



جمهورية العراق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بابل  
كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

# تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة المستدامة لتقويم الأداء الاستراتيجي

بحث قدمته الطالبتان  
زهراء حيدر عبد الأمير  
زهراء كامل عباس  
الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بابل  
وهو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في قسم المحاسبة

بإشراف  
أ.م.د. عز الدين حسن كاظم

2024م

1445هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ سُبْحَانَ اللَّهِ : ﴿ نَزَعُ دَرَجَاتٍ مِّنْ  
نَّشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ ﴾

بِسْمِ اللَّهِ  
الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة يوسف : الآية ( 76 )

# الإهداء ...

إلى ... قرة عيني نبيّنا محمد الصادق  
الأمين ( ﷺ وآله )

أهدي جهدي المتواضع

الباحثان

## شكر وتقدير

بعد حمدٍ لله حمداً كثيراً على ما أفاض عليّ من نعم وهداني لهذا وما كنت لأهتدي لو لا أن هداني الله...

أتقدم بالشكر الجزيل، والامتنان الوافي المقرونين بأيات الاحترام والتقدير لأساتذتي في كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بابل وخص بالذكر منهم (الدكتور أ.م.د. عز الدين حسن كاظم) لما كان له من الفضل في انجاز هذا البحث من خلال متابعته الدقيقة لي وشكراً من الأعماق لكل من مد يد العون لي بكلمة أو توجيه أو نصح والله ولي التوفيق.

## المحتويات

رقم الصفحة	اسم الموضوع	ت
أ	الآية	1
ب	الإهداء	2
د	الشكر والتقدير	3
هـ	المحتويات	4
1	المقدمة	5
3	المبحث الاول الاطار المنهجي	6
8	المبحث الاول بطاقة الاداء المتوازن	7
18	المبحث الثالث الاداء الاستراتيجي	8
22	المبحث الرابع العلاقة بين الاداء المتوازن والاداء الاستراتيجي	9
28	الاستنتاجات والتوصيات	10
39	المصادر	11

## مقدمة:

في ظل تزايد حدة المنافسة بين مختلف المنظمات في قطاعات الأعمال المختلفة، أصبحت هذه الأخيرة مطالبة بتبني أساليب و أدوات إدارية حديثة و فعالة تمكنها من اكتساب المزايا التنافسية و الاحتفاظ بها لأطول فترة ممكنة، و تساعدها في اختيار و تطبيق و تقييم الاستراتيجيات التي تتبناها من أهم هذه الأدوات و التي ظهرت مؤخرًا بطاقة الأداء المتوازن، شهدت هذه الأداة اهتمامًا واسعًا سواء من قبل الباحثين أو رجال الأعمال، كما حقق تطبيقها في بعض الشركات نجاحًا ملفتًا، جعلها تنتقل من مجرد أداة من أدوات الإدارة إلى نظام متكامل للإدارة الإستراتيجية.

أسلوب قياس الأداء المتوازن يساعد المنظمة على قياسها الأداء الاستراتيجي، بل و يذهب إلى أبعد من ذلك، فهو يساعد في صياغة استراتيجيات المنظمة و ترجمتها إلى أهداف إستراتيجية و ترجمة هذه الأهداف إلى قياسات إستراتيجية تحقق متابعة و تقييم الإستراتيجية.

و أكثر ما يميز هذه الأداة هو أنها لا تركز على قياس البعد المالي فقط كما كان سائدًا من قبل من خلال أنظمة القياس التقليدية، بل هي تحقق التوازن من خلال تركيزها على قياس أربعة أبعاد أساسية في المنظمة، و هي: البعد المالي، بعد الزبائن، بعد الأنظمة الداخلية، بعد التعلم و النمو، و هذا من شأنه أن يجنب الشركة الخطأ في تركيزها على الجوانب المالية فقط.

من خلال هذا البحث سنتعرف بشكل مفصل على بطاقة الأداء المتوازن، و نوضح أهم الوظائف التي يمكن أن تؤديها، و نركز على دورها الأهم و هو اعتبارها نظام للإدارة الإستراتيجية.

## المبحث الثاني الاطار المنهجي

### **1. مشكلة البحث:**

في البدء ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواجهة القصور في أنظمة القياسات التقليدية السابقة، غير أن هذه الوظيفة لم تلبث أن تتطور و تصبح جزءا فقط من المهام التي يمكن أن تؤديها بطاقة الأداء المتوازن في إدارة المنظمات، فظهرت مزايا اكبر لهذه الأداة و من أهمها ارتباطها بشكل مباشر بكل مراحل الإدارة الإستراتيجية في المنظمة.

للتعرف على أهمية هذه الأداة سنحاول من خلال هذا البحث الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ما هي أهم مراحل الإدارة الإستراتيجية في المنظمة؟
- ما المقصود بطاقة الأداء المتوازن و ما هي محاورها؟
- كيف تساعد بطاقة الأداء المتوازن على صياغة و تنفيذ و تقييم الاستراتيجيات؟
- ما هي الخطوات اللازمة لتصميم بطاقة الأداء المتوازن في المنظمات؟

### **2- أهمية البحث**

بطاقة الأداء المتوازن (BSC) هي إطار عمل يستخدم لتتبع وإدارة استراتيجية المنظمة يعتمد إطار عمل BSC على التوازن بين المؤشرات الرائدة والمتأخرة ، والتي يمكن اعتبارها على التوالي بمثابة محركات ونتائج أهداف شركتك. عند استخدامها في إطار بطاقة الأداء المتوازن ، تخبرك هذه المؤشرات الرئيسية بما إذا كنت تحقق أهدافك أم لا وما إذا كنت على المسار الصحيح لتحقيق الأهداف المستقبلية.

### **3. الهدف من البحث:**

تتمثل أهداف هذا البحث فيما يلي:

- التعريف بطاقة الأداء المتوازن و التي تعتبر من أدوات التسيير الحديثة التي ما تزال تحتاج إلى المزيد من الإيضاح ليسهل تبنيها من قبل المدراء و رجال الأعمال.
- عرض أداة مهمة تساعد المنظمة على الإدارة الإستراتيجية الجيدة و تمكنها من صياغة و متابعة و تقييم استراتيجياتها بشكل أكثر تنظيما.
- مساعدة المنظمة على الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال الإدارة الإستراتيجية الرشيدة.
- يساعد هذا البحث في عرض بطاقة الأداء المتوازن كأداة قياس الأداء الاستراتيجي، و متابعته و تصحيحه، لذلك فهي أيضا تستعمل لهذا الغرض.
- إظهار أهم مزايا استعمال هذه الأداة و التي منها أنها لا تركز على قياس جانب معين من جوانب الأداء على حساب الجوانب الأخرى، فهي تقيس الأداء في أربع مجالات: المالي، الزبائن، الأنظمة، التعلم التنظيمي.

▪ يقدم البحث خطوات عملية و مختصرة لتبني و استعمال بطاقة الأداء المتوازن.

#### **4.فرضيات البحث:**

يعتمد هذا البحث على فرضية رئيسية، و هي أن بطاقة الأداء المتوازن تساهم في صياغة و تنفيذ إستراتيجية المنشأة و تعمل على تقييمها و مراجعتها، فهي إذن نموذج يترجم الرؤية الإستراتيجية إلى أهداف و مقاييس محددة، و تيم ذلك في إطار متوازن بين أربع محاور أساسية في المنظمة و هي : المحور المالي، محور الزبائن، محور الأنظمة الداخلية، محور التعلم التنظيمي.



## المبحث الثاني

### بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة القياس المتوازن للاداء مفهوم جديد تم تطويره بواسطة الدكتور روبرت كابلان و ديفيد نورتون بجامعة هارفرد (المغربي ، بدون تاريخ، 29) في التسعينات. كما ان بطاقة القياس المتوازن للاداء تترجم مهمة الادارة الضريبية واستراتيجيتها. الى مجموعة من اجراءات الاداء والتي تمثل اطار عمل تطبيق استراتيجيتها وتعتبر هذه البطاقة اداة تقييم فضلا عن كونها اداة استراتيجية لكونها تعتمد اربعة مناظير لتقويم اداء الادارة الضريبية بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط .مع اهميته فالمنظور المالي - مع اهميته - يعد غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن الادارة الضريبية ، اذ اصبح من المعروف بان المقاييس التقليدية التي تركز على المنظور المالي غير كافية لبيئة الاعمال المعاصرة.

كما ان نظم تقويم الاداء التقليدية، والتي لم تكن تساعد في تقويم الاداء بشكل فعال في بيئة عصر المعلومات و فشل نظام تقارير المحاسبة الادارية التقليدية في توفير المعلومات الضرورية لتحسين الاداء المستقبلي للادارة الضريبية ، وعدم توافر القليل من المعلومات حول كيفية تحقيق النمو في الحصيلة الضريبية، وزيادة معدلات نمو حصر الممولين ومعدلات الالتزام الطوعي، أدى إلى البحث عن مقاييس ومؤشرات بديلة لتقويم الاداء، فكانت بطاقة القياس المتوازن للاداء والتي أبتكرها كابلان ونورتون من أفضل النماذج في العصر الحديث .

بطاقة القياس المتوازن للاداء ليست مجرد نظاماً شاملاً لتقويم الاداء بل امتدت وظيفتها إلى تحويل الاهداف الاستراتيجية الى مقاييس مالية وغير مالية متماسكة ، وحالياً اصبحت في الوقت الحاضر نظاما اداريا متكامل يسهل الى زيادة التناغم الاداري لدى العاملين وبناء معارف تنظيمية تساعدهم في تحسين قدراتهم في اختراق عوامل النجاح في مختلف المجالات وبتطبيقها على نشاط الادارة الضريبية من الحصر والفحص والربط ،بالاضافة الى الخدمات المساعدة من التحصيل تحت حساب الضريبة وغيرها من خدمات فضلا عن دورها في إمكانية علاج التجنب والتهرب الضريبي ونشر الوعي الضريبي من خلال برامج الارشاد الضريبي.

وعرف كل من Kaplan & Norton بطاقة الاداء المتوازن : " بانه نظام يقدم مجموعة متماسكة من الافكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الاداء ، تساهم هذه المقاييس في انجاز الاعمال ووضع استراتيجية الاعمال واتصال الاستراتيجية بالاعمال والمساعدة في التنسيق بين الاداء الفردي والتنظيمي ووصولاً الى اهداف الادارة " وبالتالي يمكن تطبيقها على الادارة الضريبية

في فترة السبعينات من القرن العشرين قامت مجموعة من الأكاديميين و الممارسين الفرنسيين بتقديم منهج يربط بين هيكل المعلومات في المنظمة و كل من الهيكل التنظيمي و إستراتيجية المنظمة و المسؤولين

عن اتخاذ القرارات بها، و أطلقوا على هذا المنهج "لوحة القيادة" و التي تشبه لوحة التحكم في السيارة حيث تضم مجموعة من الإشارات التي تسمح للمدير بان يدير العمليات باستخدام مجموعة مختلفة من التوجيهات، و هي تقدم الأساس لتوفير مجموعة من المعلومات لمتخذي القرارات ( عبد المنعم، 2001، ص : 295-296).

و تمثلت الخطوة التالية في تقديم بطاقة الأداء المتوازن حيث ظهر هذا المفهوم على يد كل من ( *Robert.S. Kaplan et David .P. Norton* ، ونوقشت لأول مرة في جامعة (هارفرد) في عام 1992.

### 1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

هناك تعريفات مختلفة لبطاقة الأداء المتوازن، من أهمها:

- بطاقة قياس الأداء المتوازن هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة على ترجمة رؤيتها و إستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف و القياسات الإستراتيجية المترابطة.
- بطاقة الأداء المتوازن هي مفهوم يساعد على ترجمة الإستراتيجية إلى عمل فعلي، و هي تبدأ من تحديد رؤية المنظمة و إستراتيجيتها و من تحديد العوامل الحرجة للنجاح و تنظيم المقاييس التي تساعد على وضع هدف و قياس الأداء في المجالات الحرجة بالنسبة للاستراتيجيات (تركمان، " 2006، ص : 144).

▪ بطاقة الأداء المتوازن هي أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة.

### 2. المحاور الأربعة المكونة لبطاقة الأداء المتوازن:

بطاقة الأداء المتوازن تمكن المنظمة من تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف المتعددة التي تسعى المنظمة لتحقيقها و ذلك بهدف تدعيم موقفها التنافسي، و يتم في البطاقة ترجمة رؤية المنظمة و استراتيجياتها إلى أهداف و مقاييس يتم تبويبها في أربعة أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف، فيتم تقييم الأداء من منظور المساهمين و العملاء و العمليات التشغيلية الداخلية و التعلم و النمو ( عبد العظيم، 2005، ص:26).

إن بطاقة الأداء المتوازن نابعة من فكرة متعددة الأبعاد لقياس لأداء الكلي حيث تسمح بالقياس على مستوى أربع مجالات هي:

#### 1.2 المحور المالي:

يحوي هذا المحور أهدافا مالية بحتة مثل: العائد على الاستثمار، تكلفة المنتجات، الربحية، التدفق النقدي، و يستخدم لقياس ذلك النسب المالية و الأرقام المالية المختلفة، كذلك قد تكون بعض الأرقام المالية مهمة في وقت ما مثل التدفق النقدي في أوقات العسرة، أما الشركات غير الهادفة للربح

فقد يختلف الأمر و لكنها في النهاية لا بد أن تحافظ على استمرارها في أنشطتها بالمحافظة على وجود موارد كافية<sup>1</sup>.

## 2.2 محور الزبائن:

إن المنظمة تحتاج إلى إن توجه اهتمامها إلى تلبية احتياجات و رغبات عملائها لان هؤلاء العملاء هم الذين يدفعون للمنظمة لتغطية التكاليف و تحقيق الأرباح، من خلال هذا المنظور توضع مؤشرات تعكس وضع العميل بالنسبة للمنظمة مثل : رضا الزبائن، الحصة السوقية، درجة الولاء، القدرة على الاحتفاظ بالزبون، القدرة على اجتذاب العميل، و ربحية العميل<sup>2</sup>.

## 3.2 محور الأنظمة الداخلية:

حيث يتم قياس فعالية الأنظمة الداخلية للمؤسسة من أجل ضمان تنافسيتها، ومن أهمها نظام التجديد(البحوث، عدد براءات الاختراع، عدد المنتجات الجديدة...)، هذا بالإضافة إلى نظام الإنتاج(جودة المنتجات، آجال الإنتاج...)، و نظام خدمة ما بعد البيع أيضا من الأنظمة المهمة (استقبال الزبون، أجل حل المشكلات...).

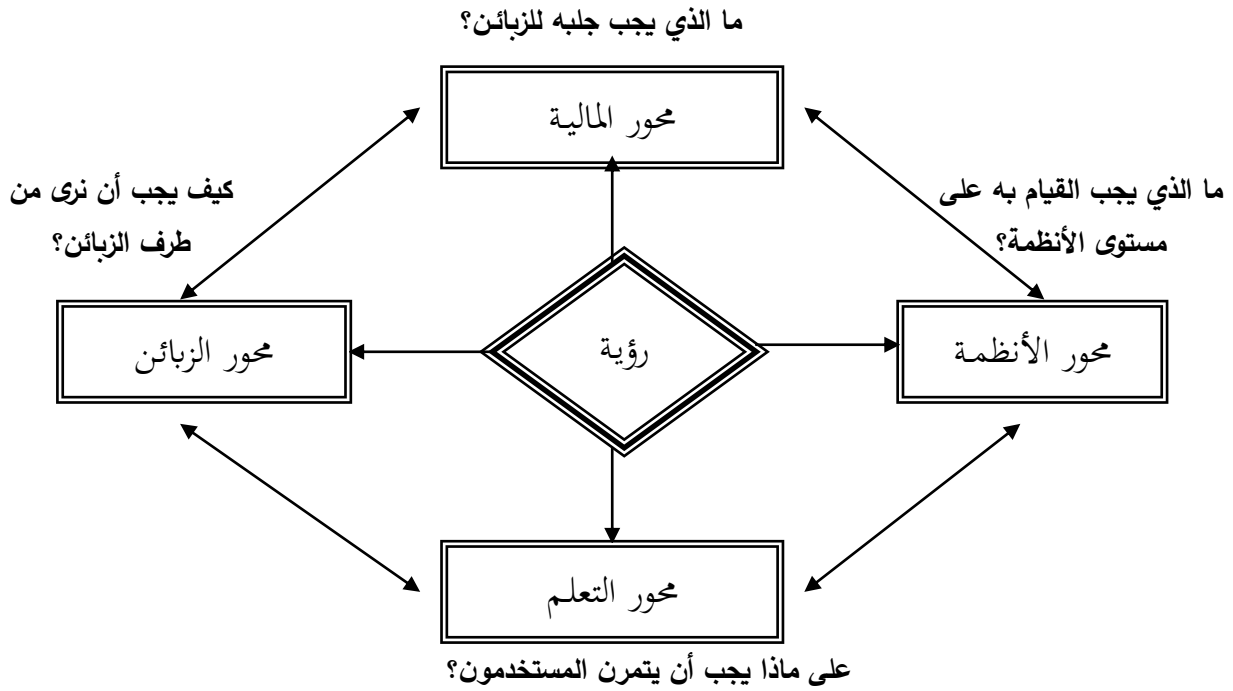
## 4.2 محور التعلم التنظيمي:

يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها المنظمة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء و المساهمين، يؤكد جانب النمو و التعلم على ثلاث قدرات : قدرات الموظف و إعادة توجيهها (تعليم و تطوير الموظفين، قياس رضا الموظفين، وفاء الموظفين، إنتاجية الموظفين...)، فعالية أنظمة المعلومات، التحفيز و تحمل الأجراء للمسؤولية. بالنسبة لكل محور من هذه المحاور الأربعة يتم تحديد الأهداف و إظهارها من خلال المؤشرات مع قيمها المستهدفة و دمج المبادرات من أجل التعديل مع الأهداف الإستراتيجية، الانسجام الكلي بين المحاور الأربعة يعرض نموذجا لقياس أداء المؤسسة من خلال رؤية عرضية لنشاطاتها من أجل تنسيق الإستراتيجية مع الأنظمة التنفيذية.

<sup>1</sup> هاني عبد الرحمن العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، ص : 18.

<sup>2</sup> زينب احمد عزيز حسين، نموذج استراتيجي متعدد الأبعاد لتقييم الأداء (إطار مقترح) ، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العربي الثاني في الإدارة القيادة الإبداعية في مواجهة التحديات المعاصرة للإدارة العربية، 6-8 نوفمبر 2001، القاهرة جمهورية مصر العربية، ص : 276.

### الشكل (1) : محاور قياس جدول القياس المستقبلي



### 3. التوازن في بطاقة الأداء المتوازن:

ينعكس التوازن في بطاقة الأداء المتوازن من خلال:

- التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل و الأهداف طويلة الأجل.
- التوازن بين المؤشرات المالية و غير المالية.
- التوازن بين مؤشرات قياس الأداء السابق و مؤشرات قياس الأداء المستقبلي.
- التوازن بين الأداء الداخلي و الأداء الخارجي.

### 4. الخصائص المميزة لبطاقة الأداء المتوازن:

قدم (Robert.S. Kaplan et David .P. Norton) مقياس الأداء المتوازن كأداة متكاملة و مركبة لقياس و إدارة الأداء الاستراتيجي، انطلاقا من تزايد الضغوط التنافسية على تنظيمات الأعمال، و كذا نتيجة لقصور النظام التقليدي لقياس الأداء من الوفاء بالمعلومات اللازمة لإدارة الأداء الاستراتيجي، و يمكن تجميع السمات الأساسية التي تميز مقياس الأداء المتوازن في مجموعة الملامح الأساسية التالية (زغلول، 2010، ص : 13) :

- يعد مقياس الأداء المتوازن نموذج رباعي الأبعاد انطلاقا من المنظورات الأربعة التي يقوم عليها و هي منظور الأداء المالي و منظور العلاقات مع العملاء و منظور عمليات التشغيل الداخلية و منظور عمليات التعلم و النمو.

- تقسم بطاقة الأداء المتوازن كل منظور إلى خمس مكونات راسية هي : الهدف الاستراتيجي الفرعي، المؤشرات، القيم المستهدفة، الخطوات الإجرائية و المبادرات، القيم الفعلية.
- يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مزج المؤشرات المالية بالمؤشرات غير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كميًا و ماليًا.
- يربط مقياس الأداء المتوازن مؤشرات الأداء الأساسية المالية و غير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساسًا من إستراتيجية تنظيم الأعمال.
- يتسم مقياس الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية، انطلاقًا من خاصية الرشد المحدود، و خاصية عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.
- يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط الراسية السببية بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية و بعضها البعض و بين مؤشرات الأداء الأساسية و بعضها البعض، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب و النتيجة التي تتضمنها الخريطة الإستراتيجية.
- يتطلب مقياس الأداء المتوازن توافر نظام معلومات راق و بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات، تتيح استخدام نظم التقرير البرمجية، لتدفق المعلومات راسيًا و أفقياً في الوقت المحدد.
- يتطلب مقياس الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي، تتبع مباشرة مجلس الإدارة، و تتولى الإشراف على إدارة الأداء الاستراتيجي و ربطه مع الأداء التشغيلي. (زغول، 2010، ص 13 :

### **5. أهمية بطاقة الأداء المتوازن:**

- تعمل البطاقة بمثابة الحجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة، عكس المقاييس المالية التي تقيد بما حدث في الماضي و لا تشير إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلاً.
- تمكن من ربط إستراتيجية المنظمة البعيدة المدى مع نشاطاتها القريبة المدى.
- تمكن البطاقة من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المنظمة لتحقيق أهداف المستهلك والمنظمة.
- المساعدة في التركيز على ما لذي يجب عمله لزيادة تقدم الأداء وتعمل كمظلة للتنويع المنفصل لبرامج المنظمة مثل الجودة و إعادة التصميم وخدمة الزبون.
- توضح الرؤية الإستراتيجية وتحسن الأداء وتضع تسلسلاً للأهداف وتوفر التغذية العكسية للإستراتيجية وتربط المكافئات بمعايير الأداء.
- تبقى بطاقة الأداء المتوازن المعايير المالية كملخص مهم لأداء العاملين والإدارة وبنفس الوقت تلقي الضوء على مجموعة مقاييس أكثر عمومية وتفاعلاً وترابطاً بين المستهلك والعماليات الداخلية والعاملين وأداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الأمد.

## بطاقة الأداء المتوازن و مرحلة الصياغة الإستراتيجية:

عند استعمال بطاقة الأداء المتوازن يجب ابتداء تحديد الإستراتيجية المناسبة التي ستتباها المنظمة، و من ثم يسهل ترجمة رسالة المنظمة إلى أهداف قابلة للقياس و التقييم. فعملية تشكيل بطاقة الأداء المتوازن يجب أن تكون مسبقة بتوضيح الرؤى الإستراتيجية المستقبلية بالنسبة للمؤسسة، ثم عليها التساؤل حول ما الذي سيتم تصحيحه لو قامت بوضع هذه الإستراتيجية بالنسبة لمساهميها، زبائنها و أنظمتها و قدرتها على التجديد، وعلى هذا الأساس تقوم بتحديد العوامل الحرجة لكل محور من هذه المحاور و تحديد الوسائل لقياسها. تركز الأهداف المالية على بعض القياسات مثل: النمو، الربحية، دوران رأى المال الموظف، أما الأهداف المرتبطة بالزبائن فتضم المؤشرات المتعلقة بقطاعات السوق المستهدف و رضا الزبائن و وفائهم، المردودية لكل قطاع من الزبائن، الحصة السوقية في السوق المستهدف، محور الأنظمة يتضمن الأهداف طويلة الأجل مثل تلك المتعلقة بدورة التجديد و الأهداف القصيرة المرتبطة بدورة الاستغلال، محور التعلم التنظيمي له أهداف تهتم بالبنى التحتية التي يجب أن تضعها المؤسسة و بالموارد البشرية، وغالبا فإن من 15 إلى 20 هدفا هو عدد كافي لترجمة الرؤية الإستراتيجية. (زغلول، 2010، ص : 13) و على كل فاعل في المؤسسة من القمة إلى القاعدة أن يعرف إستراتيجية المؤسسة و دوره لتحقيقها، يمكن ذلك من خلال الميكانيزمات التالية:

- برامج الاتصال و التكوين (كتيب، جريدة داخلية، الرسائل الإلكترونية...)
  - نشاطات تحديد الأهداف: بعد توصيل الأهداف العريضة لكامل المعنيين و شرحها يمكن للأجراء تحديد أهدافهم الخاصة بدلالة الأهداف العامة.
  - وضع نظام للمكافآت لتشجيع نشر الإستراتيجية.
- بطاقة الأداء المتوازن ليست طريقة جديدة لقياس الأداء فحسب و لكن أداة للإدارة الإستراتيجية، فالمؤسسات التي تلجأ إلى وضع قائمة من مؤشرات الأداء الأساسية و إلحاقها بنظام لمتابعتها، غير أن هذه القائمة ما هي إلا سلسلة من الأنشطة الواجب القيام بها و لا يوجد ما يربطها مع إستراتيجية المؤسسة، وأحيانا لا ترتبط هي في ما بينها، تأتي أهمية بطاقة الأداء المتوازن ليس من كونها تجمع بين مؤشرات مختلفة، و إنما من كونها تثبت عددا محدودا من التوجهات الإستراتيجية الأساسية يتم تقسيمها إلى أهداف إستراتيجية ملحقة بنظام خاص للقياس.
- و هناك ثلاثة عناصر أساسية تساعد في ربط القياسات بإستراتيجية المؤسسة، وهي:
- علاقات السبب و النتيجة(العلاقات السببية):

تعرف الإستراتيجية بأنها مجموعة من الفرضيات التي ترتبط قي ما بينها بعلاقة سببية، كثير من العمليات الإستراتيجية تمثل علاقات سبب ونتيجة، ولذا يجب أن يحقق القياس العلاقة بينهما حتى يمكن

إدارتها والتأكد من صحتها، ويجب أن تتضمن العلاقة الجوانب الأربعة المكونة لبطاقة قياس الأداء المتوازن.

في بعض الأحيان تحيد الشركة عن الإستراتيجية التي اختارتها لنفسها و تضل طريقها في تعاملاتها و تصرفاتها فتضيع بين الأهداف المتضاربة و يلتبس عليها الأمر، فلا تعرف في أي وجهة تمضي و لا أي طريق تختار و هذا يسمى "التضارب الإستراتيجي" فمثلا قد تختار الشركة شكل تميز العلاقات مع العملاء، و لكنها تتفق مواردها في رفع كفاءة عمليات التشغيل و تخفض أسعار منتجاتها، لدرجة لا تتوفر معها أية موارد أخرى لتعزيز علاقاتها مع العملاء، للقضاء على هذا التضارب الإستراتيجي يكون على الشركة أن تقوم بإعداد موازنة بين الأهداف النظرية و الأنشطة العملية داخل الإستراتيجية لتحقيق الخيار الاستراتيجي، دون انحراف أو التباس ( نورتون، " 2001، ص ص: 7-8)

يكن جوهر الإستراتيجية في نوع الأنشطة التي تركز عليها، فيجب على المسير أن يوازي بين أنواع الأنشطة الإستراتيجية التي تهدف لتحقيق أهداف إستراتيجية معينة و الأدوات التي تستخدم لقياس أثر هذه النشاطات، فلا يصح مثلا أن تركز الشركة على أنشطة كفاءة التشغيل بينما تنصب أدواتها الإستراتيجية على قياس درجة ولاء العملاء، كما ينبغي التأكد من وجود التوافق بين الأنشطة الإستراتيجية ذاتها، و كذا التوافق بين الأنشطة الإستراتيجية و بين المؤشرات التي تقيسها.

إدماج التخطيط الاستراتيجي و الإجراءات المتعلقة بالموازنة في بطاقة الأداء المتوازن يتضمن أربع خطوات هي :

- تحديد الأهداف التي يتم قبولها من طرف الجميع.
- تحديد و تنظيم المبادرات الإستراتيجية.
- إحصاء و جمع المبادرات العرضية التي ينجم عنها "التضافية" (synergies) و الملائمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية.
- ربط الإستراتيجية بالموارد و الموازنات السنوية.

#### بطاقة الأداء المتوازن و مرحلة تقييم الإستراتيجية (التعلم الاستراتيجي):

من المهم أن تملك المؤسسات نظاما للتعلم التنظيمي يسمح للمسيرين بتحليل فرضياتهم و تحديد ما إذا كانت المبادئ التي تقود نشاطاتهم هي دائما متلائمة مع النشاطات و مكيفة مع الملاحظات و الخبرات، ففي بعض الأحيان يجب وضع استراتيجيات جديدة لاستغلال منافذ معينة و مواجهة تهديدات غير متنبأ بها، من أجل الحصول على نظام فعال للتعلم التنظيمي عليه أن يضم:

- إطار استراتيجي مشترك يوضح الإستراتيجية الكلية و يظهر لكل عامل في المنظمة بماذا تساهم نشاطاته، يتحقق هذا بفضل بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر شكلا من أشكال الأداء المشترك.
- نظام لعودة المعلومات المتعلقة بالآثار الإستراتيجية و التي تسمح باختبار الفرضيات حول علاقات السبب و النتيجة بين الأهداف و الخيارات الإستراتيجية.

▪ نظام لحل المشكلات يحلل و يستخلص المعطيات حول الأداء ثم يكيف الإستراتيجية بدلالة تطور الظروف و المشكلات، أفضل وسيلة لذلك هي الحل الجماعي للمشكلات أي الحل بالفرق. ( نورتون، " 2001، ص ص: 7-8)



## المبحث الثالث

### الاداء الاستراتيجي

ان للاداء مفاهيم متعددة و متباينة تبعا لاستعماله في مختلف حقول العلم و المعرفة لدى مختلف المنظمات، فالاداء يعد مفهوم شامل لاحتوائه على العديد من المعاني الجوهرية متعلق بنجاح او فشل المنظمة كذلك الكفاءة و الفاعلية ومقارنة الفعلي بالمخطط من المنتجات،(اللامي،1999،ص65) .

يعرف كل من (Miller & Bromiley) الاداء " بانه انعكاس لكيفية استخدام الموارد المادية و البشرية وبصورة تجعلها قادرة على تحقيق اهدافها . ويرى (Daft) الاداء " بأنه قدرة المنظمة على تحقيق اهدافها نتيجة لاستعمال الموارد المادية والبشرية المتاحة بأسلوب كفوء وفعال.

### 2: مؤثرات قياس جودة الاداء :

ان قياس جودة الاداء هو تحدي كبير ويعد احد المفاتيح لحصول المنظمات على ميزة تنافسية حيث يتمثل في قياس مدى معولية ومصداقية جودة الاداء، ويقترح مؤيدي (TQM) ان التركيز الاساس لقياس جودة الاداء يجب ان ينصب على تزويد العاملين بتغذية عكسية ذاتية وموضوعية يمكن من خلالها تحسن ادائهم ويتم استخدام معلومات التغذية العكسية بواسطة فرق العمل لتأكد من مطابقة المنتجات او الخدمات لتوقعات الزبائن ،و يمكن تطوير وتحسين الاداء من خلال رؤية الادارة العليا للنموذج الذي تتبعه في قيادة وادراك اثاره على العاملين بحيث تتعمق داخلهم روح العمل و الابتكار والالتزام وبالتالي زيادة انتاجيتهم وانجاز المهام المحددة لهم بسرعة وكفاءة.(هارجروف،1996،ص4). حيث ان السعادة الوظيفية هي مفتاح الانتاجية و التغذية العكسية هي اساس الاداء الوظيفي واهم فائدها هي:- (لور و جيهارت،1997،ص7).

1-تركيز على الايجابيات وتظهر تفاعل المدير مع العاملين.

2-تفرق بين الاداء الجيد و الاداء الضعيف.

3-تشعر العاملين بأهتمام الادارة وجديتها.

4-تعرف العالمين مستويات الادارة المتوقعة.

5- تقلل معدل دوران العمالة.

وعليه يقع على عاتق الادارة مسؤولية خلق عوامل جديدة لنجاح المنظمة وهي خطوة لاحقة لعملية قياس الاداء. كل المنظمات تقريبا بتقييم الاداء، ويتم ذلك من خلال اساليب معينة لغرض التعرف على اوجه القصور في هذا الاداء (ماهر، 2001، ص30).

وان استخدام وتحليل البيانات الجودة والاداء يجب ان تجمع لامقاييس تمكن الادارة العليا من تطبيقها في التخطيط الاستراتيجي، اذ توفر تلك المقاييس فرصة الحصول على بيانات ومعلومات بشكل مباشر بالوقت المحدد من خلال الخرائط و النشرات في مناطق العمل كما يأتي:-

1- خرائط السيطرة الاحصائية على العملية الانتاجية.

2- التغذية العكسية للوصول الى رضا الزبون بالوقت المحدد.

3- تحديد مستوى المخزون.

4- ساعات العمل الفعلية.

5- اوقات معدلات التجميع.

6- المرفوض (المخلفات - السكراب)

7- جدولة الانتاج وتحديد معدلات الانتاج.

8- معدل دورات العمل.

### 3- مفهوم الأداء :

تبين من مراجعة الادبيات المتوفرة تباين الكتاب والباحثين في تحديد مفهوم الاداء وابعاد قياسه.

فمنهم من يعرف الاداء بالتركيز على تعظيم ربحية المنظمة وهو المفهوم الضيق للاداء لتحديده بدرجة تحقيق اهداف الاداء المالي ويستعمل لقياسه مؤشرات مالية مثل: العائد على الاستثمار، والعائد على حق الملكية، ولاتشمل ابعاد لقياس جوانب نوعية الاداء وبالمقابل يوسع بعضهم مفهوم الاداء لتشمل ابعاد قياسه عدد واسع من المؤشرات الكمية والنوعية، بعد الاداء مدى انجاز الاهداف المركبة من ابعاد كمية ونوعية تقيس جوانب واسعة من الاداء. وتختلف هذه الابعاد بين هذه المقاييس لتضيف تبايناً آخر يكشف عدم اتفاق الباحثين والكتاب على معايير محددة لقياس الاداء

#### 4-اهمية الاداء

تحدد فاعلية المنظمة في هذا المدخل بمدى تحقيقها الاهداف المنوطة بها ( Ahuja, 1993:520) ويستعمل هذا المدخل حيث يمكن قياس أهداف المخرجات بسهولة أي في منظمات الاعمال ومن مؤشرات الفاعلية الربحية مثل العائد على الاستثمار، حصة السوق، القيمة السوقية للسهم، مؤشرات النمو وتوجد مآخذ على هذا المدخل منها صعوبة تطبيقه بسبب تعدد أهداف المنظمة المتناقضة فيما بينها بحيث أن الفاعلية في تحقيق هدف معين ترتبط عكسياً بالفاعلية في تحقيق هدف أو أهداف أخرى (آل ياسين، 1998: 125)،. كما أن هناك صعوبة في قياس أهداف المنظمات غير الهادفة للربح (جاكسون، وآخرون، 1988: 54-55).

إن الفاعلية على وفق هذا المدخل هي مدى قدرة المنظمة في الحصول على الموارد النادرة والقيمة من بيئتها ويشمل هذا المدخل على ابعاد لقياس فاعلية المنظمة منها قدرة المنظمة على الحصول من بيئتها على الموارد النادرة والقيمة، وقدرات متخذ القرارات في المنظمة على إدراك وتفسير الاسبقيات الواقعية في البيئة الخارجية وتغيراتها بهدف الاستمرار في الحصول على هذه الموارد التي منها الموارد البشرية والموارد المالية والمواد الخام والتكنولوجيا، ويعد مدخل موارد المنظمة مناسباً عندما يكون من الصعب قياس الفاعلية بمؤشرات الفاعلية الاخرى كالعديد من المنظمات غير الهادفة للربح التي يصعب فيها قياس أهداف المخرجات أو الكفاءة الداخلية، ويمكن لبعض المنظمات الهادفة للربح استعماله التي تنافس على اساس امتلاكها الافضل للموارد مقارنة بالمنافسين، مثل : المنظمة العاملة في البرامجيات التي لديها اعلى نسبة من حملة شهادة الدكتوراه فلسفة، في مجال عملها نسبة الى أجمالي العاملين فيها مقارنة بمنافسيها في الصناعة. (المرهضي : 1996: 32-33)

وينشأ من ربط هذين البعدين أربعة نماذج للفاعلية وكل نموذج يعكس تأكيداً إدارياً مختلفاً بعلاقته مع الهيكل والتركيز كما يلي :

#### أ- نموذج الانظمة المفتوحة The open systems model :

يعكس هذا النموذج الجمع بين التركيز الخارجي والهيكل المرن، وتتمثل القيمة المهيمنة في هذا النموذج في تاسيس علاقة جيدة مع البيئة للحصول على الموارد والنمو

عبر أهداف فرعية كالمرونة (اللامركزية) والتقييم المستمر للبيئة الخارجية وهذا النموذج مشابه لمدخل موارد المنظمة.

#### ب- نموذج الهدف الرشيد (العقلاني): **The rational goal model**:

يمثل القيم الادارية للرقابة الهيكلية والتركيز الخارجي، والاهداف الأساسية هي الانتاجية، والكفاءة، والربح، وترغب المنظمة في انجاز اهداف المخرجات بطريقة معتمدة على الرقابة والاهداف الفرعية التي تسهل الوصول الى ذلك، هي التخطيط الداخلي ووضع الاهداف التي تعد أدوات الادارة الرشيدة ونموذج الهدف العقلاني مشابهة لمدخل الهدف.

#### ج- نموذج العملية الداخلية **The internal process model** :

يعكس هذا النموذج قيم التركيز الداخلي والرقابة الهيكلية. والاهداف الأساسية هي الوضع المستقر. أما الاهداف الفرعية فهي آليات الاتصال الكفوء وإدارة المعلومات الكفوءة واتخاذ القرار الكفوء..

#### د- نموذج العلاقات الانسانية **The human relations model**:

يشمل هذا النموذج قيم التركيز الداخلي والهيكل المرن. وهنا تركز الادارة على تطوير الموارد البشرية، إذ تعطى الموارد البشرية فرص الاستقلالية والتطوير. وتعمل الادارة باتجاه الاهداف الفرعية كفرص تدريب الموارد البشرية والاهتمام بها أكثر من التركيز على البيئة.

ان نماذج اخرى لتحديد مفهوم الاداء من باحثين في علوم اخرى غير مداخل الفاعلية  
ة في نظرية المنظمة، وكما يلي:

#### 1- مدخل نظرية المنظمة الصناعية أو اقتصاديات المنظمة الصناعية للأداء

في هذا النموذج يحدد الاداء نتيجة للصناعة التي تعمل فيها المنظمة باعتبارها تمثل قيوداً أو ظروفاً حاكمة على المنظمة من خلال الهيكل التنافسي فيها الذي يميزها عن غيرها من الصناعات.

ومن عوامل هيكل المنافسة في الصناعة قوة مساومة المجهزين، وقوة مساومة المشترين، وتهديدات المنتجات، الخدمات البديلة، وشدة المنافسة فيها التي تحدد جاذبية الصناعة (ياسين، 1998: 66) فالصناعة ذات الهيكل التنافسي المتسم بجاذبية اعلى توفر فرص ربحية اعلى للمنظمات العاملة فيها، والعكس صحيح في بيئة الصناعة ذات الجاذبية

الادنى ، ويؤكد هذا النموذج دور الصناعة الاكبر في تحديد مستوى الاداء أكثر من الخيارات الاستراتيجية للادارة العليا للمنظمة

## 2- المدخل الاستراتيجي للأداء

هو نموذج يحدد الاداء بأنه النتيجة النهائية للملاءمة بين الاستراتيجية وعوامل البيئة الداخلية للمنظمة كاستراتيجيات إدارة الموارد البشرية وبمقتضى ما تقدم ذكره، ولعدم وجود اتفاق للباحثين والكتاب حيال تحديد تعريف للأداء يعرّف الباحث الأداء المؤشرات التي تحققها المنظمة دالة للتلائم بين استراتيجية الاعمال واستراتيجيات إدارة الموارد البشرية، إذ يزداد الاداء لتوفر الملائمة بين استراتيجية الاعمال واستراتيجيات إدارة الموارد البشرية. (ياسين، 2000: 66)

## المبحث الثالث

### العلاقة بين بطاقة الاداء المتوازن والاداء الاستراتيجي

ان نظام محاسبة عبارة عن: اسلوب رقابي محاسبي لخدمة الادارة في تقييم اداء المسؤولية في المستويات الادارية من حيث مدى التزامها بالتكليف والاهداف من خلال التقارير.

ومن المعلوم ان كل مركز وظيفة يمثل مركز مسؤولية. والذي يستوجب التعرف على مواصفات الوظيفة (مواصفات الاداء) ومستلزمات الوظيفة، ومواصفات شاغر الوظيفة. ولا بد في النهاية ان تتوازن السلطات والمسؤوليات بالنسبة لكل مركز وظيفي. وايضاً لا بد ان يكون هناك توازن بين السلطة والمسؤولية من جهة وبين شاغر الوظيفة، ومستلزمات اداء الوظيفة، وبيئة الوظيفة من جهة اخرى. لكي يكون هناك سلامة في الاداء والذي يعني سلامة المخرجات بالنسبة لمركز الوظيفة.

وعليه يقتضي هذا النظام " (محاسبة المسؤولية) اشتراك جميع المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي للمنشأة في تحقيق هدف الرقابة على عناصر التكاليف والايرادات، بحيث يمكن لكل مسؤول في الهيكل التنظيمي ان يراقب عناصر التكاليف في حدود سلطاته ومسؤولياته في ظل مفهوم (عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة المسؤول). كما يتيح ذلك النظام تقييم اداء تلك المستويات الادارية عن طريق وجود شبكة تقارير مناسفالى اعلى والعكس تحقيقاً لاهداف نظام المعلومات المحاسبية في مجال الرقابة وتقييم الاداء، وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الاهداف المرجوه منه يجب توافر المقومات التالية (Rowe,2008,:16).

أ -هيكل تنظيمي توضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية توضيحاً دقيقاً.

ب-نظم للمحاسبة الفعلية (مالية وتكاليف) تمكن من تسجيل الاداء الفعلي مع ربطه بمراكز المسؤولية.

ج-نظم للمعايير الرقابية كنظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية.

وعليه يرى الباحث ان اسلوب محاسبة المسؤولية يعد اسلوباً ملائماً للتطبيق في المؤسسة التعليمية الحكومية ولكن بشرط توافر المقومات السابق الاشارة اليها، وذلك حتى يتمكن هذا الاسلوب تحقيق الفائدة المرجوة منه ولكن الواقع العملي يشير الى عدم امكانية

تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسة التعليمية الحكومية بسبب غياب التنسيق بين مراكز المسؤولية المختلفة وذلك بالرغم من تحديدها بشكل واضح في الهياكل التنظيمية. وكذلك فإن التعقيدات الروتينية وخاصة فيما يتعلق بصرف مبلغ معين او فيما يتعلق برفع تقارير الاداء من مستوى اداري لآخر. هذا فضلاً عن صعوبة تحديد الاداء الجيد لمراكز المسؤولية لعدم وجود مستوى مستهدف لهذا الاداء يجب الوصول اليه. كما ان العاملين في هذه المؤسسة يحصلون على حوافز الاداء طبقاً لتواجدهم داخل المؤسسة وليس طبقاً لما تم انجازه فعلياً من عمل، مما يفقد هذا الحافز قيمته الحقيقية باعتباره وسيلة لتحسين الاداء.

ويحاول الباحث في هذا الجزء من البحث دراسة اسلوب الادارة الاستراتيجية للتكلفة كنقطة تمهيدية لتحديد مدى ملائمة الاساليب الحديثة للمحاسبة (وخاصة محاسبة المسؤولية) للتطبيق في بيئة التعليم العالي. وذلك من خلال تناول النقاط التالية: (عصافت، 1997،:102)

تعتبر من أقدم وسائل التحليل والرقابة لدراسة المركز الائتماني للمنشأة والحكم على نتائج أعمالها وسلامة مركزها المالي من خلال التناسب بين أنواع الأصول والخصوم ، وبين الإيرادات والمصروفات . ويتم مقارنة النسب المالية للمنشأة مع النسب المثالية على مستوى الصناعة أو النشاط ، أو بالنسب المالية للمنشآت الأخرى وتوجد عدة أنواع من النسب المالية من أهمها :

1- نسب السيولة 2- نسب الربحية 3- نسب المقدرة على سداد الديون  
محاسبة المسؤولية :

محاسبة المسؤولية لها أصل قديم فقد جاء ذكرها في القرآن الكريم ( .. من يعمل مثقال ذرة خيراً يره ، ومن يعمل مثقال ذرة شراً يره )

وحديث الرسول صلى الله عليه وسلم " كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته

وفي العصر الحديث ظهرت فكرة محاسبة المسؤولية نتيجة لزيادة وكبر حجم الوحدات الاقتصادية وظهور مشكلة تناقص الكفاءة الإدارية والحاجة إلى إحكام الرقابة ، وقد قدم علم الإدارة فكرة اللامركزية في السلطة ، والتي انسحبت إلى المسؤولية عن حل تلك المشاكل

. مما دعى المحاسبة إلى أن تواكب هذا التطور من خلال فكرة محاسبة المسؤولية والتي تعتبر من أدوات المحاسبة الإدارية في مجال مساعدة الإدارة على الرقابة وتقييم الأداء .  
تعريف محاسبة المسؤولية :

هي نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المشروع إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء ، وذلك من خلال نظام متكامل من التقارير يعتمد على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء ، بما يساعد في عمليات التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء.  
مقومات محاسبة المسؤولية :

- 1- تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية .
- 2- تجميع عناصر التكاليف والإيرادات الخاضعة للرقابة حسب مراكز المسؤولية .
- 3- إعداد تقارير رقابية لمراكز المسؤولية المختلفة تبين نتائج الأداء الفعلية مقارنة بما كان مستهدفا .

وتنقسم مراكز المسؤولية إلى :

- 1- مراكز تكلفة : تمثل أصغر وحدة نشاط تتخذ أساسا لتجميع عناصر التكاليف ، ولا تحقق أي إيراد ز بمعنى أن للمركز تأثير في حدوث التكلفة وليس له تأثير على المبيعات أو الإيراد ( مثال : قسم الغزل ، قسم الصيانة )
- 2- مراكز ربحية : عبارة عن وحدة تنظيمية يرأسها مدير مسئول عن الإيرادات والتكاليف معا حيث تخضع الإيرادات والتكاليف لرقابته . وفي هذه الحالة قد يكون مركز الربحية طبيعيا ، أي يمثل وحدة إدارية مستقلة تباع منتجاتها خارج المنشأة . وقد يكون مركز الربحية اصطناعيا أي يبيع منتجاته داخل المنشأة ويطلق على سعر البيع في هذه الحالة سعر التحويل . مركز الربحية قد منتجاته سلع أو خدمات .
- 3- مراكز استثمار : وتتمثل في الوحدة التنظيمية المسؤولة عن كل ما يتصل باستثمار معين ، ويحاسب مدير مركز الاستثمار عن التكاليف والإيرادات الخاصة بالمركز والاستخدام المربح للمال المستثمر به .



## الخاتمة(النتائج و التوصيات):

في ختام هذا البحث نخلص إلى عرض النتائج التالية:

■ بطاقة الأداء المتوازن هي نظام للإدارة الإستراتيجية تدمج أربع محاور إدارية و تسمح للمسيرين بإشراك الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل مع قياسات ذات الأجل القصير، و تمكن من:

- ترجمة إستراتيجية المؤسسة
  - خلق اتفاق حول الرؤية و الإستراتيجية.
  - الاتصال و الانسجام الذي يسهل جهود الإدارة العامة في توضيح الإستراتيجية و شرحها و ربطها مع أهداف موظفيها وفقا لنشاطاتها.
  - رد الفعل و التعلم التنظيمي.
- بطاقة الأداء المتوازن توفر للمسيرين إطارا كاملا للعمل على ترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى خطط عملية و إلى مجموعة متكاملة من مؤشرات قياس الأداء.
- المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن تحقق التوازن بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل، و بين النتائج المرغوبة ومحددات هذه النتائج، بين المقاييس للموضوعية والمقاييس الذاتية.
- ساهمت بطاقة الأداء المتوازن في التحول من التركيز على المؤشرات المالية إلى الاهتمام بجوانب أخرى، مثل: الزبائن و الأنظمة و ديناميكية النمو في المؤسسة، و هو لا يفضل قياسا من القياسات الأربعة على حساب القياس الآخر بل هو يوازن بينها جميعا.
- تشكل بطاقة الأداء المتوازن مصدرا ثريا للمعلومات و هي بذلك تساهم في تغذية نظم المعلومات الإدارية داخل المؤسسة.
- و انطلاقا من هذه النتائج نقترح مجموعة من التوصيات بخصوص هذا الموضوع:
- العمل على غرس ثقافة تنظيمية في المنظمات تدعم التغيير التنظيمي و تتبنى أدوات إدارة حديثة و فعالة مثل بطاقة الأداء المتوازن.
  - مساندة ودعم الإدارة العليا لبرنامج تصميم وتطبيق قياس الأداء المتوازن من أهم ضروريات نجاح تلك البرامج، و إشراك كل العاملين في المستويات الإدارية المختلفة في تصميم هذه الأداة.

- يجب على الإدارة العامة أن تقوم بتوعية جميع العاملين بأهمية اعتماد نظام الإدارة الإستراتيجية على بطاقة الأداء المتوازن، و ذلك من خلال شرح مفهومها و الهدف منها و كيفية تفعيلها و المشاركة في إعدادها.
- إتباع كل الخطوات الأساسية لتصميم البطاقة بالشكل المطلوب و ليس بشكل عشوائي، و في حالة عدم التمكن من تصميمها داخليا يمكن اللجوء إلى شركات للاستشارات الإدارة و للخبراء في هذا المجال.
- الاستفادة من خبرات الشركات التي تستعمل بطاقة الأداء المتوازن.

## المصادر

1. د. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، "قياس الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجي" بحث منشور على شبكة المعلومات الدولية ، بدون تاريخ
2. هيثم احمد حسين عبد المنعم، نموذج محاسبي لقياس و تقييم الأداء المؤسسي للمنظمات، بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الثاني في الإدارة: القيادة الإبداعية في مواجهة التحديات المعاصرة للإدارة العربية، 6-8 نوفمبر 2001، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ص ص : 295-296.
3. عبد اللطيف عبد اللطيف و حنان تركمان، "بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء"، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد (28)، العدد (1)، 2006، ص : 144.
4. محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد الواحد و العشرون، العدد الأول، يونيه 2005، ص:26.
5. هاني عبد الرحمن العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، ص : 18.
6. زينب احمد عزيز حسين، نموذج استراتيجي متعدد الأبعاد لتقييم الأداء (إطار مقترح) ، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العربي الثاني في الإدارة القيادة الإبداعية في مواجهة التحديات المعاصرة للإدارة العربية، 6-8 نوفمبر 2001، القاهرة جمهورية مصر العربية، ص : 276.
7. جودة عبد الرؤوف محمد زغلول، استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نموذج قياس رباعي المسارات لإدارة الأداء الاستراتيجي و التشغيلي للأصول الفكرية، بحث مقدم إلى برنامج الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية : "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي و العشرين"، السعودية، 08-19 ماي 2010، ص : 13.
8. رويارت كابلان و ديفيد نورتون، "المؤسسة الموجهة استراتيجيا (طريقة كابلان و نورتون في قياس التوازن و الأولويات الإستراتيجية)"، مجلة خلاصات كتب المدير و رجل الأعمال، العدد 196، فبراير 2001، ص ص : 7-8.
9. توفيق محمد عبد المحسن، "قياس الجودة والقياس المقارن"، اساليب حديثة في المعايير والقياس، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص195.
10. جبريل كحالة ورضوان حلوة حنان ،"المحاسبة الادارية"، دار الثقافة ،عمان ،1997.
11. أحمد حلمي جمعة ،"المحاسبة الادارية، التخطيط والرقابة وصنع القرار " ط1، دار صفاء للنشر
12. د. محمد شريف توفيق،"منهج الادارة لامثلين التخطيط في ظل تعدد وتعارض الاهداف"، جامعة الزقازيق، وصر، 2006
13. يونس حسن عقل، "نموذج محاسبي مقترح لتحسين فعالية موازنة الجامعات الحكومية في تطبيق ادارة الجودة الشاملة"، المؤتمر الدولي لجامعة حلوان جامعة حلوان 2006، ص ص 480-482.
14. احمد حلمي جمعة، "محاسبة التكاليف المعيارية"، ط1، 2011 دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص325.

15. عصافت، سيد احمد عاشور، معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديث- اطار مقترح لتطوير معايير التكلفة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 1997، ص ص 102-103.
16. عبد محمود حميدة خلف، "دور تحليل سلسلة القيمة في ادارة التكلفة بالمنشآت التعليمية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد الاول، لسنة 24، 2004، ص76.
17. د.مسعود محمد زياد ، "أدارة الجودة الشاملة في المؤسسات التعليمية".جامعة الخرطوم، 2010 .
18. محمد حجازي، ألمحاسبة الادارية:المعلومات، التخطيط،أخذ القرارات،الرقابة،مطبعة نهضة مصر، مصر، 1998.
19. منى محمد عبد الرحمن،محاسبة المسؤولية كأساس للرقابة ورفع كفاءة الاداء بقطاع الخدمات الطبية، جامعة الازهر ، مصر ، 1988.