

ارزیابی متوازن

ابزار پیشبرد استراتژی*

ابوالقاسم فخاریان

نماینده انجمن حسابداران خبره‌ی ایران در کارگروه
حسابداران مدیریت کنفدراسیون جهانی حسابداران

مقدمه

در بحث مدیریت عملکرد گفته می‌شود آنچه را نمی‌توانید ارزیابی کنید، قادر به کنترل و مدیریتش نخواهید بود. سخن گزیده‌ی دیگر این که یک اندازه‌ی دقیق و کمی از صدها اظهار نظر کلی ارزشمندتر است. معرفی مقوله‌ی ارزیابی متوازن^۱ و آشنایی با نقش و کاربرد آن را با تاکید بر دو واقعیت آغاز می‌کنیم:

۱- امروزه اداره‌ی بنگاه‌ها بر مدار استراتژی و اعمال مدیریت استراتژیک تنها راه ایجاد ارزش در بنگاه و ایجاد مزیت رقابتی است لذا ارزیابی و اندازه‌گیری عملکرد نیز باید با تاکید بر اندازه‌گیری و ارزیابی موفقیت در پیشبرد استراتژی‌ها انجام پذیرد. شرکت‌ها و سازمان‌هایی که از سیستم‌های مناسب و اطمینان‌بخش اندازه‌گیری عملکرد برخوردارند و آن را برای پیشبرد استراتژی به کار می‌گیرند به شرکت‌ها و سازمان‌های پیشرو تبدیل می‌شوند.

۲- بسیاری از بنگاه‌ها، علی‌رغم تدوین استراتژی‌های بسیار خوب، با مشکل اجرای

استراتژی‌های مدون رویارویند.

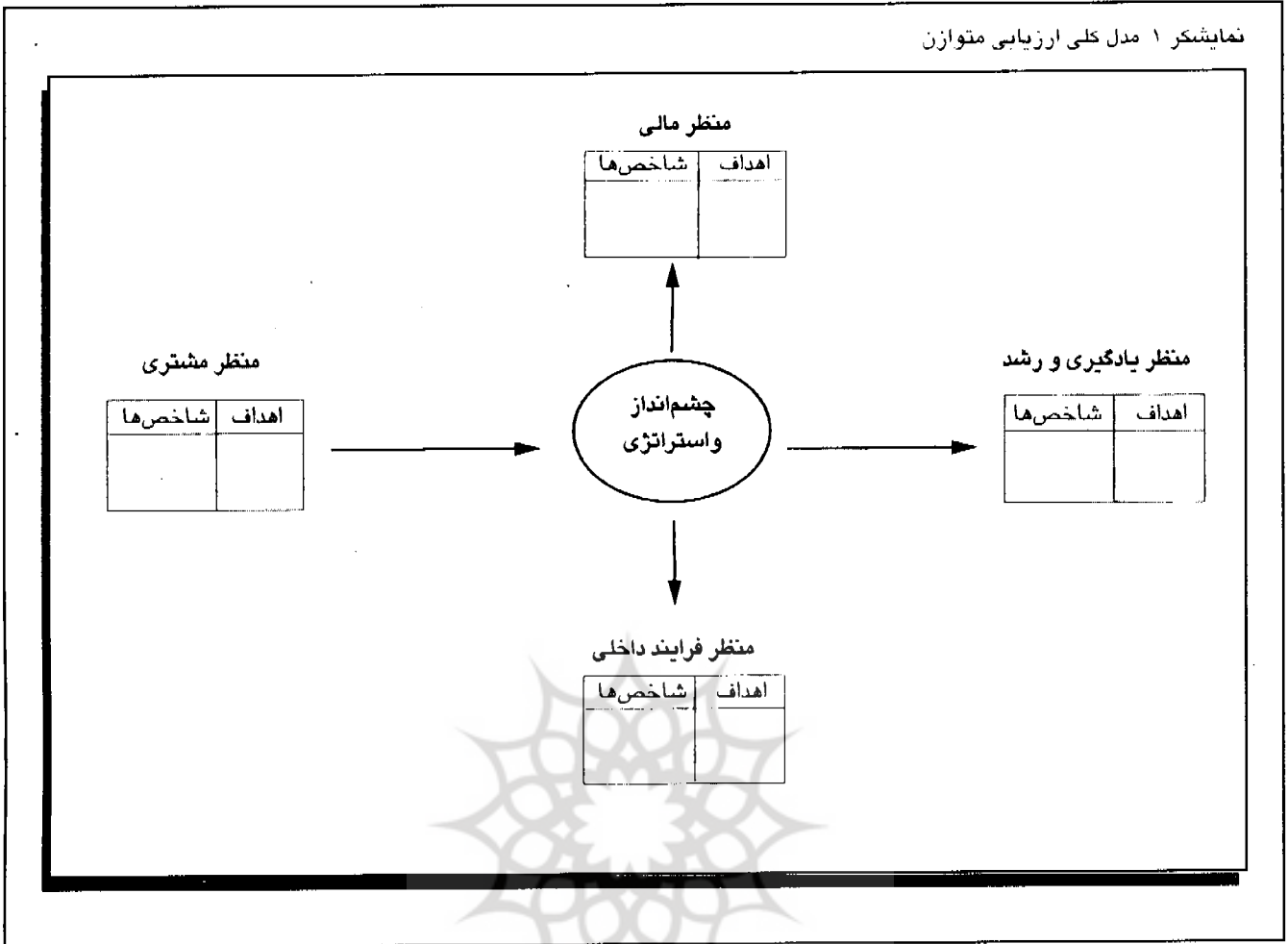
حاصل تحقیقات انجام یافته توسط موسسات مشاوره‌ای که در مجله‌ی فورچون منعکس شد نشان می‌دهد که ۷۰٪ مدیران می‌پندارند که تنها تدوین استراتژی مطلوب نمی‌تواند موفقیت سازمان را تضمین کند. طی دو دهه‌ی گذشته توجه عمده‌ی نظریه پردازان و مشاورین معطوف به تنظیم برنامه‌های استراتژیک شده است و به نحوی کنترل و اندازه‌گیری پیشبرد استراتژی کم‌تر توجه گردیده است. با این که طی این دوره شیوه‌های تدوین استراتژی‌ها دائماً تغییر و تکامل یافت ولی به تناسب آن ابزارهای مناسب اندازه‌گیری عملکرد و کنترل پیشبرد استراتژی تحول نیافته بود. نکته حائز اهمیت این که با توجه به اهمیت یابی اقتصاد مبتنی بر دانش و نقش فزاینده‌ی دارایی‌های نامشهود در ایجاد سودآوری، و شکل‌گیری شرایط نوین کسب و کار، دیگر نمی‌توان با ابزارهای اندازه‌گیری عملکرد دوران اقتصاد صنعتی موفقیت سازمان را سنجید. شرایط نوین بنگاه‌داری و

الگوهای جدید سازمانی ابزار نوین و متناسب خود را می‌طلبند که طی این مقاله به معرفی یکی از این ابزارها خواهیم پرداخت.

نارسایی‌های معیاری مالی

تا قبل از دهه‌ی ۱۹۸۰ معیارهای عمده‌ی اندازه‌گیری عملکرد را شاخص‌های مالی نظیر درآمد، ساختار هزینه، حاشیه‌ی سود، بازدهی سرمایه و نرخ گردش دارایی‌ها و امثالهم تشکیل می‌داد. شاخص‌های مالی که عمدتاً ابزار سنجش و انعکاس موفقیت سازمان در اقتصاد مبتنی بر سرمایه‌ی فیزیکی است طی دهه‌ی ۱۹۹۰ به عنوان عمده‌ترین شاخص‌های عملکرد مورد استفاده قرار می‌گرفت. در قیاس با انتظارات جدید ذی‌نفع‌های سازمان از اطلاعات و شاخص‌های سنجش که در پی تحولات در الگوهای کسب و کار و سازمان‌ها پدید آمده بود، شاخص‌های مالی با نارسایی‌ها و محدودیت‌های زیر روبرو است:

● انتزاعی و یک بعدی است: عوامل داخلی



نمی‌تواند به صورت جامع عملکرد و موفقیت سازمان را در ابعاد مختلف اندازه‌گیری و منعکس نماید و به ارزیابی پیشبرد استراتژی‌ها بپردازد.

محدودیت و نارسایی‌های معیارهای مالی برای اندازه‌گیری عملکرد و کنترل پیشبرد استراتژی، موجب شد اندیشمندان و پژوهشگران دانشگاه‌ها وارد به بررسی و یافتن مدل جامع‌تر و کارآمدتر سنجش عملکرد بپردازند. در سال ۱۹۹۲ تحقیقی توسط آر. کاپلان و دی. نورتون در مورد ۱۲ شرکت بزرگ امریکایی صورت گرفت و ضمن آن مسیزان موفقیت در تحقق

سهم سرمایه‌ی فیزیکی و افزایش سهم و نقش سرمایه‌های فکری و دانش این نارسایی برجسته‌تر می‌گردد.

- به متغیرهای ارزش‌زا (مانند کیفیت یا رضایتمندی مشتریان) و اندازه‌گیری و انعکاس تاثیرات آن بر سودآوری توجه کافی ندارد.

- بیشترین تاکید را بر ارائه‌ی اطلاعات به سهامداران قرار می‌دهد و نیازهای اطلاعاتی سایر ذی‌نفع‌های سازمان (مشتریان، کارکنان و عناصر مختلف زنجیره ارزش) را تامین نمی‌نماید.

با توجه به نارسایی‌های فوق، شاخص‌های مالی علی‌رغم محتوای اطلاعاتی ارزشمندی که دارد به تنهایی

(فرایندها و چرخه‌ی تولید) و هم چنین عوامل خارجی (مانند رفتار بازار و مشتریان) را در بر نمی‌گیرد.

- معیار اندازه‌گیری کوتاه‌مدت است؛ عواملی مانند سود سالیانه و گردش سالیانه‌ی دارایی‌ها را منعکس می‌کند و فاقد نگاه استراتژیک و آینده‌نگر است.

- مبتنی بر اطلاعات تاریخی است؛ لذا گذشته‌نگر است.

- دارایی‌های نامشهود را که منشا اصلی درآمدزایی در اقتصاد نوین است منعکس نمی‌کند و سهم آن را در ایجاد سود و ثروت اندازه‌گیری نمی‌نماید و تاکید و تمرکز گزارشگری را بر انعکاس سرمایه‌ی فیزیکی قرار می‌دهد. با توجه به روند دائمی کاهش

منظر مشتری

| اهداف | شاخص‌ها |
|--------------------------|---------------------------|
| محصولات جدید | درصد فروش از محصولات جدید |
| پاسخگویی به نیاز مشتریان | تحویل به موقع |
| مزیت نسبی | سهم خرید مشتریان عمده |

منظر مالی

| اهداف | شاخص‌ها |
|---------------|---------------------------------|
| موفقیت | رشد سه‌ماهه‌ی فروش و سودآوری |
| بقا و پایداری | وضعیت گردش نقدینگی |
| رشد | افزایش سهم بازار و بازار سرمایه |

منظر فرآیند داخلی

| اهداف | شاخص‌ها |
|-------------|--------------------------|
| توان فناوری | انعطاف‌پذیری تولید |
| برتری تولید | چرخه‌ی تولید/کاهش ضایعات |

منظر فراگیری و رشد

| اهداف | شاخص‌ها |
|------------------|-------------------|
| پیشگامی فناورانه | قدرت و سرعت ابداع |
| افزایش بهره‌وری | یادگیری تولید |
| حفظ کارکنان | نرخ گردش کارکنان |

به سه بخش فرایندهای نوآوری، عملیاتی و خدمات بعد از فروش تفکیک می‌شود و برای سنجش موفقیت در انجام فرایندها شاخص‌هایی مانند تعداد و تنوع محصولات جدید، چرخه زمانی ارائه محصولات جدید، زمان‌بری تولید و تحویل، میزان ضایعات، دوباره‌کاری‌ها، ضریب کارایی و امثالهم به کار گرفته می‌شود.

منظر فراگیری و رشد: از منظر فراگیری و رشد زیر ساخت‌هایی که بنگاه برای بهبود مستمر و رشد پایدار فراهم نموده است و میزان توجه و سرمایه‌گذاری که صرف ارتقاء سیستم‌ها، سازمان و نیروها در جهت کسب منافع آتی بنگاه می‌شود مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد. برخی از شاخص‌های مورد استفاده در ارزیابی

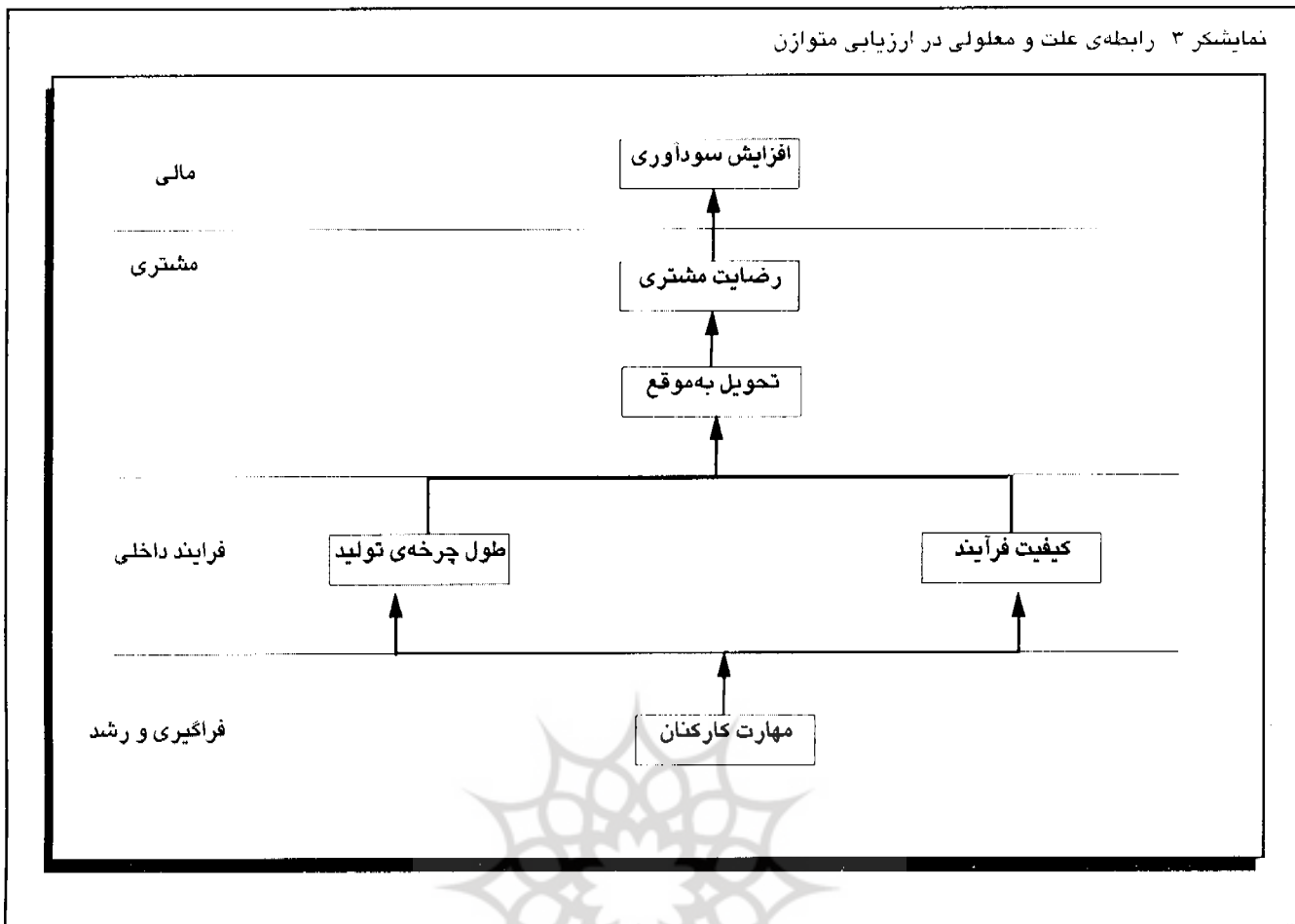
ویژگی‌های زیر می‌باشند:

منظر مشتری: معیارهای ارزیابی عملکرد از منظر مشتری، موفقیت بنگاه در بازار هدف را می‌سنجد و این موفقیت را با شاخص‌هایی مانند تکرار سفارش‌ها، حفظ مشتریان موجود، سهم بنگاه از بازار هدف، نرخ افزایش مشتریان و حجم سفارش‌ها، میزان شکایت و ابراز نارضایتی و امثالهم منعکس می‌نمایند. مجموعه‌ی این عوامل یک واقعیت را منعکس می‌کند و آن عبارت است از میزان وفاداری مشتریان که خود زمینه‌ساز رشد و پایداری بنگاه است.

منظر فرآیند داخلی: از این منظر فرایندهای اساسی تاثیرگذار بر ایجاد مزیت نسبی در انجام عملیات به ترتیبی که موجب تامین انتظارات مشتریان گردد شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود. بدین منظور فرایندها

استراتژی‌ها و روش‌های کنترل پیشبرد استراتژی مطالعه شد و مشکلات تحقق استراتژی‌ها علت‌یابی شد.

براساس این تحقیق مقاله‌ای در مجله‌ی بیزینس هاروارد ریویو^۲ انتشار یافت که برای نخستین بار مقوله‌ی ارزیابی متوازن را مطرح نمود. محور اصلی این مقاله را ضرورت تغییر در روش ارزیابی عملکرد و ایجاد ابزاری تشکیل می‌داد که بتواند پیشبرد استراتژی‌ها و تحقق چشم‌انداز را بسنجد. در این مقاله بر اهمیت متوازن بودن این معیار تاکید شده است و مدلی ارائه می‌شود که ضمن آن ارزیابی عملکرد از چهار منظر مشتری، فرآیند داخلی، فراگیری و رشد، و معیار مالی صورت می‌پذیرد. (نمایشگر ۱) بنا بر مدل پیشنهادی دانشگاه هاروارد، این وجوه چهارگانه دارای نقش و



آن تغییر در یک حوزه‌ی فعالیت موجب تغییر یا ایجاد تعادل در سایر فعالیت‌ها می‌گردد.

● ارزیابی متوازن بیانگر اهداف چندگانه و مرتبط با هم در یک سازمان است که از چهارمنظر مالی، انتظارات مشتریان، فرآیندهای داخلی و میزان یادگیری و رشد سازمان به ارزیابی تحقق استراتژی‌ها می‌پردازد و زمینه‌های ایجاد مزیت نسبی و موفقیت سازمان را فراهم می‌آورد.

در تعاریف فوق عناصر و نکات پراهمیتی وجود دارد که ذیلاً به توضیح آنها خواهیم پرداخت:

نکته‌ی اول: ارزیابی متوازن با نگاه همه جانبه، پیشبرد استراتژی را اندازه می‌گیرد. بدین ترتیب توازن و تعادل در ارزیابی را از وجوه مختلف زیر برقرار می‌نماید:

مالی نیست بلکه مکمل آن است و بنابر تحلیل و ارزیابی ابداع‌کنندگان شیوه‌ی ارزیابی متوازن، معیاری مالی به لحاظ آن که آثار و نتایج سایر معیارها را منعکس می‌نماید از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. نمونه‌ی شاخص‌ها در (نمایشگر ۲) نشان داده شده است.

با سابقه‌ی تاریخی شکل‌گیری ارزیابی متوازن و توضیح در مورد عناصر تشکیل‌دهنده‌ی این شیوه از ارزیابی، فضای ذهنی و زمینه‌ی لازم برای ارائه‌ی تعریف آن بر پایه‌ی نوشته‌های کاپلان و نورتون به شرح زیر فراهم شده است:

● ارزیابی متوازن مدلی از روابط علت و معلولی اندازه‌گیری عملکرد است که ضمن

فراگیری و رشد سازمان عبارت است از نرخ بازدهی یا فروش سرانه‌ی کارکنان، ساعات آموزش و فراگیری نیروهای سازمان، رضایت و وفاداری کارکنان.

منظر مالی: معیارهایی که از منظر مالی برای اندازه‌گیری عملکرد بنگاه به کار گرفته می‌شود در واقع بیانگر موفقیت و نتیجه‌ی نهایی عملکرد در سایر جوانب ارزیابی است که فوقاً به آنها اشاره شد. معیارهای مالی بر پاسخگویی به انتظارات سهامداران تسوچه دارد و ماحصل همه‌ی کوشش‌ها در سایر عرصه‌های مشتری مداری، بهبود فرایندها و ارتقاء سازمان و نیروها را در قالب نتیجه اقتصادی حاصله (سودآوری و رشد) اندازه‌گیری و منعکس می‌نماید. بدین ترتیب در می‌یابیم که ارزیابی متوازن جایگزین معیار اندازه‌گیری

فعالیت‌های خود را در راستای اهداف استراتژیک سازمان قرار می‌دهند.

در تحقیقات انجام یافته در به‌کارگیری ارزیابی متوازن نمونه‌های نسبتاً زیادی از تجارب ناموفق نیز وجود دارد. بررسی و تحلیل‌های انجام یافته نشان می‌دهد که در سازمان‌هایی که ارزیابی متوازن با موفقیت به‌کار گرفته نشده است و در نتیجه استراتژی‌ها تحقق نیافته است اشکالات و مسایل زیر وجود داشته است، در این گونه سازمان‌ها:

● فقط ۵٪ نیروهای سازمان از استراتژی‌ها مطلع بودند.

● فقط ۲۰٪ مدیران منافع خود را در پیوند با استراتژی می‌دانستند.

● ۸۵٪ مدیران ارشد کم‌تر از یک ساعت در ماه از وقت خویش را به ارزیابی پیشبرد استراتژی اختصاص می‌دادند.

● ۶۰٪ این‌گونه شرکت‌ها بودجه و برنامه عملیاتی را با استراتژی مرتبط نمی‌ساختند. نتیجه‌گیری نهایی از علت‌یابی عدم بهره‌برداری مطلوب از ارزیابی متوازن در شرکت‌های مورد نظر این است که مدیریت ارشد این‌گونه شرکت‌ها پشتیبانی موثر از کنترل پیشبرد استراتژی به‌عمل نمی‌آورد

نیروهای سازمان در تدوین و اجرای استراتژی مشارکت فعال نداشتند. بنابراین ایجاد اعتقاد عمیق مدیریت و پیکردهی سازمان به اداره‌ی بنگاه بر محور استراتژی و مشارکت جدی مجموعه‌ی سازمان در پیشبرد استراتژی، پیش‌نیاز اصلی موفقیت در به‌کارگیری روش ارزیابی متوازن است. به‌منظور حصول اطمینان از موفقیت در به‌کارگیری ارزیابی متوازن باید

خدماتی و در مقیاس‌های بزرگ، متوسط و کوچک فعالیت می‌نمایند.

مبتکرین این شیوه‌ی ارزیابی، یعنی کاپلان و نورتون تجربه‌ی پیاده‌سازی روش ارزیابی متوازن را در بالغ بر ۲۰۰ شرکت آمریکایی طی سال‌های ۱۹۹۲ تا ۲۰۰۰ پشت سر گذاردند و حاصل این تجارب را در کتاب سازمان‌های استراتژی مدار^۶ درج و منتشر نمودند. بنابراین تجارب، بسیاری از شرکت‌ها که در آستانه‌ی ورشکستگی بودند یا در موقعیت ضعیف‌تری نسبت به رقبای خویش قرار داشتند، با به‌کارگیری شیوه‌ی ارزیابی متوازن از سودآوری ممتاز، رشد قابل ملاحظه، نقدینگی مطلوب و ایجاد رضایت‌مندی در مشتریان و کارکنان برخوردار شدند. بنابر تحقیق دیگری که موسسه تحقیقاتی متروس در امریکا صورت داد، شرکت‌هایی که روش ارزیابی متوازن را به‌کار می‌گیرند از شاخص‌های زیر برخوردارند:

● ۸۳ درصدشان جزء ۳۰ درصد اول شرکت‌ها از لحاظ موقعیت مالی قرار دارند.

● ۷۴ درصد جزء پیشروان صنعت می‌باشند.

● ۹۷ درصد جزء تاثیرگذاران بر تغییر و تحول در صنعت خویش‌اند.

ماحصل قضاوت و ارزیابی مدیران این بنگاه‌ها از این قرار است که ارزیابی متوازن به‌عنوان یک سیستم مدیریت عملکرد موجب تمرکز تیم مدیریتی و نیروهای سازمان بر پیشبرد استراتژی‌ها، تمرکز سازمان بر نقاط قوت خود و نهایتاً افزایش سودآوری و رشد سازمان می‌شود. از طریق ارزیابی متوازن همه نیروها در می‌یابند که سازمان قرار است چه چیزی را نصیب سهامداران، مشتریان و کارکنان نماید و برپایه‌ی این درک روشن با آگاهی و انگیزه

● توازن بین معیارهای مالی و غیرمالی

● توازن بین عوامل داخلی و بیرونی

● توازن بین برنامه‌های بلندمدت و کوتاه‌مدت

● توازن بین وجوه چهارگانه مشتری، فرایندها، یادگیری و رشد و مالی

نکته دوم: شاخص‌های مورد استفاده در ارزیابی متوازن به چند شاخص عمده و کلیدی محدود می‌شود که به دو گروه کلی قابل تفکیک می‌باشند:

الف) شاخص‌های پیشرو^۳: که نشان می‌دهند تا چه میزان اهداف پیش‌بینی شده تحقق خواهند یافت مانند درصد ظرفیت به‌کار گرفته شده یا کاهش زمان چرخه‌ی تولید.

ب) شاخص‌های تابع^۴: که آثار و نتایج شاخص‌های پیشرو را نشان می‌دهند، مانند کاهش بهای تمام شده که در اثر افزایش ظرفیت یا کاهش زمان تولید رخ می‌دهد.

نکته سوم: شیوه‌ی ارزیابی متوازن مدلی از رابطه‌ی علت و معلولی است که ضمن آن آثار و نتایج تغییر در هر یک از وجوه چهارگانه ارزیابی در سایر جنبه‌ها جستجو و مورد تحلیل قرار می‌گیرد. تحلیل و بررسی رابطه‌ی علت و معلولی بین عناصر چهارگانه ارزیابی به پیش‌بینی رویدادها و اتخاذ تدابیر لازم برای رویارویی با رویدادهای آتی کمک می‌نماید. (نمایشگر ۳) رابطه‌ی علت و معلولی را در ارزیابی متوازن نشان می‌دهد.

بنابر تحقیق موسسه‌ی کارترگروپ در سال ۱۹۹۸ بالغ بر ۴۰٪ از هزار شرکت برتر^۵، شیوه‌ی ارزیابی متوازن را برای کنترل پیشبرد استراتژی‌های خود به‌کار بردند. این شرکت‌ها در بخش‌های تولیدی و

محوری و اصلی را در ایجاد و بهره‌برداری از شیوه‌ی ارزیابی متوازن به‌عهدہ دارند و این نقش و اهمیت در آثار ابداع‌کنندگان ارزیابی متوازن و سایر نوشته‌های مدیریتی که در این زمینه نشر یافته مورد تأکید قرار گرفته و در عرصه‌ی تجربه نیز به اثبات رسیده است.

- 1- balanced scorecard
- 2- Harvard Business Review
- 3- leading indicators
- 4- lagging indicators
- 5- Fortune 1000
- 6- strategy focused organization
- 7- customer relationship management
- 8- share value analysis (SVA)
- 9- strategic management accounting

این نوشتار را ابوالقاسم فخاریان در دومین هم‌اندیشی سراسری حسابداری مدیریت که در روزهای ۱۵ و ۱۶ دی‌ماه ۱۳۸۱ برگزار شد ارائه کرد.

- 1- R.Kaplan/D.Norton, Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Harvard Business School-1996
- 2- R.Kaplan & D.Norton, The Strategic Focused Organization, HBS-2000
- 3- A.Atkinson & M.Epstein, Measure for Measure, FMAC Articles of Merit- 2000
- 4- R.Anthony, Management Control Systems, McGraw-Hill-2001
- 5- Balanced Scorecard, Performance Management Methodology, Obran Consulting-2002
- 6- Certified General Accountants Association, Keeping Scores, Micheal Senyshen, Canada-June 1998

استخراج می‌شود با ابزارها و فنون حسابداری مدیریت اندازه‌گیری می‌شود که ذیلاً به نمونه‌هایی از آنها اشاره خواهد شد:
منظرمشتری

• اندازه‌گیری ارزش مشتری در قالب فنون پیش‌بینی شده در مدیریت ماندگاری مشتریان^۷

فرایند داخلی

• اندازه‌گیری آثار مالی تغییرات در سطح ظرفیت

• مدیریت هزینه (هزینه‌یابی کایزن - هزینه‌یابی هدف)

• تعیین فرایندها و فعالیت‌های ارزش‌زا (هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت)

یادگیری و رشد

• اندازه‌گیری آثار مالی آموزش (منحنی یادگیری)

• محاسبه‌ی هزینه‌ی ناراضایتی کارکنان (هزینه‌ی عدم کارآیی)

یکی دیگر از وظایفی که حسابداری مدیریت در جهت انعکاس نتایج و آثار مالی پیشبرد استراتژی به‌عهدہ دارد اندازه‌گیری ارزش آفرینی بنگاه برای سهامداران از طریق تحلیل ارزش برای سهامداران^۸ می‌باشد که ضمن آن پتانسیل‌های سودآوری و رشد بنگاه و پایداری و استمرار فعالیت‌ها اندازه‌گیری می‌شود و در قالب شاخص‌هایی مانند سود اقتصادی، ارزش افزوده و توان ایجاد نقدینگی و امثالهم در مجموعه‌ی شاخص‌هایی که از منظرمالی در ارزیابی متوازن مطرح است انعکاس می‌یابد.

نکته‌ی قابل تأکید این که ارزیابی متوازن جایگزین ابزارهای اندازه‌گیری مالی نیست بلکه ابداع و به‌کارگیری آن در واقع بخشی از توسعه و تحول حسابداری مدیریت استراتژیک^۹ است، حوزه‌ی دانش حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت نقش

فرایند منطقی ایجاد و بهره‌برداری از سیستم ارزیابی متوازن به‌شرح زیر را طی نمود:

- ۱- تعریف و تدوین استراتژی
- ۲- تبدیل استراتژی به برنامه‌های عملیاتی
- ۳- شناسایی عوامل کلیدی موفقیت
- ۴- شناسایی فرآیندهای مرتبط با عوامل کلیدی موفقیت
- ۵- تعیین معیارهای اندازه‌گیری پیشبرد استراتژی (در وجوه چهارگانه مشتری/فرایند/کارکنان/مالی)
- ۶- آشناسازی مجموعه‌ی سازمان با استراتژی‌ها/انتظارات/شاخص‌های اندازه‌گیری
- ۷- ایجاد سیستم اطلاعاتی برای جمع‌آوری و پردازش اطلاعات و گزارشگری قابل اتکا
- ۸- مرور و ارزیابی منظم نتایج ارزیابی عملکرد و اقدام

پیش نیاز اصلی به‌کارگیری ارزیابی متوازن، داشتن برنامه‌ی استراتژیک است. حسابداری مدیریت در این گام نخست و به‌هنگام تدوین استراتژی، با کمی کردن آثار و نتایج بسیاری از اهداف استراتژیک در تدوین استراتژی‌های سازمان مشارکت فعال دارد.

بررسی‌ها نشان می‌دهد که در میان میارهای چهارگانه مورد استفاده در ارزیابی متوازن، بالغ بر ۲۵٪ شاخص‌ها را شاخص‌های مالی تشکیل می‌دهد که بخش عمده‌شان از حوزه‌ی حسابداری مدیریت قابل استخراج است.

به‌علاوه نتایج و آثار سایر شاخص‌ها که از منظرمشتری، فرایندها و یادگیری و رشد