

## بررسی میزان بکارگیری ابعاد ارزیابی متوازن در صنعت هتلداری (مطالعه موردی: هتل‌های مشهد)

امین ناظمی\*، سید احمد سیدی\*\*، عبد الرضا شاه قاسی ثانی رودی\*\*\*

تاریخ دریافت: ۹۱/۱۲/۲۲

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۳/۲۵

### چکیده

در این مطالعه وضعیت بکارگیری معیارهای مالی و غیر مالی با توجه به مدل ارزیابی متوازن در سنجش عملکرد ۳۹ هتل مشهد بررسی شد. پایایی پرسشنامه با ضریب آلفای کرونباخ و فرضیه‌ها با روش‌های ناپارامتری فریدمن و ویلکاکسن آزمون شد. یافته‌های این تحقیق بیانگر آن است که اگر چه در حال حاضر در این هتل‌ها از ارزیابی متوازن استفاده نمی‌شود، اما در عین حال ابعاد چهارگانه این ابزار سنجش عملکرد مد نظر مدیران قرار می‌گیرد. مدیران هتل‌ها به موضوع نحوه مدیریت دارایی‌ها به عنوان شاخص بعد مالی، فعالیت‌های حفظ ایمنی به عنوان شاخص بعد فرآیند داخلی، تفویض و تفکیک وظایف و استفاده از پیشنهادات کارکنان به عنوان شاخص‌های بعد رشد و یادگیری و رسیدگی به امور مشتریان (حفظ و جذب مشتریان و رسیدگی به شکایات آن‌ها) توجه بیشتری می‌نمایند.

**واژه‌های کلیدی:** ارزیابی متوازن، بعد مالی، بعد فرآیند داخلی، بعد مشتری، بعد رشد و یادگیری، صنعت هتلداری

طبقه‌بندی موضوعی: M41

\* استادیار حسابداری دانشگاه شیراز (نویسنده مسئول) (anazemi@rose.shirazu.ac.ir)

\*\* عضو هیئت علمی موسسه آموزش عالی شان‌دیز (seyedi.acc@gmail.com)

\*\*\* عضو هیئت علمی جهاد دانشگاهی مشهد (ar.shah1337@yahoo.com)

### مقدمه

کارت ارزیابی متوازن<sup>۱</sup> (BSC) در سال ۱۹۹۲ به عنوان یک ابزار مدیریتی برای سنجش عملکرد و به عنوان مکمل معیارهای مالی سنتی و برای تبدیل دیدگاه‌ها و راهبرد به اهداف قابل اندازه‌گیری معرفی شد. در حال حاضر در شرکت‌های پیشرو تولیدی و خدماتی از این مفهوم برای سنجش عملکرد و سایر وظایف مرتبط با مدیریت استفاده می‌شود (نمازی و رضانی، ۱۳۸۲).

با معرفی کارت ارزیابی متوازن (BSC) توسط کپلن و نورتن (۱۹۹۶، ۱۹۹۳، ۱۹۹۲) چهار وجه مهم برای ارزیابی عملکرد شامل ابعاد مالی، رشد و یادگیری، مشتری و فرآیندهای داخلی عنوان گردید. پس از آن در سالهای ۲۰۰۶ و ۲۰۰۸ با تغییرات قابل ملاحظه در مدل همسویی میان هر یک از واحدهای سازمانی برای موفقیت BSC مطرح شد (نمازی و ناظمی، ۲۰۱۱).

کپلن و نورتن (۲۰۰۴، ۲۰۰۱، ۲۰۰۰) مفهوم کارت ارزیابی متوازن (BSC) را با استفاده از نقشه استراتژی برای نشان دادن ارتباط میان دارایی‌های نامشهود و نتایج مشهود نیز بکار گرفتند. این مفهوم در واحدهای خدماتی صنعت هتلداری دارای کاربردهایی است. در این تحقیق معیارهای مالی و غیر مالی سنجش عملکرد در صنعت هتلداری بررسی می‌شود. این کار امکان کارت ارزیابی متوازن (BSC) در واحدهای خدماتی در حوزه هتلداری را فراهم می‌آورد و به توسعه آن کمک می‌کند. همچنین این کار زمینه را برای تشخیص معیارهای با اهمیت زیر مجموعه ابعاد چهارگانه ارزیابی متوازن و تدوین راهبرد آتی هتل‌داران فراهم می‌آورد.

اگر چه معیارهای مالی مهم محسوب می‌شوند، اما در سال‌های اخیر با ظهور معیارهای جدید دامنه گسترده‌تری از معیارهای سنجش عملکرد ارائه گردیده است. این معیارها در پاسخ به انتقاداتی شکل گرفت که بر تک‌بعدی و گذشته‌نگر بودن معیارهای مالی وارد بود. بدین ترتیب چارچوبی فراهم شد که نه تنها موفقیت سازمان بلکه نقشه‌راه نیز بر مبنای آن ارائه شد (ایوانز، ۲۰۰۵).

در میان چارچوب‌های مختلفی که برای سنجش عملکرد پیشنهاد شد، الگوی کارت ارزیابی متوازن (BSC) متداول‌تر شد و مورد پذیرش بیشتری قرار گرفت. به اعتقاد برخی محققین تمرکز بر موضوع سنجش عملکرد در ابتدا بر واحدهای صنعتی بوده است و واحدهای خدماتی (نظیر بانک‌ها و شرکت‌های بیمه) مد نظر قرار نداشتند (ایوانز، ۲۰۰۵؛ ساینافی، ۲۰۱۰). در عین حال صنعت گردشگری به عنوان یکی از صنایع خدماتی در این زمینه مورد توجه کمتری قرار گرفته است. از دهه ۱۹۹۰ مطالعاتی در زمینه عملکرد هتل‌ها انجام شد و رشد این صنعت موجب توجه بیشتر از سوی محققین گردید. اگر چه هتل‌ها نوعی واحد خدماتی محسوب می‌شوند، اما در عین حال دارای بخش‌های مختلفی نظیر اتاق، غذا و نوشیدنی هستند که ساختار هزینه متفاوتی نسبت به یکدیگر دارند. از این رو استفاده از معیارهای سنجش عملکرد بر مبنای نظیر کارت ارزیابی متوازن (BSC) در این ساختارهای متنوع ضرورت می‌یابد (ایوانز، ۲۰۰۵). علیرغم اهمیت روزافزون این مفهوم در ایران شواهد اندکی در خصوص نحوه بکارگیری و میزان اهمیت آن از دیدگاه مدیران واحدهای تجاری و کاربرد کارت ارزیابی متوازن (BSC) در واحدهای خدماتی گزارش شده است.

در این میان صنعت هتلداری به عنوان یک صنعت خدماتی نیازمند توجه بیشتری است. به گونه‌ای که میزان بکارگیری معیارهای سنجش عملکرد و ارزیابی متوازن در هتل‌های کشور گزارش نشده است. این موضوع که آیا معیارهای مالی و غیر مالی به منظور سنجش عملکرد در هتل‌های داخلی مورد استفاده قرار می‌گیرند یا خیر، موضع اصلی در تحقیق حاضر است. از طرف دیگر این موضوع نیز مطرح است که آیا در صورت بکارگیری معیارهای سنجش عملکرد به طور متوازن بکار گرفته می‌شوند یا خیر؟ بررسی این موضوع می‌تواند زمینه را برای ایجاد یک مبنای مطلوب به منظور مقایسه هتل‌ها فراهم آورد.

**ب- فرضیه‌های تحقیق.** فرضیه‌های دسته اول مربوط به بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) و ابعاد آن در هتل‌های نمونه است که به صورت زیر مطرح شده است:

فرضیه اول: مدیران هتل‌های مشهد از کارت ارزیابی متوازن (BSC) در ارزیابی عملیات در واحدهای مختلف استفاده می‌کنند.

فرضیه دوم: مدیران هتل‌های مشهد از ابعاد "مالی، فرآیند داخلی، یادگیری و رشد و مشتری" کارت ارزیابی متوازن (BSC) در ارزیابی عملیات در واحدهای مختلف استفاده می‌کنند.

فرضیه سوم: اختلاف معناداری میان هر یک از شاخص‌های "بعد مالی"، "بعد فرآیند داخلی"، "بعد یادگیری و رشد" و "بعد مشتری" از دیدگاه مدیران هتل‌های مشهد وجود دارد.

### پیشینه پژوهش

شواهدی درباره کاربرد و میزان استفاده از کارت ارزیابی متوازن (BSC) در کشورهای دیگر وجود دارد. هاگستین و دابوف ضمن تشریح گام به گام کارت ارزیابی متوازن (BSC) در هتل هیلتون نشان دادند که معیارهای مالی و غیر مالی را می‌توان بر حسب ضعف و قوت آنها طبقه‌بندی نمود و میزان توجه مورد نیاز به آنها را تعیین نمود (هاگستین و دابولف، ۱۹۹۹). دنتن و وایت ضمن معرفی کارت ارزیابی متوازن (BSC) به عنوان ابزاری برای اثربخشی عملیات هتل مریوت نشان دادند که پس از بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) در این هتل در سال ۱۹۹۷ نتایج مالی بهبود یافته و فرآیندهای داخلی آن به معیارهای مطلوب نزدیک شده است (دنتون و وایت، ۲۰۰۰). باتناگار و هم‌پژوهان (۲۰۰۴) در مطالعه‌ای ضمن تشریح چگونگی بکارگیری موفقیت آمیز کارت ارزیابی متوازن (BSC) در هتل شرآتون نحوه استفاده از مدیریت منابع انسانی راهبردی را به عنوان یک ابزار مدیریت عملکرد نوین معرفی نمودند. لیانگ و هیو (۲۰۰۶، ۲۰۰۷) ارتباط میان شاخص‌های چهارگانه کارت ارزیابی متوازن (BSC) و نقشه استراتژی در مجموعه یک هتل زنجیره‌ای در سنگاپور را مورد بررسی و ابعادی را در میان بخش‌های مختلف هتل به عنوان شاخص مناسب در تدوین استراتژی پیشنهاد نمودند.

ایونز ضمن ارزیابی اثر کارت ارزیابی متوازن (BSC) بر استراتژی و سودمندی آن برای صنعت هتل‌داری در سطح بین‌المللی نشان داد که علیرغم سودمندی کارت ارزیابی متوازن (BSC) در نمونه در هتل‌های زنجیره‌ای مورد بررسی، بکارگیری آن دارای مخاطرات احتمالی نیز می‌باشد (ایوانز، ۲۰۰۵). وی به این نتیجه رسید که در دوره مورد بررسی معیارهای چهارگانه کارت ارزیابی متوازن (BSC) در سنجش عملکرد هتل‌ها مورد استفاده

قرار می‌گرفت. مین و هم‌پژوهان نشان دادند که کارت ارزیابی متوازن (BSC) را می‌توان به عنوان یک معیار مقایسه‌ای برای سنجش کارایی در هتل‌های کره جنوبی استفاده نمود. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که صنعت هتلداری در این کشور پس از بحران مالی جهانی، به سمتی پیش رفته است که دیگر شاخص درآمد به عنوان نمادی از سودآوری در مرکز توجه قرار ندارد. از این رو فرصت مناسب‌تری برای بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) با تأکید بر معیارهای غیر مالی فراهم شده است (مین و هم‌پژوهان، ۲۰۰۸). پاولاتوس و پاگیوس میزان بکارگیری و منافع ناشی از روش‌های سنجش عملکرد متداول و جدید در صنعت هتلداری یونان را بررسی کردند. شواهد آن‌ها بیانگر آن است که در حال حاضر از معیارهای سنتی (نظیر روش‌های بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان و خدمات و هزینه‌یابی جذبی) نسبت به معیارهای جدید استفاده بیشتری می‌شود. در عین حال، بسیاری از هتل‌ها آمادگی خود را برای استفاده از ابزارهای جدید نظیر کارت ارزیابی متوازن (BSC) اعلام کرده‌اند (پاولاتوس و پاگیوس، ۲۰۰۹). سینگوی ضمن مطالعه تطبیقی معیارهای سنجش عملکرد در صنعت هتلداری ۶ کشور، تفاوت‌های این معیارها را در مناطق مختلف مشخص نمود (ساینای، ۲۰۱۰).

بانکر و هم‌پژوهان در جستجوی یافتن ارتباط میان معیارهای غیر مالی و مالی در صنعت هتلداری آمریکا دریافتند که بهبود معیارهای غیر مالی شامل رضایت‌مندی مشتری (که از طریق نظرات مشتریان و تعداد شکایات آن‌ها اندازه‌گیری شده است) در مدت زمان کوتاهی منجر به افزایش درآمد و سود شده است (بانکر و هم‌پژوهان، ۲۰۰۵).

تلاش‌های رو به گسترشی در سال‌های اخیر توسط پژوهش‌گران ایرانی برای معرفی و بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) انجام شده است. نمازی (۱۳۸۲) و نمازی و رضانی (۱۳۸۲) سیر تکاملی کارت ارزیابی متوازن (BSC) را طی سه دوره از سال ۱۹۹۲ تا سال ۲۰۰۲ بررسی و جنبه‌های اصلی آن به همراه گام‌های لازم برای پیاده‌سازی آن را تشریح کردند. بعضی پژوهش‌گران بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) در واحدهای بیمارستانی و بیمه‌ای را در قالب الگوهای طراحی کردند (نصیری پور و هم‌پژوهان، ۱۳۸۸؛ سید مطهری و ولیپور، ۱۳۸۷). اسدی و رضایی (۱۳۹۰) ضمن انجام بررسی میدانی و ارزیابی تأثیر پیاده‌سازی کارت ارزیابی متوازن (BSC) بر عملکرد شرکت صایران در طی دو دوره

پنج ساله (قبل و بعد از پیاده‌سازی) نشان دادند که عمده شاخص‌های سنجش عملکرد مالی و غیرمالی آن بهبود یافته است. نتایج مطالعه نمازی و جامعی (۱۳۸۹) نیز بیانگر آن است که اطلاعات حسابداری منابع انسانی عامل موثری بر سازه‌های سنجش عملکرد نمونه شرکت‌های مورد بررسی در بورس در طی سالهای ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۷ می‌باشد. نتایج مطالعه نمازی و اللهیاری و ابهری نشان می‌دهد که تنها در حدود ۷ درصد شرکت‌های مورد مطالعه پذیرفته شده در بورس از کارت ارزیابی متوازن (BSC) استفاده می‌کنند. در عین حال بسیاری از آنها در سیستم‌های سنجش عملکرد خود معیارهای غیر مالی را بکار می‌گیرند (نمازی، اللهیاری و ابهری، ۲۰۱۱).

در صنعت هتل داری تنها مطالعه گزارش شده مربوط به نمازی و ناظمی می‌باشد که بر اساس آن رابطه ابعاد ارزیابی متوازن و بکارگیری نقشه استراتژی در گروه هتل‌های هما بررسی گردید. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که در مجموعه هتل‌های هما شاخص حاشیه فروش به عنوان بعد مالی، نرخ اشتغال اتاق‌ها و رستوران‌ها به عنوان بعد مشتری مداری، هزینه‌های تعمیر و نگهداری، و تعداد اتاق‌ها به عنوان بعد فرآیند داخلی و در نهایت هزینه آموزش و تعداد کارکنان به عنوان بعد یادگیری و رشد را می‌توان در تدوین نقشه استراتژی آن مجموعه بکار گرفت (نمازی و ناظمی، ۲۰۱۱). به دلیل اندک بودن مطالعات مرتبط با کارت ارزیابی متوازن (BSC) در صنعت هتل داری امکان ارزیابی آن و نیز بررسی میزان بکارگیری در مجموعه هتل‌های کشور وجود ندارد. این پژوهش به دنبال بررسی میزان و چگونگی بکارگیری معیارهای مالی و غیر مالی در حوزه هتل داری کشور است. انتظار می‌رود به کمک اطلاعات بدست آمده زمینه برای ارزیابی کارت ارزیابی متوازن (BSC) در صنعت هتلداری فراهم شود.

### روش پژوهش

**الف- طرح تحقیق و جمع آوری اطلاعات.** این تحقیق از نوع، کاربردی است، زیرا به دنبال یافتن زمینه استفاده از کارت ارزیابی متوازن (BSC) در واحدهای خدماتی در صنعت هتل داری است و از طرف دیگر پیمایشی است، چرا که وضعیت موجود در میان هتل‌ها را بررسی و بیان می‌نماید. به منظور جمع‌آوری اطلاعات در این تحقیق نمونه‌هایی از مدیران ارشد و مالی هتل‌های استان خراسان رضوی انتخاب شده‌اند. به منظور انتخاب این افراد در

میان هتل‌های موجود در این استان تعداد ۵۹ هتل موجود که از نظر کیفیت ارائه خدمات سه ستاره هستند، به عنوان جامعه آماری انتخاب شدند. با توجه به میزان آمادگی هتل‌های مزبور برای همکاری در این تحقیق، ۵۰ هتل انتخاب و پرسشنامه‌هایی شامل سؤالاتی با طیف پنج‌گانه لیکرت برای هر یک از مدیران ارشد یا مالی آنها ارسال شد. این پرسش‌نامه در دو بخش عمومی و اختصاصی، ۶۳ سؤال مطرح و میان افراد توزیع گردید. از مجموع ۵۰ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۳۹ پرسشنامه قابل بررسی دریافت شده به منظور ارزیابی روایی این پرسشنامه‌ها، ضمن ارزیابی و بررسی محتوای سؤالات توسط اساتید دانشگاه و کارشناسان خبره از روش روایی صوری استفاده گردید. و پایایی پاسخ‌های دریافتی با استفاده از ضریب آلفای کرانباخ آزمون گردید. ضریب آلفای کرانباخ به میزان ۰/۹۶۸۸ گزارش شد که حاکی از پایایی قابل قبول پرسشنامه و پاسخ‌های دریافتی بود.

این اطلاعات با استفاده از نرم افزار SPSS و به کمک آزمون‌های ناپارامتری کروسکال والیس و فریدمن تجزیه و تحلیل شد.

ب- آماره توصیفی. بخش اول در پرسشنامه سؤالات عمومی در زمینه سن، میزان تحصیلات، سابقه، جنس، نوع هتل و تعداد کارکنان و اتاق‌های هتل مطرح شد. نتایج حاصل از این سؤالات در نگاره (۱) مطرح شده است.

نگاره (۱): آماره توصیفی سؤالات عمومی پرسش‌نامه

تعداد کارکنان		تعداد اتاق‌ها		نوع هتل	
آمار	دامنه	آمار	دامنه	آمار	شرح
۲۷	کمتر از ۵۰	۱۸	کمتر از ۵۰	۲۰	انتفاعی
۹	۵۱-۱۰۰	۱۱	۵۱-۱۰۰	۱۹	غیرانتفاعی
۳	۱۰۱-۲۰۰	۸	۱۰۱-۲۰۰		
۰	۲۰۱-۳۰۰	۲	۲۰۱-۴۰۰		
۳۹	جمع	۳۹	جمع	۳۹	جمع

نوع هتل		جنسیت		سن		میزان تحصیلات		سابقه کار	
شرح	آمار	شرح	آمار	دامنه	آمار	شرح	آمار	دامنه	آمار
انتفاعی	۲۰	مرد	۳۷	۲۰-۳۰	۸	دیپلم	۸	۱-۵	۱۰
غیرانتفاعی	۱۱	زن	۲	۳۱-۴۰	۱۵	فوق دیپلم	۱۰	۶-۱۰	۱۲
دولتی	۸			۴۱-۵۰	۷	کارشناسی	۱۷	۱۱-۲۰	۱۰
				۵۱-۶۰	۴	فوق لیسانس	۴	۲۱-۳۰	۳
				۶۰ به بالا	۵			۳۰ به بالا	۴
جمع	۳۹		۳۹	جمع	۳۹	جمع	۳۹	جمع	۳۹

### یافته‌های پژوهش

در این بخش ضمن توصیف نتایج بدست آمده از پرسش نامه، آزمون فرضیه‌ها نیز انجام می‌شود. بر طبق نتایج نگاره (۲) هیچ یک از هتل‌های منتخب در حال حاضر از کارت ارزیابی متوازن (BSC) استفاده نمی‌کنند. از این رو فرضیه اول در خصوص بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) در این مطالعه تأیید نمی‌شود. در عین حال ۴۱ درصد (۱۶ نفر) و ۴۳/۶ درصد (۱۷ نفر) از افراد ابراز کرده‌اند که در هتل آن‌ها سنجش عملکرد به ترتیب به میزان زیاد و بسیار زیاد انجام می‌شود.

### نگاره (۲): میزان بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC)

شرح	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	جمع
فراوانی پاسخ‌ها (درصد)	۰ (۰٪)	۱ (۲/۶٪)	۵ (۱۲/۸٪)	۱۶ (۴۱٪)	۱۷ (۴۳/۶٪)	۳۹ (۱۰۰٪)

علیرغم عدم بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) در هتل‌های منتخب، این موضوع قابل بررسی بود که کدامیک از ابعاد کارت ارزیابی متوازن (BSC) در آن‌ها بکار گرفته می‌شود و میزان بکارگیری آن‌ها چقدر است؟ همچنین این سؤال قابل طرح بود که مدیران هتل‌ها بر کدامیک از ابعاد مالی و غیر مالی هتل خود برای سنجش عملکرد تأکید بیشتری می‌نمایند. به منظور پاسخ به این سؤالات که فرضیه دوم این تحقیق را در برمی‌گیرد، اقدام به آزمون



اختلاف پاسخ‌ها با میانگین ۳ (۶÷۲) اعداد رتبه‌بندی شده از ۱ تا ۵ گردید. از این رو فرضیه تحقیق به صورت آماری به شرح زیر بوده است:

$$H_0: M \leq 3$$

$$H_1: M > 3$$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق در نگاره (۳) نشان داده شده است. پاسخ‌های دریافتی مؤید آن است که در سطح اطمینان ۹۹٪ شاخص‌های مالی، مشتری، فرآیندهای داخلی و یادگیری و رشد در هتل‌های منتخب بکار گرفته می‌شود. با توجه به این که آزمون نرمال بودن داده‌ها در نگاره (۳) نشان می‌دهد که هیچ یک از داده‌های موضوع فرضیه دوم نرمال نیستند، در نتیجه انجام آزمون‌های ناپارامتریک ضروری است.

### نگاره (۳): نتایج حاصل از آزمون نرمال بودن داده‌ها

شرح	مالی	فرآیند داخلی	مشتری	یادگیری و رشد
کولموگروف اسمیرنوف	۱/۶۱	۱/۳۹	۱/۴	۱/۳۷
معنی داری	۰/۰۱	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۰۴

این نتایج، لزوم استفاده از آمارهای ناپارامتری برای آزمون داده‌ها را ضروری می‌سازد. بدین منظور از آزمون دو جمله‌ای<sup>۲</sup> استفاده شده است. بدین ترتیب که تمام پاسخ‌های کمتر و بیشتر از ۳ در دو گروه طبقه‌بندی شده و با احتمال ۰/۵۰ مقایسه شده است و نتایج در نگاره (۳) گزارش شده است. نتایج این جدول نشان‌دهنده آن است که تفاوت پاسخ‌های دو گروه تصادفی نبوده و به بیان دیگر با یکدیگر اختلاف معنی‌دار دارند. از این رو می‌توان گفت فرضیه دوم تحقیق تأیید می‌شود. این مطلب مؤید آن است که علیرغم این که در هتل‌های منتخب، کارت ارزیابی متوازن (BSC) به عنوان یک تکنیک سنجش عملکرد بکار گرفته نمی‌شود، اما در عین حال ابعاد این تکنیک در هنگام تصمیم‌گیری توسط مدیران این هتل‌ها مدنظر قرار می‌گیرد.

## نگاره (۴): بکارگیری ابعاد چهارگانه کارت ارزیابی متوازن (BSC) در هتل های مورد بررسی

معنی داری	گروه	نسبت مشاهده شده	شرح
۰/۰۰۰	۱	۰/۹۷	مالی
	۰	۰/۰۳	
۰/۰۰۰	۱	۰/۸۳	فرآیند داخلی
	۰	۰/۱۷	
۰/۰۰۰	۱	۰/۸۶	مشتری
	۰	۰/۱۴	
۰/۰۰۰	۱	۰/۹۵	یادگیری و رشد
	۰	۰/۰۵	

به منظور آزمون این مطلب که کدام یک از شاخص های فوق به میزان بیشتری در هتل ها استفاده می شود و به منظور آزمون معنی داری اختلاف میانگین معیارها در چهار بعد به منظور مقایسه میانگین نتایج از طریق مقایسه زوجی پاسخ ها استفاده شده است. یافته ها نشان می دهد که میانگین این چهار بعد با یکدیگر اختلاف معنی داری ندارند. از این رو نمی توان گفت که هر یک از آنها به میزانی متفاوت از دیگر ابعاد مورد استفاده قرار می گیرد. این نتایج در نگاره (۵) نشان داده شده است.

## نگاره (۵): نتایج حاصل از مقایسه زوجی ابعاد چهارگانه کارت ارزیابی متوازن (BSC)

معنی داری	آماره و پلکاکسون	شرح	معنی داری	آماره و پلکاکسون	شرح
۰/۰۶	۰/۴۲	فرآیند داخلی و یادگیری و رشد	۰/۳۷	-۰/۸۹	مالی و فرآیند داخلی
۰/۲۵	-۱/۱	مشتری و یادگیری و رشد	۰/۰۶	۰/۵۲	مالی و مشتری
۰/۱۳	۱/۵	فرآیند داخلی و مشتری	۰/۰۶	-۰/۴۶	مالی و یادگیری و رشد

به منظور آزمون فرضیه سوم تحقیق سؤال هایی در خصوص شاخص های بکار رفته در هر یک از ابعاد چهارگانه مطرح شده است تا از طریق آنها مهمترین شاخص های بکار رفته در هر یک از ابعاد را مشخص نمود. از شاخص های مرتبط با بعد مالی به ترتیب رشد درآمد، سودآوری، کاهش بهای تمام شده، مدیریت دارایی ها و سهم بازار با توجه به مطالعات گذشته

(نظیر مطالعه نمازی و ناظمی و لیانگ و هیو) انتخاب شده است. از شاخص‌های مرتبط با بعد مشتری رسیدگی به شکایات مشتریان، حفظ و جذب مشتریان فعلی و جدید، ارتباط مشتریان با مسئولان هتل و کیفیت ارائه خدمات به مشتریان بررسی شده است. این شاخص‌ها پیش از این در مطالعه لیانگ و هیو و بانکر و هم‌پژوهان در صنعت هتل‌داری آزمون شده بود. از شاخص‌های مرتبط با بعد رشد و یادگیری، تنوع و نوآوری خدمات، آموزش کارکنان و استفاده از پیشنهاد‌های کارکنان، تغییر و جابجایی کارکنان و تفویض و تفکیک وظایف میان کارکنان انتخاب شده است. با توجه به مطالعه بالو و هم‌پژوهان در این تحقیق شاخص‌های فرآیند داخلی عبارتند از برنامه‌های حفظ سلامت و ایمنی، دارایی‌های نامشهود، سیستم اطلاعاتی و پایگاه داده‌ها و فن‌آوری پیشرفته. به منظور آزمون فرضیه سوم نتایج حاصل از امتیازات پاسخ‌دهندگان در هر یک از شاخص‌های مالی مطرح شده فوق‌ارزیابی و در ابتدا معنی‌داری میانگین امتیازات از نظر آماری بررسی شد. سپس اختلاف میانگین این شاخص‌ها بررسی و نتایج حاصل در نگاره (۶) ارائه گردید.

به دلیل نرمال نبودن داده‌ها در اینجا آزمون معنی‌داری ناپارامتری چند نمونه وابسته به روش فریدمن انتخاب شده است. پس از آن شاخصی که بیشترین میانگین در هر بعد را کسب کرده است، با استفاده از آماره ویلکاکسون به صورت زوجی به سایر شاخص‌ها مقایسه شده است.

نتایج این آماره در بخش مالی بیانگر وجود اختلاف معنی‌دار میان شاخص‌های بعد مالی است و به بیان دیگر، فرضیه مورد ادعا تأیید می‌شود. به دلیل اینکه در اینجا میانگین بعد مالی مدیریت‌داری‌ها از دیگر شاخص‌های بعد مالی بیشتر است، به منظور آزمون وجود اختلاف معنی‌دار میان میانگین این شاخص، نسبت به شاخص‌های دیگر از آزمون ناپارامتری ویلکاکسن استفاده شده است. این نتایج نشان می‌دهد که شاخص مزبور دارای اختلاف معنی‌داری با سایر شاخص‌های بعد مالی دارد و از این رو می‌توان گفت از دیدگاه پاسخ‌دهندگان دارای اهمیت بیشتری نسبت به سایر شاخص‌های مالی است.

## نگاره (۶): بخش الف- میزان بکارگیری شاخص های بعد مالی

بعد مالی	سهم بازار	رشد درآمد	سودآوری	بهای تمام شده	مدیریت دارایی ها
میانگین (آماره t)	* ۴/۱ (۱۱/۶)	* ۴/۱ (۱۳/۸)	* ۳/۹ (۱۲/۷)	* ۴/۱ (۱۲/۷)	(۱۶/۷) ۴/۴ *
بعد رشد و یادگیری	تنوع خدمات	نوآوری	تفویض و تفکیک وظایف	تغییر و جابجایی کارکنان	آموزش کارکنان
میانگین (آماره t)	* ۴/۳۹ (۱۴/۷)	* ۳/۹۷ (۹/۰۹)	* ۴/۶۹ (۲۸/۱)	* ۴/۲۳ (۱۳/۹)	* ۴ (۸/۹)
بعد فرآیند داخلی	برنامه حفظ سلامت و محیط زیست	فعالیت ایمنی	سیستم اطلاعاتی و پایگاه داده و فن آوری پیشرفته	داراییهای نامشهود	
میانگین (آماره t)	* ۴/۷ (۲۳/۳)	* ۴/۴ (۴/۸)	* ۹/۲ (۳/۹)	* ۴/۵ (۱۶/۸)	
بعد مشتری	میزان ارتباط با مشتریان	رسیدگی به شکایات	کیفیت ارائه خدمات	میزان حفظ مشتریان	میزان جذب مشتریان
میانگین (آماره t)	* ۱۶/۰۳ (۴/۴۳)	* ۱۸/۶ (۴/۵۳)	* ۱۵/۶ (۴/۶۱)	* ۲۲/۳ (۴/۶۹)	* ۱۴/۱ (۴/۳)

## بخش ب- آزمون معنی داری شاخص های کارت ارزیابی متوازن (BSC)

آماره کای مربع فریدمن	مالی	فرآیند داخلی	رشد و یادگیری	مشتری
*۱۸/۸۲۴	*۴۹/۵۷	*۱۷/۱۸	*۱۴/۸	
درجه آزادی	۴	۳	۵	۴
معنی داری	۰/۰۰۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۵
نتیجه	تأیید $H_1$	تأیید $H_1$	تأیید $H_1$	تأیید $H_1$

از آنجا که میانگین شاخص فعالیت های ایمنی نسبت به سایر شاخص ها بیشتر است، از این رو در بخش ب، این شاخص نسبت به سایر شاخص ها سنجیده شده و نتایج نشان می دهد که به غیر از دو شاخص ایمنی و سلامت، اختلاف معنی داری میان شاخص ایمنی و سایر شاخص های بعد فرآیند داخلی وجود دارد. از این رو می توان گفت دو شاخص مزبور از دیدگاه پاسخ دهندگان از اهمیت بیشتری برخوردار هستند.

ارزیابی شاخص‌های بعد رشد و یادگیری با توجه به معنی‌داری آماره فریدمن نشان می‌دهد که اختلاف معنی‌داری میان شاخص‌های بعد رشد و یادگیری وجود دارد و شاخص تفویض و تفکیک وظایف کارکنان میانگین بیشتری را نسبت به سایر شاخص‌ها نشان می‌دهد. همچنین نتایج حاصل نشان می‌دهد که شاخص‌های تفویض و تفکیک وظایف و تنوع خدمات و استفاده از پیشنهادها کارکنان اختلاف معنی‌داری را با یکدیگر نشان نمی‌دهند و از این رو از نظر اهمیت تفاوتی میان آن‌ها وجود ندارد. از آنجا که دو متغیر از مجموعه شاخص‌های مزبور مرتبط با کارکنان هتل‌های نمونه می‌باشد، به نظر می‌رسد که این جنبه از ابعاد رشد و یادگیری برای مدیریت هتل‌های نمونه از اهمیت بیشتری برخوردار است.

آخرین بعد بررسی شده در این مطالعه مرتبط با مشتریان هتل‌ها است. به منظور آزمون این بعد، از شاخص‌های میزان ارتباط مشتریان با مسئولین هتل، رسیدگی به شکایات مشتری، کیفیت ارائه خدمات به آنها و میزان حفظ و جذب مشتریان استفاده شده و نتایج در نگاره (۶) مطرح شده است. این نتایج نیز مؤید وجود اختلاف معنی‌دار میان شاخص‌های بعد مشتری است. از این رو فرضیه مورد ادعای سوم، تأیید می‌شود. به غیر از ارتباط معنی‌دار میان نتایج شاخص حفظ و جذب مشتری، اختلاف معنی‌داری میان نتایج این شاخص با سایر شاخص‌های بعد مشتری بدست نیامده است. از این رو می‌توان گفت نتایج شاخص‌های مزبور اختلاف معنی‌داری را از نظر اهمیت میان آنها نشان نمی‌دهد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با معرفی کارت ارزیابی متوازن (BSC) و توسعه ابعاد آن، واحدهای خدماتی نظیر هتل‌ها می‌توانند به نحو مطلوبی از آن در سنجش عملکرد خود استفاده نمایند. علیرغم این موضوع به نظر می‌رسد تا رسیدن به مطلوب فاصله هست. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که کارت ارزیابی متوازن (BSC) در هتل‌های نمونه شهر مشهد به عنوان یکی از شهرهای فعال در زمینه توریسم و گردشگری در حال حاضر استفاده نمی‌شود. در عین حال ابعاد چهارگانه کارت ارزیابی متوازن (BSC) مورد توجه مدیران ارشد و مالی هتل‌های منتخب می‌باشد. این یافته‌ها مشابه نتایج بدست آمده توسط نمازی و الهیاری ابهری (۲۰۱۱) می‌باشد. همچنین این مطالعه نتایج مشابهی را با مطالعات ایونز (۲۰۰۵) و پااولاتوس و پاگیوس (۲۰۰۹) مبنی بر استفاده کمتر از کارت ارزیابی متوازن (BSC) نسبت به معیارهای سنجش عملکرد متداول نشان

می‌دهد. به نظر می‌رسد به منظور ارزیابی بهتر از نتایج و سودمندی بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) لازم است آثار آن پس از بکارگیری مورد بررسی قرار گیرد. پیشنهاد می‌شود ضمن افزایش حوزه هتل‌های انتخابی (به عنوان نمونه هتل‌های چهار ستاره و بالاتر) ارزیابی دقیق‌تری از نتایج حاصل تهیه شود. همچنین پیشنهاد می‌شود محققین مطالعاتی را در آینده در خصوص موانع توسعه و بکارگیری کارت ارزیابی متوازن (BSC) در صنعت هتلداری انجام دهند. همچنین با توجه به تغییر رویکرد کارت ارزیابی متوازن (BSC) در نسل‌های دوم و سوم پیشنهاد می‌شود که نقشه استراتژی هتل‌های کشور بررسی و تطبیق داده شود تا امکان طرح الگویی برای این صنعت فراهم آید.

در این مطالعه هتل‌های شهر مشهد انتخاب شد. از آن‌جا که شرایط محیطی شهرهای دیگر در کشور ممکن است متفاوت باشد از این رو تعمیم نتایج هتل‌های این شهر به سایر شهرهای کشور با محدودیت‌هایی همراه است. همچنین در این مطالعه فرض بر این قرار گرفت که هتل‌های انتخابی به طور رقابتی در شهر مشهد به فعالیت می‌پردازند. این محدودیت وجود دارد که به دلیل تقاضای زیاد مسافران به شهر مشهد، کیفیت خدمات ارائه شده تحت تاثیر قرار گیرد و به بیان دیگر نوع خدمات و میزان سنجش عملکرد مدیران هتل‌ها تابعی از عوامل مطرح شده نباشد.

#### پی‌نوشت‌ها

- ۱ Balanced Scorecard (BSC)      ۲ Binomial

## منابع

- اسدی، غلامحسین و مصطفی رضایی. (۱۳۹۰). "تاثیر پیاده سازی ارزیابی متوازن بر عملکرد بنگاه". تحقیقات حسابداری، شماره ۱۰، صص ۵۶-۶۹.
- سید مطهری، سید مهدی و جمال ولیپور رکنی. (۱۳۸۷). "رابطه معیارهای ارزیابی متوازن و معیارهای ارزیابی عملکرد شرکتهای بیمه (مورد نمونه ای از شرکت های بیمه در ایران)". فصلنامه صنعت بیمه، شماره ۹۲، صص ۱۹۱-۲۰۵.
- نصیری پور، امیر، طبیبی، سید جمال الدین، قاسم بگلو، امین و رحمت الله جدیدی. (۱۳۸۸). "طراحی الگوی ارزیابی عملکرد بیمارستان های دولتی ایران با استفاده از روش ارزیابی متوازن". مجله دانشگاه علوم پزشکی اراک، شماره ۴۶، صص ۹۵-۱۱۰.
- نمازی، محمد. (۱۳۸۲). "تکامل ارزیابی متوازن". پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، شماره هشتم، سال سوم، صص ۱۶۱-۱۸۷.
- نمازی، محمد و امیررضا رضایی. (۱۳۸۲). "ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت". مجله علوم انسانی واجتماعی دانشگاه شیراز. دوره نوزدهم، شماره دوم، صص ۱-۱۸.
- Ballou, B., Heitger, D., and R. Tabor. (2003). "Nonfinancial Performance Measures in the Healthcare Industry", *Management Accounting Quarterly*, 5: 1., PP. 11-18.
- Banker, Rajiv D and Gordon Potter. (2005). "Association of Nonfinancial Performance Measures with the Financial Performance of a lodging chain". *Cornell hotel and Restaurant administration Quarterly*, 46:4, PP. 394-412.
- Bhatnagar, Jyotsns, Puri, Radhika and H M Jha. (2004). "Managing Innovation strategic HRM: The balanced Scorecard Performance Management System at ITC Hotels". *South Asian Journal of Management*, 11:4, PP.92-110.
- Denton, Gregory A and Bruce White. (2000). "Implementing a balanced-scorecard approach to managing hotel operations". *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 41:1, PP.94-107.
- Evans, Nigel. (2005). "Assessing the balanced scorecard as a management tool for hotel". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17:4/5, PP.367-390.
- Huckestein, Dirter and Robert Duboff. (1999). "Hilton Hotels". *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 40:4, PP.28-38.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1992). "The balanced scorecard-measures that drive performance", *Harvard Business Review*, 70:1, 71-79.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1993). "Putting the balanced scorecard to work", *Harvard Business Review*, 71:5, 143-142.

- Kaplan, R.S., and Norton, D.P. (1996c) . "Linking the balanced scorecard to strategy", *California Management Review*, 39:3, 53-79.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996b) . *The Balanced Scorecard*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996a) . "Using the balanced scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, 74:1, 75-85.
- Kaplan, R.S. & Norton., D.P. (2000) . "Having trouble with your strategy? Then map it", *Harvard Business Review*, 78:5, 167-76.
- Kaplan, R.S. and Norton., D.P. (2001a) . "Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I", *Accounting Horizons*, 15:1,87-104.
- Kaplan, R.S. and Norton., D.P. (2004) . *Strategy Maps - Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston: MA, Harvard Business School Press.
- Liang C. and Hou, L. (2006-2007) . "A dynamic connection of balanced scorecard", *Journal of Services Research*,6:2,91-118.
- Min, Hokey, Min, Hyesung and Seong-jony joo. (2008) . " A data envelopment analysis-based balanced scorecard for measuring the comparative efficiency of Korean luxury hotel", *The International Journal of quality & Reliability Management*, 25: 4, PP. 349-365.
- Namazi, M. and H. Allahyari Abhari. (2010) . "An Investigation of the Balanced-Scorecard's Applications for Performance Measurement of the Firms Accepted in the Tehran Securities Exchange Market ", *Journal of Applied Scieces*, 6:8, 943-955.
- Namazi, M. and A. Nazemi. (2011) . "An Investigation of the Significant Measures of the Balanced Scorecard Perspectives and the Strategy Map in the Hotel Industry (Evidence from a Chain-Hotel in Iran) ", Presented in 7<sup>th</sup> International Conference on Accounting, Athens, Greece, Published in *International Development in Management Research By ATINER*.
- Pavlatos, Odysseas and Ioannis Paggios. (2009) . "Management accounting practices in the Greek hospitality industry". *Managerial Auditing Journal*, 24:1, PP. 81-98.
- Smith, M. (2003) . *Research Methods in Accounting*, Sage Publications.
- Sainaghi, Ruggero. (2010) . "Hotel performance: state of the art". *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22:7, PP. 920-952.