

- صعوبة القياس الكمي لحجم الإنتاج النهائي: ويرجع ذلك غالبا لتعدد نوعيات المنتج واختلاف وحدة قياسه (كما في حالة صناعة المنتجات الصيدلانية) او لتعدد العمليات الإنتاجية وعدم توافق أزمنة تنفيذها أو عدم تكرارها بين فترة و أخرى.

- صعوبة التعبير الكمي عن بعض أهداف منظمات الأعمال: مثل تنمية وتطوير العاملين لرفع مستوى خدمة الجمهور والعملاء، وفي هذه الحالة تأخذ عملية التقييم بأسلوب التقدير لما تحقق من نتائج من حيث نوعها ومدى فعاليتها.

- صعوبة توحيد مفاهيم الطاقة الإنتاجية و صعوبة قياسها: ففي بعض الأنشطة حيث قياس الطاقة الإنتاجية كما هو الحال في قطاع الصناعة، نجد أن هناك اختلاف في تحديد مستوى الطاقة الذي يؤخذ معيارا للمقارنة وتحديد نسب الطاقة المستغلة. وفي بعض الأنشطة كالمقاولات يكون من الصعب تحديد الطاقة الإنتاجية بالرغم من وجود إمكانية التغلب علي صعوبة التحديد الكمي للطاقة وذلك بإعادة تصنيف شركات المقاولات و تحديد مسؤولياتها.

وبذلك يمكن القول أن تحديد المؤشرات تعد نقطة حرجة عند تقييم الأداء، حيث أن عدم التحكم في هذه الأخيرة قد يحول دون نجاح عملية تقييم الأداء، لذلك ينبغي على المؤسسات الاهتمام بمؤشرات الأداء ومحاولة الإحاطة بها من أجل إنجاز عملية التقييم، وهذا ما سنتناوله من خلال العنصر الموالي.

المطلب الثالث: ماهية مؤشرات تقييم الأداء

تستلزم عملية تقييم الأداء ضرورة توافر مجموعة من المؤشرات من أجل الوقوف على مستوى الأداء الذي بلغته المؤسسة، وكذا من أجل تحديد تطور أي جانب من جوانب نشاطها. ومن هنا جاء الاهتمام بدراسة هذه المؤشرات وتحليلها وتصنيفها وفقا لأبعاد متعددة، لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق لمفهوم المؤشرات وأهميتها وخصائصها إضافة إلى المبادئ الأساسية لتصنيفها.

1. مفهوم مؤشر الأداء

من أكثر التعريفات شيوعا لمؤشرات الأداء نجد تعريف P. Lorino الذي يرى أن مؤشر الأداء هو عبارة عن معلومة تساعد فرد أو مجموعة من الأفراد على توجيه مسار نشاطهم بغرض تحقيق هدف معين أو مساعدتهم في تقييم نتائج ذلك النشاط¹.

¹ Philippe Lorino, Op.cit., P. 130.

ويمكن للمؤشر أن يأخذ جملة من الأشكال قد تكون أرقاما أو بعض الدلالات النوعية وذلك حسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها. لذلك يعرف P. Voyer المؤشر على أنه "عنصر أو مجموعة من العناصر المشكلة لمعلومة ذات دلالة بالنسبة للمؤسسة"¹.

كما يفترض من المؤشر أن يقدم لمستعمليه جملة من المعلومات المفيدة أهمها²:

- سبب وجوده والهدف الإستراتيجي الذي يرتبط به.
- الشخص أو الجهة المسؤولة عن إعداده و متابعتة.
- المسؤول عن النشاط أو العملية التي يراد تقييم أدائها بواسطته.
- المدة الزمنية اللازمة لإعداده ومتابعتة.
- طريقة تصميمه ومصادر المعلومات اللازمة لحسابه.
- قائمة الأشخاص أو الجهات المعنية باستعماله.

من خلال التعاريف السابقة تتجلى لنا أهمية مؤشرات الأداء، فهي تعد أداة رئيسية تساعد المنظمة على تنفيذ إستراتيجيتها³، كما أصبحت تلعب دور همزة الوصل بين المؤسسة ومختلف أصحاب المصالح.

إن استخدام المؤشرات في قياس أداء المؤسسات يرتبط بقدرة هذه الأخيرة على معرفة توجهات أصحاب المصالح، والتي بالاعتماد عليها تقوم المؤسسات بتبني التوجهات والتصرفات التي تخدم مصلحتهم وتشبع رغباتهم انطلاقا من مبدأ أن أصحاب المصالح ينتظرون دوما من المؤسسة أن تتوفر على أداة للاتصال تسمح لهم بالحصول دون عناء على معلومات شفافة وهو ما توفره مؤشرات الأداء⁴.

2. تصنيف مؤشرات الأداء

نظرا لكون هناك العديد من المؤشرات المختلفة الأشكال، فغالبا ما تستخدم عدة تصنيفات لتمييز بين هذه المؤشرات أو تجميعها، وضمن هذا الإطار يؤكد P. Voyer أنه ليس هناك

¹ Pierre Voyer, Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance, 2eme édition, Presses de l'université du Québec, Québec, 1999, P.61.

² Philippe Lorino, Op.cit., P. 130.

³ مراد كواشي، مرجع سابق، ص. 138.

⁴ John Roberts, Organisation de l'entreprise moderne, performance et croissance, Economica, 2008, P.86.

تصنيف أمثل لمؤشرات الأداء، وإنما يعتمد التصنيف الجيد للمؤشرات على حاجيات وأهداف عملية التقييم ونوعية المعلومات المراد الحصول عليها¹.

ومن أكثر التصنيفات شيوعاً، تقسيم مؤشرات الأداء إلى مؤشرات مالية وغير مالية².

• مؤشرات الأداء المالية

إن قياس وتقييم الأداء باستخدام المؤشرات المالية يعتبر الأسلوب التقليدي الأكثر استخداماً، حيث أنه لا يمكن تصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات ومراكزها المالية بدون استخدام المؤشرات المالية بصورة أو بأخرى. وتعد المؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل استعمالاً في قياس أداء المؤسسات، وذلك من خلال مقارنة أداء المؤسسة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء فيها أو عن طريق المقارنة بين المؤشرات المالية للمؤسسة والمؤشرات المالية لمؤسسة منافسة ضمن إطار البيئة التي تنشط فيها هذه الأخيرة. وقد سعى الكثير من الباحثين إلى تطوير استخدامات المؤشرات المالية بأسلوب علمي يعتمد على العلاقة بين هذه المؤشرات وإمكانية تركيزها في منظور واحد متكامل وشمولي، يضمن تغطية وتقييم كافة أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة.

• مؤشرات الأداء غير المالية

لا شك في أن التغيرات الحادثة في مجال البيئة التكنولوجية للعمليات التصنيعية الحديثة وما صاحبها من زيادة احتياجات العملاء وشدة المنافسة أدت إلى ضرورة إيجاد مؤشرات جديدة لأداء المنظمات تتلاءم مع أهدافها، وهو ما دفع المؤسسات إلى استخدام مؤشرات غير مالية من خلال نماذج حديثة سوف تساعد إدارة المؤسسة في خلق القيمة الحقيقية التي تنتجها، وذلك من خلال استخدام هذه النماذج في تحقيق التفاعل والترابط بين مختلف المواد المادية وغير المادية التي تمتلكها المؤسسة.

ومن جهته فقد ذهب P. Lorino إلى تصنيف مؤشرات الأداء إلى مؤشرات نتيجة

ومؤشرات متابعة، وذلك حسب وظيفة المؤشر³ :

• ففي حالة ما إذا تعلق الأمر بتقييم نتيجة نهائية لنشاط تم إنجازه أو لهدف تم بلوغه فنحن بصدد مؤشر النتيجة، حيث يشير الباحث إلى أن هذا النوع من المؤشرات يأتي في النهاية

¹ Pierre Voyer, Op.cit., P.63.

² Charles T. Horngren et al, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3eme édition, Pearson éducation, Paris, 2006, P.35.

³ Philippe Lorino, Op.cit., P. 131.

وبالتالي فلا يسمح بإجراء تعديلات أو تصحيح الانحرافات، وإنما يقتصر عمله على تحديد ما إذا تمكنت المؤسسة من بلوغ أهدافها أم لا.

• أما في حالة ما إذا تعلق الأمر بعملية أو نشاط في طور الإنجاز أين يمكن مراقبة تقدمه والتدخل إن لزم الأمر قبل فوات الأوان فنحن بصدد مؤشر المتابعة، حيث يسمح هذا الأخير بمتابعة التطورات الحاصلة في العمليات كما يوفر القدرة على التنبؤ بالانحرافات مما يسمح بالتدخل في الوقت المناسب من أجل تعديلها.

إضافة إلى ما سبق فقد ذهب البعض الآخر من الكتاب في تصنيف مؤشرات الأداء إلى تقسيمها لخمسة أنواع تشمل¹:

- **مؤشرات المدخلات:** تستخدم لفهم الموارد البشرية والمالية والتي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة.
- **مؤشرات العمليات:** تستخدم لفهم الخطوات المباشرة لعمليات إنتاج المنتج أو الخدمة.
- **مؤشرات المخرجات:** تستخدم لتقويم المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام أو المؤسسة ويتم إيصالها إلى العملاء.
- **مؤشرات المحصلات:** تستخدم لتقويم النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعلية، وفي بعض الحالات فإن بناء علاقة سببية مباشرة بين مخرجات النشاط ونتائجه المقصودة يمكن أن يكون صعبا.
- **مؤشرات التأثير:** تستخدم لتقويم الآثار المباشرة أو الغير مباشرة التي تنشأ عن تحقيق غايات المؤسسة.
- **مؤشرات الأسباب:** تُقوّم الأداء بعد ظهور الحقيقة، ومثال ذلك هو مقاييس الإصابات والأمراض الواقعة.
- **مؤشرات النتائج:** هذه المقاييس تتنبأ بالأداء المستقبلي، مثل تقويم التكلفة التقديرية على أساس العوامل ذات العلاقات القوية.
- **المؤشرات السلوكية:** وتُقوّم الثقافة الأساسية للأفراد والمؤسسة، مثل قياس رضا العاملين في المؤسسة.

3. الصفات النوعية لمؤشرات الأداء

وتعرف على أنها مجموعة الصفات والخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات التي يعرضها مؤشر الأداء حتى تكوّن أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه

¹ طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، مرجع سابق، ص. 77.

المعلومات والقائمين على عملية تقييم الأداء بالمؤسسة، وفي هذا الإطار فقد قام P. Voyer بتحديد أربع خصائص أو صفات عامة يجب توافرها في المؤشرات حتى تكون فعالة، وهي ما أطلق عليها بصفات المؤشر الجيد والتي تشمل كل من درجة الملاءمة، الدقة في التصميم، القدرة على التقييم و السهولة في الاستخدام¹.

1.3. الملاءمة

ينبغي على مؤشر الأداء أن يعبر عن هدف أو غاية معينة تسعى المؤسسة لتحقيقها، كما يجب عليه أن يستجيب لحاجات التقييم وأن يكون له معنى بالنسبة لمستخدميه وأن يلائم طبيعة المجال الذي يسعى لقياسه. ومن جهة أخرى يجب على المؤشرات أيضا أن تكون ملائمة مع طبيعة القرارات التي يتم اتخاذها بناءً عليها، بحيث إذا فقدت هذه المؤشرات القدرة على التأثير في القرارات فسوف تفقد قيمتها ومعناها.

وبناءً على ما سبق فإنه ينبغي على المؤسسة أن تسعى لإعطاء القيمة القصوى للمؤشرات التي تختارها وذلك من خلال ربطها بالمراجع والدلالات الأكثر ملاءمة (الأهداف، القرارات، قيم المقارنة...).

2.3. الدقة في التصميم

لا بد أن تتميز المؤشرات بالدقة والوضوح فيما يتعلق بتصميمها، حيث يجب على المؤشرات أن تكون مصاغة بطريقة جيدة وأن تكون معالمها محددة بدقة، وإضافة إلى ذلك ينبغي أن تكون المؤشرات حساسة بما يكفي للكشف عن أي انحراف في الأهداف المحددة، ومتجانسة نسبيا في الزمان والمكان للسماح بإجراء عملية المقارنة والتقييم.

3.3. القدرة على التقييم

ينبغي على المؤشر أن تكون له القدرة على تقييم الأداء بشكل فعال، وذلك من خلال عرض المعلومات بطريقة متكاملة وصفية أو كمية تفيد المستخدمين بما يضمن اتخاذ القرار السليم، لذلك فلا بد على المؤسسة أن تتوفر لديها القدرة المعلوماتية اللازمة التي تسمح لها بإنتاج المؤشرات التي تحتاجها، وذلك من خلال أساليب المعالجة الدقيقة التي توفر بيانات ومعلومات ذات جودة في الوقت المناسب، وهنا ينبغي الإشارة إلى أن قدرة المؤشر على التقييم ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية البيانات والمعلومات الموفرة.

¹ Pierre Voyer, Op.cit., Québec, 1999, PP. 68-71.

4.3. السهولة في الاستخدام

وتتمثل هذه الخاصية في الإمكانية العملية والمعرفية لاستخدام المؤشر بشكل صحيح وبسهولة، حيث يجب أن تكون المؤشرات معروضة بطريقة بعيدة عن التعقيد تمكن كافة المستخدمين من فهمها ببساطة ودون جهد. وتستوجب السهولة في استخدام المؤشرات ضرورة توفر الشروط التالية:

- إمكانية البلوغ: يجب أن يكون المؤشر في متناول الجميع ويسهل الحصول عليه واستعماله، كما يجب أن يتميز بالبساطة حتى يستطيع كل الأفراد في المؤسسة على اختلاف مستوياتهم أن يستخدموه.
- الوضوح: يجب أن يكون المؤشر مفهوم بنفس الطريقة من طرف الجميع في المؤسسة وأن يكون تفسيره عام ومشارك.
- التمثيل: يجب أن يكون المؤشر مقدم وممثل بصورة أو بشكل واضح يسهل تفسيره من قبل المستخدمين، وذلك من خلال اختيار الشكل المناسب للتمثيل (جدول، رسم بياني أو تخطيطي).

المبحث الثالث: أساليب وأنظمة تقييم الأداء في المؤسسة

لقد اتضح مما سبق أن عملية تقييم الأداء تعتبر عملية منظمة تخضع لمجموعة من الأسس والمبادئ وتمر بعدد من الخطوات المتسلسلة، لذلك فالسير الحسن لهذه العملية يتطلب توفر آلية محددة تتبعها المؤسسة وتشكل الإطار المنهجي الذي تقوم عليه عملية تقييم الأداء وهي ما تسمى بأسلوب أو نظام تقييم الأداء.

يعد تحديد أساليب وأنظمة تقييم الأداء من أهم الجوانب التي تتضمنها سياسة تقييم الأداء والأساس الذي تقوم عليه، ولدارسة هذه الأساليب والأنظمة غالباً ما يتم تقسيمها إلى أساليب تقليدية وأساليب حديثة، وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الأساليب والأنظمة التقليدية في تقييم الأداء

تعتمد أنظمة تقييم الأداء التقليدية على تقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات المالية البحثية، ولقد أُعتبرت مؤشرات الأداء المالي لفترة طويلة القاسم المشترك بين الكتاب والباحثين والمديرين في دراسة عمليات تقييم الأداء في منظمات الأعمال، حيث أن هناك من الباحثين من يرى بأن الأداء المالي سيبقى المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات، وأن عدم تحقيق

هذه الأخيرة لأداء مالي بالمستوى الأساسي المطلوب سوف يعرض وجودها واستمرارها للخطر¹.

وترجع أسباب الاستخدام الواسع الذي حضت به الأدوات التقليدية في تقييم الأداء إلى:

- كون المقاييس والمؤشرات المالية للأداء، كالربح مثلا ترتبط ارتباطا وثيقا ومباشرا بالأهداف القصيرة المدى للمؤسسة، ومن المعلوم أن أغلبية المؤسسات تسعى لتحقيق نتائج إيجابية على المدى القصير لذلك فهي تجد غرضها في الأدوات التقليدية للتقييم.
- سيادة الفكر القائم على أن المؤسسات ذات الموارد المالية المتعددة والأداء المالي العالي هي وحدها التي تستطيع البقاء والاستمرار باعتبارها القادرة على الاستجابة للفرص والتعامل مع التهديدات في بيئة الأعمال.

وفيما يتعلق بأدوات تقييم الأداء التقليدية فيمكن استخدام مراقبة الموازنات من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، كما يمكن استخدام المؤشرات المالية للتحليل المالي أو القيمة الاقتصادية المضافة. ومن خلال هذا المطلب سنحاول تسليط الضوء على كل من أسلوب مراقبة الموازنات وأسلوب القيمة الاقتصادية المضافة كأدوات لتقييم الأداء المالي التقليدي في المؤسسات.

1. أسلوب مراقبة الموازنات

استخدمت الموازنة كأداة للرقابة لأول مرة سنة 1912. ويعتمد منطق مراقبة الموازنات على حساب الانحرافات بين الأهداف والانجازات والبحث عن أسباب هذه الانحرافات والمسؤولين عنها (الأشخاص أو الأقسام)، وهذا يسمح بمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف والتصرف في الوقت المناسب تجاه الأحداث غير المرغوب فيها²، كما تعمل مراقبة الموازنات على تقييم الأداء وتحسين قواعد التنبؤ وجودة الاختيارات الإستراتيجية. وترتبط هذه الأداة ارتباطا كبيرا بمحاسبة التكاليف لأنها تستعمل أسلوب التحليل عند المقارنة. نظرا لكثرة الانحرافات وصعوبة حسابها من جهة، وكذا تضيق الوقت الكثير في حسابات قد لا تعود بالفائدة على المؤسسة من جهة أخرى، فقد وجهت العديد من الانتقادات

¹ طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص. 178.

² نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص. 270.

لهذه الأداة، لذلك فقد تم تطوير سنة 1950 أسلوب التسيير بالاستثناء الذي سمح بمضاعفة قدرة الرقابة في المؤسسات.

1.1. تقييم الأداء باستخدام مراقبة الموازنات

تعد مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الأداء المالي ومن ثم نحو قيادة الأداء بشكل عام. وإن كانت اليوم غير كافية في المنطق القيادي، فلقد مثلت ولمدة طويلة قلب مراقبة التسيير وتقييم الأداء.

ترتكز مراقبة الموازنات على المراقبة المحاسبية مع حساب الانحرافات وكذلك على المنطق الاقتصادي والمالي وتمر بالمراحل التالية:

- قياس الأداء.
- حساب الانحراف من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع.
- البحث عن الأسباب والمسؤولين عن الانحرافات.
- الإجراءات التصحيحية للأوضاع الغير مرغوب فيها.

2.1. أهمية مراقبة الموازنات

تتجلى أهمية مراقبة الموازنات من خلال البيانات والمعلومات التي توفرها والتي تعتبر جد ضرورية بالنسبة إلى:

- المسؤولين الماليين الذي يجب أن تكون لديهم أرقام معبر عنها بالقيمة.
- المسؤولين الذين يحتاجون إلى عرض مختلف أنشطتهم.
- العاملين الذين يلتزمون بأهداف المبيعات أو مهمة الاستعمال الأفضل للموارد المالية، ونتيجة لاستعمال أداة مراقبة الموازنات فهم مضطرين لتفهم الآثار المالية للاختيارات التقنية وتوفير لغة مشتركة أساسية من أجل تحسين أداء المؤسسة.

و بما أن مراقبة الموازنات تتركز أكثر على حساب الانحرافات فان ذلك يسمح بـ:

- التحفيز من خلال جعل مراقبة الموازنات ممكنة عن طريق إعداد تقديرات التكاليف.
- تقييم سريع للتدفقات المادية وبالتالي إعداد سريع للنتيجة التي نريد تقييمها في نهاية الشهر.
- التحكم انطلاقا من تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها لاتخاذ الإجراءات الصحيحة.

وتبقى أهمية مراقبة الموازنات محدودة ما لم تحترم الشروط التالية¹:

- التعرف على أسباب الانحرافات، وهو ما يتطلب وجود عددا من الانحرافات بعدد من الفرضيات المقدرة، فمثلا إذا استندت موازنة المبيعات إلى أهداف سعر البيع، الخصومات، أجال الاستحقاق، المزيج بين منتجات والأسواق أو الزبائن، فان متابعة الانحرافات يجب أن تكون على أساس كل هذه المؤشرات.

- إظهار الانحرافات في المكان الذي تكون فيه المسؤولية حتى يستطيع المسؤول التصرف تجاهها، وهذا يعني تحليل دقيق للمسؤوليات، الأمر الذي يستدعي وضع مبدأ المناقشة المستمرة والمنظمة للانحرافات بين المسؤولين العاملين والمستويات العليا بحضور مراقب التسيير، كما يجب أن تتضمن هذه المناقشات الاستعمال الفعلي لأنظمة المتابعة من أجل الخروج بإجراءات تصحيحية وتعبير رقمي عن النتائج المنتظرة بشكل يسمح بالرقابة اللاحقة.

2. أسلوب القيمة الاقتصادية المضافة

تعد القيمة الاقتصادية المضافة "EVA" من أحدث الأدوات المستخدمة في تقييم الأداء المالي، ولقد ظهرت نتيجة الحاجة إلى طرق حديثة لقياس خلق القيمة في المؤسسة تعالج الضعف المرتبط بالطرق التقليدية ويراعى فيها تكلفة الأموال، ويمكن استخدامها في المؤسسات الغير مسعرة بالبورصة، وقد تم تطوير القيمة الاقتصادية المضافة من طرف الشركة الاستشارية الأمريكية Stern Stewart، والتي قامت بتسويق هذا المؤشر تحت اسم "نظام الإدارة المالية للقيمة الاقتصادية المضافة"².

1.2. تقييم الأداء باستخدام القيمة الاقتصادية المضافة

تعرف القيمة الاقتصادية المضافة على أنها "الربح التشغيلي بعد الضريبة مخصوما منه كلفة رأس المال"، وتعد هذه الأخيرة مقياسا متكاملًا لقياس الأداء المالي الداخلي والخارجي حيث تقوم بربط أداء المؤسسة مباشرة مع القدرة على خلق قيمة وتعظيم ثروة المساهمين³. وتقدم القيمة الاقتصادية المضافة تقديرا مقبولا لقياس القدرة على إدارة الأصول وكذا القدرة على إدارة الموارد المالية المستخدمة في تمويل تلك الأصول، والمؤيدون للقيمة الاقتصادية المضافة يعتقدون أنها المؤشر الحقيقي لخلق القيمة في المؤسسة خلافا للمؤشرات

¹ Hélène Löning et al, Le contrôle de gestion : Organisation et mise en œuvre, 2eme édition, Dunod, 2003, PP. 129-130.

² Charles T. Horngren et al, Op.cit., P. 42.

³ عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي، دار المسيرة، عمان، 2007، ص. 135.

التقليدية المالية مثل ربحية السهم الواحد الذي لا يدمج تكلفة الأموال. ويتم حساب القيمة الاقتصادية المضافة وفق العلاقة التالي¹:

$$EVA = NOPATA - WACC \times i$$

بحيث أن:

NOPATA: يمثل صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب.

WACC: المتوسط الموزون لتكلفة رأس المال، والذي يحسب وفق المعادلة التالية:

$$WACC = (D/D+E) Kd (1-t) + (E/D+E) Ke$$

بحيث أن:

D: القيمة الدفترية للديون طويلة الأجل ذات الفائدة.

E: القيمة الدفترية الإجمالية لحق الملكية.

t: نسبة الضريبة على الدخل.

Kd: كلفة التمويل الممتملك.

وتجدر الإشارة إلى أن القيمة الاقتصادية المضافة الايجابية تعتبر مؤشرا يدل على أن أنشطة المؤسسة استطاعت توليد قيمة بالنسبة للمساهمين، في حين أن النشاطات التي تؤدي إلى قيمة اقتصادية مضافة سلبية تعبر عن خسارة المساهمين لقيمة محتملة.

2.2. أهمية القيمة الاقتصادية المضافة

تبرز أهمية القيمة الاقتصادية المضافة من خلال مجموعة الايجابيات التي تقدمها للمؤسسة، نذكر منها²:

- تعد المؤشر الملائم للتعبير عن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من الاستثمارات التي تقوم بها.

¹ Charles T. Horngren et al, Op.cit., P. 43.

² عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، مرجع سابق، ص. 140.

- إمكانية استخدام القيمة الاقتصادية المضافة لتقييم أداء الأقسام المختلفة داخل المؤسسة، خاصة إذا كانت هذه الأخيرة تعمل بمفهوم مراكز الربحية.
 - يوضح هذا المؤشر التحسن المستمر والفعلي لثروة المساهمين.
 - تعتبر مؤشر فعال لتعظيم سعر السهم في السوق وتعزيز النمو الحقيقي لربحية الشركة في الأجل الطويل.
 - مؤشر يخلق لغة مشتركة لجميع العاملين في الشركة في إطار التقييم والرقابة.
 - تعتبر أداة للمفاضلة بين الفرص الاستثمارية المتوقعة.
- وبالرغم من كل الإيجابيات السابقة فإن القيمة الاقتصادية المضافة لا تخلو من بعض العيوب أهمها:
- تركز القيمة الاقتصادية المضافة على النتائج الحالية فقط، فهي لا تهتم بالأداء على المدى البعيد مما قد يؤدي إلى عرقلة عمليات الإبداع والتطوير.
 - إن سلامة استخدام مؤشر القيمة المضافة يشترط تبات مستوى المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، وهو أمر لا يمكن تحقيقه بالنظر لطبيعة البيئة الحالية.

3. دوافع تطوير أساليب وأنظمة تقييم الأداء

لطالما اقتصر قياس وتقييم أداء المؤسسات لسنوات طويلة مضت على الأنظمة التقليدية من خلال النتائج والمؤشرات المالية فقط، دون إعطاء أي اعتبار للمؤشرات الغير مالية، ما جعل العديد من المؤسسات حسب رأي M. Essid تدرك أن هذه الأنظمة المعتمدة على المؤشرات المالية لم تعد تعبر عن أدائها الفعلي وأنها أصبحت ذات نظرة تاريخية لا تقدم أي تصور عن وضع هذه المؤسسات في المستقبل¹، هذا ما جعل الأنظمة التقليدية تواجه العديد من الانتقادات منذ مطلع السبعينيات، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي²:

- تعد المؤشرات المالية ذات صبغة تاريخية، حيث تركز على أداء المؤسسة في الفترات الماضية، ولا يمكنها أن تعطي صورة مبدئية أو تقريبية عن الأداء المستقبلي للمؤسسة، كما أنها تتسم بدرجة عالية من الإجمال والتجميع.

¹ Moez Essid, Op.cit., P. 42.

² خالد محمد عبد المؤمن لبيب، مدخل مقترح لتطوير فعاليات تقييم أداء منشآت الأعمال باستخدام نموذج الأداء الاستراتيجي، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، كلية التجارة-جامعة القاهرة، 2001، ص 18.

- تركز المؤشرات المالية على تقييم الأداء خلال الأجل القصير دون الأجل الطويل، فضلا عن أنها لا تتلاءم مع تطوير إستراتيجية التصنيع و الإنتاج في بيئة الأعمال الحديثة والتي تنهم بمحاور تحسين الجودة، الدقة، وزيادة حجم المخرجات من الإنتاج مع تخفيض حجم وتكلفة المخزون.

- لا تعكس المؤشرات المالية القيمة التنافسية للمنشأة أو موقفها التنافسي، كما أنها قد تؤدي إلى الوصول إلى مدلولات مضللة عن متطلبات البيئة التنافسية السائدة.

- لا تتيح المؤشرات المالية المعلومات اللازمة عن بعض الأمور الهامة و المؤثرة في نجاح المؤسسة، وكمثال عن ذلك: قيمة الموارد البشرية، درجة رضا العملاء، وكذلك مستوى جودة المخرجات الناتجة عن نشاط المنشأة.

- أحيانا ما تكون هذه المقاييس سببا جوهريا في إعاقة و عرقلة اتجاهات التطوير والتحسين المستهدفة من طرف المؤسسة.

من جهة أخرى يرى العديد من الكتاب والباحثين في هذا المجال على غرار A. Nelly أن زيادة الاهتمام بأداء المؤسسات وأنظمة التقييم قد جاء كنتيجة للتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة، والتي من أبرزها:¹

- حدوث تغيرات جذرية في طبيعة العمل و أساليب الإنتاج، مما أدى إلى إيجاد طرق بديلة لتقييم المنتجات ووضع نظم جديدة لقياس التكاليف، كالتكلفة على أساس النشاط (نظام ABC).

- زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي و الدولي، الأمر الذي نتج عنه ظهور تكتلات اقتصادية دولية واندماج منشآت الأعمال في كيانات كبيرة والتطبيق الفعلي لاتفاقية تحرير التجارة وإزالة الحواجز و القيود الجمركية.

- توجه العديد من المنظمات نحو مبادرات للتحسين المستمر كاستجابة لزيادة حدة المنافسة، ما أدى إلى ظهور فلسفات فكرية وإدارية جديدة كإدارة الجودة الشاملة TQM، التصنيع الرشيق Lean manufacturing ومواصفات التصنيع العالمية WCM، حيث تشترك كل هذه الأدوات في عامل واحد وهو تحسين و تطوير الأداء.

¹ Andy Neely, The performance measurement revolution: why now and what next?, International Journal of Operations and Production Management, Vol. 19, No. 2, PP. 210-220.

- ظهور تغيرات في المطالب الخارجية وفي أهداف المنشآت، حيث أصبح الهدف الأساسي هو خدمة العميل و الاحتفاظ به، وأصبح المفتاح هو القيمة و ليس السعر.

- ظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات ترتب عليها استخدام الكمبيوتر في مختلف النشاطات بالمؤسسة، إضافة إلى استخدام أساليب قواعد البيانات في تشغيل البيانات الداخلية والخارجية وإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بسرعة وبدقة فائقة.

المطلب الثاني: الأساليب والأنظمة الحديثة في تقييم الأداء

لقد أثبتت كل من الانتقادات السابقة والظروف البيئية الجديدة أن أنظمة تقييم الأداء التي تقتصر على المؤشرات المالية لوحدها لم تعد قادرة على تقييم الأداء وتوجيه الإدارة، مما دفع المؤسسات إلى الاهتمام أكثر بالأداء، وجعلها تبحث عن أساليب وطرق جديدة تتلافى وأوجه القصور السابقة.

ولقد عرفت السنوات الأخيرة نشأة العديد من الأدوات الجديدة التي تختص في تقييم الأداء أو تتناولها في جانب من جوانبها، ومن أهمها وأكثرها شيوعاً نجد أسلوب أصحاب المصالح، وأسلوب لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن، وفيما يلي سوف نتطرق لكل أسلوب منهم بالتفصيل.

1. أسلوب أصحاب المصالح

ويطلق على هذا الأسلوب أيضاً بأسلوب الجمهور أو نظام المنتفعين، وهو يعد من أول الأنظمة الحديثة في تقييم الأداء التي ظهرت كرد فعل عن القصور الذي ورد في الأنظمة التقليدية.

يعرف أصحاب المصالح على أنهم أولئك الجماعات والأفراد، سواءً أكانوا داخل المؤسسة أو خارجها مثل العاملين، الزبائن، المقرضين، المالكين والموردين، والذين لهم اهتمام أو مصلحة في أداء المؤسسة¹.

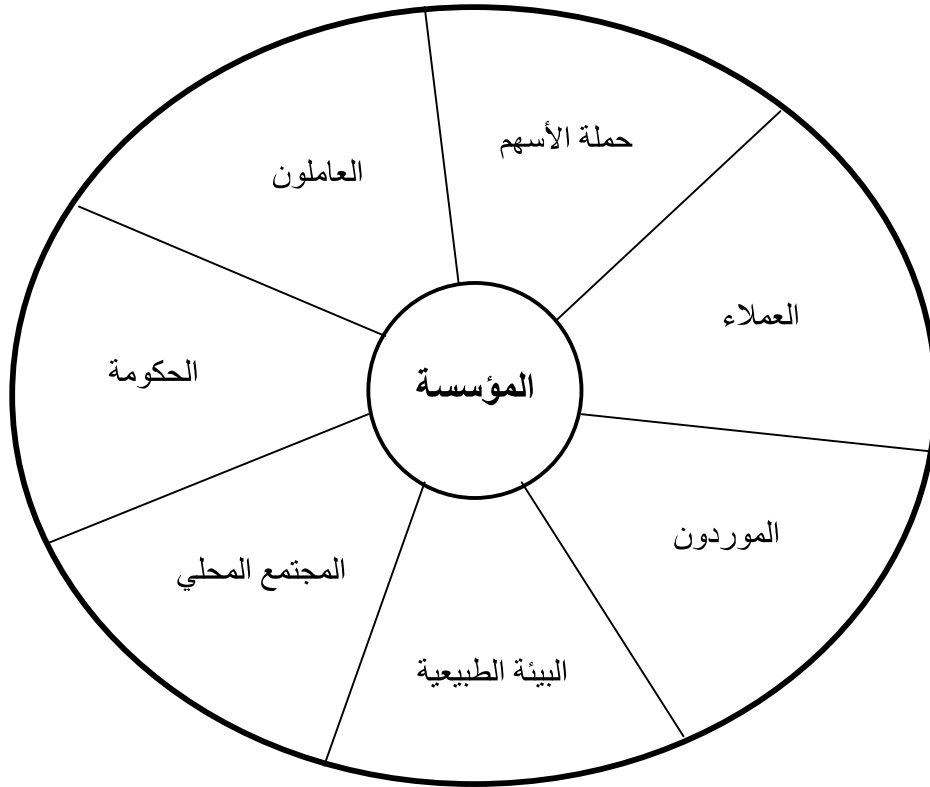
كما يمكن تعريفهم أيضاً على أنهم مجموعة من الأفراد والجماعات الذين تربطهم مصلحة مشتركة مع المؤسسة ويؤثرون ويتأثرون بأدائها².

¹ وصفي عبد الكريم الكساسبة، تحسين فعالية الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، البازاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص. 100.

² سعد العنزي، محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، جامعة بغداد، 2007، ص. 2.

ويعتبر أسلوب أصحاب المصالح أحد أهم المداخل التي تعمل على التكامل بين جميع النشاطات التنظيمية من خلال التركيز على كافة المجاميع والفئات التي تربطها علاقة بالمؤسسة. كما تجدر الإشارة إلى وجود اختلاف في تصنيف أصحاب المصالح، خصوصا فيما يتعلق بتحديد فئاتهم بدقة وإحكام تُمكن المعنيين من وضعهم ضمن إطار محدد، ولهذا فقد تكونت في هذا الصدد رؤية تقتضي بأهمية إجمال مجموعة المفاهيم المشتركة ضمن مجاميع محددة تشمل: الزبائن، حملة الأسهم، العاملون، الموردون، الحكومة، المجتمع المحلي والبيئة الطبيعية. والشكل الموالي يوضح هذه المجاميع بالتفصيل:

الشكل رقم (08): فئات أصحاب المصالح



المصدر: سعد العنزي، مرجع سابق، ص. 4.

يبين الشكل السابق الفئات والمجامع المختلف لأصحاب المصالح الذين تربطهم علاقة بالمؤسسة، ومن خلال الشكل يظهر أنهم يتمثلون في¹:

- **حملة الأسهم:** وهم أصحاب المصالح التقليديون في المؤسسة، حيث يبحثون باستمرار عن تعظيم القيمة السوقية لأسهمهم، كما أنهم يسعون دوما للحصول على أرباح متزايدة، لذلك فهم يأملون أن يرتفع أداء المؤسسة وأن تحقق مركزا ماليا جيدا.
- **العملاء:** وتعتبر فئة أصحاب المصالح الأكثر أهمية بالنسبة لكل المؤسسات دون استثناء، فوجود المؤسسة واستمرارها مرتبط بالاستجابة لرغبات أصحاب هذه الفئة وإشباع حاجياتهم. ويعد العميل مادة الاهتمام الرئيسية والميدان الذي يجب أن تركز عليه جميع منظمات الأعمال، فقراراته بالشراء أو عدم الشراء هي التي تؤثر في نهاية المطاف على ربحية المؤسسة وبالتالي على مستوى أدائها.
- **العاملون:** تشمل هذه الفئة كافة الموارد البشرية داخل المؤسسة. ولقد أصبحت الإدارة على وفق اتجاهاتها المعاصرة مؤمنة بأنه إذا كان نجاح المؤسسة مرهونا بتحقيق أهدافها فإن أفراد القوى العاملة هم الوسيلة لتحقيق هذه الأهداف، لذلك نجد أن منظمات الأعمال الرائدة تكون على تواصل دائم ومنتظم مع آراء وتطلعات موارد البشرية من خلال مجموعة متنوعة من القنوات والأساليب ووسائل الاتصالات لكي تفهم حقيقة احتياجات أعضاء فرقها والموظفين والعاملين مما يسمح لها بتحسين وتطوير أدائها.
- **الموردون:** وتضم هذه الفئة جميع من يوفر للمؤسسة المواد الأولية والمعدات والخدمات التي تحتاجها في ممارسة نشاطاتها، وبذلك فإن مستوى أداء المؤسسة يرتبط بعلاقتها مع مورديها واستعدادهم للتعامل معها.
- **المجتمع المحلي:** يمثل المجتمع المحلي فئة مهمة من فئات أصحاب المصلحة، وتطمح المؤسسات إلى بناء علاقة جيدة مع المجتمع المحلي بوصفها تدعم النظرة الايجابية للمؤسسات التي تبادر بتعزيز العلاقة مع هذا المجتمع وتوجه أساليب وطرائق كثيرة عبر المجتمع المحلي عن متطلباته من المؤسسات العاملة في هذا المجتمع من خلال المسؤولية الاجتماعية، المحافظة على البيئة والالتزام بقيم المجتمع وثقافته، وأحد الأساليب للمؤسسة أن لديها مسؤولية اجتماعية تجاه مجتمعها المحلي يعبر عنها بإنتاج سلع نظيفة لا تسبب أي أضرار للمستهلك.

¹ علاء احمد حسن الجبوري، علي سالم شهاب أحمد، قياس رضا بعض أصحاب المصالح، مجلة تنمية الرافين، المجلد 34، العدد 109، جامعة الموصل، 2012، ص ص. 242-243.

• **البيئة الطبيعية:** تشمل هذه البيئة التربة، الماء والهواء، وقد أصبح المجتمع معنياً بشكل كبير وبتزايد مستمر بالآثار البيئية التي تتركها عمليات المؤسسات المختلفة على صحة الإنسان وعلى النباتات والحيوانات والمياه والتربة والهواء. ولقد أصبح من الواجب على المؤسسات أن تحترم البيئة لذلك نجد أنه قد تم دمج البعد البيئي ضمن الأبعاد الأساسية للأداء في المؤسسة.

بناءً على ما سبق يتضح أن كل مجموعة من أصحاب المصالح لها اهتماماتها الخاصة وتؤثر بشكل مختلف على أداء المؤسسة، لذلك فإن أسلوب أصحاب المصالح يتطلب توفر مجموعة مختلفة من المؤشرات لتقييم الأداء في المؤسسة. ويوضح الجدول الموالي عدداً من المؤشرات التي يمكن استخدامها ضمن هذا النموذج والتي تختلف باختلاف مجاميع أصحاب المصالح.

الجدول رقم (01): مؤشرات الأداء وفق نموذج أصحاب المصالح

فئة أصحاب المصالح	مؤشرات الأداء على المدى القريب	مؤشرات الأداء على المدى البعيد
المساهمون	- العائد المالي (العائد على السهم، القيمة السوقية للسهم،...).	- النمو في العائد على حق الملكية.
العملاء	- قيمة وحجم المبيعات المحققة. - عدد احتياجات المستهلكين الجدد التي تم إشباعها.	- النمو في المبيعات. - معدل دوران المستهلكين. - المقدرة على السيطرة على الأسعار.
الموردون	- كلفة المواد الأولية. - زمن التسليم. - المخزون. - توفير المواد الأولية.	- معدلات النمو في كل من: - كلفة المواد الأولية. - زمن التسليم. - المخزون. - توفير المواد الأولية.
العاملون	- عدد الاقتراحات - معدل الإنتاجية. - عدد الشكاوي المسجلة.	- عدد الترقيات. - معدل دوران العاملين.

<ul style="list-style-type: none"> - عدد القوانين الجديدة التي تؤثر على الصناعة. - مستوى التعاون في المواجهات التنافسية. 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد التشريعات الجديدة التي تؤثر على المؤسسة. - العلاقات مع الأعضاء والطاقم. 	<p>الحكومة</p>
<ul style="list-style-type: none"> - عدد مرات التغيير في السياسات نتيجة ضغوط الجمعيات. - عدد مرات المطالبة بالمساعدة من قبل الجمعيات. 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد الاجتماعات. - عدد المواجهات الغير الودية. - عدد مرات تكوين الائتلافات. - عدد القضايا المرفوعة. 	<p>المجتمع المحلي</p>
<ul style="list-style-type: none"> - عدد المطالبات بالمساعدة من قبل المدافعين عن البيئة. 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد مرات تكوين الائتلافات. - عدد الشكاوي لدى الجهات المختصة. - عدد القضايا المرفوعة. 	<p>البيئة الطبيعية</p>

المصدر: طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، مرجع سابق، ص 493.

يبين الجدول السابق أن نظام أصحاب المصالح يتناول عدة مؤشرات بشكل متزامن تشمل كل من المدخلات والعمليات الداخلية والمخرجات.

في الأخير يمكن القول أن أسلوب أصحاب المصالح يأخذ مفهوم تقييم الأداء بنظرة أوسع، حيث يقوم بفحص كل من العوامل الداخلية والخارجية لبيئة المؤسسة، ويدمج كذلك المسؤولية الاجتماعية التي لطالما همشت من طرف الأدوات التقليدية، وبذلك تبرز أهمية هذا النظام في فكرة أن الأداء يعتبر مفهوماً واسعاً ومتعدد الأبعاد.

2. أسلوب لوحات القيادة

تعتبر لوحة القيادة الفرنسية من أهم أدوات مراقبة التسيير التي عرفها عالم إدارة المؤسسات، وقد ظهرت عام 1930 وكانت تستخدم في تقييم الأداء المالي، ما جعل العديد يعتبرها من الأساليب التقليدية في تقييم الأداء. إلا أنه ونتيجة للدوافع المذكورة سابقاً فقد شهدت هذه الأداة منذ ذلك الحين تغيرات وتطورات جذرية، أدت إلى ظهورها سنة 1980 من أحدث الأدوات وأنجعها في تقييم الأداء ومراقبة التسيير¹.

¹ Françoise Giroud et al, Op.cit., P. 104.