

## دور بطاقة العلامات المتوازنة في اعداد موازنات الوحدات الاقتصادية

**The role of the Balanced Scorecard in the preparation of the budgets of economic units**

م.د. ميعاد حميد علي

كلية الادارة الاقتصاد - جامعة بغداد

## المستخلص

تعاني عملية اعداد الموازنات العديد من نقاط الضعف بسبب اعتمادها في الاعداد على الطرق التقليدية مما يؤدي الى وجود انحرافات كبيرة بين الارقام الظاهرة في الموازنات وبين الارقام الفعلية وذلك لان اعداد الموازنات يتم بالاعتماد على المقاييس المالية فقط دون الاخذ بنظر الاعتبار المقاييس غير المالية لذا فان هذا البحث يهدف الى استخدام المقاييس المالية وغير المالية في عملية اعداد الموازنات من خلال استخدام بطاقة العلامات المتوازنة حيث تتضمن هذه البطاقة مجموعة من المؤشرات التي تعطي لادارة الوحدة الاقتصادية معلومات شاملة عن كيفية اداءها لاعمالها حيث تتضمن مقاييس مالية وغير مالية مثل رضا الزبائن والعمليات الداخلية والابداعات والابتكارات وغيرها .

**Abstract**

Budgeting several weaknesses operations suffer because of their reliance on the setup process on conventional roads leading to the presence of large deviations between the characters shown in the budgets and the actual figures, because the preparation of budgets are based on financial metrics only, without taking into consideration the standards of non-financial, so the search It aims to use financial and non-financial metrics in the process of preparing budgets through the use of balanced marks card which includes this card set of indicators that give the Department of economic unity comprehensive information on how they perform their work as involving financial measures and non-financial, such as customer satisfaction and internal processes and creations, innovations and others

**المبحث الاول :- منهجية البحث****اولا :- مشكلة البحث**

تعاني الوحدات الحكومية من عدم التخطيط الجيد بسبب عدم اعتمادها على المقاييس غير المالية عند اعداد الموازنات هذا على افتراض قيامها باعداد الموازنات لذا فان البحث يبحث عن الاجابة على التساؤلات الاتية :-

1- هل تقوم الوحدة الاقتصادية باعداد الموازنات ؟

2- ما هي مشاكل اعداد الموازنات في الوحدة الاقتصادية ؟

3- ماهو دور نظام بطاقة العلامات المتوازنة في اعداد الموازنات ؟

### ثانيا :- هدف البحث

بسبب ندرة الموارد لذا اصبح من الضروري الاعتماد على الاساليب التي تساعد الوحدات على الاستخدام الامثل للموارد المتاحة والرقابة وتقييم الاداء على المستويات الإدارية المختلفة ومن خلال اهمية المحافظة على موارد الوحدة من خلال رقابتها وعليه فان البحث يهدف إلى :-

- أ- اعداد موازنات الوحدة الاقتصادية بالاعتماد على بطاقة العلامات المتوازنة .
- ب- بيان مدى الدعم الذي توفره بطاقة العلامات المتوازنة للقائمين باعداد الموازنات من خلال تزويدهم بالمعلومات الملائمة .
- ج- بيان مدى اتباع الوحدة للمبادئ العلمية عند اعدادها وتنفيذها موازنتها

### ثالثا :- فرضية البحث

- تعتمد الوحدة الاقتصادية على المبادئ العلمية عند إعداد وتنفيذ موازنتها وتتفرع من فرضية البحث الآتي :-
- أ- لا تعتمد الوحدة الاقتصادية على البيانات الفعلية عند تقدير بنود الموازنة .
  - ب- لا تعتمد الوحدة الاقتصادية على أساس مشاركة المستويات الإدارية كافة عند اعداد الموازنة .
  - ج- تلعب بطاقة العلامات المتوازنة دور مهم في مساعدة الإدارة في اعداد الموازنات .

### رابعا :- اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من اهمية تحديد أوجه القصور في اعداد الموازنات كأداة فعالة تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات .

### المبحث الثاني :- بطاقة العلامات المتوازنة

#### اولا :- مفهوم بطاقة العلامات المتوازنة(BSC) Balanced Scorecard

ان الاساليب التقليدية في قياس الاداء غير المعتمدة على مقاييس غير مالية اصبحت لا تفي بمتطلبات البيئة الحديثة ، مما ادى الى بروز تقنيات حديثة توصف بانها نظام لقياس الاداء يحتوي على المقاييس المالية وغير المالية وهذه المقاييس تتضمن الاداء المالي ، علاقات الزبون ، أنشطة العمليات الداخلية والتعلم التنظيمي ونشاط الابتكار فضلا عن ان الربط بين هذه المقاييس يكون من خلال الرؤية والاستراتيجية التي يجب ان تتبع للربط بينهم باتباع مفهوم السبب والنتيجة وتأثير علاقتها ببعضها ، ان انظمة ادارة الكلفة تستلزم استخدام هذه البطاقة لتحقيق اهدافها ولتحديد المكافأة وتخصيص الموارد ، والتخطيط واعداد الموازنات واستراتيجية التغذية العكسية والتعلم(Malmi, 2001:2) وهي ليست نظام قياس وانما هي نظام اداري يمكن الوحدة من توضيح استراتيجيتها وترجمتها الى افعال ويوفر وضوح حول عمليات الاعمال الداخلية والمنتجات الخارجية لاجل التحسين المستمر لنتائج الاداء الاستراتيجي ، وهي اطار نظري

يترجم اهداف المؤسسة الاستراتيجية الى مجموعة من مؤشرات الاداء موزعة بين المنظور المالي ، الزبائن ، عمليات الشركة الداخلية والتعليم والنمو ويتم الحفاظ على بعض المؤشرات لقياس تقدم المؤسسة باتجاه تحقيق نضرتها ومؤشرات اخرى تم الحفاظ عليها لقياس اسباب النجاح طويلة الاجل ، ومن خلالها تراقب الوحدة كلا من ادائها المالي ، الزبائن ، نتائج اعمال الوحدة وجهودها لاجل تحسين العمليات ، تثبيت الموظفين وتعزيز انظمة المعلومات ، قابليتها على التعلم والتحسين (Dhiren,2004:6) اما (Bruns jr,2005:7) فعرفها على انها مجموعة من المقاييس التي توفر للدارة العليا نظرة شاملة وسريعة للانشطة كونها تتضمن مقاييس مالية تبين نتائج الاعمال فضلا عن مقاييس غير مالية تتعلق برضا الزبون والعمليات الداخلية والابتكارات والتحسينات الواجب القيام بها .في حين عرفها (التكريتي ،2008: 3789) على انها نظام لقياس الاداء يركز على سلوك العاملين في الاعمال ذات العلاقة المباشرة او غير المباشرة في تحقيق الاهداف الاستراتيجية وذلك بواسطة مجموعة من المؤشرات التي تعكس ذلك ، ويعود سبب استعانتها ببطاقة الاداء المتوازن هو انها تستعمل مقاييس الاداء المالية وغير المالية تساعد في تقييم الاداء على المدى القصير والطويل من خلال التقارير المقدمة (Horngren,2006:457) وتستخدم كاداة لقياس مدى فعالية تحقيق استراتيجيات جديدة (3: Maureen,2009) وتعد بطاقة الاداء المتوازن نظام قياس اداء متعدد المعايير نظراً لتعدد وتنوع الاهداف الاستراتيجية ، وعليه فان متخذ القرار يجب أن يأخذ مدى الاهمية النسبية لكل من هذه الاهداف المحددة والمقاييس المطبقة ( زغول ،2008 : 28) .وعليه يمكن أن تعرف الباحثة بطاقة العلامات المتوازنة على انها نظام يعتمد على مقاييس مالية وغير مالية تساعد المدراء على اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية والاستراتيجية الصحيحة .

### ثانياً :- اهمية واهداف بطاقة العلامات المتوازنة

- أ- فوائد بطاقة العلامات المتوازنة (الشعباني ،2011: 112)
- 1-وضع وتحديد مجموعة الاهداف الرئيسية .
  - 2-الفهم المشترك للفعاليات المخططة لانجاز الاهداف الاستراتيجية .
  - 3-تفسير الاسباب التي تربط الاهداف بالمتطلبات المالية للوحدة .
  - 4-تقديم تقرير اداري يصف الاداء التشغيلي عبر المحاور الستة للبطاقة .
  - 5-ربط سببي لاجراءات وضع الاهداف وتسهيلها .
  - 6-زيادة الفهم والمعرفة من خلال المناقشات حول توقعات العاملين ومبادراتهم باتجاه تحسين العمليات .
  - 7-قدرتها على العمل بصورة فعالة مع الادوات الاخرى مثل الموازنات ، نظام قيمة حملة الاسهم وتحليلها والقيمة المضافة .
- ب- يمكن تحديد اهداف بطاقة العلامات المتوازنة (ابو محسن ،2009 : 73)(بلاسكة ،2012 : 26) بالاتي :-
- 1- تحقيق التوازن بين الاهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة وطويلة الاجل داخل مختلف مقاييس الاداء .
  - 2- توفير مؤشرات وصيغة غير مالية بجانب المؤشرات المالية .
  - 3- إزالة الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمؤشرات الكمية .

- 4- نشر التعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة لمراجعة النظرية .
- 5- توفير خطة اتصال استراتيجية تربط الادارة العليا للمنظمة بالافراد العاملين فيها .
- 6- ترجمة استراتيجية الوحدة إلى اهداف .
- 7- توحيد وتقوية الاتصال بين الاطراف ذوي المصلحة في الوحدة .
- 8- تحسين التغذية العكسية الاستراتيجية وتوضيح المنافع الملموسة وغير الملموسة من استثماراتها للعاملين (الدباغ، 2013: 10).

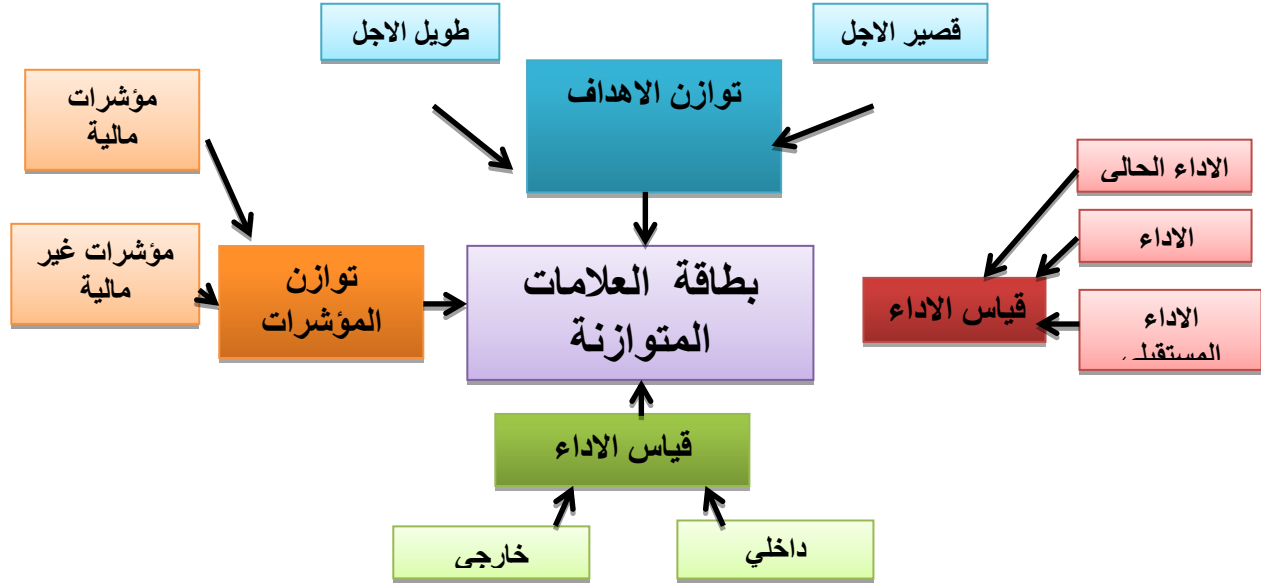
وان نظام بطاقة العلامات المتوازنة هي اكبر من أن تكون فقط مجرد نظام لتقييم الاداء في الاجل القصير حيث أن الوحدات حديثا تستخدم هذا النظام لادارة استراتيجية الوحدة في الاجل الطويل من خلال استخدام مجموعة من المؤشرات وخلال مراحل إدارة الوحدة (عبد الرحمن، 2014: 71)

### ثالثا :- اسباب استخدام بطاقة العلامات المتوازنة (Malmi, 2001 :7) (Christian ,2001:5)

- 1- تستخدم هذه البطاقة لترجمة استراتيجية الوحدة الاقتصادية الى افعال وخاصة في الشركات الانتاجية .
  - 2- تستخدم هذه البطاقة لتحديد برامج الجودة المطلوبة والتغير المطلوب في النوعية .
  - 3- بعض الشركات ترى ان تبني هذه البطاقة يدعم بعض التغيرات في الخطط المرسومة ، لاسيما وان تبنيها يدعم مفهوم تحديد سلسلة القيمة ، وخاصة في الشركات الانتاجية الكبيرة .
  - 4- تمكن بطاقة العلامات المتوازنة من اعتماد استراتيجية التحسين المستمر للعمليات داخل الوحدة الاقتصادية .
  - 5- تمثل هذه البطاقة لدى بعض الشركات حافزا يدفعها نحو التخلص من الموزانات التقليدية.
- ونظرا لاهمية بطاقة العلامات المتوازنة لابد من الفهم الواضح لكيفية مساهمتها في تحقيق استراتيجية الشركة بشكل عام ، وهي عملية توفير مبادئ توجيهية واضحة من خلال مسائلة الموظفين كافة ( Paul R,2006:3 ) .

شكل (1)

ركائز بطاقة العلامات المتوازنة

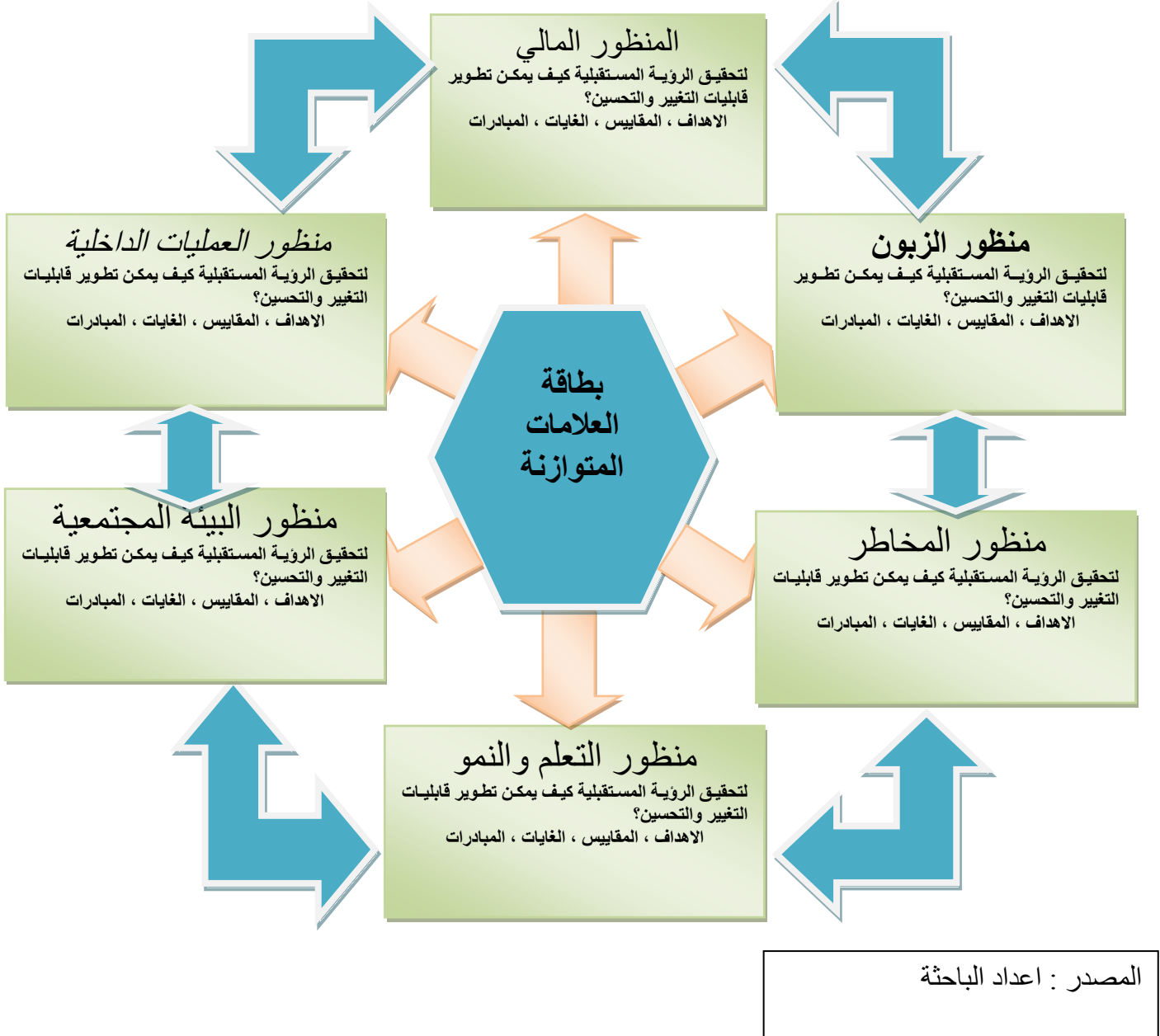


وعليه ترى الباحثة أن من اسباب استخدام نظام بطاقة العلامات المتوازنة هو لمساعدة الوحدة الاقتصادية على اعداد الموازنات وابتعادها عن استخدام الطرق التقليدية في اعداد الموازنات التي تفتقد إلى مؤشرات اداء غير مالية ومقتصرة على مؤشرات الاداء المالية فقط .

رابعا :- مناظير بطاقة العلامات المتوازنة تتكون بطاقة العلامات المتوازنة من ستة مناظير هي (Kaplin&Norton,2004 :7)&(Cornell,2004:7)(الزاملي، 2011 : 90)(كريكور، 2013 : 442):-

شكل (2)

مناظير بطاقة العلامات المتوازنة



1- **المنظور المالي** :- ويعتبر من المكونات المهمة في بطاقة العلامات المتوازنة وخاصة في الوحدات الهادفة للربح كما يساهم هذا المنظور في التركيز على الاهداف والمقاييس المتعلقة ببقية المناظير وبالتالي يؤدي إلى تحسين النتائج المالية التي تطمح لها الوحدة الاقتصادية (الغبان و حسين ، 2009 : 310) كما أنه يساعد الوحدة الاقتصادية على توفير الاستقرار المالي والربحية ، تقليص الكلفة واستغلال واستثمار الاصول (الموجودات) ويمكن تحقيق ذلك من خلال ( زيادة عدد المنتوجات الجديدة ، تطوير الحصول على زبائن جدد ، الحصول على المزيد من الاسواق ، التحول نحو منتوجات أكثر مهنية ومخصصة ، الخدمات المختلطة )

ان مؤشرات القياس المالية متعلقة بـ ( الربحية ، معدل النمو ، المبيعات ، معدل العائد على الاستثمار في الموجودات ، معدل العائد على حق الملكية ، ربحية السهم الواحد ، القيمة الاقتصادية المضافة) (الحدراوي & الزهيري، 2013: 126 )

كما ترى الباحثة أن المنظور المالي يوفر معلومات تتعلق بالايرادات وكيفية زيادتها والتكاليف وكيفية تخفيضها وهذه المعلومات تساعد الادارة على بناء خطط مستقبلية ويمكن لها استغلالها في اعداد موازنتها .

**2- منظور الزبون :-** القدرة على توفير السلع والخدمات ذات الجودة والفاعلية ورضا الزبون وتلبية حاجاته ، ان منظور الزبون لا بد ان يحدد ويشخص اجزاء واقسام السوق والزبون والتي تنافس بها وحدة العمل .. ان منظور الزبون يعني التدوين الخلفي لعنصر الايرادات من اجل اهداف مالية منظوره لذلك فان تحقيق هذا الهدف (انجاز اهداف الزبون) لا بد ان يضمن ان الايرادات المستهدفة سوف يتم توليدها ويتم ذلك من خلال :- (زيادة حصة السوق ، زيادة اكتساب الزبون ، زيادة رضا وقناعة الزبون ، زيادة ربحية الزبون )

وان مؤشرات القياس المتعلقة بالزبون والاسواق مثل (رضا الزبون ، عدد الشكاوي ، الاحتفاظ بالزبون ، معدل نمو السوق ، الحصة السوقية ) والتي يجب أن تقيس القيمة المقدمة للزبائن والتي تتضمن ( الوقت ، الجودة ، الاداء ، الخدمة ، التكاليف ) (الحدراوي & الزهيري، 2013: 126 )

أن عدم تلبية احتياجات الزبائن وتوقعاتهم ستؤدي إلى اضعاف مركز الوحدة الاقتصادية في السوق نتيجة وجود فجوة التوقعات والنتيجة من الفرق بين ما يرغب الزبائن الحصول عليه عند شرائهم المنتجات وبين ما يحصلون عليه فعلا (Atkinson,2001:43)

وعليه يمكن أن يسهم هذا المنظور في مساعدة الادارة على اعداد الموازنات من خلال تحديد احتياجات الزبائن وتوفير معلومات عن منتجات مبتكرة وذات جودة عالية ومناقسة للمنتجات الاخرى ويتم تحقيق ذلك بتحديد السوق المناسبة لمنتجات الوحدة الاقتصادية بتحديد الحصة السوقية وعدد الزبائن الجدد ورضاهم .

**3- منظور العمليات الداخلية :-** العمليات الداخلية التي تؤدي الى اهداف مالية تسمح المقاييس المبنية على هذا المنظور للمدراء بمعرفة مدى جودة العمل وسواء كان منتجاتها وخدماتها تلائم متطلبات الزبون ، ان منظور العمل الداخلي يتطلب من المدراء تحديد وتشخيص العمليات الداخلية المهمة والحساسة والتي يستوجب على الوحدة ان تتفوق بها في تطبيق وتنفيذ استراتيجيتها لانجاز الاهداف المالية والاهداف الخاصة بالزبون وان سلسلة القيمة للعمليات تتكون من ثلاث عمليات (1) الابداع / الابتكار (2) العمليات (3) ما بعد البيع .ما هية العمليات الداخلية يساعد هذا المنظور في اعداد الموازنات من خلال تزويد المدراء بالمعلومات عن جودة العمل سواء لاداء منتج او تقديم خدمة .

**4- منظور التعلم والنمو :-** قدرة الموظفين وادوات التكنولوجيا التي تستخدم لدعم اهداف الوحدة ، ويشمل هذا المنظور تدريب الموظفين وخلق توجيهات ثقافية ترتبط بكلا من التحسين الفردي وتطوير الذات ، ويشكل الاساس المهم لنجاح اي وحدة ويشمل التدريب داخل الوحدة بالاضافة الى ان سهولة الاتصال بين العمال يسمح لهم

بالوصول على مساعدة حول مشكلة ما عند حدوثها ، اما مؤشراتته فهي (معدل الاستثمار ، التعزيز الداخلي ، معدل دوران الموظفين ، الجنس/نسبة العنصر ) .

ان هذا المنظور يركز على اهمية استثمارات الوحدة في البنى التحتية التابعة لها العاملين والموظفين ، اجراءات وانظمة الوحدة ، لتوفير وتقديم القدرات والقابليات التي تمكن انجاز وتحقيق المنظورات الخمسة الباقية وبالتحديد الاهداف الخاصة بها .

#### 5- منظور البيئة المجتمعية Social environmental perspective :- تشكل الوحدات الاقتصادية جزءا

مهما من المجتمع الذي تعمل فيه مما يتطلب منها أن تساهم في تحقيق رفاهيته لاستمرار نجاحها من خلال توفير منتجات بجودة عالية وخدمات باسعار معقولة فضلا عن حماية سلامة البيئة المحيطة بها والعاملين فيها من خلال تجنب مخاطر التلوث فضلا عن تحسين اداء العاملين من خلال سد احتياجاتهم وبالتالي تعزيز دور الوحدات في الايفاء بمتطلبات المجتمع المحيط بها (الغبان وحسين ، 2009: 311) لذا على الوحدة الاقتصادية تقديم المعلومات بطريقة منتظمة يمكن استعمالها في تقييم الاداء وايصال هذه المعلومات إلى الاطراف المعنية سواء اكانت داخل الوحدة الاقتصادية او خارجها وان اداء المجتمع والاداء البيئي يشكلان جزءا من استراتيجية الوحدة الاقتصادية لذلك فان عليها اعداد تقارير خاصة بذلك يمكن من خلالها بيان مدى خدمة الوحدة الاقتصادية للمجتمع ( الزالمي ، 2011: 97) وعليه يمكن أن يساهم هذا المنظور في تزويد الادارة بمعلومات عن البيئة المحيطة بالوحدة حيث أن الاداء البيئي والمجتمعي يشكلان جزءا من استراتيجية الوحدة الاقتصادية .

#### 6- منظور المخاطر Risks perspective :- هناك بعض المخاطر التي ترافق الوحدة الاقتصادية

عند قيامها باداء انشطتها وقد اشار بعض الباحثين بان لهذه المخاطر تأثيرات سلبية في كل من التكاليف والايروادات والارباح والحصة السوقية وينظر إلى المخاطر على انها احتمالية حصول حدث غير مرغوب فيه وبالتالي فهي احتمالية التعرف إلى الخسارة او المجازفة او انها احتمالية تحقيق الخسارة بسبب ظروف عدم التأكد ومعنى عدم التأكد هو عدم توفير المعلومات الكافية التي تمكن متخذ القرار من اتخاذ القرارات المناسبة (الزالمي ، 2011: 98) .

#### رابعا :- دور بطاقة العلامات المتوازنة في الوحدة الاقتصادية (Paul R,2002:5)

1- التخطيط الاستراتيجي طويل الامد :-يجب ان تكون بطاقة العلامات المتوازنة اداة مرنة بحيث يمكن تكيفها مع التغييرات الحاصلة في العمل وان تصف استراتيجية الوحدة .

2- الابلاغ في الوقت المناسب :- توفر بيانات دقيقة وفي الوقت المناسب عن موظفي الوحدة .

3- اداة جديدة للقياس

4- اداة جديدة للمقارنة بين الاداء الفعلي والمعياري .

5- تحديد اهداف الوحدة وتغييرها مما يؤثر على عملية صنع القرار .

6- توجيه الاهداف الاستراتيجية للوحدة بالاتجاه الذي يؤدي الى تحقيق اداء تقني منظور (محمود واخرون ، 2013: 48)

#### خامسا:- اهم التحديات لبطاقة العلامات المتوازنة وسبل مواجهتها (Dhiren,2004:6)

تواجه بطاقة العلامات المتوازنة جملة من التحديات يمكن ادراجها بالاتي :-



**أ- التحديات**

- 1- الخوف من المقاييس والانظمة الجديدة
- 2- سوء فهمها نتيجة الافتقار الى تعاريف و مصطلحات محددة .
- 3- نظرات واستراتيجيات معرفة بصورة رديئة غير قابلة للعمل وغير مرتبطة بالعمل الفردي
- 4- معاملة الموازنة على انها منفصلة عن التطور الاستراتيجي
- 5- قياسات مستقلة عن الاداء .
- 6- عدم وجود اهداف اداء او اهداف عالية او واطئة جدا

**ب- المواجهة**

يمكن مواجهة تحديات بطاقة العلامات المتوازنة من خلال الاتي :-

- 1- تحديد المقاييس المستخدمة ضمن بطاقة العلامات المتوازنة وتوضيحها .
- 2- شمول المقاييس لكل منظور من مناظير البطاقة ولكل استراتيجية .
- 3- البحث عن توازن بين المقاييس
- 4- تحديد تاريخ ثابت يستخدم كاساس للبدء باعداد الموازنة .
- 5- تطوير مقاييس الماضي والحاضر والمستقبل
- 6- عدم الافراط بالاعتماد على مقاييس الادخال والايخراج والمعالجة
- 7- توسيع الاهداف بحيث تشمل اهداف طويلة وقصيرة المدى .
- 8- مراقبة الهفوات غير المقصودة
- 9- جعل الاشخاص مسؤولين عن النتائج
- 10- المراقبة الدائمة

وعليه فان نظام بطاقة العلامات المتوازنة هو نظام يتضمن استراتيجيات وعمليات وتغيير

الاستراتيجيات :- هي عملية اختيار افضل الوسائل لتحقيق الاهداف المطلوبة او هية خطط او طرق توضع لتحقيق هدف معين على المدى البعيد .

العمليات :- هي تصميم منظم وادارة ورقابة على عمليات تحويل المدخلات إلى مخرجات .

التغيير :- هي عمل الاشياء بصورة مختلفة ويتحقق النجاح من خلال توفرها جميعاً اي استراتيجيات فعالة منفذة بشكل جيد وعمليات كافية وتغيير ذو معنى .

أن استخدام بطاقة العلامات المتوازنة يساعد المدراء على تكوين رؤيا شاملة تساعدهم على اعداد الموازنات مما يؤدي إلى تحسين الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية حيث أن الاعتماد عليها يؤدي إلى الاعتماد على مقاييس اداء اكثر دقة وتقنية عالية مما يساعدهم على فهم استراتيجية الوحدة حيث انها توفر مقاييس استراتيجية ذات روابط هامة تؤدي إلى تحسين الاداء التشغيلي للوحدة كما انها اداة اتصال فعالة ما بين العاملين داخل الوحدة والاطراف الخارجية وتساعد على تبسيط اهداف واستراتيجيات الوحدة وتجعلها اكثر وضوحاً بالنسبة للعاملين .

## سادسا:- الخصائص الاساسية لبطاقة العلامات المتوازنة

هناك عدة خصائص لبطاقة العلامات المتوازنة هي (بلاسكة، 2012: 24)

- 1- الارتباط باستراتيجية ورؤية الوحدة ، حيث تتم ترجمة رؤية الوحدة واستراتيجيتها إلى اهداف ومقاييس في اربع مجموعات تشكل أساس عملية التقييم وبالتالي يتحقق التوازن .
- 2- عرض نتائج البيانات المالية (تصور الماضي ) وكذلك تقييم محركات الاداء (تصور مستقبلي ) ومن ثم يتحقق التوازن بين الاهداف القصيرة والطويلة .
- 3- توفير المعلومات المناسبة لتمكين الادارة من اعادة توحيد الاداء بما يحقق التوافق مع الاهداف ويتضمن الوفاء بمتطلبات اصحاب المصلحة .
- 4- تعدد ابعاد التقييم حيث يتعامل النظام مع ستة ابعاد تشكل تقييما متكاملًا فيما بينها .
- 5- يعتبر اداة للادارة يتم بموجبها اتخاذ القرارات ولا سيما الاستراتيجية منها .
- 6- تحقيق التوازن المفقود في مقاييس الاداء التقليدية .

### ثامنا :- مقاييس بطاقة العلامات المتوازنة

تتضمن بطاقة العلامات المتوازنة مجموعة من المقاييس التي تغطي إدارة الوحدة الاقتصادية معلومات شاملة عن كيفية اداء اعمالها حيث تتضمن المقاييس المالية ومقاييس غير مالية مثل مقاييس الجودة ، إدارة المخزون ، الانتاجية ، المرونة والابتكار ، رضا الزبائن ، العمليات الداخلية ن الابداعات والابتكارات ضمن حيز التعلم والنمو وان المقاييس غير المالية لاتلغي او تحل محل المقاييس المالية ولكنها تدعمها وتكملها حيث تغطي جوانب عديدة ، ويمكن تحويل المعلومات غير المالية إلى معلومات مالية مثل الوفرة في الوقت او المحافظة على الزبون ، وان اهم الانتقاد الموجه للطرق التقليدية في اعداد الموازنات هو انها لا تعنى بمتطلبات الوحدات المتقدمة تكنولوجيا، وان المعلومات التي توفرها الطرق التقليدية في اعداد الموازنات والمعتمدة على المؤشرات المالية فقط تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة لانها اعتمدت على معلومات مبنية على مؤشرات مالية تاريخية فقط (الناطور ، 2005 : 38).

وعليه ترى الباحثة أن استخدام معايير ومؤشرات غير مالية متعلقة بالمستقبل من خلال استخدام بطاقة العلامات المتوازنة التي تتضمن مؤشرات مالية وغير مالية في عملية اعداد الموازنات تجعل من المعلومات المتوفرة لاتخاذ القرارات اكثر عقلانية وواقعية .

وعليه يمكن تحديد فوائد المقاييس غير المالية بالاتي (الناطور ، 2005 : 38)

- 1- سهولة تتبعها وربطها باستراتيجية الوحدة الاقتصادية فهي تساعد على اتخاذ الاجراءات التصميمية في الوقت المناسب .

- 2- يمكن تطبيقها على مستوى الوحدة حيث يمكن تحديد انخفاض الجودة بسرعة في ظل هذه المقاييس ويمكن اتخاذ خطوات علاجية لحل المشكلة .
- 3- تتناول مقاييس الاداء غير المالية مشكلة استجابة الوحدة الاقتصادية للزبائن اذا كانت ضعيفة في الوقت المحدد مباشرة في حين لا تكشف المقاييس المالية هذه المشكلة بسهولة .
- 4- يرتبط عنصر النجاح في العديد من الصناعات بالاصول الثابتة غير الملموسة مثل راس المال الفكري وادراك الوحدات لدورها في خدمة وتنمية المجتمع وولاء الزبائن اكثر من ارتباطه بالاصول الثابتة الملموسة التي تظهر في الميزانية العمومية .
- 5- تقلل المقاييس غير المالية من الحساسية بين الموظفين مما يحسن اداء المديرين ويوفر مؤشرات اكثر دقة لتقويم اعمالها ويقلل الضغط على المديرين الناتج عن ادوات القياس المالية .

### المبحث الثالث :- موازنات الوحدة الاقتصادية

#### اولا :- مفهوم الموازنات

هي عبارة عن خطة مستقبلية تعدها المنشأة وتعتبر عن أوجه النشاط المختلفة عنها ويتم التعبير عنها بصورة كمية ومالية وتتخذ هدفا يتم بناءً عليه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها بحيث تستطيع الادارة اتخاذ الاجراءات لمعالجة الانحرافات والتوصل لتحقيق الكفاية القصوى ( صالح ، 2008 : 23) او هي خطة شاملة لا يمكن أن تتحقق الا بالتنسيق بين الخطط الفرعية كي يفكر الجميع في مستقبل الوحدة وليس في مستقبل ادارتهم ، وهي اداة فعالة ومثلى لتبادل المعلومات وتنسيق الجهود بين اقسام الوحدة الاقتصادية المختلفة (خلف الله ، 2007 : 30)

وترى الباحثة أن هناك مسميات عدة للموازنة منها الموازنة التخطيطية والتقديرية والرقابية وترى الباحثة أن مصطلح الموازنة هي دلالة على كونها مخصصة للتنبؤ بالمستقبل فلا حاجة إلى اضافة (كلمة تخطيط او تقدير او رقابة )

#### ثانيا :- مبادئ اعداد الموازنة

تحكم الموازنة جملة من المبادئ التي تزيد من فعاليتها كاداة للرقابة وكوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة (جهيدة ، 2014 : 16) :-

أ- **مبدأ الشمولية والتكامل** :- يجب أن تعد الموازنة بشكل عام لكافة أوجه النشاط في الوحدة بحيث لا ينبغي أن تقتصر على نشاط معين بل تشمل تلخيص لاهداف مختلف أنشطة الوحدة فهذا المبدأ يقتضي بضرورة تنسيق بين الموازنات الفرعية لمختلف أوجه النشاط واعادها بشكل منسق ومتكامل بحيث تعتبر كل منها بمثابة امتداد لما يسبقها وفي نفس الوقت تمثل اساسا لها .

ب- **مبدأ المشاركة** - عند اعداد الموازنة يجب الاستفادة من خبرة كافة المسؤولين بالوحدة الامر الذي يؤدي إلى شعور المسؤولين بالرضا وهو ما ينعكس على سلوكهم تجاه الوحدة في شكل زيادة درجة ولائهم لها وبالتالي زيادة الانتاجية .

ج- **مبدأ الواقعية**:- يجب أن تترجم الموازنة لاهداف الوحدة اي انها يجب أن تبدأ بالاهداف التي تسعى الوحدة إلى تحقيقها نتيجة مزاوله النشاط من خلال تحويل هذه الاهداف إلى شكل كمي في الموازنة التي تعمل على تنسيق موارد الوحدة خلال فترة زمنية معينة لتحقيق هدف معين .

د- **مبدأ المرونة** :- عند اعداد الموازنة يجب تجهيز الوحدة بموازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وهو مبدأ أساس لانجاح تنفيذ الموازنة ويساعد إدارة الوحدة على تحقيق اهدافها بكفاءة وفاعلية ويجب أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الاحتمالات فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث .

هـ- **مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية** :- أن الموازنة هي اداة فعالة للرقابة .

و- **مبدأ قياس الاداء** :- حيث تعني مؤشر لقياس الاداء وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمرجع للاسترشاد بها عند التنفيذ .

### ثالثا :- انواع الموازنات

يمكن تحديد انواع الموازنات بالاتي (عبد الستار، 2007 :213) (عبد الفتاح ، 4:)(الجلب ،2007 :50)(Hilton,1999:337)(حسن ،2008: 38) :-

#### 1- من حيث الفترة الزمنية

أ- موازنة قصيرة الاجل وتخص سنة واحدة ويكون الهدف منها اساسا رسم برنامج العمل في الفترة القادمة والرقابة على كفاية التنفيذ اي انها اداة تخطيطية ورقابية معا ويتم تقسيم الموازنة السنوية عادةً إلى موازنات ربع سنوية او شهرية او حتى اسبوعية اذا اقتضت الضرورة .

ب- موازنة طويلة الاجل وتخص فترة طويلة نسبيا اي اكثر من سنة واحدة وعلى الاغلب تكون ما بين ثلاثة إلى خمس سنوات ويكون الهدف منها تخطيطي وليس رقابي حيث تهدف إلى التنسيق بين الاهداف والامكانيات في المستقبل في ضوء الاهداف والامكانيات في الحاضر وعلى أساس الخبرة المكتسبة في الماضي ويمكن تقسيمها إلى موازنات سنوية .

ج- الموازنة المستمرة continuous budgets لتفعيل دور الموازنة في التخطيط والرقابة يمكن للوحدة الاقتصادية أن تعد الموازنات عن فترة سنة كاملة دائما فاذا انقضت مثلا الأشهر الثلاثة الاولى من الموازنة السنوية جرى اعداد موازنة

طويلة الاجل مستمرة ايضا عن طريق الامتداد بها في المستقبل بنفس الطريقة وعليه فان اعداد الموازنة المستمرة افضل من الموازنة الفترية التي تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها ، حيث تتميز الموازنات المستمرة عن غيرها من الموازنات بانها تساعد الادارة في عملية التخطيط المستمر للمستقبل وتعديل معايير وبنود الموازنة في ضوء الظروف المحيطة اولاً بأول .

## 2- من حيث المرونة

أ- الموازنة المرنة (المتغيرة) وهي التي تعد لعدة مستويات مختلفة من المبيعات او الانتاج التي يمكن توقعها في فترة الموازنة وتسمى ايضا بالموازنة المتحركة ويتم خلالها تقييم الاداء على أساس مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بما هو مخطط وتمتاز بانها تغطي مدى معيناً في النشاط وانها ديناميكية ومن السهل قياس وتقييم الاداء فيها .

ب- الموازنة الثابتة وهي التي تعد لمستوى نشاط واحد مبيعات او إنتاج مثلاً .

## 3- من حيث الشمولية

اي المجال الذي يمكن أن تغطيه الموازنة فهناك الموازنات المتعلقة بالاعمال العادية او الموازنات الراسمالية او الاستثمارية او موازنات لنشاط الشركة بالكامل كما هناك موازنات فرعية لذلك فانه عند اعداد الموازنات او جداول الموازنة يجب مراعاة علاقة الأنشطة بعضها البعض الاخر .

## 4- من حيث الغرض

أ- موازنة جارية :- تتضمن موازنة البرامج وموازنة مراكز المسؤولية حيث تهدف موازنة البرامج إلى تخطيط ورقابة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية مثل ( موازنة الإيرادات للخدمات ، موازنة العمالة ، موازنة مشتريات المواد الخام ، موازنة مصروفات الصيانة ) اما موازنة مراكز المسؤولية فتهدف إلى متابعة اعداد وتنفيذ موازنة البرامج على مستوى المدير المسؤول .

ب- الموازنة الاستثمارية :- تهدف إلى تخطيط ورقابة المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها اضافة اصول ثابتة جديدة ( اراضي ومباني ، الات ومعدات ، اثاث ، تجهيزات وسائل نقل ) او تطوير واحلال الاصول القديمة بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية المعاصرة وتشمل تقديرات التكلفة كل من النفقات الاستثمارية ومصادر التمويل المتوقعة والبرنامج الزمني للتنفيذ .

## 5- من حيث المنهج واسلوب الاعداد

- أ- الموازنة الصفرية zero-base badget
- ب- موازنة التخطيط والبرمجة planning and programming budget
- ج- موازنة البرامج والاداء programme-based budget
- د- موازنة البنود line item budget

**6- من حيث القائمين على اعدادها**

- أ- الموازنة الذاتية The self imposed budget  
ب- الموازنة بالمشاركة participation

**7- من حيث المعاملات التي تغطيها**

- أ- الموازنة العينية peal budget :- هي تقدير أوجه النشاط المستقبلية في شكل كميات ( سلع وخدمات ) وتقدير القوة العاملة .  
ب- الموازنة المالية financial budget :- هي استخدام الوحدة النقدية للقياس بحيث تمثل التقديرات قيمة مالية على أساس نظام مالي وترتكز التقديرات المالية فيها على مبدا الاستحقاق .  
ج- الموازنة النقدية cash budgets :- موازنات مالية تتبع المبدأ النقدي اي تتضمن المقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية .

**8- من حيث درجة الاعتماد**

- أ- الموازنة الرسمية  
ب- الموازنة غير الرسمية

**9- من حيث طبيعة النشاط**

- أ- الموازنة التشغيلية  
ب- الموازنة الراسمالية

**رابعا :- اهداف الموازنة**

يمكن تحديد اهداف الموازنة بالاتي (خلف الله، 2007: 30) :-

- 1- يساعد استخدام نظام الموازنة في التعرف على مدى استغلال الموارد المتاحة للوحدة بكفاية .
- 2- تخطيط اعمال الوحدة الاقتصادية :- أن الدور التخطيطي للمستويات الإدارية المختلفة سوف يزداد وضوحاً وقوة في نظام الموازنات وذلك لان هذا النظام سوف يجبر رجال الادارة على التفكير المسبق ومما يكفيهم من تغيير الظروف والاصول إلى الافضل ، ولتحقيق ذلك يتطلب (الجذلب ، 2007 : 43)  
أ- تحديد الاهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الاقتصادية وكذلك الاهداف طويلة الاجل وقصيرة الاجل .  
ب- وضع الخطة اولا على أساس وحدات قياس عينية ( كمية المواد ، ساعات العمل ، وحدات خدمات ، عدد المنتجات ، تكاليف الأنشطة )  
ج- توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم اداء العاملين

- 3- تنسيق الجهود والطاقت في الوحدة الاقتصادية كونها اداة تنسيق بين الأنشطة في جميع اقسام الوحدة الاقتصادية ويتم صياغة هذه الأنشطة في خطة واحدة ويؤدي ذلك إلى توجيه كافة المستويات الإدارية للوحدة نحو هدف واحد كما تعتبر الموازنة وسيلة اتصال بين كافة المستويات الإدارية (الجذب ، 2007 :44).
- 4- تحقيق الرقابة وتقويم الاداء :- تتولد الحاجة إلى الرقابة عند تعدد المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية مما يجعل من الصعوبة قيام شخص بمفرده بمزاولة كل الأنشطة واداء كل العمليات التي تتطلبها مزاولة العملية الانتاجية في الوحدة الاقتصادية.
- وتتم الرقابة من خلال(الجذب ،2007 :44)
- أ- متابعة الاداء الفعلي للانشطة .
- ب- مقارنة الاداء الفعلي مع المخطط .
- ج- تحليل الانحرافات والتعرف على اسبابها وعلاجها في الوقت المناسب .

### خامسا :- خصائص الموازنة

- هناك عدة خصائص للموازنة يمكن تحديدها بالاتي (بلاسكة ،2012: 43)
- 1- أن الموازنة خطة شاملة مستقبلية وبذلك تمثل اداة تخطيطية .
- 2- أن الموازنة وسيلة رقابية يتم من خلال تقييم اداء المشروع بمقارنة الاداء الفعلي مع الموازنة .
- 3- أن الموازنة تحدد تكاليف الأنشطة والبرامج المستقبلية المقترحة وتحدد ايضا مصادر التمويل لهذه الأنشطة والبرامج .
- 4- الموازنة وسيلة التنظيم والتنسيق بين الأنشطة والبرامج والاقسام المختلفة في الوحدة

### سادسا :- مراحل اعداد الموازنة

هناك اربع خطوات لاعداد الموازنات (النجار ، 2006 :47)(السياغي ،2007:

#### 1- مرحلة الدراسة والتحضير لاعداد الموازنة

وتعتبر هذه الخطوة مهمة وضرورية حيث يتم في ضوئها بناء الخطط والسياسات الفرعية من قبل الادارة الوسطى في الوحدة الاقتصادية وترجمتها كميا وماليا على شكل خطة عمل مستقبلية تخص فترة قادمة وتأتي اهمية هذه المرحلة باعتبارها اساسا للتخطيط واساسا للرقابة اذ تمثل الاهداف المحددة في هذه الحالة معايير لتقييم الاداء .

#### 2- مرحلة الاعداد

وتأتي اهمية هذه المرحلة كونها تعتبر ضرورية لتحقيق المواءمة بين تلك الأنشطة ومعالجة اي اختناقات قد تنشأ نتيجة لعدم تحقيق التوازن بين أوجه النشاط المختلفة في الوحدة الاقتصادية وتحقيق الترابط والتكامل بينهما والخروج بموازنة واحدة شاملة ومنسقة لكافة أوجه النشاط .

### 3- مرحلة الاعتماد

تعتبر هذه المرحلة مرحلة هامة وضرورية اذ تصبح الموازنة بعد اعتمادها من قبل الادارة العليا في الوحدة الاقتصادية بمثابة معيارا للاداء عن فترة الموازنة كما تصبح ملزمة لكافة المستويات الإدارية

### 4- مرحلة التنفيذ والمتابعة

تبدأ في هذه المرحلة عملية تنفيذ الأنشطة وفقا للموازنة ومتابعة هذا التنفيذ والتقرير عنه فبعد اعتماد الموازنة من الادارة العليا تبدأ مرحلة التنفيذ والمتابعة .

أ- مرحلة التنفيذ :- تبدأ عملية تنفيذ الموازنة بعد اعتمادها من الادارة العليا في صورتها النهائية لكل الوحدات التنظيمية وتذكر في هذا المجال بانه يتم ابلاغ الدوائر المختلفة في الوحدة الاقتصادية بالصورة النهائية لموازناتهم للبدء بتنفيذها فيقوم المسؤولون في كل دائرة او وحدة تنظيمية بعرض الموازنات على رؤوسهم وشرحها لهم بهدف ازالة اي سوء فهم من قبلهم .

ب- مرحلة قياس النشاط الفعلي ومقارنته بخطة الموازنة (المتابعة) :- تتم باعداد تقارير الاداء وتحديد الانحرافات والنقصي عن اسبابها واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب فبعد أن يتم ابلاغ كافة الدوائر والوحدات التنظيمية بموازناتهم التقديرية .

### المبحث الرابع :- اعداد الموازنات على وفق بطاقة العلامات المتوازنة

أن من وظائف المديرين هو اعداد الموازنات فهي مسؤوليتهم الاساسية وهناك انواع مختلفة من الموازنات والتي تختلف من ناحية الغرض والهدف ويمكن للوحدة الاقتصادية التي تستخدم بطاقة العلامات المتوازنة لتوفر معلومات تساعد المديرين في اعداد الموازنات وذلك لما تعانیه عملية اعداد الموازنات التقليدية من نقاط ضعف ، ويمكن بيان المعلومات التي توفرها البطاقة ومدى فائدتها في اعداد الموازنات وعلى وفق مناظير البطاقة وكالاتي :-

### 1- المنظور المالي

يهتم هذا المنظور بالاهداف طويلة الاجل والمرتبطة بتحقيق الارباح وزيادة الحصة السوقية للوحدة وبالتالي زيادة التدفقات النقدية وعليه فأن هذا المنظور يوفر معلومات تساعد الادارة على اعداد الموازنات واتخاذ القرارات طويلة الاجل ، ويوفر هذا المنظور معلومات عن الاتي :-

- أ- العائد على راس المال المستثمر والنتائج عن تخفيض التكاليف .
- ب- النمو في المبيعات .
- ج- معدل اكتساب زبائن جدد .
- د- معدل الاحتفاظ بالزبائن .
- هـ- نسبة الحصة السوقية .



ز- ادخال منتجات جديدة .

وتساعد هذه المعلومات في مقارنة اداء الوحدة مع اداءها للسنوات السابقة او مع الاداء المخطط او مع اداء مثيلاتها من الوحدات الاقتصادية الاخرى .

كما تساعد هذه المعلومات الوحدة في تنفيذ المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنة حيث يمكن لها من وضع الاهداف طويلة الاجل وقصيرة الاجل والتي تساعد على رسم ملامح الأنشطة من خلال دراسة السوق والظروف الاقتصادية بتوفير معلومات عن أ) زيادة قيمة المبيعات من خلال معدل نمو المبيعات ب) تقويم المنتجات من خلال معدل ادخال منتجات جديدة ج) زيادة الحصة السوقية من خلال استخدام معدل اكتساب الزبائن الجدد ومعدل الاحتفاظ بالزبائن ، ويحقق هذا المنظور اهداف منها 1- تحسين الانتفاع من الموجودات باستخدام العائد على الاستثمار 2- الربحية باستخدام (العائد على حقوق الملكية ، نمو ايراد المبيعات ، ربحية المبيعات ، نسبة السيولة السريعة )

## 2- منظور الزبون

أن من اولويات الادارة هو معرفة وجهة نظر الزبائن في اداءها ويتضمن هذا الاتي :-

- أ- رضا الزبائن ويقاس نظرة الزبائن إلى المنتجات والخدمات وبيان المشاكل التي يواجهها عند التعامل مع الوحدة الاقتصادية ويقاس من خلال نسبة عدد الوحدات المعابة المشحونة للزبائن من اجمالي الوحدات المشحونة
- ب- الحفاظ على الزبائن الحاليين وتقاس بنسبة عدد شكاوى الزبائن إلى عدد الوحدات المباعة ، سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن ، معدل التسليم في الوقت المحدد .
- ج- جذب زبائن جدد وتقاس قدرة الوحدة على جذب زبائن جدد من خلال نسبة المبيعات للزبائن الجدد من المبيعات الكلية خلال مدة معينة او من خلال معدل ايرادات الزبون الجديد إلى مصاريف البحث عن الزبون .
- د- الحصة السوقية وتقاس على أساس نسبة مبيعات الشركة إلى المبيعات الكلية للسوق وتحدد بقياس الوقت والجودة والاداء والخدمة والكلفة .

وتساعد هذه المعلومات الوحدة من تحقيق المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنات حيث يمكنها من ربط الاهداف بالامكانيات والموارد المتاحة لها فالاهداف تحدد في ضوء طاقات وامكانيات الوحدة .

وتساعد المعلومات الاتية في تحقيق المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنة

أ-نوع الزبائن .

ب-نوع العمليات التي تستخدمها لتوفير المنتجات او الخدمات لهم .

ج- الاستجابة لشكاوى الزبائن .

د- تحسين الخدمة .

هـ- اسلوب البيع .

و- زيادة المعرفة بالمنتجات التي تقدمها الوحدة .

ز- خدمات ما بعد البيع .

### اما المقاييس التي يمكن استخدامها فهي كالآتي :-

أ) عدد الزبائن ب) نسبة الزبائن إلى العاملين ج) مؤشر رضا الزبون د) معدل الشكاوى واكتساب زبائن جدد ، ويحقق هذا المنظور الاهداف الآتية 1- زيادة الحصة السوقية باستخدام مؤشر الحصة السوقية 2- المحافظة على الزبائن وكسب ولائهم باستخدام مقياس النمو في حجم المبيعات 3- جودة الصنع باستخدام نسبة الوحدات المعيبة 4- جودة المنتج المباع باستخدام طلبات التصليح

### 3-منظور العمليات الداخلية

أن تحديد التكاليف مهم جدا عند اعداد الموازنات وذلك لان تحديد التكاليف هو مقياس تقدير اسعار البيع وهو الخطوة الاولى قبل تقدير ايرادات البيع لذا يجب تقدير الكلف باستخدام مقاييس مالية وغير مالية ليكون التقدير اقرب للفعلي ، ومن المؤشرات التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار :-

أ- تحديد رواتب واجور العمال من خلال تحديد عدد العاملين والموظفين نهاية العام الماضي ، متوسط دخل العامل والموظف خلال السنتين الماضيتين ، عدد العاملين المشمولين بالعلوة والمكافآت التشجيعية ، اجور الاعمال الاضافية المتوقعة للعام القادم .

ب- ادخال تقنيات حديثة مقارنة بالمنافسين .

ج-تكاليف فحص جودة مراحل الانتاج حيث يتم مراقبة جودة العملية من خلال نقاط الفحص ، عدد العيوب الانتاجية لغرض الحصول على منتج جيد خالي من العيوب ويكون ارتفاع هذه المعدل مؤشر على زيادة جودة العملية حيث يتم احتسابه من خلال مصاريف السيطرة النوعية للسنة الحالية - مصاريف السيطرة النوعية للسنة السابقة / مصاريف السيطرة النوعية للسنة السابقة ، انتاجية المواد اي مدى استغلال المواد الاولية والنصف مصنعة في العملية الانتاجية حيث يجب فحص والتأكد من كونها مستوفية لمتطلبات الجودة قبل ارسالها إلى معامل الوحدة ومقارنة كمية المخلفات من المواد بكمية المواد والاجزاء الجيدة لقياس مدى جودتها فيكون انخفاض النسبة دليل على ارتفاع جودتها ويتم حساب هذه النسبة من خلال كمية المخلفات على كمية المواد والاجزاء الجيدة وتساعد هذه المعلومات الادارة على تحديد خططها على الامد القصير من خلال اهتمامها بالعمليات التشغيلية الداخلية .

د- قياس انتاجية العامل وتعكس مدى ارتياح العامل في عمله ورضاه فهي انعكاس لحالته النفسية ومهارته وقدرته على الابتكار والابداع واثار ذلك على تحسين العمليات الداخلية من خلال مقارنة عدد الوحدات المنتجة بعدد العاملين او بعدد ساعات العمل

هـ- استغلال الطاقة الانتاجية ويعكس نسبة استغلال الطاقة المتاحة لغرض مراقبة معوقات سير العمليات الداخلية والتي تؤثر على انتاجية الوحدة ككل فيكون الارتفاع مؤشر على قدرة الوحدة في تحقيق حجم اكبر من المخرجات من خلال مقارنة حجم الانتاج الفعلي بحجم الطاقة المتاحة .

ويتم وفق هذه المعلومات المساعدة في اعداد المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنات حيث تجمع المعلومات الخاصة باعداد البرامج والجداول التشغيلية التي تغطي أنشطة الوحدة الإدارية الفرعية ومن ثم يتم تجميع هذه الجداول في جدول موحد يعكس خطة الوحدة ككل .

اما المقاييس التي يمكن استخدامها فهي كالآتي :-

أ) عدد مرات التسليم في الموعد ب) جودة المنتج ج) وقت دورة الانتاج د) الانتاجية هـ) درجة استخدام الموجودات

ويركز هذا المنظور على عناصر التطوير والابداع لخلق منتجات جديدة وتطوير المنتجات الحالية حيث يهدف هذا المنظور إلى 1-زيادة انتاجية المواد من خلال قياس انتاجية المواد 2- زيادة انتاجية العمل من خلال زيادة انتاجية العامل 3- زيادة استغلال الطاقة المتاحة من خلال نسبة استغلال الطاقة المتاحة 4- زيادة جودة مدخلات العملية الانتاجية من خلال نسبة المخلفات 5- جودة فحص مراحل الانتاج من خلال نمو مصاريف السيطرة النوعية .

#### 4- منظور التعلم والنمو

يركز على الاهتمام بقدرات العاملين الفكرية ، مستويات مهارات العاملين ، العمل على رضا العاملين ورفع معنوياتهم وزيادة الانتاجية ، ويشمل هذا المنظور ثلاث عناصر اساسية هي الافراد والتعلم والاجراءات حيث من خلالها يمكن اكتشاف الفجوات بين القدرات المتاحة وبين ما يجب توفيره لتحقيق هذه الاهداف من اداء متميز من خلال الآتي :-

- أ- الاحتفاظ بالعاملين ويعد ذلك استثمار للوحدة نتيجة امتلاكها عاملين موالين لها فضلا عن خبرتهم باحتياجات العمل ومتطلباته ويمكن قياس قدرة الوحدة على الاحتفاظ بالعاملين عن طريق حساب معدل دوران العاملين فيكون انخفاض هذه النسبة دليل على تمسك العاملين بوظيفتهم من خلال مقارنة عدد العاملين تاركي العمل مع العدد الاجمالي للعاملين
- ب- تحسين قدرات العاملين بتطوير مهارات العاملين باشتراكهم في دورات تدريبية ويمكن قياس اهتمام الوحدة بذلك من خلال معدل نمو المبالغ التي تنفقها على تأهيل وتدريب العاملين فيكون ارتفاع النسبة دليل على زيادة اهتمامهم بذلك وتحسب بالشكل التالي مصاريف تدريب وتأهيل العاملين للسنة الحالية - مصاريف تدريب وتأهيل العاملين للسنة السابقة / مصاريف تدريب وتأهيل العاملين للسنة السابقة .
- ج- نسبة العاملين في الخطوط الامامية وهم العاملين الذين على تماس مباشر بالزبائن ويوفر هؤلاء معلومات جيدة عن رضا الزبائن ورائهم حول البضائع وان ارتفاع هذه النسبة مؤشر على كفاية نظم المعلومات المتعلقة بالزبائن ويمكن استخراج هذه النسبة بمقارنة عدد العاملين في الخطوط الامامية مع عدد العاملين الاجمالي .

د- المكافآت التشجيعية والحوافز وهي مؤشر عن رضا العاملين وتحسين ادائهم من خلال منحهم الحوافز .

هـ- الابتكار والابداع أن اهتمام إدارة الوحدة بانشطة قسم البحث والتطوير وتوفير الموارد المالية والامكانيات اللازمة لتغطية نفقاته والتزاماته يبين رغبة الوحدة في خلق الابداع من خلال الاهتمام بتطوير المنتج والاهتمام بتفاصيل تصميمه ليؤدي وظيفته بكفاية اعلى من السابق من خلال معدل النمو في مصاريف البحث والتطوير .

#### اما المقاييس التي يمكن استخدامها فهي كالآتي :-

1- استقصاء رضا العاملين .

2- امكانيات العاملين .

3- معدل الانفاق على تدريب وتطوير العاملين .

ووفق هذا المنظور فانها تعتمد على اصولها غير الملموسة اكثر من اعتمادها على اصولها الملموسة اذ توجد ثلاث انواع من الاصول غير الملموسة وهي راس المال البشري (المهارة والموهبة والمعرفة ) ورأس المال المعلوماتي (أنظمة المعلومات وشبكتها ) ورأس المال المنظمي (الثقافة القيادية )، ويحقق هذا المنظور الآتي 1- الاحتفاظ بالعاملين من خلال معدل دوران العاملين 2- تحسين قدرات العاملين من خلال النمو في مصاريف التدريب والتأهيل 3- زيادة قدرة نظم المعلومات المرتبطة بالزبائن من خلال نسبة العاملين في الخطوط الامامية .4- رضا العاملين من خلال نمو المبالغ المنفقة على مكافئة وتحفيز العاملين 5- الابتكار والابداع من خلال نمو مصاريف البحث والتطوير .

#### 5- البيئة المجتمعية

تشكل الوحدات جزء من المجتمع مما يتطلب منها أن تهتم في تحقيق رفاهيته لذا عليها أن توفر المنتجات بجودة وخدمة عالية وباسعار معقولة وحماية البيئة والمحافظة على صحة الزبائن والعاملين من خلال تجنب مخاطر التلوث ، فضلا عن التأكد من أن المواد المستخدمة لا ينتج عنها اثار سلبية تضر بالمجتمع والبيئة و يهدف هذا المنظور إلى 1- تأهيل العاملين من خلال نسبة المشاركين في الدورات التدريبية 2- خدمة العاملين من خلال نسبة النمو في المبالغ المنفقة على خدمة العاملين 3- خدمة الزبون من خلال نسبة النمو في مصاريف خدمات ما بعد البيع 4- خلق فرص عمل جديدة من خلال نسبة التعيينات الجديدة 5- حماية البيئة من التلوث من خلال نمو الانفاق على جهود حماية البيئة .

#### 6- المخاطر

يوفر هذا المنظور معلومات تساعد الوحدة الاقتصادية على التنبؤ بكل من التكاليف والايرادات والارباح والحصة السوقية كما انها توفر معلومات تساعد على مواجهة الاحداث المحتملة حيث أن توفر المعلومات تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة .

#### اما المقاييس التي يمكن استخدامها كالآتي

1- نسبة التغير في التكاليف للسنتين الماضيتين .

2- نسبة التغير بالايرادات للسنتين الماضيتين .

- 3- نسبة الزيادة او الانخفاض في الارباح .
- 4- نسبة الزيادة او الانخفاض في الحصة السوقية .
- 5- ما هي الاحداث المحتملة التي تواجه الوحدة الاقتصادية .

### المبحث الخامس :- الاستنتاجات والتوصيات

#### اولا :- الاستنتاجات

- 1- أن بطاقة العلامات المتوازنة هي نظام يعتمد على مقاييس مالية وغير مالية تساعد المديرين على اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية والاستراتيجية الصحيحة .
- 2- تحقق بطاقة العلامات المتوازنة جملة من الفوائد يمكن أن تساهم في مساعدة الادارة على اعداد الموازنات وتقييم الاداء التشغيلي ورفع الاهداف الرئيسة للوحدة الاقتصادية .
- 3- يمكن تلخيص اهداف بطاقة العلامات المتوازنة بانها تحقق التوازن بين الاهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الاجل كما انها توفر مؤشرات مالية وغير مالية تساعد الادارة على التخطيط واتخاذ القرارات واعداد الموازنات .
- 4- هناك جملة من التحديات التي تواجه عملية تنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة بعضها يتمثل في خوض الوحدة الاقتصادية في تنفيذ مقاييس وانظمة جديدة ، عدم الفهم الكامل لهذا النظام ز
- 5- أن استخدام معايير ومؤشرات غير مالية متعلقة بالمستقبل من خلال استخدام بطاقة العلامات المتوازنة التي تتضمن مؤشرات مالية وغير مالية في عملية اعداد الموازنات تجعل من المعلومات المتوفرة لاتخاذ القرارات اكثر عقلانية وواقعية .
- 6- تعاني المقاييس المالية من جملة من العيوب تتمثل في انها تاريخية فهي بذلك لا تخدم المديرين في اعداد الموازنات
- 7- تمتاز المقاييس غير المالية بجملة من الخصائص تتمثل بسهولة تتبعها وتساعد في اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب ويمكن تطبيقها على مستوى الوحدة كما انها تقلل من الضغط على المديرين الناتج عن ادوات القياس المالية .
- 8- هناك عدة مسميات للموازنة منها الموازنة التخطيطية والتقديرية والرقابية والاصح أن نطلق مصطلح الموازنة فقط عليها لانها دلالة على كونها مخصصة للتنبؤ بالمستقبل فلا حاجة إلى اضافة كلمة تخطيط او تقدير او رقابة .
- 9- يوفر المنظور المالي معلومات تتعلق بالايرادات وكيفية زيادتها والتكاليف وكيفية تخفيضها وتساعد هذه المعلومات الوحدة الاقتصادية على اعداد الخطوة الاولى من خطوات اعداد الموازنات بمساعدتها في وضع الاهداف طويلة وقصيرة الاجل ورسم ملامح الأنشطة من خلال دراسة السوق والظروف الاقتصادية .
- 10- يوفر منظور الزبون معلومات تساعد المديرين على تحقيق المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنات حيث يمكنها من ربط الاهداف بالامكانيات والموارد المتاحة لها وتحديد احتياجات الزبائن وتوفير معلومات عن

منتجات مبتكرة وذات جودة عالية ومنافسة للمنتجات الاخرى ويتم تحقيق ذلك بتحديد السوق المناسبة لمنتجات الوحدة الاقتصادية بتحديد الحصة السوقية وعدد الزبائن الجدد ورضاهم .

11- يساعد منظور العمليات الداخلية المديرين في اعداد المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنات بتزويدهم بمعلومات عن جودة العمل لانتاج الخدمة او السلعة كذلك يساعدهم على تشخيص العمليات الداخلية الحساسة مما يساعدها على تحديد خطتها على الامد القصير فضلا عن اعداد البرامج والجدول التشغيلية التي تغطي أنشطة الوحدة الإدارية الفرعية .

12- يوفر منظور التعلم والنمو معلومات عن العاملين ومعدل دوران العاملين ورضاهم و يركز على اهمية استثمار الوحدة في البنى التحتية ( العاملين والموظفين ، أنظمة الوحدة ) مع تقديم القدرات والقابليات التي يمكن للوحدة أن تقدمها لتحقيق المناظير الخمسة المتبقية .

13- يوفر منظور البيئة المجتمعية معلومات عن جودة المنتجات وعن مدى التزام الوحدة الاقتصادية بحماية البيئة والمحافظة على حجم الزبائن والعاملين من خلال تجنب مخاطر التلوث فهو يوفر معلومات عن البيئة المحيطة بالوحدة حيث أن الاداء البيئي والمجمعي يشكلان جزء من استراتيجية الوحدة الاقتصادية .

14- يساعد منظور المخاطرة في تزويد الادارة بمعلومات عن المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية والتي تؤثر سلبا على كل من التكاليف والايرادات والارباح والحصة السوقية .

#### ثانيا : التوصيات

1- على الوحدة الاقتصادية الاعتماد على بطاقة العلامات المتوازنة كونها تعتمد على مقاييس مالية وغير مالية تساعد المديرين في اعداد الموازنات والتخطيط واتخاذ القرارات.

2- على الوحدة الاقتصادية توفير معلومات عن الايرادات وكيفية زيادتها وعن التكاليف وكيفية تخفيضها والتي تساعد المديرين في وضع الاهداف طويلة وقصير الاجل من خلال استخدام معلومات المنظور المالي لبطاقة العلامات المتوازنة والتي تساعد في تنفيذ المرحلة الاولى من مراحل اعداد الموازنة .

3- ضرورة تحديد احتياجات الزبائن وتوفير معلومات عن منتجات جديدة وذات جودة عالية لتنافس المنتجات الاخرى من خلال تحديد الاسواق المناسبة ليتسنى للوحدة تحديد الحصة السوقية وعدد الزبائن الجدد ، كونها معلومات تساعد الوحدة على تنفيذ المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنة .

4- ضرورة تزويد المديرين بمعلومات عن جودة العمل لانتاج الخدمة او السلعة من خلال استخدام منظور العمليات الداخلية لبطاقة العلامات المتوازنة والتي تساعد على تنفيذ المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنة .

5- ضرورة تحديد القدرات والقابليات التي يمكن للوحدة استخدامها والتي يمكن أن يوفرها منظور التعلم والنمو لتحقيق المناظر الخمسة المتبقية .

- 6- من الضروري تزويد المديرين بمعلومات عن البيئة المحيطة بالوحدة حيث انها تشكل جزء من استراتيجية الوحدة الاقتصادية من خلال الاعتماد على المعلومات التي يوفرها منظور البيئة المجتمعية لاستخدامها في اعداد الموازنات
- 7- على الوحدة تزويد المديرين بمعلومات عن المخاطر التي قد تتعرض لها والتي من المحتمل أن تؤثر سلبا على كل من التكاليف والايرادات والارباح والحصة السوقية من خلال استخدام المعلومات التي يوفرها منظور المخاطر والتي تساعد الوحدة الاقتصادية عند اعدادها لموازنتها كونها توفر معلومات تساعد على تنفيذ المرحلة الثانية من مراحل اعداد الموازنة .
- 8- يجب على الوحدة استخدام المعلومات المالية وغير المالية في اعداد الموازنات لتكون القرارات اكثر عقلانية وواقعية

## المصادر

- 1- ابو محسن ، احمد محمد (2009)، مدى تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العامة بقطاع غزة ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتحويل ، رسالة ماجستير .
- 2- بلاسكة ،صالح (2012) قابلية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن كاداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، جامعة فرحان عباس ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، رسالة ماجستير .
- 3- التكريتي ، اسماعيل يحي (2008)، المحاسبة الادارية " دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ن الاردن - عمان .
- 4- الجخلب ، درويش مصطفى (2007) دور اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الاداء المالي كلية التجارة / الجامعة الاسلامية بغزة ، رسالة ماجستير
- 5- جهيدة ، بن ريالة (2014)الميزانية التقديرية كاداة لتخطيط ومراقبة مبيعات مؤسسة اقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير .
- 6- الحدراوي ، رافد حميد والزهيرى (2013)، مروة عبد الكريم " استخدام الحدس في صياغة الخريطة الاستراتيجية بالتركيز على بطاقة الاداء المتوازن - دراسة تحليلية في عدد من فروع مصرف الرافدين في محافظة النجف الاشرف ، جامعة الكوفة / كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد التاسع العدد التاسع والعشرون .
- 7- حسن ، حسنين حبيب (2008)اعداد الموازنات التخطيطية ومتابعة تنفيذها على مستوى مراكز المسؤولية لاغراض الرقابة وتقويم الاداء .
- 8- الدباغ ، زهراء غازي ذنون (2013) اثر بطاقة الاداء المتوازن في جودة الخدمات المصرفية ،كلية الحداية الجامعة مجلة بحوث مستقبلية العدد 42 .
- 9- زغلول ، جودة عبد الرعون (2008) " نموذج مقترح لتطوير نظم قياس الاداء الاستراتيجي متعدد المعايير باستخدام منهج التحليل الدرجي " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية / جامعة الاسكندرية ، العدد 2 المجلد 45 .
- 10- صالح ، ناريمان ابراهيم (2008) واقع استخدام اساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، الجامعة الاسلامية ، غزة كلية التجارة ماجستير
- 11- عبد الرحمن ، مدني سوار الذهب محمد (2014) " تقويم اداء الجامعات وفقا لمنظور الاداء المتوازن " ، مجلة كلية الاقتصاد العلمية العدد الرابع .
- 12- عبد الستار ، رجاء رشيد (2007) " تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كاساس لتقويم الاداء "مجلة الادارة والاقتصاد العدد الثالث .
- 13- عبد الفتاح ، زكريا زيد ( ) " اعداد الموازنات التخطيطية " كلية التجارة ، جامعة عين شمس .



14- الغبان ،تائر صبري و حسين ، نادية شاكر (2009) التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لاغراض تقويم الاداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 22.

15- محمود ،صدام محمد و حسين ،علي ابراهيم وحسون ، ليث نعمان (2013) الاستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية وبطاقة الاداء المتوازن كادوات لها في تقويم الاداء المالي للمصارف ،مجلة تنمية الرافدين كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل العدد 113 المجلد 35 .

16- الناطور ، جهاد ربحي عبد القادر (2005) اثر تطبيق معايير بطاقة الاداء المتوازن على القرار الاستثماري في الشركات الصناعية الاردنية ، جامعة ال البيت ، كلية إدارة المال والاعمال .

1- **Atkinson** , A & Epstein , M (2001)Measure for : Relaizing the power of the balanced scorecard FMAC , financial and management Accounting committee , IFAC .

2- **Christian** C.johnson(2001) "Introduction to the Balaced scorecare Measurement Systems

3- **Cornell**, Advanced & Brian Lesinski (2004), Introduction to the Balanced Scorecard Approach .

4- **Dhiren**,Panchal,Using(2004) The Balanced business Score Card to Drive Business Performance 5-**Hilton**,R.W. (1999) Managerial Accounting , 4<sup>th</sup> ed, McGraw-Hill Inc,USA .

6- **Horngren**,Charles T.,foster,Geotge,Datar,Srikant M. (2006)" Cost Acconting ; Amanagerial Emphis " 12<sup>th</sup> , Ed,printice Hall,inc., .

7-**Kaplin** ,Robert & Norton,(2004) David, Understanding the Balanced Scorecard .

8-**Kaplin** ,Robert S. & Norton, David P.(2004)," The Balanced Scorecardmeasures that drive performance " Harvard business review, January , February, 1992 .

9-**Malmi** , Teemu(2001) " Balanced Scorecards in finnish companies .

10-**Pall** R.Niren,(2002) Maintaining The balanced Scorecard .

11- **Paul R. Niven** (2006),Cascading The Balanced Scorecard:Acaee study on scotra power, INC .