سقف هزینه، ممنوعیت تغییر هزینه بین طبقات مختلف هزینه)، معیارهای فرایند (کنترل هزینه، استفاده از ظرفیت، معیارهای کارایی، معیارهای کارکنان، معیارهای پروژه)، معیارهای خروجی کمی (گردش مالی، معیارهای کمی، نتیجه واحد)، معیارهای خروجی کیفی (رضایتمندی، شکایات) و معیارهای اثر یا نتیجه (تحقق اهداف سیاسی و اثرات اجتماعی) می‌شود. برای هر کدام از این ۵ طبقه‌بندی، ما اطلاعاتی را در مورد اهداف استخراج می‌کنیم که برای معیارها در این طبقه‌بندی استفاده می‌شوند. به منظور بررسی روایی در این پژوهش از دو روش کیفی محتوایی (نظر خبرگان) و روایی سازه استفاده شده است. شاخص‌های روایی سازه در نگاره ۲ و آلفای کرونباخ در نگاره‌های ۳ و ۴ ارائه گردیده است. مناسب‌ترین روش برای بررسی روایی سازه، تحلیل عاملی تأییدی است (حیدری چروده، ۱۳۹۳). روابط برای مقادیر پایایی مرکب و حداقل واریانس استخراج شده برقرار بوده و مقدار پایایی مرکب از واریانس استخراج شده بیشتر است. در نتیجه پرسشنامه علاوه بر روایی محتوا از روایی همگرا نیز برخوردار می‌باشد.

نگاره ۲: روایی سازه

متغیر	CR	AVE
قرارداد پذیری	۰,۷۴	۰,۳۹
عملکرد	۰,۷۹	۰,۷۵
کاربرد مشوق محور	۰,۷۵	۰,۹۳
کاربرد اکتشافی	۰,۷۴	۰,۹۷

نگاره ۳: آلفای کرونباخ

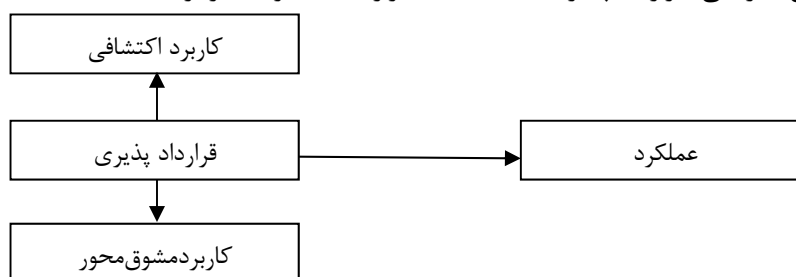
متغیر	آلفای کرونباخ
قرارداد پذیری	۰,۸۱
عملکرد	۰,۸۰

نگاره ۴: آلفای کرونباخ

نتیجه	خروجی کیفی	خروجی کمی	فرایند	ورودی	متغیر
۰,۷۱	۰,۸۶	۰,۹۱	۰,۸۵	۰,۶۵	کاربرد مشوق محور
۰,۷۹	۰,۹۰	۰,۹۳	۰,۸۷	۰,۸۰	کاربرد اکتشافی

۲-۳. مدل مفهومی پژوهش

مدیران بخش عمومی نباید تنها جوانب فنی طراحی سیستم سنجش عملکرد را در نظر گیرند، بلکه باید چگونگی به کارگیری سیستم را نیز مورد توجه قرار دهند. از این رو در شکل ۲، فرض شده روشی که این سیستم‌ها در آن مورد استفاده قرار می‌گیرند، بر عملکرد سازمانی تأثیر می‌گذارد و این که این آثار عملکرد به قرارداد پذیری بستگی دارند. در این تحقیق بر دو نقش سیستم ارزیابی عملکرد (کاربرد مشوق محور و کاربرد اکتشافی) و یکی از ویژگی‌های اصلی سازمانی، قرارداد پذیری (قابلیت عقد قرارداد عملکرد) تمرکز شده است.



شکل ۲: مدل مفهومی پژوهش

۴. تجزیه و تحلیل نتایج

۴-۱. تحلیل عاملی تاییدی

نگاره ۵ تا ۸ نشان می‌دهد، بارهای عاملی برای ابعاد متغیرها بالای ۰,۳ است و این نشان می‌دهد که این متغیرهای آشکار قادر به تبیین متغیرهای مکنون هستند. بارهای عاملی (از لحاظ شدت تأثیرگذاری) نشان می‌دهند که هر کدام از ابعاد به تنهایی چه میزان از متغیرهای مکنون ما را تبیین می‌کنند.

نگاره ۵: بار عاملی استاندارد شده متغیر قرارداد پذیری

متغیر	شفافیت، مأموریت و اهداف سازمان	قابلیت سنجش خروجی با اهداف سازمان	کنترل تغییرات
قرارداد پذیری	۰,۶۴	۰,۷۵	۰,۴۵

با استفاده از این بارهای عاملی استاندارد شده می‌توان میزان اهمیت هر یک از آن‌ها را بیان کرد. این متغیرها به ترتیب شدت تأثیرگذاری در بیان قرارداد پذیری عبارت‌اند از قابلیت سنجش خروجی با اهداف سازمان، شفافیت، مأموریت، اهداف سازمان، کنترل تغییرات.

نگاره ۶: بار عاملی استاندارد شده متغیر عملکرد

متغیر	نوآوری	روحیه کارکنان	کارایی و تعداد خدمات	دقت و کسب اهداف
عملکرد	۰,۵۶	۰,۶۱	۰,۸۹	۰,۸۹

از لحاظ قدرت تأثیر و اهمیت متغیر دقت و کسب اهداف و متغیر کارایی و تعداد خدمات در یک سطح قرار گرفته‌اند. بعد متغیر روحیه کارکنان در درجه بعدی و نوآوری در درجه آخر از اهمیت برخوردارند.

نگاره ۷: بارهای عاملی استاندارد شده متغیر کاربرد مشوق محور

متغیر	تصمیمات شغلی	تعیین پاداش	گزارش به ذینفعان
کاربرد مشوق محور	۰,۹۹	۰,۹۸	۰,۹۳

از لحاظ اهمیت به ترتیب متغیرهای مشاهده پذیر تصمیمات شغلی، تعیین پاداش و گزارش به ذینفعان قرار دارند.

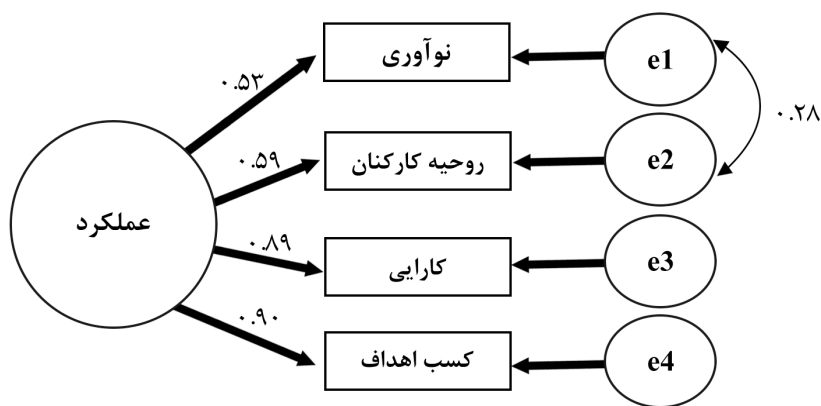
نگاره ۸: بارهای عاملی استاندارد شده متغیر کاربرد اکتشافی

متغیر	انتقال اهداف	ارزیابی اهداف	گزارش دهی به مدیریت ارشد
کاربرد اکتشافی	۰,۹۹	۱	۰,۹۷

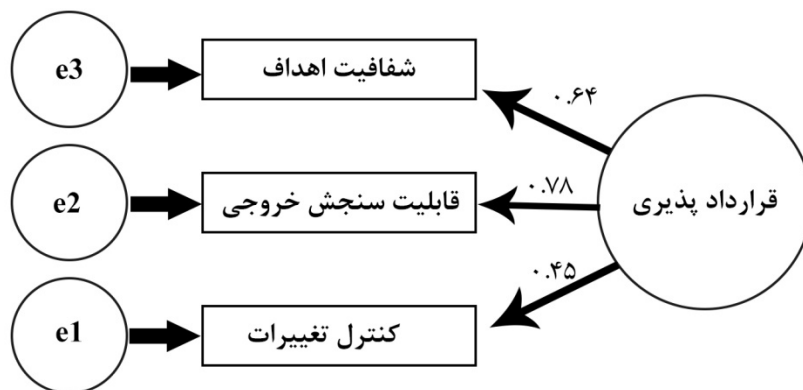
بارهای عاملی برای ابعاد کاربرد اکتشافی بالای ۰,۳ است و این نشان می‌دهد که این متغیرهای آشکار قادر به تبیین متغیر مکنون عملکرد هستند. از لحاظ اهمیت متغیر ارزیابی اهداف از اولویت برخوردار است و متغیر انتقال اهداف در جایگاه دوم و متغیر گزارش دهی به مدیریت ارشد در جایگاه سوم قرار دارد.

۴-۲. برازش مدل اندازه‌گیری

در شکل‌ها و نگاره‌های زیر برازش معادله ساختاری شاخص‌های برازندگی محاسبه‌شده و در صورتی که این شاخص‌ها از مقادیر مطلوبی برخوردار نبودند از طریق شناسایی روابط پنهان برای بهبود شاخص‌های برازندگی اقدام شده است.

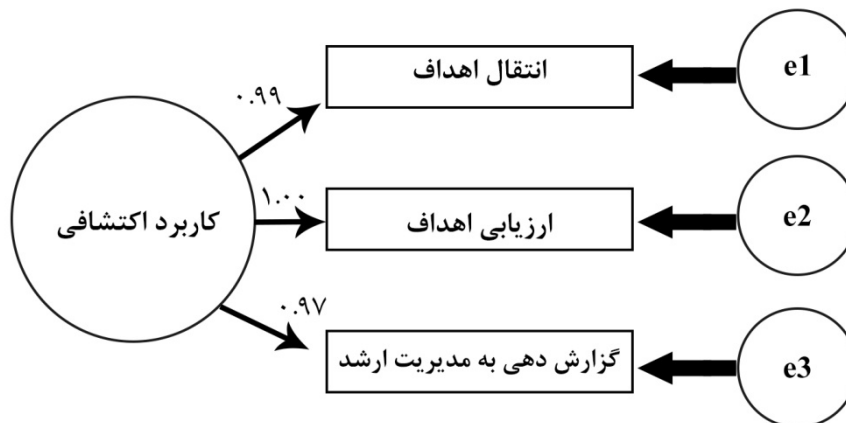


شکل ۳: مدل اندازه‌گیری متغیر عملکرد

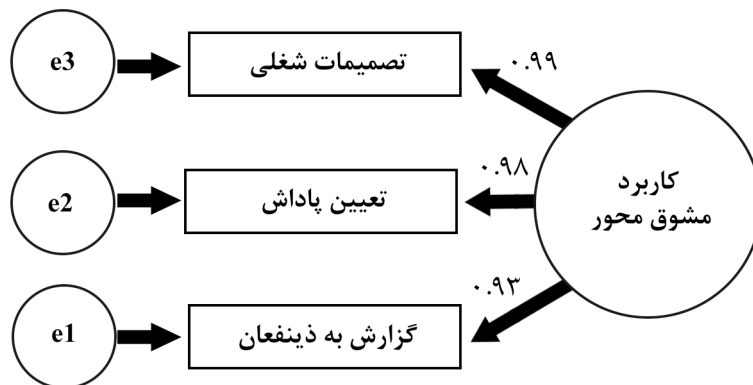


شکل ۴: مدل اندازه‌گیری متغیر قرارداد پذیری
نگاره ۹: شاخص‌های برازندگی متغیر عملکرد

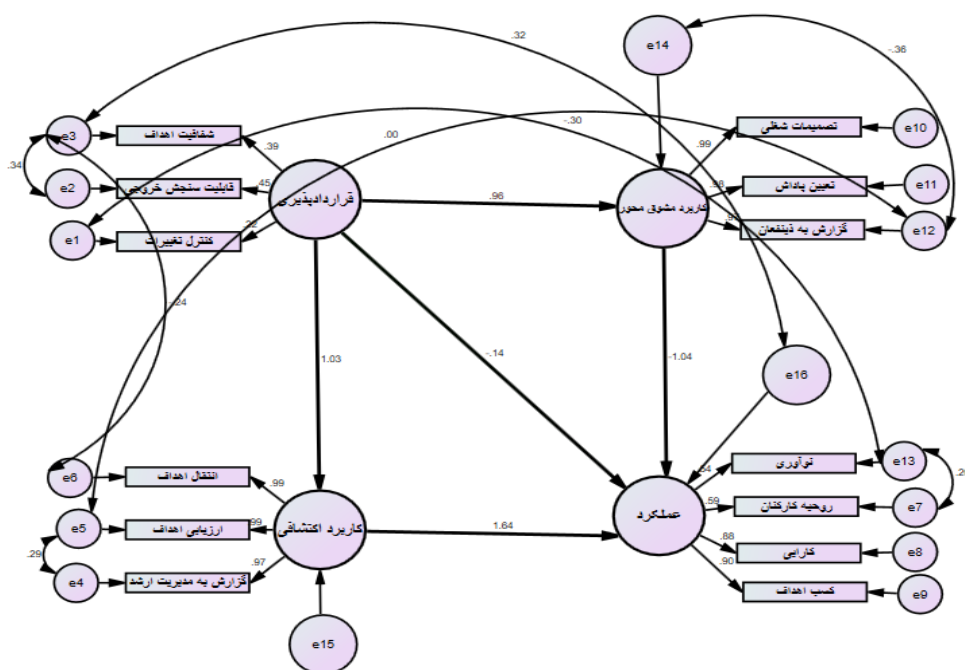
نوع شاخص	شاخص	دامنه مورد پذیرش	برآورد ضریب
شاخص‌های مطلق	برازندگی (GFI)	$GFI \geq 0.8$	۰,۹۹۹
	تعدیل‌شده برازندگی (AGFI)	$AGFI \geq 0.8$	۰,۹۹۲
	ریشه میانگین مجذور باقیمانده‌ها (RMR)	$RMR \leq 0.09$	۰,۰۰۲
شاخص‌های تطبیقی	توکر-لویس (TLI)	$TLI \geq 0.8$	۱,۰۲۸
	بنتلر-بونت (NFI)	$NFI \geq 0.8$	۰,۹۹۹
	برازش تطبیقی (CFI)	$CFI \geq 0.8$	۱,۰۰۰
شاخص‌های مقتصد	CMIN/DF	$CMIN/DF \leq 3$	۰,۱۵۹
	ریشه میانگین مجذور خطای برآوردی	$RMSEA \leq 0.1$	۰,۰۰۱



شکل ۵: مدل اندازه‌گیری متغیر کاربرد مشوق محور



شکل ۶: مدل اندازه‌گیری متغیر کاربرد اکتشافی



شکل ۷: معادله ساختاری نهایی

نگاره ۱۰: شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری

مقادیر مربوطه	دامنه مورد پذیرش	شاخص	نوع شاخص
۰,۹۱۹	$GFI \geq 0.8$	برازندگی (GFI)	شاخص‌های مطلق
۰,۸۵۹	$AGFI \geq 0.8$	تعدیل شده برازندگی (AGFI)	
۰,۰۲۵	$RMR \leq 0.09$	ریشه میانگین مجذور باقیمانده‌ها (RMR)	
۰,۹۸۹	$TLI \geq 0.8$	توکر-لوپس (TLI)	شاخص‌های تطبیقی
۰,۹۶۶	$NFI \geq 0.8$	بنتلر-بونت (NFI)	
۰,۹۹۳	$CFI \geq 0.8$	برازش تطبیقی (CFI)	
۱,۲۴۹	$CMIN/DF \leq 3$	CMIN/DF	شاخص‌های مقتصد
۰,۰۴۹	$RMSEA \leq 0.1$	ریشه میانگین مجذور خطای برآوردی	

همان‌طور که در نگاره شماره ۱۰ مشاهده می‌کنید، مقادیر پرکاربردترین شاخص‌های برازش مطلق در مدل در بازه قابل پذیرش قرار دارند. مقادیر قابل قبول آن‌ها، حاکی این مطلب است که به علت قوت مدل معادلات ساختاری می‌توان، از روی مدل ترسیم‌شده، روابط میان متغیرهای پژوهش را پیش‌بینی کرد. بر طبق نتایج نگاره مذکور، مقادیر مهم‌ترین شاخص‌های برازش تطبیقی نیز در بازه قابل قبول قرار گرفته‌اند. شاخص‌های برازش تطبیقی، مدل مفهومی پژوهش را با مدلی مورد مقایسه قرار می‌دهند که در آن هیچ رابطه‌ای بین متغیرها تعریف نشده است. این شاخص‌ها با مبنا قرار دادن یک یا چند مدل، مدل نظری تدوین‌شده تحت آزمون را با مدل‌های مبنا مقایسه می‌نمایند. در نتیجه، مقادیر قابل قبول این شاخص‌ها بیان‌کننده این مطلب هستند که مدل مفهومی تدوین‌شده، مدل مطلوبی بوده که در آن روابط و مسیرهای ترسیم‌شده میان متغیرها، از منظر آماری نیز مورد تأیید است. با نگاهی دوباره به نگاره ۱۰ و بررسی شاخص‌های مقتصد درمی‌یابیم که این شاخص‌ها نیز در بازه مطلوبی قرار گرفته‌اند.

۳-۴. آزمون فرضیه‌ها

نگاره ۱۱ یافته‌های مربوطه به آزمون فرضیه‌ها را نشان می‌دهد.

نگاره ۱۱: نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

ضریب	p - مقدار	اثر متغیرها
-۰,۲۵۶	۰,۵۰۵	قرارداد پذیری <--- عملکرد
-۱,۳۸۵	۰,۱۵۳	کاربرد مشوق محور <--- عملکرد
۰,۹۶۰	۰,۰۱۴	قرارداد پذیری <--- کاربرد مشوق محور
۲,۱۰۵	۰,۰۸۵	کاربرد اکتشافی <--- عملکرد
۱,۰۲۹	۰,۰۱۴	قرارداد پذیری <--- کاربرد اکتشافی

در آزمون فرضیه اول با توجه به اینکه p-مقدار برابر ۰,۵۰۵ شده است، می‌توان گفت که فرضیه اول رد می‌شود. در نتیجه قرارداد پذیری اثر معناداری بر عملکرد ندارد. آزمون فرضیه دوم در سطح خطای ۰,۰۵ نیز رد می‌گردد که p-مقدار آن برابر ۰,۱۵۳ بوده است. از این رو، کاربرد مشوق محور اثر معناداری بر عملکرد ندارد. در آزمون فرضیه سوم با توجه به اینکه p-مقدار برابر ۰,۰۱۴ شده، فرضیه سوم تائید می‌شود. بنابراین، می‌توان گفت که قرارداد پذیری بر کاربرد مشوق محور تأثیر معناداری دارد. همان‌طور که مشاهده می‌کنید در آزمون فرضیه چهارم p-مقدار ۰,۰۸۵ بوده، لذا در سطح خطای ۰,۰۵ فرضیه چهارم رد شده و کاربرد اکتشافی اثر معناداری بر عملکرد ندارد. با توجه به اینکه علامت ضریب ارائه شده در نگاره ۱۱ مثبت است، رابطه بین قرارداد پذیری و کاربرد مشوق محور مستقیم است. یعنی با افزایش مفاهیم قرارداد پذیری، کاربرد مشوق محور در سیستم‌های ارزیابی عملکرد قوت بیشتری می‌یابد. در نهایت، با توجه به نتایج تخمین فرضیه پنجم تائید می‌شود که P-مقدار آن برابر با ۰,۰۱۴ بوده است. در نتیجه قرارداد پذیری بر اکتشافی تأثیر معناداری دارد. مطابق بانگاره ۱۱ می‌توان گفت که قرارداد پذیری با کاربرد اکتشافی رابطه مستقیم دارد. یعنی با تقویت مفاهیم قرارداد پذیری، کاربرد اکتشافی از سیستم‌های ارزیابی عملکرد افزایش می‌یابد.

۵. یافته‌ها و نتیجه‌گیری

همان‌طور که در مبانی نظری ذکر شد، ارزیابی عملکرد در سازمان و حسابداری مدیریت نیازمند به‌کارگیری تعریف درستی از نقش سیستم ارزیابی است که این کار به دنبال شفافیت در اهداف، مأموریت و فعالیت‌های سازمان در قالب تعریف قرارداد پذیری قابل انجام است. واندرکولک و کافمن^{۳۴} (۲۰۱۸) نیز در تحقیق خود به این موضوع اشاره کرده‌اند که طبق نظریه ناهماهنگی شناختی، اختلال شناختی زمانی رخ می‌دهد که عدم شفافیت در اهداف و رویه‌ها وجود داشته باشد و این امر منجر به بروز احساس ناامیدی و کاهش انگیزه در کارکنان سازمانی می‌شود. از این رو، ممکن است که کارکنان سازمانی با رویه‌هایی که موجب بهبود عملکرد سازمان می‌شوند؛ مخالفت ورزند، چون درک صحیحی از این رویه‌ها ندارند. بنابراین، این احتمال وجود دارد که ابعاد قرارداد پذیری به‌خصوص شفافیت اهداف در سیستم ارزیابی - عملکرد تعریف شده باشد ولی عدم درک صحیح مدیران واحدهای سازمانی از مفاهیم موجود و فقدان زیرساخت‌های لازم برای به‌کارگیری کاربردهای متفاوت از سیستم ارزیابی عملکرد، منجر به رد شدن فرضیه اول و نتایجی متفاوت با انتظارات ما شده باشد. تیروول^{۳۵} (۱۹۹۴) معتقد است که به علت پیچیدگی محیط و گستردگی فعالیت‌ها، معمولاً اهداف در بخش دولتی مبهم هستند و کنترل خروجی‌ها دشوار است؛ بنابراین، قرارداد عملکرد تنها زمانی مناسب است که خروجی‌های سازمان را بتوان به‌موقع و به‌اندازه کافی سنجید. مبنای اصلی برای سنجش خروجی‌ها در شهرداری مشهد اهداف عملیاتی واحدها هستند، این‌درحالی است که اهداف عملیاتی به‌تنهایی از جامعیت کافی برای نشان دادن اهداف بخش عمومی برخوردار نمی‌باشند؛ همچنین، این موضوع که معیارهای اهداف عملیاتی توسط چه کسانی تعریف می‌شوند نیز باید مدنظر قرار گیرد. معمولاً، حسابداران مدیریت به همراه مدیران، نقش مهمی را در بیان اهداف عملیاتی ایفا می‌کنند. اینکه این اهداف توسط مدیران میانی، ارشد و یا سطوح پایین‌تر بیان شده باشد نیز ممکن است در تعریف شفافیت اهداف دخیل باشد. این در حالی است که چان و راینی (۲۰۰۵) نیز معتقدند که قرارداد پذیری اثری مستقیم بر عملکرد دارد. نتایج آن‌ها نشان داد، نقش اهداف شفاف و کمی در عملکرد کاملاً مشهود است؛ بنابراین نمی‌توان با اطمینان گفت که به علت رد شدن فرضیه اول، جوانب قرارداد پذیری در عملکرد موردتوجه قرار نگیرد.

اساسی‌ترین نگرانی در زمینه ارزیابی عملکرد در بخش دولتی این امر است که تمرکز در بخش‌ها بسیار محدود است و حتی یک سیستم ارزیابی عملکرد جامع نیز قادر به سنجش محدودی از ابعاد عملکرد است. نادیده گرفتن جنبه‌هایی از عملکرد که قابل اندازه‌گیری نیستند به ارزش‌های عمومی مانند همکاری و مشارکت، عدالت... آسیب می‌رساند (واندرکولک و کافمن، ۲۰۱۸). با عنایت به رد شدن فرضیه دوم می‌توان گفت که کاربرد مشوق محور سیستم‌های ارزیابی عملکرد بر عملکرد سازمان اثر ندارد. این امر می‌تواند به این معنا باشد که پاداش به‌عنوان یکی از ابعاد کاربرد مشوق محور، دیگر مثل گذشته محرک اصلی برای ایجاد انگیزه در نیروی انسانی سازمان به شمار نمی‌آید. امروزه نیروی انسانی در سازمان‌ها یکی از مهم‌ترین منابع سازمانی بشمار می‌آید. از آنجایی که مخاطب اصلی کاربرد مشوق محور، کارکنان سازمان هستند، باید این نکته را مدنظر قرارداد که سازگاری و هم‌خوانی بین اهداف سازمانی و اهداف فردی جز عوامل مهمی محسوب می‌شوند که می‌تواند بهره‌وری نیروی انسانی سازمان را تحت تأثیر قرار دهد. به عبارت دیگر، نمی‌توان از نیروی انسانی انتظار عملکرد مطلوب داشت، درحالی‌که به نیازهای اجتماعی و امنیتی او توجه نشده باشد. مشابه با نتایج تحقیق حاضر، یافته‌های تحقیق دیگری که توسط (دواتریپونت^{۳۶} و همکاران، ۱۹۹۹) صورت گرفته بود، نیز نشان داد که کاربرد مشوق محور بر عملکرد تأثیری ندارد. از نظر آن‌ها اگر قرارداد عملکرد در سازمان تنها باهدف به‌کارگیری مشوق‌ها باشد، نمی‌توان انتظار داشت که عملکرد به‌طور چشمگیری تغییر کند. همچنین، اسپکل و وربتین (۲۰۱۵) نیز در تحقیق خود به نتایجی مشابه با نتایج این پژوهش رسیدند که کاربرد مشوق محور از سیستم ارزیابی عملکرد تأثیری بر عملکرد ندارد. نتایج آن‌ها هم نشان می‌داد که یک کاربرد مشوق محور، عملکرد بخش دولتی را به‌طور فراگیر بهبود نمی‌دهد و عملکرد سازمانی را در شرایط، دارای قرارداد پذیری پایین با آسیب روبرو می‌سازد. در حال حاضر سیستم ارزیابی عملکرد در سازمان‌های شهرداری مشهد، جنبه کنترلی و عملیاتی دارد و جای خالی معیارهای تعریف‌شده در کاربرد اکتشافی در سیستم مذکور به‌وضوح دیده می‌شود. طی مصاحبه‌ای که با واحد ارزیابی عملکرد در شهرداری صورت گرفت، مشخص شد که سیستم ارزیابی عملکرد در شهرداری مشهد به‌صورت تلفیقی از عملیاتی و مشوق محور عمل می‌کند، از بازخوردها برای بهبود عملکرد استفاده‌شده و از نتایج ارزیابی‌ها برای ارائه مشوق استفاده می‌شود. تلفیقی عمل کردن سیستم ارزیابی در شهرداری مذکور، مرزهای کاربرد مشوق محور و

عملیاتی را جابه‌جا می‌کند. چه‌بسا، در عمل ممکن است ضعف‌های این کاربرد از سیستم، هم-پوشانی داشته باشد و نتوان آن‌ها را از هم تفکیک نمود. نتایج تحقیقات دیگر از جمله نیوبری و پالوت (۲۰۰۴) مبین این موضوع بودند که کاربرد اکتشافی معیارهای عملکرد، عملکرد را ارتقا می‌دهد و معیارهای عملکرد، فرصتی را برای مدیران بخش دولتی به‌منظور انتقال اهداف به کارکنان، در جهت ارزیابی تناسب اهداف با فرضیات خط‌مشی، به‌منظور بازبینی سیاست‌ها فراهم می‌نماید. این در حالی است که ویژگی‌های کاربرد اکتشافی به‌طور مشخص توسط سیستم ارزیابی عملکرد در بخش عمومی مشخص نشده است. همچنین، از این مسئله نمی‌توان چشم‌پوشی کرد که در اغلب موارد هزینه‌های نسبی کاربرد اکتشافی سیستم ارزیابی عملکرد بیش از واقع در نظر گرفته می‌شود؛ لذا، تمایل سازمان برای به‌کارگیری این کاربرد یا کم است یا اینکه به‌طور کامل نیست. با توجه به تأثیر مثبت قرارداد پذیری بر کاربرد مشوق‌محور، - هرچقدر قابلیت سنجش خروجی‌ها به‌عنوان قوی‌ترین عامل در قرارداد پذیری افزایش یابد، تأثیر آن در کاربرد مشوق‌محور از سیستم ارزیابی عملکرد بیشتر است. در نتیجه، توجه به انتخاب مبنای درست سنجش خروجی‌ها برای سنجش عملکرد و ارائه مشوق‌ها در کاربرد مشوق‌محور از سیستم ارزیابی عملکرد اثرگذار است. در نهایت تأیید شدن فرضیه پنجم در نگاره ۱۱، حاکی از این امر است که قرارداد پذیری بر کاربرد اکتشافی از سیستم‌های ارزیابی عملکرد تأثیر مثبت و معناداری دارد. از این‌رو، با تقویت هر یک از مفاهیم قرارداد پذیری، کاربرد اکتشافی نیز تقویت می‌شود. در نتیجه، با توجه به اینکه مفهوم قابلیت سنجش خروجی‌ها در قرارداد پذیری از اهمیت بالاتری برخوردار است، می‌توان گفت این مفهوم بر ارزیابی تناسب اهداف در کاربرد اکتشافی که جایگاه اول را دارد؛ مؤثرتر است. بنابراین، قابلیت سنجش خروجی‌ها رابطه قوی-تری با ارزیابی تناسب اهداف دارد. به‌عنوان نکته پایانی می‌توان اشاره کرده که در طراحی سیستم‌های ارزیابی عملکرد، مدیران بخش دولتی نباید تنها چه چیز و چگونه ارزیابی نمودن را مورد توجه قرار دهند، بلکه باید این موضوع را مدنظر داشته باشند که از اطلاعات ارزیابی - عملکرد چه استفاده‌ای خواهند داشت. طراحی یک نظام ارزیابی عملکرد اثربخش می‌تواند در شناسایی توانمندی‌های بالقوه کارکنان سازمان نقش بسزایی داشته باشد. از سوی دیگر، اگر نظام ارزیابی عملکرد صحیح تعبیه شود، این اطمینان خاطر را در کارکنان ایجاد می‌کند که تصمیمات گرفته‌شده مبنای صحیحی داشته و باعث افزایش انگیزه‌های کاری آنان می‌گردد.

هدف از ارزیابی عملکرد و طراحی یک سیستم مناسب بستگی به مدل انتخابی آن سازمان دارد. ولیکن بدیهی است که در طراحی سیستم ارزیابی عملکرد، حسابداران مدیریت و مدیران سازمان‌ها به این نکته توجه نمایند که طراحی مناسب، سیستمی است که بهترین بازخوردها در راستای بهبود مستمر در سازمان داشته باشد.

۶. پیشنهادها و محدودیت‌ها

۶-۱. پیشنهادها برای تحقیقات آتی

در پژوهش‌های آتی بهتر است، سایر کاربردهای سیستم ارزیابی عملکرد مانند کاربرد عملیاتی از سیستم ارزیابی عملکرد نیز مورد بررسی قرار گرفته و از سایر روش‌های آماری برای انجام تحلیل‌ها و برای نمونه‌گیری از سرشماری برای تعمیم نتایج استفاده شود.

۶-۲. پیشنهادهای کاربردی مبتنی بر نتایج

پیشنهاد می‌شود که حتی‌الامکان، کاربرد سیستم‌های ارزیابی عملکرد، مرزبندی شده و معیارهای کاربرد اکتشافی از جمله بازبینی فرآیندها و بازبینی خروجی با فرضیات خط‌مشی، نیز مورد توجه قرار گیرد و با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم نگاره شماره ۱۱، مبنی بر عدم تاثیر کاربرد مشوق محور بر عملکرد، پیشنهاد می‌شود که در سیستم پاداش دهی بر مبنای کارانه، تجدیدنظر شود.

۶-۳. محدودیت‌ها

۱- با توجه به اینکه از معادلات ساختاری برای این تحقیق استفاده شده است، پیچیده کردن مدل نیاز به حجم نمونه بیشتری دارد. در ضمن مدل بسیار ساده بوده است و عوامل اضافی دیگری از قبیل کنترل‌های رفتاری و فرهنگی، تفاوت‌ها در مبنای تخصیص حقوق در نظر گرفته نشده است.

۲- با توجه به اینکه تحقیق حاضر به صورت مطالعه موردی می‌باشد، تسری نتایج تحقیق حاضر به جوامع مشابه صحیح نمی‌باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|--------------------------|-----------------------------|
| 1. Groot & Budding | 2. Walker |
| 3. Ter Bogt | 4. Hood |
| 5. Franco-Santos | 6. Baker |
| 7. Friedman & Kelman | 8. Burgess & Ratt |
| 9. Dixit | 10. Jensen & Macling |
| 11. Spekle & Verbeeten | 12. Ouchi |
| 13. Hofstede | 14. Escofet & Rosanas |
| 15. Pesamaal | 16. Guenther & Heinick |
| 17. Chun & Rainey | 18. Hansen & Van der Stede |
| 19. Henri | 20. Tessier & Otley |
| 21. Grafton | 22. Ahrens & Chapman |
| 23. Feltham & Xie | 24. Holmstrom |
| 25. Van de Ven and Ferry | 26. Williams |
| 27. Simons | 28. Mundy |
| 29. Abernethy & Brownell | 30. Argyris |
| 31. Lee | 32. Sprinkle |
| 33. Cavalluzzo & Ittner | 34. Van der Kolk & Kaufmann |
| 35. Tirole | 36. Dewatripont |

منابع

الف. فارسی

- احمدوند، علی محمد، تربتی، امیر، و پوررضا، ناصر (۱۳۹۱). طراحی یک مدل مفهومی از مدیریت عملکرد و تدوین استراتژی با استفاده از الگوی تعالی عملکرد و کارت ارزیابی متوازن. *فصلنامه مجله تحقیقات مدیریت منابع انسانی، دانشگاه امام حسین* ۱(۴)، ۵۵-۸۶.
- ال دفت. ریچارد. (۱۹۹۸). مبانی تئوری و مدیریت سازمان. ترجمه علی پارسائیان و سید محمد اعرابی. (۱۳۹۳). تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی.
- الوانی، سید مهدی و سیدنقوی، میرعلی. (۱۳۸۰). تئوری کارگزاری و چالش‌های آن در مدیریت دولتی. *مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)*، ۸(۳۱،۳۲)، ۵۶-۶۸.

اولیاء، محمد صالح و مدرسی، سید ناصر (۱۳۸۹). طراحی سیستم ارزیابی عملکرد. مراکز پژوهشی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری. تهران: دفتر بررسی و ارزیابی پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری.

باباجانی، جعفر و ستایش، محمدحسین. (۱۳۸۶). تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقیق پاسخگویی مالی و عملیاتی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۴ (۴۹)، ۴۵-۶۶.

برمر، سمیه؛ علی محمدیان، معصومه؛ سجادی، سید علیرضا؛ پوستچی، حسین؛ حسینی، سید مصطفی و یاسری، مهدی (۱۳۹۷). آشنایی با مدل‌سازی معادلات ساختاری تعمیم‌یافته و کاربرد آن در پژوهش‌های بهداشتی. *فصلنامه دانشکده بهداشت و انستیتو تحقیقات بهداشتی*، ۱۶ (۱)، ۵۱-۶۲.

حیدری‌چروده، مجید (۱۳۸۹). راهنمای سنجش روایی و پایایی در پژوهش‌های فرهنگ اجتماعی. مشهد: انتشارات جهاد دانشگاهی مشهد.

دانایی‌فرد، حسن و الوانی، سید مهدی (۱۳۸۵). استراتژی تحول در بخش دولتی ایران. *ماهنامه دانش‌سور رفتار*، ۱۷ (۱۳)، ۹۸-۱۲۰.

رحیمی، غفور. (۱۳۸۵). ارزیابی عملکرد و بهبود مستمر سازمان. *مجله تدبیر*، ۱۷ (۱۷۳)، ۴۱-۴۴.

سعادت، اسفندیار (۱۳۹۵). مدیریت منابع انسانی. تهران: انتشارات سمت.

صدرالسادات، سید علی. (۱۳۸۸). ارائه مدلی برای ارزیابی عملکرد مؤثر کارکنان شرکت ملی نفت ایران. *فصلنامه مدیریت منابع انسانی در صنعت نفت موسسه مطالعات بین‌المللی انرژی*، ۳ (۱۸)، ۹۷-۱۱۴.

فرهادی، سید محمد؛ رشیدی، محمدمهدی و اصیلی، غلامرضا. (۱۳۸۱). چالش‌های جدید ارزیابی عملکرد و ارائه الگوی مؤثر در سازمان‌های تحقیقاتی. خلاصه مقالات اولین کنفرانس ملی مدیریت عملکرد. ۳۲-۳۵.

مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا و سید حسینی، سید مصطفی. (۱۳۹۵). تئوری حسابداری (جلد اول). تهران: انتشارات نگاه دانش.

مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا و سید حسینی، سید مصطفی. (۱۳۹۵). تئوری حسابداری

(جلد دوم). تهران: انتشارات نگاه دانش.

میراسکندری، مجید. (۱۳۹۶). حسابداری مدیریت ارزیابی عملکرد. تهران: انتشارات کیومرث.
 نمازی، محمد. (۱۳۸۴). بررسی کاربردهای تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت. *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، ۲(۲۲): ۱۴۷-۱۶۴.
 نمازی، محمد و همکاران (۱۳۹۴). حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل (جلد دوم و جلد اول). تهران: انتشارات سمت.

ب. انگلیسی

- Abernethy, M. A. & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204.
- Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271-301.
- Ahmadvand, A. M., Torbati, A. & Pourreza, N. (2012) Designing a conceptual model of performance management and formulating a strategy using the model of performance excellence and a balanced evaluation card. In the Quarterly, *Journal of Human Resources Management Research, Imam Hossein University*, 1(4), 55-86. (In Persian).
- Alvani, S. M., Sidneghavi, M. A. (2001). Agency theory and its challenges in public administration. *Management Studies (Improvement)*, 8 (31, 32), 56-68 (In Persian).
- Argyris, C. (1977). Organizational learning and management information systems. *Accounting Organizations and Society*, 2(2), 113-123.
- Babajani, Ja'far and Satis, Mohammad Hussein. (2007). Determining performance evaluation indicators and evaluating the capabilities of the accounting system of universities and higher education institutions to investigate financial and operational accountability. *Accounting and Auditing Reviews* 14 (49), 45-66 (In Persian).
- Baker, G. (2002). Distortion and risk in optimal incentive contracts. *Journal of Human Resources*, 37(4), 728-751.
- Bremer, S., Ali Mohammadian, M., Sajjadi, A.R. & Poshtchi, H. (2018). Introduction to generalized structural equation modeling and its

- application in health research. *Journal of School of Public Health and Institute of Public Health Research*, 1 (16): 51-62(In Persian).
- Burgess, S. & Ratto, M. (2003). The role of incentives in the public sector: Issues and evidence. *Oxford Review of Economic Policy*: 19(2), 285-300.
- Cavalluzzo, K. S., & Ittner, C. D. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 243-267.
- Chun, Y. H., & Rainey, H. G. (2005). Goal ambiguity and organizational performance in US federal agencies. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 15(4), 529-557.
- Cuguero-Escofet, N. & Rosanas, J. M. (2017). The ethics of metrics: Overcoming the dysfunctional effects of performance measurements through justice. *Journal of Business Ethics*, 140(4), 615-631.
- Danaeifard, Hassan and Alvani, Seyed Mehdi. (2006). Transformation strategy in Iranian public sector. *Daneshvar Behavioral Journal*, 17 (13): 98-120(In Persian).
- Dewatripont, M., Jewitt, I., & Tirole, J. (1999). The economics of career concerns, part II: Application to missions and accountability of government agencies. *The Review of Economic Studies*, 66(1), 199-217.
- Dixit, A. (2002). Incentives and organizations in the public sector: An interpretative review. *Journal of Human Resources*, 37(4) 696-727.
- El Daft. R. (1998). *Fundamentals of Organization Theory and Management*. Translated by Ali Parsaian and Seyed Mohammad Arabi. (2014). Tehran: Office of Cultural Research (In Persian).
- Farhadi, S. M., Rashidi, M. M. & Asili, G. R. (2002). New Challenges in Performance Evaluation and Effective Modeling in Research Organizations. *Summary of Proceedings of the First National Conference on Performance Management*. 32-35 (In Persian).
- Feltham, G. A. & Xie, J. (1994). Performance measure congruity and diversity in multi-task principal/agent relations. *Accounting Review*, 69(3) 429-453.
- Franco-Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S., Marr, B. & Neely, A.(2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*: 27(8), 784-801.

- Grafton, J., Lillis, A. M. & Widener, S. K. (2010). The role of performance measurement and evaluation in building organizational capabilities and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 689-706.
- Groot, T. & Budding, T. (2008). New public management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*: 24(1), 1-13.
- Guenther, T. W. & Heinicke, A. (2019). Relationships among types of use, levels of sophistication, and organizational outcomes of performance measurement systems: The crucial role of design choices. *Management Accounting Research*, 42(1), 1-25.
- Hansen, S. C. & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*: 15(4), 415-439.
- Saadat, E. (2016). Human Resources Management .Tehran: Post Publication (In Persian).
- Heidari Zaroodeh, M. (2010). A Guide to Assessing Validity and Reliability in Social Culture Research. Mashhad: Mashhad University Jihad Publications (In Persian).
- Henri, J. F. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 77-103.
- Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3).193-211.
- Holmstrom, B. (1982). Moral hazard in teams. *The Bell Journal of Economics*, 2(13) 324-340.
- Hood, C. (1995). The new public management in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kelman, S. & Friedman, J. N. (2009). Performance improvement and performance dysfunction: An empirical examination of distortionary impacts of the emergency room wait-timetarget in the English National Health Service. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19(4), 917-946.
- Lee, F., Edmondson, A. C., Thomke, S. & Worline, M. (2004). The mixed effects of inconsistency on experimentation in organizations. *Organization*

- Science*, 15(3), 310-326.
- Mehrani, S. Karami, G. R. & Seyed Hosseini, S. M. (2014). Accounting Theory (Volume I). Tehran: Negah Danesh Publications (In Persian).
- Mehrani, S. Karami, G. R. & Seyed Hosseini, S. M. (2016). Theory of Accounting (Volume 2). Tehran: Negah Danesh Publications (In Persian).
- Miraskandari, M. (2017). Accounting Performance Management Accounting. Tehran: Kiomars Publishing (In Persian).
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*: 35(5), 499-523.
- Namazi, M. (2005). Exploring the applications of agency theory in management accounting. *Journal of Social Science and Humanities, Shiraz University*, 2 (22), 147-164 (In Persian).
- Namazi, M., et al. (2015). Strategic management accounting: From theory to practice (Volume II). Tehran: Aram Publications (In Persian).
- Newberry, S. & Pallot, J. (2004). Freedom or coercion? NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research*, 15(3), 247-266.
- Olia, M. S. & Modaresi, S. N. (2010). Design of performance evaluation system. Research centers affiliated with the Ministry of Science, Research and Technology. Tehran: Research and Evaluation Office of the Ministry of Science, Research and Technology (In Persian).
- Ouchi, W. G. (1997). The relationship between organizational structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, 22(1) 95-113.
- Pesamaa, O. (2017). Personnel-and action control in gazelle companies in Sweden. *Journal of Management Control*, 28(1), 107-132.
- Rahimi, Gh. (2006). Performance evaluation and continuous improvement of the organization. *Journal of Management*, 17 (173): 41-44 (In Persian).
- Sadr al-Sadat, S. A. (2009). Providing a model for evaluating the effective performance of the national Iranian oil company staff. *Journal of Human Resource Management in the Petroleum Industry Institute of International Energy Studies*, 3 (18), 97-114 (In Persian).
- Simons, R., (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations*

- and Society*, 15(1-2), 127-143.
- Spekle, R. F. & Verbeeten, F. H. (2015). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146.
- Sprinkle, G. B., Williamson, M. G. & Upton, D. R. (2008). The effort and risk-taking effects of budget-based contracts. *Accounting Organizations and Society*, 33(4-5), 436-452.
- Ter Bogt, H., Budding, T., Groot, T., & Van Helden, J. (2010). Current NPM research: Digging deeper and looking further. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 241-245.
- Tessier, S. & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185.
- Tirole, J. (1994). The internal organization of government. *Oxford Economic Papers*, 46(1) 1-29.
- Van der Kolk, B. & Kaufmann, W. (2018). Performance measurement, cognitive dissonance and coping strategies: exploring individual responses to NPM-inspired output control. *Journal of Management Control*, 29(2), 93-113.
- Van de Ven, A. H. & Ferry, D. L. (1980). Measuring and assessing organizations, John Wiley and Sons, New York.
- Verbeeten, F. H. (2008). Performance management practices in public sector organizations: Impact on performance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*: 21(3), 427-454.
- Walker, R. M., Damanpour, F. & Devece, C. A. (2011). Management innovation and organizational performance: the mediating effect of performance management. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21(2), 367-386.
- Williams, J. J., Macintosh, N. B. & Moore, J. C. (1990). Budget-related behavior in public sector organizations: Some empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 15(3), 221-246.
- Withey, M., Daft, R. L. & Cooper, W. H. (1983). Measures of Perrow's work unit technology: An empirical assessment and a new scale. *Academy of Management Journal*, 26(1), 45-63.