كليـة التجـارة
قسـم المحـاسبـة

إطار محاسبي مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن

بهدف تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية

دراســة نظريــة تطبيقيــة

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

مقدمة من الباحث

محمـد عليـوة يـوسـف عبد الفتاح
معيد بقسم المحاسبة بالكلية

تحت إشراف

أ.د/ سليمان محمد مصطفى
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة بنها

د/ صلاح محمد محمود كامل
مـدرس بقسـم المحاسبـة
كلية التجارة – جامعة بنها

٢٠١١

٤/ خلاصـــة ونتائـــج

وتوصيـــات البحـــث

١/٤ خلاصة البحث:

يهدف هذا البحث إلى اقتراح إطار محاسبي لتطوير مقياس الأداء المتوازن بهدف تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

ويشمل التطوير الجوانب الآتية:

١- ربط وتكامل مقياس الأداء المتوازن بأسلوبي القياس المرجعي والتكلفة المستهدفة.

٢- تحسين وتطوير مقياس الأداء المتوازن عن طريق إضافة أبعاد جديدة (الموردين- المنافسين- الرقابة- المعلومات- جهات التمويل- البيئة والمجتمع).

٣- استخدام أسلوب التحليل الهرمي في تطبيق مقياس الأداء المتوازن في محاولة تحديد دقيق لمقاييس الأداء المستخدمة في كل بعد من أبعاد مقياس الأداء المتوازن، وربط هذه المقاييس بأهداف واستراتيجية المنشأة، وكذلك تحديد الأهمية النسبية لكل بعد في تحقيق استراتيجية المنشأة وأيضًا الأهمية النسبية لكل مقياس في تحقيق أهداف واستراتيجية المنشأة.

ولتحقيق هذا الهدف فقد تناول البحث ثلاثة فصول وهي:

الفصل الأول: مقياس الأداء المتوازن بين الواقع الفعلي وسبل التطوير:

وتناول الباحث فيه عرض وتحليل الدراسات السابقة، ودراسة تحليلية لمقياس الأداء المتوازن والانتقادات الموجهة لمقياس الأداء المتوازن ومدى إمكانية تطويره للتغلب على هذه الانتقادات ولتحسين الأداء الكلي للشركات، وتدعيم قدرتها التنافسية.

وقد توصل الباحث من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة إلى أوجه الاتفاق والاختلاف بين دراسته والدراسات السابقة.

ومن خلال عرض الانتقادات الموجهة لمقياس الأداء المتوازن قد توصل الباحث إلى سبل تطوير مقياس الأداء المتوازن وهي:

- تكامله مع أسلوبي القياس المرجعي والتكلفة المستهدفة.
- إضافة أبعاد جديدة لمنظومة مقياس الأداء المتوازن.
- استخدام أسلوب التحليل الهرمي في تطبيقه.

الفصل الثاني: الإطار المقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن بهدف تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية:

سعى الباحث في هذا الفصل إلى اقتراح إطار محاسبي لتطوير مقياس الأداء المتوازن، وذلك من خلال تكامله مع أسلوب القياس المرجعي وأسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب التحليل الهرمي، وإضافة الأبعاد الجديدة إلى منظومة القياس المتوازن للأداء. ويهدف هذا الإطار إلى تدعيم قدرة هذه الأساليب مجتمعة في تحسين الأداء الكلي للشركة وتقوية مركزها التنافسي.

اقترح الباحث في هذا الفصل إطار محاسبي يشتمل على مجموعة من الخطوات المترابطة والمتتابعة، حيث أن كل خطوة تعتبر بمثابة الخطوة القائدة للخطوة التي تليها، **وهذه الخطوات هي:**

- **الخطوة الأولى:** صياغة رسالة المنشأة.
- **الخطوة الثانية:** ترجمة رسالة المنشأة إلى أهداف.
- **الخطوة الثالثة:** تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة (تحليل SWOT)
- **الخطوة الرابعة:** تحديد الاستراتيجية التنافسية للمنشأة.
- **الخطوة الخامسة:** التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوبي القياس المرجعي والتكلفة المستهدفة لتطبيق استراتيجية المنشأة.
- **الخطوة السادسة:** التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب التحليل الهرمي (AHP) للربط بين رسالة وأهداف واستراتيجية المنشأة واشتقاق مجموعة من المقاييس لمتابعة تطبيق الاستراتيجية.
- **الخطوة السابعة:** تقييم الأداء.
- **الخطوة الثامنة:** تقويم الأداء.

كما تناول الباحث في هذا الفصل دور الإطار المقترح في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية، والتحديات التي تواجه تطبيق الإطار المقترح والاعتبارات الواجب توافرها لنجاح تطبيقه، ودور المحاسب الإداري في تطبيق الإطار المقترح.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية:

قام الباحث في هذا الفصل بإجراء دراسة تطبيقية على الشركة المصرية القابضة للبتروكيماويات والشركات التابعة لها، وذلك بهدف استقصاء الآراء بشأن أهمية تطبيق كل من(مقياس الأداء المتوازن، أسلوب القياس المرجعي، وأسلوب التكلفة المستهدفة) في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للشركة.

وتحديد أهمية التكامل بين هذه الأساليب في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية للشركة مقارنة بتطبيق كل هذه الأساليب بشكل منفصل.

وكذلك تحديد الأهمية النسبية للأهداف الاستراتيجية لأبعاد مقياس الأداء المتوازن في تحقيق استراتيجية التميز للشركة، وأيضاً تحديد الأهمية النسبية لبعض المقاييس المستخدمة في مقياس الأداء المتوازن في تحقيق الهدف الاستراتيجي لكل بُعد.

وتناول الباحث في هذا الفصل اختبار فروض الدراسة وتطبيق النموذج المقترح للربط بين أسلوب التحليل الهرمي (AHP) ومقياس الأداء المتوازن (BSC) لإجراء الترتيب التفضيلي لمقاييس الأداء.

٢/٤ نتائج البحث:

في سبيل تحقيق هدف البحث واختبار مدى قبول أو رفض فروضه فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

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

ويوجد اختلاف في أهمية كل أسلوب من هذه الأساليب، حيث احتل مقياس الأداء المتوازن المرتبة الأولى بأهمية نسبية قدرها 89.425% ويليه أسلوب القياس المرجعي بأهمية نسبية قدرها 83%، ثم أسلوب التكلفة المستهدفة بأهمية نسبية قدرها 78.015%.

٢- الأهمية النسبية لتطبيق التكامل بين مقياس الأداء المتوازن، أسلوب القياس المرجعي، وأسلوب التكلفة المستهدفة أكبر من الأهمية النسبية لتطبيقهم بشكل منفصل في تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية، حيث احتل التكامل بين تلك الأساليب المرتبة الأولى بأهمية نسبية قدرها 96.46%.

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

كما تمكن الباحث من خلال تطبيق أسلوب التحليل الهرمي، من إجراء ترتيب تفضيلي للأهداف الاستراتيجية العشرة المقترحة لأبعاد مقياس الأداء المتوازن وفقًا لأهمية كل هدف في تحقيق استراتيجية التميز، حيث جاء هدف تعظيم الربحية في المستوى الأول، وجاء هدف تحقيق الإفصاح والشفافية في المستوى العاشر والأخير.

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

كما تمكن الباحث من خلال تطبيق أسلوب التحليل الهرمي، من إجراء ترتيب تفضيلي لمقاييس الأداء المقترحة، حيث جاء مقياس العائد على الاستثمار في المستوى الأول، وجاء مقياس عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة في المستوى الأخير.

فيمكن إجراء تصنيف كمي للأعداد الكبيرة للمؤشرات المعنية بقياس وتقييم الأداء من خلال أسلوب التحليل الهرمي، بحيث يتم الاختيار المناسب لعدد محدود من هـذه المؤشـرات لإنجاز عملية القياس والتقييم بشكل أفضل.

٥- إن تصميم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن هي عملية مرنة بحيث تتناسب تمامًا مع احتياجات الشركة من عملية التقييم.

ويرى الباحث أن كلاً من بعد (الموردين- المنافسين- الرقابة- المعلومات- جهـات التمويل- البيئة والمجتمع) أبعاد هامة يجب أن يتضمنها مقياس الأداء المتوازن.

٦- يمكن تطبيق الإطار المحاسبي المقترح لتطوير مقياس الأداء المتـوازن فـي المنشـآت الصناعية بهدف تحسين الأداء وتحقيق الميزة التنافسية.

□

٣/٤ توصيات البحث:

بعد استعراض خلاصة ونتائج البحث فإن الباحث يوصي بما يلي:

١- تطبيق الإطار المحاسبي المقترح لتطوير مقياس الاداء المتوازن بتكامله مع (أسلوب القياس المرجعي- أسلوب التكلفة المستهدفة- أسلوب التحليل الهرمي) في المنشآت الصناعية المصرية بما يساعد على تحسين أداء هذه المنشآت وتقوية مركزها التنافسي.

٢- ضرورة مراعاة الاعتبارات الأساسية الواجب توافرها لنجاح تطبيق الإطار المقترح، **ومن أهمها:**

- لابد وأن يتواجد في المنشأة فريق عمل يعمل على تحقيق أهداف الإطار المقترح، وتطبيق كلاً من مقياس الأداء المتوازن وأسلوب التكلفة المستهدفة وجمع معلومات عن المنافسين لتطبيق أسلوب القياس المرجعي.
- ضرورة عمل قاعدة بيانات للمنشأة تكون شاملة لكافة المعلومات الخاصة بالمنشأة، حيث أن الأساليب الحديثة في إدارة الشركات تتطلب وجود بيانات عن كافة أوجه النشاط بالشركة.
- تأهيل كوادر قادرة على تصميم واستخدام بطاقة الأداء المتوازن المناسبة للشركة، حيث لابد من امتلاك إدارة الشركة للقدرة والخبرة على استخدام نتائج بطاقات الأداء المتوازن لتحقيق التحسين المستمر للأداء، لذلك لا يتوقف الأمر عند تصميم بطاقات الأداء المتوازن، بل الأهم من ذلك هو الاستخدام والتطبيق السليم لنتائج هذا الأسلوب.
- التدرج في عمليات تطبيق الإطار المقترح، فيمكن تطبيقه على قسم معين، أو فرع معين من فروع الشركة حتى يمكن تعميم التجربة على الشركة ككل بعد الاستفادة من نتائج التطبيق المحدود.
- يجب أن يصمم الإطار المقترح لمقياس الأداء المتوازن بطريقة تجعله مرناً، بحيث يمكن تعديل المقاييس كلما لزم الأمر. وذلك وفقًا لأكثرها فعالية في قياس وتقييم الأداء، وتحقيق الحماس المطلوب لدى العاملين من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

٣- تطوير دور المحاسب الإداري بالمنشأة ومساعدته في القيام بدور رائد في رصد ورقابة وتقييم الأداء بكل الشركة وحتى يقود الطريق نحو تطبيق الإطار المقترح لمقياس الأداء المتوازن.

٤- أن تشتمل القوائم المالية المعلنة على بيانات (فعلية ومستهدفة) عن مدى تحقيق استراتيجية المنشأة والأهداف الاستراتيجية الفرعية المتمثلة في أبعاد مقياس الأداء المتوازن، على أن يكون ذلك في صورة بيانات تكميلية لتلك القوائم، ويمكن لإدارة المنشأة أن تقوم بعرض تلك البيانات الخاصة بتقييم الأداء ضمن تقرير مجلس الإدارة السنوي.

٥- استخدام برامج جاهزة لأسلوب القياس المتوازن للأداء تساعد في تطبيقه في المنشآت الصناعية، ويرى الباحث ضرورة الاستفادة من تجارب بعض الشركات المصرح لها بإنتاج تلك البرامج مثل:

- Oracle BSC
- QBR Scorecard
- Pilot BSC

٦- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث العلمية في المجالات التالية:

- تطوير مقياس الأداء المتوازن باستخدام بعض الأساليب الرياضية وعلى الأخص أسلوب تحسين تحليل البيانات (DEA).
- التكامل بين مقياس الأداء المتوازن وأسلوب "ستة سيجما- Six Sigma".
- دراسة العلاقة بين تطبيق مقياس الأداء المتوازن وأسعار أسهم المنشأة في بورصة الأوراق المالية.
- استخدام مقياس الأداء المتوازن في تخطيط ورقابة أداء الوحدات الحكومية أو المؤسسات غير الهادفة للربح.