



The Extent of the Possibility of Using the Balanced Scorecard and Its Reflection in Improving Financial Performance in the Hotel and Tourism Sector: An Exploratory Study of a Sample of Hotels in Sulaymaniyah Governorate - Kurdistan, Iraq

Renas faeq hussein ¹Akram Ahmed Muhammed ²

مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وانعكاسها على تحسين الاداء المالي في قطاع الفنادق والسياحة
(دراسة استطلاعية لعينة من الفنادق في محافظة السليمانية-كوردستان العراق)

ريناس فائق حسين¹اكلام احمد محمد²

1. Sulaimani Technical Institute - Sulaimani polytechnic university, Kurdistan Region - Sulaymaniyah, Iraq, Renas.faeq@spu.edu.iq
2. Technical College of Administration - Sulaimani polytechnic university, Kurdistan Region - Sulaymaniyah, Iraq, akram.muhammed@spu.edu.iq

1. معهد السليمانية التقنية، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية التقنية، إقليم كردستان- السليمانية، العراق
2. كلية التقنية الادارية، قسم تقنيات المحاسبة، جامعة السليمانية التقنية، إقليم كردستان- السليمانية، العراق



Article information

Article history:

Received:25/5/225

Accepted: 9/7/2025

Available online: 2/9/2025

Keywords:

Balanced Scorecard, Financial

Performance, Hotel Sector,

Sulaymaniyah Governorate

تاريخ الاستلام: 2025/5/25

تاريخ قبول النشر: 2025/7/9

تاريخ النشر: 2025/9/2

الكلمات المفتاحية

بطاقة الأداء المتوازن، الأداء المالي، قطاع
الفنادق، محافظة السليمانية.

Abstract

DOI: <https://doi.org/10.71207/ijas.v21i85.4267>

This research aims to demonstrate the extent to which the Balanced Scorecard can be used and its reflection on improving financial performance in the hotel and tourism sector in Sulaymaniyah Governorate - Kurdistan, Iraq. The research sample consists of (7) five-star hotels in Sulaymaniyah Governorate. The related scientific aspects were analyzed and discussed by following the descriptive analytical method, which is based on collecting important facts related to the subject and subjecting them to analysis. To achieve the research objectives, a questionnaire was used to collect the required data, which was then analyzed using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program. The research concluded that the use of the Balanced Scorecard has a positive impact on improving the financial performance of the hotel sector. Accordingly, several recommendations were presented, including directing hotel management to apply the Balanced Scorecard in hotels and to pay attention to non-financial dimensions, such as customer satisfaction and development of internal processes, due to their indirect impact on financial performance, and to ensure improved financial and operational performance in the long term.

Citation: hussein, Renas faeq, Muhammed, Akram Ahmed. (2025). The Extent of the Possibility of Using the Balanced Scorecard and Its Reflection in Improving Financial Performance in the Hotel and Tourism Sector: An Exploratory Study of a Sample of Hotels in Sulaymaniyah Governorate - Kurdistan, Iraq, *Iraqi Journal for Administrative Sciences*, 21(85), 1-16.

الاقتباس: حسين، ريناس فائق، محمد، اكلام احمد. (2025). مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وانعكاسها على تحسين الاداء المالي في قطاع الفنادق والسياحة: (دراسة استطلاعية لعينة من الفنادق في محافظة السليمانية-كوردستان العراق)، *المجلة العراقية للعلوم الادارية*، 21(85)، 1-16.

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى بيان مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وانعكاسها على تحسين الاداء المالي في قطاع الفنادق والسياحة في محافظة السليمانية -كوردستان العراق. يتكون العينة البحث من (7) فنادق من فئة خمسة نجوم في محافظة السليمانية. فقد جرى تحليل ومناقشة الجوانب العلمية المرتبطة وذلك بإتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تجميع كمية من الحقائق المهمة المتصلة بالموضوع وإخضاعها للتحليل. ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام استمارة الاستبانة لجمع البيانات المطلوبة، ومن ثم تحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وخلص البحث إلى نتيجة مفادها بأن استخدام بطاقة الأداء المتوازن لديها أثر إيجابي في تحسين الاداء المالي للقطاع الفنادق. وبناء عليه فقد تم تقديم عدة توصيات مثلت بتوجه ادارة الفنادق بتطبيق بطاقة الاداء المتوازن في الفنادق والاهتمام بالأبعاد غير المالية، مثل رضا العملاء وتطوير العمليات الداخلية لما لها من تأثير غير مباشر على الاداء المالي، وضمانا لتحسين الاداء المالي والتشغيلي على المدى الطويل.

1. المقدمة Introduction

شهد العراق بشكل عام، وإقليم كردستان بشكل خاص، تطورات ملحوظة خلال العقدين الماضيين على كافة الجوانب الحياة، بما في ذلك قطاع الفنادق والسياحة. ورغم هذا النمو، واجه هذا القطاع تحديات عديدة تطلبت تطوير الأداء التشغيلي وتحسين الأداء المالي، مما استدعى البحث عن أدوات حديثة وفعالة لقياس وتقييم الأداء. وتُعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة التي توفر إطاراً شاملاً لتقييم الأداء من خلال أربعة أبعاد رئيسية، مما يجعلها أداة مناسبة لتحسين الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية.

وبالنظر إلى أهمية الأداء المالي كمؤشر حاسم على كفاءة الفندق وقدرته على تحقيق أهدافه، فإن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يُمكن أن يساهم في تعزيز هذا الأداء من خلال الربط بين الأهداف الاستراتيجية والنتائج المالية. فإن تحسين الأداء المالي يرتبط ارتباطاً قوياً بتحسين الأداء في الأبعاد المختلفة التي تمثل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، ومن هنا تنبع أهمية هذا البحث، الذي يهدف إلى دراسة إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق في محافظة السليمانية، كأداة لتحسين الأداء المالي ومواجهة التحديات التشغيلية والإدارية التي تعترضه.

2. منهجية البحث والدراسات سابقة Methodology & previous studies**2.1 مشكلة البحث Research problem**

تعد بطاقة الأداء المتوازن بمثابة أداة فعالة لتقييم الأداء وتحديد قدرة الوحدة الاقتصادية عند استخدامها وتطبيقها ولديها أثر على تحسين الأداء المالي. وبالتالي، فإن عدم استخدامها يمكن أن يعكس فشل الوحدات الاقتصادية على تحقيق أهدافها ومدى قدرتها على تحقيق رسالتها وغاياتها. ولتحقيق هذا الهدف لابد من الأخذ بالاعتبار إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق عملية تحسين الأداء المالي، مما يستوجب الحديث بشكل جاد عن تحديد الأبعاد التي يمكن من خلالها تحسين الأداء المالي، ويمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الرئيسي وهو "هل يؤثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تحسين الأداء المالي في قطاع الفنادق في محافظة السليمانية؟".

ويتفرع من السؤال الرئيسي، الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما المقصود بهذه البطاقة؟ وما هي أبعادها؟
- 2- ماهي أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الفنادق؟
- 3- ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الفنادق؟
- 4- إلى أي مدى يمكن أن تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي؟

2.2 أهمية البحث Importance of research

تتبع أهمية البحث من الدور الاساسي الذي تتمتع به تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأحدث أدوات قياس الأداء في قطاع الفنادق. عليه يتطلب هذا الأمر أن يتم التوجه نحو متابعة وتطوير هذه الاداة والتوجه الى تبني بطاقة الأداء المتوازن كأداة مهمة ومتطور لتحليل عناصر كافة الانشطة والوظائف وتوزيعها لغرض مساهمتها بكفاءة وفاعلية لبناء مؤسسات ادارية ذا منهج جديد بهدف تحسين الأداء المالي. وبوجه ادق تكمن أهمية البحث في التركيز على الأبعاد المؤثرة وتقويمها لمعرفة إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بهدف تحسين الأداء المالي للفنادق في محافظة السليمانية في كردستان العراق.

2.3 أهداف البحث Research objectives

يهدف هذا البحث إلى:

1. تسليط الضوء على مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها.
2. تحديد أهم المعوقات التي تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لدى الفنادق.
3. بيان مفهوم الأداء المالي وأدوات تقييمه.
4. معرفة مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وانعكاسها على تحسين الأداء المالي في الفنادق.
5. تسليط الضوء على غياب استخدام بطاقة الأداء المتوازن بشكل رسمي وشامل في الفنادق.

2.4 فرضيات البحث Research Hypotheses

تتمثل الفرضية الرئيسة للبحث في الآتي:

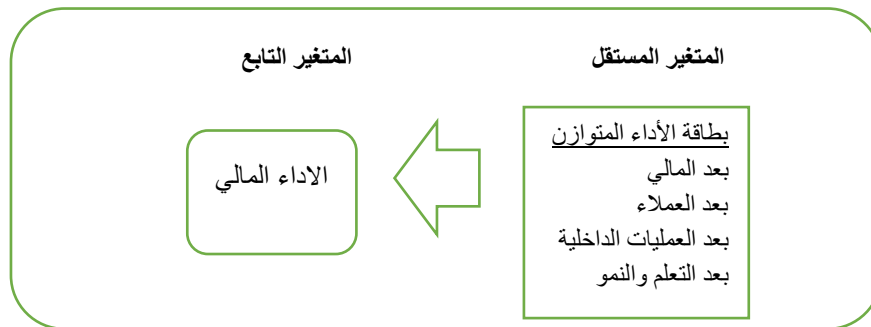
لا تؤثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي في الفنادق العاملة في محافظة السليمانية- كردستان العراق.

وقد انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية وهي:

- 1- لا يوجد تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن (بعد المالي) في تحسين الأداء المالي في الفنادق العاملة في محافظة السليمانية- كردستان/ العراق.
- 2- لا يوجد تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن (بعد الزبائن) في تحسين الأداء المالي في الفنادق العاملة في محافظة السليمانية- كردستان/ العراق.
- 3- لا يوجد تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن (بعد العمليات الداخلية) في تحسين الأداء المالي في الفنادق العاملة في محافظة السليمانية - كردستان/ العراق.
- 4- لا يوجد تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن (بعد التعلم والنمو) في تحسين الأداء المالي في الفنادق العاملة في محافظة السليمانية- كردستان/ العراق.

2.5 المخطط الافتراضي للبحث Default search

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه الأساسية تم تصميم المخطط الافتراضي للبحث، والتي يبين العلاقة بين متغيرات البحث المستقلة والتابعة.



المصدر: من إعداد الباحثان

شكل (1) العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

2.6 منهج البحث Research methodology

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والذي يعتبر من أكثر المناهج التي تلائم البحث من الجانب النظري لطرح المفاهيم المتعلقة بكل من الأداء المالي وبطاقة الأداء المتوازن، بينما تم تغطية الجانب التطبيقي من البحث من خلال تصميم استبيان لأجل اختبار فرضيات البحث، وتم استخدام أسلوب عينة القصدية، حيث تم توزيع الاستمارة على الموظفين الذين يمتلكون خبرة ومعرفة بموضوع البحث في الفنادق الخمس نجوم العاملة في محافظة السليمانية - كردستان العراق.

2.7 حدود البحث Research limitations

جاءت حدود البحث على النحو التالي:
الحدود البشرية: المدير المالي، مساعد المدير المالي، رؤساء الأقسام، المدققين والمحاسبين.
الحدود المكانية: اقتصر البحث على (7) فنادق من اجمالي (10) فنادق ذات فئة خمس نجوم في محافظة السليمانية.
الحدود الزمانية: تم إجراء هذه البحث خلال الفترة الواقعة ما بين 2024-2025 م.

2.8 دراسات سابقة previous studies

- لقد تناولت بعض البحوث أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن من زوايا متعددة، ومن أبرز هذه الدراسات مما يأتي:
1. دراسة كمال وطارق (2021) بعنوان: تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق نموذج بطاقة الأداء المتوازن/دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية.
 - هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام الأساليب الحديثة لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وخاصة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كما سعت الدراسة إلى إبراز أهمية كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء. وتوصلت الدراسة الى نتائج مفادها بأن المؤسسات الاقتصادية قيد الدراسة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بجميع محاورها الأربعة في تقييم أدائها المالي ولها أثر على الأداء المالي.
 2. دراسة بوطورة ورقام (2021) بعنوان: دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. تهدف الدراسة إلى بيان دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، باعتبار أن تقييم الأداء المالي يُعد من أهم المحاور في عملية التسيير واتخاذ القرارات الرشيدة داخل المؤسسة

وتوصلت الدراسة الى ضرورة تحقيق التكامل والتنسيق بين مختلف مقاييس الاداء في المؤسسات وعدم تركيز نجاحها على المؤشرات المالية في تحديد الاهداف.

3- دراسة A. et al. Hatif, M. (2021) بعنوان:

Evaluating the performance of Government service units by using the balanced scorecard perspectives

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الوحدات الخدمية لتقييم أدائها الاستراتيجي. وتوصلت الدراسة إلى النتائج ومنها: بطاقة الأداء المتوازن أداة حديثة لمتابعة التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية. وأوصت الدراسة في الأخير بضرورة اعتماد المؤسسة على بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أدائها وذلك بشكل دوري، لمعرفة نقاط القوة والضعف في أدائه والعمل على مواجهتها.

تم الاستفادة من الدراسات السابقة في الإطار النظري في صياغة موضوع البحث والتعرف إلى الأدوات البحثية وكيفية إعدادها وبنائها، وأيضاً الاستفادة من الأساليب الإحصائية المستخدمة ومن أسئلة الاستبيان في الدراسات السابقة. ما يميز هذه البحث عن الدراسات السابقة بأنها قامت بدراسة حالة في قطاع الفنادق والسياحة في محافظة السليمانية فانها ركزت على تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي من خلال المؤشرات غير المالية، كما تميزت الدراسة في مجال التطبيق وتختلف باختلاف الزمان والمكان التي تمت فيه البحث، وتختلف كذلك من حيث عينة البحث.

الإطار النظري للبحث Theoretical side

أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن ومعوقات تطبيقها في المؤسسات السياحية

The Concept of the Balanced Scorecard and the Obstacles to Its Implementation in Tourism Institutions

طُرحت بطاقة الأداء المتوازن بواسطة (D. Norton & R. Kaplan) ونوقشت لأول مرة في جامعة هارفارد عام 1992. إذ يعتمد عملها على الموازنة بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية. وقد اعتمد الباحثان على الرؤية والأهداف الإستراتيجية كنقطة أساس، حيث يتم ترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء بغرض التقييم من أجل التحسين، يسعى كل فرد في المنظمة إلى تحقيقه.

ولبطاقة اداء المتوازن تعاريف عديدة ومنها:

- هي: "ترجمة لأداء وإستراتيجية المنظمة في مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء والتي توفر إطار تحقيق إستراتيجية هذه المنظمة" (البشتاوي، 2003: 386).
 - كما تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها " نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرؤية في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، تساهم هذه المقاييس في إنجاز الأعمال، ووضع استراتيجية الأعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال، والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف المنظمة " (Kaplan and Norton, 2005: 71).
 - وتعرف بأنها "طريقة لتحويل رسالة المنظمة واستراتيجيتها على مقاييس أداء، وفي الواقع فإن أساس بطاقة الأداء المتوازن يقوم على وضع مقاييس لكل بعد من أبعادها لإجراء عملية القياسات لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط (جودة، 2008: 274).
 - أنها عبارة عن "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية والتي تقدم للمديرين بالمستويات الإدارية العليا صورة واضحة وشاملة لأداء مؤسساتهم" (ادريس والغالي، 2009، 151).
- ويمكن تعريفها بأنها أداة ذات كفاءة وفاعلية لترجمة الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء التخطيطي فهي مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تعكس على أداء الوحدات الاقتصادية وبدورها تؤدي الى نشر ثقافة الاستراتيجية الموضوعية من قبل الإدارة العليا إلى جميع وحدات وترتبط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير، مع توازن الرؤية الاستراتيجية على المدى الطويل من خلال مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية.

ركائز ومحاور بطاقة الأداء المتوازن

تقوم بطاقة الأداء المتوازن على ثلاث ركائز أساسية وهي (Mahlo, 2000:185)

أ- محددات الأداء: فهي مقاييس الأداء المالية وغير المالية.

ب-العلاقة السببية: سلسلة من علاقات السبب والأثر بين المحاور المكونة لبطاقة الأداء المتوازن.

ج-العلاقات المالية: أن محددات الأداء والعلاقات السببية تؤدي لتشكيل ظاهرة، مما يترتب عليه في النهاية نتائج قابلة للقياس يعبر عنها بأرقام مالية.

ومن ناحية أخرى، لدى بطاقة الأداء المتوازن أربعة محاور أساسية تتمثل فيما يأتي: (زاهرو وآخرون ، 2014: 155)

- الأهداف objectives: توزع الأهداف بالتساوي على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتحمل تقريباً الأهمية الاستراتيجية نفسها، ويجب أن تكون محددة بوقت زمني لإتمامها، و معقولة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق.
- المؤشرات measurements: وهو مقياس يحدد حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة سلفاً.
- المستهدف Target: التي تسجل فيها القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة.
- المبادرات Initiatives: وهي المشاريع التشغيلية (برامج العمل) التي توجه الأداء الواجب تنفيذها لتحقيق الهدف.

يمكن حصر أهمية بطاقة الأداء المتوازن في النقاط التالية:

1. تعمل البطاقة الأداء بمثابة الحجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي لقطاع الفنادق
2. المساعدة في التركيز على ما يجب عمله لزيادة تقدم الأداء (Railborn, cecily & Michael R. Kinney, 2011:617)
3. تعطي صورة شاملة للإدارة عن طبيعة مختلف الأعمال.
4. تزويد المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم.
5. بطاقة الأداء المتوازن تترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف واضحة، مع تحديد السوق والعملاء الذين ستقوم المنظمة بخدومتهم، وذلك حتى تتحقق هذه الأهداف.
6. تمكن من مراقبة نتائج المالية وغير المالية؛ (ادريس والغالي، 2009: 153-154)
7. الربط بين الخطط قصيرة الأجل وبين الاستراتيجيات طويلة الأجل.
8. توفر بطاقة الأداء المتوازن بين القياس والتقويم، حيث إن الأمور التي يصعب قياسها مالياً يمكن أن يكون لها أثر كبير في استمرار المؤسسة أو فشلها. (الشيشني، 2004، صفحة 99)
9. تربط الأهداف الإستراتيجية الميزانيات السنوية.

أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

تتكون بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) من أربعة أبعاد وهي:

ا- البعد المالي (FP) Financial perspective

ب- بعد العملاء (Cp) Customer perspective

ج- بعد العمليات الداخلية (I B PP) Internal business processes perspective

د- بعد التعلم والنمو (الأبداع) (LGP) learning and Growth perspective

1. البعد المالي: يقيس هذا البعد الربحية الإستراتيجية، لأن تخفيض التكلفة المتعلق بالمنافسين والغير هي المبادرات الإستراتيجية الأساسية للمؤسسة، ويعتمد هذا البعد على كم من الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال سيتم توظيفهم نتيجة لتقليل التكاليف وبيع وحدات أكثر من منتجات المؤسسة. (المغربي، 2009: 61).
2. بعد العملاء: إن هذا البعد يظهر قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية احتياجات ورغبات الزبائن من السلع والخدمات التي تمثل مصدر تميزها في الأسواق، ويشمل هذا البعد مقياس رئيسة التي تعكس بصورة كبيرة اهدافه مثل (رضا الزبائن، اكتساب الزبائن جدد، الحصول على حصة سوقية، ربحية العملاء (بودودة وحسين، 2014: 49؛ دودين، 2009: 9).
3. بعد العمليات الداخلية: إن العمليات الداخلية تمثل قابلية الوحدة الاقتصادية على تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة بأقل تكاليف وتعتمد على المدراء والعاملين في المؤسسة لتحقيق أهدافها، إذ إن المديرين بحاجة لمعرفة كيفية إدارة عمليات وانشطة الوحدة الاقتصادية بصورة جيدة والعاملين يجب ان يتمتعوا بالمهارات المطلوبة ومساعدة الإدارة في تحديد العمليات والأنشطة غير الفعالة (غير مضيعة للقيمة) لعمل التحسينات التي تلبى حاجة الزبون وتقلل التكاليف (Hansen, 2003: 315).
4. بعد التعلم والنمو (الإبداع): يحدث التعلم والنمو من خلال اكتساب المنظمة المعارف وخبرات تعزز تنافسيتها، وكذلك في تحويل المقترحات الجديدة إلى تطبيق، واكتساب القيم الإيجابية مما يؤدي إلى تحسين السلوكيات الفردية والجماعية. (قوج، 2012: 29). إذ يقوم البعد الأخير على تدريب العاملين، ودمج مواقفهم الثقافية مع تطوير المؤسسة وفقاً للتغيرات التكنولوجية يرمي بالعاملين للاهتمام بتطوير أنفسهم بشكل مستمر. ويؤكد كل

من Kaplan و Norton أن التعلم أكثر أهمية من التدريب، وهذا يستوجب على المؤسسة أن يكون لديها مستشارين ومعلمين، بالإضافة لتسهيل عملية الاتصال بين العاملين بشكل يتسنى لهم الحصول على المساعدة في حل مشكلة ما بشكل سريع. (الثويني، 2014: 56).

التحديات والمعوقات التي تواجه تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن:

1. قد تواجه هذا الأسلوب من أساليب تقييم الأداء العديد من التحديات والمعوقات، ومن أهم هذه التحديات: نقص المعرفة عن بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء وعدم الإحاطة بمميزاته (دودين، 2009: 5)
2. نقص العاملين المؤهلين والقادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن، مما يؤدي في النهاية الى مقاومة تطبيق هذا النظام، وتتكون لدى العاملين اتجاهات سلبية تجاه استخدام هذا النظام، وخاصة أنهم لا يدركون أهدافا واضحا لها (أبوشرخ، 2012)
3. عدم وجود رؤية استراتيجية متفق عليها قد لا تكون واضحة بالنسبة لكل المستويات الإدارية.
4. عدم التزام مديري الأقسام باستخدام بطاقة الأداء المتوازن بالفاعلية (Webb, A. Libby, & T. Salterio, S. E) (2004)
5. صعوبة وضع المقاييس وتحديد ما في بطاقة الأداء المتوازن، إضافة لصعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل
6. نظرا لعدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الاستراتيجيات موضع التنفيذ، فإن عدم وجود أدوات لقياس هذه المتغيرات يؤدي إلى قدرة الإدارة على توجيه وتحسين أدائها. (أبو ماضي، 2018: 178-179)

مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات السياحية والفنادق

توجد مقومات عديدة يجب توافرها في المؤسسات السياحية والفنادق حتى يمكنها تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنجاح وتتمثل فيما يأتي: (أحمد وآخرون، 2019: 282-283)؛ (عبدالعزیز، 2007-253).

- 1 - اختيار الأهداف الاستراتيجية من العناصر الرئيسية في استخدام بطاقة الأداء المتوازن، حيث يتطلب تحديد هذه الأهداف بوضوح ودقة. ويجب توافر فيها مجموعة من المعايير أهمها:
 - أهداف ذات أهمية إستراتيجية: التي تعني أن ترتبط بميزة تنافسية.
 - درجة التأثير: يجب ان تمتلك القطاع السياحية الخبرة والقدرة اللازمة لتحقيق الاهداف.
 - إمكانية التطوير: التي تعني أن تكون الأهداف الطموحة قابلة للتحقيق في حدود الممكن.
 - القياس: أن تكون الأهداف قابلة للقياس باستخدام مؤشرات كمية أو كيفية دقيقة، مما يسمح بتقييم الأداء بشكل فعال.
- 2- دعم الإدارة العليا: يشمل الدعم المادي من خلال توفير الموارد والمعلومات والمكافآت، والدعم المعنوي عبر التحفيز والتشجيع على النجاح والتفوق.
- 3- وجود الدافعية: تأتي استجابة للتغيرات البيئية والضغط مثل المنافسة الشديدة والتركيز المتزايد على احتياجات العميل وحتمية تطبيق الأنظمة الحديثة في تكنولوجيا المعلومات.
- 4- وجود نظام للاتصال والتواصل: أي وجود معلومات كافية عن المحيط الداخلي والمحيط الخارجي حتى تتمكن من وضع معايير مناسبة، كما أن تدفق المعلومات والقرارات بين مختلف الإدارات على مختلف المستويات مطلوب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في وقتها.
- 5- اليد العاملة المتخصصة: ويقصد بها وجود كفاءات والخبرات متخصصة في هذا المجال.

ثانياً: مفهوم وخطوات الأداء المالي concept of financial performance

نظرا لاختلاف وجهات النظر بين الكتاب والباحثين، هناك تعاريف عديدة للأداء المالي، ومنها:

- عبارة عن "الكفاءة والفعالية معاً للنشاط المالي المتعلق بالمؤسسة، أي القدرة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت التصرف. حيث يستخدم عدد المعايير والمؤشرات في تقييم الأداء المالي للمؤسسات، ومن أبرزها مؤشرات التوازن التقليدية مثل (رأس المال العامل، احتياجات رأس المال العامل والخزينة، تحليل وتقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية (قروش وآخرون 2021: 25).
- "أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه الشركات الناجحة فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى الشركة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم والنجاح عن غيرها. (الخطيب، 2010: 45).
- كما يعرف على أنه "تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء القيمة المضافة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج وكذلك باقي القوائم المالية، ولكن لا

جدوى من ذلك إذا لم يؤخذ الطرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة". (شرفي وبشلاغم، 2020: 186).

• وحسب Serge Everaert فإن الأداء المالي يعني تسليط الضوء على فحص المحاور التالية: (الخطيب، 2010: 46).

1. العوامل التي تؤثر على المردودية المالية.
 2. مدى قدرة مستوى النشاط على تغية للمصاريف العامة.
 3. مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة على نجاح السياسة المالية وتحقيق الأرباح الزائدة.
- "ومما سبق نستنتج أن الأداء المالي هو مصطلح يُستخدم لقياس كيفية أداء المنظمة من الناحية المالية. بهدف تقييم الأداء المالي لمعرفة مدى كفاءة إدارة الموارد المالية لبلوغ وتحقيق الأهداف المالية المحددة خلال فترة زمنية محددة"

خطوات تقييم الأداء المالي

لا يوجد إتفاق بين الباحثين على خطوات أو مراحل محددة لعملية تقييم الأداء المالي. إذ يرى (المطيري، 2011: 18) بأن عملية تقييم الأداء المالي تمر بعدة مراحل، أهمها ما يأتي:

1. مرحلة التخطيط: في هذه المرحلة يتم إعداد الموازنات والقوائم التقديرية ثم يتم تحديد أدوات التقييم والأهداف المستقبلية المتوقعة.
2. مرحلة مقارنة النتائج: في هذه المرحلة يتم مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع الأداء المخطط لغرض معرفة مدى تحقق الأهداف التي تم وضعها مسبقاً.
3. مرحلة ما بعد مقارنة النتائج: في هذه المرحلة يتم تحديد إذا ما كان هناك إنحرافات بهدف تحليلها وتشخيص أسبابها ومعالجتها.

العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وتحسين الأداء المالي

كانت المؤسسات في الماضي تحصر اهتمامها في قياس الأداء على النتائج المالية لعملياتها بالوقت الذي لا يعبر هذا عن النجاح الحقيقي للمؤسسة، وهذا ما دعا إلى استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقويم الأداء الاستراتيجي للمؤسسة من خلال جمع المعلومات لغرض تحديد درجة تحقيق الأهداف عن طريق التركيز على المقاييس المالية والمقاييس غير المالية. (البوطورة و رقام، 2021: 286).

وان تحسين الأداء المالي لا يتم فقط بقياس الأرقام المالية، بل ممكن من خلال تركيز على الأبعاد غير المالية لبطاقة الاداء المتوازن وهي العملاء والعمليات الداخلية، التعلم والنمو. تعد هذه الأبعاد بمثابة مدخلات استراتيجية تؤثر بصورة غير مباشرة على تحسين النتائج المالية وتعمل بمنهج " السبب والنتيجة"

وقد اكدت دراسة (كابلان ونورتن، 2001) هذه العلاقة السببية كالآتي:

1. بعد العملاء: يقيس رضا العملاء وولائهم، السمعة الجيدة ومعدل الشكاوى تأثير ذلك على الإيرادات المالية.
2. بعد العمليات الداخلية: يركز على كفاءة العمليات التشغيلية ونسبة الجودة بقلل تكاليف ويزيد الأرباح.
3. بعد التعلم والنمو: يتناول تطوير الموارد البشرية ورفع الكفاءة العاملين وتقليل الأخطاء، مما يؤدي إلى رضا العملاء وتقليل التكاليف التشغيلية.

تعد بطاقة الاداء المتوازن إطاراً استراتيجياً متكاملأ يسهم في تحسين الاداء المالي من خلال تفاعل بين أبعادها الاربعة حيث يؤثر بعد التعلم والنمو على بعد العمليات الداخلية، وهو ما يعمل على تحقيق رغبات ورضا الزبون من خلال بعد الزبائن وتتكامل هذه الأبعاد الثلاثة لتؤثر بشكل مباشر في البعد المالي وكل هذه تؤدي إلى (زيادة الإيرادات، تقليل التكاليف، تحسين الربحية والعائد على الاستثمار)

الجانب العملي للبحث Research application frame work

أولاً: مجتمع وعينة البحث

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياتها تم الاعتماد على الأسلوب المنهجي (الوصفي - التحليلي) استناداً على استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة من المديرين الماليين ومساعديهم ورؤساء الأقسام والمحاسبين والمدققين في المنشآت الفندقية العاملة في محافظة السليمانية. تمثل مجتمع البحث الفنادق خمسة نجوم وبلغ عددها (10) فندقاً (حسب معلومات هيئة السياحة والسفر في السليمانية)، وعينة البحث يتكون من (7) فندقاً أي ما يعادل 70% من إجمالي هذا المجتمع ولقد بلغ عدد استمارات الاستبانة (40) استمارة موزعة على الفئات المشاركة إليها أعلاه، وقد تم استرداد (31) استمارة، أي ما يقارب (77.5 %) من إجمالي الكلي الاستثمارات الموزعة. والجدول رقم (1) يبين اسماء الفنادق قيد البحث.

جدول رقم (1) أسماء الفنادق خمسة نجوم في المحافظة السليمانية

ت	أسماء الفنادق
1	كراند ملينيوم
2	فندق وسبا تاي تانيك
3	فندق روتانا
4	فندق رمادا
5	فندق هاي كريست
6	فندق كويثرون بارانان
7	فندق وسبا ميلينيوم كوردستان

المصدر: من إعداد الباحثان

ثانيا: خصائص عينة البحث:

يمكن تحليل خصائص عينة البحث من خلال التوضيحات والبيانات الآتية:

1-العمر

جدول رقم(2) توزيع عينة البحث حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 25 سنة	5	16.1%
من 25 سنة الى أقل من 30 سنة	6	19.4%
أكثر من 30 سنة	20	64.5%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

يتضح من الجدول رقم (2) أن ما نسبته 16.1% من عينة البحث أعمارهم أقل من 25 سنة، وأن ما نسبته 19.4% أعمارهم تتراوح بين 25 سنة الى 30 سنة. ويلاحظ أن النسبة الأعلى من مجتمع البحث أعمارهم أكثر من 30 سنة.

2.المؤهل العلمي

جدول رقم (3) توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي

الشهادة	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم فأقل	4	12.9%
بكالوريوس	17	54.8%
ماجستير	7	22.6%
دكتوراه	1	3.2%
شهادات المهنية	2	6.5%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة

يتضح من الجدول رقم (3) أن أعلى نسبة للشهادة الأكاديمية التي يحملها الموظفون من عينة البحث هي شهادة بكالوريوس بنسبة 54.8%، وأقل نسبة للموظفين الحاصلين على شهادة دكتوراه بنسبة 3.2%.

3- التخصص

جدول رقم (4) توزيع عينة البحث حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
المحاسبة والتدقيق	8	25.8%
الإدارة	7	22.6%
المالية	7	22.6%
أخرى	9	29.0%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

يتضح من الجدول رقم (4) أن نسبة 25.8 % من عينة البحث متخصصين في التدقيق والمحاسبة، و45.2% من عينة البحث متخصصين في المالية والإدارة، و 29.0% من عينة البحث متخصصين في علوم أخرى وأغلب عينة البحث من الخبراء في مجال المحاسبة والتدقيق والعلوم المالية مما يعطي صدق للبحث .

4- سنوات الخبرة

جدول رقم (5) توزيع عينة البحث حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 10 سنوات	14	45.1%
من 10 سنة إلى 20 سنوات	13	41.9%
أكثر من 20 سنوات	4	12.9%
المجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

يتضح من البيانات جدول (5) إن توزيع مفردات عينة البحث طبقاً لسنوات الخبرة توضح أن عدد الموظفين الذين كانت سنوات خبرتهم أقل من 10 سنة بلغ 14 شخص بنسبة 45.1% من إجمالي حجم العينة، في حين كان عدد الموظفين من الذين كانت تتراوح سنوات خبرتهم من 10 سنة إلى 20 سنوات بلغ 13 مفردة بنسبة 41.9% أما عدد الموظفين من الذين تجاوزت سنوات خبرتهم 20 سنة فقد بلغ 4 مفردة بنسبة 12.9%.

5-المركز الوظيفي

جدول رقم (6) توزيع عينة البحث حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
المدير المالي	5	16.1%
مساعد المدير المالي	4	12.9%
رئيس القسم	7	22.5%
المحاسب	10	32.3%
المدقق	3	9.6%
أخرى	2	6.4%
مجموع	31	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

نلاحظ من الجدول (6) أن أعلى نسبة من أفراد العينة كانت من أصحاب المنصب الإداري (مدير و مساعديهم ورئيس قسم) وبنسبة 51.5 % مجتمعة من عينة البحث في حين كانت أقل نسبة كانت للأفراد الذين يشغلون كموظف.

اختبار ثبات ومصادقية البيانات

تم استخدام (مقاييس كرونباخ ألفا) لإيجاد ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة والتي بلغت عددها الكلي (31) فقرة. ووجد أن معاملات ثبات الاستبانة على النحو الموضحة في الجدول رقم (7) الآتي:

جدول رقم (7) معاملات ثبات أداة البحث باستخدام معادلة كرونباخ ألفا

البعد	قيمة كرونباخ ألفا
البعد المالي	0.780
بعد العملاء	0.608
بعد العمليات الداخلية	0.805
بعد التعلم والنمو	0.691
الأداء المالي	0.738
مجموع	0.724

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss

نجد من خلال الجدول (7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي (0.724) على المستوى الإجمالي لمتغيرات البحث. النسبة التي أتفق عليها الإحصائيون لقبول الثبات تتراوح بين (0.7 إلى 0.8)، وهذا يؤكد صدق وثبات الاستبانة وصلاحياتها للتحليل النتائج. (George & mallery, 2023, p. 231)

رابعاً: التحليل الوصفي لمتغيرات

تم إعداد الاستبانة من قبل الباحثان بناءً على الإطار النظري للبحث، وتم تفرغ وتحليلها من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss، وتم استخدام الأدوات الإحصائية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) وكالاتي:

1. التحليل الوصفي للمتغير المستقل الأول: (البعد المالي).

جدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المتغير الأول (البعد المالي)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يوجد ضبط الأداء المالي في الفندق	4.65	0.661	موافق بشدة
يتم استغلال الموارد والإمكانيات المتاحة بما يتحقق الأهداف بالتكلفة الأقل.	4.26	1.032	موافق بشدة
يقدم الفندق خدماته بأسعار ملائمة تتناسب مع مستوى الخدمة المقدمة.	4.58	0.720	موافق بشدة
تعتبر المقاييس المالية المؤشر الوحيد لمعرفة كفاية وفاعلية الإدارات.	4.06	0.629	موافق
تهتم الفنادق بسداد مستحقات العملاء في الوقت المناسب.	4.52	0.962	موافق بشدة
يتم تحديد اختصاصات ومسؤوليات لإدارة الأموال في الفنادق.	4.58	0.720	موافق بشدة
المجموع	4.44	2.98	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss

من خلال نتائج الجدول رقم (8) يبدو أن أفراد العينة يتفقون بشدة على أن هناك تواجد فعال البعد المالي في قطاع الفنادق، وقد حصل هذا المتغير على وسط حسابي قدره (4.44) انحراف معياري قدره (2.98)، وما يلاحظ بشكل إجمالي أن كل عبارات المحور محققة بشكل مرتفع حيث أن أغلب المتوسطات الحسابية تقع في المجال {4.06-4.65} وهذا يدل على الاتجاه العام لهذا المحور نحو (اتفق)، الأمر الذي يدل على أن البعد المالي محقق بشكل جيد ضمن محور بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق.

2. التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثاني: (بعد العملاء)

جدول رقم (9) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المتغير الثاني (بعد العملاء)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تعمل الفندق على تطوير العلاقة مع الزبون وتحقيق درجة رضاهم.	4.87	0.341	موافق بشدة
تحاول الفندق على تحديد احتياجات الزبون ومشكلاتهم وتستجيب شكاويهم.	4.74	0.514	موافق بشدة
زبائن الفندق راضون عن خدماتنا، ولديهم وعاء عالي لفندقنا.	4.55	0.506	موافق بشدة
يقوم الفندق بنشر كافة المعلومات (خدمات- أسعار الخ)	4.35	0.950	موافق بشدة
يسعى ادارة الفندق لخدمة الزبون بشكل عادل	4.58	0.672	موافق بشدة
يعمل الفندق على تحسين جودة الخدمات المقدمة للعملاء	4.87	0.428	موافق بشدة
يستطيع الزبون مقابلة المسؤولين بسهولة	4.26	0.930	موافق بشدة
المجموع	4.60	2.31	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss

من خلال نتائج الجدول رقم (9) نلاحظ أن أفراد العينة يتفقون بشدة على أن بعد العملاء محقق في القطاع الفنادق، وقد حصل هذا المتغير على وسط حسابي قدره (4.60). انحراف معياري قدره (2.31) (وما يلاحظ بشكل إجمالي أن كل عبارات المحور محققة بشكل مرتفع، حيث أن أغلب المتوسطات الحسابية تقع في المجال {4.26-4.87} وهذا يدل على الاتجاه العام لهذا المحور نحو (اتفق)، الأمر الذي يدل على أن بعد العملاء محقق بشكل جيد ضمن محور بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق.

5. التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثالث: (بعد العمليات الداخلية)

جدول رقم (10) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المتغير الثالث (بعد العمليات الداخلية)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يضع الفندق وصف محدد وواضح بكافة المهام الوظيفية للعاملين.	4.48	0.811	موافق بشدة
يستخدم إدارة الفندق أحدث التقنيات في تقديم الخدمة	4.32	0.653	موافق بشدة
يتم تحديد نقاط القوة والضعف في الفنادق بعد مراجعة الإجراءات الداخلية لها	4.55	0.624	موافق بشدة
يتم استخدام الموارد الحالية بكفاءة وفعالية	4.45	0.675	موافق بشدة

يتم توفير الخدمات المستحدثة في الوقت المناسب	4.48	0.769	موافق بشدة
تعمل ادارة الفندق على تطوير خدماتها لكسب رضا الزبون.	4.87	0.341	موافق بشدة
المجموع	4.52	2.82	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss
من خلال نتائج المبينة في الجدول رقم (10) يبدو أن أفراد العينة يتفقون على أن هناك تواجد فعال لبعد العمليات الداخلية في قطاع الفنادق، وقد حصل هذا المتغير على وسط حسابي قدره (4.52). وانحراف معياري قدره (2.82) وما يلاحظ بشكل إجمالي أن كل عبارات المحور محققة بشكل مرتفع، حيث أن أغلب المتوسطات الحسابية تقع في المجال {4.32-4.87} وهذا يدل على الاتجاه العام لهذا المحور نحو (اتفق)، الأمر الذي يدل على أن بعد العمليات الداخلية محقق بشكل جيد ضمن محور بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق.

8. التحليل الوصفي للمتغير المستقل الرابع: (بعد التعلم والنمو)

جدول رقم (11) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المتغير الرابع (بعد التعلم والنمو)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يهتم الفندق بتطوير مهارات وقدرات العاملين للوصول إلى المستوى المطلوب	4.35	0.985	موافق بشدة
يقوم الفندق بتحسين وتطوير نوعية الخدمة المقدمة للزبائن	4.71	0.529	موافق بشدة
يخصص ادارة الفندق ميزانية سنوية للتدريب العاملين	3.19	1.327	المحايد
توفر إدارة الفندق إمكانية التواصل بالشبكة الدولية /الإنترنت لكافة الزبائن	4.71	0.529	موافق بشدة
تهتم إدارة الفندق بعملية الابتكار والإبداع	4.19	0.985	موافق
إن وجود نظام حوافز ومكافآت لتشجيع العاملين وتحقيق الرضا لديهم يمثل أحد المقاييس	3.94	0.529	موافق
الفنادق			
المجموع	4.18	3.56	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss
من خلال نتائج الجدول رقم (11) يبدو أن أفراد العينة يتفقون على أن هناك تواجد فعال لبعد التعلم والنمو في قطاع الفنادق، وقد حصل هذا المتغير على وسط حسابي قدره (4.18). وانحراف معياري قدره (3.56) وما يلاحظ بشكل إجمالي أن كل عبارات المحور محققة بشكل مرتفع، حيث أن أغلب المتوسطات الحسابية تقع في المجال {4.19-4.71} وهذا يدل على الاتجاه العام لهذا المحور نحو (اتفق)، الأمر الذي يدل على أن بعد التعلم والنمو محقق بشكل جيد ضمن محور بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق.

هـ - التحليل الوصفي للمتغير التابع (الأداء المالي)

جدول رقم (12) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المتغير التابع (الأداء المالي)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تستخدم إدارة الفندق نظام رقابة مالي للحصول على نتائج مالية أكثر	4.16	1.003	موافق
لا تواجه ادارة الفندق صعوبات في تقييم أدائها	4.16	1.003	موافق
تطبيق بطاقة الأداء تساعد في تقييم خدمات عالية الجودة بأقل التكاليف	4.06	0.929	موافق بشدة
لا تقوم ادارة الفندق بمتابعة ومراقبة مستوى أدائها المالي	2.10	1.399	عدم موافق
يساعد تطبيق بطاقة الأداء بأبعادها في تقديم خدمات تلانم احتياجات الزبون.	4.29	0.824	موافق بشدة
تساهم تطبيق بطاقة الأداء في الفنادق في تحسين الأداء المالي	4.35	0.755	موافق بشدة
المجموع	3.85	3.97	موافق

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss
من خلال نتائج الجدول رقم (12) وقد حصل هذا المتغير على وسط حسابي قدره (3.85) وانحراف معياري قدره (3.97) وما يلاحظ بشكل إجمالي أن كل عبارات المحور محققة بشكل مرتفع، حيث أن أغلب المتوسطات الحسابية تقع في المجال {4.06-4.35}. وهذا يدل على الاتجاه العام لهذا المحور نحو (اتفق)، الأمر الذي يدل على أن الاداء المالي محقق بشكل جيد ضمن محور بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق.

اختبار الفرضيات

لاختبار صحة الفرضية والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها يتم إجراء تحليل الارتباط وتحليل الانحدار المتعدد العلاقة بين المتغير التابع (الأداء المالي) والمتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) بأبعادها الأربعة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو) وذلك باستخدام حزمة برامج الإحصائية (SPSS) وعلى النحو الآتي:

استخدام اختبار (One Sample T-Test)

من أجل اختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية ومعرفة قيمة نتائج معامل التحديد (R^2) معامل والتحديد المعدل ($Adjusted R^2$) تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) واعتماد مستوى معنوية (0.05) لقبول الفرضيات أو رفضها كما في الجدول (14) الآتي:

جدول رقم (13) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد

^b Model summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	^a .990	.981	.978	08181.
Constant .a				
(FP) :b. Dependent Variable				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss

يتضح من الجدول (13) أن قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2$) تساوي (98.1%) والتي تمثل قدرة المتغير المستقل لمؤشراتها الأربع على تفسير وشرح التغير الكلي في قيم المتغير التابع الأداء المالي للفنادق قيد البحث، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير (Std. Error of the Estimate) أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن إدراجها ضمن النموذج.

اختبار تحليل التباين (ANOVA)

يبين الجدول (15) التالي نتائج تحليل التباين لمعادلة الانحدار الخطي المتعدد:

الجدول رقم (14) نتائج تحليل التباين

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	.Sig.
1	Regression	8.850	4	2.212	330.535	^b .000.
	Residual	174.	26	.007.		
	Total	9.024	30			
a. Dependent Variable: Financial Performance.						
b. Predictors: (Constant), Balanced Scorecard (Financial perspective, Customer perspective, Internal business processes perspective, Learning and growth perspective).						

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss

وباستخدام نموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وبما يتناسب مع قاعدة القرار التي تنص على رفض الفرضية العدمية عندما تكون قيمة sig أقل من 0.05 وقبولها عندما تكون قيمة Sig أكبر من 0.05 ، من الجدول (14) بينت النتائج أن قيمة F تساوي 330.535 ، ومستوى دلالة 0.000 (sig) (وهي أقل من 0.05 لذلك نرفض الفرضية العدمية الرئيسية (لا تؤثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي في الفنادق العاملة في محافظة السليمانية- كوردستان العراق).

اختبار الفرضيات

يعرض الجدول (15) نتائج التقدير للفرضيات قيد البحث بعد أن تم إجراء الاختبارات اللازمة لأثبت صحة فرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية البحث

جدول رقم (15) نتائج تحليل الانحدار

Coefficients					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-.369	.266		-1.385	0.178
(F p)	.466	.130	.340	3.579	0.001
(Cp)	.259	.184	.049	.324	0.049
(I B Pp)	-.344	.138	-.096	-1.046	0.030
(L G p)	.819	.205	.704	3.985	0.000
(FP) :a. Dependent Variable					
Independent Variable: Balanced Scorecard (Financial perspective, Customer perspective, Internal business processes perspective, Learning and growth perspective).					

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على البرامج الإحصائية spss

- من خلال الاطلاع على الأرقام الواردة في الجدول (15) نلاحظ ما يأتي:
1. أن القيمة الاحتمالية Sig للمتغير المستقل (البعد المالي) تساوي (0.001) وهي اقل من (0.05) مما يشير إلى وجود علاقة وانعكاس طردي للمتغير المستقل (البعد المالي) بمقدار (0.340) وبمستوى المعنوية بلغت (0.001) أي أقل من (0.05) مما يعني رفض الفرضية العدمية (لا يوجد تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن (البعد المالي) على تحسين الاداء المالي) وقبول الفرضية البديلة ما يفسر أن ازدياد نسبة مئوية واحدة في (البعد المالي) يؤدي بالنتيجة إلى إزدياد (الأداء المالي) بنسبة مئوية (34%). وهذا بدوره يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك علاقة ذو دلالة احصائية وبشكل طردي بين الأداء المالي والبعد المالي في الفنادق قيد البحث.
 2. أن القيمة الاحتمالية Sig للمتغير المستقل (بعد العملاء) تساوي (0.049) وهي اقل من (0.05) مما يشير إلى أن وجود تأثير للمتغير المستقل (بعد العملاء) بطاقة الأداء المتوازن وذلك بمقدار (0.049) مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ما يفسر أن ازدياد نسبة مئوية واحدة في (البعد العملاء) يؤدي بالنتيجة إلى إزدياد (الأداء المالي) للفنادق بنسبة مئوية (5%). وهذا بدوره يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك علاقة ذو دلالة احصائية وبشكل طردي بين الأداء المالي والبعد العملاء في الفنادق قيد البحث.
 3. وفيما يتعلق بالبعد العمليات الداخلية كما هو مبين في نتائج الجدول (16) أن القيمة الاحتمالية Sig للمتغير المستقل (بعد العمليات الداخلية) تساوي (0.030) وهي اقل من (0.05) مما يشير إلى أن وجود تأثير للمتغير المستقل (بعد العمليات الداخلية) لبطاقة الأداء المتوازن وذلك بمقدار سلبي مقداره (-0.096) مما يعني قبول الفرضية العدمية (لا يوجد تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن (البعد العمليات الداخلية) على تحسين الاداء المالي) ما يفسر أن ازدياد نسبة مئوية واحدة في (البعد العمليات الداخلية) يؤدي بالنتيجة إلى انخفاض (الأداء المالي) للفنادق بنسبة مئوية (9.6%). وهذا بدوره يدل على قبول الفرضية العدمية، أي أن هناك علاقة ذو دلالة احصائية وبشكل سلبي بين الاداء المالي وبعد العمليات الداخلية في الفنادق قيد البحث.
 4. وبالنسبة للبعد الرابع لبطاقة الأداء المتوازن (بعد التعلم والنمو) خلصت نتائج الجدول وجود انعكاس الطردي للبعد التعلم والنمو على الأداء المالي في الفنادق قيد البحث إذ أن القيمة الاحتمالية Sig للمتغير المستقل (بعد التعلم والنمو) تساوي (0.000) وبمقدار مقداره (0.704) مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة مما يدل على أن ازدياد نسبة مئوية واحدة في (بعد التعلم والنمو) يؤدي بالنتيجة إلى إزدياد (الأداء المالي) للفنادق بنسبة مئوية (70%). وهذا بدوره يدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك علاقة ذو دلالة احصائية وبشكل طردي بين الأداء المالي وبعد التعلم والنمو في الفنادق قيد البحث.

الاستنتاجات والمقترحات

أولاً: الاستنتاجات

في ضوء إخضاع الفرضيات للاختبار وبالاستناد لنتائج الاستبانة الموزعة والمستردة لعينة البحث والمكونة من (٧) فندقاً ذو فئتي خمسة نجوم العاملة في محافظة السليمانية - كوردستان العراق توصل الباحثان الى جملة من الاستنتاجات وهي:

1. تعد بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات المهمة والفاعلة التي تؤثر على الأداء المالي في القطاعات السياحية والفنادق.
2. ان تطبيق بطاقة الاداء المتوازن يساعد في تقليص التكاليف التشغيلية وزيادة الايرادات من خلال تحسين جودة الخدمات المقدمة وزيادة الرضا الزبون.
3. يتوفر في القطاع الفنادق جميع المقومات اللازمة لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن، لكن التطبيق الفعلي ما يزال محدوداً.
4. ان ادارات الفنادق تعمل على تطوير العلاقة مع الزبون وتحقيق درجة رضاهم وتسمع على شكاويهم وحل مشكلاتهم
5. ان غالبية الفنادق لم يخصص الميزانية السنوية للتدريب العاملين.
6. إن استخدام وتطبيق بطاقة الاداء المتوازن لديها علاقة طردية في ثلاث أبعادها (المالي والعملاء والتعلم والنمو) على أداء المالي في القطاع الفندقي، مما يعني بأن تطبيق الأبعاد الثلاثة المذكورة تؤدي الى تحسين الاداء المالي للفنادق.
7. أما بالنسبة للبعد العمليات الداخلية (التي تمثل قابلية الوحدة الاقتصادية في تحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة بأقل تكاليف من أجل مساعدة الإدارة في تحديد العمليات والأنشطة غير الفعالة (غير مضيعة للقيمة)

لعمل التحسينات التي تلبي حاجة الزبون وتقلل التكاليف فإن نتائج تدل على علاقة سلبية في الاداء المالي للفنادق قيد البحث.

ثانيا: المقترحات

1. ضرورة تبني وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن وذلك من أجل تحقيق أهداف الادارة وملاك الفنادق المتمثلة بتحسين وتعظيم الأداء المالي.
2. اهتمام خاص بالعمليات الداخلية والتدريب، جودة الخدمات ورضا الزبون لانها اساس لتحسين الاداء المالي وتحقيق النمو المستدام.
3. اعداد تقارير دورية تربط مؤشرات غير المالية (كالرضا العملاء والتعلم) بالمؤشرات المالية.
4. تشجيع إدارة الفنادق بالاهتمام أكثر فاعلية بالبعد المالي والتي تمثل الربحية الاستراتيجية، وذلك من خلال العمل على تقليص التكاليف وزيادة عدد الوحدات المباعة من الخدمات الفندقية بهدف ازدياد نسبة المئوية الانعكاس الإيجابي لهذا البعد على الأداء المالي.
5. ضرورة تبني سياسات مستدامة في مجال التنمية الموارد البشرية وتعزيز ثقافة التعلم المستمر وتحقيق التميز التنافسي في القطاع الفنادق.
6. تخصيص ميزانية سنوية للتدريب والتطوير المهني بما يتماشى مع احتياجات الفندق وتوجهاته الاستراتيجية.
7. تبني برامج ادارة العلاقات العملاء للاهتمام بشكاوى وملاحظات ومعالجتها بفعالية.
8. ضرورة الاستفادة من تجارب الفنادق الاقليمية والعالمية في تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في القطاعات الفندقية ومحاولة تكييف تلك التجارب مع بيئة العمل المحلية.
9. ضرورة توجه إدارة الفنادق بتوفير الوسائل اللازمة لرضا الزبائن واكتساب الزبائن الجدد، وذلك للحصول على حصة سوقية وربحية الزبون.
10. الاهتمام اللازم بالمهارات المطلوبة للمديرين والعاملين لتحديد العمليات والأنشطة غير الفعالة (غير مضافة للقيمة) لعمل التحسينات التي تلبي حاجة الزبون وتقلل التكاليف، وبالتالي تحسين العمليات الداخلية والمتمثلة بتحويل المدخلات إلى المخرجات المطلوبة بأقل تكاليف.
11. توجه إدارة الفنادق باكتساب المعارف وخبرات تعزز تنافسيتها، واكتساب القيم الإيجابية مما يؤدي إلى تحسين السلوكيات الفردية والجماعية والذي يتحقق من خلال العمل على تدريب العاملين، ودمج مواقفهم الثقافية مع تطوير المؤسسة وفقا للتغيرات التكنولوجية يرمي بالعاملين للاهتمام بتطوير أنفسهم بشكل مستمر.
12. دعم حكومي وتشجيع من وزارة البلديات والسياحة والهيئات ذات العلاقة لتعميم استخدام بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسات قطاع السياحة.

شكر وتقدير: يتقدم المؤلفان بالشكر والتقدير لأصحاب الفنادق الذين ساهموا في تسهيل مهمة توزيع استمارة الاستبيان. **التمويل:** لم يُقدم أي تمويل لدعم هذا البحث. وإذا قدم تمويل من جهة تذكر اسم الجهة. **مساهمة المؤلف:** ساهمت م. ريناس فائق حسين في كتابة الجانب النظري والمنهجية وإنجاز الجانب العملي الاستنتاجات والتوصيات، ساهم أ.م.د. اكرم احمد محمد في اجراء مراجعة شاملة للبحث واجراء التعديلات على البحث. **الذكاء الاصطناعي التوليدي والتقنيات المدعومة بالذكاء الاصطناعي في عملية الكتابة:** لم يعتمد الباحثان على برامج الذكاء الصناعي في انجاز بحثهم. **تضارب المصالح:** يُقرّ المؤلفون بعدم وجود تضارب مصالح يتعلّق بالبحث أو التأليف أو نشر هذه المخطوطة. **نبذة قصيرة عن كل مؤلف:** **المؤلف الأول:** م. ريناس فائق حسين حاصلة على شهادة الماجستير في مجال المحاسبة والتدقيق ولديها خبرة في مجال التدقيق. **المؤلف الثاني:** أ.م.د. اكرم احمد محمد حاصل على شهادة الماجستير والدكتوراه في مجال المحاسبة ومختص بالمحاسبة المالية والحكومية.

المصادر References

1. الشيشني،حاتم محمد. (2004). نحو إطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الأداء المتوازن. مجلة البحوث التجارية. كلية التجارة 1(26) 147-95

2. المطيري، مشعل جهز (2011). تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية
3. أبو شرخ، جمال حسن محمد. (2012). مدى امكانية تقويم أداء الجامعة الإسلامية بغزة باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن: دراسة الميدانية من وجهة نظر العاملين بالجامعة . رسالة ماجستير غير منشورة . جامعة الإسلامية .كلية التجارة . قسم المحاسبة والتمويل ،غزة
4. أبو ماضي، كامل أحمد. (2018). بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية . فلسطين -قطاع غزة . مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع.
5. أحمد، رزگار علي وخضر، كارزان عدنان، عزيز، نيكارجبار .(2019). دور بطاقة الأداء المتوازن كأساس للمقارنة المرجعية في عينة من الشركات السياحية في اقليم كوردستان .مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية . 11 (24) 399-376
6. ادريس ،وائل محمد صبحي و الغالبي ،طاهر محسن منصور. (2009). أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن. عمان -الأردن: الدار وائل للنشر والتوزيع.
7. البشتاوي، سليمان حسين .(2003). اطار عملي لجمع المقاييس المحاسبية المالية وغير المالية (التشغيلية)للاداء في ضوء المنافسة وعصر المعلوماتية .مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 1 (20) 426-385
8. بودودة، مريم وحسين يحيوش.(2013-2014) استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة :دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية . جامعة قسنطينية .الجزائر.
9. بوطورة، فاطمة الزهراء و رقام،لندة. (2021). دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية .المجلة الجزائرية للأمن والتنمية. 10(1) 289-275
10. الثويني ،يوسف بن محمد .(2014). متطلبات قياس الأداء المتوازن في مؤسسات التعليم قبل الجامعي بمنطقة حائل ومعيفاتها، تشرين الأول :المجلة الدولية التربوية المتخصصة 11(3). 47-64
11. جودة، محفوظ أحمد. (2008). تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في الشركات الألمنيوم الأردنية :دراسة ميدانية .مجلة الأردنية للعلوم التطبيقية 11(2) 292-273
12. الخطيب، محمود محمد . (2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار حامد للنشر والتوزيع . الطبعة الأولى.عمان
13. -حدودين، أحمد يوسف.(2009). معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في البنوك التجارية الأردنية :دراسة الميدانية . مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية. 2(9) 20-1.
14. زاهر، بسام وبواط ،غادة ، اسبر،لمى. (2014). تقويم اداء المصرف التجاري من منظور بطاقة الأداء المتوازن /دراسة ميدانية على فروع المصرف التجاري السوري في مدينة اللاذقية .مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية . سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية 2(36) 164-149
15. شرفي ، منصف وبشلاغم عميروش .(2020). دور تحليل القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات -دراسة حالة مؤسسة الصيانة للشرق .مجلة العلوم الإنسانية. جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة .قسنطينة، الجزائر 1 (31) 204-185.
16. عبدالعزيز ،شهيرة محمود.(2003). إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية . مجلة المصرية للدراسات التجارية . 3(27) 241-292
17. قنوج، حمزة .(2012). اثر الشراكة الاستراتيجية على الأداء الاستراتيجي للمؤسسة الاقتصادية ،دراسة مسحية لمؤسسات صناعة الاجهزة اللاكترومنزلية في الجزائر . رسالة ماجستير غير منشورة . جامعة فرحات عباس – الجزائر.
18. قروش، عيسى و تمار ،توفيق ، فضيلي.(2021). تقييم و مقارنة الأداء المالي لشركات الادوية في الجزائر باستخدام أدوات التحليل المالي)دراسة حالة شركتي صيدال وبيوفارم خلال الفترة (2015-2019) مجلة الباحث الاقتصادي. 2(9) 264-248
19. كمال، غالم و طارق ،بن خليف .(2021). تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق انموذج بطاقة الأداء المتوازن/دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية. الجزائرية. مجلة مجاميع المعرفة 7(2) 380-392 .

20. نورالدين، مزياني، وصالح بلاسكة (2013). أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الاستراتيجية للمؤسسة. مجلة الباحث الاقتصادي. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة بوج بوعريبيج الجزائر. 1(1) 238-262
21. George, D., & Mallery, P. (2003). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference (4th ed.). Boston: Allyn & Bacon.
22. Hansen, D. R., & Momen, M. M. (2003). Management Accounting (2nd ed.). South-Western Publishing Co., pp. 300–351
23. Hatif, M. A. H., & Al-Moswy, B. M. Q. (2021). Evaluating the Performance of Government Service Units by Using the Balanced Scorecard Perspectives. AL-Qadisiyah Journal For Administrative and Economic Sciences, 23(2)
24. Kaplan, R., & Norton, D. (2005). The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, 70, 71–79
25. Kinney, M. R., & Railborn, C. A. (2011). Cost Accounting: Foundation & Evaluations (8th ed.). South-Western.
26. Libby, T., Salterio, S. E., & Webb, A. (2004). The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. The Accounting Review, 79(4), 1075–1094.
27. Mahlo, J. L. (2000). L'essentiel du contrôle de gestion (2ème éd.). Paris: Éditions d'Organisation