

### المبحث الأول: مدخل إلى بطاقة الأداء المتوازن

إن التوازن ضروري للتحرك بكفاءة وفعالية نحو تحقيق الأهداف المرغوبة، لذلك ينبغي أن تحقق أنظمة قياس الأداء هذا التوازن لبلوغ الأهداف المحددة، حيث يتم ذلك من خلال دمج المؤشرات المالية وغير المالية للأداء وربط العمليات التشغيلية على المدى القصير برؤية وإستراتيجية المؤسسة على المدى الطويل بما يحول دون حدوث تحسينات في منطقة معينة على حساب منطقة أخرى داخل تنظيم الأعمال. وتعد بطاقة الأداء المتوازن أحد نماذج تقييم الأداء التي تقوم على دمج كل من الجوانب المالية وغير المالية لتشكيل نظام أكثر شمولية للتعبير عن الوضع الفعلي للمؤسسة في البيئة المعاصرة. وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وأسباب ظهورها، كما سنقوم بالتعرض إلى أهم خصائصها ومميزاتها وكذلك شرح مختلف مكوناتها.

### المطلب الأول: ماهية، نشأة وتطور بطاقة الأداء المتوازن

كونها من أحدث الأدوات في تقييم الأداء، فقد مثلت بطاقة الأداء المتوازن منذ نشأتها موضوع بحث ومركز اهتمام العديد من المفكرين والكتّاب، مما أدى إلى تعدد التعاريف التي تبين معناها، كما شهدت أيضا مجموعة من التطورات والتغيرات مع مرور الزمن، وهو ما سنتناوله من خلال هذا المطلب.

#### 1. ماهية بطاقة الأداء المتوازن

##### 1.1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن

لقد تعددت التعريفات التي تبين مفهوم بطاقة الأداء المتوازن، حيث يعرفها البعض ببساطة على أنها إطار متعدد الأبعاد لقياس الأداء الإستراتيجي يجمع ما بين المؤشرات المالية وغير المالية.<sup>1</sup>

أما كابلان ونورتن فيُدققان أكثر في التعريف باعتبارهما مخترعي البطاقة، حيث يصفانها بأنها "نظام يعمل على ترجمة رسالة وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من المؤشرات الشاملة التي توفر إطارا للقياس الاستراتيجي والإدارة الإستراتيجية".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Gerhard Speckbacher et al, A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries, Management Accounting Research, 14(4), 2003, P. 3.

<sup>2</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, The Balanced Scorecard: Translating strategy into action, Harvard business press, Boston, 1996, P. 2.

كما يشير دايفيد (R. David) بأنها "إستراتيجية تقييم ورقابة تقنية تستمد اسمها من حاجة المؤسسات إلى موازنة مؤشراتها المالية التي تستعمل في غالب الأحيان و بشكل حصري في تقييم الإستراتيجية والرقابة مع المؤشرات الغير مالية كنوعية المنتج وخدمة الزبون"<sup>1</sup>.

ويرى نيفن (P. Niven) الذي يعد من أشهر الباحثين وأكثر الكتاب في بطاقة الأداء المتوازن على أنها مجموعة منتقاة بعناية من المؤشرات القابلة للقياس الكمي والمستمدة من إستراتيجية المؤسسة، حيث تمثل هذه المؤشرات أداة تستخدم من طرف المديرين لتوصيل نتائج أداء المؤسسة إلى الموظفين ومختلف أصحاب المصالح وهو ما يُمكنها من تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية.<sup>2</sup>

وكتعريف شامل، يمكن القول بأن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن نظام لقياس و تقييم الأداء الإستراتيجي يشمل كل من المؤشرات المالية وغير المالية ويغطي أربعة أبعاد بالمؤسسة و هي: البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، مما يسمح باعتبارها نظام قياس متكامل يحتفظ بالمقاييس المالية للأداء الماضي ويوفر المحركات للأداء المستقبلي.

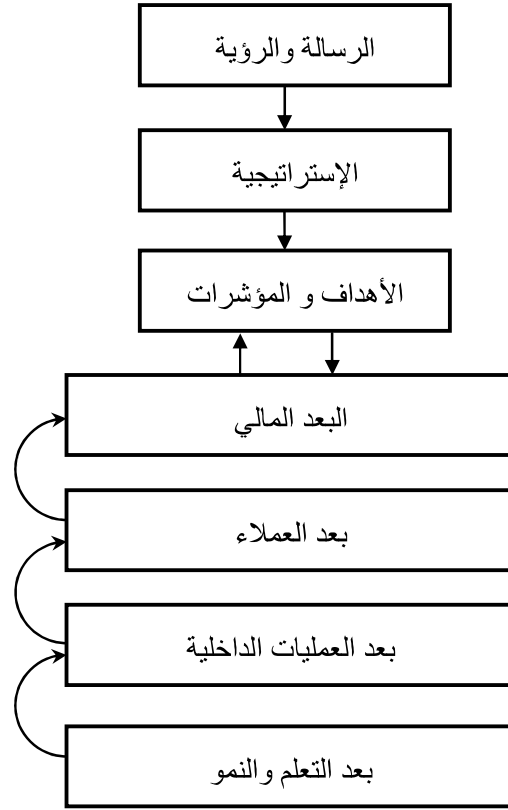
## 2.1. هيكل بطاقة الأداء المتوازن

من خلال التعاريف السابقة يظهر لنا أن بطاقة الأداء المتوازن تعتمد على مجموعة من العناصر المتسلسلة والمترابطة فيما بينها والتي تمثل الأساس في تطبيق البطاقة، وذلك كما يوضحه الشكل رقم (09).

<sup>1</sup> Fred R. David, Strategic Management: Concepts and Cases, 13th ed., Prentice Hall, New Jersey, 2009, P. 135.

<sup>2</sup> Paul R. Niven, Balanced scorecard: step-by-step for government and nonprofit agencies, John Wiley & Sons, New Jersey, 2003, P. 31.

الشكل رقم (09): هيكل بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء و بطاقة الأداء المتوازن، مرجع سابق، ص. 140. (بتصرف)

من خلال الشكل السابق تتجسد لنا العناصر الأساسية التي تدخل في تركيب بطاقة الأداء المتوازن، حيث يقول كابلان و نورتون أن بطاقة الأداء المتوازن تعد نظام قيادة تنازلي (Top Down Model) تقوم على تحديد رسالة ورؤية المؤسسة باعتبارهما حجر الأساس للبطاقة، ومن تم صياغة الإستراتيجية التي يتم ترجمتها إلى مجموعة من الأهداف التي يُعبّر عنها بعدد محدود من المؤشرات ضمن أربعة أبعاد مختلفة<sup>1</sup>، وسيتم تفصيل كل عنصر من عناصر بطاقة الأداء المتوازن عندما نتطرق لخطوات تصميم البطاقة.

<sup>1</sup> Manel Benzerafa, L'universalité d'un outil de gestion en question: Cas de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat, Thèse de Doctorat en Management Public, Centre d'études et de recherches sur les organisations et sur les stratégies, Paris, 2007, P. 121.

## 2. نشأة بطاقة الأداء المتوازن

إن الأخذ بالاعتبار لكل من القصور الوارد في مؤشرات الأداء المالية، والتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة، قد دفع بالباحثين إلى تطوير نظم ومؤشرات أداء تتوجه إلى المستقبل وتأخذ في اعتبارها كل من العملاء، العمليات التشغيلية والحاجة إلى الابتكار وهو ما أدى إلى ظهور بطاقة الأداء المتوازن.

كان أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن عام 1992، على يد الباحثان Robert Kaplan (أستاذ للمحاسبة بجامعة هارفارد)، و David Norton (مستشار بولاية بوسطن)، وذلك إثر دراسة دامت عاما كاملا وشملت اثنا عشرة مؤسسة من كندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث انطلق الباحثان من فرضية أن مؤشرات الأداء المالية لم تعد فعالة بالنسبة للمؤسسات الحديثة، وأن اعتماد هذه الأخيرة على المقاييس المالية يؤثر سلبا على قدرتها في خلق القيمة، من هنا قام الباحثان بمناقشة مجموعة من الخيارات والبدائل انتهت بهم إلى تصميم أداة جديدة لتقييم الأداء تم تسميتها بطاقة الأداء المتوازن<sup>1</sup>.

إن بطاقة الأداء المتوازن كما يرى كابلان ونورتن هي عبارة عن مجموعة من المؤشرات التي تقدم للمديرين رؤية شاملة وسريعة حول العمل داخل المؤسسة، حيث تتكامل في بطاقة الأداء المتوازن كل المؤشرات المالية التي تعكس نتائج الأفعال والقرارات الماضية مع المؤشرات العملية (الغير مالية) من رضا العملاء، العمليات الداخلية والإبداع والنمو، وتعتبر هذه المؤشرات العملية الدافع والموجه الأساسي للأداء المالي في المستقبل<sup>2</sup>. كما تنظر بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة على أنها سلسلة للقيمة، بحيث أن كل مؤشر محدد في بطاقة الأداء المتوازن يدخل ضمن علاقة من السبب والنتيجة توصل وتوضح معنى الإستراتيجية داخل المؤسسة، الأمر الذي يجعل من بطاقة الأداء المتوازن أداة للإدارة الإستراتيجية<sup>3</sup>.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن قد لقت منذ ظهورها انتشارا واسعا وإعجابا كبيرا، حيث أثبتت فعاليتها في عدد كبير من المؤسسات المختلفة الأنواع، وتشير الإحصائيات إلى أن 50% من أغنى 1000 مؤسسة في شمال أمريكا وحوالي 40%

<sup>1</sup> Paul R. Niven, Op.cit, P.14.

<sup>2</sup> Kaplan, R. S. & Norton, D., The Balanced Scorecard- Measures that Drive performance, Harvard Business Review, Vol.70, No.1, 1992, P.71.

<sup>3</sup> J. Mouritsen et al, Dealing with the knowledge economy: intellectual capital versus balanced scorecard, Journal of Intellectual Capital, Vol. 6, No. 1, P.18.

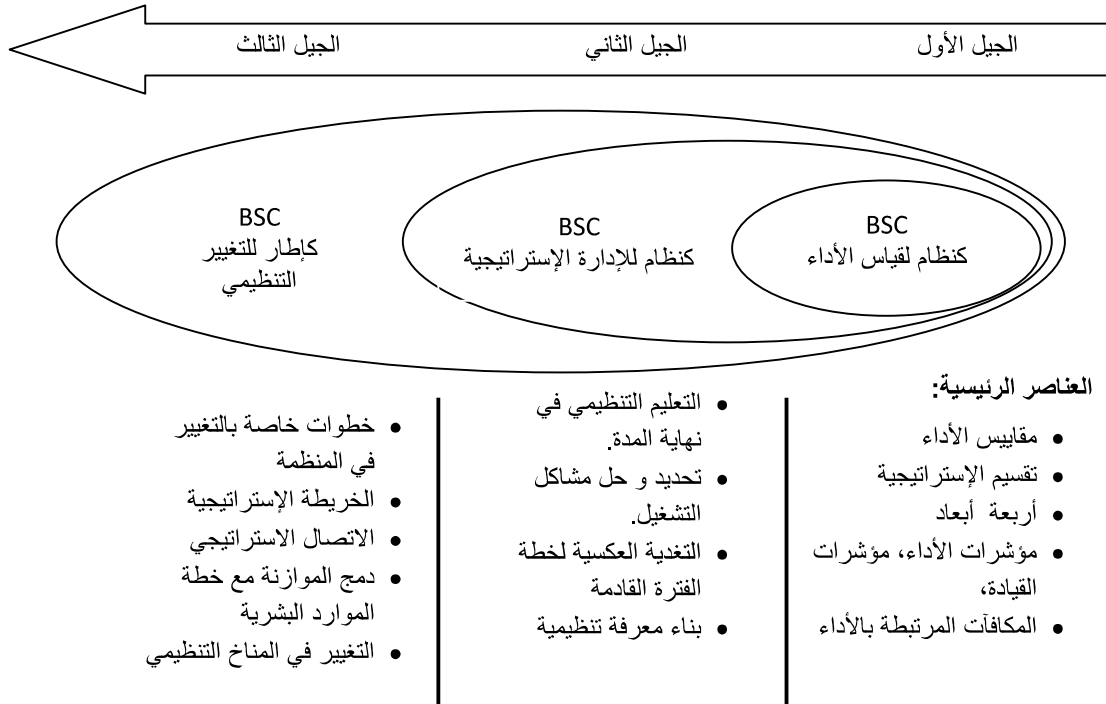


في أوروبا تستخدم بطاقة الأداء المتوازن<sup>1</sup>، كما أكد 70 % من المسؤولين والمديرين أن أداء مؤسساتهم قد تحسن بعد تطبيق البطاقة، ونتيجة لذلك فقد تم إدراجها كواحدة ضمن الأفكار الخمسة والسبعون الأكثر تأثيراً في القرن العشرين<sup>2</sup>.

### 3. تطور بطاقة الأداء المتوازن

مند ظهورها في بداية التسعينات، خضعت بطاقة الأداء المتوازن للفحص والتدقيق في العديد من جوانبها، الأمر الذي أظهر بعض الخلل والقصور في بعض من هذه الجوانب. واستجابة لذلك قام الباحثون بتحسين وتطوير البطاقة من خلال ثلاث مراحل أساسية، أسفرت عن ظهور ثلاث أجيال لبطاقة الأداء المتوازن كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (10): مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن



Source : Toru Morisawa, Building Performance Measurement Systems With The Balanced Scorecard Approach, Nomura research institute, No. 45, 2002, P.4.

<sup>1</sup> Andra Gumbus, Bridget Lyons, The Balanced Scorecard at Philips Electronics, Strategic Finance, 84(5), 2002, P. 1.

<sup>2</sup> Paul R. Niven, Op.cit, P.14.

يتضح لنا من خلال الشكل السابق أن بطاقة الأداء المتوازن قد تطورت بمرور الزمن، حيث انتقلت من مجرد كونها أداة لقياس الأداء الى أداة للإدارة الإستراتيجية ومن ثم إلى أداة للتغيير التنظيمي، وفي هذا الإطار يؤكد كل من كابلان ونورتن أن التغييرات التي شهدتها بطاقة الأداء المتوازن لم تكن مبرمجة في البداية وإنما جاءت كنتيجة للتعاون مع متخصصين في التسيير ومع مدراء مؤسسات قاموا بتطبيق البطاقة<sup>1</sup>. وفيما يلي سنفصل في الأجيال الثلاثة التي مرت بها بطاقة الأداء المتوازن.

#### • الجيل الأول

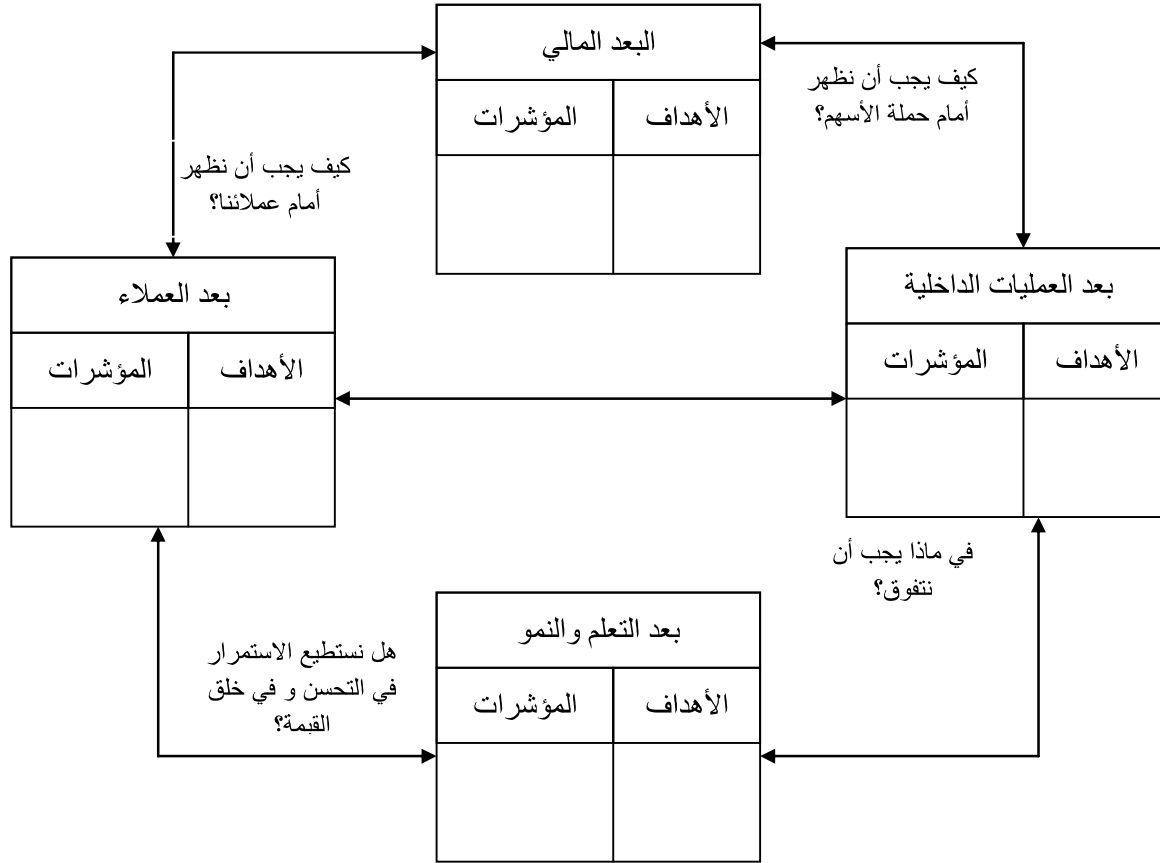
لقد وُصفت بطاقة الأداء المتوازن في البداية كمقاربة بسيطة لتقييم الأداء، فبالإضافة إلى المؤشرات المالية، تم تشجيع المدراء على النظر في مؤشرات أخرى مستمدة من ثلاث أبعاد إضافية وهي : الزبون، العمليات الداخلية و التعلم و النمو.

كما تميز هذا الجيل من بطاقة الأداء المتوازن بظهور ترابط طفيف بين أبعاد البطاقة، وذلك من خلال دمج المؤشرات المالية و غير المالية للأداء وربطها معاً، مما أدى إلى نشأة علاقة بسيطة من السببية "causality" بين الأبعاد الأربعة، إلا أنها لم تستعمل لأهداف محددة. وبالرغم من أن الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن لم يحتوي الكثير عن كيفية تطوير البطاقة خلال التطبيقات العملية، إلا أنه تم الإجماع على أن تصميمها يقتضي وضع رؤية وإستراتيجية المؤسسة في مركز قياس الأداء<sup>2</sup>. و يظهر الشكل الموالي تمثيلاً بيانياً للتصميم الأصلي لبطاقة الأداء المتوازن من طرف كابلان ونورتن.

<sup>1</sup> Manel Benzerafa, Op.cit., P. 44.

<sup>2</sup> Gavin Lawrie, Ian Cobbold, The development of the Balanced Scorecard as a strategic management tool, 2GC Conference Paper, Boston, 2002, P.1-2, Sur: [https://courses.cs.ut.ee/MTAT.03.243/2013\\_spring/uploads/Main/BSC.pdf](https://courses.cs.ut.ee/MTAT.03.243/2013_spring/uploads/Main/BSC.pdf), Consulté le : 08/08/2013.

الشكل رقم (11) : الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن



Source : Kaplan, R. S. & Norton, D., "The Balanced Scorecard- Measures that Drive performance", Op.cit, P.71.

يوضح الشكل السابق التصميم الأولي لبطاقة الأداء المتوازن، حيث نجد أن البطاقة تتكون من أربعة أبعاد مترابطة فيما بينها، ويضم كل بعد مجموعة من الأهداف التي يتم التعبير عنها بعدد من المؤشرات. وبذلك فقد تم تعريف بطاقة الأداء المتوازن ضمن هذا الجيل على أنها "أداة تستخدم لقياس الأداء المتعدد الأبعاد تضم مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية المهيكلة حول أربع منظورات أو أبعاد تشمل: البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية و بعد التعلم والنمو".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Gerhard Speckbacher et al, Op.cit., P.5.

## • الجيل الثاني

لقد ترتب عن تطبيق الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من الصعوبات العملية التي شملت نقطتين أساسيتين<sup>1</sup>:

- جاء التعريف الأولي لبطاقة الأداء المتوازن واسعا وغامضا بعض الشيء، مما نتج عنه تصورات وتفسيرات متباينة لمفهوم البطاقة.

- عدم وضوح كيفية اختيار المؤشرات الملائمة للبطاقة من جهة، وكيفية تجميع المؤشرات المناسبة لكل بعد من أبعاد البطاقة من جهة أخرى.

واستجابة لنقاط الضعف التي برزت في الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن، ظهر جيل ثاني للبطاقة يحمل مجموعة من التحسينات، حيث شهد هذا الجيل تطور البطاقة من ناحيتين أساسيتين:

- ظهور مصطلح "الأهداف الإستراتيجية"، حيث استخدمت هذه الأهداف للالتقاط جوهر وأساس إستراتيجية المؤسسة، ومن ثم انتقاء المؤشرات التي تعكس انجاز وتنفيذ هذه الإستراتيجية، كما تم التركيز على ضرورة وجود ارتباط مباشر ما بين كل واحد من مختلف الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بكل بعد من أبعاد البطاقة مع مؤشر أو أكثر من مؤشرات الأداء. وبذلك تكون الأهداف الإستراتيجية قد وفرت المنطق الذي يسمح باختيار وتنقية مؤشرات الأداء الملائمة ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.<sup>2</sup>

- حدوث تطور في علاقات السبب والنتيجة بين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن، فبدلا من مجرد تسليط الضوء على الروابط السببية بين أبعاد البطاقة، تم التركيز على الربط بين مؤشرات الأداء في حد ذاتها و من تم على الربط بين الأهداف الإستراتيجية ضمن ما يعرف بنموذج الربط الإستراتيجي (Strategic Linkage Model).<sup>3</sup>

إن هذا التطور في بطاقة الأداء المتوازن أدى إلى انتقال البطاقة من كونها نظام لتطوير قياس الأداء إلى اعتبارها جوهر نظام الإدارة، حيث وصف كابلان ونورتن هذا التطور في البطاقة بأنه العنصر الرئيسي " لنظام الإدارة الإستراتيجية"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> طاهر منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء و بطاقة الأداء المتوازن، مرجع سابق، ص. 146.

<sup>2</sup> Dirk Kalff et al, Balanced Scorecard and Results-Based Management, European Institute for Advanced Studies in Management, Nice, 2005, P.6.

<sup>3</sup> Gavin Lawrie, Ian Cobbold, Op.cit, P.3.

<sup>4</sup> Charlotte Lagaditis, L'utilisation du tableau de bord prospectif comme outil de mesure des performances de la stratégie sociale des entreprises, Mémoire de Master en Management International, Institut catholique des hautes études commerciales, Bruxelles, 2012, P. 34.

وبهذا فإن كل من الأهداف الإستراتيجية وعلاقة السبب والنتيجة بينها تعد جزءا هاما جدا في تصميم أي بطاقة أداء متوازن، حيث تم تعريف البطاقة ضمن هذا الجيل على "أنها نظام لقياس الأداء الإستراتيجي يصف إستراتيجية المؤسسة من خلال علاقات السبب والنتيجة".<sup>1</sup>

### • الجيل الثالث

ركز الجيل الثالث لبطاقة الأداء المتوازن على تحسين خصائص وآليات تصميم الجيل الثاني للبطاقة بهدف إعطائها صيغ وظيفية أفضل وأكثر ارتباطا بالجوانب الإستراتيجية للأداء، حيث تمثلت الإضافة الجوهرية في هذا الجيل بظهور ما أطلق عليه بعبارات القصد (الغاية) "Destination Statement" وهي تقدير أو تخمين متفق عليه حول نتائج الأداء المرغوبة خلال فترة زمنية مستقبلية محددة.<sup>2</sup> كما تضمن الجيل الثالث للبطاقة تفاصيل وعناصر جديدة تهدف لإعطاء فعالية أكبر للعمل داخل المؤسسة، حيث ظهرت الخريطة الإستراتيجية، الاتصالات الإستراتيجية والتغيير التنظيمي.<sup>3</sup>

و يمكن تلخيص المكونات الأساسية للجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن في<sup>4</sup>:

- عبارات الغاية: بهدف اتخاذ قرارات عقلانية حول نشاطات وعمليات المؤسسة، فلا بد من تطوير فكرة واضحة حول ما تريد المؤسسة الوصول إليه. من هنا فإن عبارات الغاية تصف بطريقة مثالية وبالتفصيل الحالة والوضعية المحتملة للمؤسسة في فترة مستقبلية معينة.
- الأهداف الإستراتيجية: تمثل الأهداف الإستراتيجية ما يجب أن تقوم به المؤسسة في الأجل المتوسط والقصير للوصول إلى غايتها في الوقت المحدد والمتفق عليه.
- نموذج الربط الاستراتيجي: يبين أن تحديد الأهداف الإستراتيجية يتم بشكل منفصل بين الأبعاد الأربعة، وهنا يتم الفصل بين نوعين من الأبعاد، الأول يركز على المنظور الداخلي للبطاقة والمتمثل ببعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، فيما يركز الثاني على المنظور الخارجي للبطاقة والمتضمن كل من بعد العملاء والبعد المالي.

<sup>1</sup> Gerhard Speckbacher et al, Op.cit, P.6.

<sup>2</sup> عبد السلام ابراهيم عبيد، تقويم الأداء الاستراتيجي على وفق بطاقة الأداء المتوازن، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد1، المجلد1، 2009، ص31.

<sup>3</sup> Toru Morisawa, Op.cit, P. 6.

<sup>4</sup> Gavin Lawrie, Ian Cobbald, Op.cit, PP. 5-6.

- المقاييس والمبادرات: وتبين أنه عندما يتم الاتفاق على الأهداف وتصبح المؤشرات محددة لتدعيم قدرة الإدارة العليا في فحص ومراقبة تطور المؤسسة باتجاه تحقيق الأهداف يتم تحديد المبادرات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

بناء على ما سبق فقد تم تعريف بطاقة الأداء المتوازن ضمن هذا الجيل على أنها "نظام لقيادة الأداء الشامل في المؤسسة تعمل على ترجمة وتنفيذ الإستراتيجية من خلال تحديد الأهداف والخطط وربط المؤشرات بالمبادرات"<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: الخصائص، الأهمية والعوامل المؤثرة في بطاقة الأداء المتوازن

بعد التعرف على بطاقة الأداء المتوازن ومختلف التغيرات التي طرأت عليها، تجدر الإشارة إلى أن للبطاقة مجموعة من الخصائص التي تميزها، كما أنها تستحوذ على أهمية كبيرة كأداة حديثة في تقييم الأداء وأنها تتأثر بمجموعة من العوامل التي ينبغي الإحاطة بها.

#### 1. خصائص بطاقة الأداء المتوازن

مع التطور الجوهري الذي لحق ببطاقة الأداء المتوازن، ومع كثرة الدراسات والكتابات التي تناولتها، يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص التي تميزها عن سائر المحاولات الأخرى، والتي نوجزها فيما يلي:

##### 1.1. الخاصية التعددية

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نموذجاً متعدد الأبعاد Multi Dimention إنطلاقاً من الأبعاد الأربعة التي تقوم عليها وهي البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، حيث يوفر كل بعد من أبعاد البطاقة إجابة عن تساؤل من التساؤلات التالية على التوالي:

- كيف يجب أن نظهر أمام حملة الأسهم؟
- كيف يجب أن نظهر أمام عملائنا؟
- في ماذا يجب أن نتفوق؟
- هل نستطيع الاستمرار في التحسن و في خلق القيمة؟

<sup>1</sup> Gerhard Speckbacher et al, Op.cit., P.9.

وضمن نفس السياق يقول G. Wegmann أن بطاقة الأداء المتوازن تقدم رؤية شاملة ومتعددة الأبعاد للأداء من خلال الربط بين المؤشرات المالية الكمية من جهة والمؤشرات النوعية الإستراتيجية من جهة أخرى<sup>1</sup>.

## 2.1. الخاصية التوازنية

كما يشير اسمها فإن بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى تحقيق التوازن بين مجموعة من العوامل، وذلك كما يلي:

- التوازن ما بين المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية: لقد صممت بطاقة الأداء المتوازن في الأصل لتجاوز أوجه القصور الناتجة عن الاعتماد الكبير على المؤشرات المالية للأداء، وذلك بموازنتها مع مؤشرات أخرى غير مالية.

- التوازن ما بين المكونات الداخلية والخارجية للمؤسسة: يمثل المساهمون والعملاء المكونات الخارجية لمؤسسة، في حين يمثل كل من الموظفون والعمليات الداخلية مكوناتها الداخلية. وتؤكد بطاقة الأداء المتوازن على ضرورة تحقيق التوازن ما بين الاحتياجات المتناقضة لمختلف المكونات بهدف تنفيذ الإستراتيجية بفعالية<sup>2</sup>.

- التوازن ما بين المؤشرات التاريخية التابعة للأداء والمؤشرات المستقبلية القائدة للأداء: حيث تقوم بطاقة الأداء المتوازن على المزج بين كل من المؤشرات التاريخية التابعة والمؤشرات القائدة، ذلك أن مجرد توفر المؤشرات التابعة (دون المؤشرات القائدة) لا يوفر للإدارة المعلومات المناسبة عن كيفية أداء نشاطاتها وتحقيق غايتها، في المقابل فإن الاعتماد على المؤشرات القائدة (دون المؤشرات التاريخية) قد يظهر بعد التحسن في الأداء على المدى القصير، إلا أنه لا يمكن معرفة ما إذا كان هذا التحسن في الأداء قد انعكس إيجابيا على النتائج المالية للمؤسسة أم لا<sup>3</sup>.

- التوازن ما بين الأهداف القصيرة المدى والأهداف الطويلة المدى: باعتبارها أداة للإدارة الإستراتيجية فإن بطاقة الأداء المتوازن تسعى لتحقيق التوازن ما بين العمليات والأنشطة القصيرة المدى والأهداف الإستراتيجية البعيدة المدى.

<sup>1</sup> Grégory Wegmann, Les Tableaux de Bord Stratégiques : Une Instrumentation du Contrôle de Gestion Stratégique, Article publié au 22ème congrès de l'AFC, Université Paris 1, 2011, P. 7, sur : <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/46/60/PDF/WEGMANN.PDF>, Consulté le : 11/10/2013.

<sup>2</sup> : Paul R. Niven, Op.cit, P.23.

<sup>3</sup> : خالد محمد عبد المؤمن لبيب، مرجع سابق، ص. 19.

### 3.1. الخاصية التحفيزية

يرتبط أداء العاملين بشكل كبير بأنظمة العوائد والتعويضات الموجودة بالمؤسسة، حيث أن الحافز الأساسي للعاملين نحو تأدية مهامهم بشكل كفؤ يعتمد على العوائد والمكافآت التي يحصلون عليها. غير أن هذه التعويضات لوحدها لا تكفي لدفع أداء المؤسسة إلى الأمام ما لم يتم ربطها بنظام دقيق وفعال لقياس الأداء على مستوى الفرد أو المجموعة أو الأقسام في المؤسسة<sup>1</sup>، وفي هذا الإطار فقد جاءت بطاقة الأداء المتوازن لجعل نظام التعويضات أكثر تحديدا ودقة باعتبارها أداة تحتوي على مؤشرات ومعايير لتقييم الأداء تشمل أربعة أبعاد مختلفة، ويقول كابلان ونورتن ضمن هذا السياق أن ربط نظام التعويضات ببطاقة الأداء المتوازن سوف يزيد من اهتمام العاملين بالمسائل الاستراتيجية ويحفزهم أكثر على تنفيذ الاستراتيجية وبلوغ الأهداف المحددة<sup>2</sup>.

### 4.1. الخاصية المحدودية

يتسم نظام بطاقة الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية، وذلك انطلاقا من خاصية الرشد المحدود، ومبدأ عدم إتاحة المعلومات بدرجة تتعدى الطاقة التحليلية لمتخذ القرار<sup>3</sup>، لذلك يرى كابلان ونورتن أن عدد المؤشرات التي تحتوي عليها بطاقة الأداء المتوازن يجب أن يتراوح ما بين 20 و 25 مؤشر على الأكثر<sup>4</sup>، كما اقترح الباحثان أن يتم توزيع المؤشرات على الأبعاد الأربعة للبطاقة بشكل متساوي نسبيا كما يوضحه الجدول الموالي:

<sup>1</sup> طاهر محمد منصور الغالي، محمد طسحي ادريس، عدد المؤشرات، الغولف للمحاسبة، دار وائل لنشر، عمان، 2009، ص. 65.

<sup>2</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Editions d'organisation, Paris, 2003, P. 15.

<sup>3</sup> جودة عبد الرؤوف محمد زغلول، استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نموذج قياس رباعي المسارات لإدارة الأداء الإستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر في سبيل تطويلر المحاسبة في المملكة العربية السعودية، 2010، ص. 13، على: <http://www.kantakji.com/media/2936/c223.pdf>، في: 2013/08/30.

<sup>4</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Op.cit., P. 407.



%22	5	المالي
%22	5	العملاء
%22	5	التعلم والنمو
%34	9	العمليات الداخلية
%100	24	المجموع

الجدول رقم (02): التوزيع الأمثل لمؤشرات بطاقة الأداء المتوازن

Source : Ali Divandri, Homayoun Yousefi, Balanced Scorecard: A Tool for Measuring Competitive Advantage of Ports with Focus on Container Terminals, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, 2011, P. 473.

يتضح من خلال الجدول السابق أن مؤشرات الأداء موزعة تقريبا بالتساوي على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، ماعدا بعد العمليات الداخلية الذي يضم عدد أكبر من المؤشرات، وهو ما يرجعه كابلان ونورتن لأهمية هذا البعد باعتباره نقطة الارتكاز بالنسبة للأبعاد الأخرى<sup>1</sup>. كما يعتبر العديد من الباحثين هذه الخاصية من أهم ما جاءت به بطاقة الأداء المتوازن، حيث يقول D. Choffel et F. Meyssonnier أنه من بين نقاط قوة بطاقة الأداء المتوازن أنها تسمح بهيكلية المعلومة من خلال الاحتفاظ سوى بعدد محدود من المؤشرات، وهو ما يُمكن المسيرين من التركيز على النقاط الجوهرية للأداء فقط<sup>2</sup>.

## 2. أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تبرز أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنافع العديدة الناتجة عن استخدامها من طرف العديد من منظمات الأعمال، ويمكن إجمالها فيما يلي:

<sup>1</sup> Ibid., P. 407.

<sup>2</sup> Denis Choffel, François Meyssonnier, Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard, Comptabilité et connaissance, 2011, P. 16, Sur: <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/58/11/57/PDF/33.pdf>, Consulté le: 13/10/2013.

- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس استخدام مؤشرات تقييم الأداء كنظام متكامل للمعلومات والتوصيل والتعلم الإستراتيجي، حيث تدخل هذه المؤشرات ضمن إستراتيجية المؤسسة البعيدة المدى.

- تُوجّه بطاقة الأداء المتوازن المنظمات إلى تركيز اهتمامها على تحقيق رؤيتها وإستراتيجيتها بعد أن كان اهتمامها مقتصرًا على النتائج المالية فقط، وبذلك فقد نقلت بطاقة الأداء المتوازن المنظمات من الاهتمام بالمدى القصير إلى الاهتمام بالمدى البعيد<sup>1</sup>.

- توفر بطاقة الأداء المتوازن نظرة متوازنة لتقييم الأداء وذلك بضمها لمختلف العوامل المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية، الكمية والنوعية، والتي تهدف من خلالها إلى بلوغ رؤية وأهداف المؤسسة وتوضيح وترجمة إستراتيجيتها إلى أفعال<sup>2</sup>.

- تعتبر بطاقة الأداء المتوازنة نظامًا متكاملًا للإدارة الإستراتيجية، حيث تجعل من الإستراتيجية محور اهتمام جميع الأفراد داخل المؤسسة بما يعمل على تنفيذها ويساهم في بلوغ الأهداف والغايات المحددة، وذلك في ظل الرقابة والتقييم المستمرين<sup>3</sup>.

- تُوفّر بطاقة الأداء المتوازن إطارًا منهجيًا لتوصيل وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة، وذلك من خلال تقديم تصوّر واضح لهذه الإستراتيجية يظهر في شكل تمثيل بياني يدعى بالخريطة الإستراتيجية، حيث توضح هذه الأخيرة العلاقات السببية التي تربط أبعاد البطاقة ببعضها والتي تقود نحو خلق القيمة للمؤسسة<sup>4</sup>.

- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على الحيلولة دون التعظيم الفرعي للأرباح، و ذلك من خلال قيامها بالزام المديرين بضرورة مراعاة كافة معايير التقييم التشغيلية في نفس الوقت، حيث تقوم البطاقة بتوجيه المديرين إلى الالتزام بالتحقق مما إذا كان التطوير أو التحسين الذي تم انجازه في مجال معين قد تم على حساب مجال آخر، وما إذا كان ذلك التطوير قد أدى إلى إعاقة أو عرقلة تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> أحمد يوسف دودين، معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد التاسع، العدد الثاني، الأردن، 2009، ص. 9.

<sup>2</sup> Ray Sarbapriya, Balanced Vision from Balanced Scorecard for Corporate Strategic Management, Journal of Expert Systems, Vol. 1, No. 1, 2012, P. 22.

<sup>3</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Op.cit., P. 14.

<sup>4</sup> Ray Sarbapriya, Op.cit., P. 23.

<sup>5</sup> خالد محمد عبد المؤمن لبيب، مرجع سابق، ص. 15.

و يلخص T. Morisawa جوهر بطاقة الأداء المتوازن من خلال تقديم إطار للبطاقة ثم استخدامه في أكثر من 20 شركة يابانية، وشمل خمس نقاط أساسية تميز البطاقة عن غيرها من مقاييس الأداء:<sup>1</sup>

- تحقيق التوازن ما بين الأهداف القصيرة، المتوسطة والطويلة الأجل من خلال التنوع في المؤشرات.
- خلق جو من التفاهم من خلال وضع مؤشرات كمية غير مالية بجانب المؤشرات المالية.
- إزالة الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمقاييس الكمية.
- تعزيز التعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة لمراجعة الفرضيات.
- توفير إطار للاتصالات الإستراتيجية المشتركة يربط الإدارة العليا للمؤسسة بالأفراد العاملين فيها.

### 3. العوامل المؤثرة على بطاقة الأداء المتوازن

تخضع أنظمة تقييم الأداء بشكل عام وبطاقة الأداء المتوازن بشكل خاص إلى مجموعة من العوامل التي تجعلها تختلف من محيط إلى آخر، ومن أهم هذه العوامل نجد حجم المؤسسة، بيئتها وطريقة تنظيمها.

#### 1.3. حجم المؤسسة

يعد حجم المؤسسة من العوامل الرئيسية التي تستدعي اهتمام الإدارة عند وضع نظام لتقييم الأداء، حيث ينبع هذا الاهتمام من الرأي السائد حول كون المنظمات الكبيرة أكثر تعقيداً، مما يجعلها تتطلب درجة كبيرة من اللامركزية وأنظمة رقابية متكاملة. ولقد أشارت العديد من البحوث في هذا المجال أن حجم المؤسسة يؤثر على تصميم واستخدام أنظمة التقييم والرقابة الإدارية، حيث يرى البعض أن أنظمة التقييم تصبح أكثر تطوراً كلما كبر حجم المؤسسة<sup>2</sup>، في حين يرى N. Waweru أن التغيرات التي تشهدها هذه الأنظمة ترتبط إيجابياً بحجم المؤسسة<sup>3</sup>، وقد أكدت دراسة أجراها مجموعة من الباحثين أن المنظمات الكبيرة تعتمد على أنظمة تقييم أكثر تعقيداً، حيث وجدوا أن هناك توجه نحو

<sup>1</sup> Toru Morisawa, Op.cit., P. 3.

<sup>2</sup> نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص. 270.

<sup>3</sup> Nelson Waweru, Predicting change in management accounting systems: the effects of competitive strategy, Global journal of business research, Vol. 2, No. 1, New York, P. 27.

استخدام مؤشرات بطاقة الأداء كلما زاد حجم المؤسسة<sup>1</sup>. وبذلك يمكن القول أن اللجوء إلى بطاقة الأداء المتوازن واعتمادها كأداة للتقييم يرتبط بحجم المؤسسة.

### 2.3. درجة عدم التأكد في البيئة

تلعب البيئة دورا هاما في تحديد أنظمة تقييم الأداء، فالظروف الاقتصادية التي تتطور فيها المؤسسات تؤثر على الأسلوب الذي تستخدمه هذه الأخيرة في تقييم أدائها كما خلصت إليه العديد من الأبحاث، لذلك يرى L. Miller أنه من الضروري على المؤسسات أن تقوم بدمج المعطيات غير المالية في نظم معلوماتها المحاسبية لمواجهة صفة عدم اليقين التي يتميز بها المحيط، هذا وقد لاحظ كل من R. Chenhall et D. Morris وجود علاقة ايجابية بين درجة عدم التأكد في المحيط واستخدام أنظمة المعلومات التي تضم المؤشرات غير المالية<sup>2</sup>. من هنا تظهر أهمية بطاقة الأداء المتوازن كنظام تقييم تلجأ إليه المؤسسات في ظل عدم التأكد البيئي، حيث يشير كابلان ونورتن أن 80% من مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن هي مؤشرات غير مالية<sup>3</sup>، وبذلك يمكن القول أن التوجه نحو استخدام بطاقة الأداء المتوازن يرتبط إيجابيا بدرجة عدم الاستقرار في البيئة التي تنشط فيها المؤسسة.

### 3.3. الهيكل التنظيمي

يشكل الهيكل التنظيمي أحد أهم المتغيرات في عملية التقييم والرقابة على الأداء، حيث غالبا ما تتوفر المؤسسات التي تتميز بالتنوع واللامركزية على أنظمة متطورة لقياس وتقييم الأداء. وقد لاحظ العديد من الباحثين في هذا الإطار أن تقييم الأداء يتم بشكل أحسن في الهياكل اللامركزية<sup>4</sup>، الأمر الذي يؤكد كابلان ونورتن من خلال بطاقة الأداء المتوازن، حيث يقول الباحثان أن البطاقة تعد نظام اتصال من الأعلى إلى الأسفل يعمل على ترجمة وتوضيح رؤية وإستراتيجية المؤسسة لكافة الأفراد بداخلها، وبالتالي فاعتماد المؤسسة على هياكل مركزية من شأنه أن يؤثر سلبا على تنفيذ الإستراتيجية، لذلك يشجع الباحثان على تبني هياكل غير مركزية تسمح بانتقال المعلومة بكل حرية وتدعم التآزر داخل المؤسسة<sup>5</sup>. وبذلك يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن تكون أكثر فعالية كلما كان التنظيم لامركزيا.

<sup>1</sup> نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص. 270.

<sup>2</sup> Robert H. Chenhall, Deigan Morris, The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems, Accounting Review, Vol. 61, No. 1, 1986, P.23.

<sup>3</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Op.cit., P. 407.

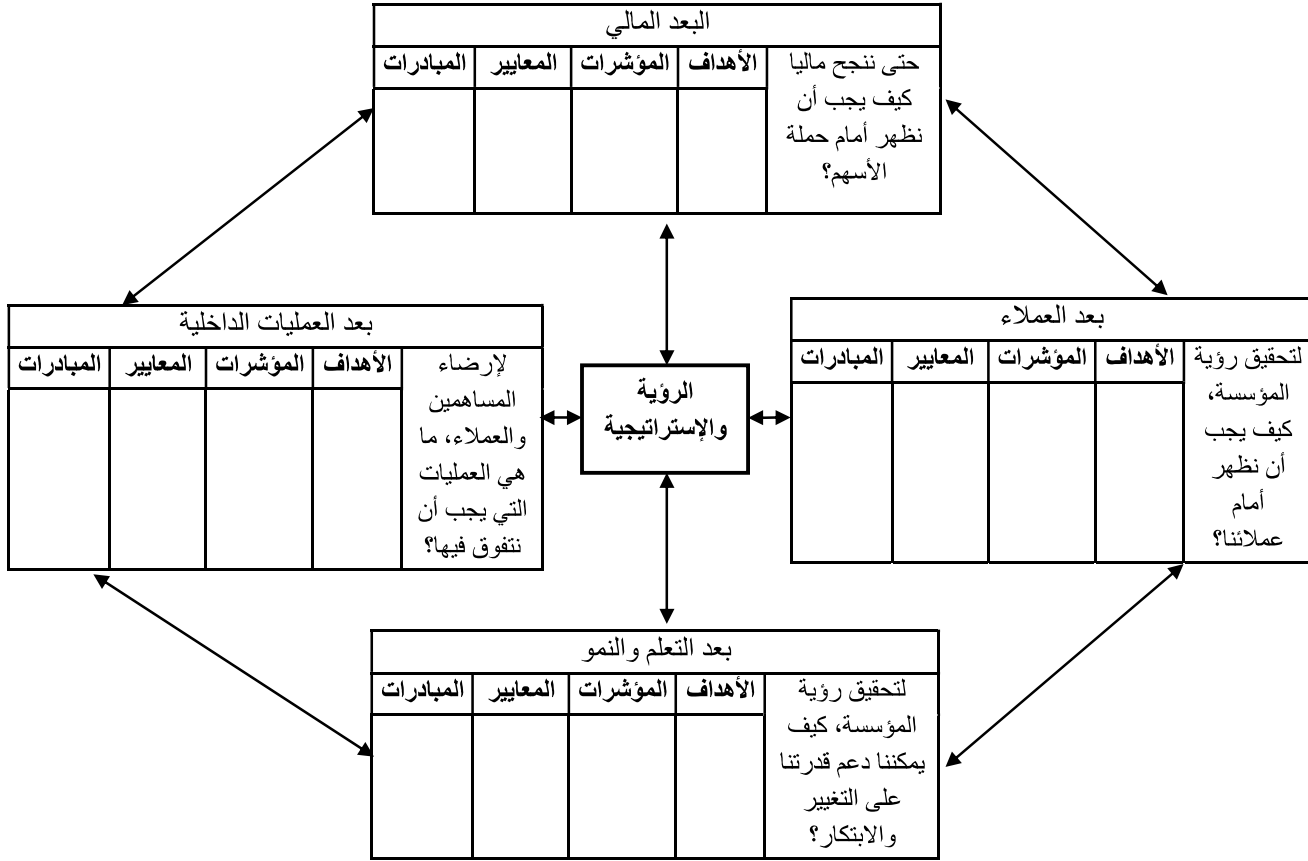
<sup>4</sup> نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص. 271.

<sup>5</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Op.cit., P. 13.

المطلب الثالث: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

يتضمن الإطار العام لنظام بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد أو منظورات رئيسية تتفاعل وتتكامل فيما بينها ضمن ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة من أجل تحقيق رؤية وإستراتيجية المؤسسة، وذلك كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (12): أبعاد بطاقة الأداء المتوازن



Source : David P. Norton, Robert S. Kaplan, Translating strategy into action, Op.cit., P. 9.

يُظهر الشكل السابق الأبعاد الجوهرية التي تقوم عليها بطاقة الأداء المتوازن والتي تشكل الأساس في ترجمة إستراتيجية المؤسسة. كما يوضح الشكل أيضا أن كل بعد من أبعاد البطاقة ينقسم إلى أربعة محاور أساسية تتمثل في<sup>1</sup>:

- **الأهداف:** تعبر عن النتائج المنشود بلوغها و التي تساهم في تحقيق رؤية وإستراتيجية المؤسسة، حيث توزع الأهداف على كل أبعاد البطاقة ويؤدي تحققها إلى تحقق التوجه الإستراتيجي للمؤسسة.

<sup>1</sup> Mohan Nair, Essentials of Balanced Scorecard, John Wiley & Sons, New Jersey, 2004, P. 43.

- المؤشرات: عبارة عن صيغة أو تركيبة قابلة للقياس الكمي تعكس مدى التقدم نحو تحقيق الهدف المحدد.
  - الغايات أو القيم المستهدفة: يمثل النتائج المرجوة أو المراد بلوغها من تنفيذ الأهداف، وعادة ما يعبر عنها بقيم رقمية يجب الوصول إليها أو تحقيقها.
  - المبادرات: تشير المبادرات إلى البرامج و المشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف.
- وبذلك وبعد ذكر الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن والتعرف على المحاور المكونة لها، يجدر بنا التدقيق والتفصيل في كل بعد على حدى.

### 1. البعد المالي

يعد البعد المالي أحد محاور قياس وتقييم الأداء، حيث تمثل نتائج هذا البعد مؤشرات موجهة لبلوغ أهداف المؤسسة والوقوف على مستوى النتائج المحققة باتباع إستراتيجيتها، كما تقدم المؤشرات المالية صورة واضحة عن الأداء المالي للمؤسسة تسمح بالتأكد من ما إذا كان تنفيذ الإستراتيجية يساهم فعلا في تحسين نتائج المؤسسة وبلوغ أهدافها المنشودة<sup>1</sup>.

وباعتبار أن كل المؤشرات المدرجة ضمن بطاقة الأداء المتوازن لا بد أن تترجم رؤية وإستراتيجية المؤسسة، فإن تحديد الأهداف والمؤشرات المالية الملائمة يعتمد على مراحل دورة حياة المؤسسة التي تشمل ثلاث مراحل أساسية هي<sup>2</sup>: مرحلة النمو (Growth)، مرحلة الاستقرار (Sustain) ومرحلة النضج (Harvest).

ففي مرحلة النمو حيث تكون المؤسسة في المرحلة الأولى من دورة حياتها تركز المؤشرات المالية على زيادة المبيعات والدخول في أسواق جديدة واجتذاب عملاء جدد والمحافظة على مستوى مناسب للإنفاق على تطوير المنتجات وعمليات التشغيل وتنمية قدرات العاملين وإمكانياتهم. وفي مرحلة الاستقرار تحاول المؤسسة إعادة استثمار أموالها واجتذاب المزيد من الاستثمارات، وتركز المؤشرات المالية في هذه المرحلة على المؤشرات التقليدية مثل العائد على رأس المال المستثمر والدخل الناتج من التشغيل وعائد المساهمة والتدفقات النقدية المخصومة، والقيمة الاقتصادية المضافة. أما في مرحلة النضج فإن المؤسسة ترغب في حصاد نتائج الاستثمارات في المرحلتين السابقتين، لذلك تركز المؤشرات المالية هنا على

<sup>1</sup> Bose S., Thomas K., Applying the balanced scorecard for better performance of intellectual capital, Journal of Intellectual Capital, Vol. 8, No. 4, 2007, P.659.

<sup>2</sup> Ibid, P.659.

تعظيم التدفق النقدي الداخل للمنشأة بالإضافة إلى مؤشرات أخرى مثل فترة الاسترداد وحجم الإيرادات.<sup>1</sup>

ومن جهة أخرى يرى كل من كابلان ونورتن انه بالنسبة لكل مرحلة من المراحل السابقة لدورة حياة المؤسسة، هناك ثلاث إستراتيجيات تحدد وتقود الأداء المالي للمؤسسة، كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): تحديد المحاور الإستراتيجية للبعد المالي

الإستراتيجيات المالية			النمو	مرحلة دورة حياة وحدة الأعمال
استغلال الأصول	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	نمو وتنويع المبيعات		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- نسبة رأس المال المستثمر إلى المبيعات.</li> <li>- نسبة تكلفة البحوث والتطوير إلى المبيعات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الإيرادات والعاملين.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- معدل نمو المبيعات في كل قطاع.</li> <li>- نسبة الإيرادات من المنتجات و الخدمات الجديدة والعملاء الجدد.</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- معدلات رأس المال العامل.</li> <li>- العائد على رأس المال المستخدم وفقا لأصناف الأصول.</li> <li>- معدلات استغلال الأصول.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-التكلفة بالمقارنة مع المنافسين.</li> <li>-معدلات تخفيض التكلفة.</li> <li>-النفقات الغير مباشرة (نسبة المبيعات)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- حصة الزبائن المستهدفين.</li> <li>- البيع المتعدد.</li> <li>- نسبة الإيرادات من المنتجات الجديدة.</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- فترة الاسترداد.</li> <li>- دورة التشغيل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكاليف الوحدات (لكل وحدة من وحدات المخرجات، ولكل صفقة)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ربحية العميل وخط الإنتاج.</li> <li>- نسبة العملاء غير المربحين إلى إجمالي العملاء.</li> </ul>		

Source : David P. Norton, Robert S. Kaplan, Linking the Balanced Scorecard to Strategy, Op.cit., P.58.

<sup>1</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Linking the Balanced Scorecard to Strategy, California management review, vol.39, N.1, PP.56-57.

يبين الجدول السابق كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحديد الإستراتيجية المالية لوحدة الأعمال وكيفية تعديل الأهداف والمؤشرات المالية لتتناسب مع هذه الإستراتيجية، حيث نميز بين ثلاث إستراتيجيات مختلفة<sup>1</sup>:

- إستراتيجية نمو وتنوع المبيعات: ويقصد بها التوسع في المنتجات والخدمات، محاولة جذب عملاء جدد، الدخول إلى أسواق جديدة، تغيير مزيج المنتج والخدمات بالتركيز على المنتجات التي تقدم قيمة مضافة أعلى، وإعادة تسعير المنتجات والخدمات.
- إستراتيجية تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية: و تعبر عن الجهود المبذولة من طرف المؤسسة لتخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات والخدمات، وتوزيع الموارد المشتركة على مختلف وحدات أو قطاعات المؤسسة.
- إستراتيجية الاستغلال الأمثل للأصول: وتشير إلى تخفيض مستويات رأس المال العامل لتحقيق حجم و مزيج معين من الأعمال، ويتم ذلك من خلال دعم الأنشطة الجديدة عن طريق الموارد التي لم تستغل بكامل طاقتها.

وبناءً على ما سبق يتضح أن البعد المالي على عكس ما يعتقد البعض يعد ذات أهمية بالغة في نظام بطاقة الأداء المتوازن، حيث تمثل الأهداف والمؤشرات المالية نقطة الارتكاز بالنسبة للأهداف والمؤشرات التابعة لجميع الأبعاد الأخرى في البطاقة، لذلك يؤكد كابلان ونورتن على ضرورة جعل كل مؤشر مختار ضمن البطاقة جزءاً من علاقة السبب والنتيجة التي تؤدي في النهاية إلى تحسين الأداء المالي<sup>2</sup>.

## 2. بعد العملاء

تعتمد معظم منظمات الأعمال في الوقت الحاضر على وضع متطلبات وحاجيات العملاء في قلب إستراتيجياتها لما يشكله هذا المحور من أهمية كبيرة تنعكس في نجاح المؤسسة وبقائها واستمرارية نشاطها في سوق المنافسة، الأمر الذي يتحقق من خلال القدرة على تقديم منتجات بنوعية عالية وبأسعار معقولة، لذلك فقد أخذت بطاقة الأداء المتوازن بعين الاعتبار حاجات ورغبات العملاء من خلال ضمها لمنظور خاص بهم تمثل في بعد العملاء.

يهدف بعد العملاء إلى تحديد مقاطعات السوق التي يمكن للمؤسسة التوضع فيها وكذلك مؤشرات الأداء المتعلقة بهؤلاء العملاء داخل المقاطعات المستهدفة (Target Customer)، ويرى كابلان ونورتن أنه بالنسبة لكل مقاطعة يمتلك المسيرون خمسة مؤشرات أساسية

<sup>1</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Translating strategy into action, Op.cit., P.51-52.

<sup>2</sup> Ibid., Op.cit., P.47.



للتعبير عن الأداء ضمن هذا البعد<sup>1</sup>، والتي تشمل: الحصة السوقية، اكتساب العميل، الاحتفاظ بالعميل، رضا العميل وربحية العميل. وتتضمن هذه المؤشرات مجموعة من المعلومات التي يمكن تحديدها في:

- الحصة السوقية: تحدد الحصة السوقية نسبة مبيعات المؤسسة بالنسبة للمبيعات الإجمالية في القطاع.

- اكتساب العميل: يقيس معدل جذب أو ربح المؤسسة لزيائن جدد.

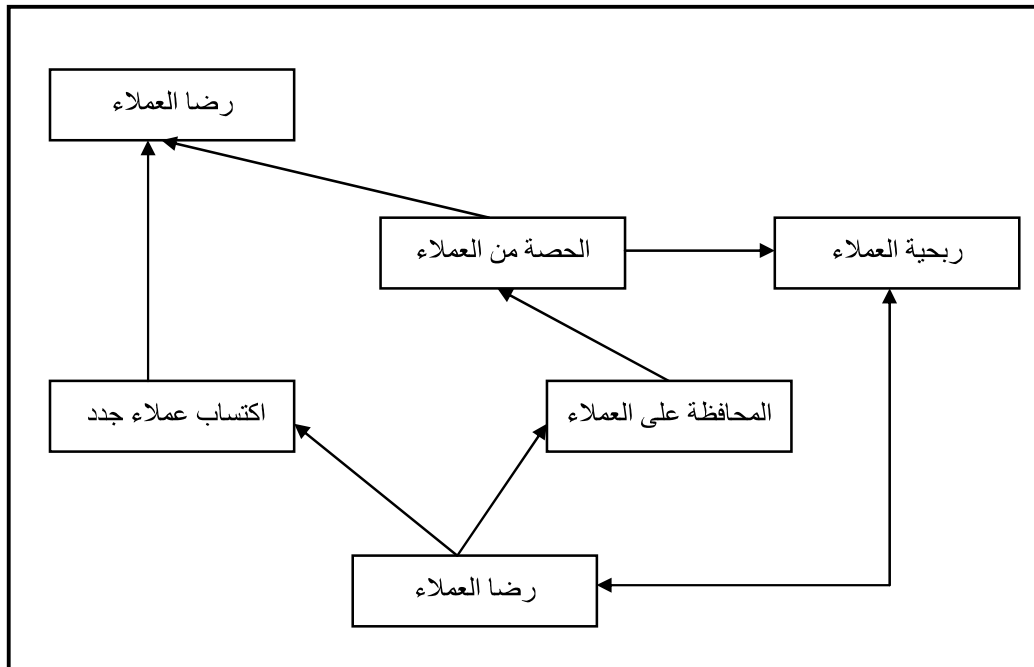
- الاحتفاظ بالعميل: يقيس معدل احتفاظ المؤسسة بزيائنها.

- رضا العميل: تقيم مستوى رضا الزبائن عن السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة.

- ربحية العميل: تقيس صافي ربح الزبون بعد طرح المصاريف الاستثنائية المطلوبة لدعم ذلك الزبون.

إضافة لما سبق تجدر الإشارة إلى أن التحديد الفعال للمؤشرات والأهداف على مستوى هذا البعد يعتمد بشكل أساسي على إتباع المؤسسة لتقنية تحليل ربحية العميل<sup>2</sup>، وذلك كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (13): المؤشرات الأساسية لبعد العملاء



Source : David P. Norton, Robert S. Kaplan, Linking the Balanced Scorecard to Strategy, Op.cit., P.59.

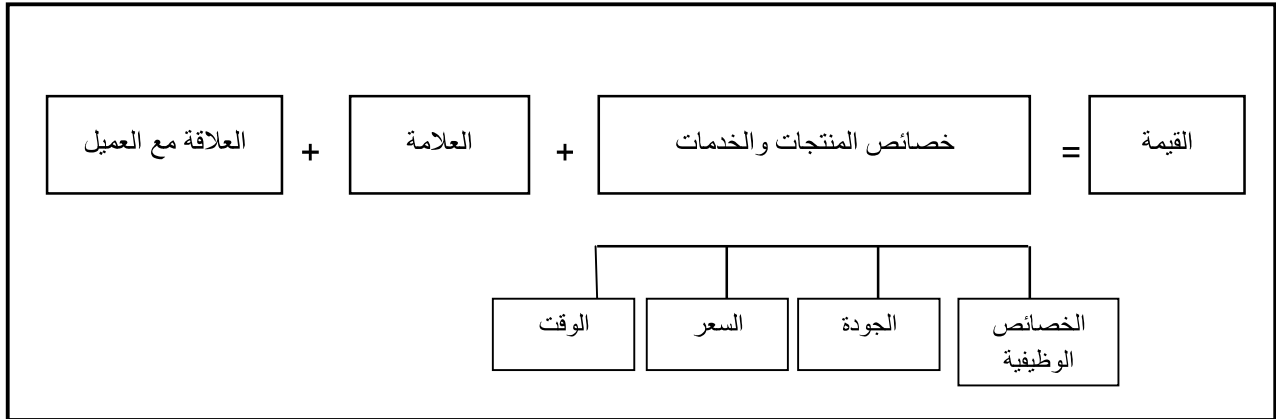
<sup>1</sup> Ibid., P.63.

<sup>2</sup> طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء و بطاقة الأداء المتوازن، مرجع سابق، ص. 192.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أن مؤشرات بعد العملاء تشكل علاقة من السبب والنتيجة فيما بينها، حيث نرى أن رضا العملاء يؤدي إلى الحفاظ عليهم ومن ثم اكتساب عملاء جدد، ومن خلال الحفاظ على العملاء يمكن للمؤسسة زيادة حجم أعمالها، وبالتالي فإن الجمع بين اكتساب عملاء جدد وزيادة حجم الأعمال مع العملاء الحاليين سوف يمكن المؤسسة من زيادة حصتها السوقية. و أخيرا فإن الحفاظ على العملاء سيؤدي إلى زيادة ربحيتهم، باعتبار أن المحافظة على العميل يكلف أقل من اكتساب عملاء جدد.<sup>1</sup>

من جهة أخرى وبعد أن تتعرف المؤسسة على عملائها المستهدفين، فإنها تقوم بتحديد الأهداف والمؤشرات المرتبطة بالقيمة التي تنوي تقديمها أو ما يعرف بالقيمة المقترحة، وتعتبر القيمة المقترحة (The value proposition) عن الخصائص التي تقدمها المؤسسة من خلال منتجاتها وخدماتها المختلفة بهدف كسب ولاء ورضا الزبون. والشكل الموالي يوضح مفهوم القيمة المقترحة:

الشكل رقم (14): القيمة المقترحة للعميل



Source : David P. Norton, Robert S. Kaplan, Translating strategy into action, Op.cit., P.74.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أن القيمة المقترحة للعميل تتمثل في مجموعة الميزات التي تقدمها المؤسسة و التي تشمل ثلاث مجالات أساسية:  
- خصائص المنتجات والخدمات: وتشمل الجانب الوظيفي للمنتج والخدمة، سعر المنتج وجودته.

<sup>1</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes, Harvard Business School Press, Boston, 2004, P.29.

- العلاقة مع الزبون: وتتضمن زمن الاستجابة على طلبية العميل وكيفية شعوره تجاه عملية الشراء من المؤسسة.
- العلامة والسمعة: تتمثل في العوامل المعنوية التي تجذب الزبائن نحو المؤسسة، فمن خلال الإشهار وتقديم منتجات وخدمات ذات جودة يمكن للمؤسسة كسب رضا وولاء الزبون.

### 3. بعد العمليات الداخلية

تشكل العمليات الداخلية حجر الأساس في تكوين قدرة منظمات الأعمال الأدائية والتنافسية، لذلك فهي تعرف على أنها جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات الأخرى، والتي من خلالها يتم مقابلة حاجات العملاء وأهداف المساهمين<sup>1</sup>.

- ويرتكز هذا البعد على تحديد العمليات التشغيلية التي تعد ذات أهمية كبيرة في تنشيط المؤسسة ودفعها نحو بلوغ أهدافها الإستراتيجية، حيث تمكّن العمليات الداخلية المؤسسة من:<sup>2</sup>
- تقديم قيمة للزبائن في المقاطعات السوقية المستهدفة.
- إرضاء المساهمين من خلال تحقيق نتائج مالية جيدة.

إن بعد العمليات الداخلية يكشف عن وجود اختلافين أساسيين بين المداخل التقليدية ومدخل بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء، فالمداخل التقليدية تعمل على مراقبة وتحسين عمليات المؤسسة بالتركيز على العمليات الموجودة حالياً فقط، في حين تقوم بطاقة الأداء المتوازن بالكشف عن عمليات جديدة كلياً والتي يجب على المؤسسة أن تتفوق فيها لتحقيق كل من أهدافها المالية والمتعلقة بالزبائن. أمّا الاختلاف الثاني فيتمثل في إدراج بطاقة الأداء المتوازن لعمليات الإبداع داخل بعد العمليات الداخلية، فعلى عكس المؤشرات التقليدية للأداء التي لا تهتم سوى بخلق القيمة على المدى القصير، فإن بطاقة الأداء المتوازن وباحتوائها على عمليات الإبداع تركز في خلق القيمة على كل من المدى القصير والبعيد.

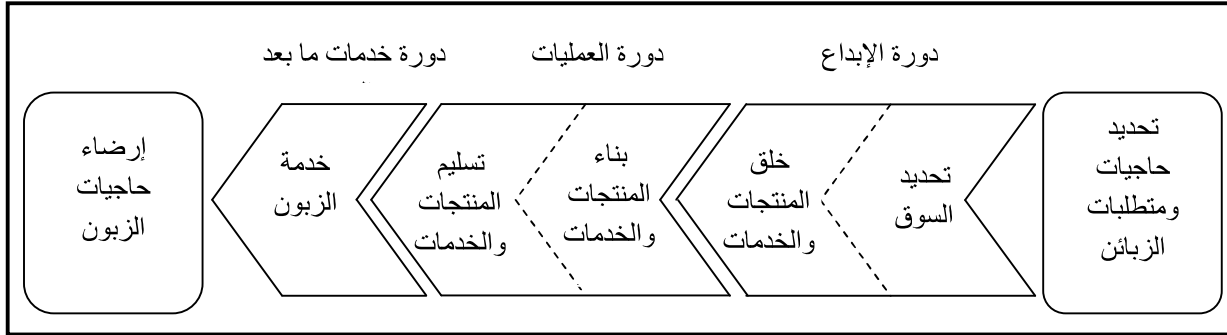
ومن أجل دمج بعد العمليات الداخلية في بطاقة الأداء المتوازن، يتعين على كل مؤسسة تحديد مجموعتها الخاصة من العمليات الداخلية التي تسمح لها بتلبية حاجيات زبائنها وتحقيق النتائج المالية المنتظرة، لذلك يقترح كابلان ونورتن ضمن هذا الإطار نموذجاً عاماً لسلسلة

<sup>1</sup> طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، مرجع سابق، ص. 224.

<sup>2</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Linking the Balanced Scorecard to Strategy, Op.cit, P.62.

القيمة يمكن لمختلف المنظمات استعماله عند إعدادها لبعدها العمليات الداخلية<sup>1</sup>، حيث يشمل النموذج على ثلاث دورات أساسية، كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (15): نموذج سلسلة القيمة لبعدها العمليات الداخلية



Source : David P. Norton, Robert S. Kaplan, Linking the Balanced Scorecard to Strategy, Op.cit., P. 63.

يبين الشكل السابق سلسلة الأنشطة والمراحل الداخلية للمؤسسة التي من خلالها تقدم قيمة للعملاء، حيث يتبين لنا أن سلسلة القيمة لبعدها العمليات الداخلية تنطلق من دورة الإبداع أين تقوم المؤسسة بالإحاطة بالسوق لمعرفة الحاجيات والمتطلبات الجديدة للزبائن، ومن ثم خلق وتطوير منتجات وخدمات تتناسب مع رغباتهم وحاجياتهم الجديدة. ثم تنتقل سلسلة القيمة إلى دورة العمليات أين يتم إنتاج السلع المحددة سلفاً وتسليمها للعملاء، لتصل في الأخير إلى دورة الخدمات المقدمة بعد البيع والتي تتضمن وضع برامج تدريبية للزبائن، تقديم معلومات عن كيفية استخدام المنتجات، استقبال الشكاوي وتصليح ومعالجة العيوب.

#### 4. بعد التعلم والنمو

يعتبر بعد التعلم والنمو الأساس الذي تبنى عليه بطاقة الأداء المتوازن، حيث يحدد البنية التحتية التي ينبغي على المؤسسة بناؤها لخلق نمو طويل الأجل. وحسب كابلان ونورتن فإن التعلم التنظيمي والنمو يأتيان من ثلاث مصادر أساسية وهي: الأفراد، الأنظمة والإجراءات التنظيمية<sup>2</sup>.

وبذلك فإن بعد التعلم والنمو يركز على الاهتمام بالقدرات الفكرية للعاملين ومستويات مهاراتهم ونظم المعلومات والإجراءات الإدارية ومحاولة مواكبتها مع المحيط الذي تعيش فيه

<sup>1</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Translating strategy into action, Op.cit, PP.96-97.

<sup>2</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Linking the Balanced Scorecard to Strategy, Op.cit., P.64.

المؤسسة، كما تسعى هذه الأخيرة من خلال هذا البعد إلى تحسين رضا العاملين والمحافظة عليهم ورفع معنوياتهم بهدف الارتقاء بمستويات الإنتاجية لتحقيق رضا العملاء وتحسين النتائج المالية، وقد أبرزت العديد من الدراسات والبحوث التي أجريت في هذا المجال وجود علاقة قوية ودرجة ارتباط كبيرة بين معنويات العاملين ورضا العملاء<sup>1</sup>.

من جهة أخرى فقد أشار كابلان ونورتن إلى أن الأبعاد الثلاثة السابقة للبطاقة سوف تخلق فجوة بين الطاقات والإمكانات المتاحة وتلك التي تحتاجها المؤسسة لتحقيق أهدافها، ولسد هذه الفجوة لا بد من الاستثمار في خلق المهارات، دعم تكنولوجيا المعلومات وتكييف الإجراءات التنظيمية، وهو ما يوفره بعد التعلم والنمو الذي يقوم بنقل الطاقات والإمكانات المتاحة من مستواها الحالي إلى المستوى الذي يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية<sup>2</sup>.

في الأخير، تجدر الإشارة إلى أن الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن قد لا تكفي بمفردها لإنجاح عملية تقييم الأداء، حيث أنه في بعض الحالات لا يكون الاهتمام منصبا فقط نحو تحقيق رضا العملاء والمصالح المالية للمساهمين، بل قد يتجه الاهتمام نحو أطراف أخرى كالمجتمع والبيئة المحيطة، لذلك يقترح بعض الباحثين في مثل هذه الحالات بإدخال تلك الأطراف ضمن البطاقة حتى يمكن تحقيق تقييم موضوعي لأداء المؤسسة<sup>3</sup>.

##### 5. العلاقة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

إن بطاقة الأداء المتوازن ليست عبارة عن مجموعة بسيطة من المؤشرات الموزعة على أربعة أبعاد مختلفة، فالترابط والاعتماد المتبادل بين هذه الأبعاد يعد نقطة جوهرية في البطاقة، حيث أن تحقيق إستراتيجية المؤسسة يعتمد على علاقة السبب والنتيجة التي تربط أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ببعضها<sup>4</sup>، وذلك كما يوضحه الشكل الموالي:

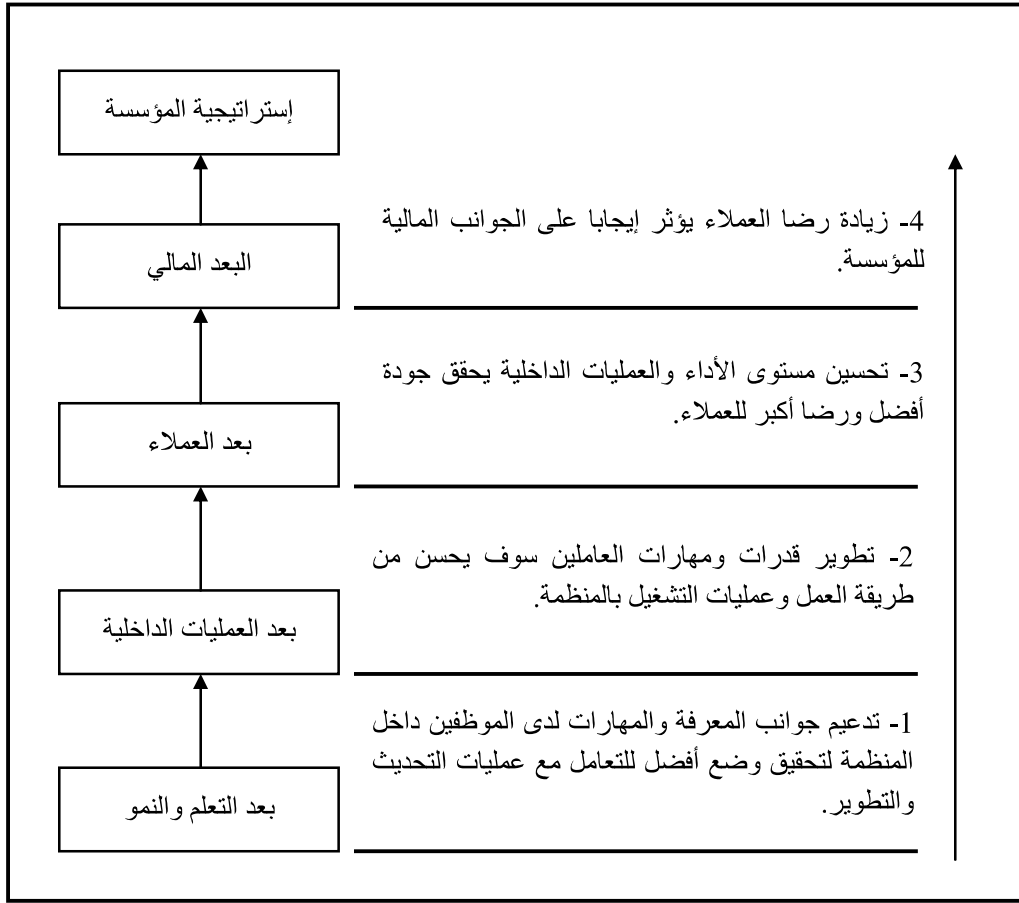
<sup>1</sup> محمد محمود يوسف، البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، ص. 141.

<sup>2</sup> Paul Niven, Op.cit., P.18.

<sup>3</sup> محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص. 142.

<sup>4</sup> Manel Benzerafa, Op.cit., P. 42.

الشكل رقم (16): العلاقة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص. 135.

يتضح من خلال الشكل السابق أن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ترتبط وتتفاعل فيما بينها ضمن علاقات السبب والنتيجة، حيث أن تحقيق الأهداف المالية (البعد المالي) يعتمد على زيادة حجم المبيعات من خلال تحسين جودة المنتجات ورضا العملاء (بعد العملاء)، وهو الذي يتم بلوغه عن طريق تطوير عمليات التشغيل ودعم الإبداع داخل المؤسسة (بعد العمليات الداخلية)، الذي يعتمد بدوره على كفاءة ومهارة الموظفين (بعد التعلم والنمو).

من جهة أخرى يشير كل من كابلان ونورتين أن هذه العلاقة السببية لا تقتصر فقط على أبعاد البطاقة، وإنما تشمل كذلك الأهداف والمؤشرات، فإذا أظهر مؤشر معين أداءً أدنى مما كان متوقعا يمكن دراسة وتحليل الفارق أو الخلل من خلال الرجوع إلى المؤشرات المتواجدة بالمستوى السابق. وضمن هذا السياق يؤكد العديد من الباحثين أن كل مؤشر من

مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن يدخل ضمن علاقة منطقية من السبب والنتيجة التي تربط النتائج المرجوة من تنفيذ الإستراتيجية مع محركات الأداء التي تقود نحو تلك النتائج.<sup>1</sup> إن سلسلة العلاقات السببية لا بد أن تقود في الأخير إلى تحقيق النتائج المالية، لذلك يجب أن تُظهر بطاقة الأداء المتوازن في كل وقت النتائج الملموسة للإجراءات والبرامج المتبعة من طرف المؤسسة. ويقول كابلان ونورتن أن علاقات السبب والنتيجة التي تربط بين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن، تتبع تسلسل محدد يسمح بوصف الآلية التي تتحول بها الأصول الغير ملموسة الى أصول ملموسة تشكل قيمة بالنسبة للمساهمين.<sup>2</sup>

### المبحث الثاني: منهجية تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

إن المؤسسة عندما تقوم باستخدام بطاقة الأداء المتوازن فإنها تقوم في الواقع بإنشاء وبناء نظام جديد للتسيير يأخذ في اعتباره كل من الجوانب المالية وغير المالية ويركز على الأداء الطويل المدى، كما أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بشكل صحيح من شأنه تحسين نتائج المؤسسة. لذلك فمن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى الخطوات المنجية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن والعوامل التي تؤدي إلى نجاحها إضافة إلى الصعوبات التي تواجهها والانتقادات الموجهة لها، كما سنعرض الشكل الجديد لبطاقة الأداء المتوازن الذي يضم جوانب التنمية المستدامة.

### المطلب الأول: متطلبات وخطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يتطلب إدخال بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات تهيئة المقدمات التنظيمية لفهم فعال لمفردات عمل البطاقة من جانب وإعداد الموارد البشرية المؤهلة من جانب آخر، لذلك يخضع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن إلى الالتزام بمجموعة من الإجراءات والقواعد، وإتباع عدد من الخطوات المتسلسلة التي تضمن الفعالية والنجاح في تنفيذ البطاقة.

#### 1. المتطلبات التنظيمية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

إن توفير المتطلبات الأساسية يعد شرطاً ضرورياً قبل البدء في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، حيث أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن دون تهيئة المستلزمات الضرورية لها سوف يقود حتماً إلى نتائج غير مرضية، لهذا ينبغي على المؤسسة التي تريد تطبيق بطاقة الأداء

<sup>1</sup> J. Mouritsen et al, Op.cit., P.18.

<sup>2</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Op.cit., P. 75.

المتوازن أن تشكل البنية التحتية التي تؤدي إلى نجاح تصميم وتنفيذ البطاقة، وتتمثل أهم المتطلبات التنظيمية الضرورية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في<sup>1</sup>:

- ضرورة وضع برنامج واضح المعالم ومحدد يستوعب الأسس العامة للبطاقة ويأتي منسجماً مع قدرة المؤسسة ورغبتها في تطوير نظام إدارة جديد.

- ضرورة إدراك أن تحديد وفهم إستراتيجية المؤسسة هي نقطة البداية في مشروع بطاقة قياس الأداء المتوازن، فعندما يتم تحديد وفهم المتطلبات الإستراتيجية لنجاح المؤسسة يتم اختيار المؤشرات التي تتفق مع الإستراتيجية وتعكس مدى تنفيذ الأهداف المحددة.

- ضرورة تبني وتدعيم الإدارة العليا لتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن، مع وجوب أن يكون ذلك التدعيم واضحاً بالنسبة لكل العاملين بالمؤسسة.

- يجب إدراك أنه لا توجد هناك حلول معيارية تُناسب كل المؤسسات، نظراً لاختلاف عوامل البيئة الداخلية والخارجية التي تؤثر على تلك المؤسسات.

- ضرورة إدراك أثر مؤشرات الأداء على سلوك العاملين مع التأكد من أن تغييرها سيؤثر على ذلك السلوك وذلك للتشجيع على التحسين.

- ضرورة إدراك صعوبة القياس الكمي لكل مؤشرات الأداء، وذلك باعتبار أن بطاقة الأداء المتوازن تضم مؤشرات كمية وأخرى نوعية.

- ضرورة الاعتماد على مدخل الاتصال من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل التنظيم؛ وذلك لإدراك التغييرات المستمرة.

- يجب عدم البدء بتحليلات عميقة ولكن يفضل أن البدء بتحليلات بسيطة وتقريبية؛ بهدف التعلم والتحسين مع توسيع الاستخدام بالتدرج حتى لا تكون هناك فجوة بين التحليل والتطبيق.

## 2. الخطوات الأساسية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن

لقد تعددت آراء الكُتّاب والباحثين حول الخطوات اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، غير أن أغلب هذه الآراء أجمعت على أن الترتيب الذي يجب اتخاذه والوقت اللازم لتنفيذ كل خطوة يتم تكييفهما طبقاً لخصائص وظروف كل منشأة على حدى<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> مروان محمد أبو فضة، ماهر موسى درغام، أثر تطبيق نموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، 2009، ص. 752.

<sup>2</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، جامعة المنصورة، 2006، ص. 303.



وبذلك فإن تصميم بطاقة الأداء المتوازن قد يختلف من منظمة لأخرى حسب طبيعة عملها وفلسفتها وتفكيرها الإستراتيجي، فبعض المؤسسات تحصر مهمة بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن الأولي بأشخاص محددين لهم إطلاع كافي على موقف المؤسسة الإستراتيجي الحالي، في حين نجد منظمات أخرى تحاول بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن من خلال مشاركة أوسع وعلى مختلف مستويات التنظيم.<sup>1</sup>

وفيما يخص عدد الخطوات الضرورية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن، فقد أكد كابلان ونورتن انه مهما اختلفت هذه الأخيرة فلا بد أن تضم أربع خطوات يعتبرانها أساسية بالنسبة لجميع المؤسسات، وهي تحديد رؤية وإستراتيجية المؤسسة ثم الأهداف ثم وضع المؤشرات الملانمة وفي الأخير التنفيذ.<sup>2</sup> أما فيما يتعلق بالمدة الزمنية اللازمة لتطبيق البطاقة فيرى كل من P. Niven et M. Nair أنها تتراوح ما بين 16 و 20 أسبوعاً.<sup>3</sup>

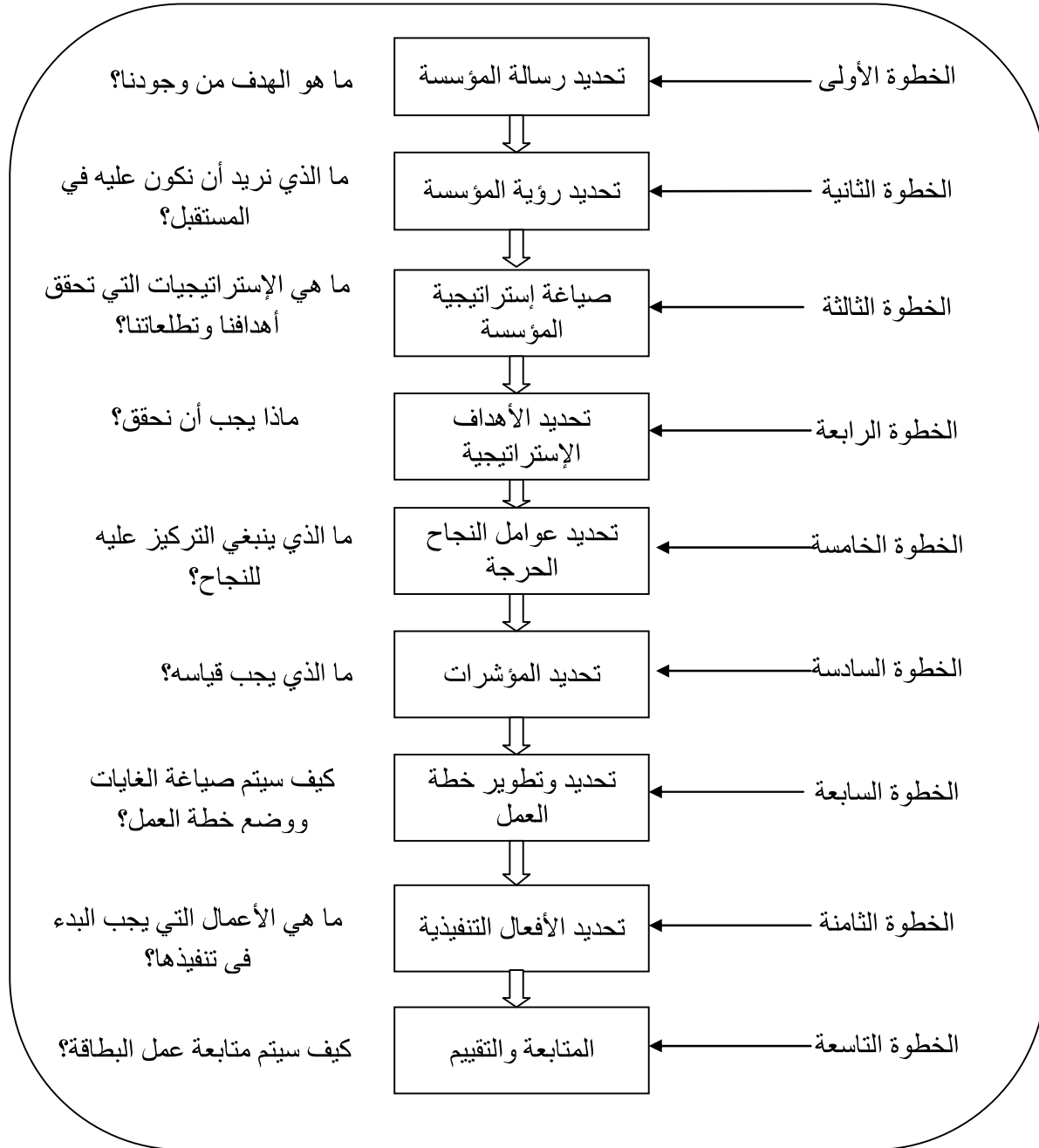
ويوضح الشكل الموالي الخطوات التفصيلية اللازمة لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

<sup>1</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Putting the balanced scorecard to work, Harvard business review, 1993, P.9.

<sup>2</sup> طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، أساسيات الأداء و بطاقة الأداء المتوازن، مرجع سابق، ص. 30.

<sup>3</sup> Paul Niven, Op.cit., P.70. Voir aussi : Mohan Nair, Op.cit., P. 160.

الشكل رقم (17): خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: سعد صادق بحيري، إدارة توازن الأداء، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2003،

ص. 243. (بتصرف)

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن عملية تصميم بطاقة الأداء المتوازن تمر بتسع خطوات متتالية، والتي فصلها في الآتي:

• الخطوة الأولى: تحديد رسالة المؤسسة

تصف رسالة المؤسسة التطلع الرئيسي لها، كما تعبر عن سبب وجودها. وتعرف الرسالة على أنها تلك الخصائص الفريدة التي تمتلكها المؤسسة والتي تميزها عن غيرها من المؤسسات المماثلة، وهي بذلك تعبر عن صياغة لفظية تعكس التوجه أو التوجهات الأساسية لمنظمات الأعمال سواء كانت مكتوبة أو ضمنية<sup>1</sup>.

إن رسالة المؤسسة لا تعد مجرد نص، بل هي إحساس عميق والتزام واعي بالهدف الذي أنشأت من أجله والذي أدى إلى ظهورها، وعندما يتحول هذا الإحساس إلى مسؤولية جماعية ويصبح الهدف المركزي الذي يسعى جميع العاملين والمتعاملين مع المؤسسة إلى تحقيقه تنجح المؤسسة في أداء رسالتها وتلبية الحاجات التي أنشأت من أجلها<sup>2</sup>.

إن صياغة رسالة واضحة يعد أمراً جوهرياً بالنسبة لجميع المنظمات بمختلف أنواعها، حيث تتجلى أهمية الرسالة من خلال:

- تنمية الإجماع على الغايات والأهداف الرئيسية وإعطاء صورة واضح لطبيعة عمل المؤسسة.

- تسهيل تعامل الأطراف الخارجية والداخلية مع مؤسسة الأعمال نظراً لوجود فلسفة واضحة.

- تعطي الرسالة شعوراً للعاملين بجدية الإدارة العليا وإصرارها على تحقيق أهداف معينة بطرق واضحة ومحددة.

كما قد يختلف بيان الرسالة من حيث الطول، الشكل أو الخصوصية وذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة أو حجمها، لذلك يشير F. David أن الرسالة الفعالة لا بد أن تشمل تسعة عناصر أساسية يتم تحديدها بدقة لتسهيل صياغة رسالة واضحة، وتتمثل هذه العناصر في<sup>3</sup>: عملاء المؤسسة، السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة، أسواق المؤسسة، التكنولوجيا المستخدمة، أهداف البقاء والنمو، فلسفة عمل المنظمة، مفهوم الذات، السمعة والصورة العامة للمؤسسة والموارد البشرية داخل المؤسسة.

إن الرسالة تعد أداة لتوجيه وتنفيذ جهود المؤسسة، كما تعتبر جزءاً حيوياً يدخل في تكوين هويتها، لذلك فإن صياغة الرسالة تعد الركيزة والمنطلق في عملية تصميم بطاقة الأداء

<sup>1</sup> خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي، عمان، دار اليازوي للنشر والتوزيع، 2007، ص. 128.

<sup>2</sup> طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، المنظور الإستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص. 63.

<sup>3</sup> David, Fred R, Op.cit., P. 51.

المتوازن وأن نجاح هذه الأخيرة مرهون بتحديد واضح للرسالة باعتبار أن بطاقة الأداء المتوازن ما هي في الأصل إلا أداة لترجمة هذه الرسالة.

#### • الخطوة الثانية: تحديد رؤية المؤسسة

باعتبار أن رسالة المؤسسة في غالب الأحيان ما تأتي مجردة، فإن الرؤية سوف تقدم صورة واضحة حول الوضع المرغوب بلوغه من طرف هذه الأخيرة، كما أنها توفر الأساس المرجعي لصياغة الإستراتيجية ووضع الأهداف، وفي هذا الإطار يرى P. Niven أن الرؤية عبارة عن تصور حول المستقبل من خلال تحديد ما تطمح المؤسسة أن تكون عليه<sup>1</sup>.

إن صياغة وتطوير رؤية المؤسسة يعد جهدا جماعيا يؤطر من خلال جهود الإدارة العليا وعن طريق فرق عمل مشكلة بعناية لمتابعة الأساليب المستخدمة في هذه العملية. وبشكل عام فإن صياغة الرؤية تتم من خلال عقد مقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد داخل المؤسسة على أن يتم ذلك بإشراك خبراء ومختصين لهم تجارب سابقة في هذا المجال بهدف الحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول وضع المؤسسة وتوجهاتها المستقبلية<sup>2</sup>. تمر عملية صياغة رؤية المؤسسة عبر مجموعة من الخطوات المتتالية التي تشمل<sup>3</sup>:

- تحليل البيئة الخارجية للمؤسسة.

- تحليل الموارد والإمكانات الداخلية للمؤسسة.

- تحديد القيم الإدارية.

- صياغة رؤية المؤسسة.

- المتابعة والفحص المستمر.

#### • الخطوة الثالثة: صياغة إستراتيجية المؤسسة

إن بطاقة الأداء المتوازن في الأصل هي عبارة عن أداة تعمل على ترجمة رؤية وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من الأهداف والمؤشرات المحددة باعتبارها أداة لتقييم الأداء الإستراتيجي، الأمر الذي يجعل الإستراتيجية عنصرا جوهريا في تصميم بطاقة الأداء المتوازن.

<sup>1</sup> Paul Niven, Op.cit., P. 102.

<sup>2</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص. 307.

<sup>3</sup> خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، مرجع سابق، ص. 127.

يرى A. Chandler أن الإستراتيجية عبارة عن تحديد الأهداف الطويلة المدى للمؤسسة، انتهاج السياسات المحددة وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف<sup>1</sup>. كما يعرفها Porter على أنها عملية تكوين وضع تنفرد به المنظمة عن طريق تصميم مجموعة متنوعة من الأنشطة التي تقدم من خلالها قيمة مضافة للزبائن<sup>2</sup>. إن عملية صياغة وتطوير الإستراتيجية تتطلب جهدا كبيرا من الإدارة العليا من أجل إجراء الموازنات المتعددة بين المتغيرات و الضغوطات التي ترد من البيئة الخارجية والداخلية، هذا ما يجعل من صياغة الإستراتيجية عملية جد معقدة كونها تتطلب مهارات فكرية وتحليلية عالية إضافة إلى عملية ربط الجانب النظري بالميداني<sup>3</sup>.

#### • الخطوة الرابعة: تحديد الأهداف الإستراتيجية

انطلاقا من الاستراتيجيات التي تمت صياغتها تقوم المؤسسة بتحديد مجموعة من الأهداف على المستوى الاستراتيجي، حيث يتم تعيين عدد محدد من الأهداف ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

ويشير الواقع العملي لتجربة الكثير من منظمات الأعمال إلى الأهمية الكبيرة التي تحظى بها الأهداف، فوضع وتحديد الأهداف بصورة منطقية صحيحة ومترابطة يأتي في سلم أولويات هذه الأخيرة باعتبارها تعمل على تحويل رسالتها ورؤيتها إلى مستويات أداء تسعى المؤسسة لتحقيقها. و يبرز دور بطاقة الأداء المتوازن من خلال مساهمتها في تركيز الأهداف وتوضيحها وإيجاد مؤشرات ملائمة لها وموازنتها بحيث تعطي انعكاسا مقبولا من طرف جميع أصحاب المصالح<sup>4</sup>.

#### • الخطوة الخامسة: تحديد العوامل الحرجة للنجاح

يتم بموجب هذه الخطوة الانتقال من الاستراتيجيات الموصوفة آنفا إلى مناقشة ما هو مطلوب لنجاح رؤية المؤسسة، بمعنى آخر يجب أن تحدد المؤسسة ما هي أكثر العوامل تأثيرا على النجاح ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بما يعمل على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

<sup>1</sup> Fabienne Guerra, Pilotage stratégique de l'entreprise, De Boeck, Bruxelles, 2007, P.72.

<sup>2</sup> Michael Porter, What is strategy? , Harvard Business review, 1996, P.64.

<sup>3</sup>: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص.314.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص.87.

وتعرّف العوامل الحرجة للنجاح على أنها محاور التغيير الجوهرية التي تعد أساسية من أجل بلوغ رؤية المؤسسة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، وهو ما يعني الإجابة عن التساؤل التالي: "ماذا يجب أن نغير لتحقيق أهدافنا الطويلة الأجل وبلوغ رؤيتنا المستقبلية؟"<sup>1</sup>. وبالتالي فإن العوامل الحرجة للنجاح تركز على التغييرات التي يجب على المؤسسة اتخاذها، كما أنها توفر إطارا منهجيا لتحديد المؤشرات الإستراتيجية.

إن تحديد عوامل النجاح الحرجة يتطلب مراعاة مجموعة من المعايير، لذلك يفترض أن تكون هذه العوامل<sup>2</sup>:

- قليلة العدد نسبيا (لا يتجاوز عددها خمسة عوامل).

- مهمة لتحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية للمؤسسة.

- أن تكون مرتبطة بروية المؤسسة واتجاهاتها الإستراتيجية.

- أن يتم التعبير عنها بأشياء ممكنة الانجاز.

- يجب أن تشمل جميع جوانب المؤسسة.

إن تحديد عوامل النجاح الحرجة لا تعد عملية فردية تقتصر على المسير وحده، وإنما على عكس ذلك فهي عبارة عن أسلوب منهجي تنطلق من مراقبة الوقائع ( نقاط القوة والضعف، تطور حاجات المستهلكين، الوضع التنافسي للمؤسسة...) وتنتهي بتحديد محاور التغيير الرئيسية.

#### • الخطوة السادسة: تحديد المؤشرات

بعد تحديد عوامل النجاح الحرجة يتم التعبير عنها كميا عن طريق قياسها، ويتم ذلك من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس بدقة عامل النجاح المراد تقييمه باعتبار أن دور المؤشر يتمثل في تسجيل التطور الحاصل في أي عامل من عوامل النجاح<sup>3</sup>. ولكي تنجز هذه المؤشرات دورها بفعالية فإنه يجب أن تكون مشتقة من الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، حيث يتم التعبير عن كل هدف استراتيجي بمؤشر أو مجموعة من المؤشرات وذلك ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

<sup>1</sup> Patrick Irabarne, Les tableaux de bord de performance, Dunod, Paris, 2003, P. 57.

<sup>2</sup> Ibid., P. 58.

<sup>3</sup> Wenceslas Ouedraogo, La conception d'un tableau de bord prospectif à la direction financière de la SAF, mémoire de fin d'étude, centre africain d'étude de gestion, 2005, p.27.

و يؤكد كل من كابلان ونورتن على حساسية هذه الخطوة نظرا للصعوبة التي تواجهها المؤسسات في إيجاد علاقات سبب ونتيجة واضحة من جهة، وخلق التوازن بين مختلف المؤشرات من جهة أخرى، وذلك حتى لا تتعارض التحسينات قصيرة المدى مع الأهداف طويلة الأجل، كما يجب ألا تؤدي المؤشرات إلى تفاؤل جزئي ولكن يجب أن تدعم الرؤية الشاملة والإستراتيجية الكلية للمؤسسة.<sup>1</sup>

#### • الخطوة السابعة: تحديد وتطوير خطط العمل

يتم خلال هذه الخطوة وضع هدف أو مجموعة من الأهداف بالنسبة لكل مؤشر مستخدم، حيث يعطي الهدف معنى لنتائج القياس من خلال توفير مرجع للمقارنة، كما تحتاج المؤسسة لكل من الأهداف القصيرة والطويلة المدى لكي تتمكن من تفقد مسارها باستمرار وبذلك اتخاذ الأفعال التصحيحية في الوقت المناسب. ويشترط في هذا الإطار أن تتسم الأهداف بدرجة عالية من الاتساق والانسجام مع رؤية وإستراتيجية المؤسسة بحيث لا يكون هناك أي تناقض أو تعارض بينهما.<sup>2</sup>

وتقوم إدارة المؤسسة بإعداد خطط العمل المتكونة من بيان الأنشطة والأعمال الواجب القيام بها سعيا منها لانجاز أهدافها وبلوغ رؤيتها الإستراتيجية، لذلك فمن الضروري أن تتضمن خطة العمل تحديد الأفراد المسؤولين وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية. وبالنظر إلى أهمية هذه الخطط ودورها المحوري في استمرارية وبقاء المؤسسة فإنه يفضل في كثير من الأحيان أن تتفق المجموعة المكلفة بإعداد نظام بطاقة الأداء المتوازن على قائمة أولويات وعلى جدول زمني تفاديا لحدوث مشكلات غير متوقعة، حيث تعد هذه القائمة مقترنة بالمؤشرات التي تم وضعها واحدة من المستندات الرقابية للإدارة العليا.<sup>3</sup>

#### • الخطوة الثامنة: تحديد الأفعال التنفيذية

تتطلب هذه الخطوة تبيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها للانتقال بالخطة إلى الواقع العملي وبلوغ أهداف المؤسسة، وهذا ما يتطلب بدوره توزيع وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات وتدعيم البرامج، حيث يقوم فريق مشكل في المنشأة بتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن من خلال ربط المقاييس بقواعد البيانات وأنظمة المعلومات، وكذا تعريف الموظفين والعاملين في كافة أقسام المنشأة ببطاقة الأداء المتوازن.

<sup>1</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Putting the Balanced Scorecard to work, Op.cit., P. 9.

<sup>2</sup> أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازن ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، دار جليس الزمان، عمان، 2009، ص.66.

<sup>3</sup> مراد كواشي، مرجع سابق، ص. 230.

• الخطوة التاسعة: متابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن

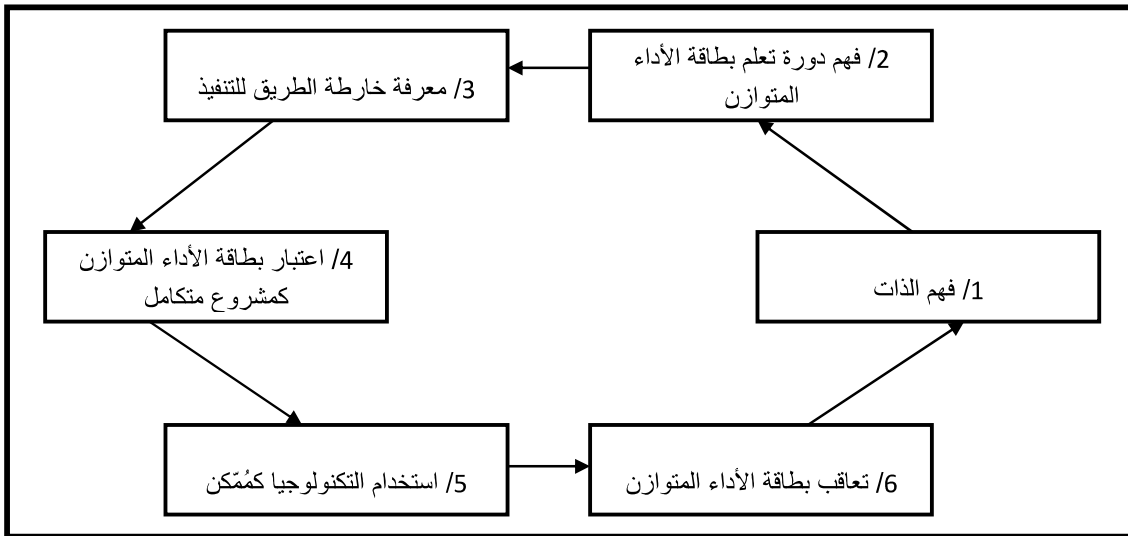
لضمان سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن فلا بد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد من أنها تنجز وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة. فبطاقة الأداء المتوازن يجب أن تبنى على أساس برنامج يومي يسمح بربط البطاقة مع العمليات اليومية للمؤسسة، حيث ستتم الرقابة على هذه العمليات عن طريق التقارير الجارية التي تعدها مختلف المصالح بالمؤسسة، لذلك ينبغي على خطة التنفيذ أن تتضمن قواعد وطرق مقترحة لضمان حفظ التوازن، كما يجب أن تظل المؤشرات المختارة ولا سيما الموجهة للرقابة القصيرة المدى مطروحة على بساط البحث، وأن يتم استبدالها في الحالات المناسبة بأخرى ذات فعالية أكبر<sup>1</sup>.

ويؤكد كابلان ونورتن أن مراجعة ومتابعة عمل بطاقة الأداء المتوازن يجب أن يتم شهريا أو فصليا من خلال تخصيص سجلات خاصة للمتابعة يتم تحضيرها للإدارة العليا بهدف مراجعتها ومناقشتها مع مدراء الوحدات الفرعية في المؤسسة وأقسامها المختلفة<sup>2</sup>.

3. عوامل نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

إن نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مرهون بتوفير مجموعة من المتطلبات والشروط الضرورية المعروفة بعوامل النجاح. وفي هذا الإطار فقد حدد M. Nair ستة عوامل يعتبرها الأكثر أهمية في نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، كما يشير الشكل رقم (18).

الشكل رقم (18): عوامل نجاح بطاقة الأداء المتوازن



Source : Mohan Nair, Op.cit., P. 78.

<sup>1</sup> عبد الفتاح المغربي، رمضان فهيم غريبية، مرجع سابق، ص. 249.

<sup>2</sup> David P. Norton, Robert S. Kaplan, Putting the Balanced Scorecard to work, Op.cit., P. 10.



يؤكد M. Nair أن عوامل النجاح التي يُظهرها الشكل السابق لم تستخرج من مؤسسة واحدة، وإنما تم إستخلاصها من العديد من المؤسسات التي نجحت في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، كما يعتبر من الضروري فهم أن هذه العوامل تقدم للمؤسسات دليلاً فقط نحو النجاح و لكنها لا تضمن هذا الأخير<sup>1</sup>، وفيما يلي تفصيل لمختلف عوامل النجاح:

#### • العامل الأول: فهم الذات

تستخدم العديد من المؤسسات بطاقة الأداء المتوازن لحشد إستراتيجيتها عندما تجد صعوبة في التعبير عنها بوضوح، في حين يلجأ البعض الآخر من المؤسسات لاستخدام البطاقة في توصيل استراتيجياتهم عندما لا تكون لديهم القدرة على صناعة واتخاذ القرارات المناسبة. إلا أن بطاقة الأداء المتوازن لا يمكنها أن تحل المشاكل المتعلقة بالهيكل الأساسية للمؤسسات لذلك يؤكد كل من J. Lingle et W. Schieman أن المؤسسة تشبه الفرد من حيث ضرورة فهم الذات لبلوغ الفعالية، لذلك ينبغي على المسيرين إعادة النظر في نظام التقييم من أجل الحصول على معرفة أكبر بالذات و ثقة أعلى<sup>2</sup>.

إن فهم الذات لا يمكن أن يتم إلا من خلال وعي ومعرفة عالية للإمكانيات والقدرات والتي بدونها لا يمكن أن تنجح بطاقة الأداء المتوازن، فالمؤسسات تملك انحيازات وطرق خاصة لمواجهة وحل المشاكل، لذلك فبطاقة الأداء المتوازن لا يمكن أن تنجح إلا إذا تم تكيفها مع هذه الانحيازات والأبعاد.

#### • العامل الثاني: فهم دورة تعلم بطاقة الأداء المتوازن

إن الفهم الواضح لارتباط دورة التعلم في بطاقة الأداء المتوازن يعد أمراً في غاية الأهمية باعتبار أنه يحفز ويحرك نحو أداء متميز. لذلك نجد أن المؤسسات تعتمد على منهجيات مختلفة لفهم هذه الدورة مما يسمح لها بالتكيف السريع مع ما يجري من حولها من أحداث وبالتالي الاستجابة لها في الوقت الملائم وبالطريقة الملائمة.

#### • العامل الثالث: معرفة خارطة التنفيذ

إن تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يتطلب وقبل كل شيء التركيز على الأفراد، العمليات والتكنولوجيا. ويشير كل من الجانب النظري والتطبيقي أن هذا العامل يتمحور حول ما يجب القيام به لإدارة مشروع بطاقة الاداء المتوازن، حيث ينبغي تحديد الأنشطة الرئيسية المؤثرة

<sup>1</sup> Mohan Nair, Op.cit., P. 77.

<sup>2</sup> John H. Lingle, William A. Schiermann, Op.cit., P. 57.

للتنفيذ والتي تتضمن الأهداف والغايات واختيار المعايير وفرق العمل التي يفترض أن تُدعم بقوة من طرف الإدارة العليا.

• العامل الرابع: اعتبار بطاقة الأداء المتوازن مشروع متكامل

إن التطبيقات الناجحة لبطاقة الأداء المتوازن أشارت إلى أن أفضل طريقة لجعل بطاقة الأداء المتوازن جزءا أساسيا من ثقافة المؤسسة تكمن في جعلها مشروعا منتجا ذو قيمة وفائدة بالنسبة للمؤسسة، ويقول كابلان ونورتن في هذا الإطار "إن نجاح برنامج بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على الاعتراف به كمشروع للتغيير"<sup>1</sup>.

• العامل الخامس: استخدام التكنولوجيا كُممكن

لقد حدث تطور كبير في التكنولوجيا منذ ظهور بطاقة الأداء المتوازن في أوائل التسعينيات، وبالنظر للمزايا المفيدة التي توفرها التكنولوجيا الحديثة، فإنه يمكن الاستفادة منها في تسريع مشروع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن باستخدام هذه التكنولوجيا كمساعد على تعزيز الاتصال داخل المؤسسة بما يسمح من تنفيذ الإستراتيجية وبلوغ الأهداف المسطرة. ويرى M. Nair أن هناك ثلاث غايات أساسية تعزز من استخدام التكنولوجيا وهي:

- التوسيع في نظام إدارة الأداء بالمؤسسة.
- التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأنظمة اليقظة الإستراتيجية.
- تمكين العملاء من أن يصبحوا جزءا من بطاقة الأداء المتوازن أينما وجدوا.

• العامل السادس: تعاقب بطاقة الأداء المتوازن

يقصد بتعاقب بطاقة الأداء المتوازن (Cascading the Balanced scorecard) تلك العملية التي من خلالها يتم تطوير بطاقة الأداء المتوازن في جميع مستويات المؤسسة، حيث تسمح هذه العملية بالربط بين مستويات المؤسسة وإعطاء جميع الموظفين الفرصة لفهم كيفية مساهمة الأعمال التي يقومون بها يوميا في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة وبذلك في نجاح بطاقة الأداء المتوازن<sup>2</sup>. وهنا يقول كابلان ونورتن أن أحد أهم عوامل نجاح بطاقة الأداء المتوازن يتمثل في رصف المؤسسة مع الإستراتيجيات المعتمدة من قبلها، بمعنى أن يتم ربط مفردات

<sup>1</sup> Kaplan, R. S. & Norton, D., Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Op.cit., P. 18.

<sup>2</sup> Paul Niven, Op.cit., P. 228.

التوجه الإستراتيجي مع المستويات والإطار التنظيمي بشكل تتابعي بحيث يصبح العمل متجها بصورته الشمولية نحو تحقيق أداء أفضل<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والانتقادات الموجهة لها

كسائر الأدوات والأنظمة الحديثة في التسيير، فقد واجهت المؤسسات بعض الصعوبات في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وفي التأقلم معها، الأمر الذي دفع الباحثين إلى توجيه مجموعة من الانتقادات إلى بعض من جوانب البطاقة، وهو ما سنركز عليه من خلال هذا المطلب.

#### 1. صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

قد تواجه المؤسسة عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المعوقات والصعوبات التي ترجع في غالب الأحيان إلى ضعف تحضير المؤسسة لتبني هذا النموذج الجديد، ومن أهم هذه الصعوبات نجد<sup>2</sup>:

- نقص المعرفة أو عدم إحاطة المؤسسة بأساسيات ومبادئ بطاقة الأداء المتوازن سيشكل عائق في سبيل تطبيق البطاقة وقد يؤدي إلى فشلها.

- يحتاج إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازنة إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها، لذلك قد لا تكون هناك رؤية معينة متفق عليها أو إذا اتفق عليها قد لا تكون واضحة بالنسبة لكل المستويات الإدارية.

- قد تكون تكاليف تطبيق بطاقة الأداء المتوازن أكبر من المنفعة التي ستولدها البطاقة، لذلك لا بد من إدراك الحاجة الفعلية للمؤسسة، والذي يتم من خلال دراسة العوامل المؤثرة في بطاقة الأداء المتوازن<sup>3</sup>.

- نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن، مما قد يؤدي إلى مقاومة تطبيق هذا النظام، كما قد تتكون لدى الموظفين اتجاهات سلبية تجاه استخدام بطاقة الأداء المتوازنة، وخاصة إذا كانوا لا يدركون أهدافها.

<sup>1</sup> طاهر محمد منصور الغالبي، وائل محمد صبيحي إدريس، توجيه الأداء الإستراتيجي: الرصف والمحاذاة، مرجع سابق، ص. 23.

<sup>2</sup> أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازن ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال، مرجع سابق، ص. 70.

<sup>3</sup> يمكن الرجوع إلى المطلب الثاني من المبحث الأول من هذا الفصل أين تم التطرق إلى العوامل المؤثرة في بطاقة الأداء المتوازن والتي توضح الحالات التي تشجع على تطبيق هذا النظام.

- عملية وضع المؤشرات وتحديدتها في بطاقة الأداء المتوازنة معقدة جدًا، إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المؤشرات المستخدمة التي تُظهر الأداء بشكل متكامل.

## 2. الانتقادات الموجهة لبطاقة الأداء المتوازن

انطلاقاً من الصعوبات التي واجهتها المؤسسات في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وكأي نظام جديد في التسيير، فقد وُجّهت مجموعة من الانتقادات للبطاقة من أبرزها:  
- علاقة السبب والنتيجة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن تعد أحادية الاتجاه كما أنها مفرطة البساطة، وهو أمر انتقده العديد من الباحثين على رأسهم H. Norreklit الذي اعتبر انه ليست هناك علاقة سببية بين بعض أبعاد البطاقة، بل هي فقط علاقة منطقية مشيراً إلى أن رضا العملاء على سبيل المثال قد لا يؤدي بالضرورة إلى تحسين النتائج المالية<sup>1</sup>.  
كما لاحظ H. Norreklit أيضاً أن هناك إهمال للبعد الزمني ضمن العلاقة السببية، فهذه الأخيرة تتطلب وجود فاصل زمني بين السبب والتأثير، وهو ما لم يتم أخذه بعين الاعتبار في بطاقة الأداء المتوازن أين يتم قياس السبب والتأثير في نفس الوقت دون الإشارة إلى البعد الزمني الذي يفصلهما<sup>2</sup>.

- عدم وجود تكامل بين المستويات الإدارية العليا والمستويات التشغيلية بالمؤسسة ما قد يؤدي إلى مشاكل في فهم وتنفيذ الإستراتيجية، حيث يرى البعض أن الفرضية التي قدمها كابلان ونورتن حول ضرورة مساهمة الإدارة السفلى في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية تتناقض مع الأسلوب الرقابي الذي تقوم عليه بطاقة الأداء المتوازن والذي يعد أسلوباً ميكانيكياً هرمياً يركز على الاتصال النازل، وهو ما قد يؤول دون نجاح الخطط الإستراتيجية نتيجة الضعف في الاتساق والتكامل ما بين مختلف مستويات المؤسسة<sup>3</sup>.

- اعتماد بطاقة الأداء المتوازن على عدد محدود من المؤشرات يجعل منها موضوعاً للنقد، حيث يشير العديد من الباحثين أن ايجابية اختيار عدد قليل من المؤشرات قد تتحول إلى سلبية في حالة عدم اختيار العدد الملائم، نظراً أنه من الممكن تفويت أو إهمال بعض المؤشرات الحرجة. وفي هذا الإطار يمكن القول أن هناك نوع من التوتر في مفهوم بطاقة

<sup>1</sup> Hanne Norreklit, The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions, Management Accounting Research, No.11, 2000, P. 73.

<sup>2</sup> Ibid, P. 71.

<sup>3</sup> Milad Abdelnabi Salem, Balanced Scorecard: weaknesses, strengths, and its ability as performance management system versus other performance management systems, Journal of Environment and Earth Science, Vol. 2, No.9, 2012, P. 6.

الأداء المتوازن، فمن جهة نجد أن هناك أربعة أبعاد يجب التركيز عليها ومن جهة أخرى لا نجد سوى عدد محدود من المؤشرات للتعبير عن تلك الأبعاد<sup>1</sup>.

- إن نظام بطاقة الأداء المتوازن يشجع التركيز على المحيط الداخلي للمؤسسة ويهمل بذلك محيطها الخارجي، حيث تعد بطاقة الأداء المتوازن غير قادرة عن الإجابة على التساؤلات المتعلقة بتحركات المنافسين، كما أنها لا تراقب التغيرات الجوهرية التي تحدث في البيئة الخارجية<sup>2</sup>.

- تركز بطاقة الأداء المتوازن بشكل كبير على الجوانب المادية في المؤسسة، حيث يرى العديد من الباحثين أن هناك استخفاف برأس المال البشري كمصدر أساسي لخلق القيمة في المؤسسة<sup>3</sup>.

- تعد بطاقة الأداء المتوازن أداة غير فعالة لاستدامة المؤسسات، حيث يرى F. Figge et al أن بطاقة الأداء المتوازن بمفهومها التقليدي قد أهملت تماما أهم الجوانب في التنمية المستدامة على غرار الجانب الاجتماعي والبيئي<sup>4</sup>.

### المطلب الثالث: تطوير بطاقة الأداء المتوازن بدمج أبعاد التنمية المستدامة

يظهر البعد البيئي والاجتماعي بوضوح ضمن مفهوم التنمية المستدامة، لذلك نجد أن المؤسسات الناجحة تعمل على دمج أبعاد التنمية المستدامة ضمن إستراتيجيتها، إضافة إلى أنها تُولى اهتماما كبيرا بالأدوات التي تحقق تقييما جيدا لهذه الأبعاد. ونظرا لكون بطاقة الأداء المتوازن أداة تعمل على ترجمة وتنفيذ الإستراتيجيات، تظهر ضرورة إدخال البعد البيئي والاجتماعي ضمن البطاقة لتفعيل دورها كأداة لتقييم الأداء الشامل.

#### 1. علاقة بطاقة الأداء المتوازن بالتنمية المستدامة

إن من أهم الانتقادات التي وجهت إلى بطاقة الأداء المتوازن أنها أهملت المعلومات الخاصة بالمسائل الاجتماعية والبيئية والمرتبطة بالأداء بالرغم من حاجت أطراف كثيرة لها وكونها موضعا للوائح والقوانين.

<sup>1</sup> Ibid, P. 6.

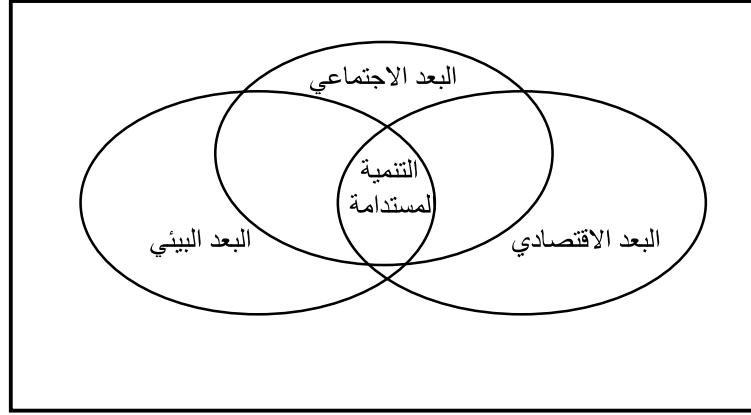
<sup>2</sup> Ibid, P. 7.

<sup>3</sup> مراد كواشي، مرجع سابق، ص. 243.

<sup>4</sup> Frank Figge et al, The sustainability balanced scorecard: linking sustainability management to business strategy, Business Strategy and the Environment, No.11, 2002, P. 270.

من جهة أخرى نجد أن الجوانب البيئية والاجتماعية تمثل دعامتين أساسيتين من دعائم التنمية المستدامة وذلك طبقا للتعريف الذي ورد ضمن تقرير Brundtland<sup>1</sup> حول التنمية المستدامة، أين تم تحديد ثلاث أبعاد أساسية تقوم عليها هذه الأخيرة وهي التنمية الاقتصادية، التنمية الاجتماعية والحفاظ على البيئة<sup>2</sup> (الشكل رقم 19).

الشكل رقم (19): أبعاد التنمية المستدامة



Source : Fabienne Guerra, Op.cit., P. 214.

من خلال الشكل السابق يتضح لنا أن التنمية المستدامة تُوجه المؤسسات نحو أسلوب جديد في مجال صنع واتخاذ القرار، والذي يشجعها في بناء وصياغة إستراتيجياتها بالاعتماد على ثلاثة أبعاد مختلفة متجاوزة بذلك المبدأ التقليدي الذي يقتصر على الربحية الاقتصادية فقط. لذلك يمكن القول أن التنمية المستدامة توفر موضوعات هامة يجب إدخالها في عمليات واستراتيجيات المؤسسات، كما تركز كذلك على ضرورة الحرص والمراعاة لحاجيات وانشغالات جميع أصحاب المصالح وهو ما يعد همزة الوصل بينها وبين بطاقة الأداء المتوازن التي تركز على مبدأ إرضاء جميع الأطراف وعلى التطور والتعلم التنظيمي إضافة إلى قابليتها لضم ودمج مختلف مؤشرات الأداء البيئي<sup>3</sup>.

## 2. دمج البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن

لقد أثبتت العديد من الأبحاث والدراسات بأن بطاقة الأداء المتوازن لها قدرة عالية على دمج الجوانب البيئية والاجتماعية في نظام إدارة المؤسسات، وانطلاقا من ذلك قام مجموعة

<sup>1</sup> نسبة إلى رئيسة اللجنة العالمية للبيئة والتنمية التي قامت بإعداد هذا التقرير وهي Gro Harlem Brundtland.

<sup>2</sup> Fabienne Guerra, Op.cit., P. 214.

<sup>3</sup> نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، 2005، ص. 23.

من الباحثين بجامعة St. Gallen و Lüneburg الألمانية بإجراء دراسة تمحورت حول إمكانية دمج كل من البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور المؤسسات في التنمية المستدامة نتجت عنها ظهور بطاقة الأداء المتوازن المستدام Sustainability (SBSC) Balanced Scorecard<sup>1</sup>.

تختلف بطاقة الأداء المتوازن المستدام عن بطاقة الأداء المتوازن التقليدية في ضمها إضافة للأبعاد الأربعة الأصلية كل من البعد البيئي والمجتمعي، كما تعتبر أداة تربط بين إستراتيجية المؤسسات والتنمية المستدامة من أجل تمكين هذه المؤسسات من خلق القيمة بشكل مستدام وعلى المدى الطويل<sup>2</sup>.

ومن جهة أخرى فقد أثير الكثير من الجدل حول كيفية تحويل BSC إلى SBSC حيث تعددت الآراء حول الطريقة التي يتم من خلالها دمج البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن، إلا أن F. Figge et al رأوا أن هناك ثلاث إمكانيات لدمج المسائل البيئية والاجتماعية في البطاقة وهي<sup>3</sup>:

- دمج المؤشرات البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة.
  - إضافة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية والاجتماعية في الحسبان.
  - تصميم بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي.
- و بإتباع الطرق الثلاثة السابقة، استنتج Bieker et Gminder أن هناك خمسة أنواع من بطاقة الأداء المتوازن المستدام التي يمكن للمؤسسات تشكيلها وذلك حسب ظروف وحاجة كل مؤسسة<sup>4</sup>:

- بطاقة الأداء المتوازن المستدام الجزئية: نحصل عليها بإدخال واحد أو اثنين من مؤشرات الاستدامة في بعض الأبعاد المختارة بعناية من بطاقة الأداء المتوازن التقليدية، والتي تكون معرضة أكثر لأمور الاستدامة، وذلك النوع قادر على زيادة دمج الإدارة المستدامة ولكن تأثيره محدود من الناحية العملية.

<sup>1</sup> Nan Chai, Sustainability Performance Evaluation System in Government, Springer Science, London, 2009, P.24.

<sup>2</sup> Ibid., P.24.

<sup>3</sup> Frank Figge et al, Op.cit., P. 273.

<sup>4</sup> نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص. 25.

- بطاقة الأداء المتوازن المستدام العرضية: يتم إدخال المؤشرات البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة، وتركز على الأمور المستدامة الممكنة أو المحركة للقيمة من أجل النجاح في المستقبل، وذلك المدخل يزيد من تكامل استدامة الإدارة، ويتم دمج الأمور البيئية كمؤشرات قاندة مستقبلية.

- بطاقة الأداء المتوازن المستدام ذات البعد المضاف: يتم إضافة بعد خامس للاستدامة البيئية والاجتماعية إلى الأبعاد الأربعة للبطاقة، وذلك الحل يطور حالة الاستدامة في المؤسسة ومن الممكن تطبيقه في المؤسسات المعرضة بدرجة كبيرة لأمور الاستدامة.

- بطاقة الأداء المتوازن المستدام الكلية: وفيها يتم ربط البعد المستدام الخامس بالمؤشرات المستقبلية الخاصة بالأبعاد الأربعة كلها ومن ثم يجعل علاقة سببية واضحة بينما يحتفظ في نفس الوقت بالخصوصية، وتهدف إلى إدخال الأمور البيئية والاجتماعية في كل الأبعاد مروجة لفكرة دراية المؤسسة بقوة الاستدامة.

- بطاقة الأداء المتوازن المستدام المشاركة: وقد يطلق عليها أيضا بطاقة الأداء المتوازن للخدمات المستدامة، وهي تعني استخدام المؤسسة لبطاقة الأداء المتوازن المستدام في بعض أجزاء المؤسسة فقط وهذا الجزء يكون مسؤول عن البيئة.

وبالرغم من تعدد أنواع بطاقات الأداء المتوازن المستدام التي يمكن تطبيقها من طرف المؤسسات، فإن بطاقة الأداء المتوازن المستدام ذات البعد المضاف تعد الأكثر شيوعا واستخداما من طرف المؤسسات، حيث يرى العديد من الباحثين أن إضافة بعد خاص بالبيئة يعد أكثر ملائمة للتعبير عن التزامات المؤسسة نحو التنمية المستدامة<sup>1</sup>.

### 3. تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام

لقد أثبت الواقع العملي أن تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام تعد عملية معقدة تتطلب درجة كبيرة من الدقة، الصبر والمثابرة، لذلك يرى العديد من الباحثين أنه قبل البدء في تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام لا بد من فهم مجموعة من المتطلبات والشروط الأساسية لنجاح العملية، والتي تتمثل في<sup>2</sup>:

- لا بد أن تقود عملية تصميم البطاقة إلى دمج البعد البيئي والاجتماعي في نظام إدارة أعمال المؤسسة.

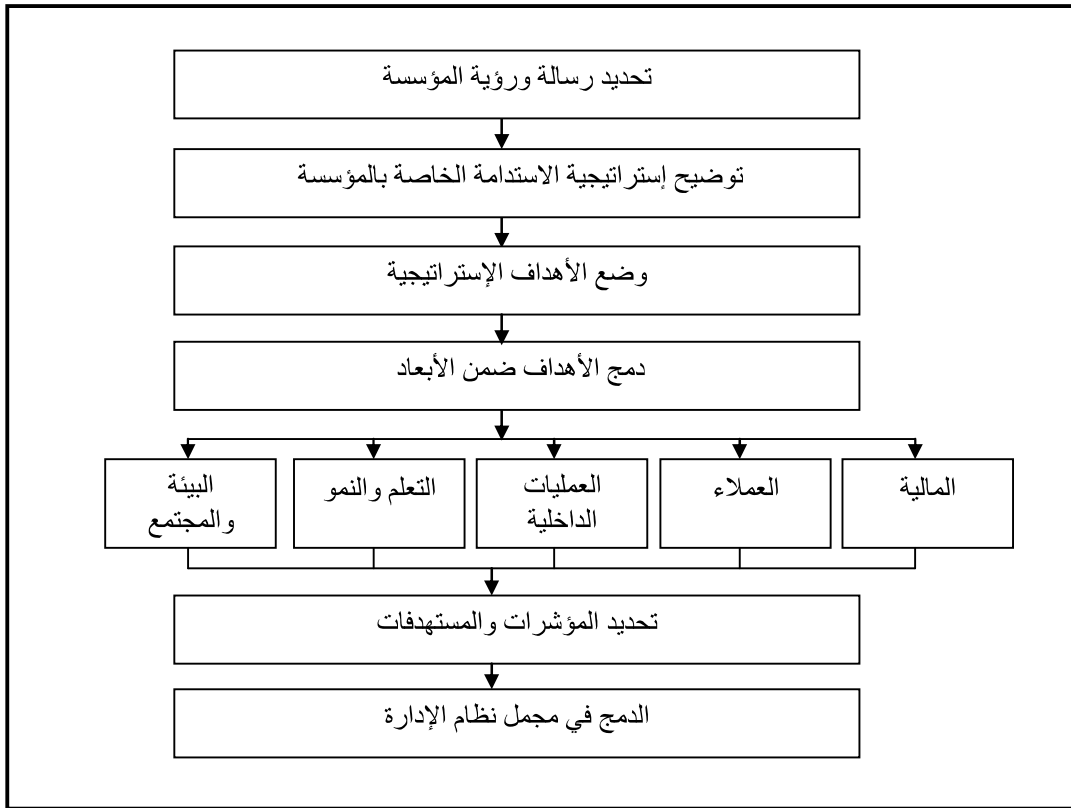
<sup>1</sup> Jelena Jovanovic et al, Balanced Scorecard Model Evaluation, P. 133, Sur: <http://www.cqm.rs/2009/3iqc/21.pdf>, Consulté le: 5/12/2013.

<sup>2</sup> Frank Figge et al, Op.cit., P. 276.



- على بطاقة الأداء المتوازن المستدام أن تستجيب لخصائص ومتطلبات الإستراتيجية والجوانب البيئية للمؤسسة، لذلك فلا يجب تصميم البطاقة بشكل عام وإنما يجب مراعاة حاجيات وخصائص كل مؤسسة أو وحدة أعمال على حدى.
  - لا بد من دمج الجوانب البيئية والاجتماعية وفقا لأهميتها الإستراتيجية، وهنا يطرح التساؤل حول ما إذا كان إدخال بعد إضافي يعد فعلا ضروريا.
- وبالإعتماد على القواعد السابقة فإن تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام يتم عبر ستة خطوات أساسية، كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (20): خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام



Source : Thomas Bieker, Sustainability management with the balanced scorecard, International Summer Academy on Technology Studies, sur: [http://sustyworks.in3online.com/downloads/Bieker\\_SA03.pdf](http://sustyworks.in3online.com/downloads/Bieker_SA03.pdf), consulté le : 28/12/2013.

يوضح الشكل السابق أن عملية تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام لا تختلف عن عملية تصميم بطاقة الأداء المتوازن التقليدية، حيث نرى أن تحديد الرؤية وصياغة إستراتيجية