

## ارزیابی متوازن پایدار و معیارهای غیر مالی عملکرد

دکتر احمداحمدیپور  
(عضو هیات علمی دانشگاه مازندران)  
امیرسانیان  
(کارشناس ارشد رشته حسابداری)  
حمیداحمدزاده  
(دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری)

چکیده  
با توجه به اهمیت اقتصاد مبتنی بر دانش و نقش فزاینده دارایی‌های نامشهود در ایجاد سودآوری و شکل‌گیری اقتصاد نوین کسب و کار، دیگر نمی‌توان با ابزارهای اندازه‌گیری عملکرد دوران اقتصاد صنعتی موفقیت سازمان را سنجید. ارزیابی متوازن به عنوان یکی از مهم‌ترین و نوین‌ترین فن‌های ارزیابی عملیات عملکرد سازمان است و به عنوان چارچوبی برای مدیریت راهبردی در راستای تغییرات سازمانی، عملکرد مدیران سازمان‌ها را از جنبه‌های مالی، مشتریان، فرآیند داخلی، یادگیری و رشد و نوآوری و حتی جنبه‌های غیر بازاری - جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی - که ابعاد فرآیند توسعه پایدار را شکل می‌دهند ارزیابی می‌کند. لحاظ کردن جنبه غیر بازاری (در قالب نگاه به موضوعاتی از قبیل امنیت، سلامتی و تندرستی جامعه، حفاظت محیط زیست، کار کودکان، آزادی عمل و مشروعیت قانونی و...) در شبکه ارزیابی متوازن استان‌ها دارا به شده توسط کاپلن و نورتون (۱۹۹۱-۱۹۹۰) مناسب به نظر می‌رسد و برای طراحی آن باید تاثیر سازه‌ها و عوامل مهمی از

قبیل اندازه شرکت، حجم دواير و ساختار سرمایه در هر صنعت که منجر به ایجاد و گسترش ارزیابی متوازن می‌شود در نظر گرفته شود.

**واژه‌های کلیدی:** ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد، معیارهای غیر مالی عملکرد، ارزیابی متوازن پایدار

### مقدمه

یکی از نیازهای هر سازمان و به ویژه مدیریت، موضوع «ارزیابی عملکرد» است و حسابداری مدیریت پاسخ‌گوی این نیاز است. پیشگسوتان حسابداری مدیریت، از سال‌ها پیش با توجه به امکانات و پیشرفت علم، برای پاسخ به این نیاز، ابزارها و روش‌های گوناگونی را ارائه کرده‌اند. از گزارشات توصیفی اولیه گرفته تا گزارشات کمی در قالب نسبت‌های مالی، ROI، DEA و... همگی به منظور پایداری و بقا حسابداری مدیریت است. در حال حاضر این مسئولیت خطیر به دوش نخبگان حسابداری مدیریت قرار گرفته است تا تلاش کنند روش‌ها و ابزارهایی را به مدیران پیشنهاد تا نیازهای آن‌ها را برآورده کنند. در این راستا به دلیل ضعف

روش های سستی ارزیابی عملکرد (مثل استفاده از نسبت های مالی) از روش های جدید ارزیابی عملکرد مثل ارزیابی متوازن استفاده می شود.

### ارزیابی عملکرد

با جدا شدن مالکیت از مدیریت، بحث تضاد منافع و لزوم اطلاع رسانی به مالکان و نظارت بر مدیران، از جانب آن ها مطرح شد. نظریه نمایندگی<sup>۱</sup> در این زمینه نقش بااهمیتی برای حسابداران قابل است. در این نظریه، مدیران نماینده مالکان هستند که منافع متفاوت از آن ها دارند (هندریکسون و ون بردا<sup>۲</sup>، ۱۹۹۳، ص ۲۰۷).

مدیران و کالت مالکان را در بهره برداری از دارایی های آن ها برعهده دارند، تا با انباشتن آورده های افراد متعدد در جهت انجام فعالیت واحد و استفاده مؤثرتر از این دارایی ها، منافع بیشتری را نصیب مالکان کنند. از آنجا که مالکان از نتیجه عمل این و کلا منتفع می شوند، لازم است عملکرد آن ها را مورد ارزیابی قرار دهند. مالکان برای نظارت عملکرد مدیران از معیارهایی استفاده می کنند تا مدیریت را تشویق کنند. که به بهترین نحو، منابع آن ها را جهت کسب ثروت بیشتر به کار گیرد. در واقع مقصود مالکان استفاده بهینه و مطلوب از منابع کمیابی است که در اختیار مدیران قرار داده اند.

مالکان تمایل دارند منابع محدود خود را در جایی سرمایه گذاری کنند که بیشترین بازده را به ارمغان آورد. در واقع مالکان یا سرمایه گذاران منابع اندک و فرصت های متعددی پیش رو دارند که با انتخاب یکی از این فرصت ها و سرمایه گذاری روی آن، امکان سرمایه گذاری در دیگر گزینه ها را از دست می دهند. از طرف دیگر هدف سرمایه گذاران از این کار، کسب ثروت و منافع بیشتر است. بنابراین گزینه های را انتخاب می کنند که منافع بیشتری برای آن ها به ارمغان آورد و این منافع باید به اندازه ای باشد که هزینه صرف نظر کردن از دیگر گزینه ها را پوشش دهد. این یک تصمیم گیری است و هر سرمایه گذار منطقی باید گزینه ای را انتخاب کند که انتظار بیشترین بازدهی از آن وجود داشته باشد. حال چگونه می توان حاصل فعالیت شرکت و نتایج به دست آمده را به نحو معقول و قابل اطمینانی نشان داد؟

در شرکت های سهامی بزرگ که سهام آن در اختیار افراد متعددی است، به علت تضاد منافع بالقوه بین مالکان و مدیران، اهداف مدیریت سازمان از اهداف سهامداران جداست، لذا سهامداران نظارت ناچیزی بر مدیریت شرکت دارند. در این صورت زمینه ای فراهم می آید تا مدیران راساً به نحوی عمل نمایند که از نظر آن ها بهترین است. هر چه شرکت وسیع تر و تعداد سهامداران بیشتر باشد، قدرت نفوذ دسترس به منافع اطلاعاتی شرکت کم تر است. سهامداران به عنوان مالک

نیاز دارند از عملکرد نمایندگان خود مطلع باشند تا به مقایسه پرداخته و در زمینه تداوم یا قطع سرمایه گذاری در آن واحد تصمیم گیری کنند. مدیران برای ارایه عملکرد خود، گزارشات مالی دوره ای ارایه می کنند.

سهامداران می توانند با اطلاعاتی که از این

طریق در اختیارشان قرار می گیرد به

ارزیابی سرمایه گذاری هایشان

بپردازند معیارهایی که در

این ارزیابی مورد توجه

قرار می گیرند هم از

دید سرمایه گذاران

و هم از دید مدیران

حایز اهمیت است.

سرمایه گذاران همواره

ارزیابی عملکرد

شرکت ها را به منظور

شناسایی فرصت های مطلوب

سرمایه گذاری مدنظر قرار می دهند. آنچه

که سهامداران را به سرمایه گذاری پس انداز هایشان در

فعالیت خاصی سوق می دهد، عملکرد مطلوب آن

صنعت است، که در نتیجه افزایش ارزش شرکت و

در نهایت افزایش ثروت سهامداران را در بر خواهد

داشت.

مدیران به ساز و کارهایی که از طریق آن ها عملکردشان

مورد قضاوت قرار می گیرد، توجه دارند آن ها به دنبال

اطلاعاتی درباره حساسیت مستقیم پاداش نسبت به

عملکرد هستند. وقتی که نظام پاداش نسبت به عملکرد

حساس نباشد، این شرکت، مدیران خود را از دست

خواهد داد و آنان شرکت را ترک خواهند کرد. بازار

نیروی کار مدیریتی نیز فشارهای مستقیم زیادی به

شرکت وارد می کند تا مدیران را بر اساس عملکردشان

طبقه بندی کرده و پاداش آن ها را تعیین کند. اعمال این

فشارها ناشی از این حقیقت انکارناپذیر

است که شرکت در حال فعالیت،

همواره در بازار رقابتی کار به

دنیا مالکان جدید است.

مدیران هم این امر را

تشخیص می دهند که در

بازار کار مدیریتی برای

تعیین دستمزد، عملکرد

آن ها مورد بررسی قرار

می گیرد و این که مدیران

تا چه حدی توانسته اند در

افزایش ثروت سهامداران نقش داشته

باشند (رافیقی<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹، ص ۱۲۵). از طرفی ممکن است

مدیریت برای تثبیت هر چه بیشتر وضعیت و نجات

خود، در حدی تلاش کند تا وضعیت را به صورت

مطلوب حفظ کند. با این حال چنین تلاشی به طور الزام در جهت دستیابی به بهترین وضعیت نیست. در این راه ممکن است حتی از تحمل مخاطره های قابل قبول اجتناب ورزد و در جهت حداکثر کردن منافع

سهامداران حرکت نکند. سهامداران می توانند

مطمئن باشند که نمایندگان (مدیران)

در صورتی که محرک های لازم

به آن ها داده شود و نظارت

شوند، تصمیمات مطلوب

و در جهت حداکثر کردن

ثروت سهامداران اتخاذ

خواهند کرد. اما در نهایت

توجه به این نکته ضروری است

که سهامداران با انتخاب معیار مناسب

ارزیابی عملکرد که در نهایت، مبنای تعیین

پاداش مدیران قرار می گیرد، علاوه بر اتخاذ تصمیمات

سرمایه گذاری بهتر، می توانند با جهت بخشی به منافع

مدیران در راستای منافع خود بهتر و سریعتر به اهدافشان

دست یابند. امروزه یکی از مهم ترین مسایل شرکت ها،

اندازه گیری عملکرد آن ها است. این که شرکت ها تا چه

اندازه در بالا بردن منافع سهامداران خود کوشیده اند،

بانک ها و موسسات اعتباری در اعطای تسهیلات به

شرکت ها چه شاخص هایی را در نظر می گیرند، مالکان

شرکت ها در پرداخت پاداش به مدیران چه ابعادی را در

نظر می گیرند و در نهایت این که مراجع دولتی یا توجه

به الزامات قانونی در ارتباط با شرکت ها به چه نکاتی

توجه می کنند را می توان با روش های ارزیابی عملکرد

شرکت ها، به صورتی مناسب پاسخ داد (باسیدور<sup>۴</sup> و

دیگران، ۱۹۹۷).

### چرا ارزیابی عملکرد؟

وقتی شما بتوانید چیزی که در باره اش

صحبت می کنید را ارزیابی و آن را

در قالب اعداد و ارقام بیان کنید،

یعنی شما چیزی درباره آن

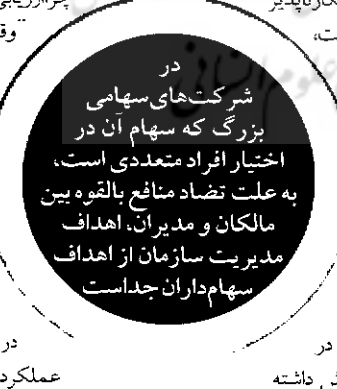
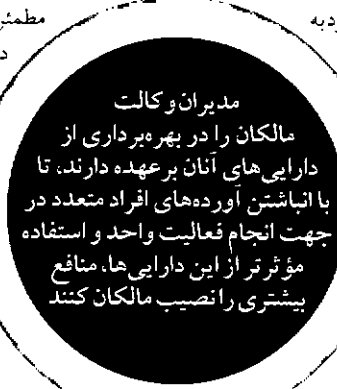
می دانید (کلونین<sup>۵</sup>)

اگر نتوانید ارزیابی کنید

نمی توانید مدیریت کنید (اتن<sup>۶</sup>)

در چرخه پایان ناپذیر توسعه، ارزیابی

عملکرد نقش مهمی را در موارد زیر ایفا



4 - Bacidor & others

5 - Kelvin

6 - Anon

3 - Raffij

1 - Agency Theory

2 - Hendrickson & Van Breda

شناسایی و پیگیری پیشرفت در راستای اهداف سازمان

شناسایی فرصت‌ها برای پیشرفت.

مقایسه عملکردها با استانداردهای داخلی و خارجی سازمان

علاوه بر این، بازنگری عملکرد سازمان می‌تواند

نقش مهمی را در بهبود عملکرد سازمان،

به ویژه در زمانی که سیاست‌های

سازمان مشخص هستند، ایفا کند.

در این صورت شناسایی نقاط

ضعف و قوت سازمان و این که

ارزیابی عملکرد به عنوان بخشی

از چرخه طراحی-اجرا-نظارت

- عمل (P-D-C-A) نقش کلیدی

را در فعالیت‌های بهبود بخشی تولید و کیفیت

بازی می‌کند، از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد.

دلایل اصلی نیاز به ارزیابی عملکرد عبارتند از:

اطمینان از برآورده شدن نیازهای مشتریان.

توانایی دستیابی به اهداف قابل حصول و برآورده

کردن آن‌ها.

ایجاد استانداردهایی به منظور انجام مقایسه.

رویت‌پذیری عملکرد و ایجاد یک تابلوی امتیازات

برای افراد تا سطح عملکرد خویش را بازنگری کنند.

مشخص کردن مشکلات کیفی و تعیین حوزه‌هایی

برای اولویت بندی مواردی که باید رسیدگی شوند.

ایجاد سیستم بازخورد برای هدایت فعالیت‌هایی

که در راستای بهبود عملکرد صورت می‌گیرد (بخش

تجارت و صنعت انگلستان (dti) ۱۹۹۸).

پاسخگویی در سطوح سازمانی

ارزیابی عملکرد شامل دو جزء است. اول این که همه

اعضای سازمان را روی اهداف سازمانی متمرکز

می‌کند و چگونگی اثر گذاری افراد یا

واحدها را در این اهداف منعکس

می‌سازد. دوم این که دامنه اثر

گذاری هر سطح سازمانی روی

نتایج حاصله را انعکاس می‌دهد.

ارزیابی عملکرد روی موضوعات

مختلفی در سطوح متفاوت از یک

سازمان تاکید دارد مثلا در سطوح پایین

تر سازمان، معیارهای غیرمالی عملکرد روی

موضوعات مشتری و کیفیت محصول یا به عبارتی

روی آنچه که این دسته از کارکنان کنترل می‌کنند تمرکز

7 - Plan-Do-Check-Act Cycle

8 - Department of Trade and Industry

می‌کند. در سطوح میانی سازمان‌ها، این معیارها روی

نحوه عملکرد شبکه‌های کاری با یکدیگر و اثربخشی

این سیستم‌ها در مقایسه با رقیب تمرکز دارد. نهایتاً این که

در سطوح بالای سازمانی، معیارهای غیرمالی عملکرد،

روی میزان پاسخ‌گویی سازمان در برابر ذینفعان تاکید

می‌کند. یک سازمان از مجموعه اهداف و

رسالت‌ها، برای توصیف ارزش‌ها،

تعریف مسئولیت‌ها در

قبال ذینفعان و شناسایی

استراتژی‌های سطح اصلی

تجاری و برنامه‌های سازمان

جهت برآورده کردن

تعهدات استفاده می‌کند

و این مجموعه اهداف

و رسالت‌ها باید پاسخ‌گویی

سوالات زیر باشد:

ذینفعان سازمان چه کسانی هستند؟ چه

کسانی برای سازمان اهمیت دارند؟

چطور سازمان برای هر گروه از ذینفعان، ارزش افزوده

ایجاد می‌کند؟ (ماهر ۲۰۰۵).

۲-۲- معیارهای ارزیابی عملکرد

بحث ارزیابی عملکرد شرکت‌ها از دیرباز به عنوان

یک مساله مهم مطرح بوده است و مباحث متعددی

در حسابداری و مدیریت به بحث عملکرد شرکت‌ها

اختصاص یافته و بیشترین نوشته‌های نظری در این

زمینه است، که کلام یک از معیارهای ارزیابی عملکرد

شرکت‌ها از اعتبار بیشتری برخوردار است؟

برخی معتقدند، یک شاخص ایده‌آل برای سنجش

عملکرد شرکت‌ها وجود ندارد.

برای اندازه‌گیری و سنجش عملکرد و تعیین ارزش

شرکت روش‌های مختلفی وجود دارد که هر کلام

دارای معایبی اساسی بوده و چنانچه این روش‌ها به

عنوان معیاری برای اندازه‌گیری عملکرد و

تعیین ارزش شرکت در نظر گرفته

شوند قطعاً منجر به تعیین ارزش

واقعی شرکت نخواهد شد.

حال آنکه ارزیابی عملکرد

شرکت یک ضرورت

است و برای انجام آن باید

از معیارهای پذیرفته‌شده‌ای

استفاده شود که تا حد امکان،

بیان‌گر جنبه‌های متفاوت از

عملکرد شرکت باشند. از این رو

به‌کارگیری معیارهای غیرمالی عملکرد

در کنار معیارهای مالی عملکرد، الزامی است. در یک

تقسیم‌بندی کلی معیارهای سنجش عملکرد درامی توان

به دو گروه معیارهای مالی و غیرمالی تقسیم کرد.

معیارهای غیرمالی شامل معیارهای تولیدی، بازاریابی،

اداری و معیارهای اجتماعی است و نسبت‌های مالی

از جمله روش‌هایی است که به عنوان معیار مالی

پیشنهاد شده است. برخی از پژوهشگران امور مالی

پیشنهاد کرده‌اند که باید از شاخص‌های ترکیبی (مالی

و غیرمالی) استفاده شود. با این حال این معیارها هم

مشکل است زیرا تعیین نوع معیارها، نوع همبستگی

بین آن‌ها و نیز تعیین ارزش و وزن هر یک از آن‌ها

در مجموع معیارها، کار ساده‌ای نیست (باسیدور و

دیگران ۱۹۹۷، ص ۱۴).

توجه به این موضوع که ارزیابی عملکرد از چه

دیدگاهی و به چه منظوری است، ضروری است.

اشخاص و گروه‌های مختلفی به ارزیابی عملکرد

شرکت‌ها پرداخته و از نتایج آن در تصمیم‌گیری‌های

خود استفاده می‌کنند. از آن جمله می‌توان از صاحبان،

سرمایه، مدیران، اعتباردهندگان و بستانکاران، کارکنان،

سازمان‌های کارگری، دولت و سازمان‌های دولتی و

عمومی نام برد. اشخاص فوق دیدگاه‌های متفاوتی

نسبت به نتایج عملکرد واحدهای انتفاعی دارند و

تعریف واحد و یکسانی از عملکرد، مد نظرشان

نیست. مدیران به تجزیه و تحلیل عملیات، مدیریت

کردن منابع و کسب سود می‌پردازند و صاحبان سرمایه

به اطلاعاتی در مورد سودآوری واحد تجاری، بازدهی

سهام، و عکس‌العمل‌های بازار علاقه نشان می‌دهند.

هم‌چنین اعتباردهندگان به اطلاعاتی در مورد نقدینگی

و اهرم‌های مالی واحد تجاری، توجه خاص دارند.

معیارهای موردنظر هر کلام از افراد ذینفع ممکن

است منطبق و همسو با سایر ذینفعان نباشد. برای مثال

سودآوری یکی از شرایط مهم برای بقا و تداوم فعالیت

شرکت‌هاست. اما زمانی که اهداف سیاسی و اجتماعی

مورد توجه قرار می‌گیرند، ممکن است سودآوری

اهمیت کم‌تری داشته باشد در نتیجه شرکتی که از نظر

مدیران و صاحبان دارای عملکرد موفقی ارزیابی شده

است، ممکن است از لحاظ اجتماعی مورد تایید نباشد

(ایجیری بوجی، ۱۳۷۴، ص ص ۱۳۱-۱۰۷). مطلب

اصلی اینست که ارزیابی عملکرد از مفاهیم سنجش

است که در محدوده‌های سنجش کمی، آسان‌تر است

تا در محدوده‌های سنجش کیفی، هم‌چنین ابزارهای

سنجش در علوم اجتماعی، و از جمله علوم مالی، دچار

مشکلات عدیده‌ای است تا آنجا که توصیه می‌شود

سنجش‌های کمی را با احتیاط به کار برند. نکته دیگری

که حایز اهمیت است اینکه سنجش عملکرد از چه

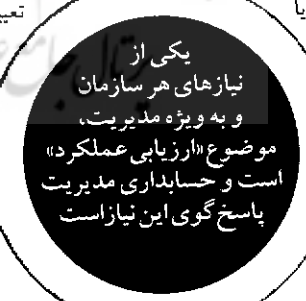
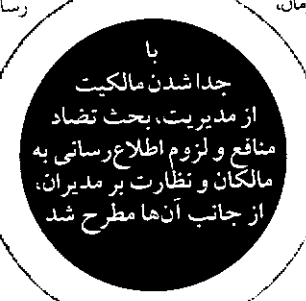
دیدگاهی مطلع نظر است. شرکتی که بدون توجه به

ضایعات زیست محیطی، سود قابل توجهی کسب

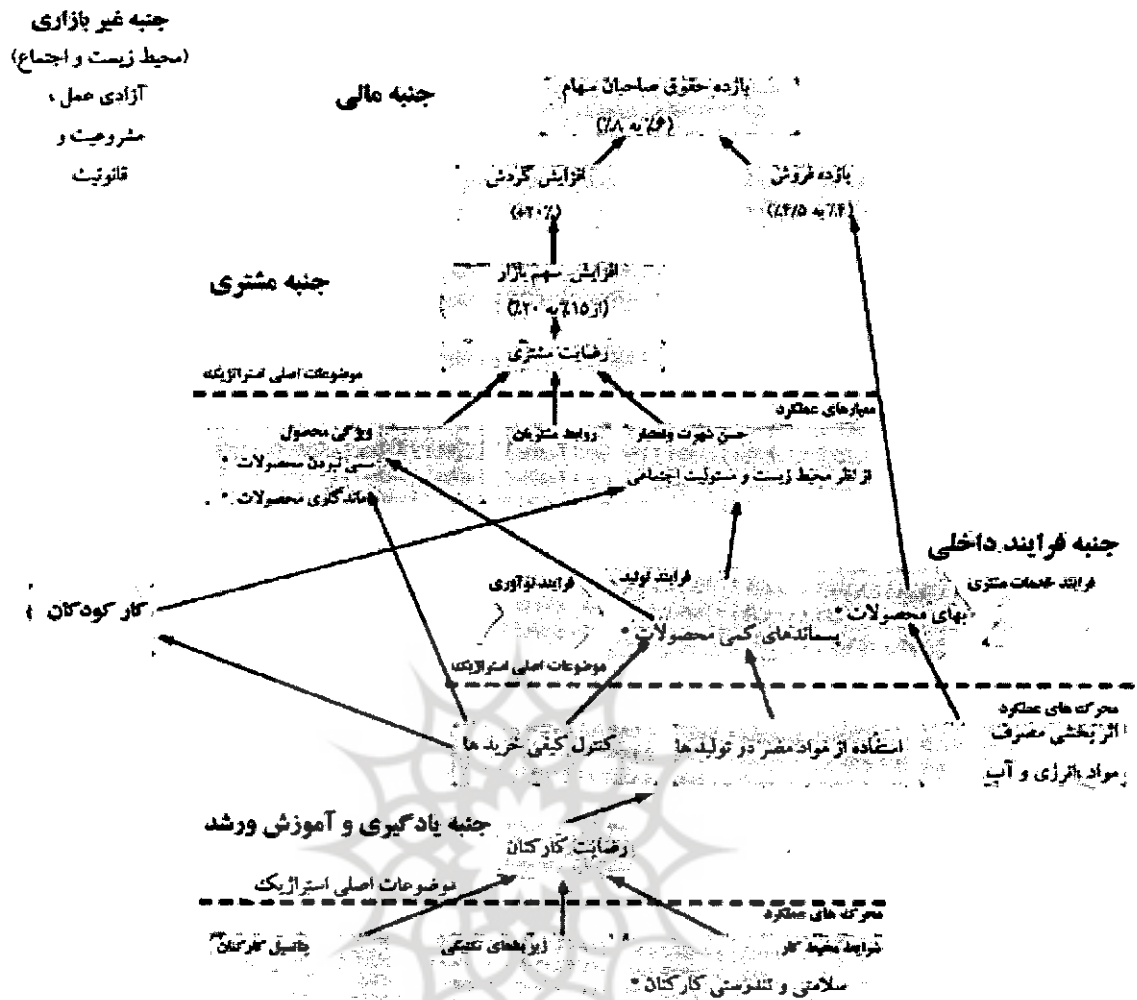
می‌کند از لحاظ مدیران و احياناً صاحبان سهامش موفق

بوده است ولی از دیدگاه اجتماعی عملکرد غیر قابل

قبول دارد (اسلامی بیدگلی، ۱۳۸۲).

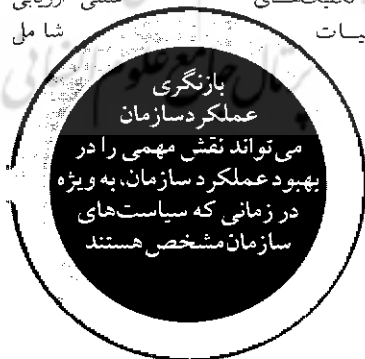


شکل ۱، فرآیند تهیه ارزیابی متوازن پایدار



مختلف را به طور جامع اندازه‌گیری و منعکس کنند و به ارزیابی پیشبرد استراتژی بپردازند. در سال‌های اخیر شرکت‌ها شروع به استفاده از معیارهای غیر مالی ارزیابی عملکرد از قبیل رضایت مشتری و معیارهای کیفی محصول کرده‌اند (جنتسون، ۱۹۹۰). معیارهای غیر مالی عملکرد (الف) معیارهای عملکرد رضایت مشتری

قبیل سیستم ABC و JIT و کایزن و نیز افزایش اهمیت روزافزون دارایی‌های نامشهود در سازمان‌ها استفاده از تکنیک‌های سستی ارزیابی عملیات شامل



این معیارها عملکرد سازمان را روی عوامل داخلی مختلف شامل کنترل کیفی و عملکرد تحویل کالا به مشتری منعکس می‌کنند. کنترل کیفی روی بالا بردن رضایت مشتری در ارتباط با تولید، کاهش هزینه‌های مربوط به شکایات مشتری و کاهش هزینه‌های ناشی از تعمیر و یا نوسازی محصولات با ارائه خدمات جدید تمرکز دارد. عملکرد تحویل کالا، بر تحویل کالا و یا

معیارهای کمی و مالی را با مشکل همراه ساخته است. با توجه به نارسایی‌های فوق، شاخص‌های مالی (کمی) با وجود این که حاوی اطلاعاتی با ارزش، برای استفاده کنندگان است اما قادر نخواهند بود موفقیت عملکرد سازمان در حصول اهداف تعیین شده در ابعاد

بعضی از محدودیت‌ها و نارسایی‌های شاخص‌های مالی را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

• معیارهای مالی، عوامل داخلی (فرآیندها و چرخه تولید) و همچنین عوامل خارجی (رضایت مشتریان و رفتار بازار، کیفیت محصول، افزایش توان رقابت، مسئولیت اجتماعی و تغییرات فناوری) را به طور کامل در بر نمی‌گیرند.

• این معیارها فقط بازده مالی را مورد تاکید قرار می‌دهند و بروی عوامل و فرآیندهایی که باعث ایجاد بازده مالی می‌گردند تکیه نمی‌کنند.

• این معیارها بر اطلاعات تاریخی مبتنی هستند لذا گذشته‌نگرند.

• بیشترین تاکید را بر ارائه اطلاعات به سهام داران قرار می‌دهد و بیشتر نیازهای اطلاعاتی سایر ذینفعان سازمان (نظیر مشتریان، دولت و کارمندان) را تأمین نمی‌کند.

• تغییرات عمده در اقتصاد نوین جهانی، حول تغییراتی راجع به پذیرش اصل مشتری مداری و رضایت مشتریان، تاکید بر کیفیت و سازوکار مدیریت کیفیت جامع و ظهور روش‌های جدید تولید و هزینه یابی از

خدمات، زمانی که برای تقاضایی مشخص تعهد داده می‌شود، تاکید دارد (ماهر، ۲۰۰۵).

ب) معیارهای عملیاتی عملکرد نمونه‌هایی از معیارهای عملیاتی عملکرد عبارتند از: کیفیت حسابداری، کیفیت دفتر داری، معیارهای کیفی مهندسی توسعه یا تولید، کیفیت پیش بینی، کیفیت تضمین کیفیت، کیفیت خریدها یا تدارکات، کنترل کیفیت تولیدات و چرخه زمانی تولید...

چرخه زمانی تولید<sup>۱۲</sup>: شرکت‌ها به زمان

مورد نیاز برای ارائه کالا و خدمات به عنوان چرخه زمانی تولید یاد می‌کنند. این چرخه شامل زمان‌های پردازش، جابجایی، انبارداری و بازرسی می‌باشد. نحوه ارائه خدمات و درجه کیفیت محصول همگی به نحوی با چرخه زمانی تولید در ارتباط هستند.

کارایی چرخه تولید<sup>۱۳</sup>:

کارایی برای کلی چرخه تولید ارزیابی می‌کند و به صورت زیر نشان داده می‌شود:

زمان پردازش

کا: آی چرخه تولید =

زمان پردازش / زمان جابه جایی / زمان انبارداری / زمان بازرسی

این فرمول درصدی را محاسبه می‌کند که نشان‌گر زمان صرف شده برای پردازش یک واحد محصول است. در درصد بالاتر، زمان (هزینه) کم‌تری روی فعالیت فاقد ارزش افزوده از قبیل انتقال و

انبار داری صرف می‌شود و نظارت

کیفی بالاتر روی پردازش و ورود داده‌ها منجر به صرف زمان کم‌تری در مرحله بازرسی می‌شود.

مدیر سازمان باید معیارهای عملکردی را تجزیه و تحلیل کند تا مطمئن شود که رفتار مطلوب ارتقاء و بهبود یافته است،

کلیه رفتارهای مطلوب شناسایی و دستیابی به اهداف سازمانی حمایت شود.

مباحث مطرح شده شامل معیارهای ارزیابی عملکرد که در بطن آن ارزیابی متوازن، جای گرفته است نیاز به ارائه فرآیند ایجاد سیستم ارزیابی متوازن را الزامی می‌سازد (ماهر، ۲۰۰۵).

بهبود معیارهای عملکرد

12 - Manufacturing Cycle Time

13 - Manufacturing Cycle Efficiency

14 - Maher

الف) بهبود مستمر: بسیاری از سازمان‌ها از بهبود مستمر برای ایفای مسئولیت‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند و آن به معنی ارزیابی مجدد و بهبود کارایی فعالیت‌ها است و قصد دارد فعالیت‌های موجود در سازمان را از طریق مستند سازی و درک فعالیت‌ها و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده و توسعه کارایی فعالیت‌های دارای ارزش افزوده بهبود بخشد (ماهر، ۲۰۰۵).

ب) الگو برداری از سازمان‌های موفق<sup>۱۵</sup>:

مدیران اغلب فعالیتی را که نیازمند توسعه و بهبود است شناسایی می‌کنند و شخصی که در آن فعالیت کارآتر است را پیدا می‌کنند و روی آن مطالعه و بررسی انجام داده و آن فرآیند کارآ را برای سازمان تحت مالکیت شان می‌پذیرند.

شرکت‌ها از معیارها، برای ارزیابی عملکرد یک فعالیت، عملیات یا سازمان‌ها نسبت به یک‌دیگر نیز استفاده می‌کنند (ماهر، ۲۰۰۵).

رویکرد ارزیابی متوازن:

اولین پژوهش در زمینه کارت ارزیابی متوازن توسط کاپلان و نورتون در سالهای ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۲، با بررسی

۱۲ شرکت پیش‌رو در زمینه سنجش عملکرد، برای مشخص کردن آنچه که معیار سنجش در شرکت‌های موفق است، انجام شد. این کارت‌ها توسط کاپلان و نورتون با هدف تشخیص و رفع محدودیت‌های اندازه‌گیری عملکرد سازمان بر پایه معیارهای مالی صرف، مطرح و در قالب دوره‌های کوتاه مدت بکار گرفته شد. فرضیه مورد تحقیق این پژوهش این بود که دیدگاه مالی، به تنهایی، برای پیشبرد عملکرد کافی نیست و نگرش متوازن تری لازم است.

این نگرش متوازن، به تدریج به کارنامه متوازن تبدیل شد که شامل دیدگاه مالی و هم چنین، دیدگاه‌های دیگری است که موجب پیشبرد دیدگاه مالی می‌شوند. با گذشت زمان، ارزیابی متوازن، به شکل کنونی، یعنی چارچوبی برای اجرای استراتژی و مدیریت استراتژیک درآمد.

رویکرد ارزیابی متوازن دارای چندین بعد می‌باشد که عبارتند از: دیدگاه مالی، دیدگاه مشتری، دیدگاه درون سازمانی و دیدگاه‌های یادگیری و نوآوری. اهداف کلیدی ای که به‌عنوان معیارهای آغازین برای

بهبود مستمر برای ایفای مسئولیت‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند و آن به معنی ارزیابی مجدد و بهبود کارایی فعالیت‌ها است

بسیاری از سازمان‌ها از بهبود مستمر برای ایفای مسئولیت‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند و آن به معنی ارزیابی مجدد و بهبود کارایی فعالیت‌ها است

بهبود مستمر برای ایفای مسئولیت‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند و آن به معنی ارزیابی مجدد و بهبود کارایی فعالیت‌ها است

بهبود مستمر برای ایفای مسئولیت‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند و آن به معنی ارزیابی مجدد و بهبود کارایی فعالیت‌ها است

موفقیت یک تجارت شناسایی شده آند به عنوان بخشی از چارچوب ارزیابی عملکرد می‌توانند در ارزیابی متوازن مورد توجه قرار گیرند. رویکرد ارزیابی متوازن شامل نتایج مالی، غیرمالی و نتایجی در مورد مشتری، کارمندان و هم چنین نتایج اجتماعی است (دیپارتمان تجارت و صنعت انگلستان (dti) ۱۹۹۸).

کلمه BALANCE اشاره به موازنه بین شاخص‌های مالی و غیرمالی، بین موسسان داخلی و خارجی یک سازمان و بین شاخص‌های آینده نگر و شاخص‌های گذشته نگر دارد. کاربرد ارزیابی متوازن برای بسیاری از شرکت‌ها از ابزار اندازه‌گیری که کاپلان و نورتون به عنوان سازوکار مدیریت استراتژیک شرح دادند، استخراج شده است. در این روش بیان شده است که ارزیابی متوازن، یک سازمان را قادر می‌سازد تا با ترکیب این سازوکار با فرآیندهای کلیدی مدیریت، بین فعالیت‌های کوتاه مدت و استراتژی بلندمدت، اتصال و حلقه ارتباطی ایجاد کند (خوش طینت، ۱۳۸۲).

۱- جنبه‌های یادگیری و رشد و نوآوری

این جنبه برای اهداف انگیزشی، چگونگی موفقیت سازمان را توضیح داده و روی توانایی‌های افراد بر مبنای موفقیت آنی سازمان و ساختار آن تمرکز دارد. از معیارهای کلیدی برای ارزیابی عملکرد مدیران در این جنبه، معیارهای رضایت کارکنان، نگهداری کارکنان، بهره‌وری کارکنان و نیز ساعات آموزش و فراگیری نیروهای سازمان را می‌توان بر شمرد.

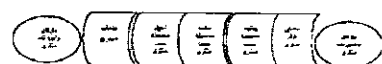
رضایت کارکنان پذیرش اهمیت روحیه کارکنان برای بهبود بهره‌وری، کیفیت، رضایت مشتری و پاسخ‌گویی در وضعیت‌های گوناگون است. این مهم را می‌توان با بررسی و مصاحبه با کارکنان و مشاهده آنان حین انجام کار ارزیابی کرد موسسات باید قبول کنند که کارمندان به عنوان سرمایه‌های اندیشمند و متفکر، سازمان را توسعه داده و یک دارایی غیرمالی با ارزش به شرکت ارائه می‌دهند. بهره‌وری کارکنان نیز مطرح است. مدیرانی که رضایت و بهره‌وری بالا (شناسایی اهمیت بازده هر کارمند)، گردش پایین کارکنان را ترویج داده‌اند از سازوکار انگیزشی خوبی برخوردار می‌باشند. آموزش و یادگیری مبنای اصلی موفقیت هر سازمان است و باید به یادگیری، بیشتر از آموزش توجه شود و نیز این نکته که عامل نوآوری و فراگیری، از تفاوت بین وضعیت فعلی سازمان و اهداف آینده آن به وجود می‌آید (ماهر، ۲۰۰۵).

۲- جنبه داخلی و فرآیند تولید

در این دیدگاه، مدیران به منظور اینکه شرکت با سازمان در کاربرد برنامه‌های خود توفیق یابد، فرآیندهای بحرانی داخلی را شناسایی می‌کنند. معیارهای فرآیند داخلی باید بر فرآیند یا مراحل داخلی که اثر بیشتری بر رضایت مشتری و رسیدن به اهداف سازمان دارد، تمرکز کنند. مدل زنجیره ارزشی داخلی الگوی ساده‌ای



فراهم می‌کند که شرکت‌ها بتوانند برای برقراری اهداف و معیارها به منظور ایجاد ارزش برای مشتری و تولید نتایج مالی بهتر، در دیدگاه فرآیند داخلی ارزیابی متوازن خود از آن استفاده کنند. مدل زنجیره ارزشی شامل سه فرآیند اصلی واحد تجاری است که عبارتند از: ۱- فرآیند نوآوری، ۲- فرآیند عملیاتی و ۳- خدمات پس



### ۳- جنبه مشتری‌ان

این جنبه نوع نگاه مشتریان به شرکت را توضیح می‌دهد و نیز وضعیت برنامه‌ها و عملیات شرکت را در ایجاد ارزش افزوده برای مشتریان نشان می‌دهد. طراحی یک روش جبران خسارت مشتریان با توجه به انتظارات آن‌ها باعث می‌شود که اولاً شرکت مشتریان را تعریف کند، ثانیاً انتظارات آن‌ها را بشناسد. در این جنبه مواردی از قبیل معیارهای رضایت مشتریان، نظرات مشتریان، جذب مشتریان جدید، زمان پاسخ‌گویی به مشتریان، سهم بازار و سودآوری هر یک از مشتریان مورد توجه قرار می‌گیرد. در نظر گرفتن انواع مشتری و تنوع فرآیندهای داخلی، که محصول یا خدمت را به گروه‌های مختلف مشتریان ارائه می‌دهد جهت تعیین معیاری استاندارد برای اندازه‌گیری رضایت مشتریان حایز اهمیت است. این جنبه در سازمان‌های غیر انتفاعی جایگاهی ویژه دارد (ماهر، ۲۰۰۵).

### ۳- جنبه مالی

معیارهای مالی که به پاسخ‌گویی به انتظارات سهام‌داران توجه دارد مهم‌ترین معیار بوده و معیار منتج نهایی از سایر عرضه‌های مشتری‌مداری و بهبود فرآیندهای داخلی است و ارتقا سازمان را در قالب نتایج اقتصادی حاصله اندازه‌گیری و منعکس می‌کند. جنبه مالی

دلالت بر این دارد که آیا استراتژی و عملیات شرکت برای سهام‌داران ایجاد ارزش افزوده می‌کند یا نه؟ در سازمان‌هایی که سهام‌داری وجود ندارد این جنبه چگونه خوب بودن استراتژی و عملیات موثر در بهبود بنیه مالی سازمان را نشان می‌دهد. معیارهای مالی به خودی خود بیانگر انگیزه‌های موفقیت نمی‌باشند بلکه شرحی از گذشته رایبان می‌دارند که فاقد عملکرد هدایت‌وارشاد در خلق ارزش است. منظر مالی دلالت بر این دارد که آیا تغییر یک استراتژی منجر به بهبود شرایط موفق اقتصادی می‌شود؟

این جنبه شامل معیارهای سودآوری از قبیل سود عملیاتی، رشد فروش، بازده سرمایه در گردش، بازده حقوق صاحبان سهام و رشد ارزش افزوده اقتصادی است (ماهر، ۲۰۰۵).

لازم به یادآوری است که، در ارزیابی متوازن بین این جنبه‌ها روابط علت و معلولی برقرار است. هدف از یک ارزیابی متوازن، طبقه‌بندی کردن یک سازوکار سلسله مراتبی جهت اهداف استراتژیکی در این چهار جنبه

باشد که از استراتژی تجاری جهت هم‌راستا شدن در مسیر جنبه مالی ناشی می‌شود. BSC به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد، به واسطه مفاهیم کلی راجع به مفهوم مدیریت استراتژیک توسعه یافته است. دستیابی به اهداف استراتژیک به وسیله تدوین و به کارگیری منظم استراتژی تجاری تعریف شده در تمامی جنبه‌های ارزیابی متوازن می‌تواند تضمین

شود (فیج<sup>۱۶</sup> و دیگران، ۲۰۰۲).

منا نسبت ارزیابی متوازن به عنوان ابزاری برای مدیریت مبتنی بر ارزش پایدار<sup>۱۷</sup>

یکی از روش‌های جامعی که در واکنش به شرایط تحول یافته در دانش مدیریت مطرح شد نظریه مدیریت مبتنی بر ارزش (VBM) است. مدیریت مبتنی بر ارزش یک فلسفه کاری و سازوکار مدیریت به منظور رقابت موثر در بازارهای جهانی و براساس ارزش آفرینی برای واحدهای تجاری و در نتیجه ثروت آفرینی برای طبقه سهام‌دار می‌باشد. در این روش ارزیابی عملکرد واحدهای تجاری بر مبنای شاخص‌های ارزش آفرینی است و پاداش مدیران بر مبنای ارزش آفرینی آن‌ها

اعطا می‌شود. سازوکار مدیریت مبتنی بر ارزش را نایت<sup>۱۸</sup> یکی از صاحب نظران این نظریه این‌گونه توصیف می‌کند: VBM<sup>۱۹</sup> یعنی سازوکارها و فرآیندهای کلیدی و حتی افراد در یک واحد تجاری به سمت ارزش آفرینی سوق داده شوند و جهت‌گیری این سازوکارها به سمت خلق ارزش باشد. به عبارتی به کلیه افراد در رده‌های مختلف سازمان، این تفکر القاء شود که چرا و چگونه بایستی برای تصمیمات خود تقدم قابل

رویکرد  
ارزیابی متوازن شامل  
نتایج مالی، غیرمالی و  
نتایجی در مورد مشتری،  
کارمندان و هم‌چنین نتایج  
اجتماعی است

16 - Figge & others

17 - Value Based Sustainability Management

18 - Knight

شوند و تصمیماتی را مقدم بدانند که در ایجاد ارزش و ثروت آفرینی موثرند. بر مبنای نظریه VBM روش های جدید مدیریت از جمله IT نیز رواج و از اعتبار لازم برخوردار می شود (ایزدی نیا، ۱۳۸۵).

به طور نظری مدیریت مبتنی بر ارزش پایدار سعی می کند تا مسأله مشارکت شرکتی در جهت توسعه پایدار، به صورت روشی یکپارچه و منسجم را مورد ملاحظه قرار گیرد و فرض شود که برای شرکت ها جهت مشارکت در توسعه پایدار، پیشرفت و بهبود عملکرد شرکت در همه ابعاد پایداری (اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی) ضروری است. از نقطه نظر مدیریت مبتنی بر ارزش پایدار، بایستی فرصت هایی برای توسعه هم زمان در همه ابعاد، به منظور مشارکت قوی در موضوع پایداری شناسایی گردد. قابلیت BSC در هماهنگی ابعاد پایداری، امکان پذیری رویکرد مبتنی بر ارزش را برای جنبه های زیست محیطی و اجتماعی آرایه می دهد و رویکرد مبتنی بر ارزش، جهت مدیریت پایدار، دستیابی به اهداف زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی را به طور هم زمان مورد توجه قرار می دهد. BSC بنا به دلایل زیر جهت مدیریت مبتنی بر ارزش پایدار، مناسب است؛

اول این که؛ یکپارچگی در همه زمینه ها، پایداری را اطمینان می دهد. زیرا در نظر گرفتن عوامل ضعیف تری که قابل آرایه به واحد پولی نیستند را مجاز می شمارد؛ دوم این که ارزیابی متوازن پایدار، فقط پذیرای بازیگرانی با یک استراتژی پایدار روشن نیست بلکه برای بسیاری از موسسات که روند کلی استرژیک آن ها حرکت تدریجی به سمت پایداری بیشتر با هماهنگی عوامل کلیدی موفقیت در جنبه های زیست محیطی و اجتماعی است نیز کاربرد دارد (فیج و دیگران، ۲۰۰۲).

رویکردهای مختلف از ترکیب جنبه های زیست محیطی و اجتماعی در ارزیابی متوازن اساساً جنبه های زیست محیطی و اجتماعی می توانند به ۳ روش زیر در BSC ادغام شود: اول این که؛ در قالب چهار جنبه استاندارد موجود (جنبه های مالی، مشتری، فرآیند داخلی و نوآوری و رشد) ترکیب شوند، دوم این که؛ یک جنبه دیگر نیز می تواند به واسطه جنبه های زیست محیطی و اجتماعی افزوده شود، سوم این که؛ یک ارزیابی متوازن اجتماعی و یا زیست

محیطی خاص می تواند تدوین گردد. دو صورت اول به ساختار رویکرد ارزیابی اصلی برای یک واحد تجاری اشاره دارد و در حالت سوم این جنبه اضافی از کارت ارزیابی اصلی مشتق می شود.

اساساً ابعاد زیست محیطی و اجتماعی به عنوان مفاهیمی اجتماعی از طریق سازوکارهای اجتماعی بازار اثر خود را نمایان می سازند بنابراین از دید شرکت، بسیاری از ابعاد زیست محیطی و اجتماعی هنوز در سازوکار هماهنگی بازار وارد نشده اند و اغلب به صورت ظاهری نمایان می شوند. این جنبه ها به عنوان مفاهیمی اجتماعی می توانند در همه حوزه ها نمایان شود و می تواند برای موسسات از طریق دیگر سازوکارهای فرآیند مبادلات بازار مطرح شوند. با آرایه این مشخصه های خاص، از جنبه های اجتماعی و زیست محیطی روشن می شود که برای یکپارچه سازی استراتژی این چنین جنبه های خارج از سیستم بازار، ساختار استاندارد ارزیابی متوازن که فقط سیستم بازار را منعکس می کند باید توسط یک جنبه اضافی توسعه داده شود و الزام برای آرایه یک جنبه غیر بازاری اضافی، زمانی احساس می شود که جنبه های زیست محیطی و اجتماعی به طور معقول خارج از سیستم بازار، موفقیت موسسه را به گونه ای تحت تاثیر قرار دهند که موسسه نتواند ارتباط استراتژیکی در چهار جنبه استاندارد ارزیابی متوازن را منعکس کند.

کارت ارزیابی اجتماعی، زیست محیطی مشتق شده، گزینه ای مستقل برای ادغام و ترکیب نیست، بلکه این کارت ارزیابی مشتق شده، محتویاتش را روی سیستم BSC موجود بنانهاده و غالباً برای هماهنگی و سازماندهی و تمایزهای آتی جنبه های اجتماعی و زیست محیطی به کار می رود. این صورت اضافی از کارت ارزیابی متوازن، نظارت های هماهنگ شده برای همه جنبه های استراتژیکی زیست محیطی و اجتماعی موجود، در سازوکار ارزیابی متوازن را مجاز می داند. بر این اساس الزامات فرآیند تهیه یک ارزیابی متوازن پایدار<sup>۱۱</sup> را می توان به صورت زیر بیان کرد:

اول این که؛ واحد تجاری استراتژیک انتخاب شود (این مرحله فرض را بر وجود یک استراتژی برای واحد تجاری قرار می دهد)؛ دوم این که؛ جنبه های زیست محیطی و اجتماعی مرتبط باید شناسایی شود؛

سوم این که؛ مربوط بودن این جنبه ها برای استراتژی یک واحد تجاری خاص باید تعیین شود. (شکل زیر) برای روشن تر شدن موضوع، نقشه استراتژی یک شرکت تولیدی نساجی با مسوولیت محدود، با آرایه کلیه جنبه های ارزیابی متوازن پایدار و نیز بیان موضوعات اصلی استراتژیک عملیاتی هر جنبه و معیارهای عملکردی آن ها که نهایتاً منجر به افزایش بازده حقوق صاحبان سهام عادی (ROCE) در جنبه مالی است، آرایه می شود (فیج و دیگران، ۲۰۰۲).

شاخص های مورد استفاده در ارزیابی متوازن به چند شاخص عمده و کلیدی محدود می شود که به دو گروه کلی قابل تفکیک است:

الف) شاخص های پیش رو: میزان تحقق اهداف پیش بینی شده را نشان می دهد.  
ب) شاخص های تأخیری (تابع): آثار و نتایج شاخص های پیش رو را نشان می دهند و نشان می دهند که آیا اهداف استراتژیک در هر یک از جنبه ها حاصل شده است؟

در مقایسه با شاخص های تأخیری، شاخص های پیش رو به طور خاص یا بر جایند. این شاخص ها مزایای رقابتی ویژه واحد تجاری و چگونگی حصول نتایج را نشان می دهند.

تهیه و تدوین جنبه غیر بازاری، مشابه فرآیند تهیه و تنظیم ارزیابی متوازن است. بنابراین جنبه های اصلی و استراتژیک و شاخص های پیش رو جنبه غیر بازاری باید شناسایی و از طریق معیارهای خاصی تجدید

آرایه شود. در نهایت باید نظارت شود که آیا جنبه های زیست محیطی و اجتماعی موجود، موفقیت استراتژی شرکت را از طریق دیگر سازوکارهای شبکه بازار تحت تاثیر قرار می دهند؟

در چنین حالتی معرفی یک جنبه غیر بازاری، که به عنوان یک چارچوب اجتماعی با پیش زمینه ای از فعالیت های بازار عمل می کند و به ویژگی های استراتژیکی ابعاد اجتماعی و زیست محیطی مربوط بستگی دارد مناسب به نظر می رسد. به هر حال معرفی چنین جنبه ای را می توان با پاسخ دادن به سوالات زیر توجیه کرد؛

- آیا هیچ گونه بعد اجتماعی و یا زیست محیطی که موفقیت شرکت را از طریق سازوکارهای غیر بازاری تحت تاثیر قرار دهد وجود ندارد؟  
- آیا این جنبه زیست محیطی و اجتماعی، موضوعات استراتژیکی اصلی، برای اجرای موفق سیاست شرکت و آرایه می کند؟

در نهایت این که لحاظ کردن جنبه غیر بازاری اضافی (در قالب نگاه به موضوعاتی از قبیل سلامتی و تندرستی

جامعه، حفاظت محیط زیست، کار و کدگان، آزادی عمل و مشروعیت قانونی و...) در سیستم ارزیابی متوازن ارائه شده توسط کاپلن و نورتون<sup>۲۰</sup> مناسب به نظر می‌رسد (فیج و دیگران، ۲۰۰۲).

#### نتیجه‌گیری

ارزیابی متوازن به عنوان یک سیستم مدیریت عملکرد است که می‌تواند بین کلیه ابعاد پایداری (اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی) روابط علت و معلولی برقرار سازد و در کلیه سازمان‌ها با هر وسعت برای تنظیم دیدگاه‌ها با نیازهای مشتریان و انتظارات آنها، کارهای روزانه و اداره و ارزیابی استراتژی موسسه، کنترل بهبود کارایی، ایجاد ظرفیت سازمانی و برنامه‌های ارتباطی بر کلیه کارکنان می‌تواند به کار رود. امروزه ارزیابی متوازن، یکی از وظایف حسابداری مدیریت در جهت انعکاس نتایج و آثار مالی پیشبرد برنامه‌های آتی است که سازمان‌ها را به استراتژی و عملیات ممتازی نیازمند می‌سازد که برای بقا و پاسخ‌گویی به بحران‌ها و چالش‌های فراروی، الزامی است. ارزیابی متوازن جایگزین ابزارهای مالی نیست، بلکه در کنار سایر روش‌های هزینه‌یابی از قبیل JIT و KZ و ABC به ارزیابی عملکرد مالی و عملیاتی سازمان‌ها می‌پردازد. معرفی یک جنبه غیر بازاری برای BSC، که به عنوان یک چارچوب اجتماعی با پیش‌زمینه‌ای از فعالیت‌های بازار عمل می‌کند و به ویژگی‌های استراتژیکی ابعاد اجتماعی و زیست محیطی مربوط بستگی دارد، مناسب به نظر می‌رسد.

رویکرد  
ارزیابی متوازن دارای  
چندین بعد می‌باشد که  
عبارتند از: دیدگاه مالی،  
دیدگاه مشتری، دیدگاه درون  
سازمانی و دیدگاه‌های  
یادگیری و نوآوری<sup>۷</sup>

#### منابع

[۳] ایزدی نیاناصر، ۱۳۸۵. بازنگری در کنترل‌های حسابداری مدیریت و معیارهای ارزیابی عملکرد. مجموعه مقالات برگزیده نخستین همایش حسابداری و مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان، صص ۳۷-۴۹.

[۴] خوش طینت، محسن، ۱۳۸۲. نگاهی بر ارزیابی متوازن به عنوان یک سیستم استراتژی مدیریت، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال پانزدهم، شماره پیاپی ۲۹، صص ۱۲۸-۱۰۷.

[5] Bacidore, J. and etal, 1997. The search for the best financial performance measure. financial analysis journal, vol 54, issue 3.

[6] Department of Trade and Industry, Performance Measurement, pp.1-7. www.dti.gov.uk/quality/performance.

[7] Figge, Frank, Hahn, Tobias, etal (2002). The sustainability Balanced Score Card—Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management. Gothenburg, Working paper, (available at <http://www.sciencedirect.com/>).

[8] Hendriksen, Eldon S. Van Breda, 1993. Accounting Theory, Fifth Edition, IRWIN.

[9] Johnson, H.T. 1990. "Performance Management for Competitive Excellence". In measures for Manufacturing Excellence. R.S. Kaplan. Boston: Harvard Business School Press, 62-89.

[10] Maher, W. Michael, 2005. Hand book of cost management. Davis, University of California, chapter 25, pp: 658-668

[11] Raffij, 1999. Performing Evaluation. American Accounting Association, vol 113, No 2, p.145.

Sustainability BSC and Non-financial Performance Measures

۱. اسلامی بیدگلی، غلامرضا، ۱۳۸۲. تحلیلی بر مبانی ارزشیابی عملکرد شرکت‌های دولتی. فصلنامه پیام مدیریت دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی، سال دوم، شماره ۵۶، زمستان ۱۳۸۱ و بهار ۱۳۸۲، صص ۶۳-۲۵.

[۲] ایجیری، بیوجی، ۱۳۷۴. ماهیت اندازه‌گیری در حسابداری. مترجم جعفر باباجانی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۱۲ و ۱۳، صص ۱۳۱-۱۰۷.

20 - Robert Kaplan & David Norton  
1992