

العنوان:	استخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC لتطوير نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية : دراسة حالة - نموذج مقترح
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	الميهي، رمضان عبدالحميد
المجلد/العدد:	مج19, ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	311 - 378
رقم MD:	753747
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المحاسبة الإدارية ، بطاقة الأداء المتوازن ، المسؤولية الإجتماعية ، الشركات الصناعية
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/753747

**استخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC لتطوير نظام محاسبة
المسئولية في الشركات الصناعية
دراسة حالة - نموذج مقترح**

الدكتور

رمضان عبد الحميد الميهي

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

ملخص البحث

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد أساليب المحاسبة الإدارية المستحدثة ودورها في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء الاستراتيجية، وتقديم نموذج مقترح يكشف عن دور بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحسين الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات الصناعية ليس فقط على المستوى الإجمالي للشركة وإنما على مستوى الإدارات والأقسام المختلفة وكذلك مراكز المسؤولية (الاستثمار التكلفة الإيراد الربحية).

وخلصت نتائج البحث إلى أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية يساهم في وضع وتنفيذ الخطط والاستراتيجيات المثلى التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة سواء على المستوى الكلي للشركة أو مستوى الأقسام والإدارات المختلفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء التشغيلي والاستراتيجي وكشفت الدراسة الاستطلاعية لمجموعة من الشركات الصناعية العاملة بمدينة السادات والسادس من أكتوبر من خلال المقابلات الشخصية وفحص القوائم والتقارير المالية لها، وكذلك من خلال دراسة حالة لشركة جهينة للصناعات الغذائية عدم استخدام هذه الشركات لبطاقة الأداء المتوازن كأداة لمحاسبة المسؤولية على الرغم من توافر معظم مقومات نظام محاسبة المسؤولية بها واستخدام البعض منها لبطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية.

• Abstract :

The research aims to study and analyze using of the Balanced Score Card (BSC) as one a management accounting innovations techniques and its role development of the responsibility accounting system and evaluation of strategic performance, and Presenting a proposed model reveals the role of the Balanced Scorecard in improving the financial, operational and strategic performance of industrial companies not only on on the macro level of the company but at the level of the various sections

and departments as well as the responsibility centers (Investment, Cost, Revenues and Profitability).

Search results concluded that the use of balanced Scorecard (BSC) with its financial and non-financial dimensions contributes to the development and implementation of optimal plans and strategies that lead achieve the desired goals., both on the macro level of the company or the level of the various sections and departments through responsibility accounting system and evaluation of operational and strategic performance, and revealed the scoping study to group of industrial companies operating in Sadat and ٦th October City through personal interviews and examination of financial statements and management reports to them and as well as a case study applied on Juhayna Food Industries Co, non-use of these companies for the Balanced Scorecard as a tool for responsibility accounting despite the availability of most of the elements of responsibility accounting system and the use of some minor ones the Balanced Scorecard with its financial and non-financial dimensions.

أولاً: الإطار العام للبحث:

١- مقدمة:

شهدت منشآت الأعمال في الفترة الأخيرة العديد من التطورات والتغيرات المتلاحقة نتيجة ظهور التكتلات الاقتصادية وانفتاح الأسواق المالية، والتقدم التكنولوجي الهائل في مجال الإنتاج ونظم المعلومات، الأمر الذي فرض على هذه المنشآت ضرورة تبني استراتيجية وأدوات فعالة للحفاظ على حصتها السوقية والبحث عن سبل تعظيمها من خلال التركيز على محددات التكلفة والسعر، والجودة الملائمة، والتوقيت المناسب الخ. وكنتييجة حتمية لهذه التطورات والتغيرات أصبح على المحاسبين ضرورة

تطوير أدوات المحاسبة الإدارية لتكون قادرة على تلبية متطلبات الإدارة من حيث توفير معلومات ملائمة تخدم أغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء الداخلي على المدى القصير والطويل.

وتعد عملية قياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات الصناعية في ظل بيئة الإنتاج الحديثة عملية جوهرية هامة ومعقدة، حيث تتطلب معلومات مالية وغير مالية تسهم في تفسير وتحليل أثر التغيير في الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركة واستخلاص مجموعة المؤشرات الواقعية التي تعكس مدى نجاح الشركة في تحقيق أهدافها التي تتفق مع رؤيتها ورسالتها المحددة بشكل مسبق، وكذلك اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتحسين الأداء من خلال الوقوف على كفاءة وفاعلية مراكز المسؤولية وآلية اتخاذ القرارات بالمستويات الإدارية المختلفة فضلاً عن أن عملية قياس وتقييم الأداء تمثل مرحلة من مراحل الوظيفة الرقابية التي يتحدد نطاقها ومجالاتها من خلال أهداف الإدارة والتي تتطلب مقاييس مالية وغير مالية فعالة لقياس وتقييم أداء الشركات الصناعية (فودة، ٢٠٠٥).

وفي سياق اتساع وكبر حجم الشركات الصناعية، أصبح من الضروري إتباع أسلوب اللامركزية في إدارة تلك الشركات وتقييم أدائها من خلال تفويض السلطات والمسؤوليات للمستويات الإدارية المختلفة بما يمكنها من أداء مهامها بكفاءة وفاعلية على مستوى الأقسام أو العمليات الإنتاجية وهو ما يعرف بنظام محاسبة المسؤولية *Accounting of responsibility* والتي تهتم بربط كافة المستويات الإدارية بالوحدات الإنتاجية بمعدلات قياس وتقييم الأداء داخل هذه الوحدات ومراقبتها والكشف عن المشكلات التي تقف عائق أمام تنفيذ خططهم وتحقيق أهدافهم الرزي، ٢٠٠٧.

ومن ثم يمكن القول أنه أصبح تحسين وتطوير الأداء بشكل عام والأداء المالي الاستراتيجي بوجه خاص من أهم التحديات التي تواجه الشركات الصناعية كشرط ضروري لبقائها واستمرارها في سوق سمنة المنافسة الشديدة، ولذلك اتجه الفكر والتطبيق المحاسبي إلى ضرورة تطوير أساليب المحاسبة الإدارية

المتعارف عليها والاعتماد على أدوات استراتيجية حديثة تشمل كل من المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لتطوير نظام محاسبة المسؤولية وقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي للإدارة بشكل أفضل، ولعل أبرز هذه الأساليب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن the balanced scorecards كنظام شامل لقياس وتقييم الأداء التشغيلي والمالي والاستراتيجي معاً، بما يسهم في الحكم على مدى تحقق الأهداف الاستراتيجية من خلال دراسة وتحليل الأبعاد المختلفة (البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد الابتكار والتعلم، وأخيراً البعد الاجتماعي).

وقد اتجهت الأنظار إلى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في مجال المحاسبة الإدارية كأداة جديدة لدراسة سلوك التكاليف للخدمات والمنتجات وتحديد الربحية وإمكانية تغطية تكاليف المنتجات وذلك من خلال وضع مقاييس لتحديد مستوى تحقيق الأهداف وتقييم الأداء، وتناول (Kaplan. R & Norton ٢٠٠١) الأهداف المتعلقة بكل بعد من الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن كما يلي:

- البعد المنظور المالي: تتمثل أهدافه في زيادة الإيرادات وخفض التكاليف واستخدام الأصول ويعتمد هذا على توجهات الإدارة بالنسبة لإدارة المخاطر وتنوع المنتجات، حيث أن تنوع المنتجات والموردين له دور في تخفيض التكاليف ولكنه ينطوي على بعض المخاطر.
- بعد منظور العمليات الداخلية: تتعلق أهداف هذا البعد بالابتكار وتطوير عمليات التشغيل وخدمات ما بعد البيع.
- بعد منظور العميل: تمثل أداة في إرضاء العملاء وزيادة مدة الاحتفاظ بالعملاء وجذب المزيد وذلك من خلال تقديم منتجات وخدمات تنافسية على مستوى الجودة والأسعار.
- بعد منظور التعلم والنمو القدرة التنظيمية: تتعلق أهدافه بتطوير مهارات وقدرات العاملين وتحديث نظم المعلومات والهيكلة التنظيمي في المنشأة.

وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن BSC من الأدوات الفعالة في الإدارة الاستراتيجية للتكاليف حيث أنها تنطوي على مقاييس للأداء تدفع أنشطة المنشأة إلى التحسين المستمر في مستقبل لتحقيق الأهداف من خلال وضع إطار للتكامل بين أهداف كل مكونات الهيكل التنظيمي لتحقيق المزايا التنافسية للمنشأة.

٢- مشكلة البحث:

تواجه الشركات الصناعية بيئية سريعة التغير في المتطلبات والموارد مما يفرض عليها ضرورة الاستجابة السريعة والتوجه نحو تطوير تقنياتها واستراتيجياتها لتكون قادرة على مواجهة تلك التغيرات بأنماطها المختلفة، ولتحقيق هذا التطور بكفاءة وفعالية تجلت أهمية قياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي من خلال تطوير نظام محاسبة المسؤولية بكافة المستويات الإدارية والأقسام المختلفة للشركة.

وتعد مقاييس الأداء التقليدية غير كافية للدلالة على كفاءة وفعالية الأداء للمنشأة وذلك لكونها تركز فقط على الأنشطة المالية، دون التطرق إلى الأنشطة التشغيلية والتسويقية والاجتماعية والموارد البشرية التي تؤثر بشكل جوهري على أداء وربحية تلك الشركات، مما يؤدي إلى عدم وجود علاقة فعلية توازنية بين مخرجات نظام قياس الأداء المحاسبي المالي وبين مقاييس الأداء غير المالي. وتمثل بطاقة الأداء المتوازن BSC أحد أهم الأساليب الإدارية الاستراتيجية التي تحقق التوازن بين البعد المالي والأبعد غير المالية لقياس وتقييم الأداء بما يمكن الشركات الصناعية من صياغة أهدافها العامة وفقاً لرؤيتها واستراتيجيتها الفعالة التي تمنحها القدرة على قياس الأداء المحقق ومقارنته بالأداء المستهدف فضلاً عن امتلاك الآليات المناسبة لتصحيح الانحرافات بشكل آني ومستمر وتعظيم الاستفادة من مدخل محاسبة المسؤولية.

ومن ثم يمكن استخدام المقياس المتوازن للأداء بأبعاده المختلفة لتطوير نظام الربط بين الرؤية الاستراتيجية لتنظيم الأعمال وبين أعمال وسلوك العاملين في المستويات التنفيذية من خلال ربط الأهداف والرقابة التشغيلية في المدى القصير برؤية واستراتيجية المنشأة في المدى الطويل، كما يقوم بربط رؤية واستراتيجية منظمات الأعمال بالأعمال التنفيذية اليومية من خلال ترجمة الاستراتيجيات المجردة إلى أولويات استراتيجية واضحة وخطوات إجرائية تمهيدية محددة وربطها بنواتج استراتيجية ملموسة وواضحة، مما يدفع منظمات الأعمال والعاملين بها نحو إرضاء حملة الأسهم والعملاء والاهتمام بزيادة كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية الداخلية.

ومن ثم تتمثل مشكلة هذا البحث في السعي إلى وضع نموذج مقترح يكشف عن كيفية استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC كأحد الأساليب الإدارية الحديثة في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي من خلال إجراء دراسة استطلاعية على مجموعة من الشركات الصناعية العاملة بمدينة السادات والسادس من أكتوبر ودراسة حالة لأحدى الشركات الصناعية.

ومن ثم يمكن بلورة مشكلة البحث في ضوء مجموعة من التساؤلات التالية:

١- ما هي طبيعة ومحددات بطاقة الأداء المتوازن كأحد الأساليب الإدارية الاستراتيجية وما مدى

مساهمتها في تقييم الأداء الاستراتيجي؟

٢- ما مدى توافر المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية.

٣- هل يمكن تقديم نموذج مقترح يعكس استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة

المسؤولية وتقييم الأداء الاستراتيجي؟

٣- أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة وتحليل استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد الأساليب الإدارية الاستراتيجية ودورها في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء الاستراتيجي من خلال تقديم نموذج مقترح يكشف عن دور بطاقة الأداء المتوازن BSC في تحسين الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات الصناعية.

من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد طبيعة ومحددات بطاقة الأداء المتوازن كأحد الأساليب الإدارية الاستراتيجية. والكشف عن مدى مساهمتها في تقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات الصناعية.
- ٢- التعرف على طبيعة المقومات الأساسية لتطبيق محاسبة المسؤولية ومدى توافرها بالشركات الصناعية.
- ٣- تقديم نموذج مقترح يعكس استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية.

٤- فرض البحث:

يقوم البحث على اختبار الفرض التالي لا تقوم الشركات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأداة لتطوير نظام محاسبة المسؤولية.

٥- حدود البحث:

* حدود مكانية: ١- سوف يقتصر البحث على دراسة وفحص القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة لمجموعة من الشركات الصناعية العاملة بمدينة السادات ومدينة السادس من أكتوبر، وذلك من

خلال إجراء دراسة استطلاعية للكشف عن مدى قيامها باستخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة للمحاسبة عن المسؤولية.

٢- دراسة حالة لشركة جهينة للصناعات الغذائية.

* حدود منهجية: يقتصر البحث على تقديم نموذج مقترح يعكس كيفية استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي بالشركات الصناعية.

٦- أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من تزايد اهتمام منشآت الأعمال باستخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للتخطيط وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات الصناعية ويمكن بيان أهمية الدراسة فيما يلي:

٦-١ الأهمية العلمية:

- بيان الاستفادة من تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال توفير المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة قرارات الإدارة المتعلقة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- كيفية تقديم المحاسبة لصورة شاملة للمقاييس المالية غير المالية في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية.
- ندرة الكتابات البحثية خاصة العربية التي تكشف عن مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتطوير نظام محاسبة المسؤولية للتخطيط وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات.

٢/٦ الأهمية العملية:

- تصميم نموذج لكيفية الاستفادة من استخدام مقاييس موضوعية لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات من خلال بطاقة الأداء المتوازن.
- المساعدة في تحقيق استراتيجية الشركات بزيادة القدرة التنافسية لتعزيز قيمة المنشأة من خلال تبني أساليب حديثة لتطوير الأداء الاستراتيجي.
- تساعد نتائج هذه الدراسة الشركات الصناعية في كل من:
 - تحسين استخدام الأدوات الاستراتيجية كمدخل لتطوير نظام محاسبة المسؤولية وتفعيل الرقابة عليها وتحسين الأداء الاستراتيجي والتحقق من مدى كفاءتها وفعاليتها في تحقيق أهداف المنشأة.
 - التعرف على كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومنهجية تنفيذها في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء الاستراتيجي.

٧- منهج البحث:

في سبيل التعرف على مشكلة البحث وسعيًا نحو تحقيق أهدافه واختبار فروضه اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والاستنباطي:

١/٧ المنهج الاستقرائي:

وذلك من خلال دراسة تحليلية للدراسات العربية والأجنبية التي تناولت متغيرات البحث، بهدف التعرف على مدى إمكانية الاستفادة من استخدام مقياس بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية في تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركات الصناعية.

٢/٧ المنهج الاستنباطي:

يعتمد هذا المنهج على تحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية للشركة الصناعية محل الدراسة بهدف تحديد مدى استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأحد الأساليب الاستراتيجية التي تستخدمها الإدارة في محاسبة المسؤولية لتقييم الأداء، واستخلاص نموذج محاسبي مقترح يعكس كيفية استخدام هذا الأسلوب ودوره في تطوير نظام محاسبة المسؤولية بما يضمن تحسين الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي.

٨- خطة البحث:

سعيًا نحو تحقيق أهداف البحث واختبار الفروض واستخلاص النتائج والتوصيات تم تقسيم

البحث على النحو التالي:

أولاً: الإطار العام للبحث.

ثانياً: عرض وتحليل الدراسات السابقة.

ثالثاً: الإطار المفاهيمي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC ودورها في تقييم الأداء الاستراتيجي.

رابعاً: المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية لتقييم الأداء.

خامساً: الإطار المقترح لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية.

سادساً: دراسة حالة (شركة جهينة للصناعات الغذائية) والنموذج المقترح.

سابعاً: النتائج والتوصيات.

ثانياً: عرض وتحليل الدراسات السابقة

١- دراسات تناولت بطاقة الأداء المتوازن BSC كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

١- تناول دراسة زغلول ٢٠٠٣ استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء

الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية، وهدفت الدراسة إلى استخلاص مجموعة المبادئ العامة الحاكمة

لنظام قياس الأداء على مستوى التوصيف النظري بالإضافة إلى تشكيلة عوامل النجاح الحاسمة على مستوى التطبيق العملي على تحقق استراتيجية تنظيم الأعمال، وكذلك إمكانية تطوير مقياس الأداء المتوازن عن طريق إضافة بعد خامس هو البعد البيئي والذي يتمثل في العمليات المتعلقة بتحسين البيئة المحيطة ومقياس أداء تلك العمليات، فضلاً عن اختبار مدى توافر البنية التحتية اللازمة لتطبيق نظام قياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية من خلال ثلاث زوايا:

- مدى الإحساس بأهمية عوامل الأداء غير المالي.
- مدى قيام الشركات الصناعية بقياس العوامل غير المالية.
- مدى قيام الشركات الصناعية باستخدام معلومات المقاييس غير المالية في تطوير نظام التخطيط الاستراتيجي.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: زيادة الأهمية لبعض عوامل الأداء غير المالي ولا سيما تلك المتعلقة بمنظور العلاقات مع العملاء ومنظور عمليات التشغيل الداخلية، الأمر الذي يعكس توجهاً استراتيجياً من جانب الشركات الصناعية نحو تطوير نظام القدرة التنافسية. كما عكست بعض عوامل الأداء غير المالية المتعلقة بتحسين البيئة المحيطة اهتماماً متوسطاً في إطار الالتزام الأخلاقي والقانوني للشركة، بينما عكست عوامل الأداء غير المالية اهتمام الشركات الصناعية بشكل منخفض فيما يتعلق بعمليات التعلم والنمو مما يبرهن على عدم إدراك هذه الشركات لأهمية الأصول البشرية كأحد المكونات الأساسية التي تقوم عليها الأصول الفكرية أو رأس المال الفكري، وأخيراً عدم قيام الشركات الصناعية محل الدراسة باستخدام المعلومات الناتجة عن المقاييس غير المالية في عملية التخطيط والتقييم الاستراتيجي.

٢- استهدفت دراسة شاهين ٢٠٠٣ تقديم مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن BSC كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية سعياً نحو تحديد أهم المقاييس المالية والتشغيلية والاستراتيجية التي يمكن الاعتماد عليها في عملية القياس والتقييم للحكم على مدى تحقق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، والكشف عن مدى إمكانية تفعيل دور مقياس الأداء المتوازن في مجال القياس والتقييم من خلال إضافة مقاييس المنظور الاجتماعي ودمج مقياس الأسلوب المرجعي BM في منظومة بطاقة الأداء المتوازن. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مقياس الأداء المتوازن كأحد الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية وكنظام جيد للإدارة الاستراتيجية يهدف إلى إيجاد علاقة توازنية بين الأداء المالي وغير المالي (التشغيلي والاستراتيجي) وذلك من خلال ربط مقاييس الأداء المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير ، ومقاييس الأداء غير المالية التي تستهدف قياس مسببات أو محركات الأداء المالي في الأجل الطويل بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة أهمية إفراد منظور مستقل للبعد الاجتماعي في مقياس الأداء المتوازن لارتباطه وتأثيره في العديد من الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

٣- تناولت دراسة (فوده، ٢٠٠٥) تقديم إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن BSC والكشف عن مدى قدرتها على تحقيق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي في ظل بيئة التصنيع الديناميكية المعاصرة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن عملية قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية تعد عملية مستمرة تهدف إلى تدعيم الرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة في ظل بيئة شديدة التنافسية، وكذلك ضرورة وجود مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء والتي يتم ربطها بالأهداف الاستراتيجية لهذه

الشركات، ضرورة الاهتمام بالمقاييس غير المالية التي توفر البيانات والمعلومات الملائمة عن الأداء التشغيلي والاستراتيجي للشركة بحيث يمكن استخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

٤- استهدفت دراسة (gerald d & aaron. D., ٢٠٠٦) إيجاد إجابات للأسئلة الشائعة عن قضية بطاقة الأداء المتوازن وأهمها: هل بطاقة الأداء المتوازن تساهم بالفعل في تحسين الأداء؟ وقد قام الباحث بإعداد قائمة استقصاء للمديرين في مجال تقديم الخدمات الإلكترونية، والمديرين بمكتب KPMG، وقد خلصت الدراسة إلى أن ٨٨% من آراء المستقصي منهم تشير إلى وجود علاقة موجبة بين الفترة التي تم فيها تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ومعدلات الربحية والعائد على رأس المال، كما أشارت النتائج إلى أن استخدام البطاقة يساهم بشكل ملحوظ في نمو معدلات الأداء بشكل عام لارتقاء الخدمات المقدمة للعملاء وتحسين مستويات تدريب العاملين.

٥- عملت دراسة Alshaikh. A & Mohammed. N., ٢٠٠٧ على تقييم أداء شركتي جوال والاتصالات الفلسطينية في ضوء الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين درجة فعالية كل بعد ودرجة فعالية البطاقة بشكل كلي، كما أشارت الدراسة إلى أنه يتم تقييم الشركتين من الجانب المالي ومنظور العملاء وهذا ما يتوافق مع أهداف البطاقة، كما تباينت النتائج بشأن قياس بعدي النمو والتعلم والعمليات الداخلية.

٦- استهدفت دراسة صالح ٢٠٠٨ الكشف عن أثر استخدام المقياس المتوازن للأداء في تطوير الأداء المالي الاستراتيجي للبنوك التجارية المصرية في ظل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات وذلك من خلال الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن المنظور المالي، عمليات التشغيل الداخلية للعملاء، التعلم والنمو) بالتركيز على المقومات الأساسية التالية: تحديد مكونات ومنظورات الأداء المالي الاستراتيجي مع وضع المؤشرات التي تمكن من قياسه، تحديد المقاييس الاستراتيجية من منظور التعلم والنمو التي تمكن في حال

تطبيقها من تطور الأداء المالي الاستراتيجي، تحديد المقاييس الاستراتيجية من منظور عمليات التشغيل الداخلية والتي تمكن من تطوير الأداء الاستراتيجي تحديد المقاييس الاستراتيجية من منظور العملاء التي تمكن من تطوير الأداء المالي الاستراتيجي، وأخيراً تحديد المقاييس الاستراتيجية من المنظور المالي التي تمكن من تطوير الأداء المالي الاستراتيجي، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: قيام إدارات البنوك التجارية المصرية بقياس أدائها الاستراتيجي من خلال المقاييس المالية وغير المالية التي تساهم في التخطيط الاستراتيجي وتقييم الأداء، إلا أنه يمكن التأكيد على عدم استخدام تلك المقاييس المالية وغير المالية تحت نموذج المقياس المتوازن للأداء وأوصت الدراسة بضرورة إعادة تبويب تلك المقاييس في ضوء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

٧- قامت دراسة Kampanje. B., ٢٠١٢ على استقراء الأدبيات السابقة في بطاقة الأداء المتوازن لتقييم واقع استخدام البطاقة في عملية إدارة الأداء بعد مرور عشرين عاماً على تقديمها من قبل Kaplan Norton وقد أشارت الدراسة إلى أن هناك حاجة ملحة لتحسين معدل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تبني هذا الأسلوب من قبل الإدارة والعمل على تشجيع وتحفيز الشركات بتطبيق البطاقة وتطوير مقاييس الأداء لديها.

٨- هدفت دراسة Shutibhinyo. W., ٢٠١٣ إلى دراسة مستوى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ومدى إسهام البطاقة في تحسين الأداء في الشركات، وأشارت أنه يتم تطبيق البطاقة من خلال ثلاثة خطوات وهي: تحديد شامل لاستراتيجية المنشأة، تحديد شامل لمقاييس الأداء المستخدمة في الشركة، وتطوير الأهداف الاستراتيجية وقياس الأداء باستخدام بطاقة الأداء BSC، وقد خلصت الدراسة إلى أهمية إجراء التحليل الاستراتيجي أثناء تطوير مقاييس الأداء بهدف التأكيد على

الاستراتيجيات الحالية وتطوير استراتيجيات جديدة، كما أكدت الدراسة على أن التحليل الاستراتيجي يساعد الشركات في تحديد الغايات والأهداف الاستراتيجية للمحاور الأربعة التي يقوم عليها النموذج.

٩- قدمت دراسة كلا من Nzuve. S & Nyaega. G., ٢٠١٣ دراسة حالة لعمل

واحدة من الشركات الكينية لتقييم مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في عملية قياس الأداء، وقد تم جمع البيانات من خلال إجراء عدد من المقابلات الشخصية مع رؤساء الأقسام خاصة الفنية وتكنولوجيا المعلومات، خدمة العملاء، التمويل، الموارد البشرية، المبيعات والتسويق، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة تستخدم بطاقة الأداء المتوازن في تنفيذ الاستراتيجية، وكوسيلة فعالة لقياس الأداء وأوصت الدراسة بضرورة توفير الموارد لتطوير وبناء مقاييس بطاقة الأداء المتوازن وخاصة في مجال تنفيذ الاستراتيجية.

١٠- تناولت دراسة (العواجي، ٢٠١٤) استخدام بطاقة الأداء المتوازن لرفع كفاءة القطاع

الصحي في مصر مع دراسة تطبيقية على مستشفى ٥٧٣٥٧ لسرطان الأطفال، بهدف اقتراح نموذج لبطاقة أداء متوازن يمكن استخدام في تقويم ورفع كفاءة أداء القطاع الصحي في مصر. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ضرورة تعديل مكونات محاور بطاقة الأداء المتوازن بما يتناسب مع طبيعة نشاط كل منظمة حيث يتم تضمين محاورها مجموعة المبادئ والأبعاد التي ترتبط بتقديم المنتجات والخدمات للعملاء، وقد كشفت الدراسة عن وجود علاقة إيجابية بين كل من تحسين الأداء المالي والتعلم والنمو وبين بعد العمليات الداخلية، وكذلك تأثير إيجابي على بعد التوجه بالعميل ومن ثم التأثير الإيجابي على الأداء التشغيلي والاستراتيجي ككل.

٢- دراسات تناولت تطوير نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب تقييم الأداء المالي بالشركات

والحكومة:

١١- تناولت دراسة (العمري، ٢٠٠٤) قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في النظام الحكومي من خلال التعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية، وأشارت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية بالأقسام والمراكز داخل التنظيم والاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الأجهزة الحكومية باعتبار أن الأداء الكلي للتنظيم هو محصلة لأداء الأقسام والمراكز بالأجهزة الحكومية، وقد كشفت الدراسة عن ما يلي:

- ضرورة تقييم أداء الأقسام والمراكز داخل التنظيم، بالإضافة إلى الأسلوب التقليدي للرقابة على الالتزام المالي والقانوني.
 - ضرورة تقسيم الوحدة الإدارية وفقاً لمراكز التكاليف والإيرادات، ومن ثم توجيه المصروفات إلى المراكز التي تخصها، ويخصص كل مركز الإيراد الذي حصله ثم إعداد تقارير المسؤولية لهذه المراكز وفقاً للمصروفات الخاضعة للرقابة والمصروفات غير الخاضعة لها وتطبيق نفس الأساس بالنسبة للإيرادات.
 - أن تتم الرقابة والمحاسبة على أساس معايير المسؤولية سواء كانت سلطة اتخاذ القرار أو سلطة استخدام الموارد فقط أو سلطة التأثير بأي شكل على المصروف، وبذلك يكون هناك ارتباط كامل بين التخطيط والرقابة، أي بين مرحلة إعداد الموازنة ومرحلة تنفيذ الموازنة وتقييم الأداء.
- وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية في الوحدات الحكومية بجانب الرقابة التقليدية، ضرورة تطبيق أسس محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية حتى يمكن تحقيق الرقابة الإدارية على مستوى الأقسام والمراكز، وذلك بتقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز تكاليف ومراكز إيراد وفقاً للأسس المحاسبية السليمة، وتوجيه التكاليف نحو المراكز التي تخصها وفقاً لأسس محاسبة التكاليف، وكذلك الإيرادات وإعطاء التقارير المناسبة في الوقت المناسب، وأيضاً

وجود تقارير مستمرة بإنجازات كل مركز على حدة ليتم تحليلها، وإجراء تحليل مصروفات كل مركز وفقاً لأسس محاسبة المسؤولية بحيث تبين التقارير الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة منها.

١٢- تناولت دراسة (غلاء، ٢٠٠٥) مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية حيث هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية، وكذلك التعرف على الصعوبات التي تحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وأهمها: عدم التحديد الواضح لمراكز المسؤولية في الهياكل التنظيمية وغياب التنسيق في ما بين مراكز المسؤولية الأمر الذي يحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالشكل الصحيح، فضلاً عن أن أغلب مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية لا تعتمد أسلوب التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها ما يلي: العمل على إيضاح العلاقات بين مراكز المسؤولية فيما بينها والتنسيق بينها بشكل مستمر. توجيه مديري مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية إلى استخدام التكاليف المعيارية إعداد الموازنات التخطيطية.

١٣- استهدفت دراسة (الربيعي، عبد المطلب، ٢٠٠٥) الكشف عن دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة من خلال بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية، وقد قامت الدراسة بالتأكيد على ضرورة تقسيم الأعمال والمهام على مستوى المراحل الإنتاجية والتكليفية ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار لتحديد الانحرافات وتحليلها بهدف توفير معلومات ملائمة تساهم في تقييم الأداء الاستراتيجي وترشيد القرارات الإدارية. وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة هامة مؤداها أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمركز التكلفة (المسؤولية) لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة وتوفير معلومات لتطوير نظام ترشيد القرارات الإدارية وتقييم الأداء على مدى الطويل.

١٤- تناولت دراسة (الرزى، ٢٠٠٧) مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ومدى قياس الشركات الصناعية بقطاع غزة بتطبيق هذا الأسلوب والاستفادة منه في تقييم الأداء التشغيلي والاستراتيجي وترشيد القرارات الإدارية الصحيحة. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي: ضرورة تقسيم الشركة إلى مجموعة من المراكز الرئيسية مراكز الإنتاج مراكز الربحية - مراكز الاستثمار - مراكز الإيراد)، وكذلك ضرورة تبني مجموعة من الخطوات الدقيقة والواضحة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية من حيث تحديد أهداف الشركة ومراكزها، تعريف العاملين بمراكز الشركة بطبيعة المهام والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم.

ومن استقرار وتحليل أهداف ونتائج الدراسات السابقة، يتضح ما يلي:

- ١- تناولت معظم الدراسات السابقة استخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC كركيزة أساسية لتطوير وتحسين الأداء بالشركات الصناعية من خلال الاستفادة من تحقيق التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية التي تسهم في التخطيط الاستراتيجي وتقييم الأداء.
- ٢- تناولت بعض الدراسات أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين جودة التقارير المالية وتعظيم معدلات الأداء المالي والتشغيلي.
- ٣- اقتصرت بعض الدراسات على الأبعاد الأربعة التي تمثل المقومات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن لقياس وتقييم الأداء، في حين تناولت دراسات أخرى الأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن من خلال إضافة البعد البيئي الذي يساهم في تقييم المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركة ومدى ارتباطها وتأثيرها على الأداء الاستراتيجي ككل.

٤ - لم تتناول أي من الدراسات السابقة كيفية استخدام الشركات الصناعية لبطاقة الأداء المتوازن BSC في تطوير نظام محاسبة المسؤولية بهدف تقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي وتوفير معلومات ملائمة لترشيد القرارات الإدارية.

ومن العرض السابق يتضح أن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة:

- من حيث الهدف: حيث هدفت معظم الدراسات السابقة إلى استخدام بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لتحسين الأداء المالي والتشغيلي بالشركات الصناعية من خلال تحليل أبعادها المختلفة (البعد المالي - بعد العمليات الداخلية - بعد العملاء - بعد النمو والتعلم - البعد البيئي)، بينما يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل استخدام بطاقة الأداء المتوازن BSC كركيزة أساسية لتطوير نظام المعلومات المحاسبي الداخلي بالشركات الصناعية، بما يسهم في تحقيق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية لتطوير نظام محاسبة المسؤولية لتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي للشركة.
- من حيث نطاق التطبيق: قام الباحث بإجراء دراسة استطلاعية لمجموعة من الشركات الصناعية العاملة بمدينة السادات للكشف عن مدى قيامها باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأداة للمحاسبة عن المسؤولية ومن ثم تقديم نموذج مقترح لكيفية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مستوى مراكز المسؤولية.

ثالثاً: الإطار المفاهيمي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC ودورها في تقييم الأداء الاستراتيجي:

١- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard:

في إطار سعي المنشأة لتحقيق الربط والتوافق بين متطلبات البيئة الخارجية والإمكانيات والموارد الداخلية فعليها التعرف وبشكل متواصل على ما يتحقق من أداء وإنجازات ومدى التوافق بين ما يجري داخل المنشأة من عمليات وبين المتغيرات الخارجية، لذا كان من الضروري أن يكون النظام المستخدم لتقييم الأداء قادراً على إنتاج مؤشرات تدل على اتجاهات الأداء وتطوراته المستقبلية والتي يمكن مقارنتها بأهداف الأداء المخططة ومستوياته المحققة (السوق، العملاء، المنافسين، العمال، المساهمين...) وبالتالي تستطيع الإدارة إعادة توجيه الأداء حال وضوح اتجاهه للانحراف عن المسار الصحيح (بلا سكة، ٢٠١٢).

وقد قدم كل من Kaplan & Norton (١٩٩٦, Kaplan. R & Norton. D.) بطاقة الأداء المتوازن كأطار منهجي يضع عدة ضوابط ومقاييس للأداء التنظيمي، ومنذ ذلك الحين اكتسبت بطاقة الأداء المتوازن BSC درجة كبيرة من الاعتراف والاستخدام كواحدة من أهم مستحدثات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في إدارة الأداء حيث أنها حققت قفزة نوعية في مجال إدارة أداء المنشآت من قوائم التحقق للمديرين إلى وضع منهج للقياس الاستراتيجي للأداء. ويوضح الشكل رقم (١) العلاقة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن كما حددها وطورها كل من كابلان ونورتين.



وأشارت دراسة (عبد القادر، ٢٠١٣) إلى أن بطاقة الأداء المتوازن هي أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنشآت وهي تعد نظاماً إدارياً وخطه استراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفقاً لرؤيتها واستراتيجيتها، ويوازن هذا النظام ما بين الجوانب المالية ورضا العملاء، وفعالية العمليات الداخلية، وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المنشأة.

فيما أضافت دراسة ٢٠١١، Farooq. A & Hussain.z., أن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام متكامل لتقييم وإدارة التغيير والأداء الاستراتيجي للمنشأة من خلال التركيز على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية سواء في الشركات الصناعية أو الخدمات أو في القطاع العام أو القطاع الخاص لتحقيق الأهداف الاستراتيجية وتحسين الأداء الكلي للمنشأة.

وينعكس التوازن في بطاقة الأداء المتوازن من خلال: (عبد اللطيف، تركمان، ٢٠٠٦):

- التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل.
- التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية.
- التوازن بين مؤشرات قياس الأداء السابق ومؤشرات قياس الأداء المستقبلي.
- التوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي.

أي أن بطاقة الأداء المتوازن BSC تعمل على:

- تطوير مقاييس للأداء في ظل ترجمة الرسالة والأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالمنشأة.
- ربط المقاييس مع بعضها البعض بعلاقات السبب والآخر.

٢- مقاييس بطاقة الأداء المتوازن:

تتكون بطاقة الأداء المتوازن (BSC) من أربعة بطاقات منفصلة كل بطاقة تحتوي على أهداف مجال واحد بحيث تحقق الأربع بطاقات التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل كذلك التوازن بين الأهداف المالية وغير المالية، وتختلف هذه البطاقات أو المحاور من منظمة إلى أخرى حسب طبيعة عمل ومجال كل منظمة ويمكن عرض هذه البطاقات كما يلي: ٢٠٠٢، Phadnis.S., (يوسف، ٢٠١١)، (Morisawa, T., ٢٠٠٢)، (Hansen. G. et. Al., ٢٠٠٩).

البعد الأول: المنظور المالي financial perspective:

يركز هذا المنظور على الجوانب المالية أي كيف ننظر إلى مساهمينا؟ إذ أن الهدف المالي يختلف بين المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة للربح، فالأهداف المالية في الأولى في المدى البعيد هي تعظيم ثروة المساهمين من خلال العمل على تعظيم الأرباح، بينما في الثانية هو العمل على تحقيق الفاعلية والكفاءة عند استخدام موارد المتاحة، وأضاف (Kaplan. R & Norton., D. ٢٠٠١) أنه يمكن استخدام استراتيجيتين لزيادة القيمة المضافة في البعد المالي وهما:

- استراتيجية نمو الإيرادات: وتتكون من عنصرين، العنصر الأول هو زيادة المبيعات من خلال فتح المزيد من الأسواق لتوسيع انتشار الشركة وتقديم منتجات جديدة ومبتكرة وجذب عملاء جدد. أما العنصر الثاني فيتعلق بتعظيم المبيعات من العملاء الحاليين وذلك من خلال تعميق العلاقات والروابط التبادلية معهم، تقديم منتجات جديدة ومتنوعة، طرح حلول شاملة ومتكاملة لأي شكالات قد تحدث مستقبلاً.

- استراتيجية تحسين الإنتاجية: وتحتوي أيضاً على عنصرين، العنصر الأول تحسين وتطوير الهيكل التكاليفي للمنشأة من خلال تخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة. أما العنصر الثاني فيختص باستخدام وتشغيل الأصول بأعلى كفاية وفعالية ممكنة وذلك من خلال تخفيض عناصر رأس المال العامل والثابت.

البعد الثاني: منظور العميل Customer Perspective:

تتطلب بطاقة الأداء المتوازن من المدراء ترجمة مهمتهم العامة لخدمة العميل بمقاييس محددة تعكس العوامل المحددة التي تخلق القيمة للعملاء، وما هي القيمة التي ترضي العميل، ولماذا يكون رغباً بالشراء عندها، إذ يقوم هذا المنظور بتوجيه كل أنشطة المنشأة لتحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة والتي تناسب احتياجات العملاء.

وتعد نظرة المنشأة للعملاء أو المستفيدين والتغذية المرتدة من هؤلاء العملاء أو المستفيدين من خلال الاستبيانات وشكاوى العملاء هي المصدر الأساسي للمقاييس الخاصة بهذا المنظور.

البعد الثالث: منظور العمليات الداخلية internal business process perspective:

يركز منظور العمليات الداخلية على المهام والأنشطة الداخلية (الوظائف) للوفاء بتوقعات العميل والقدرة على تحديد المتطلبات الخاصة بالعملاء وتقديم منتجات وخدمات جديدة لتلبية حاجات العملاء الحاليين والمحتملين، ويحدد هذا المنظور الأفعال الحاسمة التي تتميز بها المنشأة وتمكنها من تقديم منتجات وخدمات ذات قيمة يمكن أن ترضي وتستقطب العملاء وإرضاء توقعات المساهمين للعوائد المالية، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين الأداء المالي في صورة زيادة الإيرادات من خلال تدعيم العلاقات مع العملاء وأيضاً زيادة معدل دوران الأصول وكفاءة استخدام الأموال المستثمرة في المنشأة وتنعكس كفاءة العمليات الداخلية في العديد من المجالات، أهمها ما يلي (Kaplan. R Norton. D., ٢٠٠١)

- ١- استجابة المنشأة لعمليات التحديث والتطوير والابتكار، بهدف تقديم منتجات جديدة والدخول من خلالها إلى مزيد من الأسواق.
- ٢- زيادة قيمة العميل بالنسبة للمنشأة من خلال توسيع وتعميق العلاقات التبادلية مع العملاء الحاليين واعتبارهم شركاء في الأداء.
- ٣- تحقيق التميز التشغيلي من خلال تحسين وتطوير العمليات الداخلية، وكفاءة استخدام وتشغيل الأصول، وكفاءة استخدام الأصول، وتطوير إدارة الموارد والطاقات المتاحة.
- ٤- تحسين العلاقات مع الأطراف الخارجية، تتضمن التعاون في مجال تطوير المنتج وسياسات الشراء ووسائل تحسين العمليات ومستويات الجودة.

البعد الرابع: منظور القدرة التنظيمية Organizational Capacity أو التعلم والنمو

:Learning & Growth perspective

يركز هذا المنظور أو البعد على الاهتمام بالعنصر البشري وتحسين القدرة التنظيمية لخلق نمو وتحسين طويل الأجل إذ يحدد هذا المنظور حقيقة أن المنشآت غير قادرة على تلبية طموحات الأسواق إذا ما اعتمدت التقنيات الحالية فقط فالتعلم والإبداع تعدان من المصادر الرئيسية الثلاثة وهي (الأفراد، والنظم، والإجراءات التنظيمية)، ويتطلب ذلك المزيد من الجهد في تعليم وتطوير وتدريب العاملين وزيادة مشاركتهم للقيام بمهامهم، حيث يساهم ذلك في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية الداخلية بما يؤدي إلى يؤدي إلى تطوير نظام مستويات الإنتاج على مستوى المنشأة بشكل عام.

٣- مكونات أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تتكون أو تحتوي بطاقة كل بعد أو منظور من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن طبقاً للشكل السابق رقم (١) والذي عرضه كل من كابلن ونورتن على:

١- الأهداف الاستراتيجية Objectives:

الأهداف بشكل عام موزعة على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتحمل نفس الأهمية الاستراتيجية ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق ومعقولة ومحددة بوقت زمني لإتمامها.

٢- الخريطة الاستراتيجية strategic map:

الخريطة الاستراتيجية هي ترجمة الأهداف الاستراتيجية في شكل خطة تنفيذية تعطي صورة متكاملة لمجالات العمل والنشاط داخل المنشأة وللأطراف الاعتبارية المؤثرة فيها، وكذلك توضح العلاقات السببية بين كل منها، وتمثل نموذج افتراضي متكامل للأبعاد الرباعية لأنشطة المنشأة وهي:

- الأنشطة المالية والتمويل البعد المالي.
- الأنشطة التسويقية والمبيعات بعد العملاء المستفيدين.
- أنشطة الإنتاج والتشغيل (بعد العمليات الداخلية).
- أنشطة الموارد البشرية (بعد القدرة التنظيمية "التعلم والنمو").

٣- مقاييس مؤشرات الأداء الخاصة بالبعد (performance Measures):

تمثل المؤشرات التي من خلالها يمكن تحديد الحالة التي وصل إليها الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنتها بقيمة محددة سلفاً.

٤- النتائج المستهدفة Target:

وتمثل نتيجة محددة يتم القياس بناء عليها لتحديد مقدار الانحراف (سلباً أو إيجاباً) عن الهدف المقرر تحقيقه مع الاستعانة ببعض الأوزان القياسية والتي تسهل عملية استقراء الحالة بشكل سريع.

٥- المبادرات الخاصة بالبعد initiatives:

تشير المبادرات إلى المشاريع التشغيلية والأنشطة اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف.
ويرى (Sidiropoulos. M, et al., ٢٠٠٤) أنه يمكن تلخيص مكونات بطاقة الأداء المتوازن في الجدول التالي:

جدول رقم (١)
مكونات بطاقة الأداء المتوازن

الرقم	مجالات قياس وتقييم الأداء	الأهداف والمقاييس والنتائج المرجوة والمحقة	المبادرات والتساؤلات المقترحة
١	المجال المالي financial perspective	العائد على الاستثمار، القيمة الاقتصادية المضافة، الربحية، معدل نمو العائد، تخفيض التكاليف	حتى نحقق النجاح في المجال المالي: ما هي صورتنا المرتقبة تجاه المساهمين والملاك؟ ما هي المبادرات لتعظيم القيمة؟
٢	مجال العملاء customer perspective	الحصة في السوق، الاستحواذ على عملاء جدد، مدى الاحتفاظ بالعملاء الحاليين ربحية العملاء. درجة رضا العملاء	حتى نحقق رؤيتنا المستقبلية: ما هي صورتنا المرتقبة تجاه العملاء؟ ما هي المبادرات لرضاء العملاء.
٣	مجال العمليات التشغيلية الداخلية internal business processes perspective	ابتكر عمليات جديدة في تصميم وتطوير المنتج، ابتكار عمليات للإنتاج والتسويق والبيع وخدمة ما بعد البيع	حتى يمكن إشباع احتياجات المساهمين والمستهلكين والعملاء: ما هي العمليات التشغيلية الداخلية التي يجب أن تتفوق فيها؟
٤	مجال الابتكار والتعلم innovation and learning perspective أو القدرة التنظيمية	درجة رضا العاملين. درجة الاحتفاظ بالعاملين. إنتاجية العاملين	حتى نحقق رؤيتنا المستقبلية: كيف نحافظ على استمرار قدراتنا على التغيير والتحسين والابتكار.

المصدر: بتصريف من الباحث (٢٠٠٤ sidiropoulos m et al).

وفي سبيل تحقيق بطاقة الأداء المتوازن للأهداف المطلوبة قدمت دراسة Kaplan r. Norton d١٩٩٦ عدد من المقومات التي يجب توافرها عند استخدام تلك البطاقة وأهمها:

- وجود عملية تحليل يسبق عملية وضع الاستراتيجية وتحديد علاقة السبب والأثر.

- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار البيئة المحيطة بالمنشأة مع تفعيل البدء بعملية عينة اختبارية يتم توسيعها تدريجياً.
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات التكنولوجية ودمجها مع واقع الشركات والبعد عن الحلول الانفرادية.
- وعلى الجانب الآخر إشارات دراسة (مليحي، ٢٠١١) إلى التحديات التي تواجه استخدام وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن والتي يمكن إيجازها فيما يلي:
- وجود مقاومة من جانب بعض المديرين لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن نظراً لما يرتبط بها من تطوير نظام الشفافية ومن ثم المساءلة والمحاسبة في حالة إظهار القصور في أدائهم.
- عدم الترابط والدقة والتحديد غير الجيد لمكونات كل بعد بالبطاقة (هدف - خريطة - مقاييس - نتائج - مبادرات) مما قد يؤدي إلى عدم التعبير بصورة حقيقية عند قياس الأداء الفعلي.
- عدم وجود مقاييس معيارية يمكن الرجوع إليها تناسب كل المنشآت في نفس النشاط.
- صعوبة قياس وتقييم بعض جوانب الأداء غير المالية مما قد يزيد من اعتمادها على التقدير الشخصي والاجتهاد عند الحكم عليها.

وفي ضوء العرض والتحليل السابق يرى الباحث أنه يمكن القول بأن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب حديث ومتكامل يساهم في دمج التصور المالي مع عوامل السوق والتشغيل والإنتاج والتنظيم والموارد البشرية من أجل ضمان تحقيق الاستراتيجيات المحددة والرقابة عليها بما يكفل تحقيق الأهداف المرسومة وتقييم الأداء وتطويره في ضوء تلك الأهداف، حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن BSC من الأدوات الفعالة في الإدارة الاستراتيجية للأداء لأنها تنطوي على مقاييس الأداء الشاملة للمنشأة التي تدفع الأداء التي التحسين والتطوير المستمر في المستقبل من خلال تحديد الأهداف والخريطة الاستراتيجية والمقاييس والنتائج المستهدفة والمبادرات للمنشأة ولكل الأنشطة والأقسام بما مما يؤدي إلى وضع إطار للتكامل بين تلك الأنشطة والأقسام تطبيق منهج النظم لتحقيق المزايا التنافسية للمنشأة.

٤ - أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

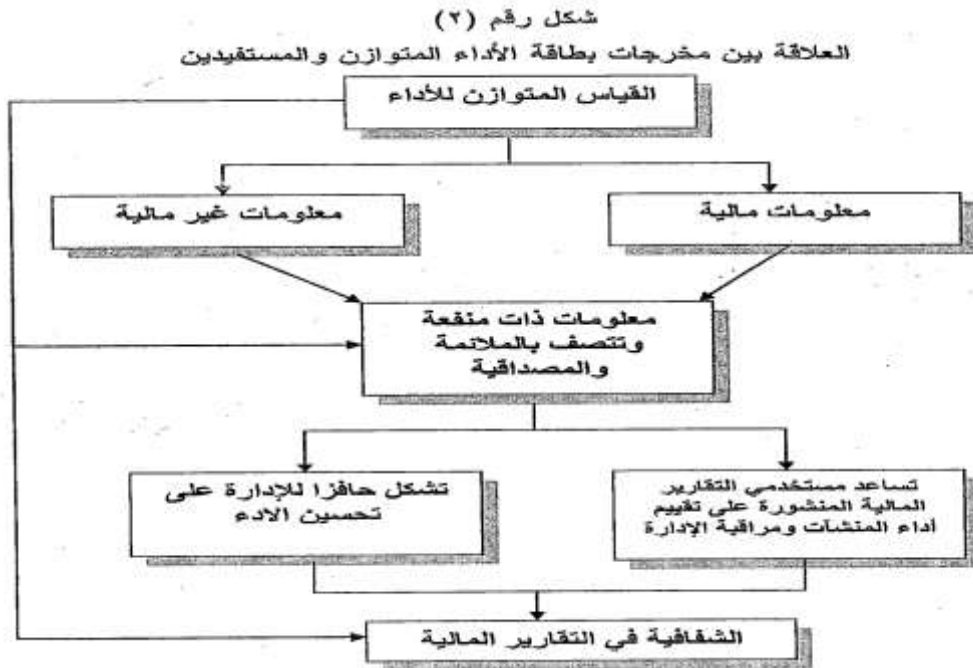
على الرغم من صعوبات توافر المقومات الخاصة بالبطاقة والمعوقات التي يمكن تواجه المنشآت عند إعدادها، فإنه يمكن الإشارة إلى أهمية بطاقة الأداء المتوازن في النقاط التالية (محاد، ٢٠١١)، (نشوان، ٢٠١١):

- ١- تزويد بطاقة الأداء المتوازن المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن المنشآت محل التطبيق والتقييم.
- ٢- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساسي للأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

- ٣- تتمكن المنشأة من خلال المنظورات الأربعة في بطاقة الأداء المتوازن من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبة التقدم لبناء القدرات واكتساب الأصول غير الملموسة.
- ٤- تعمل على إيجاد ترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء، تعطي للإدارة صورة شاملة عن طبيعة العمليات لمختلف الأعمال.
- ٥- التطبيق الفعال والارتكاز على منهج النظم لوضع وتنفيذ استراتيجية المنشأة.
- وأضافت دراسة مليجي، ٢٠١١ أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يقدم إلى الإدارة والأطراف المستفيدة كمية مناسبة من المعلومات المالية وغير المالية عن أداء المنشأة والتي تساعد الإدارة في تخطيط عملية النمو والتطوير المستمر لأداء المنشآت وتحسين الإنتاجية، وقد أوضحت الدراسة هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (٢)

العلاقة بين مخرجات بطاقة الأداء المتوازن والمستفيدين



المصدر: مليجي، ٢٠١١.

رابعاً: المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية لتقييم الأداء

١- ماهية وأهمية قياس وتقييم الأداء:

اختلفت الدراسة في وضع تعريف محدد للأداء، حيث تناولت دراسة (إدريس، الغالي، ٢٠٠٩) تعريفاً للأداء على أنه محصلة قدرة المنشأة على استغلال مواردها البشرية والمادية وتوجيهها لتحقيق الأهداف التي تحددها الإدارة ويتفق عليها المستثمرون في المنشأة ونظراً لأهمية قضية الأداء واتساع دوائر

المنافسة في كل المجالات بشكل عام بالنسبة للمنشآت اهتمت الدراسات النظرية والمنشآت في الواقع العملي بعملية قياس الأداء بهدف التقييم والمقارنة.

وترتكز فكرة التقييم على مدى تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، وأشار (أبو قحف، ٢٠٠٢) أن تقييم الأداء هو العملية التي تقوم فيها المنشأة بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد نواحي القوة والضعف في الأداء، مع تحديد أسباب ذلك للتأكد من مدى مساهمة الأداء في ضمان بقاء الاستمرار للمنشأة".

وأضافت دراسة (حمادي، عبادي، ٢٠٠٩) أن عملية تقييم الأداء هي فحص تحليلي انتقادي شامل لخطط أهداف طرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة".

وفي هذا السياق تتعدد أساليب وطرق قياس وتقييم الأداء، حيث يعتبر قياس الأداء المؤسسي أحد أهم الأدوات الإدارية للرقابة والمسائلة في جميع مستويات العمل، لذا فإن النظام الفعال لقياس الأداء يجب أن يتضمن مؤشرات أساسية للأداء، وهي مقاييس تتولى دراسة نشاط المنشأة ككل من وجهة نظر العملاء بهدف توفير تغذية عكسية لكل الأطراف ذات العلاقة للوقوف على مدى الإنجاز وأيضاً نقاط القوة والضعف في المنشأة، وقد قسمت الدراسات مقاييس الأداء إلى مالية وغير مالية (مجاد، ٢٠١١) كما يلي:

- المقاييس المالية للأداء: وهي المقاييس التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية ومنها على سبيل المثال العائد على الاستثمار والقيمة الاقتصادية المضافة، وتعتبر المقاييس المالية ترجمة لنتائج الأداء التشغيلي والتي تستخدم في تحديد مستوى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- المقاييس غير المالية: تعتبر هذه المقاييس أداة رقابة فعالة للأداء الاستراتيجي فهي تمثل محاولة لتوجيه العمليات الداخلية، وبالإضافة إلى ذلك تتضمن هذه المقاييس مقاييس كمية مثل إدارة الإنتاج على أساس عدد الوحدات المنتجة، بالإضافة إلى عدد من المقاييس الكيفية مثل رضا العملاء وولاء العاملين.

وفي إطار عملية تقييم الأداء تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات، يمكن استخدام محاسبة المسؤولية للوقوف على أسباب هذه الانحراف، وبالتالي اتخاذ الإجراءات والقرارات التصحيحية لتحسين الأداء، بالإضافة إلى ذلك يمكن تحديد مسؤولية كل مدير عن تحقيق أهداف محددة في المنشأة في ظل عدم لا مركزية السلطات ومن ثم يسهل مساءلته عن تلك الأهداف وقياس مستوى الإنجاز (mojgan, s., ٢٠١٢).

وتكمن أهمية عملية تقييم الأداء في تحديد عناصر القوة والضعف في أداء الشركات بهدف تنمية عناصر القوة والقضاء على عناصر الضعف عند تخطيط عمليات التطوير والنمو المستمر لأنها تؤدي إلى (حمادي، عبادي، ٢٠٠٩) ٢٠١٣. Patel.A. ٢٠١٤, Metin., Allahverdi:

- تمكين المنشأة من الاستغلال الأمثل لمواردها.
- تساعد المنشأة على التحقق من القيام بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة.
- اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المنشأة حيث يساعد ذلك على ممارسة الوظيفة الرقابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها.
- تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الانحرافات.
- تعد نتائج تقييم الأداء بالنسبة للمنشأة الأساس في تحديد الاستراتيجية الحالية أو تعديلها.
- يساعد على خلق نوع من المنافسة بين الإدارات والأقسام وبالتالي تحسين أداء المنشأة ككل.
- تحديد سبل تطوير المنشأة بالقضاء على نقاط ضعفها.
- ترتبط أهمية التقييم ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على كافة المستويات سواء على المستوى الوطني القطاعي وكذا على مستوى المنشأة.
- تحقيق التنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة.
- تحقيق معايير الجودة على أساس المواصفات الموضوعية.
- المساعدة في اتخاذ لقرارات ولاسيما الاستراتيجية منها.
- يمكن تقييم الأداء من خلال ثلاث أبعاد أساسية وهي: العوائد، المخاطر، رد فعل الأطراف المرتبطة.

٢- ماهية وأهداف محاسبة المسؤولية:

عرفت دراسة الرزي، ٢٠٠٧ محاسبة والمسؤولية أنها أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية". كما أشارت دراسة ٢٠١٣. Patel. A., أن محاسبة المسؤولية هي وسيلة لجمع وإعداد التقارير عن التكاليف المخططة والفعالية، من قبل مديري الأقسام التي تقع في نطاق مسؤوليتهم. في هذا النظام يتم ربط أنشطة العمل بالأشخاص بدلاً من المنتجات وذلك لإحكام السيطرة على أنشطة المنشأة بشكل عام.

علاوة على ما سبق فقد عرف ٢٠١٥ Horngren. Ch, t, et. al., محاسبة المسؤولية على أنها نظام للمحاسبة يقوم بتقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية مختلفة ويعكس الخطط وتصرفات كل من هذه المراكز عن طريق تخصيص إيرادات وتكاليف محددة للأفراد الذين تقع على عاتقهم المسؤولية.

وفي ضوء العرض السابق يمكن القول بأن محاسبة المسؤولية هي نظام لربط الأهداف الاستراتيجية للشركة بالأشخاص المنوط بهم تحميل المسؤولية عن الأقسام المختلفة في المنشأة في ظل عملية تفويض السلطة، وذلك بهدف إحكام الرقابة على أقسام العمل وربط الأداء بنظام جيد للثواب والعقاب".

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية مدخلاً متطوراً للمحاسبة وتقاريرها دون تغيير في النظرية المحاسبية ومبادئها، فنظام محاسبة المسؤولية يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير المرتبط بالهيكل الإداري للمنشأة كما أنه يهدف إلى الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري وتبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف أو الإيرادات المرتبطة بكل مركز مسؤولية على حدة، ويعتمد نظام محاسبة المسؤولية إدارياً على التنظيم اللامركزي، ومحاسبياً على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في كل من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف المعيارية ونظام محاسبة التكاليف الفعلية إضافة إلى نظام تقارير الأداء مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية في المنشأة، حيث تقوم محاسبة المسؤولية بربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط له بمراكز الإشراف والمسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في المنشأة حتى نستطيع أن نحدد المسؤولية عن أي انحرافات قد حدثت فعلاً ومقارنتها مع المخطط له (الجدبة، ٢٠٠٧).

وفي ضوء ما سبق يتمثل الهدف الأساسي من محاسبة المسؤولية في تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات التصحيحية داخل المنشأة، بالإضافة إلى عدد من الأهداف يمكن إنجازها كما يلي (الفضل، شعبان، ٢٠٠٣):

- ١- يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.
- ٢- تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.
- ٣- تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.

٤- يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسئول، تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

٥- تتمثل نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي في المساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

٦- يمثل أسلوب محاسبة المسؤولية مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً في المبادئ أو النظريات وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للشركة.

٧- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الشركة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها.

٨- تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالشركة أن يمارس ويراقب العمليات بشرط أن يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخلص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

٩- يعمل نظام محاسبة المسؤولية على (ميدو، ٢٠٠٣):

- تحقيق الانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الاقتصادية.
- تحديد قدرة كل مركز مسؤولية على تحقيق العائد المناسب على استثمارته.
- قياس كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية.
- تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط، وذلك من خلال وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع العاملين.

٣- أهمية محاسبة المسؤولية:

تقوم محاسبة المسؤولية باستخدام تحليل الانحرافات لتحديد الفروق بين الأداء المخطط والأداء الفعلي وذلك على مستوى كل قسم بهدف الرقابة الفعالة على أداء الفروع المختلفة بالمنشأة وتحديد مسببات الانحرافات وذلك من خلال ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص في مواقع المسؤولية لتسهيل عملية المساءلة في ظل لا مركزية الإدارة بالمنشآت (Mojgan. S., ٢٠١٢).

وتكمن أهمية نظام محاسبة المسؤولية في كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المنشأة لتحقيق الكفاءة والفعالية في

استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدة الحكومية كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسئولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل الجديدة، ٢٠٠٧.

كما أشارت دراسة (ميده، ٢٠٠٣) أن محاسبة المسئولية ذات أهمية بالغة في تخطيط وتنفيذ عملية الرقابة داخل المنشآت، وذلك من خلال ما تقوم به من إجراءات لمتابعة التنفيذ الفعلي في إطار الأداء المخطط، بمعنى أن الرقابة تبدأ مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه وذلك بغرض الكشف عن الانحرافات وتحديد الأشخاص المسئولين عنها ثم تحديد أسباب حدوثها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها في الوقت المناسب وأخيراً إعداد التقارير عنها للمستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة بصددتها، ومن ثم فالرقابة هي نتيجة حتمية لتطبيق محاسبة المسئولية حيث تتفق إجراءات تنفيذ محاسبة المسئولية مع عملية الرقابة من خلال:

١- تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية وتحديد مسئولية كل شخص في كل مركز مسئولية فالرقابة لا تنصب على عناصر التكاليف والإيرادات بل على تصرفات الأفراد في إنشاء هذه التكاليف والإيرادات.

٢- وضع معايير أداء لعناصر التكاليف والإيرادات وذلك على صعيد كل مركز مسئولية باستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية أو نظام التكاليف المعيارية.

٣- تقييم الأداء في كل مركز مسئولية من خلال المقارنة بين الأداء المخطط والفعلي وتحديد الانحرافات وتحليلها.

٤- القيام بإجراءات تصحيحية للانحرافات التي تم التوصل إليها في الخطوة الثالثة وذلك بغرض تلافي تلك الانحرافات في المستقبل.

٤- مقومات تطبيق محاسبة المسئولية:

يعتمد تصميم وإنشاء وتنفيذ نظام جيد لمحاسبة المسئولية على عدد من المقومات، حيث تعتبر تلك المقومات هي نقاط الارتكاز لنجاح أي نظام لمحاسبة المسئولية بغض النظر عن نشاط أو طبيعة المنشأة، وفي هذا السياق تناولت دراسة (جودة وآخرون، ٢٠٠٩) المقومات الأساسية وشروط النجاح لنظام محاسبة المسئولية في المنشآت وذلك على النحو التالي:

١/٤ وجود هيكل تنظيمي جيد ومفهوم: يعد التنظيم الإداري بالنسبة للوحدة الاقتصادية محورياً أساسياً يستند عليه نظام محاسبة المسئولية، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسئولية كأحادي المقومات الأساسية لهذا النظام ويساعد كذلك في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى، كما يعتمد نظام محاسبة المسئولية كأحد أنظمة الرقابة على وجود

تنظيم داخلي سليم وخريطة تدفقية لتنظيم المسؤولية تعمل على توضيح السلطات التي يتم تفويضها لكل فرد أو مستوى إداري أو مركز والمسئوليات التي تقع على عاتقه (ميد، ٢٠٠٣).

وإضافات دراسة (الجدبة، ٢٠٠٧) أن دور الخريطة التنظيمية يمكن توضيحه من خلال النقاط

التالية:

- تحديد إطار للمنشأة والوحدات الإدارية بداخلها والوظائف التي تؤديها تلك الوحدات والأقسام والمراكز.
- بيان كيفية تقسيم العمل بين العاملين في المنشأة.
- توضيح خطوط السلطة والمسئولية والعلاقات بين الأقسام والإدارات ومراكز المسئولية.
- تعريف العامل برئيسه المباشر وتعريف الرئيس بالمرؤوسين التابعين له.
- تحديد عدد المستويات الإدارية في المنشأة.
- المساعدة في اكتشاف ومعالجة الأخطاء الموجودة في التنظيم الإداري.

٢/٤ تحديد مراكز المسئولية: يكاد يكون هناك اتفاق في كل من الفكر الإداري والمحاسبي على تقسيم مراكز المسئولية إلى أربعة مراكز وهي مراكز التكلفة ومراكز الإيرادات ومراكز الربحية ومراكز الاستثمارات (الربيعي، عبد المطلب، ٢٠٠٥) (٢٠١٣)، (patel. A., ٢٠١٢)، (Mojgan. S., ٢٠١٤)، (Allahverdi. Metin., ٢٠١٤).

وتهدف عملية تحديد مراكز المسئولية في الوحدة الاقتصادية إلى تحديد المسئولية عن الانحرافات عن الخطط المحددة مقدماً ومحاسبة الأفراد والمسؤولين عنه، ويساعد التحديد الجيد لمراكز المسئولية في إحكام الرقابة على كل الأقسام الإدارية في المنشأة بما في ذلك تكاليفها وإيراداتها والتحديد الدقيق لمسببات الانحرافات عن الأداء المخطط.

٣/٤ وجود أنظمة تخطيطية ورقابية وربط الأداء المخطط بمراكز المسئولية: لتحقيق فعالية نظام محاسبة المسئولية يجب الجمع بين أنظمة التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية كأداة فعالة لتحقيق الرقابة الشاملة والتحكم في أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية، بحيث يستخدم نظام التكاليف المعيارية في الرقابة على النشاط الإنتاجي وعناصره، ويستخدم نظام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة الشاملة على جميع أوجه النشاط بالوحدة الاقتصادية، ويتم في كلا النظامين إجراء مقارنة بين الأداء المخطط والفعلي.

٤/٤ قياس الأداء الفعلي باستخدام النظم المحاسبية المختلفة: يرتكز تنفيذ ونجاح نظام محاسبة المسئولية على توافر نظام محاسبي مالي أو تكاليفي أو إداري، ملائم وفعال، يساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لمختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية على مستوى كل مركز مسئولية، وفي هذا السياق يجب استخدام نظام المحاسبة المالية في إظهار نتيجة الأعمال الفعلية للوحدة الاقتصادية عن الفترة المالية وتصوير المركز المالي لها عن تلك الفترة، وذلك من خلال القوائم المالية والدفاتر والسجلات التي يتم فيها

تسجيل العمليات المالية والدفاتر والسجلات التي يتم فيها تسجيل العمليات المالية الفعلية التي حدثت بين الوحدة الاقتصادية والآخرين. ولا بد من الإشارة إلى أن عملية إعداد القوائم الدورية تخضع للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة والمراجعة المقبولة عموماً، وذلك بهدف توفير بيانات تتمتع بموثوقية كاملة تسمح لمستخدميها من الفئات المختلفة بالاعتماد عليها في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية واتخاذ القرارات. كما يجب استخدام نظام محاسبة التكاليف لمعالجة كل فرع من فروع النشاط الاقتصادي وكل إدارة من إدارات الوحدة الاقتصادية على حدة بقصد تحديد ربحية النشاط أو الإدارة أو السلعة أو الخدمة، وذلك عن طريق الدراسة التحليلية لعناصر التكاليف وطرف تخصيصها وتوزيعها على مراكز التكلفة لتحديد التكلفة الحقيقية لكل منتج أو نشاط على حدة ومقابلة التكلفة الحقيقية بالإيراد الحقيقي لتحديد الربحية، وتعتبر محاسبة التكاليف من الأعمدة الأساسية في محاسبة المسؤولية حيث أنها تقدم المعلومات الدقيقة عن الانحرافات وأسبابها لمقارنتها بالموازنات.

٥/٤ تحليل الانحرافات في مراكز المسؤولية وتحديد المسؤولية عن حدوثها: يعد أسلوب تحليل الانحرافات من أهم مزايا نظام محاسبة المسؤولية، الأمر الذي يسهل عملية المساءلة للمستويات الإدارية المختلفة في ظل الضوابط الرقابية داخل المنشآت، ويقصد بتحليل الانحرافات دراسة الفروق الجوهرية عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية، ويعني حدوث الانحرافات أن الأداء الفعلي قد انحرف عن الأداء المخطط من خلال الموازنات.

٦/٤ نظام تقارير الأداء لمراكز المسؤولية: يعتمد نجاح أي نظام على الطريقة التي يتم بها التقرير عن نتائجه بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية والقرارات لمعالجة سلبياته وتدعيم نقاط القوة، وتعتبر التقارير في ظل نظام محاسبة المسؤولية وسيلة اتصال ذات أهمية حيث تقوم بعرض ونقل المعلومات إلى رؤساء مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية، ويتم إعدادها في ضوء مبادئ معينة بهدف متابعة الخطة وضمان سير الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية بالشكل المراد له طبقاً للأداء المخطط لهذه المراكز، ومن ثم فإن نظام محاسبة المسؤولية يعمل على ربط نظام التقارير بأشخاص معينين أو بمراكز مسؤولة محددة بهدف تحديد المسؤولية، وتندفق تلك التقارير والمعلومات الواردة بها من خلال خريطة المسؤولية وصولاً إلى الإدارة العليا.

٧/٤ - نظام الحوافز: تتمثل الأهمية الأساسية لنظام الحوافز في أهمية العنصر البشري بصفته أحد عناصر الإنتاج، التي يمكن استخدامها بكفاءة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وتشير الحوافز إلى مجموعة من العوامل والمؤثرات الداخلية والخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية، ونظراً لأن نظام محاسبة المسؤولية يبرز أهمية العلاقات الإنسانية، فإن الأمر يتطلب التخطيط الواعي، والعناية الكبيرة من الإدارة في وضع نظام

للحوافز، ودراسة دوافع عامليها، وتحليل العناصر المؤثرة فيها، لتتمكن من تكوين وفرز الشخصيات الصالحة للقيادة، ومدى تفويض السلطات والمسئوليات للمستويات الإدارية المختلفة.

وعلاوة على ما سبق أضافت دراسة (الريعي، عبد المطلب، ٢٠٠٥) عدة شروط لنجاح نظام

محاسبة المسؤولية وهي على النحو التالي:

- أن تتبنى الإدارة تنفيذ نظام محاسبة المسؤولية، وأن يجوز على الاهتمام كجزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي داخل المنشأة وتوعية العاملين بثقافة المسائلة وأهمية هذا النظام لتطوير نظام التعاون بين المستويات المختلفة داخل المنشأة.

- يجب أن تتضمن تقارير الأداء لمراكز المسؤولية البنود التي تخضع لرقابة المسؤولين عن هذه المراكز واستبعاد جميع البنود التي لا تخضع لرقابتهم وذلك لتحقيق مبدأ المسؤولية على قدر السلطة.

- ضرورة مشاركة رؤساء الأقسام والعاملين في وضع معايير قياس الأداء والتي سوف تستخدم في عملية المسائلة، وتوعية العاملين بالمنشأة بهذه المعايير.

- يجب أن تركز محاسبة المسؤولية على الانحرافات الجوهرية سواء كانت سلبية أو إيجابية.

- يجب ان تغطي تقارير المسؤولية الفترات التي تمت فيها هذه الأحداث وذلك بشكل سريع ودقيق لمعالجة الانحرافات في أوقاتها.

- يجب على الإدارة التأكد من أن الوفورات الناتجة عن نظام محاسبة التكاليف أكبر من تكاليف تصميم هذا النظام وتنفيذه وذلك بهدف ترشيد التكاليف.

ويعتمد تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على درجة اللامركزية (Decentralization) عند

عمليات التخطيط والرقابة بالمنشأة، ويؤدي انتهاج اللامركزية في المنشأة إلى (Atu. Omimi. Et al ٢٠١٤).

١- يمكن الإدارة العليا من النجاح في تحقيق مبدأ الإدارة بالاستثناء وتوفير المزيد من الوقت للنظرة الشاملة للمنشأة.

٢- السرعة في اتخاذ القرارات التشغيلية لتفاعل مدير القسم بسرعة مع الظروف المتغيرة المحلية.

٣- توفير أفضل ملعب تدريبي لصغار الموظفين provision of better training ground الذين يطمحون إلى أن يرقوا للمستوى الأعلى للمنشأة.

٤- تشجيع المبادرات وحفز المديرين.

٥- يزيد من المرونة ويقلل فجوة الاتصالات.

٦- تشجيع اتخاذ القرارات عند المستوى الأمثل.

٧- تزيد الاحتكاك بين مديري الأقسام لاعتمادهم على بعضهم البعض للنجاح.

- ٨- الازدواجية في الخدمات التي قد تكون أقل تكلفة عند انتهاج المركزية.
- ٩- الارتفاع في تكلفة تجميع ومعالجة المعلومات على مستوى المنشأة لتكرارها عند انتهاج اللامركزية عنه في حالة انتهاج المركزية.
- ١٠- صعوبة تخصيص التكاليف العامة على مراكز الربح الفردية.
- ١١- تحديد شكل ومضمون وأساس فعال لإعداد الموازنة والقوائم المالية عند مستويات قطاعية مختلفة.

ويرى الباحث أن نظام محاسبة المسؤولية بشكله التقليدي يواجه أوجه القصور التالية:

- ١- يهتم فقط بالبعد المالي (تكاليف - إيرادات) ولا يأخذ في اعتباره الأبعاد الأخرى لتقييم الأداء.
 - ٢- لا يرتبط بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة ولكنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأهداف المالية.
 - ٣- لا يأخذ في اعتباره تطورات البيئة الصناعية والإدارية والمحاسبية ومن أبرزها نظم الإنتاج المرنة والتخطيط الاستراتيجي والمحاسبة المرنة أو الرشيقية **Lean Accounting**.
 - ٤- يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالهيكل التنظيمي مما يحد من التكيف مع التطورات في بيئة المنشأة.
- خامساً: الإطار المقترح لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية**
- ١- دور بطاقة الأداء المتوازن في عملية تقييم الأداء وتفعيل محاسبة المسؤولية:**

في ضوء أوجه القصور السابقة لنظام محاسبة المسؤولية عند تقييم الأداء بالمنشأة وما يمكن أن تقدمه بطاقة الأداء المتوازن لتطوير عملية تقييم الأداء باعتبارها إطاراً متكاملًا يتم من خلاله تقييم الأداء الاستراتيجي بصورة شاملة، وذلك بمساهمة محاورها الأربعة التي تشتمل على جميع نواحي الاستراتيجية المالية وغير المالية لكشف الاختلالات الحاصلة ومحاولة تصحيحها، وهذا ما يؤدي في النهاية إلى تحسين الأداء، حيث تركز بطاقة الأداء المتوازن عند تقييم الأداء على مستويين (الظاهر، ٢٠٠٩):

- المستوى الكلي: تجميع المعلومات عن أداء المنشأة ككل بما في ذلك التقارير المالية والتقارير التي تحتوي على معلومات وصفية وتقارير مجالس الإدارة، لاكتشاف ما تتمتع به المنشأة من نقاط قوة (مزايا تنافسية) ونقاط ضعف.
 - المستوى الوظيفي: تعتمد فكرة التقييم الجزئي للإمكانيات الداخلية، على تقسيم الأداء المؤسسي إلى أجزاء يمثل كل منها وحدة كاملة يمكن حصر مدخلاتها ومخرجاتها.
- ويمكن القول أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تفعيل عملية تقييم الأداء الاستراتيجي للأسباب التالية:

- تشكل بطاقة الأداء المتوازن وسيلة تقييم مستمرة ودائمة للأداء الاستراتيجي، وتعتبر كتغذية عكسية لصياغة وتنفيذ الأهداف الاستراتيجية.

• تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة تقييم شاملة تعمل على تقييم الأداء في كل أقسام وإدارات المنشأة وتساعد في عمليات التغيير للأفضل داخل المنشأة farooq.a & hussain. Z., ٢٠١١.

• تساعد في عملية تحليل نتائج تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

• تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تحسين مرونة نظام التقييم وسرعته في الاستجابة لسد الفجوات التي قد تحصل.

• تعمل بطاقة الأداء المتوازن كنظام اتصالات فعال يضمن التنقل السريع للتقارير وللقرارات التصحيحية.

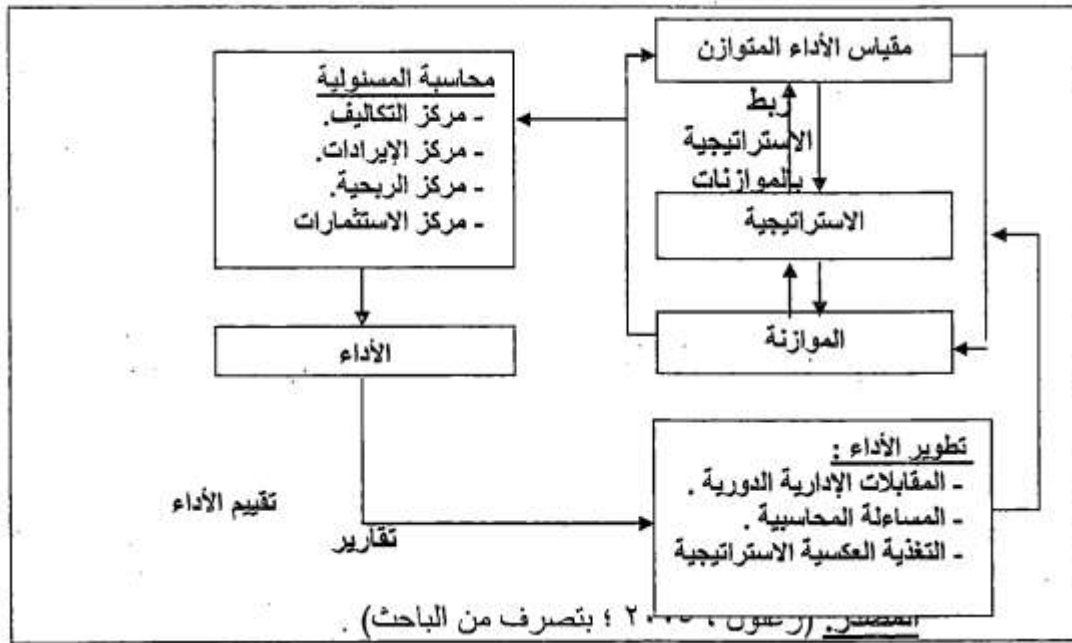
وتبرز أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال تقديم مؤشرات لقياس الأداء على مستوى المنشأة وذلك من خلال الدراسة المتأنية لاستراتيجية المنشأة واشتقاق الأهداف للأقسام بالمنشأة من خلال رؤية ورسالة والأهداف العامة للمنشأة ككل، ومن ثم تقوم بطاقة الأداء المتوازن بتصميم مقياس لكل هدف فرعي داخل أقسام المنشأة لقياس مدى التقدم في تحقيق هذه الأهداف بما يسهم في تطوير نظام الترابط الأفقي بين أهداف المنشأة في الأقسام المختلفة (صالح، ٢٠٠٨).

وفي نفس السياق تهدف محاسبة المسؤولية إلى وضع خريطة لتدفق المسؤولية خلال الهيكل التنظيمي للمنشأة وذلك بهدف ربط الأداء (التكاليف، الإيرادات) داخل الأقسام بالأشخاص لتسهيل عملية المحاسبة عن نتائج أداء تلك الأقسام، وذلك باستخدام أسلوب تحليل الانحرافات لتحديد الفروق بين الموازنات التخطيطية والنتائج الفعلية على مستوى الأقسام الفرعية ودمجها في تقارير موحدة ومن ثم تدفق تلك التقارير من خلال هيكل المسؤولية في الشركة وصولاً للإدارة العليا لتصحيح مسار العمليات داخل المنشأة وتدعيم نقاط القوة بها.

وفي ضوء ما سبق يظهر بوضوح الاتفاق في الهدف بين محاسبة المسؤولية وبطاقة الأداء المتوازن BSC وهو عملية تقييم الأداء لقياس مستوى الإنجاز في الأهداف المحددة من قبل الإدارة والمستثمرين وذلك للتأكد من عمل جميع الأقسام بالمنشأة في سياق الارتقاء بأداء المنشأة بوجه عام وتحقيق الأهداف المنشودة، مع مراعاة الطرق والأساليب التي يستخدمها كلا منهم في إجراء عملية التقييم ، وفي هذه السياق يمكن بيان دور بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية لتطوير نظام تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشآت من خلال خصائص BSC من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (٣)

العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن ومحاسبة المسؤولية وتطوير الأداء



ومن خلال الشكل السابق يمكن توضيح الدور الذي يمكن أن تقوم به بطاقة الأداء المتوازن في

نظام محاسبة المسؤولية على النحو التالي:

- تقوم بطاقة الأداء بربط الاستراتيجية العامة بنظام الموازنات التخطيطية للمنشأة لتطوير نظام الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل وذلك من خلال وضع أهداف قصيرة الأجل لأقسام المنشأة.

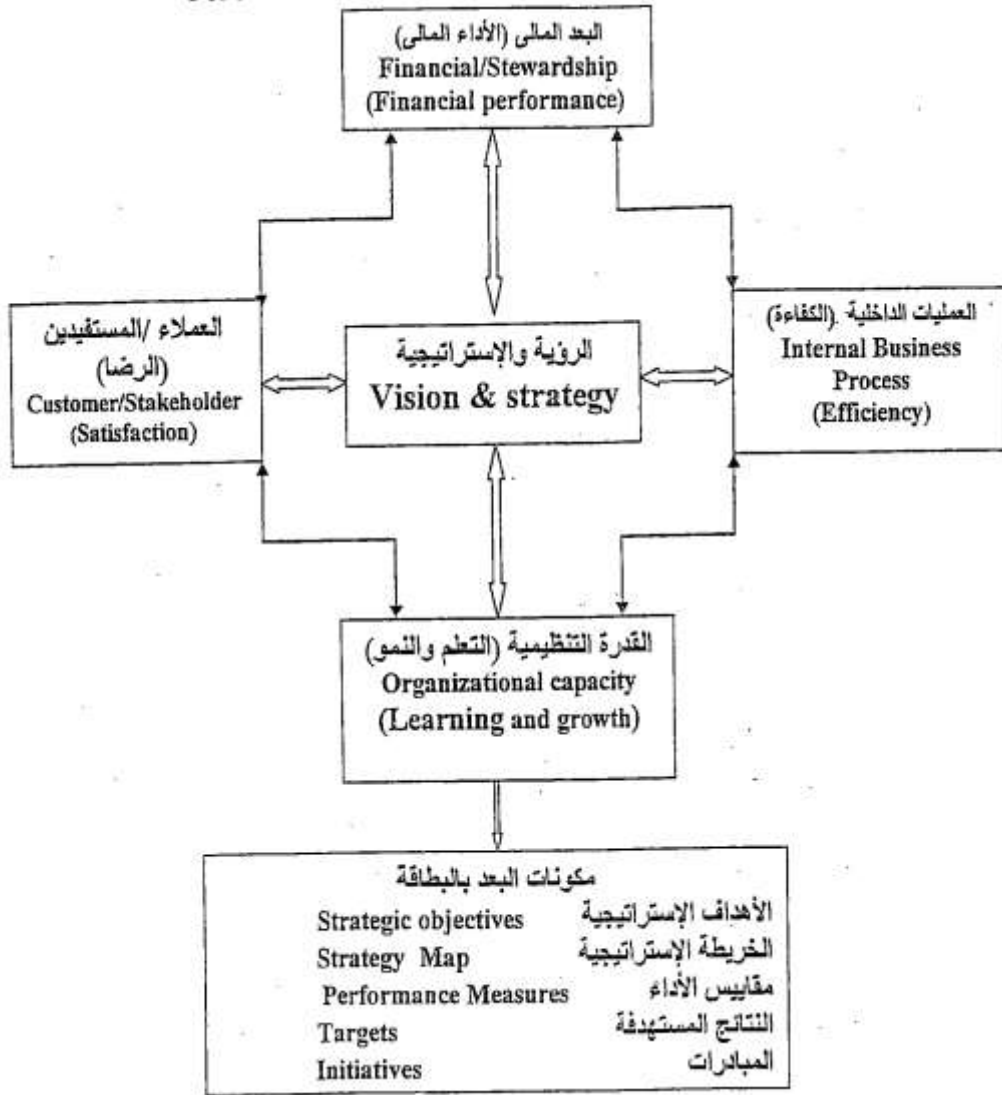
- يتم تصميم بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق التكامل والتوازن بين أهداف ومقاييس الأداء في مراكز المسؤولية المتعددة.

- بناء على المقاييس والأهداف المقدمة من بطاقة الأداء المتوازن تقدم الأقسام ومراكز المسؤولية تقارير المسؤولية عن الأنشطة التي تحتوي على أهدافها ونتائجها للإدارة لإجراء تحليلات الانحرافات لتحديد مستوى تحقيق الأهداف لتلك المراكز واتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية والشكل التالي يوضح إطاراً مقترحاً لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن لتطوير نظام محاسبة المسؤولة بهدف تقييم الأداء المالي وغير المالي والتشغيلي والاستراتيجي في المنشآت:

الإطار المقترح لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية:

شكل رقم (١)

العلاقة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن كما حددها وطورها كل من كابلان ونورتن



- Source, Adapted from Robert S. Kaplan and David P. Norton, "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System" Harvard Business Review (January-February ١٩٩٦): p.٧٦.

والأهداف الاستراتيجية للشركة والتركيز على مقاييس ومؤشرات موضوعية لقياس وتقييم الأداء المالي وغير المالي وتحديد الانحرافات للرقابة والمسائلة المحاسبية وذلك من خلال المحاور التالية:

- المحور الأول: استخدام بطاقة الأداء المتوازن كمدخل للتخطيط وتقييم الأداء: حيث أن استخدام الشركات الصناعية لبطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية يساهم في وضع الخطط والاستراتيجيات المثلى التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف التي تتبناها الشركة قصيرة وطويلة الأجل (تعظيم الثروة، وتطوير قدرات العاملين الابتكارية، وتخفيض تكلفة المنتجات وتحسين

جودة العمليات الداخلية، وزيادة رضا وولاء العملاء لمنتجات الشركة، والحفاظ على البيئة المحيطة وتحسين خدمة المجتمع ... الخ) وذلك بالارتكاز على تحقيق التوازن بين الأبعاد التالية:

أ- البعد المالي: يهتم هذا البعد بزيادة الإيرادات وترشيد التكاليف وكفاءة استخدام الأصول المستثمرة، وذلك في ضوء توجهات الإدارة بالنسبة لإدارة المخاطر وتنوع المنتجات، حيث أن استراتيجيات تنوع المنتجات والموردين يسهم بشكل رئيسي في ترشيد التكاليف ولكنه ينطوي على بعض المخاطر.

ب- بعد العملاء: يهتم محور العميل بالأساليب التي تخلق قيمة مضافة للعملاء، والتي يكون العميل راغباً في شراء المنتج الدفع عندها، إذ يقوم هذا المنظور بتوجيه العمليات الداخلية لتحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة والتي تلي احتياجات العملاء.

ت- بعد العمليات الداخلية: يهتم بعد العمليات الداخلية بتحديد وتحسين الأنشطة الرئيسية التي تتميز بها المنشأة وتمكنها من تقديم ابتكارات مستمرة تسهم في استقطاب العملاء وإرضاء توقعها المساهمين عن العوائد المالية، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحسين الأداء المالي في صورة زيادة الإيرادات من خلال تدعيم العلاقات مع العملاء وأيضاً زيادة معدل دوران الأصول وكفاءة استخدام الأموال المستثمرة.

ث- بعد التعلم والنمو: يهتم هذا البعد بتطوير البنية التحتية التي ينبغي على المنشأة تشكيلها لخلق نمو وتحسين طويل الأجل، فالتعلم والإبداع يعدان من المصادر الرئيسية الثلاثة وهي (الأفراد، والنظم والإجراءات التنظيمية)، ويتطلب ذلك المزيد من الجهد في تعليم وتطوير وتدريب العاملين وزيادة مشاركتهم للقيام بمهامهم لتحسين كفاءة العمليات التشغيلية الداخلية بما يؤدي إلى تطوير نظام مستويات الإنتاج الجيدة.

ج- البعد البيئي: يهتم هذا البعد بضرورة تضمين استراتيجية الشركة القضايا البيئية والمجتمعية التي ترتبط بأداء الشركة لأنشطتها الاقتصادية، واتخاذ إجراءات موضوعية لمعالجة الآثار البيئية الضارة، واستخدام أدوات ووسائل تقنية حديثة تقوم بتوفير منتجات آمنة بيئياً.

المحور الثاني: تحديد المقاييس والمؤشرات اللازمة لتقييم الأداء:

حيث يجب أن تتبنى إدارة الشركة مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي تعكس الأداء التشغيلي والمالي والاستراتيجي للشركة، والتي تكشف عن مدى قدرتها على تحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تم وضعها بشكل مسبق، ومن ثم تحديد الخلل (الانحرافات) في تحقيق هذه الأهداف والوقوف على الأسباب والمبررات الرئيسية التي أدت إلى وجودها، ووضع آلية فعالة لحاسبة المسؤولين عنها.

المحور الثالث: الاستفادة من بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية:

يهتم هذا المحور بكيفية الاستفادة من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (الخمسة) والمقاييس المالية وغير المالية من خلال تحديد الأهداف والخريطة الاستراتيجية والمقاييس والنتائج المستهدفة والمبادرات على مستوى مراكز المسؤولية (استثمار - ربحية - تكلفة - إيراد)، في تحسين عملية المتابعة والرقابة على المسؤولين بكل مركز من مراكز المسؤولية للشركة.

سادساً: دراسة حالة (شركة جهينة للصناعات الغذائية):

والنموذج المقترح

١- دراسة حالة (شركة جهينة للصناعات الغذائية):

يقوم الباحث بدراسة حالة لشركة من الشركات الصناعية محل الدراسة الاستطلاعية العاملة بمدينتي السادات والسادس من أكتوبر وهي شركة جهينة للصناعات الغذائية باعتبارها من أكثر الشركات التي يتوافر بها العديد من مقومات تطبيق كل من نظام محاسبة المسؤولية وبطاقة الأداء المتوازن كما يتضح مما يلي:

١- نبذة مختصرة عن مجموعة شركات جهينة للصناعات الغذائية:

يرجع تاريخ المجموعة إلى عام ١٩٨٣ حيث تم تأسيس شركة جهينة للألبان برأس مال ١,٣ مليون جنيه والتي بدأت نشاطها بإنتاج الألبان والزيادي والعصائر في إبريل ١٩٨٧، وتم دمج جهينة للألبان في شركة جهينة للصناعات الغذائية عام ٢٠٠٤ لتصبح شركة متخصصة في إنتاج الألبان ومنتجاتها والعصائر، إضافة إلى امتلاكها لعدد ٥٥ شركات صناعية وشركة للأعمال البيعية واللوجستية وشركات للإنتاج الزراعي والحيواني، واتفقت مجموعة شركات جهينة استراتيجية التكامل الرأسي بهدف توفير أفضل المواد الخام والوصول لجميع أنحاء مصر "من المزرعة إلى المستهلك" فتأسست شركات تابعة للمجموعة في القطاعات التالية:

أولاً: القطاع الزراعي والإنتاج الحيواني: تتمثل في شركة الإنماء للتنمية الزراعية والثروة الحيوانية:

ثانياً: القطاع الصناعي: ويندرج تحت هذا القطاع ستة مصانع منشأة بأحدث التقنيات، وتطبق أعلى مستويات الجودة، ويشمل القطاع الصناعي مصنع جهينة مصنع المصرية - مصنع المروة - مصنع المراكز الحديثة - مصنع إيجيفود - مصنع الدولية).

ثالثاً: القطاع التجاري: تتمثل في شركة طيبة للتجارة والتوزيع، فتمتلك مجموعة جهينة ٢٥ مركزاً للتوزيع منتشرة في غالبية محافظات مصر حيث تقوم شبكة التوزيع بتغطية ٢٧ محافظة، ما يقرب من ٤٥٠٠٠ منفذ تجزئة، من خلال أكثر من ٩٠٠ شاحنة وسيارة توزيع.

٢- تحليل البعد المالي للشركة:

من خلال دراسة وتحليل الموقف المالي للشركة تم استخلاص أهم المؤشرات المالية التي تعكس قدرة الشركة على تحقيق أهدافها: (الأرقام المالية المعروضة أقفال ١٢/٣١ من كل عام).

أ- ملخص قائمة المركز المالي لمجموعة شركة جهينة:

القيمة بالألف جنيه

البيان	٢٠١٢	٢٠١٣	معدل النمو
إجمالي الأصول الثابتة	٢١٨.٠٨٩٣	٢٩٦٤.٠٣٨	٣٥,٩١%
المخزون	٣٤٧٦.٠٠	٦١٦١٩.٠	٧٧,٢٧%
عملاء وأرصدة مدينة	١٤٥١٢.٠	١٩٠.٤٩٧	٣١,٢٧%
إجمالي الأصول المتداولة	١٢٦٤٤٤٣	١٣٨٣٤٠.٥	٩,٤١%
مجموع الأصول	٣٤٤٥٣٣٦	٤٣٤٧٤٤٢	٢٦,١٨%
تسهيلات انتمائية	٣٥١.٠٩٧	٧٦٥٢٤٤	١١٧,٩٦%
بنوك سحب على الكشوف	١٣٢.٠٩	١٧٥٠.٩,١٩	٣٢,٥٦%
دائنون أرصدة دائنة	٢٣٦٧٢.٠	٢٤٣٣٤٤	٢,٨%
قروض طويلة الأجل جزء متداولة	١٥٢.٠٣٥	٢٥٦٨٩٥	٦٨,٩٧%
إجمالي الالتزامات المتداولة	٨٤٠.١٥٨	١٣٥١٨٤٥	٦٠,٩%
رأس المال المصدر والمدفوع	٧٠٦.٠٥٤	٧٠٦.٠٥٤	٠%
إجمالي حقوق الملكية	١٩٨٨١٢١	٢١٦٣٦٨١	٨,٨٣%
إجمالي الالتزامات طويلة الأجل	٦١٦.٥٣٦	٨٣١.٢٧٧	٣٥%

- ارتفعت إجمالي الأصول طويلة الأجل بنسبة ٣٥,٩١% لتبلغ ٢,٩٦ مليار مقابل ٢,١٨ مليار وذلك لارتفاع المشروعات تحت التنفيذ لتبلغ ١,٠٧ مليار جنيه مقابل ٥٣٠,٥٧٦ مليون جنيه العام الماضي.

- ارتفعت الالتزامات طويلة الأجل بنسبة ٣٥% لتبلغ ٨٣١,٢٧ مليون جنيه مقابل ٦١٦,٥٣ مليون جنيه وذلك لارتفاع القروض طويلة الأجل لتبلغ ٦٧٥,١١ مليون جنيه مقابل ٥٢٥,٦٤ مليون جنيه العام الماضي وكذلك ارتفاع الالتزامات الضريبية المؤجلة لتبلغ ٦٦,٩٥ مليون جنيه مقابل ٥١,٩٧ مليون جنيه العام الماضي.

ب- ملخص قائمة الدخل:

القيمة بالألف جم

بيان	عام ٢٠١٠	عام ٢٠١١	عام ٢٠١٢	عام ٢٠١٣
المبيعات	٥٥٩٨٢٣	٥١٠٢٢٨	٦١٩٢٧١	٦١٨٢١٥
معدل نمو المبيعات	-	%٨,٩	%٢١,٤	%٠,٢
تكلفة البضاعة المباعة/ المبيعات	%٧٤,٩	%٨٠,٣	%٧٦,٣	%٨٢,٥
مصاريف الإدارية والعمومية/ المبيعات	%٢,٧	%٢,٩	%٣	%٣
المصروفات التمويلية/ المبيعات	%١٢,٤	%١٢,٥	%١١,٥	%١٠,٢
صافي ربح العمليات	٩٣٧٦٤	٤٦٧٠٥	٨٤٤٨٧٢	٤١٧٢٤
صافي الربح	٢٠٥٩٨٣	١٤٨٤٥٠	٢٦٢٩٧٦	٣٠٤١٧٠
أرباح رأسمالية	١٧٧٤٩٣	١٣٢٧٧٠	٢٣١٨٧٠	٣١٠٠١٠
صافي الربح/ المبيعات	٣٦,٨	٢٩,١	٤٢,٥	%٤٩,٢

- يلاحظ انخفاض مبيعات الشركة خلال عامي ٢٠١١ و ٢٠١٣، الأمر الذي يرجع إلى الأحداث التي مرت بها البلاد خلالهما من الانفلات الأمني وبالتالي عدم القدرة على توريد الخامات والمنتجات التامة في المواعيد المحددة، مما كان له الأثر الأكبر على ارتفاع أسعار الخامات (المحلية والمستوردة بسبب ارتفاع أسعار الصرف) حيث فضلت الشركة عدم تمرير تلك الزيادة إلى المستهلك النهائي حفاظاً منها على الحصة السوقية التي تتمتع بها وخاصة مع قيام الشركات الكبيرة المنافسة لها (بيتي - المراعي - لاكتيل - دانون ... الخ) بحملات إعلانية ضخمة خلال السنوات الأخيرة فضلاً عن ظهور بعض الشركات الجديدة مثل لمار "مجموعة طلعت مصطفى" وقيام كبرى الشركات العربية بتبني استراتيجية جديدة تنطوي على أنها تستهدف الاستحواذ على حصة تصل إلى ٥٠% خلال مدة ٥ سنوات من السوق المصري.
- انعكس ارتفاع أسعار الخامات خلال عامي ٢٠١١ و ٢٠١٣ وعدم قيام الشركة بتمرير تلك الزيادة للمستهلك النهائي على تكلفة المبيعات / المبيعات والتي ارتفعت لتصل أقصاها في ٢٠١٣ نحو ٨٢,٥%.

وفيما يلي بيان يوضح نسبة تكلفة المواد الخام/ المبيعات:

بيان	عام ٢٠١٠	عام ٢٠١١	عام ٢٠١٢	عام ٢٠١٣	مقدار التغير
تكلفة المواد الخام ومهمات التشغيل/ المبيعات	%٦٦,٩	%٧٢,٢	%٦٨,٠٢	%٧٣,١٥	%٥,١٣+
تكلفة المبيعات/ المبيعات	%٧٤,٩	%٨٠,٣	%٧٦,٣	%٨٢,٥	%٦,٢+

- مما يؤكد على أن السبب في تراجع ارتفاع نسبة تكلفة المبيعات / المبيعات ترجع في المقام الأول إلى ارتفاع الخامات خلال عامي ٢٠١١ و ٢٠١٣.
- يلاحظ انخفاض المصاريف التمويلية خلال أعوام المقارنة بالرغم من زيادة التسهيلات والقروض ويرجع السبب الرئيسي إلى قيام الشركة باستغلال النقديّة المتاحة لدى الشركة في ربطها كودائع لأجل بينوك التعامل عملاً على تخفيض المصاريف التمويلية بقيمة الفوائد الدائنة المحصلة على تلك الودائع والتي بلغت (٤, ٢٧, ٧, ٤٦, ٣٥, ١٤ مليون جنيه) على التوالي، فضلاً عن تخفيض قيمة القروض طويلة الأجل بقيمة الأقساط التي استحققت.
- تلاحظ انخفاض صافي ربح العمليات خلال عامي ٢٠١١، ٢٠١٣ كنتيجة لارتفاع تكلفة المبيعات / المبيعات بالإضافة إلى ارتفاع الأجور والمرتبات في عام ٢٠١١ بنحو ٢,١% عن عام ٢٠١٠ حيث تأرجح معدل الأجور والمرتبات / المبيعات حول معدل ٦,٢% بعد الزيادة التي حدثت في ٢٠١١ في المرتبات نتيجة للأحداث التي مرت بها وقيام الشركة بالاستجابة لطلبات العاملين بها بزيادة المرتبات.
- تلاحظ تزايد الأرباح الرأسمالية المحققة للشركات نتيجة لمساهمتها في الشركات التابعة والشقيقة والتي تتعدى نسبة مساهمتها فيها ٩٩% مع تزايد قيمة تلك الاستثمارات من عام إلى آخر.

ج- مؤشرات الرافعة المالية:

بيان	عام ٢٠١٠	عام ٢٠١١	عام ٢٠١٢	عام ٢٠١٣
إجمالي الديون / إجمالي الأصول	٠,٢٨	٠,٢٥	٠,٢١	٠,٢١
معدل الديون طويلة الأجل / إجمالي الأصول	٠,١٦	٠,١٠	٠,٠٦	٠,٠٣
إجمالي الخصوم / إجمالي حقوق الملكية	٣٩,٢%	٣٢,٩%	٢٣,٢%	٢٧,٦%

- تلاحظ انخفاض معدل الديون / الأصول مما يؤكد على اعتماد الشركة على الموارد الذاتية في تمويل أصولها بصورة أكبر من المصادر الخارجية مما يجعلها أكثر قدرة على الحصول على تسهيلات ائتمانية في المستقبل وحماية الدائنين بصورة أكبر ضد خطر التصفية وعدم قيام إدارة الشركة بالمتاجرة بالملكية.
- تلاحظ انخفاض إجمالي الخصوم / حقوق الملكية في عام ٢٠١٢ نتيجة لانخفاض الالتزامات على الشركة بصورة عامة واتجاهها إلى تمويل أصولها من خلال المصادر الداخلية وتعد الرافعة المالية للشركة المنخفضة مشجعة للبنوك للتوسع معها بصورة أكبر.

د- مؤشرات الربحية:

بيان	عام ٢٠١٠	عام ٢٠١١	عام ٢٠١٢	عام ٢٠١٣
معدل العائد الأصول		١%	١,٩%	٠,٤%
معدل العائد/ حقوق الملكية	١٢,٧%	٨,٤٢%	١٤,٠١%	١٥%

- تلاحظ ضئالة معدل العائد المحقق مقارنة بإجمالي الأصول إلا أن هذه النسبة محسوبة على أساس (صافي الربح قبل الضرائب/ إجمالي الأصول) بالرغم من كبر حجم الاستثمارات في الشركات الشقيقة الأخرى حيث يصل حجم الاستثمارات في الشركات الأخرى/ إجمالي الأصول خلال سنوات المقارنة (٥٩,٤٤%، ٦٣,٣٢%، ٦٨,٨١%، ٧٠,٦٦%) على التوالي.

- يلاحظ تحقيق الشركة لمعدل عائد على حقوق الملكية أكبر من الفرصة البديلة الخالية من المخاطر في عام ٢٠١٣ بما يشجع العملاء على التوسع في النشاط.

هـ- مؤشرات السيولة:

"القيمة بالألف جم"

بيان	عام ٢٠١٠	عام ٢٠١١	عام ٢٠١٢	عام ٢٠١٣
رأس المال العامل	٤٨٦٢٢٣	٣٧٣٥٠٠	٢٢٥١١١	٧٤٥٣٠
معدل التداول	٢,٧ مرة	٢,١ مرة	١,٦ مرة	١,٢
معدل التداول السريع	٢,٢ مرة	١,٦ مرة	١,٣ مرة	٠,٤
نسبة الحماية الكافية للمشروع صافي رأس مال/ الأصول المتداولة	٦٣%	٣٥%	٣٩%	١٣%
نسبة النقدية (النقدية / الخصوم المتداولة)	٢١٥%	١٥٨%	١٢٦%	٣٥%

- يرجع انخفاض رأس المال العامل خلال عامي ٢٠١٢ و ٢٠١٣ إلى زيادة التسهيلات قصيرة الأجل وانخفاض قيمة النقدية المحتفظ بها في تاريخ الميزانية.

- يلاحظ انخفاض صافي رأس المال العامل/ الأصول المتداولة خلال أعوام المقارنة هو الأمر الغير إيجابي لقدرة رأس المال العامل على تغطية مخاطر الصناعة والمتغيرات الاقتصادية إلا أنه في حالة الشركة موضوع العرض تعتبر مخاطر الأعمال ضئيلة جداً باعتبار أن الشركة هو قاطرة السوق وتعمل بتلك الصناعة منذ أكثر من ٣٢ عام وبما يؤكد على قدرة الشركة على تصريف منتجاتها بالكامل وعدم تحقيق مخزون راكد و/ أو عدم تحصيل جزء من مستحقاتها طرف العملاء فضلاً قيامها ببيع جميع منتجاتها محلية للشركة الشقيقة والتي تعتبر الزراع التسويقي للشركة وبما تمتلك من إمكانيات توزيع كبيرة على مستوى الجمهورية فضلاً عن ارتباط الشركة بعلاقات قوية مع العملاء بالخارج.

- تلاحظ انخفاض نسبة النقدية الخصوم المتداولة خلال فترات المقارنة نتيجة لانخفاض رصيد النقدية وزيادة رصيد التسهيلات في تاريخ الميزانية إلا الصناعة التي تنتمي لها الشركة واعتبار الشركة قاطر السوق من العوامل التي تمكن الشركة من تحويل أصولها التجارية إلى نقدية بسهولة وفي وقت قصير إذا تطلب الأمر ذلك.
- حققت الشركة رأس مال عامل بالموجب ومعدلات تداول جيدة خلال فترات المقارنة وبما ينعكس على الهيكل التمويلي للشركة.

و- مؤشرات الأداء:

"القيمة بالألف جم"

بيان	عام ٢٠١٠	عام ٢٠١١	عام ٢٠١٢	عام ٢٠١٣
الاستثمار العامل (*)	٧٩٢١٨	١٣١٩٢٢	٨٧٠٦٠	٣٣٨٧٨٠
الاستثمار العامل/ المبيعات	%١٤	%٢٦	%١٣	%٥٥
معدل دوران الأصول المتداولة	٠,٧٣ مرة	٠,٧٢ مرة	١,٠٧ مرة	١,١١ مرة
معدل دوران الأصول الثابتة	٤,١٢ مرة	٣,٧٥ مرة	٤,٤٥ مرة	٤,٦٢ مرة
متوسط فترة التخزين	٤٦ يوم	٩٢ يوم	٦٤ يوم	١٤٤ يوم
متوسط فترة تخزين المواد الخام	٣٣ يوم	٧٢ يوم	٣٨ يوم	١٢٩ يوم
متوسط فترة التحصيل	٤ يوم	٦ يوم	٣ يوم	٦ يوم
متوسط فترة تحصيل المستحقات طرف الأطراف ذوي العلاقة	٤٨ يوم	٢٧ يوم	١٧ يوم	٨٩ يوم
فترة سداد الموردين	٢٢ يوم	١٢ يوم	٢٣ يوم	١٦ يوم

- (*) تم تعديل حساب الاستثمار العامل بإضافة التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة باعتبار أن تلك التعاملات معها أساسية وتتم كعملاء وموردين للشركة.
- يلاحظ ارتفاع الاستثمار العامل/ المبيعات خلال عامي ٢٠١١ و ٢٠١٣ نتيجة زيادة حجم الاستثمار في الأصول التجارية (متمثل في زيادة المخزون) وعدم الحصول على ائتمان تجاري من الموردين بذات القيمة.

- تؤكد معدلات دوران الأصول الثابتة والأصول المتداولة كفاءة الشركة في إدارة الأصول.
- يتضح زيادة فترة التخزين وبصفة خاصة الخامات خلال عامي ٢٠١١ و ٢٠١٣ للأسباب السابق ذكرها سلفاً.

٣- تحليل بعد العمليات الداخلية للشركة:

ركزت مجموعة شركات جهينة للصناعات الغذائية على منظور العمليات الداخلية لتنفيذ المهام والأنشطة الداخلية (الوظائف) التي تفي بتوقعات العملاء من خلال تقديم منتجات وخدمات جديدة لتلبية حاجات العملاء الحاليين والمحتملين، وانعكست كفاءة العمليات الداخلية بالشركة في العديد من المجالات، أهمها:

- تبني الشركة استراتيجيات رائدة لعمليات التحديث والتطوير والابتكار بهدف تقديم منتجات جديدة والدخول من خلالها إلى مزيد من الأسواق.
- التميز التشغيلي من خلال تحسين وتطوير العمليات الداخلية وكفاءة استخدام وتشغيل الأصول، وتطوير إدارة الموارد والطاقات المتاحة.
- التعاون في مجال تطوير المنتج وسياسات الشراء ووسائل تحسين العمليات ومستويات الجودة.
- انتهاج الشركة لاستراتيجية التكامل الرأسي بهدف توفير أفضل المواد الخام والوصول لجميع أنحاء مصر من المزرعة إلى المستهلك فالشركة تساهم وتمتلك العديد من الشركات التجارية والزراعية.

٤- تحليل بعد العملاء للشركة:

تتبنى إدارة الشركة استراتيجيات فعالة لتحقيق القيمة التي ترضى العملاء، من خلال تحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة والتي تناسب احتياجات العملاء فضلاً عن وضع آليات معتمدة ومعلنة للاستفادة من التغذية المرتدة من هؤلاء العملاء أو المستفيدين من خلال طرح الاستبيانات وتلقي شكاوي ومقترحات العملاء وسرعة التعامل معها. وقد قامت الشركة بتحليل البيعة الداخلية لشبكة عملائها ووجدت أهم نقاط القوة لديها:

- تمتع العملاء بخبرات فنية كبيرة في مجال الصناعة حيث أنها تعد بمثابة Market Leader للسوق.
- تنوع منتجات الشركة.
- إبرام الشركة لتعاقدات مع شركة "ماكدونالدز" العالمية لتكون جهينة المورد الوحيد للألبان المستخدمة في صناعة الحلويات التي تقدمها سلسلة مطاعم "ماكدونالدز" في كل أنحاء مصر، بالإضافة إلى العديد من المؤسسات والسلاسل الكبرى التي تعمل في قطاع الوجبات السريعة كما أصبحت جهينة المورد الوحيد للألبان والمشروبات لأكثر وأشهر الفنادق سواء المحلية والعالمية الموجودة في مصر وكذلك شركات الطيران مثل مصر للطيران.
- توسيع وتعميق العلاقات التبادلية في العملاء الحاليين واعتبارهم شركاء في الأداء من خلال إطلاق مبادرات زورونا في مصانعنا شاهدوا وتعرفوا على مراحل الإنتاج).
- تبني مبادرة زيادة عدد منافذ التوزيع على مستوى ربوع الجمهورية وكذلك زيادة عدد مندوبي ووكلاء الشركة على مستوى الجمهورية بهدف توسيع قاعدة عملائها وتعظيم حصتها السوقية أمام المنافسين.

٥- تحليل بعد التعلم والنمو (الابتكار والتطوير) لدى الشركة:

ارتكز هذا البعد على المقاييس الداخلية والخارجية التي تظهر الموارد والإمكانيات التي تستخدمها الشركة لتطوير البنية التحتية والقدرات البشرية ومدى تكيفها مع البيئة الخارجية بشكل عام، وتركز المؤشرات الرئيسية في هذا البعد على الكفاءات والاستثمار في الأنظمة وأداء المنتجات والخدمات الجديدة، وتقوم الشركة حالياً بما يلي:

- وضع خطة تدريبية سنوية لتحسين وتطوير كفاءة الموارد البشرية بالشركة.

- تنظيم البرامج والدورات التدريبية في مختلف المجالات (الإدارية - المالية - الفنية) للعاملين.
- الاستعانة بالخبراء الداخليين والخارجيين في تدريب المستويات الإدارية المختلفة بالشركة.
- وضع ضوابط وآليات محددة للتقييم، وسياسات معتمدة ومعلنة للترقيات.
- وضع خطة لتطوير خطوط الإنتاج الحالية لتحسين الطاقة الإنتاجية.

٦- تحليل البعد البيئي والاجتماعي لدى الشركة:

تتضمن استراتيجية الشركة في الآونة الأخيرة آليات واضحة لتحسين المسؤولية البيئية والاجتماعية التي ترتبط بأدائها للأنشطة الاقتصادية، واتخاذ إجراءات موضوعية لمعالجة الآثار البيئية الضارة (تركيب وصيانة الفلاتر بصفة دورية، واستخدام أدوات ووسائل تقنية حديثة تقوم بتوفير منتجات آمنة بيئياً من خلال خطوط الإنتاج المستوردة. فضلاً عن قيام الشركة بدور فعال في الأنشطة المجتمعية من خلال:

- التعاون مع المؤسسات التعليمية المصرية ووزارة التربية والتعليم لنشر مفهوم الحسم السليم في العقل السليم حيث تأتي البداية دائماً مع اللبن لأطفال المدارس.
- المساهمة في الأعمال الخيرية التبرع لصندوق مصر الخير - تبرعات لدور الأيتام - تبرعات لدور المسنين - تبرعات لمستشفى (٥٧٣٥٧).
- مبادرة دعم مستشفى بهية لسرطان الثدي.

ومن الدراسة السابقة لشركة جهينة للصناعات الغذائية كدراسة حالة يمكن القول إنها تدعم صحة فرض البحث والذي يقضي بأنه "لا تقوم الشركات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأداة لتطوير نظام محاسبة المسؤولية". لما يلي:

- كافة المؤشرات المتاحة والمستنتجة على مستوى الشركة وليس على مستوى مراكز المسؤولية.

- عدم الوضوح في تقسيم الشركة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية طبقاً لما تقتضيه المقومات العلمية والعملية لنظام محاسبة المسؤولية.
- عدم توافر مقاييس أداء ومبادرات مالية كافية حتى على مستوى مراكز المسؤولية المتاحة مثل مراكز التكلفة على سبيل المثال يمكن محاسبة المسؤولين من خلالها.
- عدم توافر الأبعاد غير المالية بصورة منظمة للمحاسبة والتقييم والمساءلة المحاسبية حتى على مستوى مراكز المسؤولية المتاحة مثل مراكز التكلفة.
- عدم استخدام بطاقة الأداء المتوازن على المستوى اللامركزي في الشركة، رغم توافر بعض المقومات لاستخدامها على مستوى الشركة.

ويستخلص الباحث نتيجة لكل من:

- دراسة الحالة السابقة لشركة جهينة للصناعات الغذائية.
 - دراسة وتحليل القوائم المالية وتقارير الإدارة وإجراء المقابلات الشخصية للمسؤولين في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة بمدينتي السادات والسادس من أكتوبر.
 - استعراض الدراسات السابقة والدراسة النظرية بالبحث.
- عدم وجود نموذج عملي يمكن استخدامه كأساس لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية.

٢- تصميم نموذج لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير نظام محاسبة المسؤولية:

- من العرض السابق يمكن للباحث القول بأنه ثبت صحة فرض البحث الذي يقضي بأنه "لا تقوم الشركات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأداة لتطوير نظام محاسبة المسؤولية وذلك بناء على قيام الباحث بما يلي:

- استقرا العديد من الدراسات السابقة وخاصة العربية المتعلقة بمقومات محاسبة المسئولية وبطاقة الأداء المتوازن، لم يتبين للباحث (في حدود علمه) قيام أي من هذه الدراسات بتناول استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتطوير نظام محاسبة المسئولية على مستوى مراكز الاستثمار والربحية والتكلفة والإيراد.
 - كشفت الدراسة الاستطلاعية لمجموعة الشركات الصناعية العاملة بمدينة السادات والسادس من أكتوبر من عدم قيام إدارة هذه الشركات باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأداة للمحاسبة عن المسئولية.
 - دراسة الحالة السابقة لشركة جهينة للصناعات الغذائية.
- ونتيجة لذلك قام الباحث بتصميم نموذج مقترح لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد الأساليب الإدارية الاستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية على مستوى لا مركزي بالشركة (مراكز الاستثمار، مراكز الربحية، مراكز التكلفة، مراكز الإيراد)، وذلك على النحو التالي:

١ - مراكز الاستثمار (الهدف: تعظيم ثروة المساهمين):

الأبعاد	مقاييس الأداء	النتائج المستهدفة	لمبادرات	المسئولية	آليات المتابعة	دورية التقييم
البعد المالي	العائد على الاستثمار % القيمة المضافة الدخل المتبقي القروض طويلة الأجل إلى حقوق الملكية (%) الرافعة المالية (%) نسبة العائد إلى حقوق الملكية (%) معدل دوران الأصول (%)	تعظيم ثروة المساهمين تحسين الرافعة المالية زيادة العائد من الأموال المستثمرة زيادة العائد إلى حقوق الملكية	زيادة الاستثمار في مجالات تعظيم القيمة المضافة تحقيق التوازن في الهيكل التمويلي	الإدارة العليا الإدارة المالية	تقارير التحليل المالي تقارير أداء السهم في البورصة	نصف سنوي سنوي
بعد العمليات الداخلية	نسبة الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات % نسبة ابتكار عمليات جديدة في تصميم وتطوير المنتج في سلسلة القيمة %	زيادة الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات زيادة ابتكار عمليات جديدة في تصميم وتطوير المنتج	اعتماد التقنيات الحديثة في الإنتاج دعم عمليات الإبداع والابتكار في التصميم	الإدارة العليا إدارة الإنتاج إدارة البحوث والتطوير	التقارير الدورية لإدارة الإنتاج والبحوث والتطوير معايير الجودة العالمية	ربع سنوي نصف سنوي
بعد العملاء	- نسبة الحصة السوقية - عدد الفروع ومراكز التوزيع - عدد مراكز التواصل (call senter) - نسبة الوحدات المعيبة إلى عدد الوحدات المباعة.	- زيادة الحصة السوقية - زيادة عدد الفروع ومراكز التوزيع. - زيادة عدد مراكز التواصل. - صفر عيوب.	- تطبيق Six سيجما للجودة. - تحسين خامات ما بعد البيع. - إنشاء مراكز توزيع جديدة للعملاء. - تطوير مراكز التواصل والفروع.	- الإدارة العليا. - إدارة التسويق.	- تقرير مجلس إدارة الشركة - تقارير إدارة التسويق.	- ربع سنوي - نصف سنوي.
عد التعلم والنمو	عدد الإضافات التكنولوجية الحديثة وبراءات الاختراع المسجلة. نسبة الاستثمار في رأس المال البشري (%) نسبة الاستثمار في المعرفة	تحسين الإضافات التكنولوجية وبراءات الاختراع المسجلة زيادة الاستثمار في رأس المال البشري	الإضافات التكنولوجية وبراءات الاختراع الإعلان عن البرامج التدريبية استقطاب الكفاءات	الإدارة العليا إدارة الموارد البشرية إدارة البحوث	خطة التدريب تقرير إدارة البحوث والتطوير	شهري ربع سنوية
البعد البيئي والاجتماعي	نسبة تطور أنشطة الرقابة البيئية (%) نسبة برامج الوعي الصحي الوقائي والعلاجي (%)	تطوير أنشطة الرقابة البيئية زيادة برامج الوعي الصحي الوقائي والعلاجي	معاً للحفاظ على البيئة نشر الوعي الصحي والمشاركة المجتمع	الإدارة العليا إدارة الأمن والسلامة المهنية	تقارير بيئية تقارير المشاركة المجتمعية	ربع سنوي نصف سنوي

٢- مراكز الربحية (الهدف: تعظيم الربحية)

الأبعاد	مقاييس الأداء	النتائج المستهدفة	لمبادرات	المسئولية	آليات المتابعة	دورية التقييم
البعد المالي	تطور صافي الربح نسبة هامش الربح إلى صافي المبيعات (%) نسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات (%)	زيادة الربحية زيادة هامش الربح تخفيض التكلفة المتغيرة ترشيد التكلفة الثابتة زيادة صافي الربح إلى المبيعات	البحث عن بدائل استخدام الخامات تخفيض الفاقد والتالف العمل بالطاقة القصوى للإنتاج والبيع	إدارة المركز الإدارة المالية	تقارير الربحية تقارير التكاليف تقارير الإيرادات	شهري ربع سنوي نصف سنوي
بعد العمليات الداخلية	نسبة التحسن في الطاقة الإنتاجية (%) وقت دورة التصنيع تكاليف تطوير مراكز البيع التوزيع تكلفة تكنولوجيا المعلومات/ التكاليف الإدارية (%) معدل تطور تكاليف لتطوير والابتكار (%)	تحسين الطاقة الإنتاجية تخفيض وقت دورة التصنيع زيادة العائد من الابتكار والتطوير والتجديد	البحث عن بدائل استخدام الخامات تخفيض الفاقد والتالف العمل بالطاقة القصوى للإنتاج والبيع تطوير وميكنة خطوط الإنتاج	إدارة المركز إدارة الإنتاج الإدارة المالية إدارة البحوث والتطوير	تقارير استغلال الطاقة تقارير الإنتاج المعيب تقارير الفاقد والتالف تقارير المخزون	شهري ربع سنوي سنوي
بعد العملاء	الحصة من السوق % العملاء الجدد (عدد أو %) معدل دوران العملاء نسبة عدد شكاوى العملاء نسبة التسليم الفوري % معدل تطور تكاليف خدمة ما بعد البيع % نسبة الإصلاحات خلال فترة الضمان % نسبة تكلفة إصلاح الوحدات المعيبة	تحسين ربحية العميل زيادة القيمة المضافة لدى العملاء انخفاض شكوى العملاء زيادة الحصة السوقية استقطاب عملاء جدد زيادة معدل دوران العملاء	تبني فلسفة سياسة سلسلة القيمة التواصل الفعال مع العملاء تبني عناصر فعالة للمزيج التسويقي	إدارة المركز الإدارة المالية إدارة التسويق	تقارير مراكز التوزيع حسب المناطق الجغرافية تقارير الموزعين والوكلاء تقارير التكاليف التسويقية	شهري ربع سنوي سنوي شهري ربع سنوي
بعد التعلم والنمو	نسبة تكلفة عدم الالتزام بالجودة نسبة العائد من الاستثمار في التكنولوجيا % نسبة العائد على التدريب والاستشارات %	زيادة العائد في الاستثمار في التكنولوجيا تحسين العائد على التدريب	التميز من المنافسين تطبيق معايير الجودة في الإنتاج	إدارة المركز إدارة الإنتاج	تقارير عن تميز وجود المنتجات تقارير الجودة	

				والاستشارات		
سنوي	تقارير متابعة الخطة التدريبية	الإدارة المالية إدارة البحوث والتطوير إدارة الموارد البشرية	قياس جدوى البرامج التدريبية خفض دورة التصنيع خفض دورة التسليم	تقديم منتجات بمواصفات فريدة ومتطورة تحسين جودة المنتجات تفعيل الرقابة على تكاليف التدريب كفاءة دورة التسليم	دورة حياة المنتج تكاليف التدريب والتطوير للعاملين الوقت المحقق لقيمة مضافة وقت دورة التسليم الوقت المحقق لقيمة مضافة وقت دورة التصنيع	
شهري ربع سنوي سنوي	التقارير البيئية والاجتماعية	إدارة المركز إدارة الإنتاج الإدارة المالية إدارة البحوث والتطوير	توفير منتجات آمنة بيئياً تفعيل المشاركة المجتمعية	تحديد الربحية ومدى تأثيرها بعدد المخالفات البيئية تحديد الربحية ومدى تأثيرها بالمشاركة المجتمعية	هامش التشغيل البيئي هامش التشغيل الاجتماعي تكاليف منع وإزالة الآثار البيئية تكاليف دعم المسؤولية المجتمعية	البعد البيئي والاجتماعي

٣- مراكز التكلفة (الهدف تخفيض وترشيد التكلفة)

الأبعاد	مقاييس الأداء	النتائج المستهدفة	المبادرات	المسؤولية	آليات المتابعة	دورية التقييم
البعد المالي	نسبة خفض التكلفة السنوي % نسبة التكلفة المتغيرة للتكلفة الكلية % نسبة التكلفة الثابتة للتكلفة الكلية % نسبة التكاليف الإدارية/ إجمالي التكاليف % نسبة التكاليف التسويقية/ إجمالي التكاليف %	تخفيض التكاليف المتغيرة تخفيض التكاليف الثابتة ترشيد التكاليف التسويقية والإدارية	تطبيق الأساليب الحديثة لقياس وضبط التكاليف على مستوى العمليات والأنشطة	الإدارة العليا إدارة الإنتاج إدارة التكاليف	تقارير التكاليف تقارير الإنتاج	كل شهر كل فترة تكاليفية كل مرحلة إنتاجية كل أمر إنتاجي
بعد العمليات الداخلية	نسبة المخلفات إلى القطع الجديدة (كمية وقيمة). نسبة تكلفة المخلفات من التكلفة الكلية للمواد الخسائر الفعلية من المخلفات كنسبة من التكاليف الكلية للمواد تكاليف الصيانة الدورية تكاليف الصيانة العلاجية تكاليف تطوير خطوط الإنتاج تكاليف تطوير مراكز البيع والتوزيع تكلفة تكنولوجيا المعلومات / التكاليف الإدارية %	تحسين جودة العمليات جودة الخامات ترشيد تكاليف الصيانة ترشيد تكاليف تطوير خطوط الإنتاج ترشيد تكلفة مراكز البيع والتوزيع زيادة نسبة تكلفة تكنولوجيا المعلومات	حسن اختيار الموردين كفاءة عمليات الصيانة ميكنة عمليات الإنتاج تحسين الخدمة في مراكز البيع والتوزيع سلامة وأمان البرامج والنظم الإلكترونية	الإدارة العليا إدارة الإنتاج إدارة التسويق إدارة الصيانة إدارة نظم المعلومات	تقارير الإنتاج تقارير التكاليف تقارير الصيانة تقارير كفاءة النظم	شهري ربع سنوي نصف سنوي
بعد العملاء	معدل تطور التكاليف التسويقية % معدل تطور تكاليف خدمة ما بعد البيع % نسبة الإصلاحات خلال فترة الضمان % نسبة تكلفة إصلاح الوحدات المعيبة نسبة تكلفة عدم الالتزام بالجودة	ترشيد التكاليف التسويقية تخفيض تكاليف خدمة ما بعد البيع	حملات إعلانية أقل تكلفة ترويج المنتجات والخدمات عبر المواقع الإلكترونية	الإدارة العليا إدارة التسويق	تقارير التكاليف التسويقية تقارير الموزعين والوكلاء	شهري ربع سنوي
بعد التعلم والنمو	دورة تقديم منتجات جديدة تكاليف التدريب والتطوير للعاملين الوقت المحقق لقيمة مضافة وقت دورة التصنيع معدل تخفيض زمن العمليات	تحسين جودة المنتجات تفعيل الرقابة على تكاليف التدريب كفاءة دورة التصنيع	تطبيق معايير الجودة في الإنتاج قياس جدوى البرامج التدريبية خفض دورة التصنيع	الإدارة العليا إدارة الموارد البشرية	تقارير الجودة تقارير متابعة الخطة التدريبية	شهري ربع سنوي
البعد البيئي والاجتماعي	تكاليف منع وإزالة الآثار البيئية تكاليف دعم المسؤولية المجتمعية	كفاءة وفعالية التكاليف البيئية كفاءة وفعالية تكاليف المشاركة المجتمعية	تقييم جدوى التكاليف البيئية تقييم الإنجازات في المشاركة المجتمعية	الإدارة العليا	تقارير تكاليف الأنشطة البيئية والمجتمعية	نصف سنوي سنوي

٤ - مراكز الإيراد (الهدف: زيادة الإيرادات)

الأبعاد	مقاييس الأداء	النتائج المستهدفة	المبادرات	المسئولية	آليات المتابعة	دورية التقييم
البعد المالي	معدل تطور المبيعات معدل تطور الإيرادات نسبة المبيعات النقدية نسبة المبيعات الآجلة معدل تحصيل الديون معدل الديون المعدومة	زيادة المبيعات زيادة الإيراد زيادة المبيعات النقدية زيادة نسبة التحصيل	تطوير منافذ البيع والتوزيع تحسين الحملات الإعلانية	إدارة المركز إدارة التسويق	تقارير الموزعين والوكلاء تقارير الإيرادات تقارير المبيعات	يومي شهري ربع سنوي سنوي
بعد العمليات الداخلية	معدل دوران المخزون (مرة) وقت دورة التسليم معدل تطور العملاء (عدد/ قيمة) معدل دوران العملاء	زيادة معدل دوران العملاء زيادة معدل دوران المخزون	برامج تسويقية فعالة تخفيض المخزون تطوير خدمة العملاء	إدارة المركز إدارة التسويق	تقارير التسويق والبيع تقارير المخزون تقارير العملاء	يومي شهري ربع سنوي سنوي
بعد العملاء	الحصة من السوق (%) العملاء الجدد عدد أو % معدل دوران العملاء نسبة عدد شكاوى العملاء نسبة التسليم الفوري %	انخفاض شكاوى العملاء زيادة الحصة السوقية استقطاب عملاء جدد زيادة معدل دوران العملاء	تبني عناصر فعالة للمزيج التسويقي	إدارة المركز إدارة التسويق	تقارير مراكز التوزيع حسب المناطق الجغرافية تقارير الموزعين والوكلاء	يومي شهري ربع سنوي
بعد التعلم والنمو	دورة تقلص منتجات جديدة تكاليف التدريب والتطوير للعاملين الوقت المحقق لقيمة مضافة/ وقت دورة التسليم	تقديم منتجات بمواصفات فريدة ومنتطورة زيادة الحملات الإعلانية لترويج المنتجات انخفاض دورة التسليم	التميز من المنافسين الإعلان عبر المواقع الإلكترونية	إدارة المركز إدارة التسويق	تقارير عن تميز وجودة المنتجات	ربع سنوي سنوي
البعد البيئي والاجتماعي	نسبة الالتزام بتخفيض ملوثات البيئة % نسبة تحسين الصورة الذهنية للمجتمع %	زيادة الحصة السوقية تحسين الصورة الذهنية للشركة أمام المجتمع	تسويق منتجات آمنة بيئياً توقيع بروتوكولات تعاون مع المؤسسات الاجتماعية	إدارة المركز إدارة التسويق	تقارير الالتزام بالأنشطة البيئية والاجتماعية	ربع سنوي سنوي

سابعاً: النتائج والتوصيات

توصل الباحث إلى العديد من النتائج المرتبطة بالإطار النظري والدراسة الاستطلاعية للشركات الصناعية العاملة بمدينة السادات وعدد من التوصيات يمكن تناولها بإيجاز على النحو التالي:

١- نتائج البحث: تتمثل نتائج البحث في ضوء استعراض الدراسات السابقة والدراسات الاستطلاعية

للشركات الصناعية بمدينة السادات والسادس من أكتوبر ودراسة الحالة واختبار فرض البحث في الآتي:

١- صحة فرض البحث والذي ينص على أنه لا تقوم الشركات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء

المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية كأداة لتطوير نظام محاسبة المسؤولية".

٢- يسهم استخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية في وضع الخطط والاستراتيجيات

المثلى التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف التي تبناها الشركة (تعظيم الثروة، وتطوير قدرات

العاملين الابتكارية، وتخفيض تكلفة المنتجات وتحسين جودة العمليات الداخلية، وزيادة رضا

وولاء العملاء لمنتجات الشركة والحفاظ على البيئة المحيطة وتحسين خدمة المجتمع ... الخ).

٣- تزايد أهمية تكامل المؤشرات المالية وغير المالية في تطوير نظام محاسبة المسؤولية لتقييم الأداء

التشغيلي والمالي والاستراتيجي للشركة، والتي تكشف عن مدى قدرتها على تحقيق الأهداف

الاستراتيجية التي تم وضعها بشكل مسبق ومن ثم تحديد الخلل (الانحرافات) في تحقيق هذه

الأهداف والوقوف على الأسباب والمبررات الرئيسية التي أدت إلى وجودها ووضع آلية فعالة

لمحاسبة المسؤولين عنها في مراكز المسؤولية.

٤- يركز نجاح نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء التشغيلي والاستراتيجي على عدد من المقومات

الرئيسية أهمها:

- وجود هيكل تنظيمي جيد بحيث يوضح خطوط السلطة والمسئولية والعلاقات بين الأقسام والإدارات المختلفة بالمنشأة.
- تحديد مراكز المسئولية بالشركة من خلال التركيز على مستوى كل من مراكز الاستثمار - مركز التكلفة - مركز الإيراد - مركز الربحية).
- توافر أنظمة تخطيطية ورقابية فعالة.
- تحليل الانحرافات بمراكز المسئولية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.
- تقديم تقارير جيدة عن الأداء الإجمالي وعلى مستوى مراكز المسئولية.
- تطبيق سياسات الثواب والعقاب لتحفيز العاملين وحثهم على تحقيق الأهداف المنشودة.
- ٥- كشفت نتائج الدراسة الاستطلاعية لمجموعة الشركات الصناعية عن وعي وإدراك إدارة بعض الشركات بأهمية تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية على المستوى الإجمالي بهدف تحسين الأداء المالي والتشغيلي.
- ٦- عدم قيام إدارة الشركات الصناعية بالاستفادة من مقومات بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المالية وغير المالية في تحسين نظام محاسبة المسئولية بمراكز الاستثمار، التكلفة، الإيراد، الربحية.

٢/٧ توصيات البحث: في ضوء الدراسة ونتائج البحث تتمثل أهم التوصيات فيما يلي:

- ١- ضرورة قيام الشركات الصناعية بتعظيم الاستفادة من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (الخمسة) وتحقيق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية من خلال تحديد الأهداف والخريطة الاستراتيجية والمقاييس والنتائج المستهدفة والمبادرات على مستوى مراكز المسئولية، ودورها في تحسين عملية المتابعة والرقابة على المسؤولين بكل مركز من مراكز المسئولية بها.

٢- يجب أن تتبنى إدارة الشركة تطوير وتنفيذ نظام محاسبة المسؤولية بالارتكاز على مفهوم ومقومات وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن وأن تحظى بالاهتمام الكاف كجزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي داخل المنشأة وتوعية العاملين بثقافة المسائلة وأهمية هذا النظام لتطوير نظام التعاون بين مستويات المختلفة داخل المنشأة.

٣- يجب أن تتضمن تقارير الأداء لمراكز المسؤولية كافة الأبعاد بمقاييسها المالية وغير المالية التي تخضع لرقابة المسؤولين عن هذه المراكز واستبعاد تلك التي لا تخضع لرقابتهم وذلك لتحقيق مبدأ المسؤولية على قدر السلطة.

٤- العمل على بث روح المشاركة والمسؤولية التضامنية للمبادرات والمقاييس والنتائج المشتركة بين مراكز المسؤولية المختلفة.

٥- ضرورة قيام شركة جهينة للصناعات الغذائية بتقسيم الشركة إلى مجموعات من مراكز المسؤولية واستخدام بطاقة الأداء المتوازن للتخطيط والمسائلة والمحاسبة وتقييم الأداء لمديري مراكز المسؤولية في ضوء الأهداف ومقاييس الأداء المالية وغير المالية والمبادرات والنتائج المرجوة والمحققة لكل مركز وبعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

المراجع:**أولاً: المراجع العربية:**

- ١- أبو قحف، عبد السلام، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٢.
- ٢- إدريس، وائل محمد الغالبي، طاهر محسن، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن دار وائل للنشر، ٢٠٠٩.
- ٣- الجديبة، علي حسن، "قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٧.
- ٤- الربيعي، جبار حاسم، عبد المطلب، ندى، "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية"، ٢٠٠٥.
- ٥- الرزقي، ديابا جميل، "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة دراسة تطبيقية رسالة ماجستير كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٧.
- ٦- الظاهر، نعيم إبراهيم، الإدارة الاستراتيجية المفهوم الأهمية التحديات، عالم الكتاب الحديث، عمان، ٢٠٠٩.
- ٧- العمري، أحمد، خشارمة، حسين، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك مجلد، ٢٠، العدد ١-أ، ٢٠٠٤.
- ٨- العواجي، وائل عمران، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن لرفع كفاءة القطاع الصحي في مصر مع دراسة تطبيقية على مستشفى ٥٧٣٥٧ لسرطان الأطفال"، المجلة العلمية للبحوث

والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، الجزء الأول، المجلد الثامن

والعشرون، ٢٠١٤.

٩-الفضل، مؤيد شعبان، عبد الكريم، "المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار

زهرا للنشر، عمان، ٢٠٠٣م.

١٠- بلا سكة، صالح، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المنشأة

الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة في بعض الشركات"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات

عباس، ٢٠١٢، www.univ.setif.dz

١١- جودة، عبد الحكيم مصطفى وآخرون، "مدى تطبيق محاسبة المسئولية في الفنادق الأردنية

(دراسة ميدانية)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، جامعة الزرقاء الأهلية، المجلد التاسع،

العدد الثاني، الزرقاء، الأردن، ٢٠٠٩، ص ٢٣-٤٩.

١٢- حمادي، نبيل، عبادي، فاطمة الزهراء، مقومات تحسين أداء المنشآت الاقتصادية في إطار

التنمية المستدامة"، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنشأة في ظل التنمية

المستدامة، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، الجزائر، ١١-١٠ نوفمبر ٢٠٠٩.

١٣- زغلول، جودة عبد الرؤوف، "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء

الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة

طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٣.

١٤- شاهين، عبد الحميد أحمد، "مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن bsc كأحد الاتجاهات

الحديثة للمحاسبة الإدارية مع دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة،

جامعة طنطا، العدد الأول، الجزء الأول، ٢٠٠٣.

- ١٥- صالح، رضا إبراهيم، "أثر استخدام المقياس المتوازن للأداء في تطوير الأداء المالي الاستراتيجي للبنوك التجارية المصرية في ظل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات دراسة نظرية وتطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الخامس والأربعون، ٢٠٠٨.
- ١٦- عبد القادر، صالح، "تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة ميدانية في مؤسسة سونلفاز حضري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ٢٠١٣.
- ١٧- عبد اللطيف، عبد اللطيف، تركمان، حنان، "بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٢٨) العدد (١) ٢٠٠٦، ص ١٤٤.
- ١٨- غلاء، أبو بكر غلاء محمد، مدى توفر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية اللبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، ٢٠٠٥.
- ١٩- فودة، شوقي السيد، "إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال بطاقة الأداء المتوازن (BSC) دراسة نظرية تطبيقية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل العدد الثاني، ٢٠٠٥، ص ٢-٥٢.
- ٢٠- محاد، عربوة، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمنشآت المتوسطة للصناعات الغذائية دراسة مقارنة رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارة جامعة فرحان عباس، ٢٠١١.

- ٢١- مليحي، مجدي، تطوير القياس المتوازن للأداء كمدخل لقياس الشفافية في التقارير المالية المنشورة منشآت الأعمال المصرية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها العدد الثاني، المجلد الأول، ٢٠١١.
- ٢٢- ميده، إبراهيم عمر، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات مجلة جامعة دمشق، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، ٢٠٠٣.
- ٢٣- نشوان، إسكندر محمود، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تطوير استراتيجية منشآت المراجعة لتحقيق جودة الأداء المهني دراسة ميدانية بدولة فلسطين " رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠١١.
- ٢٤- د. يوسف. بومدين بطاقة الأداء المتوازن مقارنة فكرية ومنهجية حديثة في مجال التغيير التنظيمي وإطار مؤسسي داعم للإبداع الدائم في منظمات الأعمال الحديثة، الملتقى الدولي حول: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنشآت الحديثة، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، مايو ٢٠١١.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

٢٥- Allahverdi.Metin., "Centrifugal Administration And Responsibility Accounting System In Businesses", The Clute Institute International Academic Conference, Munich, Germany, ٢٠١٤, pp٣٧٤-٣٨١.

٢٦- AISHaikh.A&Mohammed., "Performance Evaluation of Palestinian Telecommunication Corporations by using Balanced Scorecard approach" , Master research non puplish, College of Commerce, Islamic University- Gaza, Palestine, __٢٠٠٧, available at: www.ssrn.com .

٢٧- Atu.Omimi.et.al., "Responsibility Accounting: An Overview", IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM) Volume ١٦, Issue ١. Ver. IV (Jan. ٢٠١٤),www.iosrjournals.org, PP ٧٣-٧٩.

٢٨- Farooq.A&Hussain.Z., "Balanced Scorecard Perspective on Change and Performance: A study of Selected Indina Companies" Journal of Global Strategic Management No.١٠, December.٢٠١١, pp٣٧-٤٨.

٢٩- Gerald.D & Aaron.D., "Does balanced scorecard improve performance? " management accounting quarterly , vol.٨ , iss.١ , ٢٠٠٦, pp ١-١٠.

٣٠- Hansen.G,et.al., " Integrating Strategy and Corporate Community Involvement in a. Balanced Scorecard" Results from Action Research at Merck Thailand Ltd", ٩th EURAM Conference, Liverpool, UK, May ١١-١٤, ٢٠٠٩, ppl-٣٦.

३१- Homgren.Ch.t,et.aL, "Cost Accounting:Amanagerial Emphasis",Pearson Edducation Limited,२०१०,pp ०८-१०.

३२- Kampanje.B.," twenty years after balanced scorecard " , available at: www.ssm.com, २०१२, pp १-६.

३३- Kaplan.R & Norton.D., "The strategy focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment" , Boston , Mass : Harvard Business school press, २००१ .

३४- Kaplan.R & Norton.D., The Blanched Score Card: Translating strategy into action” , Boston , Mass : Harvard Business school press, १९९६.

३०- Mojgan.S.," Examining the role of responsibility accounting in organizational structure " , American academic & Scholarly research journal ,Vol.४,No.०,Special Issue,२०१२,pp1-६.

३६- Morisawa, T./Building Performance Measurement Systems with the Balance scorecard Approach”, Nomura Research Institute (NAI) Papers, No. ४०, April, २००२.

३१- Nzuve.S & Nyaega.G., "Application of balanced scorecard in performance measurement at Essar Telecom Kenya limited", available at: www.ssrn.com .Electronic copy ,२०१३,pp ०-९.

३८- Patel, A.,"Responsibility accounting : a study in theory and practice " , Indian journal of applied research, Vol.३ , lss.३ , २०१३,pp1-३.

३९- Phadnis.S., "The Balanced Scorecard" Quality & productivity Journal march, २००२, www.symphonytech.com.pp १-१.

۴۰- Shutibhinyo.w., "Balanced scorecard Attributes: Key Determinant and Perceived Benefits", Global Journal of Business Research, vol.۷, No.۲,

۲۰۱۳, pp ۱-۸.

۴۱- Sidiropoulos.M, et.al., "Applying sustainable indicators to corporate strategy: the Eco- Balanced scorecard", Available from: Gustoes, May ۲۰۱۴, environmental research, engineering and management, Vol.

۱, No.۲۷, ۲۰۰۴, pp ۲۸-۳۳.