

دراسة تحليلية للتكامل بين محاسبة ترشيد الفاقد و بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الحكومية

ايناس مصطفى السيد محمد مهدي

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على التكامل بين محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على الوحدات الحكومية في زيادة كفاءتها وفعاليتها من خلال محاولة عمل دراسة تحليلية لتطبيق مبادئ محاسبة ترشيد الفاقد التي تقوم على مفهوم مدخل محاسبة ترشيد الفاقد والتعرف على بعض أنواع الفاقد في الوحدات الصناعية، وأيضا على خطوات التي يتم من خلالها تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد ونتائج التحول إليها، كما تم التركيز على أهم المبادئ التي تتسم بها محاسبة ترشيد الفاقد والأهمية التي تعود من خلالها وكذلك بعض الخصائص التي تتميز بها. وأيضا تم التعرف على مفهوم بطاقة الأداء المتوازن والأبعاد التي تشتمل عليه من خلال المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، والتي تتمثل في خمسة أبعاد (البعد المالي، بُعد العملاء، بُعد العمليات الداخلية، بُعد التعلم والنمو، البعد الاجتماعي والبيئي)، وكذلك تم معرفة أسباب نشأتها وتطويرها، كما تم عرض خطوات تصميمها وتطبيقها وأهم المشاكل التي يمكن أن تواجه تطبيقها.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن العمل بمدخل محاسبة ترشيد الفاقد منفرداً حيث أنه لا يستطيع أن يحقق الزيادة في كفاءة وفعالية الأداء وحده، بل يلزم تصافر الأسلوب المناسب معه لتحقيق التميز الذي يُمكن من الاستمرار. وأنه يجب نشر الوعي بأهمية تطبيق المنشآت لمدخل محاسبة ترشيد الفاقد، وبطاقة الأداء المتوازن معاً، لما لهما من تأثير إيجابي فعال على الأداء.

Abstract:

This research aims to identify the integration between The Lean Accounting and the Balanced Scorecard and its impact on the government units in increasing their efficiency and effectiveness through an analytical study to apply the principles of The Lean Accounting based on the concept of The Lean Accounting and identify some types of losses in industrial units, and also on the steps through which The Lean Accounting and the results of the transition to it, was also focused on the most important principles that are characterized by The Lean Accounting and the importance of the return as well as some of the characteristics that characterize them. The concept of balanced scorecard and its dimensions was also identified through financial and non-financial metrics, which are represented in five dimensions (financial dimension, customer dimension, internal operations dimension, learning and growth dimension, social and environmental dimension). The steps of its design and implementation and the most important problems that could be encountered in its application were also presented.

The study concluded that The Lean Accounting cannot work alone as it cannot achieve increased efficiency and effectiveness alone, but it is necessary to combine the appropriate method with it to achieve excellence that can be sustained. Awareness of the importance of implementing The Lean Accounting facilities and

a balanced scorecard should be raised, as they have an effective positive impact on performance.

أولاً: المقدمة

يعبر مدخل محاسبة ترشيده الفاعل عن ذلك النظام المحاسبي الذي صمم لتلك المنشآت التي طبقت فكر الترشيده في كل التوجهات اليومية للمحاسبة سواء في طرق القياس أو الرقابة، مما يسمح باتخاذ قرارات أفضل من خلال تقديم معلومات ملائمة تتسم بالدقة والوضوح والقابلية للفهم عن التكلفة على الربحية والنمو، مع الحفاظ على التوافق الكامل والامتثال للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP فيما يتعلق بمتطلبات إعداد التقارير الخارجية والداخلية (Fullerton, 2013, P.51).

كما تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، التي تتميز عن غيرها من أساليب الرقابة وتقويم الأداء في الجمع بين مقاييس الأداء المالي ومقاييس الأداء غير المالي التي تصف بسهولة تتبعها وربطها باستراتيجية المنشأة (Fooladv, 2015, P.951).

هذا، والجدير بالذكر أن الحاجة لتطوير أداء الوحدات الحكومية تتبع من أهمية الدور الذي تقوم به الوحدات الحكومية في عملية التنمية بأبعادها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن هنا يجد الباحث أن كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية عند تأدية خدماتها يؤدي بالمجتمع الى النمو والتطور الاقتصادي والاجتماعي.

ثانياً: الدراسات السابقة:

١- دراسة (Darmawan, 2019)

هدفت الدراسة إلى تحديد وتحليل أداء شركة PT لتطوير الموظفين استناداً إلى طريقة بطاقة الأداء المتوازن، من خلال الأداة التحليلية المستخدمة في هذه الدراسة وهي العائد على الأصول (ROA)، والعائد على الأسهم (ROE)، وكان

الغرض من الدراسة هو اكتساب العملاء، الاحتفاظ بالعملاء، معدل الخطأ في الخدمة، زمن الاستجابة، ابتكار المنتج وإنتاجية الموظف.

توصلت الدراسة إلى أن البعد المالي الذي تم رؤيته من عائد النفقات المعيشية يعتبر أقل، مما يدل على قدرته التعاونية على تحقيق انخفاض في إجمالي الأصول، ويعتبر عائد الاستثمار أقل مما يظهر في قدرة التعاونيات على الحصول على الأرباح من إجمالي حقوق المساهمين، وأن وجهة نظر العميل بشأن اكتساب العملاء والاحتفاظ بالعملاء كافية وتفتقر إلى الأداء، ويشار إلى ذلك بمعدل الاستحواذ والاحتفاظ، ويمكن رؤية بُعد العمليات الداخلية من ناحية أداء الموظف جيداً ويشار إليه بمستوى خطأ الموظف في تقديم الخدمات التي تشهد انخفاضا، ويعتبر بُعد التعليم والنمو الذي يظهر من خلال أداء موظفي الإنتاج كافياً، ويظهر ذلك في إيرادات التشغيل التعاونية من خلال عدد الموظفين المتاحين.

٢- دراسة (Safak & Sena, 2019)

هدفت الدراسة إلى توضيح أن محاسبة ترشيد الفاقد تدعم الإنتاج الخالي من الفاقد في مفهومه المالي، وله منظور مختلف عن منهج التكاليف التقليدية، كما أن النقطة الرئيسية في محاسبة ترشيد الفاقد هي إزالة أو تقليل الفاقد في النظام.

توصلت الدراسة إلى تحليل جانب محاسبة ترشيد الفاقد في شركة إنتاج الأسلاك التي تعمل في مجال صناعة السيارات، وتم تطبيق طرق الإنتاج الخالي من الفاقد في تطبيقات موازنة الشركة والخطة مع تقييم نتائجها في الدراسة على أساس نظام محاسبة ترشيد الفاقد.

٣- دراسة (Mulia, 2019)

هدفت الدراسة إلى ترجمة المهام الاستراتيجية التنظيمية من خلال بطاقة الأداء المتوازن إلى أهداف عملية ومقاييس للأداء في أربعة أبعاد: البعد المالي وبُعد العميل وبُعد العمليات الداخلية وبُعد التعلم والنمو.

توصلت الدراسة إلى أن الأداء المالي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية جيد بما فيه الكفاية إذا تم ذلك من خلال فرض حظر على مستشفى PKU، أما بالنسبة إلى وجهة نظر العميل التي تم الحصول عليها من استطلاع رضا المرضى ، فإن المرضى يشعرون بالرضا عن أداء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولكن إذا كانت مبنية على اللوائح المتعلقة بمعايير الخدمة في المستشفى فيما يتعلق بمؤشرات رضا المرضى المعيارية التي يجب تحقيقها بنسبة ٨٠٪ ، فيمكن الاستنتاج بأن أداء معايير الإبلاغ المالية الدولية لا تزال بحاجة إلى تحسين. كما يوضح بُعد العمليات الداخلية لمؤشرات وقت انتظار الخدمة متوسط عدد ٦ دقائق للعقاقير التي تستلزم وصفة طبية و ١٢ دقيقة لخلط الأدوية التي تستلزم وصفة طبية، بالمقارنة مع الحد الأدنى من معايير الخدمة في المستشفيات لمؤشرات وقت انتظار الخدمة التي تتطلب معياراً ≥ 30 دقيقة للعقاقير التي تستلزم وصفة طبية و ≥ 60 دقيقة لخلط دواء الوصفات الطبية، كما يظهر بُعد التعلم والنمو لمؤشرات تدريب الموظفين أن ٤٠٪ من الموظفين تلقوا تدريباً في عام ٢٠١٨.

٤- دراسة (Daferighe & Offiong, 2018)

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير ممارسة محاسبة ترشيد الفاقد على إدارة النفايات في صناعة البيرة في نيجيريا. وتم اعتماد تصميم بحث استقصائي في هذه الدراسة، وكان المصدر الرئيسي للبيانات هي البيانات الأولية التي تم جمعها من خلال استبيان منظم من ٥٠ عاملاً في "Champion Breweries"، وتم تحليل البيانات التي تم جمعها مع إحصائية "Chi Square".

توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير كبير لممارسة محاسبة ترشيد الفاقد على إدارة النفايات في صناعة البيرة في نيجيريا، وأن هذه الصناعة في نيجيريا لا تزال تعمل بالمفهوم بالكامل.

٥- دراسة (هانئ أحمد، ٢٠١٨)

هدفت الدراسة إلى إيضاح أثر تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على توفير معلومات لنظام حوافز أداء العاملين لترشيد استهلاك الموارد عند تفعيل استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد.

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد ينتج عنه تحسن جوهري في أنشطة وعمليات المنشأة والتركيز على الأنشطة التي تعزز القيمة للعميل ومن ثم تعظيم قيمة المنشأة.

٦- دراسة (ليث نعمان، ٢٠١٨)

هدفت الدراسة إلى تفعيل عمليات تقويم الأداء في الوحدات عبر التركيز على انعكاسات دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق التكامل بين نظم المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرار.

توصلت الدراسة إلى أنه يزداد تأثير بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء عند توسيط تكامل نظم المحاسبة الإدارية مع نظم دعم القرار في بيئة الوحدات العراقية، وأوصت الدراسة بضرورة عمل الوحدات العراقية على الاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات، واستخدامها في ترشيد القرارات الإدارية.

يتضح للباحثة من خلال تحليل الدراسات السابقة، أن الدراسات تناولت بطاقة الأداء المتوازن في ضوء كونها منهج تفكير متوازن وأداة عمل تنفيذية تمكن الوحدة في حال تبنيها من تحقيق أهدافها الاستراتيجية ومن تقييم أدائها التشغيلي والمالي والاستراتيجي وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية بشكل متوازن بحيث توفر معلومات شاملة عن أدائها، كذلك تناولت مدخل محاسبة ترشيد الفاقد في ضوء التحسينات التي تحققت من جانب الشركات التي بدأت في تطبيق المحاسبة عن ترشيد الفاقد، وكذلك كيفية استخدام الأساليب المحاسبية المتمثلة لأجل تحسين الأداء التشغيلي للشركات التي بدأت التحول إلى الإنتاج الخالي من الفاقد بهدف خفض التكلفة، كما ركزت على تقييم أثر ممارسات سياسة الإنتاج الخالي أو كيفية التوافق مع

مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كمتغير تابع، كذلك تناولت الدراسات السابقة الأداء الحكومي وكيفية تطويره وعلاج مشاكله دون النظر إلى الأدوات الإدارية عامة، أو إلى بطاقة الأداء المتوازن أو تبني مدخل محاسبة ترشيد الفاقد خاصة.

ثالثاً: طبيعة المشكلة

إن التوجه إلى نظام ترشيد الفاقد، وتبنيه من جانب المحاسبة الإدارية، يمثل خطوة ايجابية نظراً للمزايا العديدة والمنافع المتوقعة التي يحققها هذا النظام خاصة في ظل التطور المستمر في البيئة الصناعية الحديثة ومناخ المنافسة السائد على العكس من نظم الإنتاج التقليدية، وأصبحت استراتيجيات ترشيد الفاقد من النماذج الرائدة في معظم الصناعات في الدول المتقدمة، حيث تعد العامل الرئيسي في وجود تحسينات مادية ملموسة ومستمرة (نهال الجندی، ٢٠١١، ص. ٢٣٧).

وأن بطاقة الأداء المتوازن تلعب دوراً استراتيجياً في تخفيض التكلفة وتقديم المنتج بجودة عالية بما يتناسب مع احتياجات العملاء، مما يؤدي في النهاية إلى تدعيم المركز التنافسي للمنشأة والتطلع لعالم أوسع بالتحول للأسواق العالمية، بهذه الطريقة تصبح بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لتحقيق استراتيجيات الوحدة، الممثلة في الاستخدام الأمثل لمواردها، عبر نظام ترشيد الفاقد، من خلال تبنيها محاسبة ترشيد الفاقد (محمد خليفة، ٢٠١٨، ص. ٨٧٦).

وفي سبيل ذلك تجدر الإشارة إلى أن التطور في الوحدات الحكومية قد أدى إلى عدم كفاية أساليب المحاسبة التقليدية في توفير البيانات اللازمة لتقييم أداء بعض القطاعات التي تتولاها الدولة وذلك لضمان كفاية استخدام الوحدات الاقتصادية للموارد المتاحة أفضل استخدام ممكن، ومن هنا أصبح من الواجب أيضاً تطوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة في بعض الوحدات الحكومية حتى تصبح قادرة على توفير البيانات اللازمة لقياس النتائج المالية والاقتصادية من جانب، وتطوير أدائها من جانب آخر.

وفي هذا الصدد، يمكن بلورة المشكلة البحثية، من خلال التساؤلات الآتية:

- ١- ما هو أثر الإطار التكاملي الذي يربط بين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن على تطوير منظومة الأداء الحكومي؟
- ٢- هل استخدام بطاقة الأداء المتوازن تساعد في زيادة كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الحكومية؟
- ٣- هل استخدام مدخل محاسبة ترشيد الفاقد يؤدي دوراً هاماً في دعم إدارة الوحدات الحكومية في تحقيق هدفها الاستراتيجي المتمثل في الاستخدام الأمثل للموارد؟

رابعاً: أهداف البحث

تسعى الباحثة من هذه الدراسة إلى تحقيق هدف عام، وهو بيان أثر استخدام محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الحكومية، ومن هذا الهدف العام يمكن اشتقاق عدة هدف فرعي، وهو:

- دراسة الإطار النظري لمدخل محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن.

خامساً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث كنتيجة لمجموعة من الاسباب أهمها:

- ١- تبني أحد الموضوعات الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي المعاصر، وهو الدور الذي تقوم به محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الحكومية.
- ٢- استحداث أساليب حديثة لإدارة موارد الوحدات الحكومية بدلاً من النظم التقليدية بهدف زيادة كفاءة وفعالية القرارات المتخذة.

سادساً: منهج البحث

سوف تعتمد الباحثة على المنهج الإستقرائي وذلك من خلال ملاحظة الظاهرة على النحو الذي تبدو عليه بصفة طبيعية، ثم الإطلاع على الدراسات السابقة والاعتماد على النظريات العلمية لتحديد الخلفية النظرية للبحث لطبيعة وكيفية

دراسة تحليلية للتكامل بين محاسبة ترشيد الفاقد و بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية ...

أيمناس مصطفى السيد محمد ممددي

الإستفادة منها في معالجة مشكلة البحث، وذلك لتكوين الإطار النظري للبحث، وإستخلاص النتائج، للوصول إلى النتائج العامة للبحث.

سابعاً: تقسيمات البحث

• القسم الأول: الإطار النظري للبحث:

يتناول دراسة تحليلية من خلال التعرف على مفهوم مدخل محاسبة ترشيد الفاقد وكذلك التركيز على أهم المبادئ التي تنسم بها محاسبة ترشيد الفاقد والأهمية التي تعود من خلالها وكذلك بعض الخصائص التي تتميز بها. وأيضاً تم التعرف على مفهوم بطاقة الأداء المتوازن والأبعاد التي تشتمل عليه من خلال المقاييس المالية والمقاييس غير المالية، والتي تتمثل في خمسة أبعاد (البُعد المالي، بُعد العملاء، بُعد العمليات الداخلية، بُعد التعلم والنمو، والبُعد الاجتماعي والبيئي)، وكذلك أهميتها والمزايا التي تتميز بها.

• القسم الثاني: النتائج والتوصيات:

- النتائج
- التوصيات

القسم الأول: الإطار النظري للبحث

أولاً: الإطار العام لمحاسبة ترشيد الفاقد

١- مفهوم محاسبة ترشيد الفاقد

تناول العديد من الكُتاب تعريف مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، والذي يعبر عن عملية تكبير يمكن تطبيقها في الوحدات بأنواعها المختلفة صناعية أو هندسية أو غيرها، ومن أهم هذه التعريفات ما يلي:

كما عرفها أحد الباحثين أنها "مجموعه من الإجراءات والضوابط تسعى للانتقال من الأساليب المحاسبية التقليدية إلى نظام يقيس ويحفز ممارسات المنشأة نحو ترشيد الفاقد" (فوزى هيكل، ٢٠١٣، ص. ٢٣٣).

كما عرفها آخر بأنها "استراتيجية لتحقيق التحسين المستمر في الأداء، من خلال التخلص من كل أنواع الفاقد في الموارد، والوقت في كل أعمال المنشأة" (Gobinath, 2015, p. 8).

ومن خلال التعريفات السابقة ترى الباحثة أن مدخل محاسبة ترشيد الفاقد يعتبر مدخل متطور يعمل على تدنيه الفاقد بكافة أشكاله وصورة وتقوم الوحدات بتطبيقه بهدف التخلص من الفاقد في كل عمليات الوحدة ومن ثم التحسن المستمر لعملياتها.

٢- المبادئ التي تركز عليها محاسبة ترشيد الفاقد (هانئ محاريق، ٢٠١٨، ص. ٦٦٠)

في سبيل ترشيد الفاقد فإن هناك خمسة مبادئ أساسية تؤدي إلى كيفية أداء الأنشطة في الوحدات الحكومية، وتتمثل هذه المبادئ في:

المبدأ الأول: القيمة Value

تتمثل نقطة البداية في محاسبة ترشيد الفاقد في تقديم القيمة التي تقدمها للوحدة الحكومية، وبالتالي فالتعرف على احتياجات ومتطلبات الوحدة أصبح يمثل النقطة المحورية أي المدخلات الرئيسية التي يعتمد عليها فريق العمل بغرض تعظيم مساهمة الأنشطة والعمليات في توفير تلك القيمة المنشودة.

المبدأ الثاني: تدفق القيمة Value Stream

في سبيل توفير القيمة المنشودة يجب تحديد مسار تدفق القيمة، وقد يحتوي كل مسار على مجموعة من العمليات والأنشطة تنتصف بالترتيب التتابعي وتتصل ببعضها البعض وتؤدي في نهاية الأمر إلى تحويل أمر الوحدة الحكومية إلى قيمة.

المبدأ الثالث: التدفق ونظام السحب Flow and Pull system

ويقتضي هذا المبدأ أنه لا يتم الإنتاج إلا إذا كان هناك طلب من العميل وهذا يتعارض مع فكر الإنتاج التقليدي والذي يقوم بإنتاج دفعات كبيرة من المنتجات لتحقيق أقل تكلفة للوحدة.

المبدأ الرابع: الإتمام Perfection

تسعى محاسبة ترشيد الفاقد إلى الوصول للأفضلية والوصول إلى إرضاء العميل وتعزيز القيمة المقدمة له وتدنية الفاقد والهدر بكافة أشكاله وأنواعه، وذلك من خلال إحداث تحسينات جوهرية مستمرة على العمليات تؤثر بصورة إيجابية على التكلفة والجودة وبالتالي القيمة المقدمة للعملاء.

المبدأ الخامس: تأهيل العاملين Qualifying

وقد تتطلب محاسبة ترشيد الفاقد أن يكون هناك حافز وانتباه مستمر لدى كل العاملين بالوحدة للتخلص من أي فاقد خلال تدفق القيمة، ولتحقيق ذلك لابد أن يتم تزويد العاملين بالمعلومات الصحيحة عن التدفق وعن الفاقد والضائع وفي التوقيت الملائم، أيضا لابد من تعليمهم كيفية حل المشاكل التي تتسبب في الفاقد والضائع وإعطائهم السلطة لذلك، حيث أنه لا يمكن الاعتماد فقط على الإدارة في تحقيق ذلك.

٣- أهمية محاسبة ترشيد الفاقد (منى المقهوى، ٢٠١٢، ص. ١٩٠)

تتلخص أهمية محاسبة ترشيد الفاقد في عدة نقاط هي:

- أ- توفر معلومات لاتخاذ قرارات أفضل وتؤدي هذه القرارات إلى تحسين الإيرادات والربحية.
- ب- تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الفاقد عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية.
- ج- تحديد المنافع المالية المتوقعة من تطبيق فكر محاسبة ترشيد الفاقد والضائع والتركيز على الاستراتيجيات التي تحقق هذه المنافع.
- د- تشجيع التحسينات طويلة الأجل عن طريق تقديم معلومات وإحصائيات عن

المركز المالي للوحدة.

هـ- التركيز على قيمة العميل عن طريق الربط بين قياس الأداء وبين مسببات نشأة القيمة.

٤- الخصائص المميزة لمحاسبة ترشيده الفاعل (منى المقهوى، ٢٠١٢، ص. ١٩٠) تتسم أساليب المحاسبة الإدارية بمجموعة من الخصائص التي تحقق أهداف الوحدة وهي:

- أ- يجب أن يكون نظام المحاسبة أحد فروع نظم المعلومات في المنشأة ويجب أن يتوافق ويتكامل مع المفاهيم التي يعمل في ظلها هذا النظام.
- ب- يجب أن يتسم النظام المحاسبي بالبساطة قدر الإمكان.
- ج- يجب أن يعمل النظام على التخلص من خطوات إعداد التقارير غير الضرورية.
- د- يجب أن يوفر النظام المعلومات الدقيقة عند تحديد تكلفة المنتج.
- هـ- يجب أن يساعد النظام على إحلال تكلفة التمويل محل الأجور الصناعية المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

ثانياً: الإطار العام لبطاقة الأداء المتوازن

١- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

فقد عرفها أحد الباحثين على أنها "مجموعه من أنظمه التقييم التي تستخدم لتقييم أداء المؤسسة، ونظام القياس المتوازن للأداء يضع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة في شكل بيانات لتقييم الأداء ثم يتم اختبار هذه البيانات في أوقات مختلفة، وبهذه الطريقة يتم التأكد من مصداقية نظم التقييم وأنه تم استخدامها لتحقيق الاستراتيجية المستهدفة، ويتكون نظام القياس المتوازن للأداء من أربعة أبعاد هم البعد المالي، بُعد العملاء، بُعد العمليات الداخلية، بُعد التعلم والنمو" (Tian, 2012, P. 34).

كما عرفها باحث آخر بأنها "نظام إداري متكامل يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للمنشأة لتتبع ترجمة رؤيتها الاستراتيجية

ضمن مجموعة مترابطة من مؤشرات الأداء التي لا تستخدم على المستوى التشغيلي فحسب ولكن أيضا لتحقيق الترابط والاتصال بين المستوى التشغيلي والاستراتيجي" (مراد كواشي، ٢٠١٤، ص. ٥٠١).

تري الباحثة من خلال التعريفات السابقة إن بطاقة الأداء المتوازن أداء تهتم بإدارة وتقويم الأداء في مختلف الوحدات وذلك من خلال ترجمة الرؤية الاستراتيجية لهذه الوحدة إلى مجموعه تشتمل على المقاييس المالية وغير المالية والتي تتنوع لتشتمل على كل أبعاد الأداء من حيث البعد المالي، بُعد العملاء، بُعد العمليات الداخلية، بُعد التعلم والتطور، البعد الاجتماعي والبيئي.

٢- الأبعاد التي تركز عليها بطاقة الأداء المتوازن (خالد التمي، منى مرعي، ٢٠١٨، ص. ٢٦٠)

تعد بطاقة الأداء المتوازن التي قدمها Kaplan and Notron من أبرز نماذج تقييم الأداء وأكثرها شيوعاً، والتي قدمت إطاراً يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية، إضافة إلى ربط تلك المقاييس برؤية واستراتيجية الوحدة، وهو ما يجعلها نموذج متكامل يجمع بين المقاييس المالية وأربعة أبعاد إضافية تشكل المقاييس غير المالية، وبذلك تضم خمس أبعاد تغطي البعد المالي، بُعد العملاء، بُعد العمليات التشغيلية الداخلية، بُعد والنمو والتعلم، البعد الاجتماعي والبيئي وفيما يلي عرض لتلك الأبعاد:

أ- البعد المالي Financial Perspective:

يقصد به أن تتم عملية تقييم الأداء المؤسسي وما يستتبع ذلك التقييم من قرارات أخذه في الاعتبار الجانب المالي والذي يعتمد على مجموعة من مقاييس الأداء المالية التقليدية مثل معدل نمو المبيعات، ربحية التشغيل، معدل العائد على رأس المال، والتي توضح مدى مساهمة تطبيق وتنفيذ استراتيجية الوحدة في تحقيق الأرباح المستهدفة، ويؤكد Kaplan and Notron, 1997 على أن هذا البعد يجب على التساؤل المتعلق بالكيفية التي يرى بها المساهمون في المنظمة.

ب- بُعد العملاء Customer Perspective:

يقصد به أن تأخذ عملية قياس وتقييم الأداء المؤسسي بعين الاعتبار ما تقدمه الوحدة من منتجات للعملاء أو خدمات مرتبطة لهذه المنتجات، أو ما تقدمه المؤسسة من خدمات للمجتمع، الأمر الذي يمكن أن يستدل معه درجه رضاء العملاء عن أداء الوحدة، ومن أهم المقاييس المستخدمة في هذا البُعد الاحتفاظ بالعميل الحالي، اكتساب عميل جديد، رضاء العميل، الحصة السوقية، ويؤكد Kaplan and Notron, 1997 أن هذا البُعد يجيب على التساؤل المتعلق بكيفية رؤية العملاء للوحدة.

ج- بُعد العمليات التشغيلية الداخلية Internal Business process

:Perspective

يعكس هذا البُعد العمليات الحرجة التي ينبغي أن تتفوق فيها الوحدة على غيرها من الوحدات، ويركز هذا البُعد على الإجراءات الداخلية التي تؤثر بفاعلية على رضاء العملاء وتحقيق الأهداف المالية للوحدة، وهذا يتطلب تحديد إجراءات جديدة تمامًا والتي بها تتمكن الوحدة من التفوق على غيرها، وذلك من خلال التحسين المستمر للوضع القائم بما يخدم المدى القصير، ومن خلال الابتكار وتقديم سلع وخدمات جديدة بما يخدم المدى البعيد، ومن أهم المقاييس المستخدمة في هذا البُعد الجودة، التكلفة، التوقيت، إنتاجية العمليات الداخلية، ويؤكد Kaplan and Notron, 1997 أن هذا البُعد يجيب على التساؤل المتعلق بكيفية تحقيق رضا العملاء والملاك، و ما هي العمليات التي يجب أن تتفوق بها الوحدة على منافسيها.

د- بُعد النمو والتعلم Learning and Growth Perspective:

يعتبر هذا البُعد أساسي لدعم وتعزيز الأبعاد الثلاثة السابقة الذكر، حيث يعكس البنية التحتية التي تدعم قدرة الوحدة على الاستمرار في توليد القيمة لجميع أصحاب المصلحة في الوحدة من مساهمين و عملاء وعاملين ومجتمع، وإذا كان كل من بُعد العملاء، وبُعد العمليات التشغيلية تركز على وضع المنافسة الجاري لتنظيم الأعمال، فإن هذا البُعد يكون مطلوب لإدراك أن هذا الوضع يتغير باستمرار، وبالتالي يجب على كل العاملين بالوحدة أن يبحثوا باستمرار عن التعلم والابتكار والتحسين لكل

جوانب وأعمال التنظيم وللحفاظ على المزايا التنافسية وتحسينها في المستقبل البعيد، ومن أهم المقاييس المستخدمة في هذا البعد براءات الاختراع الجديدة، المنتجات الجديدة المقدمة إلى السوق، والوقت اللازم لتقديم منتج جديد إلى السوق، ويؤكد Kaplan and Notron, 1997 على أن هذا البعد يجب على التساؤل المتعلق بتحقيق التفوق، وكيف نقوى وندعم قدره الوحدة على التغيير والتطوير؟.

هـ- البعد الاجتماعي والبيئي Society Environment Perspective:

تشكل الشركة جزءاً مهماً من المجتمع الذي تعمل فيه مما يتطلب منها أن تساهم في تحقيق رفاهية ذلك المجتمع حفاظاً على استمرار نجاحها بالرغم من كونها لا تمثل المسؤول الوحيد عن ذلك ولكن عليها أن تجعل في أول اهتماماتها متابعة مسؤولياتها الاجتماعية وضمان كونها تساهم في استمرار ذلك من خلال حماية سلامة البيئة والمحافظة على صحة المواطنين المحيطين بها والعاملين فيها من خلال تجنب مخاطر التلوث فضلاً عن تحسين أداء العاملين من خلال سد احتياجاتهم وبالتالي تعزيز دور الوحدات في الإيفاء بمتطلبات المجتمع المحيط بها.

٣- أهمية بطاقة الأداء المتوازن (ليث حسون، ٢٠١٨، ص. ١٣٢)

إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن له أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الوحدة واستراتيجيتها ويمكن عرضها في نقاط كما يلي:

- أ- تعتبر بمثابة إطار شامل لتقييم الأداء ومن خلاله يتم تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة وذات العلاقة بالأداء المالي، والعاملين، والعمليات التشغيلية، والتعليم الداخلي والنمو.
- ب- تحقيق فهم إداري أعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الاستراتيجية المحددة.
- ج- المساعدة في التركيز على ما الذي يجب عمله لزيادة تقدم الأداء.
- د- توضيح الرؤية الاستراتيجية وتحسن الأداء وتضع تسلسلاً للأهداف وتوفر التغذية العكسية الاستراتيجية للوحدة، وتربط المكافآت بمعايير الأداء.

- هـ- تمنح إطارًا إداريًا لتطبيق الاستراتيجية، كما تسمح للاستراتيجية نفسها بالتطور لتجارى التغييرات البيئية المحيطة سواء كانت تنافسية أو سوقية أو تكنولوجية.
- و- بمثابة الحجر الأساسي للنجاح الحالي والمستقبلي للوحدة بخلاف المقاييس المالية التقليدية التي تقيد بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلاً.
- ز- تمنح المديرين القدرة على النظر إلى نشاط وحدتهم من خلال أربعة محاور مهمة، فهي تعكس الصورة الفعلية للأداء من خلال المقاييس المالية والتشغيلية، كما أنها تحد من المعلومات التي تزيد عن الحاجة عن طريق خفض المقاييس غير المرتبطة بالأنشطة الحرجة.

٤- مزايا بطاقة الأداء المتوازن (عمرو عبدالله، ٢٠١٣، ص. ١٢٣)

- تلعب بطاقة الأداء المتوازن دورًا استراتيجيًا في تخفيض التكلفة وتقديم المنتج بجودة عالية بما يتناسب مع احتياجات العملاء، مما يؤدي في النهاية إلى تدعيم المركز التنافسي للوحدة والتطلع لعالم أوسع بالدخول للأسواق العالمية، بهذه الطريقة تصبح بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لتحقيق استراتيجية الوحدة، مما يجعلها تحقق عدة مزايا أهمها:
- أ- يساعد في ترجمة رؤية واستراتيجية المؤسسة إلى أعمال واقعية يمكن القيام بها.
- ب- يعمل على نقل أهداف ومقاييس الجوانب المختلفة للأداء إلى جميع الوحدات داخل المؤسسة.
- ج- يساعد في حل الكثير من المشاكل واتخاذ العديد من القرارات من أجل تحسين الأداء.
- د- يعمل على وضع نظم للمكافآت والحوافز للعاملين عند تحقيق الأهداف.

هـ- يتضمن العديد من التوازنات مثل التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، التوازن بين المقاييس الداخلية والخارجية.
و- يمكن الوحدة من إدارة متطلبات الأطراف ذو العلاقة (المساهمين – العملاء - الموظفين).

ز- يحسن من أنظمة الرقابة والمحاسبة وذلك بسبب إدخال المقاييس غير المالية.
ح- دمج مختلف أقسام الوحدة وجعلها تعمل بالتوازي لتحقيق النتائج المرجوة من خلال تحسين قدرات الوحدة ككل في وقت واحد وأزاله الحواجز بين القطاعات.

ط- كل بُعد من الأبعاد يمثل حلقة في سلسلة السبب والنتيجة والتي في نهاية كل منها يمكن تحقيق هدف من الأهداف والتي تنتهي بتحقيق الأهداف المالية.

ثالثاً: العلاقة التي تربط بين محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن (فوزى هيكل، ٢٠١٣، ص. ٢٤٢)

توجه الفكر المحاسبي حديثاً لقضية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومدخل محاسبة ترشيد الفاقد، حيث يمكن لمؤشرات قياس الأداء المتوازن أن تقود المنشأة إلى إحداث التحسينات.

وانطلاقاً من هذه الأهمية التي تكتسبها بطاقة الأداء المتوازن، والدور الحاسم الذي يمكن أن تقدمه كنظام شامل مضيف للقيمة، ستحاول الباحثة إبراز ذلك الدور وأهميته في ترشيد الفاقد على مستوى كل بُعد على النحو التالي: (أحمد عبدالعزيز، ٢٠١٤، ص. ١٤٠)

١- تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد من خلال بُعد الأداء المالي:

تدور الممارسات الإدارية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية في هذا البعد حول نمو الإيرادات وتعظيم الاستثمارات، بغزو أسواق جديدة وتقديم منتجات جديدة وجذب عملاء جدد وتعظيم المبيعات للعملاء الحاليين، وكذلك تنمية العائد وتحسين الإنتاجية عن طريق تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن والاستخدام الكفاء للأصول.

حيث يمثل هذا البُعد مقاييس موجهة لتحقيق الأهداف أو الوقوف على مستوى الأرباح المتحققة لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية بالعمل على تخفيض مستويات التكاليف مقارنة بالوحدات الاقتصادية المنافسة، ويركز أيضا على مستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف ونمو حجم المبيعات لمنتجات حالية والعائد على حقوق المساهمين، والعائد على إجمالي الموجودات والقيمة المضافة ونمو التدفقات النقدية المتولدة من أنشطة التشغيل.

ويعتمد البُعد المالي في قياس وتقييم الأداء المالي على مجموعة مقاييس مالية تركز على تعظيم التدفق النقدي من أجل التحقق من مدى نجاح الوحدة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وقد يرى بعض الكُتاب أن تدعيم هذا البُعد بعدد من المقاييس المرجعية المالية يمكن أن يسهم في تحسين عملية قياس وتقييم الأداء المالي.

ويرى Kaplan & Norton أن المقاييس المستخدمة في تقويم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية تختلف باختلاف المراحل التي تمر بها تلك الوحدة، حيث تم تلخيصها في ثلاث مراحل رئيسية وهي:

أ- **مرحلة النمو:** حيث تكون الوحدة الاقتصادية في المرحلة الأولى من دورة حياتها، تركز المقاييس المالية على زيادة المبيعات والدخول في أسواق جديدة واجتذاب عملاء جدد والمحافظة على مستوى مناسب للإنفاق على تطوير المنتجات وعمليات التشغيل وتنمية قدرات العاملين وإمكانياتهم.

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

ج- **مرحلة النضج:** في هذه المرحلة ترغب الوحدة الاقتصادية في حصاد نتائج الاستثمارات في المرحلتين السابقتين وتركز المقاييس المالية على تعظيم التدفق النقدي الداخل بالإضافة إلى مقاييس أخرى مثل فترة الاسترداد وحجم الإيرادات.

- وقد أكد Kaplan & Norton أنه مكن للوحدة في مرحلة النمو أو الاستقرار أو النضج تحقيق استراتيجيتها من خلال ثلاثة أساليب رئيسية هي:
- أ- **نمو الإيرادات ومزيج المنتجات:** ويقصد هنا التوسع في السلع والخدمات، ومحاولة استقطاب عملاء جدد، والتغلغل في أسواق جديدة، وتغيير مزيج الإنتاج والخدمات بالتركيز على تلك الخدمات التي تعطى قيمة إضافية أعلى، وعلى إعادة تسعير المنتجات أو الخدمات.
 - ب- **تخفيض التكلفة وتحسين الإنتاجية:** ويقصد هنا محاولة تقليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات، وتوزيع الموارد العامة أو المشتركة على وحدات أو قطاعات الوحدة المختلفة.
 - ج- **استغلال الأصول:** ويقصد هنا تخفيض مستويات رأس المال لتحقيق حجم ومزيج معين من الأعمال.

ومن هنا يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، وخلق القيمة بالبعد المالي من خلال الاعتماد على بعض المقاييس المالية الهامة مثل معدل العائد على الاستثمار للوحدة بالمقارنة مع معدل العائد على الاستثمار للوحدات المنافسة الرائدة، صافي التدفق النقدي الموجب، معدل التطورات في الربحية، ومعدل العائد الإضافي للاستثمار في البحوث والتطوير، فضلا عن توفير أي مؤشرات ترضى أصحاب المصالح حول تحسين النتائج المالية مقارنة بالمنافسين.

ومما سبق يتضح لدى الباحثة أنه يمكن تحقيق النجاح المالي للوحدة من خلال تحديد ما هو المطلوب أن تقوم به لتحقيق هذا الهدف، وعلى الرغم من أن بطاقة الأداء المتوازن تركز على قياس الأوجه غير المالية والتي تعتبر محركات الأداء الخاصة بالوحدة في المستقبل، إلا أنها تقوم بدمج هذه المقاييس والاحتفاظ بها لأنها ضرورية للمستثمر الحالي والمرتب، كما أن هناك فوائد للعاملين ترتبط بالأداء المالي للوحدة.

٢- تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد من خلال بُعد العملاء:

تهتم معظم الوحدات في الوقت الحاضر بوضع متطلبات وحاجات العملاء في قلب استراتيجيتها، لما يمثله هذا البعد من أهمية كبيرة تنعكس على نجاح الوحدة وبقائها والتصدي للمنافسة، ومن ثم تحقيق أعلى العوائد بما ينسجم مع استراتيجيتها المرسومة، وبطاقة الأداء المتوازن تأخذ بعين الاعتبار تلك الخصائص من خلال احتوائها على بُعد العملاء الذي يشمل مقاييس متعددة مثل: رضا العميل، الاحتفاظ بالعميل، اكتساب عملاء جدد، ربحية العميل، والقيمة من وجهة نظر العميل، مع توفيره لمعلومات ضرورية للتأكد من حصول العملاء على المنتج في الوقت المناسب وبالسعر والجودة التي تتناسب مع احتياجاتهم وإمكاناتهم.

ولقد أكد كلاً من Kaplan & Atkinson أهمية هذا البعد من منطلق إن إدارة الوحدة تسعى إلى تحقيق أعلى درجة لإرضاء العميل وذلك لأن درجة الرضا تؤثر في نسبة الحصول على عملاء جدد وإمكانية المحافظة على العملاء الحاليين ومن ثم حصة الوحدة في السوق وأن الأداء الجيد في هذا البعد يساهم في تحقيق أفضل العوائد المالية للوحدة الاقتصادية.

ومن هنا يتضح أنه بتركيز بطاقة الأداء المتوازن على العميل، يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات تعظم الوحدة في نظر عملائها، بما يقود إلى توليد قيمة الوحدة، فضلاً عن ضرورة التعامل مع العملاء كشركاء في تطبيق استراتيجية ترشيد الفاقد، فالعملاء يقدمون معلومات قيمة وفريدة من نوعها يمكن الاستفادة منها في عملية التحسين المستمر، بما ينعكس إيجابياً على نتائج الأداء المالي للوحدة التي يعكسها البعد المالي في صورة زيادة في الإيرادات.

مما سبق يتضح لدى الباحثة أن فهم وقياس علاقة العميل أمر هام لنجاح تنظيم الأعمال في بيئة الإنتاج الحديثة، ووفقاً لهذا البعد تحدد الوحدة كيف تقابل متطلبات العملاء وإشباع احتياجاتهم، وتعتبر القيمة المحققة للعميل هي جوهر الأعمال الاستراتيجية الموضوعة والمنفذة لهدف زيادة ربحية الوحدة.

٣- تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد من خلال بُعد العمليات التشغيلية الداخلية:

يتم تحديد العمليات التشغيلية الداخلية عن طريق مفهوم سلسلة القيمة Value chain الذي يعتبر بمثابة نظام متكامل من الأنشطة المتداخلة والتي تتصل مع بعضها البعض من خلال علاقات وروابط تؤثر - بطريقة أداء نشاط معين - على تكلفة وفعالية أداء الأنشطة الأخرى.

وتدور الممارسات الإدارية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية في هذا البعد حول الاهتمام بجوانب التشغيل سواء كانت عمليات أساسية أو عمليات دعم ترتبط بالأنشطة التي تضيف قيمة بهدف التطوير والمحافظة على مستوى الأداء التشغيلي المتميز، والبحث عن مواطن تميز الأداء من تخفيض وقت التشغيل، التخلص من تكلفة إعادة التشغيل، تخفيض وقت الإنتاج، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وغيرها لتحقيق متطلبات العميل المتوقعة من جودة وسعر، وبما يساعد على تحقيق رضا العميل وأصحاب الحقوق والمصالح بالوحدة.

حيث يعتمد هذا الجانب على العمليات الداخلية التي تؤيد كلاً من جانب العميل عن طريق خلق قيمة للعملاء والجانب المالي بواسطة زيادة ثروة المساهمين، ويتكون جانب العمليات الداخلية من ثلاثة أبعاد فرعية على النحو التالي:

- أ- **عملية الابتكار:** يقصد بها خلق المنتجات والعمليات التي ستقابل احتياجات العملاء.
- ب- **عملية التشغيل:** يقصد بها عمليات الإنتاج وتوصيل المنتج والخدمات المتواجدة للعملاء والمبادرات الأساسية الاستراتيجية للمنظمات الرائدة في تحسين جودة التصنيع، وتقليل وقت التوصيل للعملاء، ومقابلة أوقات التوصيل المحددة.
- ج- **خدمة توصيل المبيعات أو الخدمات:** يقصد بها توفير الخدمة ومساندة العميل بعد البيع أو توصيل الخدمة أو السلعة.

ومن أهم مقاييس الأداء في هذا البُعد: مستوى التحسن في الخدمة، زمن الإعداد، وقت التسليم، المصروفات الإدارية، إجمالي الإيرادات. مما سبق تبرز علاقة التأثير الهامة التي تربط بين بُعد سلسلة القيمة والبُعد المالي، فالتحسين في الأنشطة التشغيلية إنما يعبر عن زيادة في كفاءة العمليات الداخلية وبالتالي تحسين الإنتاجية وتحقيق وفورات في التكاليف، الأمر الذي ينعكس في صورة تحسن في الأداء المالي المتمثل في زيادة الإيرادات من خلال تحسن العلاقة مع العملاء، وأيضاً في صورة زيادة معدل دوران الأصول وكفاءة استخدام الأموال المستثمرة، وبالتالي تعظيم قيمة المنشأة.

وفي رأى الكاتب أن بطاقة الأداء المتوازن من خلال بُعد سلسلة القيمة يمكن أن تسهم في دعم مدخل محاسبة ترشيد الفاقد وتحقيق القيمة على النحو التالي:

- أ- المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة وتحسينه وتخفيض التكاليف على أسس رشيدة، وذلك لتحقيق ميزه تنافسية وخلق قيمة للمنشأة.
- ب- تحديد نقاط الاختناق التي قد تحدث أثناء أداء العمليات المختلفة، والسعي الدائم نحو تذليلها، والبحث عن معالجات مناسبة لتحقيق التدفق الانسيابي للأنشطة.
- ج- عدم قبول أي نوع من أنواع الأعطال التي تؤثر على حركة الإنتاج حيث يبرز هنا مفهوم الصيانة الإنتاجية الشاملة من أجل تعظيم الأداء الكلي لنظام الإنتاج، ومفهوم الصيانة الوقائية وهو المحافظة على الآلة بدلاً من مجرد إصلاحها.

ومما سبق يتضح لدى الباحثة أن بُعد العمليات الداخلية يهدف إلى تحديد العمليات المهمة التي يجب أن تتفوق فيها الوحدة لتنفيذ الاستراتيجية، أي أنه يجب أن تركز المنظمة على العمليات الداخلية التي تؤثر على رضا العملاء وبالتالي تحقيق الأهداف المالية للوحدة.

٤- **تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد من خلال بُعد التعلم والنمو:**
يختص بُعد التعلم والنمو بضمان مدى قدرة الوحدة على التجديد، حيث يعتبر الشرط الأساسي للاستمرار والبقاء على المدى الطويل، ويهدف هذا البعد إلى توجيه العاملين نحو التطوير والتحسين المستمر الضروري للبقاء.
كما يضم هذا البعد عددًا من المقاييس المتعلقة بالعمليات الداخلية الجيدة والتي تصيف قيمة وتعبر عن درجة رضا العاملين، وكذلك الإبداع والابتكار ومنها: درجة رضا العاملين، عدد ساعات تدريب العاملين، عدد المنتجات الجديدة، ومعدل التطور في التكاليف الاستثمارية في مجال تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات.
حيث يرى كلاً من Kaplan & Norton أن هناك ثلاث محددات للنمو والتعلم يمكن عرضها كما يلي:

- أ- **كفاءات الأفراد العاملين:** تتمثل في المهارات الاستراتيجية، مستويات التكوين والطاقات الكامنة لديهم.
- ب- **البنية الأساسية التكنولوجية:** تتمثل في التكنولوجيا المستعملة في الاستراتيجية، قاعدة البيانات الاستراتيجية، البرامج وبراءات الاختراع وحقوق النشر.
- ج- **الأعمال المحورية:** دورة القرارات، تحديد المسؤوليات، التحفيز والعمل الجماعي.

كل هذه المحددات تعتبر كمؤشرات هامة لمدى قدرة الوحدة على النمو والتعلم لمواجهة المنافسة، حيث نجد أن الوحدات المتحفظة في ثقافتها والتي لا تقبل التغيير، تجد نفسها قد تأخرت في المنافسة قياسًا بنظيراتها الرائدة والكثير انفتاحًا على عمليات التغيير.

وفي هذا البعد يحدد المديرين قدرات ومهارات الموظفين وتكنولوجيا المعلومات والمناخ التنظيمي المطلوب لدعم استراتيجية الوحدة، وتدور الممارسات الإدارية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية في هذا البعد حول الاستقطاب والاحتفاظ بالموارد البشرية المؤهلة وتدريبهم وتنمية معارفهم ومهاراتهم، وتنفيذ حزم من

الحوافز والبرامج لضمان رضا العاملين وحفزهم على زيادة الإنتاجية، وتطوير نظم المعلومات وقواعد البيانات لمساعدة الموارد البشرية على العمل بكفاءة، وتنفيذ البرامج التي تنمى الثقافة التنظيمية وروح الفريق والقيادة والإخلاص في العمل. ومن هنا يرى الكاتب أنه يمكن لبطاقة الأداء المتوازن من خلال بُعد التعلم والنمو أن يساهم في تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد من خلال نشر ثقافة التطوير وزيادة القدرة على الابتكار والإبداع لدى الأفراد، وذلك من خلال المحاولات المستمرة لتعظيم الاستفادة من الموارد المتاحة، والبحث في تحويل الطاقة غير المنتجة إلى منتجة.

مما سبق يتضح لدى الباحثة أن تركيز هذا البُعد على الاهتمام بالقدرات الفكرية للعاملين ومستويات مهاراتهم، ونظم المعلومات والإجراءات الإدارية داخل التنظيم، ومحاولة وملاءمتها مع المحيط الذي تعيش فيه، والتي تنعكس نتائجها على الأبعاد الأخرى، ويمكن إعطاء أهم المؤشرات المستعملة في هذا البُعد كما يلي: رضا العاملين، نسب التغيب، فرص الترقيات، مرونة العمل، حوادث العمل، البرامج التدريبية، نظام الحوافز، الاتصالات الداخلية.

٥- تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد من خلال البُعد الاجتماعي والبيئي:

إن الأداء الاجتماعي والبيئي أصبح من المحركات الأساسية والضرورية لأي وحدة اقتصادية ترغب في البقاء والنمو والاستمرار وأن الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدات الاقتصادية لم يعد اختياريًا بل أصبح إلزامًا قانونيًا في بعض جوانبه وإلزام أدبي في جوانبه الأخرى.

حيث أن تبني الوحدة الاقتصادية للأداء الاجتماعي والبيئي له العديد من المزايا يمكن ذكرها كما يلي:

أ- أنها تحقق التقارب بين الوحدة والأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط الوحدة.

- ب- تعطى قيمة مضافة للمساهمين ويجعلهم أكثر ثقة في الوحدات نتيجة للسياسات الاجتماعية التي تطبقها تجاه العاملين والمجتمع.
- ج- أن زيادة التكاليف الناتجة عن القيام بالأداء الاجتماعي والحفاظ على البيئة يمكن الوحدة الاقتصادية من تعويضها على المدى البعيد عبر مستوى ربحية يفوق تلك التكاليف.

ومن هنا تجد الباحثة أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال البُعد الاجتماعي والبيئي في تدعيم وتحسين مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، يعمل على دعم المجتمع وتطوره، ويساعد في توفير معلومات شاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية فضلاً عن أدائها الاجتماعي وبالتالي إعطاء الوحدة الاقتصادية قدرة أكبر للاستمرار والمنافسة.

مما سبق يتضح لدى الباحثة أنه كما للوحدة مسؤولية اتجاه المجتمع والبيئة، فإنه أيضاً على المجتمع مسؤولية اتجاه الوحدات وخاصة الخدمية منها، فيجب على المواطنين الإحساس بالمسؤولية والانتماء والقيام بتسديد أثمان الخدمات التي تُقدم لهم من قبل الوحدات الحكومية حتى تتمكن الوحدة من الاستمرار في تقديم الخدمات وبجودة عالية.

يتضح لدى الباحثة أن أتباع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد يساعد في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عن طريق توفير المعلومات في الوقت المناسب وأيضاً الحفاظ على هذه المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات، مما يعزز من الدور الذي تقوم به محاسبة ترشيد الفاقد في كفاءة إدارة ورقابة العمليات مما يمكن الأفراد في المنشأة من التخلص من الفاقد ذاتياً.

وبناء على ما سبق تجد الباحثة أن التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ومحاسبة ترشيد الفاقد يؤدي إلى زيادة قيمة المنشأة وتحقيق التميز في أداء الوحدات الحكومية، باعتبار النظام المحاسبي جزء من نسيج بيئة ترشيد الفاقد، بحيث تتمشى خصائص وملامح النظام المحاسبي مع المبادئ التي تقوم عليها هذه البيئة.

القسم الثاني: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- ١- إن مدخل محاسبة ترشيد الفاقد يهدف إلى تحسين الأداء، من خلال الألتزام بالمبادئ الصحيحة التي يقوم عليها مدخل محاسبة ترشيد الفاقد.
- ٢- إذا كان استخدام كلاً من مدخل محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن على حدة يحسن من أداء المنشأة، فإن تطبيقهما معاً يقود إلى تميز الأداء.
- ٣- تتمتع بطاقة الأداء المتوازن بالعديد من المميزات أهمها البساطة والتحسين المستمر للعمليات التشغيلية.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الباحثة فإنها توصي بما يلي:

- ١- ضرورة نشر وتوضيح الأطار الفكري الخاص بمدخل محاسبة ترشيد الفاقد بين المنشآت الصناعية مما يساعد على إنجاز مشروعات التحسين في أسرع وقت، والتخلص من الفاقد بجميع صورة.
- ٢- العمل على استخدام بطاقة الأداء المتوازن بشكل أكبر في المنشآت الصناعية باعتبارها وسيلة للتوجه نحو فكر ترشيد الفاقد.
- ٣- ضرورة تدريب العاملين بالمنشآت الصناعية على تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد والكيفية المهنية لممارسة نظم تكاليف تدفق القيمة.
- ٤- ضرورة عمل نظام محاسبي يتماشى مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد وبطاقة الأداء المتوازن معاً.

مراجع البحث

المراجع العربية:

الدوريات:

- ١- أحمد محمد محمد عبد العزيز، ٢٠١٤، "توظيف بطاقة الأداء المتوازن BSC في بناء نموذج رباعي المسارات للارتقاء بالأداء الاستراتيجي لمؤسسات التعليم الثانوي العام"، مجلة الجمعية المصرية للتربية المقارنة والإدارة التعليمية، المجلد ١٦، العدد ٤٧، ص. ٩٩-٢٣٧.
- ٢- خالد غازي التمي، منى سالم حسين مرعي، ٢٠١٨، "تصميم آلية لقياس وتقويم الأداء المتوازن باستخدام الخرائط الاستراتيجية للشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل-بحث تطبيقي"، مجلة الادارة والاقتصاد، ص. ٢٣٥ - ٢٥٦.
- ٣- فوزي محمد هيكل، ٢٠١٣، "أطار مقترح للتكامل بين منهجية ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن بهدف تفعيل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد. (دراسة ميدانية)"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥، السنة ٣، ص. ٢٣١ - ٢٨٢.
- ٤- محمد خليفة عبد الحميد محمد، ٢٠١٨، "اثر استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء على دعم آليات الحوكمة في الجهاز المصرفي المصري - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ٩، العدد ١، ص. ٨٧٦ - ٩٠١.
- ٥- مراد كواشي، ٢٠١٤، "إشكاليه تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام - دراسة تطبيقية على مؤسسة الاسمنت لعين الكبرى - الجزائر"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد ٧، العدد ١.
- ٦- نهال الجندي، ٢٠١١، "إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد - دراسة تحليلية"، مجلة البحوث الإدارية، جامعة الأزهر، المجلد ٢٢، العدد ١، ص. ٢٣٧.
- ٧- هاني أحمد محاريق، ٢٠١٨، "اثر تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على توفير معلومات لنظام حوافز أداء العاملين لترشيد استهلاك الموارد عند تفعيل استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد"، مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، يونيو، ص. ٦٥٧-٦٩٩.

دراسة تحليلية للتكامل بين محاسبة ترشيح المآخذ و بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة وفاعلية ...

أيمناس مصطفى السيد محمد مهدي

٨- وليد سليمان عبيد، ٢٠١٦، "مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء شركة توزيع الكهرباء محافظة غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٤، العدد ٣، ص. ١- ٢٠.

الرسائل:

١- عمرو سيد عبد الله، ٢٠١٣، "تقييم مدى ملائمة استخدام بطاقة مقاييس الأداء المتوازن BSC في المنشآت صغيره ومتوسطة الحجم SMEs بهدف تحسين الأداء بالتطبيق على إحدى منظمات الأعمال الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

٢- ليث نعمان حسون، ٢٠١٨، "دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق تكامل نظم المحاسبة الإدارية مع نظم دعم القرار لتقويم الأداء - دراسة ميدانية على عينة من المصارف الأهلية في العراق"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

٣- منى فهد المقهوى، ٢٠١٢، "مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية.

المراجع الأجنبية:

Working Paper:

- 1- Fullerton, R., et al., 2013, "Management Accounting and control Practices in a Lean Manufacturing Environment", **Accounting, Organizations and society**, Vol. 38, No. 1, p.51.
- 2- Darmawan, D., 2019, "Analisis Pengukuran Kinerja Pada Koperasi Dengan Metode Balanced Scorecard", (Studi Pada Koperasi Karyawan Pembangunan PT. PLN (Persero) Samarinda. *Ekonomia*, No. 8, Pp. 58 - 68.
- 3- Daferighe, et al, 2018, "Lean Accounting and Waste Management in Brewery Industry in Nigeria", *Advances in Research*, Pp. 1-11.

- 4- Fooladv, et al, 2015, "The Application Strategic planning and Balance Scorecard Modelling in Enhance of Higher Education." Procedia-Social and Behavioral Sciences, Pp. 950 - 954.
- 5- Mulia, D. S., 2019, "Evaluasi Kinerja Instalasi Farmasi Rumah Sakit Islam PKU Muhammadiyah Palangka Raya Kalimantan Tengah dengan Pendekatan Balanced Scorecard", Journal Surya Medika (JSM), No. 4, Pp. 72 - 78.
- 6- Safak, et al, 2019, "Lean Accounting and Applications in an Automotive Supplier Industry", In Financial Forum.
- 7- S. Gobinath et al., , 2015, "Lean Manufacturing Issues and Challenges in Manufacturing Process – A Review.", **International Journal of Chemtech Research**, Vol. 8, No. 1.
- 8- Tian, Q., wang, R. 2012, "Application of Balanced Scorecard in LCC Management", (on line) on IEEEExplore digital library, Available from: <http://www.Lnu.se> (Accessed: 6th feb.2013)