

مقایسه سیستم‌های سنجش عملکرد و تحلیلی بر کارت امتیازی متوازن به عنوان سیستم نوین سنجش عملکرد

مجید زنجیر دار
(عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی اراک)
zanjirdar@yahoo.com

زرین طالبی فراهانی
(دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، عضو باشگاه پژوهشگران جوان دانشگاه آزاد اسلامی اراک)
zt_farahani@yahoo.com

سید مسلم موسوی بصری
(دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی)
moslemmoosavi@yahoo.com

ندا لونی
(کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی - مدرس دانشگاه آزاد اسلامی اراک)
n_loni2007@yahoo.com

محیط‌های رقابتی کافی نمی‌باشند، در حقیقت معیارهای مالی فقط قسمتی از داستان مربوط به اعمال گذشته را بازگو می‌کنند و نمی‌توانند هدایت کافی را برای اعمالی که امروز و فردا برای ایجاد ارزش مالی انجام می‌شود فراهم کنند. به این منظور مدل‌های مختلفی برای اندازه‌گیری عملکرد توسعه داده شده‌اند. یکی از این مدل‌ها که به عنوان سیستم نوین سنجش عملکرد از آن نام برده می‌شود چارچوب کارت امتیازی متوازن می‌باشد که دارای مزایای زیادی نسبت به سایر روش‌های مشابه است و ما

کارت امتیازی متوازن / سنجش عملکرد / ارزیابی عملکرد /
معیارهای مالی عملکرد / معیارهای غیر مالی عملکرد

چکیده

در عصر حاضر اندازه‌گیری عملکرد نقش حیاتی در موفقیت سازمان‌ها ایفا می‌کند. آگاهی از عملکرد در تمامی ابعاد مالی و غیر مالی برای تصمیم‌گیری مدیران سازمان‌ها حیاتی می‌باشد. چون معیارهای مالی برای هدایت و ارزیابی مسیرهای سازمان در

در این مقاله به بررسی نقش آن در سیستم سنجش عملکرد سازمان‌ها می‌پردازیم.

عملکرد راهبردی عمل می‌کند [۳]

مقدمه

ارزیابی عملکرد یکی از وظایف اصلی هر سازمان و یکی از وجوه مدیریت عملکرد می‌باشد که در گذشته بیشتر از طریق به‌کارگیری شاخص‌های مالی اجرا شده است. در دو دهه اخیر موضوعاتی مانند یادگیری سازمانی، خلق دانش و ظرفیت نوآوری به عنوان عوامل تعیین‌کننده مزیت رقابتی مورد توجه قرار گرفته‌اند و این تمرکز به دلیل ظهور جهانی سازی، تشدید رقابت و پیشرفت بی سابقه تکنولوژی به خصوص در زمینه اطلاعات و ارتباطات بوده است و به همین علت سازمان‌ها برای یافتن شاخص‌های فراگیر سنجش عملکرد در فشار هستند و به خصوص تاکید بیشتری بر شاخص‌های عملکرد نرم (غیر مالی) صورت گرفته زیرا که شاخص‌های مذکور در ارتباط با انسان‌ها و فرایندها یعنی موضوعاتی که ضعف یا قوتشان در ترازنامه نمایش نمی‌یابد تعریف شده‌اند. مدیریت عملکرد به معنای ارزیابی عملکرد سازمان بر اساس برنامه راهبردی آن و استفاده از اطلاعات حاصله در بهبود برنامه راهبردی، بدون توجه به حوزه‌های دیگر به جز حوزه مالی امکان پذیر نمی‌باشد. شاهد این مدعا چهار عامل بازدارنده دستیابی سازمان‌ها به استراتژی‌ها و اهداف بلند مدت و کوتاه مدت خود است که دانشمندان علوم نوین مدیریت استراتژیک آن را بر شمرده‌اند و شامل عوامل بازدارنده استراتژی، مدیریتی، انسانی و اجرایی می‌شوند. نیاز شرکت‌ها به هم تراز کردن سیستم‌های سنجش عملکرد با اهداف راهبردی‌شان، در متون به اثبات رسیده است [۱]. برای برطرف کردن این نیاز تعدادی از چارچوب‌ها و فرایندها (رویکردها) برای توسعه سیستم‌های سنجش عملکرد به وجود آمده است. رایج ترین این سیستم‌ها کارت امتیازی متوازن است [۲]، که به تعادل میان کاربرد معیارهای مالی و غیر مالی برای دستیابی به هم تراز کردن راهبردی تأکید می‌کند. معروفیت کارت امتیازی متوازن به عنوان سازمان دهنده‌ای برای تحقیقات آینده و ویژگی‌ها و روش‌هایی برای توسعه سیستم‌های سنجش

۱. اهمیت و نقش سنجش عملکرد در سازمان

سنجش عملکرد جزء ضروری از هر سازمانی است، به طوری که می‌تواند بازخوردی از کارایی برنامه‌ها و پیاده‌سازی آن‌ها بدهد [۴]. مدیران بازرگانی و حسابداران نسبت به نقشی که سنجش عملکرد در سیستم کنترل و برنامه‌ریزی سازمانی بازی می‌کند آگاهی زیادی دارند. گزارش عملکرد گذشته شرکت یکی از کاربردهای بنیادی سیستم سنجش عملکرد است. لینگل و شیمن (۱۹۹۶) [۵] در نظر سنجی درباره کیفیت، کاربردها و اهمیت ادراکی انواع معیارهای سنجش مالی و غیر مالی، ناهماهنگی‌های وسیعی را میان کیفیت ادراکی و اهمیت معیارهای غیر مالی در مقایسه با معیارهای مالی گزارش نمودند. عدم کفایت ادراکی در سیستم سنجش عملکرد سنتی با تمرکز بر معیارهای مالی سبب شده است که بسیاری از سازمان‌ها به معیارهای غیر مالی آینده‌نگر روی آورده و بر آن تاکید ورزند مانند رضایت مشتری، یادگیری کارکنان و ابتکار عمل [۶]. علیرغم افزایش توجه نسبت به معیارهای سنجش غیر مالی در سیستم سنجش عملکرد سازمانی، شواهد تجربی [۷] درباره ارتباط معیارهای غیر مالی با ارزش مشترک و عملکرد مالی آتی بدون نتیجه‌گیری هستند. ذکر این نکته حائز اهمیت است که در حالی که هر مدیری تلاش می‌کند تا عملکرد بخش خودش را به صورت بهینه درآورد، روی هم رفته ممکن است عملکرد سازمان بهینه نباشد. تنها یک سیستم مدیریت عملکرد است که ارزیابی راهبردی را ایجاد کرده و نسبت به تناسب اهداف اطمینان حاصل می‌کند.

۲. ویژگی‌های معیارهای سنجش عملکرد

گلوبرسون (۱۹۸۵) و ماسکل (۱۹۸۹) [۸] مجموعه‌ای از خط مشی‌های مربوط به ویژگی‌های معیارهای سنجش عملکرد را مطرح می‌کنند که اغلب در متون جدید نیز تکرار می‌شوند. مرور جامع متون مربوطه از سوی نیلی و دستیارانش (۱۹۹۷) [۹] انجام گرفته و مجموعه‌ای از ۲۲ مشخصه از آن استخراج شده است.

بررسی این مجموعه‌ها مشخص می‌سازد که بسیاری از ویژگی‌ها تکراری بوده یا از مطلوبیت کمتری برخوردارند. حذف تکرار و تمرکز بر ویژگی‌های اصلی، مجموعه‌ای را در پی داشته که شامل ویژگی‌هایی با خصوصیات ذکر شده می‌باشد:

- ۱- منتج شده از استراتژی [۱۰]، ۲- به‌طور آشکار تعریف شده با اهداف واضح [۱۱]، ۳- مربوط و آسان برای بقای سازمان [۱۲]، ۴- برای درک و کاربرد در سازمان ساده باشد [۱۳]، ۵- ویژگی‌هایی که بازخورد درست و سریع فراهم کند [۱۴]، ۶- اهداف عملیاتی و استراتژیک را به هم متصل کند [۱۵] و ۷- برانگیختن بهبود مداوم سازمان.

معایب سیستم‌های سنتی اندازه‌گیری عملکرد

محققین مختلف از جمله کاپلان و نورتین (۱۹۹۲) [۱۶] و ... اشکالات سیستم‌های سنتی اندازه‌گیری را یادآور شده‌اند که به‌طور خلاصه عبارتند از:

جدول شماره ۱- مقایسه معیارهای سنتی و نوین سنجش عملکرد

معیارهای سنتی عملکرد	معیارهای نوین عملکرد
مبتنی بر سیستم حسابداری سنتی	مبتنی بر استراتژی شرکت
معیارهای عمدتاً مالی	معیارهای عمدتاً غیر مالی
توجه به مدیران میانی و عالی	توجه به همه کارمندان
معیارهای ضعیف و ناقص، متضاد و گمراه کننده	معیارهای جزئی، ساده، دقیق و آسان برای استفاده کردن
سطح عملیاتی سازمان فراموش می‌شود	اغلب در سطح عملیاتی بکار برده می‌شود
منجر به ناکامی کارکنان می‌شود	منجر به رضایت کارکنان می‌شود
چارچوب ثابت دارد	چارچوب ثابت ندارد (بستگی به نیازها دارد)
در شرایط و موقعیت‌ها تفاوتی نمی‌کند	در بین موقعیت‌ها و شرایط متفاوت می‌باشد
در طول زمان تغییر نمی‌کند	در طول زمان بر حسب تغییر نیاز، تغییر می‌یابد
هدف اصلی نظارت بر عملکرد است	هدف اصلی بهبود عملکرد است
در برخی موارد مثل مدیریت کیفیت فراگیر کاربرد ندارد	در همه موارد عملی و قابل کاربرد است
در دستیابی به بهبود مستمر کمک نمی‌کند	در دستیابی به بهبود مستمر کمک می‌کند

مأخذ: صفایان، ۱۳۸۶، ص ۲۲

الف- بر رویه‌های کهنه استوار است و گذشته‌گرا می‌باشد؛
 ب - گرایش مالی دارد و برای سهامداران و مالیات‌بگیران مناسب است؛
 ج - موارد غیر مالی را که امروزه مهم هستند مثل کیفیت محصولات و خدمات، رضایت مشتری و ... را فراموش می‌کند؛
 د - دیدگاه داخلی دارد و خیلی کم درباره رقابت و بازار اندازه‌گیری دارد؛
 ه - قدرت پیش‌بینی ندارد و درباره موفقیت آینده بحث نمی‌کند؛
 و - رفتار نامناسبی را تقویت می‌کند (آنچه را اندازه‌گیری کنی، انجام می‌دهی)؛
 ز - روی ورودی‌ها و نه فرایندها و خروجی‌ها برای مشخص کردن هزینه‌ها متمرکز است؛
 ح - تصمیمات مدیریت بر اطلاعات حسابداری بنا می‌شوند.

۴. رویکردهای موجود در سنجش عملکرد

در دوران عصر صنعتی، رویکردهایی که در زمینه سنجش عملکرد شرکتها و سازمانها وجود داشت رویکردهایی صرفاً مالی بر مبنای حسابداری بودند که از آنها تحت عنوان سیستمهای سنجش عملکرد سنتی یاد می‌شود. این رویکردها همیشه تحت شرایط و اصول حسابداری سنتی ای که در آن زمان رایج بود محدود بودند. به تدریج که شرکتها و سازمانها وارد عصر اطلاعاتی شدند و مزیت رقابتی خود را در جاهای دیگری غیر از کاهش هزینه و افزایش بهره‌وری دیدند، این رویکردها نیز توسعه یافتند و از حالت تک بعدی که همان بعد مالی بود به حالت چند بعدی تغییر یافتند.

۴-۱. رویکردهای تک بعدی سنجش عملکرد

این رویکردها که بیشتر بر بعد مالی سازمان تاکید داشتند، در شرکت‌های عصر صنعتی بیشتر مورد استفاده قرار می‌گرفتند. در زیر به بررسی خلاصه چند رویکرد مهم و مطرح پرداخته می‌شود.

۴-۱-۱. حسابداری منابع انسانی [۱۷]

سرمایه انسانی هرسازمان، فاکتور انسانی آن سازمان را تشکیل می‌دهد که این فاکتور شامل توانایی‌ها، مهارت‌ها و هوش می‌باشد. در حقیقت فاکتور انسانی خصوصیت مشخص کننده یک سازمان می‌باشد. برطبق نظر سکمن هدف حسابداری منابع انسانی سنجش ارزش اقتصادی افراد برای سازمان به منظور فراهم کردن ورودی برای تصمیمات مالی و مدیریت می‌باشد. در حالی که هیچ یک از مدل‌های حسابداری منابع انسانی شامل مدل‌های هزینه‌ای، ارزش منابع انسانی و تاکید پولی موفقیت‌های دراز مدت سازمان را به همراه نداشتند؛ جالب است که بیان شود اکثر این سیستم‌ها در سازمان‌های خدماتی توسعه یافتند (نظیر شرکت‌های حسابداری، بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های خدمات پولی)، جایی که سرمایه انسانی نسبت قابل ملاحظه‌ای از ارزش سازمانی را تشکیل می‌دهد.

۲-۱-۴. ارزش افزوده اقتصادی [۱۸]

ارزش افزوده اقتصادی تفاوت بین بازگشت روی سرمایه و هزینه سرمایه گذاری را اندازه‌گیری می‌کند. ارزش افزوده اقتصادی مثبت نشان می‌دهد که ارزش برای سهامداران ایجاد شده است و ارزش افزوده اقتصادی منفی اشاره به تباهی سرمایه دارد. این روش مشابه با شاخص‌های حسابداری سنتی می‌باشد؛ با دو تفاوت عمده، اولاً ارزش افزوده اقتصادی هزینه کل سرمایه را در نظر می‌گیرد و ثانیاً ارزش افزوده اقتصادی توسط اصول حسابداری سنتی محدود نیست.

۳-۱-۴. مدل هزینه یابی بر مبنای فعالیت [۱۹]

افزایش رقابت در بازارهای داخلی و جهانی، تولید کنندگان را وادار ساخته است تا ساختار هزینه‌های خود را بهتر بشناسند. در گذشته تولید کنندگان تعداد نسبتاً کمی از محصولات را تولید می‌کردند که تفاوت عمده‌ای از لحاظ پشتیبانی تکنولوژیک با یکدیگر نداشتند. در این گونه واحدهای تولیدی، هزینه دستمزد با اهمیت ترین عامل در ساختار هزینه محسوب می‌گردید. اما امروزه، تعداد محصولات زیادتر است، پیچیدگی محصولات بیشتر می‌باشد و از لحاظ نیاز به پشتیبانیهای تولید متفاوت هستند. ضمن این که امروزه هزینه دستمزد کم اهمیت‌ترین جزء هزینه تولید محسوب می‌شود. با توجه به این، تولید کنندگان ناگزیرند که سیستم سنتی هزینه‌یابی بر مبنای حجم را مورد تجدید نظر قرار دهند و به سوی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت حرکت کنند [۲۰].

۴-۱-۴. سرمایه فکری [۲۱]

سرمایه فکری، زاده عرصه علم و دانش است که برای نخستین بار، در سال ۱۹۹۱ مطرح شد و شامل ارزش اقتصادی دو بخش از دارایی‌های ناملموس یک شرکت یعنی سرمایه سازمانی (ساختاری) و سرمایه انسانی است. سرمایه فکری شامل آن بخش از کل سرمایه یا دارایی شرکت است که مبتنی بر دانش بوده و شرکت، دارنده و مالک آن به شمار می‌آید. بنابر این تعریف، سرمایه فکری هم می‌تواند شامل خود دانش (که به مالکیت فکری و یا دارایی فکری یک شرکت تبدیل شده) و هم

نتیجه نهائی فرآیند انتقال آن باشد [۲۲].

با تمرکز بر نتایج، به جای علل و تعیین کننده‌های آنها، شرکت در جهت تغییر سازمانی منفعلانه عمل می‌کند.

۴-۲. رویکردهای چند بعدی سنجش عملکرد

این رویکردها، عملکرد سازمان را از چند بعد ارزیابی و اندازه‌گیری می‌کنند. به عبارت دیگر علاوه بر ارزیابی عملکرد مالی سازمان، عملکرد غیر مالی سازمان را نیز ارزیابی می‌کنند و همچنین علاوه بر محیط درونی سازمان، محیط بیرونی سازمان را نیز در نظر می‌گیرند.

۴-۲-۱. رویکرد ذینفع

رویکرد ذینفع به سنجش عملکرد اولین بار طی مقاله‌ای توسط آتکینسون، واترهاوس و ولز در سال ۱۹۹۷ طرح شده است. از دید ارائه‌کنندگان این رویکرد شاخص‌های مالی جهت ارتباط دادن اطلاعات تصمیم‌گیری به افراد داخل سازمان ساخته نشده‌اند بلکه بیشتر در جهت ایجاد اطلاعات مالی برای پشتیبانی قراردادهای سازمان با بازارهای سرمایه طراحی گشته‌اند. مفهوم کلیدی که این رویکرد بر اساس آن بنا شده، مفهوم ذینفع است. این رویکرد پنج ذینفع عمده را برای سازمان‌ها معرفی می‌کند: مشتریان، پرسنل، تأمین‌کنندگان (کالا، خدمات، اعتبار)، سهامداران و جامعه. رویکرد ذینفع، عملکرد سازمان در خصوص دستیابی به اهداف اولیه (اهداف مؤسسان و سهامداران) را به عنوان نتیجه فرایندهای داخلی سازمان تصور می‌کند. از این دیدگاه تلاش برای بهبود عملکرد سازمانی از طریق ارزیابی کردن اهداف اولیه کاری بیهوده است، زیرا اهداف اولیه نتیجه نهایی عملکرد سازمان در خصوص اهداف ثانویه هستند. به علاوه

۴-۲-۲. کارت امتیازی متوازن [۲۳]

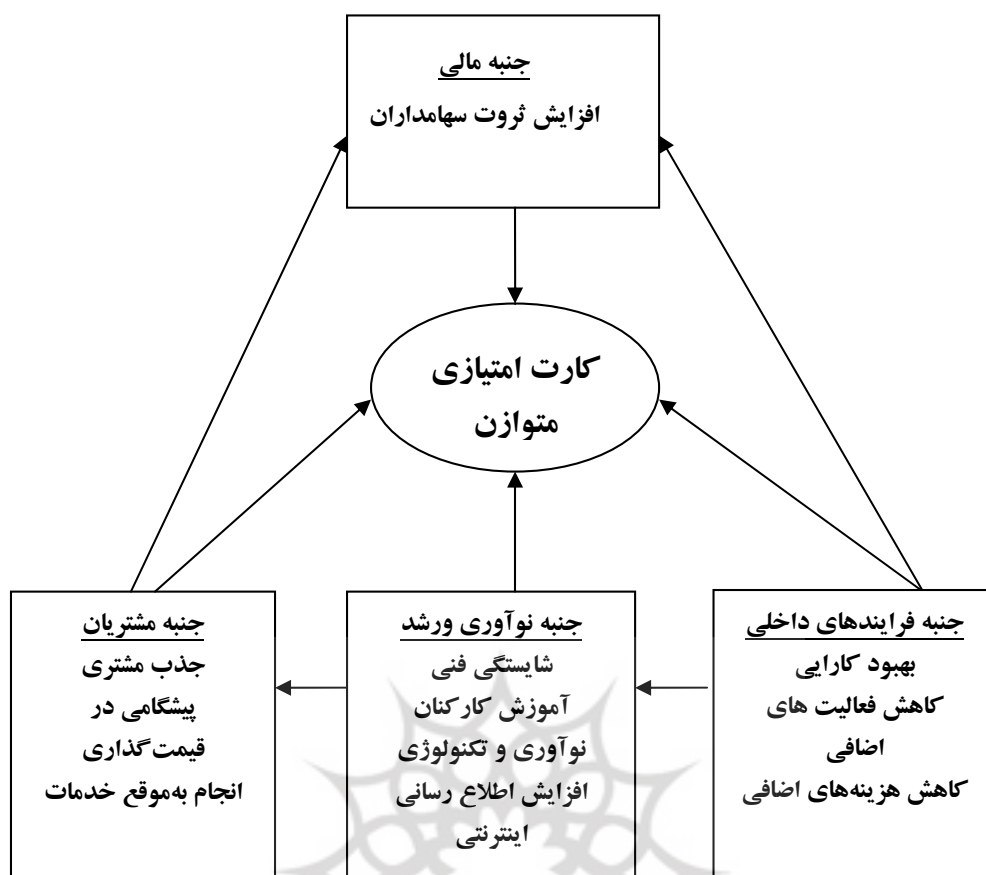
کاپلان ونورتن (۱۹۹۲) کارت امتیازی متوازن را که امروزه به عنوان یکی از سیستم‌های نوین سنجش عملکرد به کار می‌رود به عنوان مجموعه‌ای از معیارهایی که دیدگاه جامعی از تجارت به مدیران عالی می‌دهد، معرفی می‌کنند. کارت امتیازی متوازن به مدیران اجازه می‌دهد تا به تجارت از چهار وجه مهم نگاه کنند

و نیز چهار پاسخ را برای سؤالات اساسی زیر فراهم می‌کند:

- ۱) مصرف‌کنندگان ما را چگونه می‌بینند؟ (وجه مصرف‌کننده)
- ۲) در چه چیزهایی برتری داشته باشیم؟ (وجه فرآیند داخلی)
- ۳) آیا می‌توانیم ایجاد و بهبود ارزش را ادامه دهیم؟ (وجه یادگیری و نوآوری)

۴) به سهامداران چگونه نگاه کنیم؟ (وجه مالی)

کارت امتیازی متوازن، سیستم نوین سنجش عملکرد، سیستم مدیریت استراتژیک [۲۴] و ابزار ارتباطی است [۲۵] و همچنین ابزاری را برای تبدیل ماموریت سازمان به اهداف قابل سنجش ملموس، فعالیت‌ها و معیارهای عملکرد ارائه می‌دهد. همچنین می‌تواند در سطوح مختلف، شناسایی اجزاء اصلی عملیات، تنظیم اهداف برای آن‌ها و یافتن راه‌هایی برای سنجش پیشرفت در جهت دستیابی به آن اهداف بکار رود [۲۶].



مأخذ: سجادی، ۱۳۸۶، ص ۴

شکل شماره ۱ - رابطه بین جنبه‌های کارت امتیازی متوازن

۵. گام‌های پیاده سازی کارت امتیازی متوازن

- تمرکز، رشد، ثبات و کاهش (تدوین گردد).
- پس از تدوین استراتژی، لازم است این استراتژی به مؤلفه‌های کوچکتری تقسیم شوند. این مؤلفه اهداف نام دارند. اهداف قسمت‌های اساسی استراتژی هستند.
- در قدم چهارم نقشه استراتژیکی از استراتژی کلان سازمان ترسیم می‌شود. نقشه استراتژیک با استفاده از اطلاعات گام قبل و چارچوب کارت امتیازی متوازن ترسیم می‌گردد. هر یک از اهداف باید در یکی از بخش‌های چهارگانه مدل کارت امتیازی متوازن قرار گیرند.
- پس از قرار دادن اهداف در چارچوب کارت امتیازی متوازن، شاخص‌ها و مقادیر هدف آن‌ها تعیین می‌شوند.
- در آخرین قدم طرح‌ها و برنامه‌هایی که برای دستیابی به
- در گام اول باید بنیادها و اعتقادات هسته‌ای سازمان مورد ارزیابی قرار گیرد، مانند: ۱- فرصت‌های بازار ۲- رقبا ۳- موقعیت مالی ۴- اهداف بلند و کوتاه مدت ۵- شناسایی آنچه رضایت مشتری را جلب می‌کند که در این راه باید از ماموریت سازمان بهره گرفت. البته اگر پروفایل نقاط ضعف و قوت درونی و فرصت‌ها و تهدیدات برون سازمان تهیه شده است نیاز به ارزیابی مجدد نیست. در این پروفایل نقاط قوت و ضعف، فرصت‌ها و تهدیدات سازمان معرفی و ارزیابی می‌گردد.
- در این گام باید استراتژی کلان کسب و کار (یکپارچگی،

اهداف مورد نظر ضروری می‌باشند، تعیین می‌گردند.

علیرغم برنامه‌ریزی تجاری سنتی که به سختی بودجه سازمانی را به‌طور همزمان مد نظر قرار می‌دهد، کارت امتیاز متوازن بر تلفیق برنامه‌ریزی استراتژیک و فرایندهای تعیین بودجه تاکید می‌ورزد [۳۱]

۶. استراتژی و کارت امتیاز متوازن

کاپلان و نورتن (۱۹۹۶) [۲۷] چهار فرایند مهم در مرتبطسازی استراتژی و کارت امتیاز متوازن را چنین تشریح می‌کنند:

۶-۱. تفسیر چشم انداز [۲۸]

مدیریت ارشد سازمان چشم انداز واضحی را بیان کرده و تلاش می‌کند تا در میان لایه‌های ارشد مدیریتی توافق را توسعه بخشد. در آخر، مدیریت ارشد چشم انداز را به عباراتی تبدیل می‌کند که به آسانی از سوی افراد اجرا کننده آن قابل درک باشد.

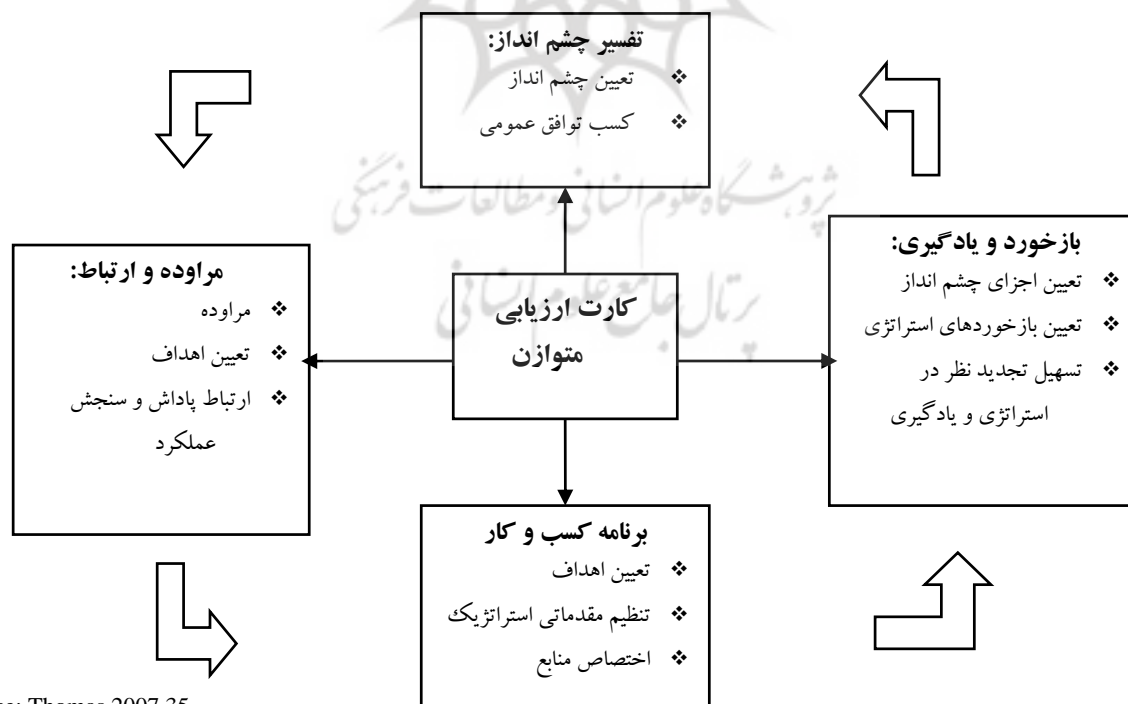
۶-۲. ارتباط و مرتبط سازی [۲۹]

مقاصد سنجیده شده و اهداف تعیین شده در فرایند اولیه، در سطح واحد تجاری پالایش یافته و عرضه می‌گردند. به علاوه کارت امتیاز متوازن اهداف فردی و مقاصد سازمانی را به‌طور همزمان توسعه می‌بخشد.

۶-۳. برنامه‌ریزی تجاری [۳۰]

۴-۶. بازخورد و یادگیری [۳۲]

در حالی که سه فرایند اول برای موفقیت اجرای استراتژی سازمانی بسیار مهم هستند، اما بدون سازوکار یادگیری و بازخورد قادر به ایجاد نتیجه مطلوب نخواهند بود. کارت امتیاز متوازن سه عنصر ضروری در یادگیری استراتژیک را عرضه می‌کند. اول از همه بینش مشترک شرکت و تعریف عبارات واضح و عملیاتی درباره نتایجی که شرکت بصورت یک تیم در حال تلاش برای دستیابی به آن است، مشخص می‌گردند. سپس کارت امتیاز سیستم بازخورد راهبردی لازم که قادر به آزمایش، تعیین اعتبار و اصلاح فرضیات گنجانده شده در استراتژی واحد تجاری است را فراهم می‌کند. سوم آنکه کارت امتیاز بازنگری استراتژی را که برای یادگیری استراتژیک ضروری است تسهیل می‌کند.



Reference: Thomas, 2007, 35.

۷. معرفی وجوه کارت امتیازی متوازن

یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعات برای تصمیم‌گیری مدیران، ارزیابی عملکرد مالی و شاخص‌هایی نظیر سودآوری، فروش، نرخ بازگشت سرمایه و غیره می‌باشند، اما این شاخص‌ها تنها یک بعد از سازمان را برای تصمیم‌گیری به تصویر می‌کشند و مهم‌تر اینکه این شاخص‌ها همه از نوع تأخیری هستند ولی رویکرد کارت امتیازی متوازن سازمان را از چهار دیدگاه مالی، مشتری، فرایندهای داخلی و رشد و یادگیری مورد بررسی قرار می‌دهد.

- وجه مالی [۳۳]: در دیدگاه سهامداران چه جایگاهی داریم؟ معیارها در این چشم‌انداز شامل محاسبه اندازه پایه سود و تولید اضافه می‌باشد.

- وجه مشتری [۳۴]: رویکرد مشتری به شرکت در برطرف کردن نگرانی‌های مهم مشتری و ایجاد پشتیبانی مداوم کمک می‌کند [۳۵]. رشد درآمد نیازمند جذب مشتری است. جذب مشتری از طریق ارائه ارزشی به او صورت می‌گیرد که خود این ارزش ترکیبی است از محصول، قیمت، خدمات، روابط بین مشتری و سازمان و تصویری که سازمان عرضه می‌کند.

- وجه فرایندهای داخلی [۳۶]: فرایندهای داخلی دو عامل حیاتی راهبردهای سازمان را محقق می‌کند: ارزش قابل ارائه به مشتری را به وجود می‌آورد و فرایندها را بهبود می‌بخشد و هزینه‌ها را کاهش می‌دهد. فرایندهای داخلی سازمان در چهار دسته قرار می‌گیرند که شامل فرایندهای عملیاتی، مدیریت مشتری، نوآوری و قانونی و اجتماعی می‌شوند.

- وجه رشد و یادگیری [۳۷]: چگونه می‌توان به توسعه ادامه داد و ارزش‌های نو و جدید ایجاد نمود؟ معیارها در این وجه شامل توانایی شرکت در رشد و توسعه مهارت‌ها از طریق تحقیقات، رشد محصولات جدید، توسعه و یافتن فرصت‌ها می‌باشد. در اینجا هدف ایجاد هماهنگی بین دارایی‌های نامشهود مثل سرمایه انسانی [۳۸] و سرمایه اطلاعاتی [۳۹] و سرمایه سازمانی [۴۰] با فعالیت‌ها (و در نهایت راهبردهای سازمان) است.

۸. مزایا و کاربردهای کارت امتیازی متوازن

کارت امتیازی انواع نیازهای مدیریتی را برآورده می‌سازد و تمامی عناصر مهم شاخص‌های رقابتی شرکت را در کنار یکدیگر قرار می‌دهد. مدیریت ارشد از طریق آن درک بهتری از موازنه‌های داخلی می‌یابد. کارت امتیازی متوازن از طریق دیدگاه‌های مالی، مشتریان، فرایند داخلی و ابتکار عمل و یادگیری سازمانی به درک بسیاری از روابط دوسویه از سوی مدیران کمک می‌نماید [۴۱]. سایر مزایا به شرح زیر می‌باشد:

- * بهبود اثربخشی مدیریت از طریق داشتن یک تصویر کلی قابل اجرا از استراتژی و ایجاد یکپارچگی.

- * بهینه‌سازی پیامدها و خروجی‌های استراتژیک برای مجموعه‌ای از منابع و تمرکز بر معدودی از معیارها.

- * ایجاد تصویری کلی از وضعیت و روند حاکم بر سازمان از گذشته تا حال و امکان آینده‌نگری در امور مختلف.

- * کمک به تمرکز کل سازمان در انجام اموری که به ترقی و پیشرفت در عملکرد منجر می‌شود.

- * ارزیابی بهره‌وری سازمان از دید وسیع و همه‌جانبه، قابلیت انعطاف پذیری، ارائه گزارش جامع از سازمان.

- * شکل‌دهی به آینده با بهره‌گیری از اطلاعات گذشته و تلاش برای ایجاد تعادل در عملکرد جاری و آینده.

- * گسترش درک علت معلولی بین معیارهای عملکردی مدیران سازمان و توانمندسازی آن‌ها برای اخذ تصمیمات استراتژیک.

- * تعیین اولویت بین پروژه‌های بهبود، ایجاد توازن میان عملکرد داخلی و خارجی معیارهای مالی و غیرمالی.

- * ابزاری مناسب جهت تعیین و انتقال استراتژی، فزونی انعطاف‌پذیری نسبت به سایر برنامه‌ریزی‌ها.

۹. محدودیت‌های کارت امتیازی متوازن

در حالی که این مقاله تأثیر کارت امتیازی متوازن را به عنوان سیستم نوین سنجش عملکرد بدون هیچگونه شک و شبهه‌ای می‌پذیرد، اما آن را از لحاظ اثر بخشی و دیدگاه مفهومی و اخلاقی مورد انتقاد قرار می‌دهد. اثر بخشی ارتباط مسائل را در

دستیابی به نتایج مورد نیاز در نظر می‌گیرد [۴۲]. محدودیت‌ها با موارد زیر در ارتباط هستند: تاکید بر اعتبار فنی قبل از ملاحظات فرایند اجتماعی و نهادی [۴۳]، تفسیر و پذیرش مفاهیم و معیارهای عملکردی از سوی کارکنان [۴۴]، ناتوانی مدل در مواجهه با تغییر و بازنگری شاخص‌های عملکرد [۴۵]، دارا نبودن سیستم امتیازدهی، توجه کمتر به زنجیره تامین سازمان، دشواری اجرای مدل و قابلیت اجرا در صورتی که سازمان دارای یک استراتژی چشم انداز باشد. نگرانی‌های روش شناسی شامل فرضیاتی درباره ماهیت روابط میان حوزه‌های مورد تجزیه و تحلیل کارت امتیازی متوازن، سطح سازگاری هدف میان گروه‌های سهامدار [۴۶] و تناسب الگوی کارت امتیازی جاری «یکی برای همه» [۴۷] در سازمان‌های مختلف می‌گردد [۴۸]. نیاز به هم محورسازی الگوی کارت امتیازی با سازمانی که در آن مورد استفاده قرار می‌گیرند، اینک توسط مبتکران کارت امتیازی مطرح شده است. منتقدین مدعی هستند که روابط علی میان محرک‌های عملکردی و پیامدهای سیستم در کارت امتیازی، چالش‌زا می‌باشند به ویژه در شرایط متلاطم و بی‌نهایت پویای تجاری، از منظر اخلاقی، فلسفه کارت امتیازی متوازن نشانگر رویکرد از بالا به پایین برای تصمیم‌گیری سازمانی است. نیاز آن به قابلیت پیش‌بینی و کنترل نشات گرفته از تمرکز بر حداکثر سازی سود می‌باشد که ریشه در مدیریت علمی و اقتصاد کلاسیک دارد. انتقاد دیگر از کارت امتیازی متوازن، مشکلات متوازن سازی معیارهای مالی و غیر مالی و نیز ارتقای اهداف چندگانه است. اگر ما چندین هدف را انتخاب کنیم، با مشکل جدی مواجه می‌شویم. تئوری توسعه یافته درباره اهداف چندگانه با وزن یکسان، در زمان تصمیم‌گیری باعث ایجاد سردرگمی می‌شود.

جمع‌بندی و توصیه‌های سیاستی

همان‌گونه که در طی مقاله بحث شد، امروزه در عصر اطلاعات دیگر اتکا به شاخص‌های مالی برای سنجش عملکرد واحدهای کسب و کار نتیجه قابل اعتمادی در بر نخواهد داشت و می‌باید برای سنجش عملکرد از مجموعه کامل‌تری از شاخص‌ها

بهره برد، که در این زمینه سیستم کارت امتیازی متوازن با نگاه همزمان به مجموعه شاخص‌های گذشته نگر و آینده‌نگر یکی از مناسب‌ترین روش‌ها برای سنجش عملکرد واحدهای کسب و کار بوده و همچنین به عنوان ابزاری کارا جهت شفاف و روشن کردن استراتژی و چشم انداز سازمان و همین طور انتقال آن به میان کارکنان سطوح مختلف و ایجاد تفاهم و همسویی بین مدیران واحد و سطوح مختلف بر سر استراتژی واحد سازمان می‌باشد.

کارت امتیازی متوازن می‌تواند در ایجاد استراتژی عملیاتی به وسیله تبدیل استراتژی به معیارهای عملکرد و اهداف، کمک به تمرکز بر روی کل سازمان در راستای آنچه که باید برای پیشرفت عملکرد انجام داد بکار رود. بنابراین به سازمان‌ها توصیه می‌شود که سیستم کارت امتیازی متوازن را در استراتژی خود به این دلیل که در موارد زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد بکار برند :

- * مشارکت و نظارت استفاده کنندگان در انتخاب معیارها.
- * تنظیم معیارهای اصلی عملکرد با استراتژی در کل سطوح یک سازمان .
- * ارائه تصاویر قابل درک از عملیات شرکت .
- * ساده سازی ارتباطات و قابل فهم نمودن اهداف و استراتژی‌ها در کل سطوح سازمان.
- * تقسیم معیارهای شرکت به سطوح همانند مدیران اجرایی، میانی و عملیاتی
- * کمک به فهم کارکنان در درک موارد مناسب برای انجام، جهت بهبود و اثربخشی سازمان
- کارت امتیازی متوازن همچنین می‌تواند همانند چتری، برنامه‌های متنوعی از قبیل کیفیت، طراحی مجدد و فرایند خدمات مشتریان را تکمیل نماید .

در یک مفهوم، تجارت همانند بازی فوتبال است . یک مدیر باشگاه فوتبال برای موفقیت نیازمند قرار دادن بسیاری از عوامل در کنار هم می‌باشد نه اینکه فقط داشتن کسی که خوب گل می‌زند. یک موسسه و سازمان نیز به همین صورت می‌باشد. یک مدیر بایستی بسیاری از منابع داخلی و خارجی، معیارهای مالی و غیر مالی و معیارهای نرم و سخت را در کنار هم قرار داده تا بتواند سازمان را بسوی اهداف خود رهنمون سازد. جهت تحقق

34. Customer perspective.
35. Irala, 2007, p. 4.
36. Internal processes perspective.
37. Learning & Growth perspective.
38. Human capital.
39. Information capital.
40. Organization capital.
41. Kaplan & Norton, 1992, pp. 71-79.
42. Neely & Bourne, 2000, pp. 3-6.
43. Scholl, 2004, pp. 277-304.
44. Simmons, 2003, pp. 129-140; Radnor & Lovell, 2003, pp. 99-108.
45. Krause, 2003, pp. 4-14.
46. Radnor & McGuire, 2004, pp. 245-260.
47. One size fits all
48. Malz & et al, 2003, pp. 187-204.

منابع

زنجیردار. مجید، اکرم، صفری. امیر، متین راد و نسرین، مشایخی. "کارت امتیازی متوازن: رویکردی نظام‌گرا در مدیریت استراتژیک" حسابدار، انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۹۹، مهرماه، صص ۶۹-۶۰، ۱۳۸۷.

زنجیردار. مجید، علی، کهن و علی اکبر، سلطانزاده. "مدیریت، اندازه‌گیری و گزارشی از سرمایه فکری"، اتاق بازرگانی، نشریه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران، ۱۸، تیرماه، ۱۲ - ۱۰، ۱۳۸۷.

سجادی. سید علیرضا، بررسی و مقایسه شاخص‌های کارت امتیازی متوازن با استراتژی سازمان‌های خدماتی، کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک، ۴، ۱۳۸۶.

شباهنگ. رضا، "حسابداری در مدیریت"، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان

این امر به سازمان‌ها توصیه می‌شود که از سیستم کارت امتیازی متوازن که مدیران را در امر تصمیم‌گیری و اجرا و تحقق موارد فوق یاری می‌رساند استفاده کنند.

پی‌نوشت

1. Kaplan, 1983, pp. 686-705; Eccles, 1991, pp. 131-137; Gregory, 1993, 281-296.
2. Kaplan & Norton, 1992, pp. 71-79
3. Neely & et al, 1996, pp. 471-476; Oliver & Palmer, 1998, pp. 695-702.
4. Chow & et al, 1998, pp. 63-80.
5. Lingle & Schiemann, 1996.
6. Ittner & Larcker, 1998, pp. 205-238.
7. Amir & Lev, 1996, pp. 3-30.
8. Globerson 1985 & Maskell 1989.
9. Neely & et al 1997.
10. Globerson, 1985, pp. 639-646; Maskell, 1989, pp. 32-33.
11. Globerson, 1985, pp. 639-646.
12. Maskell, 1989, pp. 32-33.
13. Globerson, 1985, pp. 639-646; Maskell, 1989, pp. 32-33 .
14. Maskell, 1989, pp. 32-33 .
15. Kaplan & Norton 1992.
۱۶. صفاییان، ۱۳۸۶، ص ۲۲.
17. Human Resource Accounting .
18. Economic Value Added .
19. Activity-Based Costing Model (ABC) .
۲۰. شباهنگ، ۱۳۸۳، ۳۰-۲۹.
21. Intellectual Capital
۲۲. زنجیردار و دیگران، ۱۳۸۷، صص ۱۱.
23. Balanced Scorecard.
24. Kaplan & Norton, 1996, 53-79.
25. Kaplan & Norton, 1992, 71-79 .
26. Evans, 2005, 376-390; Walker, 1996, 24 .
27. Kaplan & Norton, 1996 .
28. Translating Vision
29. Communicating and Linking.
30. Business Planning.
31. Kaplan & Norton, 1992, 71-79.
32. Feedback and Learnig
33. Thomas, 2007, p 35 .

- Practice and Emerging Trends", *International Journal of Production Economics*, Vol. 30 No. 31, pp. 281-96, 1993.
- Hsing Chen , S and Chow Yang, C and Yan Shiau, J, "The Application of Balanced Scorecard in the Performance Evaluation of Higher Education", *The TQM Magazine*, Vol. 18 No. 2, www.emeraldinsight.com, 2006.
- Hudson ,M and Smart , A and Bourne, M , "Theory and Practice in SME Performance Measurement Systems", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 21 No. 8, www.emeraldinsight.com, 2001.
- Irala, L" Performance Measurement Using Balanced Score Card", p.4 www.ssrn.com, 2007.
- Ittner, C.D. and Larcker, D.F. "Innovations in Performance Measurement: trends and Research Implications", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, Fall, pp. 205-38, 1998.
- Kaplan, R. (1983), "Measuring Manufacturing Performance: a New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Accounting Review*, Vol. 18 No. 4, pp. 686-705.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1992), "The balanced scorecard: Measures that drive Performance", *Harvard Business Review*, Vol. 70, pp. 71-9.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996), "Linking the balanced scorecard to strategy", *California Management Review*, Vol. 39 No. 1, pp. 53-79.
- Kaplan, R.S. & D.P. Norton, (2000), *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard* , Harward Business School Press, 30, p.9.
- Krause, O. "Beyond BSC: a Process - Based Approach to Performance Management", *Measuring Business* حسابرسی، چاپ چهاردهم، ۲۰-۳۱، ۱۳۸۳.
- صفاییان. علی، "معرفی مدیریت عملکرد فراگیر و نقش فناوری اطلاعات"، *صنعت خودرو*، ویژه نامه نظام گسترش استراتژی ها، ۲، مهر ماه، ۲۵-۲۱، ۱۳۸۶.
- Amir, E. and Lev, B. "Value-Relevance of Non- financial Information: the Wireless Communications Industry", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 22, pp. 3-30, 1996.
- Assiri, A and Zairi, M and Eid, R "How to profit from the balanced scorecard", *Industrial Management & Data Systems* ,Vol. 106 No. 7, www.emeraldinsight.com 2006.
- Ching Lilian Chan, Y (2004),"Performance measurement and adoption of balanced scorecards" *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17 No. 3, www.emeraldinsight.com
- Chow, C.W., Ganulin, D., Haddad, K. and Williamson, J. (1998), "The Balanced Scorecard: a Potent tool for Energizing and Focusing Health-care Organization Management", *Journal of Health-Care Management*, Vol. 43 No. 3, pp. 63-80.
- Eccles, R. "The performance measurement manifesto", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 131-7, 1991.
- Evans, N. "Assessing the Balanced Scorecard as a Management tool for hotels", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 17 No. 5, pp. 376-90, 2005.
- Globerson, S. "Issues in Developing a Performance Criteria System for an Organisation", *International Journal of Production Research*, Vol. 23 No. 4, pp. 639-46, 1985.
- Gregory, M. "Integrated Performance Measurement: a Review of Current

- Radnor, Z. and McGuire, M., "Performance Management in the Public Sector: Fact or Fiction?", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 53 No. 3, pp. 245-60, 2004.
- Scholl, H.J., "Involving Salient Stakeholders: Beyond the Technocratic View of Change", *Action Research*, Vol. 2 No. 3, pp. 277-304, 2004.
- Simmons, J.A., "Balancing Performance, Accountability and Equity in Stakeholder Relationships: Towards more Socially Responsible HR Practice", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 10 No. 3, pp. 129 – 40, 2003.
- Simmons, J., "Employee Significance Within Stakeholder - Accountable Performance Management Systems", *The TQM Journal*, Vol. 20 No. 5, www.emeraldinsight.com, 2008.
- Thomas. Haward "Business School strategy and Metrics for Success" *Journal of Management Development*, pp.33-42, 2007.
- Walker, K.B. "Corporate Performance Reporting Revisited – the Balanced Scorecard and Dynamic Management Reporting", *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 96 No. 3, p. 24, 1996.
- Malz, A., Shenhar, A. and Reilly, R., "Beyond the Balanced Scorecard: Refining the search for Organisational Success Measures", *Long Range Planning*, Vol. 36 No. 2, pp. 187-204, 2003.
- Maskell, B. "Performance Measures for world class Manufacturing", *Management Accounting*, May, pp. 32-3, 1989.
- Neely, A., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M. and Bourne, M. "Developing and testing a process for performance measurement system design", *Manufacturing Strategy (EurOMA Conference Proceedings)*, London Business School, London, pp. 471-6, 1996 .
- Neely, A. and Bourne, M., "Why Measurement Initiatives Fail", *Measuring Business Excellence*, Vol. 4 No. 4, pp. 3-6, 2000.
- Oliver, L. and Palmer, E., "An Integrated model for Infrastructural Implementation of Performance Measurement", *Performance Measurement ± Theory and Practice (Conference Proceedings)*, Vol. 2, Cambridge University, Cambridge, pp. 695-702, 1998.
- Radnor, Z. and Lovell, "Success Factors for Implementation of The Balanced Scorecard in a NHS Multi-Agency Setting", *International Journal of Health Care Quality Assurance*, Vol. 16 No. 2, pp. 99-108.