

المنظور الإستراتيجي لاستخدام أنموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبياً وأوجه القصور

د. صالح إبراهيم الشعباني (1)

الملخص

يعد أنموذج بطاقة الأداء المتوازن تطوراً نوعياً في مجال المحاسبة الإدارية إذ يمثل مدخلاً حديثاً في تقويم الأداء كونه يحتوي على مؤشرات مالية وغير مالية مترابطة فيما بينها ضمن إطار استراتيجي قائم على أساس علاقة السبب والنتيجة. ويعمل هذا الأنموذج على تحقيق التوازن فيما بين تلك المؤشرات التي تخص المنظورات (الأبعاد) الأربعة (مالية، زبائن، عمليات داخلية، تعلم ونمو) ضمن تقرير واحد وتحت مظلة إستراتيجية الشركة لغرض تحقيق الهدف الرئيس للشركة. وقد ظهر هذا الأنموذج بعد ثبات قصور نماذج تقويم الأداء التقليدية التي كانت تعتمد على المؤشرات المالية فقط وعلى البيانات التاريخية وبالتالي لا تمتلك التصور المستقبلي المعبر عن إستراتيجية الشركة في المدى الطويل. وعلى هذا الأساس تعد بطاقة الأداء المتوازن إطاراً استراتيجياً عاماً يساعد مختلف مستويات الشركة على ترجمة أهدافها وخططها الإستراتيجية إلى أهداف عملية قابلة للقياس بدقة مع توجيه الأداء الفردي من خلال ربط إستراتيجية ورؤية الشركة بمهام العاملين من خلال أربعة الأبعاد، ومع ذلك فهي تعاني من قصور وخاصة فيما يتعلق بخلوها من القضايا البيئية والاجتماعية.

Abstract

The balanced scorecard model is a remarkable development in the field of management accounting as a new approach in the evaluation of the performance because it contains financial and non-financial indicators and it is interrelated within a strategic framework based on a relationship of cause and effect. This model works to achieve balance among the indicators pertaining to perspectives (financial, customers, internal processes, learning and growth) into a single report under the umbrella of the company's strategy for achieving the objective of the company.

This model has emerged after confirmation of failure of traditional models of performance evaluation, which was based on financial indicators only on historical data therefore; it does not have the future vision of crossing the company's strategy in the long term. On this basis, the balanced

الاستلام:

2010/10/5

قمة، النش

scorecard is a general strategic framework to assist the various levels of the company and translate its objectives and strategic plans to the objectives of the process which can be measured accurately with the

(1) أستاذ مساعد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

guidance of individual performance by linking strategy and the functions of the company's vision of working through the four dimensions.

المقدمة

يعد تقويم الأداء جزءاً من العملية الإدارية، إذ إنه عملية تحليل قياسي موضوعي ونظامي لأنشطة الشركة يعمل على تهيئة المعلومات اللازمة لتبني منهج التحسين المستمر لكل أنشطة الشركة. ومن هذا المنطلق يكون تقويم الأداء بمثابة الحكم على قدرة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لها بالشكل العقلاني والذي يتواءم مع أهداف الشركة من عدمه، إذ تجري عملية المقارنة بين ما حققته الإدارة وبين المعايير الموضوعية من خلال إجراء الفحص الموضوعي للأداء المالي والعملياتي في الشركة لتحديد درجة أو قيمة النجاح في تحقيق الأهداف الموضوعية. وبالتالي توفير الإجابة عن الأسئلة التي تشغل بالأطراف المعنية بمختلف مستوياتها وتنوع أشكالها. ونتيجة للتطورات الحاصلة في بيئة الإنتاج واشتداد عملية المنافسة أصبح من الصعب المحافظة على المكانة السوقية للشركة وضمن استمراريتها في العمل، إذ لم تعد نماذج تقويم الأداء التقليدية كالكلف المعيارية والموازنات والتحليل المالي كافية للإيفاء بمتطلبات الإدارة الحديثة، كونها تفتقد إلى البعد الاستراتيجي في منظورها إذ إنها قائمة على بيانات الماضي وبالنتيجة لا يمكنها خدمة إلا الأهداف القصيرة الأجل، كما أنها تعتمد فقط على الجانب المالي في قياساتها وتحليلاتها وتصوراتها المستقبلية أما لجوانب المتعلقة برضا الزبون وجودة المنتج والعمليات الداخلية وبناء رأس المال الفكري من خلال التعلم والنمو فهي غائبة عنها. ومن هنا أصبحت تلك النماذج قاصرة اتجاه المنظورات المستقبلية للشركة وكيفية ربطها فيما بينها وفق علاقة السبب والنتيجة من جهة وكيفية تعبيرها عن إستراتيجية الشركة من جهة أخرى مما حدى بالباحثين إلى التفكير باعتماد أنموذج جديد يعمل على ربط المقاييس المالية وغير المالية للشركة ويوفر الإطار التنظيمي لعملية ربط تلك المنظورات مع بعضها البعض وبالوقت نفسه يعمل على خدمة الأهداف القصيرة الأجل والطويلة على حد سواء، وأن يعطي تصوراً مستقبلياً شاملاً لإستراتيجية الشركة ورسالتها. فولد أنموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي أعلن على اثره المقال المنشور لكابلن ونورتين عام 1992 والذي يعد بمثابة تطور نوعي في مجال المحاسبة الإدارية، ومع ذلك يشوب هذا الأنموذج بعض القصور بسبب غياب المنظور البيئي.

مشكلة البحث:

إن القصور الحاصل في نماذج تقويم الأداء التقليدية وعدم تعبيرها عن إستراتيجية الشركة وتوصيل رسالتها بشكل دقيق وموضوعي إلى المستويات كافة ضمن الهرم التنظيمي للشركة وارتباطها بالجوانب المالية المتعلقة بأداء الماضي فقط، جعل الاعتماد على تلك النماذج يشوبه شيء من الريبة، كون تلك النماذج لم تأخذ بالحسبان جودة المنتج ورضا الزبون وكفاءة العمليات الداخلية ولم تعط تصوراً مستقبلياً عن التغييرات المطلوب عملها. هذا ما جعل تلك النماذج قاصرة في عكس إستراتيجية الشركة وعدم إعطائها المؤشر الموضوعي عن خلق القيمة الاقتصادية في المستقبل. فتم اعتماد بطاقة الأداء المتوازن والتي هي الأخرى أهملت الجانب البيئي على الرغم من إدراك الشركات لأهمية البعد الاستراتيجي

لإدارة البيئية والمسؤولية الاجتماعية وعدّ كلف حماية البيئة بنداً رئيساً في موازنة الشركات.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في الآتي:

1. تسليط الضوء على أنموذج شامل يمكن من الموازنة بين المزيج المطروح من المقاييس المالية وغير المالية في تقرير واحد.
2. توضيح الأهمية الإستراتيجية لاستخدام أنموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبياً.
3. بيان البعد الاستراتيجي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن محاسبياً.
4. كيفية معالجة أوجه القصور في بطاقة الأداء المتوازن الحالية.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. عرض القصور في نماذج تقويم الأداء التقليدية.
2. تسليط الضوء على أنموذج بطاقة الأداء المتوازن كأنموذج بديل في تقويم الأداء.
3. أوجه الاستخدام الاستراتيجي لنموذج البطاقة محاسبياً على عدّه تطوراً نوعياً حديثاً في المحاسبة الإدارية.
4. أوجه القصور في الاستخدام المحاسبي لبطاقة الأداء المتوازن التقليدية.

منهج البحث:

اعتمد الباحث في صياغة البحث على المنهج الوصفي من خلال الرجوع إلى المصادر ذات المساس.

فرضية البحث:

يبني البحث على فرضية واحدة مفادها "إن وجود أنموذج متكامل وشامل لتغطية المقاييس المالية وغير المالية اللازمة لتقويم الأداء وفق كل المنظورات وربطها بإستراتيجية الشركة يعمل على توفير الإطار الاستراتيجي متعدد الأوجه للاستخدام المحاسبي لذلك الأنموذج".

خطة البحث:

لغرض تغطية البحث بأسلوب علمي متناسق فقد تم تقسيمه على وفق المحاور

الآتية:

المحور الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها.

المحور الثاني: الإطار الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن.

المحور الثالث: أوجه الاستخدام الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن محاسبياً.

المحور الرابع: علاقة بطاقة الأداء المتوازن بأساليب المحاسبة الإدارية الأخرى.

المحور الخامس: أوجه القصور المحاسبي في بطاقة الأداء المتوازن التقليدية.

المحور الأول

مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها

أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

لقيت بطاقة الأداء المتوازن قبولاً واسعاً بعدّها إحدى التطورات الرئيسية في المحاسبة الإدارية بعد أن نشر (Kaplan & Norton) مقالهما في مجلة Harvard Business Review, إذ تحتوي البطاقة على مؤشرات أداء لمستوى العملية الإنتاجية وتحسين أساليب أدائها عن طريق فهم أعمق لعلاقة السبب والنتيجة وكذلك استخدامها المقاييس المالية وغير المالية، وعليه تشكل البطاقة نظاماً متكاملماً لقياس الأداء وتقويمه إذ تترجم رسالة الشركة وإستراتيجيتها إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي تقدم الإطار لتنفيذ الإستراتيجية كون البطاقة لا تركز على تحقيق الأهداف المالية فحسب بل تلقي الضوء كذلك على الأهداف غير المالية التي يجب على الشركة أن تحققها لمقابلة أهدافها المالية. (هورنجرن وآخرون, 2009: 860)

وقد أطلق هذا الاسم على البطاقة كونها توازن في تقرير واحد ما بين مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء غير المالية لتقويم الأداء في الأجل القصير والطويل فتجلب انتباه الإدارة إلى المقاييس غير المالية كجودة المنتج ورضا الزبون وبذلك تقيس التغيرات التي تصنعها الشركة للأجل الطويل, إذ إن التحسين المستمر والقوي في المقاييس غير المالية يعدّ مؤشراً لخلق قيمة اقتصادية في المستقبل.

ولبطاقة الأداء المتوازن وجهات نظر متباينة إذ تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "إحدى الطرائق لتقويم الأداء الاستراتيجي التي تتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية من خلال أربع أبعاد هي المالية, الزبائن, العمليات الداخلية, التعلم والنمو, وتكون مصححة لكشف الدوافع والأسباب الرئيسية للأداء" (Warren, et al., 2002, 270).

كما تعرف على أنها "ترجمة لرسالة الشركة وإستراتيجيتها من خلال وضع مقاييس أداء تهيئ الإطار العام لتضمين إستراتيجية الشركة" (Horngren, et al, 2009: 489) كما تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "منهجية رقابية إستراتيجية تستخدم إطاراً متعدد الأبعاد لوصف وتنفيذ وإدارة الإستراتيجية في جميع إدارات الشركة. وبعبارة أخرى هي أداة إدارية تقدم مقياساً شاملاً عن كيفية تقدم الشركة نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية, وتحتوي هذه البطاقة معلومات موجزة وكافية عن مؤشرات الأداء في الشركة".

(<http://www.hrm-group.com/vb/showthread>)

ويرى آخرون بأنها "نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة طريق شمولية للشركة لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء تساهم هذه المقاييس بإنجاز الأعمال ووضع إستراتيجية الأعمال واتصال الإستراتيجية بالإعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف الشركة". (Kaplan, et al, 2007:395)

ونرى من الضرورة عرض بعض المفاهيم الواردة في هذا الصدد ومنها:
- الإستراتيجية: وهي وصف كيف يمكن للشركة أن تعظم قيمة زبائنهم بشكل يختلف عن منافسيها. (Horngren, et al, 2009: 489)

- الرؤية: هي عملية تحديد الأهداف متوسطة وطويلة الأمد (3-10 سنوات). (Kaplan, et al, 2007: 396)

- الرسالة: هي حالة تركيز داخلي عن كيفية توقع الشركة أن تحقق وتزيد من قيمة الزبون. (Kaplan, et al, 2007: 396)

وعليه يرى الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن هي أسلوب لتقويم الأداء الشامل تتلخص فكرته بتركيز انتباه الإدارة العليا حول المناطق الحرجة لأنشطة الشركة في المنظورات الأربعة وبشكل متكامل ومتبادل وأنها تقيس الأداء الحالي والمستقبلي من خلال التفاعل بين مقاييس تلك المنظورات ضمن إطار استراتيجي.

ثانياً: اعتبارات إعداد بطاقة الأداء المتوازن

هناك عدة اعتبارات يجب توافرها في أنموذج بطاقة الأداء المتوازن وهي على وفق

الآتي:

1. الشمول: يجب أن تتضمن البطاقة مقاييس غير مالية متعلقة بالجودة، المرونة، رضا الزبائن، التسليم الفوري فضلاً عن المقاييس المالية فتعد أسلوباً شاملاً لتقويم الأداء.
2. التوازن: تسعى بطاقة الأداء المتوازن إلى صياغة إستراتيجية الشركة من خلال التوازن ما بين تغطية الأبعاد الأربعة وليس التركيز فقط على الأبعاد المالية أو الأجل القصير فقط بل الطويل كذلك.

3. تحقيق الترابط ومساندته بين الأهداف والاستراتيجيات والأنشطة التشغيلية.

4. علاقة السبب والنتيجة إذ تعتمد عملية تقويم الأداء على العلاقات السببية بين المنظورات المختلفة.

فالتطور في أحد المنظورات يؤدي إلى التطور في المنظورات الأخرى، بمعنى إذا تحسن تعليم العاملين وتدريبهم عندها تتحسن العمليات الداخلية، وكذلك إذا تحسن مستوى خدمات ما بعد البيع يزداد رضا الزبائن وبالتالي يتحسن الأداء المالي، وعليه فإن استخدام البطاقة يقود إلى تحسين ربحية الشركة، أي إن المنظورات الأربعة تكون مترابطة من خلال علاقة السبب والنتيجة التي تعد جوهر عمل بطاقة الأداء المتوازن. (Sandra, et al., 2006, 2)

يتضح مما تقدم أن المنظورات الأربعة تتفاعل فيما بينها وتصب بالنتيجة في المنظور المالي.

ويرى البعض أن الهدف الأكثر أهمية لبطاقة الأداء المتوازن هو تقويم ورقابة الأداء لعمليات الشركة في حين يرى آخرون أن الهدف من BSC هو غلق الفجوة الموجودة بين الرؤية الإستراتيجية للأعمال وعملياتها اليومية، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية وغير المالية بالشكل الذي يؤدي إلى تقويم الأداء الحالي والمستقبلي، وكذلك ربطها برؤية العمل الإستراتيجي. (البرزنجي, 2008: 47)

ثالثاً: أهمية بطاقة الأداء المتوازن

يتميز نموذج بطاقة الأداء المتوازن بأنه يجمع بين المدى القصير والطويل في قياس الأداء ويربط الاستراتيجية بالأعمال التنفيذية وعليه يمكن تلخيص أهمية البطاقة على وفق الآتي: (الدقاف, 2004: 118)

1. ترجمة الرؤية Translating vision، من المعتاد أن تتضمن رؤية الشركة صفة العمومية التي يصعب فهمها وترجمتها إلى أفعال وعليه يجري تحويلها إلى أهداف ومقاييس في بطاقة أداء يؤدي توضيحها إلى نشر الوعي والإعلام بالرؤية الإستراتيجية لدى الإدارات والأفراد في الشركة وتكون بمثابة دليل عمل لتحقيق أهداف الإستراتيجية.

2. توصيل الإستراتيجية وربطها بالأهداف Communicating and Linking، تساعد بطاقة الأداء المتوازن على ربط أهداف الإدارات والأقسام بأهداف الإستراتيجية للشركة، وبالتالي إمكانية ربط نظام الحوافز والمسائلة عن مدى مساهمة كل قسم أو إدارة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة وبالوقت نفسه الاستدلال عن مدى فهم الإدارات والأفراد لرؤية الشركة.

3. التخطيط Planning، أن البطاقة تمثل الدليل والمرشد لطريقة تكامل الجهود واستغلال الموارد باتجاه تحقيق الأهداف الإستراتيجية. ويرى بعض الباحثين أن هناك غرضين أساسيين من استخدامها وهما: (www.2GC.com.uk)

أ. الرقابة الإدارية: تستخدم البطاقة لمساعدة المدراء على إحكام السيطرة على مجموعة من الأنشطة من خلال تحديد مجموعة من الأهداف الرئيسية، وكذلك تحديد مجموعة المقاييس على وفق المنظورات الأربعة للبطاقة، مع نظرة نحو تحقيق مستويات أداء بأفضل تطبيق، وتفسير الأسباب التي تربط الأهداف بالمتطلبات المالية للشركة.

ب. الرقابة الإستراتيجية: تستخدم البطاقة للمساعدة على رقابة أداء الشركة عندما تنفذ أنشطة متزامنة لتنفيذ خطة إستراتيجية وبذلك يتحول دور البطاقة من تعقب أداء العملية إلى الرقابة فيما إذا تم أو لم يتم تحقيق الأهداف الإستراتيجية والمدى الذي يتطلبه إنجاز الأعمال. وكذلك قدرتها في العمل بصورة فعالة مع الأدوات الأخرى مثل ABM, ABC.

مما تقدم يرى الباحث أن مزايا بطاقة الأداء المتوازن تكمن في الآتي:

1. كونها أداة اتصال لجعل الإستراتيجية واضحة للجميع وليس غاية دورية لقياس الأداء.
2. تعدد البطاقة نظاماً لإدارة الأداء بشكل متكامل على مستوى الشركة وليس على مستوى الفرد.
3. تعدد مصفوفة توازن ما بين الأبعاد المالية والأبعاد غير المالية.
4. هي ليست أداة بديلة لقياس الأداء ضمن الأبعاد الأربعة.
5. تتسم بالديمومة والاستمرار في التحسين وليس مشروعاً ينتهي في فترة معينة.

رابعاً: فوائد بطاقة الأداء المتوازن

- إن فوائد بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على الغرض من استعمالها فإذا كان الغرض منها هو الرقابة فإن منافعتها تتمثل بالآتي: (www.Http\ financialmanger: 2009)
1. وضع وتحديد مجموعة الأهداف الرئيسية.
 2. الفهم المشترك للفعاليات المخططة لإنجاز الأهداف الإستراتيجية.
 3. تفسير الأسباب التي تربط الأهداف بالمتطلبات المالية للمنظمة.
- أما إذا كان الهدف من استخدامها هو لغرض الرقابة الإستراتيجية فإن منافعتها هي:
1. تقديم تقرير إداري يصف الأداء التشغيلي عبر المحاور الأربعة للبطاقة.
 2. ربط سببي لإجراءات وضع الأهداف وتسهيلها.
 3. زيادة الفهم والمعرفة من خلال المناقشات حول توقعات العاملين ومبادراتهم باتجاه تحسين العمليات.
 4. قدرتها على العمل بصورة فعالة مع الأدوات الأخرى مثل الموازنات، نظام قيمة حملة الأسهم وتحليلها والقيمة المضافة. ABC, ABM.

خامساً: أبعاد (منظورات) بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تناول المنظورات الأربعة للبطاقة على وفق الآتي:

1. المنظور المالي Financial Perspective

تمثل نتائج هذا المنظور مقياساً للوقوف عند مستوى الأرباح المتحققة لإستراتيجية الشركة من خلال خفض مستويات الكلف. وتعد الأهداف المالية محور تركيز أهداف مقاييس المنظورات الأخرى للبطاقة، وعليه يعدّ هذا المنظور المحصلة النهائية لكل التغيرات والتحليلات التي تتم في المنظورات الأخرى والتي قد تكون في شكل تعظيم للربحية. (يوسف، 2005: 138)

2. منظور الزبائن Customer Perspective

يحتل الزبائن اليوم المرتبة الأولى في تحقيق المنافسة السوقية وعليه معظم الشركات تعتمد على وضع متطلبات زبائنها في قلب إستراتيجيتها. ويحتوي هذا المنظور على عدة مقاييس منها الآتي:

أ. الحصة السوقية: تعد الحصة السوقية إحدى المقاييس المستخدمة في تقييم المنافسة الحالية وتقاس على أساس نسبة مبيعات الشركة إلى المبيعات الكلية للسوق.

(Hilton, et al., 2006: 44)

ب. الاحتفاظ بالزبائن: يعد من المبادرات التي تحافظ أو تزيد الحصة السوقية هو الاحتفاظ بالزبائن الحاليين وانه أسهل من إقناع زبائن جدد، ويتم عن طريق ارضائهم.

ج. كسب الزبائن: يمثل هذا المقياس قدرة الشركة على زيادة عدد الزبائن، ويقاس بنسبة المبيعات للزبائن الجدد من المبيعات الكلية خلال مدة معينة، وكذلك من خلال معدل إيرادات الزبون الجديد إلى مصاريف البحث عن الزبون. (Kaplan and

Norton, 1996, 60)

د. رضا الزبائن: يتم هنا التركيز على قياس نظرة الزبائن إلى المنتجات والخدمات التي تقدمها لهم الشركة فضلاً عن بيان المشاكل التي يواجهونها عند التعامل مع الشركة وتعتمد على مقاييس رضا الزبائن على الآتي: (Horngren, et al., 2003: 729)

- (1) نسبة عدد الوحدات المعالجة المشحونة إلى الزبائن من إجمالي الوحدات المشحونة.
- (2) نسبة عدد شكاوي الزبائن إلى عدد الوحدات المباعة.
- (3) سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن.
- (4) معدل التسليم في الوقت المحدد.

3. منظور العمليات الداخلية Internal business Process Perspective

يركز هذا البعد على عمليات التشغيل الداخلي التي تعمل على خلق قيمة الزبون فتضاف إلى بعد الزبون وبالوقت نفسه تضاف إلى البعد المالي عن طريق زيادة قيمة السهم. ويعتمد هذا البعد على الأداء المرجعي (Benchmarking) في تحسين عمليات التشغيل الداخلي، وعلى إعادة الهندسة (Reengineering) إجراء التغيير الجوهري، وإعادة تصميم مقاييس الأداء الأساسية مثل التكلفة والجودة والخدمة والسرعة في إرضاء الزبون. ويتضمن هذا البعد ثلاثة عمليات فرعية هي: (هورنجرن وآخرون، 2009: 864)

1. عملية الابتكار The innovation Process
2. عملية التشغيل The Operation Process
3. خدمة ما بعد البيع Post sales Service

أي إن العمليات الداخلية تمثل قابلية الشركة على تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة بأقل الكلف من خلال تحديد العمليات والأنشطة غير المضيفة للقيمة وعمل التحسينات التي تلبي حاجات الزبائن (44: Hilton, et al, 2006).

وعليه يعدّ هذا المنظور مهماً جداً في عملية تقويم الأداء، وخاصة بعد ظهور الأساليب الحديثة لخفض الكلف مثل (ABC) وإدارة الجودة الشاملة ونظام (JIT). ويكشف هذا المنظور عن وجود اختلافات أساسية بين المدخل التقليدي الذي يعتمد على الأساس المالي والمدخل الحديث الذي يعتمد على بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء وتقويمه والتي هي على وفق الآتي: (البرزنجي، 2008: 56)

أ. يعتمد المدخل التقليدي في قياس الأداء على رقابة عمليات الشركة القائمة وتحسين أداء الأقسام ومراكز المسؤولية الحالية، بينما مدخل البطاقة يحدد عادة عمليات جديدة يتوجب على الشركة التفوق فيها لتلبية أهداف الزبائن وأهداف المنظور المالي في آن واحد.

ب. يعتمد المدخل التقليدي في قياس الأداء على عمليات تقديم منتجات وخدمات للزبائن الحاليين بينما مدخل البطاقة يعتمد على أنشطة ومراحل الإبداع والتطوير وتفاعلها ضمن منظور العمليات الداخلية.

4. منظور التعلم والنمو Learning and Growth Perspective

يحدد هذا المنظور البنية التي يجب على الشركة بناءها من أجل النمو والتحسين على المدى الطويل، إذ إن ظروف المنافسة تحتم على الشركات اعتماد التحسين المستمر بهدف تحسين قيمة الزبون وحملة الأسهم. (الدقاف، 2004: 121)

ويشمل النمو والتعلم ثلاثة عناصر أساسية هي الأفراد والنظم والإجراءات إذ من خلال الأبعاد الثلاثة الأخرى يتم اكتشاف الفجوات بين القدرات المتاحة وبين ما يجب توفيره لتحقيق هذه الأهداف من أداء متميز. ولردم تلك الفجوات يجب تهيئة الكادر البشري ذي المهارة العالية وتعزيز نظم المعلومات وتقانتها والترتيب الملائم لإجراءات العمل، وهذا يمثل الأهداف المنفصلة لمنظور التعلم والنمو. أي إن أنموذج بطاقة الأداء المتوازن قد تم بناؤه على أساس مقابلة متطلبات إدارة رأس المال الفكري للشركة وما له من أهمية في دعم الميزة التنافسية للشركة.

يتضح مما تقدم أن بطاقة الأداء المتوازن هي أنموذج يستخدم لتقويم الأداء الشامل للشركة، الذي يقيس كفاية الأداء المالي الحالي والمستقبلي من خلال التفاعل الذي يتم بين متغيرات المنظورات الأربعة. كما أن تصميم ومكونات بطاقة الأداء المتوازن لقياس وتقويم الأداء يتم من خلال ترجمة رؤية وإستراتيجية الشركة إلى مجموعة متماسكة من عوامل النجاح اللازمة لتحقيق الأداء التنافسي طويل الأجل وان يتم ذلك في ظل علاقة السبب والنتيجة.

سادساً: العلاقة بين بطاقات الأبعاد الأربعة

لاحظ أن البطاقات الأربع تدعم بعضها البعض فالتعلم والتطوير يدعم العمليات الداخلية ويؤثر على رضا الزبائن والعمليات الداخلية بدورها تؤثر على رضا الزبائن وكل هذا يؤثر على المؤشرات المالية. إذ إن كل بطاقة من البطاقات الأربع تشتمل على أربعة أعمدة وكما في الشكل ذي الرقم (1).

شكل (1)
مكونات كل بطاقة من بطاقات المنظورات الأربعة

الهدف	المؤشر	المستهدف	المبادرات

Source: ([http://www. Samehar.wordpress.com/2007](http://www.Samehar.wordpress.com/2007))

الأهداف Objectives: تسجل فيه الأهداف الخاصة بالبطاقة.
المؤشرات Measures: تسجل فيه المؤشرات التي ستستخدم لقياس كل هدف.
المستهدف Target: تسجل فيه القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة (سنة مثلا).
المبادرات Initiatives: تسجل فيه المبادرات أو الأشياء التي سيتم القيام بها لتحقيق الهدف.

المحور الثاني

الإطار الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن

لقد أصبحت الإستراتيجية من الأهمية بمكان لإنجاح شركات الأعمال بعد أن استخدمت في القوات المسلحة كفن لتحريك وتنظيم القطعات العسكرية، والإستراتيجية تعني كيف تحقق الشركة الموازنة بين قدراتها وإمكاناتها مع الفرص المتاحة لها وذلك لتحقيق أهدافها. وقد عرفت الإستراتيجية بأنها " خطط وأنشطة الشركة التي يتم وضعها بطريقة تضمن خلق درجة من التطابق بين رسالة الشركة وأهدافها وبين هذه الرسالة والبيئة التي تعمل بها بصورة فعالة وذات كفاءة عالية". (صالح, 2000: 60)

وعند صياغة الإستراتيجية يتم التركيز على خمسة قوى هي: (هورنجرن وآخرون, 2009: 857)

1. المنافسون.
2. الدخلاء المحتملون إلى السوق.
3. المنتجات المثلثة.
4. قوة التفاوض مع الزبائن.
5. قوة التفاوض مع موردي المدخلات.

وتفاعل تلك القوى مع بعضها يشكل الآثار التجميعية للربح المتوقع للشركة, إذ ينخفض الربح مع زيادة شدة المنافسة وقوة الدخلاء المحتملين وزيادة المنتجات المثلثة

وزيادة مطالب الزبائن وموردي الخامات. وعند استخدام بطاقة الأداء المتوازن فإن طرائق الأداء التي يتم وضعها في كل بطاقة تكون نابعة من إستراتيجية الشركة. فالشركة التي تحاول أن تنافس عن طريق تقليل التكلفة ستهتم بمؤشرات تكلفة المنتج وكفاءة التصنيع وقلّة الفوائد وتقليل تكلفة المواد الخام. أما الشركة التي تحاول أن تكون سبّاقة بالمنتجات أو الخدمات الجديدة فسيكون تركيزها على القدرة على تقديم منتجات بسرعة والقدرة على خلق جو إبداع داخل الشركة، كذلك فإن الشركة التي تخطط للتوسع ستهتم بقياس القدرة على الدخول إلى أسواق جديدة والقدرة على تلبية الاحتياجات الخاصة بعملاء كل بلد. بهذه الطريقة تصبح بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لتحقيق إستراتيجية الشركة وأنها تساعد على ربط أهداف الأداء قصيرة المدى بإستراتيجية الشركة بعيدة المدى، أي إن البطاقة توجه الأداء الحالي إلى الأداء المستقبلي، كما تساعد الإدارة على ربط الإستراتيجيات طويلة الأجل مع الأهداف المراد تحقيقها وإنجاز العمليات الإدارية الحرجة. وعليه تعتمد البطاقة كأحد الاتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للربط بين قياس الأداء وتقويمه والخطط الإستراتيجية، أي بمعنى آخر يعدّ تطبيق البطاقة كنظام إدارة إستراتيجي للشركات، إذ إنها تساعد الإدارة على قياس الأداء، إذ إنه في ظل الانتقادات الموجهة إلى تقويم الأداء التقليدي تم إدخال متغيرات غير مالية بجانب المتغيرات المالية في المقاييس المستخدمة لتقويم الأداء ومنها الآتي: (Horngren, et al, 2009: 335)

مخزون آخر الفترة الحالية بالوحدات

أ.

مخزون آخر الفترة السابقة بالوحدات

مبيعات آخر الفترة الحالية بالوحدات

ب.

مخزون آخر الفترة الحالية بالوحدات

ومن أكثر الطرائق البناءة في تركيب بطاقة الأداء المتوازن هو تحليل "نقاط قوة وضعف الشركة وفرصها وتهديداتها (Strengths, weaknesses, opportunities and threats) ويستدل عليه بالرمز (SWOT). ويعد واحد من أهم الخطوات الأولى في قيادة الإستراتيجية إذ يمثل إجراءً منطقياً لتحديد عوامل النجاح الحاكمة للشركة. (Blocher, et al, 2005: 35)

فنقاط القوة والضعف داخلية والفرص والتهديدات خارجية، إذ تتمثل القوة في المهارة والموارد التي تمتلكها الشركة وكذلك المهارة لدى عاملها والتي تسمى (Core Competencies). هذا المفهوم هو ضروري لأنه يشير إلى مناطق مزايا المنافسة الكفوءة للشركة إذ إن الكفاءة الجوهرية يمكن أن تستخدم في بناء إستراتيجية الشركة الشاملة،

أما نقاط الضعف فهي تشير إلى نقص المهارة الضرورية. ويمثل الجدول ذو الرقم (1) كيفية قياس عوامل النجاح الحاكمة.

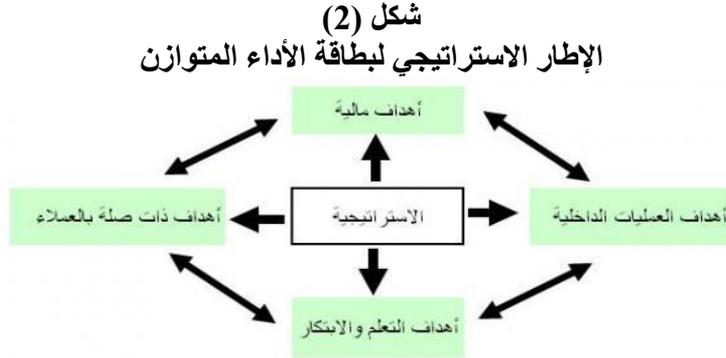
جدول (1)

قياس عوامل النجاح الحاكمة Critical Success Factors

كيفية القياس	عوامل النجاح الحاكمة
<p>- عوائد العمليات, ميل أو اتجاه العوائد. - التدفق النقدي, ميل التدفق النقدي, معدل دوران المخزون, معدل دوران الموجودات, معدل دوران المدينين. - مستوى المبيعات لمجموعة الإنتاج الحاكمة, اتجاه المبيعات, نسبة المبيعات من المنتجات الجديدة, دقة التنبؤ بالمبيعات. - سعر السهم.</p>	<p>1. العوامل المالية: - الربحية Profitability - السيولة Liquidity - المبيعات Sales - قيمة السوق Market Value</p>
<p>- عودة الزبون, استقصاء آراء الزبائن. - الوقت اللازم من طلب الزبون حتى تسليم البضاعة. - قناعة الزبون, أقساط الضمان.</p>	<p>2. عوامل الزبائن: - رضا الزبون Customer Satisfaction - وقت التسليم Time of Delivery - الجودة Quality</p>
<p>- كمية المعاب, كمية المرتجع من الزبائن, استقصاء آراء الزبائن, قيمة المعاد تشغيله, تقارير الخدمات, أقساط الضمان. - زمن الدورة التصنيعية (من المواد الخام حتى اكتمال المنتج), كفاءة العمل, كفاءة المكنائن, قيمة الفضلات, قيمة المعاد والسكراب. - زمن الإعداد (تهيئة) المكنائن, زمن الدورة - خبرة المشغل, طاقة المكنائن, أنشطة الصيانة.</p>	<p>3. العمليات الداخلية: - الجودة Quality - الإنتاجية Productivity - المرونة Flexibility - جاهزية المعدات Equipment - Readiness</p>
<p>- عدد الحوادث, تأثير الحوادث. - عدد تغيرات التصميم, مهارة طاقم البحث والتطوير, عدد النسخ الصحيحة. - عدد أيام ما قبل أو بعد تاريخ الشحن المحدد. - ساعات التدريب, مقدار تطوير مهارة الأداء. - معدل دوران العاملين.</p>	<p>4. الابتكار والتعلم: - الابتكار المنتج Product innovation - وفتية المنتج الجديد Timeliness of new product - تنمية المهارة Skill development - العاملون</p>

Source: (Blocher, et al, 2005:38-39)

كما يتطلب تطبيق الإستراتيجية انتباهاً مستمراً وتركيزاً على مبادرات التغيير والأداء مقابل النواتج المستهدفة. أي الاعتراف أن البطاقة ليس مشروعاً لقياس الأداء وتقويمه فحسب وإنما هو مشروع تغيير. ويوضح الشكل ذو الرقم (2) الإطار الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن.



Source:

(<http://www.Samehar.wordpress.com/2007>)

ويمكن أن تعتمد الشركة على تحليل سلسلة القيمة في بناء الإستراتيجية من خلال

خطوتين هما: (Blocher, et al, 2005: 41)

الخطوة الأولى: تحديد أنشطة سلسلة القيمة Identify the value – chain Activities
إذ تقوم الشركة بتحديد الأنشطة الخاصة بالقيمة فعلى الشركة أن تتقن عملية التصميم, عملية التصنيع, والخدمات المقدمة للزبائن.

الخطوة الثانية: تحسين مزايا المنافسة من خلال خفض التكلفة أو إضافة قيمة Develop
competitive advantage by reducing cost or adding value. هذه الخطوة تحدد الشركة مزايا طبيعة المنافسة الحالية والمحتملة عن طريق دراسة أنشطة القيمة وموجهات الكلف وتعرفها مبكراً.

وعليه يجب على الشركة أن تأخذ بالاعتبار الآتي:

1. تشخيص مزايا المنافسة (قيادة التكلفة, أو التمييز).
2. تشخيص الفرص لإضافة القيمة.
3. تشخيص فرص خفض التكلفة.
4. استغلال العلاقات الترابطية بين الأنشطة في سلسلة القيمة.

كما يجب ربط بطاقة الأداء المتوازن بالخارطة الإستراتيجية، التي تتمكن أية شركة من خلالها القيام بوصف أهدافها وإيضاحها ومبادراتها المستهدفة وتقويم أدائها فضلاً عن العلاقات بين مجمل الأجزاء الإستراتيجية. إذ أصبحت خارطة الإستراتيجية إحدى الخصائص الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن لتطور وصف العلاقات المتداخلة (السبب

والنتيجة) في محتوى إستراتيجية الشركة وتعد حجر الأساس لنظام الإدارة الإستراتيجية. وعليه تكون خارطة الإستراتيجية على وفق الشكل ذي الرقم (3).

شكل (3)

خارطة الإستراتيجية

الابتكار والتعلم Learning and innovation

ويقاس بالطريقة الآتية:

- كلفة التدريب لكل عامل.
- عدد التكنولوجيات المستحدثة (المنبتقة).
- عدد العمليات التصنيعية الجديدة المطورة.
- عدد العمليات التصنيعية الجديدة قيد التطوير.

العمليات الداخلية Internal Process

وتقاس بواسطة الآتي:

- زمن إنتاج المنتج.
- مخزون المواد الأولية.
- زمن أمر العملية.
- المعاب تصنيعياً.

الزبائن Costumers

ويقاس على وفق الآتي:

- ملاحظة الزبون من دقة وملائمة التسليم.
- ملاحظة الزبون عن جودة المنتج.
- ردود فعل الزبون.
- كفاءة الزبون أو رضاه مع سرعة الخدمة.

الأداء المالي Financial Performance

ويقاس على وفق الآتي:

- نمو الإيراد. - مجمل الربح. - معدل كلفة التشغيل.
- نسبة تكلفة المبيعات إلى المبيعات.

Source: (Blocher, et al, 2005: 45)

والسؤال الذي يطرح نفسه هو كيف يمكن لبطاقة الأداء المتوازن عكس إستراتيجية الشركة؟

والجواب على ذلك يمكن لبطاقة الأداء المتوازن أن ترى كشراع ذي طريقتين. بحيث تصمم للمساعدة على تضمين الإستراتيجية (BSC Strategy) وبالوقت نفسه يمكن لها أن تعكس الإستراتيجية (Strategy BSC) إذ يمكّن الأول من الاستدلال على إستراتيجية الشركة من خلال الدراسة بعناية لبطاقة الأداء المتوازن. فمثلاً أن تأخذ بنظر الاعتبار اعتماد إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التمييز ولماذا؟ والجواب على ذلك يبين لك كيف أن بطاقة الأداء المتوازن تعكس إستراتيجية الشركة أي الجانب الثاني. لاحظ أن الشركة تستخدم المعايير في الأبعاد الأربعة.

المحور الثالث

أوجه الاستخدام الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن محاسبياً

يمكن عرض أوجه استخدام البطاقة محاسبياً من خلال عكس إستراتيجية الشركة على وفق الآتي:

أ. ترجمة إستراتيجية الشركة من خلال أبعادها الأربعة

تعد البطاقة بمثابة موازنة مستقبلية تعمل على ربط المنظورات الأربعة معا من أجل تحقيق إستراتيجية الشركة إذ لكل منظور دور خاص في ترجمة إستراتيجية الشركة وعلى وفق الآتي:

المنظور المالي: تهدف الإستراتيجية المالية إلى زيادة عائد حملة الأسهم، ولتحقيق ذلك

تعتمد الشركات على إستراتيجيتين هما: (Kaplan, et al, 2007: 395)

1. إستراتيجية نمو الإيرادات: وتتحقق هذه في اتجاهين بناء الامتيازات من خلال تطوير مصادر جديدة للإيراد من الأسواق الجديدة أو المنتجات الجديدة. وزيادة قيمة الزبائن من خلال العمل مع الزبائن الحاليين لتوسيع علاقتهم بالشركة وزيادة رضاهم.
2. الإستراتيجية الإنتاجية: تركز هذه على الإستراتيجيات الإنتاجية التي تؤدي إلى خفض الكلف مع المحافظة على الجودة لعكس ميزة تنافسية.

منظور الزبائن: تعد أهمية الزبون جوهر إستراتيجية الشركة لأنها تساعد على ربط العمليات الداخلية لتحسين إنجازاتها مع زبائنها، وبدوره يوضح الموقف التنافسي للشركة.

ويتم ذلك من خلال ثلاثة اتجاهات وهي على وفق الآتي: (Kaplan, et al, 2007: 395)

1. قيادة المنتج ويمثل قدرة الشركة على تقديم منتج متميز وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر الزبون.
 2. التميز في العلاقات مع الزبائن عن طريق الفهم الجيد لاحتياجاتهم وتلبيةها في الوقت المناسب.
 3. التفوق بالعمليات التشغيلية، إذ إن الشركات المتميزة تشغيلياً تقدم توليفة من الجودة والسعر وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن.
- منظور العمليات الداخلية: يمكن للشركة أن تعتمد على أساليب الإستراتيجية للعمليات الداخلية عن طريق أربعة مستويات وهي على وفق الآتي:
1. خلق التفوق والتميز عن طريق الإبداع والتطوير.
 2. زيادة أهمية الزبائن من خلال عمليات إدارة الزبون.
 3. تحقيق التفوق بالعمليات التشغيلية لتحقيق الجودة العالية وبالكلفة الواطئة وسرعة التسليم.
 4. إنجاز علاقات جيدة مع أصحاب المصالح وعمليات البيئة الخارجية.

منظور التعلم والنمو: إن أساس خارطة الإستراتيجية هو منظور التعلم والنمو الذي يرتبط بالقدرات الجوهرية والمهارات والثقافات اللازمة لدعم إستراتيجية أية شركة ونظام المعلومات والإمكانات والقدرات اللازمة لاستمرارية تحسين العمليات والعلاقات مع الزبائن، أي إن الخارطة الإستراتيجية هي وسيلة لربط عوامل النجاح غير المالية بالنتائج المالية وتسهيل تطبيق نظام قياس الأداء.

ب. اعتماد بطاقة الأداء المتوازن كأداة للربط بين الإستراتيجية والموازنة لتقويم الأداء

لقد تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن على وفق متطلبات الرقابة الإدارية، إذ ربطت البطاقة مع أساليب الرقابة الإدارية المتبعة من قبلها وذلك من خلال الموازنات والكلف المعيارية بعد أن الموازنة إهدى الأساليب المستخدمة في الرقابة الإدارية وتقويم الأداء. وتعتمد علاقة الموازنة بإستراتيجية الشركة على مقدار اهتمامات الإدارة وردود أفعالها. وفي الوقت نفسه أن نظام التقارير المعد على أساس بطاقة الأداء المتوازن يقود إلى إمكانية تبيان التقدم في تحقيق الإستراتيجية من خلال تحقيق الربط بين عملية التعلم الإستراتيجي والرقابة على العمليات. (Kaplan and Norton, 2007: 273)

وعليه فإن عملية إدماج بطاقة الأداء المتوازن مع عمليات التخطيط وإعداد الموازنات، يمثل أمراً جوهرياً للشركات التي تطبق الإستراتيجية. ويتحقق التكامل بين دورة العمليات والإدارة الإستراتيجية من خلال ثلاث عمليات هي: (متولي، 2003: 60-59).

1. ربط الإستراتيجية بالموازنة.
 2. جعل الإستراتيجية ذات عمليات مستمرة.
 3. الاهتمام بعمليات الاختبار والتعلم والتكيف الإستراتيجي.
- ويمكن للشركات إتباع الهبوط التدريجي للانتقال من المستوى الإستراتيجي الذي يغطي فترة طويلة الأجل إلى الموازنات التي تغطي فترة قصيرة الأجل. مما تقدم يتضح أنه في ظل أداء متكامل مبني على بطاقة الأداء المتوازن، يمكن تحديد مدى تحقيق الأهداف القصيرة الأجل التي تظهرها الموازنات التي تتكامل فيما بينها للوصول إلى الأهداف طويلة الأجل التي تنطوي عليها الإستراتيجية والتمكين من تحقيق المساءلة واتخاذ الإجراءات التصحيحية للرجوع إلى المسار الإستراتيجي للشركة.

ج. استخدام البطاقة في تحقيق الرقابة الإستراتيجية

يتم إدماج بطاقة الأداء المتوازن ضمن العمليات الإدارية لتحقيق الرقابة الإستراتيجية. إذ إن الرقابة الإستراتيجية تتم باستخدام بطاقة الأداء المتوازن على وفق الآتي: (عبد الفتاح، 2005: 187-188)

- (1) ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف ومقاييس تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن.
- (2) وضع خطة الشركة ووضع أهداف فرعية لكل هدف إستراتيجي وتحديد علامات المسار لهذه الخطة.

(3) تحديد برامج إستراتيجية لتنفيذ خطة الشركة في ضوء جدول زمني، كذلك يلزم أن تعرض البرامج نفسها علاقات السبب والنتيجة التي توضح الروابط بين المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.

(4) تقسيم البرنامج الإستراتيجي ودوره إلى خطة عمل أو أكثر، وتتضمن تلك برامج الموازنة التشغيلية، وتقوم الشركة بمراقبة خطط العمل.

د. استخدام البطاقة كمؤشرات قيادة في اتخاذ القرارات و تقويم الأداء

تعد مؤشرات القيادة أو التوجيه هي المقاييس التي تحدد النتائج المالية وغير المالية المستقبلية لإرشاد الإدارة في صنع القرارات. فشمولية مؤشرات القيادة الملائمة في بطاقة الأداء المتوازن تعمل على خلق نموذج أعمال منطقي يربط مقياس الأداء (السبب والنتيجة) التي تعكس العلاقات الإستراتيجية والمفتاح العملياتي. كما أن مؤشرات القيادة أو التوجيه لتحديد وتقييم الأداء هي جزء ضروري من الإدارة الحديثة للتكلفة (Modern of Cost Management) لأن تلك المقاييس تسمح للعاملين للتخطيط أو الحكم على تقدمهم في الإنجاز لمواجهة الأداء المستهدف، أي إن العاملين سيعرفون أن تلك المؤشرات ستعمل على خفض التكلفة مستقبلاً أو تحسين الربحية. وهناك العديد من مؤشرات قيادة الأداء التي هي بطبيعتها تضمن المقاييس الآتية: (Hilton, et al, 2006: 820-821)

1. مقاييس التعلم والنمو التنظيمي، وهي المقاييس التي تصف طريقة تنظيم زيادة القدرات واستخدامها أو القابليات لتطوير منتجات جديدة وتوفير منتجات أكثر كفاءة.
2. مقاييس كفاءة عمليات الإنتاج والأعمال، وهذه المقاييس تصف كيفية كفاءة التحويل الفعلي للموارد إلى منتجات. أي إن هذه يمكن أن تشمل عمليات تمتد إلى سلسلة القيمة.

3. مقاييس الزبون، تصف هذه المقاييس كيفية تعظيم قناعة الزبون وكسب ولأنه. مما تقدم يرى الباحث أن استخدام مؤشرات القيادة في بطاقة الأداء المتوازن تخدم الآتي:

1. أن مؤشرات القيادة في بطاقة الأداء المتوازن تنفع في عملية التخطيط وصنع القرارات.

2. إن مؤشرات القيادة في البطاقة تستخدم لنقل الإستراتيجية إلى العاملين (Communication Strategy to Employees) إذ إن معظم العاملين في الشركة ليس لديهم فهم أو تصور عن آثار أنشطتهم على قيمة الزبون وربحية الشركة، فتوصيل مؤشرات القيادة في البطاقة يمكن أن يجعل للعاملين تصوراً أو رؤية عن كيفية تأثر الزبون بنتائج أنشطتهم.

3. تحفيز العاملين وتقويم الأداء (Motivating Employees and Evaluating Performance)، إذ تعد مؤشرات القيادة في البطاقة بمثابة دليل للعاملين أو مرجعية لمقارنة إنجازاتهم. وعليه فهي تمثل أنموذجاً شاملاً وملائماً لمؤشرات القيادة التي تعلم العاملين عن كيفية تمكين الشركة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

هـ. اعتماد بطاقة الأداء المتوازن كمقياس للأداء الإستراتيجي

من الأهداف الرئيسية للمحاسبة هو القيام بعملية الرقابة وتقويم الأداء إذ يعرف تقويم الأداء بأنه "عبارة عن مدى قدرة الشركة على إدارة نفسها والقيمة التي تنجزها لزيائنها وبقية أصحاب المصالح فيها من خلال القياس وإجراء المقارنة والتحكيم ومعرفة البيئة التي ينجز فيها ذلك الأداء". (www.BalancedScoredreview.it, 2004)

فقد كانت الشركات في الماضي تحصر اهتمامها في قياس الأداء على النتائج المالية لعملياتها بالوقت الذي لا يعبر هذا عن النجاح الحقيقي للشركة، وهناك عدة أساليب تقليدية لتقويم الأداء محاسبياً منها الآتي:

1. أسلوب الكلف المعيارية
2. أسلوب الموازنات التخطيطية
3. أسلوب التحليل المالي

وقد أتضح أن استخدام الأساليب التقليدية أصبح غير كاف لتلبية احتياجات العصر الحديث كونها جميعاً ركزت على المقاييس المالية، مما يتطلب استخدام أساليب أخرى تساعد على تطوير عملية قياس وتقويم أداء الشركات وزيادة فاعليتها، فضلاً عن شمولها للوحدات التنظيمية على كافة المستويات بحيث تنجح في الربط بين الأهداف الإستراتيجية والتنشغيلية وفي توفير المعلومات. وهذا ما دعا إلى استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقويم الأداء الإستراتيجي للشركة من خلال جمع المعلومات لغرض تحديد درجة تحقيق الأهداف عن طريق التركيز على المقاييس غير المالية فضلاً عن المقاييس المالية والتعرف على اتجاهات الأداء السابق واللاحق لأنشطتها واتخاذ القرارات اللازمة لتحديد مسيرتها والتأكد من أن الشركة تسعى إلى تنفيذ الإستراتيجيات مما يساعد في إدامة الرؤية طويلة الأجل. مع العلم أن مؤشرات البطاقة تختلف باختلاف إستراتيجيات الشركات، أي تعد الشركة بطاقات مختلفة تتواءم مع تنفيذ إستراتيجياتها.

المحور الرابع

علاقة بطاقة الأداء المتوازن بأساليب المحاسبة الإدارية الأخرى

لبطاقة الأداء المتوازن علاقة مع أساليب المحاسبة الإدارية الأخرى الحديثة وعلى

وفق الآتي: (www.Http/financialmanger: 2009)

1. **القيمة الاقتصادية المضافة:** يكمن الفرق بين القيمة الاقتصادية المضافة و بطاقة الأداء المتوازن في كون الأولى تتعلق بأداء الشركة إذ توفر معلومات أكثر فائدة حول قيمة العمليات للمدد السابقة لكونها تمثل قياس لتوليد القيمة المضافة لحملة الأسهم وتوحد مصالح الموظفين مع مصالح حملة الأسهم، في حين تتعلق بطاقة الأداء المتوازن بإدارة سلوك الإدارة الإستراتيجية كأداة لدعم نشاط الإدارتين الإستراتيجية والتنشغيلية، فالقصد من بطاقة الأداء المتوازن هو مساعدة المدراء على وضع أيديهم على موضع النيبض في الشركة لكنها تفتقر إلى التركيز على جانب واحد وهو المساءلة وهنا يأتي دور القيمة الاقتصادية المضافة فهي ليست إستراتيجية وإنما طريقة لقياس النتائج وان توليد تحسينات قابلة للحفاظ عليه في القيمة المضافة يعد مرادفاً لزيادة قيمة حملة الأسهم. إن

حملة الأسهم يعهدون للإدارة بتنفيذ الإستراتيجية ولكن اهتمامهم الأولي ينصب على الأرباح، وتبين القيمة المضافة فيما إذا قام المدراء بموازنة قياسات بطاقة الأداء بشكل صحيح، فالبطاقة تمثل هدفاً عاماً يلخص التداخل بين المتغيرات ويحدد في النهاية النجاح. وإن القيمة المضافة تشخص عجزين في قياس الأداء المالي التقليدي الأول هو مشكلة المبالغة في الاستثمار عند استخدام صافي الدخل أو الإرباح فقط، والثاني مشكلة تخفيض الاستثمار عند استخدام النسب مثل العائد على الاستثمار أو العائد على حقوق الملكية وعليه فالمدراء في هذه الحالة يأخذون مخاطرة أقل ومساراً قصيراً الأمد ينصب على تخفيض الكلف والتخلص من الموجودات قليلة الاستخدام لتحقيق التحسن المالي بالنسبة لهم، في حين إن وجهة النظر المالية في بطاقة الأداء المتوازن تقوم بتفكيك مصفوفة قيمة حملة الأسهم إلى أهداف فرعية لتخفيض الكلفة وتحسين الإنتاجية ونمو الإيرادات، إذ إن أهداف الزبون هي التي تحدد الإستراتيجية لنمو المبيعات وأن بطاقة الأداء المتوازن تعمل كمنهج لإدارة القيمة لتحديد موجبات نمو الإيرادات.

2. محاسبة الكلف والإدارة على أساس الأنشطة: العديد من أساليب الكلف على أساس الأنشطة مصممة لتتبع الكلف الظاهرة فقط وهذا أسلوب فيه خلل لأنه لا يوفر معلومات كاملة، إذ يجب أيضاً تتبع كلفة رأس المال المستخدم كذلك. وحتى عند القيام بذلك فإنه لا يزال يعطي صورة غير كاملة لوجود جوانب كلفة مهمة وحيوية أخرى يحتاج المدراء أن يفهموا تأثيرها على الإيرادات مثل رضا الزبون وموقف السوق وأخلاقيات الموظفين وعوامل أخرى. إن الكلف على أساس الأنشطة توفر معلومات مفيدة لكن معلومات من دون فعل لا تضيف قيمة كما أن معلومة الكلفة بغض النظر عن دقتها لا تعد كافية لتعظيم القيمة، فالمدراء بحاجة لفهم كيف تتفاعل الكلف مع مؤشرات أداء أخرى قبل التمكن من تحسين أداء أعمالهم وهذا يرتبط مع بطاقة الأداء المتوازن التي تتبع المعلومات حول أداء المالي مع التركيز على المؤشرات القيادية للنجاح المستقبلي من خلال تقديم مجموعة قياسات مواكبة للأعمال بحيث يمكن مراقبة الأداء وتقويمه. إن كل وحدة اقتصادية سوف تركز على قياسات مختلفة معتمدة على إستراتيجيتها وسوف تترجم الإدارة إستراتيجيتها إلى أهداف يمكن قياسها.

3. المقارنة المرجعية: تقدم بطاقة الأداء المتوازن حلاً بالنسبة لمسألة تركيز المقارنة المرجعية على الأداء الداخلي من خلال توحيد الأبعاد المختلفة للأداء الداخلي والخارجي، وتبقى علاقات السبب والنتيجة التي تربط قياسات الأداء مع النجاح التنظيمي تشكل تحدياً، لذلك يتم توصية دالة الجودة لتساعد على التأثير إذا ما أخذت وجهة نظر الزبون بنظر الاعتبار أثناء تصميم المنتج أو نظم تطوير الخدمة.

4. إدارة الجودة الشاملة: تحتاج الشركات للحفاظ على الجودة الموجودة، وتستمر بالقيام بتحسينات مستمرة لتحدي النجاح الإستراتيجي من خلال أبعاد أخرى في افتراضات القيمة تلك الأبعاد موجودة في جوهر بطاقة الأداء المتوازن، إذ تعد متممة وليست بديلة لقياسات الأداء الأخرى. وقد اختيرت تلك القياسات لتوجه اهتمام المدراء وتقود مستويات الأداء إلى اقتحام المنافسين. إذ إن الروابط السببية في خارطة الإستراتيجية

ليطاقة الأداء المتوازن تتمسك ببرامج الجودة من خلال هيكلية الطريقتين التي تمكن تحسينات العملية أن ترتبط مع مخرجات الإستراتيجية باعتماد الآتي:

أ. تحسينات الجودة الموجودة في وجهة نظر العمليات الداخلية للشركة ينبغي أن تحسن واحداً أو أكثر من قياسات المخرجات في وجهة نظر الزبون.
ب. تؤدي تحسينات الجودة إلى تخفيض الكلف.

وعليه فإن بطاقة الأداء المتوازن تمكن المدراء من ترجمة تحسينات الجودة إلى إيرادات أعلى. كما تقود نحو إعادة توظيف الموارد النادرة وتوجه الموارد نحو العمليات والمبادرات الأكثر حرجاً لتنفيذ الإستراتيجية من خلال مبادرات الجودة.

4. **إعادة الهندسة:** تعد إعادة الهندسة تحسيناً غير مستمر للعمليات القائمة، فقد تكون مطلوبة عندما لا يؤدي تحسين العملية المستمر مثل منهج الجودة الشاملة إلى تحقيق الأداء المطلوب. لكن من دون قيادة من بطاقة الأداء الإستراتيجية فإن إعادة الهندسة مثلها مثل الجودة الشاملة يمكن أن تركز على العمليات غير الحرجة للنجاح الإستراتيجي، بحيث لا يكون للتحسينات في العمليات المعاد هندستها أي تأثير اقتصادي مهم. فضلاً عن ذلك يمكن أن تهمش إعادة الهندسة من خلال برامج تخفيض الكلفة. ومن دون وجهة نظر الإستراتيجية لقياسات المخرجات غير المالية في بطاقة الأداء المتوازن فإن القياس الافتراضي لبرامج إعادة الهندسة ينتهي بكونه وفورات كلفة. كما إن بإمكان بطاقة الأداء المتوازن رفع الإستراتيجيات التي تركز على العملية من خلال تحديد قياسات غير مالية متعددة في افتراض القيمة الذي يمكن أن يكون مخرجات ناجحة ناتجة عن إعادة الهندسة.

المحور الخامس

أوجه القصور المحاسبي في بطاقة الأداء المتوازن التقليدية

على الرغم من المنافع أنفة الذكر لبطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء وفي نجاح تطبيق إستراتيجية الشركة إلا أن هناك بعض الانتقادات منها الآتي:

1. لا تفترض أن علاقات السبب والأثر تكون ذات روابط دقيقة.
2. لا تبحث عن تحسينات لكل المقاييس طوال الوقت ولكن إلى نقطة معينة يكون أي تحسين إضافي فيها قد لا ينسجم مع تعظيم الربح في الأجل الطويل.
3. لا تستخدم أهداف موضوعية فقط في بطاقة الأداء المتوازن وإنما تستخدم كذلك مقاييس شخصية مثل معدلات رضا الزبائن ومعنويات العاملين.
4. لا تكف عن دراسة تكاليف المبادرات ومنافعها مثل الإنفاق على تكنولوجيا المعلومات وإلا يمكن أن توجه الإدارة إلى مقاييس ليست ذات نفع.
5. عدم تجاهل المقاييس غير المالية عند تقويم أداء المدراء، إذ إن تجاهلها سوف يؤدي إلى التقليل من أهمية المدراء واهتمامهم بالمقاييس غير المالية.
6. لا تستخدم مقاييس أكثر من اللازم لأن تضمينها مقاييس غير مالية قد يجلب الاهتمام بعيداً عن المقاييس المهمة.

ويرى الباحث أن ما يعاب على بطاقة الأداء المتوازن بشكل رئيس أنها أهملت جوانب أخرى مثل منظور المجهز وكذلك أهملت الجانب الاجتماعي والبيئي، إذ إنه على الرغم من إدراك الشركات لأهمية البعد الاستراتيجي للإدارة البيئية والمسؤولية الاجتماعية والتوجه إلى تشكيل نظم للإدارة البيئية وعدّ الكلف المرتبطة بحماية البيئة بنداً مهماً من بنود الموازنة إلا أن الكثير لازال ينظر إلى استدامة الشركات على أنه قيد مكلف. على الرغم من أن الشركات تتعامل مع كميات كبيرة من المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية وبالتالي يمكنها استخدام مؤشرات الأداء المستدام Sustainable Performance Indicators (SPI) لغرض تغطية البعد الاقتصادي أو البيئي أو الاجتماعي للاستدامة.

إذ إن مؤشرات الأداء الاقتصادي تغطي الأمور المرتبطة بالتعاملات الاقتصادية للشركة وتركز على كيفية تغير الوضع الاقتصادي للإطراف أصحاب المصلحة بناءً على نتيجة أنشطة الشركة، في حين تهتم مؤشرات الأداء الاجتماعي بتأثير الشركة في النظم الاجتماعية داخل المحيط الذي تعمل فيه، أما مؤشرات الأداء المالي فهي تعكس تأثير الشركة في الأنظمة البيئية (الماء، والهواء، والتربة).

ويمكن حصر المؤشرات المرتبطة بالبعد البيئي في نوعين أحدهما يختص بالعملية الإنتاجية والآخر يختص بالمنتج. إذ تحاول الشركات الناجحة الاهتمام بالأدوات التي تحقق لها التقويم الجيد لأدائها البيئي. وطالما تعدّ بطاقة الأداء المتوازن أداة لتحويل أو ترجمة الاستراتيجيات إلى عمل فكان من المفترض أن تدمج الإستراتيجية البيئية كذلك في مكوناتها أي إضافة البعد البيئي إلى أبعادها الأربعة وعندها تحقق مفهوم الاستدامة. إذ يجب على الشركات قياس والتقرير عن تأثيراتها البيئية بطريقة مناسبة وشفافة ويمكن للأطراف ذات العلاقة فهمها بسهولة وفهم آثار السياسات البيئية على مؤشرات الأداء المرتبطة بهم. (عبد الحليم، 2005: 20)

ويرى بعض الباحثين أن إستراتيجية استدامة الشركات يجب أن تلبى احتياجات الأطراف ذات المصلحة من دون تعريض قدرة الشركة على مقابلة تلك الاحتياجات للحظر في المستقبل، إذ طور هو وزملاؤه فكرة استخدام المفهوم الإداري الذي يفرق بين المستويات المعيارية والإستراتيجية والتشغيلية. (Bieker, et al, 2001: 2)

وبالوقت نفسه اقترح (Elkington) مدخلاً يتم فيه دمج جزئي في المجالات التي يغطيها نموذج العناصر المهمة للاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ويشار إليها بالمجالات المجزأة Shear Zones إذ يوفر للشركات إمكانية التفكير في عمل روابط بين كل بعدين من أبعاد الاستدامة وعلى وفق الآتي:

أ. حالة العمل Business Case وتتناول كيفية مساهمة الاستدامة البيئية في الاستدامة الاقتصادية.

ب. حالة البشر Human Case وتتناول كيفية مساهمة الاستدامة الاقتصادية والبيئية في الاستدامة الاجتماعية.

ج. الحالة الخضراء Green Case وتنظر إلى الاستدامة من زاوية كيفية خدمتها للبيئة ومن ثم تبحث الشركات عن الكيفية التي تؤثر بها الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية في الاستدامة البيئية.

ولما كانت التنمية المستدامة توفر معلومات ومواضيع مهمة يمكن ويجب إدخالها في مهام واستراتيجيات وعمليات الشركات التي تهتم بالمستقبل فيصبح من الضروري أن يتضمن إطار بطاقة الأداء المتوازن هذا الجانب وبالتالي إدخال مؤشرات الأداء البيئي المرتبط بإبعادها الأربعة وإضافة البعد البيئي، إذ يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في اختيار مؤشرات الأداء البيئي وتطويره بحيث تدخل ضمن محتوى الأهداف الإستراتيجية للشركة. (Johnson, 1998: 38)

ويمكن ربط الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن بالعناصر الضرورية للتنمية المستدامة، إذ هناك أربعة أطراف لها اهتمامات بيئية هي الإدارة والموظفون والحكومة والمجتمع، وكل منهم يركز على جوانب معينة من الأداء البيئي، فالإدارة تهتم بتلبية المتطلبات البيئية والموظفون يهتمون بالوضع البيئي داخل الشركة في حين تهتم الحكومة بالالتزام بالقوانين والأنظمة البيئية بالوقت الذي يهتم المجتمع بما وراء الالتزام بالقوانين البيئية وإظهار أثر الحالات المخالفة. وتعد بطاقة الأداء المتوازن إطار لإدارة وتقويم ودمج القضايا البيئية في عملية خلق القيمة Value Creating للشركة فضلا عن كونها أساس نظم الإدارة الإستراتيجية للشركة. وعندها توصل بطاقة الأداء المتوازن البيئية إلى علاقات خطية بين الأجزاء مما يقود إلى نموذج عمل جديد. (Sidiropoulos, et al, 2004: 29)

ويرتبط البعد البيئي باستهلاك الطاقة والمواد الخام ومخلفاتها والمطروحات والانبعاثات الملوثة. ويعتمد البعد البيئي على الرأي الذي ينادي بتخطيط السلوك الأخضر وتقويمه على مستوى الإستراتيجية التشغيلية.

وتبنى ميكانيكية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على تحديد الأهداف البيئية والاجتماعية وربطها ببعضها البعض من خلال علاقة السبب والنتيجة، كما يجب تحديد مؤشرات الأداء الحاكمة أو القائدة ويتم اعتمادها على وفق استراتيجيات الشركة المتعلقة بالاستدامة. وهناك عدة اتجاهات لدمج الأمور البيئية في بطاقة الأداء المتوازن وهي على وفق الآتي: (عبد الحليم، 2005: 24)

1. دمج المقاييس البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة.
2. إضافة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية والاجتماعية في الحسبان.
3. تكوين بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي.

وقد اتفق الباحثون على أن هناك خمس طرق أساسية لدمج القضايا البيئية في بطاقة الأداء المتوازن لتصبح البطاقة مستدامة Sustainable Balanced Scorecard (SBSC) وهي على وفق الآتي: (Bieker, et al, 2001: 5-6)

1. بطاقة الأداء المتوازن المستدامة الجزئية Partial Sustainable Balanced Scorecard

يتم إدخال واحد أو اثنين من مؤشرات الاستدامة في بعض المنظورات أو الأبعاد المختارة من بطاقة الأداء المتوازن التقليدية بشكل جيد.

2. بطاقة الأداء المتوازن المستدامة العرضية Transversal Sustainable Balanced Scorecard

بموجب هذه الطريقة يتم إدخال المؤشرات البيئية في المنظورات الأربعة للبطاقة التقليدية, ويتم التركيز على الأمور المستدامة الممكنة أو المحركة للقيمة من أجل النجاح في المستقبل.

3. بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذات البعد المضاف Additive Sustainable Balanced Scorecard

في هذه الطريقة يتم إضافة بعد خامس خاص بالاستدامة البيئية إلى منظورات البطاقة التقليدية، وهذه الطريقة تطور حالة الاستدامة في الشركة ويمكن تطبيقها في الشركات المهتمة كثيراً بأمور الاستدامة.

4. بطاقة الأداء المتوازن المستدامة الكلية Total Sustainable Balanced Scorecard بموجب هذه الطريقة يتم ربط البعد أو المنظور المستدام الخامس بالمؤشرات المستقبلية الخاصة بالمنظورات الأربعة كلها ثم يجعل علاقة السبب النتيجة واضحة بينما يحتفظ في الوقت نفسه بالخصوصية، وهي تهدف إلى إدخال الأمور البيئية والاجتماعية في كل المنظورات داعية الشركة إلى التنمية المستدامة وبقوة.

5. بطاقة الأداء المتوازن المستدامة للخدمات المشاركة Shared Services Sustainable Balanced Scorecard

يطلق أيضاً عليها بطاقة الأداء للخدمات المستدامة، وتعني استخدام الشركة لبطاقة الأداء المستدامة في بعض أجزاء الشركة فقط، فهي تعمل بـ(SBSC) في وحدة الخدمات المشاركة المسؤولة عن الاستدامة البيئية فقط. وقد قسم (Dyllick) وزملاؤه تلك الاستراتيجيات على أربعة أنواع من الاستراتيجيات البيئية وهي على وفق الآتي: (عبد الحليم، 2005: 26)

1. الإستراتيجية النظيفة Clean Strategy وهي إستراتيجية مواجهة السوق البيئي من أجل الدفاع عن السوق الموجود.
2. إستراتيجية الكفاءة Efficient Strategy وتمثلها استراتيجيات التكلفة البيئية وتهدف إلى خفض الكلف المرتبطة بالعمليات البيئية غير الكفوءة.
3. الإستراتيجية الابتكارية Innovative Strategy وهي استراتيجيات للمفاضلة أو التمايز البيئي وتهدف إلى زيادة المبيعات والإيراد الناتج من المنتجات البيئية.
4. الإستراتيجية المتقدمة Progressive Strategy وهي استراتيجيات لتطوير السوق البيئية تهدف إلى إظهار التغيرات في الإطار المؤسسي الذي قد يعطي الشركات مزايا تنافسية زيادة من المنافسين الأقل اتجاهاً إلى الاستدامة وذلك من أجل تطوير الأسواق بيئياً. وفي الحقيقة أن تلك الأنواع متداخلة مع بعضها ولا يمكن التمييز بينها بطريقة حاسمة وواضحة.

الخلاصة

إن بطاقة الأداء المتوازن تعد إطار عمل ونظام قياس واتصال يصف إستراتيجية الشركة من خلال أربعة أبعاد تمكنه من إعطاء التصور المستقبلي عن عملية خلق القيمة الاقتصادية، وبهذا تساعد بطاقة الأداء المتوازن على إجراء عملية التغيير المطلوبة حيث تعمل على جلب

انتباه الإدارة إلى المناطق الحرجة لأنشطة الشركة في الأبعاد الأربعة، وان التفاعل بين تلك الأبعاد أو المنظورات قائم على علاقة السبب والنتيجة لتُصب نتائج التفاعل في المنظور المالي. ومن الناحية المحاسبية تكمن الأهمية الإستراتيجية لاستخدام هذا النموذج في الآتي:

1. عكسه لإستراتيجية الشركة من خلال الأبعاد الأربعة.
2. كونه أداة ربط بين إستراتيجية الشركة والموازنة لتقويم الأداء.
3. إمكانية استخدام أنموذج البطاقة في تحقيق الرقابة الإستراتيجية.
4. استخدام البطاقة في تحقيق الرقابة الإستراتيجية.
5. تعد البطاقة بمثابة مقياس للأداء الاستراتيجي.

وعلى الرغم من كل ما تقدم لازلنا البطاقة تفتقر إلى البعد الاجتماعي والبيئي والذي يعدّ في اعتقاد الباحثين البعد الخامس للبطاقة.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. الرسائل والاطاريح

1. البرزنجي، بهار خالد مصطفى (2008)، اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد.
2. الدقاف، عبده احمد محمد (2004)، مدخل مقترح لإدارة الكلف في المنشآت الصناعية بهدف دعم الميزة التنافسية في ظل البيئة الاقتصادية والصناعية الحديثة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة قناة السويس، مصر.
3. علاء جاسم سلمان، (2003)، "دور معلومات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تقويم الأداء: دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية.

2. المجلات والدوريات

4. متولي، طلعت عبد العظيم (2003)، "اتجاهات معاصرة في قياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة"، بحث مرجعي، قسم الكلف ونظم المعلومات، كلية التجارة، جامعة طنطا.
5. الفضل، مؤيد محمد علي فضل (2006)، "أنموذج مطور لبطاقة العلامات المتوازنة على وفق متطلبات تقويم الأداء الاستراتيجي للنشاط المصرفي: دراسة ميدانية في عينة من المصارف الأهلية في العراق"، المؤتمر العلمي الأول، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الإسراء، عمان.
6. عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح (2005)، "العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأدوات للتخطيط والرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة التاسعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

3. الكتب

7. صالح، سمير أبو الفتوح (2000)، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية، مصر.
8. طارق عبد العال حماد، (2006)، الموازنات التقديرية-نظرية متكاملة، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.
9. مصطفى، احمد السيد (1998)، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، ط 3، مصر.
10. هورنجرن، تشارلز وداتار، سير كانت وفوستر، جورج (2009)، محاسبة الكلف مدخل إداري، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
11. محمد، محمود يوسف (2005)، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، الشركة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Blocher, J. Edward & Chen, H. Kung & Cokins, Gary & Lin, W. Thomas (2005) Cost Management A strategic Emphasis – 3ed, McGraw-Hill, Irwin Inc., USA.
2. Cohen Sandra, et al., (2006), "Do non-financial and financial performance parameters interrelate Athens university of economic and business", available on www.ssrn.com.
3. Hilton ,W. Ronald & Maher ,W. Michael & Selton, H. ,Frank- (2006), Cost Management Strategies for Business Decision- 3ed, McGraw ,Hill, Irwin Incuse.
4. Horngren, T. Charles & Foster, George & Datar, M. Srikant (2009), "Cost Accounting a Managerial Emphasis", 13th Ed, Prentice Hall International, Inc., USA.
5. Horngren, T, Charles & Foster, George & Datar, M. Srikant, (2003), "Cost Accounting a Managerial Emphasis", 11th Ed, Prentice Hall International, Inc., USA.

6. Kaplan, S. Robert & Atkinson, A. Anthony & Matsumura, M. Ella & Young, S. Mark (2007), Management Accounting ,5th ed, Person International Edition, Person Prentice Hall, New Jersey, USA.
7. Kaplan, S, Robert & Norton, P, David, (1996), "The Balanced: Translating Strategy in to Action", Boston, Harvard Business School Press.
8. Warren, S. Carl & Reeve, M. James & Fess, E. Philip (2002), Financial & Managerial Accounting, 7th ed., South Western, USA.
9. Stan Brignall (2001), "The UN Balanced Scorecard: A Social and Environmental Critique", Aston Business School, UK. Available on www.gf.com.

ثالثاً: الانترنت:

1. Defining performance measurement – A comment, (2004), www.balancedscorecardriview.it.
2. www.Balanced scorecard.org.
3. www.bscol.com
4. www.2GC.co.uk.
5. (www.Samehar.wordpress.com/2007)
6. (www.zuhlool.org/2009)
7. (www.hrm.group.com/vb/show thread)
8. (www.2Gc.com.uk)

