

دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في ظل نظام الانتاج الانسيابي بهدف تحسين اداء قطاع الصناعة المصري

مروة سمير عبد النبي قاسم

تحت اشراف

د.هناء عبده خليل

أ.د محمد بكر عربي الشريف

ملخص

ظهر نظام يعرف بنظام الإنتاج الانسيابي Lean Production وهو نظام بدأ تطبيقه في شركة تويوتا اليابانية ولذلك يسمى أحياناً بنظام إنتاج تويوتا، وأدى تطبيقه إلى نتائج باهرة لجميع الشركات الأمريكية والأوروبية التي اعترفت بأن هذا النظام قد أدى إلى تفوق الشركات اليابانية، ومازالت شركة تويوتا هي النموذج المثالي لإدارة العمليات الإنتاجية في العالم ومازال نجاحها يتوالى، ويتطلب هذا النظام الجديد تطوراً في الفكر الإداري بصفة عامة في العديد من المجالات من أهمها إرضاء العملاء والتركيز على الجودة وضبط الوقت لتخفيض المخزون، والتحسين والابتكار وتحليل سلسلة القيمة، والاهتمام بالإمكانيات الداخلية (المتاحة للمنشأة) والخارجية (المتاحة للمنافسين)، وكان لابد من تطوير أساليب ونظم إدارة وقياس الأداء للاستفادة من هذا النظام الجديد، وذلك لأن سعر بيع المنتج أصبح يحدد في ظل ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة التي يجب عليها أن تتنافس من خلال تخفيض التكلفة والاستعانة بأساليب إدارة الأداء الإستراتيجي لتحقيق هذا الهدف، وهذا هو السبب في اختيار الإنتاج الانسيابي وعلاقته بأسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي، تناولت الباحثة في هذا البحث الإطار النظري لأسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي، من حيث المفهوم والأهمية لكلاً من أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي، وتم إيضاح العلاقة بين كلاً منهما من حيث بيان أوجه الشبه أو التوافق بين كل منهما من ناحية، وبيان أوجه الاختلاف والتفرد لكل منهما من الناحية الأخرى، وبيان دور كلاً منهما في تحسين الأداء في ظل الإنتاج الانسيابي.

الكلمات المفتاحية: بطاقة الأداء المتوازن المستدام – القياس المرجعي – نظام

الإنتاج الأنسيابي – تحسين الأداء.

Abstract

A system known as the Lean Production system appeared, a system that began to be applied in the Japanese company Toyota and therefore is sometimes called the Toyota production system, and its application led to impressive results for all American and European companies that recognized that this system has led to the superiority of Japanese companies, and Toyota is still the ideal model for managing production processes in the world and its success is still continuing, and this new system requires a development in administrative thought in general in many areas, the most important of which is customer satisfaction and focus On quality and timer to hide

Key words:

Sustainability Balanced scorecard-benchmarking-lean
production- improving the performance

المقدمة:

يؤدى القطاع الصناعي دورا كبيرا لا يمكن تجاهله في عملية التطور الاقتصادي في أي دولة، لذلك فقد ظهرت ضرورة ملحة الى تقييم أداء هذا القطاع حتى يعكس مدى حيوية الوضع الاقتصادي لهذه الدولة، وذلك للكشف عن اوجه القصور والضعف في المقاييس المالية والتغلب عليها ومعرفة نقاط القوة التي يمكن تدعيمها في الأداء الفعلي في المستقبل بهدف تحسين الأداء للمنشأة⁽¹⁾.

يحتل موضوع تقييم أداء الشركات أهمية كبيرة ومتزايدة في الوقت الراهن نتيجة للتطورات التي طرأت على ظروف المنافسة العالمية وما أحدثته من ضغوط نحو ضرورة تحسين أداء الشركات، وما جلبته من فرص للدخول في الاسواق وتقديم

دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمدفوع تحسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

منتجات متطورة وذات تقنيات عالية، لذا كان لابد للشركات التي ترغب في البقاء والاستمرار في المنافسة ان تقوم بالاستغناء عن الاساليب التقليدية واتباع أساليب التصنيع الحديثة وتطبيق الفلسفة الإدارية الحديثة.

وفى مقدمة هذه الاساليب نظام الانتاج الانسيابي الذي يعتبر أحد أساليب التصنيع الحديثة لمواجهة تحديات المنافسة والاستجابة السريعة، هو نظام متكامل يبحث بالأساس عن الاستخدام الأمثل للموارد داخل المؤسسة والحد من الإسراف والفاقد، فهو يعكس فلسفة الإدارة في الاستمرار والبقاء من خلال تعظيم القيمة المقدمة للعملاء وتعزيز العلاقات التعاونية بين أطراف سلسلة القيمة مع ازالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر العميل وزيادة عمليات التحسين المستمر^(٢).

واستجابة لمتطلبات بيئة الاعمال المعاصرة يتطلب التنفيذ الناجح لتقنيات التصنيع الحديثة تكامل اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث أصبح امام المنشآت (الجودة-المرونة-الوقت-الابتكار) مؤشرات رئيسية يجب اخذها في الاعتبار عند ادارة أي مشروع، من هنا ظهرت الحاجة الى دراسة أثر التكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي باعتبارهما من الأساليب الإدارية الاستراتيجية على تحسين أداء المنشآت، وكيف يمكن الاستفادة منهما في تحسين اداء القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الانتاج الانسيابي، وذلك من خلال مزايا تطبيق كلاً من الأسلوبين والتغلب على اوجه القصور والانتقادات الموجهة لكل أسلوب، حيث ترى الباحثة ان تحقيق التكامل بين هذين الاسلوبين يزيد من فاعليتهما ويساعد في تحسين الاداء وزيادة كفاءة التشغيل ويوفر للمنشأة معلومات دقيقة تمكن من ادارة استراتيجية المنشأة وادارة مواردها بكفاءة وفاعلية للوصول الى اعلى درجة من رضا العميل.

أولاً: الدراسات السابقة:

سوف تقوم الباحثة بعرض الدراسات السابقة من خلال أربع مجموعات مرتبة تنازلياً من الأحدث للأقدم وفقاً لمتغيرات الدراسة كما يلي:

المجموعة الأولى: دراسات تناولت بطاقة الأداء المتوازن المستدام:

١- دراسة (عبد الله، ٢٠٢٢) ^(٣): هدفت الدراسة الي الكشف عن طبيعة وأهمية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في أداره الطيران المدني الكويتي بالإضافة الى التعرف على العلاقة بين تطبيق بطاقة الاداء المتوازن وتقييم الأداء الاستراتيجي، وتوصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج ومن أهمها:

١. ضرورة الاعتماد على أساليب تقييم الأداء التي تعتمد على التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية ومنها أسلوب بطاقة الاداء المتوازن.

٢. ضرورة تبني الأساليب والمستحدثات الإدارية الحديثة ونشر ثقافتها وتدريب العاملين عليها لما لها من قدرة على كشف قيود النظام ومواطن الاختلاف وتوفير معلومات عن الطاقة العاطلة والموارد النادرة وتحديد المزيج الانتاجي الامثل الذي يعظم الانتاج الإجمالي مما يؤدي إلى ترشيد الاداء الاستراتيجي للشركات الصناعية وما يحققه ذلك من استغلال أمثل للموارد وتعظيم المبيعات والأرباح.

٢- دراسة (Gohar, 2019) ^(٤): هدفت الدراسة إلى القاء الضوء على أهمية تكامل المنظور البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن واختبار دور هذا التكامل في تحقيق الاستدامة في استراتيجية شركات الرحلات المصرية وتحسين الأداء الإداري لها. وتختبر الدراسة أيضا دور تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للشركات محل الدراسة، وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي باستخدام البيانات المسحية التي تم تجميعها من خلال قوائم الاستبانة الموزعة على عينة تتكون من ١٥٧ مفردة من العاملين في شركات الرحلات في محافظة الاقصر بجمهورية مصر العربية، وتوصلت الدراسة إلى أنه عند قياس الأداء في الشركات محل الدراسة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام، تبين أن هناك ارتفاع ملموس في وعي العاملين بأهمية جوانب الاستدامة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتؤكد نتائج الدراسة على أن تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات محل الدراسة يدعم تحقيق

الاستراتيجية المستدامة ويساهم في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في الشركات محل الدراسة.

٣- دراسة (Hristov, et.al., 2019)^(٥): هدفت الدراسة إلى اقتراح الإطار الاستراتيجي الجديد لتوفير سبيل إلى إدارة المشكلات الحرجة المرتبطة بطاقة الأداء المتوازن المستدام، وتتعرف الدراسة على طبيعة العلاقة بين تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام وتحقيق النمو والبقاء وخلق القيمة المستدام في الشركات محل الدراسة. وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي باستخدام البيانات المسحية التي تم جمعها بالاعتماد على قوائم الاستبيان والمقابلات الشخصية مع مديرين الشركات الإيطالية، حيث تكون مجتمع الدراسة من ٤٠٠ مفردة، في حين تكونت عينة الدراسة من ١١٣ مفردة، وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل بطاقة الأداء المتوازن المستدام يساهم بصورة ملموسة في تحقيق خلق القيمة والنمو والبقاء المستدام للشركات محل الدراسة، وتشير نتائج الدراسة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن المستدام يمكنها الاشتغال على المنظور الانتقادي الجديد لمعالجة المشكلات المختلفة المرتبطة بتطبيقه، وتنتج الدراسة أن اقتراح المنظور الانتقادي في بطاقة الأداء المتوازن المستدام يساهم في تحقيق الاستدامة والنجاح الاقتصادي للشركة.

٤- دراسة (Singh,Udoncy,2018)^(٦): هدفت الدراسة الى ضرورة دمج الاستدامة في عمليات التصنيع في الشركات الصغيرة والمتوسطة وذلك باستخدام إطار بطاقة الأداء المتوازن المستدام بهدف تقييم أداء الاستدامة للشركات الصغيرة والمتوسطة، وتوصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج ومن أهمها:
١. استخدام إطار بطاقة الأداء المتوازن المستدام لتقييم الاستدامة للشركات الصغيرة والمتوسطة يعكس الأداء التشغيلي والاستراتيجي للشركات لأنه يجمع بين المؤشرات المالية، وغير المالية، والجوانب البيئية، والاجتماعية.

دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والمستخدام والقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمؤسسة تحسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

٢. التصنيع القائم على مفهوم الاستدامة يساعد الشركات على تقييم العمليات الحالية من خلال توفير المزيد من المعلومات للتحسين والابتكار وتحديد مصدر جديد للإيرادات وخفض التكاليف.
٣. التصنيع المستدام يسعى الى تقليل الأثار البيئية السلبية والحفاظ على الطاقة والموارد الطبيعية، ويركز على عمليات سليمة اقتصاديا، وأمنة للموظفين، والمستهلكين، والمجتمعات.
٤. تبلغ النسبة المئوية للشركات الكبيرة التي تنشر تقارير الاستدامة ٩٥% في حين ٤٨% فقط من الشركات الصغيرة والمتوسطة يرجع نقص جهود الاستدامة في الشركات الصغيرة والمتوسطة الى خصائصها غالبا ما يقتصر الوعي والخبرة والمهارات والتمويل والموارد البشرية لبناء التغييرات المطلوبة من أجل الاستدامة داخل المنظمة.

المجموعة الثانية: دراسات تناولت أسلوب القياس المرجعي:

- ١- دراسة (دينا، ٢٠٢١)^(٧): هدفت الدراسة إلى دراسة أثر أسلوب القياس المرجعي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنوك التجارية المصرية، وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق بعض البنوك لأسلوب القياس المرجعي يؤثر بشكل كبير في مراحل اتخاذ القرارات الاستثمارية لدراسة تأثير ذلك على مستوى الأداء وجودته وتأثيره على ربحية البنك. بالإضافة الى دعم تطوير مراحل تقييم القرارات الاستثمارية وذلك من خلال توفير معلومات البيئة الداخلية والخارجية ومعلومات تكاليفية ملائمة لمواكبه التطورات في بيئة اتخاذ القرار بما يتناسب مع متغيرات السوق والبيئية والاقتصادية بما يواكب وجود خطة استراتيجية مرنة لمواجهة التغييرات. بالإضافة الى ان نتائج التحليل الإحصائي تشير إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب القياس المرجعي وترشيد القرارات الاستثمارية في البنوك التجارية وهي علاقة طردية .
- ٢- دراسة (أسعد، ٢٠٢٠)^(٨): هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين أسلوب القياس المرجعي والميزة التنافسية، وتوصلت الدراسة إلى أن تحقيق الفاعلية

والكفاءة وتنفيذ استراتيجية المنشأة يمنح قوة داخلية لتمييز منتجاتها بهدف المنافسة، وأن جذب العملاء وتلبية توقعاتهم عن طريق تقديم خدمات ما بعد البيع يلعب دور حيوي في تعزيز الميزة التنافسية للمنشأة، بناءً على ذلك أوصت الدراسة بالالتزام بالتطبيق السليم للأنشطة التشغيلية والرقابة على الاداء لزيادة الحصة الشرائية من قبل العملاء، الالتزام بمعايير اداء أفضل لضمان النجاح والتميز وتعزيز المقدره التنافسية للمنشأة.

٣- دراسة (Phillips, 2018) ^(١): هدفت الدراسة الى عمل إطار لقياس جميع

جوانب الأداء المتعلقة بالخدمات العامة الحكومية للتعرف على أفضل الممارسات لأجراء تحسينات في أداء الخدمات العامة وذلك باستخدام أسلوب القياس المرجعي، وتوصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج ومن أهمها:

١. أسلوب القياس المرجعي يساعد في القضاء على الفجوات في المعلومات بين مستويات الحكومة، وانشاء إطار مرجعي مشترك لتعزيز الخدمات التي تقدمها الحكومات الإقليمية.

٢. استخدام أسلوب القياس المرجعي يرجع الى الحاجة الى أليات شفافة حتى يمكن نشر المعلومات المتعلقة بأداء القطاع العام لمقدمي الخدمات والمسؤولين الحكوميين والجمهور.

٣. أسلوب القياس المرجعي مصحوبا بشفافية عامة تؤدي الى خلق منافسة بين الحكومات الإقليمية ومقدمي الخدمات، يساعد على تقييم أداء القطاع العام بموضوعية.

٤. يساعد القياس المرجعي على كشف المناطق التي تحتاج الى تحسين، اختبار إذا ما كانت المشاريع التجريبية والتقنيات التكنولوجية ناجحة.

٤- دراسة (Brettenny,Sharp,2018) ^(١٠): هدفت الدراسة الى تقييم مدى

فاعلية استخدام أسلوب القياس المرجعي لمعالجة التحديات الرئيسية التي تواجه قطاع المياه في جنوب أفريقيا من خلال السعي لمقارنة أداء البلديات في جنوب افريقيا لتحسين أداء شركات المياه، وتوصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج ومن أهمها:

١. تقييم الأداء للخدمات العامة أمر مهم لمتخذي القرار والهيئات التنظيمية من خلال المقارنة والتقييم ويؤدي ذلك الى تحسين الأداء مع مرور الوقت.
 ٢. أسلوب القياس المرجعي يوفر معلومات تساعد في زيادة الوصول العام الى خدمات المياه والصرف الصحي في حين الحفاظ على القدرة على تحمل التكاليف الخاصة بهم.
 ٣. أسلوب القياس المرجعي يساعد على تعزيز أداء مزودي خدمات المياه من خلال نقل الخبرات والتعلم والتعرف على أفضل الممارسات.
- المجموعة الثالثة: دراسات تناولت بيئة التصنيع الانسيابي:**

- ١- دراسة (نهى، ٢٠٢٢) ^(١١): هدفت الدراسة الي تحديد أثر تطبيق ممارسات التصنيع الاخضر علي أداء شركات صناعه الاسمنت في مصر والتعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق التصنيع الاخضر في شركات صناعه الاسمنت وكذلك هدفت الي تحديد مقومات تطبيق التصنيع الأخضر في هذا القطاع، توصلت الدراسة الي وجود تأثير عند استخدام التصنيع الاخضر علي الاداء بشكل عام كما تبين ان هناك مجموعه من الابعاد أكثر تأثيرا وهم استراتيجيات التصنيع الأخضر - المسؤولية الاجتماعية -التصميم الاخضر للمنتج على الأداء، ضرورة الاهتمام بتطبيق نظم المعلومات الخضراء في شركات الاسمنت في مصر والتحسين المستمر لذلك النظام.
- ٢- دراسة (Zhana, 2018) ^(١٢): هدفت الدراسة الي تقديم رؤى مفيدة حول مدى فاعلية تنفيذ الممارسات الخضراء والممارسات المرنة من أجل تحسين الأداء البيئي والاقتصادي في المنظمات الصينية، وتوصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج ومن أهمها:
 ١. يعتبر التصنيع المرن حافزا للتنفيذ الناجح للممارسات الخضراء لتحسين الأداء البيئي، التصنيع المرن يركز على الحد من الفاقد والمهل الزمنية وتحسين الإنتاجية والجودة من أجل الاستجابة لمتطلبات العملاء من السلع والخدمات التي تتوافق مع لوائح البيئة الحكومية.

دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمصنع خمسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

٢. الممارسات الخضراء والمرنة فعالة للعمل معا لأنها متزامنة الى حد ما ويؤدي ذلك الى أداء أفضل في المنظمات الصينية حيث يسعى كل منهما الى الحد من النفايات والغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، الحد من الفاقد والمهل الزمنية، استخدام التقنيات والأساليب المختلفة في تصميم المنتجات وإدارة الافراد وسلسلة التوريد.
 ٣. مديري الإنتاج بحاجة الى فهم هذه الممارسات الخضراء والمرنة من اجل ان تكون قادرة على إدارة استراتيجيتها البيئية والاقتصادية.
- المجموعة الرابعة: دراسات تناولت التكامل بي أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقياس المرجعي:**

١- دراسة (محمد، ٢٠٢٠) ^(١٣): هدفت الدراسة إلى بناء إطار مقترح لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمتمثلة في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي للتقييم والتحسين المستمر في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية، وتوصلت الدراسة الى هناك علاقة تبادلية بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب المقياس المرجعي، فالبطاقة تركز علي قياس فاعلية الأداء وتنفيذ إستراتيجية المنشأة؛ ويركز المقياس المرجعي علي التحسين المستمر لأداء واستراتيجية المنشأة وغالبا ما ينظر إلي المقياس المرجعي كعملية قياس تكاملية لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن، باعتبار أن مخرجات بطاقة الأداء المتوازن تصب في مدخلات المقياس المرجعي؛ وبالتالي فإن التكامل بينهما يؤدي إلي الخروج من النطاق الضيق للمقارنات الداخلية للأداء وإكمالها بالمقارنات الخارجية لغرض الحكم علي نتائج الأداء بصورة أكثر موضوعية، كما توصى الدراسة بضرورة تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية لتوفير معلومات تفصيلية دقيقة تساعد على إدارة استراتيجيتها المنشأة وتحسين أدائها وتدعيم قدرتها التنافسية.

٢- دراسة (كواشى، ٢٠١٧) ^(٤): هدفت الدراسة الى تقديم نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة، وتوصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج ومن أهمها:

١. تركز بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية على تحسين الأداء الشامل للمؤسسة والذي يؤثر في القيمة المستدامة لهذه الاخيرة.
٢. تعد المقارنة المرجعية من أهم التقنيات التي تهدف الى تحسين أداء المؤسسة حيث انها تسمح بتحسين كل العمليات وكل ما يتعلق بها من النواحي التقنية والتنظيمية.

٣. تعد بطاقة الأداء المتوازن المستدام من النماذج الحديثة لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة متضمنة المؤشرات المالية وغير المالية من خلال خمس مناهير.

٣- دراسة (مهلهل، ٢٠١٧) ^(٥): هدفت الدراسة الى تسليط الضوء حول دور التكامل بين مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج ومن أهمها:

١. ان الإطار المتكامل لمدخلي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لإدارة المراجعة الداخلية من شأنه العمل على تدعيم واستكمال مقومات تطوير والارتقاء بمستوى الأداء لكي تستطيع القيام بدورها في مجال نجاح إطار حوكمة الشركات.
٢. تأتي أهمية حوكمة الشركات كأداة لتطوير أداء أدارات منشأة الأعمال بأسلوب علمي وعملي يؤدي الى توفير الحماية لأموال المساهمين ويحقق نظام بيانات عادل وشفاف يحقق انسياب في البيانات والمعلومات بما يحقق التزام في الأسواق ولأصحاب المصالح ويوفر أداة جيدة للحكم على أداء مجلس أدارات المنشآت ومحاسبتهم.

الفجوة البحثية:

- ١- ضرورة شمول نطاق المحاسبة الإدارية ليتضمن الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة في القطاع الصناعي المصري.

دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمصنع تحسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

٢- هناك حاجة لدراسة وتحليل العلاقة بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقياس المرجعي للوقوف على طبيعة العلاقة من زاوية التدعيم والاستفادة المتبادلة بينهما وإعادة توظيف تلك العلاقة من أجل الاستفادة من الآثار الايجابية لكل منهما، وذلك في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي وتجميعهما بالشكل الذي يمكن من توفير معلومات شاملة ومتكاملة للإدارة الاستراتيجية ويؤدي الى امكانية الاعتماد عليها في تحسين اداء القطاع الصناعي المصري.

٣- ضرورة لتناول العلاقة بين كل من ممارسات نظام الإنتاج الانسيابي واساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من منظور شامل وذلك يساعد على تحسين الأداء التشغيلي للمنشآت الاقتصادية في البيئة المصرية.

ثانياً: مشكلة البحث:

تواجه المنشآت الاقتصادية في الوقت الراهن العديد من التحديات سواء تحديات خارجية وفي مقدمتها حدة وعالمية المنافسة أو تحديات داخلية وفي مقدمتها نظم التصنيع الحديثة.

أصبحت نظم المحاسبة الإدارية التقليدية ومقاييسها غير قادرة على اعطاء صورة متكاملة عن الأداء في القطاع الصناعي فضلاً عن عدم قدرتها على توفير مقاييس ومؤشرات أداء تمكن من قياس الأداء الداخلي والخارجي في الأجلين القصير والطويل وذلك بسبب تركيزها على نتائج الأداء في الأجل القصير وعدم اهتمامها بقياس مسببات النتائج ومحركات الأداء في الأجل الطويل يؤدي ذلك الى عدم وضوح الرؤية وصعوبة التكيف مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وايضا اهمال المعلومات التشغيلية تجعل عملية الإنتاج تعترضها يوميا عدة مشكلات تفقد جزءا كبيرا من مواردها فالأعطال المتكررة للألات والحركات غير الضرورية للعمال والمواد وأوقات الانتظار تحت خطوط الإنتاج والمخزون الزائد وغيرها من أشكال الهدر كلها عوامل تخفض من كفاءة استخدام الموارد وتؤدي الى تدنى الأداء، مما يتطلب ضرورة وجود نظم متكاملة لقياس الأداء تربط بين مقاييس الأداء المستخدمة والأهداف الاستراتيجية المطلوب تحقيقها.

ولكي تتمكن هذه المؤسسات من مواجهة تلك التحديات كان لزاما عليها اتباع مجموعة من الأساليب الإنتاجية الحديثة التي في مقدمتها نظام الإنتاج الانسيابي وذلك من أجل القضاء على كل أشكال الهدر والفاقد في الموارد بأنواعها المادية والبشرية والمالية وإنتاج منتج مرن خالي من الفاقد والاستجابة السريعة لحاجات ورغبات العملاء^(١).

بالإضافة الى مجموعة من ممارسات المحاسبة الإدارية المتعلقة بقياس وتقييم الأداء لمساعدة الإدارة الاستراتيجية باتخاذ القرارات اللازمة لتفي بمتطلبات البيئة الصناعية، حيث ان تطبيق ممارسات نظام الإنتاج الانسيابي دون تطبيق نظم المحاسبة الإدارية المناسبة لها يحد من قدرتها على تحسين الأداء نظرا لوجود علاقة اعتمادية بين هذه الممارسات وبعضها البعض، **تتلخص مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:**

- ١- ما دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحسين الأداء في القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي؟
- ٢- ما أهمية استخدام المقياس المرجعي في تحسين الأداء في القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي؟
- ٣- هل يمكن الربط بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقياس المرجعي لتحسين الاداء في القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي؟

ثالثاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة طبيعة العلاقة بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقياس المرجعي وبيان أثر التكامل بينهما في ظل نظام الإنتاج الانسيابي وكيف يمكن توظيفهما معا لتحسين اداء القطاع الصناعي المصري، وتحقيقاً لهذا الهدف تقوم الباحثة بالسعي نحو تحقيق أهداف فرعية وهي:

- ١- التعرف على الأبعاد المختلفة للتكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقياس المرجعي.
- ٢- التعرف على دور نظام الإنتاج الانسيابي في ظل التطورات العالمية الحديثة في مجال التصنيع.
- ٣- التعرف على أهمية القطاع الصناعي المصري على الاقتصاد القومي.

رابعاً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الناحية العلمية والعملية في الآتي:

- 1- الأهمية العلمية: ترجع الأهمية العلمية للبحث في تقديم إطار مقترح للمحاسبة الإدارية يتوافق مع مفاهيم نظام الإنتاج الانسيابي لتفي بمتطلبات البيئة الصناعية الحديثة، ويكون مساهمة علمية متواضعة يستفيد منها الباحثين في ذلك المجال.
- 2- الأهمية العملية: ترجع الأهمية العملية للبحث إلى ان تطبيق إطار مقترح للمحاسبة الإدارية يتوافق مع مفاهيم نظام الإنتاج الانسيابي يساعدها في توفير معلومات تدعم قدرة المنشأة على البقاء والاستمرار وتحسين أدائها التشغيلي، ويساعد الشركات الصناعية في ظل البيئة الصناعية التنافسية لإمكانية تطوير أعمالها وتبني نظام الإنتاج الانسيابي وتطبيق أدوات الإطار المقترح.

خامساً: تساؤلات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن للباحثة صياغة تساؤلات البحث على النحو التالي:
هل يوجد تأثير لاستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحسين أداء القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي.
هل يوجد تأثير لاستخدام أسلوب القياس المرجعي في تحسين أداء القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي.
هل يوجد تأثير لتطبيق التكامل بين أسلوبَي بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تحسين اداء القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي.

سادساً: منهج البحث:

استناداً إلى طبيعة المشكلة التي تناولتها الباحثة والهدف من البحث والفروض التي يسعى لاختبارها سيعتمد هذا البحث على أساس الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي:

أ- المنهج الاستنباطي: تستخدم الباحثة هذا المنهج بهدف التأسيس العلمي لموضوع الدراسة من خلال ما تم تناوله في الدراسات والأدبيات السابقة لجمع المعلومات

دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمؤسسة تحسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

اللازمة للدراسة بغرض الحصول على البيانات اللازمة لإعداد الإطار النظري للدراسة، ومعرفة ما توصلت إليه تلك الدراسات، وما يمكن ان تسهم به أو تضيفه الدراسة الحالية إلى تلك الدراسات بما يخدم مشكلة البحث واستخلاص أهم نقاط التكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تحسين اداء القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمقالات المنشورة على الشبكة العنكبوتية (الإنترنت)، وذلك لاستنباط فروض البحث.

ب- **المنهج الاستقرائي:** تستخدم الباحثة المنهج الاستقرائي للوصول إلى أهم نقاط التكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي على تحسين اداء القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي.
سابعاً: تقسيمات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تم تقسيم البحث إلى العناصر التالية:

أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدام.

ثانياً: ابعاد بطاقة الأداء المتوازن المستدام.

ثالثاً: دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحسين الأداء.

رابعاً: مفهوم أسلوب القياس المرجعي.

خامساً: دور تطبيق أسلوب القياس المرجعي في ظل الإنتاج الانسيابي لتحسين الأداء.

سادساً: العلاقة بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي.

سابعاً: دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس

المرجعي في تحسين الأداء الكلي للمنشأة في ظل نظام الإنتاج الانسيابي.

ملخص البحث والنتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية.

أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدام:

تقوم بطاقة الاداء المتوازن المستدام بالأخذ في الاعتبار عوامل النجاح الإستراتيجية غير النقدية والتي لها أثر كبير على النجاح الاقتصادي للمنشآت. وتقوم

حور التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمؤسسة تمسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) على توفير نقطة بداية لدمج أو تضمين الأوجه الاجتماعية والبيئية مع نظام الإدارة الأساسي للأداء في المنشأة. ونظراً لهذه الإمكانية قام عدد من الكتاب بتناول تعريف بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) ومنها:

ما قدمه كلاً من Kaplan & Norton باعتبارهما رائداً فكرة بطاقة الأداء المتوازن المستدام واتفق معهما كلاً من (Malagueño et al.,2018; Ramazzotti,2018) بأنها نظام لقياس الأداء يساعد منظمات الأعمال على ترجمة رؤية ورسالة المنظمة (المتجسدة في استراتيجيتها) ووضعها موضع التنفيذ من خلال تحديد أهداف قابلة للقياس عن طريق مجموعة شاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية وربط الأهداف ذات المدى القصير بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل والتي توفر الإطار الكامل لتنفيذ الاستراتيجية والمرتبطة معا في علاقات سببية ومن ثم تمثل أداة لقياس الأداء الاستراتيجي بحيث يمكن تطبيقها على مختلف المستويات المنظمة ككل وحدة الأعمال الاستراتيجية والوحدات التشغيلية الفردية أو حتى للأفراد كما تشمل تحديد المكونات الرئيسة للعمليات وتحديد الأهداف الخاصة بها وإيجاد سبل لقياس التقدم المحرز نحو تحقيقها^(١٧).

فيما عرفت دراسة (Massingham et al., 2019) بطاقة الأداء المتوازن المستدام على أنها أداة لتنفيذ الاستراتيجية وتساعد على تقييم وتوضيح علاقة السبب والاثـر بين الإجراءات والأهداف وتوفر إطاراً استراتيجياً متكامل، حيث يعكس التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، والأهداف قصيرة وطويلة الأجل^(١٨).

كما وضح (Acuña et al., 2019) في تعريفه بطاقة الأداء المتوازن المستدام على أنها أداة تساعد على التركيز الاستراتيجي لتعزيز وإنشاء الأنشطة التي تضيف قيمة مستدامة^(١٩).

فيما بينت دراسة (هبة، ٢٠١٧) الركائز الأساسية التي تعتمد عليها بطاقة الأداء المتوازن المستدام وتمثل في^(٢٠):

أ. **الرؤية:** تمثل غايات المنشأة للمستقبل ويعبر عنها بالسؤال التالي ماذا تريد أن تكون في المستقبل بحيث يتحول المفهوم من قيادة المنشأة بالاعتماد على النتائج إلى قيادة المنشأة انطلاقاً من رؤيتها.

ب. **الرسالة:** تكمن في عرضها أو مبررات وجودها بحيث تحدد أساسيات المنشأة والمجال الذي تعمل فيه.

ج. **الاستراتيجية:** هي طريقة قيام المنشأة بمقابلة إمكانياتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في سعيها نحو تحقيق أهدافها وهنا ليس المهم امتلاك استراتيجية مطورة فقط، بل المهم هو القدرة على تحقيقها وتمثل الخريطة الاستراتيجية الروابط أو العلاقات (الأثر والسبب) بين المكونات الاستراتيجية، وأيضاً مؤشرات الأداء تهتم بقياس الأداء (مثل رضا العميل والعوائد) وغالباً ما تكون موضوعية

وترى الباحثة أن بطاقة الأداء المتوازن المستدام هو نظام إداري شامل يهدف إلى ترجمة رؤية ورسالة واستراتيجية وأهداف المنشأة إلى إجراءات تشغيلية ومقاييس أداء تشارك فيها جميع مستويات الإدارة المختلفة والطبقات العاملة في المنشأة بهدف إعطاء الإدارة العليا رؤية سريعة وشاملة لأداء الأعمال في المنشأة وتساعد على تتبع مستويات تطبيق الاستراتيجية عبر التركيز على جميع النواحي المهمة والتي لا تقتصر على البعد المالي والعملاء والعمليات الداخلية والتعلم والنمو بل تمتد إلى أكثر من ذلك بما يشمل الجانب الاجتماعي والبيئي والموردين والمنافسين وتكنولوجيا المعلومات وغيرها.

وفي ذات السياق بينت دراسة (شيماء، ٢٠١٩) العديد من مزايا بطاقة الأداء المتوازن المستدام لعل من أهمها^(٢١):

أ. تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

ب. تعتبر أساساً لإدارة وتنفيذ الإستراتيجية، كما أنها قد تؤدي إلى تعديل الإستراتيجية لتناسب مع التغيرات المستمرة في المنافسة والسوق والبيئة التكنولوجية المحيطة بالمنشأة.

- ج. تعتمد على العلاقات السببية بين الأبعاد المختلفة وبعضها البعض وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة.
- د. تعمل على تحسين إدارة المعلومات بالمنشأة فهي أداة اتصال جيدة.
- هـ. تمكن من فهم وضع المنشأة مما يساهم في زيادة قدرة المنشأة على المنافسة.
- و. توفر أساساً جيداً لاتخاذ القرارات، فالمعلومات التي توفرها بطاقة القياس.
- ز. المتوازن للأداء تساعد الإدارة في اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب.
- وقد بينت دراسة (أسماء، ٢٠٢٢) أن بطاقة الأداء المتوازن المستدام تعد أداة لقياس وإدارة الأداء الإستراتيجي في منشآت الاعمال، ومن ثم فهي أداة رقابة لتنفيذ الاستراتيجية، فهي أكثر من مجرد مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، فهي تمثل ترجمة لإستراتيجية المنشأة في مجموعة مترابطة من الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل والتي تشتق منها المقاييس والمؤشرات للتأكد من تحقيق الأهداف والحصول على تغذية عكسية بشأنها. ولهذا فإن بطاقة قياس الأداء المتوازن ستدعم الإستراتيجية في المنشأة بالتحكم في الأداء الاستراتيجي للوصول للوضع المرغوب، فنظم قياس الأداء يمكن أن تكون أحد الوسائل والأساليب المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية، خاصة نظم قياس الأداء ديناميكي التي تتغير باستمرار مع التطورات والتغيرات في البيئة الخارجية ليصبح نظام مراقبة خارجي، وأيضاً يتغير استمرار التطورات والتغيرات في البيئة الداخلية ليصبح نظام مراقبة داخلي. كما يستطيع نظام القياس الديناميكي أن يعطي إشارات التحذير والعمل عند الوصول إلى حدود واعتبارات أداء معينة كنظام مراجعة، ويستخدم المعلومات المقدمة من المراقبين الداخليين والخارجيين والأهداف والأولويات التي تحددها النظم العليا، لتحديد الأهداف والأولويات الداخلية المهمة من النظام، فقد يتسبب متغير خارجي أو داخلي جديد في قيام المنظمة بمراجعة أهدافها وأولوياتها في الخطة الاستراتيجية، مما يؤدي بدوره إلى الحاجة إلى إعادة هيكلة نظام قياس الأداء^(٢٢).
- واستقراءً مما سبق تستنتج الباحثة ان بطاقة الأداء المتوازن المستدام تعد أداة متكاملة لقياس وإدارة الأداء لاستراتيجي، وهناك بعض المميزات الأساسية التي تميزها منها:

١. إن أسلوب الأداء المتوازن يربط بين مؤشرات الأداء الأساسية المالية وبين المؤشرات غير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الاستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من استراتيجية تنظيم الأعمال.
٢. يتسم أسلوب الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية، وذلك انطلاقاً من خاصية الرشد المحدود، وخاصية عدم اتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.
٣. يقوم أسلوب الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط الرأسية السببية بين الأهداف الاستراتيجية الفرعية وبعضها البعض، وبين مؤشرات الأداء الأساسية وبعضها البعض، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها الخريطة الاستراتيجية.
٤. يتطلب أسلوب الأداء المتوازن توافر نظام معلومات متطورة، بحيث يتيح استخدام نظم التقرير البرمجية، لتدفق المعلومات رأسياً وأفقياً في الوقت المحدد.
٥. يتطلب أسلوب الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي تتبع مجلس الإدارة مباشرة، وتتولى هذه الوحدة عملية الاشراف على إدارة الأداء الاستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي.
٦. تتصف بطاقة الأداء المتوازن بالمرونة، وتفيد في عملية التغيير وإدارة التغيير، حيث انها توجه المنظمة باستمرار للتكيف مع السوق، الامر الذي يقود المنشأة الى التغيير الناجح بمساهمة مختلف المستويات الإدارية، وهو ما يسهم في زيادة سرعة وقدرة المنشأة على التكيف مع المستجدات، واحداث التعديل والتغيير بما يتلاءم مع ظروف المنشأة.
٧. يعمل على توفير مبادئ توجيهية للتنمية من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة وتمكن المنشأة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، العملاء، الموظفين) وتزود الإدارة بتغذية عكسية استراتيجية وبالتالي تساعد على التعلم.
٨. خاصية لوب التعلم المزدوج Double Loop Learning تعد هذه الخاصية من أهم مميزات أسلوب الأداء المتوازن لأن المعلومات التي توفرها التغذية

العكسية قد توضح أننا نحتاج الى تعديل ما في الاستراتيجية أو الوسائل المستخدمة لإنجازها حتى تصبح الاستراتيجية أكثر فعالية في تحقيق رؤيا ورسالة المنشأة.

وترى الباحثة أن أهم ما يميز بطاقة الأداء المتوازن المستدام عن غيرها من أساليب المحاسبة الإدارية أنها أسلوب مرن وقابل للتكيف والتغير مع جميع منشآت الأعمال بمختلف أنواعها ونشاطاتها كما أنها تزود المنشأة بتوثيق مفيد للتطوير والتحسين المتواصل لتلك المقاييس التي ستوجه المنشأة نحو تحقيق أهدافها ورؤيتها.

ثانياً: دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحسين الأداء:

تقوم فلسفة بطاقة الأداء المتوازن على بعدين هما:

الأول: تغطية جوانب أداء المنشأة المختلفة بما يعكس مدى النجاح في تنفيذ الاستراتيجية.

الثاني: توجيه المنشأة نحو تحسين أبعاد الأداء المختلفة معاً، فلا يتم تحسين أداء بعد (كتحسين الربحية) على حساب بعد أو أبعاد أداء أخرى، كما يوفر أسلوب (BSC) معلومات ملائمة من جانب الأداء المختلفة، تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، وتركيز الانتباه حول الأولويات والمشكلات الاستراتيجية، بالإضافة إلى توجيه الاهتمام نحو تحسين جوانب الأداء على المستويات الاستراتيجية والتشغيلية والمالية، وبالتالي تحسين الأداء الكلي للمنشأة، وذلك من خلال الآتي^(٢٣):

أ- يوفر مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء تغطي جوانب الأداء المختلفة للمنشأة، وتوضح جوانب القصور والمشكلات التي ظهرت أثناء تنفيذ الأنشطة والعمليات التشغيلية، والمشاكل التي ظهرت أثناء تنفيذ الاستراتيجية، بالإضافة إلى توضيح مدى صلاحية الاستراتيجية الحالية والحاجة لتغييرها، بما يسمح بتوفير رؤية شاملة لإدارة وتحسين الأداء الكلي للمنشأة.

ب- يتمثل الدور الرئيسي لأسلوب (BSC) في إدارة الاستراتيجية مما يساعد على تحسين أداء المنشأة وذلك من خلال دورة التشخيصي في تنفيذ الاستراتيجية والتقارير عن نتائج الأداء، واتخاذ الإجراءات المصححة.

- ج- مساعدة العاملين على فهم استراتيجيات المنشأة وأهدافها، والأدوار المطلوبة منهم لتحقيق ذلك، بالإضافة إلى تحفيزهم من خلال ربط نظام الحوافز بأهداف ومقياس النموذج، وهذا يؤدي إلى زيادة مستوى التزامهم بإنجاز تلك الأهداف، وهو ما يمكن من التنفيذ الصحيح للاستراتيجية.
- د- الحد من مشكلات التعظيم الجزئي للأداء، حيث يجبر المديرون في كافة المستويات الإدارية على مراعاة كافة مقاييس الأداء، والتي تعكس جوانب الأداء المختلفة في المنشأة، بما يضمن عدم تحسين جانب من جوانب الأداء على حساب جانب آخر.
- هـ- يتكامل بشكل جيد مع الأساليب والممارسات المستحدثة في الفكرين الإداري والمحاسبي بطريقة تدعم عمليات ومهام الإدارة المختلفة، بما يمكن من تحسين أداء المنشأة.
- ثالثاً: مفهوم أسلوب القياس المرجعي:**

تعددت تعاريف أسلوب القياس المرجعي، ومنها:

ويذكر (محمد، ٢٠٢٠) أن أسلوب القياس المرجعي يقوم على قياس أداء المنشأة بالمقارنة بأقوى المنافسين أو المنشآت الرائدة في نفس المجال، حيث المقارنة بالأفضل تمكن الإدارة من تحديد ما إذا كانت المنشأة تؤدي الوظائف والأنشطة بكفاءة وما إذا كان تكاليفها متمشية مع مثيلاتها من المنافسين، بحيث تعمل على تحسين الأنشطة والعمليات الداخلية لتحقيق تكاليف أقل وتحسين الموقف التنافسي^(٢٤).

كما ترى (دينا، ٢٠٢١) ان القياس المرجعي هو أداة استراتيجية تستخدم لمقارنة أداء العمليات والأنشطة في المنظمة مع أفضل أداء للشركات الأخرى داخل الصناعة وخارجها^(٢٥).

كما تشير دراسة (حنان، سمر، ٢٠٢٠) الى ان القياس المرجعي يعد واحدة من أهم أدوات إدارة الجودة الشاملة التي تستخدم لإجراء عمليات التحسين المستمر لأنشطة المنظمة وعملياتها وذلك من خلال قيام المنظمة بقياس أدائها الحالي ومقارنته بأداء المنظمات الرائدة في القطاع نفسه بهدف التعرف على الكيفية التي حققت بها تلك

دور التكامل بين أسلوبَي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمؤسسة تحسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

المنظمات ذلك المستوى من الأداء المتميز واستخدام تلك المعلومات كأساس للارتقاء بمستويات الأداء الحالية لتحقيق أهداف المنظمة المالية والاستراتيجية^(٢٦).

وتستنتج الباحثة بعد استقراء ما سبق ان القياس المرجعي هو عملية تحديد وفهم والتكيف مع الممارسات المتميزة في منظمات الأعمال في أي مكان، لمساعدة الإدارة في تحسين الأداء، من خلال مقارنة أداء الشركة ذات المستوى المثالي، بالإضافة الى ان استخدام القياس المرجعي يزيد من الميزة التنافسية ويحسن الربحية ويحقق تحسناً مهماً ومستمرًا في رضا العملاء.

وبتحليل المفاهيم المختلفة للقياس المرجعي وبالاتفاق مع دراسة (ابنسام، ٢٠١٧) يمكن تحديد عناصر رئيسية مشتركة تمثل أركاناً جوهرية لهذا الأسلوب يمكن إيجازها في الآتي^(٢٧):

- أ. **الاستمرارية:** والمقصود هنا أنه يجب اعتبار القياس المرجعي عملية مستمرة وليس مجرد نشاط يتم إجراؤه مرة واحدة، حيث ينبغي دمج القياس المرجعي ضمن دائرة التخطيط المنتظمة للشركة وضمن إدارة العمليات الرئيسية.
- ب. **القياس:** ويشير إلى قياس مستويات الأداء الذاتي ومستويات الأداء الأخرى الخاصة بشركاء القياس المرجعي وذلك لإجراء المقارنات وتحديد فرص التحسين.
- ج. **المقارنة:** وتعني مقارنة مستويات الأداء والعمليات والممارسات....
- د. **التعلم:** ويشير إلى التعلم من شركاء القياس المرجعي من أجل إدخال التحسين في المنظمة.
- هـ. **التحسين:** ويمثل الهدف النهائي من جميع دراسات القياس المرجعي.

وتستنتج الباحثة مما سبق أن أسلوب القياس المرجعي يسهم على التعلم من الآخرين عامة وفي ظل الإنتاج الانسيابي خاصة، وأيضاً قياس أداء الشركة بالمقارنة بالأفضل وكذلك يساعد الشركة في تحديد أولوياتها لتحسين أدائها.

وذلك ما أوضحته دراسة (حنان، سمر، ٢٠٢٠) بان القياس المرجعي يمكن أن تستخدمها المنظمة لتقييم أدائها، حيث إنه مقياس يسمح للمنظمة بتقييم ما تقوم به فيما يتعلق بما تفعله المنظمات الأخرى، وبالتالي فهو مقياس مهم للحفاظ على النمو أو

دور التكامل بين أسلوبَي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمؤسسة تحسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

الإنتاجية، لأنه يوفر تحدياً ونظرة ثاقبة لما يمكن القيام به في المستقبل لتحقيق مستويات أعلى من الإنتاجية، فهو واحد من مقاييس الأداء التي يجب على المنظمة اختيارها لتحقيق أهداف تقييم الأداء. حيث إن الهدف من مقاييس تقييم الأداء هو توفير فوات واضحة لاستخدام القياس المرجعي كمقياس للأداء بطريقة تبرز هذا المقياس كمفتاح لتحسين الأداء^(٢٨).

رابعاً: دور تطبيق القياس المرجعي في ظل الإنتاج الانسيابي لتحسين الأداء:

يتطلب الاستخدام الهائل لتقنيات التصنيع الحديثة ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية بشكل مناسب، بحيث يكون أكثر ملائمة للمنظمات المتطلعة إلى الاستمرار والبقاء، وتحقيق المزايا التنافسية، وزيادة الحصة السوقية، في أسواق تتميز بالمعلومات الاقتصادية المتغيرة باستمرار، والعديد من المبررات التي تدعو المنظمة إلى تطبيق أسلوب القياس المرجعي لما يحققها أسلوب القياس المرجعي ولعل أهم المنافع المتوقعة من تطبيق هذا الأسلوب ترتبط بدوره في تحسين عدد من المجالات والتي يمكن إيجازها في الآتي^(٢٩):

١. **تقييم الأداء:** يمثل القياس المرجعي أداة هامة لتقييم الأداء، حيث يكون من الصعب تقييم أداء المنظمة حتى إذا تم قياسه ذلك أن الأداء المجرد للشركة لا يحمل قيمة معلوماتية كبيرة والتي يمكن اكتسابها فقط عند المقارنة بأداء الشركات الأخرى من أجل ذلك يعتبر تقييم الأداء بموضوعية أحد الأهداف الرئيسية لإجراء القياس المرجعي، إذ يوفر القياس المرجعي تقييماً مستقلاً للأداء من خلال قياس أداء المنظمات الأخرى والذي يوفر بدوره أساساً موضوعياً لتحديد أهداف كمية واقعية للأداء تمكن من تقييم الأداء النسبي للشركة. وفي هذا ترى الباحثة أن تحديد مقاييس كمية على أساس أداء وحدات الأعمال، والتي يفترض فيها الرشد الاقتصادي والكفاءة نتيجة للتوجه بهدف الربح، واستخدامها في قياس أداء الوحدات غير الهادفة للربح قد يساهم في تحسين أداء هذه الوحدات ليوازي المطبق في قطاع الأعمال، كما يساهم أيضاً في التغلب على بعض التحديات الرئيسية لقياس أداء هذه الوحدات وهي غياب الربح كهدف أساسي

ومن ثم غياب الأساس الذي يمكن تقييم الأداء في النهاية بالنسبة له فضلاً عن توجه هذه الوحدات بأهداف عامة غير ملموسة غالباً ما يصعب قياسها كمياً وهو ما ينعكس في صعوبة وضع مستهدفات للأداء.

٢. التخطيط الاستراتيجي: يعتبر القياس المرجعي أداة جوهرية للتخطيط

الاستراتيجي، فمن خلال مراجعة منتجات وأسعار وممارسات واستراتيجيات وخدمات المنافسين والشركات الأخرى يمكن للمديرين تصحيح أهداف واستراتيجيات وخطط الشركة بحيث تكون أكثر ملائمة. وبالتالي فإن القياس المرجعي يوفر بوصلة لعملية التخطيط نقاط الاستراتيجية، إذ يمكن تشبيهه عدم وجود مرجعية خارجية لتقييم وتصحيح استراتيجيات وخطط وأهداف المنظمة، وبناءً على ذلك فإن الشركات تستطيع تحسين جودة اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط الاستراتيجي من خلال الاعتماد على المعلومات الإضافية التي يوفرها القياس المرجعي والتي تساعد بدورها في اتخاذ قرارات أكثر جودة بشأن تخطيط الأهداف الاستراتيجية واستراتيجيات تحقيق هذه الأهداف فضلاً عن تخطيط العمليات التي تستخدم في تنفيذ هذه الاستراتيجيات بنجاح، وبالتالي يمثل القياس المرجعي بديلاً للطريقة التقليدية لوضع الأهداف والتي تعتمد على استقراء الممارسات والاتجاهات السابقة وعادة ما تفشل نتيجة لتغير البيئة الخارجية بوتيرة أسرع جوهرياً من المخطط له وهو ما يمكن تجنبه من خلال القياس المرجعي والذي يستلزم التركيز المستمر على البيئة الخارجية.

٣. الثقافة التنظيمية: يؤدي القياس المرجعي إلى إحداث تغيير هام في ثقافة

المنظمة، فتصبح أكثر استعداداً للبحث عن فرص النمو خارج حدودها وداخلها، وبالتالي يعزز هذا الأسلوب ظهور وتطور " ثقافة التعلم " عبر المنظمة، كما يخلق ثقافة تولى أهمية كبيرة للتحسين المستمر من أجل تحقيق التميز، من ناحية أخرى، يساعد القياس المرجعي في التغلب على الإحجام والتردد بشأن الأفكار المطورة خارج المنظمة، والتغلب على مقاومة التغيير وتحديدًا فإنه من خلال استعارة طرق ثبت جدواها بالفعل، يقدم القياس المرجعي دليلاً على أن الأفكار

التي لم يتم ابتكارها داخل الشركة يمكن أن تعمل بشكل جيد وهو ما يترتب عليه إقناع المشككين والتغلب على المقاومين للتغيير.

٤. **تحسين الأداء:** يهدف القياس المرجعي إلى تحقيق التميز في الأداء الكلي، أي التحسين المستمر في المنتجات والخدمات والمبيعات والأرباح وإدارة التكلفة إضافة إلى تحسين العملاء ورضاء العاملين ومقاييس النجاح المالية وغير المالية الأخرى، ويعمل القياس المرجعي على بدء عملية التحسين من خلال وضع أهداف طموحة وفي نفس الوقت قابلة للتحقق وثبت نجاحها بالفعل ثم التعلم من أفضل الشركات طرق تحسين العمليات والأداء، وتتمثل الآلية التي يقود بها القياس المرجعي إلى تحسين الأداء في مساعدة الشركة على فهم مواطن القوة والضعف المتعلقة بالعمليات والأداء، حيث يسمح بكشف المناطق التي يلزم تحسينها وتحديد المشكلات المسؤولة عنها ثم تحديد أفضل الممارسات التي تقود إلى الأداء الأفضل وتبنيها أو توفيقها كيما تلائم المنظمة، وبالتالي فإن القياس المرجعي يعمل على توسيع قاعدة خبرات المنظمة من خلال اكتساب خبرات منظمات خارجية أو خبرات وحدات أخرى متميزة داخل نفس المنظمة^(٣٠).

خامساً: العلاقة بين أسلوبَي بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي:

يعد كل من أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن المستدام قيمة علمية وعملية كبيرة على المستوى التشغيلي والاستراتيجي في بيئة الأعمال الحديثة بشهادة الباحثين والممارسين، وهما من أهم الأدوات التي يستخدمها المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف في تحليل وتقييم الأنشطة المختلفة داخل المنشأة، بهدف توفير المعلومات الضرورية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتقييم الأداء وإمداد الإدارة بالميزة التنافسية للحصول على أكبر نصيب سوقي وتبوؤ موقع الصدارة في الصناعة التي تنتمي إليها.

وتتضح العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية عند بيان أوجه الشبه أو التوافق بين كل منهما من ناحية وبيان أوجه الاختلاف والتفرد لكل منهما من الناحية الأخرى^(٣١).

١- أوجه الشبه والتوافق بين كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي:

تتمثل أوجه الشبه بينهما فيما يلي:

- أ. تعتبر كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي أدوات تعلم استراتيجي تدفع المنظمات للتميز محليا وعالميا.
 - ب. تعتبر كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي أدوات كاشفة عن انحرافات وفجوات الأداء بالمنظمة وتوفر كل منهما معلومات تغذية عكسية استراتيجية تساهم في تطوير وتحسين الأداء.
 - ج. تعتبر كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي أدوات لتخطيط وتنفيذ استراتيجية المنظمة أي انهما أدوات للإدارة الاستراتيجية، حيث تعمل على إنتاج وتوفير المعلومات المحاسبية لخدمة متخذي القرار ليس في مجال قياس الأداء فقط وإنما لأنشطة الإدارة الأخرى أيضا.
 - د. تعد كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي عوامل داعمه للابتكار والإبداع الفردي والجماعي الداخلي والخارجي.
 - هـ. تعد كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي من أهم أدوات المحاسبة الإدارية لقياس الأداء غير المالي التشغيلي والاستراتيجي.
 - و. تعد كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تستخدمها المنظمات بكافة أشكالها لقياس وتقويم الأداء.
 - ز. تعمل كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي على إشباع احتياجات أصحاب المصالح الداخليين والخارجين من المعلومات.
 - ح. تعمل كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي على دعم فلسفة التحسين المستمر بالمنظمة واعتبار التغيير في بيئة اعمال المنظمة ضرورة لإجراء التحسينات في أنشطتها وعملياتها.
- وبناء عليه ترى الباحثة أن أوجه الشبه كثيرة بين أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن والمستدام والتي تسهل عملية التدعيم والربط بينهما.**

٢- أوجه الاختلاف بين كل من بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي:

تتمثل أوجه الاختلاف بينهما فيما يلي:

- أ. بطاقة الأداء المتوازن المستدام تحسن الأداء اعتمادا بشكل أكبر على النظرة الداخلية، بينما أسلوب القياس المرجعي يحسن الأداء من خلال نقل وتكييف أفضل الممارسات والتعلم من رواد الصناعات، بالإضافة إلى النظرة الداخلية.
- ب. بطاقة الأداء المتوازن المستدام تساعد على أن تتم عملية القياس المرجعي ليس لمرة واحدة بل جعله جزء من الأنشطة العادية والدورية للاستفادة من نجاحه، واختيار واتباع المؤشرات التي يعتقد أن لها تأثيرا على الموقف التنافسي، وبالتالي يمكن القول إن بطاقة الأداء المتوازن المستدام تساعد أسلوب القياس المرجعي على تدعيمها وتوفير الأرضية المناسبة لتحركه.
- ج. بطاقة الأداء المتوازن المستدام توفر المعرفة عن انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المستهدف، وأسلوب القياس المرجعي يوفر معرفة عن انحرافات الأداء الفعلي عن أداء أفضل المنافسين مع توفير مقترحات التغيير بالتعلم من الآخرين.
- د. بطاقة الأداء المتوازن المستدام توفر معلومات تغذية عكسية داخلية، وأسلوب القياس المرجعي يوفر معلومات تغذية عكسية خارجية.
- هـ. تتركز مهمة بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تنفيذ الاستراتيجيات، بينما تتركز مهمة أسلوب القياس المرجعي في التحسين المستمر للاستراتيجيات.
- و. تركز بطاقة الأداء المتوازن المستدام على ما تم من عمل ومقارنة نتائجه المحققة بالمستهدف. بينما يركز أسلوب القياس المرجعي على توضيح الفجوة بين مستويات الأداء الحالي مقارنة بأفضل المنافسين أي بالوضع الأفضل، إضافة إلى إمكانية استخدام أسلوب القياس المرجعي في وضع مستهدفات الأداء.
- ز. التعلم الاستراتيجي. في ظل أسلوب القياس المرجعي يتمثل في التعلم من الأفضل ومن الذات، أما في بطاقة الأداء المتوازن المستدام يتمثل في التعلم من خلال الممارسة.
- ح. وفقا لمنهج إدارة القيمة، يمكن الاعتماد على أسلوب القياس المرجعي في إدارة المنافسة، والاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المستدام في إدارة الربحية.

تم التعرض في هذا الفصل للإطار النظري لكلاً من أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي، وتم إيضاح العلاقة بين كلاً منهما من حيث بيان أوجه الشبة أو التوافق بين كل منهما من ناحية، وبيان أوجه الاختلاف والتفرد لكل منهما من الناحية الأخرى، وبيان دور كلاً منهما في تحسين الأداء في ظل الإنتاج الانسيابي، وفي الفصل التالي ستقوم الباحثة بعرض دور التكامل بينهما في تحسين الأداء في القطاع الصناعي المصري في ظل الإنتاج الانسيابي.

سادساً: دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تحسين الأداء الكلي للمنشأة في ظل نظام الإنتاج الانسيابي.

١- أهداف التكامل:

- يتم التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي بهدف توفير معلومات تفصيلية دقيقة تساعد على إدارة إستراتيجية المنشأة وتحسين أدائها، ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي (٣٢):
- أ. تحديد استراتيجية المنشأة وترجمتها إلى أهداف ومقاييس وعلامات الطريق الازم لتنفيذها وتوصيلها لجميع العاملين في المنشأة والتحقق من فهمهم لها.
 - ب. ربط مقاييس الأداء باستراتيجية المنشأة وترتيبها حسب أهميتها النسبية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوصول إلى مؤشر أداء عام لقياس وتقويم الأداء من منظور استراتيجي، ومن ثم قياس فجوة الأداء.
 - ج. ربط الأداء الإستراتيجي في الأجل الطويل بالأداء التشغيلي في الأجل القصير.
 - د. تحديد طاقة الموارد اللازمة لأداء الأنشطة والعمليات والعمل على تحسين أداء المنشأة وفقاً لأسس واضحة.
 - هـ. قياس مدى إنجاز الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وتوفير تغذية عكسية مرتدة لتقويم وتحسين الأداء التشغيلي والإستراتيجي في ضوء أفضل الممارسات الداخلية والخارجية.

٢- عناصر التكامل

يتكون الإطار المقترح من العناصر الأساسية لأي نظام معلومات والتي تتمثل في المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات وذلك على النحو التالي:

أ. **المدخلات:** وتتمثل في:

- الخطة الإستراتيجية للمنشأة مترجمة الى عدد من الأهداف والمقاييس والبرامج والإجراءات اللازمة لتنفيذ ورقابة الأداء الإستراتيجي.
- الأنشطة والعمليات داخل المنشأة.
- البيانات من داخل المنشأة ومن خارجها.
- ب. **عمليات التشغيل:** والتي يتم من خلالها تحويل البيانات إلى معلومات باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقياس المرجعي.
- ج. **المخرجات:** وتتمثل في تقارير الإطار المقترح لاحتياجات الإدارة الإستراتيجية من المعلومات اللازمة لتحسين مثل تقرير الموقف الإستراتيجي للمنشأة، وتقارير كمية عن الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، وتقارير الربحية بالإضافة إلى تقارير بطاقة الأداء المتوازن المستدام والتي توضح أبعادها الخمسة.

٣- التكامل بين المدخلين لتحسين الأداء في ظل الإنتاج الانسيابي:

يعد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام من الأركان الرئيسية لتحقيق التكامل مع المقياس المرجعي لتحسين الأداء، ولذلك لا بد من تطبيق مقياس الأداء المتوازن أولاً بالشركة محل التقييم لكي يقوم أسلوب المقياس المرجعي لتحسين الأداء بدوره كاملاً فعن طريق تقييم الأداء الإستراتيجي، بواسطة بطاقة الأداء المتوازن المستدام يمكن إبراز مواطن القوة وتعزيزها ومواطن الضعف ومعالجتها على ضوء نتائج مقارنتها بالأداء الأفضل، وبهذا ستمهد بطاقة الأداء المتوازن المستدام الطريق لتطبيق المقياس المرجعي، حيث يقوم المقياس المرجعي بمهمة التركيز الخارجي على الأنشطة أو الوظائف أو العمليات الداخلية (مواطن القوة والضعف التي تم تشخيصها) لتحقيق التحسين المستمر في أداء الشركات، ابتداء من تحليل الأنشطة والتطبيقات الموجودة منها بهدف فهم العمليات الداخلية ضمنها، ثم تحديد

نقطة المرجع أو المعيار الخارجي الذي عن طريقة يمكن تقييم وتحسين الأداء الاستراتيجي لتلك الشركات (٣٣).

ملخص البحث والنتائج والتوصيات والمقترحات البحثية المستقبلية

أولاً: ملخص البحث: هدفت الدراسة إلى دراسة طبيعة العلاقة بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي وبيان أثر التكامل بينهما وكيف يمكن توظيفهما معاً في تحسين اداء القطاع الصناعي المصري في ظل بيئة الإنتاج الانسيابي، وإجراء دراسة ميدانية على منشآت القطاع الصناعي المصري.

لذلك تم إجراء دراسة تحليلية لأسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي، وتم تناول الإطار النظري لكلا الأسلوبين من خلال مجموعة من العناصر وهي: مفهوم وابعاد ودور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحسين الأداء بالإضافة إلى مفهوم ودور أسلوب القياس المرجعي في تحسين الأداء في ظل الإنتاج الانسيابي والعلاقة بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي، بالإضافة إلى دور التكامل بين أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تحسين الأداء الكلي للمنشأة في ظل نظام الإنتاج الانسيابي.

ثانياً: نتائج البحث: خلصت الباحثة في دراستها النظرية إلى العديد من النتائج أهمها:
١. أسلوب القياس المرجعي يدعم الابتكار سواء في المنتجات أو في العمليات في ظل الإنتاج الانسيابي.

٢. إن أسلوب القياس المرجعي يساعد على تحسين الأداء وإدارة الأداء الإستراتيجي من خلال مجموعة من مقياس الأداء المرجعية المالية وغير المالية الداخلية والخارجية والاعتماد عليها في التحسين المستمر للأداء مما يوفر قفزات ذات مغزى للأداء لا يمكن الوصول إليها بطريقة أخرى.

٣. إن أسلوب القياس المرجعي يعتبر من أهم الوسائل المساعدة على زيادة الحصاة السوقية للمنشأة الصناعية وكسب مزايا تنافسية على المستويين المحلي والعالمي.

٤. تساهم المعلومات المستمدة من تكامل أسلوبى بطاقة الاداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي في تطوير وتحسين أداء منشآت الأعمال.

٥. تستمد بطاقة الأداء المتوازن المستدام أهميتها من قدرتها علي الجمع بين مقاييس الأداء المختلفة في نظام واحد وتوافق هذه المقاييس مع استراتيجية المنشأة.
 ٦. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظام متكامل لتقييم وإدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة بالاعتماد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المرنة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتوصيل إستراتيجية المنشأة للعاملين فيها بهدف تحسين الأداء الكلي للمنشأة ودعم قدراتها التنافسية.
 ٧. يعمل أسلوب القياس المرجعي على تزويد مؤسسات التعليم بالوسائل والأساليب التي تمكنها من معالجة نقاط الخلل في الوقت المناسب.
 ٨. يؤدي التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي إلى زيادة القيمة المضافة لكل من العملاء والمنشأة.
 ٩. يوفره التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية المعلومات الدقيقة والملائمة والتي تمكن الإدارة الاستراتيجية للمنشأة من إدارة مواردها بكفاءة وفعالية واستخدامها الاستخدام الأمثل بما يمكن من تقليل الفاقد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتخفيض تكلفة المنتج والخدمة وتحسين الأداء وصولاً إلى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.
- ثالثاً: التوصيات:** من خلال نتائج هذا البحث توصى الباحثة بما يلي:
١. الاعتماد على تطبيق استخدم محاور بطاقة الاداء المتوازن بالشكل الذي يظهر مدي انسجام الاهداف المرسومة مع الاستراتيجية التي تتبناها في ظل التطورات والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة.
 ٢. تطبيق محاور بطاقة الاداء المتوازن بصورة أكثر وضوح وشمولية وضرورة التأكيد على اهمية تحديد الاداء وتوخي الدقة في التعامل معها ومراعاة مدي موضوعيتها.
 ٣. تطوير الهياكل التنظيمية بما يلاءم التطورات الحديثة في التصنيع (بيئة الإنتاج الانسيابي).
 ٤. توجيه الاهتمام البحثية الحديثة في مجال استخدامات بطاقة الأداء المتوازن التي تخص بطاقة الأداء المتوازن المستدام نظراً لتكاملها في قياس الأداء من عدة جوانب.

٥. ضرورة إشراك العاملين في عملية اتخاذ القرارات، لما له من دور إيجابي في تقبلهم لثقافة التغيير وعدم مقاومتهم للأفكار الجديدة.
 ٦. ضرورة إشراك جميع العاملين في عملية صنع القرار في مختلف المجالات بالشكل الكافي لتعزيز مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي
 ٧. ضرورة تعزيز مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام في المنشآت الصناعية لزيادة قدرتها على تقويم الأداء.
 ٨. العمل على توفير قاعدة بيانات متكاملة تتسم بالثقة والموضوعية والفهم المتعمق للعلاقات السبب والآخر بين الجودة والتكلفة.
- رابعاً: مقترحات بحثية مستقبلية: تقترح الباحثة الباحثين بدراسة الموضوعات التالية:
١. دراسة تحليلية لأثر إشراك العاملين في عملية اتخاذ القرارات في تقبلهم لثقافة التغيير وعدم مقاومتهم للأفكار الجديدة.
 ٢. تصميم نظام معلومات محاسبي متكامل لتوفير قاعدة بيانات متكاملة تتسم بالثقة والموضوعية والفهم المتعمق لعلاقات السبب والآخر بين الجودة والتكلفة.

قائمة المراجع

- (١) اسراء السيد رمضان القسطاوى، (٢٠١٦)، "العلاقة التكاملية بين إدارة التكاليف وتحسين الأداء، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية- مجلد ٥٣، العدد ٣، ص ١٣٠.
- (٢) فوزي محمد هيكل، (٢٠١٣)، "إطار مقترح للتكامل بين منهجية ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن يهدف تفعيل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد: دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة المصرية - جامعة القاهرة، عدد ٥٥، ص ٢٣٢.
- (٣) عبد الله محمد عبد الكريم جوهر الشطي، " دور بطاقة الاداء المتوازن كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تحقيق أهداف التنمية المستدامة: المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية - جامعه مدينه السادات: المجلد ١٣ عدد ٢، ٢٠٢٢، ص ١١٥٦-١١٩١
- (٤) Gohar, E. A. (2019). Sustainable Balanced Scorecard: A New Approach to Vision and Implementation of a Sustainable Strategy In Egyptian

- Travel Agencies. **International Journal of Tourism and Hospitality Management**, 2(2), 98-126.
- (5) Hristov, I., Chirico, A., & Appolloni, A. (2019). Sustainability value creation, survival, and growth of the company: A critical perspective in the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC). *Sustainability*, 11(7), 2119.
- (6) Sujit Singh, Ezutah Udony, (2018) "Fuzzy-based sustainability evaluation method for manufacturing SMEs using balanced scorecard framework" , **Journal Of Intelligent Manufacturing**, vol.29, No.1, pp.1-18.
- (7) دينا أحمد عبد الغفار، " أثر أسلوب القياس المرجعي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنوك التجارية دراسة ميدانية "، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ع ١١، ٢٠٢١،
- (8) اسعد مبارك حسين، " أثر أسلوب القياس المرجعي في دعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية، **مجلة الدراسات العليا**، مج ١٥، ع ٥٤، ٢٠٢٠، ص ص ٨٤٩ - ٨٥٧
- (9) Leah Phillips, (2018), "Improving the Performance of Subnational Governments through Benchmarking and Performance Reporting", **OECD Working Papers on Fiscal Federalism**, No. 22, pp.1-51.
- (10) Warren Brettenny, Gary Sharp, (2018), "Evaluation of the effectiveness of the National Benchmarking Initiative (NBI) in improving the productivity of water services authorities in South Africa", **African Journals Online**, Vol.44, No.1, PP.37-44.
- (11) نهى ناجي عبد الصمد محمد الخطيب (٢٠٢٢): دور التصنيع الأخضر في قياس الأداء باستخدام بطاقة الاداء المتوازن: دراسة ميدانية، **المجلة العربية للإدارة**، جامعة عين شمس مجلد ٤٢ العدد ٣ ص ١١١-١٣٠
- (12) Yuanzhu Zhana, Kim Hua Tan, (2018) "Green and lean sustainable development path in China: Guanxi, practices and performance" , **Resources, Conservation and Recycling**, vol.128, pp.240-249.

دور التكامل بين أسلوبَي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الأنسيابي بمؤسسة تحسين ...

مروة سمير محمد النبي قاسم

(١٣) محمد الشحات ابراهيم، " إطار مقترح لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للتقييم والتحسين المستمر في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس*، مج ١١، ع ٣٤، ٢٠٢٠، ص ص ١٥٣٨ - ١٥٨٨ .

(١٤) مراد رايح كواشي، (2017)، "نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية والمؤسسة الجديدة للخزف الصحي بالجزوات"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - الاردن -* مجلد ١٣، العدد ٢، ص ص ٢٣٣-٢٥٨ .

(١٥) سمير مفتاح مهلهل، (2017)، " التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تفعيل وتطبيق حوكمة الشركات: دراسة حالة "، *مجلة افاق اقتصادية - كلية الاقتصاد والتجارة - ليبيا*، عدد ٥، ص ص ١٩١-٢٣٤ .

(١٦) محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن، (2011)، "مدى استجابة ممارسات المحاسبة الإدارية لخصائص بيئة التصنيع الحديثة : دراسة ميدانية على المنشآت الاقتصادية"، *المجلة المحاسبية المصرية- جامعة القاهرة*، مجلد ١، العدد ٢، ص ٤٢٣ .

(١٧) يمكن الرجوع الى:

- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E., & Gomez-Conde, J. (2018). "Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance", **Small Business Economics**, Vol .(51), No.(1), Pp.221-244.
 - Ramazzotti A. (2018). "**Implementation of a Balanced Scorecard in the Water Industry. The Abbanoa S.p.A. Case**", In: Gilardoni A. (eds) *The Italian Water Industry*, Pp. 301-321, Springer.
- (١٨) (Massingham, R., Massingham, P. R., & Dumay, J. (2019). Improving integrated reporting: a new learning and growth perspective for the balanced scorecard. *Journal of Intellectual Capital*, Vol.(20), No(1),Pp. 60-82.
- (١٩) (Acuña-Carvajal, F., Pinto-Tarazona, L., López-Ospina, H., Barros-Castro, R., Quezada, L., & Palacio, K. (2019). An integrated method to

دور التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والمستدام والقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الانسيابي بمصنع تمسين ...
مروة سمير محمد النبي قاسم

plan, structure and validate a business strategy using fuzzy DEMATEL and the balanced scorecard. Expert Systems with Applications, Vol.(122), Pp.351-368.

- (٢٠) هبة جمال هاشم". الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي نموذج مقترح في ضوء فلسفة التنمية المستدامة مع دراسة ميدانية". *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس،* تمج، 8، ع، ٢٠١٧، ص ٨٨٦-٨٨٧
- (٢١) شيماء سعيد محمد يس، "مدخل مقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء وأسلوب تحليل مغلف البيانات لتحسين أداء نظم المعلومات المحاسبية - دراسة حالة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة. ٢٠١٩، ص ٧٣.
- (٢٢) أسماء عبد المنعم محمد سراج، "نموذج متكامل لبطاقة القياس المتوازن للأداء المستدام " BSC-S " كأداة لتحسين قيمة الشركات المصرية المتوسطة والصغيرة الحجم في بورصة النيل إستنادا إلى مدخل إدارة الاستدامة على أساس القيمة: دراسة تجريبية". *المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية،* س ٩، ع ٣، ٢٠٢٢، ص ٥٨٥-٥٨٦.
- (٢٣) منير علي مدهش قحطان، "استخدام أسلوب التحليل الهرمي لتدعيم التكامل بين نظامي القياس المتوازن للأداء والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بغرض تحسين الأداء: بالتطبيق على قطاع صناعة الإسمنت في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٤، ص ١٣٣-١٣٤.
- (٢٤) محمد الشحات ابراهيم، **مرجع سبق ذكره،** ص ١٥٥٤.
- (٢٥) دينا احمد عبد الغفار أبو الذهب، **مرجع سبق ذكره،** ص ٧٣.
- (٢٦) حنان جابر حسن، وسمر محمد أحمد حسن سليمان. "دور أساليب المحاسبة الإدارية المستحدثة في تعظيم ربحية منظمات الأعمال المصرية". *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها،* س ٤٠، ع ٣، ٢٠٢٠، ص ٢٢٢.
- (٢٧) ابتسام محمود فهمي. "تقييم جدوى استخدام مقاييس أداء قطاع الأعمال في قياس الأداء التشغيلي للوحدات غير الهادفة للربح". *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،* مج ١، ع ١، ٢٠١٧، ص ٦٨.
- (٢٨) حنان جابر حسن، وسمر محمد أحمد حسن سليمان. **مرجع سبق ذكره،** ص ٢٢٢.
- (٢٩) ابتسام محمود فهمي، **مرجع سبق ذكره،** ص ٧١-٧٤.
- (٣٠) ابتسام محمود فهمي، **المرجع السابق،** ص ٧٤.

دور التكامل بين أسلوبَي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي في ظل نظام الإنتاج الأنسيابي بمصنّف تحسّين ...
مروة سمير عبد النبي قاسم

(٣١) يمكن الرجوع الى:

- أحمد محسن المنسي، وسامي نجدي محمد علي رفاعي". التكامل بين بطاقة القياس المتوازن والمقارنة المرجعية لتقويم أداء منظمات المجتمع المدني: دراسة تطبيقية". *مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة، جامعة بنها، س 37، 3ع، ٢٠١٧، ص ١٥٠.*
- عبد السلام عبد الله الصعفاني، "استخدام أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن لتعظيم قيمة المنشأة دراسة ميدانية على القطاع الصناعية في الجمهورية اليمنية"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، ٤ع، ٢٠١١، ص ٢٠-٢١.*

٣٢ يمكن الرجوع الى:

- هبه جمال هاشم، مرجع سبق ذكره، ص ٨٩٩.
- محمد الشحات إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص ١٥٦٤.
- (٣٣) مهلهل، سمير مفتاح، ومنصور محمد الفرجاني". تطوير أداء إدارة المراجعة الداخلية وفقاً لمدخل إدارة المخاطر من خلال استخدام مدخلي بطاقة الأداء المتوازن والمقياس المرجعي وانعكاساته على جودة أداء المراجعة الخارجية: إطار مقترح". *مجلة آفاق اقتصادية، ٧، ٢٠١٨، ص ١٣-١٤.*