

المحور الخامس: لوحات

القيادة (بطاقة الأداء

المتوازن)

تمهيد

إن بيئة الأعمال التنافسية التي تتسم بزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية وفي مختلف القطاعات الاقتصادية، فقد أصبحت تلك المؤسسات مطالبة بإتباع أدوات مالية وإدارية حديثة وفعالة، تمكنها من اكتساب ميزة تنافسية والاحتفاظ بها لأطول فترة ممكنة، لذلك تتجه المؤسسات في الوقت الحاضر، إلى دعم المؤشرات المالية التقليدية، وذلك بتكوين نظم قياس ومؤشرات أداء حاکمة، ولأن المؤشرات المالية التقليدية تعالج الأداء المالي والحالي، فقد اتجهت مؤسسات الأعمال إلى ابتكار نظم مؤشرات أداء تتوجه إلى المستقبل وتطويرها، وتأخذ بعين الاعتبار الزبائن والعمليات التشغيلية، والحاجة إلى الابتكار والتحسين المستمر، بما يوفر مدخلا أكثر توازنا، وتقارير وتفسيرات أفضل لأداء المؤسسة، ومن أهم نماذج قياس الأداء التي ابتكرت في بداية التسعينات من القرن الماضي، هو نموذج بطاقة الأداء المتوازن، التي أصبحت أفضل النماذج المتعددة الأبعاد والأوسع انتشارا على المستوى العالمي، وسوف نتطرق في هذا المحور إلى ماهية بطاقة الأداء المتوازن من حيث النشأة والمفهوم والخصائص والمزايا من استخدام بطاقة الأداء المتوازن. والتطرق إلى المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها السببية ثم التطرق إلى الانتقادات الموجهة لبطاقة الأداء المتوازن ومقومات نجاحها.

أولا/ ماهية بطاقة الأداء المتوازن:

تعد بطاقة الأداء المتوازن "Balanced Scorecard" إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة، وإحدى أهم وأحدث أدوات تقييم الإستراتيجية، ومن أهم المفاهيم الإدارية الحديثة التي تستند إلى فلسفة واضحة في تحديد الاتجاه الإستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، وقياس مستوى التقدم في الأداء من أجل تحقيق الأهداف، كونها تقود المؤسسة إلى تحليل أدائها على أساس رؤيتها وأهدافها الإستراتيجية، وتنتج في توجيهها إلى اتجاه جديد يدعم الأداء العام للمؤسسة، فبطاقة الأداء المتوازن ما هي إلا إطار مفاهيمي تترجم رؤية المؤسسة وأهدافها الإستراتيجية إلى مجموعة الإجراءات العلمية والتي إطار عمل لتطبيق الإستراتيجية، وفيما يلي نتطرق إلى نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن وكذا أهميتها ومزايا تطبيق هذه البطاقة.

01. نشأة ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى نشأة بطاقة الأداء المتوازن على يد كل من نورثن وكابلن في التسعينات وتطورها وتطبيقها من المؤسسات الأمريكية وكذا التطرق إلى مفهوم بطاقة الأداء المتوازن.

01.01. نشأة بطاقة الأداء المتوازن:

لقد جاءت بطاقة الأداء المتوازن كنتيجة للعديد من التيارات الفكرية الإدارية والمالية، والتي قادها العديد من الباحثين في العديد من المؤسسات في بداية التسعينات من القرن الماضي، ويعد كل من (Kaplan، Norton) من الرواد الأوائل في صياغة مقومات بطاقة الأداء المتوازن، إن نشوء بطاقة الأداء المتوازن كان عام 1991 في شركة "Analog Devices" وهي شركة متخصصة بأعمال أشباه الموصلات في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث استخدمت هذه الشركة بطاقة أكثر شمولية من المداخل التقليدية لفحص وقياس الأداء¹

وأورد (Kaplan، Norton) أنه أصبح من المعروف بأن المقاييس التقليدية (الدخل التشغيلي، العائد على الاستثمار، القيمة الاقتصادية المضافة) التي تركز على المحور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة، وأن الاهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة، وحجم السوق، ورضا الزبون والعميلين، يمكن أن تؤدي معرفة أكبر من العوامل التي توجه المحور المالي ويجعل من الممكن اتخاذ الإجراء اللازم لتخفيض الأضرار المالية²، وتوالت الأبحاث والدراسات لتشمل عدد أكبر من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وكل هذه الدراسات أكدت أن هذه المؤسسات قد حققت نتائج عالية باستخدام هذه البطاقة، ومن هذه

¹ Pandey.IM, **Balanced Scorecard Myth and Reality**, Vikalpa Review, Vol 30, N°01,2005, p52.

² Kaplan Robert, Norton David, **Linking The scorecard To strategy**, California Management Review, Vol 39, N°01,1996, p53.

المؤسسات على سبيل المثال لا الحصر مؤسسات Rock Water و BP chemicals و Milliken و Apple Computer وكذلك مؤسسة FMC وهي إحدى أكثر المؤسسات تنوعاً بخطوط إنتاجها في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تنتج أكثر من 300 خط من خطوط الإنتاج في 21 قسماً وإيراداتها تزيد على 04 بليون دولار سنوياً، واستطاعت هذه المؤسسة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن من ترجمة استراتيجيات وحدات الأعمال إلى نظام قياس محدد يتماشى مع النظام الإداري للمؤسسة ككل، وبذلك حققت أفضل النتائج.¹ ويمكن حصر أهم الأسباب التي أدت إلى نشأة بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:

– التطور الحاصل في مجال الجودة: حيث الانتقال من مفهوم رقابة الجودة الشاملة إلى إدارة الجودة الشاملة والتي تعني مجموعة الأساليب المتبعة لبناء جودة المنتجات والإجراءات، فهي مدخل شمولي في التفكير والإدارة والتطبيق الناجح لفكرة إدارة الجودة الشاملة يتطلب فهماً واسعاً لرغبات الزبائن وولائهم كبيراً لكل مؤسسة بجميع مستوياتها الإدارية، الأمر الذي يكسب المؤسسة الميزة التنافسية المستدامة²:

– قصور المقاييس المالية التقليدية: لكونها تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الماضي، فهي تضعف الأداء بتوجيه تركيز المديرين على نتائجها الرقمية ذات الطبيعة التاريخية، وتعطي إشارات مضللة عن التحسين المستمر والابتكارات، حيث تحد من تركيز المديرين على تحسين العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية:

– التطورات الحاصلة في مجال تقنيات المعلومات: وذلك كنتيجة للمنافسة الشديدة والتي أدت بالمؤسسات إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات، فأصبحت إنتاجية وتنافسية المؤسسات تعتمد على التوليد، المعالجة والتطبيق الكفاء للمعرفة الناتجة عن المعلومات.³

02.01. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

إن التعاريف المتعلقة بطاقة الأداء المتوازن تختلف وفقاً لوجهة النظر التي تتناول بطاقة الأداء المتوازن، من حيث تركيز هذه التعاريف على الهدف أو الأهداف التي ترغب المؤسسة الاقتصادية في تحقيقها في المدى القصير أو المتوسط أو الوظيفة الإستراتيجية، وهي المنهج الذي تعتمد المؤسسة في تحقيق أهدافها.

تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها "منهجية رقابية إستراتيجية تستخدم إطار متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة إستراتيجية في جميع إدارات المؤسسة، وكذلك تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة إدارية تقدم مقياساً شاملاً عن كيفية تقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وتحتوي هذه البطاقة معلومات موجزة وكافية عن مؤشرات الأداء في المؤسسة".⁴ كما تعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها "ذلك الإطار الجديد الذي يسمح بدمج المؤشرات الإستراتيجية، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية التقليدية للأداء تقترح أربعة محددات الأداء في المستقبل، هذه المحددات تتعلق بالزبائن والعمليات الداخلية، والتعليم والنمو، وكذا البعد البيئي والمجتمعي، واستناداً إلى ترجمة واضحة ودقيقة للإستراتيجية إلى أهداف ومؤشرات ملموسة".⁵

¹ Kaplan Robert, Norton David, **Putting The Balanced Scorecard to Work**, Harvard Business Review, Vol 71, N°05, 1993, p193.

² Hanula. Mika and al, **Total Quality Management and Balanced Scorecard**, California Management Review, Vol 41, N°02, 1999, p03.

³ Lallana.C, Margeret.N, **The Information Age**, e-asean Task Force, UNDP Asia Pacific Development Information Programme, UNDP- APDIP, 2003,p13.

⁴ صالح إبراهيم يونس الشعباني، **المنظور الإستراتيجي لاستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبياً وأوجه القصور**، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 33 و34، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، العراق، 2011، ص 108.

⁵ رايس وفاء، **أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاستشفائية عرض بعض التجارب**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السابع عشر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص 347.

وتعرف كذلك على أنها "أداة تستخدم لترجمة رسالة المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس تقوم على خمس محاور أساسية، وبذلك يصبح التنافس فيما بين المؤسسات قائم على أساس ما يتواجد فيها من روح المبادرة وقدرة الإبداع والابتكار، أكثر مما هو على أساس ما لديها من أصول ثابتة ملموسة"¹.

ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن على أنها أداة توفر مجموعة من المقاييس المالية وغير مالية، توفر للإدارة العليا في المؤسسة نظرة سريعة ومتكاملة عن الأداء الشامل للمؤسسة سواء هذه الأخيرة تهدف إلى تحقيق الربح أو لا تهدف إلى تحقيق الربح، وتجدر الإشارة إلى أن المقاييس المالية توفر معلومات عن نتائج الأعمال التي تمت بالفعل باعتبارها مقاييس نهائية، وتضيف مقاييس تشغيلية (غير مالية) عن مدى رضا الزبون والعمليات الداخلية والنمو والتعليم والبيئة والمجتمع وباعتبار هذه الأبعاد مقاييس قيادية وإرشادية، وحركات للأداء المالي مستقبلا، وبهذا تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين المقاييس المالية والمقاييس الغير مالية.

وكما يرى الباحث أنه من التعريفات السابقة لبطاقة الأداء المتوازن أنها تتفق في عدة نقاط نلخصها فيما يلي:

- أن بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى التحسين المستمر والابتكار، وتمتد الإدارة بما تحتاجه من معلومات في الوقت المناسب يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- أن بطاقة الأداء المتوازن ليس أداة قياس فقط، بل هي نظام إداري شامل يعمل على تحويل إستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة شاملة من المقاييس (المالية وغير المالية)؛
- أن بطاقة الأداء المتوازن تربط إستراتيجية المؤسسة بخمس أبعاد لبطاقة الأداء المتوازن.

02. خصائص وأهمية بطاقة الأداء المتوازن:

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة باعتبارها من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية كان استخدامها ناجحا في العديد من المؤسسات لاسيما المؤسسات الأمريكية، ويتم التطرق كذلك إلى أهم الخصائص التي تتصف بها بطاقة الأداء المتوازن.

01.02. خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

تتصف بطاقة الأداء المتوازن بعدة خصائص تتمثل فيما يلي:

- الصفة الدافعية أو المحفزة (خطة الحوافز والمكافآت): تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة هامة لها علاقة قوية بخطة الحوافز والمكافآت، وهناك العديد من المؤسسات تربط خطة الحوافز والمكافآت بالأداء الناتج طبقا لمقياس الأداء المتوازن، سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى وحدات الأداء الداخلية، كما أن تجاهل أو عدم أخذ نظام الحوافز والمكافآت في خطة تقييم الأداء يؤدي إلى تخفيض المنافع المحتمل الحصول عليها في حالة الاعتماد على التقييم المتوازن للأداء، وعلى الرغم من الربط القوي بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام الحوافز والمكافآت إلا أن هذا الربط يعد عنصرا مدعما وليس أساسيا لعملية قياس الأداء، والعديد من المؤسسات تقوم بتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ثم تقوم بعد ذلك بإدماج خطة الحوافز والمكافآت في صلب المقياس وعندما تقرر المؤسسات إدماج خطة الحوافز والمكافآت في صلب المقياس فإن ذلك يتطلب تحديد ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

- ✓ تشكيلة المقاييس غير المالية التي ينبغي استخدامها؛
- ✓ المستويات التنظيمية التي ينبغي أن يتم عندها القياس؛
- ✓ المستويات الحدية التي ينبغي بلوغها من تلك المقاييس غير المالية.²

¹ أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 26-27.

² أحمد رجب عبد الملك، مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية دراسة نظرية وتطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة حلوان، مدينة حلوان، مصر، 2006، ص 96-98.

- الصفة المرجعية (التعرف على أفضل أداء لدى المؤسسات المنافسة): ويقصد بها استهداف أفضل أداء على مستوى المؤسسات في القطاع والتي تعتبرها المؤسسة قائدة، وأن هذه الصفة تظهر من خلال ربط عناصر الأبعاد الخمسة المختلفة لمقياس الأداء بمعيار أفضل أداء وذلك بطريقتين:

✓ الطريقة الأولى: من خلال إنشاء معايير أداء تتساوى أو تقترب من تلك المعايير التي تعكس أفضل أداء والتعرف على فجوة الأداء ومحاولة التقليل من هذه الفجوة:

✓ الطريقة الثانية: من خلال التغذية العكسية لمعيار أفضل أداء، وذلك عن طريق مقارنة أداء المؤسسة مع معيار أفضل أداء سوف يحرك النشاط الإداري للأفراد، ويقوي مستويات الجهد المبذول، الأمر الذي يدعم في النهاية مفهوم التنافسية، ويضاف إلى ذلك أن معلومات التغذية العكسية لمعيار أفضل أداء تلعب دورا تحفيزيا عن طريق إيجاد أنسب الطرق لتحسين أداء المهام.¹

- الصفة المحدودية للمعلومات (إتاحة المعلومات بالقدر الذي يلاءم طاقة متخذ القرار): نظرا لأن التقييم المتوازن للأداء يركز على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، فإنه يقضي على ظاهرة إتاحة المعلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار، وفي هذا الصدد فإنه قد حدد هذه المقاييس بعدد يبدأ من 15 إلى 20 مقياس، أو بمعنى آخر 3 إلى 4 مقاييس لكل بعد من الأبعاد التي يقوم عليها التقييم المتوازن للأداء (حسب رؤية كل باحث)، ومما لاشك فيه أن وضع كهذا يقضي على ظاهرة إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات يزيد على القدرة التحليلية لها، حيث إتاحة المعلومات بصورة أكثر من اللازم له نفس الآثار السلبية التي تمثلها قلة المعلومات.²

- الصفة التوازنية: وترجع تلك الصفة إلى الأسباب التالية:

✓ التوازن بين مؤشرات النجاح المالية وغير المالية: حيث تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن من أجل معالجة نقاط الضعف الناتجة عن الاعتماد على المقاييس المالية فقط من خلال موازنتها مع محركات الأداء المستقبلية؛

✓ التوازن بين الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة: حيث يعد تحقيق التوازن بين الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية مطلباً هاماً لتحقيق فاعلية الإستراتيجية؛³

✓ التوازن بين مؤشرات الأداء التابعة والرائدة: حيث تمثل المؤشرات التابعة بصفة عامة مقاييس الأداء في الماضي أما المؤشرات الرائدة فهي تتصف بالطبيعة التنبؤية للأداء ويتضمن بطاقة الأداء المتوازن خليط من تلك المؤشرات؛

✓ التوازن بين المقاييس القصيرة والطويلة للأداء: حيث تركز على قياس الآثار بعيدة الأجل كالاستثمار في الزبائن والعمال؛

✓ التوازن بين المقاييس الموضوعية والذاتية: أي الموازنة بين المقاييس المالية والمقاييس الخاضعة للأحكام الشخصية كالمقاييس المتعلقة بالزبائن أو المستفيدين من الخدمة.⁴

02.02. أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي :

- توضيح وترجمة الرؤية والإستراتيجية؛

- تحسن التغذية العكسية الإستراتيجية وتوضح وتنجح في فهم وإدراك المنافع الملموسة وغير الملموسة من استثماراتهم؛

- تقيس الأداء التنظيمي بالتركيز على الأهداف المالية وهي تتضمن قيادة الأداء للأهداف المالية؛

¹ جودة عبد الرؤوف زغلول، استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الإستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا، مدينة طنطا، مصر، 2003، ص ص 38-40.

² أحمد رجب عبد الملك، مرجع سابق، ص 98.

³ محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مدينة العباسية، مصر، 2005، ص 157.

⁴ رانيا محمد نزيه الزبير، إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سوريا دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص 16.

- تربط مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من إستراتيجية تنظيم الأعمال؛

- تعمل بمساعدة الخارطة الإستراتيجية على تحويل إستراتيجية المؤسسة إلى شروط التشغيل؛

- تتعقب الإستراتيجية من أعلى المستويات إلى مستوى وحدات الأعمال والأقسام المساندة؛

- تعمل على خلق الوعي الإستراتيجي لكل شخص بالمؤسسة؛¹

- تعتبر إطار شامل لتقييم الأداء، ومن خلالها تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة وذات العلاقة بالأداء المالي والزبائن والعمليات التشغيلية والتعلم الداخلي والنمو وكذا الأبعاد البيئية والاجتماعية؛

- توجه اهتمام المؤسسة تجاه تحقيق رسالتها، وبالتالي الاهتمام بأداء المؤسسة على المدى البعيد بعد أن كان الاهتمام منصباً على الأداء في المدى القصير؛

- يشمل مجموعة من التوازنات مثل الموازنة بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل والموازنة بين المقاييس الداخلية للأداء والمقاييس الخارجية للأداء؛

- تمكن المؤسسة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة وهم المساهمون والزبائن والموظفون والعمليات التشغيلية؛²

- أن تكون مقاييس الإنجاز كمية لكي تسهل عملية القياس أي بعيدة عن اجتهاد القيم وحكمه الشخصي ومن ثم لا تؤدي إلى اختلاف نتيجة القياس من شخص إلى آخر؛

- سهولة فهم مقاييس الإنجاز مما يؤدي إلى جعل عملية القياس أكثر دقة؛

- ضرورة ملائمة المقاييس للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.³

03. مزايا بطاقة الأداء المتوازن:

تحقق بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المزايا في المؤسسات التي تطبق هذه البطاقة، وفيما يلي نذكر مجموعة من المزايا التي تحققها بطاقة الأداء المتوازن.

- تعكس بشكل صحيح العوامل المهمة التي تحدد النجاح الاستراتيجي للمؤسسة؛

- تظهر العلاقة ما بين المقاييس الفردية بأسلوب سبب وتأثير موضحة كيف أن المقاييس غير المالية تؤثر على النتائج المالية طويلة الأجل؛

- تقدم وجهة نظر واسعة المدى حول الموقف الحالي للمؤسسة؛

- تسمح بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسات أن توحد النشاطات الإستراتيجية مع الخطة الإستراتيجية وهي تدعم توظيف وتطبيق الإستراتيجية على أسس مستمرة وتوفر التغذية العكسية المطلوبة لتوحيد الجهود؛

- الوضوح التي تنتج عن نظام لقياس الدعم للقرارات المالية بشكل أسرع وأفضل وتسيطر على العمليات؛

- تسمح للمدراء بتحديد أفضل الممارسات والمعايير من أجل استخدامها في مواقع أخرى؛

- المقاييس المستخدمة تسمح لمقارنة أداء العملية مع أداء مؤسسات أخرى؛

¹ زهراء غازي ذنون الدباغ، أثر بطاقة الأداء المتوازن في جودة الخدمات المصرفية دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين في المصرف الصناعي العراقي، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 42، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، العراق، 2013، ص 10.

² جميل حسن النجار، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الإستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد التاسع والعشرون، المجلد الأول، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، 2013، ص 352 – 353.

³ comment les concevoir les aligner et les déployer sur les facteurs clés de succès, Patrick Iribarne, les tableaux de bord de la performance

France, 2003, pp 85- 86. Dunod, Paris,

بيانات كلفة العمليات التي تم جمعها للمشاريع السابقة تساعد المدراء على تعلم كيفية تقدير الكلف بشكل صحيح للمشاريع المستقبلية؛

تحسن الربحية بتقليل كلف العمليات وتحسن الإنتاجية وفي نفس الوقت تحسن فاعلية الرسالة؛

وضع وتحديد مجموعة من الأهداف الرئيسية؛

زيادة الفهم والمعرفة من خلال المناقشات حول توقعات العاملين ومبادراتهم باتجاه تحسين العمليات؛

تقديم تقرير إداري يصف الأداء التشغيلي عبر المحاور الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن؛¹

يساهم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في التقليل من إشكالية التعظيم الفرعي للأرباح التشغيلية، حيث يأخذ بعين الاعتبار العديد من المقاييس التشغيلية الهامة، وبالتالي يمكن لمدير المؤسسة الوقوف على إمكانية التحسين في أي مقياس تشغيلي ما وهذا بالمقارنة مع المقاييس التشغيلية الأخرى، فعلى سبيل المثال ليس الحصر هناك إمكانية في تقليل الزمن اللازم لتسويق المنتجات أو الخدمات باستخدام أساليب متعددة مثل تطوير عملية إدخال منتجات أو خدمات جديدة، وإدخال منتجات أو خدمات تختلف كثيراً عن المنتجات والخدمات القديمة؛

تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، تشمل كلا من مقاييس المخرجات ومحركات أداء هذه المخرجات، ويؤدي الربط بين المخرجات إلى مساعدة المديرين في توجيه الطاقات والقدرات والمعلومات تجاه تحقيق أهداف المؤسسة في الأجل الطويل؛²

توفير أساس جيد لاتخاذ القرارات والمساعدة في تنظيم مقاييس الأداء الرئيسية مع إستراتيجية المؤسسة؛

إعطاء الإدارة فكرة شاملة وسريعة عما يجري في المؤسسة، مع اكتشاف نقاط الضعف في أداء الأقسام في المؤسسة ككل؛

تفعيل عمليات الاتصال والمساهمة في فهم أهداف المؤسسة، وإستراتيجيتها من قبل العاملين فيها، مع تعزيز المراجعات الدورية المنتظمة لإستراتيجية المؤسسة بهدف تطويرها.³

ثانياً/ المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها السببية:

لتصميم وتجسيد بطاقة الأداء المتوازن ينبغي على المحاسب الإداري أن يتبع مجموعة من الخطوات لتصميم هذه البطاقة في المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار المحاور (الأبعاد) الأساسية التي ينبغي الاعتماد عليها في نجاح تطبيق هذه البطاقة، حيث هذه المحاور تختلف حسب وجهات نظر المحاسب الإداري فمنهم من يعتبر أن محاور بطاقة الأداء المتوازن أربعة محاور ومنهم من يضيف المحور الخامس المتعلق بالبيئة والمجتمع إلا أننا في دراستنا هذه سوف نتطرق إلى آخر ما توصل إليه من الأبعاد المتعلقة ببطاقة الأداء المتوازن، كما أن هناك علاقة سببية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازنة الأربعة والتي سيتم التطرق إليها بشيء من التفصيل في هذا المطلب.

01. مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن:

إن عملية بناء بطاقة الأداء المتوازن تبدأ من المستويات العليا إلى المستويات الأدنى بدءاً بإستراتيجية المؤسسة حيث تترجم البطاقة إلى أهداف وقياسات أداء ملموسة تمثل توازناً بين مختلف الجوانب، ولقد تعددت آراء المحاسبين الإداريين حول مراحل تصميم بطاقة

¹ زهراء غازي ذنون الدباغ، مرجع سابق، ص 11.

² حاتم عبد الرؤوف الشيشيني، نحو إطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الأداء المتوازن دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مدينة الزقازيق، مصر، 2004، ص 114.

³ أحمد هاني محمد النعيمي، أمال سرحان سليمان، إمكانية إقامة نظام بطاقة الأداء المتوازن دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 19، المجلد 06، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2010، ص 122.

الأداء المتوازن، ويراعي أن الترتيب الذي يلزم اتخاذه، والوقت المخصص لكل خطوة يتم تكييفها، طبقاً لخصائص وظروف المؤسسة والشكل التالي يوضح مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن:

الشكل رقم (03): مراحل تصميم بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: السالم مؤيد سعيد، أساسيات الإدارة الإستراتيجية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 72-74. بتصريف.

ومن الشكل السابق يتضح أنه ينبغي على المؤسسات إتباع الخطوات السبعة لضمان نجاح تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وفيما يلي نتطرق إلى شرح هذه الخطوات بشيء من التفصيل.

- الخطوة الأولى: رؤية المؤسسة: تتم هذه الخطوة عن طريق انجاز مقابلات مع العديد من الأفراد على أن يتم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرف خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول الصناعة والاتجاهات فيها، وقد يتطلب الأمر أيضاً ندوة مشتركة

تحضرها الإدارة العليا وقادة الرأي، إلى جانب ندوة تحضرها الإدارة العليا ومجموعة المشروع وشخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن؛¹

– **الخطوة الثانية: تحديد الإستراتيجيات:** عادة ما تكون عملية صياغة الإستراتيجية شديدة التعقيد، وتستلزم قدرا كافيا من التفكير والمدخلات في صورها المختلفة، ويرجع ذلك لتعدد الجوانب والمتغيرات التي يلزم دراستها عادة ولا يوجد اتفاق حول الإجراءات المناسبة لصياغة الإستراتيجية للمؤسسة، ومع ذلك دائما يطرح إشكال حول إمكانية اكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة أفضل من منافسها وتحافظ عليها، ومن أساليب تنفيذ هذه المرحلة من العملية سؤال المشاركين أن يصفوا القواعد الأساسية العامة التي يمكن تحديد القواعد الأساسية العامة التي يمكن أن ترشد وتوجه المؤسسة نحو الرؤية المنشودة بأقصى درجة من السهولة والفعالية، ومن هنا يمكن تحديد قواعد وإستراتيجيات مناسبة أساسية في عدد من الجوانب منها على سبيل المثال الربحية على المدى القصير والطويل والأساليب التي ستنافس بها المؤسسة مثل التسعير، وقت التسليم، وتنظيم المؤسسة، ومن ثم القدرات المراد بناءها والمتاحة داخليا، وترتبط الإستراتيجيات الأخرى التي سيتم صنعها بالمجالات التي ستقوم المؤسسة بتطوير منتجاتها وخدماتها، ومن سيتولون مسؤولية التطوير، وعند اكتمال هذه المرحلة سيتوافر لدى المؤسسة بيان لكل منظور (أو مجال رؤية) يوضح الإستراتيجية الرئيسية مرتبة حسب الأولوية لتحقيق الرؤية المنشودة؛²

– **الخطوة الثالثة: تحديد العناصر الحرجة في النجاح:** أي العوامل التي تعتبر الأكثر أهمية في تحقيق نجاح المؤسسة ولتحديد عوامل النجاح الحرجة يتم عقد عدة اجتماعات للعصف الذهني لأجل أخذ آراء العاملين وأصحاب المصالح بعين الاعتبار؛³

– **الخطوة الرابعة: تحديد القياسات:** في هذه الخطوة يتم صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينهما، وإعداد تقرير نهائي بمعرفة الإدارة العليا ومجموعة المشروع وإن كان يفضل أن يتم ذلك بمشاركة شخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن يفيد بصفة خاصة في إحداث ترابط بين عوامل النجاح والمقاييس، ويفضل أن يشترك كل الأفراد ذوي الصلة في عمل المؤسسة بكل أقسامها، كما يفضل العمل في شكل ندوات وورش العمل والتنسيق متواصل مع الإدارة العليا، والحصول على عون من شخص له خبرة ببناء قياس الأداء المتوازن؛⁴

– **الخطوة الخامسة: تحديد وتطوير خطة العمل:** وفيما يجب تحديد كيفية تقييم النجاح في استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال صياغة الأهداف، ووضع خطة عمل.

✓ **صياغة الأهداف:** يتم صياغة الأهداف النهائية في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل قسم في المؤسسة تمهيدا للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا، وينبغي أن توضع أهداف لكل مقياس مستخدم، وتحتاج المؤسسة إلى أهداف قصيرة المدى وأهداف طويلة المدى معا حتى يتسنى لها تفقد مسارها بصورة متواصلة واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ومن الضروري أن تكون هذه الأهداف منسقة ومنسجمة مع الرؤية الشاملة والإستراتيجية العامة وألا يكون هناك أي تناقض أو تعارض بينهما، ولهذا السبب ينبغي إحداث ترابط وتكامل بين الأهداف أفقيا ورأسيا على حد سواء.

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، قياس الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، منشورات كلية التجارة، جامعة المنصورة، مدينة المنصورة، مصر، دون سنة النشر، ص 76.

² عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مدينة الأزهر، القاهرة، مصر، 2009، ص ص 134-135.

³ محفوظ أحمد جودة، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمنيوم الأردنية دراسة ميدانية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، المجلد الحادي عشر، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008، ص 280.

⁴ بني حمدان خالد حمد، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي منبر معاصر، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 354.

✓ وضع خطة عمل: يعدها فريق العمل في المؤسسة في النهاية ولكي تكتمل المقاييس، ينبغي على فريق العمل أيضا أن يحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق الأهداف والرؤية التي تمت صياغتها، وينبغي أن تشمل خطة العمل الأفراد المسؤولين وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية.¹

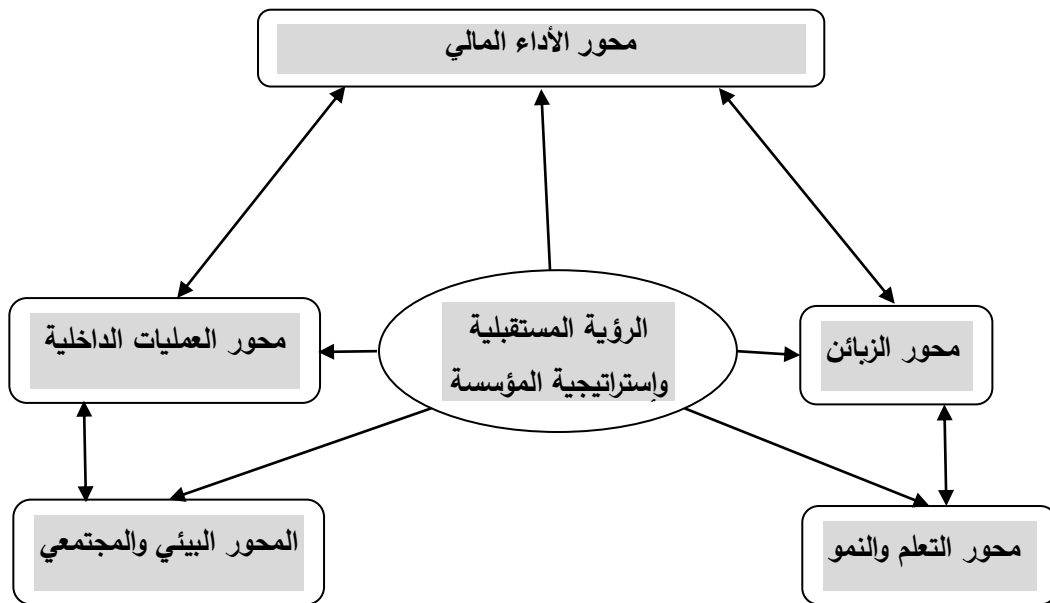
- الخطوة السادسة: تحديد الأفعال التنفيذية: وتتطلب بيان الأنشطة والأفعال والواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، وهذا يتطلب بدوره تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات والأدوات، وتدعيم البرامج، والثقافة ومحاولة ربط ذلك بالدافعية، ويراعي عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا أنها تؤثر في كل من العاملين والمدبرين بالمنطقة وتتأثر بهم؛

- الخطوة السابعة: المتابعة والتقييم: من الواجب أن تتابع المؤسسة بصورة متصلة الاهتمام بالمقاييس لكي تحقق وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة، ولتحقيق هذا الغرض ستكون الاستعانة بحلول تكنولوجيا الاتصالات المناسبة ضرورية لتسهيل إعداد التقارير وجمع البيانات، ومن المهم أيضا أن تستخدم المقاييس جميع أنحاء المؤسسة وفي الجوانب اليومية للإدارة، فإذا وفرت بذلك الأساس لجدول الأعمال اليومي لكل وحدة ستكون لها وظيفة طبيعية من أعمال إعداد التقارير والرقابة الحالية من خلال تأثيرها على العمليات اليومية.²

02. محاور بطاقة الأداء المتوازن:

تهدف مؤسسات الأعمال المعاصرة منذ إنشائها إلى تحقيق جملة من الأهداف التي وجدت من أجلها، ومن أهم هذه الأهداف هو البقاء والاستمرارية في النشاط في ظل البيئة الاقتصادية التي تتسم بالتغير والتذبذب، إذ تسعى كل مؤسسة إلى تقييم أدائها الاقتصادي من خلال مجموعة من الأساليب الحديثة وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة عصرية في تقييم أداء المؤسسات، ولتطبيق هذه الأداة ينبغي أن يركز المحاسب الإداري على خمس محاور أساسية، حيث هذه المحاور تجمع بين مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء الغير المالية، والشكل الموضح أدناه يوضح المحاور الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن.

الشكل رقم (04): محاور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: الغبان نادر صبري، حسين نادية شاكر، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقييم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية في الوزيرية وديالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 310.

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، غربية رمضان فهم، التخطيط الإستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2006، ص 248.

² توفيق عبد الرحمن، أسلوب ستة سيجما ومصفوفة الأداء المتوازن، منشورات مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، القاهرة، مصر، 2008، ص 164.

من خلال الشكل أعلاه، يتبين أن محاور بطاقة الأداء المتوازن تتمثل في خمسة محاور أساسية وهي المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور النمو والتعلم، ومحور البيئة والمجتمع، وفيما يلي نتطرق إلى مفهوم كل محور (منظور) لبطاقة الأداء المتوازن.

– **المنظور المالي:** يرتبط هذا المنظور بالمجال المتعلق بتحقيق الأرباح وزيادة الحصص السوقية وتوليد التدفقات النقدية، فهو بذلك يهتم بتحسين ربحية المؤسسة، ولتقويم أداء المؤسسة على وفق هذا المنظور هناك عدة مقاييس التي يمكن استخدامها والمتمثلة في العائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف ونمو حجم المبيعات لمنتجات حالية وجديدة والعائد على حقوق الملكية، وصافي الربح على المبيعات، ونمو التدفقات المتولدة من أنشطة التشغيل والعائد على المبيعات، وهذا المنظور يعكس اهتمام نشاطات المؤسسة بالمساهمة في تحسين الأداء المالي قصير وطويل الأجل، وهو يتضمن مقاييس تقليدية مثل صافي الدخل والعائد على الاستثمار¹، كما يركز البعد المالي على مقاييس الأداء المالي في تحديد الأهداف بعيدة الأجل وغالبا ما تركز على أهداف الإنتاجية واستخدام الموجودات وإستراتيجية الاستثمار، وترتبط المقاييس المالية بطبيعة ظروف المؤسسة وتوجهاتها الرئيسية وتتضمن ثلاثة مجموعات النمو السريع، البقاء والاستمرارية، التراجع إذ يكون الاهتمام في المرحلتين الأولى والثانية بالمقاييس التقليدية المذكورة.²

– **بعد الزبائن:** في هذا البعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن يحدد المديرون شرائح الزبائن، والأسواق التي تقوم المؤسسة بالمنافسة فيها، ويحددون كذلك قياسات العمل مع هذه الشرائح المستهدفة، وتشمل هذه المقاييس بشكل عام على رضا الزبون، وتحديد حصة المؤسسة في السوق من الشرائح المستهدفة.

✓ **رضا الزبون:** إن رضا الزبون من أهم المقاييس التي تضعها المؤسسة، حيث أن هذا المقياس يحدد ويعبر عن نتائج الأعمال التي تقوم بها المؤسسة، إلا أنه وبشكل منفرد لا يعتبر كافيا للتعبير عن بعد الزبائن وقياسه لأن من الممكن أن تجعل المؤسسة الزبائن راضيين بأساليب متعددة، لكن تحقيق رضا الزبائن وحده لا يؤكد قيام الزبون بتكرار الشراء من سلع المؤسسة أو خدماتها، ولذلك فإن هذا المقياس ينبغي أن يستخدم إلى جانب مقاييس أخرى، وبشكل عام رضا الزبون يحقق منافع تتمثل في المحافظة على استمرار تعامل الزبائن مع المؤسسة لأطول فترة ممكنة وكذلك يعتبر مدخلا لتعميق علاقة الزبائن بالمؤسسة والتقليل من حساسية الزبائن تجاه أسعار المنتجات والخدمات المقدمة؛

✓ **الاحتفاظ بالزبائن:** يتم قياس الاحتفاظ بالزبائن من خلال مراقبة عدد المرات التي يكرر بها الزبون عملية شراء المنتجات والخدمات، ويتم ذلك من خلال مراقبة المؤسسة لسلوك المستهلك، ويمكن لهذا المقياس أن يكون دقيقا في المؤسسات التي تقدم منتجات وخدمات لزبائن يرتبطون مع المؤسسة ويسهل التعرف عليهم من خلال سجلات وقوائم؛

✓ **اكتساب الزبائن:** يعطي هذا الجانب مدلولاً عن الزبائن الذين تم اكتسابهم وهذا ينبغي الحديث عن عملية الاكتساب من خلال منظورين الأول يتمثل في أنواع وأعداد الزبائن الذين تم اكتسابهم، والثاني يتمثل في أسواق الزبائن الجديدة التي تم الوصول إليها وتغطيتها، يحدد النجاح في تبني إستراتيجية اكتساب الزبائن حجم ونوع برامج التسويق التي تقوم بها المؤسسة، ويرتبط هدف الاكتساب بعملية المقارنة بين المنافع والتكاليف التي ستحملها هذه السياسة؛

✓ **ربحية الزبون:** يعتبر مقياس ربحية الزبون، محدد المدى تحقق النجاح في استراتيجيات المؤسسة المختلفة وذلك لأن هدف المؤسسة في النهاية لا يتوقف عند القيام بأعمال، ونشاطات مختلفة تؤدي إلى تحقيق رضا الزبائن، واكتساب زبائن جدد والاحتفاظ

¹ كاظم أحمد جواد، أثر مرونة سلسلة التجهيز في الأداء الإستراتيجي على وفق بطاقة الأداء المتوازن، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد سبعة وتسعون، السنة السادسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2013، ص 122.

² أحمد هاني محمد النعيمي، آمال سرحان سليمان، مرجع سابق، ص 122.

هم، وإنما تحقيق الربحية من هذه الأعمال والأنشطة، وذلك من خلال مفهوم تبادل المنافع، بحيث تقدم المؤسسة منتجات وخدمات تشبع رغبات الزبون، والذين بدورهم يقومون بدفع أثمان هذه المنتجات والخدمات.¹

– **منظور العمليات الداخلية:** في هذا البعد يحدد المديرون التنفيذيون العمليات الداخلية الحاسمة التي ينبغي على المؤسسة أن تتفوق فيها، وتمثل العمليات الداخلية مجموعة النشاطات التي تعطي المؤسسة ميزة تنافسية في السوق، والعمليات الداخلية التي تحددها الإدارة تنطلق من بعد المستهلك بشكل أساسي، وذلك لأن إيصال القيمة إلى المستهلك وبالتالي الحصول على رضاه، وولائه والاحتفاظ به، يحتاج إلى تقديم المؤسسة للمنتجات والخدمات المقدمة حسب المواصفات التي تحقق الإشباع للمستهلك، وبالتالي يتحقق لديه قيمة نتيجة العامل مع المؤسسة، لذلك فإن البراعة في أداء العمليات الداخلية ستتحول إلى المستهلك.²

– **بعد النمو والتعلم:** يركز هذا المنظور على تطوير قدرات العاملين داخل المؤسسة كونهم البنية التحتية لها والتي تعمل على بناء المؤسسة وتطويرها لأجل طويل وكذلك طبيعة الأنظمة والإجراءات التنظيمية ونوعيتها والتي توصل في النهاية إلى الأهداف الخاصة برضا الزبائن، وكذلك كيفية استخدام التقنيات الحديثة لمواجهة عصر التكنولوجيا المعلومات والوصول إلى تحقيق رغبات الزبائن وحاجاتهم وغايات المالكين، ويمكن قياس مدى تحقق أهداف العاملين داخل المؤسسة من خلال مركب يتضمن ثلاثة محاور تمثل محركات ذات تأثير واضح على مخرجات الأداء لهؤلاء العاملين داخل المؤسسة، تتمثل هذه المقاييس فيما يلي:

✓ **رضا العاملين:** من أهم الشروط الواجب توفرها لزيادة الإنتاجية وتحسين الإنتاج وتقديم خدمات ذات جودة عالية للزبون هو رضا العاملين أي ما يطلق عليه الرضا الوظيفي:

✓ **الاحتفاظ بالعاملين:** يتجه الاهتمام عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لأداء المؤسسة نحو تحديد درجة الاحتفاظ بالعامل وانتمائه لها بسبب قناعة العامل بأن جانباً كبيراً من أهدافه وتطلعاته المستقبلية يمكن تحقيقها من خلال جوده بالمؤسسة وليس لعدم وجود فرصة بديلة للتوظيف متاحة أمامه في مؤسسات أخرى:

✓ **إنتاجية العاملين:** وتمثل المخرجات الإجمالية الناتجة عن توظيف واستخدام مهارات وقدرات العاملين في عملية التشغيل، والهدف في هذا المجال للقياس، هو ربط هذه المخرجات للعاملين مع عدد العاملين المستخدم في تحقيق هذه المخرجات.³

– **المنظور البيئي والمجتمعي:** إن المؤسسة تشكل جزءاً مهماً من المجتمع الذي تنتهي إليه مما يتوجب عليها اختيار مؤشرات ومقاييس والقيام بإجراءات قياس أدائها البيئي والاجتماعي، ومن ثم تقديم المعلومات بطريقة منتظمة يمكن استعمالها في تقييم ذلك الأداء وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، وبما أن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً من إستراتيجية المؤسسة بالتزاماتها تجاه المجتمع يساعد في تحقيق أهدافها وبالتالي الحصول على رضا المجتمع عنها، ومن الجدير بالذكر بأنه لا توجد صيغة ثابتة أو قاعدة معينة تقرر كيفية تحمل إدارات المؤسسة مسؤولية الأداء الاجتماعي، وينظر إلى الأداء الاجتماعي من خلال مفهومين وهما المفهوم الضيق والمفهوم الأوسع، فالمفهوم الضيق يقتصر عن مسؤولية المؤسسة تجاه المالكين وارتباطه بهدف الربح والعوائد المالية، أما المفهوم الواسع للأداء الاجتماعي فإنه يتعدى ذلك إلى مصالح الجهات ذات العلاقة وهم المالكين والمجهزين والزبائن والعاملين والمجتمع بشكل عام، وأن المفهوم الضيق للأداء الاجتماعي لم يعد مناسباً لتحقيق أهداف

¹ وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعيدة، مستوى إدراك مديري الشركات الصناعية المساهمة الأردنية لأهمية استخدام المقاييس غير المالية لبطاقة الأهداف المتوازنة في تقييم الأداء، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الأول، المجلد الخامس، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2008، ص ص 07-06.

² وحيد رثعان الختاتنة، منصور إبراهيم السعيدة، نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 02، المجلد 37، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2010، ص ص 339-340.

³ سحر طلال إبراهيم، تقييم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخامس والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص ص 360-361.

المؤسسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة لذلك فأصبح التوجه نحو المفهوم الأوسع للأداء الاجتماعي الذي يشمل مجموعة من الأنشطة والتي يمكن أن يستخلص منها أهداف ومقاييس منظور البيئة المجتمعية. وأن الأنشطة المتعلقة بالأداء الاجتماعي والبيئي كالاتي:

✓ الأنشطة الخاصة بالعاملين: وهي الأنشطة التي تتعلق بتحسين وضعية العاملين مثل الوقاية الصحية والحق في الضمان الاجتماعي والمشاركة في الإدارة:

✓ الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع: وهي الأنشطة الخاصة بالمنافع التي يحصل عليها المجتمع مثل التبرعات، توفير مناصب العمل، المساهمة في دعم صندوق البطالة، وغيرها من الأنشطة التي تعود بالنفع على أفراد المجتمع؛

✓ الأنشطة الخاصة بحماية البيئة: وهي الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لحماية المنطقة من التلوث البيئي ومن الواجب على المؤسسة الإفصاح عن هذه الأنشطة بسبب اهتمام الحكومة بهذا الجانب؛

✓ الأنشطة الخاصة بحماية الزبائن: وهي الأنشطة التي تحقق رضا الزبون والمحافظة على ولائه مثل الترويج والإعلانات الصادقة التي لا تهدف إلى خداع الزبائن وتوفير المعلومات المتعلقة باستعمال المنتجات وتاريخ انتهاء صلاحية السلع والخدمات.¹

03. العلاقة السببية بين محاور بطاقة الأداء المتوازن:

إن بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على العلاقة السببية بين المنظورات المختلفة، فمخرجات منظور سيكون مدخل للمنظور التالي، والتطورات التي تحصل في أحد المنظورات يؤدي إلى التطور في المنظورات الأخرى. إن نظام القياس في بطاقة الأداء المتوازن يتم من خلال العلاقة بين الفرضيات والأهداف (المقياس) يكون واضح لمختلف المنظورات ومؤكد ومدار، إن سلسلة السبب والنتيجة ينبغي أن يتخللها جميع المنظورات الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن، فمثلا حالة تدريب العاملين وزيادة مهاراتهم سيؤدي إلى تحسين العمليات الداخلية من خلال معرفتها بالمنتجات وجودة العملية وجودة المنتجات والخدمات المقدمة التي تبنيها المؤسسة، وهذا يؤدي إلى تحسين خدمات ما بعد البيع ويؤدي إلى تحسين رضا الزبائن وضمان ولائه وهذا بدوره ينعكس على التحسين المالي من خلال تحقيق الأرباح²، كما أن التقييم المتوازن للأداء يقوم على مجموعة مختلفة من مقاييس النواتج ومحركات أداء لتلك النواتج، فهو يمثل عملية متكاملة تبدأ بوضع الإستراتيجية وتنتهي بالنتائج المالية التي يتم التوصل إليها، وتتسم هذه العملية بالترابط والتتابع، الأمر الذي يعكس سلسلة من علاقات السبب والنتيجة التي تتخللها أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، لذلك مثلا المؤسسة الاقتصادية التي تطبق بطاقة الأداء المتوازن وتعتمد في قياس نجاحها على التكلفة المنخفضة، جودة المنتجات والخدمات المقدمة وذلك من خلال توصيل المنتج أو الخدمة للزبون في الوقت المناسب فالعائد على رأس المال يعد أحد المقاييس الهامة في المحور المالي، ومسبب هذا القياس هو زيادة المبيعات للزبائن الحاليين كانعكاس لدرجة ولاء الزبائن وإرضائهم والاحتفاظ بهم، وهذه المقاييس تدخل في محور الزبائن وهو المحور الثاني في بطاقة الأداء المتوازن ويكون لها تأثير بالغ الأهمية على العائد على رأس المال، وهناك عوامل كثيرة تؤدي إلى إرضاء الزبون وضمان ولائه ويتم ذلك من خلال توصيل المنتج للزبون في الوقت المناسب وزيادة جودة المنتج وتحسين جودة العمليات الداخلية، وهذه المقاييس موجودة في المحور الثالث لبطاقة الأداء المتوازن، ولكي يتحقق جودة العمليات الداخلية لابد من الاهتمام بتدريب العاملين وزيادة مهاراتهم وهذا ما هو موجود في المحور الرابع لبطاقة الأداء المتوازن.³

ثالثا/ مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وصعوبة تطبيقها:

سوف نتطرق إلى أهم المتطلبات التي تساهم في نجاح تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن ويتمكن محاسب التسيير في تقييم الأداء الشامل في المؤسسة باستخدام الأبعاد المتعارف عليها لبطاقة الأداء المتوازن، كما نتطرق إلى الصعوبات التي قد يواجهها محاسب التسيير في تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

¹ منال جبار سرور، على عبد الحسين هاني الزامل، بطاقة الأداء المتوازنة المدخل المعاصر لتقويم الأداء الإستراتيجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ثلاثة وتسعون، السنة الخامسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، مدينة المستنصرية، العراق، 2012، ص 171.

² أحمد هاني محمد النعيمي، أمال سرحان سليمان، مرجع سابق، ص 120.

³ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأداة للتخطيط والرقابة، مرجع سابق، ص 163.

01. مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

لكي يتحقق النجاح في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن أثناء التطبيق يشترط توفر العوامل التالية:

- دعم الإدارة العليا: فعندما يدرك العاملون أن الإدارة العليا تدعم جهود تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بقوة فإن ذلك يساعد في التزام هؤلاء العاملين بتنفيذ النظام والسرعة في عملية التطبيق بالإضافة إلى أنه يخفف من معارضتهم لتطبيقه؛
- الحوافز المادية والمعنوية: حيث ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم بطاقة الأداء المتوازن أو تطبيقها؛
- فعالية الاتصال: ويتطلب ذلك من الإدارة إجراء عملية الاتصال بشكل سليم، فتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يتطلب عقد اجتماعات، وإجراء اتصالات، وإجراء مناقشات بين العاملين، وذلك لإقرار خطة العمل والمحاور الأساسية للمقاييس الواجبة التطبيق؛
- تكوين فريق العمل: فتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يشمل المؤسسة ككل، فمن الضروري تشكيل فرق عمل تتمتع بروح الفريق والتماسك كمتطلب أساسي لإنجاح عملية التطبيق؛
- القيام بمجموعة من التغييرات داخل المؤسسة ذات العلاقة بالثقافة أو المؤسسة أو الأفراد: ذلك لأن البيئة التي تعمل بها المؤسسة بالإضافة لأذواق الزبائن ليست ثابتة بل في عملية تغير دائم؛
- تحديد الأهداف بشكل واضح وتعريف المقاييس بشكل دقيق إلى جانب مراعاة الدقة والموضوعية أثناء تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف: حيث يفضل إعدادها وفقاً لإرشادات خبراء في تطوير المقاييس والمبادرات والإستراتيجيات للتأكد من أنها تعكس إستراتيجيات وأهداف ومؤشرات المؤسسة الخاصة، مع توفير طريقة لإمكانية تجميع وتخليص البيانات التي تستخدم في بطاقة الأداء المتوازن؛
- دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية: فالإجراءات التصحيحية يفترض أن تضع المؤسسة في وضع أفضل للاستفادة من نقاط القوة واستغلال الفرص المتاحة، وتلافي التهديدات الخارجية، وتقليل نقاط الضعف الداخلي وبالتالي الخروج بأفضل تطبيق للإستراتيجية المحددة¹؛
- التحديد الواضح لإستراتيجية المؤسسة: ينبغي أن يرتبط تحديد الإستراتيجية للمؤسسة، بتحقيق مزايا تنافسية وأن يكون ذلك في حدود الموارد المتاحة سواء موارد مالية أو طاقات إدارية، ويلعب مقياس الأداء المتوازن دوراً هاماً في ترجمة وتحليل الإستراتيجية إلى متغيرات قابلة للقياس، لذلك فإن عدم التحديد الواضح للإستراتيجية قد يؤدي إلى الفشل في تطبيقها؛
- ضرورة وجود نظام محاسبي جيد ومحوسب: يتطلب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وجود نظام محاسبي فعال وقادر على تحقيق رؤية المؤسسة بفعالية؛
- أن يتوفر بالمؤسسة نظام إداري جيد: يتطلب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وجود نظام إداري فعال قادر على قبول فكرة التغيير في حد ذاتها ويشمل ذلك التطوير في الإستراتيجيات والمؤشرات والنماذج التي تعتمد عليها المؤسسة؛
- التحديث المستمر لمقياس بطاقة الأداء المتوازن: وذلك في ضوء تغير الظروف الاقتصادية والسياسية والتكنولوجيا وذلك حتى يتسنى الحصول على الفوائد المتوقعة من تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.²

¹ هاني محمد ذياب المجالي، أثر نظام بطاقة الأداء المتوازن على كفاءة أداء القرارات الإستراتيجية دراسة ميدانية في قطاع الاتصالات الأردني، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2014، ص ص 68-69.

² علاء محمد ملو العين، استخدام القياس المتوازن للأداء لتقييم خدمات القطاع المصرفي السعودي في ظل حوكمة الأداء الإستراتيجي بالتطبيق على البنوك التجارية السعودية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 01، المجلد 41، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2015، ص 310.

02. صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

- تواجه مراحل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عدة صعوبات ومشاكل من قبل المحاسب الإداري تتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:
- عدم وجود رؤية محددة وواضحة المعالم ومتفق عليها لدى الأقسام كلها داخل المؤسسة؛
 - عدم المعرفة والإلمام بطبيعة بطاقة الأداء المتوازن ومزايا تطبيقها، سواء كان ذلك من قبل الإدارة العليا للمؤسسة أو الموظفين في المستويات الإدارية كافة؛
 - تصنف عملية صياغة المقاييس والمعايير التي تشمل عليها بطاقة الأداء المتوازن بالشاقة والصعبة والمعقدة وقد تكون متداخلة خاصة لدى المؤسسات الكبيرة الحجم؛
 - عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، ويتسبب ذلك في عدم قدرة الإدارة على قياس هذا الأداء، ومن ثم عدم قدرتها على التحكم به أو توجيهه؛
 - صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا ينبغي على الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجبات للأداء، وفقا للأهداف الأساسية؛
 - صعوبة إجراء التحليلات والمقارنات العمودية والأفقية بسبب افتقار نموذج بطاقة الأداء المتوازن لنماذج وأساليب رياضية تتطلبها مثل هذه التحليلات والمقارنات؛
 - يمكن أن تكون تكاليف نموذج بطاقة الأداء المتوازن أكبر من المنافع المنتظرة منها، وبالتالي تشعر الإدارة بعدم جدوى تطبيقه، وخاصة لدى المؤسسات الصغيرة الحجم؛
 - غياب الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل بنموذج بطاقة الأداء المتوازن، ويؤدي هذا إلى مقاومة تطبيقه، ومن ثم تبلور اتجاهات سلبية لدى الموظفين تجاه استخدامه؛¹
 - تستخدم بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المفاهيم التي تستخدم في إدارة العمليات التي تنبغي أحكاما عادلة مطلعة في تطبيقها، كما أنها تشجع العمل والوعي بأهمية إدارة رأس المال المعرفي وتنفي هيمنة النتائج المالية فقط، وهو ما يستدعي تطبيقها في العديد من المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق الربح والمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح؛²
 - عدم القدرة على إحداث التحسينات عبر كل المقاييس في كل وقت؛
 - لا يعتمد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على المقاييس الموضوعية فقط وإنما أيضا المقاييس غير الموضوعية مما يتطلب الحذر وتحري الدقة؛
 - تهتم بالمقاييس غير المالية عند تقييم المديرين والموظفين، وقد يقلل ذلك من الأهمية التي يعطيها المديرين للمقاييس المالية.³

¹ جميل حسن النجار، مرجع سابق، ص 354.

² رايس وفاء، مرجع سابق، ص 352.

³ أحمد فواز ملكاوي، قياس فعالية بطاقة الأداء المتوازن لإدارة الأداء الاستراتيجي في المؤسسات العامة الأردنية دراسة ميدانية على مؤسسة الضمان الاجتماعي أربد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 84، المجلد 21، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2015، ص 73.