

تاریخ وصول: ۸۶/۹/۲۰

تاریخ تأیید: ۸۷/۹/۱۹

## ارزیابی متوازن و مدیریت پایدار مبتنی بر ارزش

امیر رسائیان\* / شاپور صلواتی\*\*

متوازن استاندارد که کاپلن و نورتون ارائه داده‌اند، مناسب به نظر می‌رسد. برای طراحی آن باید تأثیر سازه‌ها و عوامل مهمی چون اندازه شرکت، حجم دواپیر و ساختار سرمایه در هر صنعت که منجر به ایجاد و گسترش ارزیابی متوازن می‌شود در نظر گرفته شود.

**کلیدواژه:** ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد، معیارهای غیر مالی عملکرد، مدیریت پایدار مبتنی بر ارزش.

### مقدمه

یکی از نیازهای هر سازمان، به‌ویژه مدیریت، موضوع «ارزیابی عملکرد» است. با جدا شدن مالکیت از

**چکیده:** با توجه به اهمیت اقتصاد مبتنی بر دانش و نقش فزاینده دارایی‌های نامشهود در سودآوری و شکل‌گیری شیوه‌های نوین اقتصادی کسب و کار، دیگر نمی‌توان با ابزارهای اندازه‌گیری عملکرد دوران اقتصاد صنعتی موفقیت سازمان را سنجید.

ارزیابی متوازن یکی از مهم‌ترین و نوین‌ترین فن‌های ارزیابی عملیات عملکرد سازمان و چهارچوبی برای مدیریت راهبردی در راستای تغییرات سازمانی است. با آن می‌توان عملکرد مدیران سازمان‌ها را از جنبه‌های مالی، مشتریان، فرایند داخلی، یادگیری و رشد و نوآوری و حتی جنبه‌های غیربازاری - جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی - که ابعاد فرایند توسعه پایدار را شکل می‌دهند ارزیابی کرد. لحاظ کردن جنبه غیربازاری - در قالب نگاه به موضوعاتی چون امنیت، سلامتی و تندرستی جامعه، حفاظت محیط زیست، کار کودکان، آزادی عمل و مشروعیت قانونی - در سیستم ارزیابی

\* کارشناس ارشد رشته حسابداری دانشگاه مازندران.

نشانی اینترنتی: Rasaiian@gmail.com

\*\* عضو هیئت علمی دانشگاه پیام‌نور مرکز آران و بیدگل.

نشانی اینترنتی: Salavati-shapour@yahoo.com

و قابل اطمینانی نشان داد؟

در شرکت‌های سهامی بزرگ که سهام آن در اختیار افراد متعددی است، به سبب تضاد منافع بالقوه بین مالکان و مدیران، اهداف مدیریت سازمان از اهداف سهام‌داران جداست، لذا سهام‌داران کنترل اندکی بر مدیریت شرکت دارند. در این موقعیت زمینه‌ای فراهم می‌آید تا مدیران، در رأس، آنگونه عمل کنند که از نظر آنها بهترین است. هر چه شرکت وسیع‌تر و تعداد سهام‌داران بیشتر باشد، قدرت نفوذ و دسترسی به منابع اطلاعاتی شرکت کمتر است.

سهام‌داران، به‌عنوان مالک، نیاز دارند از عملکرد نمایندگان خود مطلع باشند تا به مقایسه پرداخته و در زمینه تداوم یا قطع سرمایه‌گذاری در آن واحد تصمیم‌گیری کنند. مدیران برای ارائه عملکرد خود، گزارشات مالی دوره‌ای ارائه می‌کنند. سهام‌داران می‌توانند با اطلاعاتی که از این طریق در اختیارشان قرار می‌گیرد به ارزیابی سرمایه‌گذاری خود پردازند.

معیارهایی که در این ارزیابی توجه می‌شود هم از دید سرمایه‌گذاران و هم از دید مدیران اهمیت دارد. سرمایه‌گذاران همواره ارزیابی عملکرد شرکت‌ها را برای شناسایی فرصت‌های مطلوب سرمایه‌گذاری در نظر می‌گیرند. آنچه که سهام‌داران را به سرمایه‌گذاری پس‌اندازهایشان در فعالیت خاصی سوق می‌دهد، عملکرد مطلوب آن صنعت است که، در نتیجه، افزایش ارزش شرکت و، در نهایت، افزایش ثروت سهام‌داران را دربر خواهد داشت.

مدیران به مکانیزم‌هایی که با آنها عملکردشان قضاوت می‌شود، توجه دارند. آنها به دنبال اطلاعاتی درباب حساسیت مستقیم پاداش نسبت به عملکرد هستند. وقتی که سیستم پاداش نسبت به عملکرد حساس

مدیریت، بحث تضاد منافع و لزوم اطلاع‌رسانی به مالکان و کنترل مدیران از جانب آنها مطرح شد.

تئوری نمایندگی<sup>۱</sup> در این زمینه نقش بااهمیتی برای حسابداران قایل است. در این تئوری، مدیران نماینده مالکان هستند که منافع متفاوت از آنها دارند (Hendricksen & Van Breda, 1993: 207). مدیران وکالت مالکان را در بهره‌برداری از دارایی‌های آنان بر عهده دارند تا با انباشتن آورده‌های افراد متعدد برای فعالیت واحد و استفاده مؤثرتر از این دارایی‌ها، منافع بیشتری را نصیب مالکان نمایند. از آنجا که مالکان از نتیجه عمل این وکلا منتفع می‌شوند، لازم است عملکرد آنها را ارزیابی کنند.

مالکان برای کنترل عملکرد مدیران از معیارهایی برای تشویق آنها استفاده می‌کنند تا به بهترین نحو، منابع آنها را برای کسب ثروت بیشتر به کار گیرد. در واقع، مقصود مالکان استفاده بهینه و مطلوب از منابع کمیابی است که در اختیار مدیران قرار داده‌اند.

مالکان تمایل دارند منابع محدود خود را در جایی سرمایه‌گذاری کنند که بیشترین بازده را به ارمغان آورد. در واقع مالکان یا سرمایه‌گذاران منابع اندک و فرصت‌های متعددی پیش‌رو دارند که با انتخاب یکی از این فرصت‌ها و سرمایه‌گذاری روی آن، امکان سرمایه‌گذاری در دیگر گزینه‌ها را از دست می‌دهند.

از سویی، هدف سرمایه‌گذاران از این کار کسب ثروت و منافع بیشتر است. بنابراین، گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که منافع بیشتری برای آنها به ارمغان آورد. این منافع باید به اندازه‌ای باشد که هزینه صرف‌نظر کردن از دیگر گزینه‌ها را پوشش دهد. این یک تصمیم‌گیری است و هر سرمایه‌گذار منطقی باید گزینه‌ای را انتخاب کند که انتظار بیشترین بازدهی از آن وجود داشته باشد. حال چگونه می‌توان حاصل فعالیت شرکت و نتایج به‌دست آمده را به نحو معقول

1. Agency Theory

شرکت‌ها چه شاخص‌هایی را در نظر می‌گیرند، مالکان شرکت‌ها در پرداخت پاداش به مدیران چه ابعادی را در نظر می‌گیرند و، در نهایت، اینکه مراجع دولتی با توجه به الزامات قانونی در ارتباط با شرکت‌ها به چه نکاتی توجه می‌کنند را می‌توان با روش‌های ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، پاسخ مناسب داد (Bacidor & others, 1997: 12).

### پاسخگویی در سطوح سازمانی

ارزیابی عملکرد شامل دو جزء است؛ اول اینکه، همه اعضای سازمان را روی اهداف سازمانی متمرکز می‌کند و چگونگی اثرگذاری افراد یا واحدها را در این اهداف منعکس می‌کند. دوم اینکه، دامنه اثرگذاری هر سطح سازمانی روی نتایج حاصله را انعکاس می‌دهد. ارزیابی عملکرد بر موضوعات مختلفی در سطوح متفاوت از یک سازمان تأکید دارد؛ مثلاً در سطوح پایین‌تر سازمان، معیارهای غیرمالی عملکرد روی موضوعات مشتری و کیفیت محصول یا، به عبارتی، بر آنچه که این دسته از کارکنان کنترل می‌کنند تمرکز می‌شود. در سطوح میانی سازمان‌ها، این معیارها بر چگونگی عملکرد سیستم‌های کاری با یکدیگر و اثربخشی این سیستم‌ها در مقایسه با رقبا تمرکز دارد. سرانجام اینکه، در سطوح بالای سازمانی، معیارهای غیرمالی عملکرد بر میزان پاسخگویی سازمان در برابر اعضای ذی‌نفع تأکید می‌کند. یک سازمان از مجموعه اهداف و رسالت‌ها، برای توصیف ارزش‌ها، تعریف مسئولیت‌ها در برابر اعضای ذی‌نفع و شناسایی استراتژیکی سطوح اصلی تجاری و برنامه‌های سازمان برای برآورد کردن تعهدات استفاده می‌کند. این مجموعه اهداف باید پاسخگوی سؤالات زیر باشد: اعضای ذی‌نفع سازمان چه کسانی هستند؟ چه کسانی برای سازمان اهمیت دارند؟

نباشد، 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 می‌کند تا مدیران را براساس عملکردشان طبقه‌بندی کرده و پاداش آنها را تعیین کند. اعمال این فشارها ناشی از این حقیقت انکارناپذیر است که شرکت در حال فعالیت، همواره در بازار رقابتی کار به دنبال مدیران جدید است. مدیران هم این امر را تشخیص می‌دهند که در بازار کار مدیریتی برای تعیین دستمزد، عملکرد آنها بررسی می‌شود و اینکه مدیران چه اندازه توانسته‌اند در افزایش ثروت سهام‌داران نقش داشته باشند (Raffij, 1999: 145). از سویی، ممکن است مدیریت، برای تثبیت هرچه بیشتر وضعیت و نجات خود، بکوشد تا وضعیت را به صورت مطلوب حفظ کند. با این حال، چنین کوششی، الزاماً برای دستیابی به بهترین وضعیت نیست. در این راه ممکن است حتی از تحمل ریسک‌های سبک اجتناب ورزد و برای حداکثر کردن منافع سهام‌داران حرکت نکند. سهام‌داران باید بدانند که اگر محرک‌های لازم به نمایندگان (مدیران) داده شود و کنترل شوند، تصمیمات مطلوب در راه 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 مبنای تعیین پاداش مدیران قرار می‌گیرد، علاوه بر اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری بهتر، می‌توانند با جهت دادن به منافع مدیران در راستای منافع خود، بهتر و سریع‌تر به اهدافشان دست یابند.

امروزه یکی از مهم‌ترین مسائل شرکت‌ها، اندازه‌گیری عملکرد آنهاست. اینکه شرکت‌ها تا چه اندازه در بالا بردن منافع سهام‌داران خود کوشیده‌اند؛ بانک‌ها و مؤسسات اعتباری در اعطای تسهیلات به

تعیین نوع معیارها، نوع هم‌بستگی بین آنها و نیز تعیین ارزش و وزن هر یک از آنها در مجموع معیارها، کار ساده‌ای نیست (Bacidor & others, 1997: 14). نکته درخور اهمیت این است که سنجش عملکرد از چه دیدگاهی در نظر است. شرکتی که بدون توجه به ضایعات زیست محیطی، سود قابل توجهی کسب می‌کند از لحاظ مدیران و چه‌بسا سهام‌دارانش موفق بوده‌است؛ ولی از دیدگاه اجتماعی عملکردی غیر قابل قبول دارد.

#### بعضی از محدودیت‌ها و نارسایی‌های شاخص‌های مالی

- معیارهای مالی، عوامل داخلی، یعنی فرایندها و چرخه تولید، و همچنین، عوامل خارجی، یعنی رضایت مشتریان و رفتار بازار، کیفیت محصول، افزایش توان رقابت، مسئولیت اجتماعی و تغییرات فناوری را کامل در بر نمی‌گیرند.

- این معیارها فقط بر بازده مالی تأکید می‌کنند و بر عوامل و فرایندهایی که بازده مالی را سبب می‌شوند تکیه نمی‌کنند.

- این معیارها بر اطلاعات تاریخی مبتنی هستند، لذا گذشته نگرند.

- بیشترین تأکید را بر ارائه اطلاعات به سهام‌داران قرار می‌دهد و بیشتر نیازهای اطلاعاتی دیگر اعضای ذی‌نفع سازمان، مانند مشتریان، دولت و کارمندان را تأمین نمی‌کند.

- تغییرات عمده در اقتصاد نوین جهانی حول تغییراتی درباب پذیرش اصل مشتری‌مداری و رضایت مشتریان، تأکید بر کیفیت و سیستم مدیریت کیفیت جامع و ظهور روش‌های جدید تولید و هزینه‌یابی مانند سیستم ABC<sup>۲</sup> و JIT<sup>۳</sup> و کایزن و نیز افزایش

چطور سازمان برای هر گروه از اعضای ذی‌نفع، ارزش افزوده ایجاد می‌کند؟ (Maher, 2005).

#### معیارهای ارزیابی عملکرد

بحث ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، از دیرباز، یک مسئله مهم بوده‌است. مباحث متعددی در حسابداری و مدیریت به بحث عملکرد شرکت‌ها اختصاص یافته‌اند و بیشترین نوشته‌های تئوریک در این زمینه است که کدام یک از معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها اعتبار بیشتری دارد؟ البته برخی معتقدند که یک شاخص ایده‌آل برای سنجش عملکرد شرکت‌ها وجود ندارد. برای اندازه‌گیری و سنجش عملکرد و تعیین ارزش شرکت روش‌های مختلفی وجود دارد که هر کدام معیایی اساسی دارند و اگر این روش‌ها 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 پذیرفته شده‌ای استفاده شود که، تا می‌تواند، بیانگر جنبه‌های متفاوت از عملکرد شرکت باشد. از این رو، به‌کارگیری معیارهای غیرمالی عملکرد در کنار معیارهای مالی عملکرد، الزامی است. در یک تقسیم‌بندی کلی معیارهای سنجش عملکرد را می‌توان به دو گروه معیارهای مالی و غیرمالی تقسیم کرد.

معیارهای غیرمالی شامل معیارهای تولیدی، بازاریابی، اداری و معیارهای اجتماعی است و نسبت‌های مالی از تکنیک‌هایی است که به‌عنوان معیار مالی پیشنهاد شده‌است.

برخی از پژوهشگران امور مالی پیشنهاد کرده‌اند که از شاخص‌های ترکیبی (مالی و غیرمالی) استفاده شود. با این حال، استفاده از این معیارها هم دشوار است؛ زیرا

2. Activity Based Costing

3. Just In Time

ارائه کالا و خدمات به چرخه زمانی تولید یاد می کنند. این چرخه شامل زمان های پردازش، جابجایی، انبارداری و بازرسی است. چگونگی ارائه خدمات و درجه کیفیت محصول، همه، به نحوی، با چرخه زمانی تولید در ارتباط هستند.

کارایی چرخه تولید<sup>۴</sup>: کارایی برای کل چرخه تولید را ارزیابی می کند و به صورت زیر نشان داده می شود:

زمان پردازش

کارایی چرخه تولید = \_\_\_\_\_

زمان پردازش + زمان جابجایی + زمان انبارداری + زمان بازرسی

این فرمول درصدی را محاسبه می کند که نشانگر زمان صرف شده برای پردازش یک واحد محصول است. در درصد بالاتر، زمان (هزینه) کمتری بر فعالیت فاقد ارزش افزوده، مانند انتقال و انبارداری، صرف می شود و کنترل کیفی بیشتر بر پردازش و ورود داده ها منجر به صرف زمان کمتری در مرحله بازرسی می شود.

مدیر سازمان باید معیارهای عملکردی را تجزیه و تحلیل کند تا مطمئن شود که رفتار مطلوب ارتقاء و بهبود یافته است. همه 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 فرایند ایجاد سیستم ارزیابی متوازن را الزامی می کند (همانجا).

### بهبود معیارهای عملکرد

الف) بهبود مستمر: بسیاری از سازمان ها از بهبود مستمر برای ایفای مسئولیت ها و ارزیابی عملکرد استفاده

اهمیت روزافزون دارایی های نامشهود در سازمان ها استفاده از تکنیک های سنتی ارزیابی عملیات، شامل معیارهای کمی و مالی، را دشوار کرده است.

با توجه به نارسایی های فوق، شاخص های مالی (کمی) با اینکه حاوی اطلاعاتی با ارزش برای استفاده کنندگان هستند، نمی توانند موفقیت عملکرد سازمان در حصول اهداف تعیین شده در ابعاد مختلف را، به طور جامع، اندازه گیری و منعکس کنند و به ارزیابی پیشبرد استراتژی بپردازند. در سال های اخیر، شرکت ها شروع استفاده از معیارهای غیرمالی ارزیابی عملکرد، مانند رضایت مشتری و معیارهای کیفی محصول، را آغاز کرده اند (Jahson, 1990).

### معیارهای غیرمالی عملکرد

#### الف) معیارهای عملکرد رضایت مشتری

این معیارها عملکرد سازمان را بر عوامل داخلی مختلف، شامل کنترل کیفی و عملکرد تحویل کالا به مشتری، منعکس می کنند. کنترل کیفی بر افزایش رضایت مشتری پیوند با تولید، کاهش هزینه های مربوط به شکایات مشتری و کاهش هزینه های ناشی از تعمیر و یا نوسازی محصولات یا ارائه خدمات جدید تمرکز دارد. عملکرد تحویل کالا، بر تحویل کالا و یا خدمات، زمانی که برای تقاضایی مشخص تعهد داده می شود، تأکید دارد (Maher, 2005).

#### ب) معیارهای عملیاتی عملکرد

نمونه هایی از معیارهای عملیاتی عملکرد عبارتند از: کیفیت حسابداری، کیفیت دفترداری، 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>۵</sup>: شرکت ها از زمان مورد نیاز برای

4. Manufacturing Cycle Time

5. Manufacturing Cycle Efficiency

می‌باشد (حق شناس و دیگران، ۱۳۸۶).

از آنجا که **BSC**<sup>۶</sup> به شاخص‌های مالی محدود نمی‌شود و سه بُعد دیگر، یعنی مشتری، فرایندهای داخلی و یادگیری و رشد و نوآوری را نیز شامل می‌شود، دیدگاهی متوازن و، به عبارتی، دیدگاهی جامع از عملکرد شرکت فراهم می‌کند.

مدیران با استفاده از چارچوب **BSC** مهم‌ترین شاخص‌های هر یک از ابعاد را تعریف خواهند کرد و اقدامات لازم برای دستیابی به این اهداف را اعمال می‌کنند و مهم‌تر اینکه شاخص‌ها و اثرات آنها را به یکدیگر مربوط می‌کنند. رویکرد ارزیابی متوازن چارچوبی را برای مدیران در برقراری روابط علت و معلولی بین مجموعه‌ای از شاخص‌های کیفی و نتایج مالی و، همچنین، اهداف بلندمدت و کوتاه‌مدت فراهم می‌کند (Zingales & others, 2002).

کلمه **BALANCE** اشاره به موازنه بین شاخص‌های مالی و غیرمالی بین مؤسسان داخلی و خارجی یک سازمان و بین شاخص‌های آینده‌نگر و شاخص‌های گذشته‌نگر دارد. کاربرد ارزیابی متوازن برای بسیاری از شرکت‌ها از ابزار اندازه‌گیری که کاپلان و نورتون به عنوان سازوکار مدیریت استراتژیک شرح دادند استنتاج شده‌است. در این روش بیان شده‌است که ارزیابی متوازن، یک سازمان را یاری می‌دهد تا با ترکیب این سازوکار با فرایندهای کلیدی مدیریت، بین فعالیت‌های کوتاه‌مدت و استراتژی بلندمدت، اتصال و حلقه ارتباطی ایجاد کند (خوش طینت، ۱۳۸۲). سیر تکاملی ارزیابی متوازن را می‌توان در سه دوره مطالعه کرد. در دوره اول، که از سال ۱۹۹۲ آغاز شده، ارزیابی متوازن به‌عنوان یک فن ارزیابی عملکرد

می‌کنند و آن به معنی ارزیابی مجدد و بهبود کارایی فعالیت‌هاست.

هدف آن بهبود بخشیدن به فعالیت‌های موجود در سازمان با مستندسازی و درک فعالیت‌ها و حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده و توسعه کارایی فعالیت‌های دارای ارزش افزوده است (همان‌جا).

ب) الگوبرداری از سازمان‌های موفق: مدیران اغلب فعالیت‌هایی را که نیازمند توسعه و بهبود است شناسایی می‌کنند و شاخصی را که در بهبود آن فعالیت کارا تر است می‌یابند و آن را بررسی می‌کنند و فرایند کار را برای سازمان تحت مالکیتشان به کار می‌گیرند. شرکت‌ها از معیارهای ارزیابی عملکرد مناسب دیگر سازمان‌ها نیز استفاده می‌کنند (همان‌جا).

### رویکرد ارزیابی متوازن

در دهه گذشته، رابرت کاپلان<sup>۶</sup> و دیوید نورتون<sup>۷</sup> رویکرد ارزیابی متوازن را، با موفقیت، توسعه دادند؛ به طوری که مدیریت استراتژیک به‌عنوان یک وسیله کنترل مطرح شد. مبحث بنیادی کاپلان و نورتون این است که شرکت‌ها، به‌طور تاریخی، شاخص‌های عملیاتی متعددی را بسط داده‌اند اما از آنها به شیوه‌ای مناسب و استراتژیک استفاده نمی‌کنند.

هنگامی که مدیران بر معیارهای اندازه‌گیری مالی عملکرد کوتاه‌مدت تأکید می‌کنند در واقع، تمایل دارند فعالیت‌هایی مانند توسعه محصول جدید، بهبود فرایند، توسعه منابع انسانی، تکنولوژی اطلاعات و توسعه بازار و مشتری را که حاوی منافع بلندمدت هستند، به سبب سودآوری فعلی، سبک و سنگین کنند و این موضوع سرمایه‌گذاری را برای فرصت‌های رشد آتی محدود می‌کند. چنین اقداماتی از جانب مدیریت، نتیجه سیستم‌های ارزیابی عملکرد ضعیف است که فقط بر عملکرد مالی کوتاه‌مدت متمرکز

6. Robert Kaplan

7. David Norton

8. Balanced Score Card

آنان هنگام انجام دادن کار ارزیابی کرد. مؤسسات باید پذیرند که کارمندان، یعنی سرمایه‌های اندیشمند و متفکر، سازمان را توسعه می‌دهند و دارایی غیرمالی با ارزش به شرکت می‌دهند. بهره‌وری کارکنان نیز باید در نظر گرفته شود. مدیرانی که رضایت و بهره‌وری بالای کارکنان (شناسایی اهمیت بازده هر کارمند) را ترویج کرده‌اند سیستم انگیزشی خوبی دارند.

آموزش و یادگیری مبنای اصلی موفقیت هر سازمان است و باید به یادگیری، بیشتر از آموزش، توجه شود؛ نیز این نکته که عامل نوآوری و فراگیری از تفاوت بین وضعیت فعلی سازمان و اهداف آینده آن زاده می‌شود (ماهر، ۲۰۰۵).

## ۲. جنبه داخلی و فرایند تولید

در این دیدگاه، مدیران فرایندهای بحرانی داخلی را برای موفقیت شرکت یا سازمان در کاربرد استراتژی خود شناسایی می‌کنند. معیارهای فرایند داخلی باید بر فرایند یا مراحل داخلی که اثر بیشتری بر رضایت مشتری و رسیدن به اهداف سازمان دارد، تمرکز کنند (همان‌جا).

## ۳. جنبه مشتریان

این جنبه نوع نگاه مشتریان به شرکت را توضیح می‌دهد و نیز وضعیت استراتژی و عملیات شرکت را در ایجاد ارزش افزوده برای مشتریان نشان می‌دهد. طراحی یک سیستم جبران خسارت مشتریان با توجه به انتظارات آنها سبب می‌شود که شرکت اولاً مشتریان را تعریف کند؛ دوم اینکه انتظارات آنها را بشناسد. در این جنبه، به مواردی چون معیارهای رضایت مشتریان، نظرات مشتریان، جذب مشتریان جدید، زمان پاسخگویی به مشتریان، سهم بازار و سودآوری هر یک از مشتریان توجه قرار می‌شود. در نظر گرفتن انواع مشتری و تنوع فرایندهای داخلی، که محصول یا خدمت را به گروه‌های مختلف مشتریان

مدیریت و سازمان بهره‌بردار می‌شود. در دوره دوم، که از سال ۱۹۹۶ شروع شد، ارزیابی متوازن به‌عنوان یک سیستم مدیریت استراتژیک به کار برده شد و در دوره سوم، که از سال ۲۰۰۱ آغاز شد افزون بر کاربردهای قبلی، از ارزیابی متوازن به‌عنوان یک «چارچوب تغییرات سازمانی» استفاده شده است (نمازی، ۱۳۸۲).

امروزه فن ارزیابی متوازن یکی از مهم‌ترین فن‌های نوین ارزیابی عملیات عملکرد سازمان است و می‌تواند چارچوبی برای مدیریت استراتژیک و نظامی در راستای تغییرات سازمانی باشد. این فن مکمل فن‌های فعلی حسابداری مدیریت در این زمینه است. با این همه، به کارگیری آن باید بر اساس اصل هزینه و فایده و همچنین بر مبنای گام‌های معینی باشد (نمازی و رضانی، ۱۳۸۲). به تازگی، استفاده از BSC برای تسهیل در مدیریت مسائل محیطی و اجتماعی بیشتر توصیه شده است. این مسئله فرصت لازم برای یکپارچه‌سازی اهداف استراتژیک و مسائل محیطی و اجتماعی را در اختیار مدیران قرار می‌دهد (Zingales & others, 2002).

## جنبه‌های ارزیابی متوازن

### ۱. جنبه‌های یادگیری و رشد و نوآوری

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

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

توسط مفاهیم کلی درباب مفهوم مدیریت استراتژیک توسعه یافته است. دستیابی به اهداف استراتژیک با تدوین و به کارگیری منظم استراتژی تجاری تعریف شده در تمامی جنبه‌های ارزیابی متوازن می‌تواند تضمین شود (Figue & others, 2002).

#### مناسبت ارزیابی متوازن به عنوان ابزاری برای مدیریت پایدار مبتنی بر ارزش

یکی از روش‌های جامعی که در واکنش به شرایط تحول یافته در دانش مدیریت مطرح شده نظریه مدیریت مبتنی بر ارزش (VBM)<sup>۹</sup> است.

مدیریت مبتنی بر ارزش یک فلسفه کاری و سیستم مدیریت برای رقابت مؤثر در بازارهای جهانی و بر اساس ارزش‌آفرینی برای واحدهای تجاری و، در نتیجه، ثروت‌آفرینی برای طبقه سهام‌دار است.

در این روش، ارزیابی عملکرد واحدهای تجاری بر مبنای شاخص‌های ارزش‌آفرینی است و پاداش مدیران بر مبنای ارزش‌آفرینی آنها اعطاء می‌شود. VBM یعنی سیستم‌ها و فرایندهای کلیدی که افراد یک واحد تجاری را به سمت ارزش‌آفرینی سوق دهد و جهت‌گیری این سیستم‌ها به سمت خلق ارزش باشد. به عبارتی، به کلیه افراد در رده‌های مختلف سازمان، این تفکر القا شود که چرا و چگونه بایستی برای تصمیمات خود تقدم قائل شوند و تصمیماتی را مقدم بدانند که در ایجاد ارزش و ثروت‌آفرینی مؤثرند (Knight, 1997). بر مبنای نظریه VBM روش‌های جدید مدیریت، از جمله JIT، نیز رواج و اعتبار لازم می‌یابد. دستیابی به مدیریت مبتنی بر ارزش صحیح منوط به یک چارچوب ارزشی چند بعدی است.

متأسفانه غالباً مدیریت مبتنی بر ارزش محدود به رضایت سهام‌داران می‌شود؛ در نتیجه، تصمیم‌گیری‌های

ارائه می‌دهد، برای تعیین معیاری استاندارد در اندازه‌گیری رضایت مشتریان اهمیت دارد. این جنبه در سازمان‌های غیرانتفاعی جایگاهی ویژه دارد (همان‌جا).

#### ۴. جنبه مالی

معیارهای مالی که به پاسخگویی به انتظارات سهام‌داران توجه دارد مهم‌ترین معیارها هستند و معیارهای منتج نهایی از دیگر جنبه‌های ارزیابی متوازن، همچون مشتری‌مداری و بهبود فرایندهای داخلی، است و ارتقا سازمان را در قالب نتایج اقتصادی حاصله اندازه‌گیری و منعکس می‌کند. جنبه مالی دلالت بر این پرسش دارد که آیا استراتژی و عملیات شرکت برای سهام‌داران ایجاد ارزش افزوده می‌کند یا خیر؟ در سازمان‌هایی که سهام‌داری وجود ندارد این جنبه بیانگر استراتژی و عملیات مؤثر در بهبود بنیه مالی سازمان است. معیارهای مالی، به خودی خود، بیانگر انگیزه‌های موفقیت نیستند؛ بلکه شرحی از گذشته را بیان می‌کنند که فاقد عملکرد هدایت و ارشاد در خلق ارزش است. منظر مالی دلالت بر این پرسش دارد که آیا تغییر یک استراتژی منجر به بهبود شرایط موفق اقتصادی می‌شود؟ این جنبه شامل معیارهای سودآوری چون سود عملیاتی، رشد فروش، بازده سرمایه در گردش، بازده حقوق صاحبان سهام و رشد ارزش افزوده اقتصادی است (همان‌جا).

باید یادآور شد که در ارزیابی متوازن بین این جنبه‌ها روابط علت و معلولی برقرار است. هدف از یک ارزیابی متوازن، فرموله کردن یک سیستم سلسله مراتبی برای اهداف استراتژیکی در این چهار جنبه است که از استراتژی تجاری برای همراه شدن در مسیر جنبه مالی ناشی می‌شود.

BSC که ابزاری برای ارزیابی عملکرد است، به

9. Value –Based Sustainability Management



محیطی در ارزیابی متوازن شرکت تأکید کردند. به نظر می‌رسد که تعریف بنیادی آنها از چنین ادغامی چیزی شبیه به اثبات این موضوع باشد که چگونه جنبه‌های محیطی و اجتماعی به سودبخشی شرکت کمک می‌کند. شواهد تجربی آنها به ارزیابی متوازن یک شرکت آمریکایی به نام بریستول مایرز کوئیب<sup>۱۰</sup> مربوط است. به عبارت دیگر، در حالیکه مبحث تئوریک آنها مربوط به چگونگی ادغام جنبه‌های محیطی و اجتماعی با تجارت می‌شد، به کارگیری BSC به عنوان ابزاری برای ارزیابی شرکت مطرح شد (Epstein & Wisner, 2001).

### رویکردهای مختلف از ترکیب جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی در ارزیابی متوازن

اساساً جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی می‌توانند به سه روش زیر در BSC ادغام شود: اولاً، در قالب چهار جنبه استاندارد کنونی، یعنی جنبه‌های مالی، مشتری، فرایند داخلی و نوآوری و رشد، ترکیب شوند؛ دوم اینکه، یک جنبه دیگر نیز می‌تواند به واسطه جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی افزوده شود؛ سوم اینکه، یک ارزیابی متوازن اجتماعی و یا زیست محیطی خاص می‌تواند تدوین شود.

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 می‌شود. اساساً ابعاد زیست محیطی و اجتماعی، به عنوان مفاهیمی اجتماعی، از راه مکانیزم‌های اجتماعی بازار اثر خود را نمایان می‌سازند. بنابراین، از دید شرکت، بسیاری از ابعاد زیست محیطی و اجتماعی هنوز در

شرکت، اصولاً، به افزایش ارزش به سرمایه شرکت بسته خواهد شد. اما مدیریت مبتنی بر ارزش پایدار همه منابع ارزشی را در نظر می‌گیرد و رهنمودهای مفیدی را برای تأمین پایداری شرکت فراهم می‌آورد (Seisreiner & Trager, 2004). به طور نظری، مدیریت پایدار مبتنی بر ارزش می‌کوشد تا مسئله مشارکت شرکتی برای توسعه پایدار به صورت روشی یکپارچه و منسجم را مورد ملاحظه قرار دهد و فرض بر این است که برای شرکت‌ها در مشارکت در توسعه پایدار، پیشرفت و بهبود عملکرد شرکت، در همه ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایداری ضروری است. از نقطه نظر مدیریت پایدار مبتنی بر ارزش، بایستی فرصت‌هایی برای توسعه همزمان در همه ابعاد، برای مشارکت قوی در موضوع پایداری شناسایی گردد.

قابلیت BSC در هماهنگی ابعاد پایداری، امکان‌پذیری رویکرد مبتنی بر ارزش را برای جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی ارائه می‌دهد و رویکرد مبتنی بر ارزش، برای مدیریت پایدار، دستیابی به اهداف زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی را، همزمان، مورد توجه قرار می‌دهد. BSC بنا به دلایل زیر، برای مدیریت پایدار مبتنی بر ارزش مناسب است:

اولاً یکپارچگی در همه زمینه‌های پایداری را اطمینان می‌دهد، زیرا در نظر گرفتن عوامل ضعیف‌تری که قابل ارائه به واحد پولی نیستند را مجاز می‌شمارد؛ دوم اینکه، ارزیابی متوازن پایدار، فقط پذیرای بازیگرانی با یک استراتژی پایدار روشن نیست؛ بلکه برای بسیاری از مؤسسات که روند کلی استراتژی آنها، حرکت تدریجی به سمت پایداری بیشتر با هماهنگی عوامل کلیدی موفقیت در جنبه‌های زیست محیطی و اجتماعی است نیز کاربرد دارد (Figge & others, 2002).

اپستین و ویسنر، در سال ۲۰۰۱، بر ادغام جنبه‌های

10. Bristol Myers Squibb

شده، گزینه‌ای مستقل برای ادغام و ترکیب نیست، بلکه این کارت ارزیابی مشتق شده، محتویاتش را روی سیستم BSC موجود بنا نهاده و غالباً برای هماهنگی و سازماندهی و تمایزهای آتی جنبه‌های اجتماعی و زیست‌محیطی به کار می‌رود. این صورت اضافی از کارت ارزیابی متوازن، کنترل‌های هماهنگ شده برای همه جنبه‌های استراتژیک زیست‌محیطی و اجتماعی موجود در سیستم ارزیابی متوازن را مجاز می‌داند.

بر این اساس، الزامات فرایند تهیه یک ارزیابی متوازن پایدار<sup>۱۱</sup> را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

اولاً، واحد تجاری استراتژیک انتخاب شود (این مرحله فرض را بر وجود یک استراتژی برای واحد تجاری قرار می‌دهد)؛

دوم اینکه، جنبه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی مرتبط باید شناسایی شود؛

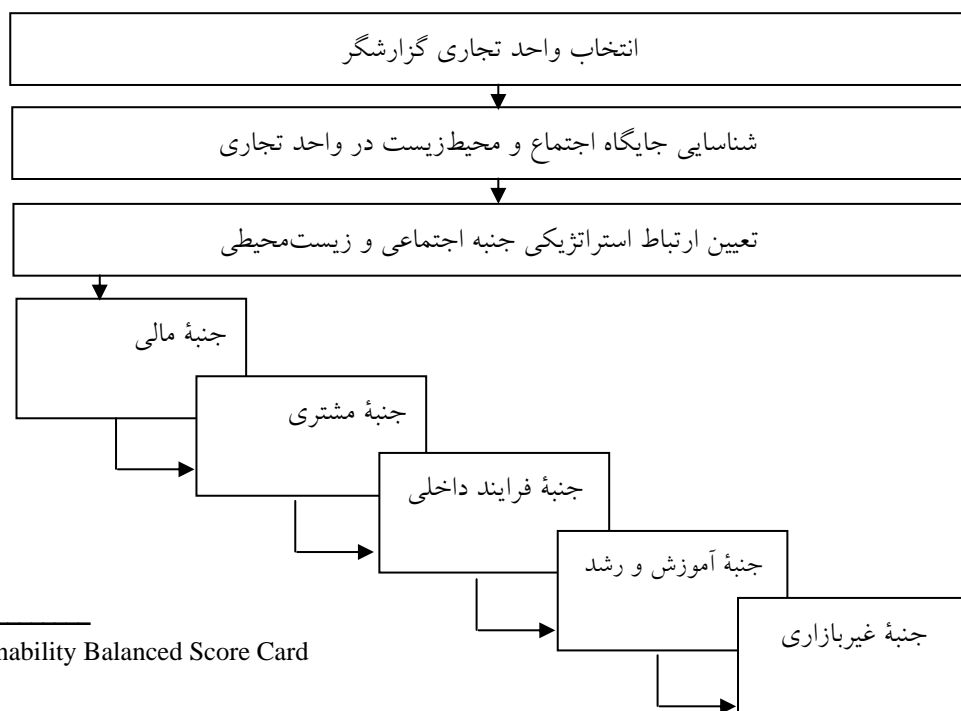
سوم اینکه، مربوط بودن این جنبه‌ها برای استراتژی یک واحد تجاری خاص باید تعیین گردد. (شکل شماره ۱)

مکانیزم هماهنگی بازار وارد نشده‌اند و اغلب به صورت ظاهری نمایان می‌شوند. این جنبه‌ها، به نام مفاهیمی اجتماعی، می‌توانند در همه حوزه‌ها نمایان شوند و برای مؤسسات از راه دیگر مکانیزم‌های فرایند مبادلات بازار مطرح شوند. با ارائه این مشخصه‌های خاص، از جنبه‌های اجتماعی و زیست‌محیطی روشن می‌شود که برای یکپارچه‌سازی استراتژیکی اینچنین جنبه‌های خارج از سیستم بازار، ساختار استاندارد ارزیابی متوازن که فقط سیستم بازار را منعکس می‌کند باید به توسط یک جنبه اضافی توسعه داده شود.

الزام برای ارائه یک جنبه غیربازاری اضافی آن‌گاه احساس می‌شود که جنبه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی، به‌طور معقول، خارج از سیستم بازار، موفقیت مؤسسه را چنان در تأثیر قرار دهند که مؤسسه نتواند ارتباط استراتژیکی در چهار جنبه استاندارد ارزیابی متوازن را منعکس کند.

کارت ارزیابی اجتماعی - زیست‌محیطی مشتق

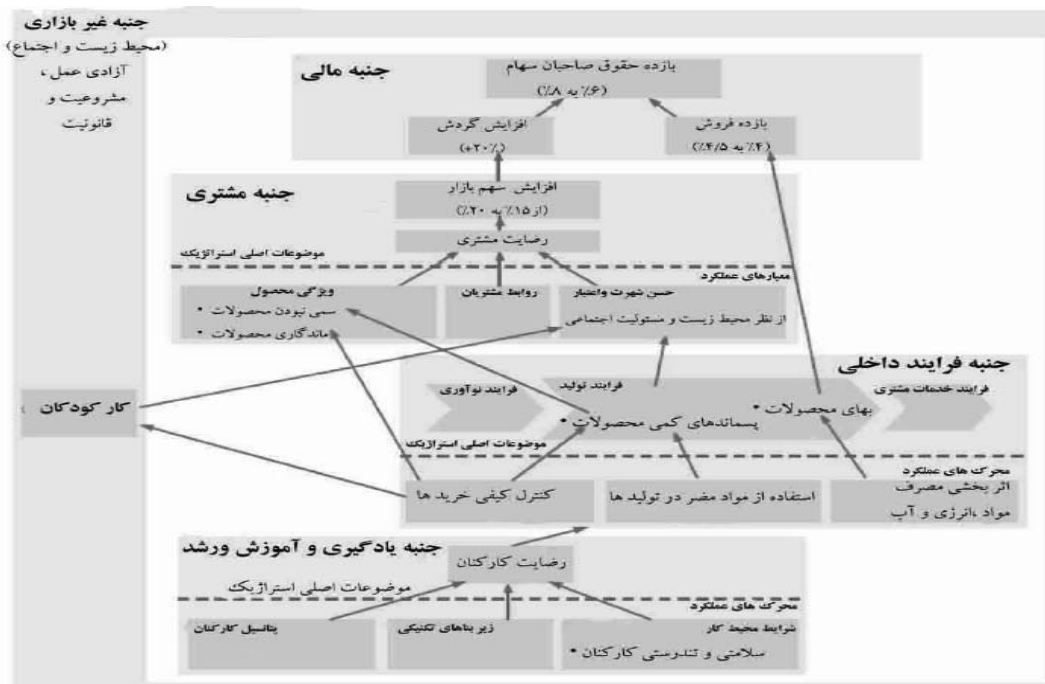
شکل شماره ۱، فرایند تهیه ارزیابی متوازن پایدار



11. Sustainability Balanced Score Card

معیارهای عملکردی آنها ارائه می‌شود که، در نهایت، منجر به افزایش بازده حقوق صاحبان سهام عادی (ROCE) در جنبه مالی می‌گردد.

برای روشن‌تر شدن موضوع، نقشه استراتژی یک شرکت تولیدی نساجی با مسئولیت محدود، با ارائه همه جنبه‌های ارزیابی متوازن پایدار و نیز بیان موضوعات اصلی استراتژیک عملیاتی هر جنبه و



تنظیم ارزیابی متوازن مرسوم است. بنابراین، جنبه‌های اصلی و استراتژیک و شاخص‌های پیشرو جنبه غیربازاری باید شناسایی شود و با معیارهای خاصی دوباره ارائه گردد. در نهایت، باید کنترل شود که آیا جنبه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی موجود، موفقیت استراتژی شرکت را از طریق دیگر مکانیزم‌های سیستم بازار در تأثیر قرار می‌دهند؟

در چنین حالتی، معرفی یک جنبه غیربازاری، که به‌عنوان یک چارچوب اجتماعی با پیش زمینه‌ای از فعالیت‌های بازار عمل می‌کند و به ویژگی‌های استراتژیکی ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی مربوط بستگی دارد، مناسب به نظر می‌رسد. به هر حال، معرفی چنین جنبه‌ای را می‌توان با پاسخ دادن به سؤالات زیر توجیه کرد:

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

(الف) شاخص‌های پیشرو: میزان تحقق اهداف پیش‌بینی شده را نشان می‌دهد؛

(ب) شاخص‌های تأخیری (تابع): آثار و نتایج شاخص‌های پیشرو را نشان می‌دهند و نشان می‌دهند که آیا اهداف استراتژیک در هر یک از جنبه‌ها حاصل شده‌است؟

در مقایسه با شاخص‌های تأخیری، شاخص‌های پیشرو، به‌طور خاص، پابرجا هستند. این شاخص‌ها مزایای رقابتی ویژه واحد تجاری و چگونگی حصول نتایج را نشان می‌دهند.

تهیه و تدوین جنبه غیربازاری مشابه فرایند تهیه و

تنظیم دیدگاه‌ها با نیازهای مشتریان و انتظارات آنها، کارهای روزانه و اداره و ارزیابی استراتژی مؤسسه، کنترل بهبود کارایی، ایجاد ظرفیت سازمانی و برنامه‌های ارتباطی با همه کارکنان به کار رود.

امروزه ارزیابی متوازن، یکی از وظایف حسابداری مدیریت برای انعکاس نتایج و آثار مالی پیشبرد استراتژی است که سازمان‌ها را به استراتژی و عملیات متمایز نیازمند می‌کند که برای بقا و پاسخ‌گویی به بحران‌ها و چالش‌های فراروی، الزامی است.

ارزیابی متوازن جایگزین ابزارهای مالی نیست؛ بلکه در کنار دیگر روش‌های هزینه‌یابی مانند JIT و KZ و ABC به ارزیابی عملکرد مالی و عملیاتی سازمان‌ها می‌پردازد.

معرفی یک جنبه غیربازاری برای BSC، که به‌عنوان یک چارچوب اجتماعی با پیش‌زمینه‌ای از فعالیت‌های بازار عمل می‌کند و به ویژگی‌های استراتژیکی ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی مربوط بستگی دارد، مناسب به نظر می‌رسد.

ص ۱۰۷-۱۲۸؛

نمازی، محمد (۱۳۸۲)، "تکامل ارزیابی متوازن"، پژوهش‌نامه علوم انسانی و اجتماعی دانشگاه مازندران، سال سوم، شماره هشتم، ص ۱۶۱-۱۹۲؛

نمازی، محمد و امیر رضانی (۱۳۸۲)، "ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت"، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، شماره پیاپی ۳۸، ص ۲۰-۲۰؛

Bacidore, J. et. al. (1997), "The search for the best financial performance measure, *financial analysis journal*, Vol. 54, issue 3;

Epstein, M. & Wisner, P. (2001), "Good

- آیا هیچ گونه بعد اجتماعی و یا زیست‌محیطی که موفقیت شرکت را از راه مکانیزم‌های غیربازاری در تأثیر قرار دهد وجود ندارد؟

- آیا این جنبه زیست‌محیطی و اجتماعی، موضوعات استراتژیکی اصلی، برای اجرای موفق استراتژی شرکت را ارائه می‌کند؟

سرانجام اینکه، لحاظ کردن جنبه غیربازاری اضافی - در قالب نگاه به موضوعاتی چون سلامتی و تندرستی جامعه، حفاظت محیط‌زیست، کار کودکان، آزادی عمل و مشروعیت قانونی - در سیستم ارزیابی متوازن ارائه شده توسط کاپلن و نورتون مناسب به نظر می‌رسد (Figge & others, 2002).

### نتیجه‌گیری

ارزیابی متوازن یک سیستم مدیریت عملکرد است که می‌تواند بین همه ابعاد پایداری (اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی) روابط علت و معلولی برقرار کند و در همه سازمان‌ها، با هر وسعت، برای

### منابع

حق‌شناس، اصغر؛ کتابی، سعیده؛ محمدرضا دلوی، (۱۳۸۶)، "ارزیابی عملکرد با روش امتیازات متوازن از طریق فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی"، فصلنامه دانش مدیریت دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، س ۲۰، شماره ۷۷، ۲۱-۴۶؛

خوش‌طینت نیک نیت، محسن (۱۳۸۲)، "نگاهی بر ارزیابی متوازن به‌عنوان یک سیستم استراتژی مدیریت"، مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال پانزدهم، شماره پیاپی ۲۹،

neighbors: Implementing Social and Environmental Strategies with the BSC", *Balanced Scorecard Report May-June 2001*, 3:3. Massachusetts: Harvard Business School Publishin;

- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. and Marcus Wagner,** (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/>;
- Hendriksen, Eldon S, Van Breda,** (1993), "Accounting Theory", Fifth Edition, IRWIN;
- Johnson, H. T.** (1990), "Performance Management for Competitive Excellence in measures for Manufacturing Excellence", R.S. Kaplan, Boston: Harvard Business School Press, 62-89;
- Knight, J. A,** (1997), "Value Based Management: A systematic approach to creating shareholders value", Mc Graw-Hill;
- Maher, W. Michael,** (2005), "Hand book of cost management", Davis, University of California, chapter 25, pp: 658-668;
- Raffij,** (1999), "Performing Evaluation", American Accounting Association, Vol. 113, No. 2, p.145;
- Seisreiner, A. and Trager, S.** (2004), "Value Based Management and the Multidimensionality of Value", Available at <http://www.sciencedirect.com/id:570042>;
- Zingales, F.; Rourke, A. and R. J. Orssatto,** (1992), "Environment and Socio Related-Balanced Scorecard: Exploration of Critical Issues", This working paper published in Center for the Management of Environmental Resources and R & D.■