

نحو إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى فى قطاع الأعمال
من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC):
دراسة نظرية وإستكشافية

دكتور

شوقى السيد فوده

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

"نحو إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى فى قطاع الأعمال

من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

دراسة نظرية وإستكشافية"

(1) طبيعة مشكلة البحث:

تعتبر عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية فى ظل بيئة التصنيع الحديثة عملية شائكة ومعقدة حيث أن عملية التوصل إلى تفسير وتحليل أثر التغير فى الأداء يعكس صورة واقعية عن مدى نجاح المنشآت الصناعية فى تحقيق أهدافها بما يكفل لها إتخاذ الإجراءات والقرارات المحسنة للأداء. وتعتبر أيضاً عملية قياس وتقييم الأداء من القضايا الجدالية التى تتعرض لها كثير من الشركات الصناعية فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة، حيث تعتبر عملية تقييم الأداء بمثابة حلقة أو مرحلة من مراحل الوظيفة الرقابية التى يتحدد نطاقها ومجالاتها من خلال أهداف الإدارة والتى تتطلب ضرورة توفير مقاييس فعالة لقياس أداء المنشآت الصناعية.

ومما لا شك فيه أن السنوات الأخيرة شهدت تغيرات ملموسة فى كافة جوانب البيئة الإقتصادية المحلية والعالمية حيث ظهرت كثير من التكتلات الإقتصادية الدولية، أيضاً ظهور إتفاقية تحرير التجارة العالمية (الجات) وعلاوة على التقنيات الحديثة العالمية فى نظم وبرامج الإنتاج والمعلومات، ولقد كان لتلك المتغيرات تأثير بالغ الأهمية على المنشآت الصناعية المصرية، حيث أن ظروف البيئة الحديثة والمتغيرات الإقتصادية العالمية قد وضعت هذه المنشآت التى تهدف إلى البقاء أمام حتمية التفاعل مع البيئة المحيطة أو مغادرة عالم الصناعة.

ومن هنا كان من الضرورى تعدد المقاييس التى يمكن أن تستخدم فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية من خلال البيئة الديناميكية والمعاصرة، والتى تستخدم أيضاً فى عملية الكشف عن أوجه القصور والضعف فى المقاييس المالية فقط حتى يمكن التغلب عليها ومعرفة نقاط القوة التى يمكن تدعيمها فى الأداء الفعلى فى المستقبل بهدف تحسين الأداء للمنشأة حتى يمكن تحقيق القدرة على الإستمرار والمنافسة. وتمثل عملية قياس وتقييم الأداء عنصراً أساسياً من عناصر نظام الرقابة الإدارية بإعتبار عملية تقييم الأداء من الوسائل الهامة فى مجال تحسين الأداء وتطويره، إلا أن هذه الوسائل لم تعد تفى بالغرض المطلوب منها، وذلك نتيجة القصور فى المقاييس التقليدية التى ظهرت فى ظل بيئة الإنتاج التقليدية، ولأن هذه المقاييس لم تتماشى مع

التغيرات التي حدثت فى البيئة المحيطة، فتطوير أساليب قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى أساس نجاح أى منشأة فى ظل بيئة الأعمال المصرية التى تنصف بالتغير التكنولوجى والديناميكية. ومن هنا يهدف تقييم الأداء للمنشأة إلى التعرف على مدى تقدم المنشأة نحو تحقيق أهدافها. وتعتبر عملية تقييم الأداء من أهم الوظائف الإدارية التى تكشف عن حقيقة مستوى أداء المنشآت الصناعية وتأثير ذلك على أهدافها الإستراتيجية للمنشأة وإدارتها فى الأجل الطويل والقصير. ومن الحقائق الثابتة فى هذه الآونة أن كثير من الدراسات والبحوث العلمية إكتشفت أن تقييم الأداء بالمقاييس التقليدية. وخاصة فى بيئة الأعمال المصرية لا يكشف عن مدى قدرة المنشأة على تحقيق الأهداف الإستراتيجية مثل قدرة المنشأة على المنافسة والإستمرار فى السوق المحلية والعالمية، بالإضافة إلى علاقة المنشأة بالغير مثل درجة وولاء رضاء العملاء عنها وجذب عملاء جدد، ومن هنا كان من الضرورى البحث عن مقاييس غير مالية (المقاييس التشغيلية) لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت من ناحية، قدرة المنشآت على البقاء والإستمرار وعكس أداء المنافسين ودرجة رضاء العملاء وتعظيم قيمة المساهمين وملاك المنشأة من ناحية أخرى. لذلك كان هناك ضرورة ملحة لتطوير مؤشرات ومقاييس تقييم الأداء التى تدعم الأولويات الإستراتيجية للمنشآت مع تضمين تلك المقاييس مقاييس مالية وغير مالية حتى تواكب متطلبات البيئة الإقتصادية والصناعية المعاصرة بحيث تحقق الدقة والشمول والتعبير عن حقيقة الأداء فى كافة المجالات. ومن هنا يمكن بلورة مشكلة البحث فى شكل الأسئلة البحثية التالية:

- 1- هل مقاييس تقييم الأداء المالية كافية لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية فى ظل بيئة الإقتصاد المعرفى؟
- 2- هل المعلومات الناتجة من مقاييس الأداء التقليدية كافية للحكم على تقييم الأداء الإستراتيجى للمنشأة فى ظل المتغيرات الإقتصادية والصناعية؟
- 3- ما مدى الحاجة إلى وجود مقاييس أداء غير مالية (مقاييس تشغيلية) بجانب المقاييس المالية التى تجعل مقاييس الأداء الفعلية تحقق درجة التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية؟
- 4- ما مدى إمكانية تطوير مقياس الأداء المتوازن عن طريق إضافة منظور خامس وهو المنظور البيئى الذى يتمثل فى العوامل التى تتعلق بتحسين البيئة المحيطة بتنظيمات الأعمال المصرية؟
- 5- هل يمكن إجراء دراسة ميدانية أو إستكشافية لتقييم الأداء الإستراتيجى فى الشركات الصناعية من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard (BSC)؟

1-2 هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي في قطاع الأعمال من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لبعض الشركات الصناعية ببيئة الأعمال المصرية. ولكي يتحقق الهدف الرئيسي من وراء هذا البحث لابد من تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- مدى قدرة كفاءة المقاييس المالية في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشآت الصناعية في بيئة الإنتاج الحديثة.
- 2- مدى قدرة وكفاءة المقاييس غير المالية (المقاييس التشغيلية) في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي في بيئة التصنيع الديناميكية المعاصرة.
- 3- كيفية بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشآت الصناعية من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC).
- 4- مدى إمكانية استخدام مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي في الشركات الصناعية المصرية.

1-3 أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث العملية والعلمية في النقاط التالية:

- 1- تتمثل أهمية هذا البحث إلى أن قياس وتقييم الأداء يمثل أداة هامة لتحقيق التحسين المستمر في أداء المنشأة من أجل إكتساب مزايا تنافسية عديدة والبقاء في السوق.
- 2- ظهرت أهمية المقاييس غير المالية (التشغيلية) كمؤشرات جديدة لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الإنتاج الحديثة، نتيجة لقصور كفاءة المقاييس المالية السائدة لتقييم أداء المنشآت الصناعية في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية وأهداف الإدارة الإستراتيجية.
- 3- يعتبر مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) Balanced Scorecard نظام إداري وليس مجرد نظام لقياس الأداء للمنشأة، وهو أيضاً نظام إداري وقياس إستراتيجي Strategic Measurement يقوم بترجمة المهمة الأساسية وإستراتيجية تنظيم الأعمال إلى مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء المتكاملة التي تحتوى على مقاييس المخرجات Outcomes Measures ومسببات Drivers أداء المخرجات والتي تتفاعل معاً في سلسلة من علاقات السبب والنتيجة.

4- يمثل هذا البحث دراسة جادة وإضافة علمية نحو بناء إطار مقترح لتقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ببيئة الأعمال المصرية.

5- تتضح أهمية المقاييس غير المالية كمؤشرات جديدة تتماشى وتواكب التطورات الإقتصادية والصناعية المحلية والعالمية ومساعدتها فى قياس القدرة التنافسية للمنشأة حتى تحقق البقاء والإستمرار فى عالم يتصف بالتقدم التكنولوجى السريع والديناميكية بصفة مستمرة.

4-1 منهج البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث يجب أن يحتوى على ما يلى:

1- **المنهج الإستنباطى:** يمثل هذا المنهج تقديم إطار مقترح لتقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ببيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال البحث فى المراجع والدوريات العلمية والأبحاث المنشورة فى الأدب المحاسبى المرتبط بتقييم الأداء الإستراتيجى بتنظيم الأعمال من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C).

2- **المنهج الإستقرائى:** يحاول هذا المنهج بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشأة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية أو إستكشافية عن مدى إستخدام المقاييس المالية وغير المالية كمؤشرات لتقييم الأداء الإستراتيجى لبعض الشركات الصناعية فى بيئة الأعمال المصرية.

5-1. **فروض البحث:**

من أجل تحقيق الإطار المقترح لتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشأة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) Balanced Scorecard فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة، فلا بد أن يحتوى البحث على الفروض التالية:

(1) **الفرض الأول:** عدم كفاءة المقاييس المالية كمؤشرات لتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة.

- (2) **الفرض الثاني:** كفاءة المقاييس غير المالية (المقاييس التشغيلية) كمؤشرات لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الإنتاج المعاصرة.
- (3) **الفرض الثالث:** ضرورة وجود مؤشرات غير مالية ملائمة لتقييم أداء المنشآت من حيث الجانب التشغيلي في إرضاء العملاء وجذب عملاء جدد، تقييم أداء المنشآت أيضاً فيما يختص ببعدها التعليمي والتطور والإبتكار.
- (4) **الفرض الرابع:** ضرورة وجود مؤشرات غير مالية لتقييم الأداء البيئي المحيط بالمنشآت في ظل المتغيرات الإقتصادية والصناعية.
- (5) **الفرض الخامس:** وجود علاقة تكامل بين المقاييس المالية وغير المالية كمؤشرات لتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشآت في ظل بيئة الإنتاج الحديثة.
- 6-1. خطة البحث:

في سبيل تحقيق أهداف البحث، يجب أن تحتوى خطة البحث على المباحث التالية:

المبحث الأول:

الإطار العام لمشكلة تقييم الأداء الإستراتيجي في قطاع الأعمال من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (Balance Scorecard (B S C).

المبحث الثاني:

دراسة مدى ملاءمة المقاييس المالية في تقييم الأداء الإستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة.

المبحث الثالث:

مدى الحاجة إلى تطوير مقاييس ومؤشرات تقييم الأداء الإستراتيجي في ظل بيئة الإنتاج الحديثة.

المبحث الرابع:

بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard (B S C).

المبحث الخامس:

دراسة ميدانية أو إستكشافية حول مدى تطبيق مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) في تقييم الأداء الإستراتيجي لبعض الشركات المصرية بقطاع الصناعة.

المبحث السادس:

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

المبحث الأول

الإطار العام لمشكلة تقييم الأداء الإستراتيجى فى قطاع الأعمال من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C)

1-1. مقدمة:

مما لاشك فيه أن التطورات الهائلة التى حدثت فى بيئة التصنيع الحديثة والناجمة عن عدة تحولات تدريجية وليست ثورات فجائية فى المعلومات والتقنية والمفاهيم والأساليب البيئية المعاصرة، ألفت على عاتق المحاسبة الإدارية التقليدية عبء التطور لتلبى احتياجات بيئة التصنيع الحديثة. ومن هنا يمكن القول أن إتخاذ القرارات السليمة أصبحت لا تعتمد فقط على مصادر داخلية للحصول على البيانات والمعلومات، بل أيضاً تعتمد على المصادر الخارجية وبنفس درجة الأهمية، نظراً لأن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أصبحت تحترم الأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية معاً لذلك ينبغى أن تتألف المعلومات مع المستويين الداخلى والخارجى ومن هنا يمكن القول بأن قياس الأداء الإستراتيجى هو طريق المعرفة نحو إنتاجية أعظم وربحية متزايدة وهو لا يتم إلا من خلال تكامل كل الأقسام والمشاركين فى مراحل الإنتاج والتسليم. ويرتكز قياس الأداء على ثلاثة محاور هى الجودة Quality والأداء Performance والتكلفة Cost، ويجب أن يسرى قياس الأداء على المخرجات سواء كانت على مستوى وحدة المنتج أو على المرحلة الإنتاجية من هنا تطورت مقاييس الأداء المالية وغير المالية. وقد أظهرت نتائج بعض الدراسات والبحوث العلمية أن مقاييس الأداء المالية لها قدر كبير من الأهمية على المستوى الإستراتيجى للمنشأة أكثر من المستويات الإدارية الأقل، كما أظهرت نتائج بعض الدراسات الأخرى أن مقاييس الأداء غير المالية (مقياس العيوب، الجودة الإنتاجية، الشكوى، وأعطال الآلات،.... وغيرها) التى تتيح معلومات عن الجودة والإنتاجية تكون أكثر قبولاً عند توفيرها للأفراد عن المعلومات المرتبطة بالعيوب والشكوى وتوقف الآلات. ومن هنا يتضح لدينا أهمية قياس الأداء والجودة والتكلفة بحيث تعبر عن التكلفة والأسعار الحقيقية التى تتناسب مع الجودة الحقيقية للسلع كما يراها المستهلكون.

2-1. مدى تأثير المتغيرات الاقتصادية والصناعية على تقييم الأداء فى ظل بيئة التصنيع الحديثة:

يقصد ببيئة التصنيع الحديثة المحيط التى تعمل فيه المنشأة والذى يؤثر فيها من متغيرات اقتصادية محلية أو عالمية وخاصة متغيرات البيئة الصناعية التى تتصف بالديناميكية والتطور التكنولوجى السريع، وتعتبر المنشأة جزء لا يتجزأ من المجتمع تتأثر بالبيئة المحيطة بها وتؤثر فيها، بالإضافة إلى أن البيئة تفرض على المنشأة طرق وأساليب عمل بما يتناسب مع صفات البيئة التى تعمل فيها المنشآت الصناعية، ومن هنا يحتم استخدام أساليب تتناسب مع هذه المتغيرات (Robbins, 1995, PP.524-525)

ومن هنا يمكن القول بأن نجاح أو فشل بعض المنشآت إنما يرجع إلى مدى تفهم إدارة المنشآت لظروف بيئتها الداخلية والخارجية وقوى التنافس فى الصناعة التى تنتمى إليها والتعرف على جوانب القوة أو الضعف ومعرفة المزايا النسبية التى تتمتع بها والتحديات التى يمكن مواجهتها، وهذا ما يعرف بالتوجه الإستراتيجى للمنشآت الصناعية. ومن هنا نجد أن عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية يتأثر كثيراً بهذه المتغيرات الاقتصادية والصناعية المحلية والعالمية فى ظل بيئة التصنيع الحديثة.

3-1. أهم المتغيرات الاقتصادية والصناعية التى تؤثر على تقييم الأداء للمنشآت الصناعية فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة.

مما لا شك فيه أن البيئة المصرية شهدت كثير من المتغيرات الهامة والسريعة سواء الاقتصادية أو غير الاقتصادية، ومن أهمها ثورة المعلومات والتكنولوجيا وثورة الإتصالات والإلكترونيات وقيام العديد من التكتلات الاقتصادية (د. عادل محمد العالم، 2003، ص32). وأهم تلك المتغيرات التى أثرت فى تطوير عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية فى الآتى:

(1) منظمة التجارة الدولية:

تمثل منظمة التجارة العالمية من أهم التطورات الاقتصادية التى شهدتها العالم فى عصرنا الحديث، فهى تهدف إلى تحرير التجارة الدولية بين بلدان العالم.

(2) العولمة:

وهى تشير إلى إزالة العوائق الوطنية الإقتصادية، ونشر التكنولوجيا، التجارة وأنشطة الإنتاج، وزيادة قوة المنشآت عابرة الحدود الوطنية وتحرر الأسواق وإلغاء القيود عليها (د. محمود يحيى الدين، 2000، ص 12).

(3) التكتلات الإقتصادية:

لقد ساهمت هذه التكتلات فى تخفيض ما توجه الدول من العالمية التجارية، وتهدف إلى التخلص من الشكل الإنتقالى غير المستقر للنظام العالمى، القائم على القطب الوحيد، وتنشيط دوران سوق المال بين البلدان.

(4) اتفاقية الجات:

تنبى اتفاقية الجات على فلسفة الميزة التنافسية حيث يكون لكل دولة مقومات اقتصادية تختلف عن غيرها بما يسمح لها بإنتاج السلع والخدمات بأسعار وجوده أفضل من غيرها.

1-4. مدى الحاجة إلى تطوير مقاييس تقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل بيئة الاقتصاد المعرفى:

مما لا شك فيه أن المقاييس المالية التقليدية لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية فى الوقت الحالى غير كافية وأصبحت لا تؤدى الغرض المطلوب الذى يتماشى مع المتغيرات الإقتصادية المحلية والعالمية وخاصة متغيرات البيئة الصناعية، فىرى الباحث ضرورة تطوير أساليب قياس وتقييم الأداء على اعتبار أن تقييم الأداء الإستراتيجى أساس نجاح للمنشآت الصناعية فى بيئة الأعمال المصرية. ومن هنا تعتبر عملية تقييم الأداء بمثابة النشاط الرئيسى للمنشأة والذى تقوم به الإدارة بهدف الوصول إلى القدر الذى حققته من نجاح أو من فشل فى تحقيق أهدافها. وتعتبر هذه النظرية التقليدية متوقفة على توقيت الانتهاء من التنفيذ الفعلى ومقارنة نتائجه مع الخطط الموضوعة (د. شعبان يوسف مبارز، 1994، ص 353)

ومن هنا يرى الباحث أن مقياس بطاقة الأداء المتوازن (Balance Scorecard (B S C) بأنه نظام إدارى أكثر من كونه نظام لقياس أداء تنظيمات الأعمال، ويتكون هذا المقياس من خمس أبعاد هامة تمثل مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التى تم تطويرها هى الأداء المالى والعلاقات مع العملاء والعمليات التشغيلية الداخلية والجوانب المتعلقة بالتعلم والنمو والابتكار، والأداء البيئى المحيط للمنشأة.

ومن هنا نجد أن نظام قياس الأداء يسعى نحو تحقيق الهدف العام للمنشآت الصناعية من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية الأخرى وهى:

(1) التحقق من مدى قيام المستويات الإدارية المختلفة بتحقيق الأهداف المنوط بها وتحديد الأسباب التى تقف وراء عدم تحقيق الأهداف.

(د. محمد عبد العزيز أبو رمان، 1996، ص25-35)

(2) دعم عملية قياس وتقويم الأداء مع وجود حافز يساعد على رفع مستوى الأداء.

(3) دعم عملية إتخاذ القرار التى تهدف إلى اقتراح الوسائل الكفيلة بالعمل على تحسين النتائج، وأيضاً على أسباب الانحراف عن الأهداف المحددة.

(د. شوقى السيد خاطر، 1998)

(4) توفير البيانات التى تخلق المعلومات المؤثرة على تحسين طريقة الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال.

ومن هنا يرى الباحث أن المقاييس المالية تعد مؤشرات غير كافية نظراً لأن هذه المؤشرات تهتم فقط بالجانب المالى وتتجاهل الجوانب التشغيلية والتنظيمية والبيئية والاجتماعية للمنشأة، وبالتالي فإن استخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية سوف يؤدي إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية والخارجية من حيث إعداد التقارير المالية لتنظيمات الأعمال، الأمر الذى يؤدي إلى تحقيق الهدف العام لتنظيمات الأعمال فى بيئة الأعمال المصرية.

وكانت من نتائج التطورات فى بيئة الأعمال نتيجة للانفتاح العالمى والمنافسة والتقدم التكنولوجى، أن استحدثت مؤشرات ومقاييس جديدة لنجاح المنشآت مثل إرضاء العملاء وجذب عملاء جدد، جودة المنتج وكذلك الجودة الشاملة للأداء. ونظراً لأن المقاييس المحاسبية التقليدية للأداء تعتمد على البيانات التاريخية فقد أصبحت قاصرة على مد الإدارة بالمعلومات المطلوبة لتطبيق المقاييس الحديثة خاصة وأن نوعية البيانات المطلوبة امتدت إلى كميات وتقديرات غير مالية. لذلك كان من الضرورى البحث عن أساليب جديدة لتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت تأخذ فى الاعتبار مدى نجاح المنشأة فى إضافة قيمة لكل الطوائف ذوى المصلحة فيها (د. سمير هلال، 2003، ص289).

وبناء على ما سبق اقترح كلاً من Kaplan & Norton, 1992, PP.72-79 مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) والتي تضمنت مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ترتبط بالعوامل الأساسية لنجاح المنشآت الصناعية، ولغرض معالجة نقطة الضعف للنظام التقليدي لقياس الأداء في عدم دراسة نظام قياس الأداء من منظور إستراتيجي وذلك نظراً لأن الإستراتيجيات المختلفة لتنظيمات الأعمال يكون لها متطلبات مختلفة.

المبحث الثانى

دراسة مدى ملاءمة المقاييس المالية فى تقييم الأداء الإستراتيجى فى بيئة الإنتاج الحديثة

1-2. مقدمة:

فى ظل قيام تنظيمات الأعمال وسعيها نحو إرضاء العملاء وجذب عملاء جدد، اكتسب أسواق جديدة على المستوى المحلى والعالمى يعتبر تقييم الأداء الإستراتيجى من الوسائل الهامة فى مجال تحسين الأداء وتطويره، إلا أن هذه المؤشرات والوسائل أصبحت لا تؤدى الغرض المطلوب الذى يتمشى مع المتغيرات الإقتصادية المحلية والعالمية وخاصة متغيرات البيئة الصناعية، فلذلك يجب تطوير أساليب قياس وتقييم الأداء على اعتبار أن تقييم الأداء هو أساس نجاح هذه التنظيمات. ومن هنا تعتبر عملية تقييم الأداء إحدى العمليات التى تقوم بها المنشأة لبلوغ أهدافها من خلال تحديد مستويات الأداء الفعلى وإلى أى مدى نجحت فى مقابلة متطلباتها، ودرجة فعاليتها فى إنجازها (د. أسامة زكى، 1993، ص 2-4). ومن هنا يمكن القول بأن عملية تقييم الأداء بمثابة النشاط الرئيسى للمنشأة، والذى تقوم به الإدارة بهدف الوصول إلى القدر الذى حققته من نجاح أو من فشل فى تحقيق أهدافها.

2-2. مقومات وأساليب ومقاييس تقييم الأداء فى ظل بيئة الإنتاج التقليدية:

مما لاشك فيه أن عملية تقييم الأداء ليست هدفاً فى حد ذاتها وإنما هى وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وتمثل أهداف المنشآت الصناعية إتجاهات مستقبلية تهدف إلى تحقيقها. ومن هنا يجب أن يتم تحديد أهداف المنشأة بحيث تغطى الجوانب المختلفة للأداء الذى ترغب المنشأة فى تحقيقه، بحيث أن تكون هذه الأهداف محددة بصورة يمكن قياسها وتغطى فترة زمنية محددة. وتتمثل أهداف تقييم الأداء للمنشآت الصناعية فيما يلى: (ماجدة عفيفى شاهين، 2000، ص 51)

- (1) توجيه إهتمام الإدارة نحو مواطن التحسين التى تتحقق للمنشآت القدرة التنافسية.
- (2) تكشف عملية تقييم الأداء عن كافة أبعاد وأهداف المنشآت الإستراتيجية ودرجة التقدم فى تحقيقها والمعوقات والمشاكل التى تؤثر على كفاءة الأداء.
- (3) توفير أساس منطقى ورشيد لتوزيع الموارد المحدودة.
- (4) الحكم على كفاءة الأداء الحالى من خلال مقارنته بالأداء الماضى وأداء المنافسين.

(5) تعتبر مؤشرات وتقارير الأداء بمثابة الموجه للإدارة في قراراتها المتعلقة بتخطيط وتنفيذ ومتابعة الأداء الحالى والتأثيرات المحتملة على الأداء المستقبلى للمنشأة.

(6) تقييم التقدم نحو تحقيق توقعات الأداء ويشمل العلاقة السببية بين الأنشطة والنتائج.

ومن هنا يمكن القول بأن عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشآت الصناعية تعتمد على مجموعة مقومات مترابطة معاً، ألا وهى:

أ – تحديد الأداء المستهدف تحديداً واضحاً.

ب- قياس الأداء الذى تم تحقيقه خلال فترة زمنية معينة.

ج- مقارنة الأداء الفعلى بالأداء المستهدف وتحديد أوجه الاختلافات مع إتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك.

ومن هنا يرى الباحث أن عملية قياس وتقييم الأداء ليست غاية فى حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحسين الأداء وتطويره، لذا تعتبر عملية تقييم الأداء ذات أهمية بالغة لعدد من الأطراف التى تتأثر بهذا الأداء. ومن هنا تتعدد الأطراف التى تتأثر بأداء المنشأة، كما تتعدد وتتباين أهداف ورغبات هذه الأطراف، ألا وهى:

أ – **العملاء:** من خلال تقييم الأداء يمكن التأكد من تلبية احتياجات العملاء وكسب رضائهم والعمل على جذب عملاء جدد للمنشأة.

ب- **إدارة المنشأة:** تساعد عملية تقييم الأداء على التأكد من مدى تحقيق الإدارة لأهدافها الإستراتيجية.

ج- **المساهمين:** يوفر تقييم الأداء معلومات تساعدهم فى التأكد من تحقيق أهدافهم فى الأجل القصير والطويل.

د – **الإدارة التنفيذية:** تسعى هذه الإدارة للتأكد من مدى تحقيق أهداف المنشأة والاستخدام الأمثل للموارد وذلك من خلال قياس وتقييم الأداء.

هـ- **المحيط البيئى:** يهدف إلى تحقيق مستوى الأداء الإجتماعى للمنشأة وذلك من خلال المؤشرات التى تكشف عن علاقة المنشأة بالبيئة الإجتماعية الخارجية باعتبار أن المنشأة جزء من الكيان الإجتماعى.

2-3. أساليب ومقاييس تقييم الأداء فى ظل بيئة الإنتاج التقليدية:

2-3-1. أساليب تقييم الأداء فى ظل بيئة الإنتاج التقليدية:

فى الحقيقة هناك مجموعة من أساليب تقييم الأداء للمنشأة فى ظل بيئة الإنتاج التقليدية. وتتمثل هذه الأساليب فيما يلى:

(1) التقييم على أساس مقارنة الأداء الحالى بالأداء الماضى:

هذا الأسلوب لا يمكن الاعتماد عليه بمفرده لإجراء تقييم لأداء جيد وكافى للمنشآت لعدد من الأسباب، ألا وهى:

أ – صعوبة معرفة مدى التحسن فى ما إذا كان مقبولاً أو غير مقبول.

ب- نجد أن البيانات التاريخية التى يعتمد عليها هذا الأسلوب توضح ما كان عليه الأداء وليس ما يجب أن يكون عليه.

ج- غالباً ما تكون معايير الأداء فى الماضى وضعت بصورة غير موضوعية وتمت بناءً على آراء شخصية.

(2) التقييم على أساس المقارنة مع الغير فى المهام المتماثلة:

يقوم هذا الأسلوب على أساس مقارنة أداء منشأة معينة بأداء منشأة أخرى فى ظروف مماثلة.

(3) الموازنات التخطيطية:

تعتبر الموازنات التخطيطية من الأدوات الأساسية التى تستخدمها الإدارة فى تقييم الأداء، فالموازنات التخطيطية تساعد كافة المستويات الإدارية على القيام بوظائفها فى التخطيط والرقابة ومتابعة تقييم الأداء.

(4) التقييم على أساس الخطط الموضوعية:

يتم التقييم فى ظل هذا الأسلوب على أساس توافر الخطط الموضوعية ونظام المعايير ومعدلات الأداء، والتى على أساسها يتم مقارنة الأداء الفعلى مع المعايير والمعدلات المحددة مقدماً.

2-3-2. المقاييس التقليدية لتقييم الأداء بالمنشآت:

يرى الباحث أن تقييم الأداء من الوسائل المهمة فى مجال تحسين الأداء وتطويره، وربما أن هذه الوسائل لم تعد تفى بالغرض المطلوب منها، ونتيجة القصور الذى بدأ يظهر فيها وجعلها محل انتقاد وعدم تمثيلها مع المتغيرات التى حدثت فى البيئة المحيطة، فمن هنا يجب تطوير أساليب قياس

وتقييم الأداء على اعتبار أن عملية تقييم الأداء أساس نجاح المنشآت. ومن أهم المقاييس

التقليدية المستخدمة فى تقييم الأداء للمنشآت هي: (د. سمير رياض هلال، 2006، ص 385-390)

(1) **حجم الإنتاج الكلى:** يبنى هذا المقياس على الحجم الإجمالى للإنتاج ويركز هذا المقياس فقط على زيادة عدد الوحدات المنتجة دون النظر إلى توازن الإنتاج مع حجم المبيعات.

(2) **قيمة الإنتاج الكلى:** يبنى هذا المقياس على أنه يأخذ فى الحسبان عامل الأسعار ويعتمد على الأرقام القياسية للأسعار، ويبنى على قيمة ما تنتجه المنشأة.

(3) **الكفاءة الإنتاجية:** وتمثل الإنتاجية العلاقة بين المخرجات والمدخلات التى تساهم فى إنتاج هذه المخرجات سواء كانت مادية أو بشرية.

(4) **معدل العائد على الأصول المستثمرة:** يعتبر من أكثر المقاييس انتشاراً فى التحليل المالى ويمثل بهذا الشكل مقياساً لربحية الأصول فى ظل بيئة الإنتاج التقليدية.

(5) **القيمة المضافة:** هى مقدار الزيادة فى الثروة المتولدة من إستخدام موارد المنشأة الإنتاجية من تخصيصها على الأطراف الداخلية والخارجية المختلفة.

(6) **الدخل المتبقى:** يمثل الفائض الناتج من الربح المحاسبى يعد تغطية تكلفة رأس المال المستثمر الخاضع للرقابة، أو يعد تغطية رأس المال المستثمر بصفة عامة.

(7) **العائد على الاستثمار:** يمثل هذا المقياس القدرة الربحية للمنشأة، الحكم على مدى كفاءة الإدارة فى إستخدام رأس المال المتاح لها. ومن هنا يمكن إستخدام هذا المقياس فى قياس وتقييم أداء المنشأة فى ظل بيئة الإنتاج التقليدية.

(8) **دورة رأس المال المستثمر:** يستخدم هذا المقياس فى التحليل المالى، حيث يتحقق بخارج قسمة صافى قيمة المبيعات على إجمالى الأموال المستثمرة، وتتوقف دورة رأس المال المستثمر على طبيعة ونوع النشاط الذى تمارسه المنشأة.

2-4. أوجه القصور والانتقادات الموجهة للمقاييس المالية التقليدية:

تشير كثير من الدراسات والبحوث العلمية بأن مقاييس الأداء المالية التقليدية غير كافية لاتخاذ قرار فى بيئة التصنيع الحديثة التى تتصف بالديناميكية والتغير السريع. وتتمثل أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى المقاييس المالية التقليدية، فيما يلى:

(1) تعتمد المقاييس المالية التقليدية على التقدير الشخصى لبعض المفردات التى تؤثر على قائمة الدخل لتنظيمات الأعمال.

(2) تهدف المقاييس المالية فى المقام الأول إلى تقييم الربحية المالية للمنشأة، وهذا فى حد ذاته غير ملائم لتحقيق الأهداف المتطورة إلى تحقق النجاح والنمو فى بيئة التصنيع الحديثة.

(3) عدم مقدرة المقاييس المالية فى تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على مواجهة متطلبات التقييم فى حالة المشروعات المتقدمة تكنولوجياً.

(4) إن المقاييس المالية التقليدية غير كافية فى ظل الاتجاهات الحديثة لإمداد الإدارة بالمعلومات لاتخاذ القرارات اللازمة لإدارة الأنشطة والتنبؤ بالأداء المالى فى المستقبل. (د. على مجدى الغورى، 1998، ص56)

(5) عدم ملاءمة المقاييس المحاسبية المالية بمفردها لتقييم الأداء، وبصفة خاصة فى بيئة التصنيع الحديثة والتي تتميز بمجموعة من السمات والعناصر التي لم تكن ظاهرة فى البيئة التقليدية مثل التخطيط الإستراتيجى طويل الأجل، المرونة، الجودة، إرضاء العملاء. (د. فتحى رزق السوافيرى، 2003، ص280)

(6) تهتم المقاييس المالية التقليدية بالإنتاجية وتتجاهل معدل الإنجاز الذى يساعد الإدارة فى الوصول إلى تقييم سليم للأداء التشغيلى ومعدلات الضياع فى دورة حياة المنتج. (Smith, 1997, PP.95-96)

(7) لا تساعد المقاييس المالية الحالية على التنبؤ بالأداء المستقبلى حيث إنها تعبر عن الأداء المالى الذى لا يتلاءم مع مستجدات البيئة المحيطة والتي تتسم بالتطورات الحديثة فى أساليب الإنتاج والتصنيع وزيادة حدة المنافسة.

(Hussain and Hoque, 2002, PP.194-196)

(8) إن المقاييس المالية التقليدية لا ترتبط بعملية التحسن المستمر أو الابتكار ولا تهتم بمقاييس أخرى مثل معدلات العيوب فى الإنتاج، زمن دورة التشغيل (التصنيع).

(9) المقاييس المالية لتقييم الأداء تركز على الجوانب المالية فقط، وإغفال الجوانب غير المالية (التشغيلية)، والتي قد تعكس نقاط ضعف تنظيمات الأعمال.

(Brasky and Bremser, 1999, PP.65-66)

(10) تهتم المقاييس المالية التقليدية بتقييم الأداء فى الأجل القصير، وفى ظل ظروف بيئة معينة بينما تتجاهل عملية تقييم الأداء فى الأجل الطويل.

ومن هنا نرى ضرورة أهمية تطوير مقاييس تقييم الأداء المالى فقط – وربط عملية التقييم بالأهداف والإستراتيجيات التى تسعى تنظيمات الأعمال لتحقيقها، واستخدام المقاييس غير المالية (التشغيلية) فى تطوير أسلوب تقييم الأداء الإستراتيجى للوصول إلى المفهوم الشامل لتقييم الأداء. وتؤكد نواحى القصور السابقة فى مقاييس أو مؤشرات الأداء على ضرورة تطويرها بحيث تتضمن مقاييس غير مالية أخرى لكى تتلاءم مع التغيرات الحالية فى البيئة الإقتصادية والصناعية المحلية والعالمية والتحديات الحديثة التى تواجه تنظيمات الأعمال المصرية.

المبحث الثالث

مدى الحاجة إلى تطوير مقاييس ومؤشرات تقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة

1-3 مقدمة :

تعمل كافة تنظيمات الأعمال فى الوقت الحالى فى ظل بيئة التصنيع الحديثة التى تتصف بالتغير السريع فى التكنولوجيا والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المحسنة لقياس وتقييم أداء هذه التنظيمات، وهذا يفرض على المنشآت المختلفة ضرورة وضع الإستراتيجيات المناسبة لمواجهة المنافسة الشديدة فى ظل بيئة التصنيع الحديثة. ويمكن القول بأنه من الضرورى أن تبنى تنظيمات الأعمال إستراتيجياتها على ضوء المستجدات التى تواجهها، والتغيرات فى البيئة التنافسية الداخلية والخارجية بما يدعم القدرة التنافسية لتلك التنظيمات.

2-3. أثر بيئة التصنيع الحديثة على تطوير مقاييس الأداء للمنشأة:

ظهرت كثيراً من المتغيرات الإقتصادية والصناعية المحلية والعالمية وخاصة المتغيرات البيئية الصناعية على كافة أبعاد المنشأة من أهداف واستراتيجيات ومداخل إتخاذ القرارات مما كان له الأثر على المقاييس المالية التقليدية بحيث أصبحت لا تتلاءم مع خصائص البيئة الصناعية الحديثة والتحديات المستحدثة التى تواجه استمرارية تنظيمات الأعمال فى ضوء المتغيرات الحادة التى حدثت فى بيئة التصنيع الحديثة. ومن هنا يمكن القول نتيجة للصفات والخصائص التى تتصف بها البيئة الإقتصادية التى فرضت على المنشآت مجموعة من المتغيرات الإقتصادية والصناعية، كان من الضرورى على تنظيمات لأعمال المصرية تطوير الأداء لمواجهة التحديات التى تتطلب وجود مقاييس أداء غير مالية بجانب مقاييس الأداء المالية. ومن هنا يتطلب تطوير الأداء ضرورة الأخذ فى الاعتبار البعد الإستراتيجى بالإضافة إلى ضرورة أن تمتد عمليات التطوير إلى العمليات التشغيلية وتتمثل أهم التحديات التى تواجه المنشآت فى ظل البيئة الصناعية والاقتصادية والتنافسية فى الآتى: (د. محمد أحمد الباز، 1998، 730 – 735)

أ - **العملاء:** يمثلون إحدى التحديات التى تقابل تنظيمات الأعمال نظراً لتعدد واختلاف رغباتهم وإشباع حاجاتهم.

ب - **المنافسون:** أصبحت المنافسة المحلية والعالمية تشكل إحدى التحديات التى تقابل تنظيمات الأعمال فى ظل بيئة تتصف بالديناميكية والتطور التكنولوجى السريع.

ج - **التكنولوجيا:** يمثل تغير خصائص هيكل وتكنولوجيا الإنتاج أحد التحديات التى تواجه تنظيمات الأعمال سواء من حيث مرونة هيكل الإنتاج وما تتطلبه ذلك من إستخدام تكنولوجيا متقدمة فى عمليات التصنيع.

د - **التسويق:** يمثل التسويق إحدى التحديات التى تواجه تنظيمات الأعمال نتيجة لانفتاح الأسواق وتحرير التجارة الدولية.

هـ - **التمويل:** تتطلب مواجهة التحديات الجديدة فى بيئة الأعمال من المنشآت توفير التمويل الكافى فى الوقت المناسب والتكلفة المناسبة لمصادر التمويل.

3-3 مدى الحاجة إلى تطوير مقاييس الأداء فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة:

من الحقائق الثابتة فى الآونة كان للمتغيرات الإقتصادية العالمية والتطور فى نظم الإنتاج والمعلومات، علاوة إلى التغير فى خصائص البيئة التنافسية المحلية والعالمية، وإستراتيجية المنشأة الحديثة أثراً بالغاً على بيئة المنشأة التنافسية مما أدى إلى البحث عن الأساليب الملائمة لتقييم الأداء، كما أن التطورات الإقتصادية والتكنولوجية والتحديات التى تواجهها تنظيمات الأعمال أدت إلى البحث عن طريق تصاعدها فى تحقيق أهدافها وإلى فكر جديد يتفق ويتلاءم مع طبيعة المتغيرات البيئية الحديثة وتحقيق أبعاد ومتطلبات مواجهة البيئة التنافسية.

ومن هنا يتضح لدى الباحث أن موضوع قياس وتقييم الأداء يلقى كثيراً من الجدل والنقاش بحيث يمكن القول بعدم وجود قبول عام للمقاييس ومؤشرات الأداء المالية التقليدية. مما يترتب عليه ضرورة أن يكون هناك اتجاهات حديثة لمقاييس جديدة للأداء إما باعتبارها بديلة لمقاييس الأداء المتعارف عليها، أو أن تكون مكملة لمقاييس الأداء الحالية. ولقد ركزت معظم الانتقادات لمقاييس الأداء المالية فى عدم قدرة هذه المؤشرات على مواجهة متطلبات التقييم فى ظل بيئة التصنيع الحديثة، مما أدى إلى عدم مصادقة ودقة مؤشرات التقييم وعدم ملاءمتها للأهداف الإستراتيجية. كما يشير الكاتبان (Kaplan & Norton, 1996, PP. 76 – 78) إلى أن فاعلية نظام قياس وتقييم الأداء لدى تنظيمات الأعمال وما يشمل من مؤشرات إنما يتوقف على مدى

إرتباطها بالإستراتيجيات التي تتبناها الإدارة، حيث أن العديد من الدراسات إهتمت بصورة كبيرة بالربط بين الإستراتيجيات ومؤشرات القياس المالية وغير المالية لقياس أداء تنظيمات الأعمال. ومن هنا يمكن القول بأن المقاييس غير المالية (التشغيلية) تعتبر بمثابة محركات أداء طويلة الأجل. بجانب المقاييس المالية، وترتبط هذه المقاييس بالإستراتيجيات وأهداف تنظيمات الأعمال ومحركات الأداء الداخلى والخارجى. وتتكيف مع المستجدات البيئية الحديثة فى الحاضر والمستقبل بما يساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية وتطوير وتحسين الأداء، وبالتالي تكتمل منظومة الأداء الفعلى الحالى الذى يتبنى المقاييس المالية ومنظومة الأداء المستقبلى الذى يتبنى المقاييس المالية وغير المالية (Mosad & Torbjorn, 2001, PP. 8 -10)

ولما كانت مقاييس الأداء تشتق من إستراتيجية تنظيمات الأعمال، فإن التغيير فى إستراتيجيات تنظيمات الأعمال الناجم عن تغيير بيئة التصنيع لا بد أن يقابله تغير مقاييس الأداء، وإلا تصبح نظم قياس وتقييم الأداء مثبطة بدلاً من كونها محفزة ومائعة من تحقيق الأداء المنشود الذى يسعى إلى تحقيق الإستراتيجيات المتطورة لتنظيمات الأعمال. ومن هنا يرى الباحث أن تطوير المقاييس المالية والربط بينها وبين الأداء المالى لتنظيمات الأعمال فى بيئة الأعمال المصرية أمراً هاماً وذلك بدمج المقاييس المالية وغير المالية كوسيلة لتطوير مقاييس الأداء. فإن البقاء على الوضع التنافسى والإستمرار فى بيئة الإنتاج الحديثة يستلزم أن تعمل تنظيمات الأعمال على التوازن بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية التى ترتبط بنشاط تنظيمات الأعمال، وأهدافها، وسياساتها، والعوامل المسببة لنجاح هذه التنظيمات مثل رضا العملاء وجذب عملاء جدد، الجودة، الإنتاجية، فبدون هذا الرابط لا تكون صورة حقيقية لأداء تنظيمات الأعمال.

3-4 مدى التغيير فى أبعاد نظم قياس وتقييم الأداء فى ظل بيئة التصنيع الحديثة:

فى الحقيقة أن المتغيرات البيئية الجديدة قد أضافت أبعاداً أخرى للأداء والأنشطة والأهداف، كما أن التغيير الواضح فى أولويات أهداف الإدارة الإستراتيجية كان لا بد أن يواكبه تغير موازى فى أنظمة الأداء وتعبير وتكشف عن مستوى تحقق تلك الأهداف. (د. عبد المنعم فليح، 1998، ص

(74)

ومن هنا يمكن بيان مدى تأثير المتغيرات البيئية على عملية قياس وتقييم الأداء على النحو التالى:

(1) من حيث الأهداف:

نجد أن النظام التقليدي لتقييم الأداء يهدف إلى الرقابة على الأداء والكشف عن مدى توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وتحديد الإنحرافات والتقارير عنها للإدارة. بينما في ظل البيئة الحديثة فقد تحول نظام تقييم الأداء من نظام رقابي إلى نظام لتطوير وتحسين الأداء بصفة مستمرة.

(2) من حيث الأسلوب والمنهج:

في ظل الأساليب التقليدية لتقييم الأداء يتم التركيز على الجانب المالى فقط ووسيلة للوصول إلى مؤشرات تفصح عن مدى ملاءمة مستوى الأداء الفعلى، أما فى ظل البيئة الحديثة كان لا بد من البحث عن مؤشرات فعالة وصادقة عن أداء الأنشطة الداخلية فى كافة مجالاتها الإنتاجية والبيعية والإدارية.

(3) من حيث نطاق التقييم:

فى ظل النظام التقليدى للأداء غالباً ما يتم التركيز على الأنشطة والمجالات التى يمكن التعبير عن أدائها مالياً، بينما فى ظل البيئة الحديثة كان لا بد من توسيع نطاق تقييم الأداء ليشمل كافة المجالات والأنشطة والأهداف الكلية والجزئية.

(4) من حيث المدى الزمنى:

فى ظل النظام التقليدى للأداء تقتصر تلك المقاييس على الأجل القصير الأمر الذى جعل نتائج عملية التقييم غير موضوعية، بينما فى ظل البيئة الحديثة والمتغيرات الإقتصادية والصناعية يصبح على نظام تقييم الأداء الجيد أن يولى اهتماماً متوازياً بين الأداء فى الأجل القصير والطويل معاً حتى يكشف النظام عن أثار القرارات الإدارية على مستقبل تنظيمات الأعمال وقدرتها على البقاء والإستمرار والمنافسة.

3-5. الإعتبارات الواجب توافرها فى مقاييس تقييم الأداء المتكامل :

تناولت كثير من البحوث والدراسات العلمية الإعتبارات والخصائص الواجب توافرها فى مقاييس تقييم الأداء، ألا وهى:

(1) ضرورة توافر البيانات والمعلومات المختلفة المرتبطة بأداء تنظيمات الأعمال سواء كانت

بيانات مالية أو فنية أو تسويقية أو بيئية فى الوقت المناسب، ولذلك يجب وجود نظام معلومات

متكامل يعتمد على نظم التشغيل الحديثة للبيانات لكى يوفر معلومات عن السوق والمنافسين

والتطورات التكنولوجية المختلفة بالبيئة المحيطة بهذه التنظيمات وتقييم هذه البيانات والمعلومات بصورة ترشد عملية قياس وتقييم الأداء.

(2) ضرورة أن يتصف نظام قياس وتقييم الأداء بالشمولية لجميع العناصر المؤثرة في الأداء سواء كانت عناصر مالية أو غير مالية، وسواء كان هذا التأثير مباشراً أو غير مباشراً، داخلياً أو خارجياً. ومن هنا كان من الضروري الاهتمام بقياس وتقييم الأداء باستخدام المقاييس المالية وغير المالية حتى يعطى صورة صادقة ومعبرة عن قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال (Green & Flentov, 1990, PP. 11-13)

(3) يجب على نظام تقييم الأداء المتكامل أن يحقق التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل عند قياس وتقييم الأداء، ويسمح بدوره وخاصة مع إستمرار عملية التحسين والتطوير على تحقيق التوازن بين أهداف الأطراف الداخلية والخارجية التى تؤثر على الأداء مع تحقيق التوازن بين أهداف ومصالح الأطراف المختلفة. (Booth, 1997, PP. 46 – 48)

(4) يجب على نظام تقييم الأداء المتكامل أن يحقق ويدعم الترابط بين أهداف واستراتيجيات تنظيمات الأعمال وربطها بالأعمال والأنشطة اليومية لكافة المستويات الإدارية المختلفة أفقياً ورأسياً.

(5) يجب أن يكون نظام قياس وتقييم الأداء مفهوماً وواضحاً لكل من مستخدمى النظام، وكذلك ضرورة فهم مستخدمى النظام لكيفية حساب المقاييس والمؤشرات المختلفة وعلاقة الإرتباط بين الأهداف والإستراتيجيات المختلفة التى تقيس مدى تحقق الأهداف والإستراتيجيات حتى يمكن تنفيذه وتطبيقه كما يجب أن يكون إدارته صورة جيدة.

(6) ضرورة تعدد وتنوع مقاييس الأداء لتنظيمات الأعمال بعكس الحال ما هو موجود فى أساليب قياس وتقييم الأداء المالى التقليدى. ومن هنا ظهرت بطاقة الأداء المتوازن (BSC) باعتباره نظام إدارى وليس مجرد نظام لقياس الأداء (Arveson, 1998, PP. 2-4).

(7) يجب أن يحتوى نظام قياس وتقييم الأداء على الأبعاد الأربعة ويتكون هذا المقياس مجموعة شاملة وكاملة من مقاييس الأداء وهى الأداء المالى، العلاقات مع العملاء، العمليات التشغيلية الداخلية والجوانب المتعلقة بالتعلم والنمو والابتكار، هذا بالإضافة إلى البعد الخامس هو الأداء البيئى المحيط لتنظيمات الأعمال، وهذه المقاييس ترتبط مع بعضها البعض، كما ترتبط بالمهمة الأساسية Mission لتنظيمات العمال (د. صفاء عبد الدايم 2003، ص 1-3).

(8) القدرة على تفسير مقاييس تقييم الأداء، حيث أن الهدف الرئيسي من وراء استخدام مقاييس الأداء هو تحقيق هدفين هما:

أ - التأثير على سلوك العاملين بما يحقق أهداف المنشأة.

ب - تحفيز السلوك الإيجابي لحل المشاكل ويدعم التحسين المستمر، ومن هنا يجب أن تكون مقاييس الأداء واضحة وسهلة التفسير ولذا يلزم وضوح النتائج لكل مقياس للأداء وسهولة تفسيرها.

(9) يجب أن تتضمن مقاييس الأداء المقاييس الغير مالية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي، ومدى أهمية هذه المقاييس في دعم عملية التخطيط الإستراتيجي لتنظيمات الأعمال المصرية بقياس عوامل النجاح الأساسية وبين مدى استخدامها للمعلومات المتوافرة عن تلك المقاييس في تطوير ومتابعة الخطط الإستراتيجية، تلك الفجوة التي نادى بها (Stivers & Smalt, 1998, PP. 45 – 47) استخدام The Measurement-Use Gap

وفي ضوء الإعتبارات والخصائص السابقة الواجب توافرها في نظام تقييم الأداء المتكامل، يرى الباحث ضرورة قيام المنشأة باستخدام مقاييس متكاملة لتقييم الأداء تتضمن مقاييس مالية وغير مالية، وربط هذه المقاييس بالأهداف الإستراتيجية لتنظيمات الأعمال بهدف تطوير وتحسين الأداء، ومعرفة مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية وتدعيم قدرتها التنافسية بهدف تحقيق ميزات تنافسية في ظل متطلبات البيئة الحديثة.

المبحث الرابع

بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة

من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن

Balanced Scorecard (B S C)

1-4. مقدمة:

لقد كان للمتغيرات البيئية الإقتصادية وما يترتب عليها من المنافسة الحادة المحلية والعالمية تأثيراً واضحاً على كافة الأنظمة الإدارية وأنظمة المعلومات، حيث أصبح على الإدارة ضرورة تطوير أساليبها ومداخلها القرارية، كما أصبح عليها ضرورة تبني إستراتيجيات جديدة تحقق التفاعل والإستجابة لمتطلبات وخصائص تلك المتغيرات (د. عاطف عبد الرحمن، 2000، ص 5). وهذا يمكن القول بأن الأولويات الإستراتيجية وحدها قد لا تكون كافية للحصول على ميزة تنافسية لتعظيم أداء المنشأة حيث لا بد من دعم ذلك بعمليات إنتاجية ذات كفاءة وفعالية عالية. ليس ذلك فحسب بل لا بد من توافر المعلومات المالية، ربط إستراتيجية تنظيمات الأعمال ومقاييس الأداء المالية وغير المالية مما يدل على إستراتيجية المنشأة لم تعد من المهام الخاصة بالإدارة العليا، بل تهم جميع المستويات الإدارية بما فيها الإدارات التنفيذية.

(Kaplan and Norton, 2001, PP.91-93)

وفى ضوء ما سبق يرى الباحث أنه لا بد من التغير فى مقاييس ومؤشرات الأداء المستخدمة فى التقييم بحيث تتضمن مقاييس متوازنة مالية وغير مالية. وذلك لأن عملية تقييم الأداء تنشق من إستراتيجية المنشأة، ونتيجة التغير فى البيئة الإقتصادية والصناعية فإن التغير فى تلك الإستراتيجية لا بد أن تتغير المقاييس والمؤشرات بحيث تواكب هذا التغير. ونظراً للإنتقادات التى وجهت للمقاييس المالية كان لا بد من تحديث أساليب الرقابة وتقييم الأداء والبحث عن مقاييس مناسبة تعطى عملية تقييم الأداء بعداً آخر. حيث أن نظام قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي فى المنشأة يجب أن يتضمن مقاييس مالية وغير مالية داخلية وخارجية، تاريخية ومستقبلية، فالمقاييس غير المالية تعطى صورة واضحة للعمليات الإنتاجية والمنافسة، والجودة، بخلاف المقاييس المالية التى تعطى معلومات مالية فقط تحتاج إلى تحليل وتفسير فيما بعد.

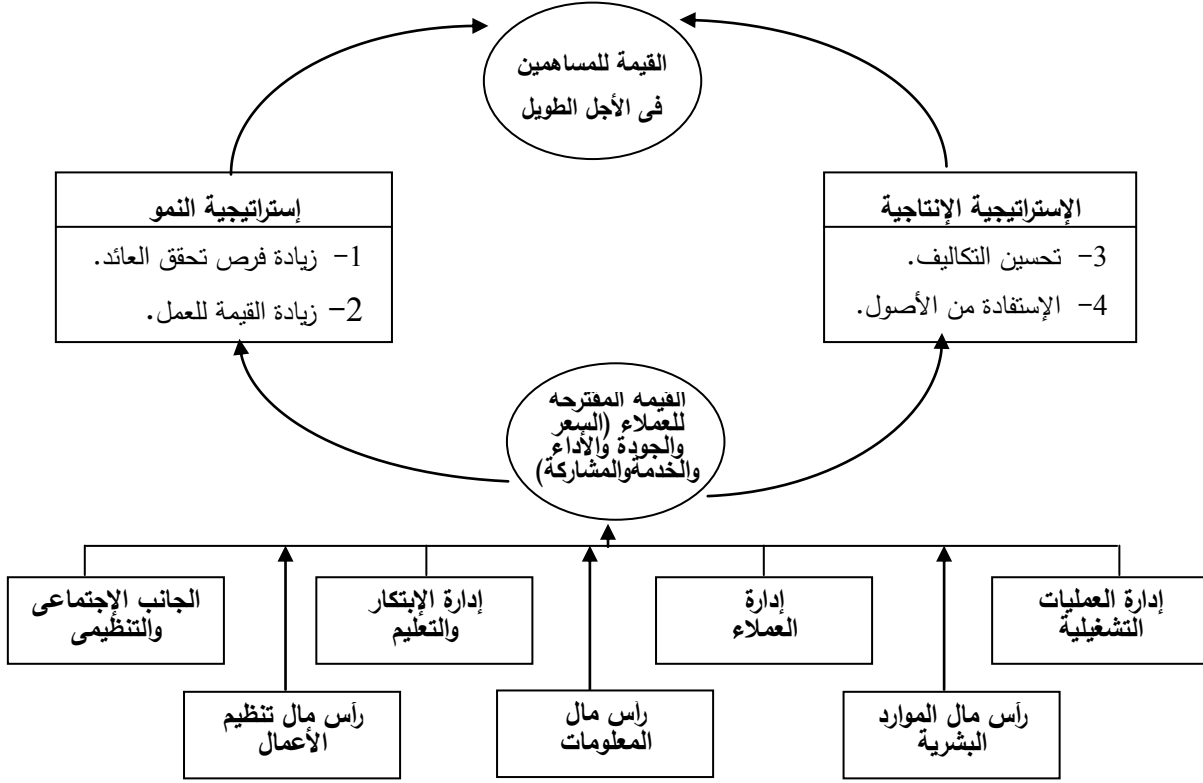
2-4. مفهوم مقياس بطاقة الأداء المتوازن: **Balanced Scorecard (B S C)**

قدم الكاتبان Kaplan and Norton مدخل الأداء المتوازن ذات الأبعاد المتعددة على أنه مدخل شامل لقياس وتقييم الأداء من منظور إستراتيجي، يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية للمنشأة إلى أهداف إستراتيجية، مقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية واضحة من أجل تحقيق أهداف المنشأة (Kaplan, 1992, PP.54-56)، وهذا المقياس يعكس المقاييس المشتقة من إستراتيجيات المنشأة وأهدافها لكي يخلق درجة التوازن في مقاييس الأداء في جميع أنشطة وعمليات تنظيمات الأعمال، ويعتمد هذا المدخل على التركيز على العلاقات المتشابكة بين القوى المتنافسة التي تواجه المنشأة والمؤثرة على عملية التحسين المستمر (C I). ويعتبر مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) أحد المداخل الهامة التي ظهرت في الآونة الأخيرة نتيجة التغيرات والتطورات الحالية التي تشهدها بيئة الأعمال وحيث الحاجة الملحة إلى تحديث وتطوير مقاييس الأداء التقليدية والتي لا تتلاءم مع متطلبات البيئة الحديثة، والتي تتطلب التحسينات المستمرة للمنتجات والعمليات والإبتكارات والتعلم والتوسع في الطاقة الإنتاجية، وغزو الأسواق المحلية والعالمية، وإشباع رغبات وإحتياجات العملاء.

3-4. علاقة مقياس بطاقة الأداء المتوازن بالخريطة الإستراتيجية:

تمكن أحد الباحثين (De Wall, 2003, PP.32-33) من تعريف الخريطة الإستراتيجية بأنها بناء منطقي يعرف الإستراتيجية من خلال العلاقات بين المساهمين، العملاء، العمليات الداخلية، العاملين بتنظيمات الأعمال، ويؤكد على أهمية ربط الإستراتيجية بالمنظورات الأربعة لمقياس بطاقة الأداء المتوازن بفرض خلق القيمة بالنسبة للعملاء والمساهمين. والشكل التالي يوضح الخريطة الإستراتيجية:

(Kaplan and Norton, 2004, P.62)



شكل (1-4) : الخريطة الإستراتيجية لتقييم الأداء فى تنظيمات الأعمال

4-4. الأبعاد (المنظورات) الأساسية لمقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C):

يتضمن هذا المدخل بالإضافة إلى المقاييس المالية غير التقليدية التى تعطى النتائج المالية، مقاييس أخرى للأنشطة التى تحقق إشباع العلاء وتساعد على جذب عملاء جدد، وتلك التى ترتبط بالتشغيل والعمليات الداخلية بالإضافة إلى المقاييس المرتبطة بأنشطة الإبتكار والتطوير، وقد عرض كلا من الكابتن (Kaplan and Norton, 1992, P.74) مدخل بطاقة الأداء المتوازن (B S C) إذ أن المقاييس التشغيلية تمثل مسببات تحقيق النمو والإحتفاظ بميزة تنافسية، حيث يكمل مدخل الأداء المتوازن المقاييس المالية للأداء الماضى بمقاييس لمحركات الأداء المستقبلى. وقد أكد كلا من (Ellingson and Wamlskans, 2001, PP.5-6) أن هذا المدخل يحتوى على مجموعة مقاييس الأداء المالية وغير المالية والتى تم تطويرها إلى أربعة منظورات أساسية، وترتبط هذه المقاييس مع بعضها البعض، كما ترتبط بالمهام الأساسية لتنظيمات الأعمال، ألا وهى:

1-4-4. البعد (المنظور) المالى : Perspective Financial

يعتمد مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) على البعد المالى، حيث يعتبر القياس المالى ضمن المؤشرات المالية الأساسية لتقييم الأداء الإستراتيجى للمنشأة من خلال البنود التى تتعامل معها كأصول، الربحية، السيولة، الموارد، كما يساهم هذا البعد المنشأة على أنه تربط أهدافها المالية بالإستراتيجية التى تضعها حيث تبدأ بالأهداف المالية طويلة الأجل ثم ربطها بسلسلة من الأفعال التى ترتبط بالعمليات المالية، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والتطوير والإبتكار (Basnett, 2001, PP.19-20)، كما يمثل البعد المالى أحد أبعاد مقياس بطاقة الأداء المتوازن الذى يركز على قياس الأداء فى الأجل القصير، إظهار نتائج الأحداث والقرارات التى يتم إتخاذها بالفعل وليس مسببات ومحركات هذه النتائج. ويوضح لنا كلا من (Kaplan and Norton, 1996, PP.76-77) الأهداف التى يحققها البعد (المنظور) المالى، ألا وهى:

- أ – تحقيق هدف بقاء وإستمرار المنشأة فى بيئة الإنتاج.
 - ب- تحقيق هدف تحديد مواطن القوة المالية ونحوهاى القصور الناتجة عن إستخدام سياسات وقرارات مالية معينة بالمنشأة.
 - ج- تحقيق هدف قدرة المنشأة على النمو والإبتكار.
 - د – تحقيق هدف التأكد من مدى قيام المنشأة بإستخدام الموارد المالية بأقصى فاعلية ممكنة.
- ومن أهم المقاييس المالية الخاصة بالبعد المالى هى:
- 1- معدل العائد على الإستمرار.
 - 2- معدل دوران رأس المال.
 - 3- قياس الإنتاجية.
 - 4- معدل دوران المخزون.
 - 5- معدل هامش الربح.
 - 6- معدل دوران حقوق الملكية (المساهمين).

2-4-4. بعد (منظور) العميل: Customer Perspective

مما لاشك فيه أن هذا المنظور تظهر أهمية المقاييس غير المالية حيث أن تحقيق رضا العملاء فى الأجل الطويل يهيم تنظيمات الأعمال من مجرد تحقيق الربح فى الأجل القصير لأن الأول هو الذى يحقق الأخير ويدعم إستمراره وتحسينه. ومن أهم العوامل الأساسية فى هذا المنظور جودة

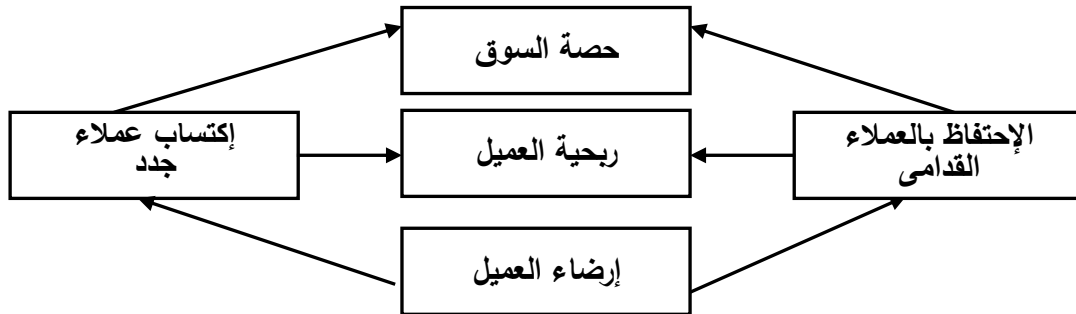
المنتج أو الخدمة، إختصار وقت التسليم، وزيادة رضا العملاء، ولكي يتحقق رضا العملاء فلا بد من توافر ثلاث عناصر هي:

أ - سعر المنتج أو الخدمة. Price

ب- الوظائف التي يمكن أن يؤديها المنتج Function

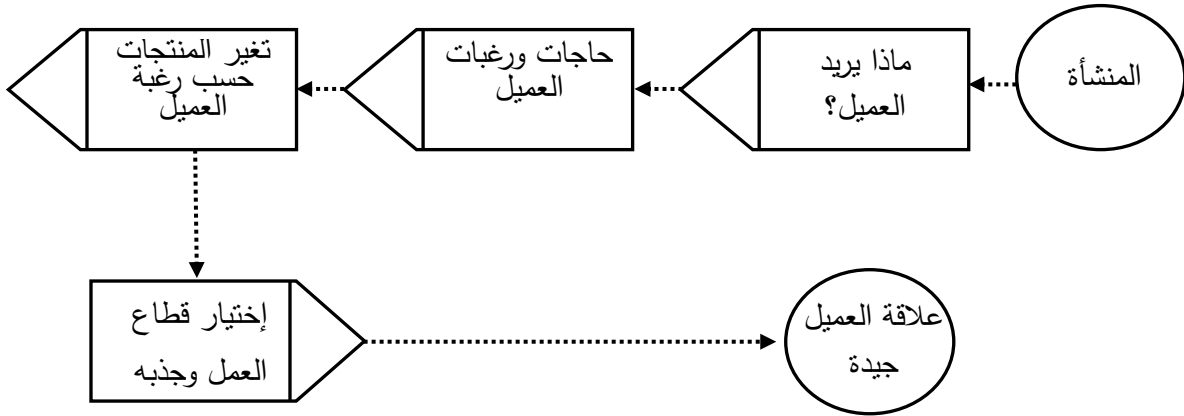
ج- جودة المنتج Quality

ومن هنا يرى الباحث أن فهم وقياس علاقة العميل أمر هام لنجاح تنظيم الأعمال في بيئة الإنتاج الحديثة. ووفقاً لهذا البعد تحدد المنشأة كيف تقابل متطلبات العملاء وإشباع إحتياجاتهم، وتعتبر القيمة المحققة للعميل هي جوهر الأعمال الإستراتيجية الموضوعة والمنفذة لهدف زيادة ربحية المنشأة، بالإضافة إلى مقاييس رضا العملاء يوجد مقاييس أخرى مثل حصة السوق، الإحتفاظ بالعملاء القدامى، جذب عملاء جدد. والشكل التالي يوضح مقاييس علاقة العميل (Kaplan and Norton, 1996, P.87)



شكل (4-2): مقاييس علاقة العميل وعلاقته بالمنشأة

ومن هنا يرى الباحث من أجل خلق علاقة عملاء ناجحة في بيئة التصنيع الحديثة وفي ظل المنافسة الشديدة لا بد أن تختلف نظرة المنشأة إلى العملاء، من مجرد أرقام في إحصائيات أو قاعدة بيانات بل لا بد أن يكون هناك قدرة على إستجابة وتلبية إحتياجات العملاء وإشباع رغباتهم وذلك من خلال دراسة سلوك العملاء. والشكل التالي يوضح علاقة العميل بالمنشأة. (Kiln, 2001, P.1)



شكل (3-4) : العلاقة الجيدة للمنشأة بالعميل

ومن هنا لكي تكون هناك علاقة جيدة بالعميل لابد أن تبدأ المنشأة بما يلي:

أ – التعرف على إحتياجات ورغبات العميل وماذا يريد وما هي توقعاته بالنسبة للمنتج أو الخدمة التي تقدمها المنشأة له.

ب- تلبية إحتياجات وتوقعات العميل وذلك من خلال قيام المنشأة بتغيير طرق التشغيل لديها حتى تلبى تلك الإحتياجات.

ج- البحث عن قطاع العملاء وعن مصادر الجذب الخارجية والداخلية لعملاء جدد آخرين حتى تحقق ميزة تنافسية لها.

د – قيام المنشأة بترجمة المقاييس المرتبطة ببعد العميل إلى مقاييس تمثل ما يجب أن تقوم به المنشأة لتحقيق رغبات وإحتياجات العميل من زمن التشغيل، الجودة، الإنتاجية ومهارات العاملين والتكنولوجيا التي تساهم في إضافة قيمة المنتج لدى العميل. وفي ظل البيئة التنافسية الشديدة وديناميكية الأسواق، فقد أصبح العميل في الوقت الحالي أوسع معرفة وأكثر واعياً وإدراكاً بخصائص المنتجات المختلفة. وتتضمن محددات إرضاء العميل كما تظهرها الدراسات التي قام بها بعض الباحثين. (Fornell, 1996, PP.15-16)، ألا وهي:

أ – **الجودة المحققة**: هي تمثل تقييم العميل لجودة المنتج أو الخدمة عند الإستخدام، حيث هناك علاقة طردية بين جودة المنتج ودرجة رضاء العميل.

ب- **رغبات العميل**: تمثل رغبة العميل عنصر من العناصر الهامة لإرضاء العميل وهو يأتي عن طريق مقارنة إدراك العميل لجودة المنتج أو الخدمة ورغباته.

جـ- توقعات العميل: هناك علاقة طردية بين توقعات المنشأة للعميل ودرجة رضاء هذا العميل.

3-4-4. بعد (منظور) العمليات الداخلية : Internal Business Perspective

يتضح لدى الباحث أن نجاح المنشأة فى أداء عمليات التشغيل الداخلى المختلفة أساس نجاحها فى جوانب الأداء الأخرى وذلك لأن عمليات التشغيل الداخلى هى التى تترجم إستراتيجيات وأهداف المنشأة إلى واقع عملى ملموس، ليس ذلك فحسب بل أن عمليات التشغيل الداخلى هى أساس الربط بين العمليات الداخلية والخارجية للمنشأة، لذلك يجب ألا يقتصر نظام قياس وتقييم الأداء على رقابة وتحسين مراحل العمل والتشغيل الحالية فقط لهدف قصير الأجل.

ويتضمن هذا المنظور كافة أنشطة المنشأة التى تشكل سلسلة القيمة الخاصة بها إعتباراً من مرحلة البحث والتطوير حتى مرحلة خدمة ما بعد البيع، وهذا المنظور مرتبط بالمنظور المالى للأداء من حيث تركيزه على تحسين كفاءة عمليات التصنيع الداخلى، ومرتبطة بمنظور العميل من حيث إهتمامه بخلق القيمة فى المنتج أو الخدمة لتلبية رغبات العميل (د. سمير رياض هلال،

2006، ص 391-392)

وتتكون العمليات الداخلية من السلسلة التالية: (Kaplan, 1992, PP.60-61)

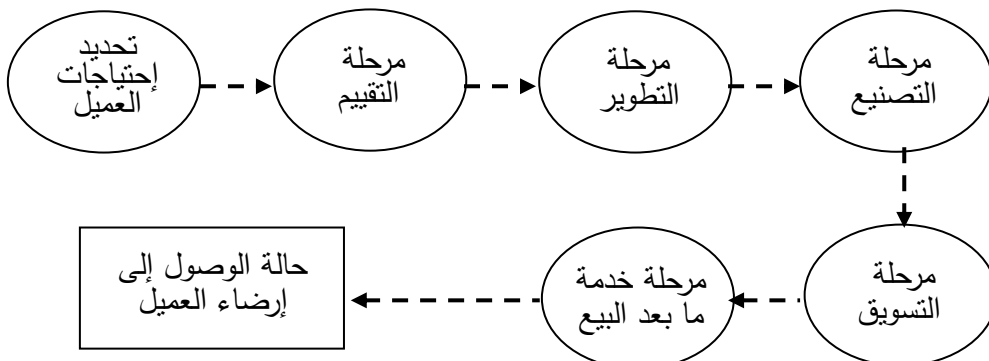
أ - تحديد أو إبتكار العمليات.

ب- عمليات التشغيل.

ج- عمليات خدمة ما بعد البيع.

ومن هنا يمكن القول بإعتبار هذا البعد له دور فى تحقيق قيمة للعملاء وحملة الأسهم ويتطلب هذا البعد تحديد العمليات المطلوبة لتحقيق الأهداف المالية، إرضاء العملاء. فبالرغم من أهمية مقاييس الأداء المعتمدة على العملاء إلا أنه يجب أن يتم ترجمتها فى مقاييس العمليات الداخلية. ويعتبر هذا البعد الحلقة التى تصل وتفوق بين مصالح حقوق الملكية والعملاء، وذلك من خلال الإلتزام برغبات العملاء فى الإنتاج تحقيقاً للإيرادات التى تعود بالنفع على الملاك، والشكل التالى

يوضح سلسلة العمليات الداخلية للمنشأة (Kaplan and Norton, 1996, P78)



شكل (4-4) : سلسلة العمليات الداخلية للمنشأة

ويتضح لدينا أن هناك مقاييس عديدة تستخدم في قياس وتقييم أداء العمل التشغيلي:

أ - معدل التالف (الفاقد) في استخدام المواد الأولية.

ب- معدل الإنتاج التالف المعيب.

ج- نسبة كفاءة دورة التصنيع (الدورة الإنتاجية).

د - معدل إستغلال الطاقة الإنتاجية.

هـ- عدد الوحدات المشتراة غير المطابقة للمواصفات إلى عدد الوحدات المشتراة الجيدة.

و - نسبة الفاقد (التالف) في كمية المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج.

ز - معدل الأعطال غير المخططة.

4-4-4. بعد (منظور) التعلم والتطور والإبتكار:

Learning and Development Perspective

من خلال هذا المنظور ترتبط عوامل نجاح تنظيم الأعمال مع باقى المنظورات حيث يوفر بيئة تحقق باقى الأهداف، وتتركز عوامل النجاح فى هذا المنظور فيما يلى:

(د. سمير رياض هلال، 2006، ص 393)

(1) كفاءة وفاعلية استخدام العاملين وتوجيههم والإشراف عليهم ويستخدم فى هذا المنظور مقاييس الأداء التالية:

أ - رضا العاملين - وهو بمثابة عامل مؤثر على تحسين الإنتاجية، الجودة، ورضا العملاء والاستجابة إلى التغيير.

ب- الإحتفاظ بالموظفين العاملين، حيث أنهم من أهم أصول المنشأة التى يجب الحفاظ عليها، وزيادة معدل دوران الموظفين يكلف المنشأة تدريب جديداً.

ج- قياس إنتاجية العاملين، ويمكن قياس إنتاجية العاملين بمقاييس مالية أو كمية (غير مالية).

(2) زيادة قدرة نظام المعلومات من حيث كمية ونوع وتوقيت الحصول على المعلومات.

(3) القدرة على التجديد والإبتكار فى المنتجات مثل زيادة عدد المنتجات الجديدة.

ومن هنا يرى الباحث أن عملية التطوير يجب أن تتم من خلال التعلم والتطوير والإبتكار وتشجيع المجالات البحثية بالمنشأة لتحسين فاعلية التشغيل وتكوين قيمة للعميل، ويمكن إيجاد أسواق جديدة من خلال الإبتكار عن طريق إنتاج المنتجات الصناعية البديلة، وإبتكار طرق وأساليب جديدة

لجذب العملاء جدد للمنشأة والحفاظ على العملاء القدامى. ويعتبر مجال التعلم والتطور والإبتكار هو أحد محددات نجاح المنشأة وإستمرارها فى المنافسة، حيث يعتمد فى الأساس على قدرات ومهارات العاملين على الإبداع والتطوير والإبتكار. ويتطلب تحقيق ذلك بذل جهوداً إضافية فى تعليم وتدريب العاملين وزيادة مشاركتهم للقيام بمهام مختلفة ومتكاملة بما يحقق مرونة أكبر فى الإنتاج وتحسين الجودة وخفض التكلفة ومن ثم تحسين الموقف التنافسى للمنشأة (Ittner and Lareker, 1998, PP.31-33)

ومن هنا تتعدد مقاييس التعلم والتطوير والإبتكار حيث دفعت المنافسة العالمية الشديدة منشآت الأعمال الحديثة إلى التوجه نحو التحسين المستمر والتطوير فى المنتجات والعمليات وتقديم منتجات جديدة. وفيما يلى بعض المقاييس المالية وغير المالية الخاصة بالتعلم والتطوير والإبتكار:

أ – طول فترة التطوير والإبتكار والتجديد.

ب- سرعة تقديم منتجات جديدة بجودة عالية وتكلفة منخفضة.

ج- درجة المرونة لتحقيق الإستجابة السريعة للتغيرات فى البيئة المحيطة.

د – الوقت المقدر لخلق جيل جديد من المنتجات.

هـ- معدل التطور التكنولوجى والإبتكار.

و- معدل القدرة التنافسية.

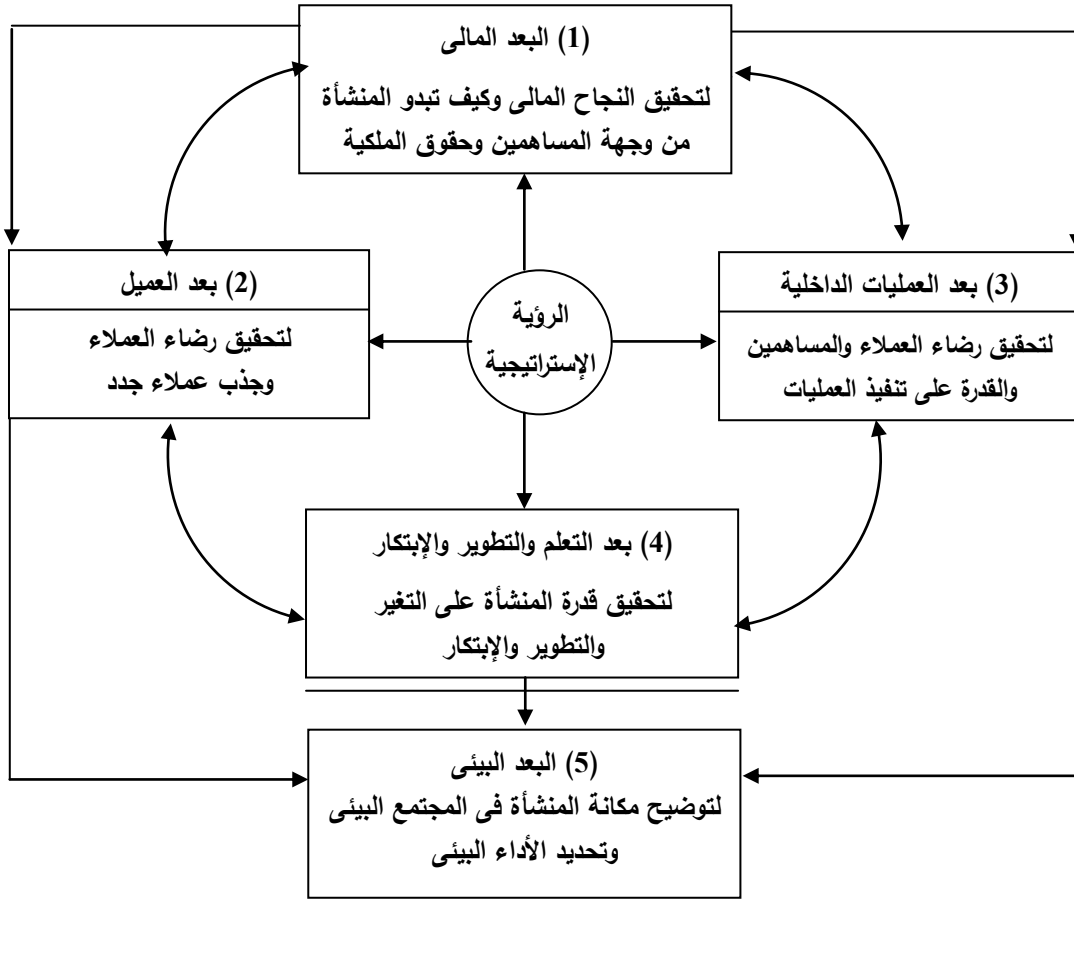
ز- معدل التطور البحثى.

4-4-5. البعد (المنظور) البيئى:

لقد زاد الإهتمام البيئى فى الآونة الأخيرة فى صورة عديدة من المستويات المحلية والعالمية، التى تمثلت فى مؤتمر التنمية والبيئة فى البرازيل عام 1992 الذى يهدف إلى ضرورة إلتزام تنظيمات الأعمال بتطبيق نظم إدارة وحماية البيئة، حيث أن هناك مسئولية على عاتق هذه التنظيمات عما قد تلحقه البيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها سواء كانت تلك الأضرار منظورة أو غير منظورة (د. نرمين على المر، 2002، ص2) ولاشك أن إستخدام المعلومات البيئية فى نظام تقييم الأداء يعطى صورة شاملة عن وضع المنشأة فى المجتمع. ويعتبر الإهتمام بالبعد البيئى للمنشأة من مسئولياتها فى الآونة الأخيرة وذلك فى ظل المساندات والقوانين المتعلقة بالبيئة والتى تلزم المنشأة ببعض الإلتزامات التى عليها والوفاء بها. ومن أهم مقاييس الأداء البيئى هى:

أ – نسبة التكاليف الإختيارية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.

- ب- نسبة التكاليف الإلزامية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
- ج- نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية (بيئة العمل) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
- د- نسبة تكاليف حماية البيئة الخارجية (البيئة المحيطة بالمنشأة) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
- هـ- نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى التكاليف الرأسمالية الكلية للمنشأة. ومن هنا يمكن للباحث عرض الشكل التالي لتوضيح الأبعاد (المنظورات) الخمسة لمقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C):



شكل (4 - 5): المنظورات (الأبعاد) الخمسة لمقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) فى المنشأة

4-5 التاصيل المحاسبى للعلاقة المتداخلة بين جوانب مقياس بطاقة الأداء المتوازن (SBC):

مما لاشك فيه أن العلاقة بين المقاييس فى الجوانب الخمسة لمقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ليست فى إتجاه واحد ولكنها تمثل علاقات إدارية متداخلة مستمرة، على سبيل المثال يعتمد

إجراء أنشطة أبحاث وتطوير بصورة مستمرة على النتائج المالية، ومدى توافر الأموال اللازمة لهذه الأنشطة، وفي نفس الوقت فإن هناك حاجة إلى إجراء المزيد من الأبحاث وعمليات التطوير حتى يمكن تحقيق نتائج مالية متميزة.

(د. هالة عبد الله الخولى، 2001، ص 37).

ولقد إفتراض كلاً من (Kaplan & Norton, 1996, PP. 64 -65) أن مقياس بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على تحليل علاقة السبب والنتيجة لقياس درجة الارتباط بين مقاييس الأداء فى المجالات المختلفة للأداء ويسمح بترجمة الهدف المالى مثل زيادة العائد على رأس المال المستثمر إلى عوامل تشغيلية تؤدي إلى تحقيق هذا الهدف، مع تقييم العوامل التى يكون لها تأثير على الأداء المالى فى كل جانب من جوانب مدخل الأداء المتوازن يتم تحديد مقاييس الأداء المناسبة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية وعلى سبيل المثال يعتبر العائد على رأس المال المستثمر أحد مقاييس الجانب المالى الذى يتحقق عن طريق ولاء العملاء أحد جوانب بعد العميل والذى يتحقق عن طريق وقت التسليم المناسب وزيادة الجودة وتخفيض دورة التشغيل وهذا يمثل جانب التشغيل ويتم تطوير المنتجات عن طريق زيادة تنمية وتدريب العاملين أو عن طريق الإبتكار ويمثل هذا جانب التطوير والتعليم والإبتكار وكل هذا يتم من خلال البيئة المحيطة بالمنشأة ويمثل هذا جانب البيئة.

ومن هنا يمكن القول بأن النظام المتكامل لقياس وتقييم الأداء يجب أن يؤكد على أن التطوير فى عمليات التشغيل وخدمة العميل وإضافة منتجات جديدة يتم ربطها بالتطوير فى الأداء المالى من خلال زيادة المبيعات، وعائد المساهمة الناتج من عمليات التشغيل، وسرعة دوران المنتج، وتخفيض تكاليف التشغيل. ومن هنا يؤكد مدخل بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على أهمية المخرجات المالية، ومن ثم يتم ربط علاقة السببية فى كل المقاييس التى يتضمنها نموذج القياس المتوازن الأداء

بالأهداف المالية (Kaplan & Norton, 1996, PP. 65 – 66)

ومن هنا يجب أن يوازن نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بين المؤشرات المالية التى تعكس الأداء المالى التاريخى لتنظيمات الأعمال المصرية والمؤشرات غير المالية التى تعكس الأداء المستقبلى لأداء العوامل غير المالية وذلك للحكم على مدى التقدم نحو تحقيق الهدف الإستراتيجى لتنظيم الأعمال فى ظل بيئة التصنيع الحديثة.

4-6 أهم المشاكل التي تقابل تطبيق مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

لقد أكدت بعض الدراسات والبحوث العلمية بأن هناك بعض المشاكل التي تقابل تطبيق مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على بعض تنظيمات الأعمال المصرية نظراً لإثبات هذه الأبعاد التي يركز عليها هذا المقياس مع تغير الأهداف والإستراتيجيات وظروف البيئة والسوق بالنسبة لهذه التنظيمات. إلا أن هذا النموذج لا يخلو من الإنتقادات الموجهة إليه، ألا وهي: (د. سمير رياض هلال، 2006، ص 397-398)

- 1- إن عدد ووزن عوامل النجاح فى كل منظور قد يختلف من شخص لآخر من القائمين بالتقييم مما يترتب عليه نتائج مختلفة ومتنوعة.
- 2- إن كثرة المقاييس والبيانات قد تسبب غموضاً لدى العاملين خاصة إذا ظهرت بعض المقاييس التي قد تتعارض مع المقاييس الأخرى.
- 3- قد تكون تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة لكثرة وتنوع البيانات المطلوبة.
- 4- إن تركيب نتائج المنظورات الأربعة يحتاج إلى وزن نسبي لإمكانية الدمج بينهما.

المبحث الخامس

دراسة ميدانية أو إستكشافية حول مدى تطبيق مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) (C) فى تقييم الأداء الإستراتيجى لبعض شركات قطاع الصناعة

1-5. هدف الدراسة التطبيقية :

فى الحقيقة تهدف الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مدى إدراك وتأثير العينة المختارة (محاسبى التكاليف ومهندسى ومديرى الإنتاج) لأهمية مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) ذات الأبعاد المتعددة فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال فى بيئة الإنتاج الحديثة المصرية. وسوف يتم ذلك من خلال أخذ آراء محاسبى التكاليف ومهندسى ومديرى الإنتاج لبعض الشركات الصناعية المصرية محل البحث الميدانى عن مدى الأهمية النسبية لمقاييس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) على قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيم الأعمال المصرية. كما تسعى الدراسة التطبيقية إلى إجراء إختبار ميدانى لمجموعات المتغيرات التابعة (الجانب المالى – جانب العمليات الداخلية – جانب التعلم والتطوير والإبتكار – جانب العملاء – الجانب البيئى).

2-5. كيفية تحديد مجتمع الدراسة وإختيار حجم العينة:

يتمثل حجم الدراسة على عينة من الشركات الصناعية المصرية بقطاع الأعمال العام والخاص،
والتي تعمل فى مجال تصنيع المنتجات، والأجهزة المعمرة، ألا وهى:

- 1- شركة الدلتا الصناعية (إيديل).
- 2- شركة النصر للتليفزيون.
- 3- شركة توشيبا العربى.
- 4- شركة النصر للسيارات.
- 5- الشركة العامة للحديد والصلب بحلوان.
- 6- شركة دمنهور للسجاد.

وتم إختيار وتحديد عينة الدراسة التطبيقية بناء على الأسباب التالية:

(أ) وجود كثير من هذه الشركات لديه كثير من مؤشرات مقاييس الأداء المالى وغير المالى التى تستخدم فى تقييم الأداء الإستراتيجى لها.

(ب) مما لا شك فيه أن هذه العينة من الشركات الصناعية المصرية تتميز بفترة طويلة نسبياً حيث تتراوح فترات مرحلة الإنتاج وخدمة ما بعد البيع إلى ما بين (3-5) سنوات مما يدل على قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية.

(ج) تعتمد هذه العينة من الشركات الصناعية المصرية على طرق وأساليب تكنولوجية حديثة في مجال التصنيع والتدريب والإبتكار والتحسين المستمر لدورة حياة المنتج (PLC) Product Life-Cycle .

(د) مما لا شك فيه أن هذه الشركات تعمل في بيئة الإنتاج الديناميكية المعاصرة التي تتصف بالتطور التكنولوجي والتقنية الحديثة عن طريق إستخدام الأساليب الفنية الحديثة في التصميم والإنتاج وخدمة ما بعد البيع.

3-5. كيفية تحديد إختيار مفردات عينة الدراسة:

شملت العينة التي أجريت على هذه الدراسة التطبيقية فئات من مديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف بالشركات الصناعية محل البحث والدراسة. ويوضح الجدول التالي بيان بعدد مفردات عينة الدراسة لكل من مديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف بالشركات الصناعية محل العينة المختارة.

جدول (5-1): بيان بعدد مفردات هيئة الدراسة لمديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف

نسبة عدد القوائم المقبولة إلى الموزعة		عدد القوائم المقبولة		عدد القوائم الموزعة		الشركات
محاسبي التكاليف	مديري ومهندسي الإنتاج	محاسبي التكاليف	مديري ومهندسي الإنتاج	محاسبي التكاليف	مديري ومهندسي الإنتاج	
100%	100%	2	2	2	2	1- شركة الدلتا الصناعية (إيديل)
65%	75%	2	3	3	4	2- شركة توشيبا العربى.
80%	60%	4	3	5	5	3- شركة النصر للسيارات.
100%	75%	5	3	3	4	4- شركة النصر للتليفزيون.
75%	100%	3	4	4	4	5- شركة دمنهور للسجاد.
67%	83%	2	5	3	6	6- الشركة العامة للحديد والصلب بخلوان
---	---	18	20	20	25	الإجمالى

ويتضح من الجدول السابق أن عدد مفردات عينة الدراسة الميدانية، والتي تحتوى على آراء مهندسى ومديرى الإنتاج ومحاسبى التكاليف ومدى إدراكهم للأهمية النسبية لمقاييس الأداء المالية وغير المالية المستخدمة فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال محل البحث والدراسة الميدانية.

4-5. أسلوب جمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية:

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية بإستخدام أسلوبين هما:
الأسلوب الأول: تتمثل فى إعداد قوائم الإستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية وذلك من خلال توجيه نوعين من قوائم الإستقصاء هما قوائم إستقصاء لمديرى ومهندسى الإنتاج، وقوائم إستقصاء لمحاسبى التكاليف.
الأسلوب الثانى: يتمثل فى أسلوب المقابلات الشخصية لغرض التغلب على أهم عيوب قوائم الإستقصاء Questionnaire المسلمة لعدد كبير من أفراد العينة الميدانية وتوضيح ما بها من أسئلة وإستفسارات خاصة بالبحث.

5-5. الإعتبرارات التى أخذت عند تصميم قوائم الإستقصاء:

هناك كثير من الإعتبرارات الهامة التى أخذت عند تصميم قوائم الإستقصاء Questionnaire اللازمة للدراسة الميدانية على النحو التالى:

1-5-5. قائمة الإستقصاء لمهندسى ومديرى الإنتاج:

لتحقيق هدف الدراسة الميدانية روعى فى تصميم قائمة الإستقصاء لمهندسى ومديرى الإنتاج أن تحتوى على مجموعة من الأسئلة التدريجية تكون الإجابة عليها فى ثلاث درجات متفاوت أوزانها من حيث الأهمية النسبية Likert Scale وذلك لإعطاء قدر أكبر من الحرية لمفردات العينة عند الإجابة عليها، وهذه المجموعة من الأسئلة تختبر فروض الدراسة الميدانية حيث أنها تتعلق بالأهمية النسبية لمقاييس الأداء الإستراتيجى سواء المالية أو غير المالية لتقييم أداء تنظيمات الأعمال المصرية فى ظل ظروف البيئة الإقتصادية والصناعية الحديثة.

2-5-5. قوائم الإستقصاء لمحاسبى التكاليف:

فى الحقيقة تضمنت قوائم الإستقصاء الموجهة إلى محاسبى التكاليف مجموعة من الأسئلة حول مؤشرات ومقاييس تقييم الأداء الإستراتيجى المالية وغير المالية لتنظيمات الأعمال المصرية والتي

يكون لها الأثر الأكبر فى زيادة وتعظيم أرباح الشركات الصناعية المصرية محل عينة البحث الميدانى.

5-6. الإختبارات الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات:

فى الحقيقة تم إستخدام الإختبارات الإحصائية التالية التى تناسب طبيعة البحث والهدف من التحليل، وهذه الإختبارات هى:

أولاً: إختبار one Sample Kolmogorou - Simrnove Test

هو إختبار اللامعلمى لإختبار عينة واحدة وذلك لغرض تحديد جوهرية أو عدم جوهرية مدى تأثير مقاييس الأداء المالية وغير المالية فى تقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال المصرية محل العينة المختارة وذلك عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) ومستوى ثقة 95%، وسوف يستخدم هذا الإختبار اللامعلمى فى إختبار بعض فروض البحث.

ثانياً: إختبار Mann-Whitney Test :

ويستخدم هذا الإختبار اللامعلمى مع الحالات التى يكون فيها التوزيع النظرى لمجتمع الدراسة غير معروف معلماً، ويستخدم هذا الإختبار لإختبار الفرق بين عينتين غير مرتبطتين، وبالتالي يستخدم هذا الإختبار فى تحديد إتفاق أو إختلاف جوهرى فى الأهمية النسبية بين مؤشرات ومقاييس تقييم الأداء الإستراتيجى فى تنظيمات الأعمال المصرية، ومن هنا يستخدم هذا الإختبار اللامعلمى فى إختبار بعض فروض البحث، وكذلك سوف يستخدم فى تحديد وجود أو عدم وجود فروق جوهرية بين مديرى ومهندسى الإنتاج ومحاسبى التكاليف عند إستخدام مقاييس الأداء المالية أو غير المالية.

ثالثاً: إختبار Mean Rank & Rank order Test :

تم إستخدام هذا الإختبار لمعرفة ترتيب مدى أهمية مقاييس الأداء غير المالية ذات الأبعاد الخمسة (البعد المالى، بعد العمليات الداخلية، بعد العميل، وبعد التعلم والتطور والإبتكار، والبعد البيئى) لكل من مديرى ومهندسى الإنتاج ومحاسبى التكاليف بالشركات الصناعية المصرية محل الدراسة الميدانية، مع بيان مدى العلاقة بين المقاييس المالية وغير المالية المستخدمة فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لهذه التنظيمات.

5-7. التحليل الإحصائي لفروض الدراسة الميدانية:

لقد تم استخدام برنامج Statistical Package for Social Science under Windows (SPSS) فى إجراء التحليلات الإحصائية التى يتطلبها البحث، ونتائج التشغيل الواردة فى جوهر البحث.

5-7-1. التحليل الإحصائى الوصفى لمفردات العينة الأولى (مديرى ومهندسى الإنتاج) والثانية (محاسبى التكاليف):

يقوم الباحث فيما يلى بتحليل النتائج التى تم الحصول عليها من إستقراء آراء عينتى البحث الميدانى (مديرى ومهندسى الإنتاج ومحاسبى التكاليف) لإختبار فروض الدراسة النظرية والوقوف على مدى تطبيق مقاييس بطاقة الأداء المتوازن على عينة الشركات المختارة.

وبتحليل آراء عينة الدراسة (مديرى ومهندسى الإنتاج ومحاسبى التكاليف) بشأن قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى للشركات المختارة، كان هناك إتفاق على عدم استخدام الشركات فى تقييم أدائها لمؤشرات غير مالية، وأن المؤشرات المالية هى السمة السائدة فى نظام تقييم الأداء الذى تتبناه هذه الشركات محل البحث الميدانى.

ومن خلال إختبار Mann Whitney Test أتضح عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء العينة مما يعنى بأن نظام تقييم الأداء المالى لا يساعد بالقدر الكافى فى الرقابة وإتخاذ القرار مما يتطلب الأمر بضرورة إندماج مؤشرات أخرى إلى المؤشرات المالية الحالية لغرض تقييم الأداء الإستراتيجى لهذه الشركات وهذا يقيس إختبار الفرض الأول الذى ينص على عدم كفاية المقاييس المالية فى تقييم الأداء.

وبتحليل آراء عينة الدراسة الميدانية تبين أن درجة المنافسة التى تواجه هذه الشركات محل البحث الميدانى بأن هناك إتفاق حول أن الشركات تواجه منافسة حادة بالنسبة لجودة المنتج. كما أن هناك إتفاق عام على ضرورة إستمرار هذه الشركات بتجديد وتحسين الخطط الخاصة بها فى المدى الطويل حتى تواجه المنافسة الداخلية والخارجية.

ومن خلال إختبار Mann Whitney Test أتضح أن عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين الآراء فى حالة وضع تصورات جديدة مستقبلية لمواجهة المنافسة من أجل الإستمرار والبقاء فى السوق المحلية والعالمية.

وبتحليل آراء عينة الدراسة الميدانية بشأن ضرورة وجود المؤشرات غير المالية بجانب المؤشرات المالية، تبين ضرورة أهمية وجود هذه المؤشرات لأنه يضيف إلى تقييم الأداء المستخدم للشركات أكثر واقعية وشمولاً في ظل ظروف البيئة الحديثة.

ومن خلال إختبار Mann Whitney Test أتضح عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين الآراء مما يعنى بأن هذه الشركات محل البحث الميدانى يجب أن تأخذ فى الإعتبار إستخدام المؤشرات أو المقاييس غير المالية (التشغيلية) بجانب المؤشرات المالية المستخدمة حالياً. ومن هنا يتضح مدى أهمية إستخدام المؤشرات (الأبعاد) غير المالية فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لهذه الشركات، وهذا يؤكد على ضرورة إستخدام المؤشرات غير المالية لتقييم الجانب التشغيلى فى أداء هذه الشركات.

وهذا يقيس مدى إختبار الفرض الثانى والذى ينص على كفاءة المقاييس غير المالية فى تقييم الأداء. وتحليل آراء عينة الدراسة الميدانية لمؤشرات الأداء غير المالية (بعد العمليات الداخلية، بعد العميل ورضائه، بعد النمو والإبتكار والتطور، والبعد البيئى)، أتضح عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين الآراء مما يعنى أن هذه الشركات تؤكد على ضرورة قياس وتقييم الجانب التشغيلى فى أداء الشركة بإستخدام مؤشرات غير مالية بجانب المؤشرات المالية المستخدمة فى تقييم الأداء الإستراتيجى لهذه الشركات.

ومن خلال إختبار Mann-Whitney Test أتضح عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين الآراء مما يعنى أن هناك ضرورة لإستخدام مؤشرات غير مالية لتقييم أداء هذه الشركات محل البحث الميدانى تتضمن قياس وتقييم جانب العملاء ومقابلة إحتياجاتهم وزيادة رضائهم وجذب عملاء جدد، ولا توجد فروق معنوية أيضاً بين تقديرات الإدارة فى الشركة بإختلاف حجمها للأوزان النسبية لمؤشرات التعلم والتطور والإبتكار ومن هنا يتضح ضرورة أهمية تلك المؤشرات بحيث يجب وضعها فى الإعتبار عند تقييم الأداء الإستراتيجى لهذه الشركات بجانب المؤشرات المالية المستخدمة فى تقييم الأداء من جانب جميع الأطراف المهمة بعملية التقييم. وهذا يقيس مدى صحة إختبار الفرض الثالث والذى ينص على ضرورة وجود مقاييس غير مالية (تشغيلية) بجانب المقاييس المالية، وتتمثل المقاييس غير المالية فى بعد العميل، بعد العمليات الداخلية، بعد التطور والتعلم والإبتكار، البعد البيئى المحيط بهذه الشركات محل البحث الميدانى.

ويمكن القول بأن الجداول التالية تقيس مدى إختبار الفروض السابقة، علاوة على إختبار الفرض الرابع الذى ينص على وجود درجة التكامل بين المقاييس غير المالية ذات الأبعاد الخمسة (البعد المالى، بعد العمليات الداخلية، بعد العميل، بعد التعلم والتطور والإبتكار، البعد البيئى المحيط بالشركات):

الجدول (1-5) يوضح المتوسط المرجح لأهمية تبنى الشركات لنظام تقييم الأداء الإستراتيجى لها.

إختبار Mann-Whitney		المتوسط المرجح للعينتين	المتوسط المرجح لمحاسبي التكاليف	المتوسط المرجح لمديرى ومهندسى الإنتاج	درجة الأهمية نظام تقييم الأداء المالى
القيمة	المعنوية				
غير معنوى	1.05	3.60	3.85	3.2	1- إستخدام مقياس منفرد للأداء قائم على بيانات مالية فقط.
غير معنوى	0.32-	2.54	2.52	2.42	2- إستخدام مقياس منفرد للأداء قائم على بيانات غير مالية فقط.
غير معنوى	1.35-	3.75	4.15	3.45	3- إستخدام مقياس متعددة قائمة على بيانات مالية وغير مالية.

وهذا الجدول يختبر صحة الفرض الأول والثانى الذى ينص على ضرورة تبنى أهمية تقييم الأداء الإستراتيجى لهذه الشركات عن طريق مؤشرات غير مالية بجانب المؤشرات أو المقاييس المالية فى ظل بيئة التصنيع الحديثة.

الجدول (2-5) يوضح المتوسط المرجح لأهمية درجة المنافسة السنوية بين الشركات محل البحث الميدانى.

إختبار Mann-Whitney		المتوسط المرجح للعينتين	المتوسط المرجح لمحاسبى التكاليف	المتوسط المرجح لمديرى ومهندسى الإنتاج	درجة الأهمية درجة المنافسة وكيفية مواجهتها
القيمة المعنوية	غير معنوى				
0.65-	غير معنوى	4.75	7.5	4.52	4- تواجه الشركات منافسة حادة جداً فى جودة المنتج النهائى سلعة أو خدمة.
2.54-	غير معنوى	4.35	4.54	4.05	5- تواجه الشركات منافسة حادة جداً فى تقديم منتجات جديدة.
2.32-	غير معنوى	4.20	4.65	3.85	6- تواجه الشركات منافسة بصفة مستمرة فى الأجلين القصير والطويل

وهذا الجدول يختبر صحة الفرض الأول والثانى ويؤكد على ضرورة وجود مقاييس مالية بجانب المقاييس غير المالية (المقاييس التشغيلية) نظراً لوجود ظروف المنافسة الحادة فى الأسواق المحلية والعالمية على تحسين جودة المنتجات الجديدة فى هذه الشركات محل البحث الميدانى.

الجدول (3-5) يوضح المتوسط المرجح لأهمية الأبعاد التى يتم إستخدامها فى قياس أداء هذه الشركات محل البحث الميدانى:

إختبار Mann-Whitney		المتوسط المرجح للعينتين	المتوسط المرجح لمحاسبي التكاليف	المتوسط المرجح لمديرى ومهندسى الإنتاج	درجة الأهمية الأبعاد المستخدمة لتقييم الأداء بالشركات
المعنوية	القيمة				
غير معنوى	3.02-	4.75	4.80	4.51	7 - البعد المالى.
غير معنوى	3.32-	4.35	4.85	2.20	8 - بعد العملاء.
غير معنوى	1.20-	3.35	3.56	4.35	9 - بعد العمليات الداخلية.
غير معنوى	2.35-	4.20	4.75	3.25	10 - بعد النمو والتطور والإبتكار.
غير معنوى	4.45-	3.65	4.35	2.57	11 - البعد الزمنى.

وهذا الجدول يقيس إختبار الفرض الثالث الذى ينص على ضرورة وجود مؤشرات غير مالية لتقييم الأداء الإستراتيجى للشركات محل البحث الميدانى لكلاً من عينتى البحث الميدانى (مديرى ومهندسى الإنتاج، ومحاسبي التكاليف).

الجدول (4-5) يوضح المتوسط المرجح لأهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالعمليات الداخلية والتي يتم إستخدامها فى قياس أداء الشركات محل البحث الميدانى:

إختبار Mann-Whitney		المتوسط المرجح للعينتين	المتوسط المرجح لمحاسبى التكاليف	المتوسط المرجح لمديرى ومهندسى الإنتاج	درجة الأهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالعمليات الداخلية
المعنوية	القيمة				
غير معنوى	0.95-	3.65	3.75	3.45	12- نسبة التالف فى تخزين المواد الخام.
غير معنوى	0.68-	4.50	3.45	4.32	13- نسبة التالف إلى كمية الموارد الأولية المستخدمة فى الإنتاج.
غير معنوى	0.06-	2.85	2.50	2.18	14- معدل الأعطال غير المخططة.
غير معنوى	0.13-	4.45	4.30	4.35	15- معدل التالف فى الإنتاج التام.
غير معنوى	1.33-	4.65	4.75	4.89	16- نسبة كفاءة دورة التصنيع.
غير معنوى	0.56-	4.45	4.70	4.22	17- معدل إستغلال الطاقة الإنتاجية.
غير معنوى	1.12-	3.70	3.75	3.38	18- معدل الجودة (عدد الوحدات السليمة إلى عدد الوحدات المنتجة).

وهذا الجدول يختبر صحة الفرض الثالث ويؤكد على ضرورة وجود مقاييس غير مالية وعلى

الأخص بعد العمليات الداخلية لهذه الشركات كأداة لتقييم الأداء لها.

الجدول (5-5) يوضح المتوسط المرجح لأهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالعملاء والتي يتم

إستخدامها فى قياس أداء الشركات محل البحث الميدانى:

إختبار Mann-Whitney		المتوسط المرجح للعينتين	المتوسط المرجح لمحاسبي التكاليف	المتوسط المرجح لمديرى ومهندسى الإنتاج	درجة الأهمية	مؤشرات الأداء الخاصة بالعملاء
القيمة	المعنوية					
غير معنوى	0.45-	4.25	4.70	4.18	19-	معدل تطوير تحسين المبيعات.
غير معنوى	0.15-	4.12	4.50	4.23	20-	معدل مستوى الجودة المقارن.
غير معنوى	1.21-	3.27	3.75	3.35	21-	معدل جذب عملاء جدد.
غير معنوى	0.78-	4.57	4.35	4.35	22-	معدل تخفيض الوقت اللازم للوفاء بطلبات العملاء.
غير معنوى	2.39-	4.28	4.54	4.05	23-	نسبة مرونة التسليم.
غير معنوى	0.21-	4.15	4.72	4.47	24-	معدل تكلفة الوحدة المقارن.

وهذا الجدول يختبر صحة الفرض الثالث بضرورة وجود مقاييس غير مالية ويؤكد على ضرورة وجود بعد العميل كمقياس هام وضرورى جداً ضمن المقاييس غير المالية اللازمة لتقييم الأداء الإستراتيجى للشركات محل البحث الميدانى.

الجدول (5-6) يوضح المتوسط المرجح لأهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالتعلم والتطوير والإبتكار والتي يتم إستخدامها فى قياس أداء الشركات محل البحث الميدانى:

إختبار Mann-Whitney		المتوسط المرجح للعينتين	المتوسط المرجح لمحاسبي التكاليف	المتوسط المرجح لمديرى ومهندسى الإنتاج	درجة الأهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالتعلم والتطوير والإبتكار
المعنوية	القيمة				
غير معنوى	0.00	4.30	4.20	3.95	25- معدل القدرة التنافسية.
غير معنوى	0.00	4.20	4.30	3.85	26- معدل التطور والإبتكار والتعلم.
غير معنوى	1.20-	4.35	4.55	4.15	27- معدل التطور البحثى.
غير معنوى	0.00	4.95	4.90	4.95	28- معدل التطور التكنولوجى.
غير معنوى	0.37-	3.95	4.45	4.30	29- طول فترة التطوير والإبتكار والتجديد.
غير معنوى	0.00	3.92	3.95	3.85	30- معدل عدد المنتجات الجديدة خلال فترة زمنية معينة.
غير معنوى	1.35-	4.35	4.45	4.25	31- سرعة تقديم منتجات جديدة بجودة عالية وتكلفة منخفضة.

وهذا الجدول يختبر صحة الفرض الثالث على ضرورة وجود مقاييس غير مالية ويؤكد على ضرورة وجود بعد التعلم والتطور والإبتكار كمقياس لتقييم الأداء الإستراتيجى للشركات محل البحث الميدانى.

الجدول (5-7) يوضح المتوسط المرجح لأهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالأداء البيئي والتي يتم إستخدامها فى قياس أداء الشركات محل البحث الميدانى:

إختبار Mann-Whitney		المتوسط المرجح للعينتين	المتوسط المرجح لمحاسبى التكاليف	المتوسط المرجح لمديرى ومهندسى الإنتاج	درجة الأهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالأداء البيئي
المعنوية	القيمة				
غير معنوى	1.25-	3.45	3.65	3.75	32- نسبة التكاليف المنفقة على أبحاث حماية البيئة إلى ميزانية الأبحاث.
غير معنوى	0.48-	3.80	3.75	3.95	33- إجمالى التكاليف الرأسمالية للشركة.
غير معنوى	0.56-	3.85	4.06	3.85	34- نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية (بيئة العمل) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
غير معنوى	1.85-	3.40	3.75	3.05	35- نسبة التكاليف البيئية الخارجية (البيئة المحيطة بالشركة) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة)
غير معنوى	0.07-	4.25	4.00	4.35	36- نسبة التكاليف الإختيارية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.

وهذا الجدول يختبر صحة الفرض الثالث ويؤكد على ضرورة وجود مقياس البعد البيئي المحيط
بهذه الشركات كمقياس لتقييم الأداء الإستراتيجى لها. وإعتباره بعداً أساسياً من ضمن المؤشرات أو
المقاييس غير المالية المستخدمة فى تقييم الأداء بجانب المقاييس المالية.
وبتحليل بيانات الجداول التى تبدأ من (1-5) حتى (7-5)، يتضح لدى الباحث بأن هناك درجة
تكامل بين الأبعاد الخمسة لتقويم الأداء الإستراتيجى لهذه الشركات محل الدراسة الميدانية، وهذه
الجداول تقيس مدى صحة إختيار الفرض الرابع من فروض البحث.

المبحث السادس

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

فى الحقيقة إن الهدف من هذا البحث يتمثل فى بناء إطار مقترح لتقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) فى بيئة الأعمال المصرية.

1-6. خلاصة البحث :

لما كانت عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى من أهم أولويات القرارات الإدارية التى تهدف إلى التعرف على مستوى أداء تنظيمات الأعمال المصرية ومدى فاعلية هذا الأداء وتأثيره على تحقيق أهداف التنظيمات وإستراتيجيتها فى ظل الأنظمة الحالية بهدف تحقيق الرقابة اللاحقة. ومن هنا يستلزم الأمر ضرورة تبنى نظام متكامل لتقييم الأداء يحقق أهداف التطوير المستمر ويتفق مع خصائص ومتطلبات المتغيرات البيئية والأهداف الإستراتيجية للأداء. ومن هذا المنطلق كان من الضرورى البحث عن نظام متكامل لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال المصرية، ألا وهو مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C) .

ومن هنا تناول الباحث الإطار العام لمشكلة قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة، ثم تعرض لمدى كفاءة المقاييس المالية المستخدمة لقياس وتقييم الأداء لهذه التنظيمات، تناول فيما بعد مدى الحاجة الملحة للبحث عن مؤشرات ومقاييس غير مالية أخرى بخلاف المقاييس المالية التى تركز على الأداء المالى التقليدى فقط لهذه التنظيمات. ولكى يتحقق الهدف من البحث كان من الضرورى بناء إطار متكامل لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C)، ومن خلال ذلك تمكن الباحث من إجراء دراسة ميدانية (إستكشافية) على مدى تطبيق هذا الإطار ميدانياً على بعض شركات قطاع الأعمال العام والخاص.

2-6. نتائج البحث:

يمكن للباحث تلخيص نتائج البحث فى النقاط التالية:

- (1) من خلال الإطار النظرى والميدانى للبحث توصل الباحث إلى أن عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال تمثل فى المقام الأول عملية مستمرة وتهدف إلى الرقابة وإتخاذ القرار الرشيد فى ظل البيئة التنافسية.
- (2) لا بد من وجود مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء والتي يتم ربطها بأهداف التنظيمات الإستراتيجية لى تعطى نظرة متكاملة عن أداء هذه التنظيمات فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة.
- (3) يمثل مدخل (مقياس) بطاقة الأداء المتوازن (BSC) أحد المداخل الحديثة المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالى والتشغلي والإستراتيجى لتنظيمات الأعمال، حيث يهتم بالأداء فى الأجل القصير والطويل، علاوة على أنه يتضمن مؤشر ومقاييس فرعية هى (الأداء المالى، رضاء العميل، العمليات التشغيلية الداخلية، التعلم والإبتكار والتطوير، المحيط البيئى) وبذلك يشتمل على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية.
- (4) لا تعتبر عملية قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال فى ظل بيئة الإنتاج الحديثة غاية فى حد ذاتها، لكنها وسيلة لتطوير وتحسين الأداء الإستراتيجى باعتبارها ذات أهمية بالغة لعدد من الأطراف التى تؤثر وتتأثر بهذا الأداء سواء الداخلية أو الخارجية.
- (5) مما لاشك فيه أن المقاييس المالية فقط أصبحت غير كافية لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى فى ظل الأجل الطويل، فلا بد من البحث عن مقاييس ومؤشرات غير مالية (مقاييس تشغيلية)، تمثلت فى مقياس بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard (BSC).
- (6) قدرة بعض مؤشرات الأداء غير المالى المتعلقة بتحسين البيئة المحيطة بتنظيمات الأعمال على ربط الأداء البيئى مع باقى مؤشرات ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) الأخرى، ويعد هذا أمراً حيويماً فى وقت يزداد فيه إحساس تنظيمات الأعمال بالبيئة المحيطة أخلاقياً وقانونياً.
- (7) قدرة مقاييس الأداء غير المالية على توفير البيانات والمعلومات التى تعد أساساً لمدخلات لعملية التخطيط الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال فى ظل بيئة التصنيع الحديثة.

(8) يستنتج الباحث من الإطار النظرى والميدانى لهذا البحث بأن مدخل (مقياس) بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يتضمن خليطاً متوازياً من المقاييس المالية وغير المالية التى ترتبط معاً فى علاقة سببية يجعل منه قياساً متكاملأ للأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال فى البيئة المصرية.

3-6 توصيات البحث:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التى أجراها الباحث حول هذا البحث، يمكن إبراز أهم التوصيات البحثية التالية:

- 1- يجب على الشركات الصناعية المصرية التى ترغب فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لها أن تعتمد على مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، باعتباره مقياساً شاملاً ومتكاملاً وذات أبعاد متعددة بمثابة مؤشرات فرعية.
- 2- يوصى الباحث الشركات الصناعية محل العينة المختارة ألا تقتصر على تقييم الأداء المالى فقط فى الأجل القصير، بل عليها الأخذ فى الحسبان التقييم غير المالى وذلك عن طريق استخدام مؤشرات ومقاييس تشغيلية لها القدرة على قياس وتقييم هذا الأداء فى الأجل الطويل.
- 3- ضرورة اهتمام تنظيمات الأعمال بإعادة النظر فى مقاييس الأداء من حين لحين آخر للتأكد من أن نظم قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى تودى الغرض المنوط بها والتأكد من تنفيذ الإستراتيجيات والسياسات والأهداف بالشكل الصحيح وذلك سعياً لتقييم أداء متكاملأ.
- 4- يجب على الشركات الصناعية أن تهتم بقياس وتقييم الأداء المالى باستخدام مقاييس مالية بجانب تقييم الأداء غير المالى باستخدام مقاييس غير مالية تتعلق بتحقيق رغبات ورضاء العملاء، تطوير وتحسين الأداء الداخلى مع السعى دائماً نحو الابتكار والتطوير لمواجهة تغيرات البيئة الصناعية والاقتصادية محلياً وعالمياً.
- 5- يوصى الباحث بضرورة الإلتزام باستخدام مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة فعالة لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى طبقاً للإطار المقترح المقدم فى سياق الدراسة النظرية والميدانية، حيث يعد مقياس الأداء المتوازن أداة فعالة لتحقيق وتنفيذ إستراتيجيات تنظيمات الأعمال المصرية، وذلك من خلال توافر المعلومات فى الوقت المناسب، توازن الأبعاد الداخلية والخارجية المؤثرة على تقييم الأداء، دعم القدرة التنافسية لكل وحدة أداء فرعية تعمل لغرض تحقيق إستراتيجية تنظيمات الأعمال.

6- يوصى الباحث بضرورة تحول نظام تقييم الأداء البيئي من نظام رقابي إلى نظام التطوير وتحسين الأداء، حيث تبدأ مراحله وإجراءاته من مرحلة فأقبل الإنتاج وتنتهى إلى مرحلة ما بعد البيع وذلك من خلال تتبع القضايا الجدالية فى كافة مراحل دورة حياة المنتج (PLC) .Product Life – Cycle

7- ضرورة أن تتجه تنظيمات الأعمال المصرية نحو تطوير وتعديل وتحسين عملياتها الصناعية إذا كانت تسعى نحو تحقيق تحسينات حقيقية وفعالية فى برامجها الإنتاجية وهذا من خلال استخدام طرق ومعايير ومؤشرات حديثة لتقييم الأداء الإستراتيجى.

4-6 توصيات أخرى لأبحاث مستقبلية :

- يمثل هذا البحث دراسة نظرية وتطبيقية لما يحدث لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال فى بيئة الإنتاج الحديثة المصرية، وما زال هناك أبحاث مستقبلية تالية لهذا البحث منها:
- (1) تطوير نظام المحاسبة الإدارية لخدمة القياس المتكامل للأداء فى ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة: دراسة نظرية وتطبيقية.
 - (2) نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء من خلال الأداء البيئى فى ظل متغيرات البيئة الإقتصادية والصناعية.
 - (3) دور مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة فعالة لتحقيق إستراتيجية تنظيمات الأعمال المصرية.
 - (4) تقييم الأداء الإستراتيجى لتنظيمات الأعمال لدعم القدرة التنافسية فى ظل المتغيرات الإقتصادية والصناعية داخل بيئة التصنيع الحديثة.

المراجع

أولاً: المراجع البحث العربية :

- 1- د. أسامة محمد زكى، المقياس المحاسبى لتقييم أداء شركات قطاع الأعمال بإستخدام نموذج متعدد الأهداف، *مجلة العلوم الإدارية، كلية التجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، 1993، ص (4-2)*.
- 2- د. سمير رياض هلال، المحاسبة الإدارية، كلية التجارة – جامعة طنطا، بدون ناشر 2006، ص (380-400).
- 3- د. شعبان يوسف مبارز، تصميم نظم معلومات محاسبية من منظور الجودة الشاملة بغرض ضبط تكلفة المنتج النهائى وتقييم أداء المنشأة، نموذج مقترح، *مجلة العلوم الإدارية، كلية التجارة بنى سويف، جامعة القاهرة، العدد السابع، يناير 1994، ص (350 – 335)*.
- 4- د. شوقى السيد خاطر، الرقابة على عناصر التكاليف: نظم التكاليف المعيارية والموازنات، كلية التجارة – جامعة طنطا، بدون ناشر، 1998.
- 5- د. صفاء محمد عبد الدايم، مدخل مقترح لتقييم الأداء كبعد خامس فى منظومة الأداء المتوازن (B S C) دراسة ميدانية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 2003، ص (3 – 1)*.
- 6- د. عادل محمد العالم، أثر المتغيرات الإقتصادية الدولية على بنوك القطاع العام التجارية المصرية، رسالة دكتوراه فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2003، ص (30 – 32).
- 7- د. عاطف عبد الرحمن، مدخل التكلفة المستهدفة فى مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف إستراتيجى لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية، *المجلة العلمية لكلية التجارة، - جامعة أسيوط، العدد الثانى والعشرون، 2000، ص (7 – 3)*.
- 8- د. عبد المنعم فليح، التقويم الموضوعى لأداء المنشآت فى ظل بيئة الأعمال الحديثة (إطار مقترح)، *المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 22، العدد الأول، 1998، ص (70-74)*.

- 9- د. على مجدى الغرورى، نحو نظام متكامل لمقاييس الأداء فى منشآت الأعمال (دراسة تجريبية)، *المجلة العالمية، كلية التجارة، جامعة الأزهر (البنات)*، عدد 15، يونيو 1998، ص (50 – 56).
- 10- د. فتحى رزق السوافيرى، تطوير النموذج المحاسبى لقياس وتقييم الأداء فى الوحدات الاقتصادية الحديثة، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثانى، 2003*، ص (280 – 285).
- 11- ماجدة عفيفى شاهين، تقييم نظام المعلومات المحاسبية بقطاع الدواء لأغراض الرقابة وتقييم الأداء (دراسة تطبيقية)، *رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2000*، ص (50 – 54).
- 12- د. محمد أحمد الباز، الحاجة إلى تطوير المقاييس المحاسبية لقدرة المنشأة على الإستمرار فى ظل العولمة، *مؤتمر كلية التجارة ببنها، الإصلاح المالى فى مصر رؤية مستقبلية فى ضوء تحديات القرن الحادى عشر، (10 – 11 نوفمبر) 1998*، ص (730 – 735).
- 13- د. محمد عبد العزيز أبو رمان، *تقويم الأداء: المنهج المحاسبى، كلية التجارة – جامعة طنطا، بدون ناشر، 1996*، ص (25 – 35).
- 14- د. محمود يحيى الدين، العولمة وأسلوب الإدارة الاقتصادية، *ندوة العولمة وإدارة الاقتصاديات الوطنية، أبو ظبى، نوفمبر 2000*، ص (10 – 12).
- 15- د. نرمين على المر، مدخل مقترح للمراجعة البيئية كأداة لتقييم الأداء البيئى لمنظمات الأعمال، *رسالة دكتوراه فى المحاسبة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، 2002*، ص (1 – 5).
- 16- د. هالة عبد الله الخولى، إستخدام نموذج القياس المتوازن للأداء فى قياس الأداء الإستراتيجى لمنشآت الأعمال، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة – جامعة القاهرة، العدد السابع والخمسون، 2001*، ص (35 – 37).

ثانياً: مراجع البحث الأجنبية :

- 17- Arveson, P., What is the Balanced Scorecard?, [http:// www.balancedscorecard. Org/ basics/ bsc.html](http://www.balancedscorecard.Org/basics/bsc.html), 1998, PP.1-5.

- 18- Basnett, H., Creating the Strategy Focused Organization with the Balanced Scorecard: A conference Report, **Management Service**, Vol.45, Mar., 2001, PP. 15 – 20.
- 19- Brasky, Naah P. and Bremser, wayne G., performance Measurement, Implementation in the Multinational Budgeting and Strategic Enterprise, **Managerial Finance**, Vol.25, No.2, 1999, PP. 65 – 68.
- 20- Booth, R., Economic Value Added As A management, Ma Incentive-**Management Accounting**, October 1997, PP. 46- 48.
- 21- De Wall, A., the Future of the Balanced Scorecard: An Interview with professor Dr. Robert S. Kaplan, **Measuring Business Excellence**, 7 (1), 2003, PP. 30 – 35.
- 22- Ellingson, D.A., and Wambsganss, J.R., Modifying the Approach to planning and Evaluation in Government Entites: **A Balanced Scorecard Management**, Spring, 2001, PP. 4 – 8.
- 23- Fornell, G. Johnson, M.D., the American Customer Satisfaction index: Nature purpose, and findings: **Journal of Marketing**, Vol.60, October, 1996, PP. 15 – 20.
- 24- Green, Alice H., and Flenlov, peter, Managing performance Maximing Based Costing, Cost Management, **the Benefit of Activity**, Summer, 1990, PP.46- 48.
- 25- Hussain, M.D.and Hoque, Zahiru, Understanding Nonfinancial performance Measurement practices in Japanese Banks Accounting, Auditing and Accountability, **journal**, Vol.15, No.2, 2002, PP.194- 196.
- 26- Ittner, C.D., and Larcker, D.F., Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial performance? An Analysis of Customer

- Satisfaction, **Journal of Accounting Research**, Vol.36, 1998, PP.30 – 35.
- 27- Kaplan, R S-and Norton, D.P., The Balanced Scorecard: Measures That derive performance, **Hazard Business Review**, Vol.70, No.1, January – February, 1992, Pp.72-79.
- 28- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., Using the Balanced Scorecard As A Strategic Management Systems, **Harvard Business Review**, Vol.74, 1996, PP.76-79.
- 29- Kaplan, R.S., and Norton, D.P., Transforming the Balanced Scorecard from performance Measwrement to Strategic Management, **Accounting Horiz**, Vol.15, No.1, march, 2001, PP. 90 – 98.
- 30- Kaplan, R.S., and Norton, D.P., Plotting Success with strategy maps, optimize, Feb. 2004, PP.60 – 65.
- 31- Kline, Pam, the Integrated Ecosystem for customer Relationship Management, **C R M Guru. Com.**, Nov. 2001, PP. 1 – 4.
- 32- Mosad, Zineldin and Torbjorn, Bredenlow, Performance Measurement and Management Control Positioning Strategies, Quality and productivity: A Case study of a Sivedish Bank, **Managerial Auditing Journal**, Vol.16, No.9, 2001, PP.8 -15.
- 33- Robbins, S, Organizational Behavior, **Pretice Hall, New Delhi**, 1995, PP.524-525.
- 34- Smith, Malcolm, putting N F L S To work in A Balanced Scorecard Environment, Management Accounting: **Magazine for chartered Management Accountants** Vol. 75, No.3, 1997, Pp. 95-96.
- 35- Stivers, B., and Smalt, S., How Nonfinancial performance Measures are Used?, **Management Accounting**, Feb.1998, PP. 43-50.

ملاحق البحث

السيد الأستاذ/ مديري أو مهندسي أو محاسبي التكاليف بالشركة

تحية طيبة وبعد،،،

مما لاشك فيه أن غالبية الشركات الصناعية المصرية تعمل في ظل بيئة الإنتاج الديناميكية المعاصرة، وتسعى إلى تعظيم أرباحها وذلك من خلال قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لها من خلال قياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في ظل بيئة الإنتاج الحديثة. ومن هنا تهدف الدراسة من وراء هذا البحث إلى التعرف على مدى الأهمية النسبية لمقاييس الأداء المالية وغير المالية المستخدمة في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لتنظيمات الأعمال المصرية محل البحث الميداني في الأجل القصير والطويل. ومن هنا يأمل الباحث من سيادتكم التكرم بالإجابة على مفردات قوائم الإستقصاء المرسله لكم بعناية ودقة. وتؤكد لكم بأن إجاباتكم سوف تخضع للسرية التامة وأن تستخدم في غير أغراض البحث العلمي وأن نتائج البحث يمكن أن ترسل لسيادتكم إذا رغبتم في ذلك.

ونشكركم على حسن تعاونكم معنا

الباحث

ملحق رقم (1)

قائمة الإستقصاء الموجهة لمديرى ومهندسى الإنتاج ومحاسبى التكاليف بالشركة

أولاً: بيانات عامة:

- الاسم (إختيارى):
- مجال العمل فى الشركة:
- المؤهل الدراسى فى الشركة (الوظيفة):
- مدة الخبرة بالوظيفة:
- اسم القطاع أو الإدارة المسئول عنها:

ثانياً: تحتوى القائمة التالية على مجموعة من الأسئلة والإستفسارات عن إمكانية بناء إطار مقترح لتقييم الأداء الإستراتيجى فى بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C):

السؤال الأول: هل تطبق شركتكم مؤشرات تقييم الأداء المالية وغير المالية فى تقييم الأداء الإستراتيجى الشامل للشركة؟ () نعم () لا

السؤال الثانى: لديك بعض المقاييس أو المؤشرات التى تعكس أهمية تبنى الشركة لنظام تقييم الأداء بهاء، برجاء وضع علامة (✓) أمام العبارة المعبرة عن رأيك:

المؤشرات (المقاييس)	هام جداً	هام إلى حد ما	غير هام
1- إستخدام مؤشر (مقياس) منفرد للأداء قائم على بيانات مالية فقط.			
2- إستخدام مؤشر (مقياس) منفرد للأداء قائم على بيانات غير مالية.			
3- إستخدام مؤشرات (مقاييس) متعددة الأبعاد قائمة على بيانات مالية وغير مالية.			

السؤال الثالث: فيما يلي بعض العناصر التي تقيس أهمية درجة المنافسة السنوية بين الشركات محل البحث الميداني برجاء وضع علامة (✓) أمام العبارة المعبرة عن رأيك:

غير هام	هام إلى حد ما	هام جداً	المؤشرات (المقاييس)
			4- تواجه الشركات منافسة حادة جداً في جودة المنتج أو الخدمة. 5- تواجه الشركات منافسة حادة جداً في تقديم جودة المنتجات الجديدة. 6- تواجه الشركات منافسة بصفة مستمرة في الأجلين القصير والطويل.

السؤال الرابع: من فضلك ضع علامة (✓) أمام درجة الأهمية النسبية لكل بعد من أبعاد مقياس بطاقة الأداء المتوازن (B S C):

غير هام	هام إلى حد ما	هام جداً	الأبعاد (المنظورات) للأداء
			7- البعد المالي. 8- بعد العميل. 9- بعد العمليات الداخلية. 10- بعد التعلم والتطور والابتكار. 11- البعد البيئي المحيط.

السؤال الخامس: من فضلك حدد درجة الأهمية النسبية للمؤشرات المالية التالية التي تستخدم في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لشركتكم، برجاء وضع علامة (✓) أمام المؤشر المعبر عن رأيك:

غير هام	هام إلى حد ما	هام جداً	المؤشرات (المقاييس)
			12- معدل دوران رأس المال العامل. 13- معدل دوران رأس المال الصافي. 14- معدل دوران المخزون. 15- قياس الإنتاجية للعامل. 16- معدل العائد على الإستثمار. 17- معدل العائد على حقوق الملكية. 18- معدل العائد على حقوق المساهمين. 19- معدل إنتاجية الجنيه من الأصول الثابتة أو الأجور

السؤال السادس: من فضلك حدد درجة أهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالعمليات الداخلية التالية التي تستخدم في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لشركتكم، برجاء وضع علامة (✓) أمام المؤشر المعبر عن رأيك:

المؤشرات (المقاييس)	هام جداً	هام إلى حد ما	غير هام
20- معدل التالف في استخدام المواد الخام.			
21- نسبة التالف إلى كمية المواد الخام.			
22- معدل الأعطال غير المخططة.			
23- معدل التالف في الإنتاج التام.			
24- نسبة كفاءة دورة التصنيع.			
25- معدل إستغلال الطاقة الإنتاجية.			
26- معدل الجودة (عدد الوحدات الجيدة إلى عدد الوحدات المنتجة)			

السؤال السابع: من فضلك حدد درجة أهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالعملاء والتي تستخدم في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي لشركتكم، برجاء وضع علامة (✓) أمام المؤشر المعبر عن رأيك:

المؤشرات (المقاييس)	هام جداً	هام إلى حد ما	غير هام
27- معدل تطوير وتحسين المبيعات.			
28- معدل مستوى الجودة المقارن.			
29- معدل جذب عملاء جدد.			
30- معدل تخفيض الوقت للوفاء بمتطلبات العملاء.			
31- نسبة مرونة التسليم.			
32- معدل تكلفة الوحدة المقارن.			

السؤال الثامن: من فضلك حدد درجة أهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالتعلم والابتكار والتطور والتي تستخدم فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لشركتكم، برجاء وضع علامة (✓) أمام المؤشر المعبر عن رأيك:

غير هام	هام إلى حد ما	هام جداً	المؤشرات (المقاييس)
			33- معدل القدرة التنافسية. 34- معدل التعلم والابتكار والتطور. 35- معدل التطور البحثى. 36- معدل التطور التكنولوجى. 37- طول فترة الابتكار والتعلم والتطوير. 38- معدل عدد المنتجات الجديدة خلال فترة زمنية معينة. 39- سرعة تقديم منتجات جديدة بجودة عالية.

السؤال التاسع: من فضلك حدد درجة أهمية مؤشرات الأداء الخاصة بالأداء البيئى المحيط والذى يستخدم فى قياس وتقييم الأداء الإستراتيجى لشركتكم، برجاء وضع علامة (✓) أمام المؤشر المعبر عن رأيك:

غير هام	هام إلى حد ما	هام جداً	المؤشرات (المقاييس)
			40- نسبة التكاليف المنفقة على أبحاث حماية البيئة إلى ميزانية الأبحاث. 41- إجمالى التكاليف الرأسمالية للشركة. 42- نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية (بيئة العمل) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة. 43- نسبة التكاليف البيئية الخارجية (البيئة المحيطة بالشركة) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة. 44- نسبة التكاليف الإختيارية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.