

استعمال مقاييس الاداء المالية وغير المالية في تقييم الاداء الاستراتيجي

المقدمة :

قياس وتقويم الأداء هو مكون هام من عملية الرقابة الإدارية في أي منظمة , إذ حضي باهتمام واسع من قبل المنظمات وخاصةً في مرحلتين أساسيتين , المرحلة الأولى بدأت في أواخر 1880 واستمرت إلى 1980 وفي هذه المرحلة كان التركيز على مقاييس الأداء المالية مثل الربح والعائد على الاستثمار، أما المرحلة الثانية بدأت في أواخر 1980 نتيجةً للتغيرات في السوق العالمية , إذ أصبحت المنظمات في البلدان الأقل نمواً تفقد حصتها في السوق لصالح المنافسين الأجانب الذين كانوا قادرين على توفير منتجات عالية الجودة وبتكاليف منخفضة وبمزيد من التنوع، ولاستعادة القدرة التنافسية فقد تحولت المنظمات ليس فقط في الأولويات الإستراتيجية من تخفيض تكلفة الإنتاج، والجودة ، والمرونة، والتسليم في الوقت المناسب، وإنما أيضاً بتنفيذ تكنولوجيات وفلسفات جديدة لإدارة الإنتاج وإن هذه التغيرات كشفت بأن مقاييس الأداء التقليدية لديها قيود كثيرة مما جعل المنظمات تستخدم مقاييس أداء غير مالية مثل رضا الزبائن وجودة المنتج، وفي هذه الفترة بدأت المنظمات تبحث عن أطر لقياس الأداء متعددة الأبعاد إذ إن لقياس وتقويم الأداء دوراً رئيسياً على الفاعلية التنظيمية، علاوةً على أنه إحدى أهم العمليات في أدبيات المحاسبة الإدارية لأن قياس دقة الأداء أمر بالغ الأهمية للحكم على نجاح أو فشل المنظمة، وإن مقاييس الأداء يجب أن يتم اختيارها بدقة . إن اختيار مقاييس الأداء يجب أن يكون على أساس ملائمتها لبيئة الأعمال التنافسية التي تعمل فيها المنظمة، وبالتالي فإن اختيار مقاييس الأداء هي واحدة من أهم التحديات التي تواجه المنظمات في جميع القطاعات، كان هدف التقرير هو تحديد مدى استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في المنظمات العراقية وتوضيح أهمية استخدام هذه المقاييس

تقويم الأداء

إن التغيرات البيئية المحيطة بالنظام المحاسبي عموماً والمحاسبة الإدارية خصوصاً من تنافس عالمي متزايد وتطورات تكنولوجية فائقة، وما صاحب ذلك من ثوره معلوماتية زادت من حاجة الإدارة إلى المعلومات الاستراتيجية المتعلقة بالبيئة الخارجية وتحليلات المنافس وبالمقابل ظهر عجز الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، وبالتالي فإن هذا العجز ناتج عن عدم وجود مؤشرات أداء ملائمة لطبيعة وظروف البيئة الحديثة، بالإضافة إلى التغيير الواضح في أولويات أهداف الإدارة الذي لا بد أن يواكبه تغيير مواز في أنظمة تقويم الأداء لتعبر عن مستوى تحقيق تلك الأهداف، مما أدى إلى ضرورة إعداد أساليب قياس جديدة كرضا الزبون والقدرة على الاحتفاظ بالزبون ورضا العاملين ومهاراتهم بحكم أن المقاييس المالية لوحدها غير كافية لتوجيه وتقييم كيفية عمل المنظمات، وبناءً على ما سبق يحاول الباحث بيان مفهوم قياس وتقويم الأداء وعلى النحو الآتي :-

1. مفهوم الأداء – Concept of Performance

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة لمنظمات الأعمال بشكل عام، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية والعنصر المحوري لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية، فضلاً عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف منظمات الأعمال والذي يتمحور حوله وجود المنظمة من عدمه، وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء، إلا أنه لم يتم التوصل إلى اتفاق حول مفهوم واضح ومحدد الأبعاد له، فإن الأداء مفهوم واسع ومحتوياته متجددة بتجدد وتطور وتغير أي من مكونات المنظمة على اختلاف أنواعها، ولا تزال الإدارات العليا في منظمات الأعمال مستمرة في التفكير بموضوع الأداء طالما أن تلك المنظمات موجودة، وإن الاختلاف حول موضوع الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها المدراء والمنظمات على حد سواء (الغالي و إدريس، 2007: 476) أكد (Slack, et al , 2004 : 678) بأن الأداء هو الدرجة التي تنجز فيها عمليات المنظمة أهداف الأداء الخمسة (الجودة، والسرعة، والاعتمادية،

والمرونة، والكلفة) في أي مدة زمنية، من أجل إرضاء زبائنها، ويرى (Fauzi, et al, 2010 : 1346) بأن الأداء يشير إلى النتيجة النهائية للعمليات الإدارية المتعلقة بأهداف المنظمة .

وفي إطار تحديد مفهوم الأداء انطلاقاً من الربط بين البعد البيئي الداخلي والخارجي للمنظمة فقد عرف (Ajibolade, 2013 : 232) الأداء على أنه النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المنظمة في تحقيق أهدافها. من خلال التعريفات المختلفة السابقة والتي اعتمدت على عدة عناصر في تحديد مفهوم الأداء يمكن القول أن الأداء هو مدى قدرة المنظمة في تحقيق أهدافها على المدى البعيد من خلال رشدها في استغلال وتوظيف مختلف مواردها مع الأخذ في الاعتبار تأثيرات البيئة الداخلية والخارجية لأنشطتها .

2. قياس وتقييم الأداء في المنظمات .

إن نجاح أي منظمة من عدمه متوقف على مدى قدرتها في تحقيق غاياتها وأهدافها التي وضعتها، وهي العملية التي تتطلب وضع إستراتيجية محددة والعمل على توفير واستغلال كل الإمكانيات المتوفرة من أجل تنفيذها في ظل المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية للمنظمة، وتعتبر عملية قياس وتقييم الأداء في المنظمة المرحلة الأخيرة في مراحل العملية الإدارية وذلك لأنها تعبر عن الحكم والنتيجة النهائية خلال فترة معينة .

3. المفهوم والأهمية

3.1 مفهوم تقويم الأداء

ينطوي مفهوم تقويم الأداء على العديد من المفاهيم الجوهرية ذات العلاقة بالنجاح والفشل والكفاءة والفاعلية والأداء المخطط والفعلي كما ونوعاً فتقويم الأداء يميز الأداء الجيد عن الأداء السيئ بهدف تطوير الأداء وتحسينه ويعتبر أحد الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة لتحقيق أهداف المنظمة (النعيمي، 2007: 15) كما يعد تقويم الأداء خطوة أساسية على صعيد العملية الرقابية، إذ إن جوهر عملية تقويم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مقدماً للوقوف على الانحرافات ثم يلي ذلك اتخاذ الخطوات التصحيحية، وتكون المقارنة بين ما هو محقق وما هو مستهدف في نهاية مدة زمنية محددة (Asthana, 2013 : 20) .

يعرف تقويم الأداء بأنه "إحدى الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة إذ يعتمد على استخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات لفحص مدى تحقيق المنظمة لأهدافها الموضوعية وتحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية ومعرفة أسبابها واقتراح المعالجة المناسبة لها" (العبيدي، 2009: 13) ومن خلال العرض السابق يمكن استخلاص تعريف شامل لتقويم الأداء على أنه عملية هادفة إلى قياس ما تم إنجازه خلال مدة زمنية معينة مقارنة بما تم التخطيط له كما ونوعاً باستخدام مجموعة من المعايير والمؤشرات، مع تحديد القصور والانحرافات وسبل معالجتها في الحاضر والمستقبل .

3.2 الأهمية .

يمكن إيجاز أهمية قياس وتقييم الأداء بالنقاط التالية : (محاد , 2011 : 6-7)

* تركز عملية القياس على ما يجب إنجازه وحث المنظمات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف، كما أن القياس يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الهدف وإذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف، ليكون بمقدور المنظمات أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء وإجراء التعديلات .

* إن قياس الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء .

* إن قياس الأداء يحسن واقع الاتصالات الداخلية مابين العاملين، فضلا عن الاتصالات الخارجية مابين المنظمة وعملائها، فالتأكيد على قياس وتحسين الأداء يؤدي إلى خلق مناخ جديد من شأنه التأثير على جميع عملاء المنظمة .

- * إن قياس الأداء يساعد في إعطاء توضيحات حول التنفيذ للبرامج وتكاليف هذه البرامج .
- * يمكن لقياس الأداء أن يبين بأن المنظمة تعالج احتياجات المجتمع من خلال إحراز التقدم نحو تحقيق غايات اجتماعية .
- * إن قياس الأداء يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المنظمة
- * القياس يزيد من تأثير المنظمة، إذ يتم التعرف من خلاله على المحاور التي تحتاج إلى الاهتمام والتركيز، ولعل من الممكن تحقيق التأثير الإيجابي في تلك المحاور .
- * لا يمكن أن يكون هناك تحسناً من دون قياس ، فإذا ما كانت المنظمة لا تعلم أين هي الآن من حيث واقع عملياتها، لا يمكن أن تعرف ما هو مستقبلها، وبالتأكيد لا يمكن الوصول إلى حيث تريد .
- * التأكد من درجة كفاءة الأداء إذ يتطلب التأكد من درجة كفاءة المنظمة في تحقيق أهدافها، أن يتم تحديد الموارد التي استنفذتها المنظمة في تحقيق كل هدف، إذ إنه ليس من ضرورة الاستخدام الأمثل للموارد في ظل مشكلة ندرتها أن تكون الموارد المستخدمة لإنجاز الهدف تمثل تكلفة أكبر من العائد المتوقع الحصول عليه من وراء تحقيق هذا الهدف .
- * بيان مدى مساهمة المنظمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك عن طريق تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل التبذير والضياع في الموارد الاقتصادية
- * إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات المماثلة، ونظام عادل للمكافآت والحوافز بما يدفعها لتحسين أدائها، ورفع إنتاجية العاملين لتحقيق الأهداف المرجوة .

4. تصنيفات معايير الأداء :

- يمكن تصنيف المعايير المستخدمة لتقويم الأداء على النحو الآتي:- (أبو قمر, 2009 : 24-25)
- المعايير الكمية : تستخدم الأرقام المطلقة للتعبير عنها مثل (حجم الإنتاج ، وحجم الإيرادات، وحجم المبيعات ، وحجم الأرباح) .
- المعايير النوعية : تستخدم النسب للتعبير عنها مثل (نسب المردودات، ونسبة الإنتاج المعيب، ومعدلات شكاوى الزبائن، ودرجة ولاء الزبائن) .
- المعايير الزمنية : مثل (وضع جدول زمني لتنفيذ مشروع جديد) .
- معايير التكلفة : مثل (تكلفة منح الائتمان، وتكلفة نظام الحاسب) .
- خصائص نظم تقويم الأداء :
- يجب أن يتوفر في نظم تقويم الأداء في البيئة المعاصرة مجموعة من الخصائص تتمثل في :-
- (السريتي , 2013 : 186) .
- الارتباط بالإستراتيجيات والأهداف .
- مرونة مقاييس تقويم الأداء .
- تأكيد مقاييس تقويم الأداء على مفاهيم التحسين والتطوير المستمر .
- استخدام مقاييس مالية وغير مالية .
- التوقيت في التقرير عن النتائج .
- البساطة والسهولة في استخدام مقاييس الأداء .

5. تصنيف مقاييس الأداء .

- ويمكن تصنيف معظم مقاييس الأداء في واحدة من الفئات العامة الآتية :-
- (Marisoosay , 2009 : 5-6) .
- * الفعالية (Effectiveness) : مستوى تحقيق الأهداف .
- * الكفاءة (Efficiency) : حسن استخدام الموارد .
- * الجودة (Quality) : مستوى تلبية المنتج أو الخدمة، المتطلبات وتوقعات العملاء .
- * التوقيت (Timelines) : هذه الخاصية تقيس مدى انجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له إذ لا بد من وضع معايير خاصة لضبط توقيتات الأعمال، وعادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء .

* الإنتاجية (Productivity) : القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال المستهلك

* السلامة (Safety) : مدى الالتزام بالمعايير الصحية العامة وإجراءات السلامة في العمل .
وتتضح ماهية هذه المقاييس وكيفية التعبير عنها بالوحدات في الجدول رقم (1) وذلك على النحو التالي :

الجدول رقم (1)
تصنيف مقاييس الأداء

المقياس	يقيس	لتعبير عنه بالوحدات
الكفاءة	قدرة المنظمة على أداء المهام .	المدخلات الفعلية مقارنة بالمدخلات المخططة .
الفعالية	قدرة المنظمة على التخطيط لمخرجات عملياتها	المخرجات الفعلية مقارنة بالمخرجات المخططة .
الجودة	انجاز وحدة العمل بشكل صحيح حسب احتياجات الزبائن	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة .
الوقت المناسب	انجاز وحدة العمل في الوقت المحدد حسب تقييم الزبائن	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة .
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة عمل	المخرجات مقارنة بالمدخلات .

المصدر: (الرفاتي , 2011 : 15)

6 : الانتقادات الموجهة لنظم قياس وتقييم الأداء التقليدية

إن التطور الحاصل في بيئة الأعمال المعاصرة , أدى إلى تغير في مفاهيم المدراء بخصوص أداء المنظمات، لذلك فإن نظام تقييم الأداء المبني على الربح الاقتصادي، لا يعتبر مناسباً للمنظمات في سعيها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية، بل يجب استخدام إطار متكامل من مقاييس الأداء، تعكس أداء المنظمات من مختلف الأبعاد والاتجاهات، ويحقق رغبات الأطراف الداخلية والخارجية خاصة أن المقاييس الحالية تعاني من العديد من أوجه القصور الأمر الذي أدى إلى تعرض نظم تقييم الأداء المالية التقليدية لانتقادات عديدة، وتتلخص الانتقادات الموجهة إلى الأنظمة التقليدية في مجال قياس وتقييم الأداء المنظمي كما يلي :- (توفيق , 2009 : 6-8)

* عدم قدرة مقاييس الأداء التقليدية على تلبية احتياجات بيئة التصنيع الحديثة في مجال تقييم الأداء، نظراً لاستناد هذه المقاييس على الأداء التاريخي للمنظمة والأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة، مما يجعلها مقتصرة على تقييم أداء فترة ماضية وعدم تحقيق فكرة التوازن في القياس، وهذا غير مناسب في بيئة التصنيع الحديثة التي تتطلب الاعتماد على مقاييس دورية وفورية طبقاً لكل مستوى إداري فالإدارة لا تستطيع الانتظار حتى نهاية السنة لتقييم الأداء .

* تركز على قياس الأداء المالي قصير الأجل، انحرافات التكاليف، العائد على الاستثمار، وسعر الأسهم وهذا قد يؤدي إلى التشديد على خفض الكلفة (الكلفة كقياس مالي)، وتجاهل النتائج طويلة الأجل، وهذا يشكل خطراً مباشراً على القرارات الإستراتيجية للإدارة العليا الخاصة بتنمية المنتجات والأسواق، فضلاً عن إهمالها للأهداف التشغيلية الجديدة مثل : الجودة، والمرونة، والابتكار، وتخفيض المخزون .

* تشجيع العاملين على تعظيم المخرجات حتى لو كان ذلك على حساب زيادة المخزون والأعباء المالية المرتبطة بها، أو على حساب الجودة، لأن التأكيد على الأداء وفقاً لتلك المعايير يعطي أولوية للمخرجات على حساب الجودة مع أن تعظيم المخرجات كما لا يؤدي دائماً إلى تعظيم الربحية في الأجل الطويل .

* عدم قدرتها على تحديد القيمة الاقتصادية لثروة الملاك والتي تنعكس على القيمة السوقية لأسهم، فضلاً عن تجاهل تكلفة التمويل عن طريق الملكية في حساب الربح المحاسبي، وهذا قد يولد انطباعاً في كثير من الأحيان إن أداء المنظمة جيد لكن لو تم أخذ هذه التكلفة بنظر الاعتبار لتغير التقييم .

* تماشياً وأفكار منظمات العصر الصناعي التي ركزت على الاستثمار في الموجودات الثابتة، لأنها لا ترى في الاستثمار طويل الأجل في الموارد المستقبلية والعلاقات مع الزبائن عناصر هامة للنجاح، فهي تتجاهل القيمة المالية للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحث والتطوير والموارد البشرية، كما أنها تتجاهل الجوانب الهامة لبيئة التصنيع الحالية، مثل رضا الزبائن، ومستوى الجودة، وكفاءة العمليات الداخلية، وسلوك المنافسين، هذا بالإضافة إلى أنها لا توفر المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات .

* اهتمام مديري المنظمات بقياس ما يمكن ويسهل قياسه متجاهلين المجالات الأخرى على الرغم من أنها تشكل أهمية كبيرة لنجاح المنظمة مثل رضا الزبائن وما يرتبط به من تسويق المنتج، وكذلك العاملون وما يرتبط بهم من تنمية القدرات والابتكارات والسبب في تجاهل هذه الأبعاد هو صعوبة قياسها، إذ إن المقاييس التقليدية لا تضيف قيمة إلى العمل إذ إن هدفها مقارنة المخطط مع المنجز وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وطرق معالجتها وهذا غير مناسب في بيئة التصنيع الحديثة التي تتطلب البحث عن أساليب ومؤشرات للأداء تسمح بإضافة قيمة للأعمال المؤداة .

* عدم فاعليتها في كشف حالات التعثر المالي والإفلاس التي قد تتعرض لها المنظمة، إضافة إلى عدم قدرتها على مساعدة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في تحديد قراراتهم الاستثمارية السليمة وذلك بسبب ارتكاز المقاييس التقليدية للأداء على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس الاستحقاق والقيم التاريخية .

* عدم وجود ارتباط بين مقاييس الأداء التقليدية وإستراتيجية التصنيع، إذ إن إستراتيجية التصنيع الحديثة تركز على تحسين الجودة والدقة في مواعيد التسليم وزيادة الإنتاجية، ومن ثم فإن مقاييس الأداء يجب أن تكون مرتبطة ارتباطاً مباشراً بهذه الإستراتيجية، هذا بالإضافة إلى أن المنظمات تواجه حالياً بيئة متغيرة تتصف بالتعقيد في رغبات الزبائن والمتمثلة بجودة عالية وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع وتعدد وتنوع أكثر في المنتجات .

نماذج قياس وتقويم الاداء الاستراتيجي

يعد تقويم الأداء عنصراً أساسياً للعملية الإدارية إذ يساهم في تقديم معلومات تستعمل في قياس مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها وكذلك التعرف على اتجاهات الأداء السابقة واللاحقة لفعاليتها وبما يمكنها من اتخاذ القرارات الضرورية لتحديد أهدافها وبرامجها الاستراتيجية، وقد تطور مفهوم تقويم الأداء الاستراتيجي واتسعت مجالاته حتى أصبح أحد أهم العمليات الإدارية والاستراتيجية، إذ عُرّف بأنه مرحلة من مراحل الإدارة الاستراتيجية لتنفيذ الخيار الاستراتيجي بشكل مرضي ويتطابق مع أهداف الوحدة الاقتصادية، وبذلك فإن تقويم الأداء الاستراتيجي يتطلب مراجعة الاستراتيجية العامة للوحدة الاقتصادية وبيان مدى النجاح الذي حققته هذه الاستراتيجية في تحسين الأداء وتحقيق الأهداف المرجوة، وإن تحقيق هذه الأهداف يتطلب التوافق بين الخطط والسياسات مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية، وهناك من ينظر إلى تقويم الأداء الاستراتيجي من جانب فحص وتقويم العمليات، إذ عُرّف بأنه فحص وتقويم عمليات الإدارة الاستراتيجية من خلال صياغة الاستراتيجية وتنفيذها (السامرائي ، 2017 : 302)

نماذج قياس وتقويم الاداء الحديثة

للتغلب على مساوئ تلك الأنظمة التقليدية فإن بحوث المحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقويم الأداء المنظمي تتجه توجهاً استراتيجياً ركز على تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية واستخدامهما معاً إذ تم تطوير عدة نماذج لتقويم الأداء ومنها :

1- مصفوفة قياس الأداء (PMM)

إن هذا النموذج تم تقديمه من قبل (Keegan, Eiler, Jones) عام 1989 ، ويقوم على فكرة أن مقاييس الأداء هي توجيهه للأنشطة وبالتالي يجب أن تستمد من إستراتيجية الأعمال، ويصنف المقاييس بأنها مكلفة، وغير مكلفة، داخلية، وخارجية وهو نموذج بسيط ومرن ويستند هذا النموذج على حاجة المنظمة لمقاييس أداء متعددة

الأبعاد، وإضافة لذلك يجب أن تكون مقاييس الأداء مبنية على فهم دقيق لعلاقات الكلفة وسلوك الكلفة (Sriteska & Spickova : 2012 : 7) .

إن ميزة هذا النموذج تكمن في أنه يشمل فئات مختلفة من مقاييس الأداء (مالية وغير مالية، داخلية وخارجية)، أما نقاط الضعف الرئيسية في هذا النموذج فهي أنه لا يوفر معايير محددة لاختيار المقاييس، كذلك لا يذكر أي أبعاد تتعلق بمنظور الابتكار والوقت، كما أنه لا يعطي صورة متوازنة للأداء، كذلك فشل في توفير عملية واضحة لتطوير نموذج لتقييم الأداء . (Mustafa & Saat , 2013 : 29)

2- الاستبيان لقياس الأداء .

في عام 1990 طور كل من Dixon , Nanni , and Vollmann استبيان لقياس الأداء، ويعتمد الاستبيان على تقييم فعالية وكفاءة مقاييس الأداء الداخلية وضمان التناغم والاتساق بين إستراتيجيات المنظمة والمقاييس، ويتكون الاستبيان من أربعة أقسام، الأول يوفر بيانات عامة، والثاني يقيم الأولويات التنافسية للمنظمة وقياس الأداء الحالي، أما القسم الثالث فهو يهتم بمؤشرات قياس الأداء، والقسم الرابع للمجيبين للتعرف على أفضل مقاييس لتقييم أدائهم، وإن هذا النموذج يقوم بتوفير المعلومات المتعلقة بنظام قياس الأداء الحالي وردود الفعل حول المجالات التي تحتاج إلى تحسينات في نظام قياس الأداء الحالي، ومن عيوب هذا النموذج هو عدم إمكانية استخدام نظام قياس أداء شامل ومتكامل وكذلك عدم الأخذ في الاعتبار مفهوم التحسين المستمر (Susilawati et al , 2013 : 283) .

3- هرم الأداء .

تم اقتراح هذا النموذج من قبل كل من Cross and Lynch (1992)، والهدف الرئيسي لهرم الأداء هو ربط إستراتيجية المنظمة مع عملياتها من خلال ترجمة الأهداف من أعلى إلى أسفل (على أساس أولويات الزبائن)، ومقاييس من أسفل إلى أعلى، وهرم الأداء يحتوي على أربعة مستويات من الأهداف التي تؤثر على الفعالية الخارجية للمنظمة، وفي الوقت نفسه على الكفاءة الداخلية، المستوى الأول من الهرم يتعلق بتعريف الرؤية العامة للمنظمة والتي يتم تقسيمها بعد ذلك إلى أهداف وحدة الأعمال الفردية، أما المستوى الثاني من الهرم فإنه يتضمن الأهداف قصيرة الأجل مثل (التدفق النقدي، والربحية)، والأهداف طويلة الأجل للنمو وموقف السوق مثل (السوق، والمالية)، أما المستوى الثالث فهو يتضمن المقاييس التشغيلية مثل (رضا الزبون، والمرونة، والإنتاجية)، ويشمل المستوى الأخير مؤشرات رئيسية للأداء مثل (الجودة، والتسليم، والهدر)، أما فيما يتعلق بنقاط القوة في هذا النموذج فهي محاولته دمج أهداف المنظمة مع مؤشرات الأداء التشغيلية، أما نقاط الضعف فهي الفشل في تحديد شكل المقاييس، كما أنه لا يتبنى بشكل واضح مفهوم التحسين المستمر (Sriteska & Spickova , 2012 : 7) .

4- لوحة القياس .

يرجع استخدام لوحة القياس إلى العام 1932 إذ كانت تستخدم من قبل أكبر المنظمات في ذلك الوقت، ومن ثم استخدمت بقوة في العام 1980 في فرنسا، ويتضمن هذا النموذج مؤشرات أداء لمستوى العملية الإنتاجية، وقام بتصميمها في بادئ الأمر مهندسو الإنتاج، إذ كان من صميم عملهم البحث عن طرق لتحسين وتطوير أساليب أداء العمليات الإنتاجية عن طريق فهم أعمق للسبب والنتيجة (العلاقة بين الإجراءات وأداء العملية)، ثم قامت الإدارة العليا بتطبيق المبدأ نفسه وحددت مجموعة من المؤشرات التي تمكنها من تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية لجميع مستويات المنظمة ثم مقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً ثم اختيار الإجراءات التصحيحية لها . وتصمم لوحة القياس بحسب المستوى الإداري الذي تقيس أدائه، وبالتالي لا توجد لوحة قياس واحدة تطبق لجميع مستويات المنظمة، بل تختلف كل لوحة عن الأخرى بحسب مسؤولية المستوى الإداري والهدف المراد تحقيقه من هذا المستوى، ولهذا نجد أن لوحة القياس العامة للمنظمة يتم ترجمتها إلى سلسلة من لوحات القياس على مختلف المستويات الإدارية في المنظمة . (Nunes & Machado , 2014 : 24)

5- بطاقة العلامات المتوازنة .

وقد قدم Kaplan and Norton عام (1992) هذه البطاقة وهي مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ، والتي تعبر عن العوامل الأساسية والهامة التي تحقق نجاح المنظمة، والجديد في هذه البطاقة هو أن عناصرها ومحتوياتها صممت بحيث يكمل بعضها بعضاً في التعبير عن المنظور العام الحالي والمستقبلي للمنظمة، إذ أصبحت بطاقة الأداء المتوازن النموذج الأكثر استخداماً لقياس الأداء . (Akkermans & Orschot , 2005 : 931) .

6-أنموذج لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية:

قامت لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية بوضع أنموذج شامل لتقويم الأداء الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وأوصت بضرورة اختيار الوحدة الاقتصادية لمؤشرات الأداء التي تتناسب مع ظروفها واحتياجاتها الاستراتيجية متضمنة بذلك المقاييس المالية وغير المالية، وإن هذا الأنموذج يتكون من ستة مجموعات رئيسية لمؤشرات تقويم الأداء الاستراتيجي وهي المؤشرات البيئية ومؤشرات السوق والزبون والمؤشرات التنافسية ومؤشرات العمليات الداخلية ومؤشرات الموارد البشرية والمؤشرات المالية (السامرائي ، 2017 : 307) .

7- النموذج الأوربي لإدارة الجودة (EFQM)

هو عبارة عن نموذج للتميز تم تطويره عام 1992 من قبل المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة لتقييم جودة الأداء التنظيمي، وأصبح هذا النموذج الأكثر تطبيقاً في أوروبا ويتضمن تسعة مؤشرات رئيسية مثل رضا الزبائن، ورضا الناس والتأثير على المجتمع من خلال سياسة الإدارة والإستراتيجية وإدارة الأفراد والموارد والعمليات، والنجاح في هذه الفئات يؤدي في النهاية إلى التميز في مجال الأعمال التجارية (Mahalli , 2013 : 6) ، ويتضمن كذلك المقاييس المالية مثل (الأرباح، التدفق النقدي) والمقاييس غير المالية مثل (الحصة السوقية، والتسليم في الوقت المناسب)، وإن عدداً كبيراً من المنظمات تستخدم هذا النموذج للتقييم الذاتي وكذلك في جوائز الجودة، كما إنه يشجع المنظمات لتحسين القدرة التنافسية من خلال استخدام فلسفة إدارة الجودة الشاملة، وقد حاول العديد من الباحثين تحديد العوامل التي من شأنها أن تساعد في وصف الالتزام التنظيمي، والرضا الوظيفي، وبالتالي خلق مناخ تنظيمي أفضل وصولاً للفاعلية التنظيمية .

(Tutuncu & Kucukusta , 2007 : 1084)

ويوضح الجدول رقم (2) مقارنة بين أنظمة قياس الأداء التقليدية وأنظمة قياس الأداء الحديثة .

جدول رقم (2)

مقارنة بين أنظمة قياس الأداء التقليدية وأنظمة قياس الأداء الحديثة

نظمة قياس الأداء الحديثة	نظمة قياس الأداء التقليدية
على أساس القيمة	على أساس التكلفة / الكفاءة
لتوجه للعملاء	لتوجه لتحقيق الربح
لتوجه على المدى الطويل	لتوجه على المدى القصير
نتشار مؤشرات الفريق	نتشار المؤشرات الفردية
نتشار المؤشرات المستعرضة	نتشار المؤشرات الوظيفية
رقابة التحسين	لمقارنة مع معيار
لهدف منها التقييم والمراقبة	لهدف منها التقييم
ووافق الأداء	لمبادلة بين الأداء

المصدر : (عبد الحليم , 2005 : 5)

استعمال بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الاداء الاستراتيجي:-

أولاً : مفهوم وأهمية ومكونات بطاقة العلامات المتوازنة :

إن المفهوم الأساسي لبطاقة العلامات المتوازنة (BSC) يقوم على فكرة استعمال كل من المقاييس المالية والمقاييس غير المالية في تقييم الأداء من أجل توفير معلومات تكون أكثر ملائمة لمستعملها كاستجابة لمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية للوحدات الاقتصادية وما رافقها من تغيرات سريعة ومتلاحقة . ويمكن تعريف بطاقة العلامات المتوازنة على إنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تزود الإدارة برؤية شاملة وواضحة عن أداء الوحدة الاقتصادية ، وعليه فإن بطاقة العلامات المتوازنة ما هي إلا ترجمة للرؤية المستقبلية و استراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية من أجل تزويد الإدارة برؤية شاملة وواضحة عن أدائها لبيان مدى فاعليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها . إما بالنسبة لأهمية بطاقة العلامات المتوازنة فإنها توفر إمكانية التقييم الشامل للأداء الاستراتيجي ولكافة المستويات الإدارية في الوحدة، ويمكن بيان أهمية بطاقة العلامات المتوازنة من خلال النقاط الآتية :

1. توفير إطار عملي واقعي يربط القياس بكلا المعيارين الكمي والنوعي .
 2. ترجمة رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية إلى أهداف وبالتالي إلى مقاييس للأداء .
 3. توصف بأنها نظام اتصال وتوصيل وتعلم وليست نظام رقابة تقليدي إذ إنها تعرض من خلال مقاييسها استراتيجية الوحدة الاقتصادية طويلة الأجل وضمان مقومات النجاح التنافسي ويتحقق كل ذلك من خلال التغذية الراجعة التي توفرها بطاقة العلامات المتوازنة .
 4. توفر للإدارة العليا صورة شاملة وواضحة عن أداء الإدارات والأقسام وتقييم إسهاماتهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .
 5. توفر مجموعة من المؤشرات التي يمكن مقارنتها مرجعياً مع الوحدات الاقتصادية الأخرى العاملة في نفس القطاع وذلك لتأشير التقدم الحاصل في أدائها (السامرائي ، 2017 : 309) .
- وهناك تعاريف عديدة لبطاقة العلامات المتوازنة يمكن التطرق إلى بعض منها كما يأتي :-
- تم تعريفها من قبل (Drury) على أنها " نظام الإدارة الإستراتيجية الذي يترجم الرؤية والإستراتيجية للوحدة إلى أهداف تشغيلية لكل من المناظير الستة ومن ثم تحديد مقاييس الأداء المحددة لكل هدف من الأهداف) . (Drury, 2001: 493)

في حين عرفها (Malmi) بأنها "نظام رقابي شامل ومتكامل يجمع بين المعايير المالية وغير المالية ضمن أربعة منظورات أساسية هي) المنظور المالي، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو، والزبائن (2001:208,Malmi) .

كذلك عرفها الدهان) بأنها "عبارة عن نظام إداري في مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء مقرونة بعوامل النجاح الحاسمة فيه ترجمة رسالة الوحدة الاقتصادية إلى أهداف إستراتيجية حالية ومستقبلية تقوم على أربعة منظورات (المالي، والزبون، وعمليات الأعمال الداخلية، والتعلم والنمو (الدهان ، 2009 : 70) .

كما عرفت من قبل (Garrison) بأنها "أداة تتكون من مجموعة متكاملة من مؤشرات الأداء , تمكن الوحدة الاقتصادية من ترجمة إستراتيجيتها إلى أربع مجموعات من مقاييس الأداء المتعلقة بالأمور المالية, والزبائن , والعمليات الداخلية، والنمو والتطوير من أجل تحقيق أهدافها الإستراتيجية (Garrison, 2010: 529) . ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن بطاقة العلامات المتوازنة هي أسلوب إداري إستراتيجي يسهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية الإستراتيجية من خلال ترجمة رؤيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية ويسهل عملية تقييم الأداء للوحدة من خلال هذه المقاييس، أو هي أداة إستراتيجية تعمل على تحسين وتطوير الأداء داخل أي وحدة اقتصادية من أجل الوصول بها إلى أعلى مستوى من تحقيق الأهداف الإستراتيجية من خلال إعطاء صورة واضحة عن الأداء في الحاضر والمستقبل.

ثانياً : خصائص بطاقة الأداء المتوازن Characteristics of Balanced Scorecard

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواجهة القصور في المقاييس المالية ولمواكبة التطورات في الأداء اذ تميزت بمجموعة من الخصائص ميزتها عن غيرها من الأساليب يمكن تلخيصها بالتالي: ((توفيق وآخرون ، 2015 : 196) ، (درغام و أبو فضة ، 2009: 751) ، (زغول ، 2010: 13-14) ، (Kaplan & Norton ، 1992: 79) ، (عبد الحليم ، 2005: 19) .

1. إن بطاقة قياس الأداء المتوازن تتضمن العديد من التوازنات ، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية وقياس الأداء الحالي والمستقبلي.

2. تقدم نظرة شاملة للوحدة وذلك من خلال الربط بين مقاييس الأداء المختلفة مع أهداف المالكين والزبائن وبالاتي فإن هذه المقاييس ستوفر معلومات عن العمليات الداخلية الحاسمة فضلا عن إمكانية الوحدة الاقتصادية على التعلم من اجل الحصول على مزايا تنافسية جديدة من الفرص المتاحة.

3. تقوم بطاقة الأداء المتوازن على إشباع عدة احتياجات إدارية، لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية التنافسية للوحدة.

4. تقوم بطاقة العلامات المتوازنة بترجمة رؤية الوحدة الاقتصادية واستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء.

5. تتميز بطاقة العلامات المتوازنة بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية ، انطلاقا من خاصية الرشد المحدود، وخاصية عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.

6. يقوم هذا الأسلوب على أساس مجموعة من الروابط الرأسية السببية بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية وبعضها البعض، وبين مؤشرات الأداء الأساسية وبعضها البعض، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها خريطة الإستراتيجية.

7. إن أسلوب بطاقة العلامات المتوازنة يستخدم مقاييس الأداء بطريقة مختلفة عن أنظمة التقييم التقليدية اذ تساعد المديرين على الفهم و تجعل الأفراد والأقسام داخل الوحدة يعملون في إطار الخطة المرسومة مقدما ، وتستخدم كنظام للمعلومات وللتوصيل والتعليم. ولكي تحقق بطاقة العلامات المتوازنة هذا الدور، فإن مقاييس الأداء يجب أن تمثل الإستراتيجية طويلة الأجل للوحدة تمثيلا واضحا وذلك لتدعيم مركزها التنافسي.

8. تساعد على تكوين مقاييس الأداء الحاكمة المتفقة مع الإستراتيجية على كل مستويات الوحدة الاقتصادية.

9. تحسن بطاقة العلامات المتوازنة الأنظمة التقليدية للاداء والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية والأكثر نوعية.

(ويرى (الغريب، 2012: 53) أن أهم مزايا بطاقة العلامات المتوازنة تكمن في الآتي :

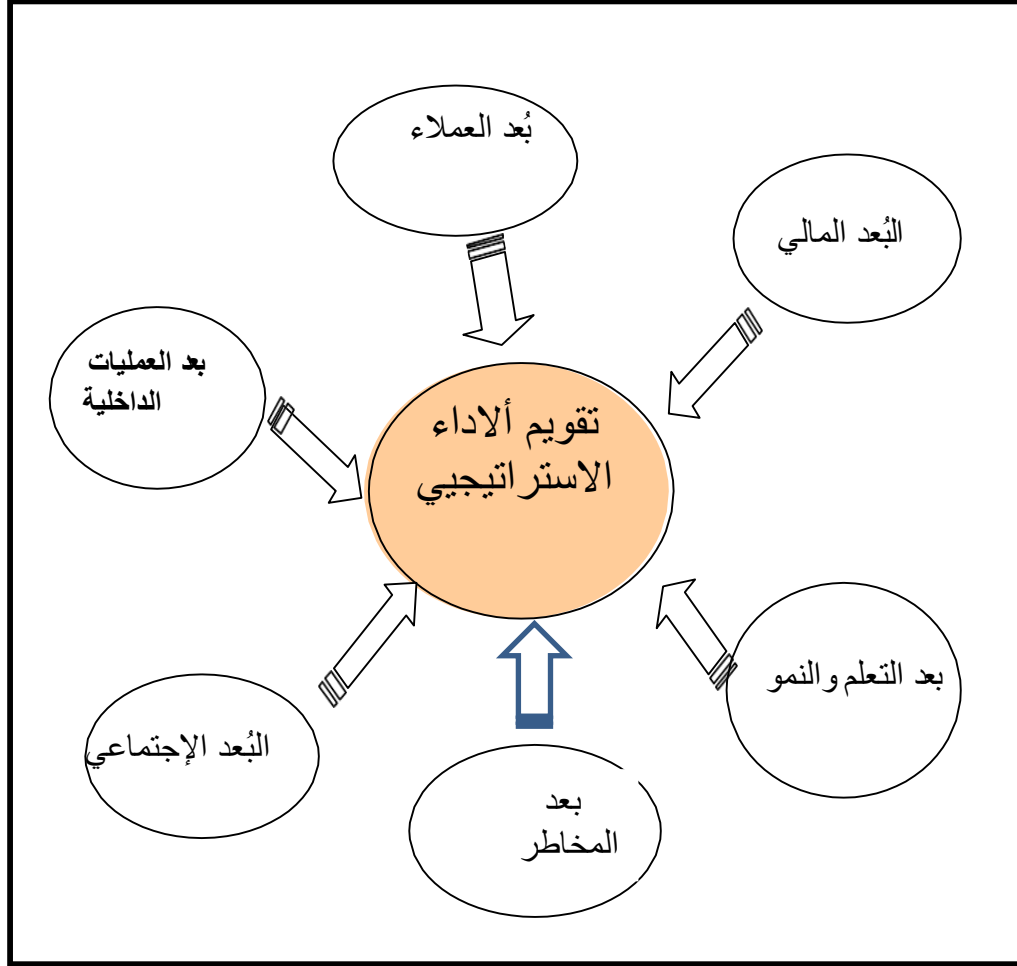
- تزويد الإدارة بالتغذية الراجعة العكسية (عن الأداء الاستراتيجي والتعلم للعاملين).
- إعادة بناء العلاقات مع الزبائن.
- إعادة هيكلة الوظائف الأساسية للأعمال.
- التركيز على تنفيذ الاسرراتيجيات وتحقيق الأهداف بأسرع وقت ممكن .
- تسهيل عمليات الاتصال بين الموظفين من خلال فهمهم للأهداف والاستراتيجيات.
- تحفيز الإدارة والمديرين على إدخال تحسينات مستمرة على الأعمال التي يقومون بها حتى تظهر بصورة مميزة.

ثالثاً: مناظير بطاقة العلامات المتوازنة

ظهرت بطاقة العلامات المتوازنة اطاراً مفاهيمياً للوحدات يضمن تتبع وتقييم الأداء الاستراتيجي بالمسار الصحيح من خلال ترجمة أهدافها الإستراتيجية إلى مجموعة من مؤشرات الأداء، اذ نشأت هذه البطاقة بأربعة مناظير أساسية متكاملة مع بعضها البعض وذلك كما تم اقتراحها من قبل Kaplan & Norton عام 1992 وعلى ضوء ذلك ركزت بعض الدراسات على احتواء بطاقة العلامات المتوازنة على أربعة مناظير هي (المالي، الزبائن، العمليات الداخلية والتعلم والنمو) ، لكن بطاقة العلامات المتوازنة غير مقيدة على استخدام المناظير الأربعة فقط ، اذ يمكن إضافة عدة مناظير لبطاقة العلامات المتوازنة وذلك حسب حاجة الوحدة، ففي بعض الدراسات تم تطوير بطاقة العلامات المتوازنة بإضافة منظور خامس إلى المناظير الأربعة

لغرض توسيع دورها في تقويم الأداء وهو منظور البيئة المجتمعية الذي يركز على البيئة المجتمعية داخل الوحدة، وفي دراسات أخرى تم تطوير البطاقة بإضافة منظورين هما منظور البيئة المجتمعية ومنظور المخاطر لتصبح ستة مناظير لتقويم الأداء، ويمكن توضيح هذه المناظير كما في الشكل رقم (1) :

شكل رقم (1) مناظير بطاقة العلامات المتوازنة



المصدر : اعداد الباحث

1. المنظور المالي Financial perspective :

يصف هذا المنظور النتائج من الناحية المالية التقليدية إذ يعتبر من محاور تقويم الأداء وتمثل نتائجه مقاييس موجهة نحو تحقيق الأهداف المالية والوقوف على مستوى الأرباح المتحققة لإستراتيجية الوحدة وتصنيع قيمة للمساهمين بالعمل على تخفيض مستويات التكاليف مقارنة مع تكاليف الوحدات المنافسة وبشكل نسبي، ويركز هذا المنظور أيضا على حجم مستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر ونمو حجم المبيعات والعائد على حق الملكية والعائد على إجمالي الأصول والقيمة المضافة ونمو التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية (Horngren et. al 2015:478).

ويهتم المنظور المالي بالنتائج المالية لبقية المناظير الأخرى، وعليه يجب ربط أهداف ومقاييس المناظير الأخرى بالأهداف المالية فضلا عن امتلاك المنظور المالي لثلاثة مواضيع إستراتيجية هي (نمو الإيراد، تخفيض الكلفة، استغلال الأصول) والتي يمكن أن تخدم كأساس لتحسين أهداف ومقاييس تشغيلية محددة (Hansen & Mowen 2006:597) ويجب هذا المنظور على التساؤلات الخاصة بالكيفية التي يرى فيها المساهمون وحدة الأعمال وتعكس المقاييس المالية النواتج التي تمثل الأداء المالي التاريخي لوحدات الأعمال . ومن مقاييس المنظور المالي: (عبد الرحمن، (72:2014) .

- معدل النمو السنوي للمبيعات { مبيعات السنة المعنية - مبيعات السنة السابقة / مبيعات السنة السابقة }
- معدل دوران الأصول (صافي المبيعات / متوسط إجمالي الأصول) .
- معدل دوران المخزون (تكلفة البضاعة المباعة / متوسط المخزون) .

إن البيانات المالية الدورية تذكر المديرين بان الجودة، وزمن الاستجابة والمنتجات الجيدة تنفع الوحدة عندما تترجم إلى مبيعات وحصص سوقية جيدة و نفقات تشغيلية قليلة بل ويمكن النظر إلى هذا الأمر بمثابة أكثر من خلال إدراك كيف أن وقت طرح المنتجات للسوق وتقديم منتجات جديدة ستؤدي إلى حصص سوقية عالية وتقليل النفقات التشغيلية. فالتحدي القائم هنا هو تعلم كيفية صنع ارتباطات وثيقة بين العمليات والنتائج المالية، (حسن وأحمد، 11:20:174)، وتختلف المقاييس المالية باختلاف المراحل التي تمر بها الوحدة وقد لخص (Kaplan & Norton, 1996: 48,49) هذه المراحل في ثلاث مراحل رئيسية هي:

مرحلة النمو، **Growth** وفيها تركز المقاييس المالية على زيادة إيرادات الوحدة واجتذاب زبائن جدد والمحافظة على مستوى مناسب للإنفاق على تطوير المنتجات وعمليات التشغيل وتنمية قدرات العاملين وامكانياتهم.

مرحلة الاستقرار، **Sustain** وفيها تحاول الوحدة إعادة استثمار أموالها واجتذاب المزيد من الاستثمارات وتركز المقاييس المالية في هذه المرحلة على المقاييس التقليدية مثل العائد على رأس المال المستثمر والدخل الناتج من التشغيل وعائد المساهمة والقيمة الاقتصادية المضافة.

مرحلة النضج، **Harvest** وفيها ترغب الوحدة في حصاد نتائج الاستثمارات في المرحلتين السابقتين وتركز المقاييس المالية على تعظيم التدفق النقدي الداخل بالإضافة إلى مقاييس أخرى مثل فترة الاسترداد وحجم الإيرادات (قمر، 2009:39).

2. منظور الزبائن: Customer Perspective

يركز هذا المنظور على الزبائن والأسواق التي تطرح الوحدة فيها إنتاجها، إذ يتم هنا تحديد مقاييس أداء الوحدة في هذا المجال، وتتركز هذه المقاييس حول رضا الزبائن والاحتفاظ بالزبائن الحاليين، والحصول على زبائن جدد، والحصول على حصص جديدة في السوق، وربحية الزبائن، وترتبط هذه المقاييس بمحددات الزبون ذات العلاقة بالوقت، والجودة، والأداء والخدمة، والكلفة المخفضة، (حسن ونور، 2005:7) وهناك مجموعة من الخصائص التي تحكم محركات القيمة من وجهة نظر الزبون في الوحدات المختلفة وهي: (عابدين، 2013:12).

- سمات أو خصائص الخدمة/المنتج: وتتضمن جودة وكفاءة الخدمات.
- العلاقة مع الزبون: وتتضمن توصيل الخدمة، ومدى استجابة الوحدة لمتطلبات الزبون.
- السمعة أو الشهرة: وتتمثل في قدرة الوحدة بالتعريف عن نفسها للزبائن، وإبراز السمات التي تتميز فيها عن غيرها من الوحدات.

ويساعد هذا المنظور في التعرف على الطرق التي سيتم بها خلق قيمة للزبون إذ يشكل جزءاً مهماً من المقاييس، فإن أخفقت الوحدة بتقديم المنتج أو الخدمة بما يلبي احتياجات الزبون وبتكاليف مناسبة على المدى القصير والبعيد فلن تتولد إيرادات مما يؤدي إلى تدهور وضع الوحدة المالي لذا من الضروري أن تتابع الوحدة أي تغيرات في الجودة، وقت التسليم، القدرة على التسليم وأي تغيرات في أذواق واحتياجات الزبون الحالية والمستقبلية، وترجمة ذلك إلى قيمة مقترحة تؤدي إلى رضا الزبائن والاحتفاظ بهم. إذ يسأل هذا المنظور عن الكيفية التي يجب أن تكون بها الوحدة أمام زبائنهم من أجل تحقيق رؤيتها (Schaltegger & Ludeke, Freund, 2011: 7). إذ إن القيمة من وجهة نظر الزبون هي عامل رئيس يجب على الوحدة أن تسعى إلى تحقيقه وتعرف على أنها الفرق بين الإدراك والتضحية، إذ أن الإدراك هو ما يتلقى الزبون والتضحية هو ما يعطي الزبون، ويتضمن الإدراك سمات مثل وظيفة المنتج، وجودة المنتج، وموثوقية التسليم، وزمن الاستجابة للتسليم، وصورته، وسمعته، وتشمل التضحية سمات مثل سعر المنتج، والوقت اللازم لتعلم كيفية استخدام المنتج، تكاليف التشغيل، تكاليف الصيانة، وتكاليف التخلص منه (Hansen et al., 2009: 474).

3. منظور العمليات الداخلية : Internal Process Perspective

يركز هذا المنظور على العمليات الداخلية المهمة التي تمكن الوحدة من التميز و التي سيكون لها الأثر الأكبر على رضا الزبائن (Customer Satisfaction) وتحقيق رغباتهم وتحقيق الأهداف المالية للوحدة بشكل مرض للعاملين فيها، إذ يتعين على الوحدات أن تقرر ما هي العمليات والكفاءات التي يجب أن تتفوق فيها لتنفيذ الإستراتيجية وتحديد المقاييس لكل منهما (Asosheh 2010:5934)، ويهتم هذا المنظور أيضا بقياس الأداء المستقبلي للوحدة من خلال عرض الأنشطة والعمليات الداخلية التي تنفذها الوحدة لتحقيق أهدافها ومتطلبات الزبائن، أي أهداف إدارة الوحدة والمجتمع والزبائن، وذلك من خلال الاستحداث والابتكار والتطوير في ضوء محددات المجتمع، وتشخيص احتياجات الزبائن ودورة التشغيل التي تركز على تقديم الخدمات للزبائن بهدف رفع درجة رضاهم وخدمتهم (أبو شرح ، 12 :20 39)، وبصورة عامة فإن الأهداف الرئيسية لهذا المنظور هي تحسين العمليات والعلاقات مع الزبائن، وتنقسم سلسلة الأنشطة والمراحل الداخلية للوحدات التي تحدث القيمة المجهزة للزبون على ثلاث دورات كما هي مقترحة من قبل (Kaplan & Norton) وهي الابتكار والإبداع، والتشغيل، وخدمات ما بعد البيع، والتي تمثل سلسلة القيمة الداخلية للوحدة، ويقصد بسلسلة القيمة نظام متماسك ومتكامل من الأنشطة الإنتاجية التي تسهم في إنتاج السلع والخدمات، إذ أن الترابط المتسلسل ما بين هذه الأنشطة يؤدي إلى التأثير على بعضها بعض من خلال التكلفة وفاعلية إنتاجها، ومن المهم جداً أن توفق الوحدة ما بين هذه الأنشطة وفقاً للطريقة الإستراتيجية المثلى التي تحقق ميزة تنافسية (درويش، 14-13 : 2010)، وهذه الدورات هي كالآتي:

دورة الابتكار والإبداع : ويقصد بها تصنيع المنتجات و الخدمات و العمليات التي ستقابل احتياجات الزبائن من خلال تحسين تكنولوجيا العمليات الإنتاجية، أي القيام بمتابعة آراء الزبائن بشكل دوري لمعرفة رغباتهم واحتياجاتهم ومن ثم التخطيط لمقابلة هذه الاحتياجات بالسلع والخدمات المناسبة.
دورة التشغيل و العمليات : تتمثل في عملية الإنتاج و توصيل المنتج و الخدمات المتواجدة و المبادرات الأساسية الإستراتيجية للوحدات من خلال تحسين جودة العمليات الإنتاجية و تقليل وقت التوصيل للزبائن (فتيحة، 2014: 8).

دورة الخدمات ما بعد البيع: وتركز فيها الأنشطة على تحديد طبيعة ونوعية الخدمات المقدمة للزبائن ما بعد عملية البيع ومراقبة و فهم كيف تتماشى خصائص الخدمة مع احتياجات الزبون وهي تمثل الدورة الأخيرة من سلسلة القيمة الداخلية .

4. منظور التعلم والنمو Learning & Growth perspective :

يهتم هذا المنظور بتحليل قدرة العاملين بالوحدة على التعلم والتطور والبحث وتحسين القدرة التنافسية مقارنة بما يحققه المنافسون ، ومدى قدرة الوحدة على توظيف المعرفة والخبرات المتراكمة ، وهل تتعلم من أخطائها ؟ وكيف تستطيع أن تجعل قدراتها على التغيير والتطوير مستمرة، (الكفراوي، 10 :20 31) ويبين هذا المنظور الفجوة بين القدرات الحالية والقدرات المطلوب الوصول إليها مما يجعل الوحدة تحاول تقليل هذه الفجوة من أجل تحقيق الأداء المطلوب عن طريق إعادة تدريب العاملين، تحسين مستوى التكنولوجيا في الأنظمة الموجودة بالوحدة، إعادة وصف الإجراءات التنظيمية داخل الوحدة، والتحفيز والتحسين المرتبط بالعاملين لدعم التوجه الاستراتيجي ويحدد هذا المنظور القدرات التي يجب أن تنمو فيها الوحدة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى بحيث تخلق قيمة للزبائن والمجتمع ، (نديم، 2013: 29) وذلك من خلال تحسين العمليات التشغيلية باستمرار وتقديم خدمة متميزة وخلق قيمة أكبر للزبائن. ويقوم هذا المنظور أداء الوحدة باتجاه تحسين قدرات العاملين من خلال المقاييس الثلاثة الآتية: (حسن واحمد، 2011: 176) .

1. رضا العاملين : Employee Satisfaction يمكن قياس رضا العاملين عن الوحدة التي يعملون فيها من خلال مقاييس استطلاع آرائهم ومدى رضاهم عن العمل بصورة عامة، والتي يمكن تبويبها في خمسة محاور رئيسية هي (الانتماء والولاء للوظيفة، المكاسب والعوائد من الوحدة، طبيعة وظروف العمل، التطوير والتدريب، والمشاركة والعدالة).

2. المحافظة على العاملين : Employee Retention وذلك من خلال احتساب معدل دوران العاملين، إذ انه كلما انخفض هذا المعدل دل على كفاءة الوحدة في الاحتفاظ بعاملها، وارتفاعه يدل على عدم رغبة العاملين في البقاء بالوحدة، إذ يتم احتسابه من قسمة عدد العاملين الذين تركو العمل على العدد الكلي للعاملين.

3. إنتاجية العاملين : Employee Productivity تمثل إنتاجية العاملين مقياس للمخرجات المرتبطة بفاعلية العاملين من حيث الإبداع والأداء والتطوير والمهارة والسلوك والتي تعطي مخرجات تسهم في رضا الزبائن. ويصف هذا المنظور البنية التحتية اللازمة لتحقيق أهداف المناظير الأخرى وأهم مجالاته هي التحفيز وهدف التوجيه للموظفين والتأهيل ونظم المعلومات، بالإضافة إلى انه يهتم بالأصول غير الملموسة للوحدة، وبشكل رئيس بمهارات وقدرات الموظفين المطلوبة لدعم العمليات الداخلية، وتحقيق قيمة مضافة داخلية، إذ يركز على: (Figue et al, 2002:20)

*قدرات الموظف Employee Capabilities : أي التركيز على توفير المهارة والخبرة والمعرفة اللازمة لدى الموظف من خلال تدريبه وتعليمه على طبيعة العمل بالوحدة من اجل الإبداع بمجال عمله

*قدرات نظم المعلومات Information Systems Capabilities: إن زيادة قدرات نظم المعلومات يعني توفير المزيد من المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب للموظفين حتى يتمكنوا من تحسين العمليات الحالية وتنفيذ عمليات جديدة.

*التحفيز والتمكين والتطوير Motivation, Empowerment, and Development : إن الموظفين لا يجب أن تتوفر فيهم المهارات الضرورية فقط ، وإنما يجب أن تكون لديهم الحرية، والحافز، والمبادرة لاستخدام تلك المهارات بكفاءة، إذ إن الاقتراحات المقدمة من قبل الموظف الواحد وكذلك الاقتراحات التي تم تنفيذها تعد مؤشراً مهماً لمدى مشاركة الموظف في العمل من اجل تنفيذ الإستراتيجية.

5. منظور إدارة البيئة المجتمعية Social Environment Management Perspective:

أصبح الأداء الاجتماعي للوحدة ضمن الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد عرفه الحمدي بأنه " التزام أخلاقي بين الوحدة والمجتمع تسعى من خلاله الوحدة إلى تقوية الروابط بينها وبين المجتمع بما من شأنه تعزيز مكانتها في أذهان المستهلكين والمجتمع بشكل عام والذي ينعكس بدوره على نجاحها وتحسين أدائها المستقبلي (الحمدي، 2003 : 40) ، وتعد الوحدات جزءاً مهماً من المجتمع الذي تعمل فيه، الأمر الذي يتطلب منها المساهمة في رفاهية ذلك المجتمع من اجل الحفاظ على استمرار نجاحها بالرغم من كونها لا تمثل المسؤول الوحيد عن ذلك ولكن عليها أن تجعل في أول اهتماماتها متابعة مسؤولياتها الاجتماعية والتأكد من أنها تسهم في استمرار ذلك من خلال توفير منتجات وخدمات بجودة عالية، فضلاً عن حماية سلامة البيئة والمحافظة على صحة المواطنين المحيطين بها والعاملين فيها من خلال تجنب مخاطر التلوث فضلاً عن تحسين أداء العاملين من خلال سد احتياجاتهم وبالتالي تعزيز دور الوحدات في الإيفاء بمتطلبات المجتمع المحيط بها(الغبان وحسين ، 2009 : 12) إذ أن المسؤولية الاجتماعية أصبحت في عالمنا الحالي بالغة الأهمية، ولا يخفى أثرها الفعال على الوحدات والمجتمع بأكمله، إذ أنها قادرة على إحداث تغيير في الفكر المحاسبي إذا ما استخدمت بفاعلية، لأنها تسهم في تغيير نمط الحياة والبيئة وتحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع، وان إخفاق الوحدة في الاستجابة لمتطلبات بيئتها الاجتماعية ومصالح الأطراف الأخرى أدى إلى نمو وتطور المسؤولية الاجتماعية، والتي نتجت من المشاكل والأزمات المتعددة التي ظهرت نتيجة تقييم المجتمع لهذه الوحدات بنظرتها الضيقة ولحساب مصلحتها الخاصة على حساب المجتمع، لهذا لم يعد ممكناً استمرار الوحدات بهذا النهج، نظراً لبدء مواجهة الوحدات لتطورات جديدة ووعيا اجتماعياً وبيئياً ومفاهيم عديدة تركز على المسؤولية الاجتماعية من أجل مراعاة مصالح الأطراف الأخرى ومصالح المجتمع ككل (الزريقات، 2011: 294) ويقوم هذا المنظور بخدمة ومتابعة المجتمع من خلال تقديم الخدمات الاجتماعية والمعنوية الضرورية التي يحتاجها، والتي يمكن تقديمها من خلال الظروف والمناسبات المعينة، وقد تكون على شكل احترام المجتمع، والرعاية الاجتماعية، والوسائل الترفيهية، والخدمات الثقافية والتعليمية (سعيد والباوي، 2010 : 213) وان إدخال المعلومات البيئية في نظم تقييم الأداء يعطي صورة أكثر شمولية عن وضع الوحدات مستقبلاً، ويحقق تحسناً في الأداء من خلال تحقيق وفورات في التكاليف، ولذا فإنه من الأهمية بمكان بناء اعتقاد قوى بأن تحسين الأداء البيئي يساعد على تحقيق النمو الاقتصادي (السريتي، 1983 : 201).

وعليه يمكن القول إن هذا المنظور يركز على متابعة أهم الخدمات التي تقدمها الوحدة للمجتمع والتي بدورها تعزز من قيمتها بين المجتمع، وان وفاء الوحدة بالتزاماتها وواجباتها تجاه المجتمع يعطي انطباعاً جيداً عنها من قبل المحيطين بها.

ومن الأنشطة المتعلقة بالأداء البيئي والمجمعي هي:

1. الأنشطة ذات العلاقة بالعاملين.
2. الأنشطة ذات العلاقة بالمجتمع.
3. الأنشطة ذات العلاقة بخدمة الزبائن.
4. الأنشطة ذات العلاقة بحماية البيئة.

5. منظور إدارة المخاطر Risk Management perspective :

يركز هذا المنظور على المخاطر التي ترافق الوحدة عند قيامها بتأدية أنشطتها والتي تشكل تهديداً لإستراتيجيتها، فالمخاطر هي الفعالية التي لا تضيف قيمة للزبون أو الخدمة، أو إنها نشاط غير مرغوب فيه يؤدي إلى الخطر في موارد الوحدة المختلفة كالإهمال، وسوء الإدارة، وسوء الاستخدام، والوقت الضائع، بحيث يعرقل عمليات الوحدة ويهدد استمرارها. ويمكن القول أن المخاطر هي كل ما لا يمكن توقعه أو التفكير فيه من أحداث أو تصرفات تؤثر في الوحدات، وتغير من وجهة أدائها (الأحمد، 2007:4).

ويمكن تعريف المخاطر أيضاً بأنها كل عملية يتم تنفيذها في إطار عدم التأكد و ينتج عنها ربح محتمل أو خسارة محتملة، فكلما زاد عدم التأكد من الحصول على عائد كلما زادت المخاطر، إذ أن كل قرار من قرارات الوحدات يتضمن مخاطر معينة والتي تتمثل في مدى ابتعاد النتائج المحققة عن الأهداف المقررة و بالتالي فإن المخاطر ملازمة لنشاط تلك الوحدات فلا يمكن لمستثمر أن يقوم بمشروع دون أن يسلم من مخاطر عدم نجاحه و معنى ذلك أن لا تزيد درجة مخاطر استثمارات كل مستثمر عن الحدود التي يعتبرها مقبولة لديه، ويجب أن نفرق بين الأخطار العامة و الأخطار المهنية و الأخطار الخاصة بالشخص أو بالعملية، فالخطر العام مرتبط بمراقبة الأزمات السياسية و الاقتصادية فالحروب تسبب إغلاق المؤسسات و تدميرها و في بعض الأحيان مصادرتها، والاضطرابات الاجتماعية تسبب الاضطرابات المتواصلة التي تنتج عنها متاعب ومصاعب تجارية أو مالية لأغلب الوحدات، أو حالات الكساد أو التضخم يضاف إلى ذلك الإضرار الناتجة عن الطبيعة مثل: الفيضانات، الحرائق، الجفاف، والأمراض التي تصيب مناطق شاسعة وغيرها من المخاطر التي تصيب الوحدات، أما الخطر المهني فيمكن في التغيرات المفاجئة التي تغير شروط الإنتاج كالنقص في المواد الأولية، وتغيير حاد في الأسعار، وثورة تقنية، وتغير أساسي في طرق الإنتاج. إحداث إنتاج مماثل بأسعار منخفضة، في حين إن الإخطار الخاصة بالزبون أو بالعملية تتأتى من الحالة المالية و الصناعية أو التجارية للوحدة أو من القدرة التقنية أو من أخلاق المقيمين فيها و سمعتهم.

ويسعى هذا المنظور إلى التقليل من هذه المخاطر التي من شأنها عرقلة أعمال الوحدات من خلال وضع المقاييس اللازمة لمواجهتها وذلك بحسب طبيعتها.

كما يمكن تبويب المخاطر إلى: (السلطان، 7-8 : 2002)

أ. المخاطر النظامية : وهي المخاطر المتعلقة بالنظام ذاته، ومن ثم فإن تأثيرها يشمل عوائد وأرباح جميع الأوراق المالية التي تتداول في البورصة، وتحدث تلك المخاطر عادة عند وقوع أحداث كبيرة تتأثر معها السوق بأكمله كحدوث حروب أو بعض الأحداث الداخلية المفاجئة، أو تغيير في النظام السياسي ولا توجد سياسة لحماية المخاطر الناجمة عن تلك الأحداث، إلا أنه على المستثمر أن يعرف مقدماً احتمال تأثر الأسهم بتلك المخاطر، وهي على نوعين و كالآتي: السامرائي وآخرون، 2012:270).

• مخاطر الاعمال، وهي مخاطر الاعمال التشغيلية للوحدة والتي تتأثر بفعل عوامل خارجة عن سيطرتها مثل التغيرات في الظروف الاقتصادية، وتقلبات الاسعار، وتوقعات المستثمرين، وتغير اسعار الفائدة السوقية وغيرها.

• المخاطر المالية، وهي المخاطر التي تحدث بسبب اعتماد الوحدة على القروض في هيكل تمويلها وتنشأ في حالة عدم قدرة الوحدة على تسديد القروض أو الفوائد المترتبة عليها أو كليهما بسبب الظروف العامة . ب. المخاطر غير النظامية، وهي المخاطر الناتجة عن عوامل تتعلق بوحدة اقتصادية معينة أو قطاع معين، وتكون

مستقلة عن العوامل المؤثرة في النشاط الاقتصادي ككل، ويمكن أن يحمي المستثمر نفسه من تلك المخاطر عن طريق تنويع استثماراته و ذلك بالاستثمار في عدة أنواع من الأوراق المالية، والتي لا يمكن أن تتأثر بتلك المخاطر المتفرقة في نفس الوقت، وهو ما يعرف بتنويع المخاطر الاستثمارية، وهي على نوعين وكما يأتي: (السامرائي ، 2017: 321).

• مخاطر الاعمال، وهي المخاطر المتعلقة بعوامل خاضعة لسيطرة الوحدة ذاتها مثل قدرة الادارة على اتخاذ القرارات، وكفاءة العاملين، وكيفية استغلال الاصول، و وفرة المواد الاولية فضلاً عن قدرتها على التسويق وفقدانها جزء من حصتها السوقية، مما يؤثر على اعمالها التشغيلية وبالتالي تقلب عوائدها المستقبلية.

• المخاطر المالية، وهي المخاطر التي تنشأ بسبب اعتماد الوحدة على القروض في هيكل تمويلها، مما قد يسبب لها تحمل اعباء مالية ثابتة تزيد من إجمالي التكاليف وهذا ما يجعل الوحدات تتعرض لهذا النوع من المخاطر.

و عليه يمكن القول إن منظور ادارة المخاطر يعد من المناظير المهمة التي يجب أن تأخذ به الوحدات، فمن خلاله تتابع الوحدات أهم المخاطر التي يمكن أن تهدد استراتيجياتها وتعرفل عملياتها والعمل على معالجتها أو الحد منها من اجل تحقيق أداء أفضل.

ان استخدام بطاقة العلامات المتوازنة يعالج القصور في مقاييس الأداء المالية حيث تقدم هيكلًا لإدارة إستراتيجية المنظمة وتحويلها لأهداف إستراتيجية وفق مجموعة متكاملة من الأهداف والمقاييس في مختلف أبعاد أداء المنظمة ومن خلال ربط تلك المقاييس بعلاقات سبب ونتيجة تعكس رسالة وإستراتيجية المنظمة. ويمكن تصور دور القياس المتوازن للأداء في معالجة قصور المقاييس المالية في تنفيذ الإستراتيجية بالشكل التالي:

شكل رقم (2)

ربط القياس المتوازن للأداء بالمقاييس المالية وغير المالية وتنفيذ الإستراتيجية



وتوفر هذه المناظير التغذية العكسية ذات الصلة بمدى تنفيذ الخطة الإستراتيجية بحيث يمكن إجراء التعديلات حسب الضرورة داخل كل منظور من مناظير بطاقة العلامات المتوازنة المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، منظور إدارة البيئة المجتمعية ومنظور إدارة المخاطر ويجب على الوحدة تحديد ما يأتي (Snapk & Copikova, 2011: 42)

- الأهداف الإستراتيجية : Strategic Objectives كيف يمكن تحقيق الإستراتيجية في هذا المنظور.
- المؤشرات : Measures كيف سيتم قياس التقدم المحرز لهذه الأهداف.
- المستهدفات : Targets : تسجل فيه القيمة المستهدفة لكل مؤشر من المؤشرات.
- الإجراءات الإستراتيجية : Strategic Actions ما سيتم القيام به من أجل الوصول إلى الهدف.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في ضوء الدراسة الحالية بجانبها النظري هي :

1. تفتقر الأساليب التقليدية لتقويم الأداء إلى إمكانية توفير المنفعة الاستراتيجية بسبب التطور السريع في بيئة الاعمال التنافسية، لذلك ظهرت الحاجة إلى استعمال مجموعة مترابطة من المقاييس المالية و غير المالية في عملية تقويم أداء الوحدات ينسجم مع متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة.
2. تعد بطاقة العلامات المتوازنة أسلوب استراتيجي مهم تعمل على تحسين وتطوير الأداء داخل أي وحدة عبر مجموعة من المقاييس المالية و غير المالية، والتي تقدم صورة شاملة و مفهومة عن الأداء بشكل يفيد ادارة ميدان التطبيق على معالجة القصور الموجود في أدائها وتقوية وتعزيز الجوانب الإيجابية نحو الأفضل .
3. تعد عملية تقويم الأداء ذات أهمية كبيرة، فهي تساعد على تطوير أداء الوحدة ومعرفة مدى تقدمها وتحقيقها للأهداف المحددة مسبقا والتحقق من انه يجري تنفيذ الخطة وفقاً لما هو مرسوم لها.
4. تسهم عملية تقويم الأداء في الكشف عن قدرات وطاقات العاملين وتوزيع المسؤوليات والأدوار في العمل وفقاً لتلك الطاقات والقدرات البشرية.
5. إن التطورات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة زادت من حاجة المنظمات للمعلومات من الناحية الكمية والنوعية مما ساهم في الحاجة إلى نظم تقويم أداء تشتمل على المقاييس المالية وغير المالية، حيث أن نظم تقويم الأداء التقليدية لم تعد كافية لكي تعكس أداء المنظمات على كافة المستويات .
6. تمثل بطاقة العلامات المتوازنة أسلوب حديث لمتابعة التقدم المحرز نحو بلوغ الأهداف الاستراتيجية، فهي ليست مجرد أداة لقياس الأداء، ولكنها أسلوب متعدد الأبعاد يتطلب إدارة لتحديد الاستراتيجية من الناحية التنفيذية، وفهم العلاقة بين العمل المنجز في جميع مستويات الوحدة والأهداف الاستراتيجية.

ثانياً : التوصيات

وفي ضوء الإستنتاجات يوصي الباحث بالآتي :

1. ضرورة أن يتضمن نظام تقويم الأداء في المنظمة على المقاييس متعددة الأبعاد حتى تستطيع أن تقيس جميع القوى المؤثرة على أداء المنظمة وعلى قدرتها على تحقيق إستراتيجيتها .
2. استخدام مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية، وبالشكل الذي يقدم صورة واضحة وموضوعية عن نتائج أداء المنظمات .
3. ضرورة الاهتمام والتركيز بشكل أكبر على استخدام مقاييس الأداء غير المالية .
4. التركيز على دور مقاييس الأداء في المساعدة في اتخاذ القرار , وفاعلية إدارة العمليات التشغيلية، والتزود بفهم أفضل لعلاقة السبب والنتيجة، وكذلك فاعلية نظم مكافأة العاملين، لما له من أهمية في تحسين أداء المنظمات .
5. ضرورة إعداد كوادر متمرسة على طبيعة استخدام مقاييس الأداء متعددة الأبعاد والإلمام بها.

Abstract:

The process of strategic performance evaluation is one of the most important topics as a result of the changes imposed by the external environment. The problem of research is the lack of traditional methods of performance and control evaluation, which are not suitable to cope with changes in the modern business environment, because they can no longer provide an integrated picture of the organizational performance of modern organizations, in addition to its inability to provide indicators and performance measures that enable these organizations to measure and evaluate their internal and external performance in the short and long term according to their strategic needs, which leads to the need to integrate management accounting information systems through the usage of financial and non-financial performance measures represented in a balanced scorecard to give a clear picture of the performance of the organization and at all levels.

The objective of the research was to determine the extent to which financial and non-financial performance measures were used in Iraqi organizations and to illustrate the importance of using these standards, as well as to enhance knowledge and skills related to the latest tools for evaluating strategic performance. A number of conclusions were reached, as of which the performance evaluation system in the organization shall include multidimensional measures to be able to measure all the forces that influence the organization's performance and its ability to achieve its strategy.

المصادر العربية

اولا : الكتب

1. السامرائي, منال جبار سرور وآخرون , ادارة التكلفة الاستراتيجية، الطبعة الأولى (بغداد: مكتب الجزيرة للطباعة والنشر, 2017).
2. الغالبي , طاهر محسن منصور , إدريس , وائل محمد صبحي , " الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل " , دار وائل للنشر, عمان , 2007 .

ثانيا: البحوث والدوريات

1. السريتي , المهدي مفتاح , " مدى إمكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي " , المجلة الجامعة , المجلد (3) , العدد (15) , 2013 .
2. الزريقات, خالد خلف سالم, "اثر التوجه الاستراتيجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية", مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, جامعة الإسراء الخاصة, العدد الحادي والثلاثون, 2012.
3. الغبان, نائر صبري و حسين, نادية شاكر, "التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقييم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية", مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, كلية الإدارة والاقتصاد, العدد الثاني والعشرون, 2009 .
4. توفيق , عمر إقبال , " دور بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء - دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية التحويلية اليمنية " , مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية , المجلد (5) , العدد (15) , 2009 .
5. توفيق, عمر إقبال وآخرون, "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للوحدات الحكومية",مجلة الإدارة والاقتصاد, جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد, المجلد (3), العدد العاشر, 2015.

6. حسن, علاء احمد و احمد, ميسون عبد الله, "قياس أداء جامعة الموصل وتقييمه باستخدام بطاقة الأداء المتوازن", مجلة العلوم الاقتصادية, جامعة الموصل- كلية الإدارة والاقتصاد, المجلد (7) , العدد الثامن والعشرون, 2011.

7. درغام, ماهر موسى و أبو فضة, مروان محمد, "اثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن (BSC) في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة", مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإنسانية, الجامعة الإسلامية بغزة- كلية التجارة, المجلد (17) , العدد الثاني, 2009 .

8. زغلول, جودة عبد الرؤوف محمد, "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نموذج قياس رباي المسارات لإدارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية", مجلة جامعة الملك سعود للعلوم الإدارية, جامعة الملك سعود- كلية إدارة الأعمال, 2010 .

9. سعيد, سناء عبد الرحيم و الباوي, عبد الرضا ناصر, "الدور الاستراتيجي للمسؤولية الاجتماعية الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة", مجلة الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد- كلية الإدارة والاقتصاد, العدد الثالث والثمانون, 2010.

10. عابدين, حسني عابدين محمد, "مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لتقويم أداء كلية العلوم والتكنولوجيا- خان يونس", المؤتمر العلمي الأول "دور الكليات والجامعات في تنمية المجتمع, فلسطين, قطاع غزة, 13، 20.

11. عبد الحليم, نادية راضي, " دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة", مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية, جامعة الأزهر- كلية التجارة, المجلد (21) العدد الثاني, 2005.

12. عبد الرحمن, مدني سوار الذهب, "تقويم أداء الجامعات وفقاً لمنظور الأداء المتوازن", مجلة كلية الاقتصاد العلمية, جامعة أفريقيا العالمية- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والسياسية, العدد الرابع, 2014. الرسائل والأطاريح:

1. أبو شرخ,, أمل بدر , مدى استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في ظل بيئة التصنيع الحديثة, رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل مقدمة إلى مجلس كلية التجارة , الجامعة الإسلامية - غزة , (فلسطين : منشورة , . (2012)

2. أبو قمر , محمد أحمد محمد , " تقويم أداء بنك فلسطين المحدود بإستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن " رسالة ماجستير غير منشورة , كلية التجارة , الجامعة الإسلامية بغزة , فلسطين , قسم المحاسبة والتمويل , 2009
3. الحمدي, فوائد محمد حسين, الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك, أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية، (بغداد: غير منشورة، 2003)
4. الدهان, إسرائ رزاق غني, تكامل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية, بحث في المحاسبة القانونية مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، (بغداد, غير منشور. 2009)
5. الرفاتي , عادل جواد , " مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي " , رسالة ماجستير غير منشورة , كلية التجارة , الجامعة الإسلامية بغزة , فلسطين , قسم المحاسبة والتمويل , 2011 .
6. العبيدي , ندى أسعد اسماعيل , " تقويم الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن " , بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية , جامعة بغداد , بغداد , غير منشورة , 2009.
7. الغريب, أبو عجيلة رمضان عثمان, مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء في البنوك التجارية الليبية, رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الأعمال, جامعة الشرق الأوسط, (الأردن : منشوره، . 2012)
8. الكفراوي, نرمين محمد, تطبيق مدخل التقييم المتوازن للأداء BSC بقطاع الفنادق بمصر, رسالة ماجستير في إدارة الأعمال مقدمة إلى مجلس كلية التجارة , جامعة الزقازيق، (مصر , منشوره , 2010).
9. النعيمي , نادية شاكر , " التكامل بين تقنيتي بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية لأغراض تقييم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية " , رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بغداد , غير منشورة , 2007 .

10. فتيحة, قناوة , مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية, رسالة ماجستير في علوم التسيير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة قاصدي مرباح -ورقلة , (الجزائر : منشوره،14. 20).

11. محاد , عريوة , " دور بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية - دراسة مقارنة بين : ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف " , رسالة ماجستير غير منشورة , كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير , الجزائر , 2011

12. نديم , مريم شكري محمود , تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن, رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الأعمال , جامعة الشرق الأوسط , (الأردن: منشوره ، 2013)

المصادر الاجنبية:

First : Books .

1. Drury , Colin, Management Accounting for Business Decisions , 2ed , London, Thomson Learning ,2001 .
2. Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M., Cost Management: Accounting and Control, 5ed , America, Thomson South – Western, 2006 .
3. Horngren, Charles T. et al., Cost Accounting : A Managerial Emphasis, 15ed , New York , prentice Hall, 2015.
4. Kaplan, Robert S. & Norton, David P., The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action , America , 1996.
5. Slack , Nigel , Chambers ,stuart , & Johnston ,Robert (2004). " **Operations management** " , 4 th Ed ,FT prentice Hall , Pearson Education Limited.

Second :- Periodicals , Articles and thesis

1. Ajibolade , S . (2013). " **Management Accounting systems design and company performance in Nigerian manufacturing companies : A contingency theory perspective** " , British journal of arts and social sciences , Vol(14) , No(11), pp(228–244) .

2. ASoShe , Abbas et al. " Information technology project evolution : An integrated data envelopment analysis and balanced scorecard approach " , Expert System with Applications , An International Journal, Vo(37) , No(8) , 2010 .

3. Asthana , S . (2013) ." **Performance measurement variables in third party logistics (3PL) – A literature review** " International journal of research in IT and management , Vol(3) ,No(1) , pp(17–23) .

4. Fauzi , Hasan ,Svensson , Goran ,& Abdul Rahman , Azhar , (2010). " **Triple bottom line** " , **As sustainable corporate performance : A proposition for the future** " , www.mdpi.com , journal sustainability , pp (1345–1360) .

. Figge , Frank et al . ,The Sustainability Balanced Scorecard – Theory and Application of a tool for value – Based Sustainability Management " , University of Lauenburg, 2002 .

6. Malmi, Teemu," **Balanced Scorecard in finish Companies: A research note** Management Accounting Research, No(12), 2001 .

7. Marisoosay , S .(2009). " **The role of employee turnover between employee job satisfaction and company performance in the penang automation industry** " Malaysia , University sains , department business Administration, master thesis .

8 . Schaltegger, Stefan & Ludeke–Freund , Florian, "The Sustainability Balanced Scorecard : Concept and the Case of Hamburg Airport" , Ssm Electronic Journal , Leuphana of Lueneburg , 2011 .

9 . Snapka, Petr & Copikova , " Balanced Scorecard and Compensation " , International Conference on Business and Economics Research , Vo (16) , Singapore , 2011