

**اثر علاقات السبب والنتيجة على تطبيق بطاقة
الأداء المتوازن**

أ.د. نصيف جاسم الجبوري

قسم الحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

م.د. مهند محمد المظفر

قسم الحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة

اثر علاقات السبب والنتيجة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

أ.د. نصيف جاسم الجبوري
م.د. مهند محمد المظفر

Effect Relationships of Cause and Effect on the Application of the Balanced Scorecard

Proff.Dr. Nussief J.Aljobory
lecture. Dr. Muhaned Muhammed

ABSTRACT

Strategic performance measurement systems (SPMS) gaining great importance in the organizations, because it means the sensitive sensor which is used by these organizations to reach their goals. This importance lead to focus of thousands studies to present and develop many tools for measurement, among these tools, Balanced Scorecard the most prominent and the most frequently used. This tool characterized by its ability to link performance measures with organization`s strategy on the one hand, and give a complete and acceptable picture to all stakeholders on the other. In spite of this importance, some researchers have neglected one of the most important components of balanced scorecard, which are the relationships between its perspectives, so it was necessary to shed light on this matter.

أثر علاقات السبب والنتيجة على تطبيق

بطاقة الأداء المتوازن

- المجلد الثامن
- العدد السادس عشر
- أيار ٢٠١٦
- استلام البحث: ٢٠١٤/٥/١٨
- قبول النشر: ٢٠١٤/٩/٢

أ.د.نصيف جاسم الجبوري
م.د.مهنا محمد المظفر

المستخلص

تكتسب نظم قياس الاداء الاستراتيجي اهمية كبيرة بالنسبة للمنظمة، فهي وسيلة الاستشعار التي تتحسس من خلالها المنظمة طريقها الذي تسلكه للوصول الى اهدافها. هذه الاهمية جعلت من نظم قياس الاداء محورا لآلاف الدراسات التي قدمت وطورت العديد من ادوات القياس، والتي من ابرزها واكثرها استخداما بطاقة الاداء المتوازن. اذ امتازت هذه البطاقة، ومن خلال مكوناتها والية عملها، بقدرتها الكبيرة على ربط مقاييس الاداء باستراتيجية المنظمة من جهة، واعطاء صورة متكاملة ومقبولة لكل اصحاب المصالح من جهة اخرى. وعلى الرغم من هذه الاهمية لبطاقة الاداء المتوازن، الا ان الملاحظ اهمال بعض الباحثين لاحد اهم مكونات بطاقة الاداء المتوازن وهو علاقات السبب والنتيجة بين مناظير البطاقة الاربعة، لذا كان لابد من تسليط الضوء على هذا الامر.

مقدمة :

لقد كان لظهور بطاقة الاداء المتوازن دور كبير في جذب الانتباه الى اهمية نظم قياس الاداء الاستراتيجي، ودورها الحيوي في دعم واسناد الادارة العليا لقيادة المنظمة باتجاه تحقيق اهدافها الاستراتيجية. ولعل اهم مظاهر هذا الاهتمام هو الزيادة الكبيرة في اعداد الشركات التي تبنت وتبنى هذه البطاقة، حتى اصبحت احدى الادوات المهمة للإدارة في وقتنا الحالي. الا ان هذه الاهمية وهذا الدور لن يكون فاعلا بلا تطبيق صحيح لبطاقة الاداء المتوازن، بل قد تعطي اثارا عكسية ان هي طبقت بطريقة تختلف عما صممت عليه. لذا فقد تناول هذا البحث اهم الاخطاء الشائعة في تطبيق بطاقة الاداء المتوازن، لدى اغلب الباحثين وكيف يمكن تجنبها، ولأجل ذلك اتبع الباحث المنهجية التالية:

١. مشكلة البحث:

يمكن تلخيص مشكلة البحث عن طريق السؤال التالي:

(هل يتسبب غياب علاقات السبب والنتيجة بين مناظير بطاقة الاداء المتوازن في التأثير على تطبيق هذه البطاقة؟)

وللإجابة عن هذا السؤال تطلب الامر ان يقوم الباحث بتوضيح مفهوم بطاقة الاداء المتوازن وطبيعتها ومكوناتها.

٢. هدف البحث:

يهدف البحث بشكل اساسي الى بيان قصور بعض الدراسات والبحوث في التطبيق الصحيح لبطاقة الاداء المتوازن، وتأثيرات ذلك على النتائج التي يتم التوصل لها. فبطاقة الاداء المتوازن تشكل بمجملها نظام، هذا النظام يتكون من مكونات متعددة لكل منها دوره المحدد، الذي ان غاب لأي سبب كان فان هذا النظام يفقد توازنه ويختل عمله، ولعل أهم هذه العناصر هو الترابط المنطقي بين مكونات بطاقة الأداء المتوازن والتي تُكسب هذه البطاقة دورها الحقيقي، وافضليتها على بقية ادوات القياس الاستراتيجي.

٣. أهمية البحث:

يتناول اغلب الباحثين بطاقة الاداء المتوازن باعتبارها مجرد اداة قياس تتكون من مجموعة من المقاييس الموزعة على اربعة مناظير، دون الالتفات الى اهمية الربط بين هذه المقاييس بعلاقات السبب والنتيجة، لذا تأتي اهمية هذا البحث في تسليط الضوء على دور العلاقات المنطقية بين هذه المقاييس، من خلال بيان كيفية نشوء بطاقة الاداء المتوازن وتطورها الى ما وصلت اليه اليوم، وكذلك الية عملها والدور الذي تؤديه في توجيه وادارة المنظمة نحو تحقيق اهدافها الاستراتيجية، في ظل بيئة تتسم بالديناميكية والتغير المستمر.

ثانيا: نشأة بطاقة الأداء المتوازن:

لا يمكن القول باي حال من الاحوال ان بطاقة الاداء المتوازن التي قدمها كل من Kaplan & Norton في سنة 1992 هي البداية الاولى نحو التحول الى المقاييس غير المالية في نظم قياس الاداء، اذ ان هناك الكثير من المحاولات التي ادركت اهمية المقاييس غير المالية وسعت بالتالي الى ايجاد دور لها في نظم قياس الاداء. فقد اوضح Kaplan(2009) ان الجذور الاساسية لبطاقة الاداء المتوازن انما تعود الى الدراسة التي قام بها مجموعة من العاملين في شركة جنرال الكتريك (General Electric) في خمسينيات القرن الماضي لتطوير مقاييس الاداء الخاصة بوحدات الاعمال اللامركزية لهذه الشركة (GE's decentralized business units) وقد اوصى فريق العمل بان اداء القسم يمكن ان يقاس بمقياس مالي واحد وسبعة مقاييس غير مالية هي كما يلي:

١. الربحية (تقاس بالدخل المتبقي residual income)

٢. الحصة السوقية Market Share

٣. الانتاجية Productivity

٤. قيادة المنتج Product Leadership

٥. المسؤولية العامة Public responsibility (السلوك القانوني والاخلاقي، والمسؤولية تجاه اصحاب المصالح مثل حملة الاسهم والموردين والموزعين والمجتمع)

٦. تطوير الافراد Personnel Development

٧. توجهات الافراد العاملين Employee Attitudes

٨. الموازنة بين الاهداف قصيرة الاجل والاهداف طويلة الاجل Balance Between Short-range and Long-rang Objectives

ويمكن ان نرى (والحديث هنا لـ Kaplan (2009)) جذور بطاقة الاداء المتوازن في هذه المقاييس الثمانية، فالمنظور المالي يتمثل بالمقياس (أ)، ومنظور الزبون يتمثل بالمقياس (ب)، ومنظور العمليات يتمثل بالمقاييس (ت)، (ث)، (ج)، ومنظور التعلم والنمو يتمثل بالمقاييس (ح) و (خ)، اما المقياس (د) فيمثل توجه بطاقة الاداء المتوازن في تشجيع المديرين على ايجاد حالة التوازن بين الاهداف القصيرة الاجل وطويلة الاجل.

ولم يكتف الباحثان بما قدمته دراسة شركة GE وانما استفادا من ابرز الدراسات التي ظهرت بعد ذلك، وقد حدد Kaplan ثلاث دراسات رئيسة هي دراسة Simon ودراسة Drucker ودراسة Anthony والتي اوضح مساهمات كل منها في بطاقة الاداء المتوازن كما يلي (Kaplan, 2009):

لقد قدم Simon ومجموعة من الباحثين الى كلية الادارة الصناعية في Carnegie Institute of Technology (والذي اصبح بعد ذلك Carnegie-Mellon University دراسة يبين من خلالها دور المعلومات المالية وغير المالية في الاجابة عن ثلاثة انواع من الاسئلة هي:

- اسئلة بطاقة العلامات (Scorecard Questions): " هل انا اعمل بصورة جيدة او غير جيدة؟"

- اسئلة توجيه الانتباه (Attention-directing Questions): "الى اي المشاكل يجب ان انظر؟"
- اسئلة حل المشكلة (Problem-solving Questions): بوجود عدة طرق لأداء العمل، اي من هذه الطرق هو الافضل؟"

وهذه الدراسة ربما تكون الاولى التي قدمت مصطلح Scorecard في مجال ادارة الاداء، اي ان ايجاد بطاقة درجات تحدد مستوى اداء المنظمة في اتجاهات متعددة، كما يظهر في تنوع الاسئلة المطروحة، واستخدام هذه البطاقة في اعطاء تصور كلي عن المنظمة لم تكن تصوراً جديداً وإنما ظهر من مدة سابقة.

اما بالنسبة لـ Peter Drucker فقد قدم مبدأ الادارة بالأهداف Management by Objectives في كتابه (1954) The Practice of Management وأكد على ان كل العاملين يجب ان تكون لديهم اهداف شخصية للأداء، هذه الاهداف يجب ان تتناسق بشكل كبير مع استراتيجية المنظمة. وهو الامر الذي مهد لتحقيق الاستعداد الاستراتيجي للمنظمة، وساعد في وضع البذرة الاولى لجعل المنظمة ذات توجه استراتيجي.

وفي منتصف الستينات من القرن الماضي استند Robert Anthony الى دراسات Simon ووضع ثلاثة انواع من النظم هي التخطيط الاستراتيجي والرقابة الادارية والرقابة التشغيلية، وقد عرف التخطيط الاستراتيجي بأنه " عملية اتخاذ القرار المرتبطة بتحديد الاهداف وتغيير هذه الاهداف والقرارات المرتبطة بالموارد المستخدمة للوصول الى تلك الاهداف، والقرارات المرتبطة بالسياسات التي تتحكم بعملية الحصول واستخدام وتوزيع تلك الموارد" (Anthony, 1965, p.16)

وقد اوضح Anthony ان التخطيط الاستراتيجي يعتمد على تقدير علاقات السبب والنتيجة بين مجموعة من الافعال والنتيجة المطلوبة" وهو ما يتطابق مع الخارطة الاستراتيجية في بطاقة الاداء المتوازن، الا ان Anthony توصل الى انه بسبب صعوبة

توقع مثل هذه العلاقة فان التخطيط الاستراتيجي هو فن وليس علماً. اما بالنسبة للرقابة الادارية فقد بين Anthony انها تعتمد بصورة كبيرة على الهيكل المالي للمنظمة الا في بعض الاستثناءات القليلة، في حين ان هناك مقاييس كمية مثل الحصة السوقية ومقاييس الانتاجية وغيرها تكون مفيدة للمنظمة. اما بالنسبة للقسم الثالث وهي الرقابة التشغيلية فان المعلومات الخاصة بها في الغالب غير مالية على الرغم من ان بعض المعلومات تظهر بشكل مالي.

مما تقدم يمكن ادراك مدى تأثر بطاقة الاداء المتوازن بالدراسات السابقة التي قدمت الاساس والقاعدة التي استند اليها كل من Kaplan & Norton في اعداد وتقديم وحتى تطوير هذه الاداة بالشكل الذي نراها عليه اليوم، وبالتأكيد فان Kaplan & Norton لم يستبعدا التجارب والدراسات الاخرى التي ساهمت في تعزيز وتطوير هذه الاداة مثل التجربة اليابانية في الادارة ونظرية اصحاب المصالح لـ (Atkinson, et al. (1997). كل تلك الدراسات وضعوها نصب اعينهم حينما قاما بدراسة ١٢ شركة كبيرة لمدة عام كامل، وادركا من خلال اللقاءات التي تمت مع المدراء التنفيذيين على اهمية الجمع بين المقاييس المالية وغير المالية وهو ما قدموه من خلال بطاقة الاداء المتوازن التي عرفوها بانها " مجموعة من المقاييس التي تعطي مديري الادارات العليا نظرة سريعة وشاملة حول المنظمة" وهي تتضمن المقاييس المالية التي تبين نتائج النشاطات التي تمت فعلا، بالإضافة الى المقاييس التشغيلية المتعلقة برضا الزبون والعمليات الداخلية والنمو والتعلم، والتي تقود الى الاداء المالي المستقبلي (Kaplan & Norton, 1992).

على اساس هذا التنوع في المقاييس المستخدمة واعطاء الاهمية الحقيقية لكل مقياس من هذه المقاييس، فقد سميت هذه الاداة ببطاقة الاداء المتوازن لأنها تفرض حالة التوازن في استخدام مقاييس الاداء المالية وغير المالية لتقييم الاداء قصير الاجل وبالإضافة الى تقييم الاداء طويل الاجل في تقرير واحد، فهي تخفض من تركيز المدراء على قياس الاداء المالي

قصير الاجل، وتزيد اهتمام هؤلاء المدراء بقياس الأداء غير المالي مثل جودة المنتج ورضا الزبون، اذ ان قياس الاداء غير المالي يوضح التغيرات التي تقوم بها المنظمة على المدى الطويل، والمنافع المالية لتلك التغيرات طويلة الامد، والتي ربما لا تظهر مباشرة في الإيرادات قصيرة الاجل، لذا فان التطورات الكبيرة في المقاييس غير المالية عادة تشير الى قدرة المنظمة على تكوين قيمة اقتصادية مستقبلية (Horngren, et al., 2012). ونتيجة لهذه التطورات في المقاييس غير المالية، فان بطاقة الاداء المتوازن تمكن المنظمة من توظيف نظام قياس اداء يرتكز على الاستراتيجية، وهذا النظام يوجه انتباه المدراء الى عوامل النجاح الحاسمة، وفي نفس الوقت يكافئ هؤلاء المدراء على انجازهم لتلك العوامل (Blocher, et al., 2010)، وبذلك فان بطاقة الاداء المتوازن هي ليست نظام يتضمن اطار عمل يوفر مقاييس الاداء فقط ولكن يساعد المخططين ايضا في تشخيص ما يجب ان يفعلوه ويقيسوه وهي بذلك تمكن المدراء التنفيذيين من تحقيق الانجاز الحقيقي لاستراتيجياتهم (Grigoroudis, et al., 2012)

لقد اكتسبت بطاقة الاداء المتوازن اهمية كبيرة نتيجة تقديمها حلول هي اقرب الى واقع المنظمات وبالتالي لم تجد هذه المنظمات صعوبة كبيرة في تطبيق هذه الاداة. فكل المدراء يدركون اهمية المقاييس المستخدمة تأثيرها في الاداء، الا ان من النادر ان يعتقد هؤلاء المدراء ان القياس هو جزء جوهري من استراتيجيتهم (Kaplan & Norton, 1993)، هذا الامر ادخل تغييرا جوهريا في المفاهيم الخاصة بنظم قياس الاداء، فبطاقة الاداء المتوازن وضعت الاستراتيجية والرؤية في مركز عملها وليس الرقابة، فهي تضع الاهداف وتفترض ان الافراد سوف يتبنون السلوكيات ويتخذون الاعمال الضرورية للوصول الى تلك الاهداف، ثم تصمم المقاييس لدفع الافراد نحو تحقيق الرؤية العامة للمنظمة، لذا فان الادارة العليا يمكن ان تعرف ما هي النتائج التي يجب الوصول اليها ولكنها لا يمكن ان تخبر العاملين كيف يمكن ان ينجزوا تلك النتائج بالضبط وذلك بسبب التغيير المستمر للظروف التي يعمل بها

الافراد (Kaplan & Norton, 1992). وقد ترتب على هذا الامر ان لا تكون بطاقة الاداء المتوازن نموذجاً عاماً يمكن ان يطبق في كل المنظمات اوحى في قطاع معين، فظروف السوق المختلفة واستراتيجيات المنتج والبيئة التنافسية تتطلب بطاقات اداء مختلفة، اي ان على كل منظمة ان تصمم البطاقة الخاصة بها والتي تتلائم مع المهمة التي تسعى لها واستراتيجيتها والتكنولوجيا التي تستخدمها والثقافة التي تحملها (Kaplan & Norton, 1993)، ولذلك نجد ان كل بطاقة اداء متوازن تمتاز بخصوصية تتبع من طبيعة المنظمة والبيئة التي تعمل بها.

وفي اطار تعليقم للانتشار الواسع لبطاقة الاداء المتوازن، وتبينها من قبل الكثير من المنظمات فقد اجاب Kaplan & Norton(2001a) على ذلك بالنقاط التالية:

١. النظم السابقة التي تضمنت المقاييس غير المالية استخدمت هذا النوع من المقاييس على شكل مجموعات من القوائم تشبه الى حد بعيد قوائم الفحص Checklist، الهدف منها ان يقوم المدراء بمتابعة وتطوير نظام شامل من عمليات القياس المترابطة. اما بطاقة الاداء المتوازن فإنها تؤكد على ارتباط القياس بالاستراتيجية (Kaplan & Norton, 1993)، وعلاقات السبب والنتيجة التي تصف الفرضيات الاساسية للاستراتيجية (Kaplan & Norton, 1996b) والارتباط القوي بين نظام القياس والاستراتيجية يحول دور المقاييس غير المالية من قائمة فحص checklist تشغيلية الى نظام شامل لتطبيق الاستراتيجية (Kaplan & Norton, 1996a)

٢. بطاقة الاداء المتوازن تعكس طبيعة التغيير في التكنولوجيا والميزة التنافسية في العقود الاخيرة للقرن العشرين. ففي العصر الصناعي للقرن ١٩ واغلب القرن ٢٠ كانت المنظمات تحقق الميزة التنافسية من خلال استثمار وادارة الموجودات الملموسة مثل المخزون والمصانع والمعدات وغيرها، وفي ذلك الوقت كانت المقاييس المالية كافية لتسجيل الاستثمارات في قائمة المركز المالي للمنظمة، كما ان قائمة الدخل يمكن ان

تتضمن المصاريف المرتبطة باستخدام تلك الموجودات الملموسة لتحديد الإيرادات والأرباح، ولكن مع نهاية القرن العشرين فإن الموجودات غير الملموسة أصبحت مصدراً رئيساً للميزة التنافسية، ومن الواضح أن استراتيجيات تكوين القيمة تحولت من إدارة الموجودات الملموسة إلى استراتيجيات مستندة إلى المعرفة والتي تكوّن وتوظف موجودات المنظمة غير الملموسة، وهذه الموجودات غير الملموسة تتضمن علاقات الزبون، وابتكار المنتجات والخدمات، والعمليات التشغيلية ذات الجودة والاستجابة العالية، والمهارات والمعرفة التي تمتلكها قوى العمل، وتكنولوجيا المعلومات التي تدعم القوى العاملة والتي تربط المنظمة بزيائنها ومجهزتها، والمناخ التنظيمي الذي يشجع على الإبداع وحل المشاكل والتحسين. ولأن المنظمات كانت غير قادرة على قياس موجوداتها غير الملموسة، بالتالي فإنها غير قادرة على إدارة ما لا تستطيع أن تصفه أو أن تقيسه.

بالإضافة إلى ما تقدم فإن هناك سبباً جوهرياً آخر لتفضيل استخدام بطاقة الأداء المتوازن على بقية الأدوات الاستراتيجية الأخرى، هذا السبب يرتبط بالاختلاف الكبير في الية عمل بطاقة الأداء المتوازن من جهة، وبقية الأدوات الاستراتيجية من جهة أخرى. فكل الأدوات الاستراتيجية السابقة تحدد مجموعة من المقاييس الاستراتيجية من وجهة نظر المنظمة ومن ثم تقوم بتوزيع هذه المقاييس في مجموعات ضمن المستوى الإداري الواحد أو المستويات الإدارية المتتابعة، وبعد ذلك تربط هذه المجموعات مع بعضها بعلاقات تضمن تكاملها للوصول إلى رؤية شاملة لأداء المنظمة الاستراتيجي، أي أن هذه النظم وعلى الرغم من استخدامها للمقاييس المالية وغير المالية، إلا أن اختيار هذه المقاييس يركز على وجهة نظر المنظمة لهذه المقاييس، بعكس الية عمل بطاقة الأداء المتوازن التي أخذت بنظر الاعتبار وجهات نظر مختلف الأطراف التي ترتبط وتتعامل مع المنظمة. فقد بنيت هذه البطاقة أساساً على ما يمكن أن يطرحه كل طرف من أصحاب المصالح حول وضع المنظمة الاستراتيجي، وهو ما أعطاها قدرة أكبر على الوصول إلى

القبول المطلوب من تلك الاطراف، نتيجة تبنيتها وجهات نظرهم من غير فرض وجهة نظر المنظمة عليهم. ونتيجة لذلك فقد اكتسبت بطاقة الاداء المتوازن صفة ووظيفة ودور اكبر بكثير من مجرد كونها اداة قياس للأداء. فقد اصبحت اليوم نظاماً متكاملًا ينجز ثلاث وظائف اساسية في المنظمة: نظام قياس ونظام ادارة استراتيجية واداة توصيل (Striteska & Spickova, 2012)

ثالثاً: مكونات بطاقة الاداء المتوازن

تتكون بطاقة الاداء المتوازن من اربعة مناظير مختلفة تمثل الزوايا الاربعة التي يمكن النظر من خلالها الى اداء المنظمة. وهي توفر اجابات عن أربعة اسئلة اساسية هي (Kaplan & Norton, 1992) :

- كيف ينظر الزبون لنا؟ (منظور الزبون)
- كيف يجب ان نتفوق؟ (المنظور الداخلي)
- هل يمكن ان نستمر في تحسين وتكوين القيمة؟ (منظور الابداع والتعلم)
- كيف ننظر الى حملة الاسهم؟ (المنظور المالي)

الاجابة عن هذه التساؤلات تمكن بطاقة الاداء المتوازن من تخفيض مستوى العشوائية في اختيار مقاييس الاداء، وذلك من خلال تحديد زوايا معينة لقياس الاداء وكذلك تحديد المقاييس الاكثر اهمية في كل زاوية من تلك الزوايا، هذه الزوايا هي المنظور الذي يتم رؤية الاداء من خلاله. اذ تشتق مقاييس الاداء الخاصة بكل منظور من رؤية واستراتيجية واهداف المنظمة، وهذه المقاييس يجب ان توازن بين مقاييس النتيجة (Lag Measures) والتي تقيس النتائج من الجهود الماضية (مثل ربحية الزبون) ومقاييس المسببات (Lead Measures) وهي العوامل التي تقود الاداء المستقبلي (مثل ساعات تدريب العاملين)، وبين المقاييس الموضوعية (Objective Measures) وهي تلك المقاييس التي يمكن قياسها والتحقق والتثبت منها (مثل الحصة السوقية) والمقاييس الذاتية (Subjective Measures) وهي تلك المقاييس الاقل

قابلية على القياس والاكثر اعتمادا على الحكم الشخصي (مثل قابليات العاملين)، وبين المقاييس المالية (Financial Measures) وهي تلك المقاييس التي يعبر عنها بمصطلحات مالية (مثل كلفة الوحدة الواحدة) والمقاييس غير المالية (Nonfinancial Measures) وهي تلك المقاييس التي لا تستخدم الوحدات النقدية للتعبير عنها (مثل عدد الزبائن غير الراضين)، وبين المقاييس الخارجية (External Measures) وهي تلك التي ترتبط بالزبائن واصحاب المصالح (مثل رضا الزبون والعائد على الاستثمار) والمقاييس الداخلية (Internal Measures) وهي تلك المقاييس التي ترتبط بالعمليات والقابليات التي تولد قيمة للزبون واصحاب المصالح (مثل كفاءة العمليات ورضا العاملين) ، (Hansen & Mowen, 2007). وفيما يلي المناظير الاربعة التي حددها (Kaplan & Norton(1992):

1. منظور الزبون: كيف ينظر الزبون لنا؟ Customer Perspective

لقد شكل الزبون خلال العقود الاخيرة الماضية مركز اهتمام كل المنظمات على اختلاف انواعها، وتحولت اهدافها من تقديم سلعة او خدمة جيدة الى زيادة القيمة المقدمة الى الزبون. لذا اصبح السؤال المطروح هو: كيف تؤدي المنظمة اعمالها من وجهة نظر الزبون؟ ومن ثم فان اجابة هذا السؤال تصبح من اهم اولويات الادارة العليا. واهتمامات الزبون هذه يمكن ان تقع في اربعة مجالات هي الوقت، والجودة، والاداء والخدمة، والكلفة. فالوقت يشير الى المدة الزمنية التي تحتاجها المنظمة لتلبية متطلبات واحتياجات الزبون، وهذه الاحتياجات قد تتمثل بسلع وخدمات موجودة حاليا وبالتالي فان المقياس المرتبط بهذا المجال تكون الفترة الزمنية من تاريخ طلب الزبون الى تاريخ تلبية طلب هذا الزبون، اما بالنسبة للسلع والخدمات الجديدة فتتمثل المدة التي تتطلبها للدخول الى السوق. اما الجودة فتقاس من خلال مستوى العيوب التي يحددها الزبون، وكذلك التسليم في الوقت المحدد. وبالنسبة لمزيج الاداء والخدمات فتقيس كيف ان منتجات او خدمات المنظمة تساهم في خلق القيمة لزيائنها. بالإضافة الى المقاييس السابقة فان المنظمة يجب ان تراقب مستوى الكلفة لمنتجاتها.

٢. منظور العمليات الداخلية: كيف يجب ان نتفوق؟ Internal Business Perspective

على الرغم من اهمية المقاييس المستندة الى الزبون، الا ان هذه المقاييس يجب ان تترجم الى مقاييس تحدد ما يجب ان تقوم به المنظمة داخليا لتلبية توقعات زبائننا. والاداء المتفوق تجاه الزبون يشق بالتاكيد من العمليات والقرارات والافعال التي تحدث داخل المنظمة، لذا فان المدراء بحاجة الى التركيز على تلك النشاطات الداخلية المهمة والتي تمكنهم من تلبية احتياجات الزبائن.

٣. منظور الابداع والتعلم: هل يمكن ان نستمر في تحسين تكوين القيمة؟

Innovation and Learning Perspective

ان مقاييس الزبون والعمليات الداخلية في بطاقة الاداء المتوازن تحدد العوامل التي تعتبرها المنظمة الاكثر اهمية للنجاح التنافسي، ولان اهداف النجاح متغيرة، فان هذا الامر يتطلب من المنظمة ان تكون مستمرة في تحسين منتجاتها وعملياتها الحالية وان يكون لها القدرة على تقديم منتجات جديدة كليا وبقابليات اوسع. قابلية المنظمة على الابداع والتحسين والتعلم ترتبط بصورة مباشرة بقيمة المنظمة، وهذا يعني انه فقط من خلال القدرة على تقديم منتجات جديدة يمكن تكوين قيمة اكبر للزبون، ومن خلال تحسين الكفاءة التشغيلية بشكل مستمر يمكن للشركة اختراق اسواق جديدة وزيادة اليرادات والارباح وبالنتيجة زيادة القيمة بالنسبة لحملة الاسهم.

٤. المنظور المالي: كيف ننظر الى حملة الاسهم؟ Financial Perspective

مقاييس الاداء المالي تشير فيما اذا كانت استراتيجية المنظمة وتطبيقها وتنفيذها يساهم في تحسين الوضع الحالي، والذي عادة ما يظهر على شكل ربحية ونمو وزيادة القيمة بالنسبة لأصحاب المصالح. ان المنظور المالي هو النتيجة الاقتصادية للنشاطات التي تتخذها المنظمات الثلاثة الاخرى، وهذا يعني ان الاهداف والمقاييس لتلك المنظمات يجب ان يتم اختيارها لكي تحقق النتائج المالية المرغوبة، اذ يتضمن المنظور المالي ثلاثة اشكال

استراتيجية هي نمو الإيرادات، وتخفيض التكاليف، والاستخدام الأمثل للموجودات (Hansen & Mowen, 2006). أي أن على المنظمات أن تحدد كيف أن التحسينات في الجودة ومدة دورة حياة المنتج والاسبقية في التوقيت والتسليم في الوقت المحدد وتقديم المنتجات الجديدة سوف تقود إلى حصة سوقية أعلى وإلى هامش تشغيلي أعلى وإلى دوران موجودات أعلى أو أنها سوف تخفض المصاريف التشغيلية، والتحدي هنا هو في تعلم كيفية تصور مثل هذه العلاقة الواضحة بين العمليات المختلفة والمنظور المالي (Kaplan & Norton, 1992)

رابعاً. مراحل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

لتطبيق أي نظام أو برنامج لابد من تحديد عدد من الخطوات التي إن تم اتباعها سوف يتم الوصول إلى أفضل نتيجة لهذا التطبيق، هذه الخطوات تمثل التسلسل المنطقي لوضع هذا النظام في مكانه الصحيح وبالطريقة الصحيحة. إلا أن السؤال المطروح، هل يكفي أن يكون النظام جيداً وأن يكون في مكانه الصحيح وإن يوضع بالطريقة الصحيحة لضمان نجاح التطبيق؟ بالتأكيد إن الجواب لا، إذ يتطلب الأمر أن تتوفر أسس ومقومات عمل هذا النظام لضمان نجاحه.

لذا من أجل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يتطلب الأمر توفر عدد من المقومات التي تهيء بيئة المنظمة للتطبيق، ولعل أهم مقومات التطبيق والنجاح هو التزام الإدارة العليا تجاه هذا النظام وقيادتها له لضمان التطبيق الناجح والوصول إلى النتائج المرجوة منه، كما يتطلب الأمر أيضاً إجماع من المدراء على أهداف بطاقة الأداء المتوازن، والتزامهم بمبدأ التعاون والتنسيق من خلال تقسيم المدراء إلى أربعة مجموعات، كل مجموعة مسؤولة عن منظور، هذه المجموعات تحدد المقاييس لكل هدف ومصادر المعلومات لكل مقياس (Hornngren, et al., 2012)

بالإضافة الى ذلك يجب الاهتمام بالعوامل الضرورية لإسناد تطبيق بطاقة الاداء المتوازن مثل ادارة التغيير وادارة المشاريع وتطوير البنى التحتية لتكنولوجيا المعلومات وضمان الجودة وادارة المخاطر (Papalexandris, et al., 2005)، والتي تمثل عوامل جوهرية للتطبيق الناجح لبطاقاً لاداء المتوازن، اذ تعطي قدرة اكبر للمنظمة للتكيف مع التغيير الحاصل نتيجة تطبيق بطاقة الاداء المتوازن.

وبالتأكيد ان لم يكن هناك ادراك ووعي من العاملين في المنظمة تجاه طبيعة واهمية ودور هذا التغيير، فسواجه هذا التغيير مقاومة كبيرة من قبل هؤلاء العاملين، اما بسبب الجهل او عدم الدراية او الشعور بعدم المشاركة والاقصاء نتيجة اهمال دورهم في المنظمة. لذا يجب ان يتأكد المدراء من ان كل العاملين فهموا بطاقة الاداء المتوازن وعمليات هذه البطاقة، وان البطاقة بشكلها النهائي تم توصيلها الى كل العاملين، فمشاركة هذه البطاقة مع العاملين تسمح لهم مثلاً بفهم اسباب رضا او عدم رضا الزبون وتمكنهم من تقديم المقترحات لتحسين العمليات الداخلية مباشرة بهدف تحقيق رضا الزبون وتطبيق استراتيجيات المنظمة (Horngren, et al., 2012)، كل تلك الجوانب هي عوامل حاسمة في تطبيق بطاقة الاداء المتوازن يجب توافرها لضمان التطبيق السليم لهذه البطاقة.

لقد اختلفت الاساليب المنهجية في العديد من الدراسات التي سعت الى تطبيق بطاقة الاداء المتوازن سواء في طريقة تتابع هذه الخطوات او عددها او محتواها، وهذا الاختلاف ليس بالأمر السيء، فهو ناتج اما عن اختلاف في الرؤية تجاه بطاقة الاداء المتوازن او اختلاف في بيئة التطبيق او حتى اختلاف في مستوى ادراك دور واهمية وطبيعة هذه البطاقة. فعلى سبيل المثال فان (Letza(1996 استخدمت ست خطوات لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن، في حين ان (Ahn(2001 استخدمت ست مراحل لهذا التطبيق، اما (Brewer (2002 فقد اختار اربع خطوات للتطبيق، و (Lohman et al.(2004 استخدموا تسع خطوات للتطبيق. واخيراً فقد استخدم (Papalexandris, et al.(2005 ست مراحل كل

مرحلة تتضمن عدة خطوات وهذه الخطوات تشمل نوعين من النشاطات الاولى نشاطات جوهرية مباشرة تخص بطاقة الاداء المتوازن، والنوع الثاني يخص النشاطات الساندة التي تشكل القاعدة الاساسية لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن.

اما Kaplan & Norton(2008) فقد بنيا نظام ادارة شامل وموحد يبين بشكل واضح ارتباط صياغة وتخطيط الاستراتيجية بالتنفيذ التشغيلي يتكون من ست مراحل (الشكل رقم 1) هي:

المرحلة الاولى: صياغة الاستراتيجية: وذلك باستخدام مجموعة من الادوات الاستراتيجية مثل الرسالة والقيم والرؤية، والمنافسين الخارجيين، والاقتصاد، والتحليل البيئي، وبعض المناهج العلمية كقوى بورتر الخمس وغيرها.

المرحلة الثانية: التخطيط لاستخدام الاستراتيجية: مثل ادوات الخارطة الاستراتيجية وبطاقة الاداء المتوازن بالإضافة الى المبادرات والمقترحات الاستراتيجية.

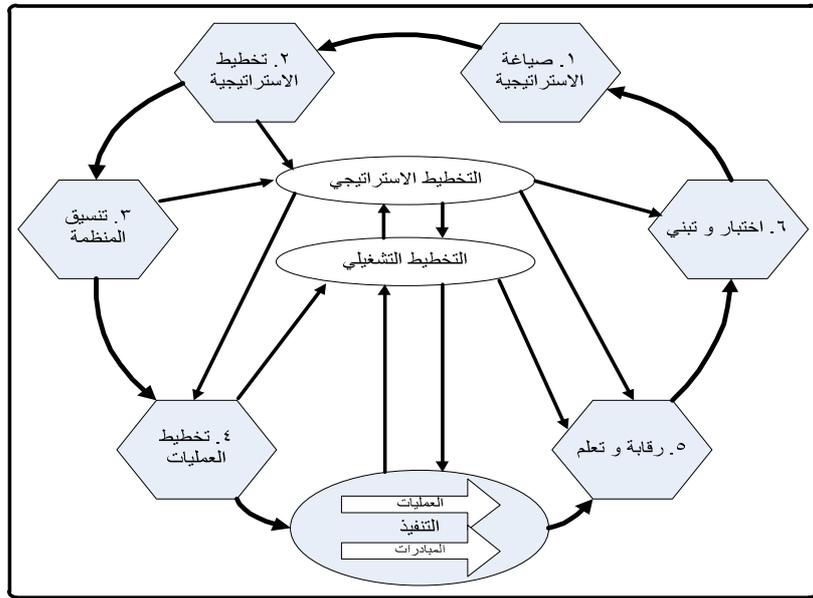
المرحلة الثالثة: تنسيق المنظمة مع الاستراتيجية: عن طريق ترتيب الخرائط الاستراتيجية وبطاقات الاداء الاستراتيجي لكل الوحدات التنظيمية، من خلال تنسيق العاملين بواسطة عملية التوصيل الرسمية، وبواسطة ربط اهداف وحوافز الافراد بالأهداف الاستراتيجية، يمكن ان نحري نوع من التنسيق بين المنظمة والاستراتيجية التي تتبناها.

المرحلة الرابعة: تخطيط العمليات: باستخدام ادوات مثل ادارة الجودة والعمليات، واعادة الهندسة، ومراقبة العمليات، واستمرارية تدفق التنبؤات، والتكاليف على اساس النشاط، وتخطيط طاقة الموارد، والموازنة المرنة.

المرحلة الخامسة: المراقبة والتعلم: عن طريق هذه المرحلة يتم مراقبة وتحليل كل ما يخص المشاكل، والمعوقات، والتحديات التي تواجه الاستراتيجية. هذه العملية توحد

المعلومات حول العمليات والاستراتيجية ليتم مراجعتها من خلال هيكل مصمم بعناية لإدارة اجتماعات خاصة بمراجعة هذه المعلومات.

المرحلة السادسة: اختبار وتكييف الاستراتيجية: باستخدام البيانات التي تم الحصول عليها من المرحلة السابقة، يمكن للمنظمة ان تقوم بتعديل وتكييف خططها الاستراتيجية وكذلك خططها التشغيلية وفقا لتلك البيانات.



الشكل (١)

نظام ادارة ارتباط الاستراتيجية بالتشغيل

Source: Kaplan, Robert S.;2009;"Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard", Handbook of Management Accounting Research, Edited by

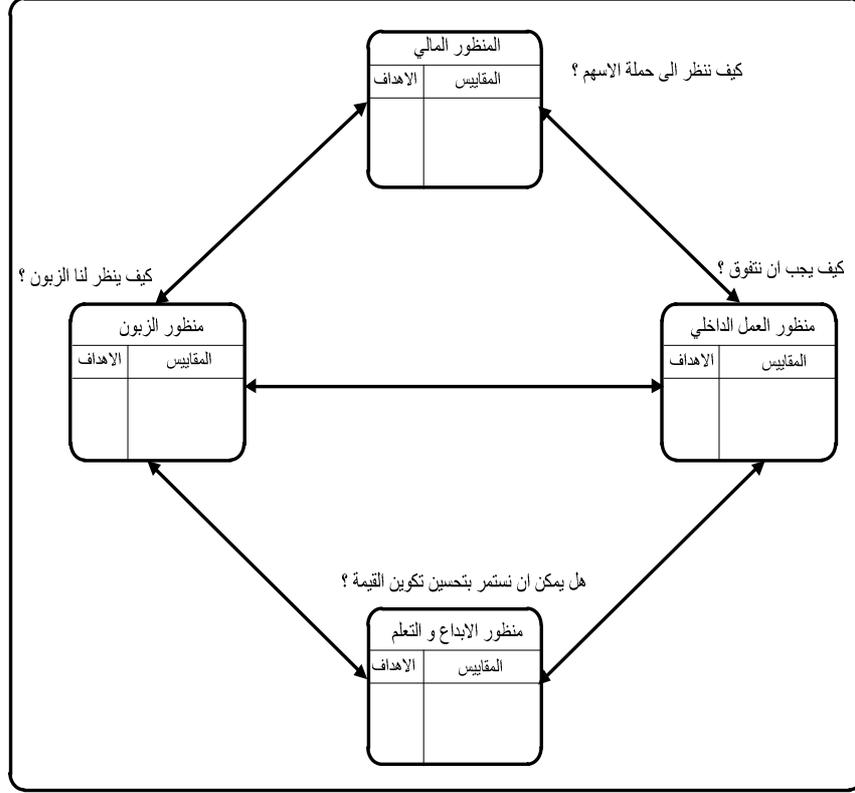
Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields,
Elsevier Ltd.

خامسا. مراحل تطور بطاقة الاداء المتوازن

ارتبطت بطاقة الاداء المتوازن باستراتيجية المنظمة من خلال تبني العديد من المقاييس ذات النظرة بعيد الامد، الا ان هذا الارتباط مر بمراحل عديدة شكلت مجموعها خط تطور ونسوج هذه الاداة بشكل شجع الكثير من المنظمات على تبنيها، ويمكن ان نميز اربع مراحل اساسية لبطاقة الاداء المتوازن:

١. بطاقة الاداء المتوازن كنظام لقياس الاداء:

عندما قدم كل من Kaplan & Norton في عام ١٩٩٢ بطاقة الاداء المتوازن، كانا يحاولان الرد على قصور المقاييس المالية ومدى الحاجة الى تكملة هذه المقاييس بمقاييس غير مالية تعطي صورة اوضح وافضل عن اداء المنظمة. وقد قدما انتقادا واضحا لهذا القصور في نظم قياس الاداء حينما ذكرا بان المقاييس المالية التقليدية يمكن ان تعمل بصورة جيدة ومرضية في العصر الصناعي ولكنها بالتأكيد لن تكون كافية في العصر الحالي الاكثر تطلبا للمهارة والاكثر منافسة، فالمدراء يسعون وراء عرض متوازن لكل من المقاييس المالية والمقاييس التشغيلية (Kaplan & Norton, 1992)، ولعل استعراضاً بسيطاً للتعريف الذي قدماه لبطاقة الاداء المتوازن يمكن ان ندرك من خلاله هذا المعنى، فقد اشارا في التعريف الى "مجموعة من المقاييس" بشكل يدل على ان الهدف من هذه الاداة هو توفير مقاييس اكثر دقة وشمولية من المقاييس السابقة التي تعتمد البعد المالي فقط. وبالنظر الى الشكل الذي قدموه لتصوير طبيعة هذه المقاييس وعلاقتها يمكن ان ندرك ايضا الهدف الاولي لوضع بطاقة الاداء المتوازن وكيف انها جاءت بمقاييس اضافية مكملة للمقاييس المالية، كما في الشكل (٢).



الشكل (٢)

بطاقة الاداء المتوازن تربط مقاييس الاداء.

Source: Kaplan, Robert S. and Norton, David P.; (1992); "The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance", Harvard Business Review, Jan. – Feb.

٢. بطاقة الاداء المتوازن كنظام ادارة اداء:

بعد مرور عام تقريبا على تقديم بطاقة الاداء المتوازن، ونتيجة اتساع رقعة تطبيق هذه البطاقة، قدم Kaplan & Norton(1993) بطاقة الاداء المتوازن بمظهر مختلف هذه المرة، فهي لم تعد مجرد نظام قياس اداء متطور بل اصبحت الان نظام لإدارة الاداء. لقد ذكرا ان القياس الكفوء يجب ان يكون جزءا من العملية الادارية وان بطاقة الاداء المتوازن قدمت لأول مرة لتزويد المدراء التنفيذيين باطار عمل مفاهيمي يتضمن مقاييس اداء يمكن من خلالها قياس الاهداف الاستراتيجية للمنظمة، لقد اصبحت بطاقة الاداء المتوازن اكثر من مجرد ممارسة عملية القياس فهي نظام ادارة يمكن ان يحفز باتجاه تحقيق تحسينات في مجالات مهمة مثل تطوير المنتج والعمليات والزبون والسوق (Kaplan & Norton, 1993)

ان هذا التغيير ذو اثر جوهري على مفهوم قياس الاداء، فلم يعد المدراء العاملون في هذه البيئة المعقدة بحاجة الى مجرد ادوات قياس تحدد لهم نتائج نشاطات معينة، بل اصبحت الحاجة ملحة الى ادارة هذه المقاييس بطريقة تضمن التحكم بالنتائج المطلوبة من خلال التركيز على الجوانب الاكثر اهمية بالنسبة للمنظمة وادارة هذه المقاييس بشكل يضمن تحقيق الاهداف المطلوبة.

٣. بطاقة الاداء المتوازن كنظام ادارة استراتيجي:

شهدت الفترة التالية تحولا في المفاهيم التي طرحها كل من Kaplan & Norton وبدأ حديثهما عن بطاقة الاداء المتوازن يشير بشكل واضح الى اتصاف هذه البطاقة بطابع الادارة الاستراتيجية، وقد قدما مقالتيين حددتا هذا الاتجاه الاولى نشرت في Harvard Business Review (1996a) والثانية نشرت في California Management Review (1996b)، وقد عززا هذا التوجه من خلال المقالة التي قدماها على جزئين، والتي بيينا من خلالها طبيعة ودوافع تحول بطاقة الاداء المتوازن من قياس الاداء الى الادارة الاستراتيجية

(Kaplan & Norton, 2001a & 2001b). اذ اكدا ان من خلال خبرتهما في العمل على اكثر من ١٠٠ بطاقة اداء متوازن اتضح ان المقاييس المالية وغير المالية في بطاقة الاداء المتوازن يجب ان تشتق من الاستراتيجية الخاصة بوحدة الاعمال والتي تتفرد بها دون بقية المنظمات، هذه المقاييس يجب ان تتضمن كل من مقاييس النتائج Outcomes ومقاييس مسببات Drivers الاداء لتلك النتائج، ومن خلال ربط النتائج التي ترغب بها المنظمة بالإضافة الى مسببات تلك النتائج، فان المدراء التنفيذيين يمكن ان يغيروا الطاقات والقابليات وكذلك المعرفة التي يحملها العاملين في كل انحاء المنظمة نحو تحقيق الاهداف طويلة الامد للمنظمة (Kaplan & Norton, 1996b)، وعلى هذا الاساس فقد تمكن المدراء من تقديم اربع عمليات ادارية جديدة، والتي تمثل بمجموعها الادارة الاستراتيجية لبطاقة الاداء المتوازن، هذه العمليات الادارية تساهم منفردة او مجتمعة بربط الاهداف الاستراتيجية طويلة الاجل مع النشاطات قصيرة الاجل، وهذه العمليات هي (Kaplan & Norton, 1996a) :

أ. **ترجمة الرؤية:** فهي تساعد المدراء على تكوين اجماع حول رؤية واستراتيجية المنظمة، فعلى الرغم من ان الادارة تسعى بصدق للوصول الى تحقيق اهدافها الا ان ليس من السهولة ترجمة هذه النوايا الى مصطلحات تشغيلية توفر دليل مفيد للنشاطات في المستويات التنظيمية الدنيا. لذا فان هذه الاهداف طويلة الامد لابد من ان يعبر عنها بمجموعة متكاملة من الاهداف قصيرة الامد والمقاييس والتي تكون مقبولة من قبل المدراء التنفيذيين.

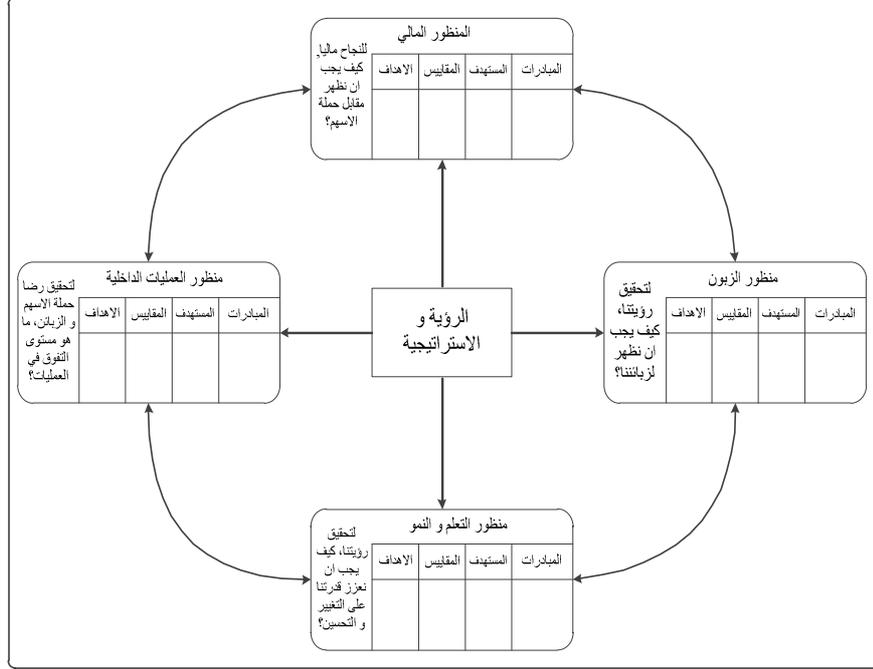
ب. **التوصيل والربط:** فهي تجعل المدراء يوصلون استراتيجياتهم الى اعلى واسفل الهيكل التنظيمي للمنظمة وربطها بأهداف القسم والافراد، فعادة ما يقيم القسم من خلال ادائه المالي وحوافز الافراد ترتبط بالاهداف المالية قصيرة الاجل، لذا فان بطاقة الاداء

المتوازن تعطي المدراء طريقة لتأكيد ان كل المستويات في المنظمة تفهم الاستراتيجية طويلة الاجل وان كل من اهداف القسم والافراد متوافقة مع هذه الاستراتيجية.

ج. **تخطيط الاعمال:** تمكن المنظمات من توحيد خطط الاعمال والخطط المالية، فاعلم المنظمات اليوم تطبق برامج تغيير متنوعة كل منها له من يدافع عنه ومن يتبناه وله مستشاريه، وكل هذه البرامج تتنافس على وقت وطاقة وموارد الوحدة الاقتصادية، لذا فان المدراء يجدون ان من الصعوبة توحيد هذه البرامج لإنجاز الاهداف الاستراتيجية وهو ما يؤدي الى خيبة امل متكررة مع نتائج هذه البرامج، ولكن عندما يستخدم المدراء الاهداف الطموحة المعدة لمقاييس بطاقة الاداء المتوازن كأساس لتوزيع الموارد وترتيب الاولويات عندها يمكن لهؤلاء المدراء من اعتماد البرامج والتنسيق بينها للسير نحو اهدافهم الاستراتيجية طويلة الامد.

د. **التغذية العكسية والتعلم:** تعطي المنظمات القدرة على ما يسمى التعلم الاستراتيجي، فوجود عمليات التغذية العكسية والمراجعة يحدد فيما اذا كانت المنظمة او الاقسام او الافراد العاملين قد حققوا الاهداف المالية، اما بوجود بطاقة الاداء المتوازن في مركز النظم الادارية، فإن المنظمة يمكن ان تراقب نتائجها قصيرة الاجل من ثلاثة مناظير اضافية، منظور الزبون ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو، وتستطيع تقييم الاستراتيجية في ضوء الاداء الحالي، لذا فان بطاقة الاداء المتوازن تمكن الشركات من تعديل الاستراتيجيات لتعكس التعلم الواقعي.

والشكل رقم (3) يوضح التطور الحاصل في بطاقة الاداء المتوازن باتجاه كونها نظام ادارة استراتيجي.



الشكل (٣)

المناظير الاربعة لترجمة الرؤية والاستراتيجية

Source: Kaplan, Robert S. and Norton, David P.; (1996b); "Linking the Balanced Scorecard to Strategy", California Management Review, Vol. 39, No. 1, fall.

٤. بطاقة الاداء المتوازن كأداة لقياس الاستعداد الاستراتيجي للموجودات غير الملموسة:

لم تكن تشكل الموجودات غير الملموسة اهمية تذكر في العصر الصناعي، اذ كان جل اهتمام المنظمات يقع على الموجودات الملموسة، ولعل القدرة على القياس كانت الحافز الاكبر لهذا الاهتمام، فلم تجد المنظمات صعوبة في التعامل الاقتصادي والمادي مع هذا النوع من الموجودات. اما في عصرنا الحالي فقد تغيير الوضع تماما واصبحت الموجودات

غير الملموسة تشكل تقلا متزايدا في حسابات النجاح والتنافس لدى المنظمات وبشكل اصبح التغاضي عنه غير ممكن. لذا طالب الكثيرون بجعل موجودات المنظمة غير الملموسة اكثر قابلية على الرؤية بالنسبة للمدراء والمستثمرين عن طريق وضعها في قائمة المركز المالي للمنظمة، الا ان هناك عدد من العوامل التي تمنع وضع مثل هذه الموجودات في قائمة المركز المالي منها (Kaplan & Norton, 2001a) :

- ان القيمة الناتجة عن الموجودات غير الملموسة هي غير مباشرة، فموجودات مثل المعرفة والتكنولوجيا من النادر ان يكون لها تأثير مباشر على الايرادات والارباح.
- القيمة الناتجة عن الموجودات غير الملموسة تعتمد على المحتوى التنظيمي والاستراتيجية، هذه القيمة لا يمكن فصلها عن العمليات التنظيمية التي تحول الموجودات غير الملموسة الى مخرجات ترتبط بالزبون او المخرجات مالية.
- من النادر ان يكون للموجودات غير الملموسة قيمة بحد ذاتها، فبشكل عام يجب ان ترتبط هذه الموجودات بموجودات غير ملموسة اخرى وموجودات ملموسة لكي تكون لها قيمة.

كل تلك الاسباب واسباب اخرى وضعت محددات وجعلت من الصعب قياس الموجودات غير الملموسة. وما لا تستطيع قياسه لا تستطيع تحسينه (Kaplan,2009)، لذلك عندما قدمت بطاقة الاداء المتوازن اطار عمل جديد بهدف ربط الاستراتيجية بالموجودات الملموسة وغير الملموسة، لم يكن الهدف ايدا هو اعطاء قيمة نقدية للموجودات غير الملموسة وانما كان الهدف قياس تلك الموجودات غير الملموسة بوحدات غير نقدية (Kaplan & Norton, 2001a)، فعندما تكون هناك استراتيجية جيدة للمنظمة وكانت الموجودات غير الملموسة متناسقة Aligned مع تلك الاستراتيجية عندها فان هذه الموجودات سوف تكون قيمة للمنظمة، اما اذا لم تكن الموجودات غير الملموسة متناسقة مع الاستراتيجية او ان

الاستراتيجية غير جيدة فان الموجودات غير الملموسة سوف تكوّن قيمة قليلة للمنظمة حتى ولو صرفت عليها مبالغ كبيرة (Kaplan & Norton,2004a)

وقد حدد Kaplan & Norton (2004a) ثلاث مجموعات رئيسة من الموجودات غير الملموسة وكذلك الاستعداد الاستراتيجي Strategic Readiness لتلك الموجودات كما يلي:

أ. رأس المال الفكري Human Capital:

ويمثل المهارات ومواهب والمعرفة التي يمتلكها العاملون في المنظمة. والاستعداد الاستراتيجي لرأس المال الفكري يقاس عن طريق معرفة فيما اذا كان العاملون يمتلكون نوعاً ومستوى المهارة اللازمة لإنجاز العمليات الداخلية المهمة في الخارطة الاستراتيجية ام لا. والخطوة الاولى في قياس الاستعداد الاستراتيجي لرأس المال الفكري هو بتحديد مجموعات العمل الاستراتيجي Strategic Job Families، ومجموعات العمل هذه هي الوظائف التي تضم العاملين الذين لهم مهارات ومواهب ومعرفة تناسب هذه الوظائف بطريقة تجعل لهم الاثر الاكبر في تحسين العمليات الداخلية المهمة للمنظمة. والخطوة التالية هي التحديد الدقيق لمجموعة الكفاءات والجدارة المطلوبة لإنجاز كل من تلك الوظائف الاستراتيجية. الفرق بين المتطلبات المطلوبة لإنجاز هذه الوظائف بكفاءة وبين القابليات الحالية للمنظمة تمثل فجوة القابليات Competency Gap التي تقيس الاستعداد الاستراتيجي لرأس المال الفكري للمنظمة.

ب. رأس المال المعلوماتي Information Capital

الاستعداد الاستراتيجي لرأس المال المعلوماتي هو مقياس لمدى قدرة تكنولوجيا المعلومات الاستراتيجية في المنظمة سواء من البنى التحتية او التطبيقات على دعم العمليات الداخلية المهمة. البنى التحتية تضم المعدات والحاسبات مثل الحاسبة المركزية Server وشبكة الاتصالات، والمعرفة الادارية مثل المعايير والتخطيط للكوارث والامان، المطلوبة لتسليم واستخدام التطبيقات بكفاءة. هناك نوعان من التطبيقات هما تطبيقات معالجة العمليات

الاقتصادية Transaction-Processing Applications مثل نظام ERP، وتطبيقات تحليلية مثل تحليل عمليات الترويج للمنتوج. ويقاس الاستعداد الاستراتيجي لرأس المال المعلوماتي من خلال قياس قدرة المنظمة على وضع الخطط وتحديد الاولويات وادارة رأس المال المعلوماتي بشكل يدعم استراتيجية المنظمة.

ج. رأس المال التنظيمي Organization Capital

رأس المال التنظيمي هو الاقل قدرة على الفهم من بين الموجودات غير الملموسة وبالتالي فان مهمة قياسه صعبة. ولكن ان نظرنا الى الاولويات الاستراتيجية لتنفيذ بطاقة الاداء المتوازن سوف نجد الصورة واضحة. فالمنظمات الناجحة تمتلك ثقافة، هذه الثقافة تتضمن الرسالة والرؤية والقيم الجوهرية، والتي يجب ان يدركها الافراد لانهم يحتاجونها لتنفيذ استراتيجية المنظمة. كما ان المنظمات تسعى للحصول على قيادة متفوقه في كل المستويات الادارية والتي يمكن ان تقود المنظمة نحو استراتيجيتها. بالإضافة الى ذلك فإنها تسعى ايضا من اجل تحقيق التنسيق بين اهداف المنظمة الاستراتيجية واهداف الافراد وفرق العمل والاقسام. واخيرا فان المنظمات تعمل من اجل ضمان مشاركة المعرفة الاستراتيجية بين فرق العمل في كل انحاء المنظمة. ان نجاح المنظمة في تنفيذ العمليات الداخلية المهمة في خارطتها الاستراتيجية يتطلب تغييرا في الطرق الرئيسة التي تتبعها لتنفيذ هذه العمليات. لذا فان قياس الاستعداد الاستراتيجي للمنظمة في مجال رأس المال التنظيمي، تتم من خلال قياس قدرة المنظمة على التغيير وفقا لاستراتيجيتها.

سادساً. استراتيجية المنظمة وبطاقة الاداء المتوازن

الاستراتيجية هي الاسلوب الذي تتبعه المنظمة من اجل البقاء والاستمرار، ولتحقيق هذا الهدف لابد ان تستخدم تلك المنظمة كل الموارد المتاحة لها لدعم هذا التوجه. الا ان هذا الهدف لا يرتبط فقط بقدرات وقابليات وموارد المنظمة وانما يتعلق ايضا بالزبون الذي اصبح يمثل مركز اهتمام كل المنظمات على اختلاف انواعها. لذا فقد عرفت الاستراتيجية بانها"

قدرة المنظمة على مقابلة مواردها المتاحة مع فرصها في السوق من اجل تحقيق اهدافها" (Horngren, et al., 2012). الموارد المتاحة تمثل كل ما تمتلكه المنظمة من رأس مال فكري ورأس مال معلوماتي ورأس مال تنظيمي بالإضافة الى الموجودات الملموسة الاخرى، اي تلك الموارد القابلة للاستخدام من قبل هذه المنظمة، اما فرصتها في السوق فهي فرصة الحصول على رضا الزبون تجاه عمل تلك المنظمة.

عادة عندما تبدأ المنظمة بصياغة استراتيجيتها فإنها تبدأ اولاً من فهم طبيعة السوق الذي سوف تعمل فيه. هذا السوق تتحكم فيه خمس قوى اساسية هي: (أ) المنافسون، (ب) الداخلون المحتملون الى السوق، (ت) المنتجات البديلة، (ث) قوة مساومة الزبائن، (ج) قوة مساومة مجهزي المدخلات (Porter, 1996)، ومن ثم فان المنظمة تبدأ بتشكيل خليط من مواردها المتاحة والذي تعتقد انه افضل خليط ممكن من هذه الموارد يمكن ان تواجه وتتغلب به على هذه القوى الخمس، بشكل يمكنها من تحقيق اهدافها وغاياتها، هذا الخليط هو الاستراتيجية التي تضعها.

هناك نوعيتان اساسيتان من الاستراتيجيات التي يمكن ان تستخدمها المنظمة، هما استراتيجية تمايز المنتج Product Differentiation وتعني قابلية المنظمة على تقديم منتجات او خدمات الى الزبائن هي افضل واكثر تميزاً نسبة الى منتجات وخدمات منافسيها، اما الاستراتيجية الثانية فهي استراتيجية قيادة الكلفة Cost Leadership وتعني قدرة المنظمة على الانجاز بتكاليف منخفضة نسبة الى منافسيها من خلال الانتاجية والتحسينات الكفوة واستبعاد الضائع والرقابة المحكمة للتكاليف (Horngren, et al., 2012).

ان الفهم الواضح لطبيعة قوى السوق الخمس بالإضافة الى الموارد المتاحة للمنظمة تمكنها من اختيار الاستراتيجية الانسب والافضل في تحقيق هدفها الرئيس الا وهو زيادة القيمة لأصحاب المصالح. هذا الاختيار يترتب عليه وضع ثلاث قوائم اساسية (Barfield, et al., 2003):

- ١- قائمة رؤية المنظمة Vision Statement يجب ان توفر صورة ذهنية لمستقبل افضل للمنظمة من الحاضر، وهذه القائمة يجب ان توفر تركيز موحد لكل الافراد العاملين في المنظمة والذي يمكن ان يتخذوا وفقا له قراراتهم وسلوكياتهم، لذا فكل العاملين سوف يعملون على نفس النتائج طويلة الامد
- ٢- قائمة الرسالة Mission Statement تعبر عن غرض المنظمة والذي يجب ان يحدد كيف ان المنظمة سوف تحقق الاحتياجات المستهدفة لزيائنها من خلال منتجاتها وخدماتها، وهذه القائمة يجب ان تدعم قائمة الرؤية للمنظمة
- ٣- قائمة القيم Values Statement تعكس ثقافة المنظمة من خلال تحديد المعتقدات الرئيسية حول ما هو مهم للمنظمة، هذه القيم يمكن ان تكون موضوعية Objective (مثل الربحية وزيادة الحصة السوقية) او ذاتية Subjective (مثل السلوكيات الاخلاقية واحترام الافراد)
- ان اختيار الاستراتيجية الخاصة بالمنظمة والعمل وفقا لهذه الاستراتيجية لا يعني ابدان نجاح المنظمة. فوضع الاستراتيجية شيء ونجاح هذه الاستراتيجية شيء اخر يختلف تماما، لذا فمن اجل تحقيق التوافق بين اعداد الاستراتيجية وضمان نجاحها في التنفيذ برزت لنا بطاقة الاداء المتوازن، والتي تساعد المنظمة على اجراء التغيير التنظيمي اللازم لضمان نجاح الاستراتيجية، من خلال ترجمة الرؤية والاستراتيجية باسلوب مشاركة المعلومات الخاصة بتلك الاستراتيجية مع كل العاملين في المنظمة بشكل يضمن تحقيق التنسيق بين اهداف ونشاطات الافراد مع الاهداف التنظيمية (Hansen & Mowen, 2006). وبذلك يمكن ان نصف بطاقة الاداء المتوازن بانها " اداة تستخدم لوصف وتطبيق وادارة الاستراتيجية في كل المستويات في المنظمة" (Striteska & Spickova, 2012). هذا الوصف والتطبيق والادارة يتم من خلال ترجمة الاستراتيجية Strategy Translation والترجمة تعني تحديد الاهداف والمقاييس والعمل المستهدف والمبادرات Initiatives لكل منظور من

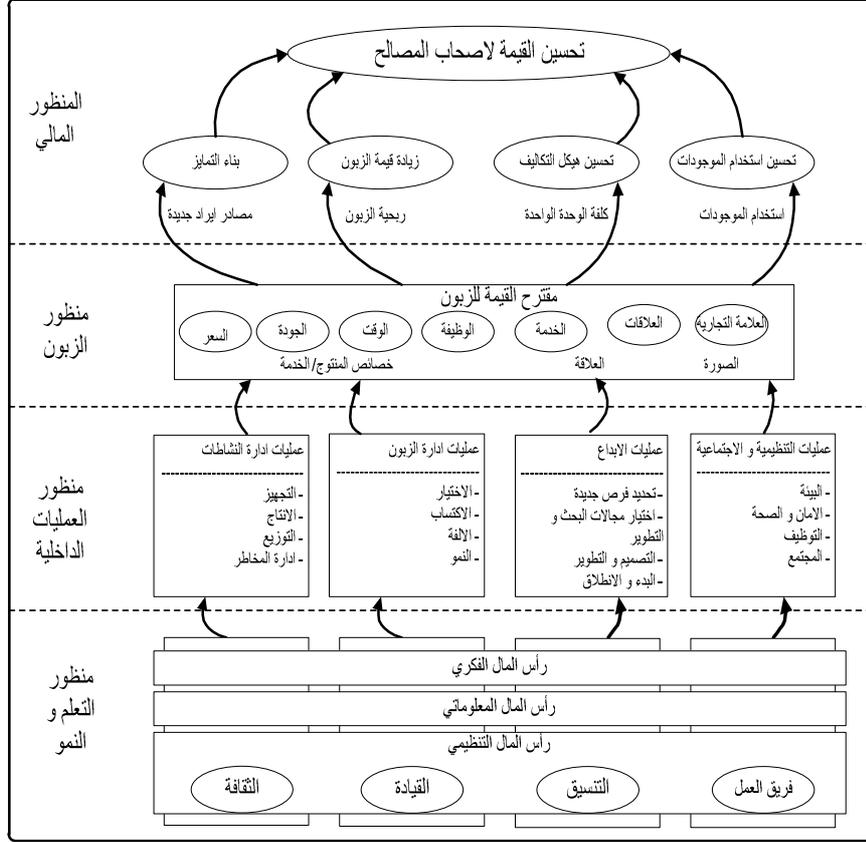
المناظير الاربعة (Hansen & Mowen, 2007) ولكل مستوى من مستويات الادارة بشكل يضمن تحقيق التسلسل المنطقي لهذه الترجمة بحيث تكون الاهداف والمقاييس والعمل المستهدف والمبادرات هي تفاصيل لما موجود في المستوى الاداري الاعلى. هذه التفاصيل المهمة تحتاج الى وجود مخطط او خارطة تبين هذه العناصر وطبيعة العلاقات فيما بينها وهو ما دعا الى ايجاد الخارطة الاستراتيجية.

سابعاً. الخارطة الاستراتيجية:

لكي يكون اي شخص قادر على قيادة سيارته الى مكان معين والوصول الى وجهته بصورة مباشرة وسريعة، لا بد ان يكون معه ما يبين طبيعة الطريق الذي سيسلكه واهم المعالم التي سيصادفها سواء المباني او الجسور او المرتفعات او غيرها، هذه المعرفة تعطيه القدرة على اختيار انسب واسرع الطرق للوصول الى الهدف المنشود وكذلك تعطيه الفرصة لوضع الاستعدادات المناسبة لمواجهة اي صعوبات يمكن ان تواجهه خلال الرحلة. ما يسري على هذا الشخص يمكن ان ينطبق على المنظمة، فالمنظمات لها اهداف لا بد من الوصول اليها، وللوصول الى تلك الاهداف فهي بحاجة الى معرفة افضل الطرق المؤدية لها، بالإضافة الى العوائق التي يمكن ان تحول دون الوصول الى تلك الاهداف. الا ان الواقع يقول ان اغلب المدراء التنفيذيين حينما يريدون تطبيق استراتيجياتهم فانهم يعطون العاملين وصف محدود فقط لما يجب عليهم ان يفعلوه ولماذا تكون هذه النشاطات مهمة، لذلك فلا عجب بفشل العديد من المنظمات في تطبيق استراتيجياتها (Kaplan & Norton, 2000)، لذا فان الخطوة الاولى المفيدة في تصميم بطاقة الاداء المتوازن هي الخارطة الاستراتيجية، والخارطة الاستراتيجية هي رسم تخطيطي يصف كيف ان المنظمة تولد قيمة عن طريق توصيل الاهداف الاستراتيجية بعلاقات سبب ونتيجة واضحة بين كل هدف واخر في المناظير الاربعة (Horngren, et al., 2012) ، وكيف ان انجاز الاهداف في كل منظور يؤثر في انجاز الاهداف في المناظير الاخرى، واخيرا النجاح الكلي للمنظمة (Blocher, et al., 2010)

وبذلك تكون الخارطة الاستراتيجية هي تلك الاداة التي تعطي العاملين نظرة واضحة ومباشرة حول كيف ان اعمالهم مرتبطة بالأهداف الكلية للمنظمة، والتي تمكنهم من العمل بأسلوب مشترك ومنسق نحو تحقيق تلك الاهداف، كما انها توفر تصور نظري للأهداف المهمة للمنظمة العلاقات الحاسمة بين تلك الاهداف والتي تقود الاداء التنظيمي (Kaplan & Norton, 2004b) ، وذلك من خلال بيان علاقات السبب والنتيجة التي بواسطتها يمكن اجراء تحسينات محددة للوصول الى النتائج المرغوبة، بمعنى اخر فإنها تبين للمنظمة كيف ان امكانياتها ومواردها، حتى غير الملموسة منها، يمكن ان تتحول الى مخرجات ملموسة (Kaplan & Norton, 2000).

وقد طور كل من Kaplan & Norton (2000) نموذجاً قياسيماً يمكن ان يستخدمه المدراء التنفيذيون لإعداد وتطوير خرائط الاستراتيجية الخاصة بهم (كما مبين في الشكل رقم ٤)، هذا النموذج يوفر اطار عمل ولغة عامة والتي يمكن ان تستخدم لوصف اي استراتيجية، وهي تشبه الى حد بعيد القوائم المالية التي توفر هيكل مقبول قبولاً عاماً لوصف الاداء المالي، وهي كذلك تمكن المنظمة من وصف وتوضيح اهدافها وابداعاتها بلغة عامة واضحة، بالإضافة الى المقاييس التي استخدمت لتقييم ادائها (مثل الحصة السوقية واستقصاءات الزبون)، والرباط الاساس للاتجاه الاستراتيجي.



الشكل (٤)

شكل عام للخارطة الاستراتيجية

Source: Kaplan, Robert S.; (2009); "Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard", Handbook of Management Accounting Research, Edited by Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Elsevier Ltd.

وتستند الخارطة الاستراتيجية الى خمسة مبادئ اساسية هي (Kaplan & Norton, 2004c) :

١. الاستراتيجية توازن بين القوى المتعاكسة Strategy Balances Contradictory Forces : اي ان الاستراتيجية يجب ان توازن بين بعض الاهداف التي تكون متعاكسة فيما بينها مثل الاستثمار طويل الامد في الموجودات غير الملموسة وهدف تخفيض التكاليف، لذا فان الاستراتيجية تقدم حولا توافقية للموازنة بين هذين الهدفين.
٢. الاستراتيجية تستند الى قيمة مميزة مقترحة للزبون Strategy is Based on a Differentiated Customer Value Proposition : فرضا الزبون هو مصدر تكوين القيمة القابلة للاستمرار .
٣. القيمة تتكون من خلال العمليات الداخلية Value is Created Through Internal Business Process : العمليات الداخلية الفعالة المنسقة تحدد كيف ان القيمة يمكن ان تتكون وتستمر .
٤. الاستراتيجية تشتمل على نماذج مترامنة ومتكاملة Strategy Consists of Simultaneous, Complementary Themes : من خلال النماذج الاستراتيجية لتحسين العمليات في كل منظور من المناظير الاربعة لبطاقة الاداء المتوازن، فان المنظمة تحقق المنافع على طول الوقت عن طريق تحقيق الاستمرارية في نمو القيمة المتولدة لأصحاب المصالح.
٥. التنسيق الاستراتيجي يحدد قيمة الموجودات غير الملموسة Strategic Alignment Determines the Value of Intangible Assets : بطاقة الاداء المتوازن والخارطة الاستراتيجية تصف الموجودات غير الملموسة للمنظمة ودورها في الاستراتيجية.

ثامنا. تصميم الخارطة الاستراتيجية:

الطريق الافضل لبناء الخرائط الاستراتيجية هو من الاعلى الى الاسفل، مبتدئين بالنقاط البارزة في هذه الخرائط، ومن ثم رسم الخطوط والمسارات التي تصل بينها، فالمدراء يجب اولا ان يراجعوا قائمة الرسالة والقيم الجوهرية التي تحملها الشركة (لماذا شركتهم موجودة وما هي تصوراتها واعتقاداتها)، وبهذه المعلومات يمكن ان يطور المدراء الرؤية الاستراتيجية، او ما تريد المنظمة ان تكون عليه، هذه الرؤية يجب ان تكون صورة واضحة للهدف الرئيس للمنظمة، ومن ثم تحدد الاسلوب المنطقي للوصول الى هذه النقاط البارزة في الخارطة الاستراتيجية (Kaplan & Norton, 2000)، وفيما يلي تصميم الخارطة الاستراتيجية وفقا لكل منظور من المناظير الاربعة كما في الشكل رقم (٥):

• المنظور المالي Financial Perspective

بناء الخارطة الاستراتيجية عادة تبدأ بالاستراتيجية المالية لزيادة القيمة لأصحاب المصالح، وهذه الاستراتيجية المالية لها رافعتان اساسيتان هما، نمو الإيرادات والانتاجية، الاولى تتكون بشكل عام من عنصرين هما، الحصول على الإيرادات من الاسواق الجديدة والمنتجات الجديدة والزبائن الجدد، وكذلك زيادة القيمة للزبائن الحاليين عن طريق العلاقات القوية معهم من خلال توسيع المبيعات، اما استراتيجية الانتاجية فكذلك لها جزئين هما، تحسين هيكل تكاليف المنظمة عن طريق تخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة، واستخدام الموجودات بكفاءة اكبر عن طريق تخفيض راس المال العامل والثابت المطلوب لمستوى معين من الاعمال. وبشكل عام فان استراتيجية الانتاجية تعطي نتائج اسرع من استراتيجية النمو، الا ان احد اهم مساهمات الخارطة الاستراتيجية هو تسليط الضوء على فرص تحسين الاداء المالي من خلال نمو الإيرادات، فهذا النمو لا يتحقق عن طريق تخفيض التكاليف وتحسين استخدام الموجودات فقط، وانما من خلال الموازنة بين الاستراتيجيتين بشكل يضمن

ان تخفيضات الكلفة والموجودات لا تأتي على حساب فرص نمو المنظمة مع الزبائن (Kaplan & Norton, 2000).

• منظور الزبون Customer Perspective

يمثل موضوع قيمة الزبون جوهر اي استراتيجية لأي منظمة، والتي تصف المزيج الفريد من خصائص المنتجات والخدمات، وعلاقات الزبون، والصورة الكلية التي تعرضها المنظمة، فهي تحدد كيف ان المنظمة تميز نفسها عن المنافسين لجذب الزبائن المستهدفين والاحتفاظ وتعميق العلاقة معهم، ان موضوع القيمة مهم بسبب انها تساعد المنظمة للتواصل مع عملياتها الداخلية بهدف تحسين المخرجات لزيائنها. وعادة ما يتم اختيار موضوع القيمة من بين ثلاثة حالات تميز: التفوق التشغيلي والتألف مع الزبون وقيادة المنتج، اذ ان المنظمات تسعى للتفوق في واحدة من هذه المجالات الثلاثة بينما تستمر بالمحافظة على مقاييس الحد الأدنى في الاثنتين الاخرين، وبمعرفة هذه الخصائص فان المنظمة حينئذ تعرف اي نوع من الزبائن هو المستهدف.

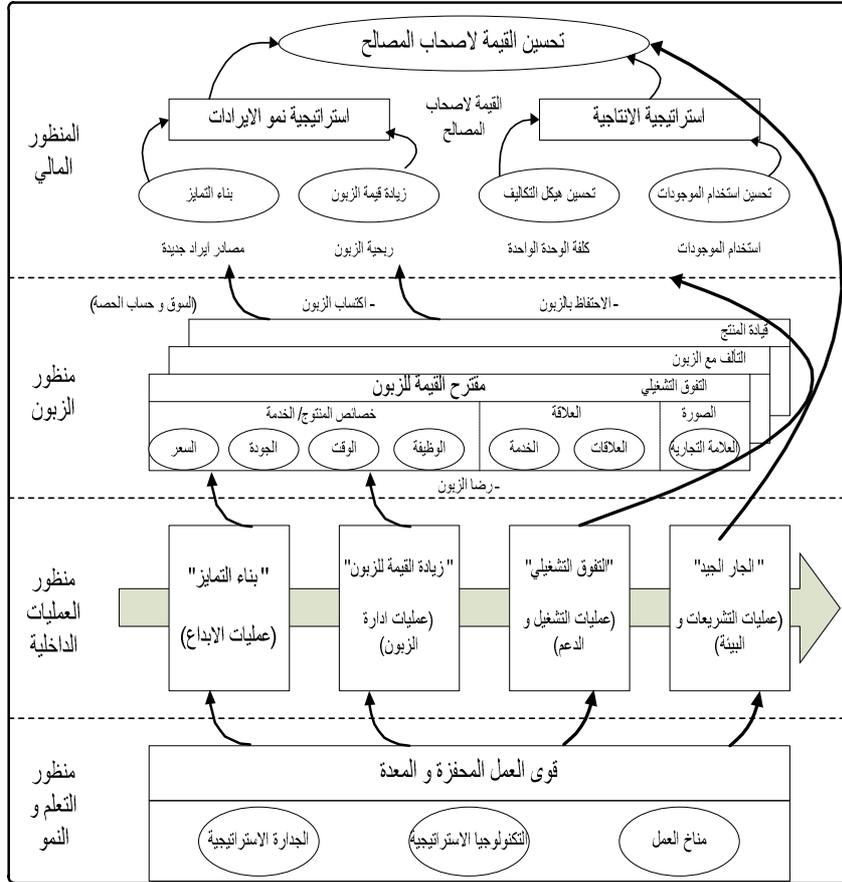
• منظور العمليات الداخلية Internal Process Perspective:

حينما يكون للمنظمة صورة واضحة فيما يخص المنظور المالي ومنظور الزبون، عندها يمكن ان تحدد الوسائل التي بواسطتها ستتجز المنظمة قيمة التمايز المقترحة للزبائن وتحسينات الانتاجية للوصول الى اهدافها المالية. منظور العمليات الداخلية يقوم بهذه النشاطات التنظيمية المهمة، والتي يمكن ان تقع في اربعة مجالات هي: بناء التمايز عن طريق ابتداع منتجات وخدمات جديدة، وعن طريق ايجاد اسواق وزبائن جدد، وزيادة القيمة للزبون عن طريق تعميق العلاقات مع الزبائن الحاليين، بالإضافة الى انجاز التفوق التشغيلي عن طريق تحسين ادارة سلسلة القيمة والكلفة والجودة ودورة الانتاج للعمليات الداخلية واستخدام الموجودات وادارة الطاقة الانتاجية وتعزيز كل ذلك بعلاقات فعالة مع اصحاب المصالح الخارجيين.

الشيء المهم الذي يجب ذكره هنا ان الكثير من المنظمات التي تتبنى استراتيجيات تسعى من خلالها الى تحقيق قيمة مضافة لزيائنها عن طريق الابداع والتطوير، تختار بشكل خاطئ قياس الكلفة والجودة فقط لعملياتها وليس قياس ابداعاتها او ادارتها لعلاقات الزبون، لذلك تفتقر هذه المنظمات لتحقيق التواصل والانسجام بين استراتيجيتها وكيفية قياس تلك الاستراتيجية، وليس من المفاجئ ان تلك المنظمات تواجه صعوبة بالغة في تطبيق استراتيجياتها للنمو.

• منظور التعلم والنمو **Learning and Growth Perspective**:

القاعدة الاساسية لأي خارطة استراتيجية هو منظور التعلم والنمو، والذي يحدد الكفاءات والمهارات الجوهرية والتكنولوجية وكذلك الثقافة الكلية المطلوبة لدعم استراتيجية المنظمة. هذه الاهداف تمكن المنظمة من تنسيق مواردها البشرية وتكنولوجيا المعلومات مع استراتيجيتها، وبشكل خاص يجب على المنظمة ان تحدد كيف انها تلبى متطلبات العمليات الداخلية المهمة وقيمة التمايز المقترحة وعلاقات الزبون. وعلى الرغم من ان فرق العمل التنفيذية تجد في منظور التعلم والنمو انصاف في التعبير عن مستوى كفاءتها ومهاراتها، الا انها بشكل عام لديها مشاكل في تحديد الاهداف الخاصة به.



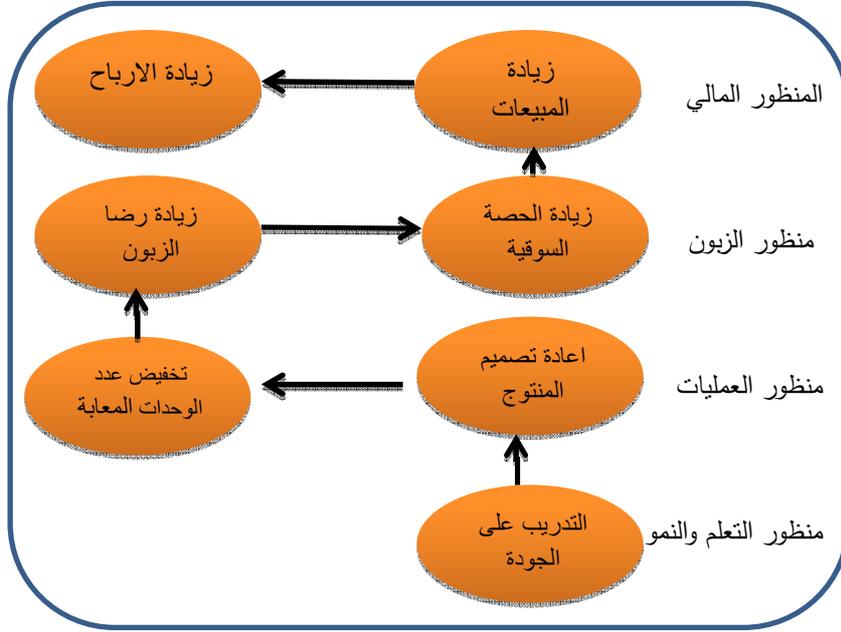
الشكل (٥)

الخارطة الاستراتيجية لبطاقة الاداء المتوازن

Source: Kaplan, Robert S. and Norton, David P.; (2001a); "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 1", Accounting Horizons, Vol. 15, No. 1.

تاسعا. اختبار الاستراتيجية:

لقد ذكرنا سابقا ان وضع الاستراتيجية ليس بالضرورة يعني نجاحها في التطبيق، ولتفادي فشل التطبيق تسعى العديد من المنظمات الى اختبار صحة الاستراتيجية. لذا فان بطاقة الاداء المتوازن تركز بشكل رئيس على مشكلتين اساسيتين لمنظمات الاعمال الحديثة: قياس الاداء الكفوء وتقييم نجاح تطبيق استراتيجية المنظمة (Grigoroudis, et al., 2012)، المشكلة الاولى يمكن ان تحل من خلال المناظير الاربعة لهذه البطاقة، اما المشكلة الثانية فلا بد ان تحل عن طريق جعل الاستراتيجية قابلة للاختبار. الاستراتيجية القابلة للاختبار يمكن ان تعرف بانها امكانية اعادة اصدار تلك الاستراتيجية وفقا لمجموعات مختلفة من فرضيات السبب والنتيجة والتي يعبر عنها عن طريق قائمة من العلاقات الشرطية اذا - اذن (If - Then) المتتابعة (Hansen & Mowen, 2007)، وبذلك يمكن ان يحدد المدراء افضل مزيج لمواردهم المتاحة لتحقيق النتائج المطلوبة، والشكل رقم (٦) يوضح اختبار مبسط للاستراتيجية عن طريق العلاقات الشرطية.



شكل (٦) : الاستراتيجية القابلة للاختبار

Source: Hansen, Don R. and Mowen, Maryanne M.; (2007); Managerial Accounting, 8th Edition, Thomson South-Western.

ان التحقق المزدوج للاستراتيجية (قياس الاداء الكفوء ونجاح تطبيق الاستراتيجية) يتطلب ان يكون هناك نظام تغذية عكسية مزدوج ايضا يمكن ان يلبي احتياجات هذا النوع من الاختبار. فالتغذية العكسية المزدوجة Double-loop Feedback تحدث متى ما استلم المدراء معلومات حول كل من كفاءة تطبيق الاستراتيجية Effectiveness of Strategy Implementation بالإضافة الى التحقق من صحة الافتراضات التي تم بناء الاستراتيجية

عليها، وهذا النوع من التغذية هو الأساس في التعلم الاستراتيجي (Hansen & Mowen, 2006)، خاصة وأن بطاقة الاداء المتوازن مبنية اساسا على مرونة التخطيط الاستراتيجي. يلاحظ مما سبق ان مفهوم العلاقة السببية في بطاقة الاداء المتوازن تشكل حجر الزاوية في نجاح تطبيق هذه البطاقة، اذ على الرغم من انها تتوزع على اربعة مناظير مختلفة، الا ان هذه المناظير تتكامل فيما بينها لتشكل الصورة الكاملة لأداء المنظمة، وهذا التكامل يعني وجود ارتباط سببي بين مكونات كل منظور مع المناظير الاخرى، وهو ما قدمه بشكل واضح الشكل رقم (٦)، اذ ان كل منظور يرتبط بعلاقة سببية بالمنظور الاخر لتكوّن معا خارطة من العلاقات المنطقية، التي تتطافر لتصل الى الهدف الاستراتيجي المنشود. هذه الخارطة تحمل بصمة مميزة، هي بصمة منظمة معينة، في ظل بيئة خارجية وداخلية معينة، لذا فان معرفة مدى ملائمة الاستراتيجية التي تم اختيارها يعتمد اساسا على مدى منطقية العلاقات في الخارطة الاستراتيجية، اي ان القياس وفقا لمناظير بطاقة الاداء المتوازن بدون الاخذ بالاعتبار بيان الخارطة الاستراتيجية، يعني مجرد قياس اداء وفقا لمقاييس مالية وغير مالية ولا علاقة لها باستراتيجية المنظمة، وهو ما نراه في الكثير من الدراسات التي يقوم بها الباحثون في الوقت الحالي.

عاشرا: الخلاصة

يمكن ان نستنتج مما تقدم ان هناك غياباً واضحاً للفهم الحقيقي بخصوص الية عمل بطاقة الاداء المتوازن لدى اغلب الباحثين، والذي انعكس في تطبيق جزئي لهذه البطاقة يتمثل بقياس اداء المنظمة وفقا للمقاييس المالية وغير المالية، دون ان يكون هناك ارتباط واضح لهذه المقاييس باستراتيجية تلك المنظمة، فهناك فرق شاسع بين ادوات القياس المالية وغير المالية من جهة وبين ادوات القياس الاستراتيجي، فلا معنى للمقاييس غير المالية بدون ربطها بالأهداف الاستراتيجية للمنظمة. ولكي تكون بطاقة الاداء المتوازن احدى ادوات القياس الاستراتيجية لابد من ربط مقاييسها بالأهداف الاستراتيجية من خلال رسم خارطة استراتيجية

للمنظمة تبين العلاقات السببية التي تربط تلك المقاييس بالأهداف الاستراتيجية المحددة. هذه الخارطة تمكن المنظمة من:

١. معرفة افضل الطرق للوصول الى الاهداف الاستراتيجية من خلال تحديد المسارات والعلاقات السببية التي تقود الى تلك الاهداف.
٢. امكانية اختبار الاستراتيجية التي تم اختيارها وتحديد مدى ملائمتها لبيئة المنظمة.
٣. الحصول على قدرة اكبر في تشخيص المجالات والعلاقات السببية التي يتطلب تغييرها لتلائم مع البيئة الديناميكية للمنظمة في ظل نفس الاستراتيجية.

Resources

1. Ahn, H., (2001)," Applying the Balanced Scorecard Concept: an Experience Report", Long Range Planning, August, 441-461.
2. Atkinson, Anthony A.; Waterhouse, John H.; Wells, Robert B.; (1997); "A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement", Sloan Management Review, spring.
3. Barfield, Jesse T.; Raiborn, Cecily A.; Kinney, Michael R. ; (2003); Cost Accounting: Traditions and Innovations; 5th edition, Thomson South-Western.
4. Blocher, Edward J.; Stout, David E.; Cokins, Gary; (2010); Cost Management: A Strategic Emphasis, 5th Edition, McGraw-Hall.
5. Brewer, P.; (2002);" Putting Strategy into the Balanced Scorecard", Strategic Finance Magazine, 83 (7), 44-52.
6. Grigoroudis, E.; Orfanoudaki, E.; Zopounidis, C.; (2012);" Strategic Performance Measurement in a Healthcare Organization: A Multiple Criteria Approach Based on Balanced Scorecard", Omega, Vol. 40, 104-119.
7. Hansen, Don R. and Mowen, Maryanne M.; (2006); Cost Management: Accounting and Control; 5th Edition, Thomson South-Western.
8. Hansen, Don R. and Mowen, Maryanne M.; (2007); Managerial Accounting, 8th Edition, Thomson South-Western.
9. Horngren, Charles T.; Datar, Srikant M.; Rajan, Madhav V.; (2012); Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall.
10. Kaplan, Robert S.; (2009); "Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard", Handbook of Management Accounting Research, Edited by

- Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Elsevier Ltd.
11. Kaplan, Robert S. and Norton, David P.; (1992); "The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance", Harvard Business Review, Jan. – Feb.
 12. Kaplan, Robert S.; and Norton, David P.; (1993); "Putting the Balanced Scorecard to Work", Harvard Business Review, Sep. – Oct.
 13. Kaplan, Robert S.; and Norton, David P.; (1996a); "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, Jan. – Feb.
 14. Kaplan, Robert S.; and Norton, David P.; (1996b); "Linking the Balanced Scorecard to Strategy", California Management Review, Vol. 39, No. 1, fall.
 15. Kaplan, Robert S. & Norton, David P.; (2000); "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It", Harvard Business Review, Sep.-Oct.
 16. Kaplan, Robert S. & Norton, David P.; (2001a); "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 1", Accounting Horizons, Vol. 15, No. 1.
 17. Kaplan, Robert S. & Norton, David P.; (2001b); "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 2", Accounting Horizons, Vol. 15, No.2, June.
 18. Kaplan, Robert S. & Norton, David P.; (2004a); "Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets", Harvard Business Review, Feb., pp. 52-63.
 19. Kaplan, Robert S. & Norton, David P.; (2004b); "How Strategy Maps Frame an Organization`s Objectives", Harvard Business Review, March-April, pp. 40-45.
 20. Kaplan, Robert S. & Norton, David P.; (2004c); "The Strategy Map: Guide to Aligning Intangible Assets"; Strategy & Leadership, Vol.32, No. 5, pp. 10-17, Emerald Group Publishing Limited.
 21. Kaplan, Robert S. & Norton, David P.; (2008); "Integrating Strategy Planning and Operational Execution: A Six-Stage System", Harvard Business School Publishing, Vol. 10, No. 3, May-June.
 22. Letza, S.R.; (1996); "The Design and Implementation of the Balanced Business Scorecard: an Analysis of three Companies in Practice",

-
- Business Process Re-engineering & Management Journal, Vol. 2, No. 3, 54-76.
23. Lohman, C.; Fortuin, L.; and Wouters, M.; (2004);" Designing a Performance Measurement System: A Case Study", European Journal of Operational Research, Vol. 156, 267-286.
 24. Papalexandris, Alexandros; Ioannou, George; Prastacos, Gregory; Soderquist, Klas Eric; (2005); "An Integrated Methodology For Putting the Balanced Scorecard into Action", European Management Journal, Vol. 23, No. 2, PP. 214-227, April.
 25. Porter, Michael E.; (1996);"What is Strategy?", Harvard Business Review, Nov.-Dec., 61-78.
 26. Striteska, Michaela and Spickova, Maeketa; (2012);" Review and Comparison of Performance Measurement Systems", Journal of Organizational Management Studies, Vol. 2012, Article ID 114900.