مقدمـة:

إن التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة قد أثرت على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاج إليها المنشآت في قياس وتقييم الأداء لتحقيق الأهـداف الاسـتراتيجية، وهناك حاجة ماسة لتطوير مقاييس الأداء المالية لمواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة والاتجاهات المعاصرة لقياس وتقييم الأداء، كما أن قياس الأداء يعتبر أمـراً ضرورياً وأحد العناصر الرئيسية لنجاح المنشآت في بيئة التصنيع الحديثة، ومن المفيد التركيز على مقاييس الأداء غير المالية بدلاً من الاقتصار على مقاييس الأداء المالية فقط، بل يجـب التكامل بينهما لإعطاء صورة شاملة عن أداء المنشأة بشكل متكامل.

ونتيجة اتفاق الكتابات المحاسبية على ضرورة الاعتماد في تقييم الأداء ليس فقط على الجانب المالي، وإنما على جوانب أخرى متعددة، اقترح كل مـن "Kaplan and Norton" مع بداية التسعينات نظام للرقابة وتقييم الأداء القائم على استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، وبعد ذلك توالت دراسات عديدة على هذا المقياس.

ولكن ما يؤخذ على هذه الدراسات إلا القليل منها، أنها لم تحاول تطوير بطاقة القياس المتوازن، سواء من حيث إضافة أبعاد أخرى إلى الخريطة الاستراتيجية لهذا المقياس، أو من حيث ربط المقاييس المستخدمة باستراتيجية وأهداف المنشأة، وتوضيح كيفية اختيار مقـاييس الأداء في كل بعد، أو من حيث التكامل بينه وبين الأساليب الأخرى في مجـال تقيـيم الأداء وإدارة التكلفة، مثل أسلوب القياس المرجعي، وأسلوب التكلفة المستهدفة.

مشكلة البحث:

بالرغم من المزايا التي يحققها مقياس الأداء المتوازن في تحقيق أهداف المنشـأة وتقييم أدائها وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية وبشكل متـوازن يـوفر معلومات متكاملة عن أداء المنشأة، إلا أنه يواجه بعض المشكلات والتي من أهمها:

١- أنه لا يمثل بمفرده الحل الذي سيحول الاستراتيجيات الفاشلة إلى استراتيجيات ناجحة دون النظر إلى إمكانية التكامل بينه وبين أساليب المحاسبة الإدارية الأخرى في مجال تقييم الأداء وإدارة التكلفة.

حيث يحتاج مقياس الأداء المتوازن إلى كم هائل من المعلومات، وخاصة عن العملاء والمنافسين.

٢- يحتاج مقياس الأداء المتوازن إلى إعادة النظر بشكل مستمر للأبعاد التي يقوم عليهـــا لضمان نجاح تطبيق الاستراتيجية في كافة الجوانب.
حيث توجد جوانب أخرى لا تقل أهمية عن الجوانب الأربعة الأساسية.
٣- يحتاج مقياس الأداء المتوازن إلى أسلوب يوضح كيفية اختيار مقاييس الأداء في كـــل بعد، حيث يحتاج إلى وزن نسبي لكل بعد على حدة من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة ككل، وكذلك وزن نسبي لكل مقياس في تحقيق أهداف واستراتيجيات المنشأة.
ويتطلب أيضاً ضرورة ربط مقاييس الأداء المستخدمة فـــي كـــل بعـــد باســـتراتيجية وأهداف المنشأة.

وبناءً على ذلك تتمثل مشكلة البحث في محاولة التغلب على المشكلات السابقة التي يتعرض لها مقياس الأداء المتوازن وذلك من خلال:

١- ربط وتكامل مقياس الأداء المتوازن بأسلوبي القياس المرجعي والتكلفة المستهدفة.
٢- تحسين وتطوير مقياس الأداء المتوازن عن طريق إضافة أبعاد جديدة (المـــوردين- المنافسين- الرقابة- المعلومات- جهات التمويل- البيئة- المجتمع).
٣- استخدام أسلوب التحليل الهرمي في تطبيق مقياس الأداء المتوازن في محاولة تحديـــد دقيق لمقاييس الأداء المستخدمة في كل بعد من أبعاد مقياس الأداء المتوازن، وربـــط هذه المقاييس بأهداف واستراتيجية المنشأة وكذلك تحديد الأهمية النسبية لكل بعد فـــي تحقيق استراتيجية المنشأة وأيضاً الأهمية النسبية لكل مقياس فـــي تحقيـــق أهـــداف واستراتيجية المنشأة.

وهذا ما يسعى الباحث إلى تحقيقه في الدراسة التطبيقية.

وبناءً على التحليل السابق تظهر مشكلة البحث في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية:

١- هل هناك تأثير لأسلوب القياس المرجعي علـــى الأبعـــاد المختلفـــة لمقيـــاس الأداء المتوازن؟
٢- ما هو أثر التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وكل من أســـلوب القيـــاس المرجعـــي وأسلوب التكلفة المستهدفة؟
٣- ما هو التحسين المقترح لأبعاد مقياس الأداء المتوازن؟
٤- هل هناك إمكانية لإعداد نموذج يتضمن الأبعاد الجديدة؟
٥- هل هناك تأثير لاستخدام أسلوب التحليل الهرمي على دقة مقاييس الأداء المســـتخدمة في مقياس الأداء المتوازن.

أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث في الإجابة على الأسئلة التي طرحتها المشكلة، **وعلى ذلك يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في اقتراح إطار محاسبي لتطوير مقيـــاس الأداء المتـــوازن بهـــدف تحسين الأداء الكلي للمنشآت محل الدراسة والمتمثل في:** (تحسين قدرات وكفاءة العـــاملين، تحسين العلاقة مع جهات التمويل الخارجية، تحسين العلاقة مـــع المـــوردين والتعامـــل مـــع أفضلهم، التطوير والتحسين المستمر لعمليات التشغيل الداخلية، تحسين قدرة المنشـــأة علـــى إرضاء العميل، تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة من خلال دراسة المنافسين والتعلم منهم، تحسين الأداء المالي والنقدي، الرقابة المستمرة على أداء المستويات الإدارية العليا، تحقيق الإفصـــاح والشفافية عن المعلومات التي تحقق مصالح الأطراف المختلفة المهتمة بالمنشأة، تحسين البيئة المحيطة وحمايتها، وخدمة المجتمع). **وكذلك تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت محل الدراسة.**

ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف على أثر التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وكل من أسلوب القياس المرجعـــي والتكلفة المستهدفة على تحسين أداء المنشآت وتحقيقها للميزة التنافسية.

٢- تطوير مقياس الأداء المتوازن بإضافة أبعاد جديدة إلى مقياس الأداء المتوازن رباعي الأبعاد.

٣- بناء نموذج للمنشأة يتضمن الأبعاد الجديدة بالإضافة إلى الأبعاد الموجودة فعلاً، يساهم في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية.

٤- التعرف على تأثير ربط مقاييس الأداء المستخدمة في مقياس الأداء المتوازن بالاستراتيجية وذلك باستخدام أسلوب التحليل الهرمي.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في تناول عدد من المشكلات لم تلق اهتماماً كافياً فـــي الكتابـــات المحاسبية في مجال قياس الأداء مثل:

١- مشكلة الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوبي القياس المرجعي والتكلفة المستهدفة.

٢- مشكلة تحسين وتطوير مقياس الأداء المتوازن عن طريق إضافة أبعـــاد جديـــدة أخـــرى للمنظومة.

٣- مشكلة الربط بين مقاييس الأداء واستراتيجية المنشأة باستخدام أسلوب التحليل الهرمي.

٤- مشكلة بناء نموذج للمنشأة متضمن الأبعاد المقترحة وتطبيقه.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث سوف تعتمد الدراسة على جانبين هما:

الجانب النظري: ويقوم على:

١- **المنهج الاستقرائي:** وذلك بالدراسة التحليلية لكل ما استطاع الباحث الحصول عليه من مراجع.

٢- **المنهج الاستنباطي:** وذلك باستنباط الإطار المحاسبي المقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن.

الجانب العملي:

سوق يتم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من المنشآت الصناعية، وذلك للتعرف على دور الإطار المقترح في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت محل الدراسة، وكذلك استخدام اسلوب التحليل الهرمي في تطبيق الإطار المقترح لمقياس الأداء المتوازن.

فروض البحث:

١- توجد أهمية لتطبيق كل من (مقياس الأداء المتوازن- أسلوب القياس المرجعي- أسلوب التكلفة المستهدفة) في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

وينقسم ذلك الفرض إلى ثلاثة فروض فرعية وهي:

١/١ توجد أهمية لتطبيق مقياس الأداء المتوازن في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

٢/١ توجد أهمية لتطبيق أسلوب القياس المرجعي في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

٣/١ توجد أهمية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

٢- الأهمية النسبية للتكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة المستهدفة أكبر من الأهمية النسبية لتطبيقهم بشكل منفصل في تحسين أداء المنشأة وتحقيقها للميزة التنافسية.

٣- يوجد اختلاف في الأهمية النسبية للأهداف الاستراتيجية لأبعاد مقياس الأداء المتوازن في تحقيق استراتيجية المنشأة.

٤- يوجد اختلاف في الأهمية النسبية للمقاييس المستخدمة في مقياس الأداء المتوازن في تحقيق الهدف الاستراتيجي لكل بُعد.

حـــدود البحـــث:

لن يتناول البحث النقاط التالية:

١- الربط بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب ستة سيجما.

٢- الربط بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب التكلفة على أساس النشاط.

٣- استخدام مقياس الأداء المتوازن في تخطـــيط ورقابـــة أداء الوحـــدات الحكوميـــة أو المؤسسات غير الهادفة للربح.

خطـة البحـث:

١/ الفصل الأول: مقياس الأداء المتوازن بين الواقع الفعلي وسبل التطوير.

١/١ المبحث الأول: عرض وتحليل الدراسات السابقة.

٢/١ المبحث الثاني: دراسة تحليلية لمقياس الأداء المتوازن.

٣/١ المبحث الثالث: مدى إمكانية تطوير مقياس الأداء المتوازن.

٢/ الفصـل الثـاني: الإطار المقترح لتطوير مقياس الأداء المتـــوازن بهـــدف تحســـين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية.

١/٢ المبحث الأول: خطوات الإطار المحاســـبي المقتـــرح لتطـــوير مقيـــاس الأداء المتوازن.

٢/٢ المبحث الثاني: دور الإطار المقترح في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافســـية للمنشآت الصناعية.

٣/٢ المبحث الثالث: التحديات التي تواجه تطبيق الإطـــار المقتـــرح والاعتبـــارات الواجب توافرها لنجاح تطبيقه.

٣/ الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية.