

**استخدامات نتائج القياس المتوازن للأداء فى تدعيم
قرارات التخطيط قصير الأجل (دراسة تحليلية)**

إعداد

د. محمد منير محمود بدوى

مدرس المحاسبة - كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة مصر للعلوم والتكنولوجيا

الإطار العام للبحث :**أولاً : موضوع البحث وأهميته :**

أدت التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة إلى تغير كبير في تطبيقات المحاسبة الإدارية وتغير في دور المحاسبين الإداريين في المنشآت الصناعية ، كان التركيز الرئيسي للمحاسبة الإدارية ينصب على تحسين ربحية وأداء منشآت الأعمال من خلال المعلومات الملائمة ذات الصلة بكل من التخطيط والرقابة واتخاذ القرار .

ويمكن تصنيف المقاييس التي تخدم تطبيقات المحاسبة الإدارية في صياغة استراتيجيات الأعمال لتحقيق أهداف منشآت الأعمال في ظل بيئة الأعمال المتغيرة إلى ثلاثة مقاييس تتضمن كلٍ

من: (Aina Tn Kapulwa, 2016: 5)

مقياس إدارة الأداء : ويتمثل في المقياس القائم على المساعدة في اتخاذ القرار وإدارة الأداء .

مقياس إدارة الخطر : ويتمثل في المقياس القائم على المساعدة في تحديد ، قياس ، والتقرير عن الأخطاء بهدف تحقيق أهداف منشآت الأعمال .

مقياس الإدارة الاستراتيجية : ويتمثل في المقياس القائم على الكشف عن الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية في التخطيط الاستراتيجي لمنشآت الأعمال .

وأصبح فهم مصادر الابتكار "الإبداع" من جانب المنشآت مجال اهتمام رئيسي للبحث في مجال الإدارة الاستراتيجية بهدف تحقيق ميزة تنافسية نتيجة المنافسة الحادة في بيئة الأعمال الحديثة ، حيث تحتاج المنشآت أن تكون مبتكرة لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة عن المنافسين في نفس المجال الذي تنتمي إليه المنشأة ، ومع ذلك تواجه العديد من المنشآت بعض الصعوبات في سبيل تحقيق الابتكار ومنها عدم قدرة المنشآت على إيجاد الموارد التي تتناسب استراتيجياً مع الابتكار بالإضافة إلى تعامل المنشآت مع الابتكار كنشاط عرضي غير مستمر ينتهي به الأمر كثيراً دون تحقيق الهدف منه بدلاً من الحفاظ على ميزة الابتكار وتطويرها بهدف تحقيق منافع طويلة ودائمة

للمنشأة . (Francis, D. & Bessant, 2005: 173)

ويعد أسلوب القياس المتوازن للأداء من أحدث مراحل التطور في المحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقويم الأداء وزدات أهميته نظراً لتطوره من نظام لقياس الأداء إلى نظام للإدارة الاستراتيجية للأداء ، قائم على اختيار مقاييس للأداء وترتيبها نظراً لعدم توافر مؤشرات أداء شاملة لقياس الأداء الأمر الذي يتطلب استخدام المقاييس الكمية لدعم مدخل القياس المتوازن للأداء (عبد الرؤوف ، ٢٠٠٨ : ١٨) .

ويعد القياس المتوازن للأداء إدارة المنشأة بالمعلومات التي تمكن من تعزيز العلاقات مع العملاء وطبيعة العمليات الداخلية التي تعمل على تحسين عملية صنع القرار ومن ثم يمثل أداة مفيدة في توجيه المنشأة في الاتجاه الصحيح لتحسين الأداء المالي وتحقيق الاستدامة ، بالإضافة إلى كونه أداة تساعد على التنفيذ الناجح لاستراتيجيات المنشأة. (Figge, Hahn, Schaltegger & Wagner 2002: 269)

وحدد كل من Black and Al-Kilani, 2013: 382 مجموعة من الاعتبارات التي ينبغي الأخذ بها عند اتخاذ القرار نظراً للآثار المترتبة على اتخاذ قرار معين نتيجة محدودية الموارد مما يفرض على المديرين جمع المعلومات التي تسمح لهم برؤية الصورة كاملة وتمثل تلك الاعتبارات في :

- جمع المعلومات ذات الصلة المرتبطة بموضوع معين عند اتخاذ القرار .
- الحصول على معلومات عن التكاليف ذات الصلة، وكذلك تكاليف الفرصة البديلة.
- ينبغي النظر في تأثير القرار على صافي التدفق النقدي .

وهذا يشير إلى ما أكدت عليه الموازنات التخطيطية من ضرورة إجراء تنسيق شامل بين أهداف ووسائل كل إدارة أو قسم بالمنشأة والأهداف العامة الشاملة للمنشأة. ومن ثم ينبغي التنسيق بين برامج المبيعات، المشتريات ، المخزون السلعي، الإنتاج والتمويل عند التخطيط للفترات القادمة ومتابعة تنفيذ هذا البرنامج.

وتعتبر الموازنات التخطيطية أحد الأساليب التي تساعد إدارة المنشأة في التخطيط لكافة أنشطة المنشأة في الفترة أو الفترات الزمنية القادمة، وتمثل الموازنة التخطيطية خطة عمل مستقبلية شاملة لكافة أنشطة المنشأة وتغطي فترة زمنية محددة وتحظى بالقبول العام من المشاركين في أعدادها والمسؤولين عن تنفيذها.

وتشكل الموازنات التخطيطية جزءاً متكاملًا مع الاستراتيجية التي تقوم المنشأة بصياغتها لترجمة أهدافها، ويمكن تحليل الاستراتيجية في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل وتصاغ تلك الخطط في شكل موازنات ومن ثم يمكن القول أن تحليل الاستراتيجية يترتب عليه خطط طويلة الأجل تصاغ في شكل موازنات طويلة الأجل أو يترتب على تحليل الاستراتيجية موازنات قصيرة الأجل بشكل مباشر.

ويهدف القياس المتوازن للأداء إلى توحيد أربعة أبعاد مختلفة لقياس الأداء وذلك لتقاضي التركيز على بعد دون آخر من خلال تقديم إطار شامل لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مجموعة

متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء، ويتضمن التوازن بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل والمقاييس المالية وغير المالية بالإضافة إلى المقاييس الداخلية والخارجية (هالة، ٢٠٠١: ٧).

ثانياً : تحليل نتائج بحوث سابقة وموقف البحث الحالي:

اتفقت الدراسة التي قام بها جواد التي في عام ٢٠١١ إلى بيان أهمية استخدام مدخل الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي لاعتماده على المقاييس المالية وغير المالية والتي توفر صورة واضحة وشاملة عن أداء الوحدات الاقتصادية ، مع الدراسة التي قدمها **Hung-Yi Wu** والتي أجريت في عام ٢٠١٢ بهدف تقييم مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs) من خلال الخريطة الاستراتيجية لمدخل القياس المتوازن للأداء لأحد البنوك ، اعتماداً على أبعاد المدخل الأربعة ، البعد المالي - بعد العميل - بعد العمليات الداخلية - وبعد التعلم والنمو، وتم ربط الخريطة الاستراتيجية مع عوامل النجاح الضرورية لأداء العمليات البنكية في رضاء العميل، أداء المبيعات، معدل الاحتفاظ بالعميل.

وتناولت الدراسة التي قام بها **Weerasooriya** في عام ٢٠١٣ تقييم العلاقة بين أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء وبعضها البعض وتوصلت إلى العلاقة السببية بين الأبعاد الأربعة والتأثير المتبادل بينهم ويؤكد ذلك على دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وإدارة الأداء بما يمكن من توفير تقييم شامل للمنشأة من خلال الاعتماد على الأصول المالية والمادية.

وأكدت الدراسة التي قام بها كل من البشتاوي، سليمان في عام ٢٠١٥ على أهمية تطبيق أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية وتوصلت الدراسة إلى أهمية الدور الذي تقدمه الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأدواتها المتعددة ، ومنها مدخل القياس المتوازن للأداء في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية الأردنية، وأن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة .

في حين اتجهت الدراسة التي قامت بها وسيلة في عام ٢٠١٦ إلى التأكيد على عدم كفاية المقاييس المالية لتقييم أداء المنشآت وشكل ذلك دافعاً على إيجاد طرق مختلفة لقياس الأداء إحدى هذه الطرق تتمثل في القياس المتوازن للأداء وتوصلت إلى كيفية تصميم بطاقة الأداء المتوازن لخدمة أغراض التخطيط الاستراتيجي. وفي نفس السياق قدمت دراسة مفتاح في عام ٢٠١٨ إطار

مقترح للتكامل بين مدخل القياس المتوازن للأداء (BSC) ومدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) بهدف زيادة فاعلية نظام تخطيط موارد المشروع (ERP) وتوصلت إلى أن التكامل والربط بين كل من BSC و TD-ABC يؤدي إلى زيادة فاعلية نظام (ERP) نتيجة توفير المعلومات اللازمة لإدارة وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي بصورة أفضل فيما لو تم تطبيق كل مدخل بمفرده .

وأشارت الدراسة التي قام بها Ryan في عام ٢٠١٨ إلى الدور الذي تقدمه الخريطة الاستراتيجية، كأحد أدوات القياس المتكامل للأداء، في إدارة الأداء بما يحقق الفهم الأفضل لكيفية إدارة الأداء في ظل الظروف المختلفة التي قد تتعرض لها المنشأة، وأكدت الدراسة على أن تحديد أهداف وآليات عمل الخريطة الاستراتيجية يؤدي إلى زيادة فعاليتها بشكل كبير كأداة لإدارة الأداء .

وباستقراء أهم نتائج الدراسات السابقة يمكن استنتاج الآتي:

- تنوع اهتمامات الدراسات السابقة في تناول مدخل القياس المتوازن للأداء ما بين تقييم الأداء الاستراتيجي، تقييم العلاقة بين الأبعاد الأربعة للمدخل، تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية، استخدام المدخل بالارتباط مع مداخل أخرى مما يؤكد على أهمية المدخل في ترجمة استراتيجية المنشأة إلى مجموعة من الأهداف التشغيلية والتي تشكل في مجملها الكيان الذي يوجه أداء المنشأة من الناحية المالية وغير المالية.
- اتفقت الدراسات السابقة التي تناولت مدخل القياس المتوازن للأداء على أهميته في توفير معلومات ذات قيمة عن أداء المنشأة من خلال الاعتماد على أربعة أبعاد توفر التقييم الشامل للمنشأة وتؤدي إلى التحسين المستمر للأداء وتقديم التغذية العكسية بما يمكن من تقييم أدوات التخطيط واتخاذ القرارات في المحاسبة الإدارية.
- تمثل الخريطة الاستراتيجية جزءاً من مدخل بطاقة القياس المتوازن للأداء ، وتمثلت قوتها من قدرتها على وصف الإستراتيجية بطريقة مترابطة ومباشرة، مما يزيد من احتمال نجاح تنفيذ الإستراتيجية، ويمكن استخدام الخرائط الإستراتيجية في المساعدة في صياغة الإستراتيجية، هيكله المشاكل التي تواجهها منشآت الأعمال، وفي تحديد المقاييس والأهداف ومع ذلك نجد تأثير الخرائط الاستراتيجية على التطبيقات الادارية مازال محدوداً.

الفجوة البحثية وموقف البحث الحالي:

تتمثل الفجوة البحثية في عدم بيان الدراسات السابقة العلاقة بين نتائج أسلوب القياس المتوازن والموازنات التخطيطية وكيفية استخدام مؤشرات القياس المتوازن للأداء في تفعيل دور

الموازنات التخطيطية، ومن ثم يتمثل موقف البحث الحالي في محاولة الاستفادة من المؤشرات التي تنتج عن تطبيق أسلوب القياس المتوازن للأداء في توفير المعلومات المناسبة التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد الموازنات التخطيطية لأغراض التخطيط قصير الأجل.

ثالثا : مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في:

حاجة الموازنات التخطيطية إلى بيانات ومعلومات مستمدة من نتائج القياس المتوازن للأداء لكي تكون أكثر فاعلية في التعبير عن المؤشرات المستهدفة وترجمتها في موازنات كمية ومالية .

رابعا: أهداف البحث :

في إطار المشكلة السابقة يمكن صياغة الهدف الرئيسي للبحث فيما يلي:

"بيان كيفية استخدام نتائج القياس المتوازن للأداء في تقييم المعلومات التي تعتمد عليها الموازنات التخطيطية"

ويندرج تحت هذا الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية المتمثلة في:

- دراسة ما إذا كان الاعتماد على المؤشرات التي يوفرها أسلوب القياس المتوازن للأداء يؤدي إلى توفير البيانات المناسبة التي يمكن أن تعتمد عليها المنشأة قبل إعداد الموازنات التخطيطية.
- بيان مدى التكامل بين إعداد الموازنات التشغيلية ومؤشرات القياس المتكامل للأداء ومحاولة صياغة نماذج مقترحة للموازنات التخطيطية اعتماداً على مؤشرات القياس المتوازن للأداء.
- تحديد المقاييس الملائمة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء .

خامسا : منهج البحث :

يمثل البحث دراسة نظرية تحليلية قائمة على استخدام المنهج الاستقرائي واستنباط مقومات للتكامل بين كل من أسلوب القياس المتوازن للأداء والموازنات التخطيطية ، وذلك من خلال تحليل ماتم تناوله في الأدبيات والكتابات والدوريات العلمية المحاسبية في الموازنات التخطيطية ، والقياس المتوازن للأداء .

سادسا: مكونات البحث :

على ضوء مشكلة البحث وتحقيقا لأهدافه سيتم تقسيم البحث الى النقاط التالية :

أولا : أسلوب القياس المتوازن للأداء.

ثانيا : التكامل بين نتائج القياس المتوازن للأداء والموازنات التخطيطية لأغراض التخطيط قصير الأجل .

ثالثا : استخدام القياس المتوازن للأداء في الحد من مشكلات إعداد الموازنات التخطيطية .

ويتم تناول النقاط السابقة بشيء من التفصيل كما يلي:

أولا : مدخل القياس المتوازن للأداء:

أشار كل من Hilton & Platt, 2011:43 إلى القياس المتوازن للأداء على أنه نموذج تقييم أداء منشآت الأعمال التي توزان مقاييس الأداء المالي، التعلم، الابتكار والعمليات الداخلية. ويتكون القياس المتوازن للأداء من أربعة أبعاد تتمثل في البعد المالي، بعد العمليات الداخلية، بعد العميل، وبعد التعلم والنمو، وتلعب هذه الأبعاد دورا هاما في زيادة الأداء وتحقيق الاستدامة للمنشأة.

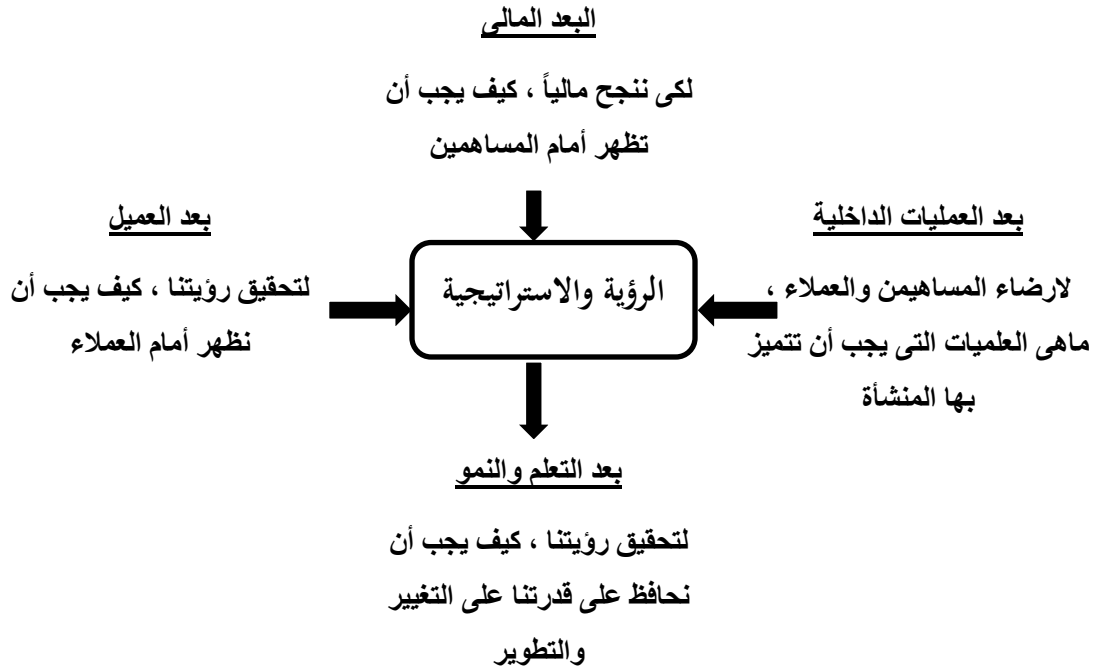
وأشار CIMA, 2008: 290 أن القياس المتوازن للأداء يمثل أداة تقدم المعلومات إلى الإدارة لمساعدتها في صياغة السياسات الإستراتيجية وتحقيقها وتؤكد على ضرورة تزويد المستخدم بمجموعة من المعلومات التي تتناول جميع مجالات الأداء ذات الصلة بطريقة موضوعية وغير متحيزة.

١- علاقة مؤشرات القياس المتوازن للأداء بصياغة استراتيجية المنشأة :

عرف كل من Kaplan & norton , 1992 :79 أسلوب القياس المتوازن للأداء على أنه نظام شامل لقياس الأداء يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية المنشأة الى أهداف إستراتيجية ، مقاييس كمية ، قيم مستهدفة ، وخطوات إجرائية تمهيدية بشكل واضح .

وأكد Morisawa, 2002:3 في عام ٢٠٠٢ على أن جوهر مقياس الأداء المتوازن يتمثل في تقديم إطار لمقياس الأداء المتوازن تم استخدامه في أكثر من شركة يابانية لتحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة الأجل ، توفير خطة اتصال إستراتيجية تربط الإدارة العليا للمنشأة بالأفراد العاملين فيها، واعتبر Whitecotton et al أن القياس المتوازن للأداء بمثابة أداء شامل يترجم رؤية المنشأة واستراتيجياتها إلى مقاييس للأداء التشغيلي من خلال الأبعاد الأربعة وذلك كما هو محدد في الشكل التالي رقم (١) :

شكل رقم (١) : دور أبعاد القياس المتوازن فى التعبير عن إستراتيجية المنشأة



المصدر : (Robert S. Kaplan , 2009,15)

ويتضح من الشكل السابق رقم (١) ضرورة صياغة الأبعاد الأربعة للقياس المتوازن للأداء بما يركز على الأهداف والمقاييس وبشكل مثالي بهدف تعزيز تحقيق رؤية المنشأة وإستراتيجيتها ومن ثم يمكن أن تجد المنشأة أبعاد تؤدي إلى تحسين عملية صنع القرار وتعزيز الأداء المالى. ويمكن الاستفادة من القياس المتوازن للأداء فى تحقيق فاعلية الموازنات التقليدية من خلال الاعتماد على مقاييس الأبعاد الأربعة لضمان الاستفادة من الموازنات بصفتها أداة تخطيط مستقبلية يمكن الاعتماد عليها وتحقيق المرجو منها .

ويتمثل البعد المستقبلى للقياس المتوازن للأداء فى سلسلة العلاقات السببية بين أبعاد الأداء والتى تعكس الخريطة الاستراتيجية التى يمكن من خلالها تحديد المسارات السببية الرئيسية التى تؤدي إلى خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة فى المنشأة والتى تبدأ من أسفل من خلال بعد التعلو والنمو وتنتهى فى الأعلى من خلال البعد المالى ويتوسطها بعدي التشغيل والعملاء، ويمكن لأبعاد القياس المتوازن للأداء العمل على تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة من خلال:

البعد المالى : يركز على خلق القيمة للمساهمين ويعمل على توفير مجموعة من المؤشرات المالية.

بعد العملاء : يركز على خلق القيمة للعميل ودعم الميزة التنافسية للمنشأة من خلال توظيف مجموعة من المقاييس التى تدعم الأداء فى مجالات الوقت ، الجودة، طريقة تصنيع المنتج، وخدمة العملاء.

بعد التشغيل : يمكن دعم الميزة التنافسية من خلال تحسين كفاءة العمليات التشغيلية والبحث عن مواطن تميز الأداء من خلال تخفيض وقت التشغيل، التخلص من تكلفة إعادة التشغيل، تخفيض وقت العمليات الإنتاجية، التخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة بما يؤدي إلى تحقيق رغبات العملاء المتوقعة.

بعد التعليم والنمو: يمثل أهم الأبعاد فى التحكم فى نجاح المنشأة واستمرارها فى المنافسة ويشمل مقاييس الفائدة الخاصة برأس المال البشرى والتي تعد من أهم المسببات الأساسية لخلق القيمة ودعم الميزة التنافسية.

وبقدر ما يمكن أن يحسن القياس المتوازن للأداء الربح ورضا العملاء والعمليات التنظيمية الداخلية، يؤكد Kaplan & Norton, 1992:77 أن مقاييس الأداء المالي تظهر ما إذا كانت إستراتيجية المنظمة والتنفيذ والتطبيق تسهم في تحسين الربح ويرون أن المديرين يجب ألا يختاروا بين المقاييس المالية والتشغيلية ، حيث أن الاعتماد على بعد من الأبعاد الأربعة بمفرده لا يؤدي الى توفير مجموعة واضحة من أهداف الأداء وبالتالي قد يكون القياس المتوازن للأداء أكثر ملائمة من حيث قياس نجاح المنشأة وأداءها المالي.

وحدد Weetman, 2006: 414 مجموعة من المبادئ التي يعتمد عليها القياس المتوازن للأداء تمثلت فى ترجمة الاستراتيجية إلى شروط تشغيلية، صياغة إستراتيجية المنشأة فى نفس الأطار الذى تعمل فيه المنشأة، تحويل الإستراتيجية اليومية إلى هدف يومية يعمل على تحقيقه كل فرد داخل المنشأة، تحويل الإستراتيجية إلى عملية مستمرة داخل المنشأة بداية من صياغتها وانتهاءً بتحقيقها وتقويمها ، تحفيز وتشجيع كافة المستويات الإدارية داخل المنشأة على التغيير.

ويتضح مما سبق أن أسلوب الأداء المتوازن ليس مجرد أسلوب لقياس الأداء لكنه طريقة لإدارة وتنظيم الأعمال بشكل جيد تستهدف تحسين الربحية وإدخال تعديلات فى الأداء بما يحقق ربحية وزيادة فى القدرة التنافسية للمنشأة اعتماداً على التوازن بين المسببات المختلفة لتحقيق الربح . ومن ثم يمثل أداة تستخدم لتمرير استراتيجية المنشأة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المخلفة من خلال ترجمة استراتيجية المنشأة الى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية المنشأة .

٢- العائد من استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء:

يؤكد كل من McCarthy, S.& Chapman, 2013: 140 أن تنفيذ القياس المتوازن للأداء يجب أن يؤدي إلى تحسين العمليات، تحفيز الموظفين وزيادة تطلعاتهم، تحسين نظم المعلومات للمنشآت ، إحراز التقدم، تحسين رضا العملاء، زيادة الاستخدام المالي ولذلك ، فإن تطبيقه قد لا يعود بالنفع على المنشأة فحسب بل قد يؤدي أيضاً إلى رضا العملاء وموظفين أكثر تحفيزاً .

ووفقاً لرأي **Proctor, 2012: 468** فقد قام القياس المتوازن للأداء بكسر احتكار تحليل النسبة المالية في تقييم أداء المنشأة ويجوز للمنشآت استخدامه وغيره من الأنظمة الحديثة مثل **ABC** لمعالجة التحديات الإدارية والتنظيمية . واختلف **Proctor** بأن التنفيذ الناجح للقياس المتوازن للأداء قد يكون مكلفاً لأنه قد ينطوي على زيادة التواصل وزيادة التدريب والتكاليف . ومع ذلك فهو يقدم مجموعة من الاقتراحات للمساعدة في تنفيذه بنجاح تتمثل في :

يجب استخدام القياس المتوازن للأداء كأساس لتنفيذ الأهداف الإستراتيجية ، التأكد من وجود إستراتيجية قبل تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء ، التأكد من أن الإدارة العليا تدعم بطاقة القياس المتوازن للأداء ، ينبغي تصميم بطاقة القياس المتوازن للأداء لتفي بمتطلبات المنظمة ، ينبغي إدخال بطاقة القياس المتوازن للأداء بمجرد تحديد التصميم وفقاً لاحتياجات المنظمة ، التدريب والتواصل ينبغي أن يتم بشكل صحيح ، لا ينبغي تعقيد بطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال السعي إلى الكمال ، لا ينبغي التقليل من تكاليف التسجيل والإدارة والتقارير .

وتستخدم مقاييس الأداء المتوازن كألية فعالة في مجال الأساليب الإدارية الحديثة مثل برامج الجودة المتكاملة ، وتنفيذ ومساندة بعض المفاهيم الحديثة مثل سلسلة القيمة ، ومن ثم فإن تطبيق القياس المتوازن يؤدي إلى تركيز جهود الإدارة في تفعيل نظام الرقابة في المنشأة بحيث يصبح نظاماً فعالاً للرقابة مما يشجع الإدارة على الاستغناء عن الموازنات التقليدية والاعتماد على مقاييس الأداء لتحديد وإقرار الأهداف في المستقبل . (هالة ، ٢٠٠١ : ٧)

وتشكلت أبعاد القياس المتوازن للأداء من فكرة متعددة الأبعاد لقياس الأداء الكلي للمنشأة اعتماداً على أربعة مجالات رئيسية تمثلت في البعد المالي ، بعد العملاء ، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو بما يمكن من صياغة خارطة طريق للمنشأة يمكن من خلالها صياغة رؤية المنشأة في مجموعة مترابطة لقياس الأداء وذلك كما في الشكل التالي رقم (٢) :

شكل رقم (٢) النتائج المترتبة على القياس المتوازن للأداء

أولا : البعد المالى :		
يوضح المقاييس الداخلية والخارجية لتحديد مدى مساهمة الإستراتيجية وتطبيقاتها فى تحقيق التحسينات المالية بالإضافة إلى رقابة مقاييس ومؤشرات الأرباح والخسائر والقوة المالية للمنشأة ، ويتضمن :		
مقاييس الربحية:	يمكن قياسها من خلال الدخل التشغيلي أو معدل العائد على الاستثمار أو بالقيمة الصافية	
مقاييس الإنتاجية:	تقيس مدى قدرة المنشأة على تحقيق المخرجات المستهدفة من أحد عناصر المدخلات والهدف منها وتقييم كفاءة استخدام عوامل الإنتاج .	
التدفقات النقدية:	تستخدم لتقويم أداء المنشأة فى تحديد مدى قدرتها على توليد التدفقات النقدية المستقبلية وتوزيع الأرباح والوفاء بالالتزامات .	
الأهداف الخاصة بالبعد المالى :		
الأهداف	المؤشرات	المقاييس
النمو فى الإيرادات	زيادة عدد المنتجات الجديدة إيجاد أسواق جديدة الاعتماد على إستراتيجيات جديدة للأسعار	نسبة الإيرادات من المنتجات الجديدة ربحية المنتجات والعملاء نسبة الإيرادات الناتجة عن زيادة الأسعار
تخفيض التكاليف	تخفيض تكلفة إنتاج الوحدة المنتجة. تخفيض تكاليف منافذ التوزيع .	متوسط تكلفة إنتاج الوحدة متوسط تكلفة كل منفذ توزيع
استغلال الموجودات	حسن استغلال الموجودات	معدل العائد على الاستثمار
ثانيا : بعد العملاء :		
يعتمد على القيمة المحددة من جانب المنشأة لتحقيق الإضافة إلى العملاء ، ويتكون هذا البعد من عناصر توازن بين القدرات التنظيمية المتاحة والحصة السوقية المستهدفة والعمل على استقطاب عملاء جدد الى المنشأة ، ويتضمن هذا البعد المقاييس التالية:		
الاحتفاظ بالعملاء	يمكن قياس ذلك من خلال نسبة نمو المبيعات لهؤلاء العملاء من خلال تحديد عدد العملاء الجدد إلى عدد العملاء الحاليين بهدف تحديد مدى قدرة المنشأة على الاحتفاظ بعملائها .	
اكتساب العملاء	يمكن قياس ذلك من خلال عدد العملاء الجدد أو حجم مبيعاتهم مع الأخذ فى الاعتبار لتكلفة اكتساب العملاء الجدد من خلال الجهود التسويقية مع العائد المتوقع من البيع لهؤلاء العملاء ، وتتمثل تكلفة البحث فى معدل إيرادات العميل الجديد الى مصروفات البحث عن العميل .	
رضاء العملاء	يرتبط بمقاييس الاحتفاظ بالعملاء واكتساب العملاء الجدد ، حيث يعمل هذا المقياس على تزويد المنشأة بالتغذية العكسية عن علاقة المنشأة مع عملائها الحاليين وتأثيرها على ربحية المنشأة .	

ربحية العميل	يمكن حسابها من خلال حساب صافى العائد المحقق من كل عميل بعد خصم تكلفة المنتج أو الخدمة	
الأهداف	المقاييس	
الاحتفاظ بالعملاء	نسبة نمو المبيعات - عدد العملاء الجدد الى عدد العملاء الحاليين - نسبة تردد العملاء على المنشأة	
زيادة رضا العملاء	صافى العائد المحقق	
تحسين نوعية المنتج	نسبة المردودات - نسبة التسليم فى الوقت المحدد	
ثالثا : بعد العمليات الداخلية :		
<p>يهتم بمختلف العمليات الداخلية التى تشمل المنتجات والخدمات وتسليمها للعملاء ويمكن تحديدها فى ادارة العمليات - ادارة العملاء - الابتكار - الجانب التنظيمى والاجتماعى.</p> <p>ويضمن هذا البعد معيار تحقيق الفاعلية الإنتاجية ، وتحديد مستوى الاستخدام للموارد مقارنة بالأهداف الموضوعه أما معيار الكفاءة فى معالجة الموارد المتاحة فهو يحدد مستوى الاستفادة من الطاقة الاستيعابية المتوافرة .</p> <p>ان عملية صياغة الأهداف والمقاييس لبعء العمليات الداخلية تمثل التميز الواضح بين BSC وأنظمة قياس الأداء التقليدية من حيث الرقابة وتحسين أداء الأقسام اعتمادا على المقاييس المالية وتحليل الانحرافات وفقا للتقارير المالية الشهرية التى يتم من خلالها الرقابة على عمليات الأقسام. ويتضمن محور العمليات الداخلية ثلاثة محاور يمكن توضيحها كما يلى :</p>		
المحور	الهدف	المقاييس
محور الإبداع	يبحث فى حاجات ورغبات العملاء لإيجاد المنتج أو الخدمة التى تشبع تلك الحاجات والرغبات	نسبة المبيعات للمنتجات الجديدة - معدل الوقت المستغرق لتطوير الجيل الجديد من المنتجات - عدد المنتجات الجديدة التى تتميز بها المنشأة فى السوق - معدل تقديم المنتج الجديد مقارنة بمنتجات المنافسين.
محور العمليات التشغيلية	فى ظل التطورات فى بيئة الأعمال الحديثة لابد من قياس العمليات التشغيلية بمقاييس غير مالية	مقياس زمن دورة المنتج بدءا من تقديم الطلب من العميل وانتهاءً بتسليمه للمنتج - المقاييس النوعية مثل نسبة المخرجات الجيدة إلى المدخلات الجيدة ، معدل التلف والضياع.
محور خدمات ما بعد البيع	يتضمن تقديم خدمات للعملاء بعد عملية البيع بما يضمن وجود علاقة مستمرة للعميل مع مندوبى البيع لفحص وفهم خصائص المنتج ومعرفة احتياجات العملاء فى تطوير ما بعد البيع .	زيادة عدد المنتجات الجديدة - تخفيض وقت تطوير المنتجات - زيادة جودة العمليات - فاعلية العمليات - تقديم خدمات ما بعد البيع.

رابعا : بعد النمو والتعلم :	
يهتم هذا البعد بالقدرات الفكرية للعاملين ومستويات مهاراتهم ونظم المعلومات والإجراءات الإدارية للمنشأة ومحاولة مواكبتها بما يتناسب مع التطورات المحيطة بالمنشأة والعمل على رضا العاملين والمحافظة عليهم ورفع الروح المعنوية لهم وزيادة إنتاجيتهم ، ومحاولة صياغة رؤية مستقبلية لما ستصل اليه الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المنشأة من معلومات عن رأس المال البشري ، رأس المال التنظيمي ، وتستخدم المنشأة ثلاثة مقاييس جوهرية لقياس قدرات العاملين تتمثل في :	
رضا العاملين	يعد من أهم أسباب تحسين وزيادة الإنتاجية وتقديم خدمات ذات جودة مرتفعة ، ويتم قياسها من خلال مدى مشاركة العاملين في اتخاذ القرار ، إمكانية توصيل المعلومات إلى العاملين للقيام بأعمالهم بشكل جيد ، الاعتراف بإنجاز العاملين عند القيام بعمل جيد ، درجة رضا العاملين عن المنشأة .
الاحتفاظ بالعاملين	يمكن قياس قدرة المنشأة على الاحتفاظ بالعاملين من خلال احتساب معدل دوران العاملين ، نسبة التسرب في العمالة .
إنتاجية العاملين	تعد المحصلة النهائية لقياس تأثيرات مهارات العاملين وحالتهم المعنوية ومدى رضاهم وقدرتهم على الابتكار والإبداع وتحسين العمليات الداخلية .
ويمكن تحديد أهداف ومقاييس محور التعلم والنمو كمايلي :	
تطوير مهارات العاملين	معدلات تدريب العاملين – إنتاجية العاملين – ساعات التدريب
تطوير نظم المعلومات	جودة نظام المعلومات
ضمان رضا وولاء العاملين	معدلات رضا العاملين . مقاييس الاحتفاظ بالعاملين
المصدر : من إعداد الباحث من خلال ما ورد في كل من : Kapaln and Norton, 2000: 168- Hilton & Platt, 2011:43, Kapaln & norton , 1992 :75-	

ويتضح من الشكل السابق رقم (٢) أن القياس الأداء المتوازن يمثل حلقة وصل بين مقاييس الأداء المالية التقليدية والمقاييس التشغيلية من خلال مراحل التشغيل الداخلي وتحقيق رضا العميل ودعم أنشطة الابتكار والتحسين مما يؤدي إلى تحسينات جوهرية في الأداء خاصة في ظل عجز نظم ومقاييس الأداء الخاصة بالمحاسبة الإدارية التقليدية التي أصبحت غير قادرة في الوقت الراهن على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي .

ويعمل القياس المتوازن للأداء على امداد الادارة بصورة شاملة عن عمليات المنشأة وتمكينها من ادارة الأطراف ذات العلاقة ، المساهمين – العملاء – الموظفين – العمليات التشغيلية، ويساعد على الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال التحفيز على أساس الأداء بالإضافة الى دعم

الأنظمة التقليدية وتحديثها باستخدام الحقائق غير المالية والأكثر نوعية في بيئة الأعمال المحيطة بالمنشأة.

وأصبح التوجه الإستراتيجي للمحاسبة الادارية موجها نحو عوامل النجاح الحاسمة التي تتناول مقاييس أداء المنشأة في مجالات ضرورية لتحقيق مزايا تنافسية ، ويمكن تناول المعلومات الإستراتيجية التي تستند إلى عوامل النجاح الحاسمة والتي تحتويها التقارير المحاسبية عن أداء المنشأة سواء كانت مالية أو غير مالية من أربعة أبعاد مختلفة في إطار استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء في الشكل التالي رقم (٣) :

شكل رقم (٣) : مقاييس الأبعاد المختلفة الخاصة بنجاح المنشأة			
البعد المالي	الأبعاد غير المالية		
	بعد المستهلك	بعد العمليات الداخلية	بعد التعلم والنمو
نسبة نمو المبيعات	الخدمات المقدمة للعملاء	منتجات عالية الجودة	ساعات التدريب
نسبة نمو العائد	التسليم في الوقت الملائم	مستوى عالي من الجودة	عدد الابتكارات الجديدة التي أدت إلى إنتاج منتجات جديدة
الزيادة في أسعار الأسهم خلال الفترة المالية	الحصة السوقية ونسبة النمو فيها	مستوى التخفيض في درجة الفاقد	
التدفق النقدي		عائد العمليات الداخلية	الثقافة الساندة خاصة ثقافة التحسين المستمر
نسبة النمو في التوزيعات		زمن دورة التشغيل	
المصدر : الهلباوى ، تهاى ، ٢٠١٣ : ١٣١-١٣٣			

ويتضح من الشكل السابق رقم (٣) أن أسلوب القياس المتوازن للأداء يمثل تقرير محاسبي يتضمن عوامل النجاح الحاسمة في أربعة أبعاد وتمثل الخريطة الاستراتيجية طريقة تعتمد على بطاقة الأداء المتوازن يمكن من خلالها الربط بين الأبعاد الأربعة في صورة علاقات السبب والآخر. ومن ثم تمثل الخريطة الاستراتيجية الأداة التي توضح العلاقات التأثيرية بين الأبعاد الأربعة والتي تستند إلى العلاقات السببية حيث يمثل كل من بعد التعلم والنمو ، بعد العمليات الداخلية ، وبعد المستهلك مسببات الأداء **Cost Drivers** للبعد المالي .

ثانيا : التكامل بين نتائج القياس المتوازن للأداء والموازنات التخطيطية لأغراض التخطيط

قصر الأجل:

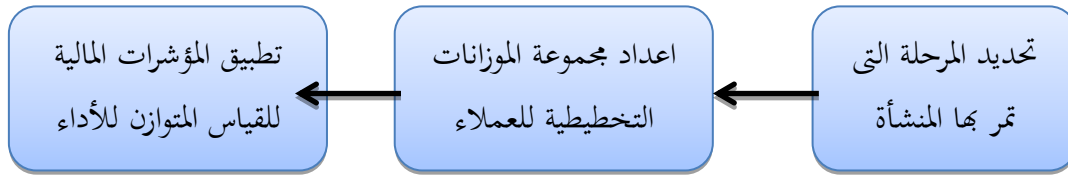
تقوم فكرة الموازنة التخطيطية على أساس صياغة التقديرات التخطيطية لتحقيق خطة المنشأة فى ضوء الامكانيات المتاحة والظروف المتوقعة فى المستقبل بعد الدراسة الشاملة والدقيقة لكافة العوامل الداخلية والخارجية المحتمل أن تواجه المنشأة خلال فترة الموازنة . وتتمثل العوامل الداخلية فى الهيكل التنظيمى للشركة والكيان القانونى لها ، وتخضع تلك العوامل لرقابة إدارة المنشأة . وتتمثل العوامل الخارجية التى تقع خارج نطاق سيطرة المنشأة فى التشريعات الحكومية والنواحى الفنية المرتبطة بالصناعة التى تنتمى اليها المنشأة ومن ثم يجب أن تأخذ كافة هذه العوامل فى الاعتبار بما يضمن فاعلية وواقعية إعداد الموازنات التخطيطية (Morse, James, 2003: 266) وفى تطور لدور الموازنات التخطيطية أصبحت تقدم تعبير مالى أكثر من الأفكار الرئيسية المعاصرة ، فهى تقيس آثار الأنشطة المالية المخططة والتى تهدف إلى التحسين المستمر ، وخفض التكاليف وتعبر عن خطط الإنفاق الإدارى لمختلف وظائف سلسلة القيمة بدءاً من البحوث والتطوير ، تصميم المنتج ، التسويق ، التوزيع وانتهاءً بخدمة العميل (مكرم باسيلي ، ٢٠٠٧ : ٢١٧) ، وأشار Horngon, 1994: 130 إلى الموازنات التخطيطية بأنها تعبير كمى عن خطة الأعمال، وأداة أعمال مساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة ، ويمكن تصنيف الموازنة الشاملة إلى مجموعتين رئيسيتين تشمل :

الموازنات التشغيلية وتشير إلى قائمة الدخل المخططة وجدولها الداعمة وتتضمن موازنات المبيعات والمشتريات والمخزون السلعى التى ترتبط بالمنشآت التجارية بالإضافة إلى موازنات الإنتاج ، المستلزمات السلعية ، الأجور ، الأعباء الإضافية التى ترتبط بالمنشأة الإنتاجية . وتشير الموازنات المالية إلى الموازنة الرأسمالية ، الموازنة النقدية ، قائمة المركز المالى المخططة .

وتنقسم الموازنات عند إعدادها إلى نوعين يتمثل الأول فى الموازنات طويلة الأجل والتى تعد عن فترة زمنية طويلة تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات وغالبا ما تقسم إلى عدة موازنات سنوية ونظراً لصعوبة التنبؤ بدقة عن فترات زمنية طويلة تتجه الموازنات طويلة الأجل نحو الشمولية فى الأهداف على عكس الموازنات السنوية التى يغلب عليها الجانب التحليلى . ويتمثل النوع الثانى ، موضوع البحث ، فى الموازنات قصيرة الأجل التى تعد عن فترة زمنية قصيرة ، غالباً سنة واحدة، ويمكن تقسيمها إلى عدة موازنات فترية نصف سنوية ، ربع سنوية ، شهرية .

ويرى الباحث أن استخدام المؤشرات المالية للقياس المتوازن للأداء يجب أن يتوافق مع طبيعة المرحلة التي تمر بها المنشأة ، من مراحل دورة حياة المنتج ، لتتمكن المنشأة من تحديد الموقف الاستراتيجي أولاً والذي يترتب عليه إعداد مجموعة الموازنات التخطيطية للعملاء بما يتناسب مع خصائص كل مرحلة وينتهي ذلك بتطبيق المؤشرات المالية للقياس المتوازن للأداء بما يمكن المنشأة من تقييم الوضع المستهدف للعملاء ودعم قرارات التخطيط قصير الأجل وذلك كما يتضح من الشكل التالي رقم (٤) :

شكل رقم (٤) تطبيق المؤشرات المالية للقياس المتوازن للأداء



المصدر : من إعداد الباحث

١ - العلاقة بين الموازنات التشغيلية ونتائج القياس المتوازن للأداء:

ينعكس استخدام القياس المتوازن للأداء على عمليات المنشأة من خلال الارتباط الاستراتيجي الذي يهدف إلى خلق القيمة لكل من الأصول الملموسة وغير الملموسة التي تمتلكها المنشأة سواء في تحقيق المنافع المالية مثل العائد على الأصول والسوق ، والمنافع غير المالية مثل التزام المدير وتحقيق رضا العميل ، ومن ثم الاعتراف بفائدة بطاقة القياس المتوازن للأداء في تحقيق التوازن بين الرؤية التنظيمية وأهداف المنشأة ولذلك يشهد العالم الأكاديمي اهتماماً متزايداً في الربط بين القياس المتوازن للأداء والابتكار نتيجة آثار القياس المؤكدة في قياس وتحويل الأصول غير الملموسة (Jindan Zhang, 2016: 2)

ويرى الباحث أن التكامل بين خطوات إعداد الموازنات التشغيلية والقياس المتكامل للأداء يهدف إلى التحسين المستمر للبيانات التي تعتمد عليها المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية نتيجة التقييم باستخدام مؤشرات القياس المتوازن للأداء بما يتلاءم مع طبيعة البيانات التي تعتمد عليها كل موازنة ، وتعتمد المقارنة على البيانات الفعلية والبيانات المتوقعة في العام القادم للوصول إلى مستويات أفضل للأداء في مختلف المستويات داخل المنشأة بداية من التفكير في المنتج وحتى الانتهاء من تقديم خدمات مابعد البيع وتقديم الاقتراحات والتوصيات للبدء في تصميم وتطوير المنتج للفترات القادمة.

ويترتب على التقييم باستخدام مؤشرات القياس المتوازن للأداء تحديد نقاط الضعف أو الانحراف في أداء المنشأة مقارنة بما هو مخطط ومستهدف والعمل على تصحيح ومعالجة تلك الانحرافات ومنع تكرار حدوثها مستقبلا بما يحقق نتائج لخطط التكوير والتحسين داخل المنشأة ومن ثم محاولة الوصول إلى أفضل أداء للمنشأة في مجال البيئة التنافسية التي تعمل فيها، ويتمثل التكامل بين استخدام المؤشرات المالية التي يقدمها مدخل القياس المتوازن للأداء والموازنات التخطيطية للمنشأة في الأشكال التالية:

شكل رقم (٥) : التكامل بين إعداد الموازنات التشغيلية ومؤشرات القياس المتوازن للأداء	
الموازنات التشغيلية	مؤشرات القياس المتوازن للأداء
موازنات المبيعات	مؤشرات جانب السوق (وجهة نظر العملاء)
	رضا العملاء مواعيد التسليم ، نسبة المرتجع ، تطور الجودة .
	الحصة من السوق تطور عدد العملاء ، نصيب المنشأة من عدد العملاء في السوق ، تطور حجم المبيعات ، تطور قيمة المبيعات ، حصة المنشأة من مبيعات السوق ، حصة المنشأة في الأسواق الجديدة.
	العملاء الجدد عدد العملاء الجدد ، نسبة العملاء الجدد من المنشآت المنافسة.
البيانات اللازمة لإعداد الموازنة	الاعتماد على أسلوب المؤشرات الاقتصادية لارتباط المبيعات بها . الاعتماد على التنبؤ والتوقع في تحديد المناطق الجغرافية ودراسة السوق. دراسة العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات (كمية-قيمة) مثل رقم المبيعات السابقة ، الظروف الاقتصادية والانتاجية ، سياسات التسعير ، التغيرات الموسمية ، درجة المنافسة في الأسواق ، دراسات وبحوث السوق.
المصدر : من إعداد الباحث	

شكل رقم (٦) : التكامل بين اعداد موازنات الإنتاج وسلاسل الإمداد ومؤشرات القياس المتكامل للأداء		
مؤشرات القياس المتكامل للأداء	البيانات اللازمة لإعداد الموازنة	الموازنات التشغيلية
جانب التشغيل الداخلى (وجهة النظر الداخلية)		موازنة الإنتاج
معدل الضياع فى المواد ، معدل الضياع فى الوقت ، عدد نقاط الاختناق فى مركز الإنتاج والخدمات ، معدل دوران المخزون ، تطور مهارات العاملين .	تحسين طرق الأداء والتشغيل	
التطور فى أجزاء المنتج ، نسبة عدد الأجزاء النمطية ، معدل التحسين فى الكفاءة الهندسية .	تبسيط وتنميط أجزاء المنتج	تعد فى المنشآت الإنتاجية فقط قبل إعداد موازنة المشتريات ، وتعتمد على تحديد حجم الإنتاج إلى ترجع أهميته إلى ارتباط التكاليف المتغيرة والثابتة بالعملية الإنتاجية، ويعتبر وجود العملية الإنتاجية بالقيم النقدية عملية صعبة ما لم تتوافر موازنة أخرى بالوحدات يعتمد عليها مدير الإنتاج فى اتخاذ قرار بإنتاج وحدات كافية من أجل تحقيق أهداف المنشأة.
وقت تحرك المواد الخام بين المراكز الإنتاجية ، تطور زمن الإنتاج ، تطور وقت إعداد الخلايا الإنتاجية .	ابتكار طرق تشغيل جديدة	موازنات سلاسل الإمداد
جانب التطوير والابتكار (بعد التعلم والنمو)		فى المنشآت التجارية : يمثل تحديد مستوى المخزون السلى العنصر الضرورى الواجب تحديد قيمته ويترتب على زيادة المبيعات فى فترة قادمة زيادة حجم المخزون السلى الذى يتم تقويمه بسعر التكلفة وليس سعر البيع .
معدل التطور التكنولوجى، معدل الاستجابة التكنولوجية .	التطور التقنى فى مجال الإنتاج	فى المنشآت الصناعية : يمكن حساب مشتريات المواد الخام المخططة اعتماداً على احتساب المواد الخام المتوقع استخدامها (المخططة) باستخدام مخزون المواد الخام أول المدة ومخزون المواد الخام آخر المدة .
عدد ساعات الصيانة ، ساعات الأعطال المفاجئة ، عدد مرات تكرار نفس الأعطال .	التطور الفنى فى مجال الإنتاج	
المصدر : من إعداد الباحث		

شكل رقم (٧) : التكامل بين إعداد موازنات العمل الانتاجي المباشر وموازنة التكاليف الإضافية ومؤشرات القياس المتوازن للأداء		
الموازنات التشغيلية	البيانات اللازمة لإعداد الموازنة	مؤشرات القياس المتوازن للأداء
موازنة العمل الإنتاجي المباشر	تعتمد تكاليف العمل المباشر على أنواع الوحدات المنتجة ومعدلات الأجر وخطط الحصول على العمالة بالإضافة إلى ساعات العمل المباشر اللازمة لكل وحدة من الوحدات المنتجة .	البحوث والتطوير في مجال الإنتاج
موازنة تكاليف التصنيع الإضافية	يتوقف تخطيط إجمالي التكاليف الإضافية على درجة تغيرها طبقا للتغيرات في مسببات التكاليف فقد يكون هناك مسبب تكلفة واحد أو أكثر من مسبب تكلفة لكل نشاط من أنشطة المنشأة. بالإضافة إلى ذلك يجب تحديد الحدود التي يجب أن تحدث التكاليف خلالها والتي تسمى بمسموحات الموازنة والتي تتمثل في الموازنة الثابتة التي يتم على ضوءها إعداد تكاليف مستوى وحيد للنشاط ، الموازنة المرنة والتي يتم على ضوءها إعداد التكاليف لعدة مستويات من النشاط .	تطور نظم المعلومات والأساليب الإدارية
		ابتكار منتجات جديدة ، تطوير المنتجات الحالية وتحسين خصائصها، معدل تطور النشاط البحثي، معدل فعالية النشاط البحثي . تطور نسب عيوب الإنتاج، تطور عدد الموردين ، تطور نسب الاستجابة لطلبات العملاء، تطور زمن دورة التسليم .

المصدر : من إعداد الباحث

ويتضح مما سبق وجود علاقة سبب ونتيجة واضحة بين المؤشرات المختلفة للقياس المتوازن للأداء فاتجاه مؤشرات رضا العملاء نحو الارتفاع يؤدي إلى اتجاه مؤشرات النتائج المالية والمحاسبية نحو الارتفاع أيضا ومن ثم يمكن الربط بين المؤشرات المالية وغير المالية في التطبيق داخل المنشآت ووضع خطط استباقية ووقائية لمنع الوقوع في مشكلات أثناء فترات التشغيل واتخاذ الاجراءات التي تكفل معالجة تلك المشكلات ومنع تكرارها مستقبلا.

بالإضافة الى أنه كلما توجد للمنشآت أربعة مجالات أساسية يجب قياس مؤشراتها وهناك أيضا أربعة أطراف اعتبارية أساسية تؤثر على طريقة عمل ونتائج المنشآت تتمثل في الموردين ، الموظفين ، العملاء بالإضافة إلى الملاك والمساهمين.

وظهرت فكرة الخريطة الإستراتيجية للتحويل من التركيز على رقابة المؤشرات وتحقيق الأهداف إلى التركيز على الأهداف نفسها ، ويوجد نوع من الترابط بين الأبعاد الأربعة لبطاقة القياس المتوازن فيما يحدث في مجال التشغيل والعمليات يؤثر في المجالين المالي والمحاسبي وما يحدث في مجال التدريب والتعليم يؤثر على ما يحدث في مجال التسويق وإدارة العملاء والعكس صحيح .

وتساعد الخريطة الإستراتيجية على إعادة تعريف الإستراتيجية على أنها طريقة المنشأة في صناعة القيمة موزعة على الأهداف الأربعة الأساسية (الموردين ، الموظفين ، العملاء ، المساهمين) عبر مجالات المنشأة الأربعة الأساسية (المالية ، التشغيلية ، التسويقية ، والتطويرية) وتمثل عناصر الإستراتيجية الناجحة في: (Kaplan, and Norton, 2004:4)

- مؤشرات الأداء المالي : تحدد معنى النجاح والفشل على مستوى التدفقات النقدية ونتائج الربح.
 - مؤشرات ادارة العملاء : تحدد مستوى النجاح في التعامل مع الفئات المربحة من العملاء والمزيج التسويقي المقدم لتلك الفئة من العملاء .
 - مؤشرات الأداء التشغيلي : تحدد النجاح في المخرجات والمنتجات النهائية التي تقدم للعملاء.
 - مؤشرات التدريب والتعلم: تحدد المناخ المؤسسي والثقافة الجماعية الدافعة والحافزة على العمل والتحسين والتطوير.
- ويتطلب الأداء المتميز للمنشأة مؤشرات متكاملة للإستراتيجية وإدارة متكاملة للإستراتيجية بمعاونة الأطراف المشاركة فيما يطلق عليه بمعادلة الأداء المؤسسي المتكامل والموضحة في الشكل التالي رقم (٨):

شكل رقم (٨) : معادلة الأداء المؤسسي المتكامل			
نتائج متكاملة =	أطراف مشاركة	استراتيجيات مترابطة (+)	مؤشرات متكاملة (+)
	الموردون	استراتيجيات إدارة كل من المجالات المالية ، التشغيلية ، التسويقية ، التطويرية والتدريبية	مؤشرات محاسبية
	الموظفون		مؤشرات تسويقية
	العملاء		مؤشرات تشغيلية
المساهمين	مؤشرات تدريبية		

المصدر : من إعداد الباحث من خلال ما ورد في (Kaplan, and Norton, 2004: 4)

٢- العلاقة بين الموازنات التخطيطية للمبيعات الأجلة ونتائج القياس المتوازن للأداء :

يرى الباحث أن هناك مجموعة من الموازنات التخطيطية ترتبط ارتباط مباشر بالمبيعات الأجلة ، سواء للعملاء المتوقعين أو المستهدفين من جانب المنشأة ، وتمثل تلك الموازنات فى موازنة المبيعات، موازنة التكاليف التسويقية، موازنة التكاليف التوزيعية، موازنة تكاليف خدمة العميل .

وتختلف المقاييس المالية للبعد المالى للقياس المتوازن للأداء باختلاف المراحل التى تمر بها المنشأة ومن ثم يجب تحديد خصائص كل مرحلة بصورة منفصلة حتى يمكن تحديد طبيعة المؤشرات المالية التى تناسب المرحلة ويمكن استخدامها فى تعظيم التدفق النقدى للمنشأة . وتمثل طبيعة البيانات التى تتضمنها مجموعة الموازنات التخطيطية للمبيعات الأجلة فى الشكل التالى رقم (٩) :

شكل رقم (٩) : البيانات المطلوبة لاعداد مجموعة الموازنات التخطيطية للمبيعات الأجلة	
الموازنة	البيانات المطلوبة لإعداد الموازنة
الموازنة التخطيطية للبحوث والتطوير	الكميات المحددة من جانب الإدارة العليا والتى تتناسب مع خطط المنتجات وخطط البحوث والتطوير .
الموازنة التخطيطية للتكاليف التسويقية	نفقات محددة من جانب الإدارة العليا للإنفاق على الأنشطة التسويقية كالدعاية والإعلان ومرتببات رجال البيع ونفقات الانتقال وغيرها من التكاليف التسويقية.
الموازنة التخطيطية للتكاليف التوزيعية	نفقات محددة من جانب الإدارة وفقا لقرارات توزيع المنتجات واحتياجات المخازن وتتضمن التكاليف الثابتة مثل مرتببات وأجور التوزيع ، الإيجار، الصيانة، والضرائب وخلافه.
الموازنة التخطيطية لتكاليف خدمة العميل	التكاليف التى تحدد بشكل إجمالى من قبل الإدارة العليا للمنشأة والتى تنعكس فى صورة تخفيضات على أنشطة العملاء مثل المرتببات المخصصة لخدمة العملاء ونفقات الانتقال وغيرها
المصدر : من إعداد الباحث من خلال البيانات الواردة فى (باسيلى ، ٢٠٠٧ : ٢٣٤)	

ويتضح من الشكل السابق رقم (٩) أن إعداد مجموعة الموازنات التخطيطية للمبيعات الأجلية اشتركت جميعها في الاعتماد على خطط المنتجات والأنشطة التسويقية والشرائح المختلفة للعملاء وما يقابل ذلك من تكاليف تتحملها المنشأة . ويستخدم مدخل القياس المتوازن للأداء في تخصيص الموارد، التخطيط، التغذية العكسية والتعلم ويمثل حلقة وصل بين الاستراتيجية والعمليات التشغيلية التي تتم في المنشأة ومن ثم تتسم المقاييس المالية التي يعتمد عليها المدخل بالمرونة الكافية التي تتلاءم مع طبيعة وظروف كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.

وفي ظل المنافسة العالمية أصبحت المنشأة تنفق بشكل كبير على البحوث والتطوير بهدف محاولة غزو السوق بمنتجات جديدة وأصبحت دورة حياة المنتج أقصر مما كانت عليه في الماضي، ومن ثم يجب أن يكون هناك توافق بين خصائص كل مرحلة من تلك المراحل ومجموعة الموازنات التخطيطية للمبيعات الأجلية والمقاييس المالية للقياس المتوازن للأداء .

٣- المقاييس المالية الملائمة لمراحل دورة حياة المنتج :

تتمثل المقاييس المالية التي تتناسب مع خصائص كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج في مقياس نمو الإيرادات، مقياس تحسين الإنتاجية ومقياس استغلال الأصول. ويعتمد مقياس نمو الإيرادات على التوسع في المنتجات ومحاولة جذب عملاء جدد وغزو أسواق جديدة، تغيير مزيج الإنتاج من خلال التركيز على المنتجات التي تضيف قيمة أكبر للمنشأة .

ويشير مقياس تحسين الإنتاجية إلى محاولة تخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات وتوزيع الموارد العامة للمنشأة على قطاعات المنشأة المختلفة . وأخيرا يتناول مقياس استغلال الأصول تخفيض مستويات رأس المال المطلوب لتحقيق مزيج من الأعمال . ويوضح الشكل التالي رقم (١٠) خصائص كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج والمقاييس المالية للقياس المتوازن للأداء التي تتوافق مع خصائص المرحلة وذلك كما يلي :

شكل رقم (١٠) : المقاييس المالية الملائمة لمراحل دورة حياة المنتج				
المقاييس المالية الملائمة لطبيعة المرحلة			المرحلة	خصائص المرحلة
استغلال الأصول	تحسين الإنتاجية	نمو الإيرادات		
نسبة رأس المال المستثمر إلى المبيعات.	نسبة معدلات استهلاك الأصول الإنتاجية بعد تطوير أو تقديم المنتج الجديد إلى السوق .	معدل نمو المبيعات في السوق .	التطوير والتصميم	الاعتماد على البحوث والتطوير لخلق أفكار جديدة أو تطوير منتجات قائمة ، وتعتمد على بحوث السوق ، رقابة المنافسين ، التفكير الإبداعي
نسبة تكلفة البحوث والتطوير إلى المبيعات.	النصيب في السوق من القطاعات المستهدفة.	معدل نمو العملاء الجدد .	تقديم المنتج إلى السوق	تعتمد المنشأة على حملات الترويج والتقديم للمنتج الجديد، ومتابعة الأولوية للمنتج ومدى نموها والمشكلات التي تواجهها.
معدل رأس المال العامل .	تكلفة المنتج مقارنة بتكلفة المنافسين.	حصة المنشأة من العملاء المستهدفين.	نمو مبيعات المنتج في السوق	الاتجاه إلى تحقيق اقتصاديات الحجم في إنتاج المنتج أو السلعة خاصة مع نمو مبيعات المنتج في السوق ، وتحقيق رقابة التكلفة في المخزون من المنتج وكيفية المحافظة عليه وتوزيعه ، وجدولة الإنتاج وضمان سلاسل الإمداد والتوزيع ، متابعة المنشأة للمنافسين ورد فعلهم تجاه نمو مبيعات المنتج
معدل العائد على رأس المال المستثمر.	معدل التخفيض في التكلفة.	نسبة المبيعات من المنتجات الجديدة.	نضج وازدهار المنتج في السوق	تتميز المرحلة ببطء نمو المبيعات في السوق ومن ثم تشهد جهود من المنشأة في تحسين المنتج وتعديله استجابة للمتغيرات وتشمل التكاليف التي تتحملها المنشأة تكاليف التعديلات والتحسينات في المنتج ، تكاليف دعم المنتج من التراجع
معدل استغلال الأصول .	نسبة التكاليف غير المباشرة إلى المبيعات.	ربحية العميل وربحية خط الإنتاج .		
فترة الاسترداد.	تكلفة كل وحدة من المخرجات .	ربحية العميل وخط الإنتاج .		
دورة التشغيل.	نسبة الزيادة في المبيعات إلى تكاليف الإنتاج والتوزيع.	نسبة العملاء غير الربحين.		
معدل استغلال التكنولوجيا المتوفرة.		ربحية المنشأة في حال الدخول في شركات مع منافسين .		

المصدر : من إعداد الباحث

٤ - تأثير نتائج القياس المتوازن للأداء على الموازنات التخطيطية :

يتطلب التقدم المستمر في تنفيذ الموازنة المتابعة الدورية والمقارنة المستمرة للتأكد من صحة تنفيذ الأهداف ويتطلب ذلك تقسيم الموازنات السنوية إلى موازنات فترية نتيجة ، بالإضافة إلى ذلك قد يؤدي الحصول على معلومات غير متاحة وقت إعداد الموازنة إلى إجراء تغييرات ضرورية في الخطة الموضوعية أثناء التنفيذ.

ويرى الباحث أنه يمكن تغيير الشكل التقليدي للموازنات التخطيطية لتتضمن مؤشرات القياس المتوازن للأداء بما يؤدي إلى الارتباط بين عمليات المنشأة والمؤشرات الخاصة بأبعاد القياس المتكامل للأداء بهدف تحقيق منافع مالية وغير مالية وذلك كما يلي :

شكل رقم (١١) نموذج مقترح للموازنة التخطيطية للمبيعات على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء						
التغير (كمية المبيعات المتوقعة)		الموازنة التخطيطية للفترة القادمة		مبيعات فعلية في الفترة السابقة		بيان
		النصف الأول	النصف الثاني	النصف الأول	النصف الثاني	
النصف الثاني	النصف الأول	النصف الثاني	النصف الأول	النصف الثاني	النصف الأول	السلعة (أ)
××	××	×	×	×	×	نصيب المنشأة من عدد العملاء في السوق
××	××	×	×	×	×	حصة المنشأة في الأسواق الجديدة
××	××	×	×	×	×	نسبة العملاء الجدد من المنشآت المنافسة
××	××	×	×	×	×	تطور حجم المبيعات
(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	(×)	نسبة المرتجع
××	××	××	××	××	××	كمية المبيعات المتوقعة
المصدر : من إعداد الباحث						

شكل رقم (١٢) نموذج مقترح للموازنة التخطيطية لحركة الانتاج على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء						
التغير		الموازنة التخطيطية للفترة القادمة		نتائج فعلية في الفترة السابقة		بيان
		النصف الأول	النصف الثاني	النصف الأول	النصف الثاني	
النصف الثاني	النصف الأول	النصف الثاني	النصف الأول	النصف الثاني	النصف الأول	المادة الخام (س)
××	××	×	×	×	×	وقت تحرك المواد الخام بين المراكز
××	××	×	×	×	×	وقت اعداد الخلايا الانتاجية
××	××	×	×	×	×	معدل الضياع في المواد الخام
××	××	×	×	×	×	عدد نقاط الاختناق في مراكز الانتاج
××	××	×	×	×	×	معدل التحسين في الكفاءة الهندسية
المصدر : من إعداد الباحث						

شكل رقم (١٣)						
نموذج مقترح للموازنة التخطيطية للمصروفات الصناعية غير المباشرة على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء						
التغير		الموازنة التخطيطية للفترة القادمة		نتائج فعلية في الفترة السابقة		بيان
xx	xx	x	x	x	x	عدد ساعات الصيانة
xx	xx	x	x	x	x	ساعات الأعطال المفاجئة
xx	xx	x	x	x	x	عدد مرات تكرار نفس الأعطال
xx	xx	x	x	x	x	معدل تكاليف معالجة عيوب الإنتاج
المصدر: من إعداد الباحث						

شكل رقم (١٤)						
نموذج مقترح للموازنات التخطيطية للمبيعات الأجلة على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء						
التغير		الموازنة التخطيطية للفترة القادمة		المبيعات الفعلية في الفترة السابقة		بيان
xx	xx	x	x	x	x	معدل تطوير المنتجات الحالية
xx	xx	x	x	x	x	معدل تطور نسب الاستجابة لطلبات العملاء
xx	xx	x	x	x	x	معدل زمن دورة التسليم
xx	xx	x	x	x	x	معدل تطور النشاط البحثي
xx	xx	x	x	x	x	معدل فعالية النشاط البحثي
المصدر: من إعداد الباحث						

ويترتب على النماذج المقترحة إعداد مؤشرات متكاملة باستخدام القياس المتوازن للأداء ، تختلف طبيعتها حسب طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة حيث ترتفع مؤشرات العملاء في المنشآت التجارية ، وترتفع مؤشرات سلاسل الإمداد في المنشآت الصناعية. ومن ثم يتم إعداد مؤشر ترجيحي للمؤشرات الأربعة ، البعد المالي – بعد العملاء – بعد التشغيل الداخلي – بعد التعلم النمو ، داخل كل منشأة يستخدم في تقييم الأداء من خلال المقارنة بالسنوات السابقة وتحديد مدى التقدم في المؤشرات والتنبؤ بما يمكن أن يحدث من انحرافات في المستقبل واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تضمن القضاء على تلك الانحرافات وتكرار حدوثها. ومن ثم يمثل ذلك تقويم

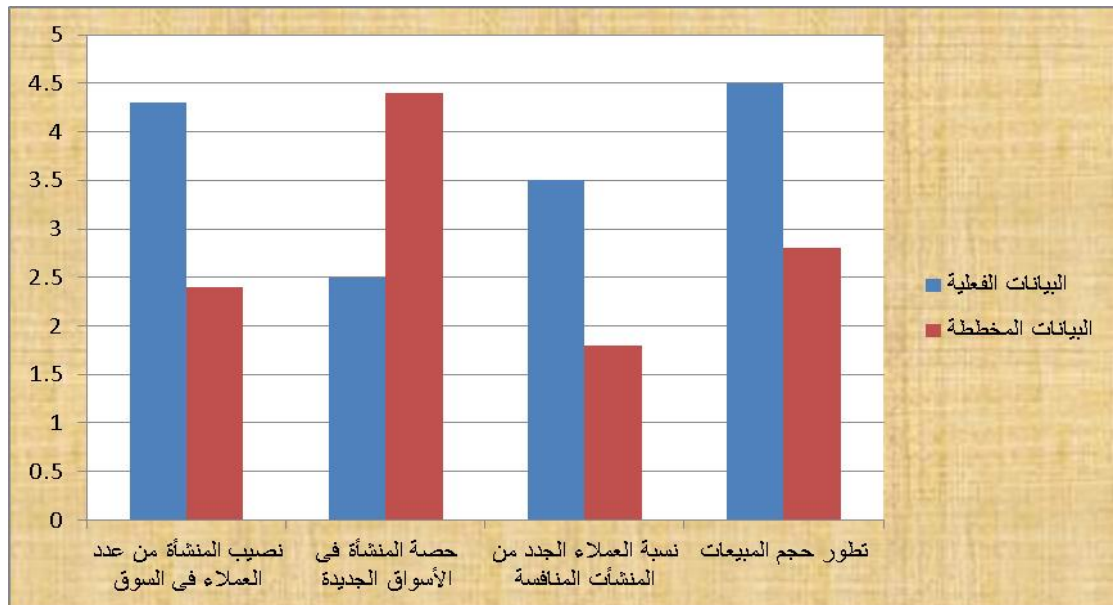
مستمر لأداء المنشأة على ضوء الخطط المعدة مستقبلا، الموازنات التخطيطية، قصيرة الأجل بهدف الحصول على معلومات يمكن أن تساعد المنشأة في اتخاذ ما تراه من إجراءات لتحسين أدائها .

ويؤكد ذلك على أهمية القياس المرجعي في مرحلة ما بعد تطبيق مؤشرات القياس المتوازن للأداء، ولا يقتصر دور المنشأة على تطبيق تلك المؤشرات بالتكامل مع إعداد الموازنات التخطيطية ، بهدف سعي المنشأة الدائم نحو تحسين وتطوير أنشطتها مما يمكن من تحديد مستوى الأداء الحالي وكيفية الارتقاء به مما يترتب عليه تحسين وتطوير العمليات الحالية للمنشأة ، وضع وصياغة معايير أداء أفضل للنجاح والتميز في المجال الذي تنتمي إليه المنشأة ، تحسين الوضع التنافسي، توفير المناخ وتعزيز الرغبة لدى كل فرد داخل المنشأة على تبني سياسات التغيير نحو ما هو أفضل .

ويوضح الشكل التالي نموذج اقتراضي لمقارنة مؤشرات الموازنة التخطيطية للمبيعات الأجل، على سبيل المثال وليس الحصر، باستخدام البيانات الفعلية للعام الحالي والبيانات المخططة، بهدف تحديد مدى التقدم في المؤشرات المعدة مسبقا للموازنة مقارنة بما تم أو أن يكون إلى انحرافات عن البيانات الحالية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لطبيعة المؤشر والموازنة نفسها .

شكل رقم (١٥)

القياس المرجعي لمؤشرات الموازنة التخطيطية للمبيعات الأجل على ضوء القياس المتوازن للأداء



المصدر : من إعداد الباحث

ثالثا : استخدام القياس المتوازن للأداء فى الحد من مشكلات إعداد الموازنات التخطيطية :

- يرى الباحث أن الحد من مشاكل الموازنات التخطيطية فى مجال التخطيط يتمثل فى الدور الذى يمكن أن يقدمه القياس المتوازن للأداء والخريطة الاستراتيجية فى التعامل مع ما يلى :
- مواجهة المواقف والأحداث المفاجئة التى قد تتعرض لها المنشأة نتيجة المنافسة من خلال سرعة إعادة النظر فى الموازنة وتعديلها أو استبدالها بموازنة جديدة.
 - اكساب الموازنة التخطيطية صفة المرونة تجاه الظروف والأحداث بحث يسهل تعديل الموازنة تجاه التغيرات.
 - دور الخرائط الاستراتيجية فى مشاركة العاملين فى عملية إعداد الموازنة للقضاء على التعارض بين أهداف الموازنة وأهداف العاملين بالإضافة إلى تحقيق التكامل مع البعد الرقابى للموازنة التخطيطية.

يتمثل دور الخريطة الاستراتيجية، القائم على بعد التعلم والنمو ، فى تحفيز وإعداد قوة العمل وخلق روح الفريق من خلال تهيئة مناخ العمل القائم على استخدام عامل الخبرة للمشاركة داخل الوحدات ، الثقافة نتيجة تفعيل الاستفادة من التكنولوجيا من خلال تطوير العملية التشغيلية والاعتماد على الموارد البشرية المؤهلة والمدربة بمعرفة المنشأة ، والقيادة من خلال تحديد طبيعة القدرات التى تمتلكها الموارد البشرية بالمنشأة اعتماد على الخبرة الوظيفية العميقة بالمنشأة وعملياتها .

ويرى الباحث أن ذلك يؤدى إلى التعامل مع المواقف والأحداث المفاجئة التى قد تتعرض لها المنشأة نتيجة المنافسة من خلال الثقافة التى أكد عليها بعد التعلم والنمو بما يمكن من الاعتماد على أساليب للتنبؤ للوصول إلى أفضل التقديرات التى تتناسب مع طبيعة عمل المنشأة فى ظل وجود موارد بشرية مؤهلة ومدربة يمكنها إدراك الموقف والتعامل مع المتغيرات والظروف والأحداث المستقبلية .

بالإضافة إلى ضمان مشاركة جيدة للعاملين فى إعداد الموازنة نتيجة التنسيق بين الأهداف الإستراتيجية والأهداف التشغيلية بما يضمن توافق أهداف الموازنة مع ظروف وإمكانات المنشأة وقدرات العاملين فيها ومن ثم تجنب حدوث التعارض بين أهداف الموازنة وأهداف العاملين بالمنشأة وهذا يؤدى إلى ضرورة وضوح استراتيجية المنشأة لجميع العاملين فى مختلف المستويات الإدارية وأن يكونوا على علم بكافة الأهداف التى تسعى المنشأة إلى تحقيقها .

ويتمثل دور الخريطة الإستراتيجية، القائم على بعد التشغيل ، فى إدارة العملاء من خلال تسليم الطلبات فى المواعيد المحددة مسبقا وبصورة ملائمة، توفير تشكيلة مناسبة من المنتجات بما يمكن من استهداف فئة من العملاء والعمل على الاحتفاظ بها، ابتكار المنتجات من خلال الأفكار التى تتناسب مع المنتج وتلبى رغبات العملاء على ضوء التغيرات المحيطة بالمنشأة وتتواءم مع احتياجات العميل اعتمادا على البحوث والتطوير فى التصميم والإصدار. هذا إلى جانب الكفاءة التشغيلية نتيجة التوزيع وكفاءة فى الوقت المناسب الشراء من الموردين بطريقة انسيابية تناسب طبيعة العمليات التشغيلية وذلك من خلال إدارة الأفراد فى التوظيف والتعيين بما يضمن السلامة الصناعية داخل المنشأة .

ويتمثل دور الخريطة الإستراتيجية ، القائم على بعد العملاء، فى توفير المنتجات والخدمات التى تلبى الاحتياجات وتسبق تطلعات العميل فى الوقت المناسب وبتكلفة تلبى متطلبات الجودة بما يحافظ ويدعم العلامة التجارية للمنشأة مع الارتقاء بمستوى خدمة العملاء والتنبؤ بتطلعاتهم المستقبلية التى تشبع احتياجاتهم بما يضمن بقاءهم عملاء لدى المنشأة .

ويتمثل دور الخريطة الاستراتيجية، القائم على البعد المالى، فى تعظيم استخدام الأصول التى تفتنيها المنشأة ويؤدى إلى تحسين هيكل التكلفة بما ينعكس على استراتيجية الإنتاجية لدى المنشأة ، وتحقيق معدلات مرتفعة من الرضا لدى العملاء عن ما تقدمه المنشأة من منتجات ومن ثم الارتقاء بدرجة الانتفاع لدى العميل ويزيد من فرص المنشأة فى انضمام عملاء جدد ومن ثم الانعكاس على إستراتيجية نمو الإيرادات.

خلاصة ونتائج البحث :

تناول البحث القياس المتوازن للأداء بصفته نظام رقابي شامل ومتكامل يجمع بين المعايير المالية وغير المالية ضمن أربعة جوانب أساسية تتمثل في الجانب المالي، جانب العمليات الداخلية، جانب التعلم والنمو، وجانب العملاء وذلك بهدف استخدام مؤشرات القياس التي تنتج عن استخدام المدخل في صياغة المعلومات التي تعد على أساسها الموازنات التخطيطية للاستخدام الفعال في أغراض التخطيط قصير الأجل وذلك من خلال تناول مدخل القياس المتوازن للأداء، وعرض أوجه التكامل بين نتائج القياس المتوازن للأداء والموازنات التخطيطية لأغراض التخطيط قصير الأجل، وأخيراً كيفية استخدام القياس المتوازن للأداء في الحد من مشاكل الموازنات التخطيطية. وتوصل البحث إلى النتائج التالية:

- وجود ارتباط بين الموازنات التخطيطية التي تمثل جزءاً متكاملًا مع الاستراتيجية التي تقوم المنشأة بصياغتها لترجمة أهدافها، ويتم تحليلها في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل ويهدف القياس المتوازن للأداء إلى توحيد أربعة أبعاد مختلفة لقياس الأداء من خلال تقديم إطار شامل لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء، ويتضمن التوازن بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل والمقاييس المالية وغير المالية بالإضافة إلى المقاييس الداخلية والخارجية.
- إمكانية التكامل بين إعداد الموازنات التشغيلية ومؤشرات القياس المتوازن للأداء من خلال تحديد البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التشغيلية ومؤشرات القياس المتوازن للأداء التي تتناسب مع تلك البيانات، وذلك من خلال استخدام مؤشرات القياس المتوازن للأداء في صياغة نماذج مقترحة للموازنة التخطيطية للمبيعات الأجلة على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء، الموازنة التخطيطية لحركة الإنتاج على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء، الموازنة التخطيطية لسلاسل الإمداد على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء، الموازنة التخطيطية للمصروفات الصناعية غير المباشرة على ضوء مؤشرات القياس المتوازن للأداء.
- تحديد البيانات المطلوبة لإعداد مجموعة الموازنات التخطيطية للمبيعات الأجلة، الموازنة التخطيطية للبحوث والتطوير - الموازنة التخطيطية للتكاليف التسويقية - الموازنة التخطيطية للتكاليف التوزيعية - الموازنة التخطيطية لتكاليف خدمة العميل، يتم على ضوء المقاييس المالية للقياس المتوازن للأداء.
- استخدام أبعاد الخريطة الإستراتيجية الأربعة في الحد من مشكلات الموازنات التخطيطية في مجال التخطيط، حيث يتمثل دورها القائم على بعد التعلم والنمو، في تحفيز وإعداد قوة العمل وخلق روح الفريق بما يؤدي إلى التعامل مع المواقف والأحداث الطارئة التي لها المنشأة، ويتمثل دورها القائم على بعد التشغيل، في إدارة العملاء من خلال تسليم الطلبات في المواعيد المحددة مسبقاً وبصورة ملائمة، ويتمثل دورها القائم على بعد العملاء، في توفير المنتجات والخدمات التي تلبى الاحتياجات وتسبق تطلعات العميل في الوقت المناسب وبتكلفة تلبى متطلبات الجودة بما يحافظ ويدعم العلامة التجارية للمنشأة، ويتمثل دورها القائم على البعد المالي، في تعظيم استخدام الأصول التي تفتنيها المنشأة ويؤدي إلى تحسين هيكل التكلفة وتحقيق معدلات مرتفعة من الرضا لدى العملاء عن ما تقدمه المنشأة من منتجات ومن ثم الارتقاء بدرجة الانتفاع لدى العميل ويزيد من فرص المنشأة في انضمام عملاء جدد.
- يعتبر قياس أو تقييم أداء المنشآت أحد الأهداف التي تسي المنشآت إلى قياسها وتقييمها لذلك فإن النظام الفعال لقياس أداء العمليات التشغيلية يجب أن يتضمن مؤشرات أساسية للأداء وهذه المؤشرات تنبع من دراسة المؤشرات الكمية والنوعية بهدف تطوير الأداء ولكن يتوقف الاستخدام الفعال لها على بيانات التغذية العكسية التي تقدمها المقارنة بين المؤشرات الحالية بالمخططة واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع وقوع الانحرافات إن وجدت .

مراجع البحث

أولاً : المراجع باللغة العربية :

- جواد صلاح مهدي ، ٢٠١١ ، " دور تقنية بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي "، **المجلة العراقية للعلوم الإدارية** ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة كربلاء، المجلد ٧ ، العدد الثامن والعشرون.
- د.حسين محمد عيسى (٢٠١٢) ، **دراسات في نظم ادارة التكلفة** ، الدار الجامعية ، عين شمس .
- د.سعيد محمود الهلباوى ، تهانى محمود النشار (٢٠١١) ، **المحاسبة الادارية المتقدمة (مدخل ادارة التكلفة)** ، طنطا .
- د.سليمان خسين البشتاوى ، طلال سليمان جريه ، ٢٠١٥ ، " أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، **مجلة دراسات في العلوم الإدارية** ، كلية العلوم الادارية والمالية ، الأردن ، المجلد ٤٢ ، العدد ١ ، ٢٠١-١٨١ .
- د. سمير رياض هلال (٢٠١٢) ، **المحاسبة الادارية المتقدمة** ، المكتبة الأكاديمية ، طنطا .
- د. مفتاح محمد الحمرونى (٢٠١٨) ، " اطار مقترح للتكامل بين نظامى قياس الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بهدف زيادة فاعلية نظام تخطيط موارد المشروع " ، **مجلة الدراسات الاقتصادية** ، كلية الاقتصاد ، جامعة سرت ، المجلد الأول ، العدد الرابع ، سبتمبر ، ٢٠١-١٧٦ .
- د.مكرم عبد المسيح باسيلي (٢٠٠٧) ، **المحاسبة الادارية "الاصالة والمعاصرة"** ، المكتبة المصرية ، المنصورة .
- د. هالة الخولى ، ٢٠٠١ ، " استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء فى قياس الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال ، **مجلة المحاسبة والادارة والتأمين** ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد ٥٧ ، ١-٤٨ .
- د. وسيلة عبد العزيز العاشق ، ٢٠١٦ ، " التخطيط الاستراتيجي : بطاقة الأداء المتوازن "، **المجلة الدولية المحكمة للعلوم الهندسية وتقنية المعلومات** ، كلية الهندسة ، جامعة طرابلس ، المجلد ٢ ، العدد ٢ ، يونيو ، ٢٥-٢٩ .

ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية :

- CIMA. (2008) , Management Accounting Performance Evaluation. UK: CIMA Publishing.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. and Wagner, M. (2002), The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy ,Germany: John Wiley & Sons, Ltd.
- Francis, D. & Bessant , J. (2005) ,Targeting innovation and implications for capability development , 25(3), 171-183.
(Available at : <https://www.researchgate.net/publication/223832747>)
- Hilton, R.W. and Platt, D.E. (2011) , Management Accounting , 9th edition. New York: McGraw-Hill.

- Horngren, T.C., Datar, S.M. and Rajan, M.V. (2012), Cost Accounting, England: Pearson Education Limited.
- Hung-Yi Wu (2012) , Constructing a strategy map for banking institutions with key performance indicators of the balanced scorecard, journal of Evaluation and Program Planning , No.35 ,PP. 303–320.
- Jindan Zhang (2016) , Empirical Evidence on the Use of the Balanced Scorecard and Innovation: Exploring the Role of Firm Competences and Performance Consequences , A Dissertation Doctor of Philosophy Degree in Manufacturing and Technology Management , The University of Toledo , December .
- Kaplan, S. Robert and Norton, David P., (2004), Strategy maps, Concentrated Knowledge, vol.26, No.4, Part 1, April, 1-8. www.summary.com
- Kaplan, S. Robert and Norton, David P., (1992), The Balanced Scorecard measures that drive performance, Harvard business review, January-February , PP.1-47.
- Kaplan, S. Robert and Norton, David P., (2000), “Having Trouble with Your Strategy Then Map it?”, Harvard business review, September-October, PP.167-176.
- McCarthy, S. and Chapman, A. (2013), Balanced Scorecard , Available from:
http://www.businessballs.com/balanced_scorecard.htm. [Accessed 06 July 2014]
- Morisawa ,Toru. (2002) , Building Performance Measurement Systems with the Balanced scorecard Approach , Nomura Research Institute (NAI) , Papers No. 45, April ,PP. 1-15.
- Morse Wayne J., James R.Davis (2003), management accounting : A Strategic Approach, 3 TH Edition, Thompson.
- Proctor, R. (2012) , Managerial Accounting for Decision Making and Performance Management ,4Th Edition, London: Pearson Education Limited.
- Rayn Armstrong (2018) , Revisiting strategy mapping for performance management : a relist synthesis , International Journal of Productivity and Performance Management , PP.1-33.
- Robert S. Kaplan (2009) , “ Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard”, Handbook of Management Accounting Research , Volume 3 , 22 .
- Weerasooriya , W.M.R.B. (2013) , " Performance Evaluation using the using the Balanced Scorecard " , World Review of Business Research, Vo(3) , No (4) , PP. 34-89.
- Weetman, P. (2006), Management Accounting, London: Pearson Education Limited.