

بحث بعنوان

الدور المرتقب من استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام لتقييم الأداء المالي بالوحدات الحكومية

الأردنية

سلمى غفيلي سليمان المساعيد

محاسبة ببلدية ام الجمال الجديدة

salmasalma1983s@gmail.com

المُلخَص

تناولت الدراسة دراسة أثر العلاقة بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام وتقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية الأردنية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أفضل نماذج قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي ، فهي تعمل على ترجمة استراتيجية الوحدة الحكومية إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات تحقق رؤية الوحدة الحكومية، واستخدامها يحقق النتائج والأهداف المرجوة لتحسين الأداء وتطويره بالإضافة إلى أن الوحدات الحكومية تركز على عملياتها الداخلية وعلاقاتها الداخلية بما تحقق قيمة اقتصادية للوحدة الحكومية ولقد عكس حجم المنظمات التي طبقت واعتمدت أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كنظام تقييم أداء رئيسي لها مدى نجاح وانتشار وكمال هذا الأسلوب إلى حد ما.

ووضع إطار مقترح لقياس أثر بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحقيق فعالية تقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية وقد تم وضع فرض رئيسي وهو لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين الاعتماد على ابعاد بطاقة الأداء المتوازن والمتمثلة في البعد المالي، بعد العملاء بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، البعد البيئي والاجتماعي و تقييم الاداء المالي والمحاسبي بالتركيز على مؤشرات المالية وغير المالية.

الكلمات المفتاحية: بطاقة الأداء المتوازن المستدام، تقييم الأداء المالي، الوحدات الحكومية.

<https://jaspps.com>**Abstract**

The study examined the impact of the relationship between the use of the sustainable balanced scorecard and the evaluation of financial performance in Jordanian government units. The results of the study concluded that the balanced scorecard is considered the best model for measuring and evaluating strategic performance, as it works to translate the government unit's strategy into operational goals and indicators that achieve the government unit's vision, and its use achieves the desired results and goals to improve and develop performance, in addition to that government units focus on their internal operations and relationships. Interior, in order to achieve economic value for the government unit. The size of the organizations that have applied and adopted the balanced scorecard method as their main performance evaluation system has reflected the extent of the success, spread, and perfection of this method to some extent.

A proposed framework was developed to measure the impact of the sustainable balanced scorecard in achieving the effectiveness of evaluating financial performance in government units. A main assumption was made, which is that there are no significant differences between relying on the dimensions of the balanced scorecard, which are the financial dimension, the customer dimension, the internal operations dimension, and the learning dimension. Growth, the environmental and social dimension, and evaluation of financial and accounting performance, focusing on financial and non-financial indicators.

Keywords: sustainable balanced scorecard, financial performance evaluation, government units.

المُقَدِّمة

إن التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة وعصر الانفتاح العالمي، والتطور الهائل في تكنولوجيا الانتاج والمعلومات، قد أثرت على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاج إليها المنشآت في قياس وتقييم الاداء لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وهذا التحدي يجعل المؤسسات رهينة لعملية خلق التوازن بين تلك الضغوط من خلال تحسين قدرتها على تعظيم الأداء والربحية الذي لا يأتي إلا من خلال وضع الأدوات والنظم الكفيلة بذلك.

ولأجل تحسين أنظمة القياس وتقييم الأداء، قد تمكن كل من كابن ونورتن من الوصول إلى أسلوب قياس يجمع بين كل الجوانب المرتبطة بنشاط ومحيط المنشأة، وقد أطلق عليه أسلوب الأداء المتوازن (Balanced Scored card) وذلك عام 1992، حيث يعتمد على الرؤية والأهداف الاستراتيجية، التي يتم ترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء وينعكس بدوره في صورة اهتمام استراتيجي عام، يسعى كل فرد في المؤسسة إلى تحقيقه من خلال التركيز على مقاييس الاداء المالية وغير مالية للأداء، والتكامل بينهما لإعطاء صورة شاملة عن اداء المنشأة بشكل متكامل.

وفي إطار تحسين أنظمة قياس وتقييم الأداء تم التوصل إلى نظام يجمع من مختلف الأبعاد المتعلقة بنشاط الوحدة الحكومية وبيئتها الخارجية، وتمثلت في نظام بطاقة الأداء المتوازن المستدام الذي يركز على رؤية الوحدات الحكومية وأهدافها الإستراتيجية في اختيار مقاييس الأداء التي تمكنها من تقويم أعمالها بنظرة شمولية من خلال خمس أبعاد.

الدراسات السابقة:**1. دراسة (مروة، 2020)**

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على التحسين المستمر للخدمات الصحية.

وتوصلت الدراسة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تساهم في تقييم أداء المستشفيات وترجمة رؤيتها إلى أهداف واضحة كما تساعد المستشفيات على تقديم الخدمة المأمولة للمرضي في حالة تطبيقها على أساس علمي سليم كما أنها من الأدوات الهامة التي يجب الاهتمام بها من أجل تحسين نتائج الخدمات الصحية المقدمة للمرضى.

2. دراسة (محمد 2020)

هدفت الدراسة إلى بناء إطار مقترح لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمتمثلة في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي للتقييم والتحسين المستمر في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة تبادلية بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي، فالبطاقة تركز على قياس فاعلية الأداء وتنفيذ إستراتيجية المنشأة؛ ويركز القياس المرجعي على التحسين المستمر لأداء واستراتيجية المنشأة وغالبًا ما ينظر إلى القياس المرجعي كعملية قياس تكميلية لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن بإعتبار أن مخرجات بطاقة الأداء المتوازن تصب في مدخلات القياس المرجعي وبالتالي فإن

<https://jaspps.com>

التكامل بينهما يؤدي إلى الخروج من النطاق الضيق للمقارنات الداخلية للأداء وإكمالها بالمقارنات الخارجية لغرض الحكم علي نتائج الأداء بصورة أكثر موضوعية .

كما توصى الدراسة بضرورة تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية لتوفير معلومات تفصيلية دقيقة تساعد على إدارة استراتيجية المنشأة وتحسين أدائها وتدعيم قدرتها التنافسية.

3. دراسة (Gohar 2019)

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية تكامل المنظور البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن واختبار دور هذا التكامل في تحقيق الاستدامة في استراتيجية شركات الرحلات المصرية وتحسين الأداء الإداري لها وتختبر الدراسة أيضا دور تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للشركات محل الدراسة، وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي باستخدام البيانات المسحية التي تم تجميعها من خلال قوائم الاستبيان الموزعة على عينة تتكون من 157 مفردة من العاملين في شركات الرحلات في محافظة الأقصر بجمهورية مصر العربية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه عند قياس الأداء في الشركات محل الدراسة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام، تبين أن هناك ارتفاع ملموس في وعى العاملين بأهمية جوانب الاستدامة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتؤكد نتائج الدراسة على أن تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام في الشركات محل الدراسة يدعم تحقيق الاستراتيجية المستدامة ويساهم في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في الشركات محل الدراسة.

4. دراسة (Hristov et al (2019):

هدفت الدراسة إلى اقتراح الإطار الاستراتيجي الجديد لتوفير سبيل إلى إدارة المشكلات الحرجة المرتبطة ببطاقة الأداء المتوازن المستدام، وتتعرف الدراسة على طبيعة العلاقة بين تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدام وتحقيق النمو والبقاء وخلق القيمة المستدام في الشركات محل الدراسة. وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي باستخدام البيانات المسحية التي تم تجميعها بالاعتماد على قوائم الاستبيان والمقابلات الشخصية مع مديرين الشركات الإيطالية، حيث تكون مجتمع الدراسة من 400 مفردة، في حين تكونت عينة الدراسة من 113 مفردة.

وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل بطاقة الأداء المتوازن المستدام يساهم بصورة ملموسة في تحقيق خلق القيمة والنمو والبقاء المستدام للشركات محل الدراسة، وتشير نتائج الدراسة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن المستدام يمكنها الإستمال على المنظور الانتقادي الجديد لمعالجة المشكلات المختلفة المرتبطة بتطبيقه، وتستنتج الدراسة أن اقتراح المنظور الانتقادي في بطاقة الأداء المتوازن المستدام يساهم في تحقيق الاستدامة والنجاح الاقتصادي للشركة.

مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة الدراسة في أن الأساليب التقليدية المحاسبية لم تعد قادرة على مواكبة التطورات المتسارعة في البيئة الحالية، فأصبح التوجه نحو الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة كأسلوب الأداء المتوازن بأبعاده المتعددة قادراً على مجاراة التطورات المتلاحقة، وعلى ضوء ذلك يمكن طرح مشكلة الدراسة في التساؤل

الرئيس التالي الى أي مدى يؤثر أسلوب الأداء المتوازن المستدام على التقييم المالي في الوحدات الحكومية الأردنية.

وينبثق من هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

1- إلى أي مدى يمكن تطبيق أسلوب الاداء المتوازن في الوحدات الحكومية الأردنية؟

2- ما واقع نظم التقييم المالي بالوحدات الحكومية الأردنية؟

3- ما مدى تأثير أسلوب الأداء المتوازن المستدام الوحدات الحكومية الأردنية؟

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في اظهار الدور المرتقب من استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام

لتقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية الأردنية.

وينبثق من الهدف الرئيسي أهداف فرعية وهي كالتالي:

1. استخدام المؤشرات المالية والغير مالية لعملية القياس .

2. البحث عن مدى تطبيق أسلوب الاداء المتوازن في الوحدات الحكومية الأردنية.

3. توضيح علاقة بطاقة الاداء المتوازن بالأداء الاستراتيجي .

4. توضيح نشأة وتطور ومفهوم وأبعاد طاقة الأداء المتوازن المستدام .

<https://jasps.com>

5. معرفة مدى تأثير بطاقة الأداء المستدامة في تقييم أداء الحكومية الأردنية واستخدامها كنظام متكامل، مع تسليط الضوء على أبعادها والتعرف على مناظريها ومشاكلها مع التعرف على الاداء المالي والمحاسبي وعلاقة بطاقة الاداء المتوازن المستدامة مع تقييم الأداء .

أهمية البحث:

جاءت أهمية البحث من خلال اهتمام الوحدات الحكومية الأردنية عن مؤشرات لتقييم الأداء التي تعبر بواقعية وعدالة عن نتائج أنشطتها من خلال الاعتماد على أبعاد مختلفة ولاسيما في ظل التنمية المستدامة وكذلك تقويم الاداء المالي والمحاسبي الذي يعد مؤشراً مهما في ظل الازمات المالية المتعاقبة، ويمكن تحديد أهمية البحث من خلال النقاط التالية: أن استخدام مخرجات تقييم الأداء المالي والمحاسبي سوف يساعد الحكومة على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، كما تأتي أهمية البحث من استخدام أحد نماذج قياس الاداء وهي بطاقة الاداء المتوازن المستدامة للتغلب على المقاييس المالية واستخدام مقاييس أخرى.

فروض البحث:

الفرض الرئيسي : لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين الاعتماد على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والمتمثلة في البعد المالي بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو البعد البيئي والاجتماعي) و تقييم الأداء المالي والمحاسبي بالتركيز على مؤشرات المالية وغير المالية.

منهج البحث:

استناداً إلى طبيعة المشكلة والهدف منه والفروض التي يسعى لاختبارها سيعتمد هذا البحث على أساس الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي.

المنهج الاستقرائي: حيث ستقوم الباحثة بتحديد أبعاد مشكلة الدراسة ومكوناتها بصورة أكثر دقة وتكوين الإطار النظري للدراسة، ومن ثم وضع فروضها وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها وسيتم الاستفادة كذلك من المراجع والمصادر الجاهزة في بناء الخلفية النظرية لموضوع البحث وذلك من

خلال المسح المكتبي والتعرف على الدور المرتقب من استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام لتقييم الأداء المالي في الوحدات الحكومية الأردنية.

المنهج الاستنباطي: تستخدم الباحثة المنهج الاستنباطي الذي يركز على المقدمات والبديهيات والحقائق تم تحليلها واستنباط النتائج.

خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تم تبويب البحث إلى الفصول التالية:

المبحث الأول: بطاقة الأداء المتوازن المستدام.

المبحث الثاني: دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تحسين الأداء.

المبحث الثالث: الدور المرتقب للرقابة الداخلية على جودة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الأردنية.

النتائج

التوصيات

المراجع

المبحث الأول

بطاقة الأداء المتوازن المستدام

أولاً: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن ما بين المفهوم والأهمية.

يعد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن للأداء المستدام من أكثر الأدوات أهمية لقياس وإدارة استدامة منظمات الأعمال، حيث تغطي جميع جوانب الأداء الإقتصادي والبيئي والإجتماعي الهامة في عمليات المنظمة، كما أنها توفر المؤشرات المطلوبة لقياس مدى إنجاز الأهداف التشغيلية والإستراتيجية طويلة الأجل (ha nam, 2021)

طبيعة وتطور بطاقة الأداء المتوازن المستدام

أول ظهور رسمي لبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) بشكل كامل كان عام ١٩٩٢، بأمريكا الشمالية على يد Robert Kaplan و David Norton وذلك بعد دراسة دامت عاما كاملا على اثنتي عشرة مؤسسة في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية من أجل تقييم أدائها وتتفق بطاقة القياس المتوازن للأداء مع لوحة "دي" "بوردر" التي قدمتها الشركات الفرنسية في بداية القرن الماضي حيث أن كلاهما يعد أدوات للإدارة الإستراتيجية تعمل على ترجمة رسالة واستراتيجية المنظمة لمجموعة من الأهداف يتم قياسها من خلال

<https://jaspps.com>

مجموعة من المقاييس المالية والمقاييس الغير مالية لربط قرارات الإدارة العليا مع ممارسات العاملين داخل المنظمة وفقا للنظم الاتصال الرأسية من أعلى لأسفل (احمد، 2021).

وفي عام ١٩٨٧ قدمت اللجنة العالمية للبيئة والتنمية مفهوم التنمية المستدامة من خلال نشر كتاب بعنوان "مستقبلنا المشترك"، وعرفت لجنة التنمية المستدامة على أنها لتلبية احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة أجيال المستقبل على تلبية احتياجاتها الخاصة، وأكدت اللجنة أن منظمات الأعمال هي المسؤولة عن تحقيق التنمية المستدامة وعليها أن تتحرك نحو إدخال استراتيجية استدامة الشركات من خلال التحديد الدقيق للالتزامات والمسئوليات الأخلاقية للشركات تجاه المجتمع (Zambito, G., 2011).

وفي عام ٢٠٠٠ قد قام فريق بحثي تابع لمركز الإستدامة " Luneburg The University of بالتعاون مع فريق يحتي تابع لمعهد الإقتصاد والبيئة بجامعة St. Gallen The University of وبتمويل من وزارة التعليم والبحوث الألمانية بمشروع بحثي استغرق عامان (٢٠٠٠-٢٠٠٢) ولتطوير منهجية بطاقة القياس المتوازن للأداء وتفعيل دورها في قياس استدامة الشركات من خلال تصميم البطاقة القياس المتوازن للأداء المستدام وبالتطبيق على ثمانية شركات تتبع استراتيجية الإستثمار المشترك، وقد توصلت الدراسة لإمكانية تطوير بطاقة القياس المتوازن للأداء والوصول إلى بطاقة القياس المتوازن للأداء المستدام تقوم على خمسة أبعاد أساسية وهي البعد المالي، وبعد العمليات الداخلية، وبعد العملاء، وبعد التعلم والنمو، والبعد البيئي والمجتمعي.

<https://jasps.com>

وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن المستدام من أهم النماذج الحديثة لتقييم أداء منظمات الأعمال، ذلك لأنها تسمح بتقييم الأداء من نواحي مختلفة لتمكين المنظمة من إستغلال جميع مواردها ومراجعة ما تقوم به من أعمال في منطوق شمولي وهذا لتحقيق الأهداف الإستراتيجية. (ali 2021)

ثانياً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدام

تعد بطاقة الأداء المتوازن أحد أهم الأساليب الحديثة لتقييم الأداء وأداة جيدة للتنفيذ وإدارة الإستراتيجيات والتي حصلت على اهتمام كبير من قبل الباحثين في الآونة الأخيرة. وكما أوضح كلا من Kaplan Norton & أنه تم الاستعانة بطاقة الأداء المتوازن نظراً لحاجة تطوير أساليب القياس وتقييم الأداء، وذلك لما لها من قدرة على التنوع في استخدام المؤشرات المالية وغير المالية والتي تركز على قياس القدرات والمهارات لدى العاملين ورضاء العملاء والعمليات الداخلية والمحاسبة عن الأداء البيئي والحاجة إلى الابتكار والتطوير، بما يساعد على تحقيق التحسين المستمر داخل المنظمات والوحدات الاقتصادية (محمود، 2018)

ويعرف العديد من الباحثين أسلوب الأداء المتوازن كالتالي:

(كابلان ونورتون) هي مجموعة من المقاييس المالية التي تصف نتائج الأحداث الماضية، كما تتضمن إلى جانب المقاييس المالية مقاييس تشغيلية (رضا العملاء، والعمليات الداخلية، والابتكار، وتطوير الأنشطة) تمثل هذه المقاييس التشغيلية موجّهات للأداء المالي المستقبلي.

ويرى (محمود) أن أسلوب (BSC) يساعد على الربط بين الإستراتيجيات وأهداف المنشأة بدلالة مجموعة من المؤشرات القادرة على الحكم فيها فيما إذا كانت هذه الإستراتيجيات تتحقق بشكل صحيح من عدمه، كما يساعد على تقييم الإستراتيجيات بدلالة هذه المؤشرات.

<https://jaspps.com>

وترى الباحثة أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة وسريعة لأداء المنظمة، وتعتبر أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء، والذي يهتم بترجمة إستراتيجية المنشأة الخطة العامة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد بين جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة، وتعتبر من أدوات الإدارة الإستراتيجية لمساعدة كيانات الأعمال على ترجمة الإستراتيجية الخاصة بالمنشأة ورسالتها إلى مقاييس أداء دقيقة تقدم إطار عمل لنظام الإدارة والقياس الإستراتيجي.

2. أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: المستدام تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد وقد تم إضافة البعد الخامس فيما بعد ليصبحوا خمس أبعاد تعمل بشكل مترابط لقياس وتقييم الأداء وذلك على النحو التالي (العزازی واخرون 2021)

أ- البعد المالي:

يوضح البعد المالي ما إذا كان تنفيذ الإستراتيجية سوف يترتب عليها تحسين الأداء المالي، وقد تتضمن الأهداف المالية أهداف البقاء، والنجاح والازدهار أما المقاييس المالية فهي لا تخرج عن مقاييس الأداء المالي التقليدية التي عادة تهتم بقياس ربحية المنشأة، وبالتالي تعد الأهداف المالية محصلة الأبعاد التالية: (العملاء والتشغيل الذاتي وعملية التعليم والنمو)، وهناك بعض المقاييس تناسب إستراتيجية الأداء المالي ومنها: معدل نمو المبيعات السنوي، ومعدل دوران الأصول، ومعدل دوران المخزون، ومعدل نمو عدد العملاء، وهذا يتضح أن البعد المالي عبارة عن كيفية ظهور المنشأة أمام الملاك وهل حققت الإستراتيجية المرسومة أم لا.

ب- بعد العملاء :

يعتبر بعد العملاء جوهر المقاييس غير المالية حيث يتضمن مقاييس متعددة مثل رضا العملاء الاحتفاظ بالعميل، إكتساب عملاء جدد وغيرها ونظراً لأهمية هذا البعد فعلى المنشآت أن توجه عنايتها لمعرفة الصورة التي تبدو عنها في أذهان عملائها، ومن خلال هذا البعد سوف تتمكن المنشأة من قياس قدرتها على تقديم سلع وخدمات ذات . جودة لعملائها المستهدفين.

ج- بعد العمليات الداخلية:

تتضمن جميع الأنشطة التي تتم في أي منشأة لمقابلة توقعات المساهمين والعملاء، حيث تبدأ من تصور متطلبات العملاء تم العمل على تنفيذها من خلال عمليات التشغيل الداخلي مما يحقق نتائج مالية ترضي تطلعات المساهمين.

د- بعد النمو والتعلم:

يهدف هذا البعد إلى بناء الكفاءات المطلوبة للمنافسة المستقبلية، ويحدد الأساسية التي يجب على المنشأة أن تتشئها لإحداث تحسينات ونمو على المدى الطويل، ويهتم أيضاً بالأصول غير الملموسة والمهارات والكفاءات الداخلية اللازم دعمها لخلق قيمة للمنشأة، وبالتالي يجب أن يتم التركيز على ثلاثة مجالات رئيسية، ذلك البعد وهي الأفراد والأنظمة والإجراءات التنظيمية حيث يجب استثمار قدرات العاملين بتدريبهم وتنمية مهاراتهم، وإدخال التكنولوجيا الحديثة، وتطوير الإجراءات التنظيمية.

هـ - البعد البيئي والإجتماعي:

إن الهدف من البعد البيئي هو ضمان وجود تحسين في الأداء البيئي للحفاظ على البيئة. ويتطلب تحقيق . أنظمة إنتاج وخدمات تتماشى مع الإعتبارات البيئية، والحفاظ على الموارد الطبيعية والإلتزام بالتشريعات البيئية، وتوفير منتجات صديقة للبيئة. بالإضافة إلى إن الهدف من البعد الإجتماعي هو ضمان وجود تحسين في ، الأداء الإجتماعي لتلبية الإحتياجات الإجتماعية والتعامل مع المشاكل الاجتماعية

3. أهمية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

يرى (ابراهيم، 2021) أن أسلوب (BSC) توضح الرؤية الإستراتيجية وتحسن الأداء وتضع تسلسلاً للأهداف وتوفر التغذية العكسية للاستراتيجية . بالإضافة إلى أنها تساعد الوحدات الإقتصادية في السيطرة على استراتيجياتها من خلال إعطائها صورة واضحة وشاملة عن وضعها المالي وغير المالي، وبالتالي تقوم الوحدة الإقتصادية من خلالها بتحديد نقاط القوة والضعف في أدائها المالي وغير المالي واخذ الإجراءات اللازمة لذلك من أجل تحقيق عوامل النجاح الحاسمة.

وأضحت دراسة (محمد) (2018) أهمية بطاقة الأداء المتوازن في التالي:

- خلق علاقة توازنية بين الأداء المالي (المساهمين) وغير المالي (المستهلكين العاملين، العمليات التشغيلية الداخلية)، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالية (التشغيلية) التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي الأجل الطويل بمراحل إدارة الإستراتيجية.

- تحديد علاقة السبب والأثر لكل بعد من أبعاد أسلوب (BSC)، حيث أن كل سبب لعملية أثر للعملية

في التالية.

- الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل وبين الإستراتيجيات طويلة الأجل.
 - محاولة الوصول للجودة الشاملة بتضمينه بعدا للعميل وخدمات ما بعد البيع.
 - المساعدة في التركيز على ما يجب عمله لرفع كفاءة الأداء.
 - ترجمة استراتيجية المنشأة إلى عمل فعلى.
- وأظهرت دراسة (محمد، 2021) أن أسلوب (BSC) يستمد أهميته من الأسباب الآتية:**
- تقوم بتزويد المديرين بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن وحداتهم.
 - تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساس للأهداف الإستراتيجية للوحدة الإقتصادية ومتطلبات التنافس.
 - تمكين الوحدة الإقتصادية من مراقبة النتائج المالية وفي الوقت نفسه مراقبة التقدم لبناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة وذلك من خلال مناظير بطاقة الأداء المتوازن.
- مساهمة بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تحقيق استدامة منظمات الأعمال من خلال ما يلي:**
- تساهم بطاقة الأداء المتوازن المستدام في إظهار استدامة المؤسسة حيث أن إجراءات صياغتها تجير الإدارة على تحديد استراتيجيات الإستدامة الهامة، وبالرغم من أنها ليست أداة التكوين الإستراتيجيات ولكن

<https://jaspps.com>

أداة لترجمتها إلى أعمال، فهي توفر طريقة لتسهيل مراجعة فعالية وكفاءة الإستراتيجيات وتحديدتها للوصول إلى رؤية ومهام المؤسسة.

- دمج الأهداف والمقاييس البيئية في مختلف أنشطة وعمليات المنظمة بالشكل الذي يساهم في تعميم فكرة الإستدامة وربطها بالأهداف الإستراتيجية المستدامة.

- دعم وتعزيز فكرة الإدارة الإستراتيجية المستدامة بالمنظمة التي تحتوي على عمليات الإدارة الإستراتيجية المسؤولة إجتماعيًا والمتوازنة بيئيًا، كما أن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة أداة هامة تمكن المؤسسة من التحكم في الجوانب البيئية والإجتماعية من خلال أحداث التوازن بين أهداف المالية الإقتصادية والبيئية والإجتماعية.

المبحث الثاني

دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء

تقوم فلسفة القياس المتوازن للأداء على بعدين هما:

الأول: تغطية جوانب أداء المنشأة المختلفة بما يعكس مدى النجاح في تنفيذ الاستراتيجية.

الثاني: توجيه المنشأة نحو تحسين أبعاد الأداء المختلفة معاً، فلا يتم تحسين أداء بعد (كتحسين الربحية) على حساب بعد أو أبعاد أداء أخرى.

كما يوفر أسلوب (BSC) معلومات ملائمة من جانب الأداء المختلفة، تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، وتركيز الانتباه حول الأولويات والمشكلات الاستراتيجية، بالإضافة إلى توجيه الاهتمام نحو

<https://jaspps.com>

تحسين جوانب الأداء على المستويات الاستراتيجية والتشغيلية والمالية، وبالتالي تحسين الأداء الكلي للمنشأة، وذلك من خلال الآتي (محمد 2018)

أ- يوفر مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء تغطي جوانب الأداء المختلفة للمنشأة، وتوضح جوانب القصور والمشكلات التي ظهرت أثناء تنفيذ الأنشطة والعمليات التشغيلية، والمشاكل التي ظهرت أثناء تنفيذ الاستراتيجية، بالإضافة إلى توضيح مدى صلاحية الاستراتيجية الحالية والحاجة لتغييرها، بما يسمح بتوفير رؤية شاملة لإدارة وتحسين الأداء الكلي للمنشأة.

ب- يتمثل الدور الرئيسي لأسلوب (BSC) في إدارة الاستراتيجية مما يساعد على تحسين أداء المنشأة وذلك من خلال دورة التشخيصي في تنفيذ الاستراتيجية والتقرير عن نتائج الأداء، واتخاذ الإجراءات المصححة.

ج- مساعدة العاملين على فهم استراتيجية المنشأة وأهدافها، والأدوار المطلوبة منهم لتحقيق ذلك، بالإضافة إلى تحفيزهم من خلال ربط نظام الحوافز بأهداف ومقياس النموذج، وهذا يؤدي إلى زيادة مستوى التزامهم بإنجاز تلك الأهداف، وهو ما يمكن من التنفيذ الصحيح للاستراتيجية.

د- الحد من مشكلات التعظيم الجزئي للأداء، حيث يجبر المديرون في كافة المستويات الإدارية على مراعاة كافة مقاييس الأداء، والتي تعكس جوانب الأداء المختلفة في المنشأة، بما يضمن عدم تحسين جانب من جوانب الأداء على حساب جانب آخر.

هـ- يتكامل بشكل جيد مع الأساليب والممارسات المستحدثة في الفكرين الإداري والمحاسبي بطريقة تدعم عمليات ومهام الإدارة المختلفة بما يمكن من تحسين أداء المنشأة.

الدور المرتقب للرقابة الداخلية على جودة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الأردنية

أولاً: العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والأداء المالي

يعد الأداء هو النتيجة النهائية لجميع أنشطة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بفعاليتها وكفاءتها ويجب أن تكون أداة القياس مناسبة ذات صلة بالأهداف الاستراتيجية ومسؤولة أمام الأفراد المعنيين من أجل الوصول إلى مخرجات قابلة للقياس ويمكن التحقق منها، وتشير بطاقة الأداء في الوقت الحاضر في ظل المنافسة وعصر العولمة حيث تواجه الوحدة الاقتصادية مطالب عديدة من قبل العملاء والمساهمين في ظل المنافسة الشديدة بناءً على القدرة على الاستثمار والقدرة على استغلال الأصول غير المادية مثل رأس المال البشري والفكري والبحث والتطوير كانت الفكرة الأساسية وراء تقديم بطاقة الأداء المتوازن التقليدية التدابير المالية (مثل العائد على الاستثمار ، EPS ، ، الخ) وحدها لا يمكن أن توفر صورة واضحة وشاملة لتقييم الأداء حيث أن بطاقة الأداء المتوازن هي إطار تنظيمي للتنفيذ حيث يتم تحديد الأهداف الاستراتيجية مع مؤشرات الأداء الرئيسية وجهات النظر ، والعمليات التجارية الداخلية ، والنمو والتعلم ثم تتم عمليات قياس الأداء بالعلاقة بين مؤشرات الأداء و تكون النتائج على المدى الطويل.

ثانياً: معايير تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام.

بعد أن كانت المنظمات تتخذ من الجهود العقلانية في الغالب الطريقة التجريبية أو أي طريقة أخرى من طرق البحث بهدف توفير المعلومات لاتخاذ القرار المتعلق بالخطط والبرامج والسياسات اتجهت العديد من الوحدات الاقتصادية الى تطبيق بعض نماذج قياس الاداء مثل بطاقة الاداء المتوازن ،في حين اتجهت اخرى

<https://jaspps.com>

الى تطبيق نماذج التميز باعتبارها وسائل استراتيجية لتقييم الاداء . كما وتعد جودة الأداء احد الاساليب التي يمكن للوحدة الاقتصادية تقييم انشطتها وتحديد مواطن القوة والضعف واختيار المعايير المناسبة والمعتمدة (Marina،2015) إذ غن اختيار معايير تتطلب معرفة مجالات الاداء العام المطلوب الحكم عليه ليتم في ضوئها تحقيق المعايير والمقاييس المناسبين مع مراعاة تكون قد استوعبت الاهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها مع مراعاة ظروف البيئة المحيطة ، ومن بين أهم المعايير التي بينها وهي (الحيطي، 2014):

1. معيار القيادة: يعمل على تقييم اداء قيادة المنظمة ومدى قدرتها في توجيهها بشكل فاعل ،حيث تعتبر القيادة مهمة لتحقيق الاهداف الاستراتيجية اذ تعتبر الحجر الاساس في تحقيق التميز في المعايير الأربعة الأخرى.

2 معيار الافراد : يتناول فحص جهود المنظمة في البناء والمحافظة على بيئة عمل مساندة للموظفين ، عن طريق تبني سياسات تتميز بالعدالة والشفافية، بالإضافة الى تخطيط لقوى العمل وبرامج التدريب والتطوير

3. معيار المعرفة : يقوم بفحص فاعلية المنظمة في استخدام مصادر المعرفة القيمة المتاحة واستراتيجتها من اجل تحقيق اهدافها وكذلك يقيم قدرة المنظمة في الالتزام بأدارة المعرفة ونشر الوعي بأهميتها.

4. معيار العمليات يتناول ادارة المنظمة لأنشطة تصميم وتنفيذ العمليات، ويتضمن العديد من النظم مثل مؤشرات الاداء ، والتخطيط، وغير ذلك من العمليات الرئيسية التي تؤثر في المهام والوظائف التنظيمية .

<https://jaspss.com>

5. معيار المالية: يتناول الادارة المالية للمنظمة ويقيم مدى فاعليتها في اعداد الموازنة وتوزيع المخصصات المالية والاستخدام الامثل للموارد المتاحة ، وتحليل آدائها المالي في ضوء أنظمة تضمن المساءلة المالية .

ثالثاً: التقييم المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام

بطاقة الأداء المتوازن المستدام تمثل أداة إدارية تهدف إلى تحقيق التوازن بين الأهداف المالية والأهداف الاستدامة للوحدة الحكومية. ويتمثل دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي والاستدامة للمؤسسة. فيما يلي بعض الجوانب التي تتعلق بدورها:

1. تحقيق التوازن الأهداف المالية: تشمل العوائد المالية والربحية وكل الجوانب المالية الأخرى.
2. تحسين قدرة اتخاذ القرار يساعد في توفير معلومات شاملة حول الأداء، مما يمكن إدارة الشركة من اتخاذ قرارات مستدامة ومالية مستنيرة.
3. تحسين الشفافية : يزيد من شفافية التقارير والإفصاح مما يساهم في تحسين العلاقات مع المستثمرين والعملاء والمجتمع.
4. تحفيز الابتكار : يشجع على الابتكار في مجال الأداء المستدام ويشمل مؤشرات للابتكار والتطور التكنولوجي.
- 5 تحقيق التكامل بين الأبعاد المالية والاستدامة : يساعد في ربط الأهداف المالية بالأهداف البيئية والاجتماعية، محققا تكامل في الأداء.

<https://jaspps.com>

6. تلبية توقعات المستثمرين والمستهلكين يلبي اهتمامات المستثمرين الذين يشددون على الأداء المالي والاستدامة.

7. تحسين العلاقات مع الجهات الخارجية : يسهم في بناء علاقات قوية مع المشاركين الرئيسيين مثل المستهلكين والمستثمرين والحكومات.

8. تحسين إدارة المخاطر يدمج تقييم المخاطر المالية والبيئية والاجتماعية لتحسين إدارة المخاطر بشكل شامل.

9. تحقيق التنمية المستدامة: يساهم في تحقيق التنمية المستدامة على المدى الطويل، حيث يضمن استمرارية الأداء المالي والاستدامة.

النتائج:

1. إمكانية تطبيق أسلوب الأداء المتوازن بالمنظمة محل البحث وإفراز العديد من المزايا والفوائد نظرا لتوافر المقومات اللازمة لتطبيقه بشرية ومادية وتكنولوجيا.

2. بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أفضل نماذج قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي ، فهي تعمل على ترجمة استراتيجية الوحدة الحكومية إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات تحقق رؤية الوحدة الحكومية، واستخدامها يحقق النتائج والأهداف المرجوة لتحسين الأداء وتطويره.

3. تفرد ومرونة وقدرة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الاستجابة والتكيف مع المستجدات العصرية لحالية والقدرة على الوفاء بمتطلباتها.

<https://jaspss.com>

4. ضرورة اعتماد المنظمات الحكومية على مجموعة من أنظمة تقييم الأداء التي تتلاءم وتتوافق مع المتغيرات الديناميكية المتلاحقة واستيعابها لتلك المتغيرات مما يعكس صورة حقيقية عن الأداء.

5. لقد عكس حجم المنظمات التي طبقت واعتمدت أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كنظام تقييم أداء رئيسي لها مدى نجاح وانتشار وكمال هذا الأسلوب إلى حد ما.

6. الوحدات الحكومية تركز على عملياتها الداخلية وعلاقاتها الداخلية بما تحقق قيمة اقتصادية للوحدة الحكومية.

التوصيات

1. استخدام المؤشرات المالية والغير مالية في عملية القياس عند استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

2. إقامة الدورات التدريبية للموظفين حول موضوع تقييم الأداء والتوعية على كيفية تطبيق بطاقة الأداء ضرورة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأطار متكامل لانه يحقق الكثير من المزايا.

3. ضرورة تنمية الوعي لدى محاسبي التكاليف بالوحدات الحكومية لكي يكونوا على استعداد دائم لتطوير أساليب التكاليف لمواكبة التطورات الحديثة.

4. ضرورة وضع خطط استراتيجية لتشغيل موارد الوحدة الاقتصادية بشكل جيد من أجل تحقيق مستوى مرضي من الأرباح.

5. على الوحدات الاقتصادية عند تطبيق بطاقة الاداء المتوازن أن تأخذ بنظر الاعتبار جميع محاورها ولا تركز على المحور المالي فقط لأنه لا يعطي صورة واضحة عن أداء الوحدة.

6. على الوحدات الحكومية الاردنية تتبنى استراتيجية واضحة لإعادة صياغة الأهداف الرئيسية بما يتلاءم مع استخدام أسلوب الأداء المتوازن لتحقيق اعلى نمو اقتصادي.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية

1. أميرة عبدالحميد محمد إبراهيم، تقييم الأداء المالي بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن: دراسة تطبيقية على شركات التأمين المصرية".
2. الحنيطي ، أحمد يوسف 2014 أثر " جائزة الملك عبد الله للتميز في توجيه المؤسسات الاردنية المشاركة بالجائزة نحو التطور التنظيمي ، الجامعة الاردنية ، مجلة العلوم الادارية ، مجلد 42 عدد1
3. شيماء سعيد محمد يس (2019)، مدخل مقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء وأسلوب تحليل مغلف البيانات لتحسين أداء نظم المعلومات المحاسبية - دراسة حالة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة القاهرة
- 4 عبير محمد العزاز، (2022)، "بطاقة الأداء المتوازن وتقييم أداء المنشآت: السياق السعودي"، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل - العلوم الإنسانية والإدارية جامعة الملك فيصل، مج 23، ع1
5. علي عبد الله محمد أحمد (2021)، تأثير آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بهدف زيادة القدرة التنافسية للبنوك المصرية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

<https://jasps.com>

6. محمد الشحات ابراهيم" إطار مقترح لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للتقييم والتحسين المستمر في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة جامعة قناة السويس، مج11، ع3، 2020.

7 محمد خليل عمر الأخرس (2016)، "أثر تطبيق أسلوب الأداء المتوازن على برامج التنمية المستدامة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

8. محمود زين العابدين عبد المجيد، (2013)، "تقييم أداء وحدات الإدارة المحلية بإستخدام مقاييس الأداء المتوازن في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.

9. مروة أحمد محمد أحمد، (2020)، "أثر تطبيق بطاقات الأداء المتوازن المستدامة على التحسين المستمر للخدمات الصحية دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد 11، العدد 4.

10. موسي إبراهيم موسي محمد، (2018)، التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وبطاقة الأداء المتوازن لتحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة قناة السويس.

11. أميرة عبد الحميد محمد (2021)، "تقييم الأداء المالي بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن: دراسة تطبيقية على شركات التأمين المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.

<https://jasps.com>

12. هدير عبد الرحيم محمود، (2018)، "التكامل بين منهج التحليل الهرمي وبطاقة الأداء المتوازن في تفعيل أداء الوحدات الاقتصادية، دراسة تطبيقية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

ثانيا المراجع الأجنبية:

1. Ali, B. J, &Anwar, G. (2021), "The Balanced Scorecard's Evolution as a Strategic Mechanism at Banking Sectors", International Journal of English Literature Social Sciences, 6(1), 471– and <https://doi.org/10.22161/jels.61.63>.
2. Davood Askarany, (2021), "How Can We Improve the Balanced Scorecard?", Global Journal of Technology and Optimization, Vol. 7. No. 3.p.1.
3. Gohar, E. A. (2019). Sustainable Balanced Scorecard: A New Approach To Vision And Implementation Of A Sustainable Strategy In Egyptian Travel Agencies. International Journal of Tourism and Hospitality Management, 2(2), 98–126.
4. Ha Nam Khanh, Giao, (2021). "Applying the Balanced Scorecard To Propose the Comprehensive Solution of Strategic Management at Tan Thuan Power Company ".Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3691415>

<https://jasps.com>

5. Hristov, I., Chirico, A., & Appolloni, A. (2019). Sustainability value creation, survival, and growth of the company: A critical perspective in the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC). *Sustainability*, 11(7), 2119.

6. Marina. K (2015) The" Relationship between Total Quality Management (TQM) and Strategic Management" *Journal of Economics Business and Management* Vol. 3 No. 5 pp 537-541

7. Zambito, G.; (2011), "Corporate sustainability and balanced scorecard: integrated Management of economic, Environmental and Social performances in the Airline industry", unpublished doctoral dissertations, University of Pisa, Czech Republic, pp. 12-13.