

مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز  
دوره نوزدهم، شماره دوم، بهار ۱۳۸۲ (پیاپی ۳۸)  
(ویژه نامه حسابداری)

ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت

امیر رضا رضانی\*\*

دکتر محمد نمازی\*

دانشگاه شیراز

چکیده

این مقاله به بررسی فن «ارزیابی متوازن» که یکی از نوین ترین فن های حسابداری مدیریت است، می پردازد. ابتدا جنبه های اصلی آن تشریح می گردد. سپس فرآیند ارزیابی متوازن و گام های لازم جهت پیاده نمودن آن به گونه اختصار شرح داده می شود. به منظور معرفی نمونه های عملی، پاره ای از کاربردهای آن در صنایع گوناگون و کشورهای مختلف ارایه شده و ضرورت و منافع آن نیز تشریح می گردد. در پایان نتیجه گیری و پیشنهادها ارایه می شود.

چنین نتیجه گیری می شود که فن ارزیابی متوازن یکی از مهم ترین و نوین ترین فن های ارزیابی عملیات عملکرد سازمان است و می تواند به عنوان چارچوبی جهت مدیریت استراتژیک و نظامی در راستای تغییرات سازمانی به کار برده شود و مکمل فن های فعلی حسابداری مدیریت در این زمینه می باشد. با وجود این، به کارگیری آن باید بر اساس اصل هزینه و فایده و همچنین بر مبنای گام هایی باشد که در این مقاله ارایه گردیده است.

واژه های کلیدی: ۱. ارزیابی متوازن ۲. ارزیابی عملکرد ۳. مدیریت استراتژیک ۴. حسابداری مدیریت استراتژیک

۱. مقدمه

ادبیات حسابداری مدیریت سنتی از به کارگیری معیارهای مالی در ارزیابی عملیات مدیریت طرفداری می نماید. بیشتر محققین همانند آنتونی (۱۹۸۹) و مرچنت (۱۹۸۹) طرفدار این موضوع هستند که معیارهای کمی، داده های مالی را با هم ارتباط داده، خلاصه ای کلی از عملکرد را تهیه، و مدیریت سطوح بالا را از درگیری های تصمیمات عملیاتی دور نگاه می دارد و در نتیجه می تواند نقش یک آگاهی دهنده و راهبر را در تصمیم گیری های جاری بازی کند بدون اینکه نیازی به هزینه های اضافی باشد. با وجود طرفداری ادبیات حسابداری مدیریت سنتی از معیارهای مالی، محققین مشکلات بسیاری را برای استفاده از معیارهای عملکرد مالی ذکر می کنند. اکسلز و پیبورن (۱۹۹۲)، به عنوان نمونه، معیارهای مالی را «معیارهای ضعیف» می نامند، چرا که نتیجه کارکرد مدیران را بعد از یک دوره زمانی تعیین می کنند و در ارزیابی ارتباط اعمال مدیران و نتایج مالی گزارش شده، مشکل ایجاد می نمایند. افزون بر این معیارهای عملکرد مالی، هیچ رهنمودی برای عملکرد آتی ندارند چرا که شامل هیچ معیاری که مربوط به رضایت

\* استاد بخش حسابداری

\*\* کارشناس ارشد حسابداری

مشتریان و یادگیری سازمانی باشند، نیستند. هم چنین معیارهای مالی بیشتر بر مدیریت داخل سازمان تمرکز دارند تا خارج سازمان.

جانسون و کیپلن (۱۹۸۷) نیز معتقدند که سازمان بر اطلاعات حسابداری، که برای گزارشگری مالی خارجی مناسب است، توجه و تکیه دارد و استفاده از این اطلاعات برای ارزیابی و اندازه گیری عملکرد داخلی جای پرسش دارد. در ضمن معیارهای مالی تصویری کامل از عملکرد مدیران را ارائه نمی دهند.

ادبیات نوین حسابداری مدیریت بر استفاده از معیارهای غیر مالی به صورت ابزاری برای غلبه بر ناکارایی های نسبت داده شده به معیارهای مالی تأکید دارد و در واقع معتقد است که معیارهای غیر مالی باید در کنار معیارهای مالی استفاده شود. به عنوان نمونه، نیون (۲۰۰۱) پیشنهاد می نماید که معیارهای عملکرد مالی سنتی باید با معیارهای غیر مالی همانند معیارهایی برای بهره وری، سهم بازار، مسئولیت اجتماعی، گسترش تولیدات و عملکرد کارکنان به صورت مکمل استفاده شود. کیپلن (۱۹۹۲) در جهت ایجاد و بهبود اندازه گیری عملکرد، استفاده از معیارهایی همچون نسبت بهره وری، کیفیت، هدایت تولید، و انعطاف پذیری در ساخت و عرضه را پیشنهاد می نماید. زیمرمن (۲۰۰۰) نیز بیان می دارد که معیارهای غیر مالی برای اهداف کنترل عملیات ضروری بوده و منجر به استفاده از کنترل های مصنوعی و سیستم ارزیابی عملکرد می گردند.

## ۲. پیدایش ارزیابی متوازن

ارزیابی فراگیر یا متوازن که اصطلاحاً BSC<sup>۱</sup> نیز نامیده می شود، امروزه یکی از موضوع ها و مباحث داغ حسابداری می باشد که هر روز عناوین و سمینارهای جدیدی را به خود اختصاص می دهد. ارزیابی فراگیر برای اولین بار در سال ۱۹۹۲ توسط کیپلن و نورتون در کتابی تحت همین عنوان، که رساله ای برای موفقیت سازمانی در سراسر دنیا نامگذاری گردید، به صورت مکتوب در آمد. آن ها فن ارزیابی متوازن را ابزار مدیریتی برای تبدیل دیدگاه ها و استراتژی، به اهداف قابل اندازه گیری و ارتباط دهنده تصمیم های استراتژیک و معیارهای عملکرد در سطوح کلیدی مؤسسه تعریف کردند. هم چنین آن ها BSC را به عنوان چارچوبی برای تکمیل معیارهای مالی سنتی عملکرد مؤسسه ها نیز به کار بردند. در ارزیابی متوازن معیارهای مختلف مالی و غیر مالی مورد اندازه گیری قرار می گیرند، معیارهایی که برای تسخیر استراتژی تجاری مطلوب مؤسسه ها و برای تنوع بخشیدن به عملکرد آن ها در سطوح با اهمیت طراحی شده است.

ارزیابی متوازن مدیران را به سمتی سوق می دهد که عملکرد مؤسسه را از چهار جنبه و چشم انداز اساسی زیر مورد بررسی قرار دهند:

### ۲.۱. جنبه مشتریان<sup>۲</sup>

این جنبه شامل مواردی مانند معیارهای رضایت مشتریان، نظرات مشتریان، جذب مشتریان جدید، زمان برای پاسخ گویی به مشتریان، سهم بازار، قابلیت سودآوری مشتریان است و در نهایت این که مشتریان از سازمان چه می خواهند. جنبه مشتریان، نوع نگاه مشتریان به شرکت را توضیح می دهد. این جنبه نیز می تواند در راستای مواردی مانند ایجاد فرصت هایی برای برنامه ریزی استراتژیک، پیوستگی تولیدات سیستم های اطلاعاتی، درک الزامات، شرایط و انتظارات برای پشتیبانی و خدمات سیستم اطلاعاتی توسط مشتریان، کاهش موانع جهت موفقیت اهداف مشتریان با سیستم اطلاعات و ایجاد ارتباطات و پیوستگی های جدید برای ایجاد محصولات، پشتیبانی و خدمات جدید، به کار رود (اسپارکس، ۲۰۰۱).

در ایجاد استاندارد برای اندازه گیری و رضایت مشتریان، انواع مشتریان و نوع فرآیندی که محصول یا خدمت را برای گروه های مشتریان تولید می کند، نیز باید در نظر گرفته شود.

## ۲.۲. جنبه داخلی<sup>۲</sup>

این جنبه اقدامات مورد نیاز برای انجام کار مؤثر سازمان را توضیح می دهد و تمرکز آن بر عملکرد فرایندهای داخلی سازمان است. این جنبه شامل معیارهای اساسی همانند طراحی تولید، گسترش تولیدات، خدمات فروش، کارایی تولید، کیفیت و بهره وری می باشد. اعمال و بهبود موارد اداری، مالی و فرآیندهای منابع انسانی، تهیه به هنگام برنامه‌های نرم افزاری و سخت افزاری، عملیات نگهداری و تداوم بهبود عملیات مقررات سیستم‌های اطلاعاتی شامل بهبود قابلیت فهم، مطابقت جریان های داخلی سیستم های اطلاعاتی و ایجاد و تداوم بهبود اندیشه ها، نیز نمونه هایی از این جنبه هستند. در واقع جنبه داخلی توضیح روش ها، مزیت ها و برتری های درون سازمانی می باشد.

## ۲.۳. جنبه نوآوری، آموزش و فراگیری<sup>۳</sup>

این جنبه پاسخ به این پرسش است که آیا سازمان می تواند فرآیند پیشرفت و ایجاد ارزش را تداوم بخشد؟ این جنبه شامل معیارهای توانایی کارکنان، سیستم های اطلاعاتی و رویه‌های سازمانی برای ایجاد تغییرات می باشد. جنبه نوآوری، آموزش و فراگیری، چگونگی موفقیت سازمان را توضیح داده و توجه اصلی آن بر مبنای موفقیت آتی افراد سازمان و ساختار آن می باشد. این جنبه مربوط به زیر ساخت ها یعنی اصول لازم برای انجام اهداف در سطوح دیگر مؤسسه نیز می باشد. کپلن و نورتون (۱۹۹۲) این جنبه را در سه طبقه عنوان نموده اند:

۱- توانایی کارکنان (رضایت کارکنان، میزان تغییر کارکنان، بهره وری و صلاحیت کارکنان برای مشاغل کلیدی)

۲- تکنولوژی اطلاعات (نرخ پوشش اطلاعات و بازده داده ها)

۳- انگیزش و تنظیمات (پیشنهادهای دریافت شده، پیشنهادهای اعمال شده و پاداش ها).

در تمام موارد، آموزش و یادگیری پایه اصلی موفقیت هر سازمانی است. کپلن و نورتون (۱۹۹۶،b)، به یادگیری بسیار بیشتر از آموزش تأکید دارند.

## ۲.۴. جنبه مالی<sup>۴</sup>

این جنبه شامل معیارهای سودآوری از قبیل سود عملیاتی، بازده سرمایه به کار رفته، رشد فروش، رشد گردش نقد یا ارزش افزوده اقتصادی می باشد. جنبه مالی، مهم ترین معیار بوده و معیار نتایج نهایی است که شرکت برای سهام داران خود ایجاد می کند و در خصوص اقدامات انجام شده برای آنان توضیح می دهد. در واقع جنبه مالی را می توان شامل سه معیار مهم برای سهام داران دانست: ۱) بازده سرمایه به کار رفته و گردش نقد مربوط به نتایج کوتاه مدت، ۲) قابلیت اعتماد پیش بینی مطابق خواست صاحبان سرمایه برای کاهش عوامل نامعلوم و ۳) تغییرات غیر منتظره در عملکرد (کپلن و نورتون، ۱۹۹۳). جنبه مالی باعث بهبود اعمال اداری و مالی، فرآیندهای منابع انسانی و تغییر و گسترش مدل های بهای تمام شده و برنامه ریزی برای محصولات سیستم های اطلاعاتی، خدمات، طرح ها و عملیات می گردد. این جنبه نشان دهنده این مطلب است که استراتژی سازمان، کاربردها و مدیریت در بهبود خط زیرین سازمان مشارکت دارند. جنبه مالی نشان دهنده گزینه‌های استراتژیک ایجاد شده در سایر جنبه ها نیز می باشد. بنابراین BSC نیاز به شناسایی و ردیابی مجموعه ای از معیارهای مالی و غیر مالی را برای فراهم آوردن بینش وسیع در سطح سازمان دارد، و در راستای این هدف که سازمان به اطلاعات حسابداری و مالی محدود نمی شود، حرکت می کند. شرکتی ممکن است معیارهایی از فرایند کارایی، ایمنی، رضایت مشتریان و یا روحیه کارکنان را انتخاب نماید تا بتواند حافظ اطلاعاتی در مورد عملکرد جاری بوده و معیارها را به سمت موفقیت آتی رهنمون کند. هدف، ایجاد یک سری از معیارهای منطبق با شرایط مؤسسه می باشد، به طوری که بتوان عملکرد سازمان را تشریح و ارزیابی نمود. همچنین، ارزیابی متوازن ابزاری جهت تبدیل دیدگاه ها و استراتژی سازمان به اهداف بوده، و در واقع به مدیران کمک می نماید تا به اهداف از قبیل طراحی شده خود برسند و عملکرد مالی و غیر مالی، کوتاه مدت و بلند مدت و متوازن از نظر سهام داران، مشتریان، کارکنان و افراد داخلی و خارجی سازمان، را مورد ارزیابی قرار دهند.

در سال های اخیر دامنه فعالیت ارزیابی متوازن به مراتب فراتر از «اندازه گیری عملکرد سازمان و مدیریت» پیش رفته است و به عنوان «فن مدیریت استراتژیک» و «فن تغییرات سازمانی» نیز به کار گرفته شده است (نمازی، ۱۳۸۲).

برای دسترسی به موارد فوق، معیارهای BSC را می توان به سه دسته کلی تقسیم نمود (رونی، ۲۰۰۲):

- ۱- معیارهای عملکرد اساسی<sup>۶</sup>
- ۲- معیارهای ترکیبی<sup>۷</sup>
- ۳- معیارهای استراتژی<sup>۸</sup>

معیارهای عملکرد اساسی، بیشتر مالی هستند در حالی که سازمان به معیارهای غیرمالی نیز احتیاج دارد. در این نوع BSC، اندازه گیری مالی و نقشه استراتژی (دیاگرامی که همزمان «عملیات» و «استراتژی» سازمان را نشان می دهد) در سطح پایین می باشد. در BSC ترکیبی، رشد درآمدها به وسیله اهداف فروش و بهبود بهره وری به وسیله بهای تمام شده انجام می گیرد و نقشه استراتژی به صورت متناسب می باشد. بالاخره در BSC استراتژی، شناخت تغییرات عمده در مسیر مدیریت انجام می گیرد و اندازه گیری در آن پایین می باشد، اما نقشه استراتژی در حد عالی است.

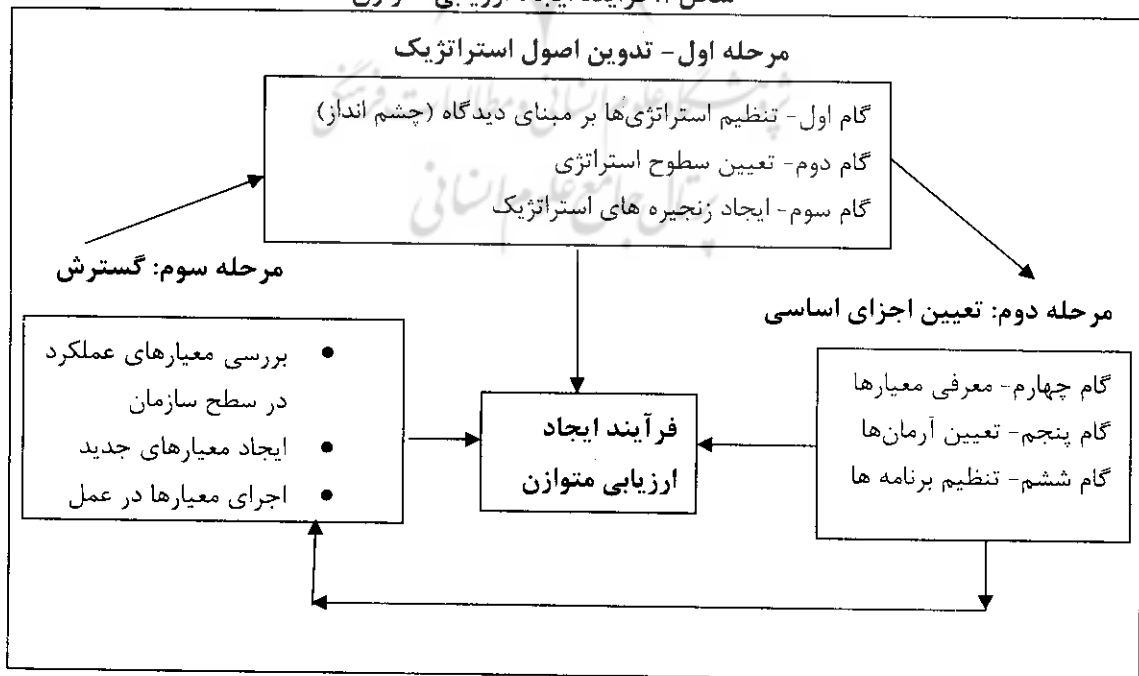
### ۳. فرایند ایجاد ارزیابی متوازن

اگر چه ارزیابی متوازن در هر سازمان باید با توجه به وضعیت خاص آن و ویژگی های صنعت مربوطه پیاده گردد، اما یک فرآیند کلی را می توان مورد بحث و بررسی قرار داد. شکل ۱ نمونه ای از فرایند کلی ایجاد BSC را نشان می دهد و اجزای آن را می توان به صورت زیر توضیح داد:

#### ۳.۱. مرحله اول: تدوین اصول استراتژیک

تدوین اصول استراتژیک سازمان باید مبتنی بر «دیدگاه» (چشم انداز) مشخص و شفاف آن باشد. دیدگاه، کلیدی ترین عامل در فرایند ارزیابی متوازن است زیرا گام های بعدی به دنبال تأمین این مورد می باشد. دیدگاه تعیین می کند که سازمان به کجا می رود و در آینده به کجا خواهد رفت. برای این منظور باید برآوردی از زیر ساخت های سازمان، باورهای اصلی، فرصت های بازار، رقابت، موقعیت مالی، اهداف بلند مدت و کوتاه مدت و آنچه مشتریان را راضی می سازد به عمل آورد، نماد آن به صورت آزمایشی برای مدیران اجرا شود و نقاط قوت و ضعف، فرصت ها و تهدیدها، مورد بحث و علت یابی قرار گیرد.

شکل ۱: فرایند ایجاد ارزیابی متوازن



در این مرحله، گام‌های زیر باید دنبال شوند:

۱. ۳. ۱. **گام اول: تنظیم استراتژی‌ها:** استراتژی مفهومی نزدیک به تفاوت‌های وضعیت فعلی سازمان و باید‌های آن می‌باشد. تعیین استراتژی‌ها، زیر بنای اندازه‌گیری عملکرد مدیریت و سازمان است. هنگام تدوین استراتژی‌ها، سازمان باید به پرسش‌های زیر پاسخ دهد:
  - ۱- مهم‌ترین اهداف سازمان کدامند؟
  - ۲- چه اقدامات کلیدی را سازمان باید انجام دهد تا به اهداف از قبل تعیین شده خود برسد؟
  - ۳- چه سازه‌هایی روی اقدامات کلیدی بالا تأثیر مهمی دارند؟

اگر چه پاسخ به پرسش‌های بالا اغلب بسیار دشوار می‌باشد، اما شرکت باید سعی نماید در حد امکان به پاسخ‌های روشنی دست یابد. برای پاسخ به پرسش‌های بالا چندگام باید برداشته شود. اولین گام تنظیم یک استراتژی روشن بر مبنای دیدگاه از قبل تعیین شده است. این گام مقدم به هر چیز دیگری بوده، و در واقع تغذیه و خوراک BSC می‌باشد. در این گام سازمان می‌خواهد اطمینان یابد که دارای یک برنامه استراتژیک روشن، شفاف و سریع برای تغذیه BSC است. یک استراتژی روشن نیازمند «موضوع‌های» خاصی است که اشخاص باید انجام دهند و یک بخش مرتبط با انتظارات می‌باشد. موضوع‌ها نیازمند ارتباط کارکرد اشخاص با تعهدات می‌باشد و اگر شرکت انتظار داشتن استراتژی روشن و سریع را دارد باید آنچه را که به این فعالیت‌ها مربوط هستند، تعریف نماید.

دومین جزء اساسی برای یک استراتژی، «اهداف اجرایی یا عملیاتی»<sup>۱۱</sup> می‌باشد. این مرحله، تجزیه استراتژی به ترکیبات کوچک اهداف می‌باشد. اهداف بلوک‌های ساخت استراتژی می‌باشند. در واقع اهداف، تعیین معیاری است که سازمان باید انجام دهد. اهداف نیازمند اندازه‌گیری هستند و این در حالی است که هم اهداف و هم اندازه‌گیری و معیار، اجزای ضروری BSC می‌باشند. بنابراین قبل از هر چیزی باید موضوع‌ها و اهداف استراتژیک را به روشنی تعریف و تعیین نموده و سپس سازمان را حول آن‌ها تقویت نمود. سرانجام تنظیم و ترکیب بندی مجدد بخش‌های مختلف سازمان حول استراتژی باید صورت گیرد. این امر نیازمند تغییرات ساختار سازمانی، فروش‌داری‌ها، ایجاد اطمینان برای داشتن فرهنگ تولید و سایر تغییرات اساسی می‌باشد. بنابراین، برای موفقیت استراتژی باید تغییراتی در سازمان ایجاد شود.

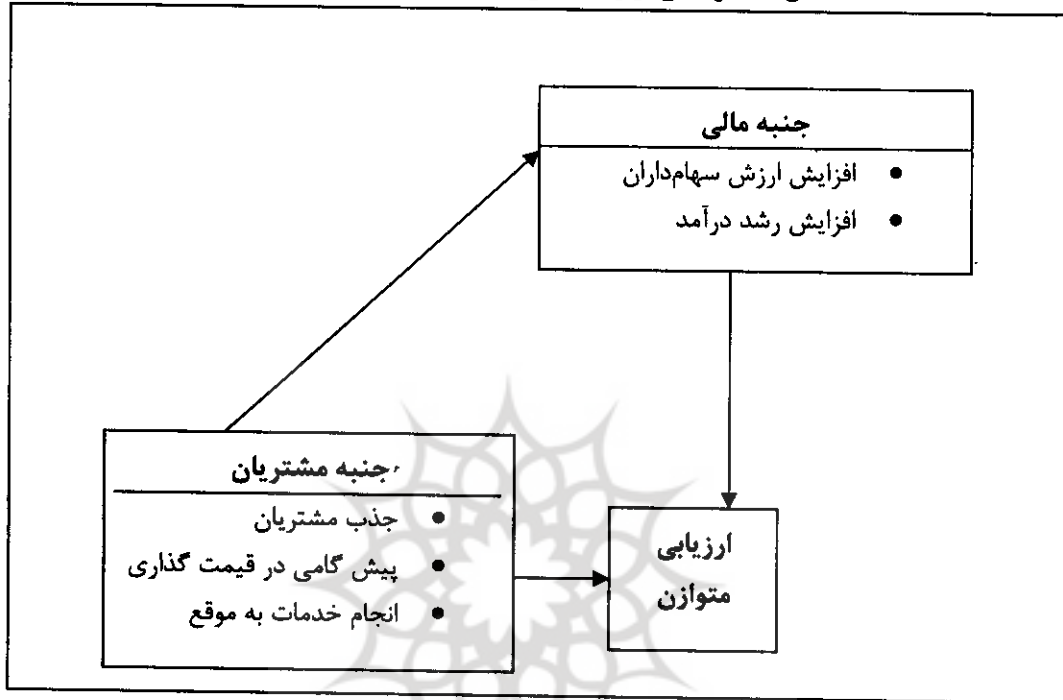
۲. ۳. ۱. **گام دوم: تعیین سطوح استراتژی:** قبل از طراحی BSC، یک «خط حصار» از سطوح استراتژیک باید مشخص شود. این خط حصار باعث صرف تلاش‌های سازمان روی اموری می‌شود که امکان موفقیت بیشتری دارد. در واقع سطوح استراتژی، تصمیم‌گیری در مورد اموری است که سازمان می‌تواند آن‌ها را بهتر انجام دهد در مقابل چیزهایی که نمی‌تواند. بنابراین تلاش‌های سازمان در سطوح عمده و خاص باید محدود و مشخص شود. این امر حوزه‌های را به وجود می‌آورد که نیاز به تعیین استراتژی‌های مطلوب در بین استراتژی‌های موجود نیز دارد. برای بیشتر سازمان‌ها این حوزه و فشار متوجه مشتریان، سهام‌داران و کارکنان می‌باشد. بنابراین باید در جست و جوی سطوحی از استراتژی‌هایی بود که برای موفقیت سازمان مهم و اساسی باشند.

۳. ۱. ۳. **گام سوم: ایجاد زنجیره‌های استراتژیک:** تدوین استراتژی، اهمیت اساسی برای ایجاد یک BSC مناسب دارد. در واقع آنچه که نویسندگان کتاب «ارزیابی متوازن» کیپن و نورتون می‌گویند که «سازمان بر استراتژی متمرکز است» بسیار مهم می‌باشد. بنابراین، سازمان احتیاج به تمرکز بر اصول استراتژیک و به حد اعلی رساندن زنجیره‌های استراتژیک دارد. این امر در داخل کل فرایند ترکیب زنجیره‌های استراتژیک، اندازه‌گیری‌ها، اهداف و برنامه‌های مشخص شده چهار جزء اصلی که یک BSC را می‌سازند (جنبه‌های مشتریان، فرآیندهای داخلی، نوآوری آموزش و فراگیری، و امور مالی) پخش شده است. BSC بر اساس چهار جنبه ایجاد شده است و در داخل هر جنبه، موضوع‌های استراتژیک قرار دارد تا هر مورد با موارد قبل از خود نیز در ارتباط باشد. تلاش برای گسترش موضوع‌های استراتژیک و قرار دادن آن‌ها در داخل جنبه‌ها برای تمام زنجیره‌های استراتژیک، احتمالاً سخت‌ترین مرحله در ایجاد BSC می‌باشد. شرکت‌هایی که بر کارایی عملیات تأکید دارند، معمولاً ارزش‌های مشخصی از قبیل قیمت‌های

رقابتی، عرضه به هنگام یا کیفیت عالی ایجاد می کنند. سایر شرکت ها نیز ممکن است ارزش افزوده ای با تأکید بر نوآوری و تولیدات یا خدمات خاص ایجاد کنند.

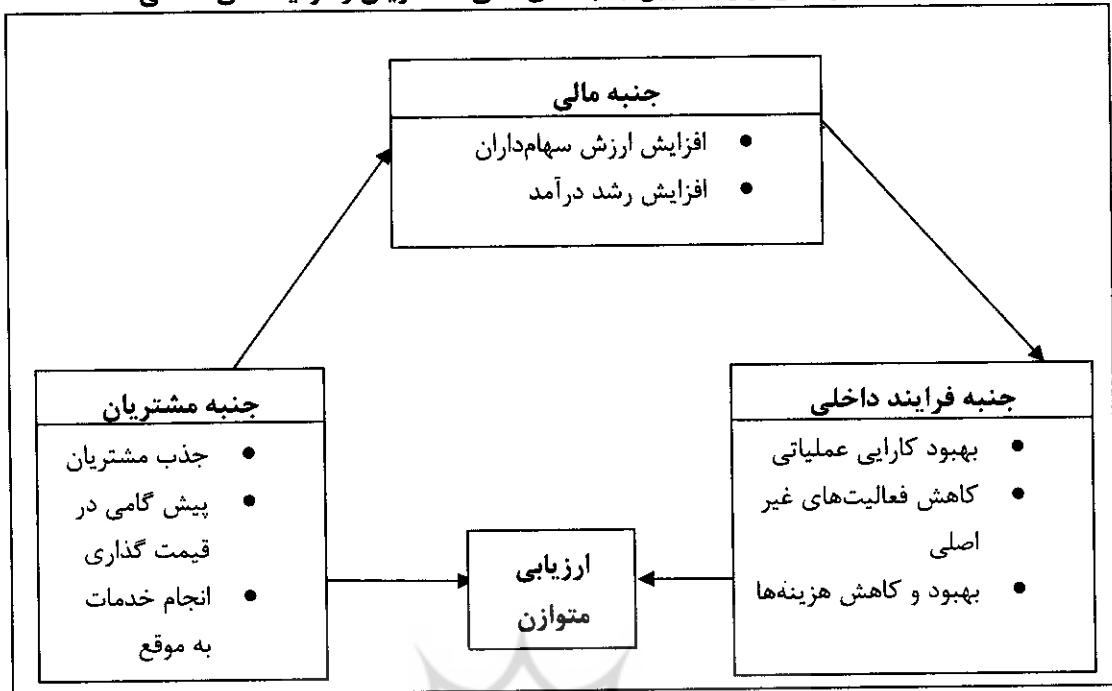
به منظور ایجاد زنجیره های استراتژیک، اول باید تعریف روشنی از ارزش های مشتریان داشته باشیم. در این صورت، موضوع های استراتژیک را باید در داخل "جنبه های مشتریان" تعیین کرده و ارتباط این موضوع ها را با "جنبه مالی" مشخص نمود. شکل ۲ این وضعیت را نشان می دهد.

شکل ۲: نمونه ای از رابطه بین جنبه مالی و جنبه مشتریان



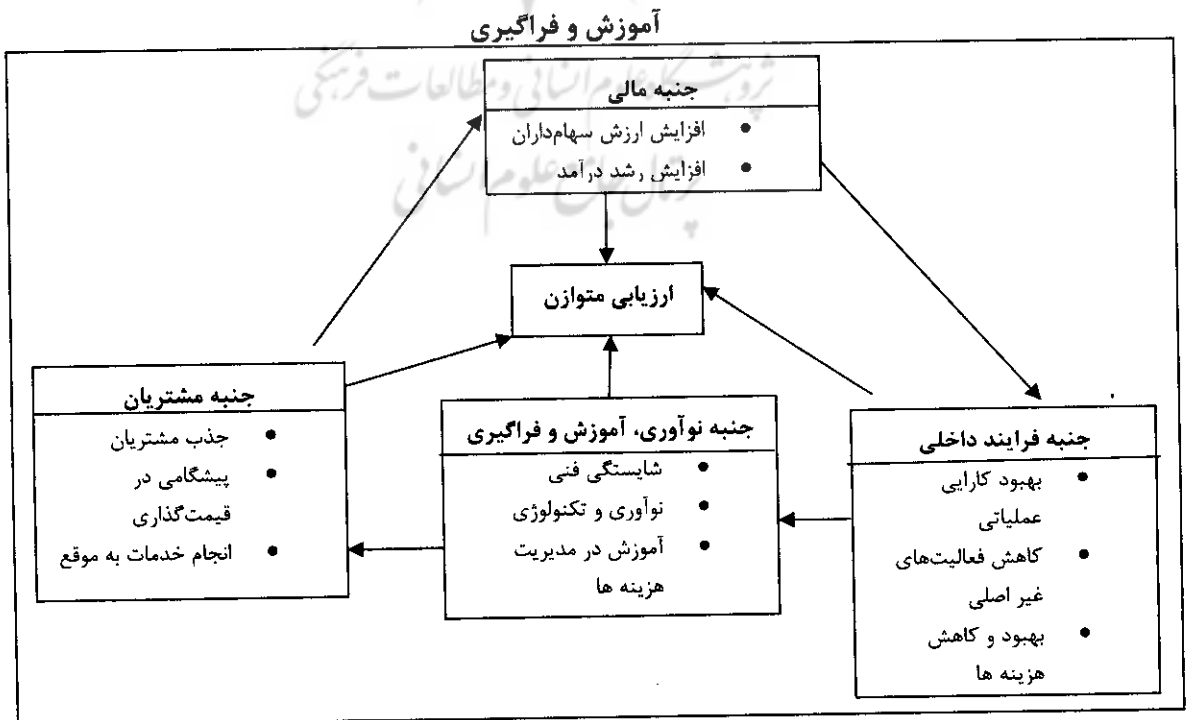
سپس باید به این پرسش پاسخ داد: چگونه می توان برای جذب مشتریان بیشتر، در قیمت گذاری پیشگام بود؟ پاسخ به این پرسش از جنبه بعدی به دست می آید: فرایندهای داخلی. فرایندهای داخلی نشان دهنده جمیع فعالیت هایی است که به شرکت مزیت رقابتی در بازار اعطا می کند. با مراجعه به مشتریان می توانیم بین سه جنبه استراتژیک، انتخاب داشته باشیم: کارایی عملیاتی (قیمت های رقابتی، کیفیت عالی، عرضه به هنگام)، روابط با مشتری (خدمات پرسنلی، ایجاد اعتماد، نهادینه کردن راه حل ها و سایر ارتباط های متقابل) و نوآوری خدمات و تولیدات (ساخت تولیدات جدید، عرضه سریع خدمات و تولیدات و توسعه خطوط تولید). برای پیشگامی در قیمت گذاری، احتیاج به تأکید بر کارایی عملیاتی در داخل استراتژی وجود دارد چرا که سازمان را در قیمت گذاری رقابتی حمایت می نماید. سپس سازمان باید موضوع های استراتژیک خود را برای کارایی عملیاتی تعریف نماید. این امر می تواند شامل کاهش فعالیت های غیر اصلی، بهبود چرخه زمانی، کاهش هزینه ها و هر موضوعی که به عملیات کارا منجر می شود، باشد. شکل ۳ این ارتباط ها را نشان می دهد.

شکل ۳: نمونه ای از رابطه بین جنبه های مالی، مشتریان و فرآیندهای داخلی



چگونه می توان فرایندهای داخلی را بهبود بخشید؟ نو آوری، آموزش و فراگیری اساسی است که ما را در ارایه یک موضوع استراتژیک تعریف شده در جنبه فرایندهای داخلی، پشتیبانی و تقویت می نماید. برای ارتباط سایر جنبه ها، نیاز به بررسی استراتژی های متفاوتی داریم که با زنجیره های استراتژیک جاری مطابقت داشته باشد. شایستگی فنی (مهارت و دانش نیروی کار)، نو آوری و تکنولوژی (کاربردها و سیستم های مدیریت فرایند داخلی) و آموزش (در مدیریت هزینه ها)، ارکان اساسی به حساب می آیند. شکل ۴ این وضعیت را نشان می دهد.

شکل ۴: نمونه ای از رابطه بین جنبه های مالی، جنبه مشتریان، جنبه فرآیند داخلی و جنبه نوآوری، آموزش و فراگیری



مهم این است که ابتدا باید زنجیره استراتژی را تکمیل نموده و سپس اطمینان حاصل کرد که کل اجزای استراتژی با هم تطبیق دارند. هم‌چنین کل مشارکت کنندگان در سازمان باید قادر به بررسی و اجرای زنجیره استراتژی باشند. هدف محدود کردن موضوع ها و زنجیره ها به چند سطح استراتژیک اساسی می باشد، به شکلی که کل تعداد موضوعها در زنجیره بیش از ۲۰ الی ۲۵ موضوع نباشد. این موضوع ها باید در نهایت در ارتباط با موضوع های مربوط به جنبه مالی باشند تا به عنوان موضوع های استراتژیک شناخته شوند.

**مورد عملی -** شرکت نیروی برق کان سای<sup>۱۲</sup> دومین شرکت بزرگ تولید کننده برق در ژاپن است. در اواخر دهه ۱۹۹۰ شرکت گرفتار رقابت شدید در سطح تولید، انتقال و توزیع نیرو گردید و قانون ژاپن این شرکت را برای اولین بار مجبور کرد تا به جای استفاده از قیمت انحصاری از قیمت بازار جهت تولید، انتقال و توزیع نیرو استفاده کند. برای حل مشکل جدید، شرکت از روش BSC استفاده نمود و دیدگاه خود را برتری نسبت به رقبا و تغییر سیستم مدیریت<sup>۱۳</sup> عنوان کرد. در نتیجه هر یک از دایره ها مأمور تدوین اصول استراتژیک خود گشت. به عنوان نمونه، گام های زیر در یک دایره شرکت دنبال شد:

۱- محیط رقابتی دایره به وسیله تجزیه و تحلیل چهار عامل صورت گرفت: (۱) نقاط قوت، (۲) نقاط ضعف، (۳) فرصت‌ها، و (۴) تهدیدها.

۲- اهداف استراتژیک برای ۴ جنبه BSC (مالی، مشتریان، فرآیندهای داخلی و رشد و آموزش و فراگیری) تعیین گشت.

۳- «افزایش ارزش شرکت» به عنوان مهم‌ترین هدف استراتژیک مالی تعیین شد. افزایش فروش در هر بازار، کاهش هزینه ها و اجرای سیستم های کاهش دهنده هزینه، و تعیین راهکارهایی جهت استفاده بهینه از تجهیزات و امکانات، به عنوان «استراتژی های کلیدی» نیز مشخص گردید.

۴- زنجیره اهداف استراتژیک بین جنبه مالی و سایر جنبه ها ایجاد شد. قرار دادن سطح بهینه انرژی در اختیار مشتریان، دسترسی به سطح بهینه ای از تولید و افزایش توانایی کارکنان داخلی در سازمان به ترتیب به عنوان هدف استراتژیک جنبه مشتریان، فرآیند داخلی، و رشد و آموزش و فراگیری تشخیص داده شد. بنابراین زنجیره استراتژیک بین این اهداف و «افزایش ارزش شرکت» تنظیم گردید.

۵- معیارهای ارزیابی عملیات جهت تعیین درجه رسیدن به اهداف از قبل تعیین شده مشخص گشت. جریان نقدی خالص و سود بعد از هزینه های سرمایه، به عنوان معیارهای مهم شناخته شدند (مریساوا، ۲۰۰۲).

### ۳.۲ مرحله دوم: تعیین اجزای اساسی

۱.۳.۲.۳. **گام چهارم: معرفی معیارها**<sup>۱۳</sup>: برای هر موضوع استراتژیک، دست کم به یک معیار نیاز داریم. اگر چند معیار برای یک موضوع استراتژیک داشته باشیم، شانس این وجود دارد که بیش از یک موضوع استراتژیک وجود داشته باشد. برای ایجاد معیارها به رهنمودهای زیر باید توجه شود:

- (۱) ارتباط - معیارها وقتی به صورت استراتژیک در می آیند که با اهداف اصلی ارتباط پیدا نمایند.
- (۲) قابلیت تکرار - معیارها در طی زمان تکرار می شوند و قابلیت مقایسه را به وجود می آورند.
- (۳) راهبری - معیارها می توانند در راستای ایجاد اهداف و سمت و سو دادن به عملکرد آتی مورد استفاده قرار

گیرند.

(۴) **حسابدهی** - معیارها می توانند قابل اعتماد، قابل رسیدگی و صحیح باشند.

(۵) **در دسترس بودن** - معیارها در موقع لزوم می توانند ایجاد و مشتق گردند و در عمل به کار گرفته شوند. یکی از چالش های عمده در ایجاد BSC تعیین تعداد معیارهای مطلوب می باشد. BSC مقرر می دارد ۴ تا ۵ معیار برای هر جنبه که در کل بیش از ۲۰ تا ۲۵ معیار برای هر زنجیره استراتژیک نباشد، تهیه گردد. اگر معیارهای بیشتری وجود داشته باشد می توان شاخص معیارها را به معیارهای واحد تبدیل نمود. به هر حال، شاخص گذاری،



شمشیر دولبه ای است که باعث کاهش معیارها می گردد، ولی نتایج به دست آمده توسط آن به روشنی مشخص نیست و ایجاد مشکل می نماید (ایونز، ۲۰۰۲).

**مورد عملی -** در یک شرکت تولیدی، چارچوب BSC به صورت زیر تعیین گشت:

**دیدگاه (چشم انداز) -** افزایش سهم بازار.

**استراتژی -** (۱) کاهش زمان تولید محصول، (۲) تولید محصول جدید.

**اهداف -** (۱) تولید دو محصول جدید در هر سال، (۲) کاهش زمان توسعه محصول معادل ۵۰٪ و (۳) ایجاد درآمد ناشی از محصولات جدید بیش از ۳۰٪ کل درآمد.

**عوامل کلیدی -** (۱) توسعه محصولات جدید و (۲) توسعه بازاریابی و فروش مربوط به تولید دو محصول جدید.

**معیارهای اندازه گیری جهت توسعه محصولات جدید -** (۱) تعیین زمان تولید، (۲) طراحی محصولات جدید،

(۳) تعداد قطعات، (۴) تعداد فروشندگان و (۵) هزینه.

بنابراین جهت ارزیابی عملکرد از معیارهای مالی و غیرمالی بالا استفاده به عمل آمد (تاتیكوندا و تاتیكوندا، ۵۰:

۱۹۹۸).

**۲.۲.۳. گام پنجم: تعیین آرمان ها<sup>۱۴</sup>:** تعیین معیارها به تنهایی باعث اجرای آن ها در سازمان نمی گردد، بلکه

لازم است توسط مکانیزمی معیارهای کلی سازمان به دایره ها و اشخاص به نحو مطلوبی منتقل و در نتیجه رفتار افراد تغییر یابد. این امر بسیار دشوار می باشد، زیرا انطباق اهداف بین سازمان و اجزای آن باید به وجود آید. یکی از راه های دسترسی به این امر این است که به جای آن که آرمان های سازمان از بالا به پایین دیکته گردد، کارکنان هر دایره آرمان های خود را به گونه مستقل تعیین نمایند و این آرمان ها، از پایین به بالا و برای هر سه سطح مدیریت (اجرایی، میانی و عملیاتی) مشخص گردند. سپس این آرمان ها در چارچوب اهداف کلی سازمان جمع بندی و تلخیص شوند. بنابراین، تعیین آرمان ها باید با مشارکت کلیه دایره ها و به ویژه، کارکنان کلیدی انجام پذیرد. نقطه مناسب برای شروع در انتخاب یک آرمان، بررسی عملکرد گذشته می باشد. بنابراین روند گذشته می تواند به عنوان یک الگو مورد استفاده قرار گیرد.

**مورد عملی -** یک شرکت نفتی بزرگ آمریکایی طرحی ایجاد نمود تا افراد درون شرکت را تشویق نماید

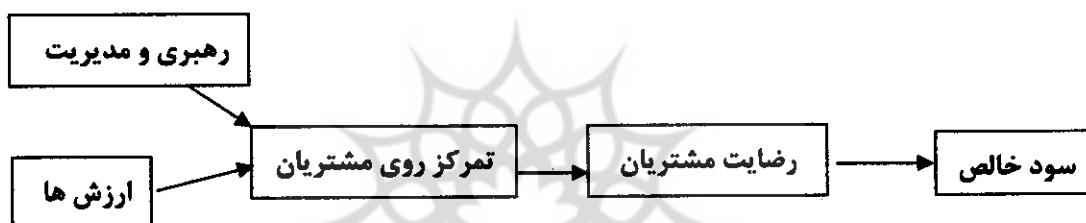
آرمان های خود را با آرمان های شرکت نیز انطباق دهند. این شرکت فرمی را به نام «فرم شخصی<sup>۱۵</sup> BSC» که تا شونده بود و در جیب و یا کیف پولی نیز قرار می گرفت، تهیه کرد (به شکل ۵ مراجعه نمایید). این فرم حاوی سه گروه اطلاعات بود. اولین گروه اهداف، معیارها و آرمان های شرکت را توضیح می داد. دومین گروه، آرمان های شرکت را به هر دایره منتقل می کرد. در سومین گروه، شرکت از افراد و گروه ها در خواست می کرد تا معلوم نمایند کدام یک از اهداف آن ها با اهداف دایره و شرکت تطبیق دارد و چه گام هایی را برای اجرای آن ها دنبال خواهند نمود. هم چنین از آنان درخواست شده بود که حداکثر ۵ معیار را برای ارزیابی اهداف خود تعیین نمایند و آرمان های خود را برای هر معیار مشخص سازند (کپلن و نورتون، ۸۰: (a) ۱۹۹۶).



۳.۲.۳. گام ششم: تنظیم برنامه ها<sup>۱۶</sup>: این گام شامل قرار دادن برنامه های خاص برای دسترسی به اهداف، معیارها و آرمان های سازمان می باشد. برنامه ها، طرح های عمده ای هستند که مدیریت کلیه موارد پایین دست در ارزیابی فراگیر را ساده و تسهیل می نمایند. برنامه ها، معمولاً دارای ویژگی هایی از قبیل تضمین توسط مدیریت سطوح بالا، قابلیت ارایه، قابلیت اجرا و دارای محدوده زمانی می باشند. یکی از مراحل اساسی در انتخاب برنامه ها، طرح ریزی آن ها در مقابل موضوع های استراتژیک و ارزیابی تأثیرات استراتژیک می باشد.

تجزیه و تحلیل برنامه ها، جزیی از واکاوی استراتژیک می باشد، بنابراین از اهمیت خاصی برخوردار است. برای این منظور گام های زیر باید برداشته شود:

- ۱- تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش جهت شناسایی سازه های مدل و ارزیابی عملیات در زمینه های گوناگون رضایت مشتریان و کارکنان، بهره وری و معیارهای مالی.
  - ۲- تعیین ارزش کمی بین سازه های گوناگون غیر مالی و مالی و تحلیل حساسیت آن.
  - ۳- انجام معیار سنجی- مقایسه عملیات مالی و غیر مالی شرکت با سایر شرکت های مشابه در صنعت.
- مورد عملی-** در یک شرکت زنجیره ارزش زیر جزء برنامه نهایی قرار گرفت:



شرکت پس از بررسی های لازم به این نتیجه رسید که ۲٪ افزایش در سازه رضایت مشتریان، باعث افزایش ۱/۵ میلیون دلار سود خالص سالانه خواهد شد. اگر سایر موارد ثابت بماند، ۱٪ تمرکز روی مشتریان باعث ۲٪ رضایت مشتریان می شود. همچنین، ۱۰٪ افزایش مربوط به تمرکز روی مشتریان، در نتیجه ۱۰٪ افزایش در بهبود مدیریت و ارزش ها ایجاد می گردد (گروه متروس، ۴: ۲۰۰۳).

### ۳.۳. مرحله سوم: گسترش BSC

وقتی برای اولین بار BSC طراحی منی شود، کاربرد آن در سراسر سازمان باید مورد توجه قرار گیرد. این امر نیاز به برنامه ریزی دقیق و مطابقت آن با کلیه بخش های سازمان دارد و باید به مواردی از قبیل چگونگی شروع و فرآیند تطابق و به دست آوردن توافق عمومی، شناسایی منافع و مشکلات در ارتباط با BSC، و فهم و درک از طرح قابل ارایه، توجه نمود؛ این امر ممکن است باعث تجدید نظر در معیارهای ارزیابی عملکرد گردد. در عمل تعیین معیارهای ارزیابی در سه مرحله صورت می گیرد: (۱) بررسی معیارهای موجود ارزیابی عملکرد، (۲) ایجاد معیارهای جدید منطبق با اهداف و استراتژی های سازمان و (۳) اجرای معیارهای جدید در عمل.

به گونه کلی، در جریان گسترش BSC، موارد زیر ممکن است اتفاق افتد:

- ۱- تغییر برنامه ریزی و اجرا- این امر شامل موارد زیر می تواند باشد:
  - تنظیم اولویت ها جهت اقدامات لازم بر اساس استراتژی های جدید.
  - برقراری آرمان ها و جدول زمانی جدید جهت انجام آن ها.
  - تعیین راهکارهای نوین در مقابل اولویت ها و اقدامات لازم جهت دسترسی به اولویت ها.
  - تنظیم برنامه جدید.

۲- انجام بهبود مستمر- در نتیجه بررسی برنامه های جدید، و بررسی چرخه زنجیره های ارزشی، سازمان می تواند برنامه های بهبود مستمر را که دارای مزایای رقابتی است نیز پیاده نماید. فن هایی همانند کایزن و مهندسی ارزش منابع انسانی نیز می تواند در این فرآیند به کار گرفته شوند و نتایج آن ها نیز مورد بررسی قرار گیرد.

**مورد عملی** - یک شرکت دولتی تولید نیرو، در طی سال های مختلف از معیارهای رضایت مشتریان<sup>۱۰</sup> و همچنین رضایت کارکنان<sup>۱۱</sup> به صورت جداگانه استفاده می کرد. گروه متروس<sup>۱۲</sup> به عنوان مشاور، سیستم BSC را به کار برد و پس از بررسی معیارهای موجود، به این نتیجه رسید که سیستم های اطلاعاتی مربوط به هر دو معیار بهتر است به صورت مجزا نباشند و ادغام گردند. بنابراین، رابطه بین رضایت کارکنان و رضایت مشتریان نیز بررسی گردید و به عنوان یک شاخص در نظر گرفته شد. معیار جدید که ترکیبی از دو معیار رضایت مشتریان و رضایت کارکنان بود، تعیین شد و در سرتاسر سازمان به کار گرفته شد. نتیجه ارزیابی عملیات به مراتب بهبود پیدا کرد (گروه متروس، ۲۰۰۳).

#### ۴. کاربردهای ارزیابی متوازن (BSC)

در سال ۱۹۹۲، کپلن و نورتون BSC را به عنوان یک فن جدید ارزیابی عملیاتی مدیران معرفی نمودند. این معرفی بر اساس مشاهده ۱۲ شرکت بزرگ و معروف در آمریکا از جمله اپل کامپیوتر<sup>۱۸</sup> و جنرال الکتریک<sup>۱۹</sup> بود. اما به تدریج کاربرد BSC توسط شرکت ها از فن ارزیابی عملیات مدیران فراتر رفت و بر اساس یافته های کپلن و نورتون در سال (۱۹۹۶ a,b) از مطالعه ۱۰۰ شرکت بزرگ و معروف آمریکا در صنایع مختلف، ارزیابی متوازن به عنوان «یک سیستم مدیریت استراتژیک» مطرح گردید. از سال ۲۰۰۱ کاربرد ارزیابی متوازن باز هم فراتر رفت و به عنوان چارچوبی جهت تغییرات سازمان، نیز مورد بهره برداری قرار گرفته است (نمازی، ۱۳۸۲).

BSC از هنگام معرفی تاکنون در صدها شرکت و حتی سازمان های غیر انتفاعی در کشورهای مختلف مورد بهره برداری قرار گرفته است. به عنوان نمونه کپلن و نورتون (۱۹۹۳) کاربرد BSC را در صد شرکت ذکر می کنند. به عنوان مثال، راک واتر که یک شرکت بین المللی مهندسی و ساختمانی متخصص در ساختن تأسیسات مهندسی زیر آب است، با استفاده از BSC دیدگاه استراتژی و چهار جزء اساسی سیستم ارزیابی متوازن (مالی، مشتریان، داخلی، و رشد) را تدوین نمود. شکل ۶ اجزای ارزیابی متوازن شرکت راک واتر را نشان می دهد. به واسطه به کارگیری فن ارزیابی متوازن شرکت توانست رقابت شدید بین المللی را تحمل نماید، در میان رقبای خود فوق العاده موفق باشد، با مشتریان خود ارتباط مناسبی برقرار نماید، به تقاضای مشتریان پاسخ مناسب دهد و اهداف استراتژیک را به اقدام مالی مشهود تبدیل نماید.

شرکت اپل کامپیوتر نیز از ارزیابی متوازن به عنوان وسیله ای جهت اندازه گیری عملیات بلند مدت استفاده می کند نه وسیله ای برای اندازه گیری عملیات جاری. این شرکت BSC را به کار گرفته است تا مدیران رده بالای شرکت را متوجه استراتژی هایی کند که فراتر از سود ناخالص عملیاتی، بازگشت حقوق صاحبان و سهم بازار می روند. اپل در مورد جنبه مالی، روی ارزش سهام داران، در مورد جنبه مشتری روی سهم بازار و رضایت مشتریان، در مورد فرآیندهای داخلی روی شایستگی و توانایی های عمده، و برای نوآوری و رشد روی دیدگاه کارکنان تأکید می کند. شرکت ادونسد مایکرو دیوایس<sup>۲۰</sup> که یک شرکت سازنده قطعات است، نیز از فن ارزیابی متوازن استفاده می نماید. سیستم ارزیابی متوازن شرکت دارای هفت بخش است: (۱) معیارهای مالی، (۲) معیارهای مربوط به مشتریان، (۳) معیارهای مربوط به فرآیندهای کلیدی، (۴) تست و کنترل محصول، (۵) ایجاد محصولات جدید، (۶) توسعه تکنولوژی و (۷) معیارهای کیفیت. افزون بر آن، فراگیری سازمانی به وسیله نرخ اصلاح عوامل عملیاتی از قبیل زمان چرخه محصول و بازده فرآیند تولید اندازه گیری می شود (کپلن و نورتون، ۱۹۹۳).

شرکت FMC یکی از مهم ترین شرکت های بزرگ آمریکا است، مرکز آن در شیکاگو است و بیش از ۳۰۰ خط تولید را در ۲۱ دایره و ۵ قسمت هدایت می کند: مواد شیمیایی صنعتی، مواد شیمیایی عملیاتی، فلزات گرانبها، سیستم های نظامی و دفاعی، و تجهیزات و ماشین آلات. این شرکت در سطح دنیا فعالیت می نماید و سالانه بیش از ۴ میلیارد دلار درآمد دارد. در سال ۱۹۹۲، شرکت مطالعه استراتژیک خود را به طور مبسوط آغاز کرد تا ارزش سهام داران را افزایش دهد. در نتیجه تأکید بیشتر روی افزایش عملکرد عملیاتی به عنوان استراتژی کلیدی تعیین شد. جهت انجام این استراتژی جدید، از فن ارزیابی متوازن استفاده به عمل آمد. مدیر این شرکت طی مصاحبه ای رضایت خود را از به



مطالعات اخیر نشان داده است که فن ارزیابی متوازن حتی در سازمان های دولتی و مؤسسه های غیر انتفاعی کاربرد داشته است. به عنوان نمونه مجله مدیریت هاروارد (۴: ۲۰۰۰) گزارش می دهد که فن ارزیابی متوازن نه تنها به شرکت نفتی موبایل کمک کرد تا در صنعت خود از رده آخر به رتبه اول برسد بلکه به اداره خدمات پست و بسته بندی آمریکا نیز کمک نمود تا سود آوری را بین ۳۰٪ تا ۴۰٪ ظرف چند سال افزایش دهد. این فن نیز برای توسعه برنامه ریزی استراتژیک دانشگاه ها به کار برده شده است (مارکهام، ۱۹۹۸).

خانه چاپ یونیند متدیست<sup>۲۲</sup> نیز ترکیبی از سیستم ABC و ارزیابی متوازن را به کار برد. اگر چه این سازمان غیر انتفاعی است، اما از سازه مالی به عنوان یکی از ابعاد سیستم ارزیابی متوازن استفاده نمود. شکل ۷ چهار سازه اصلی سیستم همراه با جزئیات آن ها را نشان می دهد.

شکل ۷: معیارهای ارزیابی متوازن خانه چاپ یونیند متدیست

| سازه ها                    | اهداف  | معیارها  |
|----------------------------|--|--|
| مالی                       | ایجاد رشد کافی جهت تأمین هزینه ها و فراهم نمودن ذخیره برای آینده | افزایش رشد فروش نسبت به هدف                                    |
|                            |  | کسب درصد سودآوری مربوط به هدف                                  |
|                            |  | دسترسی به ROI در هر بخش (مرکز سود) در رابطه با هدف             |
| مشتریان                    | توانایی جذب و نگاهداری مشتریان                                   | رضایت مشتریان بر اساس نظر خواهی از طریق پرسشنامه               |
|                            | توسعه محصولات و تحویل به موقع                                    | یک معیار در نظر گرفته نشده است                                 |
| فرآیند داخلی               | نگاهداری یک سیستم توزیع کارا و اثر بخش                           | آمار در صد اشتباه در بارگیری محصولات                           |
|                            | تولید محصولات با کیفیت بالا و مقرون به صرفه                      | یک معیار در نظر گرفته نشده است                                 |
|                            | ایجاد فرآیند داخلی مؤثر  | یک معیار در نظر گرفته نشده است                                 |
| نوآوری و فراگیری در سازمان | تدوین ساختار لازم برای دسترسی به رشد و اصلاح بلند مدت            | معیارهای مربوط به موفقیت در تولید محصولات، طرح ها و خدمات جدید |
|                            | فراهم نمودن شایستگی و توانایی برای کارکنان                       | یک معیار در نظر گرفته نشده است                                 |
|                            | اهداف مربوط به فراگیری   | یک معیار در نظر گرفته نشده است                                 |

منبع:

Forsythe, R., Bunch, J. A. and Burton, J. (1999). *Implementing ABC and the Balanced Scorecard at a Publishing Company, Management Accounting Quarterly*, (Fall), 10-18.

فن ارزیابی متوازن در شرکت های کوچک نیز کاربرد دارد (چاو و همکاران، ۱۹۹۷). این فن در شرکت های بیمه،

بانک ها، شرکت های فنی و مهندسی نیز به کار گرفته شده است (کپلن و نورتون، ۱۹۹۳).

فن BSC اکنون در میان شرکت های اروپایی و آمریکایی و همچنین شرکت های استرالیایی و ژاپنی نیز رواج

یافته است. به عنوان نمونه، بزرگترین شرکت های ژاپنی همانند ریکو<sup>۲۳</sup>، تاکارا شوزه<sup>۲۴</sup>، شرکت غذایی ایتوهام<sup>۲۵</sup> و

شرکت برق و نیروی کان سایی به گونه مؤثر از ارزیابی متوازن استفاده می نمایند. افزون بر آن شرکت‌های بیمه عمر اسکانديا<sup>۲۶</sup>، فیلیپس ژاپن<sup>۲۷</sup>، NCR ژاپن، صنایع الکترونیک اوکی<sup>۲۸</sup> و شرکت دیکینسن<sup>۲۹</sup> نیز فن ارزیابی متوازن خود را ایجاد نموده اند (مریساوا، ۲۰۰۲).

با توجه به گسترش BSC در دنیا، اکنون بیش از ۳۰ نرم افزار کامپیوتری مربوط به این فن وجود دارد و تعداد آن‌ها روز به روز در حال افزایش است. به این دلیل شرکت گارتنر<sup>۳۰</sup> و مدرسه مدیریت بازرگانی کرانفیلد<sup>۳۱</sup> با یکدیگر مشارکت می کنند تا جنبه‌های هر نرم افزار BSC و فروشندگان آن را با دقت بررسی و به بازار معرفی نمایند (مار و نیلی، ۲۰۰۳).

## ۵. ضرورت و منافع کاربرد BSC

آیا استراتژی سازمان شما یک استراتژی صحیح است؟ احساس مشتریان در مورد کار با مؤسسه شما چیست؟ آیا کارمندان شما انگیزه ای برای بهبود کارها دارند؟ آیا تفکرات نوآورانه و ابتکاری شما برای تولیدات به طور مناسب به کار می رود؟ خدمات و محصولات جدید شما به چه سرعتی به دست مشتریان می رسد؟ آیا با تکنولوژی جدیدی که به دست می آورید، تأثیری در سازمان ایجاد می شود؟ اگر با تفکر به پرسش‌های بالا جواب دهید، دارای ایده‌ای مناسب خواهید بود که چگونه سازمان وارد مواردی شده که اطلاعات قدیمی را رد می کند و اگر فکر می کنید که سازمان می تواند بهتر عمل کند، و نیاز به تغییر شیوه مدیریت درباره برنامه ریزی و عملیات اجرایی دارد، در آن صورت BSC را پیاده کنید.

مهم‌ترین مزایای اجرای BSC می تواند در پنج نکته به صورت زیر خلاصه شود:

- ۱) ایجاد تعادل بین اهداف بلند مدت، میان مدت و کوتاه مدت به وسیله اندازه گیری عملکرد مناسب.
  - ۲) ایجاد شاخص های کمی غیرمالی (شاخص فرایند) متفاوت از شاخص های مالی.
  - ۳) حذف ابهامات و حفظ شاخص های کمی.
  - ۴) ترویج آموزش سازمانی به وسیله تکرار چرخه فرضیه های رسیدگی (یعنی مفروضات به صورت اطلاع در شروع و پایان دوره، اصلاح و از بازخوردهای آن برای طرح اصلاحات بعدی استفاده می شود).
  - ۵) ایجاد یک برنامه کاری ارتباط استراتژیک بین مدیران و اعضای سازمان.
- نکته اول مربوط به تعاریف مفهوم BSC بوده که قبلاً ارایه شد و به روشنی توسط کپلن و نورتون (۱۹۹۶ a,b) و بحث شده است. نکته دوم بر این مسأله تأکید دارد که تلاش های اساسی در راستای اندازه گیری عملکرد سازمان، باید روی مصرف منابع و شاخص های مربوط به آن باشد، اعم از این که این منابع مالی و یا غیر مالی باشند. با توجه به این شیوه عملکرد بخش های پشتیبانی و مراکز هزینه ای که سابقاً اندازه گیری آن‌ها مشکل بود می تواند به روشنی تعریف و تعیین شود. نکته سوم نشان دهنده این حقیقت است که کلیه شاخص ها برای اندازه گیری عملکرد استفاده نمی شود. اگر چه از شاخص های غیر مالی در ارزیابی عملکرد سازمان استفاده به عمل می آید، اما آن‌ها جایگزین شاخص های مالی نیستند و مکمل آن هستند. هم چنین از آن گروه شاخص های غیر مالی استفاده می شود که در نهایت روی شاخص های مالی و سودآوری تأثیر گذار باشند. بنابراین، شاخص های مالی همچنان نقش تعیین کننده ای در ارزیابی عملکرد دارند. نکته چهارم گردش مستقیم یک سری از ارتباطات و روابط علی و معلولی همانند شاخص های هدایتی بر مبنای شاخص های عملکردی، که از اهداف استراتژیک مشتق شده اند، را نشان می دهد. تکرار چرخه مفروضات رسیدگی، برای این ارتباطات اهمیتی ندارد، اما چگونگی شناخت سازمانی با یافتن شاخص های عملکردی، اساسی را به وجود می آورد که بیشترین تأثیر را در اندازه گیری عملکرد آن سازمان دارد. به عبارت دیگر این جنبه از BSC، دانش مدیریت برای موفقیت سازمانی است، که اخیراً مورد توجه قرار گرفته است. بالاخره نکته پنجم، به گونه‌ای روشن ارتباط عملکردی و مشارکت کلیه اشخاص سازمان را در جریان تدوین BSC ترویج و تشویق می نماید.

بنابراین، ارزیابی متوازن می تواند 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، به کار رود. هم چنین این فن می تواند در موارد زیر مورد استفاده قرار گیرد:

- مشارکت و نظارت استفاده کنندگان در انتخاب معیارها.
  - تنظیم معیارهای اصلی عملکرد با استراتژی در کل سطوح یک سازمان.
  - ارایه 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 اثر بخشی سازمان.
- ارزیابی متوازن هم چنین می تواند همانند چتری برنامه های متنوعی از قبیل کیفیت، طراحی مجدد و فرایند خدمات مشتریان را تکمیل نماید.

نظر به اینکه ارزیابی متوازن یک فرایند تدریجی و تکاملی است تعداد معیارها را می تواند محدود و متعادل نموده و آن ها را به گذشته، حال و آینده گسترش دهد. این فن هم چنین شامل معیارهایی برای کلیه جنبه ها و کلیه استراتژی ها بوده و می تواند در انتخاب اهداف وسیع و گسترده و گسترش اطلاعات با کیفیت و قابل اعتماد مورد استفاده قرار گیرد. BSC چارچوبی قوی و مورد توافق همگانی برای تعریف و تعیین معیارهای عملکرد و ارتباط موضوعات، اهداف و دیدگاه های سازمان نیز می باشد.

### ۶. نتیجه گیری و پیشنهادها

BSC برای اولین بار در سال ۱۹۹۲ توسط کپلن و نورتون معرفی شد. این فن، ابزاری برای پیگیری عناصر اساسی استراتژیک بوده و در راستای ایجاد معیارهایی است که عملکرد کلی شرکت را اندازه گیری می نماید.

کپلن و نورتون BSC را به شاخص ها و عقربه های کابین خلبان یک هواپیما تشبیه می کنند که به تصمیم گیرندگان اطلاعات پیچیده و گوناگونی را به صورت اجمالی ارایه می دهد. در واقع می توان گفت، انجام کارهای درست و انجام درست کارها یکی از وظایف BSC بوده و نیازمند بهبود کیفی استراتژی مؤسسه ها برای عرضه تولیدات و خدمات می باشد. امروزه سازمان ها نیازمند استراتژی و عملیات ممتازی برای بقا و پاسخ گویی به چالش های فرا روی فردا هستند و چارچوبی که به ایجاد تعادل لازم بین استراتژی و عملیات کمک می کند، BSC می باشد.

BSC یک سیستم مدیریت عملکردی است که می تواند در کلیه سازمان ها با هر وسعت برای تنظیم دیدگاه ها با نیازهای مشتریان، کارهای روزانه، اداره و ارزیابی استراتژی مؤسسه، کنترل بهبود کارایی عملیات، ایجاد ظرفیت سازمانی و برنامه های ارتباطی برای کلیه کارکنان، به کار رود. به عبارتی BSC این امکان و توان را فراهم می سازد که معیارهای مالی، نتایج مشتریان و ظرفیت سازمان به گونه ای هم زمان مورد مطالعه قرار گیرند.

در یک مفهوم، تجارت همانند بازی فوتبال است. یک مدیر باشگاه فوتبال برای موفقیت نیازمند قرار دادن بسیاری از عوامل در کنار هم می باشد. همانند شوتزن، کرنرز، مدافع مستحکم و دروازه بانی که به خوبی از دروازه محافظت کند و در پایان جمع کل این موارد است که آن ها را به سوی پیروزی رهنمون می سازد نه فقط داشتن کسی که خوب گل می زند. یک مؤسسه نیز این چنین است. یک مدیر بایستی بسیاری از منابع داخلی و خارجی را در کنار هم قرار دهد و برای این امر BSC مدیران را در امر تصمیم گیری و اجرا کمک می نماید.

BSC نشان می دهد که مدیران می توانند معیارها را از چهار جنبه متفاوت انتخاب کنند و معیارهای مالی سنتی را با معیارهایی از عملکرد برای مشتریان، فرآیند داخلی، نوآوری و گسترش فعالیت ها ترکیب نمایند.



معیارهای BSC به عبارتی از اهداف استراتژیک سازمان و تقاضای رقابتی نشأت گرفته است. با توجه به نیاز مدیران به انتخاب مجموعه محدودی از معیارهای اساسی در داخل هر چهار جنبه، BSC به تمرکز این دیدگاه‌های استراتژیک نیز کمک می‌کند.

معیارهای مالی سنتی آنچه را که در پایان دوره مالی اتفاق افتاده نشان می‌دهد بدون این که تعیین نماید مدیر چگونه می‌تواند عملکرد آتی را بهبود بخشد، در حالی که BSC اساس موفقیت حال و آینده شرکت می‌باشد. در واقع می‌توان گفت BSC در حال حاضر به مانند زبانی برای ارزیابی مؤسسه‌ها در آمده است. اما BSC الگوی واحدی نیست که بتوان برای مؤسسه‌های عمومی یا حتی صنایع بزرگ استفاده نمود. تفاوت موقعیت بازار، استراتژی‌های تولید و محیط‌های رقابتی نیازمند معیارهای متفاوتی می‌باشد. بنابراین توصیه می‌شود که برای تطابق با افکار، استراتژی، تکنولوژی و فرهنگ هر سازمان، نسبت به بومی نمودن BSC و تعیین معیارهای مربوط به آن اقدام شود.

از طرف دیگر، پیاده نمودن BSC دارای مشکلاتی است که پاره‌ای از مهمترین موارد آن به قرار زیرند:

- تعیین دیدگاه سازمان به گونه شفاف.
- اطمینان از انتخاب بهترین استراتژی‌ها.
- انتخاب بهترین اهداف و آرمان‌ها در بین مجموعه اهداف و آرمان‌ها.
- انطباق اهداف و آرمان‌های سازمان با اهداف و آرمان‌های دایره‌ها و اشخاص.
- ایجاد مشارکت جمعی در سازمان.
- تعیین معیارهای مالی و غیر مالی لازم و ایجاد زنجیره ارزش بین آن‌ها.
- انجام هزینه و صرف زمان طولانی جهت پیاده نمودن سیستم.

پیشنهاد می‌شود محققین در آینده امکان به کارگیری BSC در سازمان‌های مختلف ایران اعم از دولتی و غیر دولتی را بررسی کرده و نحوه به کارگیری آن را نیز تشریح نمایند. همچنین تأثیر سازه‌های مهمی از قبیل اندازه شرکت، حجم دایره‌ها و ساختار سرمایه را که در هر صنعت به ایجاد و گسترش BSC می‌انجامد، نیز مورد مطالعه تجربی قرار دهند. بالاخره، مزایا و معایب به کارگیری BSC را به گونه تجربی نیز واکاوی نمایند.

### یادداشت‌ها

- |   |                                       |
|---|---------------------------------------|
| 1-Balanced Scorecard                            | 16- Designing plans                   |
| 2- Customer perspective                         | 17- Metrus Group                      |
| 3- Internal perspective                         | 18- Apple Computer                    |
| 4- Innovation, education & learning perspective | 19-General Electric                   |
| 5- Financial perspective                        | 20- Advanced Micro Devices, AMD       |
| 6- Key performance indicators                   | 21- Sears                             |
| 7- Mixed scorecard                              | 22- United Methodist Publishing House |
| 8-Strategy scorecard                            | 23- Ricoh, Co. Ltd                    |
| 9- Vision                                       | 24- Takara Shuzo Co. Ltd              |
| 10- Subjects                                    | 25-Itoham Foods Inc                   |
| 11- Objectives                                  | 26- Skandia Life Insurance Co.        |
| 12- Kansai Electric Power Co.                   | 27- Philips Japan, Ltd                |
| 13-Measures                                     | 28- Oki Electric Industry Co. Ltd     |
| 14- Goals                                       | 29- Dickinson, Co. Ltd                |
| 15- Personal BSC form                           | 30- Gartner, Inc                      |
|   | 31- Cranfield School of Management    |

## منابع

الف: فارسی

نمازی، محمد. (۱۳۸۲). *تکامل ارزیابی متوازن*، ارائه شده در هفتمین سمینار حسابداری ایران، بابلسر: دانشگاه مازنداران، ۲۲-۲۴ مهر ماه.

ب: انگلیسی

Anthony, R. N. (1989). **The Management Control Function**, Boston: Harvard Business School Press.

Chow, C. W., Haddad, K. M. and Williamson, J. E. (1997). *Applying the Balanced Scorecard to Small Companies*, **Management Accounting**, August, 21-27.

Eccles, R. and Pyburn, P. S. (1992). *Creating A Comprehensive System to Measure Performance*, **Management Accounting**, 74(4), 41-44.

Evans, H. M. (2002). **The Balanced Scorecard**, www. Exinfm. com/ training.

Forsythe, R., Bunch, J. A. and Burton, J. (1999). *Implementing ABC and the Balanced Scorecard at A Publishing Company*, **Management Accounting Quarterly**, Fall, 10-18.

**Harvard Management Update**. (2000). *The Balanced Scorecard Lessons for Managers*, October, 4-5.

Johnson, H. T., and Kaplan, R. S. (1987). **The Rise and Fall of Management Accounting**, Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S. (1992). **Advanced Management Accounting**, New Jursy: Prentice- Hall, Englewood Cliffs.

Kaplan, R. S. and Norton, D.P. (1992). *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, **Harvard Business Review**, (Jan.- Feb.), 90- 171.

Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1993). *Putting the Balanced Scorecard to Work*, **Harvard Business Review**, (Sep-Oct) 134- 147.

Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1996, a). *Using Balanced Scorecard as A Strategic Management System*, **Harvard Business Review**, (Jan.-Feb.) 75-85.

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

Markham, R. (1998). *University Strategic Planning: Application of the Balanced Scorecard to International Public Relations, Communications Programs*, Fall, 109-114.

Marr, B. and Neely, A. (2003). **Balanced Scorecard Software Report**, www. Cranfield. Ac. UK/ som/ cbp.

Merchant, K. A. (1989). **Rewarding Result**, Boston: Harvard Business School Press.

Metrus Group. (2003). **Balanced Scorecards and Strategic Measurement for Strategy Implementation**, <http://www.Metros.com/Products/scorecards.html>.

Morisawa, T. (2002). *Building Performance Measurement Systems with Balanced Scorecard Approach*, **Nomura Research Institute**, April, 1-160.

- Niven, P. R. (2001). *Examining the Endurance of Balanced Scorecard*, **Journal of Cost Management**, (May-June), 19-24.
- Roony, B. (2002). **The Balanced Scorecard**, Sydney: CEO Corporate Enterprise Group.
- Rucci, A. J., Kim, S. P. and Quinn, R. T. (1998). *The Employee- customer- Profit Chain at Sears*, **Harvard Business Review**, (Jan. Feb), 82- 97.
- Sparks, R. (2001). *Balanced Scorecard: Putting Strategy into Action*, **Business and Industry Specialist**, 10 (5), 1- 4.
- Tatikonda, L. U. and Tatikonda, R. J. (1998). *We Need Dynamic Performance Measures*, **Management Accounting**, (Sep.), 49- 53.
- Zimmerman, J. (2000). **Accounting for Decision Making and Control**, New York: Mc Graw- Hill.

