

تکامل ارزیابی متوازن

محمد نمازی*

چکیده

این مقاله به بررسی سیر تکامل ارزیابی متوازن می‌پردازد تا کاربردهای آن در حسابداری مدیریت را مشخص سازد. این سیر را می‌توان در طی سه دوره مورد مطالعه قرار داد. دوره اول که از سال ۱۹۹۲ آغاز گشته، ارزیابی متوازن، به عنوان یک «فن ارزشیابی عملکرد مدیریت و سازمان» مورد بهره‌برداری قرار گرفت. در دوره دوم که از سال ۱۹۹۶ شروع شد، ارزیابی توازن، به عنوان «یک سیستم مدیریت استراتژیک» به کار برده شد و در دوره سوم که از سال ۲۰۰۱ آغاز گردید، افزون بر کاربردهای قبلی، از ارزیابی متوازن به عنوان «یک چارچوب تغییرات سازمانی» استفاده شده است. با نگاهی به این سیر تحولات این نتیجه به دست می‌آید که «ارزیابی متوازن»، یکی از آخرین پدیده‌های مهم قرن بیستم در حسابداری مدیریت است که آثار مطلوب آن در آینده، در زمینه‌های اهداف سازمانی، برنامه‌ریزی، رضایت مشتریان و افزایش ارزش سهامداران، افزایش رضایت عرضه‌کنندگان، ارزیابی عملیات مدیران و دایره‌ها، ایجاد سیستم اطلاعاتی استراتژیک و ارتباطات استراتژیک درون سازمانی، نقش به‌سزایی خواهد داشت. با وجود این، تعیین دیدگاه‌های سازمان، به گونه‌ای دقیق، رسیدن به اهداف مورد قبول افراد سازمان، شناسایی رقبا، مشتریان و عرضه‌کنندگان مواد اولیه، و استفاده از آخرین دستاوردها و تکنیک‌های درون سازمانی در زمینه تولید و توزیع و مصرف، عملی بسیار دشوار و وقت‌گیر و پرهزینه است. بنابراین مزایا و معایب، ارزیابی متوازن باید در چارچوب واکاوی هزینه و فایده، مورد بررسی قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی

ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد، حسابداری مدیریت، ارتباطات استراتژیک، معیارهای مالی.

* استاد دانشگاه شیراز.

مقدمه

هدف اصلی این مقاله بررسی سیر تکاملی یکی از نوین‌ترین فن‌های حسابداری مدیریت به نام «ارزیابی متوازن» یا BSC^(۱) است که در سال ۱۹۹۲ به وسیله کپلن و نورتون (Kaplan & Norton, 1992) معرفی گردید. اگرچه این فن جدید است، اما پیشرفت‌های چشمگیری در زمینه مباحث حسابداری مدیریت، به ویژه در بحث ارزیابی عملیات، مدیریت استراتژیک، انطباق اهداف سازمانی و برقراری ارتباطات درون سازمانی و برون سازمانی داشته است و تفکر حسابداری مدیریت را در زمینه‌های بالا دگرگون ساخته است. به منظور بررسی سیر تکامل این مبحث، در ابتدا پیشرفت‌های ارزیابی متوازن، در سه دوره مورد مطالعه قرار می‌گیرد و خصوصیات ارزیابی متوازن در هر دوره تشریح می‌شود. در پایان، ضمن نتیجه‌گیری از مباحث ارائه شده در این زمینه پیشنهادهایی عرضه خواهد شد.

دوره ارزیابی متوازن

تکامل ارزیابی متوازن (BSC) را بر حسب نوع کاربرد آن در حسابداری مدیریت، می‌توان به سه دوره تقسیم کرد:

دوره اول- دوره استفاده از ارزیابی متوازن به عنوان یک فن ارزیابی عملکرد مدیران و سازمان‌ها (۱۹۹۲ تاکنون).

دوره دوم- دوره به کارگیری ارزیابی متوازن به عنوان یک سیستم مدیریت استراتژیک (۱۹۹۶ تاکنون).

دوره سوم- دوره بهره‌برداری از ارزیابی متوازن به عنوان یک چارچوب برای تغییرات سازمانی (۲۰۰۱ تاکنون).

در این مقاله نخست دوره‌های یاد شده، به اختصار شرح داده خواهد شد. (۲۰۰۱ تاکنون).

دوره اول- BSC به عنوان تکنیک اندازه‌گیری عملیات

حسابداری مدیریت جزء اولین حرفه‌هایی بوده که به اهمیت ارزیابی عملیات مدیران و فعالیت‌های سازمان توجه کرده است. از دیرباز استفاده از «معیارهای مطلق» مانند در آمد کل، در آمد خالص، سود عملیاتی و سود خالص را به عنوان معیارهای ارزیابی

عملیات معرفی کرده است. با گذشت زمان و پیچیده تر شدن فعالیت‌های سازمان‌ها، تنوع محصولات تولیدی و گسترش فعالیت‌ها و آشکار شدن معایب معیارهای مطلق، استفاده از «معیارهای نسبی» نظیر بازگشت سرمایه (ROI)^(۲) باقیمانده درآمد و (RI)^(۳)، رواج یافته است. در دهه ۱۹۰۰ کمپانی دوپانت^(۴)، به عنوان اولین واحد تولیدی، فن ROI را برای ارزیابی عملیات مدیران شرکت و دایره‌ها به کار گرفت.^(۵) با ظاهر شدن معایب این فن‌ها در طی سالیان متمادی، در دهه‌های اخیر، مدل ارزش افزوده اقتصادی (EVA)^(۶) و جریان نقدینگی (CF)^(۷)، به عنوان معیارهای مناسب‌تری که نتیجه عملیات سازمان‌ها را نشان می‌دهند، معرفی شده‌اند.

اگر چه معیارهای کمی مهم هستند و بگونه گسترده‌ای نیز به کار برده می‌شوند و پیشرفت‌های زیادی را در زمینه اهمیت و نحوه ارزیابی عملیات مدیران و دایره‌های سازمان‌ها فراهم آورده‌اند، استفاده از آنها در دنیای امروز صنایع و سازمان‌ها با مشکلات زیر مواجه است:

- ۱- اطلاعات مالی این معیارها، افزون بر انباشتگی و انبوهی فراوان، اغلب با تأخیر به دست می‌آید؛ در نتیجه، اطلاعات کاملی در زمینه پاسخگویی و تعهدات شرکت در مقابل سهامداران را در اختیار قرار نمی‌دهد.
- ۲- به دلایل متعدد از جمله ادله زیر، معیارهای مناسبی برای ارزیابی عملکرد مدیران دایره‌ها و سازمان وجود ندارد:
 - این معیارها صرفاً کمی هستند و عوامل مهم کیفی سازمان از قبیل کیفیت محصول، رضایت مشتریان، مسئولیت اجتماعی، تغییرات فناوری و تأثیر سیستم‌های نوین تولیدی را نادیده می‌گیرند.
 - این معیارها، عملیات کلی سازمان را تنها از دید مالی ارزیابی می‌کنند و به ارزیابی تک تک سازه‌های کلیدی عوامل موفقیت در سازمان نمی‌پردازند. به عبارت دیگر، این معیارها فقط بازده مالی را مورد تأکید قرار می‌دهند و روی سازه‌ها و فرایندهایی که باعث ایجاد بازده مالی می‌گردند، تکیه نمی‌کنند.
 - این معیارها، اغلب به ارزیابی عملیات و سودآوری کوتاه‌مدت سازمان توجه دارند، در حالی که یک سیستم ارزیابی مطلوب، باید مبتنی بر بررسی‌های بلندمدت و حتی سازه‌هایی باشد که برنامه‌ریزی‌های آینده سازمان را نیز در بر گیرد.

افزون بر این در دهه‌های اخیر، تغییرات نوینی در اوضاع فعالیت‌های تجاری و تولیدی سازمان‌ها به وجود آمده که استفاده از تکنیک‌های سنتی ارزیابی عملیات را با مشکل همراه ساخته است. پاره‌ای از مهمترین تغییرات عبارتند از:^(۸)

- ◀ پذیرش اصل مشتری مداری و رضایت مشتریان از طرف سازمان‌ها.
- ◀ تأکید بر کیفیت و سیستم TQM.^(۹)
- ◀ جهانی شدن تجارت و بازرگانی و رقابت بین‌المللی
- ◀ پیدایش فناوری نوین اطلاعاتی، تولیدی و صنعتی
- ◀ معرفی روش‌های جدید تولید و هزینه‌یابی از قبیل سیستم درست به هنگام (JIT)،^(۱۰) کایزن (kz)^(۱۱) و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC).^(۱۲)
- ◀ افزایش اهمیت دارایی‌های غیرمشهود در سازمان‌ها.

نتایج تحقیقات تجربی نیز مؤید تأثیر تغییرات بالاست. به عنوان نمونه، نتیجه یک تحقیق^(۱۳) نشان داد که تنها ۱۵٪ ارزش شرکت‌ها (بر مبنای بازار) بر اساس دارایی‌های مشهود و ۸۵٪ بقیه، بر مبنای دارایی‌های نامشهودی از قبیل رضایت مشتریان، بهبود کیفیت محصولات، ارائه خدمات سریع به مشتریان و استفاده از نیروی انسانی کارآمد است که هیچ‌گاه در ترازنامه آنها منعکس نمی‌گردد.

تحقیقات اخیر دیگری نیز نشان می‌دهد که ارزش نقدی دارایی‌های مشهود شرکت‌ها در حدود ۱۰٪ تا ۱۵٪ ارزش بازار آنها هستند. بنابراین سازمان‌ها نیاز به استفاده از معیارهایی دارند که دارایی‌های غیرمشهود را نیز ارزش‌گذاری کنند. اهمیت دارایی‌های غیرمشهود تا آن جایی پیش رفته که اخیراً هیأتی مرکب از اعضای هیأت علمی دانشگاه MIT و شرکت حسابرسی مشاوره‌ای آرترا اندرسن (Arthur Anderson) تیم مشترکی جهت ارزش‌گذاری دارایی‌های نامشهود تشکیل داده‌اند.^(۱۴)

تحقیق دیگری^(۱۵) که بر روی شرکت بزرگ آمریکایی و کانادایی انجام شده، نشان می‌دهد که سیستم ارزیابی عملیات مدیران باید از معیارهای غیرمالی نیز استفاده کنند. بر اساس این پژوهش، بیش از ۹۰٪ پاسخ‌دهندگان اظهار کردند که رضایت مشتریان و تحویل به موقع خدمات و یا محصولات به مشتریان بسیار با اهمیت است. همچنین ۴۴/۳٪ از شرکت‌ها بهره‌وری و تحقیق و توسعه را نیز از عوامل مهم دانستند.

در تحقیق دیگری که از ۲۰۳ تن از مدیران شرکت‌های متفاوت انجام گردید، ۸۲٪ پاسخ‌دهندگان نظر دادند که اطلاعات مربوط به ارزیابی عملیات مدیران، اهمیت بالایی دارد و ۹۸٪ مدیران پاسخ‌دهنده اعلام کردند که این اطلاعات باید در گزارش‌های عادی مدیران نیز قرار گیرد. در مقابل ۸۵٪ مدیران پاسخ‌دهنده، ارزش رضایت مشتریان را «زیاد» ارزیابی کردند و ۷۶٪ آنان اعلام کردند که باید این مورد نیز در گزارش‌های آنان گنجانیده شود. افزون بر رضایت مشتریان، اکثر مدیران کارآیی عملیاتی، بهبود عملکرد کارکنان، نوآوری و تغییرات سازمانی را نیز به عنوان عوامل مهم غیرمالی معرفی کردند.^(۱۶)

تحقیقات دیگری^(۱۷) نیز نشان می‌دهد که پیدایش روش‌های هزینه‌یابی جدید نظیر ABC، تأثیر به‌سزایی در ارزیابی عملیات سازمان‌ها داشته است.

مجموعه بحث‌های نظری مربوط به مشکلات استفاده از معیارهای مالی، تغییرات نوین در محیط سازمان‌ها و همچنین یافته‌های تجربی، دو تفکر متضاد را در زمینه ارزیابی عملیات سازمان و مدیریت به وجود آورده که ما آنها را «تفکر معیارهای مالی» و «تفکر معیارهای سازمانی» می‌نامیم.

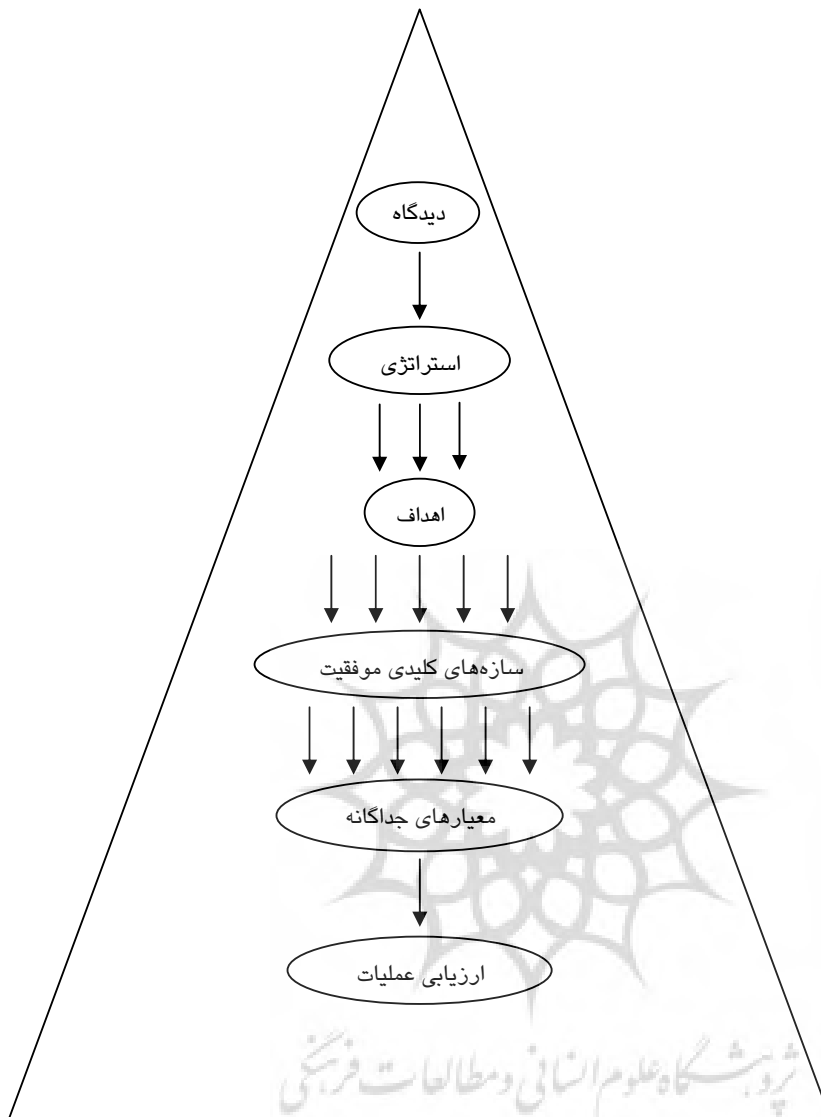
در تفکر معیارهای مالی، با وجود بحث‌های بالا، در عمل همچنان از معیارهای مالی جهت ارزیابی عملیات استفاده می‌شود. به عنوان مثال کمپانی نفتی معروف و مهم «شل» (Shell) در این طبقه بندی قرار می‌گیرد. الگوی مالی شل بر مبنای دو سازه است: ۱- رشد درآمد، که براساس ROI اندازه‌گیری می‌شود. ۲- ارزش ذاتی شرکت و یا ارزش بازار در شرکت که بر مبنای EVA اندازه‌گیری می‌گردد. این کمپانی معتقد است که فقط باید از معیارهای مالی استفاده کرد، چون استفاده از معیارهای غیرمالی، باعث سردرگمی و پیچیده‌شدن عملیات ارزیابی می‌گردد.

در تفکر معیارهای سازمانی، علاوه بر معیارهای مالی از معیارهای غیرمالی نیز جهت ارزیابی عملیات استفاده می‌شود. به عنوان مثال کمپانی آنالوگ دیوایس، (Analog Device) از این معیار استفاده می‌کند. این کمپانی معیارهای غیرمالی، مانند نرخ تحویل به موقع محصول به مشتریان، زمان سیکل محصول و تعداد محصول‌های جدید را ملاک قرار می‌دهد که این موارد را به معیارهای مالی، مانند درصد فروش ناشی از ارایه محصولات

جدید و سود ناخالص مربوط به محصولات جدید، پیوند می‌دهد.^(۱۸) پیدایش ارزیابی متوازن و تکامل آن در تفکر معیارهای سازمانی قرار می‌گیرد.

اجزای ارزیابی متوازن

در سال ۱۹۵۴ پیتر دراگر (Draker, 1954) «عمل مدیریت» به این مطلب اشاره کرد که معیارهای ارزیابی چندگانه جهت ارزیابی عملیات سازمان، باید به کار گرفته شوند. وی درصد سهم بازار، سودآوری، بهره‌وری، منابع فیزیکی و مالی، عملیات مدیران کارکنان و کارگران، و مسئولیت اجتماعی را به عنوان معیارهای مهم برشمرد و اصطلاح «استرس متوازن روی اهداف» را به کار برد.^(۱۹) اما اصطلاح «ارزیابی متوازن» در سال ۱۹۹۲ اولین بار به وسیله کپلن و نورتون (Kaplan & Norton, 1992) به کار برده شد. آنها براساس مطالعه دوازده شرکت بزرگ و معروف از جمله اپل کامپیوتر (Apple Computer)، بل جنوب (Bell South)، جنرال الکتریک (General Electric) و دوپانت (Dupont) عنوان کردند که: «چیزی را که به دست می‌آورد، آن چیزی است که اندازه‌گیری می‌کنید»، و به این ترتیب بر اهمیت ارزیابی عملیات سازمان تأکید کردند. آنها ادعا کردند که سیستم ارزیابی عملیات سازمان بر رفتار مدیران و کارکنان تأثیر می‌گذارد و استفاده محض از معیارهای مالی سنتی از قبیل بازگشت سرمایه (ROI) و سود هر سهم عادی (EPS) در این زمینه می‌تواند گمراه‌کننده باشد. کپلن و نورتون فعالیت‌های سازمان را به عملیات خلبان هواپیما تشبیه و عنوان کردند، همانگونه که خلبان هواپیما برای یک پرواز سالم و بدون خطر به اطلاعات مختلفی از قبیل مقدار بنزین، سرعت، فشار هوا، درجه حرارت و نقشه مسیر مقصد نیاز دارد، مدیریت نیز به اطلاعات گوناگونی در زمینه‌های مختلف مربوط به خود نیازمند است و هیچ معیار مالی سنتی به تنهایی نمی‌تواند اطلاعات کافی در خصوص عملیات کلیدی سازمان فراهم سازد. بر این اساس بود که تکنیک ارزیابی متوازن را معرفی کردند.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

نمودار شماره (۱) اجزای ارزیابی متوازن (BSC) را نشان می‌دهد. طبق این نمودار BSC از اجزای زیر تشکیل شده است:

- ۱- دیدگاه^(۲۰): دیدگاه مقصد کلی سازمان است که از طرف هیأت مدیره یا کارکنان آن تعیین می‌شود و هدف اصلی سازمان حرکت به سمت دستیابی بدان است.
- ۲- استراتژی: استراتژی راه‌های رسیدن به دیدگاه است. هر استراتژی توصیف می‌کند که مجموعه مدیریت، چه تدبیری در پیش بگیرد که با توجه به امکانات و فرصت‌های موجودش در بازار بتواند در آینده به دیدگاه از قبل تعیین شده دست یابد. برای هر دیدگاه معمولاً چند استراتژی می‌تواند وجود داشته باشد. هنگام تعیین استراتژی سازمان، باید به تجزیه و تحلیل صنعتی که در آن فعالیت می‌کند، پردازد و در این راه باید به سازه‌های زیر توجه کند:^(۲۱)

۱- رقبا

۲- امکان ورود به آن صنعت

۳- وجود محصولات مشابه در بازار

۴- قدرت چانه‌زنی مشتریان

۵- قدرت چانه‌زنی عرضه‌کنندگان مواد اولیه

۳- اهداف: اهداف در BSC متعدد و دارای ویژگی‌های زیر می‌باشد:

الف- مالی و غیر مالی هستند.

ب- گذشته و آینده را در نظر می‌گیرند.

ج- کوتاه‌مدت و بلندمدت را شامل می‌شوند.

۴- سازه‌های کلیدی موفقیت: ایده اصلی ارزیابی متوازن بر این فلسفه استوار است که سازمان باید فقط چند عامل کلیدی و استراتژیک را تعیین کند و بر روی آنها تمرکز یابد. جریان تبدیل استراتژی به اقدام و عمل، از طریق تبدیل دیدگاه‌های استراتژیک سازمان به «اهداف» صورت می‌گیرد.

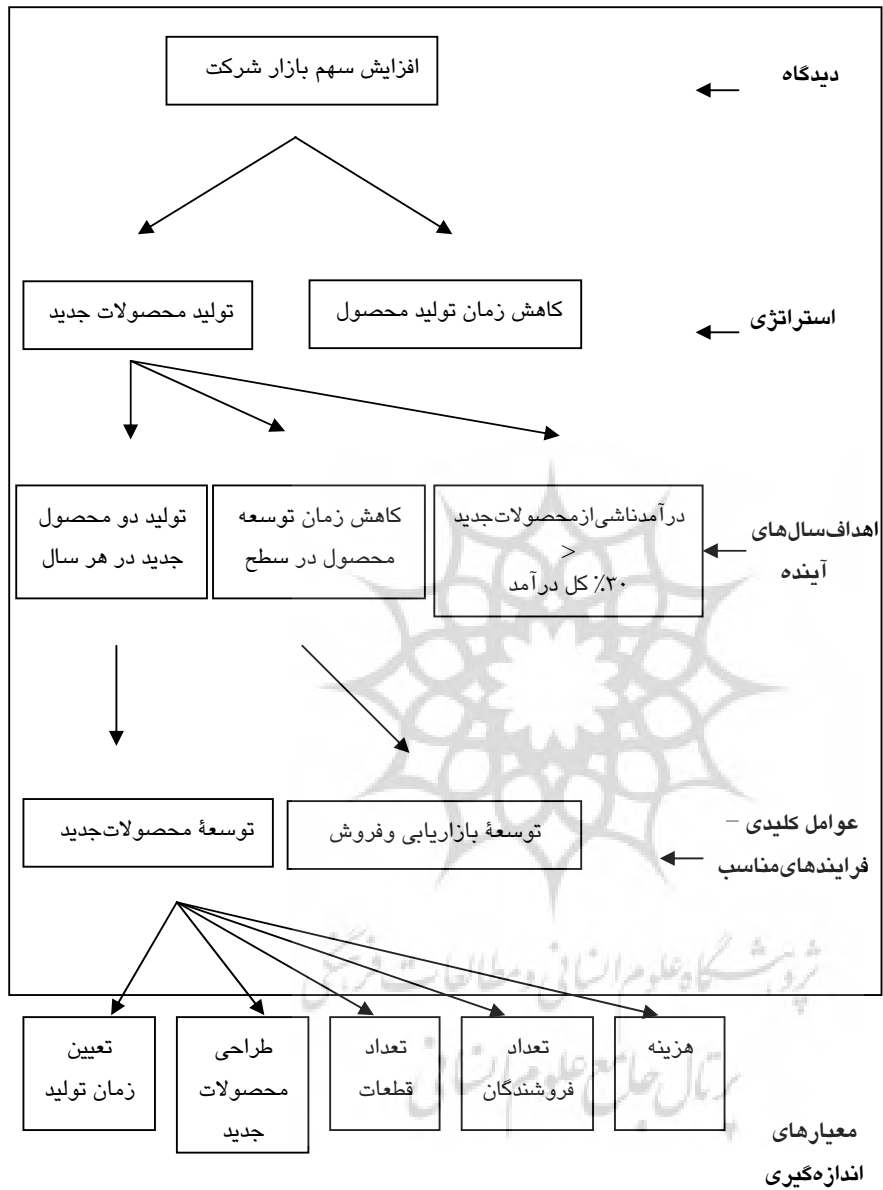
۵- معیارهای جداگانه: ارزیابی متوازن جانشین معیارهای مالی ارزیابی عملیات مدیران نیست، بلکه مکمل آن بوده و معتقد است که به منظور ارائه تصویر کامل‌تری از عملیات شرکت معیارهای مالی و غیرمالی، باید در ارزیابی عملیات

منظور گردند. افزون بر این یک شرکت می‌تواند معیارهای غیرمالی را نیز براساس ماهیت و نیاز خود تعریف کند و از معیارهایی از قبیل کارآیی عملیاتی، رضایت مشتریان، کارمندان و سهامداران، افزایش سهم بازار و افزایش کیفیت محصول بهره گیرد.

۶- ارزیابی عملیات: هدف نهایی BSC این است که سازمان از طریق پنج مورد بالا، بتواند ارزیابی عملیات را به گونه‌ی روشنی انجام دهد. این ارزیابی می‌تواند به گونه‌ی کلی برای سازمان و یا برای هر یک از اهداف به طور جداگانه صورت پذیرد.

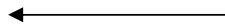


نمودار شماره (۲) نمونه‌ای از چگونگی به کارگیری چارچوب BSC را نشان می‌دهد.





ارزیابی کلی موارد بالا



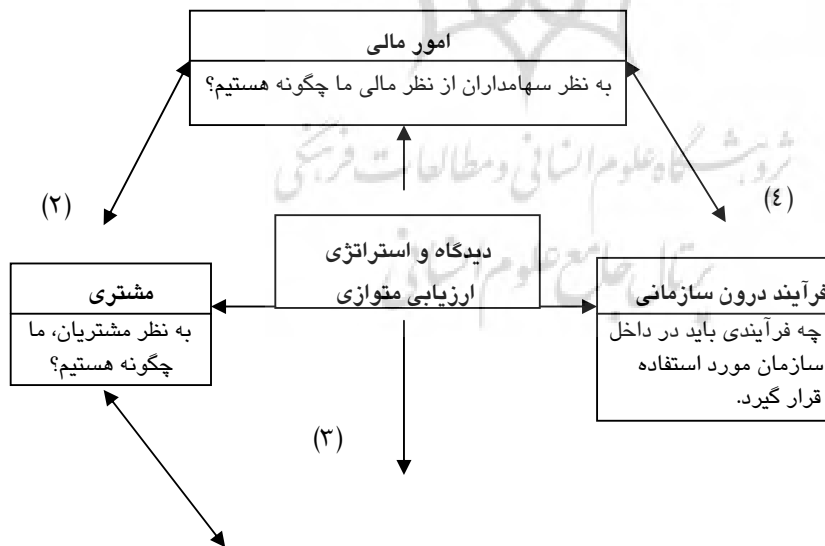
ارزیابی عملیات

()

رابطه بین معیارها

ارزیابی متوازن، تصویر جامعی از عملکرد عملیات سازمان را فراهم می‌سازد. چهار سازه مهم و مرتبط به یکدیگر که BSC بر آن تأکید می‌کند، عبارتند از: ۱- سهامدار ۲- مشتری، ۳- نوآوری و فراگیری ۴- فرآیند درون سازمانی. در نمودار شماره (۳) این سازه‌ها نشان داده شده‌اند: (۲۳)

(۱)



نوآوری و فراگیری
چگونه باید نوآوری و فراگیری را انجام داد تا رشد و پیشرفت داشته باشیم؟

امور مالی از مهمترین سازه است، زیرا در نهایت مبنای ارزیابی عملیات سازمان قرار می‌گیرد. تأثیر سایر سازه‌ها نیز تا زمانی مهم است که اثرات مالی آنها در سازه امور مالی منعکس گردند. اگر اصلاحات در سایر سازه‌ها باعث اصلاحات در سازه امور مالی نگردد، در آن صورت سازمان باید دیدگاه و استراتژی خود را مورد تجدید نظر قرار دهد. سازه‌های مالی می‌تواند بر مبنای سود، رشد در آمد، درصد سود ناخالص، کاهش هزینه‌ها، EVA، سود هر سهم و ارزش بازار هر سهم باشد.

سازه «مشتری» نیز عامل مهمی است و سازمان باید دیدگاه خود را بر اساس معیارهایی که باعث رضایت مشتریان می‌گردد، تعریف کند. سهم بازار، تعداد شکایات مشتریان، درصد نگاه‌داری مشتریان، بهبود کیفیت محصول، هزینه محصول و رضایت مشتریان می‌تواند در این سازه قرار گیرد.

عامل نوآوری و فراگیری، از تفاوت بین وضعیت فعلی سازمان و اهداف آینده آن به وجود می‌آید. این سازه خود در برگیرنده موارد زیر است:

۱- توانایی‌های کارمندان سازمان

۲- توانایی‌های سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت

۳- انگیزه و قابلیت اجرای فراگیری

سطح تحصیلات، نمره‌ی رضایت و درصد اجزای کارکنان، درصد کنترل عملیات شرکت با فناوری پیشرفته، پیشرفت سیستم‌های اطلاعاتی سازمان، و درصد پاداش فردی و گروهی در سازمان، معیارهایی در این زمینه هستند.

هدف سازه و فرآیندهای داخلی که معمولاً پس از تعیین سازه‌های مالی و مشتری اتخاذ می‌گردد این است که راه‌های کاملاً جدیدی به جای اصلاح روش‌های موجود، جهت افزایش ارزش شرکت برای سهامداران و افزایش رضایت مشتریان ارائه نماید. تکنیک‌ها و ابزارهایی که در این زمینه کمک می‌کنند، ABC، JIT، TQM، KZ می‌باشند. معیارها شامل درصد ضایعات و هزینه‌های ضمانت محصول، توانایی‌های تولیدی شرکت، تعداد محصولات یا خدمات، زمان توسعه محصولات جدید، ایجاد فرآیندهای جدید تولید، و ارائه خدمات بعد از فروش به مشتریان می‌باشد.

نمودار شماره (۳) و اجزای آن نشان می‌دهند که چرا به فن BSC «ارزیابی متوازن» گفته شده است. اصطلاح ارزیابی متوازن به این دلیل به کار برده می‌شود که:

- ۱- این تکنیک فقط به منافع سهامداران نمی‌اندیشد، بلکه منافع ذینفع‌های مهم از قبیل مشتریان، کارمندان و عرضه‌کنندگان مواد اولیه را نیز لحاظ می‌کند.
- ۲- معیارها و عوامل درون سازمانی (نظیر بازده تولید) و معیارهای برون سازمانی (نظیر رضایت مشتریان) را نیز در نظر می‌گیرد.
- ۳- تنها به معیارهای مالی اکتفا نمی‌کند، بلکه معیارهای غیرمالی را نیز در بر می‌گیرد.
- ۴- بین داده‌های حسابداری کوتاه‌مدت (که معمولاً گذشته‌نگر هستند) با معیارهای بلندمدت عملیاتی سازمان (که معمولاً آینده‌نگر هستند) هماهنگی و موازنه ایجاد می‌کند.

۵- بین اهداف کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت سازمان بر اساس معیارهای ارزیابی موازنه ایجاد می‌کند.

نکر چند نکته زیر نیز درباره نمودار شماره (۳) ضروری است:

- ۱- هر معیاری که جهت ارزیابی عملیات انتخاب می‌گردد، باید به گونه‌ای مشخص با «استراتژی» سازمان، ارتباط داشته باشد، و هر «استراتژی» باید در پیوند با صنعت مربوط به فعالیت سازمان باشد. معیارها می‌توانند بر اساس تکنیک‌هایی باشند که بر مبنای بازده نهایی (محصول و یا سود...) قرار دارند و یا می‌توانند بر اساس محرک معیارها باشند. (مانند ساعاتی که صرف مشتریان یا کارکنان به واسطه معرفی محصول جدید می‌گردد.) همچنین این معیارها می‌توانند مالی یا غیرمالی، کوتاه‌مدت یا بلندمدت و داخلی یا خارجی باشند. چون این

معیارها به گونه‌ای روشن با استراتژی یک سازمان خاص ارتباط دارند، بنابراین معیارهای BSC مخصوص آن استراتژی و همان سازمان مخصوص می‌باشند. لذا، اگرچه BSC یک چارچوب کلی است و می‌تواند در کلیه سازمان‌ها به کار گرفته شود، معیارهای BSC عام نمی‌باشد و ویژه هر سازمان است.

۲- مطلب دیگری که هنگام ارتباط BSC به استراتژی باید در نظر گرفت، تعداد معیارهایی است که باید برای هر یک از چهار سازه بالا انتخاب گردد. اگرچه برای هر سازه، بین چهار تا هفت معیار می‌توان انتخاب نمود، مهم این است که از آنها به عنوان ابزاری برای دسترسی به استراتژی استفاده شود. تعداد معیارها برای دسترسی به یک استراتژی واحد، نامربوط است. مهم این است که معیارها با وزن مساوی در نظر گرفته شوند.^(۲۴)

۳- ارتباط معیارها با استراتژی سازمان باید در برگیرنده سه اصل زیر باشد:^(۲۵)

۱- ایجاد رابطه علت و معلول

۲- تعیین مبنای ارزیابی عملیات

۳- ارتباط معیارها با معیار مالی

این سه عامل اگر چه جدا هستند، هنگام تدوین BSC باید به صورت یک جا دیده شوند.

به عنوان مثال، فرض کنید، هدف استراتژیک یک شرکت «انجام تجارت راحت و ساده با مشتریان» باشد؛ در این صورت، استخدام بهترین کارمندان (سازه نوآوری و فراگیری)، باعث می‌گردد که فرآیند درون سازمانی (سازه چهارم) نیز بهبود یابد. این امر باعث بهبود رضایت مشتریان و انجام خدمات به آنان (سازه دوم) می‌گردد. رضایت مشتریان در نهایت باعث افزایش سودآوری سازمان و بهبود امور مالی (سازه اول) می‌گردد.

سازه‌های بالا برای سازمان‌های غیرانتفاعی نیز کاربرد دارند، اگر چه هدف اصلی این گونه مؤسسات افزایش ارزش و سود نیست. به عنوان نمونه، روابط در یک مؤسسه غیرانتفاعی، ممکن است به صورت زیر باشد: اگر مدیریت سازمان منابع مالی خود را به نحو شایسته‌ای انجام دهد (سازه امور مالی)، در آن صورت می‌تواند مطمئن شود که بهترین کارمندان را به دست خواهد آورد (سازه نوآوری و فراگیری) همچنین این

امر اجازه خواهد داد تا بهترین سیستمها و عملیات داخلی تأمین گردد (سازۀ فرآیند درون سازمانی) که خود بهبود کیفیت خدمات و انجام مسؤولیت‌های اجتماعی سازمان را در پی خواهد داشت (سازۀ رضایت مشتریان). بنابراین، برای آنکه BSC استراتژی را به اقدام و عمل تبدیل کند، باید معیارها و چهار سازۀ بالا به صورت رابطه علت و معلولی با یک دیگر اتصال پیدا کنند.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

در نمودار شماره (۳)، جهت نماها رابطه علت و معلولی را نشان می‌دهند.

عملیات واقعی	عملیات هدف	راهکارها	معیارها	اهداف
سازده مالی				
افزایش ارزش سهام	\$۶۲/۱۰۰/۰۰۰	کنترل تولید و بهره‌برداری از منابع استفاده نشده	درآمد عملیاتی ناشی از سود بهره‌وری	افزایش ارزش سهام
	\$۳/۰۰۰/۰۰۰	برقراری روابط مستحکم با مشتریان	درآمد عملیاتی ناشی از رشد	افزایش ارزش سهام
	%۶/۴۸ ^(a)	برقراری روابط مستحکم با مشتریان	رشد درآمد	افزایش ارزش سهام
سازده مشتری				
افزایش رضایت مشتریان	%۷	شناختنی نیازهای آینده مشتریان	سهام بازار در بخش شبکه‌های مخابراتی	افزایش سهم بازار
	%۹۰	شناختنی بخش‌های مشتریان	مشتریان جدید نتیجه نظرخواهی در مورد مشتریان	افزایش رضایت مشتریان
	۸۷٪ مشتریان دو درجه بالا را به شرکت دادند	افزایش تأکید مشتریان بر فروش سازمان		
سازده فرایند داخلی سازمان				
%۷۹/۳	%۷۸	شناختنی ریشه مشکلات و اصلاح کیفیت	بازده	بهبود کیفیت تولید و بهره‌وری
۳۰ روز	۳۰ روز	بررسی تحویل سفارش فرایند	قبض زمان تحویل	کاهش زمان تحویل به مشتریان
۵ روز	۵ روز	بررسی مجدد فرایند سازماندهی تیم (R&D) از تولید و فروش جهت اصلاح فرایندها	تحویل به موقع تعداد اصلاحات تولیدی و تجاری	تاریخ‌های تعیین شده اصلاح فرایندها
%۷۵	%۷۵	جهت اجرای کنترل‌های پیشرفته	درصد فرایند با کنترل‌های پیشرفته	توانایی‌های تولیدی
سازده رشد و فراگیری				
%۸۸ کارمندان دو درجه بالا را دادند	%۸۰ کارمندان دو درجه بالا را می‌دهند	مشارکت کارمندان و برنامه‌های پیشنهادی جهت تشکیل کار گروهی	نتیجه نظرخواهی در مورد رضایت مشتریان	تطبيق اهداف کارمندان و سازمان
%۹۲	%۹۰	برنامه‌های مربوط به مهارت کارگران	درصد کارمندان آموزش دیده در فرایند و مدیریت کیفیت	ایجاد مهارت در فرایند
%۹۰	%۸۵	آیا سرپرستان به عنوان هدایت‌کننده عمل می‌کنند بجای آنکه تصمیم‌گیرنده باشند؟	درصد کارگران خط تولید که اختیار دارند فرایندها را انجام دهند	اختیار دادن به نیروی کار
%۸۰	%۸۰	اصلاح نحوه جمع‌آوری اطلاعات به صورت شبکه و خارج از شبکه	درصد فرایند تولید با بازخورد زمان واقعی	افزایش توانایی‌های سیستم‌اطلاعاتی

a) درآمد در سال ۲۰۰۲ ÷ (درآمد در سال ۲۰۰۲ - درآمد در سال ۲۰۰۳) = $\frac{\$27/000/000}{(\$28/750/000 - \$27/000/000)} = \%6/48$

b) تعداد مشتریان در سال ۲۰۰۳ از هفت نفر به هشت نفر افزایش یافت.

(Chipset)

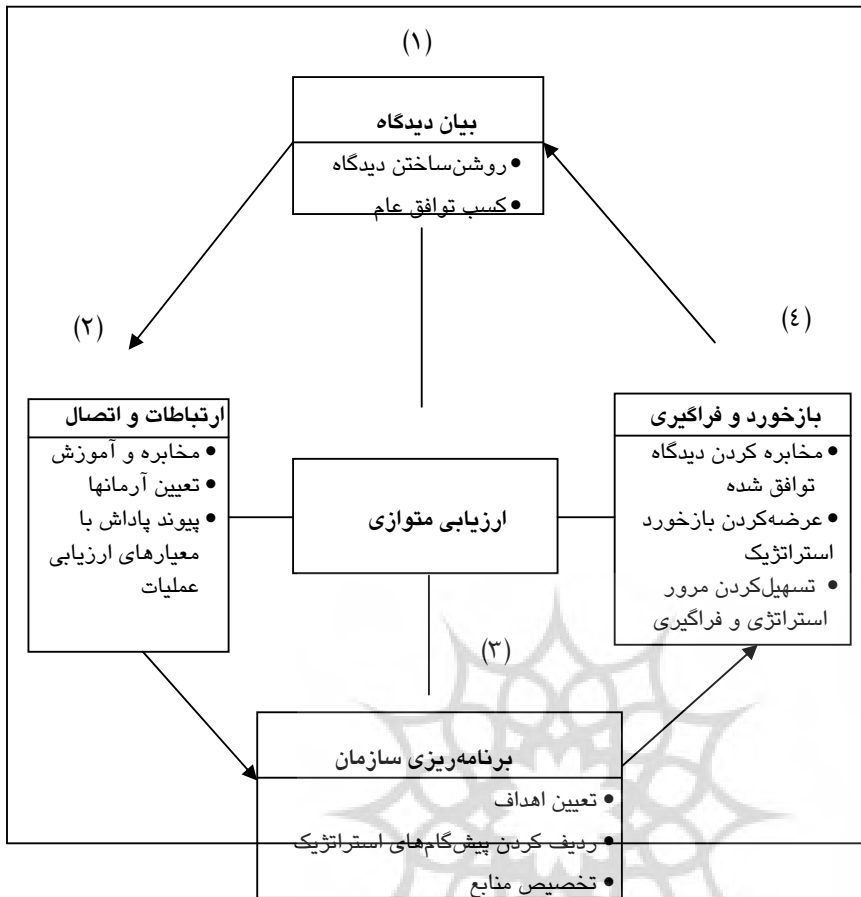
دوره دوم - BSC به عنوان یک سیستم مدیریت استراتژیک

اگر چه ارزیابی متوازن در ابتدا به عنوان یک تکنیک ارزیابی عملیات به سازمان‌ها معرفی گردید، BSC بتدریج برای بسیاری از شرکت‌ها به عنوان یک سیستم مدیریت استراتژیک درآمد. به این ترتیب شرکت‌ها فراتر از هدف اولیه کلین و نورتون (۱۹۹۲) پیش رفتند. بسیاری از شرکت‌ها نظیر ریکو (Ricoh) و تاکارا شوزو (Takara Shuzo) دریافتند که BSC نیز می‌تواند به وسیله تجزیه و تحلیل جزئیات دقیق بین اهداف، ارزیابی عملیات و نتایج واقعی، علل پیدایش عملیات نامساعد و نارسایی‌های سیستم موجود را مشخص سازد، و لذا از BSC، به عنوان یک سیستم مدیریت استراتژیک استفاده کردند.^(۲۷)

استفاده از BSC به عنوان یک سیستم استراتژیک، سازمان را قادر می‌سازد که اقدام و عمل کوتاه‌مدت را به استراتژی بلندمدت خود پیوند زند. به عنوان مثال، به وسیله ارتباط ارزیابی متوازن، به بودجه و برنامه‌ریزی سالانه شرکت توانایی پیدا می‌کند که بودجه و برنامه‌ریزی خود را به جای آنکه بر مبنای اهداف کوتاه‌مدت مالی باشد، بر اساس استراتژی تعیین کند. همچنین شرکت می‌تواند نظام پاداش مدیران و کارکنان خود را بر اساس میزان دسترسی به اهداف استراتژیک تنظیم کند و از به کارگیری معیارهای مالی کوتاه مدت مالی نظیر سود بپرهیزد.

افزون بر آن، هنگامی که از BSC به عنوان یک سیستم مدیریت استراتژیک استفاده شود، مدیران مجبور نیستند برای اتصال اقدام و عمل به استراتژی، بر معیارهای مالی کوتاه مدت به عنوان مبنای ارزیابی عملیات تکیه کنند. در این حالت، چهار فرآیند جدید معرفی می‌شوند که هر یک از آنها به تنهایی و همچنین به صورت ترکیبی، اقدام و عمل کوتاه‌مدت را با اهداف بلندمدت استراتژیک سازمان، پیوند می‌دهند. نمودار شماره (۵) این چهار فرآیند را نشان می‌دهد:^(۲۸)

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
مجله علمی علوم انسانی



بیان دیدگاه: اولین فرآیند بیان دیدگاه است که مقرر می‌دارد سازمان باید دیدگاه استراتژی خود را با توافق همه کارکنان و به گونه‌ای روشن تعیین کند. این دیدگاه باید طوری بیان شود که عملیاتی باشد و بر اساس اهداف و معیارهایی قرار گیرد که مدیران اجرایی بتوانند آن را اجرا کنند تا موفقیت سازمان را در پی داشته باشد. همچنین باید

از آرایه دیدگاه‌های غیر عملیاتی نظیر «بهبود شدن در صنعت»، «اول تولیدکننده»، «سازمان قدرتمند» و... اجتناب شود.

ارتباطات و اتصال: دومین فرآیند، ارتباط و اتصال است که اجازه می‌دهد مدیران استراتژی خود را به اجزای مختلف سازمان مخابره کنند و این استراتژی‌ها را با آرمان‌های اشخاص و دایره‌های سازمان پیوند دهند. این امر باعث می‌شود که مدیران مطمئن شوند، همه سطوح سازمان از استراتژی‌های بلند مدت شرکت آگاهی یابند و با آرمان‌های اشخاص و دایره‌های سازمان هماهنگی پیدا کنند. از آن جا، BSC می‌تواند پاداش را بر مبنای دسترسی به اهداف تعیین کند.

برنامه‌ریزی سازمان: سومین فرآیند برنامه‌ریزی سازمانی است که شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا برنامه‌ریزی تجاری و مالی را با یکدیگر ترکیب کنند. برنامه‌های گوناگونی ممکن است در شرکت‌ها وجود داشته باشند که به منابع مالی و امکانات مادی و فیزیکی مختلفی نیاز داشته باشند. در این صورت، کدام یک از پروژه‌ها باید دنبال گردد. ارزیابی متوازن مقرر می‌دارد که سازمان به تهیه لیستی از اهداف، و منابع لازم فیزیکی و مادی آنها بپردازد. به این ترتیب، شرکت می‌تواند فقط به هماهنگی و اجرای طرح‌هایی بپردازد که با اهداف استراتژیک بلندمدتش هماهنگ است.

بازخورد و فراگیری: چهارمین فرآیند بازخورد و فراگیری است که کپلن و نورتون آن را «فراگیری استراتژیک» نامیده‌اند. این فرآیند دریافت بازخورد اطلاعاتی از سیستم مدیریت استراتژیک و مرور عملیاتی را در بر می‌گیرد و به کمک آن می‌توان مطمئن شد که سازمان، دایره‌ها و یا کارکنان کلیدی، اهداف بودجه مالی شرکت را دنبال کرده‌اند. با به کارگیری BSC به عنوان قسمت اصلی سیستم مدیریت، سازمان می‌تواند عملیات کوتاه مدت خود را در هماهنگی با سه بعد اصلی BSC دیگر - مشتریان، فرآیند درون سازمانی و نوآوری و فراگیری - دنبال کند و نسبت به ارزیابی عملیات اقدام نماید. بنابراین این فرآیند می‌تواند به تغییر یا اصلاح استراتژی سازمان در آینده بینجامد.

اقدامات عملی: کپلن و نورتون (۱۹۹۶) بیش از صد سازمان در صنایع مختلف از جمله بیمه، بانکداری و فنی و مهندسی را در این زمینه مورد مطالعه قرار دادند و سپس اقدام به تشریح BSC به عنوان یک سیستم مدیریت کردند. آنها مراحل پیاده شدن سیستم

BSC و موارد بالا را با ذکر مثال‌های متعددی بیان کردند و مراحل اجرایی آن را در طی سی ماه، برای یک شرکت بیمه، گام به گام توضیح دادند. نمودار شماره (۶) جزئیات را نشان می‌دهد.

۲- الف: مخابره اطلاعات به مدیران میانی - ۱۰۰ نفر از مدیران گرد هم جمع شدند تا در مورد استراتژی جدید بحث و تبادل نظر کنند. BSC به عنوان آن یک وسیله ارتباطات تلقی می‌شود (ماه‌های ۴ و ۵)

۲- ب: ایجاد BSC برای هر دایره سازمان - با استفاده از BSC، هر دایره کمپانی استراتژی خود را معیارهای BSC تبدیل می‌کند. (ماه‌های ۶ تا ۹)

زمان (به ماه)

۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	۰
اقدامات:								
۱- روش ساختن دیدگاه: ده نفر عضو یک تیم جدید برای سه ماه کار کردند. BSC جهت انتقال دیدگاه کلی ایجاد می‌شود. این جریان ایجاد توافق و انجام استراتژی را تسهیل می‌کند. (ماه ۰ تا ۳)								
۲- الف: حذف سرمایه‌گذاری‌های غیراستراتژیک: واحد BSC کمپانی، با روشن ساختن اولویت‌های استراتژیک، برنامه‌هایی را که به استراتژیک کمک نمی‌کنند، شناسایی می‌کند. (ماه ۶)								
۲- ب: اجرای برنامه‌های تغییرات سازمانی: BSC کمپانی، احتیاج به تغییرات سازمانی را شناسایی می‌کند. این در حالی است که دایره‌ها هم نیز به ایجاد BSC خود اقدام می‌نمایند. (ماه ۶)								
۵- شفاف‌سازی دیدگاه: مرور BSC دایره‌ها موارد مختلف سازمان را که قبلاً در استراتژی نظر گرفته نشده بود، مشخص می‌سازد سپس، BSC کمپانی به روز								
۷- به روز کردن برنامه‌ریزی بلندمدت و بودجه: اهداف پنج ساله برای هر معیار ارزیابی تعیین می‌شود. سرمایه‌گذاری لازم برای هر هدف تعیین و تأمین می‌گردد. اولین سال								

می‌شود. (ماه ۱۲)
 برنامه‌ریزی ۵ ساله به عنوان
 بودجه سالانه تعیین می‌شود.
 (ماه‌های ۱۵ تا ۱۷)

۱۷	۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹
----	----	----	----	----	----	----	----	---

۴- مرور BSC دایره‌ها: ۶- الف: مخابره BSC به کل
 CEO و مدیران اجرایی، BSC دایره‌ها را
 مرور می‌کنند. این مرور به
 CEO اجازه می‌دهد تا
 استراتژی دایره‌ها را شکل
 دهند.
 (ماه‌های ۹ تا ۱۱)

۶- ب: برقراری اهداف هر
 ارزیابی عملیات: به
 وسیله BSC. بالاترین مدیران
 سازمان اهداف خود را با
 برنامه‌های پاداش ارتباط
 می‌دهند.

(ماه‌های ۱۳ و ۱۴)

۹- انجام مرور استراتژی
 سالانه: در ابتدای سال سوم،
 استراتژی اولیه حاصل شده
 است و استراتژی آینده
 کمپانی نیاز به تجدیدنظر
 دارد. کمیته مدیران ده مورد
 استراتژیک را معرفی می‌کند.
 هر دایره موضوع خود را
 نسبت به آنها مشخص نموده،
 بر اساس آن BSC خود را به
 روز می‌کند.

(ماه‌های ۲۵ و ۲۶)

۳۰	۲۹	۲۸	۲۷	۲۶	۲۵	۲۴	۲۳	۲۲	۲۱	۲۰	۱۹	۱۸
----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

۸- انجام بررسی ماهانه و
 فصلی: بعد از تصویب
 BSC در سطح کمپانی
 فرآیند فصلی مرور ماهانه و
 به دنبال آن مروری که
 روی موارد استراتژیک تکیه
 می‌کند، شروع می‌شود.

(ماه‌های ۲۵ و ۲۶)

۱۰- پیوند ارزیابی عملیات هر
 شخص با BSC: از تمام
 کارمندان درخواست می‌شود که
 اهداف خود را با BSC ارتباط
 دهند. تمام برنامه‌های مربوط به
 پاداش انگیزش به BSC وصل
 می‌شود.

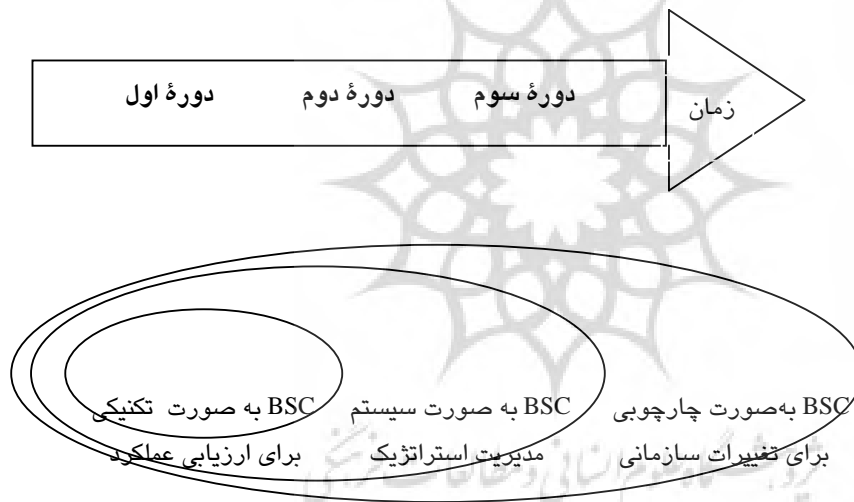
توجه: گام‌های ۷، ۸، ۹ و ۱۰ به‌طور مرتب در برنامه‌ریزی گنجانیده شده و انجام می‌شوند. ارزیابی متوازن اکنون به عنوان بخشی از سیستم مدیریت به طور مرتب اعمال می‌گردد.

BSC

()

دوره سوم - BSC به عنوان چارچوب تغییرات سازمانی

اخیراً با انتشار کتاب جدید کپلن و نورتون در سال ۲۰۰۱، یکی دیگر از جنبه کارآیی و توان مهم BSC نیز ظاهر شده و در حقیقت دوره سوم پیشرفت آن آغاز گشته است. در این دوره، BSC بشدت اصلاح گردید و به عنوان یک چارچوب کلی جهت تغییرات سازمانی ارائه شده است. در نمودار شماره (۷) جزئیات این دوره و تفاوت آن با دوره‌های قبل نشان داده شده است.^(۳۰)



- گام‌هایی برای تغییر در سازمان
- آموزش سازمانی پایان دوره
- معیارهای عملکرد

• نقشه‌ی استراتژیک	• شناسایی و حل مشکلات عملیاتی	• استراتژی‌ها
• الگوی استراتژیک	• بازخورد برای برنامه‌ی اصلاحات دوره‌ی آینده	• چهار معیار ارزیابی
• ارتباط استراتژیک	• ایجاد دانش سازمانی	• اهداف استراتژیک، (شاخصه‌های عملکرد، شاخص‌های پیشرو، شاخصه‌های کلیدی عملکرد)
• تطبیق بودجه و برنامه‌ی پرسنلی	• ایجاد PDCA (برنامه‌ریزی، اقدام، کنترل، و عمل مجدد) در سطح کمپانی	• عملکرد مرتبط با پاداش
• تغییر در شرایط سازمانی		

اجزای جدیدی که به نسبت دوره‌ی سوم در دوره‌ی اول و دوم وجود ندارند، عبارتند از: ^(۳۱)

۱- نقشه‌ی استراتژیک: نقشه‌ی استراتژیک روشی است که نظام استراتژیک سازمان را به صورت یک «نقشه» نشان می‌دهد. این نقشه در حقیقت نموداری است که عملیات و استراتژی سازمان را به صورت دو بعدی نشان می‌دهد. در این نقشه اهداف استراتژیک به چهار طبقه تقسیم می‌شوند:

الف- مالی: استراتژی مالی به مسائل رشد، سودآوری و ریسک از دیدگاه سهامدار می‌پردازد.

ب- مشتری: استراتژی مشتری، به ایجاد روش و تفاوت‌ها از دیدگاه مشتری توجه دارد.

- پ- **فرآیند سازمانی داخلی:** اولویت‌های استراتژیک را برای فرآیندهای داخلی سازمان که باعث رضایت مشتری و سهامدار می‌گردد، در بر می‌گیرد.
- د- **فراگیری و رشد:** اقداماتی که باعث ایجاد تغییرات سازمانی، نوآوری و رشد شرکت می‌گردد، در استراتژی فراگیری و رشد مطرح می‌شوند.
- اهداف استراتژیک مالی، به عنوان اهداف نهایی در نظر گرفته می‌شوند؛ یعنی اهداف مربوط به هر چهار مورد بالا به وسیله جهت‌نمایی با یکدیگر ارتباط پیدا می‌کنند و کلیه اهداف در رابطه با ارزیابی مالی، به کار برده می‌شوند.
- با استفاده از نقشه استراتژیک، سازمان‌ها می‌توانند اهداف لازم را برای همه دایره‌ها و کارکنان، با مشارکت آنان، تعیین کنند. در ارتباط با تعیین نقشه استراتژیک است که نخست سازمان‌ها اهداف اصلی خود را مشخص می‌کنند و بعد از آن به اهداف ریز می‌پردازند و با ترسیم ارتباط بین آنها، مسیر دسترسی به اهداف را مشخص می‌سازند. به عنوان نمونه، هنگامی که سازمان‌ها اهداف مالی و مشتریان را دنبال می‌کنند، آنها فرآیند سازمان داخلی مناسبی را که تأمین‌کننده هدفشان باشد، انتخاب می‌کنند. هنگامی که فرآیند داخلی سازمانی مناسب تعیین شد، محیط سازمانی را که این فرآیند داخلی را تقویت می‌کند و برنامه‌ی فراگیری و رشد را نیز فراهم می‌سازد، معلوم می‌گردد.
- نمودار شماره (۸) نمونه‌ای از این نقشه را برای دایره بازاریابی و پالایش شرکت نفت موبیل (Mobile) نشان می‌دهد. در این نقشه اهداف استراتژیک مالی، مشتری، فرآیند داخلی و فراگیری و رشد، طی سمینارها و گردهمایی‌ها و برنامه‌ریزی‌های مختلف و طولانی و صرف ماه‌ها وقت تعیین گردیده است. هدف استراتژیک مالی شرکت، افزایش بازگشت سرمایه معادل ۱۲٪ بوده که از طریق زیرمجموعه آن یعنی هدف «استراتژی رشد درآمد» و «استراتژی بهره‌وری» ایجاد می‌گردد. به همین ترتیب اهداف استراتژیک سایر سازه‌ها تعیین شده است. جهت‌نماها رابطه علت و معلولی بین اهداف را نشان می‌دهند.
- ۲- **ارتباطات استراتژیک:** این سازه، استراتژی سازمانی مدیریت را به کارکنان سازمان براساس نقشه استراتژیک انتقال می‌دهد. نمودار شماره (۸) کلیه استراتژی‌های دایره در مورد مالی، مشتری، فرآیند سازمانی داخلی و فراگیری

رشد را نشان می‌دهد. چون کارکنان و دایره‌ها به طور فعال در تعیین استراتژی‌ها مشارکت داشته‌اند، لذا ارتباطات استراتژیک در حد بالایی قرار دارد.

۳- **تغییر در شرایط سازمانی:** این عامل جهت فعال کردن سرپرستان و کارکنان و ایجاد خلاقیت و نوآوری و رشد شرکت، از طریق ارتباطات استراتژیک دنبال می‌گردد. هر قدر مشارکت سرپرستان و کارکنان در امر تدوین نقشه استراتژی بیشتر باشد و سازمان از نقاط قوت خود بهتر بهره‌برداری کند و از نقاط ضعف بکاهد، امکان تغییر در شرایط درون سازمانی بیشتر خواهد بود. اما پاره‌ای از تغییرات، ارتباط با شرایط بیرونی سازمان نیز پیدا می‌کنند که از حوزه اختیار سازمان بیرون است. با وجود این، عوامل داخلی می‌توانند تا حد زیادی اثر عوامل خارجی را پیش‌بینی و با آن مقابله کنند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

ارزیابی متوازن (BSC) یکی از مهمترین فن‌های ارزیابی عملیات است که در سال ۱۹۹۲ معرفی شد و بسیاری از شرکت‌ها آن را به کار گرفتند. مهمترین کاربردهای آن در حسابداری مدیریت، شامل موارد زیر است:

۱- اصلاح روش‌ها و تکنیک‌های مربوط به ارزیابی عملیات.

۲- بسط مدیریت استراتژیک.

۳- ایجاد چارچوبی جهت تغییرات سازمانی.

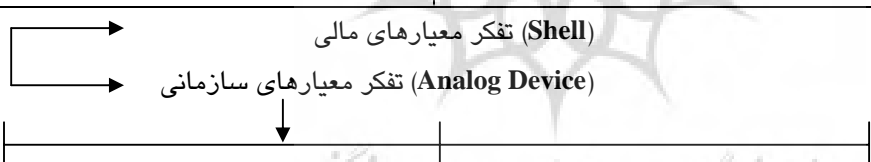
هنگامی که فقط از معیارهای مالی جهت ارزیابی مدیران و دایره‌های سازمان استفاده می‌شود، حتی اگر به درستی عمل گردد، فقط گوشه‌ای (یا نقطه‌ای) از فعالیت‌های سازمان (مثلاً سود) را در بر می‌گیرد. در حالی که اگر از "ارزیابی متوازن" استفاده شود، نه تنها معیارهای مالی، بلکه معیارهای غیرمالی و سایر سازه‌های مهم درون سازمانی و برون سازمانی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرند و باین ترتیب نه تنها سهامداران، بلکه مدیران، کارکنان، تولیدکنندگان، مشتریان و عرضه‌کنندگان مواد اولیه نیز در ارزیابی عملیات لحاظ می‌شوند، BSC می‌تواند حتی در ارزیابی عملیات شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار نیز تأثیر بگذارد، زیرا دلالت بر آن دارد که ارزیابی سهام شرکت‌ها فقط بر اساس یک مبنا (مثلاً EPS) کافی نیست.

در حالی که از ارزیابی متوازن به صورت نقشه استراتژیک استفاده گردد، ارزیابی عملیات بنحو کامل‌تری از اجزای سازمان صورت می‌گیرد، زیرا در این صورت اهداف استراتژیک سازمان تعیین می‌گردند، معیارهای مناسب با اهداف مشخص می‌شوند، و در چارچوب روابط علت و معلول، جزئیات اقداماتی که باید صورت پذیرد تا به آن اهداف دسترسی پیدا شود، نیز معلوم می‌شوند. در این صورت، BSC به عنوان یک ابزار قوی و مهم ارتباطات، که معیارهای موفقیت را به هر یک از اجزای سازمان مخابره می‌کند، نیز به کار برده می‌شود. این ارتباطات همچنین می‌تواند باعث تغییرات مهم سازمان از قبیل نوآوری، خلاقیت و انطباق اهداف گردد و زمینه‌ی رشد آینده سازمان را فراهم نماید.

پیشنهاد می‌شود پژوهشگران آینده، BSC را عملاً در سازمان‌های مختلف اعم از صنعتی و خدماتی ایران بررسی کنند و آن را با ویژگی‌های هر صنعت تطبیق دهند تا تجربه لازم در این زمینه کسب گردد. همچنین می‌توان به پژوهش در زمینه‌های متغیرهای مهمی پرداخت که به بهبود وضعیت و عملکرد سیستم BSC منجر می‌شود. بالاخره، مطالعه‌ی تأثیر متغیرهای سازمانی نظیر اندازه‌ی شرکت، تعداد کارکنان، میزان سود یا زیان، حجم دارایی‌ها، ترکیب سرمایه شرکت روی سیستم BSC می‌تواند در پیشرفت BSC و آینده آن تأثیر به‌سزایی داشته باشد.

تکامل ارزیابی متوازن

۱۹۰۰	۱۹۲۵	۱۹۹۲
<ul style="list-style-type: none"> • تکنیک‌های - (مطلق درآمد کل، درآمد خالص، سود عملیاتی، سود کل و...) • تکنیک‌های نسبی - (ROI), RI 	<ul style="list-style-type: none"> • تکنیک‌های ارزش افزوده اقتصادی (EVA) • جریان نقدی (CF) <p>پیدایش تغییرات نوین</p> <p>_____ +</p> <ul style="list-style-type: none"> • رضایت مشتریان • تأکید بر کیفیت و TQM • جهانی شدن بازار و رقابت • تکنولوژی (اطلاعاتی، تولیدی و صنعتی) • روش‌های جدید تولید و هزینه‌یابی (ABC, JTI, KZ,...) • اهمیت افزایش دارایی‌های غیرمشهود <p>تحقیقات تجربی</p> <p>_____ +</p>	



(Kaplan & Norton) ۱۹۹۶	(Kaplan & Norton) ۲۰۰۱	۱۹۹۲
دوره اول: BSC به عنوان سیستم ارزیابی عملیات	دوره دوم: BSC به عنوان سیستم مدیریت استراتژیک	دوره سوم: BSC به عنوان چارچوب

تکامل ارزیابی متوازن ۱۸۸

تغییرات سازمانی (بر اساس مطالعه ۱۰۰ شرکت) (بر اساس مطالعه ۱۲ شرکت بزرگ و گوناگون)



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

پی‌نوشتها

- 1- Balanced Scorecard
- 2- Return on Investment
- 3- Residual Income
- 4- Dupont
- 5- Johnson, and Kaplan, 1987
- 6- Economic Value Added
- 7- Cash Flow

۸-رک: محمد نمازی، بررسی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، بهار و پاییز ۱۳۷۷-۱۳۷۸، ص ۷۱-۱۰۶.

و: _____: آینده حسابداری مدیریت، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، پاییز ۱۳۷۸، ص ۱-۳۴.

- 9- Total Quality Management
- 10- Just In Time
- 11- Kiazen
- 12- Activity Based Costing
- 13- lev, 1992
- 14- Niven, 2001
- 15- Stivers, et.al, 1998
- 16- Ittner., et.al. 1998
- 17- Shinder and McDowell, 1999
- 18- kurtzman, 1997
- 19- Ridgway, 1956
- 20- Vision
- 21- Porter, 1996
- 22- Tatikonda, .L.u. and Tatikonda, R.J, 1998, "We Need Dynamic Performance Measures", Management Accounting (September) PP.49-53.
- 23- Kaplan and Norton, 1996

- 24- Kaplan and Norton, 1996
- 25- Kaplan and Norton, 1996
- 26- C.T. Horngren, S.M. Datar, and G. Foster, (2003), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice - Hall, New York, P. 450.
- 27- Morisawa, 2002
- 28- Kaplan and Norton, 1966, p.77
- 29- R.S.Kaplan and D.P. Norton, (Jan. Feb, 1996). "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, PP. 78-79, P. 79.
- 30- Morisowa, 2002, P. 4.
- ۳۱- شرح کامل این موارد خارج از حیطه این مقاله می‌باشد. علاقه‌مندان به مقاله (Morisowa, 2002) و (Kaplan and Norton, 2001) مراجعه فرمایند.



منابع و مأخذ

- ۱- نمازی، محمد: بررسی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، بهار و پاییز ۱۳۷۷-۱۳۷۸.
- ۲- نمازی، محمد: آینده حسابداری مدیریت، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، پاییز ۱۳۷۸.
- 3- Horngren, C.T., Datar, S.M: and Foster, G., 2003, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice, Hall.
- 4- Ittner, C. D. and Larcker, D.F., 1998, "*Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications*", Journal of Management Accounting Research, (10), PP.205-238.
- 5- Johnson, H.T, and Kaplan; R.S., 1987, "*The Rise and Fall of Management Accounting*", Management Accounting, (Jan.).
- 6- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., 1992, "*The Balanced Scorecard- Measures that Drive Performance*", Harvard Business Review, (Jan-Feb), PP. 71079.
- 7- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., 1993, "*Putting the Balanced Scorecard to Work*", Harvard Business Review, PP. 134-147.
- 8- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., 1996(a), "*Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*", (Jan. Feb.). PP. 75-85.
- 9- Kaplan, R.S. and Norton D.P, 1996(b), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston: Harvard Business School Press.*
- 10- Kaplan, R.S, and Norton, D.P; 2001, "*Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 1. Accounting Horizons (March)*", PP. 87- 104.
- 11- Kurtzman, J., 1997; "*Is your Company off Course? Now You Can Find out Why*" Fortune, (Feb.), PP. 128- 130.
- 12- Lev., B., "*Information Disclosure Strategy*", 1992, California Management Review, (summer), PP. 9-32.

- 13-Morisawa, T., 2002, "*Building Performance Measurement Systems with Balanced Scorecard Approach*", Nomura Research Institute, April PP. 1-160.
- 14-Niven, P. R., 2001, "*Examining the Endurance of Balanced Scorecard*", Journal of Cost Management, (May- June), PP. 18-24.
- 15-Porter, M.E., 1996, "*What Is a Strategy?* Harvard Business Review, (November- December), PP. 61-78.
- 16-Ridgway, V.F. 1956 "*Dysfunctional Consequences of Performance Measurements*", Administrative Science Quarterly (Sept.), PP. 240-247.
- 17-Shinder, M. and McDowell, D., 1999, "*ABC, the Balanced Scorecard and EVA*", Evaluation, Vol. 1, (April) PP. 1-5.
- 18-Stivers, B.P., Covin T.J., Hall N.G, and Smalt S.W; "*How Non financial Performance Measures are Used*", Management Accounting (Feb.), PP. 44,46-49.
- 19-Tatikonda, L.U. and Tatikonda, R.J., 1998, "*We Need Dynamic Performance Measures*", Management Accounting (September), PP. 49-53.

