

بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة (BSC) كنموذج للتكامل بين المقاييس المالية وغير المالية "دراسة ميدانية"

الدكتور

محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن

مستخلص البحث

يهدف هذا البحث إلى اقتراح مجموعة من مقاييس الأداء المتوازنة بغرض التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية باعتبار أن ذلك أده لتقييم فاعلية الأداء في صناعة الأسمدة والكيماويات المصرية . وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فقد تم إقتراح منظورات أربعة تتعلق بالمنظور المالي والعملاء والمستهلكين وعمليات التشغيل الداخلي والإبتكار والتعلم . ولتحقيق هدف البحث فقد تم إجراء دراسة ميدانية علي عينة من شركات الأسمدة والكيماويات بلغ عددها ٢٨ شركة ، واستخدم أسلوب الإستقصاء من خلال مؤشرات لقياس المنظورات الأربعة ، وقد استخدم الباحث مقياس Likert الخماسي المتدرج لتحديد إجابات العينة ، وتم تحليل البيانات التي تم جمعها واستخرجت المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية ومعامل التوافق وقيمة T المحسوبة ، وتم إختيار الفروض الإحصائية وتحليل الدراسة من خلال التحليل الرأسي والتحليل الأفقي.

وقد أوضحت النتائج أن الشركات محل البحث ما زالت تفضل المنظور المالي في تقييم الأداء ، يلي ذلك منظور التشغيل الداخلي ، فمنظور العملاء والمستهلكين في حين جاء منظور التعلم والإبتكار في المرتبة الأخيرة وأوصت الدراسة بضرورة تركيز الإدارة علي المنظورات غير المالية بغرض تحقيق الترابط بين المقاييس وذلك كاستجابة لاحتياجات بيئة التصنيع الحديثة.

طبيعة المشكلة

إن المتأمل لواقع الثورة التصنيعية الحديثة في النصف الأخير من القرن الماضي ومطلع القرن الحالي يلاحظ أن هناك تطورات متسارعة ، وقد أدت التطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي وظهور التكتلات الاقتصادية والانفتاح علي السوق العالمية إلي تعقد العلاقات الاقتصادية الدولية وظهور أبعاد جديدة لمفهوم الجودة الشاملة ، والملاحظ أنه في ظل النظم التقليدية للرقابة Traditional Control Systems أصبح هدف مقاييس الأداء تحديد مدي إمكانية تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المحدد مقدما . ويلاحظ أن هذا النمط من التقييم يتجاهل أي محاولة للتغلب علي أوجه القصور. ومع انتشار الحاسبات الإلكترونية ونقل الأفكار بسرعة وظهور العديد من الاختراعات فقد تغيرت أساليب الإنتاج والإدارة وظهرت مجموعة من الأساليب الفنية التي تعتمد بشكل كبير علي التقنية الصناعية المتقدمة Advanced Manufacturing, وظهور الشركات العالمية العملاقة فإن (Shank, J.K., & Govendarajan, L.V., 2001, PP., 44-49) أوضح أن القرن الماضي طور من صناعة المعلومات وتحرير التجارة العالمية ورفع القيود وتقنيات تصميم وتصنيع المنتجات المبنية علي الحاسب ، بالإضافة إلي العديد من الأساليب الإدارية الحديثة. وكان من الضروري أن تتطور وظيفة الرقابة والمحاسبة الإدارية (CMA) لتأكيد الجودة وتكامل المعلومات التي تتعلق بالأمن والمراجعة البيئية ، وكان ذلك كإستجابة للقصور في مخرجات نظم معلومات المحاسبة الإدارية ، وبرزت ضرورة تطوير المعلومات لقياس وتقييم الأداء . وكنتيجة لهذه التغيرات فإن المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وأنظمة تقييم الاستثمارات في الكثير من الشركات أصبحت لا تتماشى مع التطورات في التقنية الصناعية ، إضافة إلي أنها تمثل عائقا أمام رفع الكفاءة التنافسية بين الشركات ، مما دعي إلي ضرورة دراسة الحاجة الملحة والماسة لتغيير وتطوير أنظمة المحاسبة الإدارية كإستجابة لتغيير تكنولوجيا التصنيع والاستفادة من بيئة تكنولوجيا الأعمال والإدارة وتكنولوجيا المعلومات Information Technology . كما أن تلك التطورات التكنولوجية قد أدت إلي وجود مقاييس ونظم أداء للمحاسبة التقليدية والتي لم تعد قادرة علي إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمنشآت الحديثة ، إضافة لعدم قدرتها علي توفير مؤشرات ومقاييس تمكن تلك المنشآت من قياس وتقييم أدائها الداخلي والخارجي علي المدى القصير والطويل وذلك وفق احتياجاتها الإستراتيجية . ولهذا فقد برزت الحاجة إلي تكامل نظم المعلومات المحاسبية والإدارية لتوفير معلومات دقيقة ، خاصة فيما يتعلق بالبيئة الخارجية والتي تشمل المنافسين وظروف السوق . ويؤكد ذلك

(Kaplan, R.S. & Norton, D.P., 2001, PP. 87-104) أن سبب انخفاض كفاءة أداء المشروعات الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية يرجع إلي استخدام أساليب غير ملائمة للتخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات ، ولهذا بدأت الكتابات المحاسبية مع بداية التسعينيات من القرن الماضي تتناول مفهوم جديد للرقابة أطلق عليه " الرقابة الشاملة " Overall Control System" (Wall, D., 2001, pp. 142-149) ، وظهور مفهوم الإدارة الإستراتيجية.

وتكمن المشكلة في أن المحاسبة الإدارية التقليدية فقدت فاعليتها في بيئة التصنيع الحديثة ، وأنها لم تعد قادرة علي التعامل مع ظروف المنافسة الحادة مما دعا الحاجة إلي ظهور فرع جديد يسمي المحاسبة الإدارية الإستراتيجية Strategic Management Accounting والتي تعتمد في جوهرها علي المحاسبة الإدارية ولكن بالاعتماد علي أدوات جديدة.

ويلاحظ (Miami, T., June, 2004. PP. 205- 236) أنه في السنوات الأخيرة ظهرت محاولات للممارسات الإدارية الجديدة كأدوات لدعم اتخاذ القرار Decision Support System لتحسين فاعلية اتخاذ القرار تشمل : التكلفة علي أساس النشاط (Activity-Based Costing(ABC ، والجودة الشاملة) Total Quality Management (TQM)، والقياس المقارن بأفضل أداء (BM) Benchmarking، والقيمة المضافة الاقتصادية (EVA) Economic Value Added باعتبارها مقاييس جديدة للأداء تقوم علي تحقيق الأهداف التشغيلية الجديدة للمنشآت (مثل ارتفاع مستوي الجودة ، وزيادة المرونة ، الابتكارات ، وتحسين أداء التسليم ، وتقصير زمن الإنتاج، وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء ، وتخفيض مستويات المخزون) لتحل محل التركيز الحالي علي مقاييس الأداء المالية قصيرة الأجل مثل (انحراف تكاليف المواد المباشرة والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة والعائد علي حقوق الملكية وربحية السهم العادي ومفاهيم التكلفة وتحليل التكلفة والحجم والربح والتكلفة المتغيرة) والتي أصبحت غير ملائمة خصوصا في ظل تقنيات تكنولوجيا التصنيع الحديثة وفي بيئة ديناميكية متحركة تتصف بالتعقيد للوفاء باحتياجات ومتطلبات العملاء والتي تمثل جودة مرتفعة وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع وتنوع أكثر في المنتجات. (Dillanthi, A., Hegh, M., 2005, pp. 141-151) ، وأن معظم المقاييس تركز علي تصرفات المنشأة في الماضي بينما لا تعكس أداءها في المستقبل ، كما تتجاهل مقاييس الأداء المحاسبية القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمنشأة مثل تكاليف الأبحاث والتطوير والموارد البشرية والشهرة ، إضافة إلي أن مقاييس الأداء التي تعتمد علي المقاييس المالية لا توفر

المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات الداخلية والرقابة ، كما أنها لا تصلح للتعامل مع المستقبل وتتجاهل المعلومات الإستراتيجية المتعلقة بكل من مستوي الجودة والموارد البشرية ورضاء العملاء وسلوك المنافسين وكفاءة عمليات التشغيل الداخلي وتنمية العاملين وتحفيزهم . وللتغلب على هذه المشكلة ظهرت الحاجة إلي مقاييس أداء إستراتيجية تتلافى أوجه القصور السابقة.

وقد أكدت بعض الدراسات الحديثة في مجال المحاسبة وإدارة الأعمال علي أهمية أنظمة قياس الأداء الإستراتيجي بما تتضمنه من مقاييس مالية وغير مالية . ويعد نموذج المقياس المتوازن للأداء (The Balance Scorecard (BSC) الذي قدمه (David Norton & Robert Kaplan 1992) كأحد مداخل قياس الأداء الإستراتيجي . وفيها تشتق المقاييس التي تتضمنها بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة من رؤية المنشأة واستراتيجيتها والتركيز علي ما يهم العملاء والعاملين والمستثمرين وترشيد القرارات الإدارية وذلك بربط مقاييس الأداء بأهداف واستراتيجيات المنشأة ووحدات النشاط بها (Attlee, C. D., 2002, PP. 205- 236) . ويمكن القول أن الدافع الرئيسي وراء اقتراح بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة يرجع إلي توجيه انتقادات متزايدة إلي المقاييس المالية للأداء (Shilling, G., 1998, PP. 33-34). وتعزيز القدرة التنافسية عن طريق ربط نظام قياس الأداء بالإستراتيجية (Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 2001, pp. 41-51). ويعتبر هذا المقياس أحد الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية والذي يولي اهتماما متوازنا بين الأداء في الأجل القصير وفي الأجل الطويل ، وذلك باستخدام المقاييس غير المالية كجزء من برنامج التحسين المستمر والتركيز علي العوامل المؤثرة أو المسببة لحدوث الأداء في الأجل الطويل أو ما يسمى بمحركات " مسببات " الأداء حيث أنه ليس من المهم معرفة النتيجة ولكن المهم هو معرفة السبب في حدوث هذه النتيجة حتى يمكن اتخاذ قرارات وإجراءات تصحيحية.

وفي ضوء ما سبق فقد تم طرح بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة لما لها من رؤية وأهداف إستراتيجية وينعكس بدوره في صورة اهتمام وتوجيه إستراتيجي عام يسعى كل فرد في المنظمة إلي تحقيقه.

ويري الباحث أن الأمر يتطلب ضرورة دراسة بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة والبعد الإستراتيجي باعتباره أمرا حيويا لمساعدة المنشآت الاقتصادية المصرية علي ربط نظام قياس الأداء بالإستراتيجية وإدارتها علي نحو يمكنها من تحقيق وتعزيز القدرات التنافسية العالمية.

هدف الدراسة

يهدف هذا البحث إلي تحقيق ما يلي :

- ١- إجراء دراسة تحليلية لخصائص بطاقة المقاييس المتوازنة للأداء (BSC) ، وإبراز مواضع القوة والضعف في هذا المقياس ، واقتراح منظورة متكاملة فعالة تتناول منظورات مثل : المالي والعملاء والتشغيل الداخلي والتعلم والإبتكار كإتجاه حديث لدور المحاسبة الإدارية في قياس الأداء المتوازن في بيئة الأعمال المعاصرة.
- ٢- محاولة تطبيق بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة في تقييم الأداء المالي والإستراتيجي للصناعات التحويلية المصرية.

أهمية الدراسة

يمكن إيضاح أهمية الدراسة كما يأتي :

- ١- ضرورة تحديث المقاييس المحاسبية لتصبح ملائمة لكل تطور تقني في البيئة الحديثة للتصنيع وما يستلزمه ذلك من معلومات مالية وغير مالية لتكامل أساليب القياس والتقييم .
- ٢- يمكن تحقيق تكامل في مقاييس تقويم الأداء من خلال منظورات بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة.
- ٣- يمكن تعظيم أهمية هذا البحث من خلال الدراسة الميدانية لتحديد مدي اعتماد بيئة الأعمال المصرية علي بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة كأحد الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية التي ظهرت في بيئة الأعمال العالمية. وللتدليل علي أهمية وفعالية هذا الأسلوب من خلال استقصاء كان من نتيجته أن ٦٠٪ من أفضل ٥٠٠ شركة حسب الترتيب السنوي الذي تصدره مجلة Fortune تطبق بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة (Silk S. M., 1998, PP. 104-116).

حدود البحث

يمكن ابراز حدود البحث فيما يلي :

- ١- دراسة نظرية : وفيها يتم عرض الأساس النظري الذي تقوم عليه بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة باعتبارها أسلوبا مستحدثا في المحاسبة الإدارية بغرض التقويم المالي وغير المالي .
- ٢- دراسة ميدانية : حيث أن هذا البحث سوف يركز علي قطاع الأسمدة والكيماويات في مصر من خلال ٢٨ شركة حيث أن هذه الصناعات لها مردود إيجابي مؤكد علي الاقتصاد .

فروض البحث

في ضوء مشكلة وأهداف البحث وما سوف يرد في الشق النظري من هذه الدراسة فإنه يمكن صياغة الفرض التالي :
لا يمكن تطبيق بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة في تقييم الأداء المالي والإستراتيجي للصناعات التحويلية المصرية.

منهج البحث

يحدد هدف البحث المنهج الواجب اتباعه، ولذا سيعتمد البحث علي الجمع بين المنهجين التاليين :
1- المنهج الاستقرائي : وذلك باستقراء الفكر الإداري والمحاسبي وذلك لإبراز دور بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة في مجال القياس والتقييم للحكم علي مدي تحقيق الأهداف الإستراتيجية .
2- المنهج الاستنباطي : وذلك بتطوير بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة لتفعيل دوره في مجال القياس وتقييم الأداء.

خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقا لهدفه واختبار مدي صحة فروض الدراسة الميدانية ولتغطية موضوع المقياس المتوازن للأداء كمدخل معاصر لقياس الأداء المالي والإستراتيجي فإن الباحث يقسم هذه الدراسة علي النحو التالي:
أولا : الدراسات السابقة المتعلقة ببطاقة مقاييس الأداء المتوازنة.
ثانيا : بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة كأداة لقياس وتقييم الأداء.
ثالثا : منظورات قياس وتقييم الأداء في ظل بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة.
رابعا: الدراسة الميدانية المرتبطة بالتطبيق العملي لبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة في صناعة الأسمدة والكيماويات في مصر.
خامسا : نتائج وتوصيات البحث.
سادسا : مراجع البحث.
هذا وسوف يتم تناول ما سبق من موضوعات البحث علي النحو التالي:

أولا: الدراسات السابقة المتعلقة ببطاقة مقاييس الأداء المتوازنة.

* دراسة (Chow, C. K., & Williamson, J.O., 2000, PP. 107-124.)

تناولت هذه الدراسة الربط بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة علي أساس النشاط في بيئة الأعمال الحديثة وقد خلصت الدراسة إلي أن مقياس الأداء المتوازن يعتبر أحد الأدوات الإدارية والقوية من أجل التحسين والمساعدة في ربط الإدارة العليا بالعاملين داخل تنظيم الأعمال .

*** دراسة (بهاء ٢٠٠٢، ص ص ١٦٩ - ٢٢٥)**

ناقشت هذه الدراسة المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة وتم ذلك من خلال دراسة وتحليل مدخل القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) ودراسة وتحليل مدخل المقاييس المرجعية - المقارنة بالأداء الأفضل - (BA) ، ودراسة وتحليل مدخل القياس المتوازن للأداء (BSC) وقد توصلت الدراسة في هذا البحث إلي العديد من النتائج منها : أن مقاييس الأداء المالية تتصف بالقصور وعدم إمكانية الاعتماد عليها في مجال قياس وتقييم الأداء وتدعيم استراتيجيات المنشأة وموقفها التنافسي .

*** دراسة منصور (٢٠٠٢، ص ص ١٨٩ - ٢٢٤).**

استهدفت الدراسة تحليل واستقراء الدراسات المحاسبية والإدارية والتي تناولها الأدب المحاسبي وأدبيات الإدارة الحديثة. وقد توصلت الدراسة إلي أن مقاييس الأداء المالية التقليدية تتصف بالقصور وعدم إمكانية الاعتماد عليها في مجال قياس وتقييم الأداء وتدعيم استراتيجيات المنشأة ، وأن مدخل (BSC) يعد أحد أهم المداخل الحديثة المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي.

*** دراسة (Attlee. C. D., 2002, PP. 205- 236).**

ركزت الدراسة علي كيفية الاستفادة من مقاييس الأداء غير المالية في تقارير الأداء الداخلية والخارجية ، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية علي عينة من كبار المديرين في (٥٠٠) شركة أمريكية ناجحة ، (٣٠٠) شركة كندية وقد استجاب للدراسة بشكل نهائي (٢٥٣ شركة) وقد خلصت الدراسة إلي أن عوامل الأداء غير المالية تستخدم بقدر كبير في عملية القياس ، وإذا ما تم قياس عوامل الأداء غير المالية فإن ذلك يساعد علي الاستفادة من نتائج عملية القياس المتكامل.

*** دراسة (Pristine, M.J., & Macaroni W.R., 2002. PP.28 - 36.)**

استهدفت الدراسة بحث إمكانية تصميم نظام لتقييم الأداء باستخدام مقياس الأداء المتوازن في إحدى الشركات القائمة علي المعرفة وهي شركة Holloway للخدمات الاستشارية (HCS). وقد خلصت الدراسة إلي أن الأهداف الإستراتيجية تظهر في حلقات متصلة Each strategic objective is linked في مقياس الأداء المتوازن ، وبما يحقق استراتيجيات ولاء العملاء عن طريق ؛ تحقيق نمو الشركة " المنظور المالي " ، ومعرفة وفهم احتياجات العملاء " منظور العملاء " ، وتعزيز وتشجيع المعرفة promote knowledge & Encourage ، المحافظة علي

الانفتاح والتعاون الثقافي " منظور الابتكار والتعلم" ، وبهذا يتم تحقيق الهدف المالي من خلال تلك المنظورات المختلفة.

*** دراسة الديسبي (٢٠٠٣ ص ص: ١٧-٤٨)**

تناولت الدراسة التقرير المتوازن لقياس الأداء كأداة لتوسيع إطار قياس الأداء وتتسع لتشمل إلي جانب العناصر المالية أبعادا أخرى تتعلق بكل من العملاء والتشغيل الداخلي للعمليات بالمنشأة والتعلم والنمو بما يؤدي إلي ربط استراتيجية المنشآت وأهدافها بالأداء ، وتبين أن المقاييس المالية لا تزال تشكل في الواقع العملي الأساس لقياس وتقييم الأداء ، وبناء علي هذه النتائج يري الباحث ضرورة إحداث تغيير كبير في إطار عمل وتصميم نظم قياس وتقييم الأداء لربط الإستراتيجيات والأهداف بالأداء ، ويعد استخدام التقرير المتوازن أحد الوسائل الضرورية لإحداث مثل هذا التغيير.

*** دراسة صفاء (٢٠٠٣، ص ص: ١٨٩-٢٢٤).**

اعتمدت هذه الدراسة علي مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن " كدراسة ميدانية" وقد انتهت الدراسة إلي النتائج والتي كان من أهمها : قصور مفهوم المسؤولية البيئية لدي إدارة المنشآت ، وأظهرت الدراسة أن استخدام منهجية مدخل قياس الأداء المتوازن (BSC) تساعد علي وضع أهداف استراتيجية بيئية في صورة معدلات أداء بيئي مرتفعة ، وأن مدخل قياس الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية والذي يلعب دورا هاما في توفير المعلومات الخاصة بتقييم أداء المنشأة في مجال مكافحة التلوث البيئي.

*** دراسة (Loot, L., & Martin, J., 2004. PP. 231- 251).**

قامت الدراسة علي التحليل الإحصائي للبيانات في المنشآت الكبرى ومدي استخدامها للتقرير المتوازن للأداء ، وقد اتضح أن استخدام التقرير المتوازن يرتبط بتحسن في الأداء . واتضح أنه توجد علاقة طردية معنوية بين حدة المنافسة في السوق واستخدام المقاييس المتعددة لتقييم الأداء ، وأنه يوجد ارتباط معنوي بين استخدام المقاييس المتعددة للأداء وتطبيق المنشآت للعمليات التشغيلية من خلال الحاسب الإلكتروني .

ثانيا: بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة كأداة لقياس وتقييم الأداء.

١ - المقياس المتوازن للأداء كمحرك للأداء

من خلال استقراء أدبيات المحاسبة الإدارية فإنه يلاحظ أن هناك حاجة إلي وجود مقاييس أداء حديثة ونظم رقابية قادرة علي التلاؤم مع التغيرات التي طرأت علي بيئة الأعمال الحديثة وذلك من خلال توازن بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية لتكامل قياس الأداء.

ولما كانت مقاييس الأداء المالية غير كافية في ظل بيئة الأعمال المعقدة خاصة أن معظم المنظمات أصبحت أكثر اهتماما ببيئة العمل الداخلية والاستفادة من رأس المال الفكري والأصول المعتمدة علي المعرفة Knowledge-based assets, فإنه يلاحظ أن مقاييس الأداء لا تقتصر علي قياس جوانب التطوير المادية والبشرية وإنما تحولت إلي نظم الإدارة الإستراتيجية وذلك لتكوين وتوصيل وتنفيذ وتقييم استراتيجية المنظمة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

ويعتبر (Forsythe, R., Dunch, J.& Burton, E. 2004, pp., 229 - 253) أن نموذج قياس الأداء المتوازن أحد نماذج مؤشرات الأداء التي تمثل إطارا مناسباً لقياس الأداء بالتفاعل مع أهداف الإدارة الإستراتيجية وذلك من خلال الربط بين الأداء والأهداف طويلة الأجل.

وقد برزت الحاجة إلي ضرورة وجود بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة باعتبارها أحد الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية للربط بين قياس وتقييم الأداء والخطط الإستراتيجية. وأن تكوين استراتيجية تنافسية يتطلب ربط المنشأة بقوي منافسة في الصناعة التي تتبعها، ولهذا فإن الإستراتيجية يجب أن تبدأ باختيار السوق وقطاعات العملاء الذين تهدف المنشأة خدمتهم، ثم تحديد عمليات التشغيل الداخلي التي يجب أن تتميز بها المنشأة حتى تحقق قيمة لعملائها في قطاع السوق المستهدف، واختيار الأفراد والكفاءات التنظيمية المطلوبة لتحقيق أهدافها، ولهذا فإن الإستراتيجية التنافسية للمنشأة يجب أن تنبع من البيئة المحيطة بها وليس من منافسيها (Maisel, L, S., 1999. pp. 73- 94).

ويري Canzone P.T. 2002. pp.28- 36 أن دراسة بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة تعتبر أحد المقاييس التشغيلية الهامة في المنشأة والتي تؤدي في النهاية إلي تحسين المقاييس المالية التي تحققها المنشأة، فهناك العديد من المقاييس غير المالية: مثل مستوى رضا العملاء والعمليات التشغيلية الداخلية ومواعيد التسليم والمرونة والإنتاجية وجودة المنتجات والعمليات والتي تؤدي في النهاية إلي تحسين المقاييس المالية: مثل العائد علي حقوق الملكية والعائد علي الأصول والعائد علي الاستثمار وربحية السهم العادي.

ويعتبر (Lip, M., & Santeria, S., 2003, pp., 287- 298) أن بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة منهجية استراتيجية تستخدم إطارا متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ الإدارة الإستراتيجية في جميع إدارات المنظمة . وبعبارة أخرى هي أداة إدارية تقدم مقياسا شاملا عن كيفية تقدم المنظمة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية ، وتحتوي هذه المقاييس علي معلومات موجزة وكافية عن مؤشرات الأداء في المنظمة.

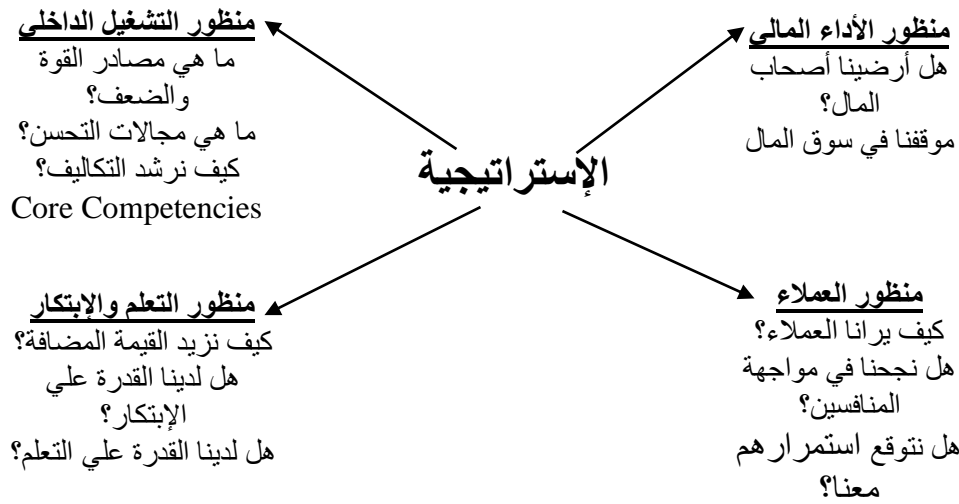
ويعرف (Gaucho, L. M, & Santeria, S.E., 2004, pp., 283-286) بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة بأنها " إطار نظامي لتصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة إلي أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر ، كما أنه يوحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة". ويجب أن تعتمد فكرة بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة علي الإعتبارات التالية:

- ١ - البعد الزمني : حيث تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس واليوم وغدا.
- ٢- البعد المالي وغير المالي : حيث تراقب النسب الرئيسية المالية والإعتماد علي مقاييس أخرى غير مالية بصورة متواصلة.
- ٣-البعد الإستراتيجي : تهتم عمليات قياس الأداء بربط المؤثرات التشغيلية قصيرة المدى برؤية استراتيجية المنشأة طويلة الأجل.
- ٤-البعد البيئي : ويهتم بقياس الأداء لكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند تطبيق المقاييس.

وقد أوضح (Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 2001,p. 77) أن المقياس المتوازن للأداء هو مستند موثق من صفحة واحدة يحتوي علي مقاييس أداء عددها من ١٨ - ٢٥ مقياسا جوهريا في أربع مجموعات ، كما تعد هذه المقاييس إطارا لتحديد الأهداف الإستراتيجية للمنشأة موزعة علي هذه المجموعات الأربعة وهي الأداء المالي، والعملاء، والتشغيل الداخلي، والتعلم والابتكار وذلك بنسب معينة. وأن بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة تعتبر نموذجا متكاملًا ، وهو يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ، ويتضمن مقاييس للمخرجات ومحركات أداء لهذه المخرجات وهي ترتبط معا في سلسلة من علاقات السببية،(Kaplan, 2001,p. 47) ، وأن الأساس في تصميم بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة هو أن المقاييس المالية وغير المالية يجب أن تمثل جزءا من نظام المعلومات في المستويات الإدارية المختلفة ، حيث تترجم كل وحدة نشاط إلي مقاييس وأهداف ملموسة.

ويري (Maisel, L, S., 1999. PP. 73- 94.) أن أبعاد بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة تتكون من منظور الأداء المالي والتي تتعلق باهتمامات المستثمرين لتحقيق أقصى أرباح ، ومنظور التشغيل الداخلي لتحسين التكاليف بغرض المنافسة علي الجودة والسعر ، ومنظور العملاء ومدى الرضا عن منتجات المنشأة ، وأخيرا منظور التعلم والإبتكار للتعبير عن استمرارية تطوير المنتجات سواء كانت سلعية أم خدمية وهو ما يتم توضيحه من خلال الشكل رقم (١):

شكل رقم (١)
أبعاد نموذج الأداء المتوازن



المصدر: (Maisel, L, S., 1999. PP. 73- 94.)

وبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة كنظام لإدارة المنشآت تعتمد علي مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية. Olmi, T., 2005, P. 120 منها ما يعرف بالمؤشرات التي تستخدم لقياس محركات الأداء المحققة لأهداف مستقبلية Lead Indicators والبعض الآخر يعرف بالمؤشرات الخاصة بقياس نتائج الأداء الواجب أن يتم تحقيقه لاحقا بعد فترة معينة Lag Indicators ، ويلاحظ أن النظام يعمل علي تحقيق أبعاد مختلفة من التوازن Balanced بين:

أ - المؤشرات التي تستخدم لقياس محركات الأداء (Leader) ومؤشرات الأداء المحققة النهائية.
ب - التوازن ما بين المقاييس الوصفية والمقاييس الإستراتيجية.

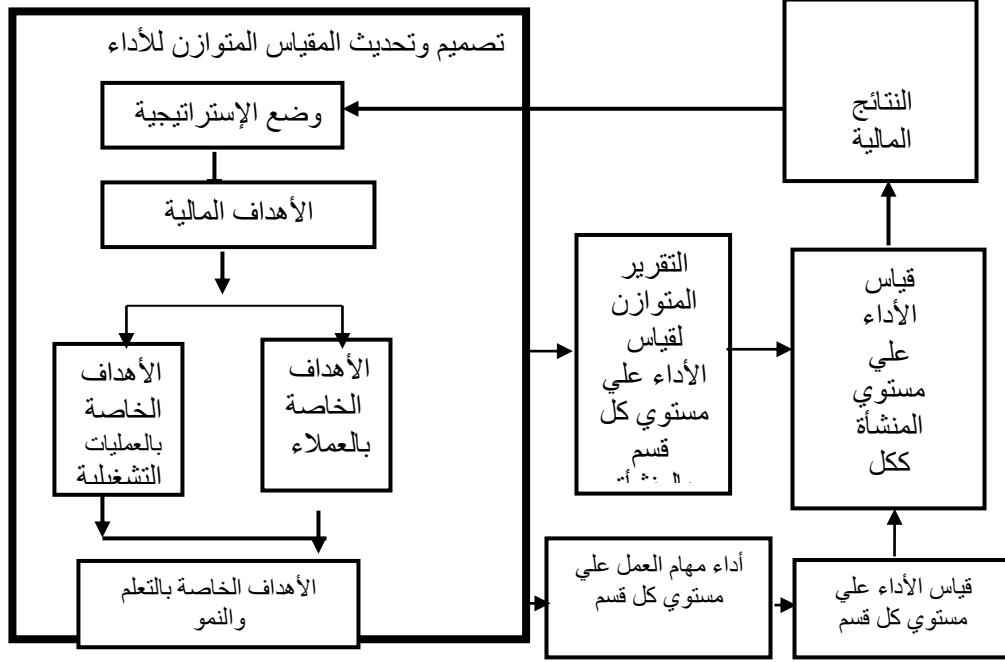
- ج - التوازن بين التكلفة ودرجة الخطر مع العائد والقيمة المحققة.
د - التوازن بين انخفاض الخطر لانخفاض المنافع مع ارتفاع الخطر .

وتتمثل فلسفة أسلوب المقياس المتوازن للأداء في ربط المقاييس في مجالات منظورات الأداء الأربعة معا في علاقات السببية Causal Chain . وقد اكد(48 p., Kaplan and Norton, 1996) علي أن الأهداف الإستراتيجية يجب أن تكون من تمثيل متوازن بين المقاييس المالية وغير المالية وليست مجموعة عشوائية من المقاييس، وأن مقاييس الأداء المتوازنة ليست مجرد تجميع لمقاييس مالية وغير مالية بل يجب أن تتضمن مقاييس للمخرجات ومحركات للأداء.

وقد قام (Ellington, D. A., & J. R., Wambsganss 2005, pp. 1-8) بتوضيح علاقة السبب والأثر بالمراحل المتتابعة لتنفيذ التقرير المتوازن للأداء وذلك من خلال وضع استراتيجيات خاصة . ولكي تتكامل مقاييس الأداء فإن ذلك يتطلب التكامل علي مستوي كل قسم وعلي مستوي المنشأة ككل ، ويمكن تمثيل علاقة السبب والمراحل المتتابعة من خلال شكل رقم (٢) :

شكل رقم (٢)

علاقة السبب والأثر بالمراحل المتتابعة لتنفيذ المقياس المتوازن للأداء



المصدر (Ellington, D. A., & Wambsganss, J. R., 2005, p. 6. ©)

ويعرف الباحث بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة " بأنها النموذج الذي يمثل أحد الاتجاهات الحديثة في قياس وتقييم الأداء والخطط الإستراتيجية و تمثل إطارا متعدد الجوانب لوصف وتنفيذ وإدارة استراتيجية المنظمة في كل المستويات الإدارية عن طريق ربط الأهداف والأولويات والمقاييس بهذه الإستراتيجية بما يدعم قوة المنظمة وموقفها التنافسي وذلك عن طريق توفير أداة لتنفيذ الإستراتيجية والمحاسبة عن نتائجها المستهدفة وذلك من خلال منظور الأداء المالي والعملاء والتشغيل الداخلي والتعلم".

٢- معايير تقرير جدوى استخدام المقياس المتوازن للأداء

اشترط (Lip, M., & Santeria, S., 2003, pp., 287- 298.) لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن أن تتوفر مجموعة من المعايير مثل :

- أ - الأخذ بمفاهيم النظم : وذلك ليتمكن استخدام مقياس الأداء المتوازن كنظام إدارة استراتيجي وليس كنظام قياس وذلك بترجمة الإستراتيجية إلى عمليات تشغيلية وتجهيز المنظمة لتحقيق الإستراتيجية وجعلها محور عمل وهدف لكل أفرادها.
- ب - الحاجة الملحة لتطبيق مقياس الأداء المتوازن: كنتيجة حتمية لتطبيق النظم والأساليب المتقدمة في تكنولوجيا المعلومات والتركيز على العميل والتقنية الصناعية الحديثة، وإلزام المنظمات البحث عن استخدام أساليب لمواجهة هذه التغيرات باستخدام قياس الأداء المتوازن.
- ج- الأهمية الإستراتيجية Strategic Significance وذلك بارتباط الهدف من تطبيق هذا الأسلوب بميزة تنافسية علي المدى الطويل.
- د - درجة التأثير Zone of Influence وذلك بتوافر الخبرة المطلوبة والتأثير علي المنظمة.
- هـ- إمكانية التطوير Improvement Potential تعني أن تكون الأهداف في حدود الممكن.
- و - القياس Measurability وهي قابلية الأهداف للقياس الكمي أو الكيفي بمؤشرات مناسبة.
- ز- جدوي التنفيذ Feasibility of Implementation وهو إمكانية الحصول علي الموارد المالية والطاقات الإدارية المطلوبة لتحقيق أهداف المنظمة وأن تكون هناك منافع من وراء التطبيق تملو التكاليف .
- ويتضمن مقياس الأداء المتوازن وهو ما يعرف بـ Scorecard ما يمكن تحقيقه من توازن بين الهدف في الأجل القصير ومقاييس تحسين الأداء في المستقبل لهذا الهدف . ويرى Pearce, S.L. 2003. PP 53- 74 أن نظام تقييم الأداء المتوازن هو أكبر من أن يكون فقط مجرد نظام لتقييم الأداء في الأجل القصير ويرجع ذلك إلي (Miami, T., June, 2004. P. 20) الذي يرى أن المؤسسات الحديثة تستخدم هذا النظام للإدارة الإستراتيجية للمؤسسة في الأجل الطويل ، ويمكن توضيح هذه العلاقة كما يلي :
- ١- تحديد وتحويل غايات وأهداف المؤسسة والإستراتيجية إلي مراحل للتنفيذ.
 - ٢- تحقيق وتحديد العلاقة بين الأهداف الإستراتيجية والمقاييس المرتبطة بكل منها.
 - ٣- إعداد خطة تتناسب مع كل هدف محدد ومرتبطة بالبعد الإستراتيجي.
 - ٤- تحقيق نظام للتغذية المرتدة للجانب الإستراتيجي لتحقيق تحسين في مستويات التعليم ورفع كفاءة وإنتاجية العامل.

ويوضح الجدول رقم (١) مقاييس تحسين الأداء من خلال المنظورات الأربعة فالجانب المالي يهدف إلي تحقيق نقدية من خلال عمليات المنشأة ، وجانب العملاء الذي يهتم بتحقيق الرضا عن أداء الخدمة أو المنتج ، في حين أن مقاييس التشغيل الداخلي تهدف إلي تحفيز العاملين ، ومنظور التعلم و النمو يهتم بالتحديث والتطور والتحسين داخل المنشأة.

جدول رقم (١)

مقاييس تحسين الأداء وعلاقة المحاور الأربعة في نظام تقييم الأداء

| | | |
|--------------------|--|---|
| إستراتيجية المنشأة | تحقيق رضاء المساهمين الذي يحقق منافع نقدية متميزة للمنشأة. (كيف تبدو المنشأة ماليا من وجهة نظر المساهمين). | ١ |
| الجانب المالي | | |
| العملاء | تحسين مستوى الأداء والتشغيل الداخلي لتحقيق جودة أفضل وراحة أكثر للعملاء (كيف يمكن تحقيق رضا العملاء). | ٢ |
| التشغيل الداخلي | تحسين قدرات ومهارات العاملين وتدعيم طريقة العمل وعمليات التشغيل وتميزها. (احتياجات العمل الداخلية - إشباع احتياجات العملاء والمساهمين). | ٣ |
| التعلم والنمو | تدعيم وتطوير جوانب المعرفة والمهارات للعمال داخل المؤسسة لتحقيق وضع أفضل للتعامل مع عمليات التحديث والتطوير. (كيف يمكن تحسين القدرة علي أحداث التغيير والتحسين). | ٤ |

٣- الخصائص الأساسية لبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة

تتسم بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة بمجموعة من الخصائص المميزة والمتمثلة في تعدد الأبعاد ، والتوازن، الدافعية، استهداف أفضل علي مستوى تنظيمات الأعمال القائدة ، استيعاب أوجه الصراع بين معايير الأداء، وعدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار ، وفيما يلي عرض موجز لهذه الخصائص:

أ - خاصية تعدد الأبعاد/ المنظورات

تسمح خاصية تعدد الأبعاد Multi- Dimension أو تعدد زوايا Multi- Perspective بطاقة لمقاييس الأداء المتوازنة بالنظر لتنظيمات الأعمال من خلال أربعة أبعاد/ زوايا هامة ، وتوفر الإجابة عن الأسئلة الأربعة التالية:

- كيف تبدو أمام حملة الأسهم؟ (منظور الأداء المالي).
- كيف يرانا العملاء؟ (منظور العلاقات مع العملاء) .
- بماذا يجب أن نتفوق؟ (منظور العمليات الداخلية).

- هل يمكن الإستمرار في التحسن وخلق القيمة ؟ (منظور التعلم و النمو).

ب - خاصية التوازن

يعني Kaplan & Norton ١٩٩٦ بخاصية التوازن هي التقييم المتوازن لكل من المقاييس المالية التي تعكس نتائج عمليات تنظيم الأعمال والمقاييس التشغيلية ، حيث يقوم مقياس الأداء المتوازن علي أساس تكامل كل من المقاييس المالية التي تعكس نتائج عمليات تنظيم الأعمال ، والمقاييس التشغيلية/ غير المالية التي توفر نظرة واضحة عن أسباب هذه النتائج ، والتي تعد في ذات الوقت مسببات الأداء المالي المستقبلي.

وعلي الرغم من أن (Staler, I., & Reddy. K., 1997,p. 102) قد نظروا إلي خاصية التوازن بمنظور عكسي حيث برهنوا علي أن مقياس الأداء يجب ألا يكون متوازنا Unbalanced ، إلا أن استقراء الفكر المحاسبي والإداري يؤكد علي أن خاصية التوازن التي يتسم بها مقياس الأداء تتبع من:

- التوازن بين الأبعاد/ الزوايا الأربعة التي يقوم عليها المقياس.
- التوازن بين حاجات أصحاب المصلحة في تنظيم الأعمال وهم المستثمرون والعملاء والعاملون والمجتمع.
- التوازن بين الأهداف التكتيكية قصيرة المدى والأهداف الإستراتيجية طويلة المدى.
- التوازن بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية / التشغيلية.
- التوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي .

ج - خاصية الدافعية / التحفيز

تشترك خاصية الدافعية/ التحفيز Motivation لبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة من خلال ما يتميز به النظام التقليدي لقياس الأداء من تحيز رقابي Control Bias Hanna, N., 2002, pp, 65- 88. ، بمعنى أن النظام التقليدي لقياس الأداء هو الذي يحدد تصرفات وسلوكيات معينة يجب أن يسلكها العاملون ، ثم يقيس الأداء الفعلي لبيان مدى التزامهم بهذه التصرفات والسلوكيات المحددة. ومن ثم فإن جوهر أدائها هو مراقبة السلوك ، أما بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة فإنها تقوم علي فرض تبني العاملين لسلوكيات معينة يرونها ضرورية للوصول إلي أهداف معينة من خلال الرؤية والإستراتيجية التي تحدد النتائج النهائية التي يجب أن تكون ، ومن هنا فإن مقياس الأداء المتوازن يمثل عاملا تحفيزيا للعاملين لبذل أقصى ما في مقدورهم وصولا إلي الأهداف الإستراتيجية .

د- خاصية أستهداف أفضل أداء علي مستوي تنظيمات الأعمال الفائدة

تظهر خاصية استهداف أفضل أداء علي مستوي تنظيمات الأعمال الفائدة Benchmarking لبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة من خلال ربط عناصر الأبعاد الأربعة المختلفة لمقياس الأداء المتوازن بمعيار أفضل أداء وذلك بطريقتين مختلفتين، وحدد الأولي منها (Norton and Kaplan, R. S., 2005. PP 73-) (84) من خلال إجابة فن انشاء معايير أداء تساوي أو تقترب من تلك المعايير التي تعكس الأداء الأفضل ، وتحدد فجوة الأداء Performance Gap ومحاكاه أفضل للممارسات العملية التي تساعد علي غلق هذه الفجوة . أما الطريقة الثانية فهي من خلال التغذية العكسية لمعيار أفضل أداء Benchmark Feedback

هـ - خاصية استيعاب أوجه الصراع بين معايير الأداء

تتبع خاصية استيعاب أوجه الصراع بين معايير الأداء Acceptance of Performance Criteria Conflict بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة من رفض هذا المقياس لحالة عدم الرضا الناتجة مما أطلق عليه Kaplan & Norton (1992, p. 54) التركيز الهندسي لقياس الأداء Engineering Focus of Performance Measurement الأمر الذي يساعد علي تشخيص ميكانيكية التغذية العكسية السلبية Negative Feedback Mechanism المستمدة من القيم المالية المستهدفة.

و- خاصية عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.

يقضي مقياس الأداء المتوازن علي ظاهرة إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار Information Overload حيث يركز هذا المقياس علي مجموعة محددة من المؤشرات المالية وغير المالية تتمشي مع السمات الفريدة المؤثرة التي تميز كل تنظيم أعمال ، وفي هذا الصدد فقد حدد (Balantine, j., & Originals, M., 2004, PP.142-149). ٢٠ مقياس أو ٣ إلي ٤ مقاييس لكل منظور أو بعد من الأبعاد الأربعة التي يقوم عليها مقياس الأداء المتوازن ، ولا شك أن وضعها كهذا يقضي علي ظاهرة إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات يفوق القدرة التحليلية لها ، وما يستتبعها من آثار سلبية ممثلة في إعاقة العمل الإداري (زغلول ٢٠٠٤ ص ١٠٤).

٤ - مفاهيم تطبيق بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة طبقا لنوعية المؤسسات:

يوضح: (Ellington, D.A., & Wambsganss, J.R., 2005, pp. 1-8) تلك المفاهيم فيما يلي:

أ- الغاية Mission وتمثل الهدف النهائي للوحدات الاقتصادية في تحقيق ميزة تنافسية محققة للأرباح المرتفعة ، في حين أن الحكومة ترغب في تحقيق الرضا للعاملين ودافعي الضرائب.

ب- القيمة Value في القطاع الخاص : رضا العملاء والسيطرة علي شريحة أعلي في السوق ، بينما في القطاع الحكومي هي الأثر الاجتماعي كت تحقيق منافع اجتماعية لمحدودي الدخل والصحة.

ج- الرؤية Vision وهو ما ترغبه المؤسسة داخل المناخ الاقتصادي ، ففي القطاع الخاص تسعى إلي تحقيق موقف تنافسي متميز ، في حين أن القطاع الحكومي يركز علي تحقيق الرضا من قبل مانحو التمويل ، والعمل بكفاءة وفاعلية.

د- الإستراتيجية Strategic وتتمثل في خطة العمل الشاملة من أهداف ومراحل وتجميعها في المؤسسات الخاصة فيما يعرف بتحقيق الريادة في التكلفة الإستراتيجية التنافسية في السعر من خلال تحقيق رضا العاملين بشكل متميز . وتعتمد الحكومة علي خطة العمل في كيفية تقديم الخدمات بكفاءة من خلال مراحلها الزمنية والإنتاجية المحققة للمستفيدين الحقيقيين لها.

وبناء علي هذه المفاهيم تبدأ المؤسسة في إمداد بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة بترجمة الإستراتيجية إلي محاور وأهداف ومؤشرات والتركيز علي محاور معينة ثم يلي ذلك تحديد أولويات التنفيذ بها ويعتمد ذلك بالطبع علي نوعية المؤسسات " غير هادفة للربح أو مؤسسات القطاع الخاص". ففي المؤسسات الحكومية غير الهادفة للربح لها العديد من الغايات من خلال منظور العملاء والذي يركز علي ارضاء الجمهور ومنظور الإشراف الحكومي الذي يحدد موقفنا أمام دافعي الضرائب ، ومنظور العوامل التشغيلية والذي يتطلب توافر أداء داخلي جيد ، ومنظور النمو والتعلم والذي يتطلب تدريب الأفراد لتحقيق النمو. في حين أن مؤسسات القطاع الخاص لها استراتيجية مالية ترتبط بالمساهمين وصورتنا أمام العملاء ، ومراحل التشغيل الداخلي والذي يؤدي إلي إنتاج يشبع رغبات المستهلك مع التطور المستمر في إنتاج المنشأة ويظهر ذلك من خلال الشكل رقم (٣) .

شكل رقم (٣)

إستراتيجية التقييم المتوازن للأداء طبقا لنوعية المؤسسات

| مؤسسات القطاع الخاص الإستراتيجية Strategy | المؤسسات الحكومية التي لا تهدف للربح الغايات Mission |
|---|--|
| <p>منظور (المالي) كيف نبدو أمام المساهمين في حالة نجاحنا.</p> | <p>منظور (العملاء) كيف يجب أن نبدو أمام الجمهور لتحقيق رؤيتنا التي نعمل من أجلها.</p> |
| <p>منظور (العملاء) كيف يجب أن نكون أمام عملائنا لتحقيق رؤيتنا.</p> | <p>منظور (العوامل التشغيلية) ما هي مراحل العمل التي يجب أن نأخذ بها لتحقيق رضا العملاء والمدعين والرعاة لأموالنا.</p> |
| <p>منظور (عمليات التشغيل الداخلي) ما المراحل الواجب الأخذ بها لتحقيق رضا العملاء.</p> | <p>منظور (النمو والتعلم) لتحقيق رؤية كيفية تحقيق الاتصال بيننا والعمل كفريق.</p> |
| <p>محور (التعلم والتطور) كيف يجب علي المرؤوسين أن تتعلم وتتنور من أجل تحقيق رؤية خاصة.</p> | |

٥ - مزايا استخدام بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة

لقد أوضح (Kaplan and Norton, 1996, P145) أن القياس المتوازن للأداء يحقق المزايا التالية.

أ - يوفر المقياس المتوازن للأداء استراتيجية متكاملة لتقييم الأداء يشتمل علي مقاييس مخرجات ومحركات أداء لهذه المخرجات ،ويري Hanna, N., 2002, pp. 65-88. أن ذلك يؤدي إلي الربط بين المخرجات التي ترغب المنشأة تحقيقها مع محركات تلك المخرجات ومساعدة المديرين في توجيه الطاقات والقدرات والمعلومات تجاه تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل.

ب - توفير مجموعة من المؤشرات عن وجهة نظر العملاء والخاصة بالجودة الشاملة والتركيز علي العمل الجماعي وتخفيض الوقت اللازم لإدخال منتجات جديدة

ج - الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح حيث يأخذ المديرون في الإدارة العليا كافة مقاييس التشغيل الهامة معا ، بحيث يمكن التعرف علي ما إذا كان التقدم في أحد المجالات كان علي حساب مجال آخر أم لا (Pearce, S.L., 2003. PP 53-74).

وتعتبر دراسة بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة أحد المقاييس التشغيلية في المنشأة والتي في النهاية تؤدي إلي تحسين المقاييس المالية التي تحققها المنشأة ، فهناك العديد من المقاييس غير المالية مثل: مستوى رضا العملاء والعمليات التشغيلية الداخلية ومواعيد التسليم والمرونة والإنتاجية وجودة المنتجات والعمليات التي تؤدي في النهاية إلي تحسين المقاييس المالية: مثل العائد علي حقوق الملكية ، والعائد علي الأصول ، والعائد علي الإستثمار ، وربحية السهم العادي.

٦ - الإنتقادات الموجهة لبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة

يمكن إبراز بعض المآخذ علي أسلوب BSC كما يلي :
أ - من أهم المآخذ علي أسلوب بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة هو التعقيد في النظام، ولذا فإن البعض قد يقوم بتطبيق أجزاء منه. كما أن معظمها مقاييس أداء غير مالية يصعب تقييمها وتفسيرها وقد يختلف المدراء في تفسيرها ، في حين أن البعض الآخر منها مقاييس تاريخية عادية لا تساعد الإدارة في الحكم علي التطوير المستقبلي للمنشأة.

ب - لا توجد علاقة طردية بين السبب والنتيجة وذلك بين المعلومات غير المالية كمتغير تابع ونمو الإيرادات المستقبلية كمتغير مستقل وذلك لأن رضا المستهلك عن مستوى جودة المنتج واشباعه الحالي والمستقبلي لرغبته يؤدي إلي زيادة مبيعات المنشأة . ومن ثم نمو الإيرادات في حين أن هناك العديد من الدراسات تنفي ذلك .
ج - توافر كم هائل من مقاييس الأداء المالية وغير المالية بدرجة تعمل علي تشتت جهود المدراء مما يؤدي إلي ضعف هذا الأسلوب في تقييم الأداء بهذه المنشآت مما دعا كثيرا من المديرين إلي تفضيل مقياس موضوعي يمكن الإعتماد علي نتائجه لقياس الأداء في الأجل المنظور.

د- قد يقابل هذا الأسلوب مشاكل عند التطبيق العملي في قياس وتقييم الأداء بالمنشآت ولذلك فإن ٧٠٪ من الشركات توقفت عن استخدامه (Maisel, L, S., 1999. PP. 73-94). وذلك نتيجة عدم وجود علاقة طردية حقيقية بين السبب والنتيجة . ففي حين أن المنطق بقضي بأن رضا المستهلك عن مستوى جودة المنتج واشباعه

الحالي والمستقبلي لرغبته ينبغي أن يؤدي إلي زيادة في المبيعات ، نجد أن هناك العديد من الدراسات قد نفت هذه العلاقة .

ثالثا : منظورات قياس وتقييم الأداء في ظل بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة

يمكن القول أن بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة لها العديد من المنظورات التي تتكامل مع بعضها لتحقيق رؤية إستراتيجية للمنشأة. ويجب أن تتلاءم المقاييس التي يتم اختيارها في كل جانب من هذه الجوانب مع إستراتيجية المنشأة بحيث يتم تحقيق التوازن بين الأهداف في الأجل القصير والطويل وبين المخرجات المرغوب فيها ومحركات الأداء لهذه المخرجات . وهو ما دعا الباحث إلي أن يتعرض لتلك المجالات باعتبارها أدلة عمل للإدارة وتتعلق بمؤشرات لقياس الأداء المالي (Olmi T., 2005, P. 120.) كمقياس قصير الأجل يظهر قيمة مسببات الأداء التنافسي والمالي طويل الأجل بمجموعة مقاييس أخرى (تشغيلية وإستراتيجية) والتي تسهم في تقييم مدي تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة . ويحتوي هذا المقياس بجانب المنظورات المالية منظورات أخرى- غير مالية- لأنشطة تحقق إشباع كافة المتعاملين ، بالإضافة إلي منظور العملاء والأطراف ذات الاهتمام ، ومنظور عمليات التشغيل الداخلي ، ومنظور النمو والتعلم والإبداع ، ولكل منظور وزن وأهمية مختلفة لدي المنظمة (Epstein S.L. & Conzone P.T., 2002. PP.28- 36.) فلا تعتمد المنظمة علي مقياس وحيد للأداء - مالي مثلا- ولكن علي مقاييس أخرى أيضا ، وهذه المقاييس تعتبر نظاما متوازنا لقياس الأداء لأنها تحقق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية ، وبين المقاييس الداخلية والخارجية ، وبين المقاييس القائمة واللاحقة ، وبين المقاييس طويلة وقصيرة الأجل ، ويتم التنفيذ من خلال فرق العمل المكونة من فريق الإدارة العليا وفريق التنفيذ ، ومدير ومنسقي البرنامج. وسنتناول الحديث عن هذه المنظورات كما يلي:

١- المنظور المالي Financial Perspective

يري (Kaplan and Norton,1996.p. 65) أن هذا المحور يحتوي علي مجموعة من المؤشرات المالية منها مؤشرات خاصة Unique Measures ومؤشرات داخلية Internal Measures ، وتعتبر المقاييس المالية ذات أهمية كبيرة في استخراج النتائج الاقتصادية لأعمال للمنشأة والتي يمكن قياسها بطريقة أقرب للدقة ، وتوضيح ما إذا كانت إستراتيجية المنشأة المنفذة تساهم في تحسين الخطوط الأساسية للإنتاج . (Dicker, S., L., & Smith, N., L., 2002. PP. 38- 39.)

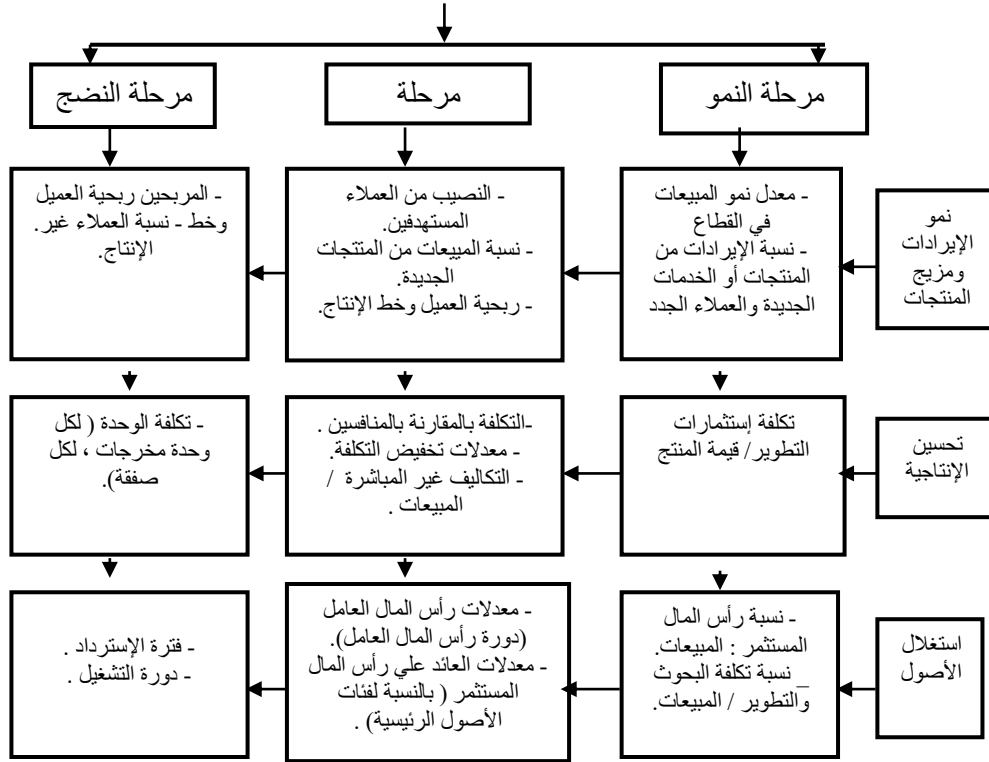
وتترجم مقاييس الأداء المالي الأهداف طويلة الأجل للمنظمة من وجهة النظر المالية وتحديد موقفنا أمام المساهمين الحاليين والمرقبين والملاك. ويستخدم المنظور المالي باعتبار أن النتائج المالية هي صورة واقعية وترجمة حقيقية لصحة العمليات التشغيلية داخل المنشأة ، كما أن الهدف الأساسي للقياس المالي هو تعظيم الربح من أجل كسب ثقة المستثمرين و الملاك. ورغم أن المنظور المالي يعد مقياساً في المدى القصير فقط ، فإن بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة تظهر قيمة مسببات الأداء التنافسي والمالي طويل الأجل وذلك لأنه يترجم المهام والإستراتيجية إلي مجموعة أهداف مترابطة من مقاييس الأداء التي تربط العمل الحالي والعمليات الداخلية والأعمال ونظام الأداء بالنجاح المالي طويل المدى (Kaplan, R.S. & Norton, D.P., 1992, PP., 71-79). وأنه يمكن للمنشأة أن تحقق إستراتيجيتها من خلال نمو الإيرادات بتقديم منتجات وخدمات مستحدثة تحقق قيمة مضافة أعلى تروق أنواق العملاء الحاليين والمرقبين ، وإعادة تسعير المنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات، وتحسين الإنتاجية والخدمات والإستغلال الأمثل للأصول لتحقيق حجم أمثل للأعمال.

وتجدر الإشارة إلي أن هناك العديد من المؤشرات الفرعية التي تتكامل مع بعضها لتعطي مدلولاً للقياس المالي منها: معدل العائد علي حقوق الملكية ، والعائد علي المبيعات ، ومعدل العائد علي راس المال المستثمر ، وربحية السهم العادي ، والعائد علي الأصول ، ومعدل الإيراد / إجمالي الأصول ، والقيمة الاقتصادية المضافة ، صافي الربح / حقوق المساهمين، ونسبة التوزيعات المدفوعة، والنسبة المئوية لإجمالي التوزيعات / صافي الربح ، نسبة المدينين / إجمالي الإيرادات ، ونسبة الديون / إجمالي الأصول ، والتدفقات النقدية المخصومة. كما أن مقاييس الأداء المالية تحقق أهداف مثل القدرة علي توليد تدفقات نقدية تشغيلية ، مدي تحقيق النمو في المبيعات السنوية وربح السنوية والدخل التشغيلي (الناتج من العمليات) والقدرة علي زيادة الحصة السوقية وتعظيم العائد علي حقوق الملكية . ويرى (Shilling, G., 1998, PP. 33-34) أنه يمكن تحديد الإستراتيجية المالية لوحدة النشاط من خلال استخدام المقياس المتوازن للأداء وذلك من خلال الشكل رقم (٤):

شكل رقم (٤)

تحديد الإستراتيجية المالية لوحدة النشاط

الإستراتيجية المالية لنشاط
المنشأة



المصدر: (Shilling, G., 1998, PP. 33- 34).

٢ - منظور العملاء والمستهلكين Consumer Perspective

يُري (Attlee. C., 2002, PP., 205- 236) أن رضا العملاء يجب أن يمثل الأولوية الأولى والأخيرة ، كما أن المؤشرات المرتبطة بمنظور العملاء والمستهلكين تعتبر مؤشرات قيادية Leading Measures ويتم ذلك من خلال محور الأنشطة الداخلية Internal Business Process وذلك بتحسين الأداء الداخلي وصورة المنشأة وتقديم منتجاتها من خلال أنشطة البحوث والتطوير ومدى اتباع نظم إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management . إن جوهر المقاييس غير المالية هي الاهتمام بمنظور العملاء ويرجع ذلك إلي أن كل العمليات داخل المنشأة تصب في النهاية في تحقيق رضا المستهلك وإشباع حاجاته وكسب ثقته في المنشأة حيث أثبتت بعض الدراسات (Miami, T., June,D., 2004, P. 215). أنه إذا كان هناك رضا للعميل عن منتج المنشأة فإنه يخبر خمسة أشخاص ، في حين أنه إذا لم يكن راضيا عن منتج المنشأة فإنه يخبر عشرين

شخصاً، فهدف المنشأة هو المحافظة علي العميل . وفي ظل المنافسة الحادة لا تستطيع أي منشأة أن تفوز بنصيب سوقي عال إلا إذا أفلحت في تكوين وتقديم قيمة متفوقة علي المنافسين وهذا يتطلب خمس واجبات يجب القيام بها ، وهي , Banker (R., G., & Srinivasan, 2000. PP 83- 94). معرفة قيمة ، وصنع ، وتقديم ، وإدامة ، وبناء ولاء العميل . Process of Building Customer Loyalty . ويجب تحقيق الرؤية المستقبلية وملخص عن صورة المنشأة المرتقبة تجاه العملاء بتقديم منتجات جديدة ويتحقق ذلك من خلال ما يلي :

١- الجودة الشاملة للمنتجات:وهي معايير الجودة لكل صناعة / خدمة وتجنب حدوث تكلفة الفشل.

٢- ارتفاع رقم مبيعات المنتجات الجديدة: ويتحقق من خلال رقم المبيعات نتيجة شراء العملاء.

٣- القدرة علي السداد : نسبة العملاء الذين يسددون ما عليهم قبل حلول تاريخ الاستحقاق.

٤- القبول ودرجة الرضا : ويتحقق من خلال إجراء استقصاء لمدي إشباع المنتجات والخدمات ورغبات العملاء الحالية والمستقبلية.

ويلاحظ أنه في ظل التقنيات المعاصرة للإنتاج والبيئة الديناميكية للأسواق فإن العميل قد أصبح أكثر وعياً بخصائص وإمكانيات المنتجات من حيث الجودة الأفضل والخدمات الموثوق بها .

٣- منظور عمليات التشغيل الداخلي Internal Business Perspective

لقد ارتبطت الرقابة علي الأداء بمدخل الإدارة التقليدية للأداء ومفهومها هو محاولة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وإظهار الانحرافات الموجبة ومحاولة تعظيمها طالما أنه في صالح المنشأة - Epstein S.L. & Conzone P.T., 2002. PP.28- (36) ، أو اكتشاف الانحرافات السالبة في الأداء ومحاولة تدينتها وصولاً إلي تقييم صحيح للمنشأة.

ولكن في ظل بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة بالمنشأة فإن الأمر يتعدى النظرة التقليدية في تقييم الأداء وفيها يتم التعرف علي تحديد احتياجات العميل الحالية والمستقبلية ، وتصميم المنتج وفقاً لرغبات العملاء وتطويره ليقابل تلك الاحتياجات اللانهائية ، ثم التصنيع للأجزاء المختلفة للمنتج والتي يجب أن تتوافق مع رغباته ويلاحظ أنه في ظل هذه المقاييس يجب الاهتمام بالعمليات الجوهرية والتي تتضمن الابتكار في التصميم والتطوير ، وكذلك العمليات التي تتضمن التصنيع والتسويق

وخدمات ما بعد البيع والتي تلبي رغبات العملاء علي المدى الطويل Deter, S.S., & Chend.f. 2000. PP 54-

ويمكن قياس العمليات التشغيلية الداخلية بمقاييس منها: زمن دورة تشغيل الإنتاج، مستويات الجودة ، معدلات العيوب والمرونة ودوران المخزون والتكلفة. كما أشار الباحثان إلي أهمية منظور عمليات التشغيل الداخلي والتي تشكل النموذج الشامل لسلسلة القيمة داخل المنشأة وتم ذلك من خلال عمليات الابتكار، وعمليات التشغيل، ومن خلال معرفة حاجة العميل وتنتهي بإرضاء حاجاته.

وقد حدد (Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 2001,pp. 132) المناطق التي يمكن أن تظهر كفاءة عمليات التشغيل الداخلي والتي يمكن إبرازها فيما يلي:

١- تحقيق كفاءة في العمليات الداخلية من خلال تطوير وتحسين العمليات الداخلية باستخدام وتشغيل الموارد حتى يمكن تحسين العملية الإنتاجية مما ينعكس في تقديم منتج متميز يرضي العملاء.

٢- استقصاء واجراء بحوث السوق والتسويق من خلال عمليات التطوير والتحديث والابتكار لمعرفة متطلبات العملاء وتطوير المنتجات للمحافظة علي السوق الحالي والأسواق الجديدة.

٤ - منظور التعلم والابتكار Growth & Innovation Perspective

يعتبر منظور التعلم والابتكار الهدف الأساسي لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ويركز هذا المنظور علي المهارات الداخلية التي يجب استغلالها في المنشأة علي المدى الطويل وذلك بغرض تحقيق أهداف العملاء والمساهمين والاستمرار والمنافسة في ظل العولمة ولذلك فإنه يجب الاستمرار في تحسين إمكانيات المنشأة باستمرار لتحقيق وإشباع رغبات العملاء والمستثمرين الحاليين والمرقبين وهذا يتطلب الابتكار في مجالات العمليات الداخلية من خلال ما يلي Blocker, E., K. 2004, PP 33- 34

- ١- الاستخدام الجيد والحديث لموارد المنشأة من أفراد وتجهيزات.
 - ٢- استحداث أساليب رقابية لخدمة العملاء وإشباع رغباتهم بتطوير المنتجات والمنافسة علي الجودة والسعر تحقيقا لرغباتهم الحالية والمتوقعة.
 - ٣- المفاضلة بين البدائل المتاحة والبحث عن أسواق جديدة أو اكتساب عملاء جدد في نفس المنطقة أو خلق الرغبة لدي عملاء محتملين.
- وهناك ثلاث مجالات لتحقيق الأداء المستهدف وهي : الأفراد والأنظمة والإجراءات التنظيمية ويتأتي ذلك بإبراز مواطن القوة والمهارة لدي العاملين من

خلال استحداث نظم وتطوير القائم منها وتعليم و تدريب العاملين بما يحقق المنافسة علي الجودة والسعر .

ويري Maisel, L, S., 1999. PP 73- 94 أن تستمر المنشأة في دنيا الأعمال وذلك من خلال الاهتمام بمنظور التعلم والابتكار ، وذلك بالاعتماد علي قواعد أساسية وهي:

أ- تحسين قدرات العاملين Employee capabilities .

ب - الدافعية أو الحفيز Motivation.

ج - رفع كفاءة نظم المعلومات Information system capabilities.

د - تفويض السلطة Empowerment.

هـ - الإجراءات التنظيمية Alignment .

رابعاً: الدراسة الميدانية المرتبطة بالتطبيق العملي لبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة في صناعة الأسمدة والكيماويات في مصر:

كان الدافع من إجراء هذه الدراسة علي عينة من الشركات الصناعية بمصر لتحقيق أهداف البحث المشار إليها سابقا وكذلك اختبار فرضية البحث الرئيسية ، وسوف يقوم الباحث بعرض وتحليل النتائج وذلك من خلال أسلوب الدراسة الميدانية وذلك كما يلي:

١ - أداة جمع البيانات

استخدم الباحث استمارة الإستقصاء لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، مستفيدا بذلك من دراسة Decker & Smith, 2003 بالإضافة إلي تطوير مقاييس أخرى استخدمت في الدراسة ، ويتكون الإستبيان المقترح من أربعة أقسام ، يتناول القسم الأول منظورات الأداء المالي ويتم ذلك من خلال ١٨ مؤشرا ، أما القسم الثاني فيتناول منظورات التشغيل الداخلي من خلال ١٥ مؤشرا، في حين تناول المنظور الثالث العملاء والمستهلكين من خلال ١٤ مؤشرا، وجاء المنظور الرابع والأخير من خلال ١٧ مؤشرا والخاص بالتعلم والابتكار. وقد استخدم الباحث مقياس Likert الخماسي المتدرج من بين المقاييس التي تناولتها الدراسة لتحديد إجابات أفراد العينة .

٢- عينة البحث

لقد تم اختيار عينة من مجموعة من مصانع الأسمدة والكيماويات ، وقد تم إجراء زيارة ميدانية لبعضها والاتصال بطرق أخرى بمديري المصانع الأخرى، وتم توزيع استمارة الإستقصاء علي مديري قطاع الأسمدة والكيماويات.

بلغ عدد الشركات التي تعمل في هذا القطاع ٧٧ شركة ، وقد وقع اختيار الباحث علي ٣٥ شركة بنسبة ٦٨,٨٪ من إجمالي الشركات العاملة في ذلك القطاع ، وكانت الإستثمارات غير الصحيحة سبع إستثمارات بنسبة ٢٠,٠٠٪ في حين بلغ عدد الإستثمارات الصحيحة ٢٨ إستمارة بنسبة ٨٠,٠٠٪ من إجمالي مجتمع البحث.

٣ - أسلوب معالجة وتحليل البيانات

لتحقيق أهداف البحث تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة (الإستبيان) حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية المرجحة والإنحرافات المعيارية ومعامل التوافق وقيم T المحسوبة لإجابات مديري قطاع الأسمدة والكيماويات.

٤- إجراءات اختبار الفروض الإحصائية:

أ - تحديد الفرض الإحصائي العدمي والبديل

ب - إجراء الإختبار: لإجراء اختبار الفروض الإحصائية يتم مقارنة قيمة T المحسوبة وقيمة T الجدولية وذلك باستخدام مستوي معنوية ٥٪ (أي بدرجة ثقة ٩٥٪) وتستخرج القيمة الجدولية من واقع التوزيع الطبيعي القياسي = ١,٦٥ .

ج - اتخاذ القرار

* يقبل الفرض العدمي إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من ١,٦٥ ، وأنه لا توجد فروق معنوية بين الإجابات.

* يرفض الفرض العدمي ويقبل الفرض البديل وهو أن متوسط الأداء أكبر من ٣ درجات إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من ١,٦٥ ، وأنه توجد فروق معنوية بين الإجابات .

وللمقارنة بين آراء مجتمعين يستخدم اختبار الفرق بين متوسطي مجتمعين كما يلي:
- تحديد الفرض العدمي والبديل كما يلي:

* إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من ١,٩٦ فإنها تعتبر في منطقة القبول.

* إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من ١,٩٦ فإنها تعتبر في منطقة الرفض.

- اتخاذ القرار:

* يقبل الفرض العدمي إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية وأنه لا توجد فروق معنوية بين آراء المجتمع .

* يرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ، أي أنه توجد فروق معنوية بين آراء المجتمع.

٥ - عرض وتحليل نتائج الدراسة

أ- التحليل الأفقي : Horizontal Analysis ويتم لكل مجموعة من المنظورات الأربعة وذلك بتحليل أقل وأعلى متوسط حسابي مرجح.
ب- التحليل الرأسي Vertical Analysis ويتم ذلك من خلال المتوسط العام لإجابات المبحوثين ، ثم المقارنة بين آراء مجتمع الدراسة ، ويمكن إبراز التحليل علي الوجه التالي :

جدول رقم (٢)

نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بمنظور القياس المالي (في قطاع الكيماويات والأسمدة).

| رمز المؤشر | المؤشرات المقترحة | Weighted Mean | Standard Deviation | Coefficient of Contingency | (T) |
|------------|--|---------------|--------------------|----------------------------|-------|
| Z1 | معدل العائد علي المبيعات. | ٣,٧٥ | ١,٠٢ | ٦٤,٢٤ | ٣,٦ |
| Z2 | معدل العائد علي حقوق الملكية. | ٤,٩١ | ١,١٤ | ٧٣,١٨ | ١,٢ |
| Z3 | معدل العائد علي رأس المال المستثمر. | ٤,٨٤ | ١,٣٣ | ٦١,٨١ | ٥,٨ |
| Z4 | معدل دوران المخزون. | ٤,٥١ | ٠,٧٥ | ٦٨,٥١ | ٠,٩ |
| Z5 | معدل العائد علي الأصول. | ٣,٤٧ | ٢,١١ | ٦١٢٨ | ٥,٢ |
| Z6 | ربحية السهم العادي. | ٤,٩٨ | ١,٤٧ | ٧٤,٣٢ | ١,٦ |
| Z7 | معدل ربح الكوبون. | ٣,٤٥ | ٠,٨٢ | ٦٦,٠١ | ٥,٤ |
| Z8 | القيمة الاقتصادية المضافة/ حقوق المساهمين. | ٢,٩٣ | ١,٦١ | ٥٥,٢٧ | ٤,٦ |
| Z9 | صافي الربح/حقوق المساهمين. | ٤,٤٦ | ١,٠٩ | ٧٥,٦٢ | ٠,٤ |
| Z10 | نسبة التوزيعات المدفوعة. | ٣,٩٤ | ١,٠٢ | ٦٢,٠٧ | ٤,٨ |
| Z11 | النسبة المئوية /إجمالي التوزيعات. | ٢,١٥ | ٠,٨٣ | ٥٧,٩٢ | ٥,٦ |
| Z12 | نسبة الدينين/ إجمالي الإيرادات. | ٣,٧٢ | ١,٣١ | ٦٥,٦٤ | ٣,٩ |
| Z13 | نسبة الديون/ إجمالي الأصول. | ٤,٢٢ | ١,٠٥ | ٧٣,٦٧ | ٢,٣ |
| Z14 | معدل التدفقات النقدية المخصومة. | ٣,٦ | ٠,٩٧ | ٦٤,٧٣ | ٠,٥ |
| Z15 | معدل العائد من بيع حقوق الملكية الفكرية. | ٢,١٤ | ٠,٩١ | ٦٩,٢٥ | ١,٦ |
| Z16 | معدل العائد علي الاستثمار مقارنة بالمنافسين. | ٤,٥٨ | ١,٤٣ | ٧٥,٨٢ | ٢,٥ |

| | | | | | |
|-----|---|------|------|-------|-----|
| Z17 | معدل العائد علي الاستثمار في البحوث والتطوير. | ٢,٤٥ | ١,٠٨ | ٥٩,٦٢ | ٠,٩ |
| Z18 | معدل نمو المبيعات. | ٣,٩٦ | ٠,٩٨ | ٥٥,١٧ | ٣,٤ |
| | المتوسط العام. | ٤,٣ | ١,١٦ | ٦٠,٨٦ | ٣,١ |

بتحليل الجدول رقم (٢) يتضح ما يلي:

١ - أقل متوسط حسابي مرجح Weighted Mean خاص بالمؤشر Z1٥ "معدل العائد من بيع حقوق الملكية الفكرية" وهو ٢,١٤ أي تحقق الهدف بدرجة صغيرة وبانحراف معياري Standard Deviation ٠,٩١ وبمعامل توافق Coefficient of Contingency ٦٩,٢٥٪ وأن آراء مديري (قطاع الأسمدة والكيماويات) متفقة بشكل متوسط حول تقييم أداء المؤشر Z1٥.

٢- بمقارنة قيمة (T) المحسوبة وهي ١,٦ وهي أقل من قيمة T الجدولية مما يعني قبولنا الفرض العدمي وهو أن متوسط الأداء = ٣ درجات ، وأنه لا توجد فروق إحصائية بين الإجابات حول أداء المؤشر Z1٥ .

٣- بلغ أعلى متوسط حسابي مرجح خاص بالمؤشر Z٦ هو ٤,٩٨ أي تحقق الهدف بدرجة كبيرة ، وبانحراف معياري ١,٤٧ ، وبمعامل توافق ٧٤,٣٢ مما يدل علي أن آراء مديري (قطاع الكيماويات والأسمدة) تتفق مع بعضها بدرجة عالية حول تقييم أداء المؤشر Z٦ .

٤- بمقارنة قيمة T المحسوبة وهي ١,٦ أقل من قيمة T الجدولية مما يعني قبولنا الفرض العدمي وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لبن الإجابات.

٥- يبلغ المتوسط العام لإجمالي أداء مؤشرات القياس المالي والمتعلقة بأراء مجتمع مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" ٤,٣ أي تحقق الهدف بالدرجة الكبيرة وبانحراف معياري ١,١٦ ومعامل توافق ٦٠,٨٦٪ ، وهذا يعني ان آراء مديري "قطاع الأسمدة والكيماويات " تتفق مع بعضها بشكل متوسط حول تقييم أداء المؤشرات الخاصة بمنظور القياس المالي .

٦ - قيمة T المحسوبة ٣,١ أكبر من قيمة T الجدولية ، مما يعني رفض الفرض العدمي (متوسط الأداء = ٣ درجات) وقبول الفرض البديل (المتوسط أكبر من ٣ درجات) وأنه توجد فروق إحصائية بين الإجابات.

٧- وتشير أهم نتائج التحليل الإحصائي المرتبطة بأهمية مؤشرات قياس الأداء المالي في الجدول رقم (٢) أن المؤشر Z٦ "ربحية السهم العادي" قد احتفظ بالمرتبة الأولى من بين مؤشرات قياس الأداء المالي المرجعية , Z9 , Z4 , Z16 , Z3 , Z2 (Z13) حيث تراوح الوسط الحسابي المرجح بين (٤,٩١ : ٤,٢٢).

جدول رقم (٣)

نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بمنظور عمليات التشغيل الداخلي
(في قطاع الكيماويات والأسمدة)

| رمز المؤشر | المؤشرات المقترحة | Weighted Mean | Standard Deviation | Coefficient of Contingency | (T) |
|------------|--|---------------|--------------------|----------------------------|-------|
| Z1 | معدل العيوب في المنتجات التي لم تصل للعملاء. | ٣,١٥ | ١,١٥ | ٥٨,٢٨ | ١,٣ |
| Z2 | مدي كفاءة العمليات الإنتاجية. | ٤,٣٢ | ١,٢٢ | ٧٣,٢٥ | ٢,٨ |
| Z3 | معدل الإنتاج غير الجيد. | ٢,٢٧ | ٠,٧ | ٧٦,٢ | ٢,٩ |
| Z4 | معدل مردودات المبيعات. | ٣,٨ | ١,٨ | ٧٥,٣٩ | ٠,٤ |
| Z5 | مستوي الجودة في المنتجات. | ٣,٢١ | ١,١٧ | ٧٢,١ | ٣,٣ |
| Z6 | مدي تحسين العمليات الداخلية. | ٢,١٨ | ١,٣٨ | ٥١,١ | ٢,٤ |
| Z7 | معدل والتحديث في أساليب العمل والمنتجات. | ٣,٢٢ | ١,١ | ٧٤,١ | ٣,٩ |
| Z8 | معدل التطور في استغلال الموارد البشرية. | ٢,٣٤ | ٠,٨ | ٧٣,٠ | ٢,٧ |
| Z9 | معدل التطور والابتكار. | ١,١٧ | ١,٢ | ٦٢,٩ | ١,٧ |
| Z10 | مستوي إنتاجية رأس المال المستثمر. | ٣,٢٨ | ٠,٩ | ٧٣,٠٠ | ١,٥ |
| Z11 | معدل إنتاجية العامل. | ٣,١٩ | ١,٤٧ | ٦٩,٠٠ | ٤,٣ |
| Z12 | معدل التطور في زمن دورة الإنتاج. | ٢,١٦ | ٠,٩ | ٧٥,٠٠ | ٢,٥ |
| Z13 | معدل إعادة تشغيل المنتجات. | ٢,٢٥ | ١,٥ | ٦٤,٠٠ | ٠,٨ |
| Z14 | الوقت المستغرق لإتمام دورة الإنتاج. | ٣,٧٥ | ٠,٩ | ٧٤ | ٠,٩ |
| Z15 | كفاءة العمليات الإنتاجية. | ٢,٤ | ١,١٢ | ٦٩,٠٠ | ٣,١ |

| | | | | |
|-----|------|------|-----|---------------|
| ٢,٣ | ٦٩,٤ | ١,١٥ | ٢,٣ | المتوسط العام |
|-----|------|------|-----|---------------|

بتحليل الجدول رقم (٣) يتضح ما يلي:

١ - أقل متوسط حسابي خاص بالمؤشر Z٩ " " معدل التطور والابتكار" ١,١٧ فالهدف قد تحقق ولكن بدرجة صغيرة وبانحراف معياري ١,٢ ومعامل توافق ٦٢,٩٪ ، وبذلك يتضح أن إجابات مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" تتفق مع بعضها البعض بنسبة متوسطة حول تقييم أداء المؤشر Z٩ .

٢- وبمقارنة قيمة T المحسوبة وهي ١,٧ يتضح أنها أكبر من قيمة T الجدولية ، لذا فإننا نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل وأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات مديري الشركات حول تقييم المؤشر Z٩ .

٣- بلغ أعلى متوسط حسابي مرجح خاص بالمؤشر Z٢ " مدي كفاءة العمليات الإنتاجية" وهو ٤,٣٢ مما يعني تحقق الهدف بالدرجة الكبيرة ، وبانحراف معياري ١,٢٢ وبمعامل توافق ٧٣,٢٥٪ مما يدل علي أن إجابات مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" تتفق مع بعضها حول تقييم أداء المؤشر Z٢ .

٤- بمقارنة قيمة T المحسوبة وهي ٢,٨ أكبر من قيمة T الجدولية فيتضح رفض الفرض العدمي ، وقبول الفرض البديل ، وأنه توجد فروق معنوية بين الإجابات .

٥- يبلغ المتوسط العام لقياس أداء مؤشرات " ركائز عمليات التشغيل الداخلي" في قطاع الكيماويات والأسمدة وهو ٢,٣ ، أي تحقق الهدف بدرجة صغيرة ، وبانحراف معياري يبلغ ١,١٥ ومعامل توافق ٦٩,٤٪ مما يدل علي اتفاق آراء مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" مع بعضها علي تقييم أداء المؤشرات الخاصة بمنظور التشغيل الداخلي .

٦ - قيمة T المحسوبة ٢,٣ مع قيمة T الجدولية الأمر الذي يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل.

٧ - تشير نتائج التحليل الإحصائي المرتبطة بأهمية منظورات قياس عمليات التشغيل الداخلي إلي أن " Z٢ " مدي كفاءة العمليات الإنتاجية" تحتل المرتبة الأولى من بين مؤشرات عمليات التشغيل الداخلي من حيث درجة الأهمية ، يلي ذلك المؤشرات المرتبطة بالمقاييس المرجعية

Z1, Z5, Z7, Z4, Z6, Z12 بمتوسطات حسابية مرجحة من ٣,٨ : ٣,١٥.

جدول رقم (٤)

نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بمنظور العملاء والمستهلكين (في قطاع الكيماويات والأسمدة).

| رمز المؤشر | المؤشرات المقترحة | Weighted Mean | Standard Deviation | Coefficient of Contingency | (T) |
|------------|--|---------------|--------------------|----------------------------|-------|
| Z1 | معدل النمو في المبيعات. | ٤,٩٥ | ١,٦ | ٦٤,٢٢ | ١,٨٩ |
| Z2 | أسعار المنشأة بالنسبة للمنافسين. | ٢,٧ | ١,١٤ | ٦٥,٢٤ | ١,١٨ |
| Z3 | معدل الشكاوي في المنتجات. | ٣,٥٤ | ٢,٤٥ | ٥٥,١٧ | ٠,٨٩ |
| Z4 | معدل الوحدات المرتدة بعد البيع. | ٢,١٥ | ٠,٧١ | ٦٨,٣٨ | ٠,٦٩ |
| Z5 | درجة رضا العملاء. | ٤,٢١ | ١,٠٢ | ٧١,١٢ | ١,٢٥ |
| Z6 | معدل تحصيل الديون. | ٣,٤٥ | ٢,٠٧ | ٧٢,٠٢ | ١,١٣ |
| Z7 | معدل تخفيض الوقت للوفاء بمتطلبات العملاء بعد البيع. | ٣,٧٩ | ١,١٩ | ٧٦,٠١ | ١,٤ |
| Z8 | معدل تطوير وتقديم المنتجات الجديدة والمتطورة بالسوق. | ٢,١٦ | ٠,٨ | ٦٧,١٧ | ٣,١٤ |
| Z9 | معدل تحصيل الديون. | ٣,١٤ | ١,١٣ | ٥٩,٢٣ | ١,٧٨ |
| Z10 | معدل المبيعات السنوية / عدد العملاء. | ٢,٣٧ | ١,٥٩ | ٧٥,٤٢ | ٠,٨٥ |
| Z11 | معدل الجودة المقارن للصناعة. | ١,٣٧ | ١,٦٤ | ٧٩,٠٩ | ٠,٨ |
| Z12 | الوقت المستنفذ في تسليم طلبات العميل. | ٣,٢٢ | ٠,٥٥ | ٧٠,١٢ | ٠,٧٩ |
| Z13 | معدل تطور حصة المنشأة في السوق. | ٣,١٥ | ١,٣٢ | ٧٣,٤٣ | ٠,١٩ |
| Z14 | معدل تطوير وتقديم منتجات جديدة ومتطورة إلى السوق. | ٢,٦٩ | ٠,٩٨ | ٧٤,٥٢ | ١,١٢ |
| | المتوسط العام | ٣,٠٧ | ١,٣ | ٦٩,٣ | ١,٤ |

بتحليل الجدول رقم (٤) يتضح ما يلي :

١- أقل متوسط حسابي مرجح خاص بالمؤشر Z11 " معدل الجودة المقارن للصناعة " هو ١,٣٧ مما يعني أن الهدف قد تحقق بدرجة صغيرة ، وبانحراف معياري ١,٦٤ وبمعامل توافق ٧٩,٠٩٪ حيث أن الآراء متفقة مع بعضها البعض بدرجة عالية نسبياً وذلك حول تقييم أداء المؤشر Z11 .

٢ - بمقارنة قيمة T المحسوبة وهي ٠,٨ أقل من قيمة T الجدولية مما يعني قبولنا الفرض العدمي ، وأنه لا توجد فروق معنوية بين الإجابات.

٣- يبلغ أعلى متوسط حسابي مرجح خاص بالمؤشر الأول Z1 " معدل النمو في المبيعات" هو ٤,٩٥ أي أن المؤشر قد تحقق بدرجة كبيرة ، وبانحراف معياري ١,٦ ، وبمعامل توافق يبلغ ٦٤,٢٢٪ مما يدل علي أن آراء "قطاع الكيماويات والأسمدة" منفتحة مع بعضها البعض بشكل جيد حول أداء المؤشر Z1 .

٤- قيمة T المحسوبة ١,٨٩ يلاحظ أنها أكبر من قيمة T الجدولية ، الأمر الذي يعني رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل وأنه لا توجد فروق معنوية بين الإجابات.

٥- يبلغ المتوسط العام المرجح لإجمالي مجموعة المؤشرات الخاصة بقطاع الكيماويات والأسمدة ٣,٠٧ مما يعني أن مجموعة المؤشرات قد تحققت ، وبانحراف معياري ١,٣ ومعامل توافق يبلغ ٦٩,٣٪ مما يعني اتفاق مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" علي تقييم مؤشرات منظور العملاء والمستهلكين.

٦- قيمة T المحسوبة ١,٤ أكبر من قيمة T الجدولية ، مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" وذلك حول المتوسط العام.

٧- احتل مؤشر Z1 " معدل النمو في المبيعات" المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤,٩٥ يلي ذلك المؤشرات المرتبطة بالمقاييس المرجعية (Z5, Z7, Z3, Z6. Z12, Z13) حيث تراوح الوسط الحسابي بين ٣,١٥ : ٤,٢١.

جدول رقم (٥)

نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بمنظور التعلم والابتكار (في قطاع الكيماويات والأسمدة).

| رمز المؤشر | المؤشرات المقترحة | Mean | Standard Deviation | Coefficient of Contingency | (T) |
|------------|---|------|--------------------|----------------------------|------|
| Z1 | معدل تطوير نظم محاسبة المسؤولية المراقبة الداخلية لرفع الإنتاجية. | ٢,٩ | ١,٠١ | ٥٧,٢ | ٢,١٦ |
| Z2 | مدي تطور النظم الإدارية من خلال الاستفادة من خدمات الحاسب | ٣,٣٨ | ١,٤٨ | ٦٥,٢ | ١,٩٣ |
| Z3 | عدد المنتجات الجديدة التي تم تقديمها للسوق خلال فترة معينة. | ٤,٣٢ | ١,٧٨ | ٧٣,٢٥ | ٢,٣٥ |

بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة (BSC) كنموذج للتكامل بين المقاييس المالية وغير المالية "دراسة ميدانية"

| | | | | | |
|---------------|---|------|------|-------|------|
| Z4 | سرعة تقديم منتجات جديدة بجودة عالية وتكلفة منخفضة. | ٤,١٢ | ١,٥٨ | ٧٥,١٣ | ٣,٧٩ |
| Z5 | درجة تحقيق استراتيجية المنشأة. | ٣,١٧ | ١,٤٢ | ٧٢,٠٧ | ٢,٦٢ |
| Z6 | درجة محافظة المنشأة علي قدرتها علي التغيير والتطوير. | ٢,٩١ | ١,١١ | ٥٥,١٨ | ٠,٤١ |
| Z7 | طول فترة التطوير والابتكار. | ٢,١٧ | ١,٠٣ | ٧٠,٤١ | ١,٢١ |
| Z8 | عدد المنتجات التي تم تطويرها وتحسينها. | ٣,٤١ | ١,١٦ | ٧٦,٢٥ | ٥,٠٢ |
| Z9 | درجة المرونة لتحقيق الاستجابة السريعة للتغيرات البيئية المحيطة. | ٣,١١ | ١,٤٨ | ٦٣,٦٩ | ٠,٤٧ |
| Z10 | درجة حفاظنا علي التغيير والتحسين. | ٣,٠١ | ١,٨ | ٧٥,٨١ | ٣,٨٩ |
| Z11 | نسبة استخدام الآلات والمعدات وتحسين تكنولوجيا نظم المعلومات . | ٣,٢٧ | ٠,٩٢ | ٧٦,٤٣ | ٥,٤٢ |
| Z12 | المواصفات و الخصائص الفريدة للمنتجات مقارنة بالمنافسين . | ٣,٦٨ | ١,٣٥ | ٦٩,٩٨ | ٤,٠٨ |
| Z13 | الوقت المقرر لإطلاق جيل جديد من المنتجات . | ٣,٦٦ | ١,٤٥ | ٥٦,٣٥ | ٣,٢٣ |
| Z14 | الوقت المطلوب لتوصيل معلومات وثيقة الصلة عن العملاء. | ٣,٤٦ | ١,٧٨ | ٧٦,٤٢ | ٥,٧٢ |
| Z15 | هل هناك ارتباط بين حوافز العاملين للنجاح في عمليات المنشأة. | ٣,٣٥ | ٠,٨١ | ٧٤,٨٢ | ٣,٢٤ |
| Z16 | ما هي معدات التطوير في العمليات الرئيسية الخاصة بالعملاء. | ٣,٦٧ | ٠,٩٩ | ٦٩,٩٣ | ٤,١٧ |
| Z17 | مدي تطوير نظام التكاليف كالتحول إلي منهج (ABC ,BM ,BSC ,AV). | ٢,٩٦ | ١,٣٧ | ٥٩,٤٨ | ٠,٩٤ |
| المتوسط العام | | ٣,٣٦ | ١,٣ | ٦٨,٦٨ | ٢,٩ |

بتحليل الجدول رقم (٥) يتضح ما يلي :

١- أقل متوسط حسابي مرجح خاص بالمؤشر Z7 "طول فترة التطوير والابتكار" وهو ٢,١٧ أي تحقق الهدف بدرجة صغيرة وبانحراف معياري يبلغ ١,٠٣ وبمعامل توافق ٧٠,٤١ % ، مما يعني أن آراء مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" متفقة مع بعضها بشكل أكثر من المتوسط حول تقييم المؤشر Z7.

٢ - بمقارنة قيمة T المحسوبة وهي 1.21 أقل من قيمة T الجدولية وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينة.

٣- يبلغ أعلى متوسط حسابي مرجح خاص بالمؤشر Z3 " عدد المنتجات الجديدة التي تم تقديمها للسوق خلال فترة معينة " وهو ٤,٣٢ أي تحقق الهدف بدرجة كبيرة وبانحراف معياري ١,٧٨ ومعامل توافق ٧٣,٢٥٪ مما يدل علي أن إجابات مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" تتفق مع البعض بدرجة عالية حول مؤشرات المنظور الخاص بالابتكار والتعلم Z3 .

٤- قيمة T المحسوبة للمجتمع تبلغ ٢,٣٥ وهي أكبر من القيمة الجدولية ، وأنه توجد فروق معنوية بين نتائج استقصاء مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" " حول تقييم أداء الشركات من خلال منظور الابتكار والتعلم حول المؤشر Z3.

٥- يبلغ المتوسط العام لإجمالي تقييم الأداء من خلال منظور التعلم والابتكار والمتعلقة بأراء مجتمع مديري "قطاع الكيماويات والأسمدة" ، ٣,٣٦ أي تحقق الهدف ولكن دون الدرجة الكبيرة ، وبانحراف معياري ١,٣ ومعامل توافق ٦٨,٦٨٪ ، وهذا يعني أن الإجابات متفقة فيما بينها إلي حد ما حول تقييم الأداء من خلال منظور التعلم و الابتكار.

٦ - قيمة T المحسوبة ٢,٩ وهي اكبر من قيمة T الجدولية ، مما يدل علي أنه توجد فروق معنوية بين آراء مديري قطاع الكيماويات والأسمدة .

٧- تشير نتائج التحليل الإحصائي المرتبطة بأهمية مؤشرات قياس الأداء المالي إلي احتفاظ المؤشر رقم Z3 " عدد المنتجات التي تم تقديمها للسوق خلال فترة معينة " بالمرتبة الأولى فيما بين مؤشرات قياس الأداء المالي من حيث درجة الأهمية يلي ذلك كافة المؤشرات المرتبطة بالمقاييس المرجعية (Z8 , Z13 , Z16 , Z12 , Z4 , Z14) حيث يتراوح الوسط الحسابي بين (4.12 : 3.4) .

جدول رقم (٦)

نتائج التحليل الإحصائي لأهم مؤشرات المنظورات المختلفة في "قطاع الكيماويات والأسمدة"

| (T) | Coefficient of Contingency | Standard Deviation | Mean | مؤشرات المنظور | |
|-----|----------------------------|--------------------|------|---------------------|---|
| ٣,١ | ٦٠,٨٦ | ١,١٦ | ٣,٤ | الأداء المالي | ١ |
| ٢,٣ | ٦٩,٤ | ١,١٥ | ٢,٣ | التشغيل الداخلي | ٢ |
| ١,٤ | ٦٩,٣ | ١,٣ | ٣,٠٧ | العملاء والمستهلكين | ٣ |

| | | | | | |
|---|------------------|------|-----|-------|-----|
| ٤ | التعلم والإبتكار | ٣,٣٦ | ١,٣ | ٦٨,٦٨ | ٢,٩ |
|---|------------------|------|-----|-------|-----|

يتضح أن مؤشرات قياس المنظور المالي تحتل المرتبة الأولى ، يلي ذلك المؤشرات المرتبطة بمنظور التعليم والإبتكار ، في حين جاءت المؤشرات المرتبطة بمنظور التشغيل الداخلي في المرتبة الثالثة ، وأخيرا جاءت المؤشرات المرتبطة بمنظور العملاء والمستهلكين تحتل المرتبة الرابعة ، وقد بلغت المتوسطات الحسابية كما يلي .

- ١- المنظور المالي ٣,٤ .
- ٢- منظور التعلم والإبتكار ٣,٣٦ .
- ٣- منظور التشغيل الداخلي ٢,٣ .
- ٤- منظور العملاء والمستهلكين ٣,٠٧ .

خامسا : نتائج وتوصيات البحث.

أ- النتائج

من خلال الدراسة في هذا البحث تم التوصل إلي النتائج التالية :

١. عدم الاعتماد علي مقياس الأداء المالي وذلك في مجال قياس وتقييم الأداء وتدعيم استراتيجيات المنشأة وموقفها التنافسي بسبب تركيزها علي الجانب المالي فقط وإهمال الجوانب التشغيلية الأخرى .
٢. الاعتماد علي منظومة متكاملة لقياس الأداء المتوازن من خلال تفاعل الزوايا الأربعة وهي : المنظور المالي ، ومنظور العملاء والمستهلكين ، ومنظور التشغيل الداخلي ، ومنظور التعلم والإبتكار وذلك في منشآت الأعمال المصرية باعتبار أن ذلك توجهها حديثا لقياس تقييم الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي .

٣. لإعطاء صورة متكاملة عن الأداء الكلي للمنشأة فإنه يجب استخدام مقاييس غير مالية (كمية ووصفية، داخلية وخارجية ، طويلة الأجل وقصيرة الأجل) ، أداء العمليات التشغيلية الداخلية بجانب مقاييس الأداء المالية أكثر تفصيلية علي المستوي التشغيلي ليتمكن تقييم الأداء الكلي.

٤. عدم تركيز مدخل المقياس المتوازن للأداء علي المتغيرات الخارجية لتنمية دوافع العاملين . بل يجب أيضا أن يقوم هذا المدخل علي تنمية ولائهم للمنشأة داخليا ، لذا فإنه يجب إدخال الجانب الإنساني ليتم تعميق انتماء العاملين للمنشأة بما يؤدي إلي تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة .

٥. تعتبر بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة للأداء أحد الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية وكنظام جديد للإدارة الإستراتيجية لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي بهدف خلق علاقة توازنية بين الأداء المالي (المساهمين) وغير المالي (المستهلكين العاملين ، العمليات التشغيلية الداخلية) وذلك من خلال ربط مقاييس الأداء المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية Financial Results في الأجل القصير ومقاييس الأداء غير المالية (التشغيلية) التي تستهدف مسببات ومحركات الأداء المالي Performance Driver في الأجل الطويل ومراحل إدارة الإستراتيجية Managing Strategy.

٦. توضح نتائج الدراسة التطبيقية أن المنظورات الأربعة للمقياس المتوازن الأداء ترتبط وتتكامل مع بعضها وهذا يؤثر بشكل إيجابي ومعنوي علي أداء تنظيمات الأعمال.

٧. أهمية تطبيق تحليل التكلفة/ العائد الناتج من تطبيق مدخل المقياس المتوازن للأداء ، ويعتبر هذا التحليل هام قبل اتخاذ قرار بتطبيق هذا الأسلوب أم لا .

٨. اهتمام مديري قطاع الكيماويات والأسمدة بالأهداف الإستراتيجية والسعي الدائم لتحقيقها في ظل بيئة الأعمال الحديثة خاصة تلك المتعلقة بالتدعيم المستمر وطويل الأجل لقدرة المنشأة علي المنافسة والتشغيل الداخلي والذي يحقق إنتاجية عالية لإنتاج منتجات ترضي العملاء والمستهلكين الحاليين والمرتقبين مع الاهتمام بالتعليم والابتكار والنمو .

٩. أن هذا المدخل يصلح لقياس الأداء في المجالات المختلفة (المالي - التشغيلي - العملاء والمستهلكين - العمليات المالية التشغيلية - التعلم والابتكار) ، ويحدد الأهداف التي تحقق الأداء المالي قصير الأجل مع وجود محركات لفرص النمو

طويلة الأجل بالنسبة للأداء المالي المستقبلي من خلال دمج المقاييس المالية وغير المالية .

١٠ . أظهرت نتائج الإستقصاء أن المقاييس المالية لا تزال تشكل في الواقع العملي الأساس لقياس وتقييم الأداء وأن الشركات محل البحث ما زالت تقوم بعملية تقييم الأداء مفضلة منظور الأداء المالي لها بوسط حسابي مرجح ٣,٤ وبانحراف معياري ١,١٦ لقطاع الكيماويات والأسمدة ، وبذلك تقع في المرتبة الأولى في حين يأتي في المرتبة الأخيرة لتقييم أداء المؤشرات المرتبطة بمنظور العملاء والمستهلكين بوسط حسابي مرجح ٣,٠٧ ، وبانحرافات معيارية ١,٣ . ويرى Ellington, D. A., & J. R., Wambsganss 2005, pp. 1-8. أن هذا يعد مؤشرا سلبيا لعدم اهتمام الإدارة بمنظورات الابتكار والتطوير وضرورة تنمية العلاقات الحسنة مع العملاء والمستهلكين وأنهم يركزون على الأداء المالي باعتباره قياسا ماليا مرئيا في الأجل القصير ، رغم أن القياس المالي هو قياس تاريخي وليس له قدرة تنبؤية على مستقبل المنشأة في الأجل الطويل .

١١ . أهمية الدراسات المستقبلية التي تتعلق بمجالات البحث الحالي وذلك بالتنوع في الدراسات التطبيقية بتطويع بطاقة مقاييس الأداء المتوازنة الأربعة على قطاعات أخرى " خدمة تجارية ، زراعية .

ب- التوصيات:

- ١ - ضرورة تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية لتوفير البيانات اللازمة لدعم المقدر التنافسية للمنتج المصري .
- ٢ - أهمية قيام المحاسبين الإداريين بإقناع الإدارة للإستخدام والتوظيف الجيد لمقياس الأداء المتوازن وإن ذلك سوف يساعد الإدارة في إيجاد طريقة جيدة للتعليم المستمر لزيادة الربحية ، وهذا يساعدها على مواجهة ضغوط المنافسة المفرطة .Deter, S.S., & Chend.f. 2000. PP 54- 67
- ٣ - التدرج في عمليات التطبيق لبطاقة مقاييس الأداء المتوازنة على وحدة إدارية معينة أو فرع من فروع الشركة حتى يمكن تقييم التجربة على الشركة بجميع فروعها والإستفادة من نتائج التطبيق.

- ٤ - ضرورة تركيز الإدارة علي المؤشرات غير المالية نظرا لأهمية تلك المؤشرات وارتباطها بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة ومن أهمها المؤشرات الخاصة بمنظورات العملاء والمستهلكين ، والتعليم والإبتكار، والتشغيل الداخلي .
- ٥ - الأخذ بمؤشرات مقياس الأداء التشغيلي والإستراتيجي وذلك لارتباطها بمؤشرات الأهداف الإستراتيجية للمنشأة .
- ٦ - الإهتمام بقياس وتقييم الأداء المتوازن من خلال (مقياس الأداء المالية والتشغيلية والإستراتيجية) وذلك لتضييق الفجوة بين الدراسات الأكاديمية المستخدمة لتطوير المحاسبة الإدارية وبما يمارسه المحاسبون الإداريون بتلك المنشآت باعتبار ذلك كأداة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
- ٧ - استخدام مداخل حديثة لقياس وتقييم الأداء (المالي والإستراتيجي) وتطوير وتحديث نظم أساليب المحاسبة الإدارية حتى تتمشي مع الاتجاهات المعاصرة ، وبما يحقق التكامل والترابط بين المقاييس والمؤشرات الجديدة للأداء وتوفير معلومات غير تقليدية في المجالات الهامة مثل تقييم الأداء في الأجل الطويل وإدارة التكلفة الإستراتيجية والمقاييس غير المالية التشغيلية وإدارة الجودة الكلية والقياس المتوازن للأداء. وضرورة إحداث تغيير كبير في إطار عمل وتصميم نظم قياس وتقييم الأداء لربط الإستراتيجيات والأهداف بالأداء
- ٨ - ضرورة إجراء المزيد من الدراسات والبحوث في نظم وأساليب المحاسبة الإدارية في ظل المتغيرات المتلاحقة في البيئة الصناعية والتكنولوجية وذلك بهدف التطور المستمر لنظم مقاييس الأداء بما يتلاءم وتوفير مختلف الاحتياجات من المعلومات المالية وغير المالية الداخلية والخارجية اللازمة لأغراض التخطيط وتقييم الأداء .

سادسا: مراجع البحث

١- المراجع العربية :

- ١ - بهاء محمد حسين منصور، " المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والإستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية،كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ، المجلد التاسع والثلاثون ، مارس ٢٠٠٢.
- ٢ - زغلول جودة عبد الرؤوف وآخرون ، " نظم المعلومات المحاسبية ، مدخل معاصر" ، بدون ناشر، ٢٠٠٤.
- ٣ - صفاء عبد الدايم ، " مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن BSC ، دراسة ميدانية " ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ،كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الأربعون، سبتمبر ٢٠٠٤.
- ٤ - د. محمد عبد القادر الديسطي، التقرير المتوازن للأداء ، دراسة إختبارية في إطار البيئة المصرية" ، المجلة المصرية للعلوم التجارية ، المجلد السابع والعشرون العدد الأول ، ٢٠٠٣ .

2- Bibliography in English:

- 1- Ahn, H., " Applying the Balance Scorecard Concept: An Experience Report", Long Range Planning. Vol. 34, Issue 4, August, 2005.
- 2- Attlee. C. D., "Innovation in Performance Measurement: Trends and Research Implications", Journal of Management Accounting Research, (Vol.10, 2002).
- 3- Balantine, j., Original's., & Model's., "Using the Balance Scorecard As Control System for Monitoring and Revising Corporate Strategy", September 2004).
- 4- Banker, R., G., "An Empirical Investigation for an Incentive Plan That Includes Non-Financial Performance", The Accounting Review, January 2000.
- 5- Blocker, E., K. & lin.T. B., "Cost Management, A Strategic Emphasis ", Irwin, Mc-Craw Hill.2001.
- 6- Chow, D., J., & Montgomery, "Competing on recourse strategy in the 1990: s", Harvard Business Review, July- August, 2003.
- 7- Chow's. K. & Williamson, "Applying the Balance Scorecard to Small Business Companies", Management Accounting, August, 2000.
- 8- Dakar, S., L., & Smith, N., L., "Stastical Methods for the Social Science, Third Edition, Prentice- Hall, 2002.

- 9- Dllanthi A., high, M," Applications of the Balance Scorecard Concept to Develop, A., Conceptual Framework to Measure Facilities Management Performance", International Journal of Healthcare Quality Assurance, 2004.
- 10- Deter, S.S., & Chend.f. "Balancing Performance Measures", Journal of Accounting Research, Jun, 2000.
- 11- Ellington, D. A., & J. R., Wambsganss, " Moderating the Approach to Planning and Evaluation in Governmental Entities: A Balance scored Approach ", Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, spring, 2004.
- 11- Epstein S.L. & "The Balanced Scorecard and Non-Financial Performance ", Strategic Finance, Montvale, August 2004.
- 12- Forsythe, R., J.Dunch, & E., Burton. "Implementing (ABC) and Balanced Scored at Publishing House", Management Accounting Quarterly, fall, 2004.
- 13- Gaucho. L. M, and Santeria, S.E.," The Balance Scorecard Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures", Accounting Review, Vol. 75, Jul. 2002.
- 14- Hanna, N., " The Balance on the Balanced Scorecard A Critical Analysis of Some of its Assumptions", Management Accounting Research, 2002.
- 15- Inamder, Noreen & Kaplan, R. S., " Applying the Balance Scorecard in Healthcare provider Organizations" , Journal of Heath care Management, Vol., 47, No., 3 May/ June 2005.
- 16- Kaplan, R.S. & Norton, D.P., "The Balance Scorecard- Measures That Drive Performance ", Harvard Business Review (January- February, 1992), PP.
- 17- -----, "linking The Balance Scorecard and Strategic Management System", Harvard Business Review, Jan.- Feb., 1999.
- 18- -----,"Translating Strategy into Action: The Balance Scorecard from Performance Management to Strategic Management: Part 1 " Accounting Horizons, Val, 15, No. 1 March 2003.
- 19- -----, "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review (January- February), 1996).
- 20- Lip, M., & Santeria, S., " The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures ", the Accounting Review, (Vol.75, No.3 July 2003).
- 21- Loot. L., And Martin, J., " Strategic Performance Management: A Balanced Approach to Performance Management Is Uses in Local Government", Management Accounting Research, 2000.

- 22- Miami, T., "Balanced Scorecards in Finish Companies: A Research Note", Management Accounting Research, Vol. 12, Issue 2 June, 2004.
- 23- Aisle, L, S., " Performance Management: The Balanced Scorecard Approach", Journal of Cost Management, summer, 1999.
- 24- Mlmi T., "Balance without Profit", Financial Management, January, 2005.
- 25- Moore, C., Rowe, B. J., & Widenser, S.K., " BSC: Designing a Balanced Scorecard in Knowledge- Based Firm", Issues in accounting Education, (Vol.16, No.4 November 2004).
- 26- Olmi T., "linking the Balanced Scorecard Translating Strategy into Action ", Harvard Business School Press, Boston, 20005.
- 27- Pearce, S.L. "Strategic Management" 8Th. ed., New York: Mc Craw- Hill Irwin. 2003.
- 28- Pristine, M.J., & Macaroni " The Balanced Scorecard and Tubule De Board: Translating Strategy to Action", Strategic Finance, Montvale, August 2002.
- 29- Shank, J.K. & and Govendaran, V., " Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage", New York, Macmillan Inc., 2001).
- 30- Shilling G., " Management Cost Accounting: Present and Future", Journal of Accounting Research, Vol.157, 2001
- 31- Wall, D., "The Future of the Balanced Scorecard: An Interview with Professor Dr, Robert S.," Measuring Business Excellence, April. 2004.
- 32- Wall, W. O., "Balanced Scorecards in Strategic Performance Management," Management Accounting Research, Vol., 57, April, 2003.

ملحق عينة الدراسة الميدانية:

قطاع الكيماويات والأسمدة

| رقم | اسم الشركة | موقع الشركة |
|-----|--|--------------|
| ١. | شركة الصناعات الكيماوية المصرية " كيما". | القاهرة |
| ٢. | شركة أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية. | الإسكندرية |
| ٣. | البويات والصناعات الكيماوية. | القاهرة. |
| ٤. | البويات والصناعات الكيماوية. | القاهرة. |
| ٥. | الصناعات الكيماوية المصرية. | أسوان. |
| ٦. | المالية والصناعات المصرية. | القاهرة. |
| ٧. | النيل للكبريت والصناعات المصرية. | الإسكندرية. |
| ٨. | الأهلية للمنظفات الصناعية والصناعات الكيماوية. | الجيزة. |
| ٩. | الشبة المصرية. | القليوبية. |
| ١٠. | الصباغون المتحدون. | البحيرة |
| ١١. | المصرية الألمانية للمنظفات الصناعات والصناعات الكيماوية. | الإسكندرية. |
| ١٢. | العامة للتجارة والكيماويات. | القاهرة. |
| ١٣. | المصرية للزراعة والكيماويات. | المهندسين. |
| ١٤. | المصرية للزئبق ومنتجاته. | القاهرة. |
| ١٥. | المصرية للكبريت. | الشرقية. |
| ١٦. | المهندس بوتن للبويات. | الإسماعيلية. |
| ١٧. | النيل للصناعات والكيماويات. | الإسكندرية. |
| ١٨. | إم.سي.أي للدهانات. | الجيزة. |
| ١٩. | بافاريا مصر م.م. | القاهرة. |
| ٢٠. | دايكو لصناعة الكيماويات | القليوبية. |
| ٢١. | سبريا مصر لإنتاج الكيماويات والبلاستيك. | الشرقية. |
| ٢٢. | سكيب للكيماويات ش.م.م. | الجيزة. |
| ٢٣. | كيميك العالمية للكيماويات والمنظفات الصناعية . | الشرقية. |
| ٢٤. | مصانع بريلو للأدوات والمنظفات المنزلية . | القليوبية. |
| ٢٥. | مصر للصناعات الكيماوية. | القاهرة. |
| ٢٦. | الإتحاد للصناعات الكيماوية. | القاهرة. |
| ٢٧. | الأسيتات المتحدة. | القليوبية. |
| ٢٨. | إينير جابزر / مصر. | القاهرة. |

Abstract

This research aims at proposing a group of balanced performance measurements for the purpose of integrating financial and non-financial measurements that evaluate performance effectiveness in the Egyptian fertilizers & Chemicals industries. In order to achieve this research objective, the researcher proposed four perspectives concerned with: finance, customers, internal business and growth & innovation. The researcher made a field study on a sample of 28 companies in the fertilizers & chemicals industries. Questionnaires were distributed among the companies and by using some indicators the previous four perspectives were measured. The researcher used Likert scale to determine the sample answers. He analyzed the data that was collected through using some statistical tools such as weighted mean, standard deviation, coefficient of contingency and the T- test. Statistical hypotheses were tested through the horizontal and vertical analysis. The results showed that the companies still prefer financial perspectives to evaluate performance followed by internal business perspective, customer perspective and came in the final rank growth & innovation. The study recommended that the management in these companies should focus on non- financial perspectives to achieve linking between measurements as a response to the needs of modern manufacturing environment.