

آشنایی با برخی

مفاهیم اساسی حسابداری مدیریت

ارزیابی متوازن چارچوبی نوین برای اندازه‌گیری عملکرد شرکتها

نادر خدري

مقدمه

هستند، نباید در مورد سرمایه‌گذاری در این گونه داراییها نیز پاسخگو باشند؟ به نظر می‌رسد با توجه به تغییرات شدید محیطی، زمان آن فرا رسیده است که سیستمهای اندازه‌گیری و گزارشگری شرکتها از پارامترهای سخت و خالص مالی فراتر روند و به سمت شناسایی و ارائه اطلاعات در مورد داراییهای نامشهود و اندازه‌گیری عملکرد غیرمالی حرکت کنند.

روش و سیستمهای سنتی اندازه‌گیری عملکرد

سازمانها در رویارویی با پدیده‌هایی چون رقابت جهانی و تغییرات سریع فناوری، به‌طور فزاینده‌ای بر بهبود روشهای

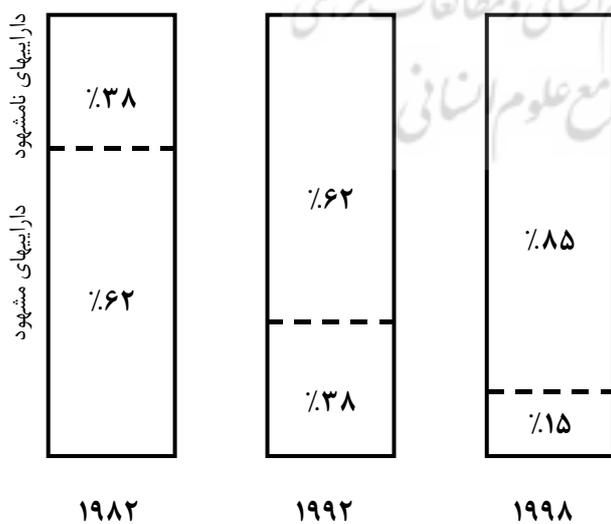
معمولاً شرکت‌های بزرگ هر ساله مبالغ هنگفتی را در زمینه‌هایی همچون تحقیق و توسعه، منابع انسانی و ایجاد نامهای تجاری سرمایه‌گذاری می‌کنند که اغلب این مخارج، در دوره وقوع به‌عنوان هزینه ثبت می‌شود و حتی اگر این مخارج موفقیت‌آمیز نیز باشد، بندرت به‌عنوان دارایی شناسایی می‌شوند.

در چنین شرایطی که بخش عمده‌ای از داراییهای نامشهود اندازه‌گیری و شناسایی نمی‌شود، چگونه مدیران می‌توانند از کنترل و اداره مناسب همه داراییهای شرکت اطمینان پیدا کنند؟ آیا مدیران همچنان که در مورد سرمایه‌گذاریهای انجام شده در داراییهای مشهود، به سهامداران خود پاسخگو

در حالی که چارچوب گزارشگری مالی تاریخی با فراهم آوردن نوعی یکنواختی منطقی در ارائه اطلاعات مالی هنوز هم از جایگاه خاصی برخوردار است، اما در امر ارزیابی ارزش واقعی شرکتها و اندازه‌گیری عملکرد آنها توفیق چندانی نداشته است. شاخصهای مالی تاریخی از انعکاس ظرفیت بالقوه شرکتها برای رشد و تعالی، انعطافپذیری و توانایی تطبیق با شرایط متغیر تجاری امروز ناتوان مانده‌اند.

تحقیقهای انجام‌شده طی دو دهه گذشته نشان‌دهنده تغییرهای بسیاری در منابع اقتصادی شرکتها و عوامل موثر بر ارزیابی آنهاست. در تحقیقی که در سال ۱۹۸۲ در مورد شرکت‌های بزرگ آمریکایی انجام گرفت مشاهده شد که ارزش این شرکتها بیشتر وابسته به داراییهای مشهود همچون اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بوده است. اما در تحقیق مشابهی که در سال ۱۹۹۲ توسط انستیتو بروکینگز (Brookings) انجام شد، چرخشی کلی در این روند مشاهده گردید که نشان می‌داد تنها ۳۸ درصد از ارزش شرکتها وابسته به داراییهای مشهودشان بوده است. در سال ۱۹۹۸ تحقیق انجام شده توسط پروفیسور باروک لو (Baruch Lev) استاد مدرسه بازرگانی دانشگاه نیویورک، نشان داد که تنها ۱۵ درصد ارزش شرکتها وابسته به داراییهای مشهود بوده و ۸۵ درصد بقیه ارزش آنها وابسته به داراییهای نامشهودی بوده است که به‌وسیله روشها و تکنیکهای سنتی حسابداری شناسایی و گزارش نمی‌شوند (شکل ۱).

شکل ۱- تغییر منابع از داراییهای مشهود به داراییهای نامشهود



درصدها مبتنی بر ارزش بازار داراییهاست

اندازه‌گیری عملکرد سازمانی تاکید می‌کنند. سیستم اندازه‌گیری یک شرکت، تأثیرات مهمی بر رفتار کارکنان آن شرکت به‌جا می‌گذارد. تاکید بیش از حد بر معیارهای کوتاهمدت برای سنجش عملکرد سازمان، همچون سودهای گزارش‌شده برای دوره‌های سه‌ماهه، در نهایت منجر به کاهش ارزش سازمان خواهد شد، زیرا رفتار مدیران را به سمتی سوق می‌دهد که از سرمایه‌گذاری در فرصتهایی که منافع درازمدت و پایدار برای سازمان به‌همراه دارد، بپرهیزند و عمدتاً هدفهای کوتاهمدت اما غیرمستمر را دنبال کنند. به‌عنوان مثال سرمایه‌گذاری در منابع انسانی ممکن است در کوتاهمدت باعث کاهش سود شود اما منافع بالقوه درازمدت و پایداری را برای سازمان به‌همراه خواهد داشت.

رویکرد فعلی برای سنجش عملکرد واحدهای تجاری عمدتاً مبتنی بر سازوکارهای سنتی حسابداری مالی است که به‌دلیل محدودیتهای ذاتی و عدم تناسب با شرایط نوین اقتصادی در معرض انتقادات فراوانی قرار گرفته است، که از جمله آن می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- نبود تناسب و هماهنگی سیستمهای اندازه‌گیری با استراتژیهای سازمان،
- نبود انعطاف‌پذیری لازم برای تطبیق با شرایط متغیر محیطی،
- بی‌توجهی به شاخصهای غیرمالی برای سنجش عملکرد،
- نادیده گرفتن منابع جدید اقتصادی سازمان از قبیل سرمایه‌های فکری و معنوی (مغزافزایی)،
- سودمند نبودن در پیش‌بینی عملکرد آینده سازمان، به‌دلیل ماهیت تاریخی و گذشته‌نگری سیستمهای فعلی اندازه‌گیری.

البته برای مقابله با کاستیها و مشکلات سیستمهای اندازه‌گیری مالی، تلاشهای درخور توجهی صورت گرفته است، به‌گونه‌ای که در سالهای گذشته شاهد ظهور روشهایی همچون ارزش افزوده اقتصادی (EVA)، ارزش افزوده بازار (MVA)، تجزیه و تحلیل ارزش

وسوداوری مشتری (CVA)، مدیریت کیفیت جامع (TQM)، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، و مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) بوده‌ایم؛ اگر چه، روشهای مزبور نیز عمدتاً بربیک جزء از فرایند ارزش تاکید و بسیاری از عوامل اساسی و مهم را نادیده می‌گیرند.

باوجود پیدایش این روشهای نوین و ارزشمند، هنوز هم در بسیاری از سازمانها، برای اندازه‌گیری عملکرد از یک ابزار قدیمی، یعنی بودجه‌های مالی استفاده می‌شود. تهیه بودجه، تعیین انحرافات از بودجه و تجزیه و تحلیل این انحرافات، هنوز نزد بسیاری از مدیران و حسابداران از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. در فرایند تدوین بودجه که ممکن است چندین ماه به‌طول انجامد، شاهد مشاجرات و مباحثات حسابداران، مدیران و سرپرستان بخشهای مختلف سازمان هستیم، مدیرانی که برای آخرین ریالها، به چانه‌زنی می‌پردازند تا شاید سهم بیشتری از بودجه سازمان را به‌خود اختصاص دهند. تا حدی که این مشاجرات و چانه‌زنی‌ها، نوعی تجارت درونگرایانه را در فرهنگ شرکتها ایجاد کرده است.

فرایند تدوین بودجه آکنده از تشریفات اداری و پرهزینه است که چندین ماه، منابع انسانی و مادی سازمان را به‌خود اختصاص می‌دهد؛ فرایندی ایستا، که به‌جای ترویج روحیه خلاقیت و نوآوری در سازمان، فعالیت‌های کلیشه‌ای و تکراری را تشویق می‌کند.

در چنین شرایطی چگونه می‌توان ارقام بودجه را برای ارزیابی کارایی عملیات جاری و پیش‌بینی روند آینده عملکرد سازمان، مورد استفاده قرار داد؟

رویکرد جدید

با توجه به نقاط ضعف سیستمهای فعلی اندازه‌گیری، بسیاری از سازمانهای پیشرو به طراحی و استقرار سیستمهایی اهتمام ورزیده‌اند که وظایف سازمانی را با اهداف استراتژیک پیوند داده و با ارائه مجموعه متوازی از شاخصهای مالی و غیرمالی،

فعالیت‌های سازمان را به‌سمت خواست و نیاز مشتریان هدایت می‌کند.

روش جدیدی که این‌گونه شرکتها برای اجرای موفقیت‌آمیز استراتژیهای خود به‌کار گرفته‌اند، روش **ارزیابی متوازن**^۱ نام دارد.

ارزیابی متوازن روشی است که سازمانها به‌کمک آن می‌توانند استراتژی تجاری‌شان را در قالب مجموعه‌ای از اهداف عملیاتی، به بخشهای مختلف سازمان منتقل کنند و از این طریق رفتار و عملکرد کل سازمان را متحول سازند.

ارزیابی متوازن از یک سو یک مکانیزم برنامه‌ریزی است، زیرا اهداف درازمدت سازمان را به اهداف و مطلوبیهای فرعی‌تر تقسیم می‌کند و مراحل متوالی دستیابی به این مطلوبیها را شناسایی می‌نماید. از سوی دیگر با طراحی و ایجاد معیارهایی برای پیشبرد عملکرد و اندازه‌گیری آن، نقش کنترلی خود را ایفا می‌کند. در واقع در این روش، استراتژی سازمان به زبانی ترجمه و تبیین می‌شود که برای هر یک از کارکنان درک‌شدنی است. از آنجایی که در این رویکرد تلاش می‌شود تا بین مطلوبیهای سازمان و معیارهای سنجش عملکرد، موازنه برقرار شود نام «ارزیابی متوازن» بر آن گذاشته شده است. به‌علاوه در این روش سعی می‌شود تا بین اهداف کوتاهمدت و درازمدت، بین نتایج حاصل از عملیات و معیارهایی که عملکرد سازمان را به‌سمت آن نتایج هدایت می‌کنند، بین اندازه‌گیری عملکرد مالی و عملکرد غیرمالی و بین منافع همه افراد ذینفع در سازمان موازنه و تعادل برقرار گردد.

محتوا و ماهیت این روش را می‌توان در جملات کلیدی زیر خلاصه کرد:

- داشتن یک بینش مشترک در این باره که می‌خواهید کجا و چگونه باشید،
- وجود برنامه‌ای مشخص برای به‌دست آوردن آنچه می‌خواهید،
- وجود کارکنانی که بخوبی از نقش خود در محقق ساختن بینش مشترک سازمان، آگاه باشند،
- تخصیص بهینه منابع برای دستیابی

به‌بینش مشترک سازمان،

• وجود سازمانی با ساختار پویا که به‌طور مستمر در حال رشد و آموختن بوده و آموخته‌هایش را در جهت اصلاح بینش مشترک سازمان و آرایش مجدد منابع خود به‌کار می‌گیرد.

همان‌گونه که گفته شد ارزیابی متوازن روشی است برای توصیف و تبیین استراتژی یک سازمان، در قالب مطلوبها و اهدافی که می‌توان آنها را اندازه‌گیری کرد؛ اندازه‌گیری که تنها جنبه مالی نداشته، بلکه تا حد زیادی از معیارهای غیرمالی نیز برای ارزیابی و سنجش عملکرد استفاده می‌کند؛ روشی که همچون یک آبشار مرحله به‌مرحله، در سرتاسر سازمان گسترش‌یافته و مقاصد و هدفهای سازمانی را در تمامی سطوح، شفاف و درک‌پذیر می‌سازد، به‌گونه‌ای که هر یک از کارکنان با آگاهی کامل از نقش خود در سازمان، برای تحقق هر چه بهتر استراتژی سازمان، تلاش می‌کند. در واقع یکی از عوامل کلیدی در این رویکرد، تنظیم و هدایت رفتار و عملکرد کارکنان در مسیر رسیدن به اهداف سازمان است که این مهم از طریق ترجمان استراتژی سازمان در قالب مجموعه‌ای از مطلوبها و معیارهای عملکرد، حاصل می‌شود.

هدف‌نهایی یک واحد انتفاعی، ایجاد ارزش برای مالکان آن است. اما برای رسیدن به این هدف نهایی، ابتدا باید به مطلوبها و هدفهای فرعی‌تر دست یافت. هر کدام از مطلوبهای سازمان، به معیارهایی برای هدایت و سنجش عملکرد نیاز دارند. معیارهای هدایت‌کننده عملکرد، نشاندهنده اقدامات لازم برای دستیابی به مطلوبها هستند. به‌عنوان مثال تعداد دوره‌های آموزشی کارکنان، معیاری است برای هدایت عملکرد، به‌سمت مطلوب موردنظر، یعنی افزایش تواناییهای کارکنان برای ارائه خدمات به مشتریان. افزایش این

تواناییها نیز به نوبه خود رضایت مشتریان را در پی خواهد داشت.

در ارزیابی متوازن، همه افراد و گروههایی که در سازمان ذینفعند و به‌نوعی در موفقیت استراتژی آن مشارکت دارند به‌رسمیت شناخته می‌شوند. این افراد ذینفع شامل سهامداران، مشتریان، تامین‌کنندگان مواد و کالا، کارکنان و جامعه می‌شوند و مطلوبهای سازمان باید منافع این افراد و گروههای ذینفع را منعکس کند. لذا مطلوبهای مورد نظر هر یک از گروههای ذینفع از ابعاد مختلف به‌شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود (شکل ۲):

- بعد مالی،
 - بعد مشتری،
 - بعد فرایند داخلی سازمان،
 - بعد آموزش و رشد.
- این ابعاد و مراحل متفاوت اما به‌هم پیوسته، زنجیره‌ای از اهداف علت و معلولی را تشکیل می‌دهند و استراتژی سازمان را در قالب نقشه و طرحی استراتژیک توصیف می‌کنند.

مطلوبهای سازمان از بعد مالی

بعد مالی در روش ارزیابی متوازن معرف مطلوبها و منافع سهامداران و مالکان سازمان است که همانا کسب بازده، برای

سرمایه‌گذارهای ایشان شمرده می‌شود. اگر چه معیارهای اندازه‌گیری عملکرد از این دیدگاه معمولاً مبتنی بر شاخصهای سودآوری همچون سود عملیاتی، بازده داراییها و حاشیه سود محصولات است، اما به معیارهای غیرمالی نیز توجه خاصی می‌شود. به‌عنوان مثال شرکتی که استراتژی رشد فعال و پویا را دنبال می‌کند، به‌جای اتکای صرف بر شاخصهای سنتی سودآوری به معیارهایی می‌اندیشد که چندسویه بوده و با استراتژی سازمان هماهنگ باشند.

مطلوبهای سازمان از بعد مشتری

در اقتصاد رقابتی امروز، افزایش ارزش یک شرکت، وابسته به توانایی آن در حفظ مشتریان کنونی و جذب مشتریان جدید است. لازمه این کار تشخیص صحیح و بموقع نیازهای مشتریان است. ارزیابی متوازن از دیدگاه مشتری، عمدتاً بر افزایش ارزش برای مشتریان تاکید دارد که این مهم می‌تواند از طریق تولید و عرضه محصولات و خدمات بدیع، با کیفیت عالی و البته با حداقل بهای تمام شده حاصل شود.

جلب رضایت مشتریان و افزایش سهم بازار نمونه‌هایی از معیارهای عملکرد در این مرحله است.

مطلوبهای سازمان از بعد فرایند داخلی

از این منظر باید فرایندهای داخلی مهمی را که دارای بیشترین تاثیر بر ارزشهای موردنظر مشتریان است، شناسایی کرد. چالش اساسی این است که سازمان باید در کدام فرایندهای داخلی برتری داشته باشد تا بتواند نیازهای مشتریان را برآورده سازد.

در این مرحله به زنجیره ارزش در سازمان توجه شده و به مسائلی همچون کارایی و کیفیت فرایند تولید پرداخته می‌شود. مدیریت کیفیت جامع، سیستم



شکل ۳- مثالی برای روش ارزیابی متوازن

مطلوبها	راهکارهای لازم	معیارهای اندازه‌گیری عملکرد	آماجها
از بعد مالی افزایش ثروت سهامداران	عرضه محصولات افزایش فروش از طریق تجارت الکترونیک و اینترنت	بازده داراییها درصد رشد فروش	٪۲۵ ٪۳۰
از بعد مشتری افزایش سهم بازار افزایش رضایت مشتری	افزایش تبلیغات افزایش خدمات پس از فروش	درصد سهم بازار درصد رضایت مشتری از طریق نظرسنجی	٪۱۰ ٪۹۹
از بعد فرایند داخلی کاهش زمان پردازش محصول تحويل بموقع کالا کاهش محصولات معیوب	کاهش فعالیتهای بدون ارزش افزوده فرایند پیوسته و موثر تحويل کالا توسعه گروههای کنترل کیفیت	متوسط زمان پردازش محصول درصد کالاهایی که بموقع تحويل می‌شوند درصد ضایعات	۴ ساعت ٪۹۰ ٪۱
از بعد آموزش و رشد آموزش کارکنان با تخصصهای متفاوت و چندگانه کاهش تغییر در تعداد کارکنان	برنامه‌های آموزشی کارکنان پرداخت حقوق بالاتر	درصد کارکنان با مهارتهای چندگانه درصد تغییرات سالانه کارکنان	٪۸۰ ٪۱۰

تولید بموقع (JIT) و مدیریت بر مبنای فعالیت از جمله روشهایی است که در این مرحله مورد استفاده قرار می‌گیرد. در عین حال باید معیارهای دقیق و مشخصی نیز برای ارزیابی فرایندهای داخلی طراحی شود؛ معیارهایی که در برگیرنده عناصر سه‌گانه کیفیت، هزینه و زمان باشند، که از آن جمله می‌توان به کاهش تعداد ضایعات و تحويل بموقع کالا اشاره کرد.

مطلوبهای سازمان از بعد آموزش و رشد

بدون آموزش و رشد مستمر هیچ سازمانی نمی‌تواند خود را با محیط متغیر جهانی تطبیق دهد. سازمانها برای موفقیت در این امر باید به آموزش مستمر کارکنان همت بگذارند و تسهیلات و فناوری لازم را برای پاسخگویی به نیاز مشتریان در اختیار داشته باشند.

معیارهای عملکرد از این دیدگاه، مهارتها و ابزارهای لازم برای بهبود و توسعه فرایندهای داخلی را شناسایی می‌کند. شاخصهایی از قبیل سطح مهارت کارکنان، میزان آموزش و رضایت شغلی، توانایی شرکت برای برتری و تفوق در فرایندهای داخلی را ارزیابی می‌کنند.

ارتباطات متقابل بین ابعاد مختلف روش ارزیابی متوازن

هر یک از مراحل متفاوت روش ارزیابی متوازن به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم با سایر مراحل و با استراتژی کلی سازمان در ارتباط و همکنشی است. معمولاً بعد مالی نقطه آغاز فرایند ارزیابی متوازن است. پس، این فرایند به‌صورت یک آبشار در سرتاسر سازمان جریان یافته و در نهایت به مرحله آموزش و رشد ختم می‌شود و از اینجا

اطلاعاتی قدیمی برای پشتیبانی از این رویکرد طراحی نشده‌اند. اطلاعات مالی حاصل از این سیستمها اغلب حاصل تجمیع مبادلات جداگانه است. هر کدام از سیستمهای جداگانه تولید و فروش، گزارشهای ویژه خود را تهیه می‌کنند و در چنین وضعیتی همبستگی و ارتباط بین داده‌های مالی و داده‌های غیرمالی که کلید بسیاری از روابط علت و معلولی در روش ارزیابی متوازن است، تقریباً ناممکن می‌نماید.

با این همه، ظهور نسل جدیدی از نرم‌افزارهای مدیریت عملکرد، استفاده از روش ارزیابی متوازن را در بسیاری از سازمانها امکانپذیر ساخته است. عصر جدیدی از تصمیم‌گیریهای مدیریت خردمندانه فرا رسیده است و اینک ما می‌توانیم در اجرای برنامه‌های استراتژیک خود موفق باشیم و ارزش پایدار برای سازمانهایمان بیافرینیم.

منبع:

- 1- Nigel penny, **Measuring Business performance: A new Framework, Perspective**, Quarterly Journal of ACCA, Hong Kong, Summer 2001

پانوشته:

- 1- Balanced Scorecard

دوباره تسلسل روابط علت و معلولی در جهت مخالف آغاز می‌شود (این تسلسل در شکل ۲ نشان داده شده است). در واقع استراتژی سازمان نقطه آغازی است که مطلوبهای دیدگاه مالی را ترسیم می‌کند. سازمان برای دستیابی به این مطلوبها، باید به ارتباطاتش با مشتریان توجه کند. از این نظر به مشتریان، به‌عنوان یک شریک تجاری نگریسته می‌شود و باید در جستجوی راه‌هایی برای افزایش ارزش ایشان بود.

افزایش ارزش مشتریان از کارایی و کیفیت عملیات و فرایندهای داخلی سازمان سرچشمه می‌گیرد؛ فرایندهایی که بدون آموزش و رشد مستمر در سازمان نمی‌توانند به‌طور کارا و موثر اجرا شوند. شناخت این‌گونه روابط علت و معلولی برای اجرای موفقیت‌آمیز روش ارزیابی متوازن بسیار اساسی و مهم است.

با وجود ظهور و گسترش روش ارزیابی متوازن در سالهای اخیر، هنوز بسیاری از شرکتها برای به‌کارگیری موثر این روش با چالشهای مختلفی مواجهند. بسیاری از سیستمهای