

توسعه چارچوب کنترل راهبردی و ارتباط آن با حسابداری مدیریت

سید یوسف احدی سرکانی*

چکیده

نظامهای حسابداری مدیریت تا حد زیادی عملکرد کوتاه مدت واحدهای تجاری را مورد توجه قرار می‌دهند و در نتیجه در این نظامها اهداف و جنبه‌های راهبردی بلندمدت مورد مطالعه قرار نمی‌گیرند. به منظور حل این مشکل توصیه شده است که سازمانها بمنظور دستیابی به اهداف راهبردی، روشهای حسابداری مدیریت و نظامهای کنترل مدیریت را با یکدیگر تطبیق دهند. این مقاله به بحث پیرامون این موضوع می‌پردازد که کنترل راهبردی می‌بایست به طور قابل ملاحظه‌ای با نظامهای حسابداری مدیریت مرتبط شوند. این نوشتار به منظور توسعه چنین مفهومی، ابتدا ویژگیهای مهم مدل‌های کنترل راهبردی موجود را در چارچوب نیازهای محیط تجاری کنونی مورد بررسی قرار می‌دهد و سپس چگونگی بکارگیری کنترل راهبردی را به عنوان مبنایی برای توسعه نظامهای حسابداری مدیریت که دارای جنبه‌های راهبردی مهمی هستند، مورد آزمون قرار می‌دهد.

واژگان کلیدی: کنترل راهبردی، حسابداری راهبردی، حسابداری مدیریت راهبردی

۱- مقدمه

طی ۱۵ تا ۲۰ سال گذشته نظام حسابداری مدیریت و نقش آن در سازمانها به عنوان یک بحث دانشگاهی مورد ملاحظه قرار گرفته است (کاپلان - ۱۹۸۳)، (کاپلان - ۱۹۸۴)، (جانسون و کاپلان - ۱۹۸۷)، (فرلمن - ۱۹۹۰)، (دنت - ۱۹۹۰)، (اسکلز - ۱۹۹۱)، (کوپر - ۱۹۹۶)، (فوستر و یانگ - ۱۹۹۷)، (شایلدز - ۱۹۹۷).

یک انتقاد اساسی این است که نظامهای حسابداری مدیریت سنتی روند و حیات بلندمدت واحدهای تجاری را مورد ملاحظه قرار نمی‌دهند و همواره سعی دارند تا قابلیت‌های مدیریت در کوتاه مدت را به کار گرفته و آنرا مورد تشویق و ترغیب قرار دهند (کاپلان ۱۹۸۴).

به نظر نمی‌رسد که نظامهای حسابداری مدیریت و کنترل، اغلب بازتابی از محیط تجاری باشند. محیطهای تجاری با برخی ویژگیها، همچون ساخت سازمانی مسطح، ساخت و تولید با استفاده از فن‌آوری بالا و افزایش اختیارات نیروی کار، شناخته می‌شوند (اتلی، ۱۹۹۴).

محققان استدلال می‌نمایند که افزایش قابلیت مربوط بودن نظامهای حسابداری مدیریت مستلزم آن است که روند و مسیر حرکت باتوجه به راهبرد و اهداف بلندمدت سازمانها با استفاده از رویه‌ها و معیارهای قابل اندازه‌گیری، باید به دقت تعیین شود. در ارتباط با این دیدگاه، در ادبیات مربوطه دو روش اصلی پیشنهاد گردیده است. اولین روش بر پذیرش فنون و رویه‌هایی تاکید دارد که در مقوله حسابداری مدیریت راهبردی تشریح می‌شوند. به عنوان مثال (سیموندز - ۱۹۸۱)، (برام ویچ - ۱۹۹۰)، (دیکسون و اسمیت - ۱۹۹۳)، (گویلدینگ،

* عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه و دانشجوی دکترای دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

کراونس و تایلز - ۲۰۰۰)، بر این باورند که، این روش از فایده‌مندی چندانی برخوردار نیست، زیرا در مورد کانونهای اصلی مجموعه نظام کنترلی، دیدگاه روشنی را ارائه نمی‌نماید (اتلی - ۱۹۹۹). دومین روش با توسعه نظامهای کنترل مدیریت جامع در ارتباط است و از دیدگاههای راهبردی و بلند مدت دارای برخوردی قوی است. به عنوان مثال: (سیمونز - ۱۹۸۷)، (دانیل و ریتس پرگر - ۱۹۹۱)، (دنت - ۱۹۹۰)، (روبرتز - ۱۹۹۰)، (لنگ فایلد و اسمیت - ۱۹۹۷)، (وایویو - ۱۹۹۹). این دیدگاه را که "نظام کنترل مدیریت ممکن است خود به خود همراه کننده باشد"، ناشی از عملکرد نظامهای کنترل به صورت یک مجموعه می‌داند به طوری که در این مجموعه افراد مختلف در زمانهای مختلف، عوامل متعددی را در سیستم دخالت می‌دهند (اتلی - ۱۹۹۹، صفحه ۳۷۹). این دیدگاه همچنین پیشنهاد می‌کند:

در واقع ما نیازمند به کارگیری یک زبان برتر به منظور تشریح فرایند کنترل مدیریت هستیم. نظامهای کنترلی به منظوره‌های مختلفی مورد استفاده قرار می‌گیرند: نظارت، آموزش، راهنمایی، محدودسازی، مراقبت، انگیزش و غیره. در حالی که ما همچنان یک دیدگاه واحد و کل نگر را برای تشریح نظامهای کنترل مدیریت مورد استفاده قرار می‌دهیم، فرایندهای مربوط به نظام، متنوع و متمایز از یکدیگر می‌باشند (سیمونز ۱۹۹۰، صفحه ۱۴۲).

به همین دلیل فایده مندی فنون حسابداری مدیریت نسبت به سیستم کنترل مدیریت، زمانی افزایش می‌یابد که اجزاء نظام کنترل، مرتبط با جنبه‌های حسابداری مدیریت مورد ملاحظه قرار گیرد.

این مقاله، یکپارچه‌سازی مدل‌های کنترل راهبردی دارای کیفیت برتر را توصیه می‌نماید. فرایند یکپارچه‌سازی می‌بایست به گونه‌ای صورت پذیرد که شناسایی نیازهای موجود در محیطهای تجاری به نحوی موثر امکانپذیر گردد. این نوشتار همچنین فرایند به کارگیری کنترل راهبردی به عنوان مبنایی برای توسعه نظامهای حسابداری مدیریت را، ضمن توجه به جنبه‌های مهم و راهبردی، مورد آزمون قرار می‌دهد.

چارچوب تعیین شده جهت انجام بررسیها در این مقاله، مطالعات تشریحی است، زیرا هیچگونه نظریه خاصی که بتواند عملکرد یا ارتباط تعاملی بین دو زمینه حسابداری مدیریت و کنترل راهبردی را توصیف کند، در گذشته وجود نداشته است. شاید این نوشتار، اولین گام در جهت ساخت نظریه به منظور مرتبط نمودن حسابداری مدیریت و کنترل راهبردی تلقی شود. بدین منظور ساختار پیشنهادی در مقاله مبانیایی را فراهم آورده است که براساس آن عملکرد ساختاری در نظامهای کنترل راهبردی و حسابداری مدیریت و همچنین تعامل این دو با یکدیگر، به نحوی تجربی مورد آزمون قرار گیرند. بخشهای بعدی این مجموعه به شکل زیر ارائه خواهند گردید: در بخش دوم، کنترل راهبردی را تعریف نموده و اثر رویکرد راهبردی را بر روی کنترل راهبردی مورد توجه قرار خواهیم داد و سپس چگونگی تاثیرپذیری عملیات در نظامهای کنترلی را بررسی می‌نمائیم. در بخش سوم به تشریح عملیات کنترل راهبردی در شرایط وجود موانع و محدودیتها، و همچنین به بررسی موضوعات کاربردی خواهیم پرداخت. بخش چهارم به تشریح اجمالی مدل‌های کنترل استراتژیک مطابق با تعاریف ارائه شده در ادبیات حرفه‌ای تخصیص یافته است. در بخش پنجم تعاریف و طبقه‌بندی عوامل مورد آزمون در مدلها ارائه می‌گردند و در بخش ششم نیز موضوعات مطروحه در بخش اول و اهداف مربوط به چارچوب کنترل راهبردی عمومی و همچنین یکپارچه‌سازی نظامهای حسابداری مدیریت را بررسی نموده‌ایم و بالاخره در بخش هفتم خلاصه و نتایج ارائه گردیده است.

حسابداری راهبردی

تغییرات در ماهیت و دامنه رقابت، پیدایش فناوریهای جدید اطلاعات و تولید که هنوز بیش از این انتظار توسعه آنها می رود به طور کلی سازمانها را متحول کرده است. این تحولات توان روشهای رایج مدیریتی را مورد سؤال قرار داده است به طوری که ادعا می شود که این روشها نمی تواند سازمانها را قادر سازد تا در راستای این تغییرات گام برداشته و همانند یا فراتر از رقبا عمل کنند. لذا بر این اساس انتقاداتی بر حسابداری سنتی وارد شده است و حسابداران را بر آن داشته است که از تحولات در محیط تجاری و فناوری اطلاعاتی سود جستند و در سلسله مراتب مدیریتی یعنی جایی که مسائل مربوط به انتخاب و تدوین راهبرد مورد بحث و تصمیم گیری قرار می گیرد جایگاه خود را ارتقا دهند. صحبت از نوع جدیدی از حسابداری با یک مجموعه فکری متفاوت است که اطمینان می دهند عملیات شرکت در راستای راهبرد سازمان به پیش می رود. در این رابطه متخصصین به عنوان مشاور بازرگانی یا حسابداران راهبردی اطمینان می دهند که راهبردهای مدیریتی جدید مانند Jit و TQM که انتظار می رود برای سازمان مزیت رقابتی ایجاد کند، با موفقیت پیاده و اجرا خواهند شد. در واقع حسابداری راهبردی از تهیه صرف اطلاعات مربوط فراتر رفته و خود در فرایندهای تصمیم گیری از جمله سایر کارکردها و وظایف سازمانی مانند بازاریابی و برنامه های تجاری را بهبود می بخشد.

حسابداری مدیریت راهبردی

آنچه حسابداری مدیریت راهبردی را از سایر شاخه های حسابداری متمایز می سازد، تاکید بر عوامل بیرونی است. یکی از فنون مطرح شده در حسابداری مدیریت راهبردی، فن هزینه یابی بر مبنای هدف (Target Costing) است و سه مرحله مهم آن به شرح زیر است:

- ۱- مرحله شناسایی احتمال موفقیت محصولات جدید: در این مرحله می بایست قیمت بازار، حجم فروش و سهم بازار مورد توجه قرار گیرد.
- ۲- مرحله تعیین سطح هدف: در این مرحله ضمن مقایسه قیمت های بازار، حاشیه سود مناسبی برای محصول تعیین می گردد.
- ۳- تولید محصول ضمن برآورد هزینه های احتمالی طراحی، توسعه و غیره.

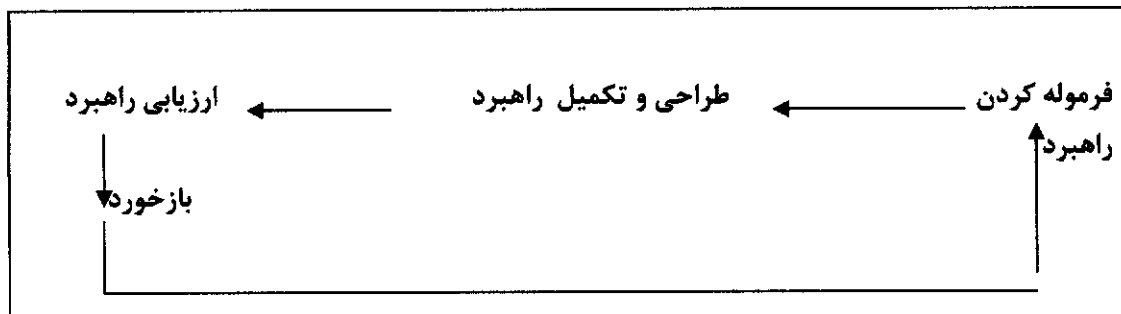
حلقه ارتباطی بین تغییرات راهبردی و حسابداری

تاکنون مطالعات بسیاری در زمینه بررسی رابطه حسابداری و راهبرد انجام شده است اما در مورد بررسی و آزمون نقش حسابداری در تبیین تغییرات راهبردی، مطالعات و تحقیقات چندانی صورت نگرفته است و تحقیقات تجربی نیز به شناسایی متغیرها و عوامل محدود شده اند که صرفاً اولویتهای راهبردی در شرایط محیطی متفاوت را توضیح می دهند. با این وجود اثر تعاملی تغییرات محیطی، راهبردی سازمانی و حسابداری موضوع بحث و تبادل نظر در بسیاری از محافل علمی و حرفه ای است.

رویکرد راهبردی و کنترل راهبردی

کنترل راهبردی می تواند به عنوان نوعی کنترل مدیریت مورد ملاحظه قرار گیرد که به طور مشخص بر نظارت و پیشرفت راهبردی و تکمیل روشها به منظور دستیابی به اهداف راهبردی تاکید دارد (گولد و کوئین - ۱۹۹۰). به طور کلی کنترل راهبردی با استفاده از مقادیر غیر مالی ممکن می شود، (گولد و کوئین - ۱۹۹۰) و (بانگی و گولد - ۱۹۹۱) و خود، فرایند مدیریت راهبردی را شکل می دهد (پری بل - ۱۹۹۲).

شکل ۱- تشریح سنتی فرایند مدیریت راهبردی.



منبع: (پری بل ۱۹۹۲)

بیشتر نظریه های مبتنی بر روشهای هنجاری بر توسعه فرایند مدیریت راهبردی تاکید داشته، و برای این فرایند سه مرحله قائلند که شامل مراحل فرموله کردن یا بیان ماموریت، تکمیل، و ارزیابی یا کنترل راهبردی می باشد، (شکل ۱)، (هاموش - ۱۹۸۶)، (پیرس و رابینسون - ۱۹۸۶)، (پریبل - ۱۹۹۲) و (لنگ فیلد و اسمیت - ۱۹۹۷).

مرحله فرموله کردن با تعیین و تکمیل راهبردها، در ارتباط است و بر اطلاعات مورد استفاده در عملیات تاکید دارد. در مرحله ارزیابی نسبت به این امر که راهبردها از نظر فرموله کردن در جهت دستیابی به نتایج واقعی اصلاح شده و بهبود یافته اند یا نه، اطمینان حاصل می شود.

استنباط ما از مفهوم اصلی کنترل راهبردی همان درک و استنباطی است که از کلمه "راهبرد" به دست می آید. به طور کلی آنچه به عنوان راهبردی شناخته می شود با زمینه های آینده و موفقیت های تجاری و عملیاتی بلندمدت در ارتباط است. به عنوان مثال در جدیدترین تعریف از راهبرد، تاکید بر تعیین اهداف و مقاصد اساسی واحدهای تجاری و بکارگیری آنها برای دوره های مختلف عملیات و تخصیص منابع لازم جهت دستیابی به این اهداف می باشد. (چندلر - ۱۹۶۲، صفحه ۱۳) در تعریفی دیگر از استراتژی، نرخ تغییرات تولید یا بازار (مایلز و اسناو - ۱۹۸۷) و رقابت و همچنین مفهوم مزیت رقابتی (پورت - ۱۹۸۵ و هندرسون - ۱۹۸۹) مورد ملاحظه قرار گرفته است.

راهبرد را می توان برای اجزاء کوچکتر و متنوع تری نیز به کار گرفت. مانند راهبرد شرکت، راهبردهای تجاری یا رقابتی و راهبردهای عملیاتی (لنگ فیلد - ۱۹۹۷). راهبرد شرکت به انواع عملیات تجاری و چگونگی تخصیص منابع جهت کسب مزیت رقابتی مربوط می شود. راهبردهای تجاری مربوط به واحدهای تجاری جداگانه ای است که، بخشی از مجموعه شرکتها را تشکیل می دهند و راهبردهای عملیاتی نیز به توزیع زمینه های مختلف فعالیت مربوط می شوند و در داخل راهبردهای شرکت و راهبردهای تجاری برای واحدهای تجاری جداگانه تعریف می شوند.

در بیان مفهوم راهبرد و توسعه آن، راهبرد از ماهیت جبری و رسمی برخوردار است. این مفهوم از راهبرد زمانی اهمیت می یابد که راهبردی به عنوان فرایند برقراری ارتباط و انطباق بین اهداف، ساختار و عملیات یک سازمان با استفاده از ابزارهای محیطی، تعریف می شود (مینتزبرگ - ۱۹۹۰). در این دیدگاه، سازمان، می بایست اطمینان حاصل نماید که به کارگیری فرایند ارزیابی یا راهبرد کنترل در سطح سازمان امکانپذیر بوده، (لنگ فیلد - ۱۹۹۷) و به این ترتیب کنترل راهبرد به عنوان بخشی از فرایند مدیریت راهبردی جامع، قابل تعریف خواهد بود.

برخی محققان معتقدند که مدیریت راهبردی می‌بایست از رشد معقول و محسوس برخوردار باشد. رشد معقول و محسوس مدیریت راهبردی مفهومی ساده نیست و لذا جهت دستیابی به اهداف راهبردی طی مراحل پیچیده را می‌طلبد (مینتزبرگ، رایسنیگانی و تئورت، ۱۹۷۶) و (مینتزبرگ، ۱۹۸۸، ۱۹۹۴). براساس این مفهوم، توسعه راهبردی یک فرایند شبه هنری تلقی می‌گردد و نمی‌تواند طی مراحل رسمی و نظام مند تحقق یابد (مینتزبرگ، ۱۹۸۷). در این دیدگاه توسعه راهبردی رسمی تنها نوعی تشریفات محسوب می‌شود و توسعه راهبردی واقعی خارج از این چارچوب محقق می‌شود. به عنوان مثال بیان گردیده است:

در یک دیدگاه کلی‌تر، مدل‌های راهبردی هنجاری موجود در سازمانها که منطقی به نظر می‌رسند تنها جنبه تشریفات دارند. در این مدلها استراتژی صحیح سازمان، به صورت رسمی در تبیین ماموریتها و وظایف شرکت لحاظ نگردیده و مورد حمایت قرار نمی‌گیرد و لذا توسعه راهبردی و تداوم آن به عنوان یک تفکر برای مدیران عالی مطرح نمی‌باشد.

در این ارتباط (مینتزبرگ ۱۹۹۰) در بخشی از مباحث خود مجموعه مخاطرات با اهمیت و بالقوه را مورد اشاره قرار می‌دهد و آنها را به روشنی تعریف و تبیین می‌نماید. وی می‌گوید (صفحه ۱۸۵):

یک خطر در تدوین راهبرد سازمان این است که تدوین کنندگان راهبرد گرچه ممکن است در شرایط فعلی نسبت به راهبردی از اطمینان لازم برخوردارند لیکن این اطمینان و یقین دائمی نیست. لذا بیان راهبرد به گونه ای شفاف سبب می‌شود راهبرد به عنوان نوعی تفکر ارائه شده توسط تدوین کنندگان آن، در روشهای سازمان نهادینه شود و رشد سازمان را به همراه داشته باشد.

براساس این دیدگاه می‌توان پنداشت که نظامهای کنترل راهبردی توانسته‌اند دورنمای راهبردی بسیار مستحکمی را پی‌ریزی نمایند و بنابراین عملیات بلندمدت سازمان محدود گردیده و اعمال تغییرات جدید با مانع مواجه می‌شود. ضرورت تغییر در عملیات بلندمدت سازمان و یا ابداعات جدید ممکن است ناشی از محدود نمودن کارکردهای سازمان با استفاده از مقادیر کمی و یا در جهت پاسخ به فشارهای محیطی و رقابتی باشد (کوئین- ۱۹۸۰)، (مینتزبرگ- ۱۹۸۷)، (لورنج و مورفی- ۱۹۸۴) و (گولد و کوئین- ۱۹۹۳).

تحقیقات نشان می‌دهد که نظامهای کنترل راهبردی ممکن است مدیران را در جهت تدوین برنامه‌ها و اهداف از پیش تعیین شده با محدودیت مواجه سازند و در نتیجه استفاده از فرصتهای جدید و بروز بازتابهای مناسب توسط آنان دشوار می‌شود (لنتر و لارکر- ۱۹۹۷). با در نظر گرفتن این ملاحظات می‌توان ادعا نمود: هر تلاشی که در جهت هویت بخشیدن به تعداد معدودی از متغیرهای کلیدی کنترل راهبردی صورت می‌پذیرد، الزاماً منجر به حذف بسیاری از اطلاعات مربوط به مدیریت حرفه‌ای می‌شود و حتی ممکن است یک نظام کنترل راهبردی شفاف با توان قضاوتی مدیریت در تعارض باشد (گولد و کوئین- ۱۹۹۰، صفحه ۵۰). نتیجه چنین تفکری این است که، سازمانها به جای آنکه نیازمند سیستمهای کنترل راهبردی انعطاف ناپذیر باشند، نیازمند ساختاری هستند که تا حد زیادی سازگاری داشته باشد و باتوجه به شرایطی که به طور پیوسته در حال تغییر اساسی است، زمینه‌های واکنش سریع و استفاده از فرصتهای مناسب را برای مدیریت فراهم سازد.

راهبرد به عنوان یک هنر

این مسأله که مدل‌های راهبردی هنجاری مبتنی بر استدلال، می‌بایست دارای یک مؤلفه کنترلی باشند، امری منطقی به نظر می‌رسد. این نکته در تعریف راهبرد به عنوان یک فعالیت شبه هنری کمتر مورد ملاحظه قرار می‌گیرد. بیان این نکته از این نظر حائز اهمیت است که، توسعه راهبرد، لزوماً به عنوان یک فرایند قراردادی که در بردارنده مراحل ارزیابی رسمی و شفاف باشد مورد توجه قرار نمی‌گیرد، بلکه هدف از کنترل راهبردی قادر

ساختن سازمانها به انجام عملیات مبتنی بر انعطاف پذیری و تغییرات مستمر می باشد (اسچریوگ و استین من- ۱۹۸۷)، (پری بل- ۱۹۹۲). کنترل راهبردی به کاهش ریسک راهبردها کمک نموده و تقویت آنها را به همراه خواهد داشت. بر این اساس نظامهای کنترل راهبردی مستقر در سازمانها که بر چارچوب هنجارهای عقلانی مبتنی نبوده و از دورنمای راهبردی خاصی برخوردارند، به نحوی کارا عمل خواهند نمود.

از سوی دیگر تشریح راهبردی به عنوان مجموعه ای متشکل از اجزاء و تلقی آن به عنوان یک فعالیت شبه هنری، منجر به عدم ساختار یافتگی و وجود ابهام درباره چگونگی تداوم و بقاء راهبرد می شود. در این شرایط پذیرش کنترل راهبردی، مستلزم به کارگیری مفاهیم ساختار یافته ای است تا نسبت به حفظ وضعیت جاری توسط راهبردها، اطمینان حاصل شود. لیکن در این ارتباط نیازی به بکارگیری یک چارچوب راهبردی منطبق بر استدلالات رسمی و عقلانی وجود ندارد. به علاوه ممکن است وجود مسائل بالقوه حاصل از به کارگیری راهبردها، ناشی از پیچیدگی و دشواری کاربرد آن، ایجاب نماید که واحدهای تجاری مجبور به پذیرش مجموعه ای شامل هر دو نوع کنترل راهبردی یعنی کنترلهای راهبردی رسمی و غیر رسمی بشوند.

کاربرد کنترل راهبردی

ادبیات مربوط به کاربرد کنترل راهبردی به طور کلی مبتنی بر دیدگاه نظری است و گرچه به شیوه ای منطقی، مدیران را در عملیات یاری می رساند، لیکن باید توجه داشت که راهنماییهای ارائه شده تنها موارد معینی را جهت ارزیابی کاربرد نظامها مورد اشاره قرار می دهند. برای مثال (پری بل- ۱۹۹۲) و (لتنر و لارکر- ۱۹۹۷). در عمل، زمانی که مدیریت سنتی و کنترلهای عملیاتی را با یکدیگر مقایسه می کنیم، این امکان وجود دارد که مدیران کنترل راهبردی را به عنوان یک وظیفه دشوار و پیچیده تلقی نمایند و نسبت به چگونگی و زمان استفاده عملی از آن در شرایط واقعی سازمانها با ابهام مواجه شوند. دیگر آنکه به کارگیری و راه اندازی نظامهای کنترل راهبردی در عمل ممکن است پر هزینه بوده و تجزیه و تحلیل، برنامه ریزی و تشریفات آن مستلزم سرمایه گذاری قابل ملاحظه ای در عملیات بخش ستادی سازمان باشد (لورنج و مورفی- ۱۹۸۴) و (گولد و کوئین- ۱۹۹۳). سازمانها همچنین ممکن است در حین طراحی کنترلهای راهبردی با برخی مسائل پیرامون موضوعات راهبردی قابل اندازه گیری مواجه شوند که انتظار می رود بار مالی به همراه داشته باشد.

موانع و محدودیتهای کنترل راهبردی تحقیقات گذشته بر دشواری کاربرد کنترل راهبردی تاکید نموده اند. سه مورد از موانع و محدودیتهای کنترل راهبردی عبارتند از: پرهزینه بودن، موضوعات اندازه گیری، و رفتاری (جدول شماره ۱).

اولین مانع و محدودیت، مربوط به هزینه ایجاد و توسعه کنترل راهبردی است که، در نتیجه استفاده از ابزارهای کنترل در سازمان، تحمیل می شود. لذا ممکن است باعث شود مجموعه هزینه های مربوطه و هزینه های تشریفات آن، بیش از منافع حاصل از به کارگیری نظام کنترل راهبردی شود (لتنر و لارکر- ۱۹۹۷).

پیچیدگی ذاتی کنترل راهبردی و اهمیت بر آورد اندازه ها که خود مستلزم صرف انرژی بسیار و استفاده از نیروی کار توانمند می باشد، به عنوان دومین مانع و محدودیت مطرح است. لذا در طراحی راهبردی، مقادیر و اندازه ها، به ویژه اندازه هایی که با نتایج راهبردی در ارتباطند، می بایست به روشنی ارائه و مورد تأکید قرار گیرد

(لتنر و لارکر-۱۹۹۷). کنترل راهبردی، همچنین مستلزم انعطاف پذیری در شرایط عدم اطمینان می باشد (گولد و کوئین-۱۹۹۰).

آخرین مانع و محدودیت به توسعه نظام کنترلی جدید و عوامل انگیزشی، رفتاری، و سیاسی مربوط می شود. به عنوان مثال این امکان وجود دارد که کارکنان سازمان در مقابل پذیرش الگوهای جدید اندازه گیری و کنترل از خود مقاومت نشان دهند (لورنج و کوئین-۱۹۹۰). جنبه های سیاسی و فرهنگی مربوط به پذیرش یک سیستم کنترل راهبردی نیز ممکن است مانعی در جهت استفاده و به کارگیری موفقیت آمیز از نظام به شمار رود (لورنج و مورفی-۱۹۸۴) و (گولد و کوئین-۱۹۹۰).

سایر موانع و محدودیتها، به مشکلات فنی و مسائل مربوط به نگهداشت نظامها و استفاده از نظامهای کنترل راهبردی در دنیای واقعی، مربوط می شود.

این نظامها به چگونگی استفاده عملی از آنها در دنیای واقعی سازمانها بستگی دارد (پرل-۱۹۹۲). با این حال، محدودیتها و موانع ذکر شده در فوق، موانع یا مشکلات اساسی در استفاده موثر از نظامهای کنترل استراتژیک به شمار نمی رود.

کاربرد کنترل راهبردی

در شرایط ایده آل، نظامهای کنترل راهبردی ضمن تمرکز بر اهداف عملیاتی بلندمدت، به صورتی روشن و ملموس کارکردهای سازمان را تبیین و موانع مربوط به کاربرد نظام را نیز مرتفع می نمایند. حسابداری سنتی در صورتی که اطلاعات واقعی و شفافی را ارائه دهند، دارای چنین نقش و کارکردی می باشند (لورنج و مورفی-۱۹۸۴) و (گولد و کوئین-۱۹۹۰). این که اندازه گیری عملیات و نظامهای کنترلی با اهداف و راهبردهای بلند مدت را به موازات یکدیگر قرار می دهیم، اثرات مثبتی در عملکرد سازمان به دنبال خواهد داشت (بارت و بئاتز-۱۹۹۸) و (ارلند و هیلت-۱۹۹۲).

جدول شماره ۱- موانع و محدودیتهای کنترل استراتژیک.

موانع و محدودیتها	هزینه	اندازه گیری	رفتار
لتنر و لارکر (۱۹۹۷)			
عدم تمرکز در طرحهای عملیاتی راهبردی		✓	
محدودیت در اندازه گیری		✓	
افزایش بوروکراسی و هزینه های انباشته	✓		
نظامهای کنترلی انعطاف ناپذیر		✓	
لورنج و مورفی (۱۹۸۴)			
موانع سیستماتیک و پیچیدگی نظام کنترل		✓	
موانع رفتاری، فرهنگ حاکم و مقاومت در مقابل تغییر			✓
موانع سیاسی قابل توجیه			✓
گولد و کوئین (۱۹۹۰)			
ابداع کنترلهای راهبردی مناسب		✓	
تعریف اهداف راهبردی به منظور تحریک مدیران			✓
دخالت قضاوت مدیران		✓	
افزایش اطمینان مدیریت و استمرار آن			✓

بنابراین استفاده همه جانبه از نظام کنترل راهبردی چنین اثر مهمی از خود بر جای خواهد گذاشت. این مشخصه به ویژه در شرایطی که محیط تجاری با نوسانات و تغییرات سریعی همراه است، اهمیت بسیاری می‌یابد. با این وجود صرفنظر از موانع و محدودیتهای فوق، در هیچیک از تحقیقات، الگوی مرجعی در ارتباط با پذیرش و عملیاتی نمودن کنترل راهبردی ارائه نشده است، و تنها برخی توافقات ترغیب کننده همراه با شرح جزئیات مربوطه، کاربرد نظامهای کنترل راهبردی را در سازمانهای اروپایی و آمریکایی مورد حمایت قرار داده‌اند. البته در این زمینه حداقل شواهد یافت شده‌اند. به عنوان مثال (گولد و کمبل - ۱۹۸۷) و (گولد و کوئین - ۱۹۸۸).

(دانیل و رتس پرگر ۱۹۹۱)، رابطه بین راهبردهای کیفی و نظامهای کنترلی مورد استفاده در شرکتهای ژاپنی را مورد بررسی قرار داده‌اند و نتیجه گرفتند که، سازگاری بین این دو زمینه، منجر به موفقیت‌های رقابتی این شرکتها شده است. همچنین آنان دریافتند که، شرکتهای ژاپنی از نظامهای کنترل راهبردی مفید و اثربخشی استفاده می‌نمایند. (سیمونز ۱۹۹۰) تشریح نموده است که چگونه مدیران می‌توانند به نحو فعالانه‌ای از این نظامها استفاده نمایند. مدیران توانمند ضمن کنترل تغییرات راهبردی، نقش مهم این نظامها، در دستیابی به اهداف سازمانی را باور دارند. با وجود آنکه (سیمونز ۱۹۹۰) با اصطلاح "کنترل راهبردی" موافق نبود، لیکن منافع و مزایای مهم مربوط به پذیرش نظامهای کنترل راهبردی را به روشنی تشریح نموده است.

در تحقیق انجام شده توسط (کیم و کمبل ۱۹۹۵)، این نتیجه حاصل شده است که، شرکتهای چند ملیتی کره از نظامهای کنترلی رسمی بسیار قوی استفاده می‌نمایند. به ویژه آنان استدلال نموده‌اند که وجود تفاوت در کارائی این شرکتها اصولاً ناشی از تفاوت‌های موجود در نظامهای کنترل راهبردی به کار گرفته شده توسط آنان می‌باشد. مطالعه انجام شده توسط (لتنر و لارکر ۱۹۹۷)، دو صنعت رایانه و خودرو را در کشورهای کانادا، آلمان، ژاپن، و آمریکا مورد بررسی قرار داده است. نتایج حاصل از این بررسی نشان می‌دهد که این شرکتها از یک راهبرد کیفی توصیه شده در نوشتارها و منطبق با رویه‌های قابل استفاده در کنترل راهبردی پیروی می‌نمایند. نتیجه حاصل شده تنها این فرضیه را تایید نمود که، سازمانها به منظور دستیابی به کارایی بالاتر، نظامهای کنترلی را در ردیف راهبردی رقابتی قرار می‌دهند.

در کل چنین به نظر می‌رسد که سازمانها، کنترل‌های راهبردی را به عنوان بخشی از مجموعه ساختار نظام کنترلی خود به کار می‌گیرند (لورنج و مورفی - ۱۹۸۴)، (پرل - ۱۹۹۲)، (مار و ویتز - ۱۹۷۹) و (گولد و کوئین - ۱۹۹۰). با توجه به ملاحظات فوق پیشنهاد گردیده است که: کارکرد عملی کنترل راهبردی در مقایسه با مبانی نظری، کند و بطئی صورت می‌گیرد. چنین نظامهایی از منافع فوق‌العاده قابل ملاحظه‌ای برخوردارند و قبل از اینکه به صورت عملی در سازمانها مورد استفاده قرار گیرند، نیازمند توسعه می‌باشند (پرل - ۱۹۹۲، صفحه ۳۹۶). البته این ابهام وجود دارد که نظامهای کنترل راهبردی، چگونه عملاً در راهبرد ارزیابی و کنترل مورد استفاده قرار می‌گیرند، یا اینکه چرا این سیستمها مورد استفاده قرار نمی‌گیرند. در این زمینه تنها تحقیقات نظام مند محدودی به بررسی رابطه بین راهبرد سازمانی و نظام کنترل پرداخته‌اند (هاف و رگر - ۱۹۸۷)، (درمر - ۱۹۹۰)، (پررا، هاریسون و پول - ۱۹۹۷). ممکن است بحث پیرامون منافع حاصل از به کارگیری کنترل‌های راهبردی اغراق آمیز باشد، لیکن ما در این زمینه نیازمند انجام تحقیق به منظور ارائه دیدگاههایی نسبت به آینده و تداوم استفاده از نظامهای کنترل راهبردی در سازمانها می‌باشیم.

مدلهای کنترل راهبردی

تعدادی از مدلها که به صورت جداگانه توسعه یافته، در ادبیات خود به ارائه رهنمودهایی در سطوح مختلف پرداخته‌اند. این رهنمودها در زمینه چگونگی اجرا و مدیریت کنترل راهبردی در چارچوبی از پیش تعیین

شده، ارائه گردیده است. مهمترین روش نظری کنترل راهبردی توسط (اسچریوگ و استین من ۱۹۸۷)، ارائه شده است. آنها یک مدل سه مرحله‌ای قراردادی را پیشنهاد نموده اند که بعدها توسط (پرل ۱۹۹۲)، اصلاح شد و توسعه یافت. دو مدل دیگر توسط (سایمونز ۲۰۰۰-۱۹۹۹)، و (لتنر و لارکر ۱۹۹۷)، پیشنهاد شد. اخیراً نیز روشهایی در ارتباط با کنترل راهبردی مطرح شده است که بر استفاده از فنون و روشهای کاربردی مختلف تاکید دارد و از مبانی نظری قوی برخوردار نیستند، (هارو و ویتز- ۱۹۷۹)، (لورنج- ۱۹۸۰) و (گلوک و جاوچ- ۱۹۸۴). در این بخش خلاصه‌ای از این مدلها را تشریح نموده، ویژگیهای مربوط به هریک از مدلها را در بخش بعدی مورد ارزیابی قرار می دهیم.

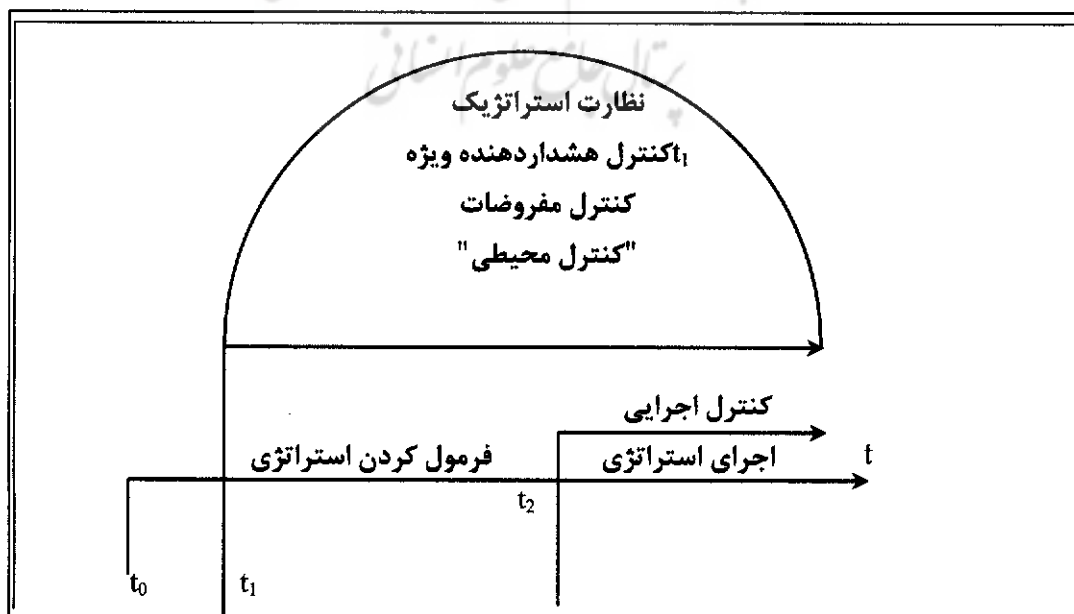
مدل سه مرحله ای کنترل راهبردی

(اسچریوگ و استین من ۱۹۸۷)، براساس یک روش هنجاری، مدل سه مرحله‌ای کنترل راهبردی را ارائه نمودند. مولفه‌های اصلی این مدل را کنترل مفروضات یا کنترل محیطی، کنترل اجرایی و نظارت راهبردی یا نظارت محیطی تشکیل می دهند. این مدلها بعدها توسط (پرل ۱۹۹۲)، به منظور تسهیل اجرای مدل بسط و توسعه یافت. پرل یک جزء کنترلی هشدار دهنده ویژه را به مدل اضافه نمود، نمودار شماره ۲. همان گونه که در نمودار شماره ۲ آمده است، مرحله فرموله کردن راهبرد، در زمان (t_0) آغاز می شود. نظارت راهبردی همراه با کنترل هشدار دهنده (t_2) آغاز می گردد. کنترل مفروضات در ویژه در همین زمان شروع می شود. همزمان با اجرای استراتژی در زمان (t_2) ، کنترل اجرایی نیز فعال می گردد. کلیه اجزاء کنترلی در عمل، هنگام اجرای استراتژی (زمان t_2)، فعال می شوند. (اسچریوگ و استین من - ۱۹۸۷).

فرایند ایجاد مدل استراتژی تجاری و کنترل مدیریت

در مدل ارائه شده توسط سایمونز، (۱۹۹۵-۲۰۰۰) بیشتر کنترل مدیریت مورد نظر است و به کارگیری اصطلاح "کنترل راهبردی" در این مدل مناسب به نظر نمی رسد. با این وجود عوامل اصلی مدل سایمونز را اجراء، تکمیل و کنترل اهداف راهبردی تشکیل می دهند. بنابراین طرح سایمونز کنترل مدیریت همراه با دورنمایی از کنترل راهبردی را ارائه نموده است.

نمودار شماره ۲ - کنترل استراتژیک در فرایند استراتژیک.



از چهار عامل مربوط به مدل سایمونز فقط دو عامل کنترل تشخیصی و کنترل تعاملی مستقیماً با کنترل راهبردی مرتبط بوده، و دو عامل دیگر نظامهای اعتقادی و نظامهای جنبی می‌باشند. نظامهای کنترل تشخیصی و کنترلی تعاملی به صورت زیر تعریف می‌شوند (سایمونز-۱۹۹۴، صفحه ۱۷۱-۱۷۷):

نظامهای کنترلی تشخیصی: برنامه‌ها و بودجه‌های تجاری نمونه‌ای از این نظامها به شمار می‌روند. در این نظامها، متغیرهای مهم عملیاتی تحت کنترل قرار گرفته و انحرافات از استانداردها تصحیح می‌شود.

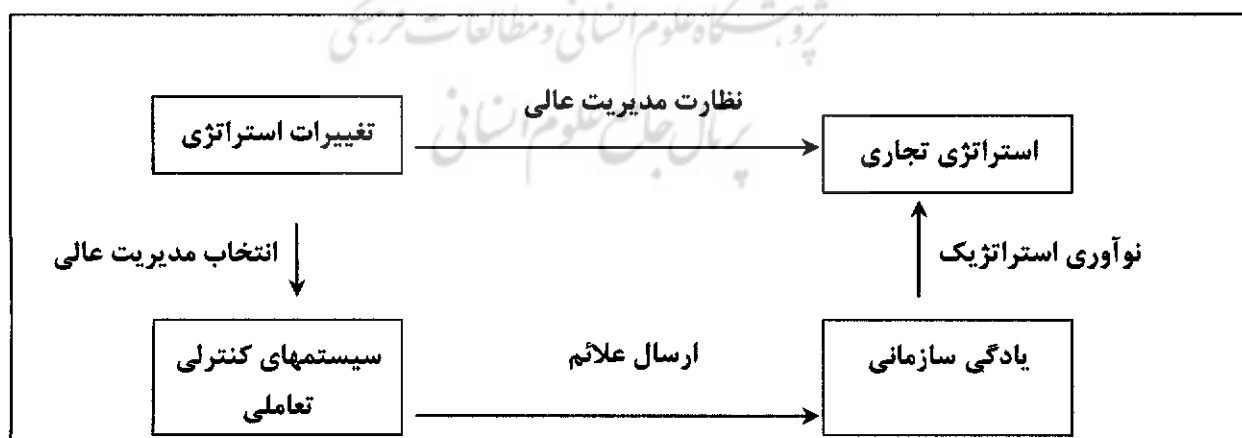
نظامهای کنترلی تعاملی: نظامهایی قابل استفاده توسط مدیریت عالی می‌باشند که زمینه‌های پرسنلی و مقرراتی را خود به خود مورد کنترل قرار می‌دهند. این نظامها در قضاوت مدیریت عالی نسبت به زیردستان، وی را یاری می‌رسانند. چنین کنترلهایی در نظامهای تعاملی به ویژه هنگام وجود تغییرات اساسی عاملی موثر به شمار می‌روند. کلیه نظامهای کنترلی تشخیصی بسته به توجهات و علائق مدیریت عالی می‌توانند به نظامهای کنترلی تعاملی تبدیل شوند. عملیات سیستمهای کنترلی تعاملی در نمودار شماره ۳ نشان داده شده است.

کنترلهای تعاملی در تفسیر و ارزیابی تغییرات راهبردی به مدیریت کمک می‌کند. گاه این تغییرات بر کاربرد راهبرد تجاری اثر می‌گذارد. کنترلهای تعاملی همچنین چگونگی پذیرش یا واکنش نسبت به تغییرات راهبردی را نشان می‌دهد و سپس راهبرد موجود مجدداً فرموله می‌شود.

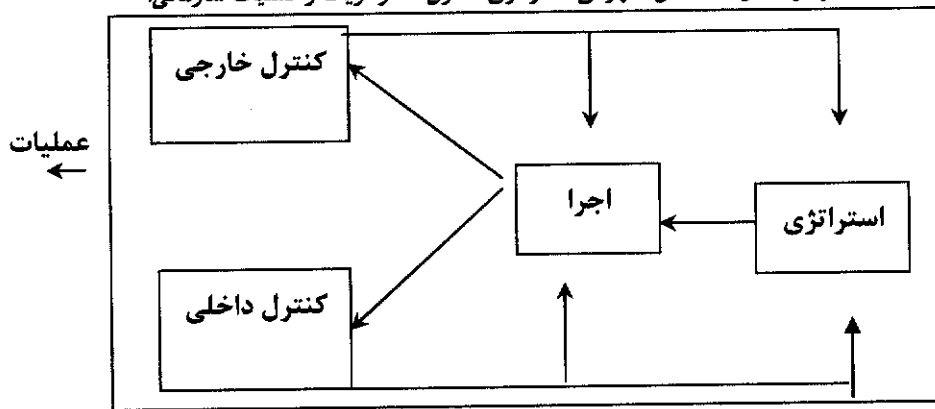
مدل مفهومی راهبرد، کنترل راهبردی و عملیات سازمانی

مدل مفهومی کنترل راهبردی توسط لتنر و لارکر (۱۹۹۷) طراحی گردید (نمودار شماره ۴). این مدل شامل سه مؤلفه اصلی یعنی اجراء، کنترل داخلی و کنترل خارجی می‌باشد. شکل ۴ نشان می‌دهد که اجرای راهبرد می‌بایست تحت کنترل هر دو عامل اهداف و عوامل داخلی، مانند فرایندی که طی آن نتایج برنامه ریزی شده با نتایج واقعی مقایسه می‌شوند، و عوامل محیطی و خارجی قرار گیرد. نتایج حاصل از کنترل ممکن است سبب تغییرات قابل ملاحظه‌ای در فرموله کردن و اجرای راهبرد گردد. در یک دیدگاه کلی این فرایند، سازمان را در جهت کارایی بیشتر هدایت می‌نماید

نمودار شماره ۳- فرایند مدل مربوط به ارتباط بین استراتژی تجاری و سیستمهای کنترل مدیریت



نمودار شماره ۴ - مدل مفهومی استراتژی کنترل استراتژیک و عملیات سازمانی.



منبع: اقتباس از لتنر و لارکر (۱۹۹۷)، صفحه ۲۹۵

عوامل مربوط به کنترل راهبردی

مدلهای ارائه شده در بخش قبلی، کنترل راهبردی را از دیدگاههای مختلف تشریح نمود. لیکن در این مدلها فقدان یک چارچوب جامع به منظور یکپارچه سازی عوامل و نسبتهای تشکیل دهنده کنترل راهبردی، احساس می شود. در ادامه این مقاله عوامل و نسبتهای مشترک به کار گرفته شده در مدلهای سه گانه را با رویکرد توسعه یک چارچوب جامع، به منظور به کارگیری کنترل راهبردی، مورد ارزیابی قرار خواهیم داد. کنترل بازخورد

کنترل راهبردی به طور سنتی از طریق کنترل بازخورد مورد ارزیابی قرار می گیرد (دفت و مکینتسون - ۱۹۸۴). تمام مدلهای کنترل راهبردی، ارائه شده در بخش قبل، درجاتی از کنترل بازخورد را مورد تاکید قرار داده اند. آنچه تحت عنوان کنترل اجرایی، کنترل تشخیصی و کنترل داخلی مطرح شد، جنبه هایی از کنترلهای بازخورد را بیان می نمودند. براساس استانداردهای عملیات موجود فرض می گردد که کلیه عملیات به درستی انجام شده اند و انحرافات از استاندارد به عنوان موارد عدم موفقیت مورد ملاحظه قرار می گیرند (اسچریوگ و استین من - ۱۹۸۷). بعنوان مثال اسچندل و هوفر (۱۹۷۹ صفحه ۱۸)، رویکرد بازخورد را پذیرفته اند و کنترل راهبردی را به صورت زیر تعریف نموده اند:

کنترل راهبردی بر سؤالات زیر تاکید دارد: (۱) آیا استراتژی به عنوان یک برنامه اجرا شده است؟ (۲) آیا نتایج حاصل از اجرای استراتژی با برنامه انطباق دارد؟

پاسخهای احتمالی این سؤالات می تواند به شرح زیر ارائه گردد:

- (۱) برنامه راهبرد و عملیات جهت اجرای راهبرد توسعه یافته اند.
- (۲) انتظار می رود نتایج عملیات تحقق یابند. در صورت وجود هرگونه انحراف، کنترل بازخورد، اجرا و مدیریت راهبرد اقدام به پردازش مجدد نظام می نماید.

در مدل سه مرحله ای، کنترل بازخورد از نوع کنترل اجرایی می باشد که با کنترل اثرات عملیات به عنوان یک عامل موثر بر راهبرد در ارتباط است و به طور مستمر مسیر اصلی راهبرد را مورد بازنگری قرار می دهد. کنترل اجرایی با استفاده از فرایند بازخورد اطلاعات دریافتی، به طور مستمر به ارزیابی حیات و تداوم راهبرد تعیین شده می پردازد (اسچریوگ و استین من - ۱۹۸۷).

نظامهای کنترل تشخیصی خود متشکل از برخی کنترل‌های بازخورد می‌باشند که در فرایند اجرای مدل راهبرد تجاری و کنترل مدیریت و به منظور گردآوری اطلاعات گذشته مربوط به عملیات، که خود با اهداف و مقاصد راهبردی از پیش تعیین شده در ارتباط می‌باشند، مورد استفاده قرار می‌گیرند. در صورتی که خروجیها نسبت به انتظارات، از انحرافات برخوردار باشند کنترل‌های تشخیصی اقدام به انجام عملیات اصلاحی می‌نمایند. مدل مفهومی راهبردی، کنترل راهبردی و عملیات سازمانی، بر اهمیت کنترل‌های بازخورد تاکید دارند. دو جزء از اجزاء اصلی این نوع از کنترل عبارتند از کنترل اجرایی و کنترل داخلی. در مدل فوق‌الذکر این دو کنترل به عنوان پیش زمینه‌ای برای کنترل راهبردی تلقی می‌شوند.

کنترل رو به جلو یا کنترل آینده نگر (FEEDFORWARD CONTROL)

کنترل مربوط به بازخورد، کنترلی کند و بطئی است زیرا این نوع از کنترل تا قبل از تکمیل فرایند امکانپذیر نمی‌باشد (پرل، ۱۹۹۲). لذا کنترل راهبردی می‌تواند علاوه بر بازخورد، نوعی کنترل رو به جلو را نیز به کار گیرد، (لوپ مضاعف). کنترل رو به جلو به این معناست که برنامه‌ها و اهداف راهبردی تدوین شده، خود در فرایند کنترل قرار دارند. عملیات طبق اصولی خاص ارزیابی گردیده به سمت جلو هدایت شده و پیش می‌روند و این پیشروی براساس اهداف و راهبردهای از پیش تعیین شده صورت می‌گیرد (اسچریوگ و استین من - ۱۹۸۷)، و (پرل - ۱۹۹۲). در صورتی که تغییرات محیطی سریع باشد، استفاده از روش بازخورد به منظور ارزیابی تاثیر انحرافات از برنامه‌های راهبردی از پیش تعیین شده، دشوار خواهد بود. زیرا این امکان وجود دارد که حجم اطلاعاتی که مورد بازخورد قرار گرفته‌است، افزایش یابد. افزایش حجم اطلاعات به دلیل الزامات ایجاد شده ناشی از شرایط محیطی است که منجر به فرموله کردن مجدد راهبرد می‌شود (اسچریوگ و استین من - ۱۹۸۷). به عبارت دیگر اینگونه نیست که اهداف راهبردی از پیش تعیین شده، کاملاً مربوط و ارزشمند باشند لذا ممکن است در تفسیر این اهداف همواره مسائلی وجود داشته باشد که بعدها مورد اصلاح قرار گیرند. به همین منظور در مدل‌های مختلف معمولاً کنترل‌های مفروضات، نظارت راهبردی، کنترل هشدار دهنده ویژه، کنترل داخلی و نظارت خارجی تعریف می‌شوند.

در مدل سه مرحله‌ای، کنترل مفروضات، نظارت راهبردی و کنترل هشدار دهنده ویژه به منظور تکمیل وظیفه کنترل رو به جلو، طراحی و تکمیل می‌شوند. کنترل مفروضات مستلزم نظارت محیطی به صورت مستمر می‌باشد که در حوزه‌های تجاری، اجتماعی و صنعتی، صورت می‌گیرد و عواملی چون پیش‌بینی تورم مورد انتظار، قوانین و تغییرات رقابتی را مورد ملاحظه قرار می‌دهد (جاوچ و گلاوک - ۱۹۸۸)، (لورنج، مورتون و قوشال - ۱۹۸۶) و (پرل - ۱۹۹۲). مهمترین نوع ملاحظات در این زمینه با شرایط مورد انتظار و قابل پیش‌بینی در فرایند برنامه‌ریزی راهبردی اولیه در ارتباط می‌باشند (اسچریوگ و استین من - ۱۹۸۷). بخش عمده کنترل مفروضات بر کنترل متغیرهای از پیش تعیین شده در یک زمان تاکید دارند.

نظارت راهبردی به مجموعه فعالیتهایی اطلاق می‌شود که به طور مستمر محیط را جهت تشخیص موضوعات و وقایع جاری درون سازمانی و برون سازمانی مورد بررسی قرار می‌دهند. بررسی این وقایع از آن جهت حائز اهمیت می‌باشد که ممکن است سبب بی‌ثباتی فرایند راهبردی موجود گردند (پرل ۱۹۹۲). در این مفهوم از کنترل راهبردی، عدم تمرکز و طراحی مجموعه‌ای از فعالیتهای کنترلی توصیه می‌شود.

کنترل هشدار دهنده ویژه، به منظور کنترل برخی وقایع خاص طراحی می‌شوند. گرچه این اتفاقات از احتمال وقوع بسیار پائینی برخوردارند لیکن همواره موجودیت سازمان را با تهدید مواجه می‌سازند، مانند وقایع طبیعی تهدیدات مخرب و نواقص اساسی نظام. اصولاً در مدلها، به کارگیری نوع خاصی از کنترل‌های نظارتی

راهبردی، به منظور هدایت مداوم فرایند مدیریت راهبردی، ضروری است. البته مفهوم کنترل‌های هشدار دهنده ویژه، در یک چارچوب راهبردی با ابهام مواجه است، لیکن این مفهوم به معنای ارتباط مداوم و مستمر عملیات سازمان با محیطی است که از درجات مختلفی از ثبات برخوردار می‌باشد. این کنترل‌ها به منظور مقابله با شوک‌های خارجی بکار گرفته می‌شود. این شوک‌ها گاه در ساختار عملیاتی سازمان نقش بازدارنده ایفا می‌نمایند و تداوم عملیات سازمان را با وقفه مواجه می‌سازند و در برخی مواقع نیز تجدید نظر کلی در روند راهبردی جاری و آتی را ایجاب می‌نمایند.

به کارگیری کنترل‌های هشدار دهنده ویژه در محدوده کنترل‌های راهبردی، و یا به عنوان بخشی از کنترل‌های راهبردی مناسب به نظر نمی‌رسند، زیرا گاه این کنترل‌ها در چنین محدوده‌ای بدون استفاده باقی می‌مانند. لذا تعریف کنترل‌های هشدار دهنده ویژه به عنوان بخشی از وظایف مدیریت بحران و یا مدیریت ریسک، مناسب‌تر خواهد بود زیرا ماهیت پیچیده و گسترده موضوع کنترل‌های ویژه ایجاب می‌نماید که این کنترل‌ها در بازنگری و تجدید ارزیابی مستمر راهبرد، مورد استفاده قرار گیرند.

کنترل تعاملی (InterActive control) در طی مراحل به کارگیری مدل راهبرد تجاری، بر نوعی کنترل رو به جلو تاکید دارد. سیمونز (۲۰۰۰-۱۹۹۵-۱۹۹۴) تشریح نموده است که چگونه مدیران می‌توانند از نظام‌های کنترلی تعاملی به عنوان اهرمی برای انجام تغییرات راهبردی استفاده نمایند و ابهامات اساسی موجود در طرح‌های راهبردی از پیش تعیین شده را مرتفع نمایند. اطلاعات ایجاد شده در این نظامها به طور جداگانه توسط مدیران عالی سازمان طی یک ملاقات حضوری با زیردستان و کارکنان، مورد مطالعه قرار می‌گیرند. بحث و مذاکره همراه با چالشی مداوم پیرامون این اطلاعات، مفروضات و برنامه‌های عملیاتی سازمان، موضوع این ملاقاتها خواهند بود (سایمونز-۱۹۸۷، صفحه ۳۵۲).

در مدل مفهومی راهبردی، جهت اجرای کنترل راهبردی و انجام عملیات سازمانی بر کنترل رو به جلو تاکید می‌شود که زمینه‌های ارزیابی سازمان در ارتباط با دستیابی به اهداف راهبردی را فراهم می‌نماید. این ارزیابی‌ها در حوزه رفتار بازار مانند واکنش مشتریان و رقبا، صورت می‌پذیرد. یکی دیگر از مولفه‌های کنترل خارجی، ارزیابی شرایط محیطی است. در این ارزیابی نسبت به این امر که راهبردهای جاری از حیث اعتبار و تناسب، تداوم داشته و منسوخ نگردیده‌اند، اطمینان حاصل می‌شود.

به سمت چارچوبی یکپارچه

در بخش قبل موارد مربوط به کنترل راهبردی تشریح گردید. در این بخش سعی می‌نمائیم مدل‌های موجود را با یکدیگر تلفیق نموده و چارچوب کنترل راهبردی یکپارچه‌ای را ارائه نمائیم.

تلفیق مدل‌های موجود

مدل‌های ارائه شده در بخش قبل، عملیات مربوط به نظام‌های کنترل راهبردی را از دیدگاه‌های مختلف مورد بررسی قرار داده‌اند. پربل (۱۹۹۲)، چارچوب نظری مدل سه مرحله‌ای، پیشنهاد شده توسط اسپریوگ و استین من (۱۹۸۷) را توسعه داده، و استفاده از ابزارها و روش‌هایی خاص را جهت دستیابی به کنترل راهبردی توصیه نمود.

مدلی که سایمونز (۲۰۰۰-۱۹۹۵) پیشنهاد نموده است گسترده تر از مدل سه مرحله‌ای کنترل راهبردی می‌باشد زیرا در این مدل دو عامل اجرا و کنترل راهبرد مورد تاکید قرار گرفته‌اند که در مدل‌های دیگر کمتر مورد

ملاحظه بوده‌اند. سیمونز (۲۰۰۰-۱۹۹۵) بیشتر بر توسعه و گسترش فرایند مدیریت راهبردی جامع در سازمانها اشاره دارد در حالی که مدل مفهومی لتنر و لارکر (۱۹۹۷) نسبت به دو مدل دیگر به جنبه‌های نظری و کلی‌تری پرداخته است. در واقع مدل لتنر و لارکر نمی‌تواند یک چارچوب ساختار یافته اساسی به منظور تشریح کاربرد کنترل‌های راهبردی ارائه نماید زیرا آنها ماهیت و اهمیت کنترل‌های رو به جلو را از دیدگاهی فراگیر مورد توجه قرار نداده‌اند. در مدل پیشنهاد شده توسط لتنر و لارکر، کنترل‌های رو به جلو، کنترل خارجی، و کنترل‌های رو به عقب، کنترل‌های داخلی، از اهمیت یکسانی برخوردارند. در حالیکه اسپریوگ و استین من (۱۹۸۷)، پریل (۱۹۹۲) و سیمونز (۲۰۰۰-۱۹۹۵)، معتقدند که در فرایند کنترل راهبردی کنترل‌های رو به جلو یا کنترل‌های تعاملی در تعریف سیمونز، نسبت به کنترل‌های رو به عقب یا کنترل‌های تشخیصی، از اهمیت بیشتری برخوردارند. لذا از این جهت بین مدل ارائه شده توسط لتنر و لارکر و سایر مدلها تضاد وجود دارد.

مدلهای کنترل راهبردی در طراحی اولیه خود موارد مشابهی را نیز مورد اشاره قرار داده‌اند. همه این مدلها بر دو مولفه کنترل بازخورد و کنترل رو به جلو تاکید نموده‌اند (جدول شماره ۲). اولین عامل اصلی کنترل راهبردی در مدلها، کاربرد و اجرای راهبرد، مانند کنترل بازخورد، می‌باشند. اجرا، کنترل داخلی، کنترل تشخیصی و کنترل اجرایی، در چارچوب این عامل تعریف می‌شوند. دومین عامل نیز شامل آن دسته از کنترل‌هایی می‌باشند که بر اتفاقات و وقایع تهدید کننده تداوم حیات راهبرد نظارت دارند، کنترل رو به جلو. نظارت خارجی، کنترل تعاملی یا کنترل مفروضات و نظارت راهبردی از طریق این عامل وارد مدل می‌شوند.

براساس آنچه بیان گردید دو عامل اصلی یعنی کنترل بازخورد و کنترل رو به جلو تشریح گردیدند. اختلاف ماهوی این دو نوع کنترل نیز در این است که وظیفه و هدف کنترل رو به جلو با وقایع و اتفاقات بحرانی در ارتباط است. ماهیت کنترل رو به جلو، توسعه چارچوب کنترل راهبردی را ایجاب می‌نماید. در بخش بعدی این موضوع را بیشتر تشریح خواهیم نمود.

جدول شماره ۲- طبقه‌بندی مدل‌های کنترل استراتژیک براساس عوامل اساسی

عوامل اصلی کنترل راهبردی		اجزاء مدل کنترل راهبردی
تداوم و حیات راهبردی (به عنوان مثال کنترل رو به جلو)	بکارگیری و اجراء استراتژی (به عنوان مثال کنترل بازخورد)	
✓		کنترل مفروضات*
	✓	کنترل اجرایی*
✓		کنترل راهبردی*
✓		کنترل تعاملی**
	✓	کنترل تشخیصی**
	✓	اجرا***
	✓	نظارت داخلی
✓		نظارت خارجی

* مدل سه مرحله‌ای کنترل راهبردی (اسپریوگ و استین من-۱۹۸۷، پریل-۱۹۹۲)

** فرایند مورد استفاده در راهبرد تجاری و کنترل مدیریت (سیمونز-۱۹۹۵ و ۲۰۰۰)

*** مدل مفهومی استراتژی، کنترل راهبردی و عملیات سازمانی (لتنر و لارکر ۱۹۹۷)

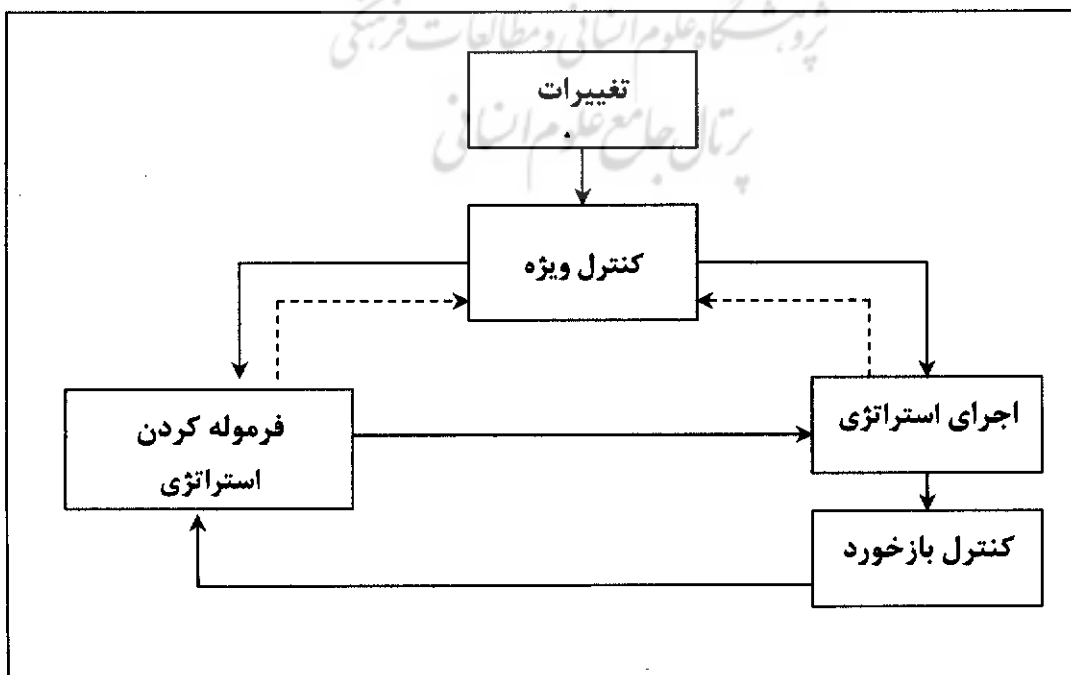
چارچوب پیشنهادی

مدلهای کنترل راهبردی، تشریح شده در بخش قبل، بر دو نوع کنترل بازخورد و کنترل رو به جلو به عنوان مشخصه‌های مهم کنترلی تاکید داشته‌اند. در این بخش چگونگی تدوین یک چارچوب یکپارچه با استفاده از این مشخصات مهم، در جهت شناسایی نیازهای کنترل راهبردی با توجه به تغییرات جدید محیط تجاری، مورد بحث قرار خواهند گرفت.

در چارچوب پیشنهادی، دخالت یک عامل جدید با عنوان کنترل ویژه مورد ملاحظه قرار گرفته است. این نوع از کنترل که در کانون مدل تعریف می‌شوند، نمودار شماره ۵، نوعی کنترل رو به جلو تلقی می‌شود. اصطلاح کنترل ویژه (FastForward) بیشتر به نقش و خصوصیات کنترل رو به جلو (FeedForward) مربوط می‌شود. زیرا سازمانها تمایل دارند نسبت به تغییرات و نوسانات مستمر پیرامون خود سریعاً واکنش نشان دهند، و این امر مستلزم توجه بیشتر به عوامل نامناسب در روند و اهداف استراتژیک می‌باشد (دراکر-۱۹۹۲)، (الیوت-۱۹۹۲)، (اتلی-۱۹۹۴)، (شیلد-۱۹۹۷)، (دراکر، دایسون، هندی و سنج-۱۹۹۷)، (اتلی-۱۹۹۹) و (زهر-۱۹۹۹).

به علاوه، فرض بر این است که کارکنان در سطوح مختلف سازمانی در طراحی و تدوین نظامهای کنترلی و در جهت دستیابی به اهداف کوتاه مدت، مانند انواع بودجه، و بلندمدت دخالت دارند. مفهوم کنترل ویژه دو نوع کنترل را در بر می‌گیرد که شامل کنترل رو به جلو و کنترلهای مربوط به فشارهای اعمال شده بر ساختار تجاری سنتی می‌باشند. کنترلهای نوع دوم خود نتیجه فرایند جهانی سازی و مسائل مربوط به فن آوری اطلاعات و نوآوریهای ایجاد شده در مدل‌های تجاری همچون تجارت الکترونیکی می‌باشد. ابهامات و ریسکهای ناشی از گسترش سریع محیط تجارت الکترونیکی، منجر به افزایش نیازهای سازمانی، به ویژه در سطح مدیریت عالی، به کسب اطلاعات مربوط به کنترل راهبردی می‌شود. چنین اطلاعاتی می‌بایست بسیار سریع، تعیین، تفسیر و تلخیص شده و آنگاه عوامل راهبردی مورد نیاز جهت ارزیابی سریع مشخص گردند.

نمودار شماره ۵- چارچوب کنترل راهبردی.



ماهیت این مدل پویا می‌باشد لیکن از یک فرایند چرخه‌ای پیروی نمی‌نماید. عملیات کنترل ویژه، مداوم بوده و نسبت به نوسانات و تغییرات محیطی حساس می‌باشد. این عملیات اثر مستقیم و سریعی بر دو مرحله فرموله کردن راهبرد و اجرای آن دارند. نمودار شماره ۵ نشان می‌دهد که کنترل ویژه به نحوی کارا عمل می‌نماید به طوری که به عنوان یک حفاظ یا سپر برای مراحل فرموله کردن و اجرای راهبرد تلقی می‌شود. لوپ یا حلقه بازخورد در این مدل جزء اصلی مدل را تشکیل می‌دهد لیکن عملکرد اثربخش این جزء از مدل تا حد زیادی به عملکرد کنترل سریع و سطح تغییرات محیطی وابسته است. تغییرات محیطی نمایانگر فوریت‌های پیش‌بینی نشده و وقایعی است، مانند وقایع موثر بر راهبرد فرموله شده اولیه، که حین عملیات راهبردی در مرحله بین فرموله کردن راهبرد و اجرای آن اتفاق می‌افتد. چنین اتفاقاتی منجر به فعال شدن کنترل ویژه می‌شود.

به کارگیری کنترل ویژه در مسیر اجرای راهبرد، ممکن است اثر مستقیمی بر روی راهبرد و یا اجرای آن داشته باشد. این تاثیرگذاری می‌تواند سبب اصلاح و تعدیل، یا ابطال و کنارگذاری عملیات اجرایی راهبرد، که قبلاً در مرحله فرموله کردن راهبرد دیکته شده است، شود. از سوی دیگر به کارگیری کنترل ویژه بر تاثیرگذاری همزمان تغییرات محیطی و تغییرات در فرموله کردن راهبرد، تاکید دارد. این هماهنگی، سبب نوعی یکپارچگی بین مراحل فرموله کردن، اجرا و کنترل بازخورد می‌شود. خط ارتباطی بین مراحل فرموله کردن و اجرای راهبرد نیز از این جهت مهم است که این اجزاء هر دو به گونه‌ای مشابه از مرحله کنترل ویژه تاثیر پذیرفته و متعاقباً واکنش نشان می‌دهند. منطقی است که بیان نمائیم چارچوب تعریف شده در مدل و یا مجموعه‌ای از کنترل‌های ویژه باید دارای تاثیرگذاری یکسانی بر دو مرحله فرموله کردن اولیه راهبرد و اجرای آن داشته باشند.

شدت اثرگذاری کنترل ویژه بر فرموله کردن و اجرای راهبرد، به سطح تغییرات محیطی بستگی دارد، سطح بالا، یا پائین. تغییرات محیطی، اثرات شدیدتری، یا ضعیف‌تری بر دو مرحله یاد شده خواهد داشت. در نتیجه کنترل ویژه، اثربخشی کنترل بازخورد یا کنترل رو به عقب، را افزایش می‌دهد. در صورت وجود تغییرات محیطی و فقدان کنترل ویژه، بازخورد اطلاعات بسیار دشوار و حتی بی‌معنی خواهد بود. زیرا فرایند بازخورد به طور دائم همراه با تاخیر، تکرار می‌شود و اجرای راهبرد مبتنی بر راهبرد فرموله شده‌ای صورت خواهد پذیرفت که ارتباطی با تغییرات محیطی ندارد. برعکس، در شرایطی که تغییرات محیطی وجود نداشته باشد کنترل بازخورد به تنهایی می‌تواند در فرایند کنترل راهبردی موثر واقع شود. این امر ناشی از عدم وجود فشارهای محیطی، به استثناء تغییرات با منشاء مدیریتی، بر راهبردی‌های فرموله شده و انجام بازخورد در مرحله اجرا، می‌باشد. با این حال سازمانها ترجیح می‌دهند تعریف جامعی نسبت به درجه و یا سطح تغییرات محیطی، که طی دوره‌های زمانی مختلف با آن‌ها مواجه خواهند شد، در اختیار داشته باشند.

به علاوه ماهیت پویا و غیرقابل پیش‌بینی بودن تغییرات محیطی ایجاب می‌نماید که کنترل‌های راهبردی هر دو جزء بازخورد و کنترل ویژه را به کار گیرند. زیرا در این حالت کنترل ویژه کمک می‌نماید تا نسبت به یکپارچگی کنترل بازخورد و کل مجموعه کنترل راهبردی، اطمینان حاصل شود.

رویکرد راهبردی و چارچوب پیشنهادی

صرفنظر از این که سازمانها رویکرد راهبردی را به طور صریح یا ضمنی، به عنوان یک فرایند رسمی، فعالیت شبه هنری و یا تشریفات سازمانی مورد استفاده قرار می‌دهند، باید پذیرفت که به کارگیری نظامهای کنترل راهبردی در سازمانها، منافی را برای آنها به همراه دارد. در برخی سازمانها فرایند مدیریت راهبردی از جنبه‌های رسمی کمتری برخوردارند زیرا این سازمانها راهبرد گذشته خود را به عنوان ساختاری که همواره قابل انعطاف است به کار می‌گیرند. چنین سازمانهایی نیاز به واکنش سریع نسبت به تغییرات شرایط محیطی و استفاده از فرایند مدیریت راهبردی همراه با اجزاء کنترل راهبردی را احساس می‌نمایند. زیرا، هدف کلی از کنترل راهبردی کمک به سازمانها به منظور اجتناب از نزدیک بینی در تدوین راهبردها و تلقی کنترل راهبردی به عنوان یک وظیفه جداگانه است. کنترل راهبردی، یک عامل تسهیل کننده واکنش سریع سازمانها در مقابل تغییرات محیطی به شمار می‌رود و به همین دلیل به طور مستمر اهداف راهبردی موجود را مورد بازنگری و تجدید نظر قرار می‌دهد. به طور کلی نظامهای کنترل راهبردی، سازمانها را در امر پیش‌بینی تغییرات و انطباق با راهبردها یاری می‌رساند. بنابراین نظامهای کنترل راهبردی، صرفنظر از رویکردهای استراتژیک پذیرفته شده، الزاماً می‌بایست از توانایی لازم جهت ارزیابی مستمر اهداف راهبردی بنیادی، متاثر از محیطهای داخلی و خارجی برخوردار باشند. نکته قابل توجه دیگر این است که کنترلهای ویژه که اقدام به شناسایی شرایط پویا و فعال محیطی می‌نمایند، امکان نظارت موثر بر عملیات سازمان در مقابل برنامه‌ها و اهداف استراتژیک را فراهم می‌سازند.

کاربرد کنترل راهبردی

براساس آنچه تاکنون در این مقاله ارائه گردید، سازمانها به منظور رویارویی با چالشهای موجود در عملیات خود، نیازمند انتخاب و به کارگیری نظامهای کنترل راهبردی عملیاتی می‌باشند. یک راه حل این است که سازمانها، خود اقدام به نوآوری نموده و کنترلهای راهبردی مورد نظر خود را با سطحی از اعتبار همراه با نظامهای اندازه‌گیری و کنترل محیطی مناسب همچون فنون حسابداری مدیریت به کار گیرند. زمانی که مدلها، اهمیت و ارزش کنترل راهبردی را مورد ارزیابی قرار می‌دهند، ابهاماتی پیرامون محل و چگونگی به کارگیری کنترلها در سازمان به وجود می‌آید. شاید یک راه حل احتمالی برای رفع این ابهامات، برنامه ریزی بلند مدت و یا برنامه ریزی راهبردی باشد. لیکن باید توجه داشت که برنامه ریزی راهبردی به طور کلی در جهت توسعه مهارتها در زمینه فرموله کردن و اجرای راهبرد به کار می‌روند، و نه کنترل. همچنین برخورداری از سطح پائینی از کنترل راهبردی و موانع بالقوه موجود، ضرورت توسعه کنترل راهبردی را ایجاب نموده است. به کارگیری سطوح پائینی از کنترل راهبردی در سازمان می‌تواند منعکس کننده دو موضوع باشد: اول آنکه سازمان نظریه های کهنه و قدیمی را همچنان به کار می‌گیرد و دیگر آنکه کنترل راهبردی طراحی شده و در حال اجرا با مسائل حل نشده مهمی مواجه است. این مسائل می‌تواند مواردی چون عدم انسجام و پیوستگی بین اجزاء مختلف نظامهای کنترل راهبردی را شامل شود.

کنترل راهبردی و حسابداری مدیریت

به منظور افزایش سطح شناخت و اجرای کنترل راهبردی در سازمان، لازم است شرایط مناسب تری فراهم آید. کنترل راهبردی می‌بایست به طور رسمی به عنوان یک ابزار کنترلی مهم در سازمان تعریف شود. مسئولیت کنترل راهبردی، همچون برنامه ریزی راهبردی، می‌بایست جدای از زمینه‌های فرموله کردن و اجرای راهبردی مورد بحث قرار گیرد. این تفکیک سبب می‌گردد کنترل راهبردی نسبت به برنامه‌ریزی راهبردی بیشتر

مورد تأکید قرار گرفته و در جهت افزایش کارایی و توسعه وظایف مربوط به کنترل راهبردی تلاش بیشتری صورت پذیرد. این امر می‌تواند از طریق یکپارچه نمودن کنترل راهبردی با حسابداری مدیریت امکانپذیر شود. از آنجا که حسابداری مدیریت در زمینه اندازه‌گیری و کنترل، دارای نقش سنتی و مهارت‌های خاص خود می‌باشد، لذا می‌تواند زمینه‌های مناسبی برای کنترل راهبردی فراهم نماید. به نظر می‌رسد علت عدم موفقیت سازمانها در اجرای کنترل راهبردی پیچیدگی و فقدان چارچوبی معین در این زمینه باشد. بنابراین تخصیص برخی مسئولیت‌های مربوط به عملیات کنترل راهبردی به حوزه حسابداری مدیریت، کاربرد و استفاده گسترده‌تر آن را فراهم می‌نماید. یکپارچه سازی کنترل راهبردی و حسابداری مدیریت زمینه‌های مناسبی را برای رفع موانع موجود در جهت اجرای کنترل راهبردی موثر فراهم می‌آورد. برای مثال به موانع هزینه‌یابی و اندازه‌گیری می‌توان اشاره داشت. به طور کلی این موانع بیشتر در ارتباط با امور فنی و مسائل طراحی مطرح می‌شوند و نه مسائل مفهومی بنیادین. همچنین یکپارچه نمودن کنترل راهبردی و حسابداری مدیریت، سبب حذف هزینه‌های اضافی و به حداقل رسیدن هزینه‌های اداری و مخارج ناشی از کاغذبازی می‌شود.

خلاصه و نتیجه‌گیری

کنترل راهبردی یک مفهوم انتزاعی است و مفهوم آن در مدل‌های مربوط به فرایند مدیریت راهبردی هنجاری، رسا و گویا نیست. در مدل‌های مدیریت راهبردی رسمی، بیشتر بر ارزیابی اطلاعات از طریق حلقه بازخورد تأکید می‌شود. با وجود آنکه بازخورد اطلاعات کنترل راهبردی بسیار کند صورت می‌گیرد، لیکن در اغلب موارد، ارزیابی نتایج حاصل از تغییر شرایط محیطی با اشتباه همراه بوده، و اینگونه ارزیابیها در فرایند مدیریت راهبردی معمولاً بر روی اجزاء جداگانه صورت می‌گیرد حال آنکه ارزیابی و کنترل راهبردی می‌بایست ماهیتی جامع‌نگر و مستمر داشته باشد. این اصل مهمی است که منجر به پذیرش روش کنترلی رو به جلو گردیده است. بنابراین اساس کنترل راهبردی بر مقوله‌های اجرا و انجام استراتژی، بازخورد، و نظارت بر تداوم حیات راهبردی، بازخورد رو به جلو، بنا نهاده شده است.

اسچریوگ و استین من (۱۹۸۷) و پرل (۱۹۹۲) از جمله کسانی بوده‌اند که مدل‌های کنترل راهبردی را مورد ارزیابی قرار داده و آن‌ها را اصلاح نموده‌اند. آنان براساس مبانی تئوریک، کنترل ویژه را بیشتر مورد تأکید قرار داده‌اند. با این حال باید دانست که همه مدلها در زمینه نظامهای کنترل راهبردی چه در عمل و چه در طراحی نیازمند توسعه و اصلاح می‌باشند. هرچند که توسعه نظامها در برخی موارد با کندی صورت پذیرد. پس از آنکه ارزش به کارگیری کنترلهای راهبردی در همه مدلها مورد پذیرش قرار گرفت، را مسئله بعدی این است که این کنترلهای کجا و چگونه در سازمانها مورد استفاده قرار خواهند گرفت؟ یک تفکر قوی در جهت توسعه این کنترلهای،

توصیه می‌نماید که کنترلهای راهبردی می‌بایست به نحوی منطقی از برنامه‌ریزی راهبردی جدا و متمایز گردند. به عنوان مثال لازم است مراحل فرموله کردن و اجرای راهبردی، از فرایند مدیریت راهبردی متمایز گردد.

آنچه توسعه هر چه بیشتر کنترلهای راهبردی را ایجاب می‌نماید، موانع بالقوه موجود و اجرای کنترل راهبردی در سطح پائین می‌باشد. اجرای این کنترلهای در سطوح پائین، خود ناشی از ضعف نظری یا مسائل حل نشده در حین طراحی و اجرای کنترل راهبردی می‌باشد.

در این مقاله موضوع توسعه کنترل راهبردی از طریق به کارگیری کنترلهای رو به جلو همراه با کنترل ویژه، مورد بحث و بررسی قرار گرفت. توسعه مبانی نظری مربوط به کنترل راهبردی، ناشی از تغییرات متنوع

محیطی سازمانها می باشد. به عنوان مثال می توان به افزایش اختیارات کارگری، ساختار تجارت الکترونیکی و فن آوری اطلاعات، اشاره نمود.

باتوجه به گستردگی چارچوب کنترل راهبردی لازم است عوامل اصلی تشکیل دهنده مدل‌های مختلف و سایر عوامل مربوط به هر یک از مدلها، مورد ارزیابی قرار گیرند و تفاوت‌های موجود بین کنترل بازخورد و کنترل رو به جلو و وظایف کنترل ویژه تشریح شود. این چارچوب نشاندهنده یکپارچگی عملیات در دو حوزه حسابداری مدیریت و کنترل راهبردی می باشد. این یکپارچگی در رفع موانع و محدودیت‌های موجود، جهت اجرای کنترل راهبردی نقشی اساسی ایفا می نماید.

منابع و مأخذ

Bart, C.K., & M.C. Baetz, (1998) The Relationship Between Mission Statement and Film Performance: an Exploratory Study, Journal of Management Study, 35(6), 824-853.

Bromwich, M, (1990), The case for strategic management accounting the role of accounting information for strategy in competitive markets, Accountiono Organization ano Society, 15.27.47

Bungay, S., & M. Goold, (1991), Creating a Strategic Control System, lono ranoe planning.

Cooper, R., (1996), Look out management Accountants, Management Accounting /US. May .20-26.

Danier, S.J., & W.D., Reitsperger, (1991), Linking quality strategy with management control systems, Empirical evidence from Japanese's industry, Accounting Organizations and Society, 16(7).601-618.

Dent, j.f., (1990), Strategy Organization and Control Some Possibilities for Accounting Research, Accounting Organizations and Society, 15(1/2).3-25.

Dermer, j., (1990), The strategy agenda accounting for issues and support accounting organizations and society. 15(1/2), 67-76.

Dixon, R., & D.R. Smith, (1993), Strategic management accounting, Omega international Journal of management, 21(6), 605-618.

Drucker, P.F., (1992), Managing for the Future: the 1990s and Beyond, New York .NY Dutton.

Drucker, P.F., E. Dyson, C. Handy, & P. Saffo, (1997), Looking ahead: implications of the present, Harvard Business Review, September-October, 19-32.

Elliott, R.K., (1992), The third wave breaks on the shores of accounting, Accounting Horizons, June, 61-85.

Foster, G., & S.M. Young, (1997) Frontiers of management accounting research. Journal of Management Accounting Research, 9,63-77.

Glueck, W.F., & L. Jauch, (1984), Business Policy and Strategic Management, 4th Ed, McGraw-Hill: New York.

Gold, M., & A. Campbell, (1987), Strategies and Styles: The Role of the Center in Managing Diversified Corporations. Basil Blackwell, Oxford.

Goold, M., & J.J. Quinn, (1990), The paradox of strategic control, Strategic Management Journal, 11, 43-57.

Goold, M., & J.J. Quinn, (1993), Strategic Control: Establishing Milestones for Long-term Performance, Addison-Wesley Publishing Company: Reading, MA.

Goold, M., & J. Quinn, (1988), Strategic control: a survey of current practice, Working paper, Ash ridge Strategic Management Center, London.

Guilding, C., K.S. Cravens, & M. Tayles, (2000), An international comparison of strategic management accounting practices, Management Accounting Research, 11,113-135.

Henderson, B.D., (1989), The Origin of Strategy, Harvard Business Review, November-December, 139-143.

Horovitz, .J.H., (1979), Strategic control: A new task for top management, Long Range planning, 12(3), 2-7.

Huff, A.S., & R.K. Reger, (1987), A review of strategic process research, Journal of Management, 13(2), 211-236.

Jauch, L.R., & W.F. Glueck, (1988), Business Policy and Strategic Management, McGraw-Hill, New York.

Johnson, H.T., & R.S. Kaplan, (1987), Relevance cost: The Rise and Fall of management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, Mass.

Kaplan, R.S., (1983), Measuring Manufacturing Review, 686-705, 96-102.

Kaplan, R.S., (1984), The evolution of management accounting, The Accounting Review, 390-418.

Kim, Y., & N. Campbell, (1995), Strategic control in Korean multi- national corporations, Management international Review, 35(1), 95-108.

Lang field – Smith, K., (1997), Management control and strategy: A critical review, Accounting Organizations and Social, 22(2), 207-232.

Lorange, P., & D. Murphy, (1984), *Considerations in implementing Strategic control, Journal of Business Strategy, 4(4), 27-35.*

Loranger, P., (1980), *Corporate Planning, Englewood's Cliffs, NJ: Prentice Hall.*

Litner, C.D., & D.F. Larcker, (1997), *Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance, Accounting organizations and society, 22(3/4), 293-314.*

Miles, R.W., & C.C. Snow, (1987), *Organizational Strategy, Structure, and Process, McGraw – Hill: New York.*

Mintzberg, H., (1987), *Crafting Strategy, Harvard Business Review, (July –August), 66-75.*

Mintzberg, H., (1990), *The design, school: reconsidering the basic premises of strategic management, Strategic Management Journal, 11,171-195.*

Mintzberg, H., (1994), *The rise and fall of Strategic Planning, Prentice Hall: USA.*

Mintzberg, H., D. Rsisinghani, & A. Theoret, (1976), *The Structure of unstructured decisions . Administrative Science Quarterly , 21 , 246-275.*

Mintzberg, H., J.B. Quinn, and R.M. James, (1988), *Opening up the definition of strategy, in The Strategy process, Prentice Hall, Englewood Cliffs, pp.13-20.*

Otley, D. (1994), *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, Management Accounting Research, 5(3, 4), 289-299.*

Otley, D., (1999), *Performance management: a framework for management control systems research, Management Accounting Research, 10, 363-382.*

Perera, S., G. Harrison, & M. Poole, (1997), *Customer focused manufacturing strategy and the use of operations – based non – financial performance measures: a research note, Accounting Organizations and Society, 22(6), 557-572.*

Preble, J.F. (1992), *Towards a comprehensive framework of strategic control, Journal of Management Studies, 29(4), 391-409.*

Quinn, J.B. (1980) . *Strategies for change: Logical incrementakism, Irwin, IL.*

Roberts, J., (1990), *Strategy and accounting in a U.K. conglomerate, Accounting Organizations and Society, 15 (1/2), 107-126.*

Schreyogg, G., & h. Steinmann, (1987), *Strategic control: a new perspective, Academy of Management Review, 12(1), 91 – 103.*

Shields, M.D., (1997), Research in management accounting by North Americans in the 1990s, Journal of Management Accounting Research, 9, 3-61.

Simmonds, K., (1981), Strategic management accounting, Management Accounting, 59 (4) , 26-29.

Simons, R. (1990), The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives, Accounting Organizations and Society. 15(1/2), 127-143.

Simons, R., (1987), Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis . Accounting Organizations and Society, 12(4), 357-374.

Simons, R., (1994), How new top managers use control systems as levers of strategic renewal, Strategic Management Journal, 15, 169-189.

Simons, R., (1995), Levers of Control, Harvard Business School Press, Cambridge MA.

Simons, R., (2000), Performance Measurement and Control Systems for implementing Strategy, Prentice Hall: New Jersey.

Zahra, S.A. (1999), The changing rules of global competitiveness in the 21st center. Academy of Management Executive, 13(1), 36-42.