

مدیریت کیفیت جامع و رویکرد ارزیابی متوازن

دکتر علی ثقفی^۱

جواد مرادی^۲

رضایت کارکنان توجهی ندارد، ولی BSC این جنبه را نیز مدنظر قرار می دهد. بنابراین شرکتی که TQM را برگزیده است، با بهره مندی از BSC، بر مشکل خود در زمینه کسب رضایت کارکنان غلبه خواهد نمود و در نتیجه بهبود عملکردی حاصل خواهد شد. این مسأله از دید متون انتقادی و مدیریتی بررسی و بحث گردیده است. بخش آخر مقاله نیز، به بحث در مورد موضوعات



در اصل، یک سازمان می تواند با استفاده از دیدگاه های رویکرد BSC، به ردیابی آثار عملکردی بپردازد

مرتبط با تحقیق در زمینه ماهیت، تأثیرات و سودمندی ترکیب TQM-BSC می پردازد.

مقدمه

مدیریت کیفیت جامع^۲ (TQM)، شامل مجموعه ای از مفاهیم و ابزارهای مدیریتی، با هدف درگیر نمودن مدیران و

چکیده

رویه های مدیریت کیفیت جامع، توسط شرکت ها با هدف انتفاع از بهبود جنبه های حیاتی عملکرد شرکت از طریق شمول کیفیت و بهبود مستمر در اولویت های راهبردی، استفاده می گردند.

رویکرد ارزیابی متوازن نیز با استفاده از معیارهای سنجش مالی و غیرمالی چهار بعد عملکردی شرکت را ارزیابی می کند: مشتریان، مالی (یا

سهامداران)، یادگیری و رشد، رویه های تجاری درون سازمانی. در این مقاله درصدد ایجاد ارتباط بین این دو رویکرد هستیم و بدین منظور پتانسیل های مطالعاتی در این زمینه را بررسی و تعریف نموده ایم. در مقاله چنین بیان شده است که TQM در راستای دستیابی به بهبود مستمر، به

مثال، راهبرد TQM و معیار سنجش (BSC) و بر روابطی تمرکز دارد که تاکنون در متون انتقادی حسابداری به آنها توجه نشده است (به عنوان مثال ارتباط بین سیستم‌های کنترلی-راهبردی و پیامدها، عرضه کنندگان-سازمان و مشتریان، سیستم‌های کنترلی-افراد درگیر). همان گونه که درافت^۴ (۱۹۸۹) بیان می‌کند، سازمان عبارت است از یک شخصیت اجتماعی که:

الف) هدفی در پیش دارد،

ب) دارای حدودی از پیش تعیین شده است به نحوی که برخی افراد در درون آن جای می‌گیرند، در حالی که دیگران در خارج از این حدود قرار دارند، و.

ج) فعالیت‌های افراد دخیل را مشخصاً در قالب ساختاری قابل شناسایی، می‌نمایاند.

در یک سازمان، به منظور تصمیم‌گیری در مورد رویه‌های دستیابی به اهداف، الزاماتی وجود دارد (سیلورمن، ۱۹۷۰؛ داوسن، ۱۹۹۴؛ سنیور، ۱۹۹۷)^۵ و سیستم‌ها (نظیر BSC) اطلاعاتی به منظور تصمیم‌گیری و ارزیابی مبادی راهبردی (نظیر TQM) فراهم می‌آورند. در نهایت این که از دید انتقادی، اگرچه TQM از دید سازمانی در برخی زمینه‌ها موفق بوده است، ولی ممکن است از نظر کارمندان و کارکنان درگیر در کار، فلسفه آن به خوبی مورد پذیرش قرار نگیرد، در حالی که BSC رضایت کارکنان را مدنظر قرار می‌دهد.

مرتبط ساختن TQM و BSC در قالب یک مدل نظری

شانک و گویندراجان^۶ (۱۹۹۴: ۱۶) با بحث در مورد مزایای همسویی رویه‌های TQM با سیستم‌های حسابداری مدیریت، خاطر نشان می‌کنند که «شرکت هر رویکردی را که برگزیند، کیفیت، یک متغیر راهبردی مهم است که حسابداری مدیریت نمی‌تواند از آن چشم‌پوشی کند و صرف

کارکنان در بهبود مستمر عملکرد است (هاگ، ۱۹۹۳؛ پاول، ۱۹۹۵؛ بودن، ۱۹۹۷).^۷ رویکرد ارزیابی متوازن^۸ (BSC) نیز با استفاده از معیارهای سنجش مالی و غیرمالی، بر مجموعه‌ای از ایده‌های راهبردی مدیریتی تمرکز دارد که منجر به بهبود عملکرد سازمان در چهار بعد می‌گردد: مشتریان، مالی (یا سهامداران)، یادگیری و رشد، و رویه‌های تجاری درون سازمانی^۹ (کاپلان و نورتون^{۱۰}، ۱۹۹۶ و ۲۰۰۱). ایده اصلی در BSC و TQM، هماهنگ کردن استراتژی‌ها، دیدگاه‌ها، عملیات و کارکنان است. در این مقاله درصدد مرتبط ساختن این دو مفهوم هستیم و بدین طریق فرصت‌های مطالعاتی آتی در این زمینه را مشخص می‌نماییم. این مقاله اساساً بر پایه متون انتقادی و مدیریتی، درصدد خلق یک بینش جدید در مورد ارتباط بین BSC و TQM می‌باشد. با توجه به متون پیشین، بحث اصلی آن است که BSC در سازمان، پیامد طبیعی استفاده از اصول TQM است. مقاله حاضر با رویکردی نقادانه، به این سؤال می‌پردازد که چه کسی از این تناسب منتفع و چه کسی متضرر می‌گردد؟ و آیا چنین ارتباطی، استرس کارکنان را افزایش و روحیه کارکنان و کارمندان را کاهش می‌دهد یا خیر؟ لذا هدف از این مقاله، ارزیابی انتقادی مربوط بودن رویکردها و ایده‌های TQM و BSC با اثربخشی سازمانی است.

موضوع مورد بحث، به چند دلیل حایز اهمیت است. اول آنکه گامی در راستای گسترش تفکر ارزیابی همه‌جانبه سازمان به جای تمرکز صرف بر یک رقم مالی نهایی تلقی می‌گردد.

دوم، با توجه به بینش حاصل از نظریه مدیریت، چنین بیان می‌شود، که معرفی BSC یک ابزار عملی به منظور مواجهه با فرد محوری است که از طریق ابزارهای کنترل مدیریتی و حسابداری متعددی الزام می‌گردد (به عنوان مثال معرفی جنبه‌هایی برای عواملی نظیر یادگیری و رشد مشتریان). سوم این که مقاله حاضر یک همبستگی ارتباطی بین اقدامات و معیارهای سنجش ایجاد می‌کند (به عنوان

خواهد بود. این امر مستلزم درک روابط با مشتریان و عرضه کنندگان و همچنین بی بردن به فرآیندها و روش های شرکت است که به طور بالقوه امکان بهبود را دارا هستند.

جانسون^{۱۶} (۱۹۹۴: ۲۶۵) بیان می کند: «به منظور حفظ رقابت پذیری و افزایش سودآوری، پیشه های تجاری باید همیشه نحوه مواجهه با افراد و اقناع مشتریان را درک کنند». TQM بر نیروی رقابت پذیری تمرکز دارد که در قالب یک ساختار ارتباطی و تقویت توان حل مشکلات در افراد به خصوص مشکلاتی که مانع از رضایت مشتریان و سودآوری می گردد- تبلور می یابد. کل قدرت فلسفه TQM در آن است که کیفیت و مدیریت آن باید از آغاز مدنظر قرار گیرد و نیل به استانداردهای کیفی و بهبود کیفیت، مسئولیت همه افراد است (مورگان و مورگاترود^{۱۷}، ۱۹۹۴).

راک و جنسن^{۱۸} (۱۹۹۴) بیان می کنند که TQM از مفاهیم کیفیت به منظور انجام تغییرات استفاده می کند، در حالی که چنین برنامه هایی، در حقیقت طرح های بهبود کارآیی هستند که مشمول تجدید سازمان و تجدید ساختارهای اساسی می باشند. به نظر آنها دو اصل کلیدی منطق پشتوانه دستیابی به یک TQM اثربخش است.

اول، استفاده اثربخش از عملکرد تصمیمات روزمره کارکنان در همه سطوح سازمانی و دوم، تغییر در قوانین سازمان در راستای حمایت از TQM (این مورد به طور کلی دربرگیرنده عدم تمرکز در حق تصمیم گیری به شکلی کنترل شده، به کارگیری معیارهای جدید ارزیابی عملکرد، و پیاده سازی سیستم های پاداش نوین که پاداش های مالی و غیرمالی را با عملکرد مرتبط می سازند، است).

در اصل، یک سازمان می تواند با استفاده از دیدگاه های رویکرد BSC، به ردیابی آثار عملکردی بپردازد. چنین رویکردی به چند طریق برخی ابعاد جدید رابرای ادبیات سیستم های کنترل مدیریت راهبردی به ارمغان می آورد. رویکرد BSC به سازمان در ترجمان دیدگاه ها و استراتژی ها در قالب معیارهای ارزیابی عملیاتی کمک می کند.

نظر از روش مورد استفاده، یک سیستم گزارشگری مدیریت اثربخش باید صریحاً به کیفیت بپردازد. «هوک و آلام»^{۱۱} (۱۹۹۹) شواهدی از یک مطالعه موردی در حمایت از این ادعا ارائه می نمایند، اگر چه تحقیقات تجربی در این زمینه نتایج مختلفی را نشان می دهند.

چنهال^{۱۲} (۱۹۹۷) بیان می کند رقابت جهانی شرکت ها را وادار به ارتقای عملکرد از طریق اتخاذ رویکرد TQM می سازد و این ایده را توسعه می دهد که TQM باید با آن گروه از سیستم های ارزیابی عملکرد مدیریتی ایجاد گردد. که معیارهای اندازه گیری فرآیندهای تولیدی را شامل می شود. برخلاف نظری وی و سیم و کیلاف^{۱۳} (۱۹۹۸)، ایتر و لارکر^{۱۴} (۱۹۹۵ و ۱۹۹۷) شواهد کمی در تأیید این که استفاده از معیارهای سنجش غیرمالی، تأثیری بر عملکرد مالی شرکت های TQM موجود در نمونه آنها دارد، به دست آوردند.

بحث ما در این مقاله آن است که نیاز به یک سیستم سنجش عملکرد برای شرکت هایی که TQM را اختیار می کنند، فراتر از ارزیابی های عملکرد تولیدی پیشنهادی توسط چنهال (۱۹۹۷) و دیگران است. اگر چه طرفداران BSC ادعا می کنند که این رویکرد در هر نوع راهبرد، که TQM نیز یکی از آنها است، قابلیت کاربرد دارد، ولی به نظر ما یک شرکت که TQM را به کار می برد، در صورتی نیاز به معیارهای سنجشی همانند BSC دارد که خواهان دستیابی به بهبود مستمر در عملکرد خود باشد. منطق تمرکز بر ارتباط بین TQM و BSC نیز در جای خود بحث خواهد شد.

ساندرز و پرستون^{۱۵} (۱۹۹۵) بیان می کنند که ارزشمندی TQM در آن است که می تواند نیازهای مشتریان را برطرف کند، بهره وری را بهبود بخشد، ارزش سازمان و رقابت پذیری آن برای حضور در صنعت را حفظ نماید و به این طریق نیاز همه ذی نفعان را برآورده سازد. اساساً ارزیابی TQM در درون یک شرکت پس از درک نیازهای مشتریان (و آنچه که بهبود تلقی می شود) و فرآیندهای عملیاتی شرکت، امکان پذیر

که بر اساس متون TQM، این هشت عامل، لازماً اثربخشی سازمانی می‌باشند. با توجه به متون TQM و ارزیابی عملکرد، مقیاس‌های کلیدی اندازه‌گیری عملکرد انتخاب می‌شوند (ستون دوم) و سپس این مقیاس‌ها با طبقه BSC مرتبط می‌گردند (ستون آخر). همان‌گونه که پیشتر بحث شد، یک سیستم BSC طیف گسترده‌ای از شاخص‌های عملکرد مالی و غیرمالی را شامل می‌شود که برای مدیریت پیامی مستمر در مورد اینکه چه چیزی مهمترین قسمت کار روزمره آنهاست و تلاش‌ها باید به کدامین سوی هدایت شوند، فراهم می‌آورد. بنابراین به منظور دستیابی به این اهداف راهبردی، شرکت‌های TQM بایستی یک رویکرد BSC را مورد استفاده قرار دهند تا بتوانند شاخص‌های چند بعدی مناسب مالی و غیرمالی را به نحوی تعیین نمایند که در کارمندان ایجاد انگیزه کرده و به آنان بابت دستیابی به پیامد مطلوب پاداش اعطا کنند. همچنین کارکنان را نسبت به بازخورد فرآیندها در زمینه‌هایی که پتانسیل بهبود را دارا هستند، تشویق نموده و بابت چنین عملکردی به آنان پاداش دهند. عامل موفقیت، همین مکانیزم بازخورد است، چرا که کارکنان را در مسیر دستیابی به بهبود مستمر عملکرد هدایت می‌کند که این موضوع نیز به نوبه خود، موفقیت TQM را به ارمغان خواهد آورد.

شکل ۱، نشان می‌دهد ابعادی وجود دارند که به ازای آنها BSC و TQM همگرایی دارند. اولاً، پیشنهاد ارائه شده در متون حسابداری مدیریت راهبردی آن است که سیستم‌های سنتی حسابداری از منظور نمودن عوامل انگیزشی دستیابی به کیفیت و ارزیابی این عوامل ناتوان هستند، لذا به منظور حمایت از TQM، باید سیستم‌های کنترل مدیریت را تغییر داد (شانک و گویندراجان، ۱۹۹۴؛ لانگفیلد-اسمیت، ۱۹۹۷؛ سیمونز^{۲۱}، ۲۰۰۰). حسابداری سنتی به خوبی بستر لازم در حمایت از تحلیل تولید و بهای تمام شده را فراهم می‌آورد، اما در تحلیل کیفیت و حل مشکلات مربوطه ناتوان است (شانک و گویندراجان، ۱۹۹۴؛ جانسون، ۱۹۹۴، هوک و آلام، ۱۹۹۹) و دلیل این امر آن است که عوامل محرک کیفیت،

ثانیاً راهبردها را با همه سطوح سازمانی مرتبط می‌سازد. همچنین از طریق تعیین اهداف و مرتبط ساختن پاداش با عملکرد این ارتباط را تقویت می‌نماید. در این مسیر، عملکرد در راستای اهداف و راهبردها با هم مرتبط هستند و کارکنان می‌دانند چه اقدامی باید انجام دهند که عملکرد آنان مستحق پاداش باشد. سوم اینکه BSC از طریق تخصیص منابع (بودجه‌بندی) به اصول مدیریتی مندرج در طرح راهبردی سازمان، برنامه‌ریزی راهبردی و بودجه‌بندی عملیاتی را متحد و همسو می‌سازد.

نهایتاً، BSC بستر لازم به منظور بازخورد و فراگیری را ایجاد می‌نماید. این ارزیابی‌ها، در صورتی که راهبردی به اهداف مرتبط گردند، منجر به کسب اطلاعاتی در مورد این که آیا راهبردها واقعاً کارگر هستند یا باید تغییراتی در آنها انجام شود، می‌گردد.

در متون مربوط به ارتباط راهبرد و کنترل گفته می‌شود که انتخاب یک راهبرد توسط شرکت بر طراحی سیستم‌های کنترل مدیریت آن تأثیر می‌گذارد (مایلز و اسنو^{۱۹}، ۱۹۷۸). شولارز^{۲۰} بیان می‌کند که ارتباط مهمی بین راهبرد و سیستم‌های کنترل مدیریت وجود دارد و پیوند هماهنگ این دو متغیر، اساس عملکرد را تشکیل می‌دهد (مایلز و اسنو، ۱۹۷۸؛ گوپتا و گویندراجان، ۱۹۸۵؛ سیمونز، ۱۹۸۷ و ۱۹۹۰ و ۱۹۹۱ و ۱۹۹۵؛ ویتینگتون، ۱۹۹۳؛ هوپ و هوپ، ۱۹۹۵).^{۲۱} مطابق با متون پیشین در زمینه ارزیابی عملکرد، یک سیستم سنجش عملکرد باید نسبت به اقداماتی ترغیب نماید که هماهنگ با راهبرد سازمانی باشد (ویتینگ تون، ۱۹۹۳؛ کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶؛ کاپلان و آتکینسون، ۱۹۹۸؛ سیمونز، ۲۰۰۰).^{۲۲}

شکل ۱ چگونگی کاربرد چهار بعد BSC را در اثر بخشی یک برنامه TQM تشریح می‌کند. جدول مذکور، فعالیت‌های کلیدی مرتبط با TQM و مقیاس‌های اندازه‌گیری عملکرد مرتبط با TQM و ابعاد اساسی BSC را به ازای هر یک از فعالیت‌های مرتبط با TQM نشان می‌دهد. در شکل، هشت فعالیت مرتبط با TQM لیست شده است. توجه داشته باشید

شکل ۱. جدول ارتباطی TQM-BSC (هوک، ۲۰۰۳: ۵۵۷)

فعالیت‌های کلیدی مرتبط با TQM	معیارهای اندازه‌گیری عملکرد مرتبط با TQM	بعد BSC
تعهد اجرایی و صلاحیت مدیریت	<ul style="list-style-type: none"> بررسی نظرات کارکنان رضایت کارکنان معرفی تکنیک‌های جدید در مقایسه با رقبا 	<ul style="list-style-type: none"> یادگیری و رشد رویه‌های تجاری درون سازمانی
روابط با مشتریان	<ul style="list-style-type: none"> بررسی رضایت مشتریان نرخ جذب مشتری حفظ مشتریان (یا نرخ وفاداری) درصد سهم از بازار صنعت تعداد دعاوی مشتریان هزینه‌های تضمینی تعمیرات 	<ul style="list-style-type: none"> مشتریان مالی (یا توجه به سهامداران)
روابط با عرضه‌کنندگان	<ul style="list-style-type: none"> بررسی رضایت عرضه‌کنندگان نرخ حفظ عرضه‌کنندگان 	<ul style="list-style-type: none"> رویه‌های تجاری درون سازمانی
معیار گذاری	<ul style="list-style-type: none"> کارایی نیروی کار در مقایسه با رقبا نرخ دوباره‌کاری / ضایعات هزینه کیفیت (درصدی از فروش) بازده سرمایه‌گذاریها (ROA) سهم بازار 	<ul style="list-style-type: none"> رویه‌های تجاری درون سازمانی مالی (یا توجه به سهامداران)
آموزش کارکنان	<ul style="list-style-type: none"> بررسی رضایت کارکنان قابلیت‌های کارکنان وجه مصرفی برای آموزش و توسعه کارکنان 	<ul style="list-style-type: none"> یادگیری و رشد
فرهنگ سازمانی از نظر بوروکراسی و تفویض اختیار	<ul style="list-style-type: none"> بررسی رضایت مشتریان بررسی رضایت کارکنان میزان عدم تمرکز از دید حاکمیت شرکتی 	<ul style="list-style-type: none"> مشتریان یادگیری و رشد
نظارت بر برنامه‌های کیفی (فرهنگ اجرای بدون نقص)	<ul style="list-style-type: none"> میزان تولیدات معیوب و انحراف کارایی نیروی کار درصد مرسولات برگشتی به دلیل عدم کیفیت هزینه‌های تضمین تعمیرات 	<ul style="list-style-type: none"> رویه‌های تجاری درون سازمانی مشتریان
بهبود رویه‌های تجاری و نوآوری در تولید	<ul style="list-style-type: none"> سرمایه‌گذاری در تکنولوژی‌های بالا معرفی سیستم‌های جدید مدیریتی (نظیر JIT) رشد فروش 	<ul style="list-style-type: none"> رویه‌های تجاری درون سازمانی مالی (یا توجه به سهامداران)

بلندمدت، تمرکز بر حق الزحمه جبران خدمات، تخصیص منابع و غیره سوق می‌دهد. همانگونه که شکل ۱ نشان می‌دهد، برنامه‌های TQM، چنین تمرکز گسترده‌ای را ارتقا می‌دهد - تمرکزی که اکثر سازمان‌ها هم اکنون در صدد اجرای آن هستند، یعنی، یکپارچگی عملکرد درونی^{۲۰}، و مشارکت تضمینی عرضه کنندگان و مشتریان، دستیابی به بازارهای جهانی، بهبود مستمر، و پاسخگویی گروهی^{۲۱} به جای پاسخگویی فردی. شرکت‌های TQM، با استفاده از ابعاد BSC می‌توانند این اهداف و فاکتورهای موفقیت را ارزیابی نمایند و مدیران قادر خواهند بود در هر زمان، اقدامات لازم را به منظور دستیابی به آن اهداف و فاکتورهای موفقیت اتخاذ کنند. همچنین معیارهای سنجش BSC را می‌توان با هدف ترغیب افراد در راستای برنامه TQM شرکت طراحی نمود.

به علاوه، شکل ۱ پیشنهاد می‌کند که به منظور اجرای موفق و اثربخش TQM، شرکت باید معیارهای ارزیابی عملکردی را به کارگیرد که منافع کارکنان و شرکت را همسو سازد و تجانس اهداف^{۲۲} را سبب گردد. استفاده صرف از معیارهای سنجش مالی سنتی احتمالاً بیانگر هدایت کارکنان به سمت یک نگرش یکپارچه نخواهد بود، در عوض، کارکنان را به اتخاذ یک دیدگاه محدود در مورد این که چه اقداماتی به منظور دستیابی به اهداف لازم هستند، ترغیب می‌نماید. عامل موفقیت، برای شرکت‌های TQM که BSC را به کار می‌برند، علاوه بر تعیین شاخص‌های لازم، در این حقیقت نهفته است که کارکنان سطوح پایین بیشترین تأثیر مثبت را بر عملکرد و سودآوری دارند و این مدیرعامل (CEO)^{۲۳} یا مدیران ارشد نیستند که در اولین وهله، احساسات مشتریان یا برخوردهای آنان را مشاهده می‌کنند. با در اختیار داشتن کارمندانی که تعیین همه فرآیندهای مؤثر بر سودآوری را ممکن می‌سازند، دستیابی به بهبود مستمر برای شرکت امکان‌پذیر خواهد بود. این امر فقط از طریق ایجاد یک سیستم BSC که کارکنان را به اتخاذ این رویکرد تشویق می‌کند و منجر به هدایت اقدامات شرکت به سمت دستیابی به اهداف TQM می‌شود، میسر خواهد بود.

فاکتورهای غیرمالی نظیر طراحی محصول، طراحی فرآیند، دوباره‌کاری و توزیع و تحویل به موقع هستند.

همچنین این دیدگاه وجود دارد که معیارهای غیرمالی سنجش عملکرد، شاخص‌های بهتری از تلاش مدیریت هستند و دلایل علی را برای عملکرد مالی آتی منعکس می‌نمایند (ایتنر و لارکر، ۱۹۹۵ و ۱۹۹۷؛ ایتنر و همکارانش، ۱۹۹۷؛ بنکر و همکارانش، ۲۰۰۰)^{۲۷}. بنابراین معیارهای سنجش غیرمالی باید به عنوان مکمل معیارهای مالی در حمایت از TQM استفاده شوند. برای معیارهای غیرمالی می‌توان اهدافی را تعیین نمود و معیارهای سنجشی به منظور بازخورد آنها و پاداش مربوطه در نظر گرفت. BSC با توجه به تأکید آن بر تکمیل اطلاعات مالی به مدد اطلاعات غیرمالی، از TQM پشتیبانی خواهد کرد.

ایتنر و لارکر (۱۹۹۸) بیان می‌کنند که ایجاد یک توازن در ارزیابی، مدیران را ملزم به عملکرد بهتر در ابعاد مختلف می‌نماید. آنها دریافته‌اند که تمرکز مدیران بر معیارهای سنجش مالی و غیرمالی به منظور دستیابی به اهداف سازمانی لازم است - هم در سطح اهرودی بخش‌های تجاری و هم در سطح کل شرکت. با استفاده از شاخص‌های مالی سنتی، مدیران قادر به کسب بینش در مورد تناسب اقدامات خود با اهداف راهبردی سازمان نیستند. گیلومر و هانت^{۲۸} (۱۹۹۵) دریافته‌اند که استفاده از BSC احتمال موفقیت در دستیابی به بهبود مستمر یا برنامه‌های مدیریت کیفیت را اصلاح می‌کند. یمین و گوناسکاران^{۲۹} (۱۹۹۹) چنین بحث می‌کنند که درخواست برای مدیریت کیفیت مستمر، شرکت‌ها را ملزم به تبیین نیازهای کارکنان جهت ایجاد یک رویکرد تسهیم ارزش در ارتباط با کیفیت، و نیز تعیین نیازهای مشتریان به منظور درک رفتارهای معاملاتی آنان، می‌نماید. به همین ترتیب یک شرکت باید به منظور موفقیت، نیازهای ارزشی مشتریان را با منابع خود همسو سازد.

همان‌گونه که کاپلان و نورتون (۱۹۹۶) بیان می‌کنند، رویکرد BSC بر راهبرد سازمانی تمرکز دارد و منجر به کنترلی گسترده می‌گردد که مدیریت را به سمت اهداف

از سلول ۴ به سمت سلول ۱ حرکت می نمایند. تحقیق در مورد این موضوع که آیا سازمان ها می توانند در سلول ۴ باقی بمانند نیز سودمند خواهد بود، و یا این که آیا بودن در یک سلول نسبت به سلول دیگر بهتر است و چرا؟ این موضوعات به نوبه خود بررسی می گردند.

طبق تئوری احتمالات^{۲۵} (برنز و استالکر، ۱۹۶۱؛ وودوارد، ۱۹۶۵؛ لاورنس و لورج، ۱۹۶۷؛ تامپسون، ۱۹۶۷؛ دافت، ۱۹۸۹؛ دنت، ۱۹۹۰)^{۲۶}، تناسب یک سیستم سازمانی بستگی به ویژگی های سازمان مربوطه و شرایطی دارد که تحت آن شرایط سازمان کار می کند. کوپر^{۲۷} (۱۹۸۱) و آتلی^{۲۸} (۱۹۸۰) سؤالاتی جدی درباره قابلیت کاربرد این رویکرد در حسابداری مطرح می سازند. مطالعات حسابداری متعددی در زمینه این چهار چوب نظری صورت گرفته است (به عنوان مثال برنز و واترهاوس، ۱۹۷۵؛ مرچانت، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۴؛ ازامل، ۱۹۹۰؛ لیبی و واترهاوس، ۱۹۹۶؛ هوک و جیمز، ۲۰۰۰)^{۲۹}. مرچانت (۱۹۸۱ و ۱۹۸۴) ادعا می کند که رشد سازمانی همراه با گسترش ارتباطات و مشکلات کنترلی است.

شکل ۲. ماتریس موضوعات مرتبط با TQM-BSC

(هوک، ۲۰۰۳: ۵۵۹)

اتخاذ BSC

اتخاذ TQM

	بله	خیر
بله	(۱)	(۲)
خیر	(۳)	(۴)

پیشنهاد برنز و واترهاوس (۱۹۷۵)، ازامل (۱۹۹۰) و لیبی و واترهاوس (۱۹۹۶) آنست که با گسترش اندازه شرکت، فرآیندهای کنترلی و حسابداری باید تخصصی تر و بهتر گردند. در متون سازمانی، دیگران (نظیر: برنز و استالکر، ۱۹۶۱؛ چندلر، ۱۹۶۲؛ پوق و همکارانش، ۱۹۶۸)^{۳۰} ادعا

به عنوان یک سیستم مدیریت راهبردی، ابزار مفیدی در زمینه کنترل افراد است. مدیران باید ترکیب مناسبی از معیارهای سنجش BSC را برگزینند که از طریق آنها بتوانند اختلافات و تضاد ما بین مدیریت و زیردستان را حداقل سازند. TQM نیز، به عنوان جزیی از سیستم کلی مدیریت، با توجه به تمرکز چند بعدی آن، می تواند در این زمینه سودمند باشد. بنابراین هم TQM و هم رویکردهای BSC شامل پیش بینی های اطلاعاتی، واکنش های مدیریتی، طرح های کنترلی و ارتباطی می باشند و یکپارچگی این عوامل به منظور دستیابی به پیامدهای مقصود، لازم و ضروری است. در بخش بعدی به تعیین مسائل بالقوه موجود به منظور انجام تحقیقات آتی در مورد ماهیت، تأثیر و ارزش ترکیب TQM-BSC می پردازیم.

طرح برخی موضوعات درباره ارتباط TQM - BSC جهت انجام تحقیقات آتی

شکل ۲، تصویر یک ماتریس از موضوع های مرتبط با TQM - BSC را نشان می دهد. از این شکل به منظور استخراج برخی ایده ها یا موضوعات جهت انجام تحقیقات آتی استفاده نموده ایم. همان گونه که قبلاً ذکر شد، اساساً تکامل طبیعی سازمان ها در سلول ۲ (سازمان هایی که BSC را به کار نمی برند)، شامل حرکت به سمت سلول ۱ (استفاده از TQM و BSC) خواهد بود.

طبق تئوری سازمان، چنین تحول مثبتی باید منجر به بهبود عملکرد سازمانی گردد. این امر با این دیدگاه متون سازمانی همخوان است (مایلز و اسنو^{۳۱}، ۱۹۷۸) که چنانچه پیوند کاملی بین راهبرد سازمان (نظیر TQM) و سیستم کنترلی مدیریت (نظیر BSC) وجود داشته باشد، احتمالاً بهبود عملکرد سازمان حاصل خواهد شد. تحقیقات آتی می توانند به این موضوع بپردازند که کدام سازمان ها در حرکت از سلول ۲ به سمت سلول ۱ سریع تر اقدام می کنند؛ کدام سازمان ها از سلول ۳ (اجرای BSC در بدو امر) به سمت سلول ۱ حرکت می کنند؛ یا این که کدام سازمان ها مستقیماً

اهداف تعیین شده قابل حصول خود، به پاداش دست می‌یابند. سازمان‌های آمریکایی به منظور اتخاذ دیدگاه‌های ژاپنی در زمینه کیفیت باید یک گام معین بردارند، چرا که مدیران آمریکایی انتظار دارند پاداش آنها براساس نتایج تعلق گیرد و از این رو نیازمند بازخورد می‌باشند. بنابراین، سازمان‌هایی که از طریق مرتبط ساختن برنامه‌های بهبود کیفیت به پاداش گام معینی دراززیابی این برنامه‌ها بر می‌دارند، احتمال بیشتری دارد که بر رویکرد BSC اتکا نمایند (نسبت به سازمان‌هایی که گام‌های کوچکی در برنامه‌های بهبود کیفیت خود برمی‌دارند). لذا چنین سازمان‌هایی احتمالاً سریع‌تر از سلول ۲ به سلول ۱ حرکت خواهند کرد.

از سوی دیگر، به نظر می‌رسد مبنای تئوریک برای سازمان‌هایی که از سلول ۳ به سلول ۱ حرکت می‌کنند، وجود نداشته باشد. همان‌گونه که قبلاً ذکر شد، بررسی متون مربوط به راهبرد-سیستم‌های کنترلی و عملکردی حاکی از آن است که انتخاب راهبرد شرکتی، باید القاکننده ماهیت و نوع سیستم‌های کنترلی مدیریت مربوطه باشد. طبق این دیدگاه، BSC سازمانی به تبع استفاده از TQM ایجاد می‌گردد، در غیر این صورت، از نظر تئوریک ممکن است هماهنگی و پیوند نامناسبی ایجاد شود که به نوبه خود منجر به عملکرد ضعیف‌تر سازمانی خواهد شد.

بنابراین، بحث بنیادین این مقاله آن است که پس از کنترل همه فاکتورها (نظیر اندازه، نوع صنعت، استراتژی، ساختار، رقابت و تکنولوژی) استفاده سازمانی از BSC در یک محیط TQM در مقایسه با محیطی فاقد این ویژگی، از عملکرد بهتری برخوردار خواهد بود، چرا که چنین محیطی می‌تواند رضایت کارکنان را شامل شود. مفهوم ضمنی این بحث آن است که موجودیت در سلول ۱ (TQM همراه با BSC) مطلوب‌تر از حضور در سلول ۲ (TQM بدون BSC) است.

باین وجود، ممکن است سازمان‌هایی نیز در سلول ۴ (بدون اتخاذ TQM و BSC) وجود داشته باشند. به عنوان

می‌کنند که اندازه با عدم تمرکز بیشتر و ساماندهی فعالیت‌ها براساس محدودیت‌های پردازش اطلاعات توسط مدیران ارشد مرتبط است (در این زمینه کاپلان و آتکینسون، ۱۹۹۸؛ سیمونز ۲۰۰۰، را نیز ببینید). به علاوه، در سازمان‌های بزرگ نیاز به ایجاد یک جریان ارتباطی مؤثر به وضوح احساس می‌شود، چرا که در این گونه سازمان‌ها، کنترل‌های مدیریتی با مشخصه تمرکز بر رفتارها (که در سازمان‌های کوچک به کار می‌رود)، کارساز نخواهد بود (هوک و جیمز، ۲۰۰۰). در نتیجه در واحدهای انتفاعی بزرگ، سطح گسترده‌تری از مشکلات و مسائل مربوط به اطلاعات و معیارهای ارزیابی مطرح است.

در شرکت‌های کوچک لازم نیست که مکرراً تکنیک‌های مدیریتی و ارزیابی عملکرد برقرار گردند، چرا که راهبردگذاران (که معمولاً همان مالکان هستند)، کاملاً در جریان اقدامات انجام شده قرار دارند. سازمان‌هایی که مشتریان خاص و محدودی دارند، در صورتی که بحث رقابت مطرح نباشد، معمولاً با تمرکز بر فرآیندهای داخلی و مالی به بهترین نحو اداره می‌شوند. مضافاً این که سازمان‌های بزرگ‌تر باید به منظور خلق نوآوری‌ها به منابع بیشتری دسترسی داشته باشند و نسبت به سازمان‌های کوچک، سیستم‌های پیچیده‌تری ایجاد نمایند (بلاو و شوانهر، ۱۹۷۱؛ چایلد، ۱۹۷۲؛ اوچی، ۱۹۷۷؛ لیبی و واترهاوس، ۱۹۹۶؛ هوک و جیمز، ۲۰۰۰).^{۴۱} می‌توان گفت، به نظر می‌رسد که سازمان‌های بزرگ‌تر با استفاده از برنامه‌های TQM احتمالاً سریع‌تر از سازمان‌های کوچک‌تر از سلول ۲ به سلول ۱ حرکت می‌کنند.

دانیل و همکارانش^{۴۲} (۱۹۹۵) دریافتند که مدیران سازمان‌های آمریکایی، انتظارات پاداش به ازای اهداف و بازخورد آنها را، به راهبردهای کیفیت مرتبط ساخته‌اند. ولی مدیران سازمان‌های ژاپنی، پاداش مورد انتظار را به تعیین اهداف، مرتبط ساخته‌اند و نه بازخورد مربوطه... این بدان معنی است که کیفیت با مشخصه ژاپنی با یک رویکرد کایزن^{۴۳} (ایمایی^{۴۴}، ۱۹۸۹)، به سمت تکامل، گام‌های کوچکی برمی‌دارد بدین ترتیب که مدیران ژاپنی با بهبود کوچکی در

مثال سازمان‌های دفاعی از این دسته‌اند (مایلز و اسنو، ۱۹۷۸)، چرا که این سازمان‌ها بازار محصول محدودی دارند و مدیران آنها فقط در زمینه نوع محصول یا خدمات سازمان خود تخصص دارند. آنها دید محدودی دارند و به ندرت درصدد ایجاد تعدیلات عمده در تکنولوژی، ساختار یا روش‌های عملیات خود برمی‌آیند. توجه اصلی آنها بر کارایی عملیات، تأکید بر ثبات و کسب بهترین سود ممکن با توجه به محیط داخلی حاکم بر آنهاست. از این رو، با توجه به این که این موارد، مبنای معیارهای ارزیابی عملکرد سنتی هستند، می‌توان گفت که آنها تأکید کمتری بر بهبود مستمر خواهند داشت که این امر نیز به نوبه خود منجر می‌شود، استفاده از رویکردهای ارزیابی عملکردی همانند BSC برای آنها چندان سودمند نباشد. به همین ترتیب، به دلیل منابع و نیازهای محدود، سازمان‌های کوچکتر ممکن است نسبت به اجرای سیستم‌های سازمانی پیچیده نظیر TQM و BSC رغبت نداشته باشند، لذا این نوع سازمان‌ها ممکن است در سلول ۴ جای گیرند.

محققان به کمک بینشی که از مطالعه متون پیشین در زمینه مدیریت کسب می‌کنند، می‌توانند به موضوعات فوق پی ببرند. به علاوه براساس ادبیات انتقادی، می‌توان در تحقیقات آتی به این موضوعات پرداخت: آیا فرهنگ سازمانی با افزایش تأکید بر تعامل بین فلسفه TQM و فلسفه BSC، تغییر می‌کند؟ آیا با توجه به سودمندی این ارتباط، آموزشی در این زمینه در نظر گرفته شده است؟ در راستای تشویق به استفاده از TQM و BSC توسط کارکنان، چه محرک‌هایی به کار گرفته می‌شوند؟ نیروی سازمانی به چه ترتیب، پذیرش محرک مدیریتی TQM-BSC را ترغیب می‌کند؟ تأثیرات چنین فرهنگی بر عملکرد چیست؟ معرفی این محرک‌های مدیریتی چه ارتباطی با عدم قطعیت، ترس یا ثبات در سازمان دارد؟ موضوعات مهم دیگری نیز وجود دارند که به منظور انجام تحقیقات آتی در خور توجه هستند. به عنوان مثال، بررسی علل شکست محرک‌های TQM/BSC و فقدان تعهد مدیریت به منظور انتقال مستقیم وظایف، به همه

کارکنان (ویلیکینسون و همکارانش، ۱۹۹۲؛ پورتر و پارکر، ۱۹۹۳؛ هاگ، ۱۹۹۳؛ مورگان و مورگاتروید، ۱۹۹۴؛ لورد و لاورنس، ۲۰۰۱). ازامل (۱۹۹۴) با دیدگاهی نقادانه بیان می‌کند که مقبولیت تئوریک TQM لزوماً با تجربه پیاده سازی و پیامدهای مربوط به آن تطابق ندارد. او همچنین عقیده دارد که هنگام پیاده سازی TQM مدیریت به سمت تأکید بیش از حد بر استفاده از رویه‌ها و قوانین مکتوب و مفصل گرایش دارد، که اشخاص را از کارهای محوله به آنها جدا می‌سازد. به علاوه، TQM می‌تواند منشأ ناراحتی و ترس باشد. دلهره‌های معمول کارکنان، که توسط مورگان و مورگاتروید (۱۹۹۴) بیان شده عبارتند از:

(الف) ترس از این که به کارگیری گسترده TQM منجر به کاهش تعداد پست‌های شغلی یا فرصت‌های ارتقای شغلی گردد،

(ب) ترس از این که حیطه تأثیر و کنترل شخصی آنها تحت تأثیر قرار گیرد

(ج) ترس از پیچیدگی بیش از حد کارهای محوله به آنها

(د) ترس از مخاطرات TQM که بابت آن‌ها در ساختار شناخت و یاداش، جبرانی در نظر گرفته نمی‌شود

(ه) ترس از ناکافی بودن مهارت‌ها

(و) نگرانی در مورد کار گروهی ناشی از این واقعیت که TQM منجر به از بین رفتن شخص محوری در کار آنها می‌گردد و یا این احساس که قادر به پذیرش مسئولیت مشترک در قبال کار شخصی خود یا کارهای دیگران نیستند.

به علاوه، ویلامز و همکارانش^{۴۶} (۱۹۹۴: ۲۹۳) بیان می‌کنند که مفروضات مدیریتی مبنای رویکرد TQM، شرایط ساختاری موفقیت یا شکست سازمان‌ها را، به ویژه هنگامی که مشخصه‌های عملکردی خود را به درستی ارائه نمی‌دهند، به طور صحیح برآورد نمی‌کنند.

در حقیقت، اصول TQM، درگیری کارکنان را در همه سطوح مدیریت در قالب چرخه‌های بهبود کیفیت^{۴۷} و اصلاحات مستمر فعالیت‌های سازمانی توصیه می‌کنند. مداخله مدیران ارشد، تأمین منابع و آموزش مناسب به نحوی

را بهبود می‌بخشد، وجود ندارد و به منظور حمایت از این یافته‌ها، تحقیقات بیشتری لازم است.

خلاصه و نتیجه گیری

سازمان‌ها از ابزارهای گوناگونی به منظور دستیابی به اهداف (فردی و سازمانی) استفاده می‌کنند. در همین زمینه، یک روش دستیابی به موفقیت، الزام به TQM است که به طور همزمان از شاخص‌های ارزیابی عملکرد BSC، در راستای کنترل و هدایت کارکنان و رویه‌ها جهت اطمینان از موفقیت آتی، بهره می‌برد.

بسیاری از سازمان‌ها به کارگیری TQM را برمی‌گزینند و سپس استفاده از رویکرد BSC را انتخاب می‌نمایند. بدین معنی که شرکت در یک زمان معین بطور آگاهانه به کارگیری TQM، BSC یا هر دو را انتخاب نمی‌کند، بلکه چنین رویه‌هایی با گذشت زمان تکامل می‌یابند. در حالی که TQM بر اساس کاربرد بهترین نحوه عمل موجود در صنعت تکامل یابد، BSC ممکن است در نتیجه نظارت بر عملکرد رقبای کنترل افراد و در پاسخ به ارزیابی عملکرد رویه‌های TQM به کار گرفته شود.

در این مقاله به بررسی ادبیات موجود جهت حمایت از این منطقی که شرکت‌های TQM باید معیارهای سنجش عملکرد BSC را برگزینند، پرداختیم و این ارتباط را از دید کارکنان، بررسی نمودیم. در متون پیشین چنین بیان شده است که ارتباط پیشنهادی TQM-BSC به محققان این فرصت را می‌دهد که فقط به بررسی روابط مالی توجه نکنند، بلکه عملکرد سازمان‌ها در هزاره جدید را، دقیق‌تر و جامع‌تر بررسی نمایند. هر چند محدودیت‌های جدی در این راه وجود دارد. چنین سیستم‌هایی ممکن است منجر به استرس کاری بالایی گردند. همچنین افزایش تأکید بر ارزیابی عملکرد توسط BSC ممکن است منجر به فزونی بیش از حد اطلاعات^{۵۲} شود.

بنابراین چنین فاکتورهایی باید در شیوه‌های پاداش و شناخت مد نظر قرار گیرند و مدیریت شوند. شکست در چنین اقدامی ممکن است منجر به تحمل مخاطرات عمده و

که افراد قادر به عملکرد بر اساس رهنمودهای موجود جهت نیل به یک هدف مشخص باشند، به منظور موفقیت TQM، اهمیت حیاتی دارد. افراد باید هماهنگ با سیاست‌های کاری، در قبال مسئولیت‌های محوله، با درک آثار اقدامات خود بر زنجیره مشتریان داخلی و خارجی و تسلط بر مسئولیت‌های محول شده به آنان، پاسخگو باشند.

بنابراین اثرات نامساعد و معکوس هر گونه شرایط ساختاری از طریق مداخله فعالانه مدیریت ارشد و جلسات منظم در زمینه چرخه‌های بهبودی کیفیت، کاهش می‌یابد. موفقیت چنین اقداماتی با توجه به معیار رضایت مشتریان (اعم از داخلی یا خارجی) ارزیابی می‌گردد.

دیدگاه موجود آن است که رویکرد BSC باید به مدیریت در ارزیابی نحوه ارزش آفرینی بخش‌ها و واحدهای تجاری راهبردی درون شرکت، از دید مشتریان فعلی و آتی و همچنین نحوه ارتباط ساختار داخلی و سرمایه گذاری در افراد، سیستم‌ها و رویه‌ها به منظور بهبود محرک‌های تجاری عملکرد آتی، کمک کند (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶؛ ایتنر و لارکر، ۱۹۹۸؛ هوک و جیمز، ۲۰۰۰؛ مالمی، ۲۰۰۱).

اخیراً برخی نویسندگان فلسفه BSC را مورد انتقاد شدید قرار داده‌اند. به عنوان مثال، باتلر و همکارانش^{۴۹} (۱۹۹۷) ایده BSC را بسیار کلی می‌دانند به نحوی که اغلب منجر به چشم پوشی از پیچیدگی فرهنگ شرکتی می‌گردد. به همین ترتیب آتلی (۱۹۹۹)، آکینسون و همکارانش (۱۹۹۷) و نورکیلت^{۵۰} (۲۰۰۰)، طرح اساسی BSC یعنی توازن بین چهار بعد عملکردی را زیر سؤال می‌برند. افسستین و مانزونی^{۵۱} (۱۹۹۸) به مشکلات اجرای BSC می‌پردازند چگونه می‌توان BSC را به شیوه‌ای اثربخش با راهبرد سازمانی مرتبط نمود. هوک و جیمز (۲۰۰۰) نیز با بررسی ۶۶ شرکت تولیدی استرالیایی BSC را به القای این تفکر غلط متهم می‌کنند که یک راهکار کاملاً جامع برای مشکلات ارزیابی عملکرد یافته است. آنها همچنین دریافتند که استفاده بیشتر از BSC با بهبود عملکرد سازمانی مرتبط است. به جز این یافته‌ها، شواهد تجربی واضحی که نشان دهد BSC عملکرد سازمانی

- Whittington; Hope & Hope
 22) Whittington; Kaplan & Norton; Kaplan & Atkinson; Simons
 23) Benchmarking
 24) Corporate Governance
 25) Zero-Defects Culture
 26) Shank & Govindarajan; Langfield-smith; Simons
 27) Ittner & Larcker; Ittner et al.; Banker et al.
 28) Gilmour & Hunt
 29) Yamin & Gunasekaran
 30) Cross-Functional Integration
 31) Team Accountability
 32) Goal Congruence
 33) Chief Executive Officer
 34) Miles & Snow
 35) Contingency Theory
 36) Burns & Stalker; Woodward; Lawrence & Lorsch; Thompson; Daft; Dent
 37) Cooper
 38) Otley
 39) Burns & Waterhouse; Merchant; Ezzamel; Libby & Waterhouse; Hoque & James.
 40) Burns & Stalker; Chandler; Pugh et al.
 41) Blau & Schoenherr; Child; Ouchi; Libby & Waterhouse; Hoque & James
 42) Daniel et al.
 43) Kaizen
 44) Imai
 45) Wilkinson et al.; Porter & Parker; Hogg; Morgan & Murgatroyd; Lord, Lawrence
 46) Williams et al.
 47) Quality Improvement Circles
 48) Malmi
 49) Butler et al
 50) Norrekilt
 51) Efsteyn & Manzoni
 52) Information Overload

احساس عدم جبران و شناخت چنین اعمالی، در کارکنان شود. روی دیگر سکه آن است که سیستم تعدیل نشود، بدین معنی که کارکنان صرفنظر از همسویی و پذیرش سیستم جدید، پاداش دریافت نمایند. خلاصه آن که، TQM در تلاش به منظور بهبود مستمر، کارکنان را در نظر نمی گیرد، در حالی که BSC به آنان توجه می کند. بنابراین با اتخاذ BSC یک شرکت که TQM را استفاده می کند، می تواند این نگرش را ایجاد کند که به تبع رضایت کارکنان عملکرد سازمانی بهبود خواهد یافت. در نتیجه، TQM بهبود سیستم مدیریتی کلی شرکت و عملکرد آن کمک می کند و رضایت مشتریان را تأمین می نماید - که بر دیدگاه اصلی BSC در ارزیابی عملکرد به صورت متوازن، منطبق است.



پی نوشت

- ۱- دکتری حسابداری، دانشیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی
 ۲- دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

- 3) Total Quality Management
 4) Hogg; Powell; Boaden.
 5) Balanced Scorecard Approach
 6) Internal Business Processes
 7) Kaplan & Norton
 8) Draft
 9) Silverman; Dawson; Senior
 10) Shank & Govindarajan
 11) Hoque & Alam
 12) Chenhall.
 13) Sim & Killough
 14) Ittner & Larcker
 15) Sunders & Preston
 16) Johnson
 17) Morgan & Murgatroyd
 18) Wruck & Jensen
 19) Miles & Snow
 20) Scholars
 21) Miles & Snow; Gupta & Govindarajan; Simons; Whittington; Gupta & Govindarajan; Simons;

← منابع

Atkinson, A. A., Balakrisnan, R., Booth, P., Cote, J. M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E & Wu, A., "New Directions in Management Accounting

- Dent, J. F., "Strategy, Organization and Control", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp.326.
- Efstein, M. & Manzoni, J. F., "Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards", *European Management Journal*, Vol. 2, 1998, pp. 190-203.
- Ezzamel, M., "The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics", *Management Accounting Research*, Vol. 1, 1990, pp. 181-197.
- Ezzamel, M., "From Problem Solving to Problematization, Relevance Revisited", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, 1994, pp. 269-280.
- Gilmour, P. & Hunt, R. A., *Total Quality Management: Integrating Quality into Design, Operations and Strategy* (Longman:Melbourne,1995).
- Govindarajan, V. & Gupta, A. K., "Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, 1985, pp. 51-66.
- Hogg, R. V., "A Quality Journey: Observations and Suggestions Regarding Continuous Process Improvement", *Total Quality Management*, Vol. 4, No. 2, 1993, pp. 195-214.
- Hope, T. & Hope, J., *Transforming the Bottom Line* (London: Nicholas Brealey Publishing, 1995).
- Hoque, Z., "Total Quality Management and the Balanced Scorecard Approach: Critical Analysis of Their Potential Relationships and Directions for Research", *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 14, 2003, pp. 553-566.
- Hoque, Z. & Alam, M., "TQM Adoption, Institutionalism and Changes in Management Accounting Systems: A Case Study", *Accounting and Business Research*, Vol. 29, No. 3, 1999, pp. 199-210.
- Hoque, Z. & James, W., "Linking Size and Market Factors to Balanced Scorecards: Impact on Organizational Performance", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, 2000, pp. 1-17.
- Huczynski, A. & Buchanan, D., *Organizational Behavior* (Hemel Hempstead: Prentice-Hall, 1991).
- Imai, M., *Kaizen: The Key to Japan's Competitive Success* (New York: McGraw-Hill, 1989).
- Research", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, 1997, pp. 80108.
- Banker, R., Potter, G. & Srinivasan, D., "An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Non-Financial Performance Measures", *The Accounting Review*, Vol. 75, No.1, 2000, pp.65-92.
- Blau, P. M. & Schoenherr, R. S., *The Structure of Organizations* (New York: Basic Books, 1971).
- Boaden, R. J., "What is Total Quality Management ... and Does it Matter?", *Total Quality Management*, Vol. 8, No. 4, 1997, pp.153171.
- Bruns, W. J. Jr. & Waterhouse, J. H., "Budgetary Control and Organization Structure", *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, Autumn 1975, pp. 177 203.
- Butler, A., Letza, S. R. & Neale, B., "Linking the Balanced Scorecard to Strategy", *Long Range Planning*, Vol. 30, No. 2, 1997, pp. 242-253.
- Burns, T. & Stalker, G. M., *The Management of Innovation* (London: Lavistock, 1961).
- Chandler, A. D. Jr, *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise* (Cambridge, MA: MIT Press, 1962).
- Chenhall, R. H., "Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organisational Performance", *Management Accounting Research*, Vol. 8, 1997, pp. 187-206.
- Child, J., "Organizational Structure and Strategies of Control", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 17, No. 2, 1972, pp. 163-177.
- Cooper, D. J., "A Social and organizational View of Management Accounting" in M. Bromwich & A. G. Hopwood (eds), *Essays in British Accounting Research* (London: Pitman, 1981).
- Daft, R. L., *Organizational Theory and Design* (St. Paul, MN: West Publishing Company, 1989).
- Daniel, S. J., Reitsperger, W. D. & Gregson, T., "Quality consciousness in Japanese and U.S. Electronics Manufacturers: An Examination of the Impact of Quality Control Systems on Perceptions of the Importance of Quality to Expected Rewards", *Management Accounting Research*, Vol. 6, 1995, pp. 367-382.
- Dawson, P., *Organizational Change: A Processual Approach* (London: Chapman & Hall, 1994).

Companies: A Research Note", *Management Accounting Research*, Vol. 12, 2001, pp. 207-220.

Merchant, K. A., "The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance", *The Accounting Review*, Vol. 56, 1, pp. 813-829.

Merchant, K., "Influences on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of a Contingency Model", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 3/4, 1984, pp. 291-307.

Miles, R. E. & Snow, C. C., *Organizational Strategy, Structure and Process* (New York: McGraw-Hill, 1978).

Morgan, C. & Murgatroyd, S., *Total Quality Management in the Public Sector* (Buckingham, UK: Open University Press, 1994).

Norrekilt, H., "The Balance on the Balanced Scorecard: A Critical Analysis of Some of its Assumptions", *Management Accounting Research*, Vol. 11, 2000, pp. 65-88.

Otley, D. T., "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 4, 1980, pp. 413-428.

Otley, D. T., "Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research", *Management Accounting Research*, Vol. 10, 1999, pp. 363-382.

Ouchi, W. G., "The Relationship Between Organization Structure and Organizational Control", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, 1977, pp. 95-113.

Porter, L. J. & Parker, A. J., "Total Quality Management: The Critical Success Factors", *Total Quality Management*, Vol. 4, No. 1, 1993, pp. 13-22.

Powell, T. C., "Total Quality Management as Competitive Advantage: A Review and Empirical Study", *Strategic Management Journal*, Vol. 16, 1995, pp. 15-37.

Pugh, D. S., Hickson, D. J. & Hinnings, C. R., "An Empirical Taxonomy of Structures of Work Organizations", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 13, No. 1, 1968, pp. 115-126.

Saunders, I. W. & Preston, A. P., *The Assessment of TQM Performance in Organizations: Applying the S-P Model*, Australian Centre in Strategic Management, Quality Program Research Report, 1995.

Ittner, C. D. & Larcker, D. F., "Total Quality Management and the Choice of Information and Reward Systems", *Journal of Accounting Research*, Vol. 33, Suppl, 1995, pp. 1-34.

Ittner, C. D. & Larcker, D. F., "Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, 1997, pp. 293-314.

Ittner, C. D. & Larcker, D. F., "Innovations in Performance and Measurement: Trends and Research Implications", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1998, pp. 205-238.

Ittner, C. D., Larcker, D. F. & Rajan, M. V., "The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts", *The Accounting Review*, Vol. 72, No. 2, 1997, pp. 231-255.

Johnson, H. T., "Relevance Regained, Total Quality Management and the Role of Management Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, 1994, pp. 259-267.

Kaplan, R. S. & Atkinson, A. A., *Advanced Management Accounting* (Engelwood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1998).

Kaplan, R. S. & Norton, D. P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action* (Boston, MA: Harvard Business School Press, 1996).

Kaplan, R. S. & Norton, D. P., "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 1", *Accounting Horizon*, Vol. 15, No. 1, 2001, pp. 87-104.

Langfield-Smith, K., "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, 1997, pp. 207-232.

Lawrence, P. R. & Lorsch, J., *Organization and Environment* (Boston, MA: Harvard Business School, Division of Research, 1967).

Libby, T. & Waterhouse, J. H., "Predicting Change in Management Accounting Systems", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, 1996, pp. 137-150.

Lord, B. & Lawrence, S., "TQM Implementation: A Case Study of MQT (Management's Questionable Technology)", Paper presented at the 3rd Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference in Adelaide, 15-17 July, 2001.

Malmi, T., "Balanced Scorecards in Finish

- Williams, K., Haslam, C., Tinker, T. & Johal, S., "Johnson 2: Knowledge Goes to Hollywood", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, 1994, pp. 281-293.
- Woodward, J., *Industrial Organizations Theory and Practice* (London: Oxford University Press, 1965).
- Wruck, K. H. & Jensen, C. J., "Science, Specific Knowledge and Total Quality Management", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 18, 1994, pp. 247-287.
- Yamin, S. & Gunasekaran, A., "Organizational Quality A Cognitive Approach to Quality Management", *The TQM Magazine*, Vol. 11, No. 3, 1999, pp. 180-187. *Cost Management*, Vol. 8, No. 2, 1994, pp. 517.
- Shields, M. D., "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, 1997, pp. 3-62.
- Silverman, D., *The Theory of Organizations: A Sociological Framework* (London: Heinemann Educational Books, 1970).
- Sim, K. L. & Killough, L. N., "The Performance Effects of Complementarities between Manufacturing Practices and Management Accounting Systems", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1998, pp. 325-346.
- Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, 1987, pp. 357-374.
- Simons, R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective's", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 127-143.
- Simons, R., "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems", *Strategic Management Journal*, Vol. 12, No. 1, 1991, pp. 49-62.
- Simons, R., *Levers of Control* (Boston, MA: Harvard Business School Press, 1995).
- Simons, R., *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy Text & Cases* (Engelwood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 2000).
- Simons, R., "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems", *Strategic Management Journal*, Vol. 12, No. 1, 1991, pp. 49-62.
- Simons, R., *Levers of Control* (Boston, MA: Harvard Business School Press, 1995).
- Simons, R., *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy Text & Cases* (Engelwood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 2000).
- Thompson, J. D., *Organization in Action* (New York: McGraw-Hill, 1967).
- Tuckman, A., "The Yellow Brick
- Senior, B., *Organizational Change* (London: Pitman, 1997).
- Shank, J. K. & Govindarajan, V., "Measuring the 'Cost of Quality': A Strategic Cost Management Perspective", *Journal of Cost Management*, Vol. 8, No. 2, 1994, pp. 517.
- Shields, M. D., "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, 1997, pp. 3-62.
- Silverman, D., *The Theory of Organizations: A Sociological Framework* (London: Heinemann Educational Books, 1970).
- Sim, K. L. & Killough, L. N., "The Performance Effects of Complementarities between Manufacturing Practices and Management Accounting Systems", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, 1998, pp. 325-346.
- Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, 1987, pp. 357-374.
- Simons, R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective's", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, 1990, pp. 127-143.
- Simons, R., "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems", *Strategic Management Journal*, Vol. 12, No. 1, 1991, pp. 49-62.
- Simons, R., *Levers of Control* (Boston, MA: Harvard Business School Press, 1995).
- Simons, R., *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy Text & Cases* (Engelwood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 2000).
- Thompson, J. D., *Organization in Action* (New York: McGraw-Hill, 1967).
- Tuckman, A., "The Yellow Brick Road: Total Quality Management and the Restructuring of Organizational Culture", *Organization Studies*, Vol. 15, 1994, pp. 727-751.
- Whittington, R., *What is Strategy and Does it Matter?* (London: Routledge, 1993).
- Wilkinson, A., Allen, P. & Snape, E., "TQM and the Management of Labour", *Management Decision*, Vol. 30, No. 6, 1992, pp. 116-123.