2-1- مقدمه 9

2-2- ارزیابی عملکرد 11

2-2-1- معیارهای مالی سنتی ارزیابی عملکرد 13

2-2-2- مشکلات معیارهای مالی سنتی 13

2-3- روش ارزیابی متوازن. 14

2-4- چهار منظر ارزیابی متوازن 16

2-4-1- منظر مالی 16

2-4-2- منظر مشتری 17

الف

2-4-3- منظر فرایندهای درون سازمانی 18

2-4-4- منظر یادگیری و رشد 19

2-1- ضرورت وجود ارزیابی متوازن 20

2-2- ویژگیهای عمده ارزیابی متوازن 24

2-6-1- توازن بین عوامل داخلی و خارجی 25

2-6-2- توازن بین شاخص ها و معیارهای پیشرو و کندرو 25

2-6-3- توازن بین معیارهای مالی و غیر مالی 26

2-6-4- توازن بین اهداف بخش های مختلف و اهداف کلی شرکت 27

2-6-5- توازن بین اولویت های مالی و عملیاتی 27

2-7- معیارهای ارزیابی متوازن 28

2-7-1- معیارها در منظر مالی 28

2-7-2- معیارها در منظر مشتری 29

2-7-3- معیارها در منظر فرایندهای داخلی 30

2-7-4- معیارها در منظر یادگیری و رشد 31

2-8- استراتژی و ارتباط آن با ارزیابی متوازن . 31

2-9- ارتباطات معیارهای چند گانه کارت امتیازی . 35

2-9-1- روابط علت و معلولی 35

2-9-2- محرک های عملکرد 36

2-10- سازمانهای موفق در اجرای ارزیابی متوازن 37

2-11- ایجاد ارزش برای شرکت 38

2-12- پيشينه تحقيق 40

2-12-1- پژوهش‌هاي خارجي 40

2-12-2- پژوهش‌هاي داخلي 45

**2-1- مقدمه:**

در دهه های اخیر حسابداری مدیریت در زمینه های گوناگون پیشرفتهای قابل توجهی داشته است. سیستم های تولیدی قابل انعطاف، سیستم های تولیدی، ایجاد سیستم های هوشمند و خبره و هوش مصنوعی، استفاده از مجموعه های فازی، ایجاد شبکه های عصبی، سیستم های نوین تولیدی و هزینه یابی از جمله سیستم ABC [[1]](#footnote-1) ، سیستم کایزن، سیستم JIT [[2]](#footnote-2) ، سیستم هزینه یابی معکوس، حسابداری مدیریت استراتژیکSCM)) [[3]](#footnote-3) و ارزیابی متوازن نمونه هایی از این پیشرفتها هستند.تغییرات نوین در اوضاع فعالیتهای تجاری و تولیدی سازمانها، تکنیکهای سنتی ارزیابی عملیات را با مشکل همراه ساخته است. ادبیات نوین حسابداری مدیریت بر استفاده از معیارهای غیر مالی بصورت ابزاری برای غلبه بر اشکالات نسبت داده شده به معیارهای مالی تاکید دارد و در واقع معتقد است، که معیارهای غیر مالی باید در کنار معیارهای مالی استفاده شود. بعنوان نمونه، نیون(2001) پیشنهاد می نماید، که معیارهای عملکرد مالی سنتی باید با معیارهای غیر مالی همانند معیارهایی برای بهره وری، سهم بازار، مسئولیت اجتماعی، گسترش تولیدات و

عملکرد کارکنان بصورت مکمل استفاده شود(الهیاری،1387: 27)**.** ارزیابی شرط لازم برای مدیریت است. اگر چیزی را نتوان ارزیابی کرد، نمی توان آنرا مدیریت کرد. کلید دستیابی به بهبود مستمر، توانایی ارزیابی هماهنگ پیوسته عملکرد فرایندهای کلیدی در شرکت است. مدیران ارشد اجرائی می دانند که سیستم ارزیابی سازمان به شدت تحت تاثیر رفتار مدیران و کارکنان است و معیارهای حسابداری مالی سنتی مانند بازده سرمایه گذاری و سود هر سهم[[4]](#footnote-4)، ممکن است درباره فعالیت های نوآور و بهبود مداوم، که نیازهای محیط رقابت امروز است، سیگنال های گمراه کننده ای به آنها بدهد. معیارهای مالی سنتی ارزیابی عملکرد، در عصر رقابت صنعتی به خوبی موثر واقع می شدند ،ولی این معیارها، با توجه به مهارت ها و توانایی هایی که امروز سازمان ها در تلاش برای دسترسی به آنها هستند، نمی توانند موثر باشند. مدیران و پژوهشگران سعی می کردند، تا سیستم های ارزیابی عملکرد را اصلاح کنند. برخی بر « معیارهای مالی مربوط[[5]](#footnote-5) » و برخی دیگر بر بهبود « معیارهای عملیاتی [[6]](#footnote-6)» مانند زمان تولید و نرخ ضایعات تمرکز می کردند. با مشاهده و مطالعه در بسیاری از سازمان ها مشخص شده است، که مدیران تنها بر یک سری از معیارها(بدون توجه به سایر معیارها) تکیه نمی کنند و آنها خواستار بکارگیری توازن بین معیارهای مالی و همچنین عملیاتی هستند(Kaplan and Norton,1992:p.19). سیلک در سال 1998 بیان کرد که تقریباً 60 درصد از هزار شرکت فهرست فورچون در آمریکا، مفهوم ارزیابی متوازن را پذیرفته یا با آن آشنا هستند. ارزیابی متوازن، نیاز بسیاری از 1000 شرکت جزو فهرست فورچون برای ایجاد استراتژی قابل اجرا را برطرف کرده است.ارزیابی متوازن اطمینان می دهد که مقیاس های عملکرد و موضوعات استراتژیک با شاخص های مالی و غیر مالی، عملیاتی و پیشرو و کندرو[[7]](#footnote-7)، متوازن شده اند. شرکت ها به دنبال تبدیل استراتژی به فعالیت های کلیدی هستند. یک علامت مشخصه بیماری در همه شرکت ها که می تواند باعث کندی پیشرفت آنها شود، ناسازگاری استراتژیک[[8]](#footnote-8) است. این علامت مشخصه ، خود را به صورت فعالیت های منفصل و غیر متجانس(ناسازگار) در شرکت نمایان می کند و این زمانی است، که مدیریت برتر اعتقاد دارد شرکت طبق یک استراتژی که هماهنگ با فعالیت های شرکت است، عمل می کند. ناسازگاری استراتژیک در اثر عدم درک صحیح استراتژی به وجود می آید. ارزیابی متوازن تلاش می کند، تا این ناسازگاری را حذف و همه اهداف را با هدف صحیح استراتژی هماهنگ کند(Nair,2004:pp.10-11).

4

3

گجراتی، حسینی نسب و الماسی(1385)به بررسی "استفاده از روش ارزیابی متوازن به عنوان پیش نیازی برای شش سیگما: در صنعت فولاد پرداختند و تاثیرات آن را بر سایر روش های مدیریتی در سازمان بررسی نمودند. همچنین به طور خلاصه بیان نمودند که روش ارزیابی متوازن، استراتژی ایجاد ارزش را توصیف کرده و استفاده از منابع را تنظیم می نماید. سپس شش سیگما استراتژی تعریف شده را با استفاده از اطلاعات و ابزارآلات بهبود فرآیند اجرا می کند. در این تحقیق با پیاده سازی روش ارزیابی متوازن، سیاست ها و اهداف سازمان و معیارهای مربوط به آن هدفها استخراج شده و در قسمت اهداف کمی، آن معیارها را به صورت کمی بررسی کرده و با استفاده از روش ارزیابی متوازن، سازمان همواره در جهت اهداف از پیش تعیین شده به پیش می رود. شرکت راک واتر که یک شرکت بین المللی خدمات مهندسی و ساختمانی متخصص در ساخت تاسیسات مهندسی است، با استفاده از ارزیابی متوازن، دیدگاه استراتژی و چهار جزء اساسی سیستم ارزیابی متوازن (مالی، مشتریان، فرآیند داخلی و رشد) را تدوین نمود. به واسطه به کارگیری فن ارزیابی متوازن، شرکت توانست رقابت شدید بین المللی را تحمل نماید، در میان رقبا فوق العاده موفق باشد، با مشتریان خود ارتباط مناسبی برقرار نماید، به تقاضای مشتریان پاسخ مناسب دهد و اهداف استراتژیک را به اقلام مالی مشهود تبدیل نماید(نمازی و رمضانی،1382: 13).

* 1. **ارزیابی عملکرد**

ماهیت کسب و کار با چالش ها و تغییرات سریع و مهمی روبروست، که فعالیت های اقتصادی جهان را در آغاز هزاره جدید دگرگون ساخته است. وقوع رویدادهایی مانند گسترش رقابت جهانی، پیشرفت فن آوری اطلاعات و تغییر ساختارهای سازمانی از یک سو و تلاش همه جانبه واحدهای اقتصادی برای احراز رتبه جهانی و حضور موثر در بازارهای بین المللی از سوی دیگر، ضرورت توجه به خشنودی پایدار مشتریان، بهبود مستمر فعالیت ها، استقرار نظام کیفیت فراگیر، تولید به هنگام و مدیریت بر مبنای فعالیت را اجتناب ناپذیر نموده است. لازمه حضور در چنین رقابتی، تنوع بخشی حوزه های فعالیت و بازارهای فروش است. در چنین شرایطی، واحدهای اقتصادی ناچارند به طور غیر متمرکز اداره شوند. متنوع کردن بخش های واحدهای اقتصادی، ضرورت تهیه اطلاعات مفید و به هنگام را برای ارزیابی عملکرد آنها، مشخص می سازد. ارزیابی عملکرد، زمینه ای را فراهم می سازد، که مدیران اجرایی به جای توجه بر اهداف کوتاه مدت، بر اهداف استراتژیک(راهبردی) سازمان تمرکز نمایند(خواجوی و ناظمی، 1385: 2). هر بنگاه اقتصادی برای پیاده سازی استراتژی و ارزیابی عملکرد سازمان خود، سیستم ارزیابی عملکرد استراتژیک را بوجود می آورد. سیستمهای ارزیابی عملکرد استراتژیک، اطلاعاتی را برای شرکت ها فراهم می کنند، که از طریق آن بتوانند، بالاترین توان بالقوه خود را برای دستیابی به اهداف سازمان، شناسایی و از طرف دیگر، فرایندهای مدیریتی نظیر هدف گذاری، تصمیم گیری و ارزیابی عملکرد را با اهداف راهبردی انتخاب شده، هم راستا کنند(Ittner et al,2003:p.3). طرفداران ارزیابی عملکرد استراتژیک دو دیدگاه عمده را مطرح می کنند. رویکرد اول که بر اساس تئوری احتمالات[[9]](#footnote-9) است، این موضوع را مطرح می کند، که معیارهای ارزیابی عملکرد استراتژیک باید استراتژی شرکت و یا عوامل ایجاد ارزش را همراستا کنند. از این رهگذر، عملکرد هنگامی افزایش می یابد، که « شکاف های مدیریتی» بین اولویت های استراتژیک و عملکرد شرکت به حداقل ممکن برسد. رویکرد دوم، که رویکرد ساده تری است،اظهار می کند که شرکت ها باید از دسته متنوعی از معیارهای مالی و غیر مالی استفاده کنند. اساساً، طرفداران این رویکرد از « معیارهای ارزیابی متنوع » بحث می کنند، که دسته متنوع و گوناگون معیارهای ارزیابی، مدیران را از بهینه سازی فرعی – که از طریق نادیده گرفتن چند معیار مربوط یا اصطلاح چند معیار در قبال از دست دادن معیار دیگر انجام می شود- مصون می دارد. در نتیجه، آن ها ادعا می کنند، که شرکت ها با اعمال توجه بیشتر بر دسته ی متنوعی از معیارهای مالی و غیر مالی، به عملکرد بالاتری می رسند(Ibid,p.4). حال باید دید معیارهای عملکردی که این عملکرد بالاتر را بوجود می آورند، چه خصوصیاتی دارند و چگونه بر عملکرد تاثیر می گذارند. معیارهای عملکرد در ترجمان استراتژی سازمان به نتایج و رفتار مطلوب، نقشی کلیدی را ایفا می کنند (Kaplan and Norton,2001:p.92 ). اغلب، آنها در ارتباط دادن تجربیات، بازبینی پیشرفت ها، تهیه بازخورد و انگیزش کارکنان از طریق پاداش مبتنی بر عملکرد مفید هستند(Ittner et al,2003:p.6).

1

لنچ و کراس (1995) عنوان می کنند، که معیارهای عملکرد باید رفتار را به گونه‌ای تحریک کند، که منجر به بهبود مستمر در نواحی اساسی رقابت، مثل رضایت مشتری،انعطاف پذیری و بهره وری شود. این بدین معناست، که معیارها باید منعکس کننده روابط علت و معلولی میان رفتار عملیاتی و برآمدهای استراتژیک باشد.

**2-2-1- معیارهای مالی سنتی ارزیابی عملکرد**

سازمان ها در یک محیط پیچیده فعالیت می کنند. بنابراین برای آن ها، درک درست از اهداف و روش‌های دستیابی به آن اهداف، امری حیاتی است. امروزه شرکت ها در اواسط یک تحول انقلاب گونه هستند. رقابت عصر صنعتی به رقابت عصر اطلاعات تبدیل شده است. در عصر صنعتی از 1850 تا تقریباً 1975، شرکت هایی موفق بودند، که می توانستند از چرخه و عملیات اقتصادی، برای خود سود ایجاد کنند. تکنولوژی اهمیت داشت، اما موفقیت نصیب شرکت هایی می شد، که با استقرار تکنولوژی در دارایی های فیزیکی خود، محصولاتی انبوه و با کیفیت را تولید می کردند. طی انقلاب صنعتی، سیستم کنترل مالی در میان شرکت هایی نظیر جنرال موتورز، دوپونت، ماتسوشیا و جنرال الکتریک، توسعه یافت، تا سرمایه مالی و فیزیکی به صورت کارا تخصیص یابد و تحت کنترل قرار گیرد. معیارهای مالی، مانند سود عملیاتی و بازده سرمایه می توانند اثر بخشی و کارایی بخش های عملیاتی، که از سرمایه مالی و فیزیکی برای خلق ارزش استفاده می کنند، را ارزیابی کنند(Kaplan and Norton,1996:pp.11-12).

**2-2-2- مشکلات معیارهای مالی سنتی**

کپلن و نورتون(1992) بیان می کنند، که معیارهای مالی سنتی ارزیابی عملکرد، در عصر صنعتی به خوبی موثر واقع می شدند. مدیران و پژوهشگران سعی می کردند، تا سیستم های ارزیابی عملکرد را اصلاح کنند. برخی بر معیارهای مالی مربوط و برخی دیگر بر بهبود معیارهای عملیاتی مانند زمان تولید و نرخ ضایعات تمرکز می کردند. با مشاهده و مطالعه در بسیاری از سازمان ها مشخص شده است، که مدیران تنها بر یکسری از معیارها(بدون توجه به سایر معیارها) تکیه نمی کنند و آنها خواستار بکار گیری متوازن معیارهای مالی و همچنین عملیاتی هستند(الهیاری،1386: 13,12).

**بطور کلی ، معیارهای مالی سنتی با مشکلات زیر مواجه است :**

⦁ اطلاعات مالی این معیارها، افزون بر انباشتگی فراوان، اغلب با تاخیر به دست می آیند.

⦁ این معیارها صرفا کمی هستند و عوامل مهم کیفی سازمان را نادیده می گیرند.

⦁ این معیارها، عملیات کلی سازمان را تنها از دید مالی ارزیابی می کنند و به ارزیابی تک تک منظر های کلیدی عوامل موفقیت در سازمان نمی پردازند.

⦁این معیارها، اغلب به ارزیابی عملکرد و سود آوری کوتاه مدت سازمان توجه دارند(نمازی،:5,41382). با توجه به نقاط ضعف سیستم های فعلی اندازه گیری، بسیاری از سازمان های پیشرو به طراحی و استقرار سیستم های جامع ترند، که وظایف سازمانی را با اهداف استراتژیک پیوند داده و با ارائه مجموعه متوازنی از شاخص های مالی و غیر مالی، فعالیت های سازمان را به سمت خواست و نیاز مشتریان هدایت کنند. روش جدیدی که این گونه شرکت ها برای اجرای موفقیت آمیز استراتژی خود به کار گرفته اند، روش ارزیابی متوازن نام دارد(Penny,2001:pp.25-36).

**2-3- روش ارزیابی متوازن**

امروزه تولید کنندگانی که به تولید محصول می پردازند و هیچ منفعتی را برای مشتریان خود در نظر نمی گیرند، به راحتی قادر به ادامه فعالیت نیستند. اساس فعالیت هر سازمان، تولید برای مشتریان است. نیازها و الزامات در حال رشد و در حال تغییر مشتریان، گونه تازه ای از مدیریت را از سازمان ها تقاضا می کند، بطوری که بتواند اثر بخشی فعالیتها را برآورده کند، استراتژی را مورد بازبینی قرار دهد و بتواند وظیفه رهبری را برای هر بخش یا سلول از سازمان، بخوبی انجام دهد. ارزیابی متوازن ابزاری است، که تصویر روشنی را از نواحی متفاوت فعالیت سازمان ارائه می کند و اطلاعات دقیقی را درارتباط با موضوعات مشاهده شده در اختیار مسئولان سازمان قرار می دهد. با این مقصود، ارزیابی متوازن سیستم منسجمی از معیارهای مالی و غیر مالی را جهت تعیین جایگاه سازمان مورد استفاده قرار می دهد(Michalska,2005:p.752). ارزیابی متوازن یکی از آخرین پدیده های مهم قرن بیستم در حسابداری مدیریت است، که آثار مطلوب آن در آینده، در زمینه های اهداف سازمانی، برنامه ریزی، رضایت مشتریان، افزایش ارزش سهامدارن، افزایش رضایت عرضه کنندگان، ارزیابی عملیات مدیران و دایره ها، ایجاد سیستم اطلاعاتی استراتژیک و ارتباطات استراتژیک درون سازمانی، نقش به سزایی خواهد داشت(نمازی، 1382 : 161). رویکرد ارزیابی متوازن برای اولین بار در سال 1990 به دنبال مطالعه یکساله چندین شرکت، توسط کپلن و نورتون، به عنوان یک ابزار مدیریت عملکرد معرفی و پیاده سازی شد. هدف ارزیابی متوازن این بود، که خلاصه مفیدی از شاخص های اساسی عملکرد یک واحد کسب و کار را به مدیران نشان دهد و از طرف دیگر موجب تسهیل هم ترازی میان عملیات و استراتژی کلی سازمان شود. کپلن و نورتون به دنبال ابزاری بودند، که بتواند چشم انداز شرکت را به دسته ای از اهداف روشن تبدیل کند. این اهداف باید به سیستم ارزیابی عملکردی تبدیل می شد، که به صورتی اثر بخش، قدرتمند، آینده نگر و با تاکید بر استراتژی با کل سازمان در ارتباط می بود(الهیاری، 1387: 28 به نقل از جود و همکاران). این حقیقت که شرکت ها با استفاده از معیارهای حسابداری مالی سنتی(مثلاً ROI و دوره بازگشت)، تصویر محدود و ناقصی از عملکرد سازمان خود را تعیین می کنند، انگیزه بیشتری به کپلن و نورتون داد. آنها پیشنهاد کردند، که معیارهایی مالی با شاخص های اضافی که رضایت مشتریان، فرایندهای کسب و کار داخلی و توانایی یادگیری و رشد را منعکس می کند، تکمیل شود. ارزیابی متوازن طراحی شد تا معیارهای مالی عملکرد گذشته را، با معیارهای محرک عملکرد آتی کامل کند(Kaplan and Norton,1996:p.14). امروزه سازمان ها با چندین موضوع اساسی در رابطه با تجارت روبرو هستند. چهار موضوع فراگیر، که بدون شک واحد های تجاری را متاثر می سازد عبارتند از(Niven,2005:p.2):

اتکا بر معیارهای مالی سنتی

* افزایش دارایی های نامشهود
* ریسک از دست دادن شهرت
* اجرای استراتژی

کاملاً روشن است، که این تمایل برای حفظ فاصله میان شاخص های اساسی عملکرد، می تواند میان اهداف بلند مدت و کوتاه مدت، معیارهای مالی و غیر مالی، شاخص های پیشرو و کندور و همچنین چشم اندازهای عملکرد درون سازمانی و برون سازمانی، توازن ایجاد کند. با پذیرش چنین دیدگاه کل نگری، کپلن و نورتون امیدوار بودند، مدیرانی که بطور سنتی با داده ها سر و کار داشتند، به جای تجزیه و تحلیل این داده‌ها وقت بیشتری را صرف تصمیم گیری کنند(الهیاری به نقل از جود و همکاران، 1387 :29). هرچند شرکتهای کوچک و متوسط، در مقایسه با شرکتهای بزرگ چند ملیتی، برخی مسئولیتهای ناشی از پی آمدهای اجتماعی و محیطی در رابطه با فعالیتهای اقتصادی را ندارند، اما در عین حال نیاز به یک استراتژی یکپارچه احساس می شود(Erik,2009:p.5). با ترکیب ابزارهای مختلف حسابداری می توان به امر کاربردی کردن علم اقتصاد، که نه تنها باعث بالا بردن ارزش شرکت می شود، بلکه موجب افزایش اعتبار مرحله تصمیم گیری نیز می گردد،کمک کرد(Steen and Erland,2009:p.2). طرح اولیه ارزیابی متوازن، چهار منظر را معرفی کرد: منظر مالی، منظر مشتری، منظر فرایندهای کسب و کار داخلی و منظر یادگیری و رشد. این چهار منظر، سه گروه عمده از ذینفعان( سهامداران، مشتریان و کارکنان) هر واحد تجاری را نشان می دهد، از این رهگذر این دید کل نگر به منظور پیاده سازی استراتژی مورد استفاده قرار می گیرد. ارزیابی متوازن مستلزم این است، که شاخص های اساسی عملکرد در این چهار منظر طبقه بندی می شوند(الهیاری به نقل از جود و همکاران، 1387 : 29).

**2-4- چهار منظر ارزیابی متوازن**

ارزیابی متوازن برای برقراری ارتباط بین اهداف مرتبط و چند گانه، که دست یابی به آنها برای رقابت بر پایه توانایی ها و نوآوری ها مهم هستند، توسعه پیدا کرد. ارزیابی متوازن، هدف اصلی و استراتژی شرکت را به اهداف و معیارهای سازمان یافته در چهار منظر مالی، مشتری، فرایند درون سازمانی و فراگیری رشد، تبدیل می کند(Kaplan and Atkinson,2007:pp.368-369).

**2-4-1- منظر مالی**

معیارهای مالی، نتایج اقتصادی قابل اندازه گیری عملیات از قبل انجام شده، را ارزیابی می کند. معیارهای عملکرد مالی مشخص می کند، که آیا استراتژی شرکت اجرا می شود و آیا باعث بهبود سود شرکت می شود، یا نه؟اهداف مالی معمولاً با قابلیت سود دهی شرکت اندازه گیری می شود. برای مثال سود عملیاتی، بازده سرمایه، رشد سریع فروش، ایجاد جریانهای نقدی واخیراً ارزش افزوده اقتصادی، از معیارهای مالی هستند(Ibid,p.370).

**2-4-2- منظر مشتری**

این منظر دومین مجموعه اهداف در شرکت است، که به فراموشی سپرده شده است. قبل از تدوین اهداف، با استفاده از این منظر، پاسخ به سوالات زیر ضروری به نظر می رسد(الهیاری،1386: 40):

بازار هدف شما چیست؟

مشتری شما چه کسی است ؟

چه کسانی را مشتریان ما می دانند؟

برای رسیدن به مشتری با چه کسی باید رقابت نمود ؟

مشتری کنونی چه ارزشی را برای سازمان متصور می شود ؟

در صورت عدم وجود سازمان ما، چه کسی متاثر می شود؟ و چه خواهد کرد؟

اغلب ممکن است مشتری امروز ما، مشتری مطلوب فردا نباشد. چه انتظاراتی مشتریان از تغییرات سازمانی دارند؟ برای مشتری شما چه چیز ارزش است ؟

ارزش، اصطلاحی است، که دائماً به وسیله افراد فعال در بازاریابی و تجارت مورد استفاده قرار می گیرد و برای بسیاری از مردم به عنوان یک تعریف، معانی زیادی دارد. ارزش پیشنهادی، نوعی بازتاب نمادین فیزیکی و احساسی است، که در مشتری – چه فرد و چه یک سازمان – در هنگام خرید محصولات یا خدمات و در ازای پرداخت هزینه آن بوجود می آید(Nair.2004:p.49). سازمان ها معمولاً از میان جنبه های استراتژیک زیر، مضمون مورد نظر خود را در منظر مشتری انتخاب می کنند(بختیاری،1386 :20):

1. برتری عملیاتی
2. مشتری مداری
3. رهبری محصول

استراتژی های پایدار بر مبنای برتری یکی از سه مضمون گفته شده، با حفظ استانداردهای مربوط به دو مضمون دیگر قرار می گیرد. شرکت هایی که استراتژی برتری عملیاتی را دنبال می کنند، نیازمند برتری در قیمت های رقابتی، کیفیت محصول، انتخاب محصول، دوره زمانی تولید و تحویل به موقع هستند. لازمه ی مشتری مداری، تاکید سازمان بر کیفیت روابط خود با مشتریان، شامل خدمات اضافی و جامعیت راه حل های پیشنهادی به مشتریان است. شرکتهایی، که استراتژی رهبری محصول را دنبال می کنند، می بایست بر کارآمدی، ویژگی ها و عملکرد محصولات و خدمتشان متمرکز گردند. منظر مشتری، عموماً شامل چندین معیار اصلی یا کلی از نتایج موفق استراتژی است، که خوب فرموله و اجرا شده است. در این منظر از ارزیابی متوازن، مدیران بخش هایی از بازار و مشتری، که شرکت در آن بخش ها رقابت خواهد کرد را، شناسایی کرده و معیارهای عملکرد مربوط به آنها را، مشخص می کنند(الهیاری،1386: 41). معیارهای عملکرد اصلی، شامل رضایت مشتری، حفظ مشتری، جذب مشتریان جدید، سود آوری مشتری و سهم بازار است(Kaplan and Atkinson,2007:p.369).

**2-4-3- منظر فرایندهای درون سازمانی**

شرکت ها به ندرت به دلیل استراتژی نادرست شکست می خورند، بلکه دلیل شکست آنها عدم داشتن روشهایی، برای دستیابی به تدابیر و فنونی است، که یک استراتژی را احاطه می نماید. منظر داخلی به ما پیش زمینه های کار را، که به وسیله ی اهداف نهایی و مورد نظر هدایت می شوند و برای رسیدن به اهداف مالی و مشتری لازم می باشند، یادآور می شود. فرایندهای داخلی، آداب، رسوم، فرهنگ و رویه ها در تمام بخش ها و واحد های تجاری از ارزش پیشنهادی مربوط به اجزاء بازار هدف حمایت می کند(Nair,2004:pp.49,50). هدف سازه و فرایندهای داخلی که معمولاً پس از تعیین سازه های مالی و مشتری اتخاذ می گردد، این است، که راه های کاملاً جدیدی به جای اصلاح روشهای موجود، جهت افزایش ارزش شرکت برای سهامداران و افزایش رضایت مشتریان ارائه نماید. تکنیک ها و ابزارهایی، که در این زمینه کمک می کنند، JIT,ABC می باشند(نمازی، 1382: 10). منظر داخلی شرکت، فعالیتهای سازمانی حیاتی را در چهار گروه زیر طبقه بندی می کند(بختیاری، 1386: 168):

1. ایجاد فرانشیز(مزیت آفرینی) از طریق ترغیب نواوری جهت توسعه محصولات و خدمات جدید و نفوذ به بازارها و مشتریان جدید،
2. افزایش ارزش پیشنهادی به وسیله ی توسعه و تعمیق روابط با مشتریان موجود،
3. کسب برتری عملیاتی به وسیله اصلاح مدیریت زنجیره عرضه، فرایندهای داخلی، مصرف دارایی، مدیریت ظرفیت، منابع و سایر فرایندها،
4. مبدل شدن به شهروندی خوب از طریق برقراری ارتباطات موثر با ذینفعان برون سازمانی.

**2-4-4- منظر یادگیری و رشد**

چهارمین منظر ارزیابی متوازن، فراگیری و رشد است، که زیر ساختاری را برای رشد و بهبود بلند مدت ایجاد می کند. منظرهای فرآیندهای درون سازمانی و مشتری، عوامل بسیار مهم را برای موفقیت جاری و آتی سازمان شناسایی می کنند. شرکت ها بعید است، که بتوانند با استفاده از تکنولوژی ها و ظرفیت های امروز به اهداف بلند مدت در رابطه با مشتریان و فرآیندهای درون سازمانی دست یابند(Kaplan and Atkinson,2007:p.374). عامل نوآوری و رشد از تفاوت بین وضعیت فعلی سازمان و اهداف آینده آن به وجود می آید. منظر یادگیری و رشد، اهداف و معیارهایی را شامل می شود، که توسعه سازمان را تعیین می کنند. این معیارها میزان اهداف پذیرفته شده را نشان می دهند، به عبارت دیگر مبنایی هستند، برای مقایسه موقعیت گذشته و آینده و همچنین پیش بینی بهبود موقعیت سازمان در دوره های آینده را ممکن می سازند. این امر منجر به ظاهر شدن یک رابطه علت و معلولی میان اهداف و معیارها در هر منظر می شود(Michalska,2005:p.754). با افزایش شدت رقابت جهانی، شرکت ها ملزم به بهبود مداوم ظرفیت ها جهت ایجاد ارزش برای مشتریان و سهامداران هستند. فراگیری و رشد سازمانی از سه منبع اصلی نیروی انسانی، سیستم ها و روندهای سازمانی ناشی می شود. اهداف مالی، مشتری و فرآیندهای درون سازمانی ارزیابی متوازن، فواصل بزرگی را بین ظرفیت های نیروی انسانی، سیستم ها و روندهای موجود و آنچه که برای دستیابی به اهداف ارزیابی عملکرد نیاز است را، آشکار می کند. برای حذف این فواصل، شرکت ها باید در آموزش دوباره کارکنان، پیشبرد سیستم ها و تکنولوژی های اطلاعاتی و همراستا کردن روندها و کارهای روزمره، سرمایه گذاری کنند. این اهداف در منظر فراگیری و رشد ارزیابی متوازن مشخص شده است. در منظر فراگیری و رشد، معیارهای مبتنی بر کارکنان، شامل معیارهای کلی رضایت، جذب و نگهداری، آموزش و مهارت های کارکنان است(الهیاری،1387: 49) . بعلاوه منظر فراگیری و رشد، شامل محرک های مربوط به مهارت های خاص کسب و کار است، که برای محیط رقابت جدید ضروری است. ظرفیت سیستم های اطلاعاتی با فراهم بودن اطلاعات دقیق از زمان واقعی، مشتری اصلی وفرآیند درون سازمانی در رابطه با کارکنان خط اول تصمیم گیری و عملیاتی قابل ارزیابی است. روند های سازمانی می تواند همراستا بودن انگیزه های کارکنان با عوامل کلی موفقیت سازمانی را بررسی و درجه بهبودی فرآیندهای درون سازمانی را ارزیابی کند(Kaplan and Atkinson,2007:pp.374-375).

نمونه هائی از موارد رشد و یادگیری در زیر مطرح شده است:

- آموزش و رشد مدیران کلیدی و انتصاب آنها در مهارتهای خاص،

- دستیابی به اطلاعات گروه های مختلف سازمانی ورضایت کارمندان و معیارهای انگیزشی. با وجود این تعاریف، یادگیری و رشد، دیگر فعالیتی نامعین در سازمانها نیست، بلکه قابل ارزیابی و اتصال به معیارهای سودآوری است. به عبارت دیگر، این معیارهای یادگیری و رشد برای اهداف و به عنوان کلیدهای قابل انتقال به منظرهای دیگر تنظیم شده اند(Nair,2004:p.24).

**2-5-ضرورت وجود ارزیابی متوازن**

شرایط جدید در اقتصاد جهانی باعث گردیده است، که شکل گیری اهداف و انتظارات متناقض اقتصادی در سازمانها ایجاد گردد. به عنوان مثال، می توان به تناقض بین برنامه های بلند مدت (توسعه) و کوتاه مدت(سود آوری) اهداف سازمان با اهداف کارکنان و خلاقیت و نوآوری با لزوم اعمال کنترل اشاره نمود (برزیده به نقل از کمالی شهری، 1384: 22). طی دو دهه ی گذشته توجه عمده نظریه پردازان و مشاوران به تنظیم برنامه های استراتژیک معطوف شده است و در عین حال به کنترل و اندازه گیری پیشبرد استراتژی، کمتر توجه گردیده است. با این که طی این دوره، شیوه های تدوین استراتژی ها دائماً تغییر و تکامل یافت، ولی به تناسب آن ابزارهای مناسب اندازه گیری عملکرد و کنترل پیشبرد استراتژی تحول نیافته بود. نکته حائز اهمیت این که با توجه به اهمیت یابی اقتصاد مبتنی بر دانش و نقش فزاینده دارایی های نامشهود در ایجاد سودآوری و شکل گیری شرایط نوین کسب و کار، دیگر نمی توان با ابزارهای اندازه گیری عملکرد دوران اقتصاد صنعتی، موفقیت سازمان را سنجید(فخاریان، 1382 :6).

**چشم انداز و**

**استراتژی**

**مالی**

**برای اینکه از منظر مالی موفق شویم باید از دیدگاه ذینفعان چگونه به نظر برسیم**

**فرایندهای درون سازمانی**

**برای جلب رضایت سهامداران و مشتریان، چه فرایندهایی تجاری باید وجود داشته باشد.**

**مشتری**

**برای دستیابی به چشم انداز، باید از دید مشتریان چگونه به نظر برسیم .**

**رشد و یادگیری**

**برای دستیابی به چشم اندازمان، چگونه می توانیم توانایی خود را برای تغییر و اصلاح تقویت کنیم**

شکل 2-1: چارچوب ارزیابی متوازن(کپلن و نورتون، 1996: 11)

1

در روش ارزیابی متوازن بر بهبود مستمر تاکید شده است. در بیشتر صنایع، بهبود مستمر موضوعی حیاتی است و اگر یک سازمان به صورت مستمر بهبود پیدا نکند، سرانجام از دور رقابت خارج خواهد شد(الهیاری به نقل از گریسون و همکاران، 1387 : 30). برای دستیابی به جایگاهی در بهبود مستمر، توانایی سنجش منظم و مستمر عملکرد فرایندهای اساسی یک واحد کسب و کار، عنصری حیاتی به شمار می‌رود (الهیاری به نقل از برم و همکاران، 1387: 30). بسیاری از سازمان ها به اهمیت اندازه گیری پیوسته و مستمر عملیات، که شامل بکارگیری سیستم های گوناگون ارزیابی عملکرد چند ساله است، پی برده اند. امروزه به علت جهانی شدن واحدهای کسب و کار، این ضرورت احساس می شود، که سازمان ها باید به بازبینی پروسه های عملکردی و همچنین بررسی عملکرد زنجیره عرضه[[10]](#footnote-10) خود پرداخته و از طرف دیگر این فرایندها را با اهداف استراتژیک سازمان همراستا کنند(Fernandes,2006:p.623). با این حال اطلاعات اخیر نشان می دهد، که تنها 5% از کارکنان ازاستراتژی شرکت خود آگاهی دارند، تنها 25% از مدیران انگیزه ارتباط با استراتژی سازمان را دارند، 60% سازمان ها حتی بودجه خود را به استراتژی مرتبط نساخته اند و 85% مدیران اجرایی تنها 1 ساعت در ماه برای صحبت کردن در مورد استراتژی وقت صرف می کنند(Kaplan and Norton,2001:p.28). در مدیریت کیفیت، ارزیابی متوازن اساس سیستم مدیریت شرکت را تشکلیل می دهد، که از طریق آن شناخت استراتژی رهبری شده و اثر بخشی افزایش می یابد. ارزیابی متوازن دسته ای از معیارهاست، که به منظور برقراری ارتباط میان چشم انداز و استراتژی، تاکید بر اهداف واقعی و ارزیابی فرایند شناخت استراتژی مورد استفاده قرار می گیرد. معیارهایی که در چهار گروه واقعی قرار گرفته و اغلب شامل شاخصه های مالی و غیر مالی هستند، صلاحیت نتایج فعالیتها و پیشرفت‌های واحد تجاری را مورد بررسی قرار می دهند. در سیستم کارت امتیازی، اثر بخشی فعالیت ها در چهار منظر مورد آزمایش قرار می گیرد(Michalska,2005:p.753):

ـ منظر مالی: معیارهایی که نشان دهنده ساختار مالی شرکت هستند.

ـ منظر مشتری: عوامل موفقیت را نشان می دهد، که این عوامل ناشی از دو عامل موقعیت بازار و رضایت مشتری هستند.

ـ منظر فرایندهای عملیاتی داخلی: بوسیله اثر بخشی فرایندهای سازمانی اندازه گیری می شود.

ـ منظر یادگیری و رشد: توانایی انجام تغییرات و توسعه بیشتر شرکت را، نشان می دهد.

هر منظر از یکسری اصول کلی معیارها و اهداف تشکیل می شود، که هر شرکت بطور جداگانه آن را انتخاب می کند.این چهار ناحیه اصلی معمولاً کافی به نظر می رسد ، به شرط آنکه برای هر سازمان بطور دقیق تعریف شده باشد. هنگامی که در عمل ضرورتی پدید آید، تعداد منظرها می تواند افزایش یابد، یا یک منظر جایگزین منظر دیگر شود. انتخاب و تعریف این نواحی، بستگی به وضعیت علامت تجاری و موقعیت خاصی دارد، که آن سازمان در آن مشغول به فعالیت است.

با توجه به نتایج یک نظر سنجی که اخیراً انجام شده، شرکت هایی که برای اولین بار ارزیابی متوازن را به کار برده اند، ادعا می کنند، که دلیل استفاده آنها از ارزیابی متوازن بکارگیری ترکیبی از معیارهای مالی و غیر مالی بوده است(Kaplan and Norton,2001:p.29). کپلن و نورتون عنوان می کنند، که مفهوم ارزیابی متوازن چیزی فراتر از این دیدگاه محدود است. آن ها در کتاب اخیر خود به نام سازمان استراتژی محور[[11]](#footnote-11)(2001)، چارچوبی را برای پیاده سازی استراتژی توسط ارزیابی متوازن گسترش داده اند.

ارزیابی عملکرد، که در بدو امر توسط کپلن و نورتون به عنوان یک ابزار ارزیابی معرفی شده بود، اکنون به ابزاری برای پیاده سازی استراتژی از طریق ایجاد همترازی و تمرکز تبدیل شده است. این دیدگاه از ارزیابی متوازن بسیار پیچیده و دارای جزئیات است و همچنین تعهد و تلاش گسترده ای را از سوی پیاده کننده می طلبد(Fernandes,2006:p.624**).**

* 1. **ویژگی های عمده ارزیابی متوازن**

ارزیابی متوازن چارچوبی است، که توسط کپلن و نورتون(1992) طراحی شده و همانطور که از اسم آن پیداست، تکنیکی است، که چالش های متوازن کردن منظر های چندگانه، که در اجرای استراتژی مورد نیاز است را، حل می کند. ویژگی های ارزیابی متوازن عبارتند از(Nair,2004:p.14):

1- ارزیابی متوازن ابزاری است، برای اجرای استراتژی.

2- ارزیابی متوازن به عنوان یک زبان مشترک در تمام سطوح سازمان، مورد استفاده قرار می گیرد**.**

3-ارزیابی متوازن به عنوان مجموعه اصول مشترک برای اداره عملیات روزانه و چارچوبی برای استراتژی شرکت بکار می رود.

4- ارزیابی متوازن برای شناسایی و اداره کردن اهداف طراحی شده است.

5-ارزیابی متوازن، توازن نسبی بین عوامل متقابل در استراتژی ایجاد می کند:

5-1- توازن بین عملیات داخلی و خارجی شرکت.

5-2- توازن بین شاخص ها و معیارهای پیشرو و کُندرو.

5-3- توازن بین اهداف مالی و غیر مالی.

5-4- توازن بین اهداف بخش های مختلف شرکت و اهداف کلی شرکت.

5-5- توازن بین اولویتهای مالی و عملیاتی.

6- ارزیابی متوازن، اهداف استراتژیک را با اهداف، اهداف خاص و مقیاس ها هماهنک می کند.

7- ارزیابی متوازن در تمام سطوح سازمان جریان می یابد.

**2-6-1- توازن بین عوامل داخلی و خارجی**

افزایش توانمندیهای شرکت برای آینده، افزون بر اینکه باعث موفقیت در زمان کنونی می شود، در واقع عکس العملی است، که شرکت در برابر نیاز به توازن نشان می دهد. شرکت هایی که اهمیت توازن را درک کرده اند، از عوامل داخلی و خارجی برای ارزیابی استراتژی استفاده می کنند. در بیشتر مواقع شرکت‌ها تنها جنبه های داخلی(جنبه های عملیاتی تولید محصول تا ارائه به بازار) را مورد توجه قرار می دهند و به چالش های فروش و بازاریابی یا شرایط بازار توجهی نمی کنند. در بسیاری از مواقع این علامت مشخصه بیماری را « تولید مشتری خود را به وجود می آورد»[[12]](#footnote-12) می نامند (Ibid,p.15).

**2-6-2- توازن بین شاخص ها و معیارهای پیشرو و کندور**

پیتر دراکر[[13]](#footnote-13) (1993) بنیانگذار مدیریت مدرن بیان می کند، که « ما نیازمند معیارهای ارزیابی پیشرو و کندرو(که اقتصاددانان در طی نیم قرن گذشته از آنها برای پیش بینی مسیر و مدت زمان حرکت اقتصاد استفاده می کنند) در یک شرکت یا صنعت هستیم ». شاخص های پیشرو در اقتصاد، شاخص هایی هستند، که مسیر اقتصاد را پیش بینی می کنند(شاخص هائی که قبل از رکود اقتصادی، کاهش می یابند و قبل از رشد اقتصادی، افزایش می یابند). شاخص های کندرو، شاخص هایی هستند، که آهسته تر از سایر شاخص‌ها حرکت می کنند. معیارهای مالی که در تراز نامه، صورت سود و زیان و سایر گزارش های قانونی ارائه می شوند، از شاخص های اصلی کندرو در شرکت محسوب می شوند. به عبارت دیگر آنها آنچه که اتفاق افتاده است را ارائه می دهند، نه آنچه را که می توانست اتفاق بیافتد. بیشتر داده های ارائه شده در اخبار و مجله ها از شاخص های کندرو محسوب می شوند. بسیاری از اطلاعات راجع به فروش های گذشته، عملکرد تولیدی و غیره از شاخص های کندرو عملکرد هستند، زیرا نشان می دهند،

که شرکت کجا بوده و چگونه عمل کرده است. شاخص های پیشرو، نشانه هایی از عملکرد یا شرایط آتی هستند. برای مثال اگر شما متوجه شوید، که فرزندتان تب دارد، از دماسنج، که یک شاخص کندرو برای بیماری است استفاده می کنید. ولی اگر شما مشاهده کنید، که فرزندتان از قبل عطسه می کند و یا زمانی که به خانه می‌آید، کسل است، این یک شاخص پیشرو است. سیستم عملکرد استراتژیک متوازن شده، شاخص‌های پیشرو و کندرو را مشخص و بدین طریق می تواند نتایج گذشته را با محرک های آتی متوازن کند(Ibid,p.16). کارت امتیاز دهی متوازن باید شامل ترکیبی از شاخص های کندرو و پیشرو باشد. شاخص‌های کندرو بدون محرک های عملکرد، اطلاعاتی راجع به چگونگی دستیابی به نتایج مورد انتظار ارائه نمی دهند. برعکس، شاخص های پیشرو ممکن است نشانه هایی از بهبود را در سازمان نشان دهند، ولی این شاخص ها مشخص نمی کنند، که آیا این بهبود منجر به بهبود منظرهای مالی و مشتری می شوند یا نه(Niven,2002:p.116)؟

**2-6-3- توازن بین معیارهای مالی و غیر مالی**

بسیاری از مدیران تمایل دارند، که بر حسب داده های عددی تصمیم گیری کنند. آنها پیشرفت را در معیارهای مالی خلاصه می کنند و اعتقاد دارند، که عملکرد مالی، انگیزه تمام افراد در شرکت را به گونه برابر افزایش می دهد(Nair,2004:p.16). شاید در نظر گرفتن اهداف مالی به تنهایی، مانع از تبدیل اهداف مالی کلی شرکت به اهداف کوچکتری می شود، که کارکنان در شرکت می توانند با اطمینان دنبال کنند. طبق سلسله مراتب نیازهای مازلو، عملکرد انسان ترکیب پیچیده ای از تمایلات و انتظارات اساسی و پیشرفته است. این سلسله مراتب در شرکت نیز وجود دارد. زمانیکه استراتژی شرکت طراحی می شود(چه باید انجام شود و چگونه)، باید ترکیب بین اهداف مالی و غیر مالی مورد توجه قرار گیرد. با در نظر گرفتن سهم اهداف مالی و غیر مالی در استراتژی شرکت، توازن به وجود می آید. همان طور که می دانیم، انسان ها فقط به وسیله پول ارضاء نمی شوند، ولی رسیدن به اهداف غیر مالی هم معمولاً منجر به کسب پول می شود. یک تصور غلط این است، که اهداف غیر مالی، در ماهیت به صورت کمی نیستند. اهداف غیر مالی می توانند اندازه‌گیری شوند. حتی « احساس » نیز با سطحی از خطا قابل اندازه گیری است(Ibid,pp.16-17).

**2-6-4- توازن بین اهداف بخش های مختلف شرکت و اهداف کلی شرکت**

سازمان ها در پی بهترین ساختار تجاری برای رسیدن به اهداف مالی هستند. برخی اعتقاد دارند، که بخش های تجاری مستقل (غیر متمرکز)، بهترند و برخی دیگر ساختارهای سازمانی با کنترل متمرکز را بهتر می دانند. برخی اعتقاد دارند، که فعالیت های کلیدی پشتیبانی، مانند منابع انسانی و تکنولوژی اطلاعات، باید به صورت متمرکز باشند، تا صرفه جوئی های مقیاس(تولید انبوه) و استفاده بهینه از منابع را ممکن سازند. این در حالی است، که برخی دیگر اعتقاد دارند، هر کس باید در قبال منابع تحت کنترل خود پاسخگو باشد. این اختلاف نظرها قرن ها است، که ادامه دارد و طرفداران روش های گوناگون می توانند شواهد و دلایلی در رابطه با هریک از این روش ها را ارائه کنند. اصول تجاری باید به صورت ساختاری طراحی شود. ارزیابی متوازن می تواند به عنوان یک اصل تجاری قوی در هر ساختار سازمانی برای اجرای استراتژی و مشخص کردن اهداف استراتژیک به کار رود(Ibid,p.17).

**2-6-5- توازن بین اولویت های مالی و عملیاتی**

از زمانی که تجارت بوجود آمد، فعالیت های مالی به عنوان محاسبات کم ارزش توصیف شده بود و فعالیت های عملیاتی در حقیقت مربوط به ساخت محصول یا ارائه خدمات بود. در طی قرن ها، روش های مالی برای تطبیق با سیر تکاملی رویه های تجاری تغییر کرده است، ولی چالشی، که هنوز هم وجود دارد، این است، که اعداد و ارقام مالی، آنچه که واقعاً در واحد تجاری اتفاق افتاده است را، منعکس نمی کند. بنابراین ارزیابی و اداره استراتژی واحد تجاری با دشواری صورت می گیرد. تغییرات در ویژگی دارایی های واحد تجاری، این چالش را بیشتر کرده است. در گذشته، دارایی های شرکت در ترازنامه منعکس می شد، ولی در حال حاضر 85 درصد دارایی ها در شرکت ها نامشهود هستند(Ibid,p.18).

بنابراین، در زمانی که دارایی های نامشهود، آینده شرکت ها را رقم می زنند، صورت های مالی تنها دارایی های مشهود را منعکس می کنند. در یک شرکت، توانایی ها و شایستگی ها می تواند منجر به نتایج مالی شود، ولی این توانایی ها و شایستگی ها در گزارش های مالی منعکس نخواهد شد(Ibid,pp.18-19).

* 1. **معیارهای ارزیابی متوازن**

هر واحد یا سازمان تجاری، معیارهای ارزیابی متوازن خاص خود را برای انعکاس اهداف و استراتژی اش توسعه می دهد. البته احتمال می رود، برخی از این معیارها در تمام واحدها یا زیر مجموعه ها عمومی باشند. سایر معیارها می توانند خاص هر واحد تجاری باشند(Kaplan and Norton,1996:p.44).

به طور کلی معیارها باید دارای ویژگی های زیر باشند (میچالسکا، 2005: 754):

* با اهداف استراتژیک شرکت در ارتباط باشند.
* کنترل کننده: این امر تاثیر گذاری بر ارزش معیارها را ممکن می سازد.
* در قالب فعالیت ها هدایت شوند: پیشگامی(ابتکارات) در توسعه اثر بخشی را عهده دار شوند.
* ساده: قواعد محاسبه آن آسان و قابل فهم باشد.
* مطمئن: قابل دستکاری نباشد.
* قابل تعمیم باشد: در سطوح مختلف سازمان بتوان آن را تفسیر کرد.
* قابل اندازه گیری: بدون صرف هزینه بتوان آن را در قالب اعداد نشان داد.

**2-7-1- معیارها در منظر مالی**

معیارهای مالی به آسانی اثرات اقتصادی فعالیت ها را اندازه گیری می کنند. آنها نشان می دهند، که چگونه، پیاده سازی و تشخیص استراتژی در اصلاح نتایج اقتصادی شرکت ها نقش دارد(Michalska,2005:p.754). مطمئناً هیچ سازمانی بدون معیارهای مالی وجود ندارد. معیارهای سنتی همیشه وجود داشته اند. اما ارتباط بین اهداف، اقدامات ابتدایی، اهداف کمی و معیارها چیزی است، که به تازگی بوسیله ی ارزیابی متوازن آموخته شده است. به طور سنتی معیارها برای سازمانهای انتفاعی جهت ارائه منظر مالی شامل مراحل زیر هستند(Nair,2004:pp.51-52): درآمد، حاشیه سود، حاشیه فروش، بهای تمام شده، بهای تمام شده کالای فروخته شده، بهای تمام شده خدمات هزینه، ریسک تعدیل یافته بازده سرمایه، رتبه اعتباری، رتبه بندی بدهی، درآمد هر کارمند، بازدهx ( مثل حقوق صاحبان سهام، سرمایه گذاری، داراییها)، جریان وجه نقد، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام ، درآمد قبل از کسر بهره، مالیات و استهلاک. عایدات گروه های دولتی یا غیر انتفاعی می توانند از معیارهای دیگری به شرح زیر باشد(Ibid): کسری بودجه، اهداف کمی مربوط به هزینه، تخصیص از اهدا کنندگان، تخصیص از قانون گذاران( مجلس)، بهای تمام شده خدمات، مالیات بخشها.

3

**2-7-2- معیارها در منظر مشتری**

در منظر مشتری، شرکت ها، مشتریان و بخش های بازار باید شناسایی شوند. ارزیابی متوازن این امکان را برای شرکت ها فراهم می سازد، که بتوانند معیارهای کاملی را برای تحقیق ارائه خدمات به مشتریان و بخش های بازار تنظیم کنند. همچنین در اغلب اوقات، ارزیابی متوازن بطور دقیق ارزش ارائه شده به مشتریان و بخش های بازار را تعیین می کند(Michalska,2005:p.754). اگر رسالت، ارزشها و دورنما را قلب سازمان در نظر بگیریم، آنگاه مشتریان جریان خونی هستند، که از ارزش سازمان محافظت می کنند. چگونگی جذب و نگهداری مشتری از فعالیت های اصلی شرکت است. اما معیارهای منظر مشتری اهدافی است، که با آنها به مشتری دست می یابیم، وی را نگه می داریم و بر تعداد مشتریان می افزاییم. برای درکی بهتر این معیارها باید ابتدا موارد زیر را دریابیم(الهیاری،1387: 56):

مشتری(مشتریان)ایده آل ما کیست ؟

آیا این مشتریان می توانند با توجه به صنایع، سلایق ، تجربیات، سن، نمایندگی ها، کارکرد، فرایند تجاری و غیره مجزا شوند؟

چه کسی بر رفتارشان تاثیر می گذارد؟

چرا آنها مراجعه می کنند- ارزش واقعی و دریافتی یا منفعت آنها از این مراجعه چیست؟

مشتریان چه زمانی مراجعه می کنند؟

چه کالا یا خدمتی دریافت می کنند؟

به چه نحو مراجعه می کنند، آیا برای نحوه مراجعه آموزش داده شده اند؟

ارزیابی نهایی موفقیت سازمان انتفاعی هم، این است، که « آیا چیزی فروخته ای؟ » اگر بازار مثبت باشد و خرید صورت گیرد، دیگر اشتباهات مورد توجه قرار نمی گیرد.

**2-7-3- معیارها در منظر داخلی**

منظر داخلی به کل اهداف نهایی و اقدامات مقدماتی که حول فرآیندهای داخلی و قابلیت های سازمان است، مربوط می باشد. بنا براین هر معیار، از بهره وری مهندسی گرفته تا قابلیت تولید، در این محدوده قرار می گیرد و باید معیارهای عمومی را که هنوز بر دیگر معیارها غالبند، شناسایی کرد(Nair,2004:p.52):

- ثبت اختراع در مهندسی

- معیارهای چرخه عمر محصول

- زمان متوسط ضایع شده محصول

- مشخصات مربوط به پیش نمونه

- تعداد اشتباهات مشخص شده

- میانگین ضایعات

- هزینه برمبنای فعالیت مربوط به فعالیت هاو بازده های مهم

- گردش موجودی ها

- تعداد محصولات جدید در خط تولید

- هزینه تحقیق و توسعه برای محصولات جدید خط تولید

- تعداد برگشتی ها

- نسبت درصد ادعاها(شرکت بیمه).

سایر معیارها شامل درصد ضایعات و هزینه ضمانت محصول، توانایی تولیدی شرکت، تعداد محصولات یا خدمات، زمان توسعه محصولات جدید، ایجاد فرایندهای جدید تولید و ارائه خدمات بعد از فروش به مشتریان می باشد.

**2-7-4- معیارها در منظر یادگیری و رشد**

یکی از مهمترین تاثیرات ارزیابی متوازن، تاکیدی است، که بر سهم اساسی یادگیری و رشد در روابط علتی و معلولی می گذارد. ما می دانیم، که بخش یادگیری و رشد در قابلیت های آتی سازمان نقش ایفا می کند و به ندرت مورد قدردانی قرار می گیرد و اغلب در یک بازار کساد، اولین قسمتی است، که حذف می گردد. نمونه هایی از معیارهای یادگیری و رشد به شرح زیر است(نمازی، 1382: 165):

- آموزش در هر سطح

- درصد نقل و انتقال افراد

- کناره گیری اجباری و غیر اجباری

- مصاحبه های تک به تک به هر کارمند

- رضایت فروشنده و کارمند

- الگو سازی نمودن

- رتبه بندی

- عملکرد شش ماهه بعد از بکار گیری

- ترفیعات داخلی سازمانی و فردی

سطح تحصیلات، نمره رضایت و درصد اجزای کارکنان، درصد کنترل عملیات شرکت با فن آوری پیشرفته، پیشرفت سیستم های اطلاعاتی سازمان و درصد پاداش فردی و گروهی در سازمان، معیارهایی در این زمینه هستند.

* 1. **استراتژی و ارتباط آن با ارزیابی متوازن**

استراتژی مقوله ای مستقل در یک فرایند مدیریت نیست( ویا نمی بایست باشد). پیوستاری وجود دارد، که در یک مفهوم وسیعتر، از رسالت( ماموریت) سازمان آغاز می شود. ماموریت می بایست به نحوی ترجمه شود، که فعالیتهای افراد با آن همسو شده و آن را پشتیبانی کند. یک سیستم مدیریت باید اطمینان دهد، که این ترجمه به نحو موثری انجام می شود.

استراتژی گامی است، که در یک پیوستار منطقی که یک سازمان را از رسالت سطح بالا، به کارهای انجام شده توسط کارکنان خط مقدم آن می رساند( بختیاری،1386: 141 ). استراتژی، نحوه انطباق ظرفیت‌های یک سازمان با فرصت های موجود در بازار جهت تحقق بخشیدن به هدف های کل سازمان را، تبیین می کند. بنابراین مقصود از اجرای استراتژی، دستیابی به هدف هایی است، که از پیش تعیین شده است. ارزیابی متوازن با تمرکز بر روی اندازه گیری عملکرد و تطابق آن ها با استراتژی، نقش مهمی را در پیشرفت سازمان ارائه می دهد. این نوآوری، تفکر بسیاری از مدیران را نسبت به نحوه مدیریت سازمان تغییر داد. اکنون آن ها استراتژی را با دقت بیشتر و با صراحت ارائه می کنند و سازمان را به عنوان مجموعه ای یکپارچه و متناسب از فعالیت ها می دانند و استراتژی را با سیستم اندازه گیری عملکرد مرتبط می شناسند(کمالی شهری، 1384 :31). کپلن و نورتون(2001) در کتاب سازمان استراتژی محور خود اینگونه بیان می‌کنند:

طبق تجربه ما، واحد های دولتی و غیر انتفاعی معمولاً در تعریف روشن استراتژی شان با مشکل مواجه اند. ما مدارک و کتابچه هایی تحت عنوان « استراتژی » دیده ایم، که بیش از پنجاه صفحه داشته اند. اغلب این کتابچه ها بعد از اینکه ماموریت و چشم انداز را مطرح کرده اند، شامل فهرستی از برنامه ها و دستورالعمل های اجرایی اند، بدون اینکه نتایج و دستاوردهایی را که سازمان در تلاش برای تحقق آنها است، را نشان دهند. این سازمان ها باید توجه کنند، که استراتژی فقط آنچه که سازمان قصد انجامش را دارد، نیست. بلکه آن چیزی است، که سازمان تصمیم می گیرد تا انجام ندهد- پیامی که معمولاً در سازمان های انتفاعی و غیر انتفاعی مصداق دارد (بختیاری، 1386 : 216). برای اطمینان از انعکاس استراتژی در معیارهای عملکرد مورد استفاده در ارزیابی متوازن، سه ملاک وجود دارد(الهیاری،1387: 61):

1. روابط علت و معلولی: یک استراتژی مجموعه ای از فرضیه ها در مورد علت و معلول است. اگر روابط علت و معلولی کافی برای ارزیابی متوازن ساخته نشده باشد، نمی تواند دور نمای سازمان را به استراتژی آن تبدیل و مرتبط نماید. هر معیار انتخابی می بایست قسمتی از زنجیره روابط علت و معلولی باشد، که استراتژی خاص سازمان را نشان می دهد. روابط علت و معلولی در میان منظرها می بایست به مدیران در تبلیغ محرک های عملکردی، که تاثیر مهمی بر معیارهای نتیجه می گذارند و دوام استراتژی را آزمون می کنند، کمک نماید.
2. محرک های عملکرد: بسیاری از معیارها برای بسیاری از شرکت ها یک صفت عمومی هستند، مثل ROIکه در منظر مالی قرار می گیرد. شاخص های سهم بازار و وفاداری مشتری نیز نمونه ای از معیارهای عمومی است. سازمان های موفق به چندین شاخص پیشرو برای سلامت سازمان وابسته اند. شاخص‌هایی که آینده نگرند و اجازه می دهند، تا سازمان ها برای آینده برنامه ریزی کنند و برنامه هایشان را تعدیل نمایند. معیارهای مالی شاخص های تابع(وابسته) هستند. این شاخص ها عملکرد گذشته را گزارش می‌دهند و برای پیش بینی آینده خوب نیستند. معیارهای مالی عملکرد به تنهایی به ندرت می توانند تمام اطلاعات مورد نیاز مدیران را که برای اتخاذ تصمیمات استراتژیک لازم است، در اختیارشان بگذارند. اتکا به شاخص‌های مالی به تنهایی اغلب، سازمان را به تمرکز کوتاه مدت و ضعیف هدایت می کند و می تواند مانعی برای دسترسی به فرصت های بلند مدت با مقابله با تهدیدات آینده باشد(الهیاری به نقل از ولکر،1387: 62).Voelker
3. الحاق به معیارهای مالی : اهداف استراتژیک باید به معیارهایی که نهایتاً با شاخص های عملکرد مالی مرتبط می‌شود، تبدیل گردد. اگر اهداف و عملکرد مالی بهبود یافته، باعث افزایش عملکرد سازمانی نشود، احتمالاً خدشه ای اساسی در استراتژی یا استقرار آن است. در سازمان های غیر انتفاعی، اهداف استراتژیک معمولاً به معیارهایی که نهایتاً با شاخص های مشتری سطح بالاتر یا سایر شاخص های ذینفع ترجمه می‌شود، ارتباط برقرار می کند.ارزیابی متوازن نسبت های مالی موجود را، که بر اساس داده های تاریخی است، کنار نمی گذارد. بلکه نتایجی که شرکت در گذشته به آن دست یافته است را، در قالب اهدافی که قصد دارد در آینده به آن برسد، متمرکز می کند(همان منبع).

بطور کلی این اهداف شامل موارد زیر است(همان منبع) :

* انتخاب معیارها پس از پیاده سازی و به کار بردن استراتژی.
* نشان دادن فعالیتها در نتیجه ارزیابی.
* امکان تصحیح فعالیت ها در هر لحظه بویژه هنگام شناسایی انحرافات.
* سیستم ارزیابی نباید شامل معیارهای مالی ای باشد، که نتایج مالی را تحت تاثیر قرار می دهد.
* انتخاب معیارهای درستی که اساس و جوهر استراتژی را تشریح می کنند و تلاش برای پذیرش این معیارها از سوی کل سازمان.

ارزیابی متوازن، چهار فرایند مدیریتی را معرفی می کند، که این فرایندها به طور جداگانه یا در ارتباط با یکدیگر، اهداف بلند مدت استراتژیک شرکت را با فعالیت های عملیاتی مرتبط می سازند.

این چهار فرایند عبارتند از(Lisiecka,2002:p.4):

* تکامل استراتژی و چشم انداز شرکت: این فرایند مدیران را در ایجاد اتفاق آراء نسبت به استراتژی و چشم انداز سازمان یاری می رساند.
* تشریح اهداف و معیارهای استراتژیک و ارتباط آنها با سیستم های مدیریتی: این فرایند جریان یافتن استراتژی را در کل سازمان امکان پذیر می سازد. ارزیابی متوازن این اطمینان را می دهد، که استراتژی در تمامی سطوح سازمانی درک شده و اهداف و وظایف بخش ها و نیروهای کاری نیز با آن در ارتباط است.
* برنامه ریزی، مشخص کردن اهداف و شناخت نوآوری های استراتژیک: این فرایند ترکیب برنامه ریزی استراتژیک شرکت را با فرایند بودجه بندی ممکن می سازد.
* اصلاح سیستم های بازبینی اجرای استراتژی و آموزش، در ارتباط با سازمان: این فرایند شرایط تحقق استراتژی موجود در شرکت، مدیریت اصلی شرکت و مدیران بخش ها و کارکنانی، که اهداف مالی عملکرد خود را می دانند، کنترل می کند.
* یک شرکت با استفاده از ارزیابی متوازن، می تواند در قالب سه منظر اضافی، نتایج کوتاه مدت خود را بازبینی کند و استراتژی خود را از لحاظ موقعیت های بدست آمده، موردارزیابی قرار دهد.

با توجه به مطالب گفته شده، واضح است، که ارزیابی متوازن در عمل، شرکت را در رسیدن به نتایج مطلوب یاری می کند. اگر با افزایش تعداد انتخاب ها برای مشتریان و کاهش زمان تولید، رضایت مشتری جلب نشود و حجم تولیدات فروش رفته و حاشیه فروش هر واحد تولید و در نهایت سود افزایش نیابد، باید در استراتژی شرکت تجدید نظر کرد. یکی از مزیت های ارزیابی متوازن این است، که تئوری های اساسی در استراتژی مدیریت را به طور متوالی مورد آزمون قرار می دهد. زمانی که شرکت به برخی از اهداف پیش بینی شده( مانند فروش بیشتر) دست پیدا کرد، نشانگر این است که استراتژی شرکت موثر واقع شده است. مدیریت بدون آگاهی از این بازخورد، ممکن است یک استراتژی غیر موثر و بر اساس فرضیات اشتباه را انتخاب و اجرا کند( الهیاری به نقل از گریسون[[14]](#footnote-14) و همکاران، 1387: 65).

* 1. **ارتباط معیارهای چند گانه ارزیابی متوازن**

معمولاً هریک از چهار سازه ارزیابی متوازن، شامل چهار تا هفت معیار جداگانه است. بنابراین، کارت امتیازدهی در هر سازمان شامل حدود 25 معیار است. آیا این امکان وجود دارد که سازمان بر 25 معیار جداگانه تمرکز کند؟ اگر یک کارت امتیاز دهی شامل 25(یا حتی 10) معیار مستقل باشد، آیا برای یک سازمان، تمرکز بر همه این معیارها پیچیده نخواهد بود(Kaplan and Atkinson,2007:p.376)؟ معیارهای چند گانه ارزیابی متوازن که بطور صحیح طراحی شده باشد، باید شامل یک سری اهداف مرتبط، سازگار و متقابل با هم باشد. ارزیابی متوازن باید به عنوان ابزاری برای یک استراتژی واحد طراحی شود. زمانی که کارت امتیاز دهی به عنوان ابزاری برای یک استراتژی واحد طراحی شود، تعدادی از معیارهای کارت امتیازدهی نامربوط خواهند بود. شرکت ها می توانند استراتژی خود را تقریباً با 12 معیار و یک سیستم یکپارچه فرموله و به همه سطوح سازمان انتقال دهند. سیستم یکپارچه معیارهای کارت امتیاز دهی، باید ترکیبی از مجموعه پیچیده روابط علت و معلولی میان متغیرهای مهم(که مسیر برنامه استراتژیک را توصیف می کند) محرک های عملکرد باشد(Ibid,p.377).

**2-9-1- روابط علت و معلولی**

یک استراتژی، شامل مجموعه ای از فرضیات درباره روابط علت و معلولی است. در سیستم ارزیابی باید روابط(فرضیات) میان اهداف(معیارها) در جنبه های گوناگون به طور واضح مشخص باشد. زنجیره علت و معلولی، باید در هر چهار سازه ارزیابی متوازن گسترش یابد. برای مثال، بازده سرمایه بکار گرفته شده یک معیار از سازه مالی است. محرک این معیار مالی می تواند تداوم فروش و توسعه مشتریان موجود، که خود نتیجه وفاداری بالای مشتریان موجود است، باشد. وفاداری مشتری که انتظار می رود اثر قوی بر بازده سرمایه بکار گرفته شده داشته باشد، در سازه مشتری لحاظ شده است. ولی سازمان چگونه به وفاداری مشتریان دست خواهد یافت؟ تجزیه و تحلیل اولویت های مشتریان نشان می دهد که تحویل به موقع سفارشات ارزش بیشتری برای مشتریان دارد. بنابراین، انتظار می رود بهبود تحویل به موقع منجر به وفاداری بیشتر مشتری و در نتیجه بهبود عملکرد مالی شود. بنابراین، هم وفاداری مشتری و هم تحویل به موقع، در سازه مشتری کارت امتیاز دهی لحاظ شده اند(الهیاری،1387: 69). در ادامه فرایند، سوال این است، که شرکت برای تحویل به موقع، در کدام فرایندهای داخلی باید بهتر عمل کند؟ بهبود تحویل به موقع برای شرکت ممکن است، مستلزم کوتاه کردن زمان چرخه فرایندهای عملیاتی و افزایش کیفیت فرآیندهای درون سازمانی باشد، که هر دو عامل در سازه فرایندهای درون سازمانی لحاظ شده اند. سوال بعدی این است که سازمان ها چگونه کیفیت فرایندهای داخلی را بهبود و زمان چرخه فرایندهای عملیاتی را کوتاه می کنند؟ با آموزش کارکنان و بهبود مهارت های آنها می توان به این هدف رسید. این معیارها در سازه فراگیری و رشد ارزیابی متوازن لحاظ شده است(الهیاری،1387: 71). بنابراین، ارزیابی متوازن باید به گونه ای طراحی شود که بیانگر استراتژی واحد های عملیاتی باشد. ارزیابی متوازن باید فرضیات روابط علت و معلولی بین نتایج و محرک های عملکرد آن نتایج را نیز نشان دهد(Kaplan and Atkinson,2007:p.376).

**2-9-2- محرک های عملکرد**

ارزیابی متوازن اگر به گونه ای مناسب طراحی شده باشد، باید ترکیبی از نتایج مورد انتظار و محرک های عملکرد باشد. بدون توجه به محرک های عملکرد، چگونگی دستیابی به نتایج مورد انتظار، امکان پذیر نخواهد بود. معیارهای نتایج پیش بینی شده دلیلی بر اجرای موفقیت آمیز استراتژی قبل از دستیابی به نتایج، نیست. برعکس، محرک های عملکرد مانند زمان های چرخه تولید و نرخ های ضایعات، به تنهایی و بدون معیارهای نتایج عملکرد ممکن است، تنها به بهبود عملیاتی کوتاه مدت منجر شود. محرک های عملکردمشخص خواهند کرد، که آیا بهبودهای عملیاتی منجر به گسترش مشتریان موجود و جدید و در نهایت افزایش عملکرد مالی شده است یا نه ؟ ارزیابی متوازن باید شامل ترکیب مناسبی از نتایج مورد انتظار و محرک های عملکرد استراتژی واحد، عملیاتی باشد. کارت امتیاز دهی، استراتژی واحد های عملیاتی را به مجموعه ای مرتبط از معیارها تبدیل می کند، که این معیارها، اهداف استراتژیک بلند مدت و مکانیزم های رسیدن به آن اهداف را مشخص می کنند(Kaplan and Atkinson,2007:p.377).

**2-10- سازمان های موفق در اجرای ارزیابی متوازن**

تشریک مساعی ارزیابی متوازن همه ساله تعدای از سازمان هایی که با استفاده از سیستم مدیریت ارزیابی عملکرد بر اساس ارزیابی متوازن در اجرای استراتژی خود موفق بوده اند را، در تالار شهرت ارزیابی متوازن انتخاب می کند. برای مثال، گروه کرایسلر(بخش اتومبیل امریکایی دایملر کرایسلر) در سال 2001، با زیان پیش بینی شده ای بالغ بر 1/5 بیلیون دلار مواجه بود. این شرکت، گروه جدیدی از مدیران ارشد اجرایی جهت استفاده از ارزیابی متوازن برای اجرای استراتژی (کاهش هزینه ها و رشد درآمد با توسعه محصول جدید) تشکیل داد. علی رغم رکود در بازار اتومبیل آمریکا، کرایسلر در سال 2004 با معرفی یک ماشین بسیار جدید و بالا بردن کارآیی خط تولید، توانست 9/1 بیلیون دلار سود کسب کند. مدیا جنرال ، یک شرکت ارتباطات(روزنامه، تلویزیون و اینترنت) جهت همراستا سازی ویژگی های مختلف برای یک استراتژی همگرای جدید از کارت امتیاز دهی استفاده کرد، که این باعث افزایش 85 درصدی قیمت سهام نسبت به رقبایش در طی چهار سال شد(Kaplan and Norton,2006:p. 2). شیوه های خاص مدیریتی سازمان‌های انتخاب شده در تالار شهرت با شیوه های مدیریتی دو گروه دیگر که از طریق اینترنت قابل دسترسی است، مقایسه شده است. این دو گروه عبارتند از استفاده کنندگان با سود بالا(این گروه ادعا دارند، که با استفاده از ارزیابی متوازن به نتایج مهمی دست یافته اند) و استفاده کنندگان با سود پایین(این گروه ادعا دارند که با استفاده از کارت امتیاز دهی به منافع محدودی دست یافته اند)(Ibid). به طور کلی همراستا سازی واحد های سازمانی برای ایجاد ارزش در سطح شرکت نسبت به ایجاد ارزش در سطح واحد عملیاتی کمتر مورد توجه قرار می گیرد. بیشتر تئوری های استراتژی بر واحد های عملیاتی با محصولات، خدمات، مشتریان، بازارها، تکنولوژی ها و رقبای متمایز دارد. استراتژی یک واحد عملیاتی توصیف می کند، که چگونه آن واحد با ایجاد محصولات و خدماتی باعث ایجاد ارزش برای مشتریان بالقوه می شود. اگر ایجاد ارزش برای مشتریان به حد کافی جذاب باشد، آنها با خریدهای خود از شرکت باعث ایجاد ارزش برای شرکت می شوند(الهیاری،1387: 88).

چهار طرح یا الگوی اصلی برای ایجاد ارزش برای مشتریان عبارتند از(Kaplan and Norton,2006:pp. 3-4):

1. بهترین بهای تمام شده: ارائه محصولات و خدماتی که سازگار، به موقع و با بهای تمام شده پایین هستند.
2. پیشتاز در تولید: ارائه محصولات و خدماتی، که محدوده های عملکرد موجود را گسترش می دهند.
3. حل مشکلات مشتری: تهیه ترکیبی از محصولات و خدماتی که مشکلات مشتریان را برطرف کند.
4. داشتن حداقل استاندارد صنعت برای محصولات و خدمات.

تهیه نقشه های استراتژی و کارت های امتیاز دهی در واحد های عملیاتی کمک می کند، تا تیم مدیران اجرایی به یک اتفاق آرا در مورد استراتژی برسند و با انتقال استراتژی به کارکنان، آنها می توانند به اجرای استراتژی در سازمان کمک کنند، منابع را مطابق با استراتژی تخصیص دهند و بر عملکرد استراتژی نظارت کنند. همه این فعالیت ها واحد تجاری را قادر می سازد تا برای مشتریان خود ارزش آفرینی کند(Ibid,p.5).

**2-11- ایجاد ارزش برای شرکت**

چهار سازه ارزیابی متوازن در شرکت توصیف می کند، که چگونه شرکت از طریق افزایش ارتباطات مشتری که توسط بهتر بودن در فرایندهای درون سازمانی ایجاد شده، برای سهامداران ارزش ایجاد می کند. این فرایندهای درون سازمانی بوسیله همراستا سازی نیروی انسانی، سیستم ها و فرهنگ، به طور مستمر بهبود یافته است.

هر یک از این چهار سازه با روابط علت و معلولی با هم ارتباط دارند. برای مثال، یک برنامه آموزشی برای بهبود مهارت های کارکنان(سازه فراگیری و رشد) ارائه خدمات به مشتری( سازه فرآیندهای درون سازمانی) را بهبود می دهد، که این باعث رضایت و وفاداری بیشتر مشتری(سازه مشتری) شده و سرانجام درآمدها و حاشیه سود(سازه مالی) افزایش می یابد. دفاتر مرکزی شرکت، فرایندهای داخلی برای ایجاد محصولات و خدمات و همچنین مشتری ندارند. فرایندهای عملیاتی و مشتریان در حوزه واحد های عملیاتی هستند. دفاتر مرکزی شرکت، فعالیت های ایجاد ارزش در واحد های عملیاتی(ایجاد منافع بیشتر برای مشتریان و یا کاهش هزینه های عملیاتی) را همراستا می سازند. بنابراین در اهداف چهار سازه ارزیابی متوازن، باید به چهار سوال زیر پاسخ داد(Ibid,p.7):

1. مالی: چگونه می توانیم ارزش سهامداران واحدهای عملیاتی را در مجموعه واحد های عملیاتی استراتژیک[[15]](#footnote-15) افزایش دهیم؟ هم افزایی مالی شرکت، موضوعاتی چون کجا سرمایه گذاری کنیم؟ کجا نتیجه بگیریم؟ چگونه ریسک را متوازن کنیم؟ و اینکه چگونه یک برند کسب و کار ایجاد کنیم؟ را در بر می گیرد.

مشتری: چگونه می توانیم ارتباطات مشتری را برای افزایش ارزش برای مشتری تسهیم کنیم؟ رضایت مشتری، دارایی با ارزشی است. سرقفلی ایجاد شده به دلیل داشتن روابط مثبت با مشتری باعث خرید دوباره مشتریان و گسترش ارتباط با سایر محصولات و خدمات شرکت می شود.

1. فرایندهای داخلی: چگونه می توانیم فرایندهای واحد عملیاتی استراتژیک را برای رسیدن به صرفه جویی ها در مقیاس یا یکپارچه کردن زنجیره ارزش مدیریت کنیم؟ شرکت های بزرگ، فرصت هایی را برای ایجاد صرفه جویی های در مقیاس جهت افزایش مزیت رقابتی و ارزش سهامدارن دارند. همه شرکت هایی، که دارای چند واحد هستند، می‌توانند با بررسی فرایندهای مشترک مورد نیاز این واحدها، صرفه‌جویی‌هایی در مقیاس داشته باشند. برای مثال، دایره « قراردادهای محدود شده» برای اداره کردن املاک و مستغلات در یک شرکت خرده فروشی، در همه بازارهای فروش خرده فروشی مورد استفاده قرار می گیرد. دایره دیگر در سطح شرکت وظیفه مذاکره با عرضه کنندگان را برای همه واحد های عملیاتی بر عهده دارد.
2. یادگیری و رشد: چگونه می توانیم دارایی های نامشهود را توسعه و تسهیم کنیم؟ شاید بزرگترین فرصت برای سودمندی نقش دفاتر مرکزی، توسعه و تسهیم دارایی های مهم نامشهود( نیروی انسانی، تکنولوژی، فرهنگ و مدیریت) است.

**2-12- پیشینه تحقیق**

**2-12-1- پژوهش های خارجی**

سیلو و پروچنیک(2005) طی مقاله ای با عنوان" هفت چالش برای پیاده سازی ارزیابی متوازن در بیمارستانها " به بررسی پیاده سازی ارزیابی متوازن در بیمارستانها پرداخته اند. سه مورد از این چالش ها به محیط بیرونی بیمارستانها بر می گردد: 1- فرایندهای مقرراتی بیشتر 2- افزایش روزافزون خواسته های مشتریان 3- رقابت شدید، چهار مورد باقیمانده که به محیط درون سازمانی بیمارستانها مربوط است، عبارتند از: 1- تضاد میان منافع مدیران و متخصصین پزشکی 2- مغایرت در ارزش پیشنهادی برای انواع گوناگون مشتریان 3- فقدان روش های ارزیابی عملکرد 4- سیستم های اطلاعاتی ناکارآمد. این پژوهش همچنین تکنیک های ارزیابی متوازن را بر روی 15 بیمارستان برزیلی مورد آزمون قرار داده است، که هر 7 چالش عمده در این 15 بیمارستان مشاهده شده است. از جمله نتایج دیگر این پژوهش می توان به این موارد اشاره کرد:

1- اطلاعات تهیه شده توسط سیستم های اطلاعاتی بیمارستان ها باید به برنامه ریزی استراتژیک بیمارستان پیوند زده شود. 2- در ارزیابی عملکرد باید از معیارهای جدید و قابل پیاده سازی در تمامی سطوح سازمانی استفاده کرد. 3- معیارها باید بتواند بطور مساوی در هر چهار منظر ارزیابی مورد استفاده قرار گیرد.4- انتخاب شاخصه ها در زمینه دو منظر مالی و فرایندهای داخلی نسبت به دو منظر مشتری و یادگیری و رشد باید با دقت بیشتری همراه باشد.

چن(2006) پژوهشی را با عنوان "چارچوب سلسله مراتبی بررسی ارزیابی متوازن در سازمان های مراقبت پزشکی" انجام داد. هدف از پژوهش را می توان این گونه بیان کرد:

1- بازنگری مختصری از پیاده سازی ارزیابی متوازن در سازمان های غیر انتفاعی و همچنین بحث در مورد کاربردها و فواید بالقوه ارزیابی متوازن در سازمان های مراقبت پزشکی.

1. تشریح فرایند سلسله مراتبی(AHP) با بررسی ارزیابی متوازن

**نتایج حاصل از یافته های چن:**

1- پیاده کنندگان این ارزیابی متوازن در بیمارستان ها باید از این موضوع آگاه باشند، که پیاده سازی موفق خود را به عنوان یک سیستم مدیریت استراتژیک مطرح کنند.

2- رهبری مدیریت ارشد، همکاری نیروهای پزشکی و اداری و زیر ساخت های سازمانی، عوامل اساسی در موفقیت ارزیابی متوازن هستند.

3- تفسیر و استفاده از ارزیابی متوازن، مستلزم آموزش و یادگیری تجربی است.

4- مقایسه و ارزیابی نتایج حاصل از ارزیابی متوازن و یکنواخت کردن اطلاعات سرتاسر سازمان، باعث اصلاح و بهبود جریان اطلاعات و تصمیم گیری در سازمان می شود.

فرناندز[[16]](#footnote-16) و همکاران(2006) کاربرد ارزیابی متوازن را در شرکت های تولیدی کوچک و متوسط به صورت تجربی آزمون کردند. نتایج آنها، قابلیت کاربرد ارزیابی متوازن در شرکت های تولیدی کوچک و متوسط(که منابع و تخصیص محدود در آنها یک موضوع کلیدی است) را نشان می دهد. آنها با بکارگیری چهار سازه ارزیابی متوازن در شرکت هائی که کمتر از 250 کارمند داشتند، ارزیابی متوازن را طراحی و اجرا کردند. کار آنها شامل هشت مرحله بود، که عبارتند از:آشناسازی با پروژه، مشخص کردن استراتژی، تجزیه و تحلیل استراتژی، تجزیه و تحلیل شاخص های کلیدی عملکرد، تجزیه و تحلیل مدیریت، آشناسازی با استراتژی، برنامه ریزی برای اجرا و بررسی رسمی.

گامبوس[[17]](#footnote-17) و لوسی یر[[18]](#footnote-18)(2006) با بررسی کاربرد ارزیابی متوازن در سه شرکت کوچک و متوسط هاید پارک الکترونیک، صنایع فوتورا و باغ های مرکبات جنوبی به این نتیجه رسیدند ، که ارزیابی متوازن در این شرکت ها باعث بهبود عملکرد آنها شده است. اگرچه 50 درصد از هزار شرکت جزء فهرست فورچون از تکنیک ارزیابی متوازن استفاده می کنند، ولی تعداد کمی از واحدهای تجاری کوچک و متوسط این تکنیک را به کار می برند. بولین[[19]](#footnote-19)(2006) با بررسی چارچوب ارزیابی متوازن و معیارهای مربوط به آن، به این نتیجه رسید که ارزیابی متوازن یک مدل ارزیابی عملکرد قابل اتکا و معتبر است. چن و دیگران[[20]](#footnote-20) (2006) عوامل تعیین کننده در اجرای ارزیابی متوازن را مورد بررسی قرار دادند. آنها به این نتیجه رسیدند، که مشارکت مدیران ارشد مالی، مدیران اداری و پشتیبانی مدیریت عالی سازمان و اندازه سازمان به طور با اهمیتی با مراحل اجرای ارزیابی متوازن همبستگی دارند.همچنین آنها نشان دادند، که اینعوامل با مراحل اجرای ارزیابی متوازن تغییر می کنند.

اثمن[[21]](#footnote-21)(2006) اثرات توسعه مدل علّی استراتژی در اجرای ارزیابی متوازن را مورد بررسی قرار داد. مطالعات انجام شده در مورد پذیرش ارزیابی متوازن، نشان می دهد، بسیاری از سازمان هائی که ارزیابی متوازن را پذیرفته اند، یک مدل علّی برای استراتژی خودشان ایجاد نکرده اند. اثمن در این مقاله تفاوت های بین شرکت هائی که هنگام اجرای ارزیابی متوازن، یک مدل علّی برای استراتژی خودشان ایجاد کرده اند و شرکت هائی که از یک مدل علّی استفاده نکرده اند را، مورد بررسی قرار داده است. نتایج نشان می دهد، که اجرای موفقیت آمیز ارزیابی متوازن، نیازمند توسعه و تفصیل یک مدل علّی استراتژی در هر سازمان است.

بهاگوات و شارما[[22]](#footnote-22) (2007) ارزیابی عملکرد مدیریت زنجیره عرضه در شرکت های کوچک و متوسط هند را، با استفاده از ارزیابی متوازن، مورد بررسی قرار دادند. آنها معیارهائی را در کارت امتیازدهی متوازن برای ارزیابی عملکرد مدیریت زنجیره عرضه و یک سیستم ارزیابی عملکرد متوازن برای طراحی و تجزیه و تحلیل زنجیره های عرضه پیشنهاد کردند. ارزیابی عملکرد، یک عامل ضروری برنامه ریزی و کنترل موثر برای تصمیم گیری است. نتایج ارزیابی زنجیره عرضه، اثرات استراتژی ها و فرصت های بالقوه در مدیریت زنجیره عرضه را آشکار می کند. برخی از معیارهای مناسب ارزیابی عملکرد زنجیره عرضه عبارتند از:

1- معیارها برای ارزیابی عملکرد روش های سفارش برنامه ریزی شده:

* 1. روش ثبت سفارش
  2. زمان انجام سفارش
  3. روش سفارش مشتری

1. مشارکت در زنجیره عرضه و مقیاس های مرتبط
2. ارزیابی خدمات و رضایت مشتری:
   1. انعطاف پذیری
   2. زمان جستجوی مشتری
3. معیارها و مقیاس های سطوح تولید:
   1. محدوده ارائه خدمات و تولید محصولات
   2. ظرفیت عملی مورد استفاده
   3. کارائی تکنیک های زمان بندی
4. معیارهائی برای ارزیابی عملکرد تحویل
5. تامین مالی زنجیره عرضه و هزینه اقدامات مربوط به تهیه و توزیع:
   1. هزینه مربوط به دارائی ها و بازده سرمایه گذاری
   2. هزینه مجموعه موجودی کالا

در ارزیابی زنجیره عرضه، تلاش در جهت حداقل کردن انحراف از بودجه است.

ارزیابی عملکرد هم یک چارچوب عملکرد و هم یک روش مدیریتی است، که به وسیله کپلن و نورتون پس از تحقیق بر روی پروژه ای گسترده که در سال 1990 انجام شد، گسترش یافت. این پروژه بر روی 12 شرکت در مورد مرز هدایت ارزیابی عملکرد صورت گرفت. محققین بر این باورند، که سیستم های ارزیابی عملکرد سنتی، که تنها بر ارزیابی مالی متمرکز می شوند، در حقیقت مانع موفقیت و رشد سازمان می شود(Voelker et al,2001:p.13). عقیده ی تصویری ارزیابی متوازن از عملکرد شرکت، عقیده ای نو نیست. در سالهای متعدد بسیاری از شرکتها، چندین شاخص از عملکرد سازمان را با استفاده از سیستم اطلاعات اجرایی، گزارش و پیگیری می نمودند. با این حال آنچه کپلن و نورتون به عنوان ارزیابی متوازن، ارائه دادند، سهم مهمی را ایفا نمود، فراتر از آنچه بیشتر شرکت ها و کشورها با تمرکز بر روی ارزیابی عملکرد انجام می دادند و آن را به استراتژی مرتبط می نمودند(Atkinson,2000:p.232). با وجود دامنه گسترده استفاده از ارزیابی متوازن در سازمانها، پایان نامه ها و پژوهش های اندکی در این زمینه انجام شده است. بر اساس تعدادی از نظرسنجی ها، مدیران اجرائی کانادایی که ارزیابی متوازن را به کار می برند، ادعا می کنند که پس از اجرای ارزیابی متوازن در طی 5 سال، سازمان هایشان به طور قابل توجهی تغییر کرده است(Meliones and Kershaw,2001:p.16).

چو و همکارانش در سال 1998 ادعا می کنند، که مدیران ارشد مهمترین موسسات کالیفرنیا، از پذیرش ارزیابی متوازن رضایت کامل دارند.

کورترایتس و همکارانش(2000:p.87) تشریح می کنند که چگونه موسساتی که ارزیابی متوازن را اجرا کرده بودند، توانستند دامنه اطلاعات مورد نیاز برای مدیران خود را افزایش دهند.

چن و هو(2000:p.121) بر اساس نظرسنجی از مدیران ارشد 121 موسسه کانادایی توانستند موارد زیر را به خوبی تعیین کنند:

* تعیین میزان تقاضا برای ارزیابی متوازن
* آگاهی مدیران اجرایی از ارزیابی متوازن
* نواقص و کمبودها در اجرای ارزیابی متوازن

گامبوس و همکارانش(2003:p.46) نیز پیاده سازی موفقیت آمیز سه سالانه ارزیابی متوازن در موسسات غیرانتفاعی را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند، که مطالعه آنها نتایج و کاربردهای ارزیابی متوازن را، که در سال 2000 مطرح کرده بودند، برجسته تر کرد. بر اساس تحقیقات دیلا و استرین بارت ابتدا مدل ارزیابی متوازن جهت ارزیابی عملیات واحدهای تجاری مطرح گردیده بود، اما اخیرا به عنوان ابزاری جهت پیاده سازی استراتژی مورد استفاده قرار می گیرد(Dilla and strinbart,2005:p.2).در عین حال تحقیقات اخیر نشان می دهد مدیران شرکتها، استراتژی واحد تجاری را، در حین ارزیابی عملکرد مورد توجه قرار نمی دهند(Wong and Guo,2007:p.5).ایجاد ارزیابی متوازن و چارچوب مدیریت عملیاتی یکی از موفق ترین اقدامات انجام شده می باشد. برای اداره عملیات یک سازمان باید دانست که آن سازمان در چه مرحله ای از پیشرفت قرار دارد و جهت رسیدن به اهداف خود در آینده به چه ابزاری نیاز مند است. بدون وجود یک رویکرد مدیریت عملیات استراتژیک، سازمان موفق نخواهد بود(Bernard,2009:p.3).

**2-12-2- پژوهش های داخلی**

متاسفانه اکثر سازمانهای انتفاعی و غیرانتفاعی ایرانی، تصور می کنند، می توان سازمان را با بودجه بندی و سایر روش های سنتی ارزیابی نمود، غافل از آنکه بدون روش های نوین برای اداره و بازبینی، سازمان با ریسک عقب افتادن و از دست دادن فرصت های رقابتی در مقایسه با سایر رقبا مواجه می شود(کمالی شهری، 1384: 6).ارزیابی متوازن یکی از تکنیک های نوین حسابداری مدیریت است که هنوز در کشور ایران به مرحله‌ی عمل در نیامده و به غیر از تعداد معدودی کار تحقیقی در این رابطه، تنها می توانیم آن را به صورت مقالات علمی در مجلات علمی پژوهشی بیابیم. علاوه بر این علیرغم کارهای پژوهشی و مقالات متعددی که در زمینه اجرای ارزیابی متوازن در صنایع مختلف در خارج از کشور انجام شده، اقدامی پژوهشی برای امکان سنجی اجرای ارزیابی متوازن در صنعت سیمان، صورت نگرفته و از آنجایی که این صنعت دارای ویژگیها و معیارهای غیرمالی متعددی است، این کمبود همواره احساس می شود.

برخی از پژوهش های انجام شده در ایران به شرح زیر است:

الف- نمازی(1382 :29) در مقاله ای تحت عنوان "تکامل ارزیابی متوازن" سیر تکاملی ارزیابی متوازن را طی سه دوره مورد مطالعه قرار داد.

ب- نمازی و رمضانی(1382) در مقاله ای تحت عنوان" ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت" جنبه‌های اصلی ارزیابی متوازن و گام های لازم جهت پیاده نمودن آن را، به گونه ای مختصر تشریح کرده اند. همچنین در این مقاله برخی از کاربردهای ارزیابی متوازن در صنایع و کشورهای مختلف ارائه شده است.

ج- بختیاری(1383) کتاب کپلن و نورتون(2001) را با عنوان "سازمان استراتژی محور" ترجمه کرده است. در این کتاب با معرفی فرم جدید سازمانی به نام "سازمان استراتژی محور" بر استراتژی سازمانی و کاربرد ارزیابی متوازن به عنوان مدیریت استراتژیک تاکید شده است.

د- کمالی شهری(1384) پژوهشی را با عنوان" امکان سنجی اجرای ارزیابی متوازن در شرکت های لوازم خانگی فعال در بورس اوراق بهادار تهران" انجام داد. این تحقیق در صدد است، با توجه به منافع بالقوه تکنیک ارزیابی متوازن، امکان سنجی اجرای آن و همچنین امکان شاخص سازی از منظرهای مختلف را در این شرکت ها مورد بررسی قرار دهد.

نتایج اصلی تحقیق را می توان به صورت زیر خلاصه نمود:

* 1. امکان اجرای ارزیابی متوازن در شرکتهای لوازم خانگی بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.
  2. امکان شاخص سازی در منظر مالی ارزیابی متوازن وجود دارد.
  3. امکان شاخص سازی در منظر مشتری ارزیابی متوازن وجود دارد.
  4. امکان شاخص سازی در منظر فرایندهای داخلی ارزیابی متوازن وجود دارد.
  5. امکان شاخص سازی در منظر یادگیری و رشد ارزیابی متوازن وجود دارد.

ه- الهیاری(1386) پژوهشی را با عنوان "بررسی کاربرد تکنیک ارزیابی متوازن در سنجش عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام داد. هدف از این پژوهش بررسی کاربرد یکی از فن‌های نوین حسابداری مدیریت به نام تکنیک ارزیابی متوازن در سنجش عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. هدف دیگر یافتن معیارهای مهمی است، که این شرکت ها عملا جهت ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند. به این منظور چهار منظر ارزیابی متوازن در قالب چهار فرضیه اصلی مورد بررسی قرار گرفته است و با استفاده از ابزار پرسشنامه، اطلاعات 68 شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شده است. نتایج پژوهش نشان داد 6/92 درصد از شرکتهای مورد مطالعه از تکنیک ارزیابی متوازن جهت سنجش عملکرد استفاده نمی‌کنند. اما این شرکتها از معیارهای غیر مالی زیر جهت ارزیابی عملکرد بخشهای مختلف و مدیران شرکت استفاده می‌کنند:

1. رضایت مشتری، 2) تعداد شکایت مشتریان، 3) ساعات آموزش کارکنان و شنیدن نظرات و پیشنهادهای کارکنان

و- الهیاری(1387)پژوهشی را تحت عنوان "امکان سنجی اجرای ارزیابی متوازن در بیمارستانهای شیراز" انجام داد. وی تلاش کرد با توجه به منافع بالقوه ارزیابی متوازن، امکان سنجی اجرای آن در بیمارستانهای شیراز را مورد بررسی قرار دهد. به این منظور چهار منظر مربوط به ارزیابی متوازن در قالب یک فرضیه اصلی و چهار فرضیه فرعی مورد بررسی قرار گرفت. با استفاده از ابزار پرسشنامه اطلاعات 29 بیمارستان فعال در شیراز جمع آوری شد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری پژوهش نشان داد، امکان شاخص سازی در هر چهار منظر ارزیابی متوازن در بیمارستانهای شیراز وجود دارد.

**فهرست منابع و مآخذ:**

1**-**آذر، عادل و منصور مومني(1378)"آمار و کاربرد آن در مديريت" جلداول، چاپ چهارم، تهران:انتشارات سمت.

2-الهياري، حميد(1386) "بررسي کاربرد تکنيک ارزيابي متوازن در سنجش عملکرد شرکت هاي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" پايان نامه کارشناسي ارشد دانشگاه شيراز.

3-الهياري، عباس(1387) "امکان سنجي اجراي ارزيابي متوازن در بيمارستان هاي شيراز" پايان نامه کارشناسي ارشد دانشگاه آزاد اسلامي واحد مرودشت.

4-بختياري، پرويز(1387) "ارزيابي متوازن" نشريه تدبير، شماره 150 .

5-بختياري، پرويز(1386)" سازمان استراتژي محور"چاپ سوم، تهران : انتشارات مديريت صنعتي.

6-توکلي مقدم، رضا،صادق، عمل نيک و محسن و محمد علي رفعتي(1383)" متدولوژي بکارگيري تحليل پوششي داده ها" نشريه دانشکده فني دانشگاه تهران، جلد 38، شماره 1، صص185-175 .

7-خاکي، غلامرضا(1384)"روش تحقيق با رويکردي به پايان نامه نويسي" تهران: انتشارات بازتاب.

8- -خواجوي، شکراله، ناظمي، امين(1385) "بکارگيري ارزيابي متوازن با استفاده از تجزيه و تحليل سلسله مراتبي" ماهنامه حسابدار، شماره 185 .

9- دلاور، علي(1381)"روش تحقيق در روانشناسي و علوم تربيتي" چاپ يازدهم، تهران: انتشارات ويرايش.

10- سرمد، زهره، بازرگان، عباس(1383)" روش تحقيق در علوم رفتاري" چاپ دهم، تهران: موسسه انتشارات آگاه.

11- فخاريان، ابوالقاسم(1382)" ارزيابي متوازن ابزار پيشبرد استراتژي" مجله حسابدار، سال هفدهم، شماره 154 .

12-راشدي، محمدحسن(1384) "کارت امتيازي متوازن، ابزار اندازه گيري و موفقيت مديران" نشريه موسسه مطالعات بهره وري و منابع انساني، شماره 174و 173 و 172 .

13-کمالي شهري، عصمت السادات (1384) "امکان سنجي اجراي ارزيابي متوازن در صنايع لوازم خانگي فعالي در بورس اوارق بهادار تهران" پايان نامه کارشناسي ارشد دانشگاه الزهرا.

14-مهرگان، محمدرضا(1383)" مدلهاي کمي براي ارزيابي عملکرد سازمانها" تهران: انتشارات دانشکده مديريت دانشگاه تهران.

15-نمازي، محمد(1379) "پژوهش هاي تجربي در حسابداري: ديدگاه روش شناختي" چاپ اول، شيراز: انتشارات دانشگاه شيراز.

16-نمازي، محمد (1382) "تکامل ارزيابي متوازن" پژوهشنامه علوم انساني و اجتماعي، دانشگاه شيراز، سال سوم، شماره هشتم.

17-نمازي، محمد، رمضاني، اميررضا(1382) "ارزيابي متوازن در حسابداري مديريت" مجله علوم اجتماعي و انساني دانشگاه شيراز، دوره نوزدهم، شماره دوم.

* + - * 18-Atkinson, Antony (2000) " Measure For Measure" CMA Management, Vol 74,Issue 7,pp.225-246
      * 19-Adams,Debra(1997)."Management Accounting for the Hospitality Industry,a strategic Approach"Cassel,Wellington House.
      * 20-Balanced Scorecard " Available At [www.Balanced](http://www.Balanced) Scorecard Survival.Com
      * 21-Balanced Scorecard "Available At [www.bscol.com](http://www.bscol.com)
      * 22-Bernard Mar (2009) "Balanced Scorecard" http.www.Unicom.co.uk
      * 23-Chan,Y.L-Ho,S.K (2000)"Performance Measurement And The Use Of Balanced Scorecard In Candian Hospital". Advanced in Management Accounting.pp .145-169
      * 24-Chow,c.H,Haddad,k.m,Williamsom,j.e,(1997)- Applying The Balanced Scorecard To Small Companies,Management Accounting,79,2,p.21-27
      * 25-Dilla,w,Sterinbart,p.,(2005).Relative Weighting Of Common And Unique Balanced Scorecard Measures By Knowledge Decision Makers, Behavioral Research In Accounting,17,p,43-53
      * 26-Erik Gunnar Hansen and Martin Sextl(2009)"Integrating Strategy and Corporate Community Involvement in a Balanced Scorecard, Result from Action Research at Merck Thailand Ltd.Available At [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
      * 27-Ewans,Matt. H.(2002)"The Balanced Scorecard".Available At [www.exinfm.com/trining](http://www.exinfm.com/trining).
      * 28-Fernandes , K.J. Venesh, R. and A. Whalley (2006)."Lessons From Implementing The Balanced Scorecard in A Small and Medium Size Manufacturing Organization".Techno Vation,Vol.26,pp.623-634.
      * 29-Ittner,C.D,Larcker.D.F."Subjectivity and The Weighting of Performance Measure:Evidence from a Balanced Scorecard."The Accounting Review,Vol. 78, pp. 725-768.
      * 30- Kaplan, R.S. and A A. Atkinson(2007). Advanced Mnagement Accounting, Third Edition, Prentice- Hall of India Private Limited, New Delhi-1110001,pp.367-441.
      * 31-Kaplan, R. S. and D. P. Norton(1996). "The Balanced Scorecard: Translating Strategy To Action".Boston: Harvard Business Riview, Jan- Feb,pp. 75-85.
      * 32-Kaplan, R. S. and D. P. Norton(2001). The Strategy Focused Organization. Boston: Harvard Business School Press.
      * 33-Kaplan, R. S. and D. P. Norton(2006). Alignment: Using The Balanced Scorecard To Create Corporate Synergies. Boston: Harvard Business School Press.
      * 34-Kaplan,Robert-Norton,David p(2001) "Transforming The Balanced Scorecard From Performance Management To Strategic Management Part 1 "Accounting Horizins,Vol 15.no 1,pp 87
      * 35-Kaplan,Robert-Norton,David p(sep/oct 1993) "Putting The BSC To Work" Harvard Business Review.71,Issue 5,p 134
      * 36-Kaplan,Robert-Norton,David p(jun/feb 1996) "Using The BSC As A Strategic Management System"
      * 37-Kaplan,Robert-Norton,David p(jun/feb 1992) "The Balanced Scorecard-Measure That Drive Performance" Harvard Business Review.Vol 10,Issue,p 71
      * 38-"The Global Appliance Company"(1992) Available At Site:www.Electrolux.se
      * 39-Kaplan,R.S.,(2006).The Competitive Advantage Of Management Accounting, Journal Of Management Accounting Research,18,p.127-135.
      * 40-Kershaw & Kershaw,S.(2001)." Developing a Balanced Scorecard At St. Elsewhere Hospital", Management Accounting Quarterly, 2(1), pp. 28-35.
      * 41-Lisiecka. K (2002)" The Balanced Scorecard" Quartery Problem, no. 6, p.4.
      * 42-Michalska. J (2005) " The Usage of The Balanced Scorecard for the Estimation of Enterprise Effectiveness " Jornal of Materials Processing Technology, No. 162-163, pp. 751-758.
      * 43-Nair, Mohan (2004). Essential of Balanced Scorecard , Edit . 1, John Wiley & Sons. Inc.
      * 44- Nair, Mohan (2004). Essential of Balanced Scorecard , John Wiley & Sons. Inc, Hoboken , New Jersey.
      * 45-Namazi , M. (2006). " Revising The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measure Linked To Strategy " . Working Paper.
      * 46-Niven, P, R. (2002). Balanced Scorecard Step – by – Step . New York : John Wiley & Sons. Inc.
      * 47-Penny, Nigel (2001) . "Masuring Business Performance: A New Framework Perspective". Quarterly Jornal of Accounting , Hong Kong, Vol . 23, pp. 25-36.
      * 48-Shinder, M-Dowel, MC(1999). "ABC,The Balanced Scorecard and EWA". Evaluation , Vol. 1, pp.38-44.
      * 49-Steen Nielsen and Erland Hejn Nielsen (2009). " Performance Management Through a Balanced Scorecard Concept – A Systems Dinamics Modeling Approach". Available At www.ssrn.com
      * 50-Speckbacher, Gerhard (2005)"A Descriptive Analysis On The Implementation Of BSC In German-Speaking Country "Available At [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
      * 51-Volker, Kathlen E- Rakich, Jonathon S- French, G. Richard (2001). "The Balanced Scorecard in Health Care Organization : A Performance Measurement and Strategic Planning Methodology". Hospital Topics, Vol . 79, Issue. 3, p . 13.

52-Wong-On-Wing,B.,Guo,L.,Li,w,Yang,D.,(2007). Reducing Conflict In Balanced Scorecard Evaluations, Accounting, Organization And Society (In Press)

1. - Activity-Based Costing [↑](#footnote-ref-1)
2. - Just-in-Time [↑](#footnote-ref-2)
3. - Strategic Cost Management [↑](#footnote-ref-3)
4. - Earnings Per Share [↑](#footnote-ref-4)
5. - Relevant Financial Measures [↑](#footnote-ref-5)
6. - Operational Measures [↑](#footnote-ref-6)
7. - Leading and Lagging indicators [↑](#footnote-ref-7)
8. - Strategic Paradox [↑](#footnote-ref-8)
9. - contingency Theory [↑](#footnote-ref-9)
10. - Supply chains [↑](#footnote-ref-10)
11. - Strategy – Focused Organization [↑](#footnote-ref-11)
12. - Build it and they will come [↑](#footnote-ref-12)
13. - peter Drucker [↑](#footnote-ref-13)
14. - Garrison [↑](#footnote-ref-14)
15. - Strategic Business Unit (SBU) [↑](#footnote-ref-15)
16. - Fernandes et al [↑](#footnote-ref-16)
17. - Gumbus [↑](#footnote-ref-17)
18. - Lussier [↑](#footnote-ref-18)
19. - Boulianne [↑](#footnote-ref-19)
20. - Chen et al [↑](#footnote-ref-20)
21. - Othman [↑](#footnote-ref-21)
22. - Bhagwat and Sharma [↑](#footnote-ref-22)