



Integration of the Balanced Scorecard (BSC) and Benchmarking (BM) to Enhance Strategic Performance: A Field Study in Yemen.

Ebrahim Ali M. Mahdy ^{1,*}, Akram Mohammed Al-Washali ²

¹Accounting Economic and Financial Studies and Research Center - Sana'a University, Sana'a, Yemen.

² Accounting department - Ibb University, Ibb, Yemen.

*Corresponding author: eamam2009@gmail.com

Keywords

1. Performance evaluation
 2. Financial measures
 3. Balanced Scorecard (BSC)
 4. Benchmarking (BM)
 5. Enhancing strategic performance
-

Abstract:

This study aimed to develop a performance evaluation in Yemeni companies through the integration of the Balanced Scorecard (BSC) and Benchmarking (BM) to enhance strategic performance. This was achieved by reviewing the shortcomings of traditional financial performance measures in Yemeni companies, the extent to which the integration of BSC and BM covers the areas that need to be developed in performance evaluation for Yemeni companies, the availability of an application environment for their integration to develop performance evaluation for Yemeni companies, and the extent to which their integration contributes to enhancing the strategic performance of Yemeni companies. The study data was collected using a questionnaire designed for this purpose based on the results of previous studies in this field, and was directed to a sample of academics and legal accountants in the Republic of Yemen, the number of respondents reached 78 persons.

The results showed that academics and legal accountants agree with the study on the shortcomings of traditional financial performance measures in evaluating the performance of Yemeni companies, due to the failure of the traditional approach based on financial measures to respond to technological and competitive developments in the modern environment. The results also showed that the integration of BSC and BM covers the areas that need to be developed in performance evaluation for Yemeni companies, to translate the strategy into a comprehensive set of financial and non-financial performance measures that work to communicate the strategy to all employees of the organization, and also the availability of an application environment for their integration to develop performance evaluation for Yemeni companies. The results also showed that the integration between them contributes to enhancing the strategic performance of Yemeni companies, due to the multiplicity and diversity of performance measures and their comprehensiveness of all aspects that represent the organization's performance as a whole, which gives a clear picture that enables the measurement of its efficiency and effectiveness.

تكامل بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن لتعزيز الأداء الاستراتيجي دراسة ميدانية في اليمن

إبراهيم علي محمد مهدي¹، * أكرم محمد علي الوشلي²

¹- مركز الدراسات والبحوث الاقتصادية والمالية - جامعة صنعاء ، صنعاء ، اليمن.

²قسم المحاسبة - جامعة إب ، إب ، اليمن.

*المؤلف: eamam2009@gmail.com

الكلمات المفتاحية

1. تقييم الأداء
2. المقاييس المالية
3. بطاقة الأداء المتوازن (BSC)
4. القياس المقارن (BM)
5. تعزيز الأداء الاستراتيجي

الملخص:

هدفت الدراسة إلى تطوير تقييم الأداء في المنشآت اليمنية من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) والقياس المقارن (Benchmarking (BM) لتعزيز الأداء الاستراتيجي، وذلك من خلال استعراض أوجه القصور الموجه للمقاييس المالية التقليدية لتقييم الأداء في المنشآت اليمنية، ومدى تغطية التكامل بين (BSC) و (BM) للمجالات التي يجب تطويرها في تقييم الأداء للمنشآت اليمنية، ومدى توافر بيئة التطبيق للتكامل بينهما لتطوير تقييم الأداء للمنشآت اليمنية، ومدى إسهام التكامل بينهما في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية، واستخدمت الاستبانة في جمع البيانات من عينة مكونة من 78 شخصاً من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الأكاديميين والمحاسبين القانونيين يتفقون على قصور مقاييس الأداء المالية التقليدية لتقييم الأداء في المنشآت اليمنية، وذلك بسبب قصور المدخل التقليدي المعتمد على المقاييس المالية في الاستجابة للتطورات التكنولوجية والتنافسية في البيئة الحديثة، وأن التكامل بين (BSC) و (BM) يغطي المجالات التي يجب تطويرها في تقييم الأداء للمنشآت اليمنية لترجمة الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية التي تعمل على توصيل الاستراتيجية إلى جميع العاملين في المنشأة، وأن هناك توافقاً لبيئة التطبيق للتكامل بينهما لتطوير تقييم الأداء للمنشآت اليمنية، وأن التكامل بينهما يساهم في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية، وذلك لتعدد وتنوع مقاييس الأداء وشمولها لجميع الجوانب التي تمثل في مجموعها أداء المنشأة، مما يعطي صورة واضحة تمكن من قياس كفاءتها وفعاليتها، وأوصت الدراسة بضرورة تبني التكامل بينهما لتطوير مقاييس تقييم الأداء

المقدمة:

العمليات الداخلية، يساعد على تحفيز عملية التغيير، ويعمل على ترجمة الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية التي تعمل على توصيل الاستراتيجية إلى جميع العاملين بالمنشأة، كما تزودهم بالتغذية العكسية لاتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة (Pineno, 2004, p: 22).

وتُزوّد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) الإدارة بأدوات القياس التي تحتاجها لقيادة المنشأة في البيئة التنافسية المستقبلية؛ إذ يجري من خلالها ترجمة مهمة المنشأة واستراتيجيتها في مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء التي تمكن الإدارة من بلورة إطار عمل لتطبيق استراتيجيتها وتحقيق أهدافها، إضافة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن تؤكد تحقيق الأهداف المالية مع التركيز على محركات الأداء لهذه الأهداف، ويُقيم الأداء من خلال أربعة أبعاد متوازنة هي: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد الابتكار والتعلم؛ إذ تُمكن منشآت الأعمال من متابعة تحقيق أهدافها المالية، وفي الوقت نفسه مراقبة التقدم في بناء قدراتها وإملاكها للأصول المعنوية التي ستحتاجها في عملية النمو في المستقبل (Norton, 1996, p: 2).

وقد بدأ ظهور القياس المقارن (BM) كأساس لتحسين الأداء مع بداية استخدام اليابانيين لهذا الأسلوب، وتبعهم بعد ذلك الأمريكيون بعد أن وجدوا أن هذا الأسلوب هو الأفضل لتحسين الأداء، ويعد

في ظل تقلبات السوق الحالية، لم يعد الاعتماد على المقاييس المالية ملائمًا لتزويد الإدارة بالمعلومات المهمة لتقييم الأداء، وذلك بسبب قصور المدخل التقليدي المعتمد على المقاييس المالية في الاستجابة للتطورات التكنولوجية والتنافسية في البيئة الحديثة، ولذلك فإن الاعتماد على البيانات المحاسبية الداخلية قد يكون في الغالب مضللًا وغير دقيق؛ لهذا ظهرت المداخل الحديثة المعتمدة على المقاييس غير المالية كنتيجة للقصور في المدخل التقليدي (Ahmad and Mohamed, 2016, P: 476-477).

ويُعَدُّ الاستغلال الكفء للموارد المتاحة هدفًا استراتيجيًا تسعى المنشآت إلى تحقيقه بصفة مستمرة (الكومي، 2016، ص: 589)، كما يُعَدُّ تقييم الأداء من الأمور ذات الأهمية لكل من منشآت الأعمال والمتعاملين معها والمهتمين بقياس كفاءتها وقدرتها على التطور والنمو.

ونظرًا لاختلاف وتعدد أهداف ورغبات الأطراف التي تتأثر بأداء المنشأة، فإن ذلك يتطلب ضرورة تعدد وتنوع مقاييس الأداء وشمولها لجميع الجوانب التي تمثل في مجموعها أداء المنشأة مما يعطي صورة واضحة تمكن من قياس كفاءتها وفعاليتها (الرشدي، 2006، ص: 284).

وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن (BSC) نظام تخطيط مرتكز على العملاء، ونظامًا لتحسين

على أن التكامل بين أسلوبين أو أكثر من الأساليب الحديثة لتقييم الأداء يحقق منافع أكثر مما لو طبق أسلوب معين منفردًا.

فقد هدفت دراسة (الجابري، 2005) إلى بناء نموذج لقياس الأداء الشامل للشركات العاملة في قطاع الاتصالات الأردني أكثر ملاءمة من النماذج العالمية: الأمريكية بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، والأوروبية (Business Excellence Model)، واليابانية (Total Integrated Management)، وذلك في ضوء تحليل ومقارنة وتقييم العناصر والمعايير المختلفة التي تتكون منها هذه النماذج العالمية بقصد الوقوف على مدى تحقيق هذه الشركات لخصائص ومعايير: الملاءمة، والتوقيت المناسب، وتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، والتكيف الذاتي، وقد توصلت الدراسة إلى أن نموذج الدراسة المقترح يحقق كلاً من: الملاءمة، والتوقيت المناسب، وتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، والتكيف الذاتي.

وهدفت دراسة (درغام وأبو فضة، 2009) إلى معرفة أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأبعادها الأربعة: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأبعادها الأربعة: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم

القياس المقارن (BM) أسلوبًا متميزًا وعلى درجة عالية من الكفاءة في خفض التكاليف؛ حيث إنه يوفر الكثير من الجهد والوقت والمال نتيجة لتجنب الأخطاء التي وقعت بها المنشآت الأخرى، أو تجنب أسلوب ثبت فشله من واقع تجارب الآخرين (محمد أمين، 2014، ص: 59-60).

وقد أصبح لدى الباحثين والمهتمين بالمحاسبة الإدارية الحديثة قدر كبير من القناعة العلمية والعملية بأن مشكلة تقييم الأداء تتمثل في الوسيلة المستخدمة في إنجاز هذه العملية الحيوية، وأن حل هذه المشكلة لا يمكن أن يكون إلا من خلال التكامل بين الأساليب الحديثة لتقييم الأداء لصياغة إطار موحد وشامل يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية، ويراعي البيئة التنافسية وأثرها على المنشأة، وقد تطرقت العديد من الدراسات السابقة فيما يخص تقييم الأداء إلى التكامل بين أسلوبين أو أكثر من الأساليب الحديثة لتقييم الأداء (منصور، 2002؛ Maiga & Jacobs, 2003؛ البتانوني، 2004؛ الرشيد، 2006؛ شهيد، 2007؛ Punniyamoorthy and Murali, 2008؛ Colm & Eamonn, 2012؛ النور، 2012؛ محمد أمين، 2014؛ كواشي وبودودة، 2017؛ بهجت، 2017).

ولذلك رأى عدد من الباحثين ضرورة تطوير أنظمة تقييم الأداء بما يتناسب مع التطورات في بيئة الأعمال الحديثة من خلال التكامل بين الأساليب الحديثة لتقييم الأداء، ويكاد يجمع أغلب الباحثين

البتروكيماويات السعودية المسجلة في السوق، وقد توصلت الدراسة إلى قدرة بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تحسين الأداء للشركات عينة الدراسة.

وهدفت دراسة (Elbanna, et al., 2015) إلى قياس الأداء التنظيمي لقطاع الفنادق باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، وذلك من خلال تأسيس بناء أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الفنادق، واختبار صلاحية هذه الأبعاد، وتزويد الباحثين والممارسين بمجموعة من المقاييس لتقييم الأداء في قطاع الفنادق، وقد توصلت الدراسة إلى اختلاف أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) من قطاع إلى آخر ومن شركة إلى أخرى بحسب رؤيتها واستراتيجيتها، واقترح إطار لتقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) مكون من عشرين مقياساً ضمن خمسة أبعاد، ويساعد الإطار المقترح المديرين في التعرف بدقة على مناطق الأداء الضعيف ومن ثم إعطاؤها الاهتمام اللازم.

وفيما يخص التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM)، فقد هدفت دراسة (منصور، 2002) إلى تحليل المداخل المقترحة، وهي: القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)، ومدخل القياس المقارن (BM)، ومدخل القياس المتوازن للأداء (BSC)، لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة، والتعرف على أهم التطورات في نظم تقييم الأداء، واستعراض أهداف التكامل بين المقاييس

والنمو، لتعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

وهدفت دراسة (المطري، 2010) إلى بيان نواحي القصور في قياس وتقييم الأداء في الشركات اليمنية لصناعة الأدوية باستخدام المقاييس المالية التقليدية وتوضيح الحاجة المتزايدة إلى تطويرها وعرض وتحليل المقاييس غير المالية التي يمكن الاعتماد عليها في نظام تقييم الأداء، وتبسيط الضوء على أهمية تبني بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأسلوب لتقييم الأداء الشامل، وقد توصلت الدراسة إلى أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يسهم في تدعيم استراتيجيات الشركات عينة الدراسة.

وهدفت دراسة (Alhyari et al, 2013) إلى التأكيد على الموازنة بين المقاييس الكمية والنوعية، ومعرفة صلاحية استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لتقييم أداء تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في توصيل الخدمات الحكومية الإلكترونية القيمة عبر الإنترنت، وقد توصلت الدراسة إلى ملاءمة بطاقة الأداء المتوازن لرقابة وتقييم الأداء في الخدمات الحكومية الإلكترونية، إضافة إلى تحسين الكفاءة والفعالية في العمليات الداخلية وتقييم نجاحها في الاستثمار في مشاريع تكنولوجيا المعلومات (IT).

وهدفت دراسة (المحارفي، 2014) إلى تحليل بطاقة الأداء المتوازن (BSC) من جانب قدرتها على تطوير وتحسين نظم تقييم الأداء في شركات

المستهدف بموضوعية وفي جميع المستويات الوظيفية للمنشأة، وإمكانية الحصول على مؤشر مرجعي وحيد، يأخذ في الاعتبار جميع الأهداف الجوهرية، والعوامل الشخصية، ويعتبر هذا النموذج مدخلاً فعالاً لصياغة نموذج للتفوق في الأعمال.

وهدفت دراسة (Changiz and Azadeh,)

(2011) إلى تصميم وتطبيق نظام لتقييم الأداء باستخدام الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن (BSC) مع الطرق الإحصائية، لمصانع إنتاج الكربون الأسود الإيرانية، لتحقيق رؤيتها واستراتيجيتها الأساسية، ومقارنة بعض المقاييس الاستراتيجية مع مقاييس أداء الشركات الرائدة في القطاع الصناعي الإيراني، ومع مقاييس أداء الشركات التايلاندية الرائدة لمعرفة مقدار فجوة الأداء، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تفسير مدى نجاح المنشأة بأسلوب بسيط ولغة واضحة ومفهومة، وأظهرت نتائج المقارنة مع الشركات الرائدة أن هناك تأخرًا في عدد من المقاييس مما يستلزم اتخاذ مبادرات لتقليص الفجوة في هذه المقاييس، ويمكن التغلب عليها من خلال أسلوب القياس المقارن (BM).

وهدفت دراسة (محمد أمين، 2014) إلى إبراز أهمية التكامل بين نظام قياس الأداء المتوازن (BSC) وأسلوب القياس المقارن (BM) لتحسين الأداء في تحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكلفة المستهدفة، إضافة إلى تبين كيفية تحقيق التكامل بينهما لتحسين الأداء لدعم القدرة

المالية وغير المالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين المداخل المقترحة يحقق أهداف التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية التي تهتم بالأداء في الأجل القصير من خلال مجموعة من المقاييس المالية، إضافة إلى تركيزها على محركات الأداء في الأجل الطويل.

وهدفت دراسة (عبد الملك، 2006) إلى التعرف على استخدام مقياس الأداء المتوازن (BSC) في تطوير نظم تقييم الأداء بهدف قياس الأداء الاستراتيجي، والتعرف على تأثير المدخل المقارن (BM) على الأبعاد المختلفة للقياس المتوازن للأداء، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك اهتمامًا بنسبة عالية من قبل الشركات بالقياس الفعلي لهذه المؤشرات، وأن هناك اهتمامًا من الشركات بقياس الأداء عن طريق المؤشرات غير المالية التي اقترحها الباحث.

وهدفت دراسة (Punniyamoorthy and Murali, 2008) إلى إنشاء نموذج يسمى: البطاقة المتوازنة لبطاقة الأداء المتوازن، وتزويده بمؤشرات مرجعية للأهداف بغرض تقييم التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، وذلك من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) التي قدمها (Kaplan & Norton)، واعتماد النموذج المقدم من (Browen & Gibson)، كما استخدمت نظرية التفضيل لحساب الأوزان المتعلقة بالمقاييس عن طريق المقارنات الثنائية، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية تحديد أسباب انحرافات الأداء عن الأداء

باستخدام بطاقة الأداء المتوازن فقط، كما هدفت دراسة (النور، 2012) إلى التحقق من مدى وجود علاقة بين أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ونظام القياس المتوازن للأداء، وقوة واتجاه هذه العلاقة، وانعكاس ذلك على أداء المنشأة، وهو ما يختلف عن دراستنا.

1. هيكل الدراسة:

ما تبقى من الدراسة مقسم على النحو التالي: مشكلة الدراسة وأسئلتها، وفروضها، وأهدافها وأهميتها وحدودها، ومنهجيتها وأداتها، واستعراض الإطار النظري للدراسة، والدراسة الميدانية، وتحليل البيانات ومناقشة النتائج واختبار الفروض، والتوصيات.

2. مشكلة الدراسة وأسئلتها:

طبقاً لدراسة (المطري، 2010) فإن المنشآت اليمنية تعاني من قصور في تقييم أدائها، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات اليمنية لصناعة الأدوية، وتتمثل أوجه القصور في الاعتماد على المقاييس التقليدية لتقييم الأداء، فقد ركزت على المقاييس المالية، والتكاليف المعيارية، والموازنات التخطيطية، وهذه المقاييس لا تقي بحاجة الإدارة إلى توفير المعلومات المتكاملة والشاملة لجوانب الأداء كافة، واقتصارها على تقييم الأداء في الأجل القصير، والرقابة اللاحقة، كما ركزت على البيئة الداخلية فقط.

التنافسية، وقد توصلت الدراسة إلى أن التكامل بين نظام قياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المقارن يسهم في تحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة.

وهدفنا دراسة (كواسي وبودودة، 2017) إلى بيان مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تنفيذ استراتيجية المؤسسة، والتعرف على دور المقارنة المرجعية في تحسين أداء المؤسسة والارتقاء به إلى مستويات أفضل، واقتراح نموذج لتقييم الأداء الشامل، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الشامل للمؤسسة، كما كشف نموذج بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل عن وجود عدة اختلالات، أهمها: عدم التحكم في التكاليف، والفشل في تقليل ساعات التوقف، وتخفيض نسبة الوحدات المعابة، وضعف المؤسسة في تنمية المجتمع، وفشل المؤسسة في تقليل حوادث العمل.

وأجريت الدراسات السابقة التي استعرضتها الدراسة الحالية على بيانات مختلفة غير الجمهورية اليمنية عدا دراسة (المطري، 2010) ودراسة (النور، 2012) اللتين طبقتا على بيئة الجمهورية اليمنية التي تتسم بانخفاض مستوى الوعي التثقيفي والتنظيمي مقارنة بأغلب الدراسات السابقة، فقد هدفت دراسة (المطري، 2010) إلى تدعيم استراتيجيات الشركات اليمنية لصناعة الأدوية

وينبثق منه التساؤلات الآتية:

1. ما أوجه القصور الموجهة إلى مقاييس تقييم الأداء التقليدية (المالية) وعجزها عن تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية؟

2. هل يغطي التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) المجالات التي يجب تطويرها في أساليب تقييم الأداء لتعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية؟

3. ما مدى توافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء بهدف تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية؟

4. هل يُسهم التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية؟

3. فروض الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة، وانسجاماً مع أهدافها، تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفروض الآتية:

الفرض الأول: "توجد أوجه قصور موجهة إلى مقاييس تقييم الأداء التقليدية (المالية) وعجزها عن تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية".

ونظراً لما يشهده قطاع الأعمال في الجمهورية اليمنية من تنافس شديد، ومن تطورات تكنولوجية، كان لا بد لإدارة هذه المنشآت من استخدام الأساليب الحديثة لتقييم الأداء لتحسين الرقابة الإدارية وتطوير تقييم الأداء من خلال: الجمع بين المقاييس المالية وغير المالية، والتفاعل مع البيئة التنافسية، مما يؤدي إلى تغيير في استراتيجيات المنشآت ومن ثم تغيير الأهداف اللازمة لتحقيق الاستراتيجيات الجديدة، بما يكفل تطوير تقييم الأداء في الأجلين القصير والطويل.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتركز على تطوير تقييم الأداء من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) بهدف تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية، وقد استخدمت الدراسة بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كإطار شامل لتقييم الأداء وتدعيمها بالقياس المقارن (BM).

وتستند الدراسة إلى عدد من المبررات لإجراء هذه الدراسة، أبرزها قلة الدراسات السابقة حول تقييم الأداء في البيئة اليمنية من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM).

وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤل الرئيس الآتي:

"هل يسهم التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية؟"

بالاعتماد على المقاييس المالية في المنشآت اليمنية.

2. تحديد المجالات التي يجب تطويرها في أساليب تقييم الأداء في المنشآت اليمنية، من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM)، اللذين يمكن الاعتماد عليهما في تلافي أوجه القصور التي قد تشوب المقاييس التقليدية في عملية التقييم الشامل لأداء المنشآت اليمنية.

3. تحديد مدى توافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء.

4. معرفة مدى مساهمة التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية.

5. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أن نتائجها يمكن أن تسهم في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء بهدف تعزيز الأداء الاستراتيجي، الذي يعد من أهم مواضيع المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتقييم الأداء الشامل وضمان نجاح الاستراتيجيات لمنشآت الأعمال.

الفرض الثاني: "يغطي التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) المجالات التي يجب تطويرها في أساليب تقييم الأداء لتعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية".

الفرض الثالث: "تتوافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء بهدف تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية".

الفرض الرابع: "يسهم التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية".

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تطوير تقييم الأداء من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء بهدف تعزيز الأداء الاستراتيجي بالتطبيق على المنشآت اليمنية بما يتلاءم مع متغيرات ومستجدات بيئة الأعمال الحديثة في الجمهورية اليمنية.

ويتحقق هدف الدراسة من خلال ما يلي:

1. تقييم الأساليب التقليدية لتقييم الأداء، ومدى الحاجة إلى تطويرها وتحديثها بالاعتماد على الأساليب الحديثة لتقييم الأداء، والتعرف على أوجه القصور التي تكتنف واقع تقييم الأداء

لهما علاقة بتطوير تقييم الأداء في المنشآت اليمنية من خلال التكامل فيما بينهما، إضافة إلى انتشار استخدامها في الواقع العملي.

الحدود الزمنية: أجريت الدراسة خلال العام 2019م على عينة من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية.

7. منهجية الدراسة وأداتها:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك بالاعتماد على الكتب والدوريات والمجلات العلمية والأبحاث والرسائل الجامعية والمنشورات لتغطية الجانب النظري للدراسة، كما عمد إلى إجراء دراسة ميدانية من خلال استبانة صممت لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها، ووزعت على الأكاديميين في قسمي المحاسبة والإدارة في الجامعات اليمنية، والمحاسبين القانونيين العاملين في الجمهورية اليمنية.

8. الإطار النظري للدراسة:

1/9 مفهوم الأداء: يتعلق الأداء بشكل مباشر بالإنتاج (منتج أو خدمة)، ويرتبط ببعض المفاهيم ذات العلاقة، أهمها: مفهوم الكفاءة ومفهوم الفعالية Efficiency & Effectiveness، ومن هنا يمكن القول بأن الأداء هو: سلسلة من النشاطات المرتبطة بوظيفة أو قسم أو دائرة لتحقيق هدف معين، أما الأداء المؤسسي فيشير إلى مجموعة النشاطات والأعمال التي تقوم بها الإدارات والأقسام والوحدات

وفضلاً عما سبق تتبع أهمية الدراسة من الآتي:

1. المكانة التي يحتلها موضوع تقييم الأداء للأغراض الإدارية من خلال التحقق من درجة تنفيذ الخطط والبرامج والأهداف المحددة.

2. حاجة المنشآت اليمنية إلى تطوير نظم تقييم الأداء وزيادة فعاليتها بما يتلاءم مع تغيرات ومستجدات بيئة الأعمال الحديثة، من خلال الأساليب الحديثة لتقييم الأداء.

3. أهمية المقاييس غير المالية كمؤشرات جديدة لتقييم أداء المنشآت، وما يترتب على استخدامها من زيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء والتحسين المستمر.

4. حاجة إدارة المنشآت إلى معلومات شاملة ومتكاملة عن جوانب الأداء كافة، والمعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية لتتمكن من تعزيز أدائها الاستراتيجي وتدعيم مركزها التنافسي.

5. التكامل بين الأساليب الحديثة لتطوير تقييم الأداء المتمثلة في: بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، والقياس المقارن (BM).

6. حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على أسلوبين من الأساليب الحديثة لتطوير تقييم الأداء، وهما: بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، والقياس المقارن (BM)، وذلك لاعتقاد الباحث أن

بثلاثة مجالات محددة، وهي: مجال الأداء المالي، ومجال الأداء المالي والتشغيلي (أداء الأعمال)، ومجال الفاعلية التنظيمية، ووضعاً لمقاييس ومؤشرات لكل مجال بحيث يعكس الأداء ضمنه، وفيما يلي توضيح لهذه المجالات بما تتضمنه من مقاييس ومؤشرات لتقييم الأداء (الملكوي، 2009، ص: 32-33؛ الغالي وإدريس، 2009، ص: 481-487):

1- مجال الأداء المالي: يعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القاسم المشترك بين الكتاب والباحثين ومنشآت الأعمال، ويعتبر الأكثر شيوعاً في بحوث الإدارة الاستراتيجية؛ إذ تعد مؤشرات الأداء المالي من أهم المقاييس لتقييم أداء المنشآت مهما كانت طبيعة عملها؛ حيث إن عدم تحقيق المنشأة لأداء مالي جيد فقد يتعرض وجودها للخطر.

ففي المنشآت الخاصة يعد تحقيق الربح الهدف الأهم والأبرز وتتحقق باقي الأهداف ضمنياً في حال تحقيق الهدف المالي (الربح).

كما أن التفوق المالي للمنشأة يضمن لها مركزاً تنافسياً قوياً ويفتح المجال أمامها للانطلاق إلى آفاق رحية.

ويُقاس الأداء المالي من خلال التحليل الأفقي والعمودي للقوائم المالية، وتحليل النسب المالية، ونسب السيولة، ونسب النشاط، ونسب الرافعة، ونسب سوق الأوراق المالية، ويُركز على بعض النسب، مثل: نسبة العائد على الاستثمار،

والأفراد في المنشأة، لتحقيق الهدف العام الذي أنشئت المنشأة من أجله، ولكي تحقق المنشأة هدفها بكفاءة وفعالية يتطلب ذلك معرفة النشاطات والأعمال ذات العلاقة وكيفية أدائها وترتيبها بحسب الأهمية وإعطائها الأولوية (الملكوي، 2009، ص: 28-29).

إذاً، فالأداء هو انعكاس لكيفية استخدام المنشأة لمواردها المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها، وهو أيضاً المرآة التي تعكس وجه المنشأة من مختلف جوانبها، وهو ما يسعى جميع الأطراف في المنشأة إلى تعزيزه (الغالي وإدريس، 2009، ص: 477).

ويرى الباحث أن الأداء هو بناء معقد يعكس سلسلة من الأنشطة التي تقوم بها الإدارات والأفراد داخل المنشأة لتحقيق الهدف العام الذي أنشئت المنشأة من أجله، ويرتبط بمفهومي الكفاءة والفعالية.

2/9 الأداء الاستراتيجي: هناك شيوع لاستخدام مصطلح الأداء الاستراتيجي في مختلف الكتابات والأبحاث الإدارية الحديثة، مع عدم وجود تعريف متفق عليه، إلا أن هناك إشارات واضحة إلى أهميته ووجود مؤشرات لقياسه، وتقوم كل منشأة بمجموعة من النشاطات والأعمال المتعددة والمتنوعة التي تشكل مجالاً للأداء، ويعود التنوع والتعدد في مجالات الأعمال إلى التنوع في المنشآت ومن ثم التنوع في أهدافها وطبيعة عملها.

وقد حدد (Venkatraman & Ramanujam, 1986, P: 803-804) مجالات أداء الأعمال

والعائد على حق الملكية، والعائد على المبيعات، ونسبة إيراد السهم.

2- مجال الأداء المالي والتشغيلي (أداء الأعمال):

يمثل هذا المجال الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المنشآت؛ إذ يعتمد على المؤشرات غير المالية (التشغيلية) بجانب المؤشرات المالية: كالحصصة السوقية، وتقديم منتجات جديدة، ونوعية المنتج أو الخدمة، وفاعلية العملية الإنتاجية والتسويقية، وغيرها من المقاييس التي ترتبط بمستوى عمليات المنشأة.

فالاتتماد على المقاييس المالية وحدها لا يعطي صورة متكاملة عن أداء المنشأة مما يستلزم تضمين مقاييس الأداء بمقاييس تشغيلية تظهر للإدارة الصورة الخفية للأداء، وهو ما لا تستطيع المؤشرات المالية الكشف عنه، ولذلك فإن الاهتمام الكلي بأداء المنشأة يؤدي إلى خلق توازن بين الاهتمامات المالية والتشغيلية.

وقد قدم (Kaplan & Norton, 1992) إطار عمل لقياس الأداء المالي والتشغيلي من خلال ما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن (BSC)؛ إذ تتضمن هذه البطاقة مقاييس مالية عن نتائج الأداء، ومقاييس تشغيلية (غير مالية) تتمحور حول العملاء، والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم، بحيث يُعزز الأداء المستقبلي للمنشأة. ويستخدم مفهوم هذا المجال في أغلب البحوث الإدارية الاستراتيجية الحديثة.

3- مجال الفاعلية التنظيمية: يمثل مجال الفاعلية

التنظيمية المفهوم الأوسع والأشمل لأداء الأعمال، ويدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي والتشغيلي، ويشير هذا الميدان إلى قدرة المنشأة على العمل وتحقيق أهدافها.

كما أن أهداف المنشأة التي تسعى إلى تحقيقها تتعدد وتتعارض في بعض الأحيان مما يلقي بظلاله على أهمية وقدرة مفهوم الفاعلية التنظيمية في قياس أداء المنشآت.

وتتعدد وتتنوع مقاييس الفاعلية التنظيمية، أهمها: النمو في صافي الربح، والعائد على المبيعات، والعائد على الاستثمار، ومستوى نوعية الأعمال، ورضا العاملين، ودرجة الالتزام بما هو مخطط.

ويرى الباحث أن مجال الفاعلية التنظيمية يدخل ضمن مجال الأداء المالي والتشغيلي؛ حيث إن أغلب مؤشرات ومقاييسه تدخل ضمن هذا المجال الذي يتضمن مقاييس مالية، ومقاييس تشغيلية (غير مالية) ذات بعد استراتيجي.

ويتضح مما سبق أن هذا المجال يستخدم في أغلب البحوث الإدارية الاستراتيجية الحديثة.

3/9 تقييم الأداء: هو قياس الأداء الفعلي، ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها، حتى تتكون صورة حية لما حدث ولما يحدث فعلاً، ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية بما يكفل اتخاذ

1. ارتكازه على مجموعة مؤشرات مالية فقط أكثر من كونه نظام تقييم أداء كامل وشامل.
2. عدم أخذه في الحسبان تقييم الأداء من منظور استراتيجي للمنشأة ككل.
3. عدم أخذه في الحسبان ما يحدث في إطار بيئة الأعمال الحديثة التي تركز على محورين، هما: تعدد الأساليب، وتعدد المفاهيم البيئية المعاصرة.

وقد أوضحت الدراسات السابقة أن هناك اتفاقاً على رفض انفراد النموذج المحاسبي لتقييم الأداء بالمؤشرات المالية فقط، ولا سيما في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتميز بمجموعة من السمات والعناصر التي لم تكن ظاهرة ومسيطر من قبل، مثل: التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل، والجودة، ورضا العملاء، وبحوث السوق، وبحوث التطوير. كما يؤخذ عليها أنها تضعف الأداء؛ لأنها تاريخية بطبيعتها؛ إذ تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة، ولهذا السبب فإنها تعتبر غير ملائمة في دفع المديرين باتجاه تحسين أداء العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية، كما أنها لا تساعد على إدراك العوامل المحركة للأداء (عبد الملك، 2006، ص:93).

5/9 بطاقة الأداء المتوازن (BSC): عرف الكاتبان (Kaplan & Norton, 1992, p:71) بطاقة الأداء المتوازن أنها مجموعة من مقاييس الأداء التي تعطي المديرين صورة سريعة ولكنها شاملة عن أعمال المنشأة، وتتضمن مقاييس مالية

الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء (عبد المحسن، 2004، ص:5).

ويرى الباحث أن هذا التعريف هو الأكثر ملاءمة للأسباب الآتية:

- تقييم الأداء ليس غاية في حد ذاته ولكنه وسيلة لاتخاذ ما يلزم لتحسين الأداء المستقبلي.

- مطابقة الأداء الفعلي بما هو مخطط من خلال المقارنة بين ما هو قائم والمعايير الموضوعية مسبقاً.

- معرفة مدى تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط، وتحسين الأداء المستقبلي.

ويعتمد نجاح برامج تقييم الأداء أو فشلها على المعلومات المستخدمة في عملية التقييم التي جمعت من مصادر عديدة في المنشأة، كما أن مخرجات تقييم الأداء هي المعلومات التي تستخدم في وضع برامج تحسين الأداء، إضافة إلى أن عملية تقييم الأداء تتطور باستمرار بحسب المناهج والاتجاهات الإدارية الحديثة (جاد الرب، 2009، ص:51).

4/9 قصور مقاييس تقييم الأداء التقليدية (المالية): تناولت أغلب الدراسات والبحوث المحاسبية التي ناقشت قضية تقييم الأداء في ظل النظام التقليدي عدداً من نقاط القصور، نوجزها فيما يلي (فودة، 2003، ص:269-270):

متوازنة هي: البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد الابتكار والتعلم؛ إذ تُمكن منشآت الأعمال من متابعة تحقيق أهدافها المالية، وفي الوقت نفسه مراقبة التقدم في بناء قدراتها وامتلاكها للأصول المعنوية التي ستحتاجها في عملية النمو في المستقبل (Kaplan & Norton, 1996, p:2).

ولا تعتمد الإدارة في أغلب المنشآت الناجحة على المقاييس المالية كوسيلة لتقييم الأداء بمفردها، كما لا تعتمد على المقاييس غير المالية كوسيلة لتقييم الأداء بمفردها أيضًا، ولكنها أدركت أن المقاييس المالية تلخص نتائج الأداء للفترة السابقة، وهذه المقاييس تعتبر مهمة لكل من: الملاك والدائنين والموظفين وغيرهم، أما بالنسبة للمقاييس غير المالية فتركز على الأداء الحالي الذي يوجه الأداء في المستقبل، ولذلك فالإدارة الفعالة تحتاج إلى أبعاد متوازنة لتقييم الأداء من خلال ما يعرف بأبعاد بطاقة الأداء المتوازن (Hilton, 2008, p:427).

وتسمح بطاقة الأداء المتوازن للإدارة النظر إلى المنشأة من خلال أربعة أبعاد مهمة تمثل إجابة عن أربعة أسئلة أساسية (Kaplan & Norton, 1992, p:71):

➤ كيف ينظر إلينا عملاؤنا (بعد العملاء)؟

➤ ما الذي يجب أن نتفوق فيه (بعد العمليات الداخلية)؟

➤ هل يمكننا الاستمرار في عملية التحسين

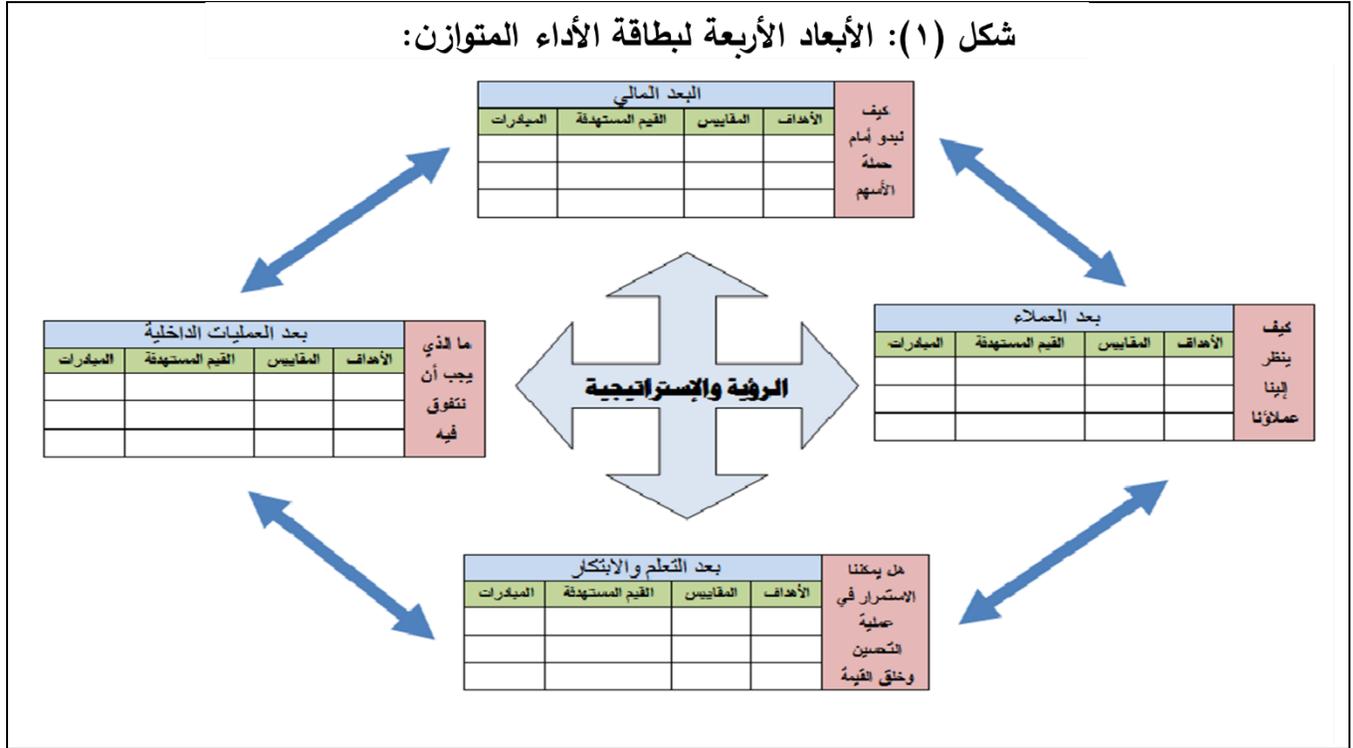
وخلق القيمة (بعد الابتكار والتعلم)؟

لمعرفة نتائج القرارات التي اتخذت سابقًا وتكتملها بمقاييس تشغيلية تشمل رضا العميل، والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم، وتعتبر المقاييس التشغيلية محركًا للأداء المالي المستقبلي، كما تمكن المنشآت من متابعة النتائج المالية بالتزامن مع متابعة التقدم في بناء القدرات واكتساب الأصول غير الملموسة اللازمة للنمو في المستقبل.

ووصفها الكاتبان Kaplan & Norton في كتابهما The Balanced Scorecard الذي نشر في العام 1996م بأنها نظام إداري يستخدم في توجيه الأداء الحالي والمستهدف في المستقبل من خلال مجموعة من المقاييس تصنف إلى أربعة أبعاد: الأداء المالي، والمعرفة بالعملاء، والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم (Gentry, 2003, p:16)، كما شبَّهها الكاتبان بلوحة القيادة في كابينة الطائرة التي تعطي المديرين معلومات متعددة في لمح البصر.

وتزوّد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) الإدارة بأدوات القياس التي تحتاجها لقيادة المنشأة في البيئة التنافسية المستقبلية؛ إذ يجري من خلال بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ترجمة مهمة المنشأة واستراتيجيتها في مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء التي تمكن الإدارة من بلورة إطار عمل لتطبيق استراتيجيتها وتحقيق أهدافها، إضافة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) تؤكد تحقيق الأهداف المالية مع التركيز على محركات الأداء لهذه الأهداف، ويقيم الأداء من خلال أربعة أبعاد

➤ كيف نبـدو أمام حملة الأسهم (البعد المالي)؟ والشكل (1) يوضح الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن (Kaplan & Norton, 1992, p:76).



واستراتيجيتها، وترجمتها إلى تعبيرات تشغيلية، بحيث يمكن للعاملين فهمها واستخدامها كمرشد للتصرفات التي يقومون بها، ولذلك فإنه يجب التعبير عن الرؤية والاستراتيجية في صورة مجموعة متكاملة من الأهداف والمقاييس التي تحظى بإجماع مديري الإدارات العليا، والتي تحدد محركات النجاح في الأجل الطويل، وعادة ما تجري هذه العملية من قبل فريق من الإدارة العليا، أو من قبل أعلى سلطة تنفيذية في المنشأة.

(2) **التوصيل والربط Communicating and Linking**: تساعد هذه العملية في

وتلعب بطاقة الأداء المتوازن دورًا رئيسًا في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت، وذلك من خلال القيام بأربع عمليات إدارية جديدة تمثل مراحل الإدارة الاستراتيجية التي تسهم بصورة مستقلة ومتكاملة في ربط الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل بالأنشطة والتصرفات قصيرة الأجل، وفيما يلي نستعرض هذه العمليات بإيجاز (Kaplan & Norton, 2007, p:152; Lipe & Salterio, 2000, p: 285-286):

(1) **ترجمة الرؤية Translating the Vision**

Vision: تساعد هذه العملية المديرين في التوصل إلى إجماع حول رؤية المنشأة

يسهم مباشرة في تنسيق المبادرات التي من شأنها دفع المنشأة تجاه تحقيق أهدافها الاستراتيجية طويلة الأجل.

(4) **التغذية العكسية والتعلم Feedback and Learning**

Learning: تساعد هذه العملية في امتلاك المنشأة لما يسمى بالتعلم الاستراتيجي، وتختلف هذه العملية عن التغذية العكسية وعمليات المراجعة التقليدية، التي تركز على أن المنشأة أو الإدارات أو الأفراد قد حققت أهدافها المالية الموضوعية مسبقاً، ولكن باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في نظامها الإداري تستطيع المنشأة مراقبة النتائج قصيرة الأجل من خلال ثلاثة أبعاد إضافية، وهي: العملاء، والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم، وتقييم الاستراتيجية في ضوء الأداء الحالي، ومن ثم فإن بطاقة الأداء المتوازن تمكن المنشأة من تعديل الاستراتيجيات لتعكس الوقت الفعلي للتعلم Real-Time Learning.

وبين الشكل (2) دور بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت من خلال العمليات الإدارية التي تمثل مراحل الإدارة الاستراتيجية.

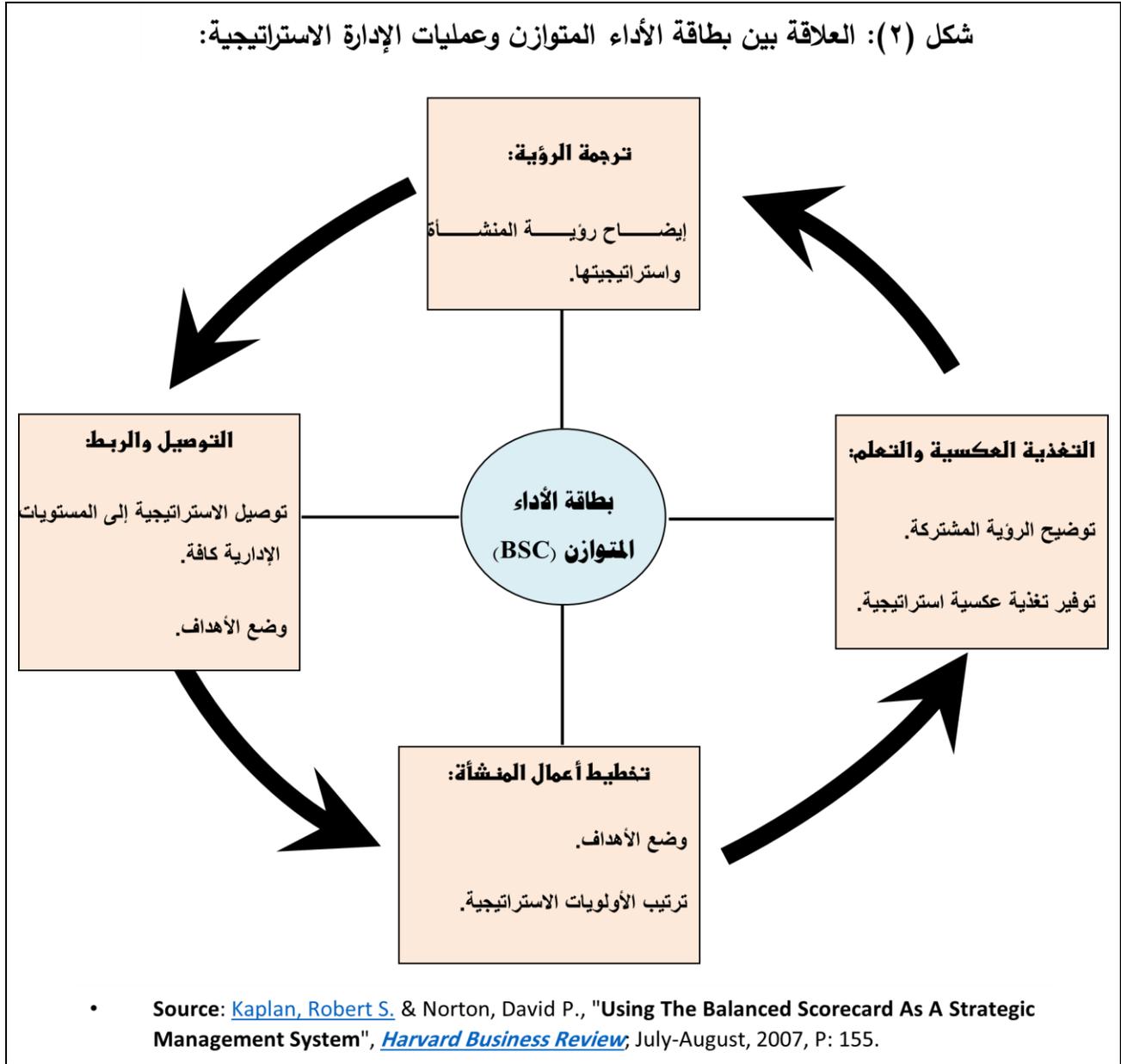
توصيل الاستراتيجية إلى المستويات التنظيمية كافة بالمنشأة، وربطها بأهداف واستراتيجيات الوحدات الإدارية التابعة لها، وتحل هذه العملية محل الطريقة التقليدية التي تستخدم الأداء المالي في تقييم أداء الوحدات الإدارية التابعة للمنشأة، وربط حوافز الأفراد بالأهداف المالية قصيرة الأجل، كما تساعد على التأكد من أن كل مستويات المنشأة تستوعب الاستراتيجية طويلة الأجل، وأن أهداف الوحدات الإدارية تتفق معها.

(3) **تخطيط أعمال المنشأة Business Planning**

Planning: تساعد هذه العملية في تحقيق التكامل بين الخطط المالية للمنشأة مع خطط الأعمال، وتحديد الأولويات الاستراتيجية. وقد أشار Kaplan & Norton إلى أن المنشآت حالياً تحاول تنفيذ مجموعة من برامج التغيير التي تتنافس مع بعضها على موارد المنشأة المحدودة (الوقت، الطاقة، المال)، وقد يكون من الصعب تحقيق التكامل بين هذه البرامج لتحقيق الأهداف الاستراتيجية العامة للمنشأة؛ نظراً للمنافسة الشديدة فيما بينها.

ولكن عندما تستخدم الأهداف الطموحة في مقاييس بطاقة الأداء المتوازن كأساس لتوزيع هذه الموارد، وتحديد الأولويات، فإن ذلك

شكل (٢): العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وعمليات الإدارة الاستراتيجية:



ويُعرّف أنه العملية المستمرة لمقارنة أداء المنشأة في المجالات الحرجة للعمليات في مقابل أفضل أداء في الصناعة (مقارنة مع المنافسين مباشرة)، أو بالمقارنة مع أفضل أداء للمنشآت الرائدة في أداء نشاط معين، وتحديد الأنشطة والتكاليف اللازمة للتحسين، وعند تطبيقها بشكل صحيح، فإن القياس

6/9 القياس المقارن (BM): يعرف أنه العملية التي تحدد المنشأة بموجبها المجالات المهمة لإجراء التحسينات عليها، ودراسة أفضل الممارسات الخاصة بالآخرين، والعمل على تنفيذ العمليات والنظم اللازمة لتحسين وتطوير الأداء.

ولا يشترط إجراء المقارنة مع المنشآت الرائدة في المجال نفسه للمنشأة بل يمكن استخدامه مع المنشآت الرائدة من أي مجال آخر.

وقد أبرزت عدد من الدراسات دور القياس المقارن في تعزيز الأداء الاستراتيجي من خلال تحقيق المنافع الآتية (منصور، 2002، ص: 291-292):

1. تحسين التخطيط الاستراتيجي كجزء من نظام الإدارة الاستراتيجية للمنشأة.
2. تقييم مواطن القوة ومواطن الضعف في الأداء الحالي للمنشأة، وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها المنشأة أداء غير مرضٍ مقارنة بالأداء المتميز للمنافسين.
3. المساعدة في الحصول على أفضل الممارسات والأساليب الخاصة بالمنافسين، وإجراء التغييرات المطلوبة بهدف التحسين والتطوير المستمرين.
4. تحقيق وفورات في التكاليف وإدخال تحسينات جوهرية على العمليات والمنتجات والخدمات عن طريق المقارنة مع المنشآت الرائدة والمتميزة.
5. تحسين قدرة المنشأة على النجاح والتميز في السوق التنافسي من خلال تطبيق سياسات التحسين والتطوير في المجالات المهمة كالجودة والتكلفة والابتكارات الجديدة.
6. زيادة فعالية التخطيط الاستراتيجي واكتساب المعرفة والتعلم من أفضل الممارسات للمنشآت

المقارن يستطيع توليد الشرارة لأفكار ومداخل جديدة مصدرها خارج الصناعة (Elnathan Dan, and Young, 1996, p:40).

ويرى الباحث أن القياس المقارن هو عملية قياس منتظمة ومستمرة للمجالات الحرجة التي تحتاج إلى تحسين بالمقارنة مع أداء المنشآت الرائدة في هذه المجالات لتحديد الأنشطة والتكاليف اللازمة لتحسين وتطوير أدائها والعمل على تنفيذها لتعزيز أدائها الاستراتيجي.

وتمر عملية القياس المقارن بثلاث مراحل أو مستويات تستخدم في تحليل أداء المنشآت، وهي (Joseph Sarkis, 2001, p:92):

- 1) القياس المقارن الداخلي: يعتمد هذا النوع من القياس على التعرف على أفضل الممارسات الداخلية، ودراسة مدى إمكانية تعميمها على مستوى المنشأة.
- 2) القياس المقارن التنافسي: يعتمد هذا النوع من القياس على المقارنة بين الوضع التنافسي للمنشأة مع المنشآت الرائدة والمنافسة التي لديها المنتجات أو الخدمات أو العمليات نفسها.

3) القياس المقارن الوظيفي أو العام: ويركز هذا النوع على أفضل الممارسات العملية بوجه عام، بدلاً من التركيز على قياس الممارسات والإجراءات والوظائف المماثلة،

ولتحديد القيم المستهدفة لكل مقياس من المقاييس ضمن الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن (BSC) يستعين الباحثون بالقياس المقارن (BM) الذي يساعد المنشأة على توجيه اهتمامها نحو العمليات والأنشطة التي يمكن أن تحقق وفراً في التكلفة (منصور، 2002، ص:311؛ محمد أمين، 2014، ص:101؛ Elnathan Dan, and Young, 1996, p:40).

ويتحقق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) من خلال استنباط مجموعة من المؤشرات الملائمة للمقاييس المرجعية، وإدماجها في بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كقيم مستهدفة على النحو الآتي (محمد أمين، 2014، ص:73-74؛ عبد الملك، 2006، ص:122-129):

1. **البعد المالي:** يتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية، هي: معدل العائد على رأس المال المستثمر للمنشآت المنافسة الرائدة، ومعدل العائد على الأصول، وصافي التدفق النقدي الموجب، ومعدل التطور في الربحية، ومعدل العائد الإضافي للاستثمار في البحوث والتطوير، وغيرها من المقاييس ذات الصلة بهذا البعد.

2. **بعد العملاء:** يتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية، وهي: معدل تطور حصة المنشأة في السوق، ومعدل مرونة التسليم للعملاء في الوقت المحدد، وزيادة التكلفة والسعر، ومعدل الجودة

الرائدة لدعم المركز التنافسي للمنشأة وتعزيز الأداء الاستراتيجي.

7. إمكانية الاستفادة من عملية التعلم المستمر مما يساعد على تطوير وتجديد البناء المعرفي والثقافي للمنشأة.

ويرى الباحث أن القياس المقارن يساعد المنشأة في تحسين التخطيط الاستراتيجي، وتقييم مواطن القوة ومواطن الضعف، وتوجيه الاهتمام نحو العمليات والأنشطة التي تحقق وفراً في التكلفة، وإدخال تحسينات جوهرية على العمليات والمنتجات والخدمات، من خلال المقارنة مع المنشآت الرائدة والتميزة، كما أنه يوفر الكثير من الجهد والوقت والمال نتيجة لتجنب الأخطاء التي وقعت بها المنشآت الأخرى، مما يؤدي في الأخير إلى تعزيز الأداء الاستراتيجي.

7/9 التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM): تبين من خلال استعراضنا للأساليب الحديثة لتقييم الأداء أن بطاقة الأداء المتوازن تركز على رؤية المنشأة واستراتيجيتها، كما أنها تركز على ثلاثة قطاعات مهمة من الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة، وهي: قطاع المساهمين وقطاع العملاء وقطاع العاملين، ويتضمن كل قطاع منها على أهداف ومقاييس وقيم مستهدفة ومبادرات لتحقيق القيم المستهدفة (Kaplan & Norton, 1992, Pp: 73-78,) 1996, Pp: 56-64; Kershaw R. & (Kershaw S., 2001, Pp: 29-30).

في التكلفة من خلال المقارنة مع المنشآت الرائدة والتميزة ومدى إمكانية التعلم منها، كما أنه يوفر الكثير من الجهد والوقت والمال نتيجة لتجنب الأخطاء التي وقعت بها المنشآت الأخرى، مما يؤدي إلى تعزيز الأداء الاستراتيجي.

10. الدراسة الميدانية:

1/10 مجتمع الدراسة وعينتها: تمثل مجتمع الدراسة في بعض الأكاديميين من قسمي المحاسبة والإدارة في الجامعات اليمنية، والمحاسبين القانونيين العاملين في الجمهورية اليمنية، الذين تفاعلوا مع الباحث وقاموا بالرد عليها.

ونتيجة لصعوبة حصر مجتمع الدراسة بالأكاديميين في قسمي المحاسبة والإدارة في الجامعات اليمنية، والمحاسبين القانونيين العاملين في الجمهورية اليمنية، فقد تمثلت عينة الدراسة بالمستجيبين فقط الذين بلغ عددهم (78) شخصاً.

ويرى الباحث أن هذه العينة مناسبة للتحليل الإحصائي والخروج بنتائج واقعية.

2/10 أداة جمع البيانات: اعتمدت الدراسة على الاستبانة أداة في جمع البيانات من عينة الدراسة، وقبل اعتماد الصياغة النهائية للاستبانة، أعدت استبانة مبدئية وعرضت على مجموعة من الأكاديميين في قسمي المحاسبة والإحصاء بكلية التجارة جامعة صنعاء، وبعض الأكاديميين من خارج اليمن لتحكيمها، وقد أخذ الباحث بتعديلاتهم

المقارن للمنافسين، ومعدل الجودة المقارن للصناعة، ومعدل السرعة في تقديم منتجات جديدة أو متطورة في السوق، وغيرها من المقاييس ذات الصلة بهذا البعد.

3. بعد العمليات الداخلية: يتضمن مؤشرات

المقاييس المرجعية، وهي: معدل التطور في الإنتاج المطابق لمواصفات الجودة، ومعدل التطور في زمن دورة الإنتاج، ومعدل النمو في الإنتاجية، ومعدل التطوير والابتكار، ومدى الحصول على شهادات الأيزو العالمية، مثل: الأيزو 9001 الخاصة بالجودة، والأيزو 14001 الخاصة بنظم الإدارة البيئية، وغيرها من المقاييس ذات الصلة بهذا البعد.

4. بعد الابتكار والتعلم: يتضمن مؤشرات المقاييس

المرجعية، وهي: معدل النمو في عدد العاملين الذين يتمتعون بالجدارة والكفاءة الفنية والإدارية، وعدد ساعات التدريب في مجال الإبداع والابتكار، ومعدل التطور في حقوق الملكية الفكرية، ومعدل التطور في التكاليف الاستثمارية في مجال تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، والوقت المقدر لاكتساب الممتلكات الفكرية الجديدة، ومعدل رضا العاملين، وغيرها من المقاييس ذات الصلة بهذا البعد.

ولذلك فإن التكامل بينهما مدخل فعال للتفوق المؤسسي؛ إذ يساعد المنشأة على توجيه اهتمامها نحو العمليات والأنشطة التي يمكن أن تحقق وفراً

الاسم والعمر والنوع والوظيفة والمؤهل العلمي والتخصص العلمي للأكاديميين وسنوات الخبرة.

المجموعة الثانية: تضمنت أربعة أجزاء، تحت كل جزء مجموعة من الفقرات التي تهدف إلى معرفة آراء المستجيبين حول أسئلة الدراسة.

وقد اعتمد الباحث على مقياس ليكرت الخماسي الذي يتراوح من خمسة إلى واحد طبقاً للجدول (1).

وملاحظاتهم التي تضمنت الحذف لبعض الفقرات والتعديل لبعضها، وظهرت الاستبانة بصورتها الحالية، ووزعت على عينة الدراسة.

وتكونت الاستبانة من مجموعتين:

المجموعة الأولى: تضمنت جزأين، هما التعريف بالمصطلحات الواردة بقائمة الاستبانة، والجزء الثاني تضمن المعلومات العامة، وهي:

جدول (1): الحد الأدنى والأعلى لقيم مقياس ليكرت الخماسي:

| المقياس | موافق تمامًا | موافق | محايد | غير موافق تمامًا |
|--------------|--------------|-------|-------|------------------|
| قيمة المقياس | 5 | 4 | 3 | 2 |
| الحد الأدنى | 4.20 | 3.40 | 2.60 | 1.80 |
| الحد الأعلى | 5 | 4.19 | 3.39 | 2.59 |

المعلومات العامة الواردة بقائمة الاستبانة، والتي تضمنت العمر والنوع والوظيفة والمؤهل العلمي والتخصص العلمي للأكاديميين وسنوات الخبرة في الجدول (2).

3/10 الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة: سنستعرض الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، من خلال المعلومات التي استخلصناها من فقرة

جدول (2): الخصائص الديمغرافية:

| النسبة المئوية | التكرارات | البيان | الخصائص الديمغرافية |
|----------------|-----------|----------------|---------------------|
| 12.8% | 10 | 25 - أقل من 35 | العمر |
| 73.1% | 57 | 35 - أقل من 45 | |
| 14.1% | 11 | 45 فأكثر | |
| 84.6% | 66 | نكر | النوع |
| 15.4% | 12 | أنثى | |

| | | | |
|---------------------------|------------------|----|--------|
| الوظيفة | أكاديمي | 42 | %53.8 |
| | محاسب قانوني | 36 | %46.2 |
| المؤهل العلمي | بكالوريوس | 32 | %41 |
| | ماجستير | 25 | %32.1 |
| | دكتوراه | 21 | %26.9 |
| التخصص العلمي للأكاديميين | محاسبة | 67 | %85.9 |
| | إدارة أعمال | 8 | %10.3 |
| | أخرى | 3 | %3.8 |
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 9 | %11.5 |
| | 5 إلى 10 سنوات | 15 | %19.25 |
| | أكثر من 10 سنوات | 54 | %69.25 |

حين أن بلغت المستجيبين من المحاسبين القانونيين بلغت %46.2، وهو ما يبين لنا اهتمام الأكاديميين بالدراسات والأبحاث، وتعتبر النسبتان متقاربتين وهو ما سيسهل علينا مقارنة الفروق بين آراء المستجيبين من الأكاديميين والمحاسبين القانونيين.

ويتضح أن نسبة المستجيبين من حملة البكالوريوس بلغت %41، وأن نسبة المستجيبين من حملة الماجستير بلغت %32.1، وأن نسبة المستجيبين من حملة الدكتوراه بلغت ما يقارب %27، ويُعدُّ هذا من المؤشرات الجيدة على أن المستجيبين مؤهلون بشكل كافٍ لفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عنها مما يعزز من موثوقية الاعتماد على نتائج هذه الدراسة.

كما يتضح أن نسبة المستجيبين من تخصص المحاسبة بلغت %86، وهي نسبة عالية جدًا وتخدم أغراض الدراسة بشكل رئيس باعتبار موضوع الدراسة

يتبين من الجدول (2) أن %73 من المستجيبين كانوا من الفئة العمرية المتوسطة الذين تتراوح أعمارهم من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة، ويعتبر هذا مؤشرًا جيدًا ودليلاً على تميز هذه الفئة العمرية بالمعرفة الجيدة والمهارة والخبرة والعقلانية في التفكير، الأمر الذي يعطي مؤشرًا إيجابيًا على وجود قدر كبير من المصداقية والإجابة عن أسئلة الاستبانة بصورة مناسبة تساعد في الخروج بنتائج واقعية من هذه الدراسة.

ويتبين أن نسبة %84.6 من المستجيبين كانوا من الذكور، في حين أن نسبة الإناث بلغت %15.4، وهذا يدل على قلة عدد الإناث في المجال الأكاديمي والمهني في تخصص ومهنة المحاسبة في الجمهورية اليمنية.

كما يتبين من الجدول (2) أن نسبة المستجيبين من الأكاديميين بلغت %53.8، في

إلى 10 سنوات) بلغت 19.25%، وأن نسبة المستجيبين الذين خبرتهم (أقل من 5 سنوات) بلغت 11.5%.

4/10 اختباري الصدق والثبات لأداة الدراسة:

استخدم الباحث معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا "Cronbach's Coefficient Alpha" لقياس مدى الثبات والترابط الداخلي لأسئلة الاستبانة، بحيث تُكوّن مع بعضها مجموعة واحدة، مما يساعد في إعطاء نتائج متوافقة لردود المستجيبين تجاه أسئلة الاستبانة.

يندرج تحت تخصص المحاسبة الإدارية، في حين أن نسبة المستجيبين من تخصص إدارة الأعمال بلغت 10.3%، وأن نسبة المستجيبين من التخصصات الأخرى بلغت حوالي 4%.

كما يتضح أن نسبة المستجيبين الذين خبرتهم أكثر من 10 سنوات قاربت 70%، ويُعدّ هذا من المؤشرات الجيدة على أن المستجيبين لديهم الخبرة الكافية والكبيرة التي تعينهم على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عنها بموضوعية ومهنية مما يعزز من موثوقية الاعتماد على نتائج هذه الدراسة، في حين أن نسبة المستجيبين الذين خبرتهم (من 5

جدول (3): نتائج اختبار الصدق والثبات:

| م | أجزاء الدراسة | عدد الأسئلة | كرونباخ ألفا |
|---|--|-------------|--------------|
| 1 | أوجه القصور الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء. | 20 | 90.3% |
| 2 | تغطية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء. | 14 | 95.8% |
| 3 | توافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء. | 18 | 97.2% |
| 4 | مساهمة التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) في تعزيز الأداء الاستراتيجي. | 11 | 95.3% |
| | الصدق والثبات الإجمالي للاستبانة | 63 | 96.1% |

97.2%، وبلغت للجزء الرابع 95.3%، وقد بلغت قيمة معامل كرونباخ ألفا لجميع أسئلة الاستبانة 96.1%، وجميع هذه القيم مرتفعة وتدل على قوة

يتبين من الجدول (3) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا للجزء الأول من أسئلة الاستبانة بلغت 90.3%، وبلغت للجزء الثاني 95.8%، وبلغت للجزء الثالث

والنسبة المئوية، والوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، واختبار T-test Independent Sample للمقارنة بين متوسطين لمجموعتين مختلفتين.

11. تحليل البيانات ومناقشة النتائج واختبار الفروض:

1/11 أوجه القصور الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء: قيست أوجه القصور الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء من خلال الجزء الأول من الاستبانة الذي تضمن (20) فقرة تعكس أوجه القصور والانتقادات الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء، ويبين الجدول (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لآراء عينة الدراسة حولها.

جدول (4): أوجه القصور الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء:

| م | أوجه القصور الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف |
|---|---|---------------|-------------------|----------------|
| 1 | ارتكازها على مجموعة من المؤشرات المالية فقط أكثر من كونها نظام تقييم أداء كامل وشامل. | 4.2436 | 0.7059 | 16.64% |
| 2 | عدم أخذها في الحسبان تقييم الأداء من منظور استراتيجي للمنشأة ككل. | 4.3077 | 0.7263 | 16.86% |
| 3 | قصور الوظيفة الرقابية؛ لأن الاعتماد على المقاييس المالية يحقق الرقابة اللاحقة ولا يحقق الرقابة السابقة والمصاحبة. | 4.0513 | 0.7879 | 19.45% |
| 4 | عدم تركيزها على العوامل المحركة (المسببة) للأداء. | 4.1538 | 0.7399 | 17.81% |

الاتساق الداخلي ودقة ومصداقية النتائج التي سيحصل عليها عند اختبار فروض الدراسة وتعميم النتائج.

5/10 الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات واختبار الفروض:

اعتمد الباحث على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Packages for Social Sciences (SPSS) 15.0، لتحليل البيانات التي حصل عليها، واختبار فروض الدراسة على نحو أكثر دقة، واستخراج النتائج، وفي ضوء طبيعة متغيرات الدراسة وأساليب القياس وأغراض التحليل، استعان الباحث على وجه الخصوص بعدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة في بعض مقاييس النزعة المركزية، ومقاييس التشتت، وهي التكرارات

| | | | | |
|----|--|--------|--------|--------|
| 5 | ارتكازها على مبادئ المحاسبة المالية التي تقوم على مجموعة من الافتراضات التي قد لا تتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة. | 3.7949 | 0.8733 | %23.01 |
| 6 | توجيه الاهتمام الكبير نحو تعظيم المخرجات (الإنتاج) على حساب الجودة، مما قد يؤدي إلى عرقلة عملية التطوير والتحسين المستمرين. | 3.8718 | 0.9308 | %24.04 |
| 7 | عدم وجود ارتباط بين مقاييس الأداء المالية التقليدية واستراتيجية التصنيع في بيئة الأعمال الحديثة التي تركز على تحسين الجودة، والدقة في مواعيد التسليم، وزيادة الإنتاجية مع مخزون أقل وتكلفة منخفضة. | 4.0000 | 0.9117 | %22.79 |
| 8 | لا تعكس مقاييس الأداء المالية التقليدية الوضع التنافسي للمنشأة. | 3.7949 | 0.9982 | %26.30 |
| 9 | لا تضيف قيمة للمنشأة. | 3.1154 | 1.1164 | %35.83 |
| 10 | تركز على تخفيض التكلفة وليس على خلق القيمة للعملاء. | 4.0256 | 0.8370 | %20.79 |
| 11 | تغفل عن سلوك العملاء في مواجهة سياسات الإنتاج والتسعير وخدمة ما بعد البيع. | 4.1282 | 0.8733 | %21.15 |
| 12 | تركز على الأداء الداخلي للمنشأة دون الأخذ في الاعتبار الظروف الخارجية، مثل: أداء المنافسين. | 4.0769 | 0.8493 | %20.83 |
| 13 | عدم الاهتمام بالبحوث والتطوير الذي يعتبر ضروريًا لنمو المنشأة وتعزيز أدائها الاستراتيجي. | 4.2179 | 0.8162 | %19.35 |
| 14 | لا يظهر التركيز على الجوانب المالية سبب التحسن أو الضعف في مستوى أداء النشاط الإنتاجي، ولذلك فهي لا توضح أين تبذل الجهود المؤدية إلى تحسين الأداء. | 3.9872 | 0.7976 | %20.00 |
| 15 | لا تأخذ في الحسبان تأثير أداء العنصر البشري على نتائج الأداء. | 4.0385 | 0.7803 | %19.32 |
| 16 | اعتمادها على عدد محدود من المؤشرات، مما يؤدي إلى النقص في المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية. | 3.9872 | 0.9327 | %23.39 |
| 17 | البطء في توجيه الشركة تجاه الحركة السريعة والمتقلبة لأسواق المنتجات. | 4.0385 | 0.8443 | %20.91 |

| | | | | |
|----------------------|---|--------|--------|--------|
| 18 | عدم وضوح العلاقة بين نتائج الأداء ومسببات نتائج الأداء، كون المقاييس المالية تركز على النتائج النهائية للأداء، ولذلك يصعب الربط بين القرارات الإدارية والنتائج المالية المحققة. | 4.1154 | 0.7382 | 17.94% |
| 19 | إغفالها للجوانب غير المالية التي يصعب التعبير عنها مالياً، وتتمثل في: الجودة، ورضا العملاء، وتحقيق متطلباتهم، وسرعة الاستجابة لهم، وقد تعكس جوانب الضعف في أداء المنشأة. | 4.3333 | 0.7502 | 17.31% |
| 20 | التركيز فقط على الانحرافات التي تتجاوز مستوى معيناً، وتتجاهل أي انحرافات أخرى قد تكون لها آثار سلبية على أداء المنشأة. | 4.1154 | 0.8676 | 21.08% |
| المتوسط العام | | | | |
| | | 4.0199 | 0.5047 | 12.55% |

و26.30%)، وحصلت الفقرة (9) على درجة محايد بمتوسط حسابي (3.11)، ومعامل اختلاف (35.83%)، وفيها دلالة على تباين وجهات النظر إلى حد ما لدى عينة الدراسة حول هذه الفقرة مقارنة ببقية الفقرات.

يتضح مما سبق أن أفراد عينة الدراسة يتفقون مع الباحث على توجيه أوجه القصور والانتقادات الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء منفردة، ولذلك نقبل الفرض الأول.

2/11 تغطية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) للمجالات التي يجب تطويرها في أساليب تقييم الأداء: قيست من خلال الجزء الثاني من الاستبانة، الذي تضمن (14) فقرة تعكس التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء، ويبين الجدول (5) الوسط الحسابي

يتبين من الجدول (4) أن آراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على أوجه القصور والانتقادات الموجهة للمقاييس المالية المستخدمة لتقييم الأداء، فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (4.02)، والانحراف المعياري بلغ (0.5047)، ومعامل الاختلاف بلغ (12.55%)، وهذا يشير إلى عدم تشتت إجابات عينة الدراسة وتمحورها حول وسطها الحسابي.

وقد حققت الفقرة (1) والفقرة (2) والفقرة (13) والفقرة (19) أعلى درجات الموافقة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (4.24 ، 4.31 ، 4.22 ، 4.33) على التوالي، ومعامل اختلاف (16.64%)، (16.86% ، 19.35% ، 17.31%) على التوالي، كما حصلت بقية الفقرات، ما عدا الفقرة (9)، على درجة الموافقة بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.79 و4.15)، ومعامل اختلاف بين (17.01%

والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لآراء عينة الدراسة حولها.

جدول (5): تغطية التكامل للمجالات التي يجب تطويرها في أساليب تقييم الأداء :

| م | التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف |
|----|---|---------------|-------------------|----------------|
| 1 | تطوير مقاييس الأداء بحيث تشمل المقاييس المالية وغير المالية. | 4.5769 | 0.5926 | 12.95% |
| 2 | تطوير أنظمة المعلومات لتكون قادرة على توفير معلومات تكاليفية متطورة، تعكس مدى التقدم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة في التوقيت المناسب وبالذقة الملائمة. | 4.5897 | 0.5450 | 11.87% |
| 3 | ربط مقاييس الأداء بمسببات الأداء حتى يسهل الربط بين القرارات الإدارية والنتائج المالية المحققة. | 4.3974 | 0.6103 | 13.88% |
| 4 | الاهتمام بالبحوث والتطوير لتنمية القدرة التنافسية للمنشأة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية وتعزيز أدائها الاستراتيجي. | 4.5 | 0.6396 | 14.21% |
| 5 | ربط مقاييس الأداء بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة. | 4.4872 | 0.6595 | 14.70% |
| 6 | توفير معلومات عن البيئة الخارجية للمنشأة، مثل: الجودة والسعر ومستوى التكنولوجيا المطبقة لدى المنافسين. | 4.4359 | 0.6564 | 14.80% |
| 7 | تطوير أساليب الإدارة ونظام رقابة الجودة في المنشأة. | 4.4231 | 0.5702 | 12.89% |
| 8 | العمل بروح الفريق واتباع أسلوب التحسين المستمر في جميع جوانب الأداء. | 4.4103 | 0.7286 | 16.52% |
| 9 | تحسين التخطيط الاستراتيجي كجزء من نظام الإدارة الاستراتيجية للمنشأة، بما يؤدي إلى تدعيم المركز التنافسي وتعزيز الأداء الاستراتيجي لها. | 4.4615 | 0.6585 | 14.76% |
| 10 | تقييم مواطن القوة ومواطن الضعف في الأداء الحالي للمنشأة. | 4.4744 | 0.6184 | 13.82% |

| | | | | |
|---------------|--|--------|--------|--------|
| 11 | تحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها المنشأة أداءً غير مرضٍ مقارنة بالأداء المتميز للمنافسين. | 4.4744 | 0.5971 | 13.34% |
| 12 | الحصول على أفضل الممارسات والأساليب الخاصة بالمنافسين. | 4.2436 | 0.7059 | 16.64% |
| 13 | إدخال تحسينات جوهرية على العمليات والمنتجات والخدمات عن طريق المقارنة مع المنشآت الرائدة، لتحقيق وفورات في التكاليف. | 4.2949 | 0.7045 | 16.40% |
| 14 | الاستفادة من عملية التعلم المستمر مما يساعد على تطوير وتجديد البناء المعرفي للمنشأة. | 4.4872 | 0.6188 | 13.79% |
| المتوسط العام | | 4.3767 | 0.5023 | 11.48% |

للمجالات التي يجب تطويرها في أساليب تقييم الأداء، فقد كانت درجة الموافقة عالية جداً، ولذلك نقبل الفرض الثاني.

3/11 توافر بيئة التطبيق للتكامل بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء: قيس مدى توافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء من خلال الجزء الثالث من الاستبانة، الذي تضمن (18) فقرة تعكس أهم العناصر التي يجب توافرها في بيئة العمل، سواء كانت مكونات مادية أو معنوية أو دعم الإدارة العليا أو غيرها، كما صيغت في فقرات الاستبانة، ويبين الجدول (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لآراء عينة الدراسة حولها.

يتبين من الجدول (5) أن آراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة بدرجة عالية على تغطية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) للمجالات التي يجب تطويرها في أساليب تقييم الأداء، فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (4.38)، والانحراف المعياري بلغ (0.5023)، ومعامل الاختلاف بلغ (11.48%)، وهذا يشير إلى على عدم تشتت إجابات عينة الدراسة وتمحورها حول وسطها الحسابي.

وقد حققت جميع الفقرات أعلى درجات الموافقة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي يتراوح بين (4.24 و4.58)، ومعامل اختلاف بين (11.87% و16.64%).

يتضح مما سبق أن أفراد عينة الدراسة يتفقون مع الباحث على تغطية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM)

جدول (6): توافر بيئة التطبيق للتكامل بين (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء :

| م | مدى توافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف |
|----|--|---------------|-------------------|----------------|
| 1 | الدعم المستمر من قبل الإدارة العليا لعمليات التطوير والتحسين. | 3.9231 | 1.0903 | 27.79% |
| 2 | هيكل إداري يتسم بسهولة الاتصال أفقيًا ورأسيًا. | 3.859 | 1.0285 | 26.65% |
| 3 | شبكة اتصال تنشر المعلومات بين جميع أجزاء المنشأة. | 3.9231 | 0.8940 | 22.79% |
| 4 | سجلات محاسبية وإحصائية دقيقة وصحيحة ومنظمة يمكن الاعتماد عليها والرجوع إليها بسهولة. | 4.0897 | 0.9000 | 22.01% |
| 5 | الاعتماد على مؤشرات الأداء في اتخاذ القرارات من قبل الإدارة العليا. | 3.9359 | 0.9581 | 24.34% |
| 6 | التدريب والتأهيل المستمرين للكوادر الإدارية لمواكبة المستجدات في العملية الإدارية. | 4.0897 | 1.0217 | 24.98% |
| 7 | تحقيق الكفاءة العالية في العملية الإنتاجية أو الخدمات المقدمة. | 3.9744 | 0.9394 | 23.64% |
| 8 | التحديث المستمر للألات والأجهزة والمعدات المستخدمة في العملية الإنتاجية وتحديث أساليب تقديم الخدمات أيضًا. | 3.8846 | 0.9532 | 24.54% |
| 9 | وجود منتجات أو خدمات تتميز بها المنشأة ولا تواجه منافسة عليها من قبل المنشآت الأخرى. | 3.8205 | 0.9500 | 24.86% |
| 10 | وجود إدارة أو قسم للبحوث والتطوير. | 3.8846 | 1.0062 | 25.90% |
| 11 | تقديم منتج أو خدمة جديدة على الأقل كل عام للسوق. | 3.641 | 1.0190 | 27.99% |
| 12 | الالتزام بالمعايير والقوانين النافذة للمحافظة على البيئة. | 3.7179 | 1.1270 | 30.31% |
| 13 | الاحتفاظ ببيانات دقيقة عن رضا العملاء وشكاويهم وتكرار التعامل معهم أو فقدانهم. | 3.8974 | 1.0882 | 27.92% |
| 14 | توافر المعلومات عن احتياجات العملاء وتوقعاتهم من ناحية الجودة والخدمة والسعر، واستطلاع آرائهم حولها. | 3.9231 | 0.9366 | 23.87% |

| | | | | |
|----------------------|---|--------|--------|--------|
| 15 | مشاركة العاملين للإدارة العليا في إبداء الرأي واتخاذ القرارات. | 3.8077 | 1.1173 | 29.34% |
| 16 | تميز الكادر الوظيفي بالمهارات العلمية والعملية والتخصص الدقيق. | 3.9487 | 0.9790 | 24.79% |
| 17 | النظر للعاملين على أنهم أهم الاستثمارات لدى الشركة. | 3.8462 | 1.1852 | 30.81% |
| 18 | تحري العدالة في تقديم العوائد المادية والمزايا الإضافية للعاملين. | 3.8846 | 1.1279 | 29.04% |
| المتوسط العام | | | | |
| | | 3.8917 | 0.8413 | 21.62% |

الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء، ولذلك نقبل الفرض الثالث.

4/11 مساهمة التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) في تعزيز الأداء الاستراتيجي: قيست مساهمة التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتقييم الأداء في تعزيز الأداء الاستراتيجي من خلال الجزء الرابع من الاستبانة، الذي تضمن (11) فقرة تعكس أهم العناصر التي تسهم في تعزيز الأداء الاستراتيجي، كما صيغت في فقرات الاستبانة، ويبين الجدول (7) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لآراء عينة الدراسة حولها.

يتبين من الجدول (6) أن آراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على توافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتطوير تقييم الأداء، فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3.89)، والانحراف المعياري بلغ (0.8413)، ومعامل الاختلاف بلغ (21.62%)، وهذا يشير إلى على عدم تشتت إجابات عينة الدراسة وتمحورها حول وسطها الحسابي.

وقد حققت جميع الفقرات درجة الموافقة بمتوسط حسابي يتراوح بين (3.64 و 4.09)، ومعامل اختلاف تراوح بين (22.01% و 30.81%)، وهذا يدل على عدم تباين وجهات النظر لدى عينة الدراسة حول جميع الفقرات.

يتضح مما سبق أن أفراد عينة الدراسة يتفقون مع الباحث على توافر بيئة التطبيق للتكامل بين بطاقة

جدول (7): مساهمة التكامل بين (BSC) والقياس المقارن (BM) في تعزيز الأداء الاستراتيجي:

| م | من الممكن أن يسهم التكامل في تعزيز الأداء الاستراتيجي من خلال: | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف |
|----|--|---------------|-------------------|----------------|
| 1 | التوصل إلى إجماع حول رؤية المنشأة واستراتيجيتها. | 4.3333 | 0.6379 | 14.72% |
| 2 | ترجمة الاستراتيجية إلى مفاهيم أو إجراءات تشغيلية بحيث يمكن للعاملين فهمها واستخدامها كمرشد للتصرفات التي يقومون بها. | 4.3718 | 0.6469 | 14.80% |
| 3 | تحديد محركات النجاح في الأجل الطويل. | 4.3718 | 0.6265 | 14.33% |
| 4 | توصيل الاستراتيجية إلى جميع المستويات التنظيمية بالمنشأة وربطها بأهداف واستراتيجيات الوحدات الإدارية التابعة لها. | 4.4359 | 0.5941 | 13.39% |
| 5 | تحقيق التكامل بين الخطط المالية للمنشأة مع خطط الأعمال، وتحديد الأولويات الاستراتيجية. | 4.3462 | 0.6611 | 15.21% |
| 6 | امتلاك المنشأة لما يسمى بالتعليم الاستراتيجي الذي يختلف عن التغذية العكسية وعمليات المراجعة التقليدية. | 4.141 | 0.7337 | 17.72% |
| 7 | تمكين المنشأة من تعديل الاستراتيجيات لتعكس الوقت الفعلي للتعلم. | 4.1923 | 0.6458 | 15.40% |
| 8 | تقييم مواطن القوة ومواطن الضعف في الأداء الحالي للمنشأة. | 4.4103 | 0.6534 | 14.81% |
| 9 | تحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها المنشأة أداء غير مرضٍ مقارنة بالأداء المتميز للمنافسين. | 4.3205 | 0.6545 | 15.15% |
| 10 | الحصول على أفضل الممارسات والأساليب الخاصة بالمنافسين، وإجراء التغييرات المطلوبة بهدف التحسين والتطوير المستمرين. | 4.2308 | 0.6014 | 14.21% |
| 11 | إدخال تحسينات جوهرية على العمليات والمنتجات والخدمات عن طريق المقارنة مع المنشآت الرائدة، وتحقيق وفورات في التكاليف. | 4.2436 | 0.7241 | 17.06% |
| | المتوسط العام | 4.3137 | 0.4862 | 11.27% |

التقليدية لتقييم الأداء في المنشآت اليمنية، وذلك بسبب قصور المدخل التقليدي المعتمد على المقاييس المالية في الاستجابة للتطورات التكنولوجية والتنافسية في البيئة الحديثة.

2. أن التكامل بين (BSC) و (BM) يغطي المجالات التي يجب تطويرها في تقييم الأداء للمنشآت اليمنية، لترجمة الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية التي تعمل على توصيل الاستراتيجية إلى جميع العاملين بالمنشأة.

3. أن هناك توافراً بينة التطبيق للتكامل بين (BSC) و (BM) لتطوير تقييم الأداء للمنشآت اليمنية.

4. أن التكامل بين (BSC) و (BM) يسهم في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية، وذلك لتعدد وتنوع مقاييس الأداء وشمولها لجميع الجوانب التي تمثل في مجموعها أداء المنشأة مما يعطي صورة واضحة تمكن من قياس كفاءتها وفعاليتها.

12. التوصيات:

وفي ضوء نتائج الدراسة، توصي الدراسة بالآتي:

1. ضرورة تطوير أساليب تقييم الأداء بحيث تشمل المقاييس المالية وغير المالية، وربط مقاييس الأداء بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة من خلال التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية.
2. ضرورة وأهمية الدعم المستمر من قبل الإدارة العليا لعمليات التطوير والتحسين، وربط مقاييس

يتبين من الجدول (7) أن آراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة بدرجة عالية على مساهمة التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتقييم الأداء في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية، فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (4.3137)، والانحراف المعياري بلغ (0.4862)، ومعامل الاختلاف بلغ (11.27%)، وهذا يشير إلى على عدم تشتت إجابات عينة الدراسة وتمحورها حول وسطها الحسابي.

وقد حققت جميع الفقرات درجة الموافقة بدرجة عالية (موافق تماماً)، ما عدا الفقرة (6) والفقرة (7)، بمتوسط حسابي يتراوح بين (4.23 و 4.46)، ومعامل اختلاف يتراوح بين (13.39% و 17.06%)، وهذا يدل على عدم تباين وجهات النظر لدى عينة الدراسة حول جميع الفقرات، قد حصلت الفقرة (6) والفقرة (7) على درجة الموافقة بمتوسط حسابي (4.14، 4.19) على التوالي، ومعامل اختلاف (17.72%)، (15.40%) على التوالي.

يتضح مما سبق أن أفراد عينة الدراسة يتفقون مع الباحث بدرجة عالية على مساهمة التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والقياس المقارن (BM) لتقييم الأداء في تعزيز الأداء الاستراتيجي للمنشآت اليمنية، ولذلك نقبل الفرض الرابع.

11. النتائج:

أظهرت نتائج الدراسة الآتي:

1. أن الأكاديميين والمحاسبين القانونيين يتفقون مع الدراسة على قصور مقاييس الأداء المالية

إدارة الأداء الاستراتيجي: أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر، عمان.

[5] الملكاوي، إبراهيم. 2009. "إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.

ثانياً: أطروحات الدكتوراه:

[1] بهجت، أحمد السعيد. 2017. "إطار مقترح للتكامل بين بطاقات الأداء المتوازن وستة سيجما لتحسين بيئة الأداء الاستراتيجي لبنك التنمية والائتمان الزراعي"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية والإدارية غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، مصر.

[2] شهيد، رزان حسين كمال. 2007. "التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء: دراسة تطبيقية على قطاع تصنيع المنتجات الزراعية في سوريا"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

[3] الجابري، خالد محمد رجب. 2005. "بناء نموذج لقياس الأداء الشامل لقطاع الاتصالات الأردني في ضوء النماذج العالمية: اليابانية والأوروبية والأمريكية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات المالية والإدارية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

[4] المطري، خالد صالح. 2010. "استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركات اليمنية لصناعة الأدوية: دراسة عملية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.

[5] النور، أحمد عبد الله. 2012. "تحليل علاقة التأثير

الأداء بمسببات الأداء حتى يسهل الربط بين القرارات الإدارية والنتائج المالية.

3. ضرورة توفير معلومات عن البيئة الخارجية للمنشأة، مثل: الجودة والسعر ومستوى التكنولوجيا المطبقة لدى المنافسين، وتطوير أساليب الإدارة ونظام رقابة الجودة في المنشأة.

4. ضرورة العمل بروح الفريق واتباع أسلوب التحسين المستمر في جميع جوانب الأداء، وأهمية التدريب والتأهيل للكوادر الإدارية لمواكبة المستجدات في العملية الإدارية.

5. ضرورة تقييم مواطن القوة ومواطن الضعف في الأداء الحالي للمنشأة، وتحديد المجالات الحرجة للمنشأة مقارنة بالأداء المتميز للمنافسين، مع الحصول على أفضل الممارسات والأساليب الخاصة بالمنافسين.

المراجع والمصادر العربية:

أولاً: الكتب:

[1] جاد الرب، سيد محمد. 2009. "استراتيجيات تطوير وتحسين الأداء: الأطر المنهجية والتطبيقات العملية"، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

[2] عبد المحسن، توفيق محمد. 2004. "تقييم الأداء: مداخل جديدة لعالم جديد"، دار الفكر العربي ودار النهضة العربية.

[3] الغالبي، طاهر وإدريس، وائل (أ). 2009م "الإدارة الاستراتيجية: منظور منهجي متكامل"، دار وائل للنشر، عمان.

[4] الغالبي، طاهر وإدريس، وائل (ب). 2009. "سلسلة

- الجودة الشاملة (TQM): دراسة نظرية وتطبيقية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العددان (1) و(2)، المجلد (25)، ص: 261-319.
- [6] كواشي، مراد رايح، وبودودة، مريم السعيد. 2017. "نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة: دراسة حالة"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد (13)، العدد (2)، ص: 233-258.
- [7] الكومي، أمجاد محمد. 2016. "تقييم فعالية مدخل التكلفة على أساس زمن الأنشطة في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة في المشروعات الخدمية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (2)، الجزء (2)، ص: 859-910.
- [8] المحارفي، عبد الرحمن أحمد. 2014. "بطاقة القياس المتوازن لتطوير وتحسين نظم تقييم الأداء بالتطبيق على صناعة البتروكيماويات السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (2)، المجلد (51)، الجزء (1)، ص: 199-223.
- [9] محمد أمين، أشرف. 2014. "نحو تحقيق التكامل بين نظام قياس الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي لتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة: دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (7)، ص: 1-114.
- [10] منصور، بهاء محمد حسين. 2002. "المدخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (1)، المجلد (39)، ص: 267-318.

المتبادل بين استراتيجيات إدارة التكلفة ونظام القياس المتوازن لتحسين الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة بالجمهورية اليمنية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

ثالثاً: الدوريات:

- [1] البتانوني، علاء. 2004. "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (1)، ص: 337-375.
- [2] درغام، ماهر موسى، وأبو فضة، مروان محمد. 2009. "أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد (17)، العدد (2)، ص: 741-788.
- [3] الرشيد، طارق عبد العظيم يوسف. 2006. "التكامل بين القياس المتوازن (BSC) وستة سيجما (SS) كمنطلق لتقييم الأداء في شركات توليد الطاقة الكهربائية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (30)، العدد (2)، ص: 283-333.
- [4] عبد الملك، أحمد رجب. 2006. "مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية: دراسة نظرية وتطبيقية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد 2006، ص: 81-148.
- [5] فودة، شوقي السيد. 2003. "نحو إطار مقترح لتقييم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التكامل بين أسلوب تقنية ضبط الوقت (JIT) ومفهوم إدارة

المراجع والمصادر الأجنبية:

- Mark. 1996. " Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, Pp: 37-54.
- [9] Joseph Sarkis. 2001. "Benchmarking for agility", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 8, Issue: 2, Pp: 88-107.
- [10] Kaplan, Robert S. & Norton, David P. 1996. "Linking The Balanced Scorecard To Strategy", *California Management Review*, Vol. 39, No. 1, Pp: 53-79.
- [11] Kaplan, Robert S. & Norton, David P. 1992. "The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, January/February, Pp: 70-79.
- [12] Kaplan, Robert S. & Norton, David P. 1996. "Using The Balanced Scorecard As A Strategic Management System", *Harvard Business Review*, January/February, Pp: 75-85.
- [13] Kaplan, Robert S. & Norton, David P. 2007. "Using The Balanced Scorecard As A Strategic Management System", *Harvard Business Review*; July-August, Pp: 150-161.
- [14] Kershaw, Russ & Kershaw, Susan. 2001. "Developing A Balanced Scorecard To Implement Strategy At St. Elsewhere Hospital", *Management Accounting Quarterly*, Vol. 2, Issue. 2, Pp: 28-35.
- [15] Lipe, Marlys Gascho & Salterio, Steven E. 2000. "The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures", *Accounting Review*, Vol. 75, No. 3, Pp: 283-298.
- [16] M. Punniyamoorthy and R. Murali. 2008. "Balanced score for the balanced scorecard: a benchmarking tool", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 15, Issue. 4, Pp: 420-443.

First: Books:

- [1] Hilton, Ronald W., "*Managerial Accounting: Creating Value in A Dynamic Business Environment*", Mc Raw-Hill International Edition, 7th Edition, 2008.
- [2] Kaplan, Robert S., Norton, David P., "*Strategy Maps Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes*", Harvard Business School Press, Boston, 2004.
- [3] Kaplan, Robert S., Norton, David P., "*The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. the Balanced Scorecard*" Harvard Business School

Second: Periodicals:

- [4] Ahmad Kamilah, and Mohamed Shafie. 2016. "The Application of Non-Financial Performance Measurement in Malaysian Manufacturing Firms" *Procedia Economics and Finance*, Vol. 35, Pp: 476-484.
- [5] Changiz Valmohammadi and Azadeh Servati. 2011. "Performance measurement system implementation using Balanced Scorecard and statistical methods", *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 60, No. 5, Pp: 493-511.
- [6] Colm Heavey and Eamonn Murphy, 2012. "Integrating the Balanced Scorecard with Six Sigma", *The TOM Journal*, Vol. 24, Iss. 2, Pp: 108-122.
- [7] Elbanna, said, Eid, Riyad, & Kamel, Hany. 2015. "Measuring hotel performance using the balanced scorecard: A theoretical construct development and its empirical validation", *International Journal of Hospitality Management*, vol. 51, Pp: 105-114.
- [8] Elnathan Dan, Lin Thomas W., and Young S.

- [17] Maiga, Adam S. & Fred A. Jacobs. 2003. "Balanced Scorecard, Activity-Based Costing and Company Performance: An Empirical Analysis", *Journal of Managerial Issues*, Vol. XV, No. 3, Pp: 283-301.
- [18] Pineno, Charles J. 2004. "Balanced Scorecard Applications and Model Building: a Survey and Comparison of the Manufactured Homes and Motor Homes Industries", *Management Accounting Quarterly*;, Vol. 6 No. 1, Pp: 21-28.
- [19] Salah Alhyari, Moutaz Alazab, Sitalakshmi Venkatraman, Mamoun Alazab and Ammar Alazab. 2013. "Performance evaluation of e-government services using balanced scorecard", *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 20, No. 4, Pp: 512–536.
- [20] Venkatraman, N. & Ramanujam Vasudevan. 1986. "Measurement of Business Performance in Strategy Research: A Comparison of Approaches", *Academy of Management Review*, Vol. 11, No.4, Pp: 801-814.
- Third: Master Theses:**
- [21] Gentry, Beverly S. Delker. 2003. "Balanced Scorecard: An Instrument of Change for Facilities Services", *Master thesis of Business Administration*, California State University. US.