



تأثیر میزان تحصیلات و تجربه مدیران مالی بر روی میزان اهمیت و اعتماد آنها بر ابعاد مختلف کارت ارزیابی متوازن

محمد رضا نیک‌بخت^۱

زهرا دیان‌تی دیلمی^۲

امیر حسین حسین‌پور^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۹/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۷/۰۴

چکیده

کارت ارزیابی متوازن ابزار مدیریتی می باشد که از معیارهای مالی و غیرمالی یک بخش یا سازمان، در جهت ارزیابی، استفاده می کند. طبق پژوهش‌های مختلف مشخص شده است که استفاده کنندگان این ابزار، از معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن استفاده نمی کنند و بیشتر بر روی معیارهای مالی این ابزار مدیریتی متمرکز هستند. در پژوهش حاضر دلیل این اهمیت و اعتماد به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، از منظر "تحصیلات تکمیلی حسابداری" و "تجربه حسابداری" مدیران مالی، مورد بررسی قرار گرفته است.

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش حاضر تعداد ۱۷۴ پرسشنامه بین مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع گردید. در جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون تحلیل واریانس دو عامله استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است، تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیران مالی بر روی میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تأثیر با اهمیتی دارد ولی تجربه حسابداری مدیران مالی بر روی میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تأثیر با اهمیتی ندارد. همچنین تحصیلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری مدیران مالی، به صورت متقابل، بر روی میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، تأثیر با اهمیتی ندارند.

واژه‌های کلیدی: کارت ارزیابی متوازن، تحصیلات تکمیلی حسابداری، تجربه حسابداری، معیارهای مالی، معیارهای غیرمالی.

Mnikbakht@ut.ac.ir

۱- دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران، نویسنده اصلی.

۲- استادیار گروه حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی، تهران، ایران.

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علوم اقتصادی، تهران، ایران، مسئول مکاتبات.

۱- مقدمه

تغییرات وسیعی که در بازارها، مشتریان، سیستم عملکردی سازمان ها و نحوه اداره آن ها صورت پذیرفته است سازمان ها را با چالش هایی روبه رو نموده که تفاوت بسیاری با مشکلات پنجاه دهه قبل دارد. در راستای این تغییرات شگرف، اصلی ترین موضوع برای شرکت ها و سازمان های خصوصی و دولتی حفظ بقا در چنین محیط رقابتی است. یکی از مهمترین عوامل جهت حفظ مزیت رقابتی ارزیابی عملکرد است که به امری حیاتی تبدیل شده است. در حال حاضر، ارزیابی به کمک تجزیه و تحلیل مالی به عنوان یکی از رایج ترین روش های ارزیابی عملکرد مطرح است و ادبیات حسابداری مدیریت سنتی، از بکارگیری معیارهای مالی در ارزیابی عملیات مدیریت طرفداری می نماید. آنتونی^۱ (۱۹۸۹، ص ۵۵) طرفدار این موضوع هست که معیارهای کمی، داده های مالی را با هم ارتباط داده، خلاصه ای کلی از عملکرد را تهیه و مدیریت سطح بالا را در تصمیم گیری های جاری یاری می دهد، ولی در عین حال، پژوهشگران مشکلات بسیاری را برای استفاده از معیارهای عملکرد مالی ذکر می کنند. اکسلز و پیورن^۲ (۱۹۹۲، ص ۵)، معیارهای مالی را معیارهای ضعیف می نامند، چرا که نتیجه کارکرد مدیران را بعد از یک دوره زمانی تعیین می کنند، افزون بر آن، معیارهای عملکرد مالی، هیچ رهنمودی برای عملکرد آتی ندارد، چرا که دربرگیرنده معیارهایی مانند رضایت مشتری و یادگیری سازمانی نیستند.

با توجه به چالش های موجود در معیارهای مالی، ابزاری در جهت ارزیابی عملکرد، به نام "کارت ارزیابی متوازن" توسط کاپلان و نورتون^۳ (۱۹۹۲، ص ۷۵) به وجود آمد، که به وسیله معیارهای مالی و غیرمالی، عملکرد سازمان را مورد ارزیابی قرار می دهد.

لیپ و سالتریو^۴ (۲۰۰۰، ص ۲۹۵) یافتند که استفاده کنندگان کارت ارزیابی متوازن از معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن استفاده نمی کنند و بیشتر بر روی معیارهای مالی متمرکز هستند؛ که این موضوع باعث می شود اهداف کارت ارزیابی متوازن، که استفاده از معیارهای مالی و غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، توأم با یکدیگر در جهت تصمیم گیری های استراتژی است، نادیده گرفته شود. پژوهش حاضر این موضوع را بررسی می کند که آیا یک مدیر مالی با تحصیلات و تجربه حسابداری بر روی معیارهای مالی بیشتر از معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن اهمیت و اعتماد قایل است یا خیر.

با توجه به این که شرکت های برتر جهان سالیان سال است که به سمت رقابتی شدن و مشتری مداری گام برداشته اند و ماندگاری خود در عرصه این رقابت را منوط به جلب رضایت مشتری، بهبود کیفیت و فرآیندهای داخلی، خلاقیت و نوآوری کارکنان در کنار سودآوری و وضعیت مالی خوب می دانند لذا ضروریست بررسی شود که آیا مدیران مالی شرکت های بورسی ایرانی نیز به این مهم پی برده اند و چه قدر در تصمیم گیری خود ابعاد غیر مالی را در کنار ابعاد مالی مورد توجه قرار می دهند. از این رو هدف پژوهش حاضر این است که مشخص کند که چرا استفاده کنندگان این ابزار حسابداری مدیریت به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن بیشتر تاکید و اعتماد دارند و آیا این امر به دلیل تحصیلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری آن هاست.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

جانسون و کاپلان^۵ (۱۹۸۷، ص ۱۰) معتقدند که سازمان‌ها بر اطلاعات حسابداری، توجه و تاکید بیشتری نسبت به معیارهای غیرمالی دارند، در حالی که استفاده بیشتر از اطلاعات مالی در مقابل اطلاعات غیرمالی، برای ارزیابی عملکرد جای پرسش دارد. آن‌ها بر این باورند که معیارهای مالی تصویری کامل از عملکرد مدیران را ارائه نمی‌دهد. موضوع "گرفتاری دانش"^۶ که توسط کمرر و همکاران^۷ (۱۹۸۹، ص ۱۲۴۰) بیان شد به این مطلب اشاره دارد که افراد نمی‌توانند دانش و اطلاعات شخصی خود را به هنگام انجام امور نادیده بگیرند. نتایج پژوهش‌هایی که در زمینه استفاده از معیارهای کارت ارزیابی متوازن در جهت ارزیابی عملکرد صورت گرفته است، مشخص شده است، استفاده کنندگان کارت ارزیابی متوازن به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی اهمیت و اعتماد بیشتری قایل هستند (لیپ و سالتیرو، ۲۰۰۰، ص ۱۰)؛ همچنین رابرتز و همکاران^۸ (۲۰۰۴، ص ۸۵) و اندرسن و همکاران^۹ (۱۹۹۴، ص ۶۰) نیز بیان کردند که افراد به دلیل اینکه نمی‌توانند معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن را با واحدهای مختلف تجاری مقایسه کنند، بر معیارها و اطلاعات مالی تمرکز می‌کنند. از آن جایی که معیارهای مالی نشان دهنده ثروت سازمان و در نهایت ثروت سهامداران است، و سازمان‌ها نیز ارزش ویژه‌ای برای سهامداران خود قایل هستند، در نتیجه معیارهای مالی برای مدیران سازمان‌ها اهمیت بالایی دارد (کسکی، ۲۰۰۸، ص ۱۳). همچنین نیون^{۱۰} (۲۰۰۲، ص ۶) بیان کرد "معیارهای مالی بهترین منبع جهت تعیین ثروت سازمان برای سهامداران است و همچنین استفاده کنندگان صورت‌های مالی به آسانی می‌توانند میزان سود و تغییرات در حساب‌ها را مشاهده کنند" و همچنین نظریه "یکسونگری ادراکی" که توسط بیرچ^{۱۱} (۲۰۰۵، ص ۲۵۸) بیان شد، بیانگر این بود که "افراد نسبت به دانش اکتسابی خود ارزش زیادی قایل هستند و نسبت به نقطه نظرات دیگر افراد که فاقد آن دانش هستند ارزشی قایل نیستند".

پژوهشی که توسط کسکی^{۱۲} (۲۰۰۸) در رابطه با تاثیر تحصیلات و تجربه استفاده کنندگان کارت ارزیابی متوازن بر روی میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن انجام شده است، حاکی از این است که، تجربه و تحصیلات استفاده کنندگان کارت ارزیابی متوازن بر روی میزان اهمیت این افراد به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تاثیر معنی داری ندارد ولی بر روی میزان اعتماد این افراد به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تاثیر معنی داری دارد و همچنین تجربه و تحصیلات این استفاده کنندگان به صورت متقابل بر میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تاثیر معنی داری ندارد. سایر پژوهش‌های موجود، به بررسی جنبه‌های دیگر کارت ارزیابی متوازن پرداخته‌اند. برای مثال، لهن و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۲) در پژوهشی به تحلیل و بررسی مدیریت ارتباط با مشتری با استفاده از کارت ارزیابی متوازن پرداختند. آن‌ها توضیحاتی در رابطه با مدیریت ارتباط با مشتری^{۱۴} به عنوان یکی از استراتژی‌های بزرگ تجاری برای شرکت‌های بازرگانی الکترونیکی ارائه دادند و همچنین بیان کردند که تعداد پژوهش‌های کمی در رابطه با ارزیابی اثربخشی مدیریت ارتباط با مشتری صورت گرفته

است. به جهت مشکلاتی که در برنامه ریزی، توسعه و اجرای مدیریت ارتباط با مشتری در جهت ارزیابی بازده های نامشهود منابع وجود دارد، هدف پژوهش مذکور ارزیابی مشخصات بازده های نامشهود، همچون افزایش ارزش، اثربخشی، ابتکار و پیشرفت خدمت بود. پژوهشگران مذکور، یک مدل ارزیابی مشتری محور برای ارزیابی اثربخشی مدیریت ارتباط با مشتری ارائه کردند و سپس مدل مذکور را از طریق یک مطالعه موردی توصیف کردند. گرام^{۱۵} (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی به بررسی یک متدولوژی سیستماتیک جهت کاهش زیان های تولیدی با استفاده از رویکرد کارت ارزیابی متوازن پرداخت. او بیان کرد، کارایی در تولیدات صنعتی یکی از پر بحث ترین موضوعات در طول سالیان گذشته بود. در پژوهش مزبور، به دلیل لینک مستقیم بین کارایی و کاهش زیان ها چندین روش در جهت کاهش این زیان ها ارائه شد. علاوه بر این، رویکرد بهینه سازی بر مبنای فاکتورهای تئوری تولید و ترکیبی از فاکتورهای ورودی به وسیله زیان های شناسایی شده جدید، بیان شد. پژوهش مزبور یک متدولوژی جهت کاهش این زیان ها از طریق استفاده از ابزار کارت ارزیابی متوازن پیشنهاد کرد. همچنین پژوهشگران مذکور یک مطالعه موردی در صنعت پلیمر انجام دادند که در آن نشان دادند که چگونه زیان ها را می توان در سیستم های تولیدی شناسایی و اندازه گیری کرد. همچنین هالمی و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی ابزار کارت ارزیابی متوازن به عنوان یک ابزار استراتژی در جهت ایفا مسئولیت اجتماعی شرکت پرداختند. پژوهشگران مذکور در رابطه با مسئولیت اجتماعی شرکت و همچنین مسایل پایداری آن توضیحاتی دادند و همچنین در ارتباط با استانداردهای سازمان های بین المللی همچون استانداردهای ISO نیز توضیحاتی دادند. در پژوهش مذکور اگرچه به مزایای مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت بسیار تاکید شده است ولی در بسیاری از شرکت ها اجرا و بکارگیری آن هنوز امکان پذیر نشده است. آن ها افزودند، کارت ارزیابی متوازن ماموریت سازمان را به اهداف قابل اندازه گیری تبدیل می کند و از آن جایی که مسئولیت اجتماعی شرکت نیز باعث افزایش ماموریت های سازمان می شود، هدف پژوهش مزبور بررسی پتانسیل کارت ارزیابی متوازن، با توجه به در نظرگیری ارزیابی مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت، از طریق پژوهش های تحلیلی و مقالات حرفه ای بود. دانایی و حسینی^{۱۷} (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی به بررسی ارزیابی عملکرد با استفاده از کارت ارزیابی متوازن پرداختند. پژوهشگران مذکور به صورت مطالعه موردی از کارت ارزیابی متوازن در شرکت های موجود در صنعت لوله، استفاده کردند. پژوهش آن ها به صورت پرسشنامه ای بود که این پرسشنامه ها را بین ۳۱ مدیر، ۹۴ کارمند، ۱۱۰ مشتری شرکت های این صنعت توزیع کردند. نتیجه این پژوهش نشان داد که شرکت های موجود در این صنعت توانستند به ۴۱/۴٪ از اهداف مالی، ۸۷/۳۸٪ از نیازهای مشتری، ۶۶/۱۳٪ از فرآیندهای داخلی و ۷۰/۹۴٪ از نیازهای یادگیری کارکنان خود دست یابند. که به طور خلاصه شرکت های صنعت مذکور توانسته اند به ۶۶/۴۵٪ از نیازهای خود از طریق کارت ارزیابی متوازن دست یابند. ناونگولان و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۴) نیز در پژوهشی به بررسی اینکه آیا کارت ارزیابی متوازن یک پیشرفت سازمانی را ارائه می دهد یا خیر، پرداخت. پژوهشگران مذکور با استفاده از چشم اندازهای کارت ارزیابی متوازن و با توجه به نسخه ای از کارت ارزیابی متوازن، که شامل موضوعات محیطی و پایداری

می‌شود، به تمرکز بر شرکت‌های صنعتی در اندونزی پرداختند. در مطالعه مزبور پژوهشگران تلاش کردند که عملکرد شرکت‌ها را در کشور اندونزی در بخش‌های صنعتی، بررسی کنند. پژوهشگران افزودند که، انتظار می‌رود کارت ارزیابی متوازن بتواند یک بررسی اجمالی برای عملکرد شرکت‌ها ایجاد کند؛ که این کار را نه فقط از طریق چشم انداز مالی، بلکه از دیگر چشم اندازهای غیرمالی نامشهود انجام می‌دهد. همچنین در پژوهش مزبور بیان شد، که این انتظار نیز وجود دارد، چنین ترکیباتی نظارت بهتری را ارائه دهد، که این مورد نیز بستگی به فرهنگ سازمانی مناسب دارد.

در ایران نیز پژوهش‌هایی در زمینه کارت ارزیابی متوازن صورت گرفته است. به طور نمونه، نمازی و رضانی (۱۳۸۲) در پژوهشی به بررسی مبحث کارت ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت پرداخت. پژوهشگران مذکور به بررسی فن "ارزیابی متوازن" پرداختند و به این نتیجه رسیدند که فن ارزیابی متوازن یکی از مهمترین و نوین ترین فن‌های ارزیابی عملکرد سازمان است و می‌تواند به عنوان چارچوبی جهت مدیریت استراتژیک و نظامی در راستای تغییرات سازمانی بکاربرده شود و مکمل فن‌های فعلی در این زمینه باشد. آن‌ها اشاره کردند که در بکارگیری این تکنیک بایستی به اصل هزینه و فایده نیز توجه کرد. مرادزاده فرد و محسنی شریف (۱۳۸۶) نیز در پژوهشی به بررسی ابزار کارت ارزیابی متوازن به عنوان ابزاری نیرومند در جهت اجرای راهبرد، پرداخت. آن‌ها به بیان مشکلات اجرای راهبرد در سازمان‌ها و به معرفی چارچوب کلی کارت ارزیابی متوازن به عنوان ابزاری نیرومند در جهت اجرای راهبرد سازمان پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود بیان کردند که چارچوب کارت ارزیابی متوازن با ایجاد ساختار علت و معلولی توانسته است حالتی را ایجاد کند تا سازمان در راستای راهبردهای خود هم تراز شود. همچنین آن‌ها اضافه کردند که این سیستم با ارتباط دادن برنامه‌های راهبردی به استفاده کنندگان، پیوند برنامه‌های راهبردی با اقدامات کوتاه مدت مالی و ارایه چارچوبی کاربردی و هماهنگ در اجرای راهبرد، به کمک سازمان می‌آید. در نهایت پژوهشگران مذکور در جهت هم تراز کردن اهداف کوتاه مدت با راهبرد، از چهار فرآیند بیان دیدگاه، ارتباطات و اتصال، بازخورد و فراگیری و برنامه ریزی سازمان استفاده کردند که برآن اساس اجرای راهبرد در سازمان به صورت زنجیره ای به هم پیوسته انجام شود. همچنین احمدزاده (۱۳۸۷) در پژوهشی به بررسی دلایل عدم بکارگیری سیستم کارت ارزیابی متوازن برای ارزیابی عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. پژوهشگر مذکور به این نتیجه رسید که آشنایی کم مدیران سازمان با روش ارزیابی متوازن، مشکل تعیین اهداف و معیارهای معین و تعریف شده برای ارزیابی جنبه‌های مالی و غیرمالی عملکرد سازمان‌ها و عدم آگاهی کامل مدیران سازمان از مخارج پیاده سازی سیستم ارزیابی متوازن از مهمترین دلایل عدم بکارگیری این روش ارزیابی عملکرد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. خدای پور و اکبری (۱۳۸۸) نیز در پژوهشی به بررسی بکارگیری کارت ارزیابی متوازن در موسسات تولیدی کوچک و متوسط پرداختند. آن‌ها به بررسی این موضوع پرداختند که آیا می‌توان تکنیک کارت ارزیابی متوازن را در موسسات کوچک و متوسط پیاده کرد. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که می‌توان

بر محدودیت‌های مربوط به منابع و مهارت در موسسات کوچک و متوسط غلبه کرد و کارت ارزیابی متوازن را در این موسسات همانند موسسات بزرگ اجرا نمود و از مزایا و منافع آن بهره برد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود تا کنون پژوهشی در داخل کشور به بررسی تأثیر تحصیلات و تجربه مدیران در انتخاب معیارهای کارت ارزیابی متوازن (مالی و غیر مالی) نپرداخته است، لذا پژوهش حاضر سعی دارد تا خلا موجود را پوشش دهد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

غالباً استفاده کنندگان کارت ارزیابی متوازن برای ارزیابی عملکرد سازمان با استفاده از این ابزار مدیریتی، به معیارهای مالی نسبت به معیارهای غیرمالی اهمیت بیشتری قایل هستند (لیپ و سالتریو، ۲۰۰۰، ص ۲۹۵). هرچند دلیل این موضوع هنوز مشخص نشده است. افراد اغلب تمایل به استفاده از اطلاعاتی دارند که با آن آشنایی بیشتری دارند؛ موضوع "گرفتاری دانش" که توسط کمرر و همکاران (۱۹۸۹، ص ۱۲۴۰) بیان شد دقیقاً به همین مطلب اشاره دارد که افراد نمی‌توانند دانش و اطلاعات شخصی خود را به هنگام انجام امور نادیده بگیرند. همچنین رابرتز و همکاران (۲۰۰۴، ص ۸۵) و اندرسن (۱۹۹۴، ص ۶۰) نیز بیان کردند که افراد به دلیل اینکه نمی‌توانند معیارهای غیر مالی کارت ارزیابی متوازن را با واحدهای مختلف تجاری مقایسه کنند، بر معیارها و اطلاعات مالی تمرکز می‌کنند و از آن جایی که استفاده کنندگان اصلی کارت ارزیابی متوازن، حسابداران هستند (کسکی، ۲۰۰۸، ص ۴) و در پژوهش حاضر نیز از مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نماینده‌ای از حسابداران استفاده شده است، می‌توان بیان کرد که تحصیلات و تجربه حسابداری مدیران مالی ممکن است بر روی اهمیت قایل شدن و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تأثیر داشته باشد. از این رو فرضیه‌های پژوهش حاضر به شرح ذیل مطرح می‌گردند:

فرضیه اول) میزان اهمیت قایل شدن مدیرمالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، متأثر از ارتباط متقابل بین تحصیلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری وی است.

فرضیه دوم) میزان اعتماد مدیرمالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، متأثر از ارتباط متقابل بین تحصیلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری وی است.

فرضیه سوم) بین تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیرمالی و میزان اهمیت قایل شدن وی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، ارتباط معنی داری وجود دارد.

فرضیه چهارم) بین تجربه حسابداری مدیرمالی و میزان اهمیت قایل شدن وی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، ارتباط معنی داری وجود دارد.

فرضیه پنجم) بین تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیرمالی و میزان اعتماد وی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن ارتباط معنی داری وجود دارد.

فرضیه ششم) بین تجربه حسابداری مدیر مالی و میزان اعتماد وی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن ارتباط معنی داری وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ جمع آوری داده‌ها از نوع پیمایشی است زیرا برای جمع آوری داده‌ها از پرسشنامه کسکی (۲۰۰۸) استفاده شده است و از لحاظ تئوری نیز، با توجه به این که ارتباطات بین متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته و طرح فرضیه‌های پژوهش از طریق نظریه‌های پژوهشگران مختلف انجام گرفته است، از نوع قیاسی و همچنین با توجه به این که در جهت آزمون تجربی ارتباط بین متغیرها، به جمع آوری داده‌ها از طریق نمونه‌گیری و از بین مدیران مالی شرکت‌ها (از طریق پرسشنامه) پرداخته شده است، از نوع استقرایی است. با توجه به این که هدف پژوهش حاضر کشف دانش تازه‌ای است که کاربرد مشخصی را درباره فرآورده یا فرآیندی در واقعیت را دنبال می‌کند، در نتیجه از نظر هدف، پژوهش حاضر به صورت کاربردی می‌باشد و با توجه به این که پژوهش به تشریح جنبه‌هایی از یک پدیده مورد نظر پژوهشگر با دیدگاه سازمانی می‌پردازد، در نتیجه پژوهش از نظر ماهیت مطالعه، به صورت مطالعه توصیفی می‌باشد و با توجه به این که هدف پژوهشگر از پژوهش حاضر صرفاً یافتن پاسخ مساله است و هیچ‌گونه کاربردی بلافاصله بر آن مترتب نمی‌باشد در نتیجه پژوهش حاضر از نظر کاربرد نتیجه‌گرا می‌باشد و همچنین این پژوهش از نظر بعد زمان نیز از دسته پژوهش‌های گذشته‌نگر است. از لحاظ نوع داده نیز به صورت کمی و توصیفی - پیمایشی^{۱۹} می‌باشد؛ زیرا در پژوهش توصیفی - پیمایشی، فرآیند پژوهش که به منظور جمع آوری اطلاعات درباره این موضوعات که گروهی از مردم چه می‌دانند، چه فکر می‌کنند یا چه کاری انجام می‌دهند اجرا می‌شوند (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۲).

۵- قلمرو پژوهش

پژوهش حاضر از نظر موضوعی در حوزه حسابداری مدیریت است. قلمرو مکانی را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل داده است. از نظر زمانی نیز داده‌های پژوهش، که از طریق ابزار پرسشنامه جمع آوری شده است، از مدیران مالی شرکت‌هایی که تا پایان سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند، استفاده شده است.

۶- جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌هایی است که تا پایان سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند. واحد جامعه آماری را مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. از آن جا که تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۹۲ برابر ۳۱۷ شرکت است، لذا جامعه آماری این پژوهش ۳۱۷ مدیر مالی می‌باشد.

۷- روش نمونه گیری و تعیین حجم نمونه

نمونه آماری با استفاده از روش تصادفی ساده از میان جامعه آماری انتخاب شده است. برای اندازه گیری و سنجش متغیرهای موردنظر از دیدگاه جامعه آماری تعداد ۱۷۴ مدیر مالی از میان شرکت های بورسی به صورت تصادفی مطابق فرمول کوکران، به عنوان نمونه انتخاب و پرسشنامه پژوهش برایشان ارسال شده است. فرمول کوکران و محاسبه نمونه آماری براساس رابطه (۱) مشخص شده است.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$N = \frac{\frac{1/96^2 * 0/5 * 0/5}{0/05^2}}{1 + \frac{1}{317} \left(\frac{1/96^2 * 0/5 * 0/5}{0/05^2} - 1 \right)}$$

۸- تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

۸-۱- متغیرهای مستقل

- **تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیران مالی:**

در این پژوهش منظور از تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیران مالی، فارغ التحصیلی این مدیران در دوره های کارشناسی ارشد و بالاتر حسابداری می باشد. چرا که مبحث کارت ارزیابی متوازن در مباحث واحد درسی حسابداری مدیریت می باشد؛ همچنین طبق مصوبات واحدهای ذیربط واحد درسی حسابداری مدیریت در دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری آموزش داده می شود. در این پژوهش، این متغیر از طریق سوالات چند گزینه ای اندازه گیری می شود.

- **تجربه حسابداری مدیران مالی**

در این پژوهش منظور از تجربه حسابداری مدیر مالی، انجام امور حسابداری توسط مدیران مالی در حوزه عمل می باشد که این مدیران امور مذکور را در محیط های کاری مختلفی اعم از واحدهای خدماتی، بازرگانی و تولیدی انجام داده اند. در این پژوهش، این متغیر نیز از طریق سوالات چند گزینه ای اندازه گیری می شود.

۸-۲- متغیرهای وابسته

- اهمیت قائل شدن به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن در این پژوهش منظور از اهمیت قایل شدن به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، میزان تاکید است که مدیران مالی به معیارهای مذکور دارند. این متغیر در پژوهش حاضر، از طریق مقیاس طیف لیکرت ۵ درجه‌ای اندازه‌گیری شده است.
- اعتماد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن در این پژوهش منظور از اعتماد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، میزان اعتماد و اطمینانی است که این مدیران به معیارهای مذکور دارند. در این پژوهش، این متغیر نیز از طریق مقیاس طیف لیکرت ۵ درجه‌ای اندازه‌گیری می‌شود.

۹- ابزار گردآوری داده‌های پژوهش

در این پژوهش جهت گردآوری داده‌ها از پرسشنامه کسکی (۲۰۰۸) استفاده شده است، که آن نیز برگرفته از پرسشنامه لیپ و سالتیو (۲۰۰۰) می‌باشد. پرسشنامه تحقیق حاوی دو گونه سوال است که شامل سوالات جمعیت شناختی و سوالات اصلی (مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای) می‌باشد. هدف از ارائه سوالات فوق بررسی تاثیر تحصيلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری مدیران مالی بر روی میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن است. سوالات جمعیت شناختی اختصاص به متغیرهای مستقل (تحصيلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری مدیران مالی) و سوالاتی همچون سن، میزان تجربه کاری و میزان تجربه مدیریتی مدیران مالی دارد و سوالات مرتبط با مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای به متغیرهای وابسته (میزان اهمیت و میزان اعتماد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن) اختصاص دارد.

۱۰- تجزیه و تحلیل و توصیف داده‌های گردآوری شده

تعداد پرسشنامه‌های ارسالی بین شرکت‌های بزرگ، با توجه به میزان نمونه مشخص شده، ۱۷۴ پرسشنامه بود و تعداد پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از این شرکت‌ها ۷۵ پرسشنامه بود. در نتیجه می‌توان گفت پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده توسط پژوهشگر حدود ۴۳ درصد از کل پرسشنامه‌های توزیع شده بین شرکت‌های بزرگ است. از بابت پرسشنامه‌های باقی مانده نیز پیگیری‌هایی از طرف پژوهشگر انجام گرفت ولی باز هم پرسشنامه‌ای از طرف مدیران مالی به طرف پژوهشگر بازگردانده نشد.

۱-۱- توصیف ویژگی‌های فردی و جمعیت شناختی

اطلاعات فردی و جمعیت شناختی گروه نمونه با توجه به شاخص‌های فراوانی و درصد فراوانی در جدول ۱ به نمایش درآمده است.

جدول ۱. فراوانی و درصد فراوانی ویژگی های فردی و جمعیت شناختی گروه نمونه

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۶۰	٪۸۰
	زن	۱۵	٪۲۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱۰	٪۱۳
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۲۹	٪۳۹
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۳۱	٪۴۱
	بالتر از ۵۰ سال	۵	٪۷
میزان تجربه کاری مدیر مالی	کمتر از ۱۰ سال	۲۷	٪۳۶
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۳۰	٪۴۰
	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۱۵	٪۲۰
	بیش از ۳۰ سال	۳	٪۴
میزان تجربه مدیریتی	کمتر از ۱۰ سال	۴۵	٪۶۰
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۲۹	٪۳۹
	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۱	٪۱
زمینه تجربه کاری	حسابداری	۴۷	٪۶۳
	مالی و سرمایه گذاری	۲۸	٪۳۷
مقطع فارغ التحصیلی	کارشناسی	۱۹	٪۲۵
	کارشناسی ارشد	۵۳	٪۷۱
	دکتری	۳	٪۴
رشته فارغ التحصیلی	حسابداری	۳۸	٪۵۱
	مدیریت مالی	۳۲	٪۴۳
	اقتصاد	۵	٪۶
متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
بکارگیری کارت ارزیابی متوازن	بکارگیری	۱۲	٪۱۶
	قصد بکارگیری در آینده	۶۳	٪۸۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۱ نشان می دهد که تعداد مردان مدیر مالی در گروه نمونه با مقدار ۸۰ درصد، بیشتر از تعداد زنان مدیر مالی است. با توجه به سن مدیران مالی نیز می توان گفت که بیشتر مدیران مالی پژوهش بین ۴۰ تا ۵۰ سال را دارند. با توجه به زمینه تجربه کاری نیز بیشتر مدیران مالی تجربه کار حسابداری دارند و از منظر مقطع فارغ التحصیلی بیشتر مدیران مالی فارغ التحصیل کارشناسی ارشد هستند و بیشتر آن ها فارغ التحصیل از رشته حسابداری می باشند و همچنین اینکه بیشتر مدیران مالی قصد بکارگیری

کارت ارزیابی متوازن را در آینده دارند. لازم به ذکر است که درصد شرکت‌هایی که از تکنیک کارت ارزیابی متوازن در جهت ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری استراتژی استفاده می‌کنند (۱۶٪)، تقریباً با نتایج به دست آمده از پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰، ص ۱۵) که ۱۶/۷٪ از مدیران قصد استفاده از کارت ارزیابی متوازن در آینده را دارند، مطابقت دارد. با توجه نتیجه بدست آمده از این پژوهش و پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)، می‌توان بیان کرد که ممکن است مدیرانی که در دو سال قبل از پژوهش حاضر قصد استفاده از ابزار کارت ارزیابی متوازن را داشتند، هم اکنون از این ابزار مدیریتی استفاده می‌کنند و یا این که شرکت‌های جدیدی به استفاده کنندگان ابزار کارت ارزیابی متوازن اضافه شده‌اند. تعداد مدیران مالی دارای تحصیلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری و فاقد تحصیلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری هستند نیز در جدول ۲ مشخص شده است.

جدول ۲. تعداد مدیران مالی با تحصیلات تکمیلی و تجربه حسابداری و بدون تحصیلات تکمیلی و

تجربه حسابداری

تعداد	منبع
۲۴	دارای تحصیلات تکمیلی حسابداری
۵۱	فاقد تحصیلات تکمیلی حسابداری
۶۸	دارای تجربه حسابداری
۷	فاقد تجربه حسابداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که از جدول ۲ مشخص است، با توجه به معیارهای تشخیص تحصیلات تکمیلی و تجربه حسابداری مدیران مالی، تعداد ۲۴ نفر از مدیران مالی دارای تحصیلات تکمیلی حسابداری و تعداد ۵۱ نفر از مدیران مالی فاقد تحصیلات تکمیلی حسابداری هستند و تحصیلات افراد مذکور یا پایین‌تر از کارشناسی ارشد حسابداری است و یا رشته‌ی تحصیلی آن‌ها غیر حسابداری می‌باشد و همچنین تعداد ۶۸ نفر از مدیران مالی دارای تجربه حسابداری و تعداد ۷ نفر از مدیران مالی فاقد تجربه حسابداری هستند و فقط در زمینه سرمایه‌گذاری فعالیت داشته‌اند. آمارهای مرکزی و پراکندگی سوالات جمعیت‌شناختی نیز در جدول ۳ مشخص شده است.

همان‌طور که از جدول ۳ مشخص است، میانگین سن مدیران بین سن‌های ۳۰-۴۰ و ۴۰-۵۰ سال است و میانگین تجربه کاری تمام وقت مدیران حدود ۲۰ سال است و میانگین تجربه کاری مدیریتی مدیران مالی بین ۱۰ تا ۲۰ سال است و میانگین تجربه کاری مدیران مالی انجام امور حسابداری است. همچنین میانگین مقطع فارغ‌التحصیلی مدیران مالی کارشناسی ارشد و میانگین رشته فارغ‌التحصیلی آن‌ها نیز حسابداری یا مدیریت مالی می‌باشد و بقیه اطلاعات آمار توصیفی در جدول ۳ مشخص می‌باشد.

جدول ۳. آمار مرکزی و پراکندگی اطلاعات جمعیت شناختی

رشته فارغ التحصیلی	مقطع فارغ التحصیلی	زمینه تجربه کاری	تجربه کاری مدیریتی	تجربه کاری تمام وقت	سن مدیران مالی	
۱/۵۶	۳/۷۹	۱/۳۷	۱/۴۱	۱/۹۲	۲/۴۰	میانگین
۱	۴	۱	۱	۲	۲	میانه
۱	۴	۱	۱	۲	۳	مد
۰/۶۲	۰/۵۰	۰/۴۹	۰/۵۲	۰/۸۵	۰/۸۱	انحراف معیار
۰/۶۳۹	-۰/۳۷۲	۰/۵۳۵	۰/۶۵۰	۰/۵۶۲	-۰/۰۶۴	ضریب چولگی
-۰/۵۱۰	۰/۱۰۱	-۱/۷۶۲	-۰/۹۴۲	-۰/۴۳۹	-۰/۴۸۴	ضریب کشیدگی
۱	۳	۱	۱	۱	۱	پایین ترین
۳	۵	۲	۳	۴	۴	بالا ترین

منبع: یافته های پژوهشگر

۲-۱۰- توصیف متغیرهای وابسته پژوهش

شاخص های گرایش مرکزی و پراکندگی مقادیر هر یک از متغیرهای وابسته که با استفاده از میانگین پاسخ های چند سوال استخراج شده است، در جدول ۴ نشان داده شده است.

با توجه به جدول ۴، به دلیل این که مقادیر میانگین و میانه به هم نزدیک هستند و تفاوت با اهمیتی ندارند، لذا متغیرهای پژوهش می توانند نرمال باشند. همچنین انحراف معیار نیز کمتر از میانگین می باشد و این موضوع نشان می دهد که پراکندگی میان داده ها ناچیز است. همچنین با توجه به این موضوع که اگر میزان قدرمطلق ضریب کشیدگی و چولگی بین ۰/۱ تا ۰/۵ باشد؛ توزیع دارای تفاوت اندکی با توزیع نرمال است و با توجه به جدول ۴ می توان بیان نمود که توزیع برای هر دو متغیر "میزان اهمیت مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی" و "میزان اعتماد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی"، دارای تفاوت اندکی از نظر کشیدگی و چولگی با توزیع نرمال است.

جدول ۴. آماره های توصیفی برای شاخص ها به تفکیک متغیرهای وابسته

متغیر	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
میزان اهمیت مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی	۷۵	۲/۶۱۶۷	۲/۴۱۶۷	۰/۳۹۰۱۲	۰/۰۵۲	-۰/۴۱۷	۰/۷۵	۴/۵۰
میزان اعتماد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی	۷۵	۳/۱۹۶۷	۴/۰۰۰۰	۰/۳۲۲۰۷	-۰/۴۴۵	-۰/۴۲۸	۰/۹۲	۴/۵۸

منبع: یافته های پژوهشگر

۱۱- تحلیل ماهیت متغیرها و ویژگی‌های متغیرهای پژوهش

جهت تجزیه و تحلیل و ارتباط بین داده‌ها از تحلیل عاملی اکتشافی و آزمون تحلیل واریانس دو عامله، استفاده شده است، که این کار از طریق نرم افزار SPSS نسخه ۲۱ انجام گرفته است.

در این پژوهش روایی با استفاده از دو روش روایی منطقی-محتوایی و روایی سازه-تحلیل عاملی مورد توجه قرار گرفته است. از بابت روش روایی منطقی-محتوایی، پرسشنامه از دو منظر کمیتی و کیفیتی توسط خبرگان و اساتید مورد بررسی قرار گرفته است و از بابت روش روایی سازه-تحلیل عاملی نیز در ابتدا، آزمون KMO و آزمون بارتلت به اجرا درآورده شد. چنانچه نتیجه آزمون KMO بالاتر از ۰/۶ باشد نشان دهنده این است که تعداد نمونه برای تحلیل عاملی کافی بوده است و چنانچه سطح معنی داری آزمون بارتلت پایین تر از ۰/۰۵ باشد (در سطح اطمینان ۹۵ درصد) نشان دهنده این است که بین داده‌های پژوهش، جهت انجام تحلیل عاملی، همبستگی کافی وجود دارد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱، ص ۱۹۳). با توجه به نتیجه آزمون KMO و سطح معنی داری نشان داده شده آن (۰/۹۰۶) و آزمون بارتلت (که سطح معنی داری ۰/۰۰۰ را نشان می‌دهد)، که در جدول ۵ نشان داده شده است، به ترتیب نشان دهنده کافی بودن تعداد نمونه برای تحلیل عاملی و ارتباط معنی داری بین متغیرها می‌باشد و فرض یکه بودن ماتریس همبستگی، رد می‌شود. لذا می‌توان از تحلیل عاملی در جهت شناسایی ساختار، مدل عاملی، استفاده کرد. با توجه به این که نامعقول است تغییرات همه متغیرها به صورت جداگانه بررسی و تفسیر شوند، لذا بایستی عواملی وجود داشته باشد که تغییرات این متغیرها را از طریق این عوامل مورد بررسی و تفسیر قرار داد. در پژوهش حاضر، با توجه به جدول ۶، با استفاده از دو عامل می‌توان ۷۴/۳۸۵ درصد واریانس متغیرها را تفسیر کرد.

جهت بررسی پایایی پژوهش نیز، از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. قابل ذکر است که ضریب آلفای کمتر از ۰/۶۰ درصد معمولاً ضعیف تلقی می‌شود، دامنه ۰/۷۰ قابل قبول و بیش از ۰/۸۰ خوب تلقی می‌شود. البته هر چقدر ضریب آلفای کرونباخ به عدد یک نزدیک تر باشد، بهتر است (رامین مهر، ۱۳۹۲، ص ۱۰۴). نتیجه آزمون آلفای کرونباخ این پژوهش در جدول ۷ نشان داده شده است و همان طور که از جدول ۷ مشخص است ضریب آلفای کرونباخ ۰/۹۰۱ بدست آمده است؛ بنابراین ابزار پژوهش (پرسشنامه) از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۵. نتایج آزمون‌های KMO و بارتلت

مقدار آزمون	نوع آزمون
۰/۹۰۶	آزمون KMO
۳۳۰۲/۱۱۶	مقدار کای مربع
	درجه آزادی
	مقدار معنی داری
۰/۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۶. جمع واریانس تشریح شده^{۲۰}

اجزا	مقادیر ویژه	
	جمع	درصد واریانس
۱	۱۶/۳۳۷	۴۵/۳۸۰
۲	۱۰/۴۴۲	۲۹/۰۰۵
۳	۰/۹۸۳	۳/۵۹۸

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۷. نتیجه آزمون آلفای کرونباخ

تعداد داده ها	آلفای کرونباخ
۲۶	۰/۹۰۱

منبع: یافته های پژوهشگر

در این پژوهش با استفاده آزمون کلموگروف- اسمیرنوف نرمال بودن متغیرها بررسی شده است. مقادیر سطح معنی داری برای "میزان اهمیت مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن" برابر ۰/۱۰۹ و برای "میزان اعتماد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن" برابر ۰/۱۱۸ است. مقادیر احتمال معناداری برای هر دو متغیر بیشتر از ۰/۰۵ است یعنی فرض صفر، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی شود. از این رو می توان نتیجه گرفت که هر دو متغیر دارای توزیع نرمال می باشند. نتایج آزمون کلموگروف- اسمیرنوف در جدول ۸ نشان داده شده است.

جدول ۸. آزمون کلموگروف- اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

مقدار سطح معنی داری	مقدار Z کلموگروف- اسمیرنوف	بیشترین تفاوت			پارامترهای نرمال		تعداد	متغیر
		منفی	مثبت	قدر مطلق	انحراف معیار	میانگین		
۰/۱۰۹	۱/۲۰۷	-۰/۱۲۳	۰/۱۳۹	۰/۱۳۹	۰/۳۹۰۱۲	۲/۶۱۶۷	۷۵	میزان اهمیت قابل شدن به معیارمالی در مقابل معیارهای غیرمالی
۰/۱۱۸	۱/۱۸۹	-۰/۱۳۷	۰/۱۳۷	۰/۱۳۷	۰/۳۲۲۰۷	۳/۱۹۶۷	۷۵	میزان اعتماد به معیارمالی در مقابل معیارهای غیرمالی

منبع: یافته های پژوهشگر

۱۲- آزمون فرضیه های پژوهش

۱۲-۱- فرضیه اول

با توجه به جدول ۹ که یک سطح معنی داری ۰/۲۳۱ را نشان می دهد؛ می توان بیان کرد که متغیرهای مستقل "تحصیلات تکمیلی حسابداری" و "تجربه حسابداری" مدیر مالی، به صورت متقابل، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بر متغیر وابسته "میزان اهمیت مدیر مالی بر معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن"، تاثیر معنی داری ندارند.

در رابطه با این فرضیه، لازم به ذکر است، با توجه به پرسشنامه های تکمیلی مدیران مالی و صحبت هایی که توسط پژوهشگر با مدیران مالی در هنگام تکمیل پرسشنامه انجام گرفت بیشتر مدیران مالی (۹۱٪) دارای تجربه حسابداری هستند ولی اکثر آن ها (۶۸٪) دارای تحصیلات غیر حسابداری (مانند مدیریت مالی، اقتصاد) و یا تحصیلات غیر تکمیلی حسابداری (پایین تر از کارشناسی ارشد حسابداری) هستند. لذا این دو همدیگر را خنثی کرده و شاید این بی ارتباطی بین دو متغیر مستقل مذکور، به صورت متقابل، و "میزان اهمیت مدیر مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن" به این دلیل باشد و همچنین نتیجه آماری مذکور با نتیجه آماری پژوهش کسکی (۲۰۰۸) مطابقت دارد.

۱۲-۲- فرضیه دوم

در جدول ۱۰ با توجه به این که مقدار سطح معنی داری تقابل دو متغیر مستقل، ۰/۱۵۶ به دست آمده است، بیانگر این می باشد که متغیرهای مستقل "تحصیلات تکمیلی حسابداری" و "تجربه حسابداری"، به صورت متقابل، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بر متغیر وابسته "میزان اعتماد مدیر مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن"، تاثیر معنی داری ندارند.

در رابطه با این فرضیه نیز، همانند فرضیه اول، به دلیل این که بیشتر مدیران مالی (۹۱٪) دارای تجربه حسابداری هستند ولی اکثر آن ها (۶۸٪) دارای تحصیلات غیر حسابداری (مانند مدیریت مالی، اقتصاد) و یا تحصیلات غیر تکمیلی حسابداری (پایین تر از کارشناسی ارشد حسابداری) هستند. لذا این دو همدیگر را خنثی کرده و شاید به این دلیل باشد که دو متغیر مستقل مذکور، به صورت متقابل، بر "میزان اعتماد مدیر مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن" تاثیر معنی داری نداشته باشند و همچنین نتیجه آماری مذکور با نتیجه آماری پژوهش کسکی (۲۰۰۸) مطابقت دارد.

۱۲-۳- فرضیه سوم

با توجه به نتایج آزمون تحلیل واریانس دوعامله، که در جدول ۹ نشان داده شده است؛ سطح معنی داری آزمون ۰/۰۰۳ می باشد. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد، می توان بیان کرد، "تحصیلات تکمیلی حسابداری" مدیر مالی بر روی "میزان اهمیت مدیر مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن"، تاثیر معنی داری دارد. با توجه به این که نیون (۲۰۰۲) بیان کرد "معیارهای مالی بهترین منبع جهت تعیین ثروت سازمان برای سهامداران است و همچنین استفاده کنندگان صورت های مالی به آسانی می توانند میزان سود و تغییرات در حساب ها را مشاهده کنند"، و این که مدیران مالی با

توجه به تحصیلاتی که در زمینه حسابداری دارند و با توجه به کتب مطالعه شده توسط آن ها، آگاهی نسبت به وظیفه اصلی مدیر مالی که افزایش ثروت سهامداران است، دارند، به معیارهای مالی بیش از معیارهای غیر مالی اهمیت قابل هستند و همچنین نتیجه فوق با نتیجه پژوهش لیپ و سالتریو (۲۰۰۰) نیز مطابقت دارد ولی با نتیجه پژوهش کسکی (۲۰۰۸) مطابقت ندارد و به نوعی آن را نقض می کند. به نظر پژوهشگر، در پژوهش حاضر، دلیل اهمیت قابل شدن مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، این است که جامعه آماری این پژوهش، مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هستند و آن ها با معیارهای مالی بیشتر سر و کار دارند و به نوعی می توان گفت به معیارهای مالی ثبات کارکردی^{۲۱} (بکار بردن یک روش از روی عادت و تکرار) پیدا کرده اند و با استفاده از این معیارها راحت می توانند آن چیزی را که به صورت دانشگاهی و آکادمی یادگرفته اند در حوزه عمل پیاده کنند و شاید از این بابت باشد که آن ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیر مالی کارت ارزیابی متوازن، اهمیت بیشتری قابل هستند.

جدول ۹. تاثیر متغیرهای مستقل بر متغیر میزان اهمیت مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل

معیارهای غیر مالی

منبع تغییرات	میانگین مربعات	مقدار F	مقدار سطح معنی داری
تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیر مالی	۱۴/۵۳۳	۹/۷۸۰	۰/۰۰۳
تجربه حسابداری مدیر مالی	۰/۳۸۹	۰/۲۶۲	۰/۶۱۰
تقابل دو متغیر مستقل	۲/۱۶۵	۱/۴۵۷	۰/۲۳۱
خطا	۱/۴۸۶		
متغیر وابسته: میزان اهمیت به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن			
ضریب تعیین = ۰/۲۶۲ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۲۳۱)			

منبع: یافته های پژوهشگر

۱۲-۴- فرضیه چهارم

با توجه به نتایج آزمون تحلیل واریانس دوعامله، که در جدول ۹ نشان داده شده است؛ سطح معنی داری آزمون ۰/۶۱۰ می باشد؛ لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد، می توان بیان کرد، "تجربه حسابداری" مدیر مالی بر روی "میزان اهمیت مدیر مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن"، تاثیر معنی داری ندارد و همچنین نتیجه آماری مذکور با نتیجه گیری آماری پژوهش کسکی (۲۰۰۸) مطابقت دارد.

۱۲-۵- فرضیه پنجم

با توجه به نتایج آزمون تحلیل واریانس دوعامله انجام گرفته که در جدول ۱۰ نشان داده شده است؛ سطح معنی داری آزمون ۰/۰۰۸ بدست آمده است؛ لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد، می توان بیان کرد که "تحصیلات تکمیلی حسابداری" مدیر مالی بر روی "میزان اعتماد مدیر مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن"، تاثیر معنی داری دارد.

این نتیجه گیری با نتیجه پژوهش کسکی (۲۰۰۸) مطابقت دارد و همچنین با نظریه "گرفتاری دانش" که توسط کمرر و همکاران (۱۹۸۹) بیان شد و نظریه "یکسونگری ادراکی" که توسط بیرج (۲۰۰۵) بیان شد و بیانگر این بود که "افراد نسبت به دانش اکتسابی خود ارزش قایل هستند و نسبت به نقطه نظرات دیگر افراد که فاقد آن دانش هستند هیچ گونه ارزشی قایل نیستند"، مطابقت دارد. همچنین لازم به ذکر است که می توان گفت افرادی که به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیر مالی کارت ارزیابی متوازن اهمیت قایل هستند، به احتمال زیاد به این معیارها نیز اعتماد دارند. به نظر پژوهشگر، دلیل این که تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیران مالی بر میزان اعتماد آن ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن، تاثیر با اهمیتی دارد، این است که جامعه آماری پژوهش حاضر مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و با توجه به این که آن ها بیشتر با امور مالی و حسابداری سر و کار دارند و همچنین این که آن ها در دوران تحصیلات دانشگاهی و آکادمی، کتب حسابداری و مالی را آموزش دیده اند، نمی توانند به معیارهای غیرمالی اعتماد داشته باشند و شاید به این دلیل باشد که بیشتر به معیارهای مالی اعتماد دارند.

جدول ۱۰. تاثیر متغیرهای مستقل بر متغیر میزان اعتماد مدیران مالی به معیار مالی در مقابل غیر

مالی

منبع تغییرات	میانگین مربعات	مقدار F	مقدار سطح معنی داری
تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیر مالی	۱۲/۱۱۹	۷/۴۷۶	۰/۰۰۸
تجربه حسابداری مدیر مالی	۰/۱۱۷	۰/۰۷۲	۰/۷۸۹
تقابل دو متغیر مستقل	۳/۳۲۵	۲/۰۵۱	۰/۱۵۶
خطا	۱/۶۲۱		
متغیر وابسته: میزان اعتماد به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن			
ضریب تعیین = ۰/۱۹۵ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۱۶۱)			

منبع: یافته های پژوهشگر

۱۲-۶- فرضیه ششم

با توجه به نتایج آزمون تحلیل واریانس دوعامله انجام گرفته که در جدول ۱۰ نشان داده شده است؛ سطح معنی داری آزمون ۰/۷۸۹ بدست آمده است که نشان دهنده این است که در سطح اطمینان ۹۵

درصد، می‌توان بیان کرد، "تجربه حسابداری" مدیر مالی بر روی "میزان اعتماد مدیر مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن"، تاثیر معنی داری ندارد و همچنین نتیجه گیری مذکور با نتیجه گیری پژوهش کسکی (۲۰۰۸) مطابقت ندارد.

۱۳- بحث و نتیجه گیری

سازمان‌های امروزی واحدهایی ایستا نیستند، همچنین اولویت‌های نظام‌های ارزشی محیط نیز، در حال تغییر است و ناگزیر سازمان‌ها باید خود را همگام با دو نیروی موثر بر سازمان‌ها یعنی تغییرات تکنولوژی و رقابت‌های جهانی تغییر دهند. سازمان‌هایی که نتوانند خود را با این دو نیرو تطبیق دهند، در بلندمدت قادر به ادامه حیات نخواهند بود. لازمه این انطباق آگاهی از شرایط موجود و پیش‌بینی وضعیت آینده است و بدین منظور لازم است که سازمان‌ها مرتباً و یا حداقل در فواصل زمانی مشخص مورد ارزیابی قرار گیرند. چرا که بدون ارزیابی عملکرد نمی‌توان در راه اصلاح و بهبود گام نهاد. یکی از ابزارهای مفیدی که در جهت ارزیابی عملکرد در سال ۱۹۹۲ به صورت رسمی توسط کاپلان و نورتون به وجود آمد، "کارت ارزیابی متوازن" بود، که توانست با استفاده از هر دو معیار مالی و غیرمالی سازمان را مورد ارزیابی قرار دهد. با توجه به پژوهش‌های گذشته، همچون پژوهش لیپ و سالتریو (۲۰۰۰)، مشخص شد که استفاده کنندگان کارت ارزیابی متوازن به معیارهای مالی بیشتر از معیارهای غیرمالی این ابزار مدیریتی اهمیت و اعتماد قایل هستند. از طرفی نیز استفاده کنندگان اصلی کارت ارزیابی متوازن، حسابداران می‌باشند (کسکی، ۲۰۰۸، ص ۴) و در پژوهش حاضر، از مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نماینده‌ای از حسابداران به عنوان جامعه آماری پژوهش، استفاده شده است و به بررسی این موضوع پرداخته شده است که آیا دلیل تاکید بیش از حد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیر مالی ناشی از تحصیلات و تجربه حسابداری این مدیران است.

طبق آزمون‌های آماری به عمل آمده مشخص شد که، تحصیلات تکمیلی حسابداری مدیران مالی بر میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تاثیر معنی داری دارد ولی تجربه حسابداری مدیران مالی بر میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تاثیر معنی داری ندارد. همچنین تحصیلات تکمیلی حسابداری و تجربه حسابداری مدیران مالی، به صورت متقابل، بر میزان اهمیت و اعتماد آن‌ها به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تاثیر معنی داری ندارند. لازم به ذکر است نتیجه فوق با نظریه "گرفتاری دانش" که توسط کمرر و همکاران (۱۹۸۹) بیان شد و همچنین با نتیجه پژوهش لیپ و سالتریو (۲۰۰۰)، مطابقت دارد.

با توجه به اینکه طبق آزمون‌های آماری فرضیه‌های سه و پنج پژوهش، مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن با توجه به تحصیلات تکمیلی حسابداری خود اهمیت و اعتماد قایل هستند، به نوعی می‌توان گفت که مدیران مالی به معیارهای مالی، ثبات کارکردی دارند. لذا

پیشنهاد می‌شود از طرف انجمن‌هایی همچون انجمن مدیران مالی، موسسات و یا نهادهای ذیربط برای این مدیران، کلاس‌هایی مرتبط با بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت به خصوص کارت ارزیابی متوازن، برگزار شود، که مدیران مالی بتوانند با معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن آشنایی بیشتری پیدا کنند و همچنین در این راستا، مدیران مالی می‌توانند از کمک مشاورانی که در زمینه حسابداری مدیریت و مدیریت استراتژیک تخصص کافی دارند و یا از کمک مدیران سایر بخش‌های سازمان، که مرتبط با امور غیرمالی سازمان هستند، نیز کمک بگیرند که در این راستا بتوانند به معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن نیز توجه لازم داشته باشند.

عدم همکاری لازم برخی از مدیران مالی در تکمیل پرسشنامه، به دلایل مشغله کاری و یا عدم درک صحیح از موضوع.

(۱) از آن‌جا که در این پژوهش امکان برگشت تمام پرسشنامه‌های ارسال شده برای نمونه آماری وجود نداشته است، علی‌رغم ارسال پرسشنامه برای تمامی طبقات جامعه آماری، احتمال دارد پرسشنامه‌های دریافتی شامل طبقه خاصی از نمونه انتخابی نباشد و نتوان نتایج به دست آمده از این پژوهش را به کل جامعه آماری تعمیم داد. با توجه به این محدودیت، بررسی فرضیه‌های پژوهش در هر صنعت (هر طبقه از جامعه آماری این پژوهش)، به صورت جداگانه، برای پژوهش آینده نیز پیشنهاد شده است.

با توجه به این که ممکن است برخی دیگر از پارامترها هم مانند سن، میزان تجربه کاری و میزان تجربه مدیریتی مدیران مالی، درجه شغلی و تحصیلی، اندازه سازمان بر روی میزان اهمیت و اعتماد مدیران مالی به معیارهای مالی در مقابل معیارهای غیرمالی کارت ارزیابی متوازن تاثیر داشته باشد (کسکی، ۲۰۰۸).

فهرست منابع

- (۱) احمدزاده، حمید، (۱۳۸۷)، "بررسی دلایل عدم بکارگیری سیستم ارزیابی متوازن در ارزیابی عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه علوم اقتصادی، دانشکده علوم مالی، صص ۸۰-۱۱۴.
- (۲) حساس یگانه، یحیی، زهرا دیانتی دیلمی، ابراهیم نوروزبیگی، (۱۳۹۰)، "بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله حسابداری مدیریت، صص ۱-۱۵.
- (۳) خدای پور، احمد؛ رامین اکبری، (۱۳۸۸)، "کارت ارزیابی متوازن در موسسات تولیدی کوچک و متوسط"، مجله حسابداری، سال بیست و سوم، شماره ۲۰۶، صص ۱-۵.
- (۴) رامین مهر، حمید؛ پروانه چارستاد، (۱۳۹۲)، "روش تحقیق کمی"، انتشارات ترمه، صص ۶۷-۱۰۴.
- (۵) مرادزاده فرد، مهدی؛ محسن محسنی شریف، (۱۳۸۶)، "کارت ارزیابی متوازن ابزاری نیرومند در جهت اجرای راهبرد"، حسابداری، سال بیست و دوم، شماره صد و هشتاد و هفت، صص ۱-۵.

- ۶) مومنی، منصور؛ علی فعال قیومی، (۱۳۹۱)، "تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS"، انتشارات منصور مومنی، صص ۱۹۱-۲۳۳.
- ۷) نمازی، محمد؛ امیر رضا رضانی، (۱۳۸۲)، "ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت"، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره نوزدهم، شماره دوم، صص ۱-۵.
- 8) Anderson, E.C. Fornell and Lehmann, D., (1994), "Customer Satisfaction, Market Share and Profitability: Findings from Sweden", *Journal of Marketing*. PP. 53-66.
- 9) Antony, R.N., (1989), "The Management Control Function", Harvard Business School Press. PP. 53-60.
- 10) Birch, (2004), "Understanding Children's and Adults' Limitations in Mental State Reasoning", Taylor & Francis E- Library. PP. 255-260.
- 11) Camerer, C. Loewenstein, G. & Weber, M., (1989, October), "The Curse of Knowledge in Economic Settings: An Experimental Analysis". *Journal of Political Economy*. PP. 1232-1254.
- 12) Danaei, A., Hosseini, A., (2013), "Performance Measurement Using Balanced Scorecard: A Case Study Of Pipe Industry", *Management Science Letters*. Volume 3, Issue 5, PP. 1433-1438.
- 13) Eccles, R. & Pyurn, P.S, (1992), "Creating A Comprehensive System to Measure Performance", *Management Accounting*. PP: 1-12.
- 14) Gram M., (2013), "A Systematic Methodology To Reduce Loss In Production With The Balanced Scorecard Approach", *Manufacturing Science And Technology*. PP. 12-15.
- 15) Halmi L. & Varicak I. & Wasserbauer B., (2013), "Balanced Scorecard: A Strategic Tool for Corporate Social Responsibility", the Mabpolska School of Economics in Tarnow Research Papers Collection. Vol 23, PP. 101-111.
- 16) Johnson, H. & Kaplan, R., (1987), "Relevance Lost: The Rise and fall of Management Accounting. Boston", Harvard Business School Press. PP. 1-15.
- 17) Kaplan, R. & Norton, D., (1992, January/February), "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*. PP. 71-79.
- 18) Kaplan, R. & Norton, D., (1996), "Strategic Learning & the Balanced Scorecard", *Strategy & Leadership*. PP. 18-25.
- 19) Kaskey, V., (2008), "The Balanced Scorecard: A Comparative Study Of Accounting Education And Experience On Common Measure Bias And Trust In A Balanced Scorecard", A Dissertation Presented In Partial Fulfillment Of The Requirements For The Degree Doctor Of Philosophy, Capella University. PP. 11-52.
- 20) Lehmann D. R. & Zahay D. And Peltier J. W., (2012), "Survey Analyze Customer Relationship Management Using Balanced Scorecard", *Journal Of Interactive Marketing*. PP. 1-10.
- 21) Lipe, M. G. & S. E. Salterio, (2000), "The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures", the *Accounting Review*. 75(3), PP. 283- 298.
- 22) Nawangwulan I.M. & Anantadjaya S.P. And Finardi B.A, (2014), "Does Bsc Represent an Organizational Development? Evidence From Indonesian Manufacturing Firms", *Review Of Integrative Business & Economics Research*. PP. 150-158.
- 23) Niven, P, (2002), "Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results", New York: John Wiley & Sons. PP. 1-10.
- 24) Roberts, M., Albright, T., & Hibbets, A., (2004), "Debiasing Balanced Scorecard Evaluations", *Behavioral Research in Accounting*. PP. 75-88

1. Antony
2. Eccles & Pyurn
3. Kaplan & Norton
4. Lipe & Salterio
5. Johnson & Kaplan
6. Curse Of Knowledge
7. Camerer, Loewenstein & Weber
8. Roberts Et Al.
9. Anderson Et Al.
10. Niven
11. Birch
12. Kaskey
13. Lehmann Et Al.
14. Customer Relationship Management
15. Gram
16. Halmi Et Al.
17. Danaei & Hosseini
18. Nawangwulan Et Al.
19. Survey Research
20. Total Variance Explained
21. Functional Fixation