بطاقة العلامات المتوازنة
المدخل المعاصر لتقويم الأداء الستراتيجي

أ.د منال جبار سرور السامرائي* م.م. علي عبد الحسين هاني الزاملي**

المستخلص :-

ركز البحث الحالي على دراسة بطاقة العلامات المتوازنة كتقنية حديثة لتقويم الأداء الستراتيجي تساعد في التعبير عن المنظور الشمولي لأداء الوحدة الاقتصادية وذلك استجابةً للتغيرات العديدة التي رافقت بيئة التصنيع الحديثة من حيث التطور العلمي والتكنولوجي والثورة المعلوماتية والاتصالات والعولمة وتغيّر الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وبذلك فأن هذا البحث يهدف إلى بيان مدى ملائمة بطاقة العلامات المتوازنة للقيام بعملية تقويم الأداء الستراتيجي للوحدات الاقتصادية في ظل هذه البيئة، وكذلك فأن هذا البحث حاول إضافة منظورين إضافيين إلى البطاقة وذلك من أجل توسيع دورها في القيام بعملية تقويم الأداء الستراتيجي وبما ينسجم مع التغيرات التي رافقت البيئة بالإضافة إلى بيان الطرق المنهجية لتصميم وتنفيذ البطاقة، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتي من أهمها إن بطاقة العلامات المتوازنة هي التقنية الملائمة للقيام بعملية تقويم الأداء الستراتيجي وذلك لإمكانيتها للتعبير عن الأداء الشمولي لأداء الوحدة الاقتصادية، كما ويمكن إضافة منظور البيئة المجتمعية كمنظور خامس للبطاقة باعتبار إن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً أساسياً من ستراتيجية الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر، كما ويمكن إضافة منظور المخاطر للبطاقة كمنظر سادس من أجل التعرف على طبيعة المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وبالتالي فأن أهداف ومقاييس هذين المنظورين يعتبران جزءاً مكملاً للبطاقة وبما يساعد في توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي .

Abstract :-

The current study focus on study of balanced scorecard as modern technique for strategic performance evaluation help in total evaluation to performance of economic unit as responding to many developments in modern manufacturing environment, such as scientific and technology development, information revolution, communication, globalizing and exchange in systems of politic, economic and social, therefore the research aims to explain the role of balanced scorecard in strategic performance evaluation and adding to perspectives to balanced scorecard (social environmental and risks perspective) so that extending its role in strategic performance evaluation, and explain the methodology methods for design and implement of balanced scorecard, the research detecting some conclusions such as the balanced scorecard has a appropriate technique for strategic performance evaluation help in total evaluation to performance, and there are capability to adding to environmental and risks perspective to balanced scorecard

* جامعة بغداد– كلية الادارة والاقتصاد .
** جامعة القادسية – كلية الادارة والاقتصاد .

so that extending its role in strategic performance evaluation at next one aims and measures of this perspectives consider capping part in balanced scorecard .

المقدمة :-

لقد قدم (Kaplan & Norton) بطاقة العلامات المتوازنة عام ١٩٩٢ والتي تشتمل على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية للأداء والتي تستعمل في تقويم الأداء الستراتيجي من أجل توفير معلومات تكون أكثر ملائمة لأجراء التقويم الشامل، وتعتبر بطاقة العلامات المتوازنة الأفضل في تنفيذ ستراتيجية الوحدة الاقتصادية من خلال ترجمة رؤيتها ورسالتها إلى مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية من أجل تحقيق أهدافها وإن هذه المقاييس مرتبطة مع الستراتيجية العامة للوحدة الاقتصادية، والمهم في بطاقة العلامات المتوازنة هو إن عناصرها ومحتوياتها صُمِمَت بحيث يكمل أحدها الآخر وذلك من أجل التعبير عن المنظور الشمولي لأداء الوحدة الاقتصادية سواءً أكان الحالي أم المستقبلي .

المبحث الأول
منهجية البحث

١-١- مشكلة البحث :-

تتمثل مشكلة البحث في إن المقاييس المالية أصبحت لوحدها غير كافية للقيام بعملية تقويم الأداء وذلك نتيجةً للتغيرات والتطورات التي رافقت البيئة الداخلية والخارجية للوحدات الاقتصادية، لذلك فظهرت الحاجة إلى المقاييس المالية وغير المالية واستعمالهما معاً للقيام بعملية تقويم الأداء، إذ إن بطاقة العلامات المتوازنة تجمع هذه المقاييس في تقرير واحد وقد وضع (Kaplan & Norton) أربعة مناظير في البطاقة وهي (المالي، الزبون، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، وبذلك فيمكن التعبير عن مشكلة الدراسة عبر التساؤلات الفكرية الآتية :-

١) هل إن المناظير الأربعة في بطاقة العلامات المتوازنة (المالي، الزبون، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) كافية لأغراض تقويم الأداء الستراتيجي في ظل بيئة التصنيع الحديثة ؟ .
٢) هل يمكن إضافة منظور أو أكثر إلى بطاقة العلامات المتوازنة من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي ؟ .
٣) ماهي الطرق المنهجية لتصميم وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة وبالشكل الذي يؤدي إلى التعبير عن الأداء الشمولي للوحدة الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ؟ .

١-٢- هدف البحث :-

يهدف البحث إلى دراسة بطاقة العلامات المتوازنة وبيان مدى ملائمتها لتقويم الأداء الستراتيجي في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال إضافة منظور أو أكثر إليها من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي وكذلك بيان الطرق المنهجية لتصميم وتنفيذ البطاقة وبالشكل الذي يؤدي إلى مساعدة الوحدات الاقتصادية في التعرف على مواطن القوة والضعف في أدائها الستراتيجي وبيان مدى فاعليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها .

١-٣- أهمية البحث :-

تنطلق أهمية البحث من أهمية بطاقة العلامات المتوازنة بما تتضمنه من مقاييس مالية وغير مالية وبما يساعد الوحدات الاقتصادية في تعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف في أدائها الستراتيجي وبالتالي المساعدة في تحقيق أهدافها المرسومة بفاعلية وكفاءة من خلال تحسين جودة عملياتها ومنتجاتها وتميزها في الأداء .

١-٤- فرضية البحث :-

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها الآتي :- (إن إضافة منظور أو أكثر إلى بطاقة العلامات المتوازنة يؤدي إلى توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي وبالشكل الذي ينسجم مع التغيرات العديدة والمتلاحقة التي رافقت بيئة التصنيع الحديثة) .

المبحث الثاني
المرتكزات المعرفية لبطاقة العلامات المتوازنة

٢-١- مفهوم وأهمية بطاقة العلامات المتوازنة :-

إن المفهوم الأساسي لبطاقة العلامات المتوازنة (BSC) يقوم على فكرة استعمال كل من المقاييس المالية والمقاييس غير المالية في تقويم الأداء من أجل توفير معلومات تكون أكثر ملائمة لمستعمليها كاستجابة لمتغيّرات البيئة الداخلية والخارجية للوحدات الاقتصادية وما رافقها من تغيّرات سريعة ومتلاحقة .

ويمكن تعريف بطاقة العلامات المتوازنة على إنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تزود الإدارة برؤية شاملة وواضحة عن أداء الوحدة الاقتصادية (Kaplan & Norton,1992:71)، ويعبر عنها (Drury) بأنها نظام إداري ستراتيجي يحول رؤية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف عملية من خلال مناظيرها الأربعة وهي المالي والزبون والعمليات الداخلية والتعلم والنمو (Drury,2000:493)، وبذلك فهي منهج لقياس الأداء يرتبط بعوامل النجاح المهمة في الوحدة الاقتصادية وبما يساعد في تحسين الأداء وتطبيق أكثر ستراتيجياتها المعقدة، إما (Atkinson) وآخرون يرون إن بطاقة العلامات المتوازنة هي نظام لقياس الأداء بشكل منظم يمكن من خلاله ترجمة ستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف واضحة تتضمن مجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم أدائها مع توفر معايير للأداء ترتبط بأعمالها والتي ينبغي عملها من أجل تحقيق الأهداف (Atkinson,et.al,2001:408)، ويعني ذلك إن بطاقة العلامات المتوازنة تسعى لتحويل رؤية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف وبالتالي إلى مقاييس أداء، إذ إن المقاييس التي يتم الاعتماد عليها في البطاقة يتم اشتقاقها من الرؤية المستقبلية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية التي تصوغ منها أهدافها، ويرى (Horngren) وآخرون إن (BSC) ماهي إلا ترجمة لرسالة الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي تقدم الإطار لتنفيذ الستراتيجية إذ إنها لا تركز على الأهداف المالية فحسب وإنما تلقي الضوء على الأهداف غير المالية التي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تحققها لمقابلة أهدافها المالية إذ إنها تقيس الأداء من خلال مقاييسها المالية وغير المالية (Horngren,et.al,2009:492) .

ويرى الباحث إن بطاقة العلامات المتوازنة ما هي إلا ترجمة للرؤية المستقبلية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية من أجل تزويد الإدارة برؤية شاملة وواضحة عن أدائها لبيان مدى فاعليتها وكفاءتها في تحقيق أهدافها .

إما بالنسبة لأهمية بطاقة العلامات المتوازنة فإنها توفر إمكانية التقويم الشامل للأداء الستراتيجي ولكافة المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية إذ إنها تربط بين الستراتيجية والأداء وبيان مدى تحقيق الأهداف، ويمكن بيان أهمية بطاقة العلامات المتوازنة من خلال النقاط الآتية :-

١) توفير إطار عملي واقعي يربط القياس بكلا المعيارين الكمي والنوعي .
٢) ترجمة رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية إلى أهداف وبالتالي إلى مقاييس للأداء .
٣) توصف بأنها نظام اتصال وتوصيل وتعلم وليست نظام رقابة تقليدي إذ إنها تعرض من خلال مقاييسها ستراتيجة الوحدة الاقتصادية طويلة الأجل وضمان مقومات النجاح التنافسي ويتحقق كل ذلك من خلال التغذية الراجعة التي توفرها بطاقة العلامات المتوازنة .
٤) توفر للإدارة العليا صورة شاملة وواضحة عن أداء الإدارات والأقسام وتقويم إسهاماتهم في تحقيق الأهداف الستراتيجية للوحدة الاقتصادية (Jalbert & Landry,2003:40) .
٥) توفر مجموعة من المؤشرات التي يمكن مقارنتها مرجعياً مع الوحدات الاقتصادية الأخرى العاملة في نفس القطاع وذلك لتأشير التقدم الحاصل في أدائها (Stewart,2001:40) .

ومن خلال ما سبق، يرى الباحث إن بطاقة العلامات المتوازنة يمكن من خلالها إيصال رؤية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى كافة الأقسام في الوحدة الاقتصادية وبالتالي اطلاع جميع العاملين على أهدافها الستراتيجية وتعريفهم على مسؤولياتهم مما تكون كحافز لهم من أجل الاجتهاد في أعمالهم لتحقيق هذه الأهداف بفاعلية وكفاءة .

٢-٢- مكونات بطاقة العلامات المتوازنة :-

تتكون بطاقة العلامات المتوازنة من مجموعة من المناظير التي تتضمن مجموعة من الأهداف والمقاييس التي تسعى لتحقيق وتنفيذ ستراتيجية الوحدة الاقتصادية بالاعتماد على كل من المقاييس المالية وغير المالية، وقد قدم (Kaplan & Norton) أربعة مناظير وهي (المالي، الزبون، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) (Kaplan & Norton,1992:72)، كما ويمكن إضافة منظور أو أكثر إلى المناظير الأربعة حسب ظروف وستراتيجية الوحدة الاقتصادية، فقد أضاف (Lipe & Salterio) منظور خامس إلى بطاقة العلامات المتوازنة وهو (منظور البيئة المجتمعية) باعتبار إن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان

جزءاً أساسياً من ستراتيجية الوحدة الاقتصادية وبالتالي فإن الأهداف والمقاييس لهذا المنظور تكون جزءاً مكملاً للبطاقة (Lipe & Salterio,2000:283)، وفي عام ٢٠٠٨ وجد كل من (Chang & Wang) بأن هناك علاقة بين المخاطر التي تواجهها الوحدة الاقتصادية من جهة والإيرادات والتكاليف والأرباح والحصة السوقية من جهة أخرى لذلك فقد أضافا منظور آخر لبطاقة العلامات المتوازنة وهو (منظور المخاطر) من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي والتعرف على هذه المخاطر ومدى تلافيها (Chang & Wang, 2008:4)، وإن مقاييس هذه المناظير يكمل بعضها البعض الآخر وإنها تكون موجهة لتحسين الأداء المالي المستقبلي طويل الأجل للوحدة الاقتصادية، أي بمعنى إنها تحاول الإجابة على التساؤلات الآتية :-

١) كيف يتم تلبية مصالح المالكين وحملة الأسهم ؟ (المنظور المالي) .
٢) كيف يمكن إرضاء الزبون ؟ (منظور الزبون) .
٣) كيف تتفوق العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية ؟ (منظور العمليات الداخلية) .
٤) كيف يمكن الاستمرار بتحسين وخلق القيمة المقدمة للزبون ؟ (منظور التعلم والنمو) .
٥) كيف يمكن الإيفاء بمتطلبات البيئة والمجتمع ؟ (منظور البيئة المجتمعية) .
٦) كيف يمكن تجنب المخاطر التي تواجهها الوحدة الاقتصادية ؟ (منظور المخاطر) .

وفيما يلي توضيح لهذه المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة وكالآتي :-

أولاً :- المنظور المالي (Financial Perspective) :-

تعتبر مقاييس المنظور المالي من المكونات الأساسية في بطاقة العلامات المتوازنة، إذ إن هذه المقاييس موجهة نحو تحقيق الأهداف من أجل الوقوف على مستويات الأرباح المتحققة لستراتيجية الوحدة الاقتصادية من خلال العمل على تخفيض التكاليف بالمقارنة مع المنافسين إلى جانب هدف النمو في المبيعات الذي يعد أحد المبادرات الستراتيجية الأساسية (Horngren,et.al,2000:465)، وبذلك فإن هذا المنظور يسعى لتحقيق أكبر عائد على الاستثمار لأصحاب المصالح إذ إن مقاييسه تشمل الربحية ونمو المبيعات والقيمة الاقتصادية المضافة (McWatters,et.al.2001:441)، ويرى (Niven) بأن المؤشرات المالية تعد مؤشرات لاحقة للأداء أي إنها لم تعد كافية لوحدها لتقويم الأداء الستراتيجي للوحدات الاقتصادية لذلك يجب أن يكون هناك تكامل وارتباط مع المؤشرات الأخرى غير المالية من أجل دعم عملية تقويم الأداء الستراتيجي لهذه الوحدات (Niven,2002:17) .

إن المنظور المالي يركز على الأهداف والمقاييس المتعلقة ببقية المناظير في بطاقة العلامات المتوازنة من أجل تحسين النتائج المالية التي تطمح لها الوحدة الاقتصادية، إذ إن هناك علاقة بين هذا المنظور وبقية المناظير في بطاقة العلامات المتوازنة حيث أشار (Hansen & Mowen) إلى وجود علاقة متبادلة بين مناظير بطاقة العلامات المتوازنة من أجل تحقيق الأهداف المالية للوحدات الاقتصادية، إذ إن المنظور المالي يهتم بالنتائج المالية لبقية المناظير الأخرى (Hansen & Mowen,2003:407)، وعليه فإن المنظور المالي يركز على حجم ومستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف وبيع أكبر عدد من الوحدات الحالية والجديدة (Horngren,et.al,2009:493)، وبذلك فإن أهداف المنظور المالي تتمثل بالنمو في الإيرادات وتخفيض التكاليف والانتفاع من الموجودات .

وفي هذا المجال لابد من الإشارة إلى إن المقاييس المالية في ظل بيئة التصنيع الحديثة لم تعد لوحدها كافية لتقويم الأداء إذ إنها لا تدعم رضا الزبون والجودة ووقت التسليم كما إنها لاتحفز العاملين في الوحدة الاقتصادية، لذلك فقد ظهرت الحاجة إلى المقاييس غير المالية بجانب هذه المقاييس وإن الأداء المالي يمكن أن يتحسن بممارسة الأنشطة التشغيلية، وبذلك فإن تحقيق الأهداف المالية يعد بمثابة المحصلة النهائية لأداء مجمل الأنشطة الأساسية في الوحدة الاقتصادية (Kaplan & Norton,1992:77) .

ويؤكد الباحث على أهمية المنظور المالي في بطاقة العلامات المتوازنة لما له من قدرة على عكس الأداء المالي للوحدة الاقتصادية وارتباطه بالمناظير الأخرى إذ إن مقاييسه يمكن أن تعتبر كأداء مستهدف تسعى الوحدة الاقتصادية الوصول إليه .

ثانياً :- منظور الزبون (Customer Perspective) :-

يوضح منظور الزبون في بطاقة العلامات المتوازنة القيمة المقدمة للزبون، حيث يرتبط ذلك بتميّز الوحدة الاقتصادية عن منافسيها في السوق ويتم ذلك من خلال الاحتفاظ بالزبائن الحاليين وكسب زبائن جدد ويتم التركيز على الجودة العالية للمنتجات المقدمة والأسعار المناسبة والخدمات والعلاقات الجيدة مع الزبائن (Kaplan & Norton,1992:73)، وإن المقاييس الخاصة بمنظور الزبون غالباً ما تكون موجهة نحو الأهداف المالية وإن هذه المقاييس متمثلة برضا الزبائن والحصة السوقية والاحتفاظ بالزبائن وكسب زبائن جدد وربحية الزبائن، وأكد ذلك (McWatters) وآخرون إذ أشاروا إلى إن هذا المنظور يمكن أن يقدم قيمة

مضافة للزبون من خلال توفير منتجات مبتكرة وذات جودة عالية تفوق ما يقدمه المنافسين وبأسعار مناسبة، إذ إن قيمة الزبون تمثل محرك لناتج الأداء وإنه يتضمن مقاييس التسليم في الوقت المحدد وخفض عيوب الإنتاج (McWatters,et.al,2001:441)، كما وإن هذا المنظور يحدد قطاعات السوق المستهدفة ويقيس مدى نجاح الوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها في هذه القطاعات، ولغرض متابعة ذلك فيمكن استعمال مجموعة من المقاييس ومنها مقاييس الحصة السوقية وعدد الزبائن الجدد ورضا الزبائن (Horngren,et.al,2009:493).

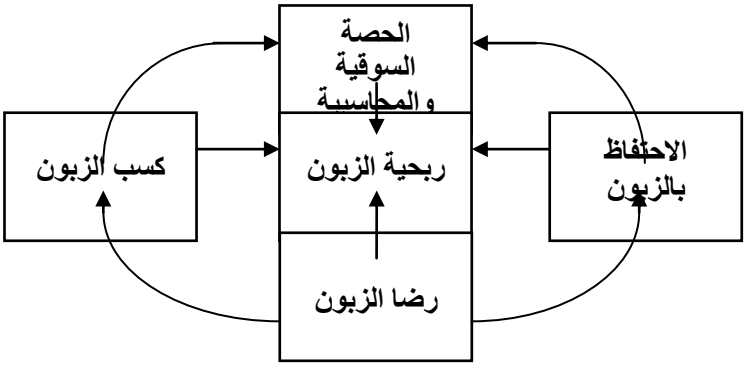
إن عدم تلبية احتياجات الزبائن وتوقعاتهم ستؤدي في النهاية إلى إضعاف مركز الوحدة الاقتصادية التنافسي في السوق وذلك بسبب وجود منافسين يقدمون منتجات بمواصفات متميّزة تلبي احتياجات وتوقعات الزبائن الأمر الذي يتطلب من الوحدة الاقتصادية أن تلبي احتياجات الزبائن وتقليص فجوة توقعاتهم، وتعني فجوة توقعات الزبائن ذلك الفرق بين ما يرغب به الزبائن من منتجات وبين ما يحصلون عليه فعلاً من القيام بعملية الشراء، وتشمل فجوة التوقعات على (فجوة الخدمة وفجوة الجودة) ففجوة الخدمة يقصد بها الفرق مابين مستوى الإشباع الذي يرغب الزبون الحصول عليه وبين ما تعد به الوحدة الاقتصادية زبائنها، إما فجوة الجودة فتعني الفرق بجودة المنتجات التي حصل عليها الزبائن وبين الجودة التي وعدت بها الوحدة الاقتصادية زبائنها (Atkinson,et.al,2001:43) .

وبذلك فإن على الوحدة الاقتصادية تقليص هذه الفجوة من خلال تلبية احتياجات الزبائن وتقديم منتجات حسب متطلباتهم وتوقعاتهم وكذلك الاهتمام بالمقاييس الخاصة برضا الزبائن والمحافظة على الزبائن الحاليين وكسب زبائن جدد عند القيام بعملية تقويم الأداء الستراتيجي، وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة وما رافقها من تغيّرات فإن منظور الزبون يعد مصدراً هاماً لتحقيق الأهداف المالية لأنه يركز على الزبائن والسوق الذي تتنافس فيه الوحدات الاقتصادية (Hansen & Mowen,2003:408) .

ويتبين من الشكل (١) إن رضا الزبون يؤدي إلى الاحتفاظ به من جهة وكسب زبائن آخرين جدد من جهة أخرى ويصب في تحقيق حصة سوقية للوحدة الاقتصادية في الأسواق فضلاً عن الحصة المحاسبية للزبائن المشتركة بين الوحدات الاقتصادية، وتقاس حصة السوق على أساس الأعمال المشتركة مع الوحدات الأخرى والتي تتأثر بإجمالي الاعمال المعروضة من هذه الوحدة في مدة زمنية معينة، وأخيراً فان المقاييس الأربعة وهي الاحتفاظ بالزبون والعمل على كسبه ورضاه لتحقيق الحصة السوقية تصب في تحقيق ربحية للزبون وهو من الأهداف المالية المرجوة والتي تسعى المنظمات إليها والاهتمام بها .

شكل (١)

مقاييس محور الزبون في بطاقة العلامات المتوازنة



Source : (Kaplan & Norton:1996:68)

ويرى الباحث إن سر نجاح الوحدات الاقتصادية يكمن في رضا الزبائن عنها، وإن هذا يؤدي إلى الاحتفاظ بهم وكسب زبائن جدد وزيادة الحصة السوقية مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية الوصول إليها بفاعلية وكفاءة، لذلك فيجب الاهتمام بمنظور الزبون بأهدافه ومقاييسه لأغراض تقويم الأداء الستراتيجي .

ثالثاً :- منظور العمليات الداخلية (Internal Processes Perspective) :-

يتعامل منظور العمليات الداخلية مع الأهداف عبر سلسلة القيمة بدءً من البحث والتطوير وحتى خدمة الزبائن ما بعد البيع مروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع وذلك من أجل التأكد من كفاءة العمليات التشغيلية (Jackson & Sawyers,2001:374)، وقد أكد ذلك (McWatters) وآخرون إذ أشاروا

إلى إن منظور العمليات الداخلية يركز على سلسلة القيمة ويتعامل مع الكفاءة والجودة سواءً أكانت بالنسبة للعمليات أم المنتجات وفي جميع أوجه النشاط (McWatters,et.al,2001:442) .

وقد أشار (Horngren) وآخرون إلى إن منظور العمليات الداخلية يشترك مع منظور الزبون بإضافة قيمة للزبون، ويشترك مع المنظور المالي بإضافة قيمة للمساهمين، وإن هذا المنظور يتكون من ثلاثة عمليات فرعية وهي كالآتي :- (Horngren,et.al,2009:494)

١) عمليات الابتكار (The Innovation Processes) :- أي ابتكار السلع والخدمات والعمليات التي تلبي احتياجات وتوقعات الزبائن، ومن أجل تحقيق ذلك فينبغي على الوحدات الاقتصادية أن تسعى لتخفيض تكاليفها وتعزيز نموها من خلال تحسين تكنولوجيا العمليات التشغيلية .

٢) عمليات التشغيل (The Operations Processes) :- وتشتمل على إنتاج وتسليم المنتجات التي تلبي احتياجات وتوقعات الزبائن، وعليه ستركز ستراتيجية الوحدة الاقتصادية على تحسين جودة المنتجات وتخفيض زمن التسليم وتلبية تواريخ التسليم المحددة .

٣) خدمات ما بعد البيع (Post Sales Services) :- ويقصد بذلك تقديم الخدمات إلى الزبائن بعد البيع وتسليم المنتجات إليهم، كما ويجب أن يكون الوكلاء على احتكاك بالزبائن من أجل فهم كيفية مقابلة احتياجاتهم وتوقعاتهم وبالشكل الذي يحقق رضاهم عن منتجات الوحدة الاقتصادية .

ومن خلال ما سبق، يتضح إن منظور العمليات الداخلية يركز على سلسلة القيمة إذ إن عمليات الإبداع تشتمل على القيام بدراسة السوق وتحديد حاجات الزبائن ويتعلق الأمر بتحديد الأسواق المستهدفة وتحديد احتياجاتها من السلع والخدمات الجديدة التي يرغب بها الزبائن حسب متطلباتهم وتوقعاتهم، وفيما يتعلق بعمليات التشغيل فيتم من خلالها تصنيع تلك المنتجات التي يرغب بها الزبائن، إما خدمات ما بعد البيع فتتم بعد تسليم المنتجات إلى الزبائن وتشمل خدمات الصيانة وغيرها من الخدمات التي تهدف إلى إرضائهم وزيادة ثقتهم بالوحدة الاقتصادية ومنتجاتها التي تقدمها إليهم، وكما موضح بالشكل الآتي :

ويرى الباحث إن منظور العمليات الداخلية يمكن من خلاله الوصول إلى النجاح الستراتيجي للوحدة الاقتصادية إلى أبعد حد ممكن وذلك من خلال إضافة قيمة للزبون نتيجة استلامه منتجات عالية الجودة وبسعر مناسب وبالوقت المناسب، وكذلك إضافة قيمة للمالكين من خلال تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية وبالتالي الإسهام في تحقيق الأهداف الستراتيجية لهذه الوحدة .

رابعاً :- منظور التعلم والنمو (Learning and Growth Perspective) :-

إن منظور التعلم والنمو يركز على تحديد العوامل الحاسمة لنجاح الوحدة الاقتصادية في ظل تقنياتها وقابلياتها في الوقت الحاضر وذلك لأن المنافسة الشديدة تتطلب التحسين المستمر من أجل تحقيق القيمة المطلوبة إلى الزبائن والمالكين، وإن هذا المنظور يسعى إلى تطوير قدرات العاملين والحصول على رضاهم من أجل زيادة الإنتاجية وتحقيق الجودة المطلوبة لكل من العمليات والمنتجات وكذلك تعزيز قدرات نظم المعلومات وتحفيز العاملين من خلال دعم نظم الحوافز والمكافآت لتقديم أداء متميّز للوحدة الاقتصادية (McWatters,et.al,2001:442)، ويرى (Horngren) وآخرون إن منظور التعلم والنمو يحدد قدرات وإمكانيات الوحدة الاقتصادية التي يجب أن تتفوق من خلالها على المنافسين من أجل تحقيق عمليات تشغيل داخلية تخلق قيمة أكبر لكل من الزبائن والمالكين، وبذلك فإن منظور التعلم والنمو في بطاقة العلامات المتوازنة يركز على ثلاثة قدرات وهي كالآتي :- (Horngren,et.al,2009:495)

١) قدرات العاملين (Employees Capabilities) :- وتقاس باستعمال مستويات التعلم والمهارة للأفراد العاملين داخل الوحدة الاقتصادية وبكافة مستوياتها الإدارية .

٢) قدرات نظم المعلومات (Information Systems Capabilities) :- وتقاس بنسبة عمليات الإنتاج ذات التغذية الراجعة الفورية التي توفر معلومات بالسرعة والدقة المطلوبة .

٣) التحفيز (Motivation) :- وتقاس بمدى رضا العاملين ونسبة العاملين في إدارة الإنتاج والمبيعات المفوضين لإدارة عمليات الوحدة الاقتصادية إلى العدد الكلي للعاملين .

إن التركيز على قدرات كل من العاملين ونظم المعلومات في الوحدة الاقتصادية وكذلك زيادة التحفيز والتطوير سيؤدي في النهاية إلى تحقيق الأهداف المالية للوحدة الاقتصادية، وبذلك فإن هناك علاقة بين منظور التعلم والنمو والمنظور المالي، وإن أغلب الوحدات الاقتصادية تسعى إلى تحقيق أهداف منور التعلم والنمو لما له من تأثير واضح في تحسين أدائها فضلاً عن تحسين جودة عملياتها ومنتجاتها، ويمكن قياس ذلك من خلال مجموعة من المقاييس الخاصة بكل هدف من أهداف هذا المنظور مثل رضا العاملين وعدد المقترحات المقدمة من كل عامل وغيرها (Kaplan & Atkinson,1992:567) .

ويرى الباحث إن تحقيق الأهداف الستراتيجية للوحدة الاقتصادية يرتبط بقدرتها على مواكبة التغيّرات والتطورات في البيئة الداخلية والخارجية، وإن ذلك يتطلب تطوير قدرات عامليها ونظم معلوماتها بالإضافة

إلى وضع نظام للحوافز والمكافآت لتشجيع العاملين، وإن تطبيق تقنية بطاقة العلامات المتوازنة تتطلب منظور التعلم والنمو بأهدافه ومقاييسه لدعم عملية تقويم الأداء الستراتيجي .

خامساً :- منظور البيئة المجتمعية (Social Environmental Perspective) :-

لقد أضاف بعض الباحثين منظور خامس إلى بطاقة العلامات المتوازنة وهو منظور البيئة المجتمعية ومنهم (Lipe & Salterio)، وإن إضافة هذا المنظور إلى بطاقة العلامات المتوازنة كان لسببين رئيسيين وهما كالآتي :- (Lipe & Salterio,2000:283)

١) إن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً أساسياً من ستراتيجية الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر وبالتالي فإن أهداف ومقاييس هذا المنظور تعد جزءاً مكملاً للبطاقة .
٢) توسيع دور بطاقة العلامات المتوازنة للقيام بعملية تقويم الأداء الستراتيجي للوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يتناسب مع التغيّرات البيئية الحديثة .

إن الوحدة الاقتصادية تشكل جزءاً مهماً من المجتمع الذي تنتمي إليه مما يتوجب عليها اختيار مؤشرات ومقاييس والقيام بإجراءات قياس أدائها الاجتماعي والبيئي ومن ثم تقديم المعلومات بطريقة منتظمة يمكن استعمالها في تقويم ذلك الأداء وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف المعنية سواءً أكانت داخل الوحدة الاقتصادية أم خارجها، وبما إن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً من ستراتيجية الوحدة الاقتصادية لذلك فإن عليها إعداد تقارير خاصة بذلك يمكن من خلالها بيان مدى خدمة الوحدة الاقتصادية للمجتمع (Horngren,et.al,2003:805)، ومن الضروري توجيه اهتمام المدراء إلى تحسين الأداء الاجتماعي، كما ويجب أن يكونوا مخلصين في تحمل مسؤولياتهم تجاه هذا الأداء وإن وفاء الوحدة الاقتصادية بالتزاماتها تجاه المجتمع يساعد في تحقيق أهدافها وبالتالي الحصول على رضا المجتمع عنها، ومن الجدير بالذكر بأنه لا توجد صيغة ثابتة أو قاعدة معينة تقرر كيفية تحمل إدارات الوحدات الاقتصادية مسؤولية الأداء الاجتماعي، وينظر إلى الأداء الاجتماعي من خلال مفهومين وهما المفهوم الضيق والمفهوم الأوسع، فالمفهوم الضيق يقتصر على مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه المالكين وارتباطه بهدف الربح والعوائد المالية، إما المفهوم الأوسع للأداء الاجتماعي فإنه يتعدي ذلك إلى مصالح جميع الجهات ذات العلاقة وهم المالكين والمجهزين والزبائن والعاملين والمجتمع بشكل عام، وإن المفهوم الضيق للأداء الاجتماعي لم يعد مناسباً لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة لذلك فأصبح التوجه نحو المفهوم الأوسع للأداء الاجتماعي الذي يشمل مجموعة من الأنشطة والتي يمكن أن يستخلص منها أهداف ومقاييس منظور البيئة المجتمعية، وإن الأنشطة المتعلقة بالأداء الاجتماعي والبيئي هي كالآتي :- (الفضل وآخرون،٢٠٠٢: ١٧١-١٧٢)

١) الأنشطة الخاصة بالعاملين :- وهي الأنشطة التي تهدف إلى تحسين حال العاملين بوجه عام مثل أنشطة الوقاية الصحية والمشاركة في الإدارة والضمان الاجتماعي وغيرها .
٢) الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع :- وهي الأنشطة ذات النفع العام للمجتمع مثل التبرعات الخاصة بدعم صندوق الفقراء أو دعم صندوق الطلبة المحتاجين أو إنشاء حضانة لأطفال المنطقة أو خلق فرص عمل وغيرها من الأنشطة التي تساعد في إرضاء المجتمع .
٣) الأنشطة الخاصة بحماية الزبائن :- وهي الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق رضا الزبائن والمحافظة على هذا الرضا مثل الاهتمام بالترويج الأمين للمنتجات وعدم خداع الزبائن وتوفير البيانات الخاصة بصلاحية استعمال المنتجات وتاريخ نفاذها .
٤) الأنشطة الخاصة بحماية البيئة :- وهي الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لتخفيض أو منع التلوث بجميع صوره سواء كان تلوث الهواء أو الماء أو الأراضي بسبب مقالب النفايات، ومن الضروري الإفصاح عن هذه الأنشطة بسبب الاهتمام الكبير بهذا الجانب من الدولة والمواطنين فضلاً عن إن هذه الأنشطة تحقق عوائد للوحدة الاقتصادية تفوق تكاليفها .

ومما تجدر الإشارة إليه، إن قيام الوحدات الاقتصادية بهذه الأنشطة إما أن يكون إجبارياً مفروض بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات أو أن يكون القيام بها إختيارياً نابع من ثقافة الوحدة الاقتصادية ودلالة على نضوج وعيها الاجتماعي والبيئي .

سادساً :- منظور المخاطر (Risks Perspective) :-

هناك بعض المخاطر التي ترافق الوحدة الاقتصادية عند قيامها بأداء أنشطتها، وقد أشار بعض الباحثين بأن لهذه المخاطر تأثيرات سلبية في كل من التكاليف والإيرادات والأرباح والحصة السوقية، وينظر إلى المخاطر على إنها احتمالية حصول حدث غير مرغوب فيه وبالتالي فهي احتمالية التعرض إلى الخسارة أو الضرر أو المجازفة (Moyer,et.al.1988:133)، أو إنها احتمالية تحقيق الخسارة بسبب ظروف عدم التأكد (Gitman,2000:237)، ويقصد بعدم التأكد (Uncertainty) بأنه حدث أو موقف بحيث يجعل

من متخذ القرار لا يتمكن من اتخاذ القرار بسبب عدم توفر المعلومات الكافية التي تمكنه من ذلك، ونظراً لإمكانية قياس هذه المخاطر فيرى بعض الباحثين ومنهم (Chang & Wang) بضرورة إضافة منظور آخر إلى بطاقة العلامات المتوازنة وهو منظور المخاطر من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي من خلال وضع مجموعة من الأهداف والمقاييس المتعلقة بهذا المنظور مشتقة من رؤية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية بحيث يتم التعرف على المخاطر التي تواجه هذه الوحدة وبيان مدى تلافيها لهذه المخاطر (Chang & Wang,2008:4-5). وتسعى الوحدات الاقتصادية إلى تخفيض المخاطر التي من الممكن أن تتعرض إليها، لذلك فينبغي عليها اتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على المعلومات بشأنها من أجل تلافيها مع ملاحظة إن التكاليف المرتبطة بتخفيض المخاطر يجب أن تكون أقل من تكلفة المخاطر نفسها. كما وينظر إلى المخاطر Risks على إنها انعكاس أو تعبير عن عدم التأكد الذي ينطوي عليه المستقبل، فكلما حدث تشتت كبير في القيم المتوقعة للنواتج كلما كانت المخاطر كبيرة، ويمكن تقسيم المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية إلى الآتي :- (الزبيدي،٢٠٠٤: ٥٣٥-٥٣٧)

١) المخاطر النظامية (Systematic Risks) :-

تعرف المخاطر النظامية باسم المخاطر العامة أو المخاطر السوقية والتي تصيب جميع الوحدات الاقتصادية العاملة في السوق بفعل عوامل مشتركة تؤثر بالنظام الاقتصادي ككل مثل العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وحتى التربوية، وإن هذه المخاطر لا يمكن السيطرة عليها مثل حالات الإضراب العام أو الحروب أو الانقلابات أو حالات الكساد أو التضخم أو التغيّر في مستويات الأسعار وغيرها من المخاطر التي تصيب جميع الوحدات الاقتصادية، وهي على نوعين وهما كالآتي :-

أ- مخاطر الأعمال (Business Risks) :- وهي مخاطر الأعمال التشغيلية للوحدة الاقتصادية والتي تتأثر بفعل عوامل خارجة عن سيطرتها مثل التغيّرات في الظروف الاقتصادية وتقلبات الأسعار وتبدل أسعار الفائدة السوقية وتوقعات المستثمرين وغيرها .

ب- المخاطر المالية (Financial Risks) :- وهي المخاطر التي تحدث بسبب اعتماد الوحدة الاقتصادية على القروض في هيكل تمويلها، وتنشأ في حالة عدم قدرة الوحدة الاقتصادية على تسديد القروض أو الفوائد المترتبة عليها أو كليهما بسبب الظروف العامة .

٢) المخاطر غير النظامية (Unsystematic Risks) :-

ويطلق عليها المخاطر الاستثنائية (Unique) أو المخاطر اللاسوقية (Unmarked Risks) أو المخاطر التي يمكن تجنبها، وهي تنشأ بفعل عوامل خاصة بالوحدة الاقتصادية وهي مستقلة عن المخاطر السوقية وإنها تؤثر على الوحدة الاقتصادية لوحدها، وهي على نوعين وهما كالآتي :-

أ- مخاطر الأعمال (Business Risks) :- وهي المخاطر المتعلقة بعوامل خاضعة لسيطرة الوحدة الاقتصادية ذاتها مثل قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات وكفاءة العاملين وكيفية تشغيل الأصول ووفرة المواد الأولية فضلاً عن قدراتها على التسويق وفقدانها جزء من حصتها السوقية، مما يؤثر على أعمالها التشغيلية الأمر الذي يؤدي إلى تقلب عوائدها المستقبلية .

ب- المخاطر المالية (Financial Risks) :- وهي المخاطر التي تنشأ بسبب اعتماد الوحدة الاقتصادية على القروض في هيكل تمويلها، مما قد يسبب لها تحمل أعباء مالية ثابتة تزيد من إجمالي التكاليف وهذا ما يجعل الوحدات الاقتصادية تتعرض لهذا النوع من المخاطر .

وعلى الرغم من إن المخاطر النظامية لا يمكن السيطرة عليها إلا إنه يجب على الوحدات الاقتصادية عدم إهمالها وذلك لأن تأثيراتها كبيرة جداً وينبغي التخطيط والتنبؤ لمثل هذه المخاطر، إما المخاطر غير النظامية فهي تحت سيطرة الوحدة الاقتصادية إذ يجب تلافيها قدر الإمكان .

ومما سبق، يؤكد الباحث على أهمية منظور المخاطر وضرورة إضافته إلى بطاقة العلامات المتوازنة من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي وإعطاء صورة واضحة عن المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وبيان مدى تلافيها لهذه المخاطر . ويمكن توضيح أهداف ومقاييس كل منظور من المناظير الستة لبطاقة العلامات المتوازنة من خلال الجدول الآتي :

جدول (١)

أهداف ومقاييس المناظير الستة لبطاقة العلامات المتوازنة

	ت	الأهداف	المقاييس
المنظور المالي	١	النمو في الإيرادات	
		زيادة مبيعات المنتجات الجديدة تحسين زبائن وأسواق جديدة تحسين ربحية المنتجات	نسبة الإيرادات إلى المنتجات الجديدة نسبة الإيرادات إلى الزبائن والأسواق الجديدة نسبة الإيرادات الفعلية إلى الإيرادات المستهدفة
	٢	تخفيض التكاليف	

		تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة تخفيض التكاليف التسويقية والإدارية	نسبة التخفيض في تكلفة الوحدة المنتجة نسبة الإيرادات إلى التكاليف التسويقية والإدارية
	٣	الانتفاع من الموجودات	
		تحسين الانتفاع من الموجودات	العائد على الاستثمار القيمة الاقتصادية المضافة
منظور الزبون	ت	الأهداف	المقاييس
	١	جوهر منظور الزبون	
		زيادة الحصة السوقية زيادة الاحتفاظ بالزبون زيادة كسب الزبون زيادة رضا الزبون زيادة ربحية الزبون	نسبة الحصة السوقية (نسبة من السوق) نسبة نمو الأعمال من الزبائن الحاليين نسبة المبيعات إلى الزبائن الجدد معدلات مسموحات الزبائن تحليل ربحية الزبون
	٢	مقترحات قيمة الزبون	
		تحسين وظيفة المنتوج تخفيض السعر إلى سعر المنافسين تحسين جودة المنتوج تحسين وقت التسليم	معدلات مسموحات المنتوج إلى الزبائن نسبة السعر إلى سعر المنافسين نسبة المردودات من المبيعات نسبة التسليم في الوقت المحدد
منظور العمليات الداخلية	ت	الأهداف	المقاييس
	١	عمليات الإبداع	
		زيادة عدد المنتجات الجديدة تطوير زبائن ومنتجات جديدة تخفيض وقت تحسين المنتجات الجديدة	نسبة المبيعات من المنتجات الجديدة المنتجات الجديدة مقارنةً مع المنافسين نسبة المبيعات من الأسواق الجديدة وقت تصنيع المنتجات الجديدة
	٢	عمليات التشغيل	
		زيادة كفاءة العمليات زيادة جودة العمليات تخفيض تكلفة العملية تخفيض وقت العملية	نسبة المخرجات إلى المدخلات تكاليف الجودة الشاملة كنسبة مئوية من المبيعات نسبة المنتجات المعيبة تكلفة الوحدة المنتجة كفاءة دورة التصنيع
	٣	خدمات ما بعد البيع	
		زيادة جودة الخدمة زيادة كفاءة الخدمة تخفيض وقت الخدمة تخفيض تكلفة الخدمة	نسبة الزيادة في طلبات الزبائن نسبة المخرجات إلى المدخلات دورة الوقت تكلفة الخدمة
منظور التعلم والنمو	ت	الأهداف	المقاييس
	١	قدرات العاملين	
		زيادة قدرات العاملين	معدلات رضا العاملين نسبة دوران العاملين إيراد مبيعات العامل
	٢	قدرات نظم المعلومات	
		زيادة قدرات نظم المعلومات	نسبة العمليات في الوقت الحقيقي لقابليات التغذية الراجعة نسبة العاملين في الخطوط الأمامية للإنتاج وصولاً إلى الزبائن ومعلومات المنتوج
	٣	التحفيز	
		زيادة التحفيز والتطوير	عدد مقترحات التحسين لكل عامل عدد المقترحات المنفذة لكل عامل عدد العاملين المقترحين للتحسينات إلى عددهم الكلي
منظور البيئة المجتمعية	ت	الأهداف	المقاييس
	١	العاملين	
		تأهيل العاملين خدمة العاملين	نسبة المشاركين في الدورات التدريبية نسبة المبالغ المنفقة على خدمة العاملين
	٢	التفاعل مع المجتمع	
		خلق فرص عمل جديدة	نسبة التعيينات الجديدة
	٣	خدمة الزبائن	

		خدمة الزبائن	نسبة التغيّر في خدمات ما بعد البيع
	٤	حماية البيئة	
		حماية البيئة من التلوث	نمو الأنفاق على جهود حماية البيئة
منظور المخاطر	ت	الأهداف	المقاييس
	١	مخاطر الأعمال	
		زيادة الطلب على منتجات الوحدة الاقتصادية تحسين أسعار بيع المنتجات انخفاض أسعار المدخلات	التغيّر في حجم الطلب على منتجات الوحدة الاقتصادية التغيّر في أسعار بيع المنتجات التغيّر في أسعار المدخلات
	٢	المخاطر المالية	
		تخفيض التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة تخفيض الاعتماد على مصادر التمويل المقترضة	التغيّر في التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة نسبة مصادر التمويل المقترضة إلى مصادر التمويل الكلية

Source : (Drury,2008,:597-582) . بتصرف من الباحثين

ومن خلال العرض السابق لمكونات بطاقة العلامات المتوازنة، يتضح بأنها تتكون من ستة مناظير وهي (المنظور المالي، منظور الزبون، منظور العمليات الداخلية، منظور التعلم والنمو، منظور البيئة المجتمعية، منظور المخاطر) وإن هذه المناظير الستة يكمل بعضها البعض الآخر وهي مرتبطة بالرؤية المستقبلية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية، إذ يتم من خلال بطاقة العلامات المتوازنة ترجمة رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس المالية والمقاييس غير المالية المكملة لبعضها البعض الأخر وبما يدعم عملية تقويم الأداء الستراتيجي للوحدة الاقتصادية، ومن خلال هذه المناظير الستة يمكن إعطاء صورة شاملة وواضحة عن أداء الوحدة الاقتصادية وبيان مدى تحقيقها لأهدافها المرسومة بفاعلية وكفاءة .

٢-٣- خصائص بطاقة العلامات المتوازنة :-

إن من أهم خصائص بطاقة العلامات المتوازنة (التوازن) إذ إنها تعمل على تعزيز ذلك التوازن كمحاولة للوصول إلى التوافق والانسجام بين الأهداف التي ترغب الوحدة الاقتصادية في تحقيقها بالاعتماد على قدرتها في تحقيق ميزة تنافسية من خلال الاستغلال الفاعل والكفوء لكل من الموجودات الملموسة وغير الملموسة، وقد أطلق هذا الاسم (المتوازنة) على بطاقة العلامات المتوازنة وذلك لأنها توازن في تقرير واحد بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية من أجل تقويم أداء الوحدة الاقتصادية قصير وطويل الأجل (Horngren,et.al,2009:492) .

ويرى (McWatters) وآخرون إن بطاقة العلامات المتوازنة تحاول أن تحقق التوازن بين مجموعة من الأمور وهي كالآتي :- (McWatters,et.al,2001:440)

١) الموازنة بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل :- إن تحقيق الأهداف طويلة الأجل يتطلب تحقيق الأهداف قصيرة الأجل مع ضرورة إجراء الموازنة بينهما، فإذا قامت الوحدة الاقتصادية بالتركيز على الأهداف قصيرة الأجل مع إهمال البحث والتطوير فإن ذلك سيؤثر في أدائها المستقبلي وبالتالي أهدافها طويلة الأجل .

٢) الموازنة بين المؤشرات المتقدمة والمتأخرة للأداء :- ويقصد بالمؤشرات المتقدمة للأداء (القيادية أو موجهات الأداء) بأنها مؤشرات مبكرة للأداء لبيان فيما إذا تم تطبيق ستراتيجية الوحدة الاقتصادية بنجاح أم لا؟، إما المؤشرات المتأخرة للأداء (النهائية) فهي تساعد في الكشف عن مدى تحسن الأداء المالي للوحدة الاقتصادية جراء التحسينات في العمليات الإنتاجية .

٣) الموازنة بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية :- إن مقاييس الأداء غير المالية لا تقل أهمية عن المقاييس المالية إذ يجب الموازنة بينهما من أجل المساعدة في تحقيق كل من أهداف الوحدة الاقتصادية قصيرة وطويلة الأجل وإعطاء صورة شاملة وواضحة عن الأداء .

٤) الموازنة بين مصالح جميع المستفيدين من تقويم أداء الوحدة الاقتصادية :- والمستفيدين هم أصحاب المصالح المنتفعين من نتائج تقويم الأداء الستراتيجي للوحدة الاقتصادية وهم المالكين والمجهزين والزبائن والعاملين والمجتمع بشكل عام إذ يجب تضمين أهدافهم بالبطاقة ومراعاة عدم تحقيق أهداف أي منهم على حساب الآخر .

لقد أوضح (Horngren) وآخرون إن بطاقة العلامات المتوازنة المصممة جيداً تحتوي على عدة خصائص وهي كالآتي :- (Horngren,et.al,2009:498)

١) توضح ستراتيجية الوحدة الاقتصادية وعلاقات متابعة السبب - الأثر الذي يمثل الروابط بين المناظير التي من خلالها يتم وصف كيف يتم تنفيذ الستراتيجية إذ إن كل مقياس بالبطاقة يمثل جزء من سلسلة السبب - الأثر من صياغة الستراتيجية وحتى النتائج المالية .

٢) تساعد في أعلام أعضاء التنظيم بالستراتيجية عن طريق ترجمتها إلى مجموعة متصلة ومترابطة من الأهداف التشغيلية القابلة للفهم والقياس والتي عن طريقها يسترشد المدراء والعاملين لاتخاذ الإجراءات وصنع القرارات من أجل تحقيق تلك أهداف .
٣) تحد بطاقة العلامات المتوازنة من عدد المقاييس إذ إنها تركز على المقاييس المهمة التي تؤثر إلى حد بعيد في تنفيذ الستراتيجية .
٤) إن بطاقة العلامات المتوازنة تسلط الضوء على مستوى المعارضة التي يقدم عليها المدراء عندما يفشلون في تحقيق المقاييس المالية والتشغيلية معاً، فمثلاً إذا تبنت الوحدة الاقتصادية ستراتيجية الابتكار وتمييز المنتوج فإنها تستطيع تحقيق أداء مالي قصير الأجل متميّز عن طريق تخفيض الأنفاق على البحث والتطوير الذي يظهر بالأداء المستقبلي .

والشكل الآتي يوضح خصائص بطاقة العلامات المتوازنة في تحويل ستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى مقاييس أداء :

شكل (٢)
خصائص بطاقة العلامات المتوازنة في تحويل ستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى مقاييس أداء

Source : (Garrison,2006,p:450) بتصرف من الباحثين.

ومن خلال الشكل أعلاه يمكن ملاحظة إن بطاقة العلامات المتوازنة تحول رؤية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية حسب مناظيرها الستة (المالي، الزبون، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، البيئة المجتمعية، المخاطر)، كما إن هناك ترابطاً بين هذه المناظير بحيث يكمل أحدها الآخر من أجل دعم عملية تقويم الأداء الستراتيجي وتحقيق أفضل النتائج التشغيلية والمالية للوحدة الاقتصادية وبذلك فيمكن من خلالها إعطاء صورة شاملة وواضحة عن الأداء .

ويتضح مما سبق، إن بطاقة العلامات المتوازنة تتمتع بمجموعة من الخصائص التي تساعد في القيام بعملية تقويم الأداء الستراتيجي للوحدات الاقتصادية مما يساعد في قياس فاعلية وكفاءة هذه الوحدات في تحقيق أهدافها من خلال الاعتماد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية وبالشكل الذي ينسجم مع التغيّرات السريعة والمتلاحقة التي رافقت بيئتيها الداخلية والخارجية .

المبحث الثالث
خطوات تصميم وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة

٣-١- الأبعاد الجوهرية الواجب مراعاتها عند تصميم وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة :-

هناك مجموعة من الأبعاد التي ينبغي مراعاتها عند تصميم وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة وهي كالآتي:

أولاً :- المناظير الستة الرئيسية في بطاقة العلامات المتوازنة :-

أ- المنظور المالي : يتضمن مؤشرات تقيس ربحية الوحدة الاقتصادية .

ب- منظور الزبون : يهتم بتحديد الزبائن وقطاعات السوق، ثم يتم تحديد مؤشرات الأداء لهذا الجانب والتي يمكن أن تتضمن: خدمة الزبائن، خدمة زبائن جدد، حصة الوحدة الاقتصادية في السوق .

ت- منظور العمليات الداخلية : يحدد المدراء التنفيذيين العمليات الداخلية المطلوب إجادتها والتي تمكن من : الوصول للأهداف المقدمة، إرضاء حملة الأسهم، وتهتم بطاقة العلامات المتوازنة بتنمية العمليات الجديدة والأنشطة الإبتكارية لخدمة وإرضاء الزبائن .

ث- منظور النمو والتعلم : إن مقابلة الأهداف بعيدة المدى والمنافسة العالمية تقتضي تطوير الأداء والمهارات بصورة دائمة ويأتي النمو والتطوير في : الأفراد، النظم، الإجراءات .

ج- منظور البيئة المجتمعية : يتضمن مجموعة من المؤشرات والمقاييس التي يمكن من خلالها التعرف على مساهمة الوحدة الاقتصادية في حماية البيئة من التلوث وتحقيق رضا المجتمع .

ح- منظور المخاطر : يتضمن مجموعة من المؤشرات والمقاييس التي يمكن من خلالها التعرف على المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية .

ثانياً :- المحاور التي يحتوى عليها كل منظور من المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة :

أ- الأهداف (Objectives) : وهي النتائج المنشود تحقيقها، والأهداف بشكل عام موزعة على مناظير بطاقة العلامات المتوازنة وتحمل نفس الأهمية الستراتيجية ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق ومعقولة ومحددة بوقت زمني لإتمامها، مثال ذلك: زيادة نسبة رضا الزبائن للخدمة المقدمة بنسبة ١٥% في نهاية العام الحالي .

ب- المقاييس والمؤشرات (measures & Indicators) : يحدد هذا المحور حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة سابقاً، مثال ذلك : مؤشر رضا الزبائن (ويتم من خلال القيام بمسح ميداني) .

ت- المعيار (Target) : مقدار محدد يتم القياس بناء عليه لتحديد مقدار الانحراف (سلبا أو إيجابا) عن الهدف المقرر تحقيقه مع الاستعانة ببعض الألوان القياسية والتي تسهل عملية استقراء الحالة بشكل سريع .

ث- المبادرات (Initiatives) : تشير المبادرات إلى المشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف، مثال ذلك : فتح فروع جديدة وتوسيع مكاتب خدمات الزبائن .

ثالثاً :- العلاقات السببية بين المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة :

إن العمليات الستراتيجية في الوحدة الاقتصادية تمثل علاقات سبب ونتيجة، لذلك فيجب أن يحقق القياس العلاقة بينهما حتى يمكن إدارتها بفاعلية وكفاءة، ويجب أن تتضمن العلاقة المناظير الستة المكونة لبطاقة العلامات المتوازنة. مثال: معدل العائد على رأس المال يدل على زيادة المبيعات للزبائن ويعكس ذلك ولائهم، إذن يتم إدراج معدل العائد في المنظور المالي والولاء في منظور الزبون ولكن كيف يتحقق الولاء؟ يتم الحصول على الولاء بتحسين وقت الخدمة للزبائن إذن ندرج الولاء ووقت الخدمة للزبائن في منظور الزبون من البطاقة ولتحقيق وقت خدمة قصيرة يجب تقليل وقت أداء العمل وإجادة العمليات الداخلية (يتم إدراجهم في العمليات الداخلية) وهذا يتم الحصول علية بالتدريب وتنمية المهارات للموظفين (يتم إدراجهم في جانب التعلم والنمو)، بالإضافة إلى منظوري البيئة المجتمعية والمخاطر، وعليه فان وجود المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة يجعلها أنموذجاً متكاملاً لتقويم الأداء الستراتيجي .

رابعاً :- مثيرات ومحفزات الأداء الستراتيجي للوحدة الاقتصادية :

إن وجود مقاييس ومؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة بدون توضيح مثيراتها ومحفزاتها لا يوضح كيف تم الوصول إليه، ولا يوضح ما إذا تم نجاح تنفيذ الستراتيجية أم لا؟ وبالعكس فإن وجودها بدون قياس الأداء الستراتيجي قد يمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق التحسين قصير الأجل، ولكنه يفشل في إظهار ما إذا تم ترجمة التحسين في العمليات إلى نتائج فعلية في ربحية الوحدة الاقتصادية ومركزها على المدى الستراتيجي .

خامساً :- التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية :

هل يمكن الاستغناء عن المقاييس المالية في قياس وتقويم أداء الوحدات الاقتصادية؟، إذ إنها لا تقدم دليلاً قوياً على النجاح في بيئة العمل الحالية بل يجب التركيز على إرضاء الزبائن، والجودة حيث أن ذلك سيلغي التلف والتي تمكن الوحدات الاقتصادية من تقديم نفس كمية المخرجات بكمية مدخلات أقل، ومع هذا فمن الضروري الاهتمام بالمقاييس المالية بجانب المقاييس الأخرى .

سادساً :- ضرورة وجود المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة :

تتضمن بطاقة العلامات المتوازنة ستة مناظير رئيسية، إذ أمكن إضافة منظورين إضافيين لها وهما (منظور البيئة المجتمعية ومنظور المخاطر) وذلك من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي وبما ينسجم مع التغيرات التي رافقت البيئة الداخلة والخارجية للوحدات الاقتصادية .

سابعاً :- تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لجميع المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية :

إن أفضل تطبيق لبطاقة العلامات المتوازنة هي جميع المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية إذ يكون بها سلسلة متكاملة الأنشطة تقوم بتكوين سلسلة تحقيق القيمة في مراحل التطوير، العمليات، التسويق، التوزيع، البيع، خدمة الزبائن .

٣-٢- مميزات بطاقة العلامات المتوازنة والمخاطر الواجب مراعاتها :-

يمكن توضيح مميزات ومخاطر (BSC) وكالآتي :-

(http://elmaghrby.com/researches/3.doc)

أولاً : مميزات بطاقة العلامات المتوازنة

١) توضح تتابع علاقات السبب والنتيجة بين مناظيرها المختلفة .
٢) تساعد في توصيل الستراتيجية لكل أعضاء التنظيم في الوحدة الاقتصادية .
٣) تهتم في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلي الربح علي المقاييس والأهداف المالية .
٤) تهتم بالأنموذج المالي والمحاسبي الشامل بدلا من النظام المحاسبي التقليدي .
٥) تحدد عدد ونوع المقاييس المستعملة في كل مجال من مجالات القياس .

ثانيا : المخاطر الواجب مراعاتها عند تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة :

١) عدم تطبيق علاقات السبب والنتيجة بصورة فعلية والاعتماد على مجرد افتراضات تطبيقها، هذا بالإضافة إلى وجود التحدي الهام الذي يتمثل في قوة وسرعة الارتباطات السببية بين المقاييس المالية وغير المالية .
٢) عدم القدرة على إحداث التحسينات عبر كل المقاييس في كل الوقت .
٣) لا يعتمد على المقاييس الموضوعية فقط وإنما أيضا المقاييس غير الموضوعية مما يتطلب من أن الإدارة الحذر وتحرى الدقة .
٤) تهتم بالمقاييس غير المالية عند تقييم المديرين والموظفين، وقد يقلل ذلك من الأهمية التي يعطيها المديرين للمقاييس المالية .

٣-٣- خطوات تصميم وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة* :-

ينظر إلى بطاقة العلامات المتوازنة على إنها إطار ستراتيجي يحقق التوازن بين الأمور الأربعة أعلاه، ويتم ذلك من خلال مجموعة من العمليات والمتمثلة بترجمة رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية إلى أهداف محددة تساعد في وضع الستراتيجية، ثم التوصيل والربط بين المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية من أجل مشاركة جميع هذه المستويات في تصميم البطاقة، وبعدها يتم تخطيط العمل من أجل استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثل وتوفير أساس يساعد في توزيع هذه الموارد من خلال الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها، وبعد ذلك يتلقى المدراء معلومات راجعة حول ستراتيجيات أقسامهم وبالتالي معلومات حول الستراتيجية العامة للوحدة الاقتصادية وبما يمكن من تحقيق الأهداف بفاعلية وكفاءة.

وفيما يلي استعراض لخطوات تصميم وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة في الوحدات الاقتصادية وبالشكل الذي يتناسب مع التغيرات التي رافقت البيئة الداخلية والخارجية لهذه الوحدات :-

الخطوة الأولى : صياغة رؤية الوحدة الاقتصادية وصياغة مجالاتها :

ينظر إلى الرؤية (Vision) على إنها تصورات أو توجهات أو طموحات أو آمال لما يجب أن تكون عليه الوحدة الاقتصادية في المستقبل وتتم هذه الخطوة عن طريق عقد مقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد على أن يتم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرف خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول موقف الصناعة والاتجاهات فيها، وقد يتطلب الأمر أيضا ندوة مشتركة تحضرها الإدارة العليا وقادة الرأي، إلى جانب ندوة تحضرها الإدارة العليا ومجموعة المشروع وشخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن، وتمر هذه الخطوة بعدة مراحل وهي كالآتي :-

(١) دراسة الوضع الحالي للوحدة الاقتصادية ومكانتها في السوق والصناعة التي تنتمي إليها :

يتمثل الغرض من هذه المرحلة في إرساء أساس للتوصل إلى إجماع بشأن خصائص ومتطلبات الصناعة وإلى تعريف واضح لوضع المنشأة الحالي ودورها. ومن ثم فالمطلوب في هذه المرحلة وصفا يتطلب بدوره الوصول إلى اتفاق حول الكيفية التي ستتطور بها الصناعة في المستقبل، بناء منطلق وركيزة أساسية وضرورية نحو تطوير رؤيتنا وستراتيجيتنا المستقبلية، وعقد المقابلات الفردية مع رجال الإدارة العليا وقادة الرأي الأكثر تأثيراً في المنشأة. بحيث تهتم هذه المقابلات بدراسة وتحليل للمنشأة وخصائصها من أكبر عدد ممكن من الزوايا، ويفيد في ذلك الاعتماد على بعض النماذج المعروفة في دراسات الإستراتيجية، مثل أنموذج SWOT ، وأنموذج Porter، وأنموذج تحليل القدرات الفردية للوحدة الاقتصادية .

(٢) صياغة رؤية الوحدة الاقتصادية :

يعتمد تقويم الأداء الستراتيجي على رؤية شاملة مشتركة، ولذا فمن الجوهري التأكد في مرحلة مبكرة من وجود رؤية معتنقة بشكل مشترك. نظراً لأن المقاييس سيتم بنائها وصياغتها في ضوء تلك الرؤية، مما يسهم في تركيز بؤرة اهتمام الوحدة الاقتصادية بصورة أقوى من ذي قبل، ويجب التأكيد على أن تكون هناك رؤية مشتركة للموقف الداخلي والخارجي المحيط بالوحدة الاقتصادية، قبل أن يصبح بالإمكان صياغة رؤية الوحدة الاقتصادية، ولكي تتم صياغة الرؤية، ومن أهم العوامل الواجب وضعها في الاعتبار عند صياغة رؤية الوحدة الاقتصادية الآتي : (النواحي المالية، القدرات المحورية، بيئة العمل، متطلبات الملاك، التطورات التكنولوجية، .....الخ) .

(٣) صياغة مجالات الرؤية في ظل بطاقة العلامات المتوازنة :

بعد الانتهاء من صياغة الرؤية الشاملة ومفهوم العمل ، يأتي دور دراسة اختيار مجالات الرؤية التي سيتم بناء المقاييس عليها. وحسبما اقترح أنموذج Kaplan & Norton، فإن هناك أربعة مجالات رؤية : مجال الرؤية المالي، مجال رؤية الزبائن، مجال رؤية العمليات الداخلية، ومجال رؤية التعلم والنمو، ومع ذلك فأن هناك إمكانية لإضافة منظور خامس وهو منظور البيئة المجتمعية ومنظور سادس وهو منظور المخاطر، واختيار مجالات الرؤية يجب أن يحكمه في الأساس منطق العمل مع وجود علاقة متبادلة واضحة بين مختلف مجالات الرؤية، وبذلك فإن مجال رؤية التطوير ينبغي أن يوضح الطرق التي تعتزم الإدارة إتباعها لتطوير

---

* تم إعداد هذه الفقرة بالاعتماد على المصادر الآتية :-

(Kaplan & Norton,1992:76-77), (Kaplan & Norton,2001:92), (Lipe & Salterio,2000:283), (Neely,1999:205), (Nayeri,et.al,2009:333), (Chang & Wang,2008:1-12), (McWatters,et.al,2001:440), (Garrison,et.al,2006:450), (Sidiropulos,et.al,2004:30), (http://elmaghrby.com/researches/3.doc), (http:// www.platinum.org) .

الوحدة الاقتصادية والمنتجات والخدمات المقدمة بغرض تنظيم العمليات وإضافة قيمة للزبائن، وهذه التأثيرات ينبغي أن تنعكس على المنظور المالي .

الخطوة الثانية : بناء الأهداف الإستراتيجية العامة و تحديد الستراتيجيات الملائمة لكل منظور من المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة :

إن بطاقة العلامات المتوازنة في الأساس هي أداة تسهم في صياغة وتنفيذ ستراتيجية الوحدة الاقتصادية وتعمل على مراجعتها ومتابعة عملية تنفيذها، وينبغي أن ينظر للأنموذج على أنه أداة لترجمة رؤية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلي مقاييس وأهداف محددة، ومن ثم فإن الغرض من هذه الخطوة يتمثل في ترجمة الرؤية إلى صورة ملموسة وبالتالي تحقيق التوازن العام بين المجالات المختلفة، وفيما يلي توضيح لكيفية إعداد ستراتيجيات لكل منظور في البطاقة وكالآتي :

(١) المنظور المالي :

ينبغي أن يوضح هذه المنظور نتائج الاختيارات الستراتيجية التي تم إجراؤها فيما يتصل بمجالات الرؤية الأخرى، في الوقت الذي يرسى فيه العديد من الأهداف طوية المدى وبالتالي جزءاً كبيراً من القواعد العامة الأساسية والمقدمات المنطقية لمجالات الرؤية الأخرى، هنا نجد وصفاً لما يتوقعه الملاك من المنشأة فيما يتعلق بالنمو والربحية، ومن الملائم أيضاً دراسة وتحليل المخاطر المالية التي يمكن أن تواجهها الوحدة الاقتصادية .

(٢) منظور الزبون :

يصف هذا المنظور الطرق التي سيتم بها خلق قيمة للزبائن وكيف سيتم تحقيق ذلك، وما هي الأسباب التي ستجعل العملاء على استعداد لدفع المقابل المالي لها، ولذلك يجب أن تسترشد العمليات الداخلية وجهود تطوير الوحدة الاقتصادية بهذا المنظور، ويمكن القول أن هذا الجزء يشكل قلب المقاييس، فإذا أخفقت المنشأة في تقديم المنتجات والخدمات المناسبة بشكل يلبي احتياجات العملاء وبتكاليف فعالة على المدى القصير والطويل، لن تتولد إيرادات وتتدهور الوحدة الاقتصادية وتموت .

(٣) منظور العمليات الداخلية :

يجب دراسة وتحليل العمليات التي تولد قيمة بالنسبة للزبائن وتقود كذلك إلى الوفاء بتوقعات حملة الأسهم وهذه مهمة الموضوعات الإستراتيجية التي يدرسها منظور العمليات الداخلية، وتفيد سلسلة القيمة في القيام بذلك، حيث تتضمن وصفاً لكل عمليات الوحدة الاقتصادية بدءاً بتحليل احتياجات الزبائن وانتهاءً بتقديم المنتج وذلك بهدف استبعاد كل العمليات التي لا تخلق قيمة للزبون بصورة مباشرة أو غير مباشرة، أما العمليات المتبقية فينبغي أن يتم وصفها من حيث التكاليف وزمن العملية وتوكيد الجودة ... الخ .

(٤) منظور التعلم والنمو :

يمكن منظور التعلم والنمو الوحدة الاقتصادية من ضمان قدرتها على التجديد، كشرط أساسي لاستمرارها وبقائها على المدى الطويل. في هذا المنظور تدرس المنشأة ما يجب أن تفعله للاحتفاظ بالمعرفة التقنية المطلوبة لفهم وإشباع حاجات الزبائن وتطوير تلك المعرفة إلى جانب اهتمامها بدراسة كيفية الاحتفاظ بالكفاءة والإنتاجية الضرورية للعمليات التي تخلق قيمة للزبون .

(٥) منظور البيئة المجتمعية :

باعتبار إن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً أساسياً من ستراتيجية الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر لذلك فيجب تضمين أهداف ومقاييس هذا المنظور ببطاقة العلامات المتوازنة من أجل بيان ما تقدمه الوحدة الاقتصادية لكل من العاملين والزبائن والمجتمع بشكل عام وكذلك بيان مساهمتها في حماية البيئة من التلوث وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة فقد اهتمت هذه الوحدات بهذه الأنشطة والقياس بالدراسات التي من خلالها التعرف على كيفية إرضاء الزبائن والعاملين والمجتمع وحماية البيئة من التلوث .

(٦) منظور المخاطر :

هناك ضرورة لإضافة منظور المخاطر إلى بطاقة العلامات المتوازنة من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي وإعطاء صورة واضحة عن المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية وبيان مدى تلافيها لهذه المخاطر ومن هذه المخاطر المالية ومخاطر فقدان الحصة السوقية وغيرها، لذلك فيجب على الوحدات الاقتصادية دراسة المخاطر التي تتعرض لها والقيام بأيجاد الحلول المناسبة بشأنها، ومن خلال منظور المخاطر يمكن التعرف على ذلك .

الخطوة الثالثة : تحديد عوامل النجاح الحاسمة في الستراتيجية المتبعة :

تعني هذه الخطوة الانتقال من التوصيفات والستراتيجيات المذكورة آنفاً إلى تحديد ما يكون مطلوباً لنجاح المقياس وماهية العوامل ذات التأثير الأكبر على النتائج المنشود تحقيقها، بعبارة أخرى يجب على الوحدة الاقتصادية أن تقرر الآن ما هي عوامل النجاح الحاسمة وترتبها حسب الأولوية، وهناك أسلوب مناسب لبدء

هذا الجزء يتمثل في تكوين مجموعات نقاشية لتقرير العوامل الأكثر أهمية لتحقيق الأهداف الستراتيجية التي سبق وضعها، وفي الجلسة المشتركة يدور النقاش ويتواصل لمحاولة التوصل إلى اتفاق حول مجموعة واقعية من عوامل النجاح الأساسية، كما ينبغي الحرص على إحداث ترابط أفقي ورأسي بين عوامل النجاح الحاسمة، وبمعنى أكثر وضوحا التعرف على ما إذا كانت المقاييس متسقة داخلياً بدرجة معقولة فيما يتصل بجوانبها، ووثيقة الصلة فيما بينها أم لا ؟، ويكون الترابط الرأسي تلقائياً بدرجة أو بأخرى لأن عوامل النجاح الحاسمة يتم التعرف عليها وترتيبها حسب الأولوية وأسهل طريقة لإحداث الترابط الأفقي بين العوامل هي إعداد رسم تخطيطي للمقياس كخريطة ستراتيجية بيانية، وثمة أمر آخر لا يقل أهمية وهو تحاشي أي إمكانية لتحقيق التفوق في عامل نجاح ما على حساب عامل آخر، وينطبق هذا التحذير أيضاً على المقاييس التي تم إعدادها بالجدول رقم (١) .

الخطوة الرابعة : صياغة مقاييس لكل منظور من المناظير الستة وبما يتلائم مع طبيعة نشاط وعمل الوحدة الاقتصادية :

في هذه الخطوة يتم صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينها، وإعداد تقرير نهائي بمعرفة الإدارة العليا ومجموعة المشروع وإن كان يفضل أن يتم ذلك بمشاركة جميع الأفراد العاملين ذوي الخبرات المتراكمة، وتشتمل هذه الخطوة على المراحل الفرعية التالية :

(١) التعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن بين المقاييس المختلفة و إعداد المقاييس :

يتم في هذه المرحلة إعداد مقاييس رئيسية وثيقة الصلة لاستخدامها في العمل فيما بعد، ومثلما حدث في الخطوات الأخرى، ينبغي أن نبدأ بممارسة شكل ما من العصف الذهني لا ترفض فيه أي أفكار وتستخدم فيه كل الأفكار والخواطر في العملية، ولا نقوم بتحديد المقاييس التي تبدو الأوثق صلة، ويمكن مراقبتها وتسمح فعلياً بالقياس، وترتيبها حسب الأولوية إلا في المرحلة الأخيرة .

(٢) صياغة مقاييس لكل منظور من المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة :

ويتم تجميع مقاييس المستوى الأعلى تمهيداً للموافقة عليها وعرضها على الأشخاص المعنيين، ولتسهيل التنفيذ، يجب إطلاع كل فرد في المنشأة بطريقة ما على ما تضمنته عملية إعداد المقاييس ويفضل أن يعرض على المشاركين أيضاً المذكرات والأوراق التي تتضمن التفسيرات والمقترحات المتصلة بعمل المجموعة مما ييسر عملية تحليل المقاييس، وقد أشرنا إلى بعض مقاييس المناظير الستة في بطاقة العلامات المتوازنة في الجدول رقم (١) .

الخطوة الخامسة : وضع خطة عمل تتفق مع الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية :

وفيها يجب تحديد كيفية تقييم النجاح في استعمال بطاقة العلامات المتوازنة من خلال الآتي :-

(١) صياغة الأهداف على أن تكون متسقة ومنسجمة مع الرؤية المستقبلية وستراتيجية الوحدة الاقتصادية :

يتم صياغة الأهداف النهائية في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل وحدة في الوحدة الاقتصادية تمهيداً للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا، يجب أن توضع أهداف لكل مقياس مستخدم وتحتاج الوحدة الاقتصادية إلى أهداف قصيرة المدى وأهداف طويلة المدى معاً حتى يتسنى لها تفقد مسارها بصورة متواصلة واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ومن الضروري أن تكون هذه الأهداف متسقة ومنسجمة مع الرؤية الشاملة والستراتيجية العامة وألا يكون هناك أي تناقض أو تعارض بينها، ومن المهم أيضاً تحديد المسئوليات عن وضع الأهداف وتقييم الأداء. كما ينبغي تقديم إجابات محددة عن الأسئلة التالية : ما الطريقة الواجب إتباعها ؟ من أجل أي الوحدات ؟ ما معدل التكرار ؟ بواسطة من ؟ .

(٢) وضع خطة عمل تتفق مع الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية :

تعدها كل مجموعة مشروع في النهاية ولكي تكتمل المقاييس، يجب علينا أيضاً أن نحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق الأهداف والرؤية التي تمت صياغتها، وينبغي أن تشمل خطة العمل الأفراد المسئولين وجدولاً زمنياً لإعداد التقارير المرحلية والنهائية، ونظراً لأهمية هذه الخطط يفضل أن تتفق المجموعة على قائمة أولويات وعلى جدول زمني، تفادياً لحدوث مشكلات غير متوقعة، وتمثل هذه القائمة مقترنة بالمقاييس التي تم إعدادها واحداً من مستندات الإدارة العليا الرقابية الرئيسية .

الخطوة السادسة : التنفيذ وفق الخطة الموضوعة :

وتتطلب بيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، وهذا يتطلب بدوره تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد، وتحديد المسئوليات والأدوات، وتدعيم البرامج، والثقافة ومحاولة ربط ذلك بالدافعية، ويراعى عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا أنها تؤثر في كل من العاملين والمديرين بالمنظمة وتتأثر بهم .

الخطوة السابعة : المتابعة والتقويم واتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة :

من الضروري أن تتابع المنشأة بصورة متصلة الاهتمام بالمقاييس لكي تحقق وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة، ولتحقيق هذا الغرض، ستكون الاستعانة بحلول تكنولوجيا الاتصالات المناسبة ضرورية لتسهيل إعداد التقارير وجمع البيانات، ومن المهم أيضاً أن تستخدم المقاييس في جميع أنحاء الوحدة الاقتصادية وفي الجوانب اليومية للإدارة، فإذا وفرت بذلك الأساس لجدول الأعمال اليومي لكل وحدة، ستكون لها وظيفة طبيعية من أعمال إعداد التقارير والرقابة الحالية من خلال تأثيرها على العمليات اليومية. ولذا فإن خطة التنفيذ ينبغي أن تحتوي على قواعد وأساليب مقترحة لضمان تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة إلى جزء من العمل اليومي للوحدة الاقتصادية، وفي النهاية، ينبغي أن تظل المقاييس المختارة من أجل الرقابة قصيرة المدى، مطروحة للبحث وأن يتم استبدالها في الحالات المناسبة بأخرى جارية بدرجة أكبر، ولا يمكن اعتبار استخدام المقاييس مكتملاً إلا عندما يصبح المقياس جزءاً ديناميكياً عاملاً من الحياة اليومية للوحدة الاقتصادية، ويستلزم عمل القياس كأداة للرقابة الإدارية المستمرة بذل العناية الفائقة وجهود التحسين المستمرة (Thanaraksakual & Pupruksapharat,2009:985) .

المبحث الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

٤-١- الاستنتاجات :-

١) ظهرت الحاجة إلى استخدام مجموعة مقاييس مالية وغير مالية لتقويم الأداء الاستراتيجي بالشكل الذي تنسجم مع التطورات والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة وتساعد في إعطاء صورة واضحة وشاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية بالطريقة التي تساعد الإدارة العليا على تشخيص الانحرافات ومحاولة معالجتها .

٢) إن المقاييس غير المالية في بطاقة العلامات المتوازنة لاتقل أهمية عن المقاييس المالية، إذ إن تحقيق الأهداف المالية للوحدة الاقتصادية يتطلب تحقيق الأهداف غير المالية مما يشير ذلك إلى أهمية المقاييس غير المالية

٣) تعد بطاقة العلامات المتوازنة مدخلاً للتطوير المستمر للأداء بسبب ارتباط محاورها بمجالات وأنشطة متعددة في مستويات إدارة الوحدة الاقتصادية المختلفة بما يساعد على تحقيق الأهداف الستراتيجية .

٤) تمثل بطاقة العلامات المتوازنة منظومة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية تساند بعضها الآخر وتحقق التفاعل والتكامل مع بعضها لتشخيص مقدار مساهمة الإدارة والأفراد والأنشطة المختلفة لتحقيق الأهداف الستراتيجية التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية .

٥) تمثل بطاقة العلامات المتوازنة نظام معلومات واتصالات وتتفق مقاييسها مع ستراتيجية الوحدة الاقتصادية في الأجل الطويل وعلى جميع المستويات الإدارية .

٦) هناك إمكانية لإضافة منظور أو أكثر إلى بطاقة العلامات المتوازنة وذلك من أجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي إذ يمكن إضافة منظور خامس وهو (منظور البيئة المجتمعية) باعتبار إن أداء المجتمع والأداء البيئي يشكلان جزءاً أساسياً من ستراتيجية الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر وبالتالي فإن أهداف ومقاييس هذا المنظور تعد جزءاً مكملاً للبطاقة، كما ويمكن إضافة منظور سادس إلى بطاقة العلامات المتوازنة وهو (منظور المخاطر) الذي يوضح من خلال أهدافه ومقاييسه المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وبيان مدى تلافيها لهذه المخاطر لذلك فيجب تضمين هذا المنظور بالبطاقة .

٧) هناك مجموعة من الطرق المنهجية لتصميم وتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة والتي من شأنها زيادة فاعلية وكفاءة الوحدة الاقتصادية قيس تحقيق أهدافها وهذه الطرق هي : صياغة الرؤية التنظيمية وتحديد الإستراتيجيات و بناء الأهداف الإستراتيجية العامة و تحديد عوامل النجاح الحاكمة و تحديد القياسات و تحديد وتطوير خطة العمل و تحديد الأفعال التنفيذية و المتابعة والتقييم واتخاذ الإجراءات التصحيحية .

٤-٢- التوصيات :-

١) ينبغي على الوحدات الاقتصادية عند القيام بتقويم أدائها الستراتيجي استعمال كل من المقاييس المالية وغير المالية وذلك من اجل المساعدة التعبير عن أدائها الشمولي ويتم ذلك من خلال استعمال بطاقة العلامات المتوازنة بمناظيرها الستة مع ضرورة إنشاء قاعدة بيانات مركزية شاملة لتوفير مستلزمات تطبيق البطاقة .

٢) ضرورة الاهتمام بكل من المقاييس المالية وغير المالية بل يجب أن يكون هناك تكاملاً فيما بينها وذلك من أجل التعبير عن الأداء الشمولي للوحدة الاقتصادية .
٣) ضرورة إضافة منظور البيئة المجتمعية ومنظور المخاطر إلى بطاقة العلامات المتوازنة وذلك من اجل توسيع دورها في عملية تقويم الأداء الستراتيجي .
٤) لضمان نجاح تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة فمن الضروري توفير مستلزمات تطبيقه ونجاحه وهي :-
أ- نشر الثقافة والتوعية ببطاقة العلامات المتوازنة لكي يتمكن العاملون في الوحدة الاقتصادية من إدراك أهميتها واستيعاب أهدافها ومؤشراتها .
ب- التزام الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية بعملية تقويم الأداء الستراتيجي باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة .
ت- تنمية الكوادر البشرية وتدريبها على تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة .
ث- توفير الأجهزة والمعدات اللازمة لتسهيل عملية تشغيل بطاقة العلامات المتوازنة والحصول على نتائج بسرعة ودقة .
ج- نشاء جهة متخصصة بتقويم الأداء الاستراتيجي داخل الوحدة الاقتصادية تتولى عملية تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة وتكون مرتبطة بالإدارة العليا .
ح- التدرج في عمليات التطبيق، فيمكن تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة على وحدة إدارية معينة، أو فرع معين من فروع الوحدة الاقتصادية حتى يمكن تعميم التجربة على الشركة ككل بعد الإفادة من نتائج التطبيق الضيق .
خ- تقليل التركيز على المجالات المالية بمفردها دون مناقشة وتحليل المجالات الأخرى غير المالية الخاصة بكافة الموارد المتاحة للمنظمة .
د- الاهتمام بشكل ملحوظ بالأصول غير الملموسة ودراسة تأثيراتها الجوهرية على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية .
ذ- تدنيه الاهتمام بالأحداث الماضية بحيث لا تمثل جل اهتمام الوحدة الاقتصادية قدر اهتماماتها بالأحداث المستقبلية.
٥) اعتماد النتائج التي يفرزها تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء الستراتيجي والكشف عن الانحرافات التي تحصل في مستويات الأداء المختلفة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .
٦) إن عملية تقويم الأداء يجب أن تكون مستمرة تتم على كل المستويات الإدارية والفنية كي تتمكن الشركة من تجنب تراكم الأخطاء وإمكانية علاجها .

المصادر

أولاً :- المصادر العربية :-

أ : الكتب :-

١) الزبيدي، حمزة محمود " الإدارة المالية المتقدمة "، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤ .
٢) الفضل، مؤيد ، نور، عبد الناصر والدوغجي، علي " المشاكل المحاسبية المعاصرة "، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٢ .

ثانياً :- المصادر الأجنبية :-

A : Books :-

1) Atkinson, Anthony A. , Banker, Rajiv D. , Kaplan, Robert S. & Young, S. Mark "Management Accounting", 3rd ed., Prentice-Hall Inc., Pearson Education International, USA, 2001 .
2) Drury, Colin " Management and Cost Accounting " 7th ed., South-Western Engage Learning, London, 2008 .
3) Garrison, Ray H. , Noreen, Eric W. & Brewer, peter C. " Managerial Accoun-ting ", 11th ed., McGraw-Hill Inc., New York, 2006 .
4) Gitman, Lawrence J. " Principles of Managerial Financial ", 9th ed., N. Y. Donnelly and Sons Company, USA, 2000 .

5) Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M. " Management Accounting ", 6th ed., South-Western, Thomson Learning, USA, 2003 .
6) Horngren, Charles T. , Dater, Srikant M. & Foster, George "Cost Accounting: A Managerial Emphasis ", 10th ed., Pearson Prentice-Hall, USA, 2000 .
7) Horngren, Charles T. , Dater, Srikant M. & Foster, George "Cost Accounting: A Managerial Emphasis ", 11th ed., Pearson Prentice-Hall, USA, 2003 .
8) Horngren, Charles T. , Dater, Srikant M. , Foster, George , Rajan, Madhav V. & Ittner, Christopher " Cost Accounting : A Managerial Emphasis ", 13th ed., Pearson Prentice-Hall, USA, 2009 .
9) McWatters, Cheryi S. , Morse, Dale C. & Zimmerman, Jerold L. "Management Accounting: Analysis and Introduction" 2nd ed., McGraw-Hill Inc., USA, 2001 .
10) Moyer, R. , McGuigan, R. & Krehow, W. " Contemporary Financial Manage-ment", 3rd ed., South-Western Publishing Company, USA, 1988 .
11) Niven, Paul R. "Balanced Scorecard Step by Step : Maximizing Performance and Maintaining Result" , John Wiley & Sons Inc., 2002 .

B : Periodicals and Researches : -

1) Chang, Che-Wei & Wang, Yu Chung " A Performance Evaluation Pattern for the Solar Energy Industry ", Ivey Business Journal, Vol.(36), No.(3), 2008, pp(1-12) .
2) Jalbert, T. & Landry, P. " Which Performance Measurement is Best for Your Company ", Journal of Management Accounting Quarterly, Vol.(15), No.(2), 2003, pp(30-44) .
3) Kaplan, Robert S. & Norton, David P. " The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance ", Harvard Business Review, January-February, 1992, pp(71-79) .
4) Kaplan, Robert S. & Norton, David P. " The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action ", Harvard Business Review, 1996, pp(62-74) .
5) Kaplan, Robert S. & Norton, David P. " Transforming The Balanced Score-card From Performance Measurement To Strategic Management ", American Accounting Association Accounting Horizons, Vol.(15), No.(1), 2001, pp(91-107) .
6) Lipe, Marlys G. & Salterio, Steven E. " The Balance Scorecard : Judgmental Effects of Common And Unquiet Performance Measures ", The Accounting Review, Vol.(75), No.(3), 2000, pp(283-298) .
7) Nayeri, M.D. , Mashhadi, M.M. , & Mohajery, K. " Universities Strategic Evaluation Using Balanced Scorecard ", Journal of World Academy of Science, Engineering and Technology ,Vol.(37), No.(1), 2009, pp(332-337)
8) Neely, Andy " The Performance Measurement Revaluation : Why Now and Next ? ", International Journal of Operations & Production Management, Vol.(19), No.(2), 1999, pp(205-228) .
9) Sidiropoulos, M. , Mouzakitiz, Y., Adamides, E. & Gutsos, S. " Applying Sustainable Indicators to Corporate Strategy: The ECO. Balanced

Scorecard", Journal of Environment Research, Engineering and Management, Vol.(1), No.(27), 2004, pp(28-33) .

10) **Stewart, Wendy E. "Balanced Scorecard for Projects", The Project Manage-ment Journal, Vol.(32), No.(1), 2001, pp(34-46) .**
11) **Thanaraksakul, Worapon & Phruksaphanrat, Busaba " Supplier Evaluation Framework Based on Balanced Scorecard with Integrated Corporate Social Responsibility Perspective ", International Journal of Engineers and Computer, Vol.(2), No.(1), 2009, pp(978-988) .**

C : Researches From Internet :-

1) **http:// www.platinum.org .**
2) **http:// www.elmaghrby.com/researches/3doc .**

……..
……
……