

تطوير نظام محاسبة التسيير من اجل تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية
أ . حسين بلعجوز
جامعة المسيلة

Abstract :

The objective of this study and its analysis and previous versions in the development of models to measure and assess the performance and focus on the importance of balanced performance model outputs in the development of accounting management information systems for a model of measurement and evaluation of performance.

Keywords: accounting management, performance measurement, balanced performance

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى استقراء وتحليل الدراسات والإصدارات السابقة في مجال تطوير نماذج قياس وتقييم الأداء والتركيز على أهمية نموذج الأداء المتوازن في تطوير مخرجات نظم معلومات محاسبة التسيير لبناء نموذج القياس وتقييم الأداء. الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، قياس الأداء، تقييم الأداء، بطاقة الأداء المتوازن.

مشكلة البحث:

تتمثل إشكالية هذا البحث في أن نظم ومقاييس أداء محاسبة التسيير التقليدية أصبحت غير قادرة في الوقت الراهن على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء بالمؤسسة، إضافة إلى عدم مقدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن المؤسسات من خلالها تقييم الأداء الداخلي والخارجي في الأجل القصير والطويل وذلك بسبب التركيز على قياس نتائج الأداء المالية في الأجل القصير، وعدم اهتمامها بقياس مسببات ومحركات الأداء في الأجل الطويل. وحل هذه المشكلة يكون من خلال إيجاد إطار شامل يتناول كل من محركات الأداء وأسس ومعدلات قياسه وتقييمه مما يمكن إدارة المؤسسة من التأكد من تحقيق الأهداف

الإستراتيجية والأهداف قصيرة الأجل وفق عوامل البيئة والمنافسين والسوق .

العدد 01/2008

مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

هدف البحث: يعتبر القياس المتوازن للأداء أحد التطورات الرئيسية في المحاسبة ويستخدم لتحسين الأداء المالي لشموله على المقاييس المالية وغير المالية والتي ترتبط بالأداء المالي المطور، كذلك أداة لتحويل الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسات إلى لغة مشتركة يفهمها جميع أفرادها وبذلك فهو مدخل متكامل لقياس وتقييم الأداء بسبب احتواء الإستراتيجية على مؤشرات لقياس الأداء تعكس مركز المؤسسة ككل، كما يعتبر أحد المداخل الحديثة لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات على اختلاف أنواعها الخاصة أو العامة أو الخدمية أو الصناعية.

نتيجة لذلك تناول العديد من الكتاب والباحثين سواء في المجال الأكاديمي أو التطبيقي هذا الاتجاه الحديث من عدة زوايا ومحاور متباينة. ويتناول البحث في هذه النقطة آراء واجتهادات الباحثين على النحو الآتي:

1- القياس المتوازن للأداء كمدخل لتطوير محاسبة التسيير.

2- القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس وتقييم الأداء.

3- الاتجاهات الحديثة في قياس وتقييم الأداء

أهمية البحث: نظرا للتحدي الذي تواجهه المؤسسات الحديثة في ظل بيئة الأعمال التي تتسم بالدينامية والتحرك السريع، من حيث تطلعات واحتياجات الزبائن، والضغوط المتزايدة الناتجة عن عولمة السوق وشدة المنافسة العالمية والتركيز على البعد الاستراتيجي لسياسات الأعمال، الأمر الذي يفرض على تلك المؤسسات الاستجابة السريعة لتلك التغيرات والتوجه لتطوير تقنياتها واستراتيجياتها. ولتحقيق ذلك ظهرت أهمية قياس وتقييم الأداء لتلك المؤسسات لتحديد جوانب التغيير والتطوير. وتبرز أهمية هذا البحث في محاولة اقتراح بطاقة الأداء المتوازن كمنهجية متكاملة لقياس وتقييم الأداء.

منهج البحث:

يعتمد البحث في أساسه على الدراسات النظرية والبحوث السابقة ذات الصلة، ومن محاولة الاستفادة في التعريف بكيفية الاستفادة من منهج بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية. وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التعرض إلى مختلف الدراسات المتعلقة بقياس وتقييم الأداء وكذا محاولة توضيح شروط بناء وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية.

حدود البحث:

يتناول البحث هذا الموضوع مع الالتزام بالحدود التالية :

- يقتصر البحث في جانبه النظري على تناول الأدب المحاسبي فيما يخص قياس وتقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية.
- يقتصر البحث على تناول الأسس النظرية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

فروض البحث :

يستند البحث على مجموعة من الفروض أهمها :

- 1- تعاني محاسبة التسيير التقليدية قصورا واضحا في ميدان قياس وتقييم الأداء.
- 2- يمكن استخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن كمنهجية حديثة فيما يتعلق بقياس وتقييم الأداء الكلي للمؤسسة الاقتصادية.

خطة البحث:

مراعاة لحدود البحث وتحقيقاً لأهدافه وفروضه، يقسم البحث ليشمل النقاط التالية:

- الدراسات التي تناولت تطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير في مجال قياس وتقييم الأداء.
- الدراسات التي تناولت الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة.
- الدراسات التي تناولت الاتجاهات الحديثة في قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية.
- بطاقة الأداء: المتوازن النشأة، المفهوم، الخصائص والأبعاد.
- الخلاصة

مقدمة:

أدركت أدبيات محاسبة التسيير مدى الحاجة الملحة لتوفر مقاييس أداء حديثة وكذلك نظم رقابية حديثة تواكب التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة، وتبين من ذلك أهمية وجود مقاييس أداء غير مالية للقيام بقياس وتقييم الأداء إلى جانب مقاييس الأداء المالية بعد تطويرها لمواكبة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة.

ولتحقيق قياس الأداء في بيئة الأعمال الحديثة اقترح (Kaplan & Norton) أربع اتجاهات لقياس وتقييم الأداء وفق القياس المتوازن للأداء والذي ربط بين المقاييس المالية وغير المالية باستراتيجية المؤسسات وفق علاقة السبب والنتيجة وتوجيه جهود العاملين نحو تحقيق تلك الإستراتيجية.

1- الدراسات التي تناولت تطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير في مجال قياس وتقييم الأداء:

أكدت العديد من الدراسات والكتابات التي تناولت تطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير في مجال قياس وتقييم الأداء على النقاط التالية :

__ أن مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير التقليدية ليست قادرة في الوقت الراهن لإعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي و بالتالي هي ليست قادرة على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن من قياس وتقييم الأداء الداخلي والخارجي سواء في الأجل القصير أو الطويل.

__ أهمية تطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير في مجال قياس وتقييم الأداء

ومن ثم فإن تناول هذه الدراسات والكتابات السابقة يجب أن ينطلق من بعدين أو محورين هما على النحو التالي :

1-1 الدراسات التي تناولت قصور مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير عن الوفاء بمتطلبات قياس وتقييم الأداء:

يتناول هذا المحور الدراسات السابقة التي اختلفت بتحديد مدى قصور مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير عن الوفاء بمتطلبات قياس وتقييم الأداء . وفي هذا الإطار نتناول الدراسات التالية:

- دراسة (Kaplan,94)¹ عملت على بحث تطوير جانب الممارسة والجانب النظري لمحاسبة التسيير مستندة بذلك على أن السنوات السابقة شهدت ثورة من الدراسات السابقة في تطوير ممارسة ونظرية محاسبة التسيير, وتتضح بذور هذه الثورة في أواسط الثمانينات من القرن السابق , حيث كان هناك عديد من الابتكارات في محاسبة التسيير من حيث الممارسة والنظرية مثل التكلفة على أساس النشاط (ABC)* وأنظمة الرقابة التشغيلية والبطاقة المتوازنة للأداء(BSC)**.

يعود قصور وفشل مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير عن الوفاء بمتطلبات قياس وتقييم الأداء إلى عدم تكييفها بسرعة مع احتياجات المؤسسات الجديدة وأنها بطيئة التغيير بالرغم من التغير السريع في البيئة التقنية في السنوات الاخيرة وهذا بسبب: قوة المهنة التي وضعت شروط مالية صارمة لقواعد التقرير. وتشجيع القائمين بتعليم المحاسبة على استخدام المعلومات المالية المحاسبية لأغراض اتخاذ القرار .

- دراسة (Niven,2002)² حيث وجهت عدة انتقادات للقياس المالي أهمها: عدم الاتساق مع البيئة المعاصرة، عدم القدرة التنبؤية لهذه المقاييس، تركيز على الأهداف القصيرة الأجل وتهمل الأهداف طويلة الأجل، إن التقارير لا تتناسب ومختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

1-2 الدراسات التي تناولت مدى الحاجة لتطوير مخرجات نظام المعلومات محاسبة التسيير للوفاء بمتطلبات قياس وتقييم الأداء:

يتضح من تحليل الدراسات السابقة في المحور الفرعي السابق أوجه قصور مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير التقليدي عن الوفاء بمتطلبات قياس وتقييم الأداء وبصفة خاصة في ظل البيئة الحديثة للمؤسسات والتي تتسم بالسرعة والتطوير المستمر والتي تتطلب تطورا , ليس فقط على الأجل القصير بل على الأجل الطويل مع التركيز على مسببات النتائج النهائية للأداء .

يتناول هذا المحور الفرعي الدراسات السابقة التي اختصت بتحديد مدى الحاجة لتطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير للوفاء بمتطلبات

قياس وتقييم الأداء. وفي سبيل ذلك نتناول بالدراسة والتحليل دراسة كل من:

* Activity Based Costing

** Balanced Scorecard

- دراسة (Horngren,95)³ عرضت التطورات الهامة في مجال محاسبة التسيير خلال الثلاثين سنة الأخيرة من القرن السابق حيث شملت الآتي:
- التركيز على التكاليف المتغيرة و المساهمة في بداية الستينات والذي كان له أثر في تغيير وتطوير محاسبة التسيير.
 - التركيز على الموازنة الصفرية في أواخر السبعينات مما ساهم في تحسين عملية الموازنة.
 - سادت التكلفة على أساس النشاط (ABC) في أواخر الثمانينات في أدبيات محاسبة التسيير في أمريكا .
 - وبناء على ذلك خلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير كما أعطت تصورا لمستقبل محاسبة التسيير يتضح لنا في النقاط التالية:
 - سيكون هناك استخدام واسع لقواعد تخصيص التكاليف غير المباشرة أكثر من العمل المباشر.
 - سيادة المقاييس غير المالية للأداء واستخدام الأداء المتوازن (BSC) والذي يحقق الربط بين أهداف المؤسسة والجهود الإدارية ومقاييس الأداء والمكافآت.
 - زيادة الاهتمام بمقاييس الأداء والمكافآت كأدوات للتحفيز مع تقليل الاهتمام بمقاييس محاسبة التكاليف كمرشد للقرارات الاقتصادية .
 - زيادة التركيز على قرارات الفريق والتعاون بين الوظائف بهدف الاهتمام بعملية الابتكار في مجموعة مقاييس الأداء والمكافآت.
 - كما اخصت دراسة (Slagmulder,1995)⁴ بمعرفة أثر تغيير تكنولوجيا التصنيع على محاسبة التسيير إضافة إلى تحديد الطرق الخاصة بتهيئة أنظمة التكاليف وأنظمة محاسبة التسيير لدى المؤسسات لكي تتغير مع تغير التكنولوجيا .
 - وخلصت الدراسة الميدانية في هذه الدراسة لـج شركات بلجيكية بعض الخصائص الأساسية أهمها: عملية اتخاذ القرار الاستثماري تتأثر بالنظم المحاسبية, وبذلك تصبح الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير غير ملائمة لتقييم الاستثمارات الإستراتيجية وفق التقنية الصناعية المتقدمة.
- 2- الدراسات التي تناولت الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة:
- تعمل مؤسسات الأعمال الحديثة حاليا في بيئة متطورة سواء من ناحية تكنولوجيا الإنتاج أو تكنولوجيا المعلومات المتاحة عن حالة الإنتاج وأوجه النشاط الأخرى في المؤسسة. ويؤدي ذلك بالتبعية إلى التأثير على مؤشرات الأداء ومحركاته.

ومن ثم كان لزاما على تلك المؤسسات أن تبحث في صياغة مقاييس أداء متطورة تأخذ في الحسبان التطورات في أوجه النشاط المختلفة مما يحقق للمؤسسة إمكانية التوصل إلى أداء متوازن بين أوجه نشاطاتها المتباينة . ونتيجة لذلك تصدى العديد من الكتاب والباحثين سواء في المجال الأكاديمي أو التطبيقي لهذه المشكلة من عدة زوايا ومحاور متباينة، نذكرها على النحو التالي:

1-2 الدراسات التي تناولت أثر التطور في بيئة الأعمال الحديثة على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها الإدارة لقياس وتقييم الأداء:

يتناول هذا المحور الفرعي الدراسات السابقة التي اقتصت بأثر التطور في بيئة الأعمال الحديثة على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها الإدارة لقياس وتقييم الأداء وفي سبيل ذلك نتناول بالدراسة والتحليل دراسة كل من:

إن تطور بيئة الأعمال الحديثة أثر على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسات، حيث أن الهدف من وجود إطار عمل لقياس الأداء لدى المؤسسات حاليا يكمن في توفر معلومات تشكل بيئة أساسية لتحفيز و تشجيع المؤسسة و منسوبيها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

في سبيل ذلك استهدفت دراسة⁵(Sharma,1996) إلقاء الضوء على كيفية تطبيق قياس الأداء في المؤسسات. وكيف أن التطبيقات المتكاملة لقياس الأداء غيرت أسلوب إدارة أداء المؤسسات من خلال مراجعة مكونات الأنظمة الجديدة وكيف تطبق و ما هي الفوائد التي تحققها تلك الأنظمة.

و تشير الدراسة إلى أن المؤسسات قد اكتسبت خبرة من خلال أدوات الإدارة التحليلية و التي تم تطويرها، مثل التكلفة على أساس النشاط (ABC) و قياس الأداء المعتمد على الإقتداء بالتجارب الناجحة (BM)، و أنها كانت الأسس لتكامل المعلومات المتوفرة في أنظمة الرقابة الإدارية و التخطيط وفق التقنية المتطورة للحاسب الآلي و الاتصالات.

وخلصت الدراسة إلى أن إطار عمل قياس الأداء المتكامل يهدف لإعطاء معلومات أساسية لبحث المؤسسة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية، خصوصا و أن التغذية العكسية للبيانات تتم بكل سهولة من خلال الحاسب الآلي و الذي توجد به جميع البيانات الأساسية للصفقات التجارية، مع التنويه إلى تقدم تقنية المعلومات الذي جعل من

الصعب إخفاء الأداء الضعيف و هذا سيكون أثره على الأفراد مؤثرا، لأن تحسين الأداء يكمن في فعل الأفراد للأشياء بطريقة مختلفة و بالتالي إذا أردت أن تمتلك أداء إيجابي يجب أن تملك نظام قياس أداء إيجابي و صحي بأسلوب إيجابي. إن تطور تقنية الحاسوب في إنتاج المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة لا بد أن يتبعه المقدر و الاستخدام الكفاء من قبل المديرين لفهم تلك المعلومات و التعامل معها في قياس و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات المناسبة.

لذلك اهتمت دراسة (Green wood, Tsong, 1999)⁶ بالتركيز على العلاقة بين المعلومات التي تستخدمها الإدارة في المؤسسات و مقدره المديرين على فهم تلك المعلومات و التعامل معها في اتخاذ القرارات، و ذلك من خلال دراسة 8 مؤسسات تعمل في الصناعة الإلكترونية في كل من هونج كونغ و المملكة المتحدة و مقارنة الممارسات لمعرفة المعلومات المستخدمة و تحديد مقدار الاستفادة من تلك المعلومات و من ثم تحديد ما إذا كانت المعلومات المستخدمة ستجعل مقاييس الأداء تستجيب للظروف و المحددات البيئية للمؤسسات الصغيرة و بالتالي تؤثر على جودة اتخاذ القرار. و خلصت الدراسة إلى نتائج تدرج في الآتي: استمرار استخدام المديرين لمقاييس الأداء المالية في قياس و تقييم الأداء و اتخاذ قراراتهم متجاهلين المجالات الأخرى للقياس (رضاء الزبائن، رضا الموظفين) بسبب صعوبة قياسها، حاجة المديرين الماسة للفهم و الإدراك

المرتفع للمعلومات المتاحة و المقدمة حتى يتم الاستفادة منها أكبر استفادة لمواجهة التغيرات في البيئة الخارجية و التي تشكل تحدي كبير لأداء و استمرار تلك المؤسسات، هناك تحدي آخر لتلك المؤسسات في تشكيل مزيج من المقاييس الملموسة (مالية و غير مالية) مما يؤدي إلى زيادة فعالية تلك المؤسسات و نجاحها لتحقيق أهدافها.

2-2 الدراسات التي تناولت الحاجة لتطوير مقاييس الأداء لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة:-

أثرت التطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة على كمية و نوعية المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسات في قياس و تقييم الأداء لتحقيق الأهداف الإستراتيجية. كما أن التركيز على المقاييس المالية فقط لقياس الأداء قد ينتج آثار سلبية، لذلك فهناك حاجة لتطوير مقاييس أداء المؤسسات و التي تعتمد على المخرجات بدلا من المدخلات لتتمكن من مراقبة تقدمها و قدرتها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

يتناول هذا المحور الفرعي الدراسات السابقة التي اقتصت بالحاجة لتطوير مقاييس الأداء لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة. و في سبيل ذلك نتناول بالدراسة و التحليل الدراسيتين التاليتين:

لمواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة فإن هناك حاجة لتطوير مقاييس الأداء المالية و إيجاد مقاييس و مؤشرات أداء غير مالية تعمل جميعا ضمن نطاق واسع من مقاييس الأداء و تعكس قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية و مدى نجاحها التنافسي من خلال قياس أوجه أنشطة المؤسسة المختلفة.

استهدفت دراسة⁷(Shaw) تأكيد الدليل على الحاجة لتطوير مقاييس الأداء المالية لمواكبة تغيرات بيئة الأعمال من خلال إيجاد مقاييس أداء غير مالية تعمل في نطاق واسع من مقاييس الأداء.

و تحقق المؤسسة أهدافها من خلال تنفيذ إستراتيجياتها، و تتم عملية متابعة تنفيذ الإستراتيجية من خلال الرقابة الإدارية، و تعتبر عملية قياس الأداء و تقييمه إجابة لأربعة أسئلة:- ماذا يحصل؟ - لماذا يحصل؟ - هل سيستمر؟ - ماذا نفعل حوله؟

إن قياس الأداء يمكن المؤسسة من معرفة ما يحصل، و بمعرفة ذلك تحدد الإدارة العليا الاتجاه الذي تسير به المؤسسة لو أن كل شيء جرى على ما يرام. كذلك تناولت دراسة (Rouber , 1999)⁸ أهمية تقييم أداء الأعمال الصغيرة حيث أنه موضوع خطير و موضع انتقاد للاقتصاد الكندي ، و أهمية مقاييس الأداء التي تعكس جميع اتجاهات و أنشطة المؤسسة .

تفيد الدراسة عن أهمية مقاييس الأداء ، أنها تلك التي تعطي تصورا شاملا لأوجه أنشطة المؤسسة جميعها واتجاهاتها حيث يمكن تصنيفها إلى أربعة أنواع:

- مقاييس الربحية والإنتاجية.
- مقاييس الحجم.
- مقاييس البقاء.
- مقاييس النمو.

وهناك مقاييس إضافية تتعلق بمدى التوسع والابتكار وتعتبر مفيدة لصانعي القرارات .
2-3 الدراسات التي تناولت أهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية لقياس وتقييم الأداء:

ونظرا للتغيرات المتسارعة المتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة والمعاصرة فإن هناك حاجة ماسة لتطوير مقاييس الأداء المالية لتقييم الأداء حيث أنها تاريخية ولا تعطي توجه مستقبلي للأداء ، كما أنها لا تأخذ في الحسبان أداء المنافسين. وعليه فقد دافع بعض الكتاب والباحثين عن مقاييس الأداء غير المالية في تقييم الأداء ، مثل مقاييس الإنتاجية ونصيب السوق وتطور المنتج ومعدل دوران العمالة بجانب استخدام المقاييس المالية .

يتناول هذا المحور الفرعي الدراسات السابقة التي اقتصت بأهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية لقياس وتقييم الأداء . وفي سبيل ذلك نتناول بالدراسة والتحليل دراسة كل من:

اختصت دراسة (Elshishini, 2001)⁹ بتحديد مدى أهمية تكامل المقاييس المالية وغير المالية . موضحة أن كتابات أخرى وجهت انتقادات لتطبيق مقاييس الأداء المالية . ونتيجة لما تواجهه المؤسسات من ضغوط المنافسة وعدم التأكد البيئي لمواكبة أساليب الإدارة الحديثة ، مثل برامج الجودة الشاملة وحافز منظمات الجودة العالمية التي تعطي حافزا لتكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية في أنظمة تقييم الأداء ، لذلك يوجد اتجاه في بحوث محاسبة التسيير في مجال تقييم الأداء يركز على تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية مثل نموذج الأداء المتوازن .

تفيد الدراسة أن أسلوب نموذج الأداء المتوازن قد وفر مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية لقياس وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المثالية . وخلصت الدراسة بذلك إلى أهمية نموذج الأداء المتوازن لتوفيره مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية هدفها تحقيق الأهداف الاستراتيجية ، مع التأييد لأهمية تطور معلومات محاسبة التسيير لمواكبة احتياجات المديرين لاتخاذ قرارات تحقق أهداف المؤسسة الإستراتيجية .

2-4 الدراسات التي تناولت مفهوم نموذج الأداء المتوازن (BSC) وأثره على تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء:

اتجهت معظم البحوث والدراسات السابقة لتؤكد أهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية لإعطاء صورة شاملة عن أداء المؤسسة . هذا الأمر كان أحد

الركائز الأساسية في ظهور أحد الاتجاهات الحديثة في بحوث محاسبة التسيير في مجال تقييم الأداء ألا وهو نموذج الأداء المتوازن.

يتناول هذا المحور الفرعي الدراسات والإصدارات السابقة والتي اقتصت بمفهوم نموذج الأداء المتوازن وأثره على تطوير أدوات قياس وتقييم الأداء وفي سبيل ذلك نتناول بالدراسة والتحليل دراسة كل من:

يعتبر نموذج الأداء المتوازن (BSC) فلسفة إدارية متقدمة تحفز أعضاء المؤسسة نحو تحقيق أهدافها وتوجيه جهود الأفراد نحو إستراتيجيتها وأهدافها المستقبلية من خلال تقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي إضافة إلى إعادة ترجمة إستراتيجية المؤسسة ورويتها وبلورتها في إطار متكامل يتضمن العديد من مقاييس الأداء المالية وغير المالية.

تعتبر دراسة (Kaplan, 1992)¹⁰ باكورة الدراسات في هذا الخصوص حيث أنها تقيم النموذج وتصفه من خلال الأبعاد أو المفاهيم التي تشمل كافة أنشطتها .

تفيد الدراسة أن المقاييس المتوازنة لنموذج الأداء المتوازن تتضمن مقاييس مالية تعكس مؤشرات لأفعال اتخذت فعلا إضافة إلى مقاييس تشغيلية تعكس رضا الزبون والعمليات الداخلية والابتكار والتحسين المستمر في المؤسسة .

ويتصف هذا النموذج بأنه يعطي مدير المؤسسة وضعا كقائد الطائرة الذي هو بحاجة إلى معلومات من عدة مصادر تغذية بخلاصات مفيدة للبيئة الحالية والمنتبأ بها والتي تساعده في قيادة الطائرة . حيث درجة التعقيد في بيئة الأعمال اليوم تتطلب أن يكون المدير مسؤولا عن رؤية الأداء في مواقع مختلفة داخل المؤسسة وخارجها في وقت واحد .

أما الأبعاد أو المفاهيم التي يشتمل عليها نموذج الأداء المتوازن فهي أربعة نواحي لقياس الأداء وتشتمل على مقاييس متعددة لكل بعد وهي :

البعد المالي، بعد الزبون، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والابتكار. بذلك تخلص الدراسة إلى أن نموذج الأداء المتوازن دفع بالمؤسسات إلى الأمام وساعدها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية بشكل متوازن لذلك تعتبر هذه الدراسة بمثابة الانطلاقة لكل الدراسات في هذا الخصوص .

واختصت دراسة (Norreklit , 2000)¹¹ بتحليل الافتراضات التي تقوم عليها نموذج الأداء المتوازن (BSC) . تشير الدراسة إلى أن نموذج الأداء المتوازن الذي قدمه (Kaplan, Norton, 1996) يقوم على دمج كل من مقاييس الأداء المالية والمقاييس غير المالية الإستراتيجية ، ويترجم هذا المدخل رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس أربعة .

وتخلص الدراسة أن نموذج الأداء المتوازن يخفض المشاكل المتعلقة بالتركيز على المقاييس المالية لأغراض الرقابة كما أنه لا يعتبر فقط نظام للقياس الاستراتيجي ولكنه يتمثل أيضا في أنه نظام للرقابة الإستراتيجية حيث أنه يدمج المقاييس غير المالية في إطار الرقابة الإستراتيجية والتي يتم ربطها في علاقة سببية ترتبط بجميع مراحل العمل بالمؤسسة .

إلا أن هذه الدراسة ونتيجة لتحليلها الانتقادي للعلاقة السببية بين مقاييس الأداء المتوازن توصي في أن تكون تلك العلاقة منطقية وليست سببية مع الأخذ في الاعتبار أن هناك عوامل متغيرة تؤثر في التنبؤ للمستقبل .

3- الدراسات التي تناولت الاتجاهات الحديثة في قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية:

باتت تدرك أدبيات محاسبة التسيير مدى الحاجة الملحة لتوفر مقاييس أداء حديثة وكذلك نظم رقابية حديثة تتماشى مع التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة ، تبين من ذلك أهمية وجود مقاييس أداء غير مالية للقيام بقياس وتقييم الأداء إلى جانب مقاييس الأداء المالية بعد تطويرها لمقابلة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة .

ويتناول البحث في هذه النقطة آراء واجتهادات الباحثين في هذا المجال وذلك من عدة زوايا على النحو التالي :

3-1 الدراسات التي تناولت الأداء المتوازن كمدخل لتطوير محاسبة التسيير:

إن الانتقادات التي وجهت لمخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير جعل هذه الأخيرة تفكر جديا بالطرق الملائمة لتطورها ومواكبتها للتغيرات والتطورات المتسارعة في بيئة الأعمال المعاصرة ، لذلك تصدى الكتاب والباحثون لهذه المشكلة ، لذلك كانت هناك محاولات عدة متلاحقة بدأت بإثبات أن محاسبة التسيير التقليدية قاصرة عن إمداد إدارة المؤسسة بمعلومات كاملة عن أداء كافة القطاعات بها ولا تأخذ في الحسبان أداء المنافسين والتوجهات المستقبلية . الأمر الذي دعى بعض الكتاب والباحثين إلى المناداة بأهمية مقاييس الأداء غير المالية لقياس وتقييم الأداء، مثل مقاييس الإنتاجية ونصيب السوق وتطور المنتج ، بجانب مقاييس الأداء بنوعيتها وضرورة تكاملها .

اختصت دراسة (Albright & Davis,2002)¹² بحث فعالية نموذج الأداء المتوازن في تطوير الأداء المالي في أحد فروع منشأة مصرفية في أمريكا . وقد بينت تلك الدراسة

أن منهجية الأداء المتوازن قد اكتسبت زيادة في الأهمية كأداة إدارية فعالة لتحقيق التوازن بين أعمال وأهداف الموظفين مع إستراتيجية المؤسسة .وبذلك تقدم هذه الدراسة تحليلاً عملياً لمنهجية الأداء المتوازن على الأداء المالي للمؤسسة المصرفية . لقد برز نموذج الأداء المتوازن نتيجة لمهام التخطيط والرقابة ومهام قياس الأداء لمحاسبة التسيير وبسبب زيادة أهمية الأداء المتوازن والمزايا المنسوبة إلى استخدامه . وبذلك يعتبر نموذج الأداء المتوازن تطوراً هاماً في محاسبة التسيير يتستحق عناية مكثفة للبحث فيه واستخدام طرق البحث المختلفة بما فيها دراسة الحالة والتجارب السلوكية .

وخلصت الدراسة إلى أنها تقدم دليلاً قوياً لما أشارت له النتائج الميدانية للدراسة في أن الإدارة التجريبية تحقق تحسناً في الأداء المالي أكثر من الإدارة الرقابية، وهكذا فإن نموذج الأداء المتوازن يمكن أن يستخدم لتحسين الأداء المالي والذي بدوره يحقق أهداف المؤسسة الاستراتيجية .
و اهتمت دراسة (Kasurinen,2002)¹³ بتحديد العوامل المؤثرة على تغيير محاسبة التسيير وفق مدخل نموذج الأداء المتوازن كحالة دراسية لأحد المستشفيات . تشير الدراسة أنه تم تطوير نموذج تغيير محاسبة التسيير مع التركيز على دور الأفراد في المؤسسة كقادة في التغيير . أما توقعات التغيير المستمر تسمى القوة الدافعة والعوامل المعيقة أو المانعة تسمى بالحوجز ، وتعرف الدراسة القادة المحفزين والمساعدين والمسهلين بالقوة الدافعة للتغيير أو القوة المحسنة للتغيير .
اتضح من الدراسة الميدانية أنه عند وضع نموذج الأداء المتوازن كان هناك بعض المشاكل المتعلقة بالاستراتيجيات لوحدة العمل دون حل، كما أن دور الإستراتيجية في نموذج الأداء المتوازن قد سبب ذلك الإرباك وكان من أهم العوائق التي تعيق التغيير إضافة للوضع المالي الذي قلل من تحديد الإستراتيجية لوحدة العمل .
وبذلك يتأكد من هذه الدراسة أهمية نموذج الأداء المتوازن في تطوير معلومات لمحاسبة التسيير ، من خلال دمجها بالمعلومات غير المالية لتستخدم في تحقيق الرقابة الإدارية وتنفيذ الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة .

4- بطاقة الأداء المتوازن النشأة، المفهوم والخصائص

4-1 نشأة أسلوب قياس الأداء المتوازن:

يهتم المديرون في مستوى الإدارة العليا وفق المدخل التقليدي لقياس وتقييم الأداء بالمقاييس المالية، بينما يهتم المستوى التشغيلي بالأمور التشغيلية والمقاييس

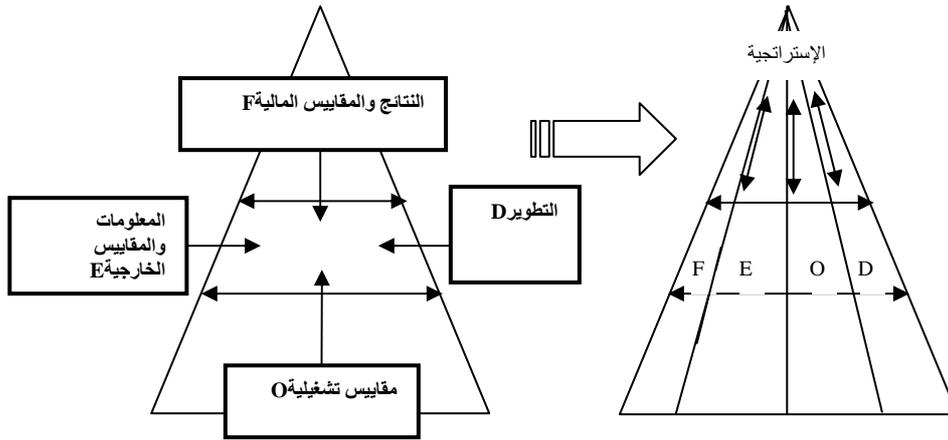
المرتبطة بها مثل: السرعة – الإنتاجية ... إلخ، وبالتالي تتكون فجوة في المستوى الإدارية الوسطى (فجوة بين مستوى الإدارة العليا والإدارة التشغيلية)، ويعمل المديرون في هذا المستوى على سد هذه الفجوة بمحاولة التوفيق بين المقاييس التشغيلية الآتية من أسفل الهرم الإداري والمتطلبات المالية (تحقيق النتائج المالية المرغوب بها) للإدارة العليا.

إضافة لما سبق، هناك الضغوط التي تفرضها المعلومات والمقاييس المتعلقة بالجهات الخارجية (الحصة السوقية، فقدان الزبون، رضاء الزبون ...)، وكذلك ضغوط متطلبات التطوير (مثل التدريب، البحوث ... إلخ).

ويمكن تقسيم الضغوط ومقاييس الأداء السابق ذكرها إلى نوعين هما:

- النتائج، المسببات، ويبين (Johnston & Clark)¹⁴ من خلال الشكل 1 الضغوط ومقاييس الأداء في المستويات الإدارية المختلفة: مقاييس أداء مالية، مقاييس أداء تشغيلية، مقاييس الأداء المهمة بعمليات التطوير، مقاييس الأداء المتعلقة بالمعلومات الخارجية، ويمكن تقسيم هذه المقاييس تبعا لمدخل النتائج- المسببات(المحددات) إلى نوعين: مقاييس النتائج ومقاييس المسببات، ومن الجدير بالذكر أنه لا يمكن الاعتماد على مقاييس النتائج (المالية والمعلومات الخارجية) فقط في توجيه أداء المؤسسة حيث أنه في هذه الحالة لا يتم توضيح كيفية وأسباب تحقيق هذه النتائج، وكذلك إن الاعتماد على مقاييس المسببات (المعلومات التشغيلية ومعلومات التطوير) فقد لا يبين النتائج التي تم تحقيقها من اتخاذ تصرف ما، وبهذا يمكن القول أن كلا النوعين ضروري في كل مستويات .

الشكل رقم:1 ربط العمليات التشغيلية بالإستراتيجية في ظل أسلوب قياس الأداء المتوازن



Source : Jhonston R & Clark G, Service Operation Management, Prentice Hall, Inc , New York,200, p273.

ويوضح احد الكتاب¹⁵ ان الاهتمام باستخدام أسلوب قياس الأداء المتوازن يعود إلى بداية عام 1990 عندما قررت مؤسسة (Norton Nolan) أن ترعى دراسة أعدت بواسطة المكتب الاستشاري والعالمي KPMG* لمدة سنة كاملة حول قياس وتقييم المؤسسات متعددة الجنسيات.

وقد غير هذا الأسلوب تشكيلة البناء الهيكلي لمقاييس الأداء كما يوضح الشكل رقم 1 ويعتمد هذا الأسلوب على كلا من مقاييس النتائج ومقاييس المسببات، حيث يتم وضع مزيج من مقاييس الأداء التي تربط الإستراتيجية بالعمليات التشغيلية بما يسمح بفهم العلاقة التبادلية بين المقاييس المالية والتشغيلية والخارجية والمتعلقة بالتطوير، مما يساعد المؤسسة على تحسين عملية اتخاذ القرار.

يوضح الشكل رقم 1 أيضا كيفية تغير البناء الهيكلي لمقاييس الأداء في ظل أسلوب قياس الأداء المتوازن، حيث أصبحت العلاقات بين مقاييس الأداء أفقية، ويلاحظ أنه كلما ارتفعنا لأعلى الهرم (مستوى الإدارة العليا) تقل المقاييس المستخدمة وتعكس مقاييس الأداء المستخدمة في مستوى الإدارة العليا الاهتمامات الإستراتيجية للمؤسسة،

* Klynveld Peat Marwick Goerdeler: the names of 4 accountancy firms before they continued together as KPMG in 1987.

وتجدر الإشارة إلى أنه من الضروري ربط هذه المقاييس بالمقاييس المستخدمة في المستويات الإدارية الأخرى، بهدف الوصول إلى فهم كافة العاملين لآلية عمل إستراتيجية المؤسسة، ولدور المستويات الإدارية المختلفة في تحقيق هذه الإستراتيجية، وللتأكد من فهم كل العاملين في المؤسسة للعلاقة بين المخرجات والإجراءات التشغيلية، حيث أن عدم فهم هذه العلاقة قد يؤدي إلى قيادة المؤسسة بشكل غير سليم، وهنا يطرح تساؤل مهم هو: لماذا انتشر استخدام قياس الأداء المتوازن في مجال قياس وتقييم الأداء الآن بالرغم من معرفة الانتقادات الموجهة لنظم قياس وتقييم الأداء منذ زمن، أي أن هذه الانتقادات ليست بالشيء الجديد؟. الإجابة على هذا التساؤل يتم من خلال التطرق إلى أسباب ظهور وتطبيق أسلوب قياس وتقييم الأداء المتوازن في هذا التوقيت.

4-2 أسباب ظهور أسلوب قياس الأداء المتوازن:

يرى (Kaplan & Norton)¹⁶ أن ظهور أسلوب قياس الأداء المتوازن يرجع إلى سببين رئيسيين هما:

* الافتقار إلى أسلوب شامل يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية بصورة مترابطة متوازنة، فقبل ظهور أسلوب قياس الأداء المتوازن كانت النظم التي تستخدم المقاييس غير المالية تكتفي بتجميع هذه المقاييس على شكل أقرب منه إلى قائمة تدقيق للمقاييس يتم تتبعها من قبل المديرين للعمل على تحسينها، أكثر من كونها نظام شامل يحتوي على مقاييس مترابطة.

ولكن مع اعتماد أسلوب قياس الأداء المتوازن، تم تنشيط دور المقاييس غير المالية من مجرد قائمة تدقيق تشغيلية إلى نظام متكامل لتطبيق الإستراتيجية.

* التحول إلى الاعتماد على الأصول غير الملموسة في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة، حيث كانت المؤسسات في عصر المنافسة الصناعية في القرن التاسع عشر وحتى القرن العشرين، تحقق مزاياها التنافسية من استثمار وإدارة أصولها المادية مثل المخزون، التجهيزات... الخ، وكان القياس المالي كافياً في ذلك الوقت، ولكن مع نهاية القرن العشرين، أصبحت الأصول غير الملموسة المصدر الأساسي لتحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة، حيث كانت القيم الدفترية للأصول الملموسة في 1982 تمثل 62% من القيمة السوقية للمؤسسة، ولكن بعد عشر سنوات هبطت هذه النسبة إلى 38%، ومع نهاية القرن العشرين أصبحت القيمة الدفترية للأصول الملموسة تمثل أقل من 20% من القيمة السوقية للمنظمات، ومما سبق يتضح أن استراتيجيات توليد القيمة تحولت من إدارة الأصول الملموسة فقط إلى الاستراتيجيات المعتمدة على المعرفة، وهي استراتيجيات تسعى إلى تطوير الأصول غير الملموسة للمؤسسة، وتتضمن الاستفادة

من العلاقات مع الزبائن، الجودة، المنتجات والخدمات المبتكرة، المهارات المرتفعة للعمال، تكنولوجيا المعلومات(التي تدعم قوى العمل وتربط المؤسسة بعملائها ومورديها)، المناخ التنظيمي (تشجيع الابتكار والتحسين المستمر)، ومع هذا التحول في استراتيجيات توليد القيمة إلى الاعتماد على الأصول غير الملموسة، باتت المؤسسات غير القادرة على قياس أصولها بالشكل المناسب عاجزة عن تطبيق هذه الاستراتيجيات الجديدة (ما لا يمكن قياسه، لا يمكن إدارته)، وقد ظهر أسلوب قياس المتوازن على أنه الحل لهذه المشكلة، بسبب قدرته على عكس هذه الطبيعة المتغيرة لتكنولوجيا واستراتيجيات تحقيق الميزة التنافسية في القرن العشرين.

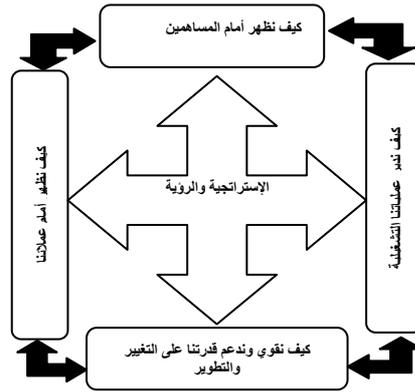
ويضيف (Yoshikawa, et al)¹⁷ لما سبق أنه من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور أسلوب قياس الأداء المتوازن هو التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الحديثة والتي من أهمها: قصر دورة حياة المنتج مما جعل من الابتكار وسرعة طرح المنتج في السوق من أهم عوامل النجاح، كما أنه لم يعد من الممكن إرضاء الزبون بمنتج نمطي وإرضائه لا بد من إنتاج المنتج وفقا لطلباته، وبهذا كان لا بد من تطوير أدوات الإدارة الإستراتيجية لمواجهة هذه التغيرات. ومما سبق يجد الباحث أن الافتقار إلى مدخل متوازن لقياس الأداء هو أهم سبب لظهور أسلوب قياس الأداء.

4-3 مفهوم وتعريف أسلوب قياس الأداء المتوازن:

يشير (Kaplan & Norton)¹⁸ إلى أنه قد تم تقديم أسلوب قياس الأداء المتوازن أول ظهوره على أنه إطار لقياس أداء المؤسسات وبناء على ذلك عرفه الكاتبان بأنه: "مجموعة من مقاييس الأداء التي تعطي المديرين صورة سريعة وشاملة عن أعمال المؤسسة، ويستخدم أسلوب قياس الأداء المتوازن مقاييس مالية توضح نتائج تصرفات قد تم اتخاذها سابقا وتستكمل هذه المقاييس بمقاييس تشغيلية: رضاء الزبون، عمليات تشغيل داخلية، ابتكار وتطوير الأنشطة، وتعتبر المقاييس التشغيلية محرك الأداء المالي المستقبلي"¹⁹.

ويبين (Scheer), et al)²⁰ أنه مع ظهور أسلوب قياس الأداء المتوازن تم التوجه نحو الرقابة المتواصلة لأنشطة المؤسسة ككل.

ويوضح الشكل رقم:2 أسلوب قياس الأداء المتوازن والجوانب المختلفة التي تغطيها مقاييس الأداء وفقا لهذا الأسلوب والتي يطلق عليها أبعاد أسلوب قياس الأداء المتوازن وهي: البعد المالي، بعد الزبون، بعد عمليات التشغيل الداخلية، بعد النمو والتعلم الشكل رقم:2 أبعاد قياس الأداء المتوازن



Source : Jhonston R & Clark G, op cit, p 273.

ويوضح (Halachmi)²¹ أن استخدام أسلوب قياس الأداء المتوازن اقتصر في بداية ظهوره على قياس الأداء فقط، ولكن بعد فترة اكتشف الباحثون والشركات انه يمكن استخدام أسلوب قياس الأداء المتوازن كأداة لإدارة الإجراءات بما يتوافق مع إستراتيجية المؤسسة، أي كنظام لإدارة الأداء، حيث يعرف (Adkins)²² إدارة الأداء على أنها إطار لإدارة تنفيذ إستراتيجية المؤسسة، فهو يوضح كيفية ترجمة الخطط إلى نتائج وإضافة لما سبق تم إدراك أهمية أسلوب قياس الأداء المتوازن كأداة للاتصال بين مختلف المستويات الإدارية، فقياس الأداء وحده قد لا يؤدي بالضرورة إلى تحسين أداء المؤسسة لذا لا بد من إدارة الأداء، وهكذا توسع دور هذا الأسلوب ليشمل دعم عمليات إدارة الأداء، وبهذا تطور أسلوب قياس الأداء المتوازن ليكون أداة لقياس وإدارة الأداء. ويعرف (Kaplan & Norton)²³ أسلوب قياس الأداء المتوازن وفقاً لما سبق على أنه نظام يدمج بين كلا من نظام قياس فعال يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ونظام يساعد على قيادة التغيير في الجوانب الأساسية مثل: المنتج، عمليات التشغيل، المستهلك، تطوير السوق.

وباستقراء وتحليل التعريفات السابقة لأسلوب قياس الأداء المتوازن استنتج الباحث إلى أن أسلوب قياس الأداء المتوازن أشمل من أن يكون مجرد أداة قياس وتقييم الأداء بل يمتد ليشمل إدارة الأداء وتوصيل الإستراتيجية لكل أعضاء المؤسسة وقد اعتمد الباحث مصطلح أسلوب نظراً لما يقدمه أسلوب قياس الأداء المتوازن من شرح مفصل لطريقة قياس وتقييم أداء المؤسسة، ومدى تحقق أهدافها وإستراتيجيتها، حيث يعرف مصطلح أسلوب في المعجم الوجيز للغة العربية على انه الطريقة المتبعة، وبهذا يمكن اعتبار أسلوب قياس الأداء المتوازن على انه: إطار لقياس وتقييم وإدارة الأداء بالاعتماد على

مجموعة من المقاييس المشتقة من إستراتيجية المؤسسة، والتي تعتبر أداة للمديرين لاستخدامها في توصيل إستراتيجية المؤسسة لكل العاملين ولأصحاب المصلحة الخارجيين.

4-4-4 المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها أسلوب قياس الأداء المتوازن: يعتمد أسلوب قياس الأداء المتوازن على مجموعة من المفاهيم الأساسية التي لا بد من فهمها بشكل جيد للتوصل إلى الفهم السليم لهذا الأسلوب وسيتعرض الباحث لهذه المفاهيم فيما يلي:

4-4-4-1 الرؤية: يوضح احد الكتاب²⁴ على أن الرؤية تصف طموحات المؤسسة للمستقبل دون تحديد الوسائل التي يمكن استخدامها للوصول إلى الغايات النهائية، ويجب العمل على توصيل الرؤية لأكبر عدد ممكن من العاملين في المؤسسة وذلك بتحويلها إلى رسالة، ويشير (Rohm)²⁵ إلى أنه يمكن التعبير عن رؤية المؤسسة في صيغة السؤال التالي: ماذا نريد أن نكون في المستقبل؟

ويرى (Cokins)²⁶ أن أسلوب قياس الأداء المتوازن قد ساعد المؤسسة على التحول من مفهوم قيادة المؤسسة بالاعتماد على النتائج المالية إلى مفهوم قيادة المؤسسة انطلاقاً من رؤيتها.

4-4-4-2 الرسالة:

يرى (Rohm)²⁷ أن رسالة المؤسسة تعبر عن غرضها أو السبب في وجودها، ويرى احد الكتاب إلى أن الرسالة هي تحدد أساسيات المؤسسة والمجال الذي تعمل فيه ومنتجاتها التي تقدمها للأسواق العاملة فيها، والرسالة قد تكون ضيقة أو واسعة.

4-4-4-3 الإستراتيجية:

يعرف (Horngren, Foster & Datar)²⁸ الإستراتيجية على أنها طريقة قيام المؤسسة بمقابلة إمكانياتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في السوق لمواجهة الضغوط التنافسية التي تواجهها في سعيها نحو تحقيق أهدافها.

ويشدد (Miyake)²⁹ على أنه ليس المهم امتلاك إستراتيجية مطورة فقط، بل الأهم هو قدرة المؤسسة على تحقيق هذه الإستراتيجية، وهذا ما يعمل أسلوب قياس الأداء المتوازن على تحقيقه.

4-4-4-4 خريطة الإستراتيجية:

يرى (Rohm)³⁰ أن خريطة الإستراتيجية تعبر عن روابط أو علاقات الأثر والسبب بين مكونات الاستراتيجية وبترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى خريطة إستراتيجية وبطاقة أداء متوازنة، يتوفر للمؤسسة ولكل وحداتها وموظفيها مرجع عام ومفهوم، يرجع له كل أعضاء المؤسسة لفهم إستراتيجية المؤسسة والسبيل إلى تحقيقها.

4-4-5 مؤشرات الأداء القاندة:

يوضح (Niven)³¹ أن المؤشرات التابعة تهتم عادة بقياس الأداء السابق أو التاريخي (مثل رضاء الزبون والعوائد)، ورغم أن هذه المؤشرات عادة ما تكون موضوعية ويمكن الحصول على البيانات المتعلقة بها بسهولة إلا أن هذه المؤشرات لا تملك قدرة تنبؤية، أما المؤشرات القاندة فهي محركات الأداء التي تقود إلى تحقيق المؤشرات التابعة وتستخدم عادة لقياس أداء العمليات والأنشطة (مثلا التسليم في الوقت المحدد قد يمثل مؤشر قائد للمؤشر التابع رضاء الزبون)، وغالبا ما تكون هذه المؤشرات شخصية، وتتميز بقدرتها التنبؤية ولكن هناك صعوبة في تجميع البيانات المتعلقة بها.

4-4-6 مؤشرات الأداء الأساسية:

هي المقاييس التي تحرك أو تقود المؤسسة نحو تحقيق أهدافها، فمثلا لو كان أحد الأهداف الرئيسية للمؤسسة هو تحقيق رضاء الزبون، إذا يجب أن تتضمن بطاقة الأداء المتوازنة للمؤسسة على الأقل مؤشر أداء أساسي واحد يرتبط بهذا الهدف، وبالاعتماد على هذا المفهوم يمكن تجنب ضخامة عدد المؤشرات والمقاييس التي تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن بحيث يتم التركيز على المقاييس الأساسية فقط.

إن مؤشرات الأداء الأساسية المعروفة بـ (KPIs)* أو مؤشرات النجاح الأساسية تساعد المؤسسة في تحديد وقياس مدى تقدمها تجاه أهدافها، وبمجرد أن تحدد وتحلل المؤسسة أهدافها فإنها تحتاج إلى طريقة لقياس مدى تقدمها نحو هذه الأهداف، ولهذا تعتبر مؤشرات الأداء الأساسية وسائل لقياس الأداء أو التقدم تجاه تحقيق أهداف المؤسسة أو الوحدة.

ويمكن تلخيص المواصفات التي تتمتع بها مؤشرات الأداء الأساسية كما يلي:

* تنبع من فهم عميق للمشكلات محل الدراسة.

* يجب أن تكون بسيطة قدر المستطاع وواضحة تماما وقابلة للقياس.

* Key Performance Indicators, KPIs, help organizations achieve organizational goals through the definition and measurement of progress. The key indicators are agreed upon by an organization and are indicators which can be measured that will reflect success factors. The KPIs selected must reflect the organization's goals, they must be key to its success, and they must be measurable. Key performance indicators usually are long-term considerations for an organization

- * يجب أن تكون محدودة العدد ليتمكن متخذ القرار من متابعتها باستمرار.
- * يجب أن تكون عملية وقابلة للتطبيق من حيث إمكانية جمع البيانات.
- * أن يحتفظ بها لمدة معقولة (3-5 سنوات) قبل استبدالها.

4-4-7 المقاييس الشخصية Subjective والمقاييس الموضوعية Objective:

يوضح احد الكتاب³² أن معيار التفرقة بين المقاييس الموضوعية/ الكمية والمقاييس الشخصية/ الوصفية لا يتمثل في كون أي منهما مبني على الحقائق فكلما النوعين يجب أن يبني على الحقائق ولا يقصد بالمقاييس الشخصية أنها تبني على العواطف أو المشاعر الشخصية ويمكن القول أن المقاييس الموضوعية هي تلك المقاييس التي تتوافر فيها ثلاث صفات هي: قابلية التحقق، عدم التحيز، وأمانة العرض، ويقصد بقابلية التحقق وجود درجة عالية من الإجماع بين عدد من الآراء المستقلة على القياس المحاسبي للمقياس، بينما يقصد بعدم التحيز أن تعد المقاييس بشكل محايد أي أن تخلو هذه المقاييس من التحيز المقصود لتحقيق نتائج محددة مقدما أو للتأثير على السلوك، أما أمانة العرض فيقصد بها أن تعكس المقاييس المتغيرات الحقيقية التي تؤثر على العنصر المقاس، أما المقاييس الشخصية والتي غالبا ما توصف على أنها وضعية لأنها تصف حالة من حالات الطبيعة، وقد يختلف التقييم من شخص لآخر تبعا لمعتقدات وميول الشخص في الحكم على حالة الطبيعة.

وإذا أردنا توزيع هذه المقاييس بين الأبعاد الأربعة لأسلوب قياس الأداء المتوازن نجد أن الجانب المالي يميل في التقييم إلى مقاييس الأداء الموضوعية، ويغلب على بعد الزبون مقاييس الأداء الحكمية أو الشخصية، وأخيرا يشترك كلا من بعد عمليات التشغيل الداخلية وبعد النمو والتعلم في كلا النوعين من مقاييس الأداء، ويبين الجدول 1 أمثلة لمقاييس الأداء الموضوعية والحكمية موزعة على الجوانب الأربعة كما يلي:

الجدول رقم: 1 المقاييس الموضوعية والحكمية

جانب التقييم	المقاييس الحكمية (الشخصية)	المقاييس الموضوعية
نمو وتعلم	- قدرة العاملين _ درجة رضا العاملين _ مدى تشجيع الإدارة على العمل الجماعي	_ إنتاجية العمل _ معدل ترك العامل للخدمة _ معدل القرارات الجيدة من إجمالي القرارات
انشطة داخلية	_ القدرة على الابتكار _ جودة خدمات ما بعد البيع	_ معدل الانتاج المعيب _ وقت دورة التشغيل _ معدل الانجاز
زبائن	_ مدى ملائمة السعر للمستهلك _ مدى جودة المنتج المباع للمستهلك	_ معدل دوران المبيعات _ نسبة مردودات المبيعات

	درجة رضا الزبون عن المنتج	
مالي	سلامة القوائم المالية(تقرير المراجعة)	معدل العائد على الاستثمار نسبة صافي الربح للمبيعات معدل العائد على حقوق الملكية

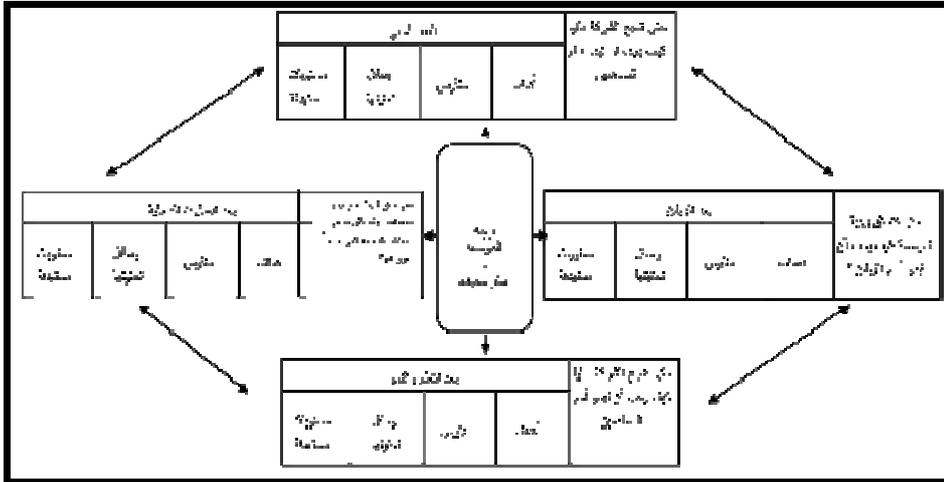
المصدر: سعيد يحيى محمود ضو، "استخدام بطاقة مقاييس الأداء المركبة والمتوازنة في رفع كفاءة نظم المحاسبة عن تكلفة العمالة (المكافآت والحوافز):مدخل كمي لدراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 64، 2004، ص 305.

5- بطاقة الأداء المتوازن:

هي مستند موثق مؤلف من صفحة واحدة، تتضمن عدد من مقاييس الأداء التي يصل عددها ما بين 18-25 مقياس أساسي، وتساعد هذه المقاييس على مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، وتمثل هذه البطاقة إطارا يحدد الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة مصنفة في أربع فئات كما يوضح (Kaplan & Norton)³³ هي: مالية، زبائن، أنشطة أو عمليات داخلية، نمو وتعلم، ويوضح الشكل رقم 3 نموذج مبسط لبطاقة الأداء المتوازنة للمؤسسة.

ويتم التعبير عن المحاور الرئيسية لمدخل القياس المتوازن للأداء في بطاقة الأداء المتوازنة كما هو في الشكل ادناه:

شكل رقم:3 أبعاد أسلوب الأداء المتوازن



-Source :Robert S.Kalplan and Anthony A.Atkinson,"Advanced Management Accounting", Prentice,Hall Upper Saddle River, New Jersey,1998, p.371

5-1 أبعاد أسلوب قياس الأداء المتوازن:

يوضح الشكل السابق الأبعاد الأربعة لأسلوب قياس الأداء المتوازن: المالي، الزبون، عمليات التشغيل الداخلية، النمو والتعلم، حيث يتم قياس أداء المؤسسة وفقاً لهذا الأسلوب على صعيد هذه الأبعاد الأربعة بشكل متوازن ووفقاً لما تقتضيه إستراتيجية المؤسسة.

ويرى البعض أن كل بعد من الأبعاد الأربعة يحتوي على ما يلي:

- الأهداف: وهي الأهداف الرئيسية التي يلزم تحقيقها مثل نمو الربحية.
- المقاييس: وهي المقاييس الملموسة التي سوف تستخدم لقياس التقدم نحو تحقيق الهدف، فمثلاً إن هدف نمو الربحية قد يقاس من خلال النمو أو الزيادة في الهامش الإجمالي.

- القيم المستهدفة: هي القيم المحددة المطلوب تحقيقها، مثل + 2% نمو في الهامش الإجمالي.

- المبادرات: وهي البرامج التي يلزم إعدادها والقيام بها لتحقيق ما هو مستهدف. وتجدر الإشارة هنا إلى أن عدد الأبعاد لا يتوقف بالضرورة عند أربعة أبعاد فقط، حيث يرى (Kaplan & Norton)³⁴ أنه من الممكن إضافة أبعاد أخرى كلما استدعت ظروف المؤسسة ذلك، بحيث يجب أن تتضمن بطاقة الأداء المقاييس التي تعتبر أساسية لنجاح إستراتيجية المؤسسة، ولكن النموذج الأكثر شيوعاً يحتوي بشكل أساسي على أربعة أبعاد هي: البعد المالي، بعد الزبون، بعد عمليات التشغيل الداخلية، بعد النمو والتطور.

1-1-5 البعد المالي:

ويؤكد (Kaplan & Norton)³⁵ على أن هذا البعد يجيب عن التساؤل المتعلق بالكيفية التي يرى بها المساهمون المؤسسة، كما يحدد الأهداف المالية التي يرغب بها المساهمون، وتعكس المقاييس المالية النواتج التي تمثل الأداء المالي التاريخي للمؤسسة، ومدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتتضمن المقاييس المالية مقاييس الربحية وتوليد القيمة للمساهمين، وتتأثر المقاييس المالية بمراحل دورة حياة المشروع وما إذا كان المشروع في مرحلة النمو أو في مرحلة النضج / الثبات أو في مرحلة الحصاد/ النضوب وذلك كما هو موضح في الجدول 2.

الجدول رقم:2 دورة حياة المشروع والمقاييس المالية

مرحلة دورة حياة المشروع	الاهداف الاستراتيجية	المقاييس المالية
مرحلة النمو	نمو المبيعات لتعظيم القيمة المحققة للمساهمين	زيادة الايرادات معدل زيادة صافي الدخل مقدرة زيادة العائد على المبيعات
مرحلة النضج والثبات	زيادة الربحية لتعظيم القيمة المحققة للمساهمين	صافي الدخل العائد على حقوق الملكية العائد على رأس المال المستثمر القيمة الاقتصادية المضافة
مرحلة الحصاد والنضوب	- زيادة التكلفة لتعظيم القيمة المحققة للمساهمين	التدفق النقدي مدخل خفض تكلفة الوحدة نسبة التكاليف المباشرة الى المبيعات قيمة الاستثمارات المستردة الى التدفق النقدي

الصدر: جودة عبد الرؤوف زغول، " استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية"،
مجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 2003، ص 323.

وبينما يتم اختيار المقاييس الخاصة بالمؤسسة بالاعتماد على إستراتيجية وحدات الأعمال، ترتبط مقاييس البعد المالي بشكل عام بالربحية، ويمكن ذكر المقاييس التي تتعلق بالبعد المالي كما يرى (McWhorter)³⁶ فيما يلي:

- الدخل التشغيلي كما يرد في قائمة الدخل.
- العائد على رأس المال المستثمر ويعكس هذا المقياس مدى نجاح المؤسسة في الاستفادة من استثماراتها.

- نسبة رأس المال العامل ويركز هذا المقياس على قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها الحالية.
- معدل نمو المبيعات للقطاعات، يوفر هذا المقياس معلومات عن التغير في مستوى المبيعات لكل قطاع.

- ربحية خط الإنتاج والمستهلك وهي مقاييس تشير إلى مدى قدرة المؤسسة على تحقيق ربح إما من منتج ما أو من مستهلك ما.

5-1-2 بعد الزبون:

يقصد ببعد الزبون ، أن تأخذ عملية قياس وتقييم الأداء بعين الاعتبار ما تقدمه المؤسسة من منتجات للزبائن أو خدمات مرتبطة بهذه المنتجات، أو ما تقدمه المؤسسة من خدمات للمجتمع، الأمر الذي يمكن من أن يستدل له على درجة رضاء الزبائن عن أداء المؤسسة.

وتمتلك العديد من المؤسسات حاليا رسالة تركز على الزبون ورضاءه، حيث أصبح من أهم الأولويات لدى إدارة المؤسسة معرفة رأي الزبائن حول أداء المؤسسة، ونتيجة

لذلك يطلب من المديرين ترجمة رسالة المؤسسة العامة فيما يتعلق برضاء الزبون على مقاييس محددة بحيث تعكس العوامل التي تهم الزبون بالدرجة الأولى.

ويرى (kaplan & Norton)³⁷ إن اهتمامات الزبائن تنقسم إلى أربعة جوانب رئيسية هي التوقيت (الزمن)، الجودة، الخدمة (الأداء)، التكلفة، ولهذا يجب وضع أهداف تتعلق بكل من الجوانب الرئيسية السابق ذكرها ومن ثم ترجمة هذه الأهداف إلى مقاييس محددة. ويشير (McWhorter)³⁸ إلى أن مقاييس هذا البعد ترتبط بإستراتيجية المؤسسة، وتنقسم هذه المقاييس عموماً إلى المقاييس الرئيسية التالية:

- 1- اكتساب زبون جديد وهو عبارة عن تقييم لمعدل زيادة عدد زبائن المؤسسة، ويمكن قياسه بإجمالي المبيعات إلى الزبائن الجدد أو يمكن أن يقاس بعدد الزبائن الجدد.
- 2- الاحتفاظ بالزبون أو ما يمكن تسميته بولاء الزبون، ويهتم بقياس معدل احتفاظ المؤسسة بالزبون مع مرور الوقت.
- 3- رضاء الزبون وهو مؤشر قائد لاكتساب الزبون والاحتفاظ به والتي تشير إلى كيفية تحقيق المؤسسة لمتطلبات واحتياجات الزبائن الحاليين ويقاس باستقصاء آراء الزبائن عن تجربتهم مع المؤسسة.
- 4- الحصة السوقية ويقصد بها تقييم حصة المؤسسة من مبيعات أسواق معينة ويقاس عادة بعدد الزبائن أو بقيمة المبيعات أو عدد الوحدات المباعة.
- 5-1-3 بعد عمليات التشغيل الداخلية:

ويقصد بعمليات التشغيل الداخلية ما تقوم به المؤسسة من أفعال في سبيل إرضاء الزبون، حيث يوضح (kaplan & Norton)³⁹ أنه بعد أن تحدد المؤسسة المقاييس الخاصة بكل من بعد الزبون والبعد المالي تستطيع أن تحدد الأدوات أو الوسائل التي ستمكنها من تحقيق التحسن في القيمة التي يتوقع الزبون تحقيقها وكذلك الأدوات التي ستمكنها تحقيق التحسن في الإنتاجية، والتي تؤدي بدورها إلى تحقيق الأهداف المالية، حيث أن تحسين العلاقات مع الزبائن وزيادة كفاءة عمليات التشغيل الداخلية ستؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتحقيق وفورات في التكلفة، مما يترتب عليه تحسين في الأداء المالي في شكل زيادة في إيرادات المبيعات.

وبهذا يمكن القول أنه بالرغم من أهمية المقاييس التي تركز على رضاء الزبون (مقاييس بعد الزبون) إلا أنها يجب أن تترجم إلى ما يجب أن تقوم به المؤسسة داخلياً لتحقيق توقعات الزبائن، ويتوجب على المديرين التركيز على عمليات التشغيل الداخلية الأساسية التي تساعد على إرضاء الزبون وتحقيق متطلباته. ويتضمن بعد عمليات التشغيل الداخلية أربع مستويات من العمليات هي:

- بناء الشهرة (بناء حق الامتياز).

- زيادة القيمة المحققة للزبون.

- تحقيق التميز التشغيلي.

- التوصل إلى جعل المؤسسة "منظمة جديدة" من خلال بناء العلاقات القوية والفعالة مع الأطراف الخارجية.

5-1-4 بعد النمو والتعلم:

تحدد مقاييس بعد الزبون وبعد عمليات التشغيل الداخلية مقاييس بطاقة الأداء المتوازن التي يمكن اعتبارها أهم مؤشر على وضع المنافسة الحالي للمؤسسة، بينما توضح مقاييس بعد النمو والتعلم التغيرات في هذا الوضع، فالمنافسة العالمية تتطلب من المؤسسات أن تحقق تحسين مستمر لمنتجاتها الحالية وعملياتها، وأن تكون لهذه المؤسسات القدرة على إنتاج منتجات جديدة بقدرات واسعة.

ويرى (Kaplan & Norton)⁴⁰ بأنه تجدر الإشارة هنا إلى أن قدرة المؤسسة على الابتكار والتحسين والتعلم تؤثر بشكل مباشر على قيمة المؤسسة، حيث أنه من خلال قدرة المؤسسة على ابتكار منتجات جديدة، والتطوير المستمر وتحسين فعالية العمليات، تستطيع المؤسسة أن تخترق وتنفذ إلى أسواق جديدة، وتزيد العوائد (في المدى القصير) وبالتالي تزيد من القيمة المحققة للمساهمين.

ويوظف بعد النمو والتعلم مجموعة من المقاييس المطلوبة التي تحتاجها المؤسسة لتحقيق إستراتيجيتها، ولعل من أهم هذه المقاييس كما يرى (McWhorter)⁴¹ ما يلي:

1- رضاء العاملين: ويقاس عادة عن طريق استقصاء آراء العاملين بشكل دوري فيما يتعلق بكل من إشراكهم في اتخاذ القرارات، والرضاء الكلي للعامل عن المؤسسة، والحصول على المعلومات الكافية لأداء عملهم بشكل جيد.

2- الاحتفاظ بالعاملين أو ولاء العاملين: وهو مؤشر للخسارة في رأس المال الفكري والاستثمارات طويلة الأجل في تدريب العاملين والتي تقاس عادة بنسبة دوران العاملين الأساسيين.

3- إنتاجية العامل: وهو مقياس للمخرجات تقوم المؤسسة بحسابه من خلال أبسط صورة له وهو معدل العائد لكل عامل أو العائد الذي يحققه كل عامل.

أما مقاييس العمليات التنظيمية فهي تتمثل فيما يلي:- ربط حوافز العاملين مع عوامل نجاح المؤسسة- معدل التحسن في العمليات المعتمدة على الزبون والعمليات الداخلية.

إن الأبعاد الأربعة السابق ذكرها هي الأبعاد الأساسية لأسلوب قياس الأداء المتوازن والتي ظهرت مع ظهور هذا الأسلوب، ولكن مع مرور الوقت وظهور العديد من الدراسات حول هذا ظهرت آراء متعددة حول إضافة أبعاد جديدة، حيث يرى (Maltr, et

(al)⁴² أن أهم الانتقادات التي يمكن توجيهها لأسلوب قياس الأداء المتوازن هو فشله في توضيح جانب المجتمع والبيئة التي تعمل ضمنها المؤسسة.
4- الخلاصة:

استهدف هذا البحث إلى استقراء وتحليل الدراسات والإصدارات السابقة في مجال تطوير نماذج قياس وتقييم الأداء والتركيز على أهمية نموذج الأداء المتوازن في تطوير مخرجات نظم معلومات محاسبة التسيير لبناء نموذج القياس وتقييم الأداء. وحتى يتم عرض وتقييم الدراسات السابقة بصورة فعالة فإن الأمر يقتضي تصنيف تلك الدراسات في محاور ثلاثة، وكانت خلاصة ما توصلت له الدراسات السابقة في تلك المحاور ما يلي:

الدراسات التي تناولت تطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير في مجال قياس وتقييم الأداء، وفي هذا الخصوص خلصت الدراسات إلى التالي:

قصور مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير للوفاء بمتطلبات قياس وتقييم الأداء خصوصا في البيئة الحديثة للمؤسسات والتي تتسم بالسرعة والتطوير المستمر والتي تتطلب تطورا أمثل في مجالات التخطيط الاستراتيجي والمرونة والجودة ورضاء الزبائن في الأجل القصير والطويل والتركيز على مسببات النتائج .

وفق التغيرات التي حدثت في الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة أوجدت الحاجة والضرورة لإحداث تغييرات في أنظمة محاسبة التسيير حتى تستجيب لمثل تلك التغيرات ولمواجهة الانتقادات والقصور الموجه لها، وحتى يمكنها إيجاد القيمة العظمى للمؤسسات مهما اختلف نوعها وجنسياتها، وهذا التغيير لا بد وأن يبنى على تفهم عميق ودقيق لأهمية ذلك التغيير والهدف منه من قبل المنفذين.

الدراسات التي تناولت الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة :
- وفق التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة تغيرت مفاهيم واتجاهات المديرين نحو أداء المؤسسة في المستقبل، لذلك فإن نظام قياس الأداء المبني على الربح الاقتصادي لا يعتبر مناسباً لتحقيق اتجاه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية، بل يجب استخدام إطار متكامل من مقاييس الأداء تعكس أداء المؤسسة من مختلف الأبعاد والاتجاهات ويحقق رغبات الأطراف الداخلية والخارجية.

- أن هناك حاجة ضرورية لتطوير مقاييس الأداء بأن لا تكون مركزة على النواحي المالية فقط بل التركيز على النواحي غير المالية وفق إطار شامل يعكس نشاط المؤسسة بشكل شامل ويعطي تصور لمدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية والوضع التنافسي. وذلك لسلبية المقاييس المالية وما يواجهها من تحديات وصعوبات عند التطبيق ، لذلك قام الباحثون بالتصدي لذلك من

خلال المداخل الجديدة والتي تم التوصل بعد ذلك إلى أهمية تكاملها لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

- إن قياس الأداء يعتبر أمراً ضرورياً وأحد العناصر الرئيسية لنجاح المؤسسة في بيئة التصنيع الحديثة. كما أن أهمية تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية يعتبر هذا الأساس في ظهور الاتجاهات الحديثة في بحوث محاسبة التسيير في مجال قياس وتقييم الأداء ألا وهو نموذج الأداء المتوازن.

يعتبر نموذج الأداء المتوازن فلسفة إدارية تحقق أهداف المؤسسة الاستراتيجية من خلال تقييم أدائها المالي والتشغيلي والاستراتيجي وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية وبشكل متوازن يوفر معلومات متكاملة عن أداء المؤسسة.

الدراسات التي تناولت الاتجاهات الحديثة في قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الاقتصادية: وفق التطورات السريعة والمتلاحقة يعتبر نموذج الأداء المتوازن أحد الفلسفات المعاصرة في تطوير مخرجات نظام معلومات محاسبة التسيير، وأداة فعالة لتحسين الأداء المالي مع اختلاف أنواع المؤسسات سواء كانت صناعية أم خدمية.

يعتبر نموذج الأداء المتوازن أحد المداخل المقترحة الحديثة لقياس وتقييم الأداء لاحتوائه على أربعة جهات تشمل جميع أنشطة المؤسسة الداخلية والخارجية وبذلك هو أداة لتحويل إستراتيجية المؤسسة إلى لغة يفهمها جميع أفراد المؤسسة بسبب احتواء الإستراتيجية العامة على مؤشرات قياس للأداء تعكس مركز المؤسسة بشكل كامل. وعند بناء نموذج الأداء المتوازن يتم ترجمة الإستراتيجية إلى مقاييس متوازنة تحقق أهداف المؤسسة الإستراتيجية، ويتم ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالعمليات التشغيلية قصيرة الأجل.

وبذلك تتأكد أهمية أن نموذج الأداء المتوازن، إذ يعتبر من النماذج الحديثة لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات الخدمية والصناعية الخاصة منها والعامة، حيث أثبتت فائدته لكلا النوعين مع اختلاف تركيز كلا منهما من حيث الاهتمام بالزبون والهدف النهائي لهما. كما أوصت الدراسات السابقة بأهمية ومتابعة البحوث في هذا الصدد.

كما بات الأمر ضرورياً للأخذ بأدوات التقييم التي تعتمد على كل من المقاييس المالية وغير المالية، وهذا بطبيعة الحال يضع محاسبة التسيير أمام تحدي، إذ يلزم عليها أن تبحث عن أدوات تساير بيئة الإنتاج الحديثة، ومنه العمل على إيجاد مقاييس لتقييم الأداء تتناسب وهذه الظروف، ولعل بطاقة الأداء المتوازنة تعتبر أداة مهمة لإحكام الرقابة وتقييم الأداء.

قائمة المراجع:

1- Kaplan, R.S, Management Accounting (1984-1994): Development of new practice and theory Management Accounting Research, vol 15,1994, PP248-258.

2-Niven PR, "balanced scorecard: step-by- step maximizing performance & maintaining results", Hon Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2002, P2.

تطوير نظام محاسبة التسيير من اجل تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية أ . حسين بلعجوز

- 3- homgren, Ch , T, Management accounting : this century and beyond, Management Accounting Research Vol. 6 m 1995, PP280-286
 - 4- Slagmeulder, R., Bruggemon , W., "The impact of technological change on management accounting" Management Accounting Research, Vol. 6, 1995 , PP 241-250.
 - 5- Sharma, P, How to implement performance measurement in your organization, 1FAC, 1996, PP 2 - 10.
 - 6- Green Wood, R. and Tsong F, "Management perception of performance and the information needs of small business", IFAC, April, 1999, PP 90 – 95.
 - 7- Shaw, A. A guide to performance measurement and non financial indicators, Journal of Mattison Public relation, The foundation for performance measurement, www.fpm.com, PP 1 – 18.
 - 8-Rouber ,R., Performance management of small business in the Canadian economy , IFAC , April , 1999, PP 1-15.
 - 9 - Elshishini , H., integrating financial and non financial performance measures : State of Art and research opportunities , University of Huddersfieldm August , 2001, PP 1-21.
 - 10- Kaplan ,R.S.,and Norton,D.P, the balanced scorecard : Measures that drive performance, Harvard Business Review, Feb , 1992, P71-79.
 - 11-Norrekitt, H., The balance on the balanced scorecard : A critical analysis of some its assumption , Management Accounting Research , Vol , II , No ,1,2000, PP 65- 88.
 - 12 - Davis ,S., Albright , An empirical investigation of the relationship between balanced scorecard implementation and improves financial performance , wake forest University , June , 2002, PP 1-25.
 - 13 - Kasurinen , T., Exploring management accounting change : the case of balanced scorecard implementation , Management Accounting Research , 2002 , PP 1-19 .
 - 14- Johnston, R & Clarck G., Service Operation Management, prentice-Hall, INC, New York, 2001, P271.
- 15 _ محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المؤسسة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005 - ص 126.
- 16- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 1", Accounting Horizon, vol. 15, No. 1, March, 2001, PP 87-89 .
 - 17- Yoshikawa, T., et al., Strategic Value Analysis: Organize Your Company for Strategic Success, Prentice-Hall, INC, New York, 2002, P92.
 - 18- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment, Harvard Business School Press, Boston, 2001, P22.
 - 19- Kaplan, R.S. & Norton, D.P, "The Balanced Scorecard-measures that Drive Performance", Harvard Business Review January/February ,1992,P92.
 - 20- Scheerm A., et al, Corporate Performance Management Springer, Berlin, 2006, P10.
 - 21-Halachmi, A., "Introduction: performance Measurement in Only Way of Managing Performance", International journal of Productivity and Performance Management, Vol.54, No.7, 2005, P510 .
 - 22-Adkins, T., Case Studies in Performance Management: A Guide from the Experts, John Wiley & Sons, INC, New Jersey, 2006, P2.
 - 23- Kaplan, R.S. & Norton, D.P, "Putting the Balanced Scorecard to Work", (Summarized by Jason Henderson), Harvard Business Review, September/October,1993, P136.
- 24- فوزي شعبان منكور، الإدارة الاستراتيجية بدون نشر، القاهرة، 1999، ص 15.
- 25- Rohm, H., "Improve Public Sector Results With a Balanced Scorecard: Nine step to Success", U.S. Foundation for Performance Management, , <http://www.Balancedscorecard.org>, 2007.
 - 26- Cokins, G, Performance Management: Finding the Missing Pieces, John Wiley & Sons, INC, New Jersey,2004, P 103.
 - 27-Rohn, H., Op. Cit .
 - 28- Homgren, C.T., Forster, G. & Datar, S.M, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 11th ed, Pearson Education, INC, New Jersey, 2001, p.464.
 - 29-Miyake, D., "Implementing Strategy With the Balanced Scorecard: An Introduction to the Strategy-Focused Organization", Development Management Review Magazine, October, 2002.
 - 30-Rohm, H., Op. cit.

تطوير نظام محاسبة التسيير من اجل تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية أ . حسين بلعجوز

31- Niven, P.R., Balanced Scorecard: Step- by-step Maximizing Performance & Maintaining Results, John Wiley & Sons, INC, New York, 2002, PP12-13.

32- سعيد يحيى محمود استخدام بطاقة مقياس الأداء المركبة والمتوازنة، في رفع كفاءة نظم المحاسبة عن تكلفة العمالة : مدخل كمي، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الرابع والستون، 2004، ص 305.

33-Kaplan, R.S. & Norton, D.P., part 1, Op. cit., 2001, PP87-88.

34-Kaplan, R.S. & Norton, D.P., Op. cit., PP76.

35-Kaplan, R.S. & Norton, D.P., Op. cit., PP77.

36-McWhorter, L.B."The Balanced Scorecard: An Empirical Analysis of its Effect on Managers' Job Satisfaction and Performance Evaluations", (Doctoral Thesis the Faculty of Business, University of Kentucky), 2001, P 29.

37-Kaplan, R.S. & Norton, D.P., Op. cit., P 73.

38-McWhorter, L.B., , Op. cit., 2001, P30.

39- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., part1, Op. cit., 2001, P 93.

40-Kaplan, R.S. & Norton, D.P., part1, Op. cit., 1992, PP 75-76.

41- McWhorter, L.B, Op. cit., 2001, P32.

42-Maltr a c, et al,"beyond the balanced scorecard : refining the search for organizational success",long rang planning,vol36,N°2, apri, 2003, p191.