الجمهورية العربية السورية

جامعـــة دمشـــق

كليـــة الاقتصـــاد

قســـم المحاسبـــة

# دور المعلومات المحاسبيّة في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري المساهمة بسورية

# "دراسة تطبيقيّة"

بحثٌ أُعدَّ لِنَيْل دَرَجةِ الدُكتُورَاه في المحُاسَبةِ

اشراف: الأستاذ الدكتور حسين دحدوح

اعداد: زياد محمد رستم

٢٠١٠

# الإهداء

إلى ..... من تحت قدمها تكمن الجنة، إلى أمي رحمها الله.

إلى ..... من جعل مشواري العلمي ممكناً، إلى أبي الرحيم حفظه الله.

إلى ..... من ساندني وآزرني في دربي، إلى زوجتي الصابرة.

إلى ..... من لأجلهم سرت في الدرب، إلى أبنائي ، ليال، نتالي، محمد حمزة، لقمان، الأعزاء.

إليهم جميعاً أهدي جهدي المتواضع هذا راجياً الله الإطالة بأعمارهم ليروا ثمرة جهدهم.

# كلمة شكر وتقدير

انطلاقاً من الوفاء و العرفان بالجميل ، فإنّه ليسعدني و ليسلّ صدري أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي، ومشرفي الأستاذ الدكتور حسين دحدوح الذي مدّني من منابع علمه بالكثير، والذي ما توانى يوماً عن مد يد المساعدة لي وفي جميع المجالات، وقدم لي الكثير من معارفه وخبراته التي ساهمت في إغناء البحث، وحمدا لله بأن يسّره في دربي ويسر به أمري، وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراساً متلألئاً في نور العلم والعلماء.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة الحكم الموقّرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة رسالتي المتواضعة و إغنائها بمقترحاتهم القيّمة.

ولم ولن أنسى أن أتقدم بفائق الشكر والاحترام والتقدير إلى أحبائي الدكتور سليمان الحكيم، الأستاذ مرواد المصري، والسيد غسان الضحيك و الذين ساندوني و وقفوا بجانبي جزاهم الله عني كلّ الخير.

وفي النهاية يسرّني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كلّ من مدّ لي يد العون في مسيرتي العلميّة.

# دور المعلومات المحاسبيّة في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري المساهمة بسورية
# " دراسة تطبيقيّة "

## الملخص


تكمن أهميّة الدراسة في أهمية شركات النقل البري المساهمة في الاقتصاد السوري ومساهمتها الكبيرة في الدخل القومي، و إن التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة قد أثّرت على كمية المعلومات ونوعيتّها التي تحتاج إليها الشركات في تقييم الأداء لتحقيق رؤيا الشركة وأهدافها الاستراتيجية، وإن هناك حاجة ماسة لتطوير المؤشرات الماليّة لمواكبة التغيّرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة والاتجاهات المعاصرة لتقييم الأداء، كما أنّ تقييم الأداء يعتبر أمراً ضرورياً، وأحد العناصر الرئيسّية لنجاح الشركة في بيئة التصنيع الحديثة، ومن المفيد التركيز على المؤشرات غير الماليّة بدلاً من الاقتصار على المؤشرات الماليّة فقط، بل يجب التكامل بينهما لإعطاء معلومات ملائمة تقدّم صورةً شاملة عن أداء الشركة بشكل متكامل.

و يهدف البحث إلى:

١- تبيان مدى ملاءمة المعلومات التي تضمنتها التقارير الماليّة المقدّمة من قبل شركات النقل البريّ المساهمة لتقييم الأداء الاستراتيجي.

٢- إظهار مدى كفاية المعلومات المحاسبيّة من أجل الوقوف على الأداء الاستراتيجي لشركة النقل البريّ المساهمة في سورية.

٣- دراسة مدى كفاية المؤشّرات الماليّة في شركات النقل البريّ المساهمة للتوصل إلى تقييم هذه الشركات

٤- تحديد أهمية تكامل المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة من أجل إعطاء صورة كاملة عن أداء هذه الشركات.

٥- تبيان مدى إمكانية تطبيق تقنية بطاقة الأداء المتوازن في شركات النقل البري المساهمة، من أجل تقليل اتّخاذ القرارات غير المثالية، وتوفير معلومات متكاملة عن أداء الشركة الاستراتيجي.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة المحدّدة وبالشكل المطلوب، اعتمدت الدراسة على جانبين متكاملين مترابطين هما الجانب النظري والجانب العمليّ.

أ- الجانب النظري، اتبع الباحث فيه الأسلوب الوصفي التحليلي بالاعتماد على المصادر المحاسبيّة من كتب ودورّيات علميّة عربيّة وأجنبيّة متعلقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى الاستعانة بشبكة الإنترنت.

ب-الجانب العملي، ينقسم إلى شقّين: الأوّل: ميداني من خلال إعداد استبيان موجه إلى أعضاء مجلس الإدارة والمدير العام والمدراء المركزيين ومدراء الفروع و روؤساء الأقسام والدوائر في كلّ من الشركة الأهلّية للنقل وشركة الشرق للسياحة والنقل للحصول على البيانات الأولية اللازمة للدراسة من أجل اختبار فرضّيات الدراسة .

أما الشق الثاني التطبيقي: فقد تمثّل بتشغيل تقنية بطاقة الأداء المتوازن في الشركة الأهلية للنقل كواحدة من أهم الشركات المساهمة العاملة ضمن قطاع النقل البري في الجمهورية العربية السورية، وقد تطلّب تشغيل تقنيّة بطاقة الأداء المتوازن إعداد استبيانات خاصة موجهها لإدارة الشركة ولعيّنة من موظفيها.

أهم النتائج التي توصّلت الدراسة إليها:

١- تتوافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية التي تضمنتها التقارير الماليّة والتي يمكن الاعتماد عليها في تقييّم الأداء الاستراتيجي بشركات النقل البري المساهمة في سورية.

٢- تعتبر المعلومات المحاسبية غير كافية من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي.

٣- تعد المؤشرات الماليّة التقليدية غير كافية لتقييّم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري في سورية.

٤- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الاستراتيجية قد حقق نتائج جيدة في مجال الوقوف على واقع الأداء الاستراتيجي لشركة الأهلية للنقل، وقدّمت لإدارة الشركة معلومات مالية وغير مالية ساعدتها في اتخاذ قرارات إستراتيجية تمكنها من تعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث يوصي بمايلي:

أ. يتوجّب على شركات النقل البري المساهمة في سورية عدم الاعتماد على المعلومات المحاسبيّة الواردة في التقارير الماليّة لاسيما القوائم الماليّة فقط عند تقييم أدائها الاستراتيجي.

ب. من الضرورة عدم الاكتفاء بالمؤشّرات الماليّة التقليديّة من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات النقل البريّ المساهمة في سورية

ج. تعميم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الاستراتيجيّة في جميع شركات النقل البريّ المساهمة وغير المساهمة نظراً للنتائج الإيجابية التي تحققها.

د. إلزام شركات النقل البريّ المساهمة في سورية بتضمين التقارير السنوية معلومات غير مالية يمكن الحصول عليها من جراء استخدام بطاقة الأداء المتوازن.

هـ. عدم الاكتفاء بعرض النتائج الماليّة في التقارير المرحلية فقط، بل تضمينها أيضاً نتائج تنفيذ خطة الشركة في الأجل الطويل والقصير، ومعلومات عن حصتها السوقية.

و. الاهتمام بإجراء الدورات التدريبيّة للكادر المحاسبي في شركات النقل البري المساهمة في سورية في مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، واستخدام بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الإستراتجية.

# الفهرس


| العنوان | رقم الصحفة |
|---|---|
| **الإهداء** | **أ** |
| **كلمة الشكر والتقدير** | **ب** |
| **ملخص الدراسة** | **ج** |
| **الفهرس** | **و** |
| **قائمة بالجداول** | **ط** |
| **قائمة بالأشكال** | **ك** |
| **قائمة بالمختصرات** | **ك** |
| **الفصل الأول : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة** | **١** |
| التمهيد | **٢** |
| مشكلة الدراسة | **٣** |
| أهمية الدراسة | **٣** |
| أهداف الدراسة | **٤** |
| الدراسات السابقة | **٥** |
| ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة | **١٣** |
| فرضيات الدراسة | **١٤** |
| محددات الدراسة | **١٤** |
| **الفصل الثاني: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.** | **١٥** |
| ***المبحث الأول: طبيعة المعلومات المحاسبية وأهميتها.*** | **١٧** |
| ١-١ تعريف المعلومات المحاسبية | **١٧** |
| ١-٢ أنواع المعلومات المحاسبية | **١٨** |
| ١-٣ أهمية المعلومات المحاسبية | **٢٠** |
| ١-٤ أهداف المعلومات المحاسبية | **٢٢** |
| ***المبحث الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية ومشاكل استخدامها.*** | **٢٤** |
| ٢-١ خصائص المعلومات المحاسبية | **٢٤** |
| ٢-٢ مشاكل استخدام المعلومات المحاسبية | **٣٠** |
| ***المبحث الثالث : التقارير الماليّة كمصدر للمعلومات المحاسبية.*** | **٣٢** |

| | |
|---|---|
| ٣-١ تعريف التقارير المالية | ٣٢ |
| ٣-٢ أهداف التقارير المالية | ٣٣ |
| ٣-٣ أنواع التقارير المالية | ٣٣ |
| ٣-٤ مستخدمي التقارير المالية | ٤٠ |
| **الفصل الثالث : تقييم الأداء الاستراتيجي في الشركات** | ٤٢ |
| ***المبحث الأول : طبيعة تقييم الأداء الاستراتيجي.*** | ٤٤ |
| ١-١ مفهوم الأداء الاستراتيجي وأهميته. | ٤٤ |
| ١-٢ مفهوم تقييم الأداء الاستراتيجي وأهميته. | ٤٨ |
| ١-٣ أهداف تقييم الأداء الاستراتيجي . | ٥٢ |
| ***المبحث الثاني: مقاييس تقييم الأداء .*** | ٥٣ |
| ٢-١ المؤشرات المالية التقليدية. | ٥٣ |
| ٢-٢ المؤشرات غير المالية. | ٥٦ |
| ٢-٣ المؤشرات المتكاملة. | ٥٨ |
| ***المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء الاستراتيجي.*** | ٦٠ |
| ٣-١ التطور التاريخية لبطاقة الأداء المتوازن. | ٦٠ |
| ٣-٢ مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها وأهدافها. | ٦٤ |
| ٣-٣- محاور بطاقة الأداء المتوازن. | ٦٩ |
| ٣-٤ القواعد الأساسية لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن. | ٨١ |
| ٣-٥ خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن. | ٨٢ |
| ٣-٦ دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي. | ٨٩ |
| ***المبحث الرابع : الخرائط الاستراتيجية كأداة لتقييم الأداء الاستراتيجي.*** | ٩٦ |
| ٤-١- تعريف الاستراتيجية وكيفية تصميمها. | ٩٦ |
| ٤-٢ تعريف الخريطة الاستراتيجية. | ٩٨ |
| ٤-٣ الأنماط الاستراتيجية. | ٩٩ |
| ٤-٤ عناصر الاستراتيجية الناجحة. | ١٠٠ |
| ٤-٥ أهمية الخرائط الاستراتيجية. | ١٠١ |
| ٤-٦ دورة المدخلات – المخرجات في الخريطة الاستراتيجية. | ١٠٢ |
| ٤-٧صياغة الخريطة الاستراتيجية. | ١٠٣ |
| ٤-٨ المبادئ الأساسية لرسم الخريطة الاستراتيجية. | ١٠٦ |

| | |
|---|---|
| **المبحث الخامس : دور المعلومات في تقييم الأداء الاستراتيجي.** | **١٠٨** |
| ٥-١ علاقة المعلومات المحاسبية بتقييم الأداء الاستراتيجي. | **١٠٩** |
| ٥-٢ أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تقييم الأداء الاستراتيجي. | **١١١** |
| **الفصل الرابع: الدراسة العملية في شركات النقل البري المساهمة في سورية.** | **١١٨** |
| *المبحث الأول : الدراسة الميدانية في شركات النقل البري المساهمة.* | **١٢٠** |
| *المبحث الثاني : الدراسة التطبيقية في الشركة الأهلية للنقل.* | **١٤١** |
| **استنتاجات الدراسة .** | **١٨٠** |
| **توصيات الدراسة.** | **١٨١** |
| **المراجع.** | **١٨٢** |
| **الملاحق.** | **١٩٢** |
| **ملخص باللغة الانكليزية.** | **٢٠٣** |

## قائمة بالجداول


| رقم الجدول | البيان | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| ١. | الفرق بين معلومات المحاسبة الإداريّة التقليديّة و معلومات المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية | ١١٤ |
| ٢. | نتائج وثوقية الاستبيان للمؤشرات | ١٢٣ |
| ٣. | توزيع المستجيبين حسب المركز الوظيفي | ١٢٥ |
| ٤. | توزيع المستجيبين حسب المؤهل الأكاديمي | ١٢٥ |
| ٥. | توزيع المستجيبين حسب التخصص العلمي | ١٢٦ |
| ٦. | توزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة | ١٢٦ |
| ٧. | مدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبيّة تساعد على تقييم الأداء الاستراتيجي | ١٢٧ |
| ٨. | نتائج اختبار (T) لمدى توفير التقارير المالية معلومات المحاسبيّة تتصف بخصائص نوعية | ١٢٩ |
| ٩. | مدى كفاية المعلومات المحاسبيّة لتقييم الأداء الاستراتيجي | ١٣٠ |
| ١٠. | نتائج اختبار (T) لمدى كفاية المعلومات المحاسبيّة | ١٣١ |
| ١١. | تحليل أراء المستجيبين بشأن كفاية المؤشّرات الماليّة التقليديّة لتقييم الأداء الاستراتيجي | ١٣٢ |
| ١٢. | نتائج اختبار (T) لمدى كفاية المؤشّرات الماليّة | ١٣٤ |
| ١٣. | تحليل أراء المستجيبين بشأن مدى تكامل المؤشرات المالية وغير المالية | ١٣٥ |
| ١٤. | نتائج اختبار (T) لمدى تكامل المؤشرات المالية و المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء الشامل | ١٣٧ |
| ١٥. | تحليل أراء المستجيبين بشأن مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية. | ١٣٧ |
| ١٦. | نتائج اختبار (T) لمدى مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية. | ١٤٠ |
| ١٧. | أبعاد الأداء الاستراتيجي وأوزانه وفق بطاقة الأداء المتوازن | ١٦٣ |

| | | |
|---|---|---|
| ١٨. | نموذج بطاقة الأداء المتوازن | ١٦٤ |
| ١٩. | نتائج تطبيق بطاقة الأداء المتوازن | ١٦٨ |
| ٢٠. | النتائج النهائية لبطاقة الأداء المتوازن لشركة الأهلية للنقل | ١٧٠ |
| ٢١. | نتائج استبيان قياس درجة ولاء العاملين للشركة | ١٧٢ |
| ٢٢. | نتائج استبيان قياس مدى استخدام الطرق الحديثة في العمل للشركة | ١٧٣ |
| ٢٣. | نتائج الاستبيان بالنسبة لحاجات العاملين في الشركة, | ١٧٣ |
| ٢٤. | نتائج الاستبيان حول بيئة العمل في الشركة | ١٧٤ |
| ٢٥. | نتائج الاستبيان حول سعي الشركة لتطوير الخدمات | ١٧٤ |
| ٢٦. | نتائج الاستبيان حول مدى تفضيل الزبائن للتعامل مع الشركة بشكل دائم | ١٧٥ |
| ٢٧. | نتائج الاستبيان حول بيئة العمل في الشركة, | ١٧٥ |
| ٢٨. | نتائج الاستبيان حول بيئة العمل في الشركة, | ١٧٦ |

# قائمة بالأشكال


| رقم الشكل | البيان | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| ١. | مدخل القيم التنافسية | ٤٦ |
| ٢. | عملية الرقابة والتقيّيم | ٤٩ |
| ٣. | أهمية القياس والتقييم | ٥١ |
| ٤. | مؤشرات الأداء المالي | ٦٢ |
| ٥. | الخريطة الاستراتيجية | ٦٤ |
| ٦. | ماهية بطاقة الأداء المتوازن | ٦٦ |
| ٧. | المؤشّرات الأساسية لمحور العملاء | ٧١ |
| ٨. | محاور بطاقة الأداء المتوازن | ٧٨ |
| ٩. | مراحل صياغة الرؤية التنظيمية في ظل مدخل بطاقة الأداء المتوازن | ٨٢ |
| ١٠. | العوامل التي ينبغي مناقشتها عند صياغة رؤيا الشركة | ٨٣ |
| ١١. | علاقات السبب والنتيجة بين المبادرات الاستراتيجية والمؤشرات | ٨٦ |
| ١٢. | عناصر مؤشرات الاستراتيجية الرباعية في المؤسسات العامة والخاصة | ١٠١ |
| ١٣. | دورة المدخلات والمخرجات في الخريطة الاستراتيجّية | ١٠٣ |
| ١٤. | الانتقال من الرسالة إلى الرؤيا الاستراتيجية | ١٠٤ |
| ١٥. | يبين كيف تترجم بطاقة الأداء المتوازن الاستراتيجيّة | ١٥٩ |
| ١٦. | خريطة استراتيجية لعلاقة السبب بالنتيجة لتكون بطاقة الأداء المتوازن | ١٦١ |
| ١٧. | كيفية استنتاج المؤشّرات من عوامل النجاح الحرجة بالنسبة للإستراتيجية | ١٦٢ |


## قائمة بالمختصرات

| | |
|---|---|
| Balanced scorecard | **BCS** |
| Activity-based costing | **ABC** |
| Data Envelopment Analysis | **DEA** |
| time framed realistic acceptable measurable specific | **SMART** |
| political economical social technological | **PEST** |
| Strengths weakness opportunities threats | **SWOT** |

بسم الله الرحمن الرحيم

الجمهورية العربية السورية
جامعـــــة دمشـــــق
كليـــــة الاقتصـــاد
قســـــم المحاسبـــة

# دور المعلومات المحاسبيّة في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري المساهمة بسورية "دراسة تطبيقيّة"

بحث أُعدّ لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

اشراف: الأستاذ الدكتور حسين دحدوح
اعداد: زياد محمد رستم

٢٠١٠

# الفصل الأول:

# الإطار العام للدراسة و الدراسات السابقة

## الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

**تمهيد:**

يشهد العصر الحديث العديد من التطّورات الاقتصاديّة والاجتماعيّة والعلميّة، والتي أدت إلى تزايد أهمية المعلومات المحاسبيّة، التي تشكل جوهر عمليّة اتّخاذ القرارات للإداريّين والدائنين والمساهمين والمستثمرين والجهات الأخرى, وتعاظم دور التحليل المالي لما يقدمه من عون في تسهيل قراءة البيانات والمؤشّرات الناتجة عن العمليات المحاسبيّة للوحدات الاقتصادية، ويقدّم شرحاً للعديد من المعلومات التي تتضمّنها القوائم الماليّة، ويحدد اتجاهاتها، مما يزيد من فعالية المعلومات المحاسبيّة لدى صانعي القرار، ولكن هل تلك المعلومات كافيةً لتقييم أداء الشركة الداخلي والخارجي على المدى القصير والطويل وفق حاجاتها الاستراتيجيّة؟ وهل إدارة الشركة بحاجة إلى معلومات غير محاسبية لا تتضمّنها القوائم الماليّة؟ يمكن أن تقدّمها أنظمة جديدة في المحاسبة الإداريّة يعاد تبويبها وتصنيفها ثم تحليلها، تساعد في اتّخاذ قرار صائب مبني على أسس علميّة, وفي وضع الاستراتيجيات والسياسات لتعظيم قيمة الشركة السوقية، وتقييمها بشكل دوري.

إنّ بيئة الأعمال الحديثة وما يكتنفها من متغيّرات متسارعة، وازدياد حدّة المنافسة، وسعي الشركات للعمل على تحسين أدائها الاستراتيجي من أجل الحفاظ على المزايا التنافسية المستدامة، أصبحت الحاجة ملحة إليها من أجل السعي للحصول على أكبر قدر من المعلومات المحاسبيّة تتصف بخصائص نوعيّة من الموثوقية والملاءمة، والتي يمكن أن تتضمّنها التقارير الماليّة، تساعد إدارة الشركة في متابعة تنفيذ أهدافها الاستراتيجيّة، التي تصبُّ في إطار تحقيق رؤيتها، وأن هذا الأمر لا يمكن أن تلبيه المحاسبة الماليّة والإداريّة التقليدية من خلال استخدام المؤشّرات الماليّة، فلابدّ من اللجوء إلى استخدام تقنية بطاقة الأداء المتوازن والتي تعتبر من أفضل التقنيات المتعددة الأبعاد والأوسع انتشاراً في العالم، كونها أداة لترجمة الاستراتيجيات إلى مؤشرات عمليّة تحقق رؤيا و رسالة الشركة، كما أنّها تجاوزت النظرة التقليدية للأداء والتي تركّز على المؤشّرات الماليّة التي تحقّق مصالح المساهمين، وبدأت تتعامل مع المؤشّرات غير الماليّة التي تحقّق مصالح كافة الأطراف ذوي العلاقة بالشركة ( العاملين، الزبائن، الموردين،...)، وإن تقنية الخرائط الاستراتيجة التي تحقق الربط بين رؤيا الشركة واستراتيجيتها وأهدافها من خلال علاقة السبب بالنتيجة، وإن استخدام التقنيتين يمكّن الشركة من الحصول على المعلومات الماليّة وغير الماليّة من خلال استخدام المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة وبالتالي تستطيع الشركات الوقوف على مدى تنفيذها لإستراتيجيتها ورؤيتها و اتّخاذ القرارات الاستراتيجيتة، لتعزيز موقعها التنافسي، والحفاظ على المزايا التنافسية.

وانطلاقاً من أهمية قطاع النقل في الاقتصاد السوري كونه يحقق الترابط بين جميع القطاعات الاقتصادية الأخرى، من خلال تأمين خدمات النقل لمدخلات ومخرجات القطاعات الأخرى، وكذلك نقل المسافرين، سوف يركز الباحث في هذه الدراسة على قطاع النقل البريّ و لاسيما شركات النقل البريّ المساهمة كونها تعتبر من الدعائم الأساسية لتحقيق التنمية والتطور لهذا القطاع.

**مشكلة البحث:**

يعتبر قطاع النقل من القطاعات الخدمية الهامة في الاقتصاد السوري، ويتضمن هذا القطاع العديد من الشركات المساهمة، التي لها دور هام في تنمية الاقتصاد الوطني من خلال استقطاب المدخرات الصغيرة وتوظفيها في استثمارات ضخمة تساهم في زيادة الدخل القومي، وتتجسد مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

١- هل توفّر التقارير الماليّة التي تقدّمها شركات النقل البريّ المساهمة معلومات محاسبية تتصف بخصائص نوعية تساعد على تقييّم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات؟

٢- هل تعتبر المعلومات المحاسبيّة كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية .

٣- هل المعلومات التي تقدمها المؤشّرات الماليّة في شركات النقل البريّ تمكّن من تقيّيم أداء الشركة الداخلي والخارجي على المدى القصير والطويل وفق حاجاتها الاستراتيجية؟

٤- هل يؤدي تكامل المؤشرات المالية وغير المالية إلى تقييّم الأداء الشامل لشركات النقل البريّ المساهمة في سورية؟

٥- هل يمكّن تطبيق تقنية بطاقة الأداء المتوازن في شركات النقل البريّ المساهمة من أجل تقييّم أدائها الاستراتيجي؟

**أهمية البحث:**

تكمن أهميّة البحث في أهمية شركات النقل البريّ المساهمة في الاقتصاد السوري ومساهمتها الكبيرة في الدخل القومي، و إن التغيّرات والتطوّرات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة قد أثّرت على كميّة المعلومات ونوعيتها التي تحتاج إليها الشركات في قياس الأداء وتقييمه لتحقيق الأهداف الاستراتيجيّة، وإنّ هناك حاجة ماسة لتطوير مؤشرات الأداء الماليّة لمواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة والاتجاهات المعاصرة لتقيّيم الأداء، كما أنّ تقيّيم الأداء يعتبر أمراً ضرورياً وأحد العناصر الرئيسيّة لنجاح الشركة في بيئة التصنيع الحديثة، ومن المفيد التركيز

على المؤشّرات غير الماليّة بدلاً من الاقتصار على مؤشّرات الماليّة فقط، بل يجب التكامل بينهما لإعطاء معلومات ملائمة تقدم صورة شاملة عن أداء الشركة بشكل متكامل.

وفي مجال تقييم الأداء سوف يتم التركيز على تكامل المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة، وتطبيق تقنية بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لأول مرة في شركات النقل البري المساهمة في سورية ، التي سوف توفّر مجموعة متكاملة من المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة، حيث تتضمن المؤشّرات الماليّة معلومات مالية حول نتائج الأحداث الماضية، و المؤشّرات غير الماليّة تقدم معلومات غير مالية مثل رضا الزبائن والابتكارات وأنشطة التحسينات المستمرة العاملة.

**أهداف البحث :**

يستهدف البحث الآتي :

١- بيان مدى ملاءمة المعلومات التي تضمنتها التقارير الماليّة المقدّمة من قبل شركات النقل البريّ المساهمة لتقييم الأداء الاستراتيجي.

٢- إظهار مدى كفاية المعلومات المحاسبيّة من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات النقل البريّ المساهمة في سورية.

٣- دراسة مدى كفاية المؤشّرات الماليّة في شركات النقل البريّ المساهمة للتوصل إلى تقييم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات.

٤- تحديد أهمية تكامل المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة من أجل إعطاء صورة كاملة حول أداء شركات النقل البري المساهمة في سورية

٥- بيان مدى إمكانية تطبيق تقنية بطاقة الأداء المتوازن في شركات النقل البري المساهمة، من أجل تقليل اتّخاذ القرارات غير المثالية، وتوفير معلومات متكاملة عن الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات.

**الدراسة السابقة:**

أ- **دراسة (NORTON, KAPLAN ،١٩٩٢)** [١] اللذان أوضحا من خلالها أن مقياس الأداء المتوازن يعدّ الأسلوب الأولّ من نوعه والذي يقوم بقياس أداء الشركة على أساس استراتيجي، وبيّنا أن هذا النظام يتضمن مزيجاً متوازناً من المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة، كما بيّنا كيف أنّ مؤشرات الأداء غير الماليّة تلعب دوراً مهماً في تحريك الأداء المالي المستقبلي.

ب - **دراسة (دروسر ، ١٩٩٥)** [٢] حيث تضمنت وجهة نظره فيما يتعلّق بمؤشّرات الأداء غير الماليّة، من حيث إنّ ما تنفقه الشركات يكون بهدف خلق الثروة وليس الرقابة على التكاليف، ولكن هذه الحقيقة المعروفة لا تنعكس في مؤشّرات الأداء التقليدية، فطلاب المحاسبة يتعلّمون في السنة الأولى أن الميزانية توضح معدلات السيولة بالشركة، كما أنها توفر المعلومات اللازمة لدائني الشركة في ظل أسوأ حالاتها، إلّا أنّ الشركات لا تدار عادةً لكي تصل إلى تسييّل أصولها، بل إنّها تدار في ظل مفهوم الاستمراريّة بهدف خلق الثروة، ويقتضي ذلك توفير معلومات تمكّن الإدارة العليا من الوصول إلى أحكام صائبة تبنى على المعلومات، ويتطلّب ذلك توفير أربع مجموعات من أدوات التشخيص وهي: (المعلومات الأساسية – المعلومات الإنتاجيّة – معلومات الكفاءة والمقدرة- معلومات تخصيص الموارد النادرة)، وتكوّن هذه المجموعات الأربع معاً حقيبة أدوات المدير لإدارة أعماله.

ج- **دراسة ( NORTON, KAPLAN، ١٩٩٦)**[٣] بيّنت هذه الدراسة أنّ مقياس الأداء المتوازن يعدّ أداة هامة لإدارة الشركة من وجهة نظر استراتيجية، كما أكّدت هذه الدراسة على أنّ مقياس الأداء المتوازن يقدّم رؤيا واضحة وصورة شاملة عن أداء الشركة، كما يقدّم صورة عن مستقبل الشركة .

وخلصت الدراسة إلى أنّ مقياس الأداء المتوازن هو أداة استراتيجية هامة تمكّن الشركة من الوقوف على وضعها الحقيقيّ داخليّاً وخارجيّاً، حاليّاً ومستقبليّاً.

د- **دراسة (Maiga And Jacobs,2003)**[٤]استهدفت الدراسة فحص الأثر المتمّم لتقنيتي (ABC,BSC) على الأداء المؤسّسي، من خلال تركيزها على وحدات صناعيّة .

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى : إنّ كلّ جانب من جوانب تقنية (BSC ) الأربعة يتفاعل مع نظام ( ) ABC للتأثير على الأداء، ويمكن تقديم الإثبات النظري والتجريبي لدعم فكرة أن أنموذج (BSC ) و أنظمة المحاسبة الإداريّة الأخرى، قد تكون لها آثار متممة أو تشاركية على الأداء.

---

[1]-Kaplan, R.S. &Norton, D.P., "The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance", Harvard Business Review, January-February. 2005.

[2] - Drucer, P.F." The Information Executives Truly Need", Harvard Business Review, January-February,1995.

[3]- Kaplan, R.S. &Norton, D.P., "Using The Balanced Scorecard To Strategic Management System", Harvard Business Review, January-February, 1996.

[4] - Maiga And Jacobs, "Balanced Scorecard ,Activity-Based Costing and Company Performance: An empirical Analysis", Journal of Managerial Issues,Vol.xv No.3,2003

٢- إنّ من المهم أن يدرك الباحثون الدور الأساسي الذي يمكن أن تؤديه تقنيتي (ABC,BSC ) في تحديد فعاليّة أيّ تدخّل في بيئات التصنيع المعاصرة.

هـ- **دراسة ( البتانوني، ٢٠٠٤)**[١] بيّنت هذه الدراسة أهميّة الربط بين مقياس الأداء المتوازن و نظام التكلفة على أساس النشاط، وأكدت على وجود تكامل هام ومعنوي بين كلّ محور من محاور مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط يؤثر في جودة المنتج وإرضاء الزبون والعائد على المبيعات.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن الربط بين النظامين يؤدّي إلى إفراز نظام إداريّ قويّ تترتّب عليه زيادة المقدرة على التخطيط وقياس التكاليف وإدارت الأداء، مّما يساعد على مواجهة الضغوط المنافسة المفرطة.

و- **دراسة (البشتاوي، ٢٠٠٤)**[٢] ركّزت هذه الدراسة على أهمية وجود علاقة إيجابية بين المؤشرات الماليّة وغير الماليّة ( التشغيلية) لصياغة نظام قياس أداء شامل وتقويمه للمصرف وفق بطاقة العلامات المتوازنة، و يلبي هذا النظام متطلّبات المنافسة في عصر المعلوماتية.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن المؤشّرات الماليّة لتقويم أداء المصارف لم تعد كافية في ضوء متطلّبات العصر الحالي، وعليه يجب على إدارة المصارف أن تستخدم مؤشّرات تشغيلية بالإضافة إلى المحاسبيّة لتصبح مع بعضها بعضاً مؤشّرات أداء شاملة تتمثل في مجموعة من المحاور وهي: (المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور التعلم والنمو)، و تشكّل هذه المحاور في مجموعها تقنية بطاقة الأداء المتوازن والذي يعدّ نظاماً مناسباً لتقويم الأداء الشامل في بيئة تتصف بالمنافسة والمعلوماتية.

ز- **دراسة (فودة، ٢٠٠٥)**[٣] ركّزت هذه الدراسة على أهمية مؤشرات الأداء غير الماليّة للشركات المصريّة التي تعمل في ظروف المنافسة، وأهمية هذه المؤشّرات في التخطيط الاستراتيجي بعيد المدى، كما أكدت على أهمية مؤشّرات الأداء المتوازن خماسيّ الأبعاد ( بعد إضافة المحور البيئيّ) في دعم نظام قياس الأداء الاستراتيجي.

---

[١] - البتانوني ، علاء،: " تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ، المجلد الحادي والأربعين ٢٠٠٤

[٢] - البشتاوي، سليمان حسين،" إطار عملي لجمع المؤشّرات المحاسبيّة الماليّة وغير الماليّة (التشغيلية ) للأداء في ضوء المنافسة وعصر المعلوماتية ( دراسة ميدانية في البنوك الأردنية)" ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٠، العدد الأول، ٢٠٠٤.

[٣] - فودة، شوقي السيد، "إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن" مجلة كلية التجارة، جامعة طنطا ،٢٠٠٥.

ح- **دراسة (زويلف ونور ،٢٠٠٥ )**[١] استهدفت الدراسة إظهار أهميّة فلسفة تقنية (BSC) وآلية تطبيقيها، مع تبيان كيفية مساهمتها في تحويل استراتيجية الشركة إلى لغةٍ مشتركة يتكلمها الأفراد العاملين فيها، من خلال صياغة مؤشّرات للأداء وفقا لمحاور تقنية (BSC)، ومعرفة مدى استخدام تلك التقنية لتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع المصارف الأردنية .

و توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها :

١- تعد تقنية (BSC) الأداء الأنسب لقياس أداء الشركة ،لأخذها في الحسبان مؤشرات الأداء الماليّة وغير الماليّة.

٢- هناك انعكاسات إيجابية لربط مؤشرات الأداء في المحاور الأربعة للتقنية واستراتيجية الشركة.

٣- تختلف مؤشّرات الأداء لمحاور التقنية الأربعة من شركة إلى أخرى، ومن قسم إلى آخر في الشركة نفسها، وذلك وفقاً لطبيعة أنشطة وفعاليات الشركة وأقسامها .

ط- **دراسة (سعيد، ٢٠٠٥)**[٢] هدف هذا البحث إلى تصميم ومكننة نظام متطوّر لتقويم الأداء الاستراتيجي للجامعات العراقيّة، باعتماد تقنية جديدة هي " بطاقة الأداء المتوازن " من خلال دراسة وتشخيص معالم النظام القائم حالياً، وتحديد نقاط قوّته وضعفه، فضلاً عن تصميم ومكننة نظام معلومات قادر على توفير البيانات بالخصائص المطلوبة و التي يمكن الاستناد إليها في اجراء عملية التقويم على وفق النظام المقترح.

وتوصّل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات النظريّة والتطبيقيّة كان أهمّها :

1. إنّ مؤشرات الأداء الاستراتيجي تقيس أداء الخطط الاستراتيجيّة بالتركيز على الأنشطة الأساسية التي تحقق الأهداف الاستراتيجيّة، وتتطلّب هذه الأهداف أدوات قياس مختلفة مالية وغير مالية، وأنّ مؤشرات الأداء على أساس تقنية بطاقة الأداء المتوازن تقدم صورة متكاملة لروابط السبب والنتيجة التي تقود بالأعمال إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجيّة.
2. تعدّ تقنية بطاقة الأداء المتوازن أكثر موضوعية بسبب منهجها العلمي في تحديد الأهمية النسبية لأبعاد الأداء الاستراتيجي ومجالات أدائه الرئيسة.
3. إن تقويم الأداء الجامعي هو فحص دقيق لواقع الحال، يبين: أين أجادت تلك الجامعة ؟ ولماذا ؟ وأين أخفقت ؟ وكيف يكون العلاج ؟ و إنّ اعتماد تقنية بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الجامعي تقدّم الفرصة لتشكيل سلسلة منتظمة من المؤشرات التي تترجم رسالة خلق المعرفة والمشاركة، والاستفادة منها في إطار حركي شامل ومتماسك.

---

[١] زويلف، أنعام، ونور، عبد الناصر، "أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء دراسة تطبيقية على عينة من المصارف الأردنية "، المجلة الأردينة في إدارة الاعمال، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٥.

[٢] سعيد، سناء،" تصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجي للجامعات باعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة ،دراسة تطبيقية في جامعة بغداد"، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الاقتصاد ، العراق، ٢٠٠٥

ي- **دراسة (مرعي ،٢٠٠٦ )**[١] هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم المتّغيرات التي تؤثر في القرار الاستثماري، ودور المعلومات التي تقدّمها التقارير المرحلية، وخاصة المحاسبيّة منها، في التأثير على رأي مستخدم تلك المعلومات ، و كما عملت الدراسة على بيان فيما إذا كانت المعلومات المحاسبيّة التي تحتويها التقارير المرحلية بمفردها ذات تأثير في قرار المستثمر أم أنّ هناك معلومات أخرى لا تحتويها التقارير المرحلية و لها دور هام عند اتّخاذ القرار.

وتوّصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات أهمها:

١- إنّ للمعلومات التي تقدمها التقارير المرحلية وخصوصاً المحاسبيّة منها دوراً أساسيّاً في اتّخاذ القرارات الاستثمارية حيث تمكّن التقارير المرحلية إدارة الشركة من الحصول على المعلومات المهمة والمفيدة عن أداء الشركة في الوقت المناسب ، ومن ثمّ يمكّنها من تحديد الانحرافات في الأداء وتحديد الجهات المسؤولة عنها واتّخاذ القرار لتصحيحها.

٢- يجب على الجهات المسؤولة إلزام الشركات بإعداد تقارير مالية مرحلية كاملة، وليست مختصرة، واتّباع السياسات المحاسبيّة نفسها المطبّقة في التقرير المالي السنوي عند إعداد التقرير المرحليّ.

ك- **دراسة (أبو فضة ،٢٠٠٦ )**[٢] هدفت تلك الدراسة إلى تطوير نظام متوازن فاعل، لقياس الأداء الاستراتيجي في المؤسسات المصرفيّة الإسلاميّة، وذلك عبر إعادة تركيب ذلك النظام بمحاوره التقليديّة الأربعة (المالي ،الزبون ،عمليات التشغيل الداخلية ،والنمو والتعليم )، من خلال إضافة المحاور التي تجسد البعد أو الخلفيّة النظريّة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

١- إنّ هناك حاجة ماسة إلى بناء نماذج قياس للأداء العام للشركة الحديثة بشكل عام ، وللأداء الاستراتيجي بشكل خاص ، تمكّن من تتبع الأداء المالي، وفي ذات الوقت متابعة بناء القدرات والأصول غير الماليّة.

٢- إنّ النظام المتوازن التقليدي لقياس الأداء الاستراتيجي بأبعاده الأربعة وما يحتويه من مؤشّرات عديدة للأداء، سوف يعاني من بعض القصور عند التطبيق فيما يتعلق بطبيعة العمل في المؤسسات المصرفية الإسلامية.

٣- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاحتواء الأبعاد المختلفة على مؤشّرات ومعايير أداء استراتيجية، في إمكانية تطبيق النظام المتوازن لقياس الأداء الاستراتيجي في المؤسسات المصرفية الإسلامية.

---

[١] - مرعي، عبد الرحمن،" دور المعلومات المحاسبيّة التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢ العدد الثاني، ٢٠٠٦.

[٢] - أبو فضة، مروان محمد، "نحو تطوير نظام متوازن لقياس الأداء الاستراتيجي في المؤسسات المصرفية الإسلامية"، رسالة دكتوراة غير منشورة ، الاكاديمية العربية للعوم المالية والمصرفية، عمان الأردن ٢٠٠٦.

٤- إنّه يمكن تطوير النظام المتوازن التقليديّ لقياس الأداء الاستراتيجي، ليتوافق مع الطبيعة الخاصة بالمؤسّسات المصرفية الإسلامية .

ل- **دراسة (Wang.٢٠٠٦ )** [١] هدفت الدراسة إلى توضيح أيّ من أدوات قياس الأداء أداة تحليل البيانات المغلفة ( Data Envelopment Analysis, DEA ) أو أداة تقنية (BSC ) غنية بالمعلومات المفيدة و فعّالة لقياس الأداء، لاستخدامها في شركة أسير ( ACER) لصناعة الكمبيوتر في (تايوان)، ، وذلك من اجل استمرارية تحسين أداء الشركة في ظل المنافسة العالمية، من خلال تحليل تقارير الأداء للشركة في السنوات من ( ٢٠٠١-٢٠٠٣) ، لاعتماده في قياس أداء الشركة .

ومن أهم نتائجها: إنّ كلا المنهجين يساعد إدارة الشركة في تحسين الأداء، وزيادة الإيرادات وتخفيض النفقات.

م- **دراسة ( العفيري، ٢٠٠٦)**[٢] هدفت الدراسة إلى بيان مواطن الضعف والقوة في الأنظمة المحاسبيّة، ومدى تكامل أركانها وتوفيرها معلومات محاسبية يمكن استخدامها لتكوين منظومة معايير ومؤشرات تسهم في قياس الأداء وتقييمه في شركات الصناعات التحويليّة الحائزة على شهادة الجودة في اليمن ، واقتراح رؤيا استراتيجية متكاملة لمؤشرات الأداء المحاسبي ، بشقيه( التكاليفي والمالي) أما التكاليفي فيتكون من (الإنتاج الفوري ، والإنتاج المرن ، وتكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي، والتكلفة المستهدفة وتكاليف الأنشطة)، وأما المالي فيتكون من( الأداء المقارن وبطاقة القياس المتوازن للأداء) ، بحيث يمكن مساعدة الشركات الصناعية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية والحصول على مخرجات متكاملة من المعلومات المحاسبيّة، وتفسير مواطن القوّة والضعف في الأداء المحاسبي وتطويره بوصفه مجموعة انجازات توجّه التحليل الاستراتيجي وتكسبه صفة الرؤيا المستقبليّة ، وتسعى لتحسين العلاقة بين استخدام الموارد ،وخلق القيمة.

وتوصلت إلى النتائج الهامة التالية:

١. ضعف أداء الشركات عينة الدراسة في توفير قوائم مالية وتقارير محاسبية قادرة على توفير معلومات محاسبية كفوءة لقياس الأداء المحاسبيّ وتقييمه في ظل بيئة تنافسيّة وإقليميّة ودوليّة.

---

[1] - Wang, Jui-Chi, "Corporate performance Efficiency Investigated by Data Envelopment Analysis and Balanced Scorecard",The Journal of American academy of Business, Cambridge,Vol.9,No.2 2006,pp312-318.

[٢] - العفيري، فؤاد، "تقييم الأداء المحاسبي واستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن"، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، سورية ، ٢٠٠٦ .

٢. وجود اختلاف جوهريّ بين مديريّ الماليّة والمراجعين ، فيما يتعلّق بتكامل أركان أنظمة المعلومات المحاسبيّة، بسبب تحيز مديري الماليّة للمعلومات المحاسبيّة الفعلية القادرة على إبراز صورة واضحة عن أداء الشركة خلال الفترات السابقة ، واهتمام المراجعين بالمعلومات التي تلائم المعايير المحاسبيّة الدولية.

٣. إن أهم العوامل المؤثرة في كفاءة الأداء المحاسبي وفاعليته هي: توفر التمويل وسيادة ظروف التضخم وحاجة الجمهور إلى المعلومات المنشورة وظروف السوق والتقدم التقني والالتزام بالقوانين والتشريعات في اليمن فضلاً عن حجم الشركة مقارنة بالشركات الأخرى.

٤. إن أكثر مؤشرات الأداء استخداماً في تقييم الأداء المحاسبي هي مؤشرات كفاءة كل من الخطة والمخزون والمواد الأولية، ومؤشرات النشاط والربحية ، بسبب أن مؤشرات الأداء التكاليفيّ بينت مدى تنفيذ الخطة والسيطرة على المخزون والمواد الأولية والمحافظة عليها من التلاعب، في حين بيّنت مؤشّرات الأداء المالي مدى النمو في أصول الشركة وخصومها ومجمل الأنشطة التي تمارسها.

**ن- دراسة** (AL Shaikh Ali ,٢٠٠٧ )[1]

تناولت هذه الدراسة تقويم أداء شركتي (جوال والاتصالات الفلسطينيّة ) في ضوء الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن كما قدرها العاملون في الشركتين والمساهمون ، ولتحقيق أهداف الدراسة أعدّت استبانه وزعت على (١٨٥) من العاملين في الشركتين والمساهمي، وقد تمّ استخدام: أساليب الإحصاء الوصفي وتحليل التباين الأحادي والانحدار البسيط واختبار (شيفيه) واختبار (ت) T-test للعينة الواحدة .

ومن أهمّ نتائج الدراسة ما يلي:

١- هناك علاقة ارتباط طردية قوية، ذات مغزى بين درجة كل جانب من جوانب بطاقة الأداء المتوازن الأربعة والدرجة الكلية للبطاقة.

٢- معظم العاملين والمساهمين في الشركتين يقيمون أداء الشركة في الجانبين المالي والزبائن بشكل متساوٍ وهذا منسجم مع الرؤى والرسائل والأهداف الرئيسة لشركتي جوال والاتصالات الفلسطينية .

٣- إن معظم العاملين والمساهمين في الشركتين أعطوا تقديراً مختلفاً لأداء الشركتين في مجالي العمليّات الداخلية والتعليم و النمو .

[1] - AL Shaikh Ali, Mohammad, " Performance Evaluation of Palestinian Telecommunication Corporation by Using Balanced Scorecard approach", Master Dissertation non published, The Islamic University-Gaza, Palestine,2007.

٤- إن الموظفين ذوي المؤهلات العلمية العليا يتوقعون من الشركتين أنشطة تعليمية أفضل.

**س- دراسة (الزرير، ٢٠٠٨)**[١] هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نموذج يتكوّن من مجموعة من المؤشّرات الاستراتيجيّة التي تزوّد الإدارة بتصوّر شامل عن فعالية أداء المصارف الحكوميّة في سورية، والخدمات المصرفيّة التي تقدّمها بشكل مستمر، ممّا يحقق قيمة مضافة لجميع النشاطات التي تقوم بها.

و تقييم أداء المصارف الحكوميّة في سورية بناءاً على النموذج المقترح للوقوف على أهم المحاور والمجالات التي تحتاج إلى متابعة وتطوير، من أجل تحسين أدائها بما يحقّق أهدافها.

وتوصّلت إلى النتيجة الهامة التالية : يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المصارف الحكوميّة التي تتوفر فيها المقوّمات الأساسية لتطبيقها والمناخ التنظيمي الملائم لنجاحها وهي (المصرف العقاري ومصرف التسليف والمصرف التجاري).

**ع- دراسة (عبد الرحمن، ٢٠٠٩)**[٢] هدفت الدراسة إلى:

١- دراسة أثر استخدام مؤشّرات الأداء الحديثة على تصميم نظام المعلومات المحاسبي.

٢- تحديد مدى التلاؤم بين نماذج ومعايير تقويم الأداء، وبين المعلومات التي تقدمها نظم المعلومات المحاسبيّة.

٣- بيان التطوّر في نظم المعلومات المحاسبيّة لكي تتلاءم مع متطلبات النماذج الحديثة لتقويم الأداء، وذلك من حيث طبيعة ومواصفات المعلومات وتوقيت وطريقة الحصول عليها.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الهامة الآتية:

١- لا تلبي نظم المعلومات الراهنة والمطبّقة في شركات القطاع العام الصناعي في سورية متطلبات تقويم الأداء في ظل استخدام الأساليب الحديثة في تقويم الأداء، فقد بيّنت الدراسة التي أجريت على إحدى شركات القطاع العام الصناعي في سورية أن النظام المحاسبي الموحد يقدم تقارير مالية لا تخدم بأي شكل متطلبات تقويم الأداء من المعلومات الماليّة وغير الماليّة .

٢- هناك صعوبات حقيقية تواجه نظم المعلومات المحاسبيّة في شركات القطاع العام الصناعي في سورية، وقد تمثلت هذه الصعوبات باستخدام قاعدة بيانات غير مترابطة، وعدم القدرة على تقديم المعلومات للإدارة في الوقت المناسب والشكل الملائم.

---

[١] - الزرير، رانيا محمد، "إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سورية – حالة عملية مقارنة"، رسالة دكتوراة في غير منشورة، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة، سورية،٢٠٠٨

[٢] عبد الرحمن، عبد العزيز، "إعادة هندسة نظم المعلومات المحاسبيّة لتحقيق متطلبات تقويم الأداء في ظل الأساليب الإداريّة الحديثة، دراسة حالة في شركات القطاع العام الصناعي في سورية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية، ٢٠٠٩.

٣- بينت نتائج التحليل الإحصائي أنه لا يوجد عوامل لقياس الأداء الاسترتيجي في شركات القطاع العام الصناعي في سورية، وبالتالي فإن مؤشرات الأداء المستخدمة في هذه الشركات لم تعد تلائم تطلعات القطاع العام الصناعي لتحسين الأداء الاستراتيجي.

ط- **دراسة (الشيخلي، ٢٠٠٩)**[١] هدفت هذه الدراسة إلى تحديد متطلبات التفوّق والتفرّد التنافسي وتحليل تأثير الأبعاد الرئيسيّة بتحليل أثرها على الأداء الاستراتيجيّ، و تحديد أبرز متغيرات الأداء الاستراتيجي، وتقديم نموذج يسهم في تقدير قدرة الشركة على تحقيق التميّز في الأداء الاستراتيجي، وتوصّلت الدراسة إلى النتائج الهامة التالية:

١- تزايد اهتمام المصارف في القطاع الخاص بدور وأهمية بُعد التخصص بوصفه أحد الأبعاد الحرجة في تشكيل هيكل الشركة المصرفيّة، حيث أظهر بُعد التخصص تأثيرات جوهرية في تفسير التباين الكلي في الاستجابة، وتأثير واضح ضمن إطار عمل الشركة المصرفية والذي يصف ويفسر التباين بين الماليين والمحاسبي.
٢- حققت عمليات الخدمة المصرفية استجابة حقيقية للتأثير الواضح في الأبعاد الهيكلية على الأداء الاستراتيجي في المؤشرات الأداء المالي، وقد حققت تفسيراً جوهرياً في التباين في مؤشري الربحية والمخاطر الائتمانية.
٣- لقد كان للهيكل التنظيمي في الشركة المصرفية في أبعاده الهيكلية أثراً وارتباطاً واضحاً في الأداء الاستراتيجي، وعلى مستوى مؤشراته( الأداء المالي، والأداء التشغيلي، والأداء التنافسي).

[١]- الشيخلي، زينب يوسف، "الأداء الاستراتيجي في ظل تغيرات أبعاد الهيكل التنظيمي للشركات دراسة تطبيقية / تحليلية في القطاع المصرفي الخاص سورية / دمشق" ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم الإدارة، سورية، ٢٠٠٩ .

- **ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :**

جاءت هذه الدراسة للبحث في دور المعلومات المحاسبيّة في تقييم الأداء الاستراتيجي، واستخدام تقنيّة بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها لتقّييم شامل للأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية لتتمكن من الاستمرار بدورها، والمنافسة الناجحة والبقاء في بيئة العصر الحالي، مع اعطائها قدرة عالية للاستجابة لمتغيرات البيئة.

وتتسم هذه الدراسة بأهمية خاصة كونها تناولت موضوع تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات النقل البريّ المساهمة في سورية، وتعدّ هذه الدراسة من أوائل الدراسات من هذا النوع، تتخّذ من هذا المدخل الحديث في تقييم أداء شركات النقل البريّ المساهمة السورية على حد اطلاع الباحث على الدراسات والبحوث. ويمكن إبراز المساهمة التي تقدمها هذه الدراسة وفق الآتي:

من خلال الدراسات المستفيضة لما توافر لدينا من دوريّات أجنبية وعربيّة وسوريّة في هذا المجال وجد الباحث أنّ تقنية بطاقة الأداء المتوازن تعدّ من أهم الأنظمة التي تقدم معلومات حول الأداء الاستراتيجي للشركة، من خلال ترجمة الأهداف الاستراتيجية الى مجموعة متماسكة من مؤشرات الأداء، إذ تبدأ برؤيا ماهي عوامل النجاح الحاسمة لتحقيق هذه الرؤيا؟ وما هي المؤشرات الرئيسة للأداء لقياس التقدم مقابل عوامل النجاح هذه؟ وبالتالي تستطيع إدارة الشركة تقييم ادائها الاستراتيجي.

والدراسة الحالية حاولت اعتماد تقنية بطاقة الأداء المتوازن في شركات النقل البريّ المساهمة وتطبيقها فيها، لما تمثله من فلسفة متميزة باستعمال مؤشراتها الماليّة وغير الماليّة، تزود إدارة الشركة بالمعلومات الكافية عن أدائها في المجالات (المالي والتشغيلي و التسويقي و التعلم والنمو) خلال الفترة الماضية والحالية والمستقبلية تمكّنها من إجراء التقييم الشامل للأداء الاستراتيجي للشركة .

**فرضيات البحث:**

**الفرضية الأولى :** لا توفر التقارير المالية لشركات النقل البري المساهمة في سورية معلومات محاسبيّة تتصف بخصائص نوعية تساعد على تقييم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات.

**الفرضية الثانية:** لا تعتبر المعلومات المحاسبيّة المتوفرة لدى شركات النقل البري المساهمة في سورية كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي.

**الفرضية الثالثة:** لا تعتبر المؤشّرات الماليّة كافية لتقيّيم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية

**الفرضية الرابعة :** لا يؤدي تكامل المؤشرات المالية وغير المالية إلى تقييم الأداء الشامل لشركات النقل البري في سورية.

**الفرضية الخامسة:** لا توجد إمكانية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.

**محددات الدراسة:**

إن شركات النفل البريّ المساهمة في سورية القائمة قليلة، حيث بلغ عددها اثنتان فقط هما( شركة الأهلية للنقل وشركة الشرق للسياحة والسفر)، وهناك شركتان هما (شركة الكرنك للنقل والسياحة والشركة السورية للنقل والتسويق السياحي) قد تم تصفيتهما بقرارين من السيد رئيس مجلس الوزراء، وهناك شركات غير قائمة ولكن مسجلة في وزراة الاقتصاد في سورية مثل (شركة درايوس للنقل والسياحة، شركة الربوة للنقل والاستثمار السياحي المساهمة)، ومعظم الشركات العاملة في قطاع النقل البري في سورية هي شركات أشخاص صغيرة ومتوسطة الحجم يغلب عليها الطابع العائلي وبالتالي تم استبعاده من مجتمع الدراسة الحالية.

# الفصل الثاني:
# دور المعلومات المحاسبيّة في اتّخاذ القرارات الاقتصادية

## الفصل الثاني

## دور المعلومات المحاسبيّة في اتّخاذ القرارات الاقتصادية

**تمهيد :**

أدّت المنافسة الحادّة التي أصبحت سمة واضحة في القرن الحادي والعشرين إلى قيام الشركات بتطوير أنظمة المعلومات ، بهدف تقديم المعلومات السليمة التي تساعدها في اتّخاذ قرارات سليمة تمكّنها من تعزيز قدرتها التنافسيّة، لأنّه من المفترض أنّ المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة، ومن ثمّ تؤثر هذه القرارات إيجاباً على موارد مجتمعاتها وثرواتها، كما تؤدي إلى كشف الإمكانيات الحقيقية لتقدم المجتمعات ونموها.

وقد ازدادت أهمية أنظمة المعلومات بصفة عامة، وأنظمة المعلومات المحاسبيّة خاصة في العصر الحديث نتيجة للعديد من العوامل والمتغّيرات .

فالعالم يعيش عصر ثورة علميّة في جميع المجالات لم يسبق لها مثيل في حياة البشرية، وقد أدت تلك الثورة إلى تعقيد الحاجات والمصالح وتشابكها وتنوع وتغير سبل تحقيقها وزيادة الحاجة إلى معلومات مفيدة وصالحة عن متغيراتها الهائلة ومؤثّراتها ونتائجها .

وأدى ذلك بالتبعية إلى آثار ملحوظة على طريقة إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية واتّخاذ القرارات السليمة في تحقيق النتائج المرغوبة من هذا الاستخدام.

ونظراً لأهميّة الدور الذي يجب أن تضطّلع به المحاسبة في توفير المعلومات الضرورية، فإنّه يجب عليها أن تنهض لتنتج وتوفر معلومات ملائمة ومناسبة تفيد في اتّخاذ قرارات اقتصادية ، من هنا كان لابد من إلقاء الضوء على أهميّة المعلومات المحاسبيّة في اتّخاذ القرارات الاقتصادية ، وكونها تعتبر من المقومات الأساسية لنجاح أي قرار اقتصادي، في حال تم الاعتماد عليها في بناء هذا القرار، لذا سوف يتم تناول هذا الموضوع من خلال الحديث في ثلاثة مباحث عن القضايا التالية (طبيعة المعلومات المحاسبيّة وأهميتها ، خصائص المعلومات المحاسبيّة وقيودها ، مصادر المعلومات المحاسبيّة ومستخدميها).

## المبحث الأول: طبيعة المعلومات المحاسبيّة وأهميتها

**تمهيد :**

تلعب المعلومات المحاسبيّة دوراً أساسياً فى تحريك وتنمية الاقتصاد الوطنى وتنمية الاستثمارات فى ظل النظم الاقتصادية المختلفة، وتزداد أهميّة الدور الذى تلعبه المعلومات المحاسبيّة عندما تنهج الدولة فلسفة الاقتصاد الحر، و نظراً للتطوّر السريع في الظروف الاقتصادية والاجتماعيّة، وتزايد المنافسة أصبحت هناك حاجة ماسة من قبل إدارات الشركات للمعلومات المحاسبيّة من أجل الارتكاز عليها عند تقييم الأداء و اتّخاذ القرارات ورسم الخطط ووضع الاستراتيجيات لمواجهة التحديات، ومن أجل تحقيق الغاية المرجوّة من المعلومات المحاسبيّة لابد من الوقوف عند مفهومها وأنواعها وأهميتها وأهدافها.

**١-١ تعريف المعلومات المحاسبيّة :**

تعرّف المعلومات المحاسبيّة على أنّها [١]: كل المعلومات الكميّة وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها . بواسطة نظم المعلومات المحاسبيّة . في القوائم الماليّة المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً.

و تعرّف أيضاً بأنها[٢]: ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبيّة من تبويب وتحليل وتفسير بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة وبناء الحقائق عليها من قبل مستخدميها وبما يحقق الفائدة لهم.

وتعرّف أيضاً[٣]: على أنها بيانات محاسبية تمت معالجتها أيّ مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة لاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت محدد. ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها، فمثلاً تتم معالجة بيانات الايرادات والمصاريف لمدة مالية معينة وتتم مقارنتها في قائمة الدخل فالنتيجة وهي صافي الربح هي إحدى المعلومات المحاسبيّة.

و عرّفت : بأنها بيانات محاسبية تم تبويبها وتحليلها ومعالجتها، وحتى تعتبر البيانات المحاسبيّة المعالجة معلومات محاسبية يجب أن يتوافر فيها أحد الشرطين أو كلاهما: [٤]

- قدرة المعلومة الناتجة من معالجة البيانات على زيادة معرفة متخذ القرار

---

[1] - Kircher ,Classification&Coding of Accounting Information , The Accounting Review ,July 1987, p538

[٢] - قاسم ابراهيم، زياد هاشم، نظم المعلومات المحاسبيّة ، وحدة الحدباء للنشر – كلية الحدباء الجامعة- الموصل- العراق – ٢٠٠٣ ص. ٣٠

[٣] - وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمرك ، ٢٠٠٧ ، ص ١٨ - ٢٠

٤ ظاهر شاهر القشي، "مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبيّة في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية"،جامعة عمان العربية للدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، الأردن، ٢٠٠٣ ص ٤٥

- قدرة المعلومة الناتجة من معالجة البيانات على تقليل درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار.

يستخلص الباحث من خلال التعاريف السابقة أنّه يجب التميّيز بين المعلومات المحاسبيّة و البيانات المحاسبيّة التي هي عبارة عن حقائق( أرقام خام) تعبر عن أحداث اقتصادية معينة وتكون بصيغة غير مرتبة يتم جمعها أو الحصول عليها من مصادر مختلفة، من أجل معالجتها وفقاً لأسسٍ محاسبية معينة و تحويلها إلى معلومات محاسبية، وبالتالي فالمعلومات المحاسبيّة هي بيانات محاسبية معالجة وفق أسس وقواعد محاسبية معينة، ويجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار أوتقلل من درجة عدم التأكد لديه أو كلاهما. وقد تكون هذه المعلومات كمية أو غير كمية يتم عرضها في تقارير .

ويرى الباحث أن المعلومات المحاسبيّة ليست المعلومات ذات الطبيعة الماليّة الواردة في القوائم الماليّة فقط بل يجب أن تتضمن معلومات غير مالية أيضاً حول أداء الشركة الحالي والمستقبلي، يمكن الحصول عليها من خلال استخدام مؤشّرات غير مالية ، وكذلك معلومات حول أهداف الشركة وخططها واستراتيجتاتها والفرص والمخاطر التي تواجها الشركة، وتلك المعلومات يجب أن تذكر مع القوائم الماليّة في التقارير السنوية التي تصدر من الشركة.

**٢-١ أنواع المعلومات المحاسبيّة :**

يمكن تبويب المعلومات المحاسبيّة كما يلي[١]:

**أ- المعلومات التاريخية:**

تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها الشركة الاقتصادية، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الشركة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها.

ويلاحظ أنّ هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف والايرادات بعد حدوثها، وبما يعني أنّها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الاقتصادية كما وقعت، كما أنها تركز على الاستخدام الخارجي( من قبل الجهات الخارجية) بصورة أكبر.

ورغم الإقرار بأهميّة هذه المعلومات فإنه من المفضل للأغراض العملية أن يتم الإعلام بالأمر مقدماً من أجل اتّخاذ القرار قبل أن يصبح الأمر متأخراً، وهو ما يعدّ عملاً مفيداً يمكن أن يقوم به المحاسب نظراً لعدم القدرة على تغيير الماضي.

إضافة إلى ذلك فإن المعلومات التاريخية تفيد الإدارة في عمل المقارنات بين فترة وأخرى، وكذلك في اكتشاف الانحرافات ( التي يمكن أن تحدث) عن طريق مقارنتها بمعلومات التخطيط المحددة مقدماً .

[١] شاهر القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبيّة في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، مرجع سبق ذكره ص.٤٧.

**ب- معلومات عن التخطيط والرقابة :**

وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات و فرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتّخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، حيث تبرز الموازنات التخطيطية الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة زمنية مقبلة، فضلاً عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد من أجل مساءلتهم محاسبياً.

أما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى عن الآخر.

ويلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التخطيط والرقابة حيث تهتم بالأداء الجاري والمستقبلي من خلال مساعدتها في تجهيز التوقعات للمستقبل ومقارنتها النشاط الجاري بأرقام الخطة لتحديد الانحرافات وتحليلها والبحث في أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واتّخاذ القرارات التصحيحية بشأنها قبل فوات الأوان.

**جـ- معلومات لحل المشكلات :**

وهي تتعلّق بتقّييم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلّب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية .

وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط الطويل الأجل مثل: (قرار تصنيع أجزاء معينة من السلعة الداخلية أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلاً من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى).

ثمّ يبيّن الباحث أنه يمكن تبويب المعلومات المحاسبيّة وفقاً لمخرجات الأنظمة المحاسبية إلى معلومات محاسبية تاريخية تعبر عن نتائج الأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترات المحاسبيّة الماضية ، ومعلومات محاسبية إدارية ناتجة عن تحليل ودراسة المعلومات التاريخية تفيد متّخذي القرارات الاقتصادية سواء من داخل الشركة أو من خارجها.

### ١-٣ أهميّة المعلومات المحاسبيّة:

تأتي أهميّة المعلومات المحاسبيّة من خلال ما تقدم من فوائد كثيرة للأطراف الداخلية والخارجية للشركة .

**أ- أهميّة المعلومات المحاسبيّة للأطراف الخارجية للشركة[١]:**

تنبع أهميّة المعلومات المحاسبيّة للأطراف الخارجية من خلال أن قيمة هذه المعلومات المحاسبيّة تزداد بازدياد استخدامها في اتّخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالشركة حيث يمكن الاستفادة من المعلومات المحاسبيّة لإيضاح الاتجاهات العامة لمصادر الإيراد وأوجه الإنفاق، كما يمكن استخدامها لإيضاح الاتجاهات العامة للهيكل المالي للشركة ، ويمكن استخدامها على مستوى القرارات الاقتصادية حيث يتم الاستفادة منها في إيضاح الاتجاهات العامة للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة ومن ثم تكون مؤشر لقياس قوة المركز النقدي (صافي التدفقات النقدية) للمشروع من أجل اتّخاذ قرارات الاستثمار في الشركة، أو بيع الاستثمارات فيها.

كما إن للمعلومات المحاسبيّة دور كبير في ترشيد القرارات الاقتصادية للمستثمرين ممّا يتيح التوصل إلى قرارات صائبة ومفيدة.

**ب- أهميّة المعلومات المحاسبيّة للأطراف الداخلية للشركة:**

تعتبر المعلومات التي تقدمها المحاسبة ذات طبيعة مالية، تساعد إدارة الشركة في القيام بالتخطيط والرقابة والتنظيم والتوجيه واتّخاذالقرارات، وفق مايلي [٢]:

١- **التخطيط** : تترجم خطط إدارة الشركة بشكل رسمي فيما يسمى " الموازنات التخطيطية " ومصطلح إعداد الموازنات يستخدم عموماً كمرادف لخطط الإدارة ، حيث أن هذه الموازنات تعدّ تحت إشراف المدراء الماليين وبمساعدة إدارة الحسابات ، و تعد بشكل سنوي وتعبّر عن رغبات وأهداف الإدارة بشكل محدد وكمي.

فعلى سبيل المثال تقوم الشركة بوضع خطط مبيعاتها شهرياً ولمدة سنة كاملة مقدماً، وتسمى هذه الخطط موازنات الإدارات والتي يتم تداولها خلال الشركة.

---

[1] - Ask, U. and Ax, C. Trends in the Development of Product Cost and Techniques: ASurvey of the Swedich Manufacturing Industry, Annual Congress of the European Accounting Association, Madrid, Spain, april,1998.pp 23-40

[٢] - ري إتش جاريسون ، إريك نورين ، ترجمة محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإداريّة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، ٢٠٠٢، ص ٢١-٢٢

٢- **التنظيم والتوجيه:** يحتاج المدراء إلى المعلومات المحاسبيّة بشكل روتيني للقيام بأعمالهم اليومية، على سبيل المثال يعتمد رئيس قسم المبيعات عند تسعيره للبضاعة الجديدة قبل عرضها للبيع على المعلومات المحاسبيّة للتأكد من أن العلاقة بين السعر والتكلفة متناسقة مع استراتيجيات التسويق التي تتبعها الشركة، كما يعتمد مدير المخازن على معلومات محاسبيّة أخرى تبين له أحجام المبيعات ومستويات المخزون، وذلك عند إعداد برامج الإعلان، و كذلك مدير المشتريات يعتمد على المعلومات المحاسبيّة التي تبين تكاليف التخزين والمناولة ، وبالتالي نجد أنّ المعلومات المحاسبيّة ضروريّة جداً للمدراء من أجل القيام بالأعمال اليومية.

٣- **الرقابة:** تحتاج الإدارة إلى تدفق المعلومات التي تبين مدى كفاءة تنفيذ الخطط ، وتساعد المحاسبة في تحقيق ذلك عن طريق المعلومات الخاصة " بتقارير الأداء " والتي تلفت نظر الإدارة إلى المشاكل التي تقع في الشركة من خلال تقرير تفصيلي يقدم للإدارة يتضمن مقارنة بين بيانات الموازنة وبيانات الأداء الفعلي لفترة زمنية محددة، وبالتالي تقوم الإدارة المختصة بدورها بدارسة هذا التقرير، و في حال أظهر وجود خلل يتم البحث عن الأسباب من أجل المعالجة وتصحيح الوضع، أما إذا أظهر أن الأمور تسير على ما يرام يتفرغ المدير لأعماله الأخرى، وبالتالي إنّ تقارير الأداء هي بمثابة تغذية عكسية للمديرين تعمل على توجيه انتباههم نحو أجزاء الشركة التي تستخدم وقت الإدارة فيها بكفاءة.

٤- **اتّخاذ القرارات:** تعتبر المعلومات المحاسبيّة العامل الأساسيّ في تحديد الطرق البديلة لحل المشاكل ، ويرجع ذلك إلى أن كل بديل له تكاليفه ومنافعه الممكن قياسها والتي تعتبر المدخلات لاختيار أفضل بديل، و تختص المحاسبة بجمع البيانات عن التكلفة والمنفعة المتاحة وكذلك إعلام المدير المختص بهذه المعلومات بطريقة مناسبة.

**١-٤ أهداف المعلومات المحاسبيّة**

تهدف المعلومات المحاسبيّة التي تقدّمها الانظمة المحاسبيّة إلى مايلي:[١]

١- تقديم معلومات عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتغير في المركز المالي للشركة تفيد متخذي القرارات الاقتصادية.

٢- تلبي المعلومات المحاسبيّة المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين، ومع ذلك فإن تلك البيانات لا توفّر كافة المعلومات التي قد يحتاجها المستخدمون في اتّخاذ القرارات الاقتصادية، و السبب: أن تلك البيانات تعكس الآثار الماليّة للأحداث التاريخية ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

٣- تظهر المعلومات المحاسبيّة أيضاً نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها، ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتّخاذ قرارات اقتصادية قد تشمل على سبيل المثال على قرارات للاحتفاظ باستثماراتهم في الشركة أو بيعها أو ما إذا كان من الضروري تغيير الإدارة.

٤- تتطلب عملية اتّخاذ القرارات الاقتصادية معرفة مستخدمي المعلومات المحاسبيّة تقييماً لمقدرة الشركة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك تقييماً لتوقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها، وتزداد مقدرة مستخدمي المعلومات المحاسبيّة في تقييم قدرة الشركة على توليد نقدية وما يعادلها إذا تم تزويدهم بمعلومات تركز بصفة أساسية على المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للشركة.

٥- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبيّة بمعلومات حول توليد النقدية تفيد مستخدمي المعلومات المحاسبيّة في عملية اتّخاذ القرارات الاقتصادية، كونها تحدد مدى إمكانية قيام الشركة بدفع الرواتب للموظفين وسداد مستحقات الموردين وسداد مدفوعات الفوائد وتسديد القروض ودفع أرباح الأسهم إلى المساهمين.

[1] Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information, ORIGINAL PRONOUNCEMENTS, AS AMENDED,2008.

٦- تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرتها وهيكلها التمويلي وما تتمتع به من سيولة ويسرٍ مالي وبقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة المحيطة بها. وتفيد هذه المعلومات في التنبؤ بقدرة الشركة على توليد نقدية وما يعادلها في المستقبل، وتعتبر المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل مفيدة في التنبؤ باحتياجات الشركة من القرض في معرفة كيف سيتم توزيع الأرباح والنفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في الشركة، كما تفيد أيضا في التنبؤ بمدى نجاح الشركة في الحصول على التمويل اللازم في المستقبل. وتفيد المعلومات المتعلقة بالسيولة واليسر المالي في التنبؤ بمدى قدرة الشركة على الوفاء بتعهداتها عند استحقاقها.

٧- تقديم معلومات حول أداء الشركة وبصفة خاصة حول الربحيّة تفيد في تقييم التغّيرات المحتملة في الموارد الاقتصادّية التي يتوقّع أن تسيطر عليها الشركة في المستقبل، و تفيد في التنبؤ بقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدّية من مواردها المتاحة حالياً، كما تفيد أيضاً في الحكم على قدرة وفاعليّة الشركة في توظيف موارد إضافيّة.

## المبحث الثاني : خصائص المعلومات المحاسبيّة ومشاكل استخدامها :

تعتبر القوائم الماليّة المنتج الرئيسّي لنظام المحاسبة الماليّة، التي تقوم بمعالجة الأحداث الماليّة المختلفة وعرضها خلال السنة لإنتاج مخرجات تساعد في عملّيات تقّييم الأداء الاستراتيجي ، فمن الكم الهائل من الأحداث والبيانات الماليّة التي تقع خلال السنة ينتج نظام المعلومات المحاسبيّة والقوائم الماليّة السنوية التي تعكس الحالة الماليّة والاقتصاّدية للمشروع.

وقد حددت المعايّير المحاسبيّة الدولية الطرق والإجراءات والقواعد اللازمة للتطبيق العمليّ بغرض الدّقة والتوحيد والاتّساق حتى يتمّكن مُتّخذِ القرارات الاقتصادّية من المقارنة والتحليل وتفسير الأرقام الواردة بالتقارير الماليّة بصورة مناسبة.

ولكي تكون المعلومات المحاسبيّة المستخرجة من القوائم الماليّة ذات فائدة في عملّيات تقيّيم الأداء الاستراتيجي، يجب أن تّتصف بخصائص معّينة، أي وجود مؤشّرات ومعايّير تجعل المعلومات المحاسبيّة مفيدة وذلك لتحقيق الأهداف المرغوبة

وقد حاولت عّدة جهات محاسّبية متخصّصة تحديد ماهّية خصائص وجودة المعلومات ، ومن أفضل النتائج التي تمّ التوّصل إليها كانت من قبل مجلس معاّيير المحاسبة المالّيّة الأمريكي، وذلك حين قام بإصدار المفهوم المحاسبّي رقم (٢) (الخصائص النوعّية للمعلومات المحاسبيّة). محاولاً الإجابة على السؤال التالي : ما هي الخصائص التي يجب أن تتمتّع بها المعلومات المحاسبيّة لتصبح مفيدة ؟"

### ٢-١ خصائص المعلومات المحاسبيّة :

تقسم خصائص المعلومات المحاسبيّة إلى قسمين :

**أوّلاً: الخصائص الريئسيّة ويندرج تحتها:**

**١- خاصيّة الملاءمة:**

لكي تكون المعلومات المحاسبيّة ملاءمة يلزم أن تكون مؤثّرة في القرار، فإذا كانت معلومة معّينة غير مؤثّرة في القرار ، فإنّها غير ملائمة لهذا القرار، وتساعد المعلومات الملائمة المستخدمين لها على عمل تنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالّية والمستقبلّية ، وعلى تأكيد أو تصحيح توقّعات سابقة ( القيمة الاسترجاعية للمعلومات) ، وعلى سبيل المثال ، عندما تقوم إحدى الشركات بإصدار تقرير مالي مرحلي ، فإّن المعلومات التي تتضمنها تعتبر ملائمة لأنّها توفّر أساس للتنبؤ بالدخل السنويّ ، كما تقدّم تغذية عكسيّة عن الأداء السابق.

وعلى ذلك حتى تكون المعلومة ملائمة فإنّها يجب أن تكون متاحة لمتّخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم (في الوقت المناسب) .

فإذا تأخّر تقرير الشركة عن نتائجها المرحليّة لمدة ستة أشهربعد نهاية هذه الفترة، فإنّ المعلومات ستكون أقلّ فائدة لأغراض اتّخاذالقرار[١].

وينـدرج تحت خاصيّة الملاءمة الخصائص الفرعيّة التالية [٢]:

أ- **التوقيت الملائم:** أي وصول المعلومات المعّدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، إذ إنّه كلّما زادت سرعة توصيل المعلومـات المحاسبيّة إلى مستخدميها، كان الاحتمال كبيراً في التأثير على قراراتهم المتنوّعة، وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بأن المعلومات لا تعتبر ملائمة، ويمكن التضحية بشيء من الدقّة لصالح التوقيت المناسب، لأن عمليّة اتّخاذ القرار (أو القرار نفسه) تكون دائما محّددة بفترة معينة، لذلك فإنّ المعلومات الملائمة ، هي تلك التي تتوفّر في الوقت المناسب ، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عمّلية القياس ، أو مدى التأكّد من صحة المعلومات الناتجة.

ب- **القدرة على التنبؤ** : تعني احتواء المعلومات على قدرة تنبؤيّة وبالتالي تمكين مستخدمي المعلومات من استشراف أو تقدير المستقبل وتكوين صورة واضحة تقديريّة عنه، فالمعلومة الجيّدة هي التي تمكّن المستخدم من تكوين التوقّعات عن النتائج المستقبليّة وتحسين إمكاناته وقدراته في هذا المجال.

ج- **القدرة على إعادة التقيّيم** : يقصد بذلك احتواء المعلومات على خاصّية تمكّن مستخدمها من التقيّيم الارتدادي أو التغذية العكسيّة أو المرتدّة، من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعيّة مخرجات (معلومات) النظام وقدرته على التكيّف مع الظروف البيئيّة المتغيّرة باستمرار، لذا يمكن القول إنّ المعلومات الملائمة هي التي تمكّن مُتّخذِ القرار من تعزيز التوقّعات الحالّية أو إحداث تغيّير فيها، وتقييم نتائج القرارات السابقة.

---

[١] - لطفي، أمين، نظرية المحاسبة ( منظور التوافق الدولي) ، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٩١

[2] -War Field, Terry D. Intermediate Accounting,Jhon Willy,And Sons inco,printet in the United state America,2002,p 190

**٢- خاصيّة الموثوقيّة:**

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنّه يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصّية الموثوقّية إذ كانت خالية من الأخطاء الهامّة والتحيّز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعّبر بصدق عّما يقصد أن تعّبر عنه ،أو من المتوقّع أن تعبّر عنه .

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها ، أو طريقة تمثيلها لدرجة أنّ الاعتراف بها يكون مضلّلاً ،على سبيل المثال ( إذا كانت مشروعّية ومبلغ الأضرار المطالب بها موضع نزاع قانوني ، فإنّ اعترف الشركة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانّية العمومّية يعدّ غير مناسب ، على أنّه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة) .

و تتعلّق الموثوقّية بأمانة المعلومات وإمكآنية الاعتماد عليها ، و من البديهي أنّ الحسابات (المعلومات المحاسبيّة) المدّققة يعّول عليها أكثر من الحسابات غير المدّققة ، حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلاً ومضموناً مع الحسابات المدّققة، و إنّ درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبيّة تعدّ انعكاساً واضحاً للأّدلة الموضوعّية، أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بُنيت عليها تلك المعلومات ، و لكي تتّصف المعلومات المحاسبيّة بالموثوقّية ينبغي إرساء أسس محاسبّية ثابتة فيما يتعّلق بالمبادئ والأعراف المحاسبيّة التي تحكم العمل المحاسبّي، وكذلك تطوير أسس قياس موحّدة ومقبولة وعمليّة. [١]

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضاً توافر ثلاث خصائص فرعّية هي[٢]:

**(أ)- الصدق في التمثيل:**

ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، بعبارة أخرى، إعداد المعلومات بحيث تعّبر بصدق عن الظواهر( صدق تمثيل الظواهر والأحداث)، فالعّبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل ، ولكي تكون المعلوماتُ معبراً عنها بصدق ينبغي مراعاة تجّنب نوعين من أنواع التحّيز وهما :

(أ-١)- تحيّز في عمليّة القياس: أي طريقة القياس سواء كانت توصّل إلى نتائج موضوعيّة أم لا.

(أ-٢)- تحيّز القائم بعمليّة القياس: وهذا النوع يقسم إلى التحيّز المقصود والتحيّز غير المقصود، و إن التحرّر من التحيّز بنوعيه يتطّلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال ، أي التأّكد من أنّه لم يسقط من الاعتبار أيّ من الظواهر الهامّة عند إعداد التقارير الماليّة من ناحية ، وهناك اعتبارات الأهميّة النسبيّة وما تستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها من ناحية أخرى .

---

[١] - حماد، طارق، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية ، ٢٠٠٦، ص ٩٣

[2] Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc. 2001. Page (19).

**(ب)- إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات:**

وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب . أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بالعملية. أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المؤشّرات ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

**(ج)- حيادية المعلومات:**

تعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهميّة على مستويين :

(ج-١)- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبيّة.

(ج-٢)- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير الماليّة.

وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبيّة ؛ بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة ، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين . إذاً المعلومات المتحيزة ، لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة ، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتّخاذ القرارات.

**ثانياً: الخصائص الثانوية. :**

تكون المعلومات الخاصة بشركة معينة أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن شركة أخرى (القابلة للمقارنة) ، وبمعلومات مماثلة عن نفس الشركة في فترات أخرى (الثبات). وبالتالي فالخصائص الثانوية تتعلّق بمايلي:

أ- **قابلية المعلومات المحاسبيّة للمقارنة**[١]:

يجب أن يكون مستخدمو المعلومات المحاسبيّة قادرين على مقارنة القوائم الماليّة للشركة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ، كما يجب أن يكونوا أيضاً قادرين على مقارنة المعلومات المحاسبيّة لمختلف الشركات وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذلك التغيرات في المراكز الماليّة لتلك الشركات. ومن ثم فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة يجب أن تكون متسقة على مرّ الزمن بالنسبة للشركة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضاً بطريقة متسقة بالنسبة للشركات المختلفة .

[١] - حماد، طارق، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره , ص ٩٧

من النتائج الهامّة لقابليّة المعلومات المحاسبيّة للمقارنة كأحد الخصائص الثانوية هي إعلام مستخدمي المعلومات المحاسبيّة بالسياسات المحاسبيّة المستخدمة في إعداد تلك المعلومات وأية تغيرات تحدث في تلك السياسات وكذلك الآثار المترتّبة على تلك التغيّرات، حيث يحتاج مستخدمو المعلومات المحاسبيّة لأن يكونوا قادرين على التعرف على الاختلافات في السياسات المحاسبيّة التي اتبعتها نفس الشركة في معالجة العمليات والأحداث المتشابهة من فترة إلى أخرى وكذلك على مستوى الشركات المختلفة. ومما يساعد على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة أن يتم الالتزام بما جاء بالمعايير المحاسبيّة الدولية، بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبيّة المستخدمة بواسطة الشركة.

و يجب عدم الخلط بين الحاجة إلى القابلية للمقارنة وبين مفهوم التوحيد كما يجب ألّا يسمح لها بان تكون عائقاً للأخذ بمعايير محاسبية مطوّرة. إنه من غير المناسب أن تستمر الشركة في استخدام سياسة محاسبية معينة في المحاسبة على عملية أو حدث إذا ما كانت تلك السياسة لا تتفق مع خاصيتي الملاءمة و إمكانية الاعتماد على المعلومات أو الوثوق فيها، كما أنه من غير المناسب أيضاً عدم تغيير السياسات المحاسبيّة المتبعة إذا كانت هناك سياسات محاسبية أخرى بديلة أكثر ملاءمة ومصداقية في التعبير عن العمليات أو الأحداث الماليّة.

استجابة لرغبة مستخدمي المعلومات المحاسبيّة في مقارنة المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للشركة الواحدة من فترة لأخرى، فإنه يجب أن تُظهِر القوائم الماليّة المعلومات المقابلة للفترات السابقة.

**ب-الثبات:**

تعتبر هذه الخاصيّة هامّة لتحقيق إمكانيّة المقارنة وتقديم معلومات مفيدة، وفي ضوء تعدّد البدائل من الطرق المحاسبيّة مثل الاختلاف في طرق توزيع التكاليف وقياس الاستهلاك والمداخل المختلة لتسعير المخزون السلعي و الأشكال المختلفة لتصنيف وعرض البيانات الماليّة والتشغيلية فإن الطريقة المحاسبيّة المستخدمة يجب الاستمرار في تطبيقها لتحقيق المقارنة في عرض القوائم، ومع ذلك ليس معنى الثبات عدم تغّيير الطرق المحاسبيّة ، فإذا تغيرت الظروف وفي ظل التحليل المستمر لأنشطة الشركة ، يمكن أن يحدث تغير في الطرق المحاسبيّة المطبقة. [1]

إن توافر الخصائص المذكورة أعلاه في المعلومات المحاسبيّة لا يكفي حتى يتم الاستفادة منها في اتّخاذ القرارات بل هناك عوامل كثيرة تؤثّر على فائدة المعلومات لمتخذ القرار تتعلق بمجال الاستخدام، مثل طبيعة القرارات التي يواجهها وطبيعة النموذج القراري المستخدم ، وطبيعة ومصادر المعلومات التي

[1] -الدهراوي : كمال الدين، المحاسبة المتوسطة وفقاً للمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الاسكندرية، ٢٠٠٧ ص ٤٢.

يحتاجها ، ومقدار ونوعية المعلومات السابقة المتوفرة، والمقدرة على تحليل المعلومات ، ومستوى الفهم والإدراك المتوفر لدى متخذ القرار.

وبما أنّ مستخدمي المعلومات المحاسبيّة هم على الأغلب متخذو القرارات من حيث إنهم يعتمدون على المعلومات المحاسبيّة في مساعدتهم في اتّخاذ القرارات المختلفة ، ولكي يكون الحكم عادلاً على المعلومات المحاسبيّة فإن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يقوم باستخدام المعلومات المحاسبيّة ، ومن هذه الصفات [١] :

أ- القدرة على فهم محتوى المعلومات (الإدراك) .

ب- القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعّدت من أجلها تلك المعلومات.

ج- الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبيّة خلال فترة زمنية سابقة.

وعليه فإن استخدام المعلومات المحاسبيّة يجب أن يتحدد بمتّخذ قرار مناسب ومهيأ لذلك الاستخدام ، فمن غير المعقول أن تستخدم المعلومات المحاسبيّة من قبل شخص لا يفهم الحد الأدنى لما يمكن أن تعبر عنه المعلومات المحاسبيّة (من حيث المصطلحات المستخدمة أو كيفية نشوء تلك المعلومات) ، ومن ثم يتم الحكم على المعلومات المحاسبيّة من خلال ذلك المستخدم بأنها غير جيدة أو غير مفيدة.

**كما أنّ هناك قيوداً على إمكانيّة القيام بإنتاج المعلومات المحاسبيّة هي[٢]:**

أ- **المواءمة بين التكلفة والعائد:**

تعتبر المواءمة بين التكلفة والعائد قيداً، وليست خاصية نوعية، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها، إلّا أنّ تقيّيم المنافع و التكلفة تعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصيّ، بالإضافة إلى أنّ تكلفة إعداد المعلومات لا يتحمّلها بالضرورة من يستفيد منها. وقد يستفيد من المعلومات بعض المستخدمين الذين لم تعدّ من أجلهم تلك المعلومات، فعلى سبيل المثال، إن توفير معلومات إضافيّة إلى المقرضين قد يؤدي إلى تخفيض تكلفة الاقتراض للشركة. ولهذه الأسباب فإنه يصعب تطبيق اختبار التكلفة / العائد على حالة معينة. ومع ذلك فإن واضعي المعايير المحاسبيّة بصفة خاصة وكذا القائمين على إعداد المعلومات المحاسبيّة ومستخدمي تلك المعلومات يجب أن يكونوا على بينة من هذا القيد.

ب-**الأهميّة النسبية للمعلومات** المنتجة ومدى قدرتها على التأثير على اتّخاذ القرار من قبل شخص معين دون آخر ، مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية اختلاف ذلك التأثير من شخص إلى آخر ، اعتماداً على نوعية المعلومات ووزنها النسبي ضمن المجموعة التي تنتمي إليها ومدى علاقتها بمعلومات أو قرارات أخرى .

---

١ _ علي قاسم حميد المعمار، تقويم دور نظام المعلومات المحاسبيّة في إتخاذ القرارات الإداريّة ـ دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الصوفية ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة و الأقتصاد ـ جامعة بغداد,2002 ص٧٨

2 Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information, ORIGINAL PRONOUNCEMENTS, AS AMENDED,2008

**٢-٢- مشاكل استخدام خصائص المعلومات المحاسبيّة:**

عند استخدام خصائص المعلومات المحاسبيّة تتولد مشكلات من أهمها[١]:

أ. **احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبيّة (أي الملاءمة والموثوقية):** إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة. فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز ، إلّا أنّ الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة؛ لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً – أو تمثيلاً– للواقع الفعلي.

ب. **احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبيّة:**

فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب؛ ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية. كذلك فإن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكّد .

ج. **ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة؛** لأنّها قد لا تكون ذات أهميّة نسبية تذكر. ( اختبار مستوى الأهميّة ) إن البند يعدّ مفيداً وذا أهميّة نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنة بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار .

د. **قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها،** ( اختبار التكلفة / العائد ). فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف مستخدمي القوائم الماليّة لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها، إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبيّة يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة ، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

هـ. **قد تكون المعلومات المحاسبيّة ملائمة وموثوق بها إلّا أنّه تواجه مستخدمها صعوبة فهمها ،** وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه. على الرغم من أنّ المعلومات ينبغي أن تكون

---

[١] - ظاهر شاهر القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبيّة في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية،جامعة عمان العربية للدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، الأردن، ٢٠٠٣ ص ٥٣

مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة. ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب، لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تُعِدّ التقارير الماليّة مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبيّة التي تحتويها تلك التقارير.

و. **على الرغم من أهميّة المقارنة في عملية اتّخاذ القرار**، فإنّ ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبيّة هو مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغّيير الطرق المحاسبيّة بمجرد الرغبة في التغيير، وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.

يرى الباحث أنه يجب على إدارة الشركة في حال وجود تعارض بين خصائص المعلومات المحاسبية، أن تقوم باختيار الأنسب بما ينسجم مع مراحل تقييم الأداء الاداء الاستراتيجي من خلال بطاقة الأداء المناسب فمثلاُ في حال تعارضت خاصية التوقيت الملائم مع القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية تقوم إدارة الشركة بتحقيق خاصية التوقيت الملائم من أجل تنفيذ عملية تقييم الأداء .

## المبحث الثالث : التقارير الماليّة كمصدر للمعلومات المحاسبيّة

**تمهيد:**

تعتبر التقارير الماليّة هي المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبيّة، وهي ليست غاية في حد ذاتها ولكّنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتّخاذ القرارات الاقتصادية ، وإن أهدافها ليست ثابتة بل تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية والسياسية والاجتماعية التي تقدم فيها التقارير، كما تتأثر أيضاً بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها التقارير الماليّة.

وتنشأ أهداف التقارير الماليّة أساساً من احتياجات المستخدمين الخارجين الذين تنقصهم سلطة فرض المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك لابد أن يعتمدوا على المعلومات التي تقدمها لهم الإدارة .

و إنّ التقرير المالي يجب أن يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين وذلك لاتّخاذ القرارات المناسبة، ويجب أن تكون المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يكون لديهم خلفية الأعمال والأحداث الاقتصادية ويتوفر لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بمثابرة معقولة.

### ٣-١- تعريف التقارير الماليّة

**تعرّف** بأنها[١] مخرجات النظام المحاسبي، وهي الوسيلة الرئيسة لتوصيل المعلومات الماليّة للمستفيدين لمساعدتهم في اتّخاذ قرارات اقتصادية سليمة، وكذلك تعتبر التقارير الماليّة وسائل مساعدة في عمليات التحليل والمقارنة فيما بين السنوات المختلفة أو بين الشركات المختلف.

وتعرّف أيضاً: بأنها[٢] المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة الماليّة للنظام المحاسبي، وتشتمل على المعلومات الماليّة وغير الماليّة التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة.

ويرى الباحث أن التقارير الماليّة هي المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبيّة التي تصدر في نهاية السنة الماليّة ويتم الاعتماد عليها عند تقييم أداء الشركة ، وتساعد متخذي القرارات سواء من داخل الشركة أو من خارجها على ترشيد قراراتهم.

---

[١] حماد، طارق عبد العال، التقارير المالية ، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٠، ص ٣٩

[٢] - باشيخ: عبد اللطيف ، القوائم المالية، منشورات جامعة الملك عبد الغزيز، السعودية ،٢٠٠٦، ص١١

**٣-٢- أهداف التقارير الماليّة**

إنّ أهداف التقارير الماليّة تحدد المعلومات المحاسبيّة المطلوبة ، وهي ليست ثابتة بل تتغير بتغير الظروف والحاجة إلى المعلومات اللازمة لاتّخاذ القرارات، و أن أهدافهاهي أهداف عامة وذات مجال واسع وذلك من أجل تلبية حاجة العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين وتتمثل هذه الأهداف فيمايلي:[١]

أ- تقديم المعلومات لاتّخاذ القرارات

ب-تقديم المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية:

ج- تقديم معلومات عن موارد الشركة و الالتزامات تجاه هذه الموارد

د- تقديم معلومات عن أداء الشركة والقدرة الكسبية له

هـ-أهداف أخرى حيث تقدم التقارير الماليّة معلومات تتيح للمديرين بالشركة اتّخاذ القرارات التي في صالح الملاك .

**٣-٣- أنواع التقارير الماليّة :**

أ- القوائم الماليّة.

ب-تقرير المراجع الخارجي.

ج- تقرير مجلس الإدارة.

**أ- القوائم الماليّة:**

القوائم الماليّة تمثل الجزء المحوري للتقارير الماليّة، وتمثل القوائم الماليّة الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبيّة للأطراف الخارجية.

**أولاً- تعرف القوائم الماليّة:**

تعرّف بأنها [٢]: هي تلك القوائم التي يتم إعدادها بصورة دورية ومنتظمة وتوفر الحد الأدنى من المعلومات المحاسبيّة اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة الماليّة وتتمثل هذه القوائم في( قائمة الدخل وقائمة المركز المالي و قائمة التغير في حقوق المساهمين وقائمة التدفق النقدي) ، وهناك قوائم إضافية هي القوائم المعدلة لمقابلة التغير في مستويات الأسعار و القوائم الماليّة الموحدة.

[1] -Ojectives of Financial Reporting by Business Enterprises,SFAC NO.1.FASB. Noveber 1978.

[٢] -- صالح عبد الرحمن محمود ، انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد و الأعمال ، المجلد ١٨ ، العدد ٢ ، السعودية ، ٢٠٠٤

**كما تعرّف أيضاً**[1] أنها مخرجات النظام المحاسبي، وتتكون من الميزانية العمومية، والتي تظهر المركز المالي للشركة ، وقائمة الدخل والتي تظهر نتائج أعمال الشركة للفترة الماليّة ، وقائمة التدفقات النقدية والتي تظهر المصادر والاستخدامات النقدية للعمليات التشغيليه والاستثمارية والتمويليه للفترة الماليّة.

**ثانياً – أهداف القوائم الماليّة:**

تمثل القوائم الماليّة الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية ، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبيّة على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الشركة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفاد منها في اتّخاذ القرارات المختلفة .

ويتحدد الهدف العام للقوائم الماليّة من خلال الهدف العام للمحاسبة وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والمفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة (مباشرة أو غير مباشرة) بالشركة الاقتصادية بهدف اتّخاذ القرارات المختلفة في ضوئها ، وذلك من خلال[2] :

١. تحديد المركز المالي للشركة في لحظة زمنية تتمثل في نهاية الفترة الماليّة.
٢. تقديم معلومات حول أداء الشركة من خلال تحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة .
٣. تقديم معلومات حول التغير في المركز المالي للوحدة الاقتصادية.
٤. تحدد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاقتصادية في الشركة

[1] Donald E.; Jerry J. Weygandt; and Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, Tenth edition,2001 , pp. 68.

[2]Abbas, AliMizo, Graham J.Holt,International Financial Reporting Standards ,Workbook and guide, John Wiley&Sons,Inc,2006,pp.7

**ثالثاً– أنواع القوائم الماليّة.**

وهي تشمل مجموعة القوائم الماليّة التي يجب أن يقوم النظام المحاسبي بإعدادها في نهاية الفترة الماليّة ، فهي تعتبر إلزامية ، وتشمل كلاً من[١] :

١– قائمة المركز المالي .

٢– قائمة الدخل

٣– قائمة التدفقات النقدية .

٤–قائمة التغير في حقوق المساهين.

**١ – قائمة المركز المالي .**

تمثل قائمة المركز المالي أحد القوائم الماليّة الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية إلى جانب قائمة الدخل ، حيث يتم من خلالها عرض كافة ممتلكات الشركة الاقتصادية وكافة التزاماتها في لحظة زمنية معينة (غالباً ما تكون نهاية الفترة الماليّة في ١٢/٣١ من كل سنة) .

وتعرف أيضاً[٢] بأنها بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة محددة، و كما أنه تعكس الوضع المالي للشركة بما يتفق مع المبادئ المحاسبيّة التي تم إعداد القوائم الماليّة على أساسها.

**١– بعض عيوب قائمة المركز المالي[٣]**

١– لا تعكس الأوضاع الماليّة خلال السنة الماليّة، وبالتالي لا تبين تطورات الأحداث خلال الفترة الماليّة مثال( قيام أحد الزبائن بالحصول على مبيعات آجلة كبيرة لفترة تنتهي قبل نهاية السنة).

٢– قد يتزامن وقت إعداد قائمة المركز المالي بشكل دوري مع الوقت الذي يكون فيه نشاط الشركة في حده الأدنى، وبالتالي لا تعكس النشاط الطبيعي للعمل في الشركة مثال ( شركات إنتاج الألبسة) حيث تكون عمليات البيع والشراء في الربع الثاني والثالث من السنة المالية أكبر منها في الربع الأخير من السنة المالية).

٣– يتم إعداد القائمة الماليّة على أساس تاريخي وتظهر بعض بنود قائمة المركز المالي بقيمتها التاريخية التي تمثل تكلفة الحصول عليها، بينما لا تعبر عن القيمة الحالية للأصل.

---

[1] - Robert C.Higgins, Analysis for financial management, Mc. Craw-Hill education, London ,2003, p57.

[٢] - حماد، طارق، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سبق ذكره , ص١٧٧

[٣] حطاب، سامي ، الاستثمار بالأسهم ، هيئة الأوراق المالية والسلع، الإمارات العربية المتحدة، ٢٠٠٦ ص ١٠

٤- تتأثر بعض بنود قائمة المركز المالي بالأساليب المحاسبيّة مثل استهلاك الموجودات الثابتة، مما يؤدي إلى اختلاف قيمتها الواردة في قائمة المركز المالي عن قيمتها في السوق.

٥- يدخل عنصر التقدير في تحديد بعض القيم، مثل تقدير حجم الديون المشكوك في تحصيلها.

٦- تتأثر قائمة المركز المالي بالقرارات الإداريّة مثل تجميل الميزانية في نهاية العام.

**٢ - قائمة الدخل:**

تمثل قائمة الدخل أحد القوائم الماليّة الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية ، حيث يتم من خلالها توضيح كافة العمليات المتعلقة بالأنشطة التي قامت بها الشركة الاقتصادية خلال الفترة الماليّة وصولاً إلى تحديد نتيجة تلك العمليات والأنشطة (من ربح أو خسارة) .

وعليه فإن الهدف الأساسي لإعداد قائمة الدخل يكمن في تحديد كيفية الوصول إلى صافي نتيجة نشاط وحدة الاقتصادية (من ربح أو خسارة)، و من خلال عرض البيانات التي تتأثر وتؤثر في نتيجة النشاط ، حيث يتم من خلالها تلخيص الحسابات الختامية (حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر) وعرضها بصورة يمكن أن تحقق الفائدة لمستخدميها بعيداً عن التفصيلات المحاسبيّة للدائنية والمديونية التي تكون عليها بنود تلك الحسابات.

**أ- أهميّة قائمة الدخل:**

تأني أهميّة قائمة الدخل من خلال[١] :

١. الإفصاح عن نتيجة النشاط الذي قامت به الشركة الاقتصادية خلال الفترة الماليّة (سواء كان النشاط جارياً أو عرضياً) والبنود التي تؤثر في عملية تحديده.
٢. تتيح القائمة إمكانية حذف أو إلغاء بنود غير ذات أهميّة لمستخدمي القائمة ، أي يمكن الإيجاز أو التفصيل حسب الغرض والاستخدام.
٣. لا تتطلّب من مستخدميها الإلمام بالنواحي الفنية في المحاسبة وقواعد القيد والترحيل لحساب الأستاذ، بعكس حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر فهما حسابان فنيان يتطلبان الإلمام بقواعد التسجيل والترحيل حتى يمكن فهم دلالة البيانات التي تظهر بهما.
٤. المساعدة في إجراء عملية التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين العديد من البنود التي تحتويها وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من قبل المحلل المالي.

---

[١]- زياد الهاشم ، التحليل المالي، وحدة الحدباء للنشر، كلية الحدباء –جامعة الموصل - العراق، ٢٠٠٥ ،ص ١٠٠- ١٢٠

**٣- قائمة التدفقات النقدية .**

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الماليّة الأمريكي في تشرين الأولى من عام ١٩٨٧ المعيار رقم (٩٥) تحت اسم قائمة التدفق النقدي، و تلي ذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصدرت في عام ١٩٩٢ المعيار رقم (٧) المعدل باسم قائمة التدفقات النقدية.

و إن الهدف الأساسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل النقدية عن طريق توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة الماليّة، فقائمة التدفقات النقدية توضح الآثار النقدية لعمليات التشغيل الجارية والعمليات الاستثمارية والتمويلية خلال الفترة ، كذلك صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة ومن ثم كيفية استخدام تلك النقدية خلالها[١] ، وتنبع أهميّة قائمة التدفق النقدي من دورها في توفير معلومات لا تظهر في أي من قائمة الدخل والميزانية العمومية، لذا تعتبر هذه القائمة بمثابة صلة الوصل بين هاتين القائمتين ، كما أنها أكثر ملاءمة منهما لتحديد نقاط القوة والضعف في نشاط الشركة بما تحتويه من معلومات وما يمكن اشتقاقه منها من مؤشرات كمية فعالة لتقييم مدى كفاءة السياسات التي تتبناها الإدارة في مجال التمويل والاستثمار، وإمكانية التنبؤ المستقبلي في التوسع .

**أ- مهام قائمة التدفق النقدي :**

اتضح من العرض السابق أنّ قائمة التدفق النقدي هي قائمة سنوية تعد استناداً إلى الأساس النقدي، وخلاصتها إظهار التغير في النقود بين أول المدة وآخرها.

هذا وإن الأهداف الرئيسية لهذه القائمة هي التالية [٢]:

١- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وذلك استناداً إلى التغيرات السابقة في حركة النقد في الشركة

٢- تقييم قرارات الإدارة، فإذا كانت القرارات الاستثمارية لإدارة الشركة حكيمة فستزدهر أنشطتها ( ومن ثم رصدها النقدية)، أما في الحالة المعاكسة فستعاني من عدة اختلالات ، وتظهر القائمة نتائج النشاط الاستثماري في الأصول الثابتة ، وتقدم للمستثمرين والمقرضين معلومات عن التدفقات النقدية للحكم على صوابية القرار الاستثماري.

٣- تحديد قدرة الشركة على دفع عائدات الأسهم وخدمات الدين في مواعيدها.

٤- إظهار العلاقة بين صافي الدخل والنقدية في الشركة ، فمن الطبيعي أن يسيرا في اتجاه واحد كما قد يختلفان في الاتجاه أيضاً.

---

[1] - Wild, J.J.; Subramanian, K.R.; Halsey, R .F. Financial Statement Analysis , 8th Ed . New York: McGraw - Hill Companies, Inc., 2003,p 384

[2] - Charles T. Horangren, Walter T. Harrison , JR. Accounting Prentice, Hall Engleewood Cliffs New Jersey,1993,pp.808-809.

**ب-أهم الأغراض التي تخدمها قائمة التدفقات النقدية ما يلي :**

**١ - تقييم جودة أو نوعية أرباح الشركة:**

إن ربحية الشركة هي محصلة لمختلف السياسات التي تتخذها الإدارة ، وتعبر عن مدى الكفاءة التي تتخذ فيها الشركة قراراتها التشغيلية والاستثمارية ، وتقيس نسب الربحية كفاءة الشركة في استغلال مواردها بشكل أمثل لتحقيق الأرباح، وهي تقدم معلومات يمكن بواسطتها التمييز بين صافي الدخل الذي يتم تحديده بموجب أساس الاستحقاق وصافي التدفق النقدي الذي يتم تحديده بموجب الأساس النقدي. وعلى هذا الأساس فإن تحقيق الشركة لرقم مرتفع من صافي الدخل لا يعني بالضرورة أنها حققت تدفقاً نقدياً مرتفعاً والعكس بالعكس. في حين كلما ارتفع صافي التدفق النقدي التشغيلي الموجب الذي تحققه الشركة خلال العام كلما ارتفعت نوعية أو جودة أرباح الشركة والعكس بالعكس، وتمثل نسب الربحية مجال اهتمام المستثمرين والإدارة والمقرضين، فالمستثمرون يتطلعون إلى الفرص المربحة لتوجيه أموالهم إليها، والإدارة تستطيع التحقق من نجاح سياساتها التشغيلية، والمقرضون يشعرون بالأمان عند إقراض أموالهم إلى شركات تحقق أرباحاً وقادرة على دفع التزاماتها وفوائد ديونها[١].

**٢ -تقييم السيولة**

تعرف السيولة بأنها قدرة الشركة على تحويل أصولها إلى نقدية حتى تتمكن من سداد التزاماتها المتداولة عند استحقاقها ، وتقوم نسب السيولة بربط الأصول المتداولة بالمطلوبات المتداولة لمعرفة الوضع المالي للشركة في الفترة قصيرة الأجل، وترتبط قوة أو ضعف سيولة الشركة بمدى توفر صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية ، فإذا كان صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية موجباً فهذا يعني أن هناك فائضاً نقدياً يمكن لإدارة الشركة أن تستخدمه إما في توسيع الأنشطة الاستثمارية أو في تسديد الديون طويلة الأجل . أما إذا كان سالباً فهذا يعني أن على الشركة أن تبحث عن مصادر لتمويل العجز وذلك إما ببيع جزء من استثماراتها أو بالتمويل طويل الأجل. [٢]

**ج- الاستخدام الداخلي والخارجي لقائمة التدفقات النقدية :**

تعتبر قائمة التدفقات النقدية مفيدة داخلياً للإدارة ومفيدة خارجياً للمستثمرين والدائنين ، تستخدم الإدارة هذه القائمة لتقييم السيولة ، وتقرير سياسة توزيع الأرباح ، وتقييم أثار القرارات الرئيسية المنطوية على استثمار وتمويل ، وبمعنى آخر قد تستخدم الإدارة هذه القائمة لتقرير ما إذا كانت هناك حاجه

---

[1]- Needles, B.E., and Powers, M. ,Financial Accounting, 8th Ed. New York: Houghton Mifflin ,2004

[2] - Schroeder,R.G.; Clark, M.W.; Cathay, J.M.(2001). Accounting Theory and Analysis, **Text Cases and Readings**. New Jersey: Wileyp156

لتمويل قصير الأجل لسداد الخصوم المتداولة ، ولزيادة أو تخفيض توزيعات الأرباح ، والتخطيط لاحتياجات الاستثمار والتمويل [١].

كما يجد المستثمرون والدائنون هذه القائمة مفيدة في تقييم مقدرة الشركة على إدارة النقدية وتحقيق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل ، وسداد ديونها ، وإجراء توزيعات للأرباح وسداد الفوائد ، وتقدير مدى حاجتها لتمويل إضافي ، كما يمكنهم أيضا استخدام القائمة من شرح الاختلاف بين صافى الربح من واقع قائمة الدخل وصافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، وبالإضافة إلى ذلك فان القائمة تبين الأثر النقدي وغير النقدي لأنشطة الاستثمار والتمويل خلال الفترة المحاسبيّة .

**٤- قائمة التغير في حقوق المساهمين**

يجب على الشركة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق المساهمين وتوضح في صلبها مايلي: ([٢])

١- صافي الربح أو الخسارة عن الفترة.

٢- بنود الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر و التي تم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية وفق نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) المعدل ، و مجموع هذه البنود.

٣- إجمالي البنود الناتجة من ١و٢ أعلاه موضحاً به بصورة مباشرة منفصلة نصيب مساهمي الشركة الأم ونصيب الأقلية.

٤- لكل بند من بنود حقوق الملكية يتم إثبات التغيرات في السياسات المحاسبيّة وتصحيح الأخطاء .

**ب- تقرير المراجع الخارجي :**

لا يعتبر تقرير المراجع مكاناً للإفصاح لكنه يؤدي دوره من النواحي التالية:

١- يبين الآثار الناتجة من استخدام السياسات المحاسبيّة المختلفة.

٢- يبين الأثر من التغير في السياسات المحاسبيّة.

٣- اختلافات الرأي بين الإدارة والمراجع حول الطرق المتبعة.

**ج- تقرير مجلس الإدارة**

يمكن أن يعرض تقرير مجلس الإدارة أنواع مفيدة من المعلومات منها:

١- الأحداث غير مالية والتي تؤثر على أعمال الشركة.

٢- التوقعات الخاصة بالظروف المحيطة بالشركة ودورها فيها.

٣- خطط النمو والتغيرات في العمليات في الفترة أو الفترات التالية.

٤- المقدار المتوقع للنفقات الرأسمالية، والجهود المبذولة في البحوث الجارية.

---

[1] Needles, Belverd E. Jr., Anderson, Henry R., Caldwell, James C. and Mills, Sherru K. Principles of Accounting. Sixth Edition. Houhgton Mifflin Company. Boston, 1996 p123

[٢] - لطفي أمين السيد أحمد ، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبيّة، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧ ص ١٤٥

**٣-٤- مستخدمو المعلومات المحاسبيّة**

تتعدد الأطراف أو الفئات التي يهمها الحصول على المعلومات المحاسبيّة بشأن نتائج توظيف الأموال في مختلف المشروعات، ويمكن تحديد هذه الفئات واحتياجاتها كالتالي:

**١- مستخدمو المعلومات المحاسبيّة من داخل الشركة:**

هم جميع المستويات الإداريّة داخل الشركة، حيث تساعدهم هذه المعلومات في اتّخاذ القرارات الاقتصادية الهامة، التي تؤثر على ربحية الشركة والتطوير، و الإداره الأمثل للموارد وغيره من هذه الأمور، وكذلك معرفة مدى حاجة الشركة للسيولة، وتحديد المبالغ التي توزع على المساهمين، و إمكانية التوسع في النشاط ورسم السياسة المستقبلية للشركة، وكذلك معرفة الإدارة ما إذا كانت الشركة حققت الربح المنشود وغيره من الأمور الداخلية ، وتعتبر إدارة الرقابة الداخلية في الشركة مستخدم هام للمعلومات المحاسبية من أجل الرقابة اللاحقة والسابقة، وتتصف هذه البيانات بأنها تحليلية و في غاية السرية وموسعه بشكل أكبر من حيث التفصيل وتساعد إدارة الشركة في اتّخاذ القرار السليم على ضوئها ، إذاً هي للاستخدام الداخلي في الشركة و لا يجب أن تقع في أيدي المنافسين لان لها تأثير كبير على نشاط وسياسة الشركة.

**٢- مستخدمو المعلومات المحاسبيّة من خارج الشركة:**

هم جميع الأطراف التي تستفيد من هذه المعلومات أو التقارير الماليّة التي تصدرها الشركة أو الشركة وتحدد العلاقة أو طريقة التعامل مع الشركة

وينقسم المستخدمون من خارج الشركة الى تسعة فئات وهم[١] :

أ- **أصحاب الشركة:** وهؤلاء يستخدمونها في التعرف على مدى نجاح أعمالهم وقياس كفاءة الاداره في استخدام وحماية أموالهم بالإضافة لتقرير ما إذا كانوا يريدون خفض أو رفع أو إبقاء استثماراتهم في الشركة.

ب- **المقرضون** : وهم الذين قدموا قروضاً، أو يدرسون تقديم قروض للشركة وهؤلاء يهتمون بالقوائم الماليّة للشركة لاتّخاذ القرار في حالة أنّهم يقدمون القروض أو يمتنعون عن تقديمها، أو لا يمكن أن يقدموا قرض للشركة إذا لم تتولد لديهم القناعة التامة بأن الشركة قادرة على الوفاء بالقروض وفي وقت استحقاقها بناء على هذه البيانات.

ج- **المستثمرون المحتملون** : وهم المستثمرون المتوقعون الذين يفكرون في استثمار أموالهم في الشركة وذلك عن طريق شراء أسهم مثلا في الشركة وهؤلاء يحتاجون معرفة العائد على استثمارهم ومدى كفاءة إدارة الشركة أيضاً.

[١] محمد شريف توفيق ، مقدمة المحاسبة المالية الجزء الأول، شركة الاستاذ للتصميمات الهندسية وخدمات الكمبيوتر، مصر ٢٠٠٢ ،ص ٤٦- ٤٨

**د- الموردون:** يستفيد الموردون من هذه البيانات في اتّخاذ القرارات المتعلقة بتوريد مواد للشركة مثلا ومدى مقدرة الشركة على سداد قيمتها وذلك عندما تكون بالأجل.

**هـ-الجهات الحكوميّة:** تتابع الأجهزة الحكوميّة نشاطات الوحدات لأغراض متابعة تحقيقها لخطط التنمية الاقتصادّية والاجتماعيّة ، ومن ثمّ اتّخاذ قرارات منح الدعم والإعانات وفرض الضرائب والتشريعات الشركة ، وأخيراً مراقبة المحافظة على الموارد المتاحة وتقيّيم أثر السياسات الماليّة والنقديّة التي تنتهجها على النشاط الاقتصاديّ.

**و- سوق المال والاتّحادات التجاريّة والعماليّة والخبراء والمستشارون والمحلّلون الماليّون والاقتصاديّون :**كل هؤلاء يحتاجون إلى معلوماتٍ بشأن نشاطات الوحدات الاقتصاديّة تكون ضروريّة لانجاز مهام كٍّل منهم ، مثل تسجيل الشركات في سوق المال وتبادل أوراقها الماليّة واتّخاذ قرارات التخطيط وتقيّيم الأداء والاستثمار.

ز- **الزبائن:** تفيدهم المعلومات في اتّخاذ القرار في الاستمرار في التّعامل مع الشركة و تزويدهم بما يحتاجونه من بضائع أو خدمات لأن أيّ تأثّر أو تدهور في المركز المالي للشركة يجعل الزبائن يبحثون عن مورد آخر محتمل لضمان استمرار إمدادهم بالمنتجات المطلوبة.

ح- **العاملون في الشركة** : ينصب اهتمام العاملين في الشركة على استمرار وظائفهم والذي لن يتحقّق إلاّ في شركةٍ ناجحة ولذلك فإّن ما يعنيهم هو ضمان استمرار الشركة ممّا يضمن ضمان مستقبلهم الوظيفيّ ودليلهم في ذلك بيانات الشركة.

***ي - الجمهور العام:*** تؤثّر الشركات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلاً قد تقدم الشركة مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد المعلومات المحاسبيّة الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة الشركة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

يرى الباحث أن كل مستفيد من المعلومات المحاسبية سوف يقوم باستخدامها، وأن أكثر الفئات استخداماً للمعلومات المحاسبية هم إدارة الشركة، والجهات حكومية، والمستثمرين المحتملون، والمقرضون ، لأن هذه المعلومات يتم الاعتماد عليها بشكل أساسي عند أي قرار اقتصادي.

# الفصل الثالث :

# تقييم الأداء الاستراتيجي في الشركات.

# الفصل الثالث

# تقيّيم الأداء الاستراتيجي في الشركات

**تمهيد:**

في عصر العولمة والانفتاح الاقتصادي أصبحت المنافسة بين الشركات شديدة ، وأصبح من الضروريّ قيام الشركات بتقيّيم أدائها بشكل مناسب من أجل التأكد من تحقيق أهدافها بالشكل الذي يسهم في المحافظة على الميّزة التنافسيّة للشركة .

وفي أنظمة التقييم التقليدية كان يتم الاعتماد على التقيّيم المالي للأداء، من خلال مقارنة نتائجها مع نتائج الشركات المماثلة التي تعمل في نفس النشاط، حيث يتم قياس الربحية من خلال القوائم الماليّة التي تعدها الشركة عن الفترات الماليّة وتحليل هذه القوائم واستخراج النسب الماليّة لتقييم أداء الشركة وإدارتها في استخدام الموارد الماليّة المتاحة، إلا أن التطورات الاقتصادية الكبيرة وامتلاك الشركات الموارد الكثيرة أصبح هناك ضرورة ملحة للنظر في أنظمة التقييم التقليدية التي لا تراعي الأصول غير ملموسة وجودة السلع والخدمات و امتلاك الشركة الموظفين المهرة، كفاءة العمليات التشغيلية، ولاء الزبائن ، الحاجة إلى التطور والتحسين ، حيث إنّ الأنظمة الماليّة التقليدية لقياس الأداء لا تستطيع قياس هذه الأحداث والتعبير عنها من خلال القوائم الماليّة.

إن الاستمرار في تقييم أداء الشركة على أساس مالي قد يستمر في النجاح لمدة سنة أو أكثر لكن هذا النجاح لن يستمر إلى المدى الطويل بسبب إهمال جوانب مهمة في تقييم أداء الشركة مثل وضع زبائن الشركة.

وفي ضوء الاعتبارات السابقة فقد تمّ تطوير نموذج جديد لتقييم الأداء الاستراتيجي, يأخذ كلاً من البعد المالي والبعد غير المالي لتقيّيم الأداء الاستراتيجي بحيث يتم تقييم الأداء من خلال هذين البعدين، وأطلق على هذا النموذج بـ (Balanced scorecard ) بطاقة الأداء المتوازن ، ثمّ طوّر هذا النموذج وأطلق عليه الخرائط الاستراتيجية ، لذا سيتم تسليط الضوء في هذا الفصل على المواضيع التالية :

١. طبيعة تقييم الأداء الاستراتيجي
٢. مؤشرات تقييم الأداء
٣. بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء الاستراتيجي
٤. الخرائط الاستراتيجية كأداة لتقييم الأداء الاستراتيجي
٥. دور المعلومات في تقييم الأداء الاستراتيجي

## المبحث الأول: طبيعة تقييم الأداء الاستراتيجي

**تمهيد :**

أصبح من المهم في الاقتصاد العالميّ التنافسيّ فهم الكيفية التي يتّم بها خلق القيمة في الشركات، وقد أدركت الإدارة الحاجة إلى مستوى أعلى من التركيز على الزبون، و فهم أوضح للعمليات الأساسية في الشركة ، وتحفيز الموظفين وضمان التزماتهم، والتغيير بصورة مستمرة، بالإضافة إلى تنفيذ استراتيجيّة فعالة تؤدي إلى شفافية في قياس الأداء وتحديد محركات القيمة.

وتتّجه الشركات إلى دعم المؤشّرات الماليّة التقليديّة بتكوين نظم قياس ومؤشرات أداء حاكمة تساعد الإدارة في تقييم أدائها على المستوى الاستراتيجي، ولأن المؤشّرات الماليّة تعالج الأداء الماضي والحالي، فقد اتجهت الشركات إلى تطوير وابتكار نظم ومؤشرات أداء تتوجه للمستقبل وتأخذ في الاعتبار الزبائن والعمليات التشغيلية والحاجة إلى الابتكار والتحسين المستمر، بما يوفر مدخلاً أكثر متوازن وتقارير وتفسيرات أفضل لأداء الشركة، وتستطيع الشركة من خلالها التوصل إلى تقييم الأداء الاستراتيجي وبالتالي الوقوف على نقاط الضعف والقوة في أدائها والفرص والتحديات التي تواجهها في السوق ، من أجل اتّخاذ قرارات استراتيجية تسهم في تحقيق مزايا تنافسية مستدامة.

فكان لا بدّ من التركيز في هذا المبحث على النظرة التاريخية لتقييم الأداء الاستراتيجي، مفهوم الأداء الاستراتيجي وأهميته، وأهدافه .

### ١-١ مفهوم الأداء الاستراتيجي وأهميته :

تناقش هذه الفقرة ماهية الأداء الاستراتيجي وأهميته في الفكر الاستراتيجي وفق المحاور الآتية:

#### ١-١-١ مفهوم الأداء الاستراتيجي:

عرّف (Zammuto) [١] الأداء الاستراتيجي على أنه الأداء الذي تمثله المؤشّرات التي تساعد على تقييم نوعية تكيف الشركة وتظهر جوانبه من خلال أدائها وفاعليتها.

ولقد أشار ( Glunk & Wilderom) [١] إلى أنّ الأداء الاستراتيجي هو أكثر من كونه أداء مالي موجه نحو المخرجات بل أنه منظور أوسع، مع مؤشرات أداء غير مالية أصبح موضوع مناقشة بين المهتمين بالإدارة الاستراتيجية أنه يشمل:

[1] Zommuta , R.F. , " Assessing Organizational Effectiveness: Systems Change Adoption and Strategy " , Suny – Albany Press , Albany , Ny , 1982 .p. *437*

أ- الأداء التشغيلي الذي يفترض مؤشّرات أداء تشغيلية من خلال حصة السوق، وتقديم منتج جديد، فضلاً عن مؤشّرات متعلقة بالقيمة للزبائن، والابتكار، وتحسين العملية.

ب- الأداء الاجتماعي / رضا الجمهور المنتفعين:

أي الأداء الذي يأخذ في الحسبان رضا الجمهور من عاملين وموردين وزبائن، وينظر إليه على أنه جزء متمم للأداء الاستراتيجي.

ولقد أشار ( Daft) [٢] إلى أنّه يمكن النظر إلى الأداء الاستراتيجي باعتماد مؤشرين الأول :مستوى التركيز سواء كان داخلياً ( الأداء الداخلي ) أو خارجياً (علاقة الشركة ببيئتها ). والثاني: هو الهيكل وما إذا كان مستقراً أو مرناً.

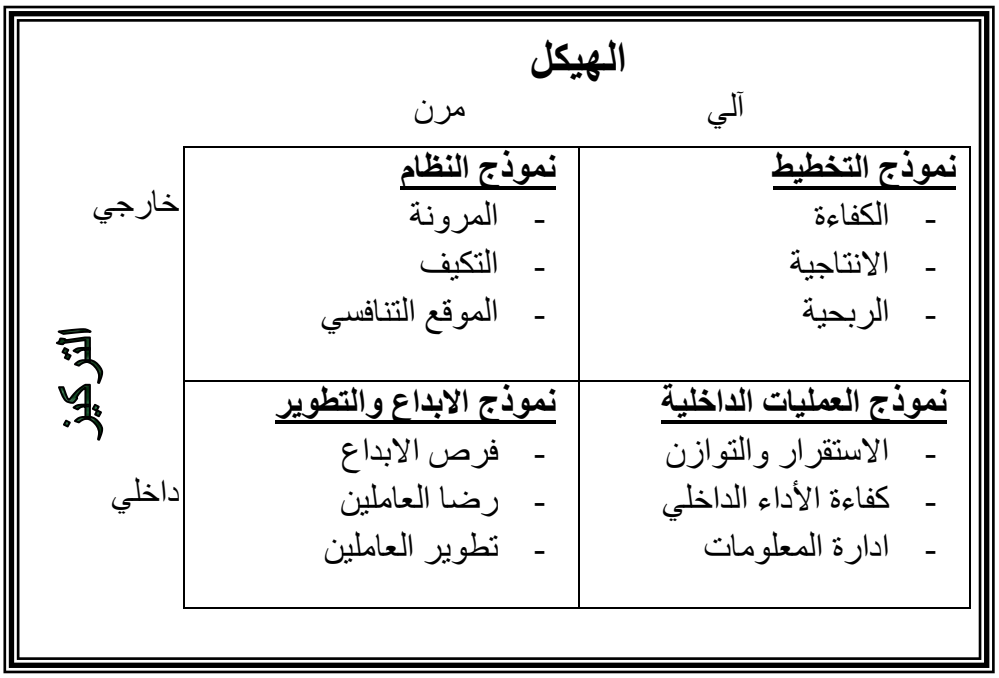
إنّ توحيد المؤشرين معاً يعرض أربعة نماذج للأداء وهذا ما يعكسه الشكل (١) إذ يركّز نموذج النظام على المرونة والتكيف والموقع التنافسي، أما نموذج التخطيط ( الأهداف الرشيدة ) فيركّز على الانتاجية والكفاءة والربحية ( المخرجات)، بينما يركّز نموذج الإبداع والتطوير على دعم الابداع وتهيئة مناخ ملائم للتحسين، وأخيراً يركز نموذج العمليات الداخلية على مؤشرات المحافظة على توازن العمليات الداخلية والمركز التنافسي الحالي، وتمثل النماذج الاربعة قيماً متعارضة اذ تحدد الشركة المدخل الملائم في ضوء ملاءمته لقدراتها ومتغيرات الموقف، إذ تميل الشركات الحديثة للتركيز على الإبداع والمرونة في اكتساب الموارد وهي أقل اهتماماً بمؤشّرات الكفاءة والانتاجيّة بينما تميل الشركات الأكثر نضجاً إلى اعتماد نماذج التخطيط والعمليّات لضمان الربحيّة والتوازن في بيئة الأعمال.

---

[1] Glunke , Ursula & Wilderom , Celestep. M. , " Organizational Effectiveness: Corporate Performance , Why and How Two Research Traditions Need to Be Merged ? " , 2000 , p 14 .Available Form www.sbtdc.org.p34

[2] Daft, Richard L., "Organization Theory and Design, 7th ed.", South – Western College, U.S.A. , 2001. *102-104*

**الشكل رقم (١) مدخل القيم التنافسية**




المصدر [١]

وباعتماد فلسفة بطاقة الأداء المتوازن فالأداء الاستراتيجي هو الدالة الكليّة للأداء الماليّ والتشغيليّ ومعدّل الإبداع والتعلّم ورضا الزبون وذلك من خلال السعي إلى ترجمة رؤيا الشركة ورسالتها إلى أهداف استراتيجيّة ومن ثمّ ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف تشغيليّة على مستوى الأعمال ثّم المستوى الوظيفي لخلق التكامل في القيم المضافة، وعلى وفق ذلك إنّ الأداء الاسترتيجي يتضمّن المحاور الآتية[٢]

- تحسين وخلق القيمة.
- تحسين منفعة المساهمين بمنظورٍ مالي.
- التفوق بالعمليّات بمنظور تشغيليّ (الكفاءة الانتاجيّة ).

وبذلك فإنّ هذه الفلسفة تنظر إلى الأداء الاستراتيجي من خلال ربط الأهداف الاستراتيجيّة بالأهداف الماليّة.

ولقد احتّل موضوع الأداء الاستراتيجيّ في الفكر التنظيميّ أهميّةً حاسمة لاعتبارات تتعّلق بما يأتي[٣]:

---

[1] Daft, Richard L., "Organization Theory and Design, 7th ed.", South – Western College, U.S.A. , 2001,PP.102.
[2] Kaplan , R. & Norton , D. , The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance , " Harvard Business Review " , (January – February) , 1992.p72
[3] Brown, D.M & Laverick, S., "Measuring Corporate Performance , Long Range Planning" , 1994.p 89

أ- كونه محوراً مركزيّاً لتخمين نجاح وفشل الشركات في قراراتها وخططها الاستراتيجيّة، ولعدم توافق المعايّير التي يمكنها تفسير كل جوانب أداء الشركة.

ب- تواجه دراسة الأداء وقياسه تحّديات عديدة لاسيما في المواضيع الاستراتيجيّة التي توضّح تباين المفهوم ومؤشّرات القياس وفق اختلاف أهداف الشركات وطبيعتها واختلاف أهداف الأطراف المتعلقة بها، ممّا يستلزم تحديد ماهيّة المؤشّرات المناسبة التي يمكن استعمالها في قياس الأداء ومصدر المعلومات المعتمدة في القياس وكيفيّة دمج مؤشّرات مختلفة لتقديم صورة واقعيّة عن الشركة.

يستخلص الباحث انطلاقاً ممّا ورد أنّ الأداء الاستراتيجي هو الأداء الذي يحقّق بناءً معرفي تراكمي وشامل، يعكس مستوى نجاح الشركة وقدرتها على التكيف مع البيئة الخارجيّة والنمو والاستمرار، وتمثّله مؤشّرات ومعايّير أداء مشتقّة من رؤيا الشركة وأهدافها الاستراتيجّية وبرامجها المتّنوعة على مستوى تنفيذ السياسات.

**١-١-٢ أهميّة الأداء الاستراتيجي:**

أكد ( Czepile )[١] إلى أنّ أهميّة الأداء الاستراتيّجي تتمحور بشكل عام حول قدرة الشركة في تخفيض كلف أنشطتها أو القيمة المقدرة للمشترين مقارنة بالمنافسين أو عندما يكون الأقبال على شراء منتجات الشركة بشكل أفضل من البدائل المنافسة.

لذلك إن معظم الشركات تهتم بأدائها الاستراتيجي، ولاسيما في ظل توافر سوق تنافسية واضحة الأبعاد والملامح، وهنا يتم التركيز على الأداء المستقبلي للشركات وقدرتها في تحقيق مزايا تنافسية لأنشطتها الأساسية والمتمثلة بالعمليات التشغيلية والتسويق والماليّة وأدارة الموارد البشرية والبحث والتطوير، ولذلك قالشركات تلجأ باستمرار لاختبار أهدافها واستراتيجياتها من خلال المتحقق من الأداء، وتسعى لتقليص الفجوة الاستراتيجية عند ظهورها من خلال زيادة كفاءة الأنشطة الإداريّة المختلفة وفاعليتها.

و الأداء الاستراتيجي يحظى باهتمام كبير ويكاد أن يمثل الظاهرة الشموليّة لمجمل فروع المعرفة وحقولها لكونه يعكس صواب التوجه الاستراتيجي للشركة واختباراً فعلياً وواقعياً لمصداقية المدخل الاستراتيجي المعتمد، كما أنّه يوضح أبعاد وحالات التكيف الاستراتيجي للشركة مع بيئتها، ولهذا فقد اتفق معظم الباحثين[٢] في مجال الإدارة الاستراتيجية على أن عمليات الإدارة الاستراتيجية تشتمل على ثلاث مراحل أساسية هي( صياغة الاستراتيجية، والتنفيذ الاستراتيجي، والرقابة الاستراتيجية)، وتتم هذه العمليّة الاخيرة

[1] Czepile , John A., "Competitive Marketing Strategy", Prentic Hall Englewood CL.FFS , 1992.p 40
[2] Ibid .p 41

من خلال الأداء الذي تعتمده الشركات كأسلوب محددً للتغذية العكسية وذلك بهدف إعادة النظر سواء بالاستراتيجيات أو الأهداف وأساليب الرقابة المستعملة.

**١-٢- مفهوم تقيّيم الأداء الاستراتيجي وأهميّته:**

يعدّ تقيّيم الأداء عنصراً أساسياً من عناصر العمليّة الإداريّة، إذ يساهم في تقديم البيانات والمعلومات التي تستخدم في قياس مدى تحقق أهداف الشركة، وبالتالي التعرف على اتجاهات الأداء السابقة واللاحقة لأنشطتها، وبما يمكنها من اتّخاذالقرارات اللازمة لتحديد مسيرتها وأهدافها الاستراتيجية.

لقد تطور مفهوم تقيّيم الأداء واتّسعت مجالات استعماله حتى أصبح أحد أهم العمليات الإداريّة والاستراتيجية التي تحظى باهتمام معظم الشركات والمنظرين.

ويقصد بتقيّيم الأداء الاستراتيجي بأنّه[١] أحد مراحل الإدارة الاستراتيجية التي يحاول المديرون من خلالها ضمان التنفيذ للخيار الاستراتيجي والتأكّد من أنّ هذا الخيار يتفق مع أهداف الشركة. ورأى (, Mehrens & Lehman )[٢] بأنّه العمليّة التي تهتم بجمع المعلومات لغرض تحديد درجة تحقق الأهداف واتّخاذ القرارات اللازمة بشأنّها لمعالجة جوانب الضعف وتحقيق النمو السليم من خلال تعزيز جوانب القوة .

كما يعرّف[٣] تقيّيم الأداء الاستراتيجي بأنّه عملية التأكّد من أن الشركة تسعى إلى تنفيذ الاستراتيجيات التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف والغايات الكلية لها.

في حين نظر اليها (Hunger & Wheelem) [٤] بأنّها عملية مقارنة النتائج المتحققة مع النتائج المرغوب تحقيقها، وتوفير التغذية العكسية الضرورية للإدارة لتقيّيم النتائج واتّخاذ التعديلات اللازمة . ويمكن النظر إلى هذه العمليّة في صورة نموذج يتكون من خمس خطوات كما يصوره الشكل رقم (٢).

---

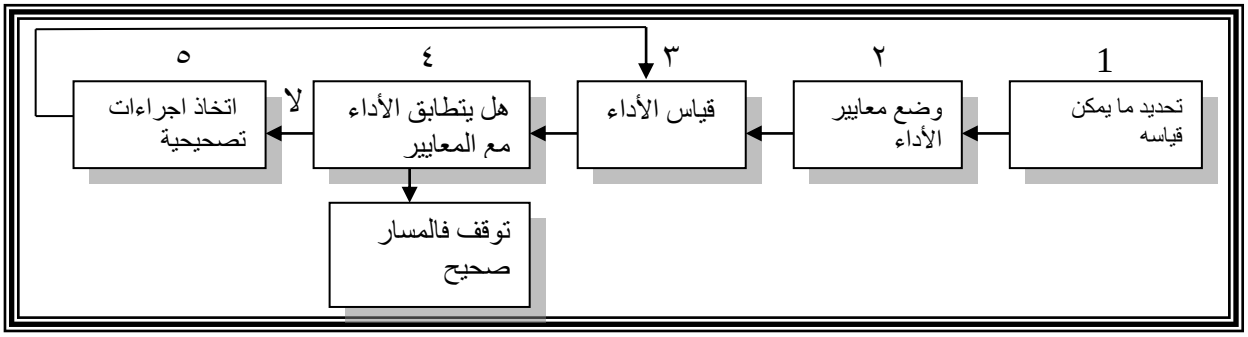
[1] Lawrence , R. and William , F. , Strategic Management and Business Policy , 3rd ed. , Mc Grow – Hill Co. , 1989. P 18

[2] Mehrens , W.A. , & Lehman , I.J. , Measurement and Evaluation in Education and Psychology , 3rd ed. , New York: Holt Rinehart and Winston , 1994. P 5

[3] Amaratunga , D. , Performance Measurement of Higher Education Facilities: The Balanced Scorecard Approach " (Research Foundation Paper Series) , 2000 .p 230

4 Hunger, David & Wheelem, Thomas,L.,Strategic Management, Addison Wesley Longman, 2000.p 230

**الشكل رقم (٢) عملية الرقابة والتقييم**




**المصدر**[١]

في حين عبر (Hill & pullen,) [١] بأنّها عملية ادارية شاملة تؤطر رحلة التحسين المستمر عن طريق التوكيد أنّ كل فرد يفهم موقع الشركة وحاجتها للنمو، لخلق قيمة مساهمة فاعلة .

وصاغت بعض الأدبيات هذا المفهوم ضمن اطار بُعدي الكفاءة والفاعلية كمعيار للقياس وربطها بطبيعة هدف عملية التقييم بوصفها دليلاً للنشاطات في الشركة إذ وصفها ( Mohd Isa ) [٢] بأنّها عملية قياس فاعلية وكفاءة شركات الأعمال و واحدة من الخطوات الأولية في عملية تحسين تقديم الخدمة، التي تتضمن اختيار وتحديد، وتطبيق مؤشرات الأداء التي تقيس هذه الفاعلية والكفاءة .

إنّ ما تم تأكيده بشكل واسع في ادب الإدارة الاستراتيجية الدور الاستراتيجي لأنظمة قياس وتقييم الأداء. فقدّ وضح ( Samuel )[٣] أنّ قياس أداء الشركة يشكل المرحلة الأولى من المراحل المترابطة لعملية الرقابة الاستراتيجية في الشركة وهي تشمل: قياس الأداء للشركة، مقارنة الأداء بالأهداف والمعايير، واتّخاذ الاجراء التصحيحي.

و لقد أوجز ( Hill & pullen ) [٤] أهميّة تقييم الأداء الاستراتيجي بالجوانب الآتية:

أ- يحقق اتجاهاً نظامياً لاستراتيجية الشركة.

ب- يعكس درجة المواءمة والانسجام بين أهداف الشركة واستراتيجيتها.

جـ - تحقيق الايرادات والارباح.

---

1 Hill , Jon , and Pullen , John , Implementation A Strategic Performance Management system . Measuring Strategic Performance , Part three , Mercor Media , Inc. , 2001 .p 1

2 Mohdi Isa , Zailan , The Development of Performance Measurement Framework in The Management of Public Office Building , 9th European Real Estate Society (ERES) / Cutting Edge Conference , 4-7 June , Glasgow , United Kingdom , 2002 , Available from www.tlog.Ith.se/ documents p 3

3 Samuel , C. , Certo & Perter , Paul , Strategic Management Concepts & Application , 3rd ed. , Richard Irwin , Inc. , 1994 .

4 Hill , Jon , and Pullen , John , Implementation A Strategic Performance Management system . Measuring Strategic Performance , Part three , Mercor Media , Inc. , 2001. P 3

د- تخصيص موارد الشركة بشكل كفوء .

كما أوضح مركز التطوير التكنولوجي للأعمال الصغيرة أن تقارير الأداء الاستراتيجي تساعد في الوصول إلى المكان الذي ينبغي الوصول إليه وهي كذلك تعمل على: [١]

أ - ان التكامل مع التخطيط الاستراتيجي للشركة .

ب- تعظيم أفضل ما تقوم به الشركة من اعمال

ج- كسر الروتين والاجراءات التقليدية غير الفاعلة.

د- خلق استراتيجيات دفع أجور مناسبة للعاملين.

هـ - التركيز على الأسبقيات وايجاد خطط العمل الحاضرة.

و- التحرك إلى أبعد من التخطيط باتجاه التفكير الاستراتيجي.

ز- جعل الشركة متميزة باكسابها ميزة تنافسية في الأمد البعيد.

وصاغت بعض الكتابات أهمية نظام تقييم الأداء الاستراتيجي كونه يحقق للمديرين أدوات ذات قيمة لفهم الأداء المناسب للشركة، ومساعدّتهم على تعزيز مايجب عمله في المستقبل، والتطبيق الصحيح لفكرة " لايكون بمقدورك ادارة مالاتستطيع قياسه" .

تناولت الاشكال (٣- أ ) (٣- ب) (٣-ج) تجسيداً لأهمية تقييم الأداء الاستراتيجي التي تأتي من أهمية المؤشّرات فهي[٢]

أ- تخبر الشركة عن أماكن الحاجة للتطوير.

ب- تساعد الشركة في وضع أسبقيات تخصيص الطاقات والموارد في المجالات المناسبة.

ج- تحفز الشركة نحو أن تكون بحالة أفضل نحو المثول في المقدمة.

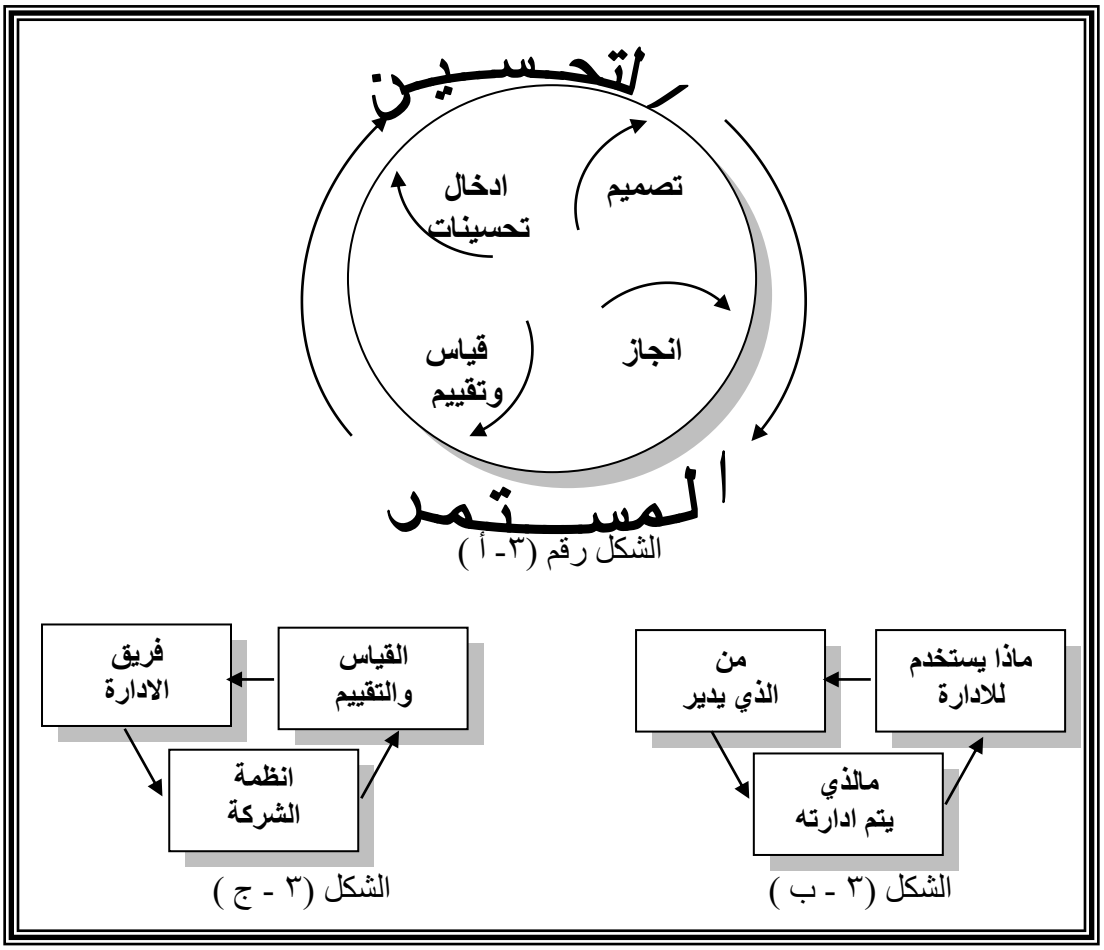
فالشكل (٣- أ ) يوضح أن أنظمة القياس والتقييم المصممة بشكل جيد، والتي ترتبط باستراتيجية شركات الأعمال توجه عملية التحسين المستمر للأداء. والشكل (٣- ب) فأنّه يعكس أن قياس الأداء هو نظام لدعم اتّخاذ القرارات الإداريّة، بينما الشكل (٣- ج) يشير إلى أن نظام الإدارة يتكون من ثلاث عناصر مترابطة مع بعضها البعض، وأن القياس والتقييم هو جزء طبيعي ومتكامل من العمليّة الإداريّة.

---

[1] Marr , B. , Neely , A. & Thomas , G. , Balanced Scorecard and Strategy Maps: How Intangibles Drive Corporate Performance at Shell International , London , Uk. , 2002.p 5

[2] < *www. sbtdc. Org*>

**الشكل رقم (٣) أهمية القياس والتقييم**




**المصدر**[١]

يستنتج الباحث في ضوء ما تقدم أنّ هناك تبايناً في توجهات الباحثين نحو التعبير عن ماهية مفهوم تقييم الأداء الاستراتيجي إلا أن هذا التباين لايصل إلى المضمون الأساسي الذي يتعلق بهذا المفهوم وهي في حدود الاختلافات الشكلية التي لاتتعارض في أركأنّها الاساسية حول المفهوم.

ويمكن توضح مفهوم تقييم الأداء الاستراتيجي بأنّه: العمليّة التي بموجبها تحدد المؤشّرات والمعايير لأجل تحديد ما إذا كان الأداء يلبي الحاجات والتوقعات، ولغرض تعقّب التقدم في التنفيذ الاستراتيجي، وتحديد نقاط القوة والضعف في الشركة وذلك في محاولة لتعزيز الأولى ومعالجة الثانية.

وما يميّز نظام تقييم الأداء الاستراتيجي عن غيره، هو أن مؤشّراته مشتقة من عملية صنع الاستراتيجية، وأنّها تدعم الأهداف الاستراتيجية، فهذا النظام يراقب الأداء بشكل كفوء مقابل الأهداف والغايات الموضوعة على مستوى الفرد والشركة، فضلاً عن كونه يحقق نظرة أكثر شمولية للأداء عن

[1] : <www.opm.gov/perform/articles>

طريق توحيد معلومات الشركة بأكملها في حسابات وتحليلات موضوعية، وعلى وفق ذلك يجب ان لاينظر إليه على أنّه آلية لتعيين الثواب والعقاب فقط، بل أنّه جاء ليعزز فهم العاملين لعمل الشركة الرئيسي، والتعهد بانجاز أهداف العمل الاساسية، فهو يحقق تغذية عكسية للتحسين المستمر لأداء الشركة.

وتوصل الباحث أنّه في الاقتصاديات المعاصرة يعتمد نجاح الشركة كثيراً على قابليتها على قياس وتقييم أولوياتها الاستراتيجية، وأن تطوير وتنفيذ نظام قياس وتقييم متكامل هو المرحلة الأخيرة للإدارة الاستراتيجية. وأنّ القياس هو النقطة الأساسية للتنفيذ والتقييم الاستراتيجي إذ لاتستطيع الشركة إدارة مالا تستطيع قياسه، بل تعدّ مرحلة التقييم الاستراتيجي من أهم المراحل الخاصة بعملية الإدارة الاسترتيجية، إذ إنّ كل الشركات هي في حالة مستمرة من التغيير، وذلك بحكم التغيّر المستمر في البيئة، وضمن إطار عملية التكيف فلابد من دراسة وتحليل واستيعاب الآثار الايجابية والسلبية لهذة المتغيرات، وعليه فان الإدارة تواجه مسألة جوهرية تتمثل في ضرورة تعديل خياراتها الاستراتيجية بصورة دائمة في أثناء تنفيذها. وأنّ الوسيله الفاعلة التي تزيد من قدرة الإدارة على القيام بهذا التعديل إنما تتمثل في استمرارية قيامها بعملية التقييم، فهذه العمليّة تعكس حالة تكيف الشركة مع بيئتها الداخلية والخارجية، وهي بمثابة اختبار لدرجة المواءمة للخطط والسياسات والبرامج والإجراءات.

**١-٣-أهداف تقييم الأداء الاستراتيجي:**

تسعى إدارة الشركة من خلال عملية تقييم الأداء الاستراتيجي إلى التوصل إلى مايلي: [١]

١. تحقيق الميزة التنافسية والاستمرارية في المستقبل والتحسين المستمر .
٢. الاهتمام بالزبون والموردين والربط بينهما.
٣. التميز في عالم وعصر المعلومات وربط المنتج بالخدمة والزبون والمورد بالإجراءات.
٤. خلق منظمات التعليم المستمر والتمكين للموارد البشرية و الإبداع.
٥. ربط وتوحيد الأهداف الشخصية وأهداف الأقسام بالأهداف الاستراتيجية للشركة
٦. التزام جميع الموظفين بتطبيق الاستراتيجية وفهمها.
٧. علاقة الأهداف الاستراتيجية بالأهداف البعيدة المدى والميزانية السنوية
٨. التركيز على تطبيق والتأكّد من فهم الاستراتيجية لجميع الأقسام.
٩. مراجعة فعالية تطبيق الاستراتيجية للتوصل إلى الأهداف
١٠. تقييم ومعرفة كيفية تحسين الاستراتيجيات للفعالية.

[1] - kaplan، R.S. &Norton، D.P.، Using The Balanced Scorecard To Strategic Management Systemm,Harvard Business Review، January-February، , 1996,p39-41

## المبحث الثاني : مؤشرات تقييم الأداء

**مقدمة:**

لقد ذكرنا سابقاً أنّ عمليةّ تقيّيم الأداء الاستراتيجي التي تقوم بها إدارة الشركة تحتاج إلى بيانات ومعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا عند استخدام مؤشرات تبين للإدارة واقع تلك الشركة، ومن خلال الموشرات يمكن الوقوف على أدائها، وسوف يقوم الباحث بالحديث عن المؤشرات الماليّة التقليدية ومفهومها والانتقادات الموجهه لها، ومن ثم يتم الحديث عن مؤشرات غير الماليّة والانتقادات الموجهه لها ، ومن ثّم يتم الحديث عن المؤشرات المتكاملة والتي تجمع النوعين معاً .

**٢-١ المؤشّرات الماليّة التقليدية:**

تعتبر المؤشرات التي يتضمنها التحليل المالي من أهم المؤشرات الماليّة التقليدية حيث تقوم بتقييم الأداء المالي في الشركة خلال فترة ماليّة معينة أو خلال عدّة فترات ماليّة، وهذا لمن لهم علاقة بالشركة كالإدارة، رجال الأعمال، بنوك، و المستثمرين بهدف إظهار كل التغيرات التي تطرأ على الحالة الماليّة و بالتالي الحكم على السياسة الماليّة المتبعة و اتّخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

**٢-١-١ تعريف التحليل المالي:**

يعتبر التحليل المالي من أهم الوسائل التي يتم بموجبها عرض نتائج الأعمال على الإدارة المشرفة،إذ يبين مدى كفاءتها في أداء وظيفتها، و هو أداة للتخطيط السليم، يعتمد على تحليل القوائم الماليّة بإظهار أسباب النجاح و الفشل، كما يعتبر أداة لكشف مواطن الضعف في المركز المالي للشركات، و في السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح، كما يمكن من رسم خطة عمل واقعية للمستقبل ويساعد الإدارة على تقييم أدائها.

ويعرّف أنّه[١] مجموعة العمليات التي تعني بدارسة وفهم البيانات والمعلومات الماليّة المتاحة في القوائم الماليّة للشركة وتحليلها وتفسيرها حتى يمكن الإفادة منها في الحكم على مركز الشركة المالي وتكوين معلومات تساعد في تقييم أداء الشركة وكشف انحرافاتها والتنبؤ بمستقبلها.

ويعرّف أيضاً[٢] بأنّه عملية تفسير القوائم الماليّة المنشورة وفهمها في ضوء الإدراك التام لكفية أعدّادها والأسس التي تم في ضوءها القياس المحاسبي والتوصيل المحاسبي.

وقد عرَف[١] أنّه إجراء دراسة تفصيلية للقوائم الماليّة تستخدم فيها وسائل محددة للوصول إلى بعض المؤشّرات التي تستخدم كمعايير ترشد في عملية تقييم أداء الشركة وتحقيق أهداف الرقابة وتساعد في اتّخاذ القرارات الائتمانية والتفاوض والمساومة.

---

[١] هيثم محمد الزعبي، الإدارة والتحليل المالي، عمان, دار الفكر ،٢٠٠٠، ص١٥٧

[٢] صادق الحسيني، التحليل المالي والمحاسبي، دار مجدلاوي، عمان،١٩٩٨،ص٧٣

يستخلص الباحث من التعاريف السابقة أنّ التحليل المالي هو:
دراسة البيانات والمعلومات المحاسبيّة المتوفرة في القوائم الماليّة من أجل استنتاج معلومات مفيدة تساعد متخذي القرارات الاقتصادية من داخل الشركة أو من خارجها في تقييم أداء الشركة المالي خلال الفترة الماضية و التنبؤ بمستقبلها.

٢-١- ٢ **أساليب التحليل المالي:** تعتبر أساليب التحليل المالي من أهم المؤشرات المالية التقليدية وتتضمن[٢] :

ا-أسلوب التحليل الرأسي : هو عبارة عن تحويل الأرقام الماليّة إلى نسب مئوية من الرقم المالي الرئيسي في تلك القائمة و لكل فترة، و قد تم التعارف على أن يكون الرقم الرئيسي في قائمة الدخل هو رقم صافي المبيعات و في الميزانية العمومية هو مجموع الأصول، و يساعد هذا النوع من معرفة نقاط القوة و الضعف الموجودة في الشركة .

ب- أسلوب التحليل الأفقي : يتضمن التحليل الأفقي لعدة سنوات صياغة كل عنصر من العناصر الماليّة المراد تحليلها أفقيا بشكل نسب مئوية من قيمة العنصر نفسه في سنة الأساس، و ذلك لمعرفة مدى النمو و الثبات و التراجع في ذلك العنصر عبر الزمن، و يساعد هذا النوع على :

(ب-١ ) اكتشاف سلوك الشركة .

(ب-٢) تقييم إنجازات و نشاط الشركة في ضوء هذا السلوك .

ج- النسب الماليّة :

تعتبر النسب الماليّة من أهم وأقدم الأدوات المستخدمة في تحليل المركز المالي والائتماني والإداري والاستثماري للشركة .

وتعرف بأنّها[٣] هي عبارة عن أداة من أدوات التحليل المالي تظهر العلاقة بين بنود الميزانية أو بين بنود الميزانية وبنود قائمة الدخل وغيرها من القوائم الماليّة.

و هي أيضاً [٤]عبارة عن معدل أو مؤشر يكشف عن نقاط القوة والضعف في الجوانب الماليّة للشركة. إلا أن عملية إعدّاد هذه النسب لا تقدم معلومات كافية من أجل تقييم الأداء إلا إذا تمت مقارنتها بنسب أخرى وقد تكون هذه النسب من داخل الشركة وهو ما يسمى بالمعيار التاريخي أو من خارج الشركة وهو ما يسمى بالمعيار الصناعي، أضف إلى ذلك يجب ألا يتمسك المحلل المالي بالنتيجة التي يحصل عليها

---

[١] -فؤاد الليثي، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإداريّة- دار الفكر، بور سعيد ، ٢٠٠٥، ص ٦٥

[٢] - خلدون إبراهيم شريفات – مرجع سابق – ص ١١٩

[٣] - حسون، توفيق –*الإدارة المالية* – جامعة دمشق – مطبعة قمحة أخوان – ٢٠٠٠

[٤]- .ويستون، فرد – د . برجام يوجين –*التمويل الإداري دار المريخ* – الجزء الأول – ١٩٨٣

من حساب بعض النسب ويعتمدها أساساً لاتّخاذ أيّ قرار بل يجب أن يعمل على ربط أكبر عدد ممكن من النسب مع بعضها البعض لاتّخاذ أيّ قرار.

كما أن درجة الاعتماد على النسب الماليّة تتوقف على الجهة التي تقوم بتلك الدراسة: فالدائنون التجاريون يهتمون بنسب السيولة لأنّها تفصح عن قدرة الشركة على تسديد ديونها قصيرة الأجل . أما أصحاب الديون طويلة الأجل فيهتمون بالنسب التي تقدم معلومات عن وضع الشركة المالي والائتماني في الفترة طويلة الأجل ومدى قدرة الشركة على تسديد تلك الديون وأعبائها في مواعيدها لأن نسب السيولة لا تصلح لذلك.

أما المدير المالي فيأخذ جميع النسب بعين الاعتبار فعلى سبيل المثال: يمكن أن تكون سيولة الشركة منخفضة ولكنها ستحقّق أرباحاً بعد فترة بسبب نمو مبيعاتها.

للنسب الماليّة عدة أدوار نذكر منها [1]:

١- أداة لقياس فعالية الشركة ، فوضعت لها قيم نموذجية تقاس إليها القيم الفعلية للشركة عند تشخيص الوضعية الماليّة أو استغلالها، تعطي تفسيرات لنتائج السياسات الماليّة المتخذة في الشركة كما تسمح بمراقبة التطور المالي و الاستغلالي لها في حالة استعمال النسب الماليّة استعمالاً عقلانياً و موضوعياً

٢- تحديد وضعية الشركة بين عدة مؤسسات من نفس القطاع الاقتصادي لنفس السنة .

٣- تساهم في متابعة تطوير الإدارة داخل الشركة لعدة سنوات .

٤- تستعمل للمقارنة بين النتائج التي تعطيها النسب الماليّة للسنة الحالية مع النتائج السنوات الماضية أو السنوات القادمة و نتائجها المقدمة .

**٢-١-٣ - الانتقادات الموجهه للمؤشّرات الماليّة التقليدية:**

إنّ المؤشرات المالية التي يتحدث بها المحاسبون تعاني الكثير من التشوهات مما يجعل الاعتماد عليها دون غيرها لأغراض تقييم الأداء غير مقبول خاصة في عالم متحول يشهد يوماً بعد يوم تغيرات تكنولوجية واقتصادية حادة وصراعات ثنائية شديدة ويعتبر موضوع قياس وتقييم أداء مشروعات الأعمال من أحد الموضوعات التي حظيت بمزيد من الاهتمام من جانب كل الباحثين والممارسين في مجال المحاسبة الإداريّة والإدارة على حدٍّ سواء.

حيث أن المؤشرات الماليّة التقليدية تعرضت للانتقادات كان أبرزها:

أ. إن المؤشرات الماليّة التقليدية غير كافية في ظل الاتجاهات الحديثة لإمداد الإدارة بالمعلومات لاتّخاذ القرارات اللازمة لإدارة الأنشطة والتنبؤ بالأداء المالي في المستقبل[1]

[1] - الغروري ،علي مجدي، نحو نظام متكامل لمؤشّرات الأداء في منشآت الأعمال ، المجلة العالمية ، كلية التجارة، جامعة الأزهر عدد١٥، ١٩٩٨.

ب. عدم ملائمة المؤشرات الماليّة التقليدية بمفردها لتقييم الأداء، و بصفة خاصة في بيئة الأعمال الحديثة والتي تتميز بمجموعة من السمات والعناصر التي لم تكن ظاهرة في البيئة التقليدية مثل التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل، المرونة ، إرضاء الزبائن[١]

ج. تهتم المؤشّرات الماليّة التقليدية بالإنتاجية وتتجاهل معدل الإنجاز الذي يساعد الإدارة في الوصول إلى تقييم سليم للأداء التشغيلي ومعدلات الضياع في دورة حياة المنتج[٢].

د. تهدف المؤشرات الماليّة التقليدية في المقام الأول إلى تقييم الربحية الماليّة للشركة، و هذا في حد ذاته غير ملائم لتحقيق الأهداف المتطورة إلى تحقق النجاح والنمو في بيئة التصنيع الحديثة.

هـ. عدم مقدرة المؤشرات الماليّة التقليدية في تقديم المعلومات اللازمة لاتّخاذ القرارات على مواجهة متطلبات التقييم في حالة المشروعات المتقدمة تكنولوجياً.

و. أن المؤشرات الماليّة التقليدية الحالية لا ترتبط بعملية التحسين المستمر أو الابتكار ولا تهتم بمؤشّرات أخرى مثل معدلات العيوب بالإنتاج ، زمن دورة التشغيل.

ز. تهتم المؤشرات الماليّة التقليديّة بتقييم الأداء على المدى القصير، وفي ظروف بيئة حديثة معينة بينما تتجاهل عملية تقييم الأداء في الأجل الطويل.

ح. تهتم المؤشرات الماليّة التقليديّة بتقييم الأداء على الجوانب الماليّة فقط، وإغفال الجوانب غير الماليّة (التشغيلية)، والتي قد تعكس نقاط الضعف في الشركة.

ط. إن المؤشرات الماليّة مستوحاة في الأصل من قوائم مالية تعاني هي الأخرى من عيوب جوهرية هيكلية مثل استخدام القيم التاريخية والتقديرية الشخصية وإهمال محاسبة الأصول البشرية.

ي. تعتمد المؤشرات الماليّة التقليديّة على التقدير الشخصي لبعض المفردات التي تؤثر على قائمة الدخل للشركة.

**٢-٢- المؤشرات غير الماليّة:**

إن التغير في البيئة التكنولوجية للعمليات التصنيعية الحديثة، وما صاحبها من زيادة احتياجات الزبائن وشدة المنافسة أدت إلى ضرورة إيجاد مؤشرات جديدة للأداء التشغيلي للشركة تتلاءم مع الأهداف الصناعية الحديثة مثل مؤشرات( الجودة، أداء المخزون، الإنتاجية، المرونة والابتكارات)، وتعتبر المؤشرات غير الماليّة أداة أساسيّة لتقييم الأداء الاستراتيجي، فهي تمثل محاولة لتأكيد أهمية توجيه العمليات الداخلية، بالإضافة إلى ذلك فإن مؤشّرات الأداء غير الماليّة تتضمن مؤشّرات كمية مثل إدارة الإنتاج على أساس عدد الوحدات المنتجة، وهناك مؤشّرات كيفية تقيس مثلاً( سمعة المنتج أو الخدمة،

[١] -السوافيري، فتحي رزاق، النموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية الحديثة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني، ٢٠٠٣.

[2] - Smith,s.," Automating The Balance Scorecard" Management Accounting ,European,may,1997 pp.87-90

رضاء وولاء المستهلك، ومرونة عمليات التصنيع)، وتعتبر المؤشّرات غير الماليّة مهمة لاستمرار نجاح الشركة في الأجل الطويل.

**وتتميز المؤشّرات غير الماليّة بما يلي[١]:**

أ. سهولة تتبعها وربطها باستراتيجيات الشركة، فهي تساعدالمديرين على اتّخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب.

ب. يمكن تطبيقها على مستوى الوحدات الصناعية في الشركة، فمن الممكن تحديد انخفاض الجودة بسرعة في ظل هذه المؤشّرات، ويمكن اتّخاذ خطوات علاجية لحل المشكلة أو خطوات وقائية تمنع الوقوع في المشكلة.

ج. تتناول مشكلة استجابة الشركة للزبائن في الوقت المناسب، في حين لا تكتشف المؤشّرات الماليّة هذه المشكلة بسهولة.

د. تركز على الأصول غير الملموسة، حيث يرتبط عنصر النجاح في العديد من الصناعات بالأصول الثابتة غير الملموسة مثل رأس المال الفكري وإدراك الشركات لدورها في خدمة وتنمية المجتمع المحلي والمحافظة على ولاء الزبائن، أكثر من ارتباطه بالأصول الثابتة الملموسة التي تظهر مقدرة الشركة الماليّة والإنتاجية.

هـ. تقلل من الحساسية النفسية بين الموظفين بعكس المؤشّرات الماليّة، حيث تظهر تقييماً لأداء كل قسم أو فريق عمل أو موظف بشكل أكثر عدالة ومن دون تمييز بين الموظفين والأقسام، مما يحسن أداء المديرين ويوفر مؤشرات أكثر دقة لتقويم أعمالهم، ويقلل الضغط على المديرين الناتج عن أدوات القياس الماليّة التي تؤثر في التعاون والتكامل بين فريق العمل الذي يقوم بتحقيق أهداف الشركة.

وعلى الرغم من تلك المميزات التي تتميز بها مؤشّرات الأداء غير الماليّة فإن هناك معوقات في تطبيقها، وتتمثل في الآتي[٢]:

أ- صعوبة التعبير عن هذه المؤشّرات في صورة نقدية مثل صعوبة القياس النقدي لمقياس التسليم في الوقت المحدد أو مقياس انخفاض زمن دورة الإنتاج، أو تحديد تأثيرها على المؤشّرات الماليّة في صورة نقدية مثل الربط بين التحسينات في المؤشّرات غير الماليّة والأرباح.

---

[١] عمر الجهماني، أنظمة الرقابة الإداريّة في تقييم أداء الشركات، موقع دليل المحاسبين www.jps.dir.com، ٢٠٠٩

[٢] مرجع سبق ذكره.

ب- صعوبة الربط بين المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة، فقد تتعارض المؤشّرات في الأجل القصير مما يؤثر على أداء الشركة ككل فمثلا من الصعب ربط الزيادة في الإيرادات عند شراء آلة جديدة لأحد الأقسام بانخفاض زمن دورة الإنتاج كهدف للشراء.

ج- لا يوجد معيار محدد لقياس الأداء غير المالي على العكس من مؤشرات قياس الأداء المالي.

د- عدم وجود الرابط السببي بين مؤشرات القياس غير المالي ومستوى الأداء المراد تحقيقه مما يقلل من موضوعية تلك المؤشرات.

يرى الباحث أمام هذه الانتقادات أصبح من المهم جداً البحث عن نماذج جديدة تتضمن مؤشّرات لتحسين وتطوير القرارات المستمدة من المعلومات المحاسبيّة، وتسهيل عملية تقييم الأداء الاستراتيجي.

**٢-٢ - المؤشّرات المتكاملة:**

هي المؤشرات التي تجمع بين المؤشّرات المالية و المؤشّرات غير المالية، ويجب أن تتوافر الاعتبارات والخصائص التالية فيها حتى تمكّن إدارة الشركة من تقييم أدائها الاستراتيجي بشكل شامل و سليم :

أ. ضرورة أن تتصف بالشمولية لجميع العناصر المؤثرة في الأداء سواء كانت عناصر مالية أوغير مالية ، وسواء كان هذا التأثير مباشراً أوغير مباشر داخلياً أو خارجياً، ومن هنا كان من الضروري الاهتمام بقياس وتقييم الأداء باستخدام المؤشّرات الماليّة حتى يعطي صورة صادقة ومعبرة عن قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي للشركة[١].

ب. يجب أن تحقق التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل عند قياس وتقييم الأداء وتسمح بدورها و خاصة مع استمرار عملية التحسين والتطوير على تحقيق التوازن بين أهداف ومصالح الأطراف المختلفة [٢]

ج. يجب أن تحقق وتدعم الترابط بين أهداف واستراتيجيات تنظيم الأعمال وربطها بالأعمال والأنشطة اليومية لكافة المستويات الإداريّة المختلفة أفقياً ورأسياً .

د. ضرورة توافر البيانات والمعلومات المختلفة المرتبطة بأداء الشركة سواء كانت بيانات ماليّة وفنيّة و تسويقيّة و بيانات حول التعلم والنمو في الوقت المناسب، ولذلك يجب وجود نظام معلومات متكامل يعتمد على نظام التشغيل الحديثة للبيانات لكي يوفر معلومات عن السوق والمنافسين والتطورات التكنولوجية المختلفة بالبيئة المحيطة بهذه التنظيمات، وتقييم هذه البيانات والمعلومات بصورة ترشد عملية القياس وتقييم الأداء .

---

[1] - Green, Alce H.,and flenlov,peter,Managing Performance Maximum Based Costing Management , the Benefit of Activity,1990pp. 11-13.

[2] Booth, R., Economic Value ,Added As Management accounting, 1997,p46-48.

هـ. يجب أن تكون مفهومة و واضحة لكل من مستخدميها، وكذلك ضرورة فهم مستخدميها لكيفية حسابها .

و. ضرورة تعددها وتنوعها بعكس الحال ما هو موجود في المؤشرات المالية التقليدية [١] .

ز. يجب أن يحتوي مجموعة شاملة وكاملة من مؤشّرات الأداء وهي :الأداء المالي، العلاقات مع الزبائن ، العمليات التشغيلية الداخلية والجوانب المتعلقة بالتعليم والنمو والابتكار، وهذه المؤشّرات ترتبط مع بعضها البعض كما ترتبط بالمهمة الأساسية لتنظيمات العمال[٢]

ح. يجب أن تتضمن مؤشّرات غير مالية من أجل قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي ، و نظراً لأهمية هذه المؤشّرات في دعم عملية التخطيط الاستراتيجي للشركة بقياس عوامل النجاح الأساسية.

ويرى الباحث أنّ تقييم الأداء لم يعدّ يقتصر على المعيار المالي أو الكمي فقط ليعكس الصورة الحقيقة لنجاح شركة ما ، أو إدارتها وأقسامها، فتقارير الأداء المبنيّة على مؤشرات رقمية لتبين كمية العمل ليست معبرة لقياس جهة ما وذلك لكونها تعطي رؤيا محددة للأداء تؤدي إلى وصول متأخر للمعلومات، وبالتالي الوقوع في دوامة الإجراءات التصحيحية وتكاليفها الباهظة بدلاً من الإجراءات الوقائية الأسهل والأقل تكلفة، ولتقييم الأداء استراتيجي لشركة أو لفروعها فإننا نحتاج إلى استخدام مؤشرات متكاملة توضح حصيلة الأداء الشامل للشركة، و تحتوى كل من بطاقة الأداء المتوازن، الخرائط الاستراتيجية مؤشرات متكاملة تجمع بين المؤشرات المالية و المؤشرات غير المالية ، وتتوافر فيهما الخصائص المذكوة أعلاه ، وبالتالي تمكّن إدارة الشركة من تقييم أدائها الاستراتيجي ، و سوف يقوم الباحث بالحديث عنها بشئ من التفصيل في المباحث اللاحقة.

[1] Arveson,p., What is Balanced Scorecard? www.balancedscorecards.org,1998p.2-4

[٢] عبد الدايم، صفاء، مدخل مقترح لتقييم الأداء البعد الخامس في منظومة الأداء المتوازن، - دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية،٢٠٠٣ ص ١-٣

## المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الأداء الاستراتيجي

**تمهيد:**

إنّ نظم المعلومات وشبكات الحواسيب تنجح في تحويل البيانات إلى معلومات واعدّاد تقارير كثيرة خاضعة للأتمتة، ويمكن الرجوع لها عند الحاجة، ولكن ليس هناك سوى العقل البشري هو الذي يفهم ما يحدث وما يسبب المشكلات ؟ ولكي يتوصل الفرد إلى ذلك فهو لا يحتاج عادة إلى كميات ضخمة من البيانات والمعلومات بل كل ما يحتاج إليه نظام إدارة وقياس كفوء ودقيق التصميم يؤثر في سلوك الافراد داخل الشركة وخارجها، فليست كل الأمور تستدعي القياس وفي كل وقت، وما على المعنيين سوى تحديد ما يريدون قياسه والقيام بقياسه بصورة سليمة، وإذا أرادت الشركة البقاء والازدهار في المنافسة في عصر المعلومات يجب عليها استعمال نظم قياس منبثقة عن استراتيجياتها وقدرتها الجوهرية.

لفقد ظهرت بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لمواجهة القصور في أساليب تقييم الأداء التقليديّة، وإن جميع الإجراءات الإداريّة، والمحاسبيّة التي تعرف اليوم موجودة بالفعل منذ زمن بعيد( الموازنات ، التكاليف المعيارية) ، ولم تعد تكفى لتحقيق طموحات الشركات الرائدة في ظل التحديات المعاصرة ، وبعد الحرب العالمية الثانية تنامت عوامل التغيير وأصبحت الشركات أكثر تعقيداً، وأدت التكنولوجيا وعمليات الإنتاج المعقدة إلى إثقال كاهل عمليات الرقابة بالشركات بمطالب جديدة ، وتأثرت القرارات الإداريّة بشكل كبير بالمؤشّرات الماليّة، ولكنها أخفقت في التوجه المطلوب للاسترشاد به استراتيجيا على المدى البعيد، ولهذا حمل عقد الثمانينيات معه عدداً من المفاهيم والأدوات مثل إدارة الجودة الشاملة (TQM)، وإعادة هندسة العمليات، وغيرها.

ولهذا استلزم التوجه الاستراتيجي معلومات جديدة من أجل التخطيط واتّخاذ القرارات الاستراتيجية بما يحتوى العوامل الداخلية والخارجية معاً ، وأن يتم توسيعها لتشمل المعلومات الاستراتيجية التي تمد الشركة بالقدرة على الاستمرار في حلبة المنافسة مستقبلاً[1]، وفى ضوء ما سبق طرحت بطاقة الأداء المتوازن بواسطة روبرت كابلان وديفيد نورتن

**٣-١ التطور التاريخي لبطاقة الأداء المتوازن :**

مرت بطاقة الأداء المتوازن منذ ابتكارها بعدة مراحل يعرضها الباحث كمايلي [٢] :

**المرحلة الأولى:** الانتقال من مؤشر وحيد إلى مؤشّرات متكاملة:

مع بداية التسعينات ساد موجة قياس الأداء المؤسسي والمقارنة المرجعية، وكانت المؤسسات تعتمد في قياس أدائها، على مجموعة من المؤشّرات الماليّة، إلا أنّ هذه المؤشّرات كانت تعاني من قصورٍ كبيرٍ

---

[1]Pearce , John A . , Robinson , Jr . , Richard , B. , Strategic Management . 8th ed . (New york : McGraw-Hill Iwin , 2003,p 15

[2] - Robert S. Kaplan, David P. Norton, Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes, Harvard Business School Press, London ,2004,

كونها تركز فقط على جانب الأداء المالي , ولا تستطيع إجراء تقييم شامل لأداء الشركة بغية تحسين وتطوير أدائها ، وزيادة قدرتها التنافسية.

أمام هذا الوضع كان لابد من البحث عن طرق جديدة لتعويض هذا النقص، فقد قام العالم كابلان ونورتن في ١٩٩٢ بإجراء مجموعة الأبحاث توصل من خلالها إلى أنّه من الخطأ اختصار أداء المؤسسات في الأرقام والتدفقات التي تدخل وتخرج من قسم الحسابات ، وأن أداء المؤسسات أكبر من هذا وأشمل وأعمق وأكثر تعقيداَ، لذا قام الباحثان بعقد عدة لقاءات مع مديري الأقسام المختلفة في الشركة، من أجل التعرف على وجهات نظرهم في أداء شركتهم، فتم التوصل إلى نتيجة أنه كل قسم ينظر إلى أداء الشركة من زاوية تختلف عن الزوايا التي تسود في بقية الأقسام، وتمت دراسة وجهات النظر وتم تصنيفها إلى:

أ. وجهة نظر الحسابات: وهي تنظر إلى أداء الشركة من خلال المؤشّرات الماليّة وتعتمد على أرقام الإيرادات والمصروفات.

ب. وجهة نظر الإنتاج: وتنظر إلى أداء الشركة من خلال مؤشرات التشغيل وكفاءة العمليات.

ج. وجهة نظر التسويق: وتنظر إلى أداء الشركة من خلال مؤشرات السوق وإدارة الزبائن.

د. وجهة نظر التدريب: وتنظر إلى أداء الشركة من مؤشرات النمو ومنحنيات التعلم والكفاءات المحورية مقارنة بالمنافسين.

و من هنا تم التوصل إلى أن الحل الأشمل لتقييم الأداء في الشركة لا يكون بالاقتصار على وجهة نظر واحدة، وإلغاء وجهات النظر الثلاثة الأخرى, بل يكون بالاعتماد على وجهات النظر الأربعة والجمع بينها والتوفيق بين مؤشراتها في إطار واحد، شامل ومتكامل، أطلق عليه إطار كابلان ونورتن لتقييم أداء الشركة وتعتمد هذه الطريقة على تعزيز وتطعيم المؤشّرات الماليّة بمؤشرات إضافية من مختلف مجالات وأنشطة الشركة الأخرى، وتأتي هذه المؤشّرات الجديدة من مجالات التشغيل والتسويق والتدريب .

تهدف هذه الطريقة إلى تقديم مؤشرات أداء متكاملة تمكن المديرين من فهم أبعاد الأداء الفعلي في شركتهم دون تبسيط أو تفريط.

ويستخلص من ذلك أنّ هذه المرحلة تضمنت تحول الاستراتيجية الإداريّة من الاعتماد على المؤشّرات الماليّة وحدها إلى إضافة مجموعة المؤشّرات غير الماليّة وقد أطلق على هذه المجموعة بطاقة الأداء المتوازن لأنها تستند في تقييم الأداء إلى أربعة من مؤشرات المتوازنة والمتكاملة (انظر الشكل رقم ٤)هي :

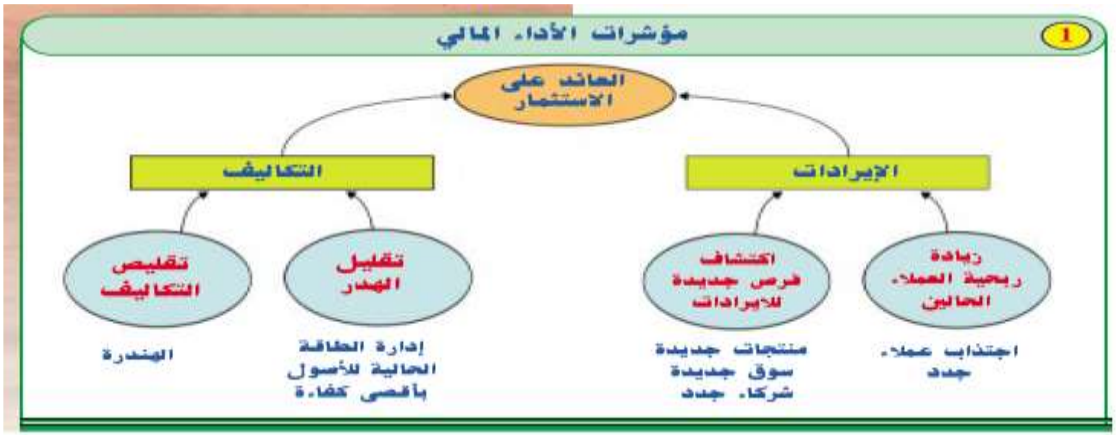
مؤشرات مالية: تقيس قدرة الشركة على إدارة التدفقات الماليّة والسيولة النقدية.

مؤشرات تسويقية : تقيس كفاءة الشركة في إدارة الزبائن.

مؤشرات تشغيلية: تقيس قدرة الشركة على إدارة الإنتاج والعمليات

مؤشرات تدريبية : تقيس كفاءة رأس المال البشري في الشركة وقدرتها على التعلم والتقدم.

**الشكل رقم (٤) مؤشرات الأداء المالي**




**المصدر**[١]

و تلخصت وظيفة بطاقة الأداء المتوازن في أربعة أهداف متوازنة وهي :

أ. ترجمة أداء الشركة إلى أشكاله الأربعة المتكاملة من تمويل وتشغيل وتسويق ونمو .

ب. ضمان توازن وتوافق الأبعاد لأداء الشركة من خلال توازن وتوافق مؤشرات قياس هذا الأداء .

ج. نشر مؤشرات قياس الأداء من المستويات الإداريّة العليا وحتى المستويات التنفيذية السفلى .

د. ضمان توافق الأداء الفردي لكل موظف مع الأداء الجماعي والمؤسسي للأقسام والقطاعات .

ورغم أهدافها المتواضعة إلا أن بطاقة الأداء المتوازن الرباعية أدت إلى ما يشبه الثورة في فهم أداء الشركات، وكانت هذه نهاية المرحلة الأولى من طريقة كابلان – نورتن.

وما يمكن ملاحظته في هذا المرحلة هو ضعف الارتباط بين الاستراتيجية والأهداف، بالإضافة إلى أنّ علاقة السبب والنتيجة تظهر بشكل غير مباشر بين الأبعاد فقط.

**المرحلة الثانية : الانتقال من المؤشّرات إلى الاستراتيجيات**

مع بداية التطبيق لبطاقة الأداء المتوازن، بدأت تظهر تحسينات كثيرة حيث تّم الانتقال من مجرد وصف وفهم الأبعاد الأساسية الأربعة لأداء الشركة إلى إدارة هذه الأبعاد ، ومن ثّم إلى مرحلة وضع استراتيجيّة للأداء .

وقد أكد كل من (NORTON, KAPLAN)أنه على المدير الإمساك بالخيوط الأربعة لأداء الشركة، وعليه أن يحافظ على قدر من التوازن والتوافق والتكامل بين الخيوط الأربعة، وهذه ليست مسؤولية المدير وحده، فأحد أهداف (NORTON, KAPLAN) هو توصيل الرؤيا الاستراتيجيّة المتوازنة من قمة الهرم الإداري إلى المستويات السفلى من الشركة، وتحقيق أفضل أداء للشركة في المجالات

[1] -Robert S. Kaplan, David P. Norton,2004, p30

الأساسية الأربعة: الماليّة والتشغيليّة و التسويقيّة والتدريبيّة دون الاقتصار على مجال وحيد أو إهمال أي من المجالات.

ولقد تطورت طريقة كابلان ونورتن في المرحلة الثانية ، حيث كانت في المرحلة الأولى تقوم على اختيار مؤشرات متكاملة تعكس ما يحدث في المجالات الأربعة ( الماليّة – التشغيل–التسويق– التدريب)

ومن خلال رصد هذه المؤشّرات يتم التأكّد من سير الاستراتيجية في طريقها الصحيح، وبعد تطورها أصبح يتم اختيار المتغيرات التي يتم تنفيذها في المجالات الأربعة الأساسية، ومن ثم يتم وضع مؤشرات افتراضية يتم التأكّد من تحقيقها من التوجه على الطريق الصحيح وبهذا يتم الانتقال من القياس إلى الإدارة ، ومن مراقبة المؤشّرات إلى صياغة الاستراتيجية.

ولم تبق طريقة كابلان ونورتن على وضعها فقط بل أصبحت أداة لصياغة الاستراتيجيّة ولم تعد أداة لقياس الاستراتيجية، وبذلك يتم الانتقال إلى المرحلة الثالثة.

**المرحلة الثالثة: الخرائط الاستراتيجية :**

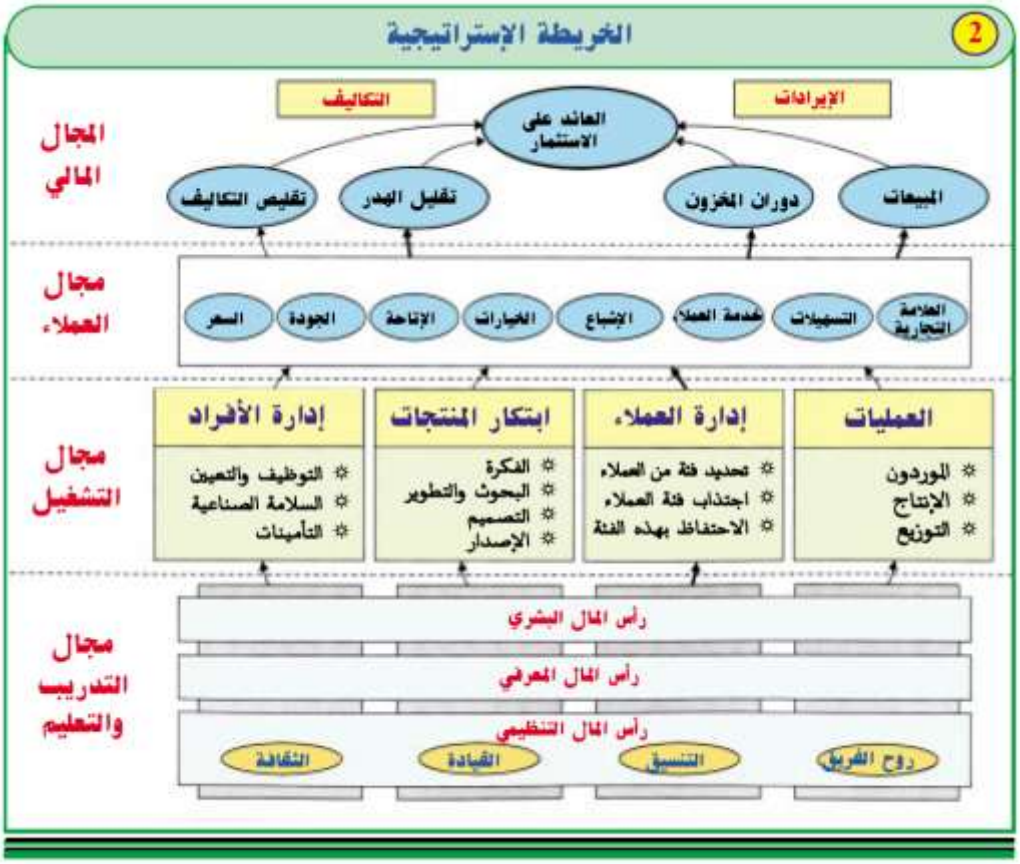
في هذه المرحلة تحوّلت طريقة كابلان ونورتن من التركيز على مراقبة المؤشّرات وتحقيق الأهداف إلى التركيز على الأهداف نفسها، وهنا لوحظ وجود نوع من الترابط بين المجالات و الأهداف المؤسسية وبعضها، فما يحدث في مجال التشغيل والعمليات يؤثر في المجالين المالي والمحاسبي، وما يحدث في مجال التدريب والتعلم يؤثر على ما يحدث في مجال التسوق وإدارة الزبائن والعكس صحيح.

وبالتالي يوجد علاقة (سبب ونتيجة ) واضحة بين المؤشّرات المختلفة من المجالات الأساسية الأربعة، فاتجاه مؤشرات رضا الزبائن نحو الارتفاع يؤدي إلى اتجاه مؤشرات النتائج الماليّة نحو الارتفاع أيضاً .

وفي هذه المرحلة تمّ اكتشاف أنّه كما يوجد للشركة أربعة مجالات أساسية يجب قياس مؤشراتها، هناك أيضاً أربعة أطراف اعتبارية أساسيّة تؤثر على طريقة ونتائج الشركات وهي: (الموردون – الموظفون – الزبائن – المساهمون)

وقد تشكلت صورة كاملة لمجالات العمل والنشاط داخل الشركة و للأطراف الاعتبارية المؤثرة فيها، وكذلك العلاقات السببية بين كلّ منها، وأطلق على هذه الصورة الخريطة الاستراتيجية وسميت بهذا الاسم لأنها تحدد المواقع وطرق السير والروابط والجسور الموجودة بين النقاط و الأطراف المختلفة عليها. والشكل رقم (٥) يوضح ذلك.

**الشكل رقم (5) الخريطة الاستراتيجية**




**المصدر**[1]

ويرى الباحث أنّ وجود علاقة ( السبب والنتيجة) بين مؤشّرات المجالات الأربعة ( المالي، الزبائن، التشغيل ، والتدريب والتعليم) سوف يسهم في صياغة الاستراتيجية المناسبة لتحقيق رؤيا الشركة ويضمن تنفيذها، من خلال تحديد ما يجب إنجازه في كل مجال من المجالات الأربعة، وكيفية الربط بينها و بين الأطراف الأساسية المؤثرة في عمل الشركة ( الموردين، الزبائن، الموظفين، المساهمين) بما يضمن الالتزام بالاستراتيجية المطلوبة تنفيذها.

**٣-٢: تعريف بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها وأهدافها:**

تعدّ بطاقة الأداء المتوازن من أهم أنظمة قياس الأداء التي تّم تطويرها حديثاً و الأكثر انتشاراً ، وقد أكد أنصار بطاقة الأداء بأنها توفر وسيلة قوية وفاعلة لترجمة رؤيا واستراتيجية الشركة إلى أداة فاعلة تنقل الهدف والغرض الاستراتيجي، وتحفز الأداء مقابل الأهداف الاستراتيجية الموضوعة كما تلعب البطاقة دوراً رئيسياً باعتبارها أداة للإدارة الاستراتيجية في الشركة وقد أوضح كابلان ونورتن أن تلك البطاقة تساعد المديرين للقيام بأربع عمليات إدارية جديدة تعمل بشكل مستقل أومتكامل في ربط الأهداف

[1] Robert S. Kaplan, David P. Norton,2004, p35

طويلة الأجل بالتصرفات قصيرة الأجل وتلك العمليات هي ترجمة الرؤيا، التوصيل والربط ،تخطيط العمل، التغذية العكسية، التعلم.[١]

**٣-٢-١- تعريف بطاقة الأداء المتوازن:**

يوجد عدة تعاريف لبطاقة الأداء المتوازن سيقوم الباحث بذكر أهمها:

عرّفت من قبل (Kaplan,Norton) بأنها[٢]:بأنها نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمؤشّرات الأداء ، تساهم هذه المؤشّرات بانجاز الأعمال ووضع استراتيجية الأعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال والمساعدّة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف الشركة.

وتعرّف بأنها ترجمة للاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة التي تقوم بتوصيل استراتجية الشركة إلى الموظفين و تزودهم بالتغذية الراجعة التي تمكنهم من اتّخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق أهدافهم[٣].

و تعّرف بأنها : أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة استراتيجية الشركة إلى أهداف محددة ومؤشّرات و معايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المؤشّرات التي تستخدمها الشركة.[٤]

وعرفها Robinson [٥] بأنّها نموذج يعرض عدة طرق لإدارات الشركة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة قرارات استراتيجية تأخذ بالحسبان الآثار المنعكسة على كل من المحاور الماليّة والزبائن والعمليات والمراحل الداخلية وتعلم الأفراد، كما أن تحليل الأداء وقياسه للمحاور المذكورة يعتمد على إعدّاد مؤشّرات أداء مالية وغير مالية لأهداف قصيرة وطويلة الأمد.

و الشكل رقم (٦) سوف يوضح ماهية بطاقة الأداء المتوازن. [٦]

---

[١]- أبو فضة، مروان محمد، نحو تطوير نظام متوازن لقياس الأداء الاستراتيجي في المؤسسات المصرفية الإسلامية رسالة دكتورة غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية عمان الأردن (٢٠٠٦)

[2] - kaplan، R.S. &Norton، D.P.، "Using The Balanced Scorecard To Strategic Management System"، Harvard Business Review، January-February، , 1996,p75

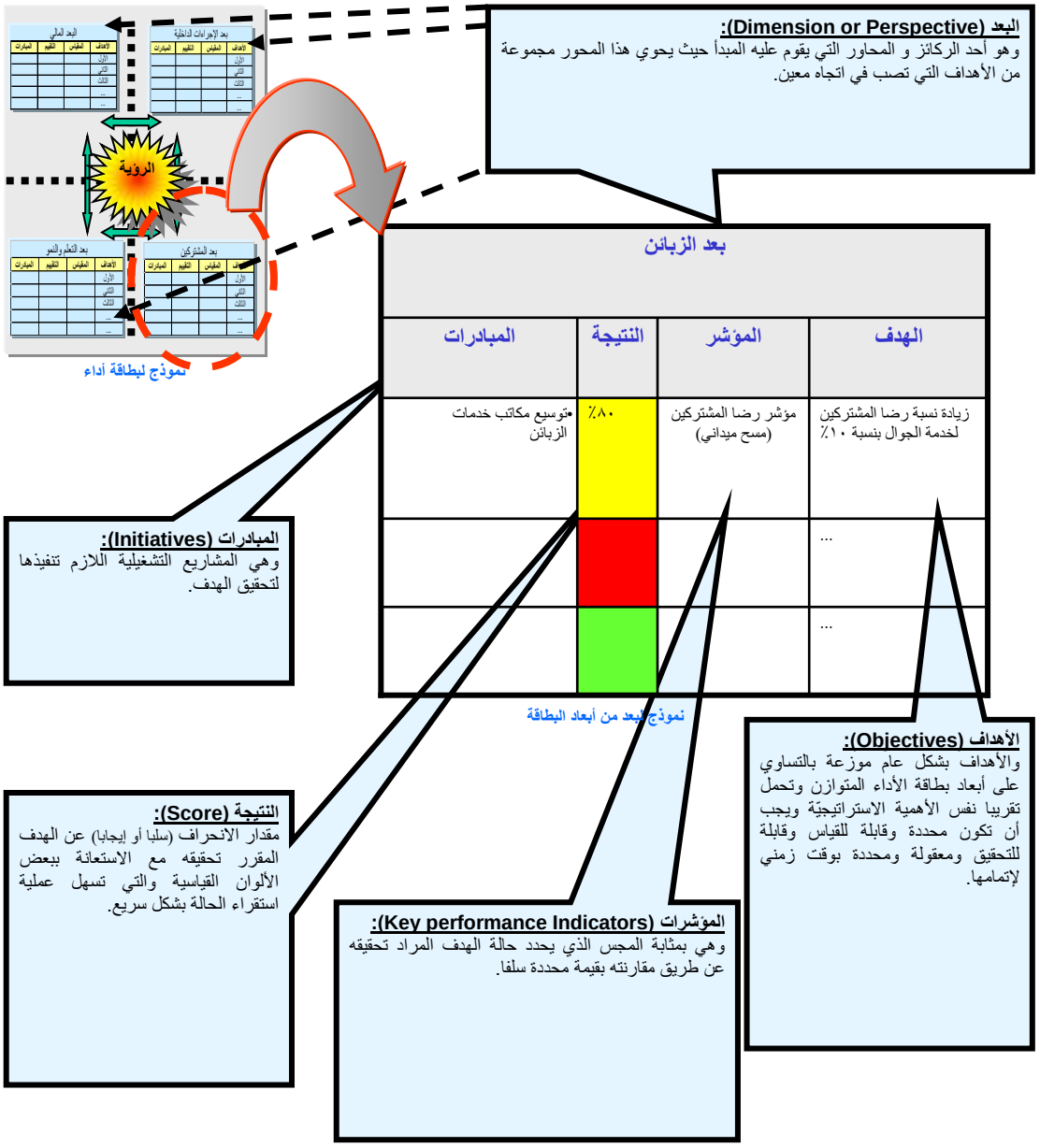
[3] - Irvin N.Gleim &Dale L. Flesher, Management Accounting And Reporting ,part 2,Gleim s CMA Review, Threeteen Adition, Gleim Publications, Inc,sept.2006,p 364.

[٤] - المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح، الإدارة الاستراتيجية بقياس الأداء المتوازن ، المكتبة المصرية ، المنصورة، ٢٠٠٦ ص٢٧٨

[5] -Robinson Robin , "Balance Scorecard ", Computer word, jan,vol.34,issue4,2000,p.52

[٦] عبد السلام بن عبد الله أبو ملحه، بطاقة الأداء المتوازن بين النظرية والتطبيق – تجربة شركة الإتصالات السعودية، دائرة التخطيط الاستراتيجي، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٦، ص١٤.

**الشكل رقم (٦) يوضح ماهية بطاقة الأداء المتوازن**




**المصدر** [١]

**ويرى الباحث أنه يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن:** بأنها أداة تقوم بترجمة استراتيجية الشركة إلى أهداف محددة ومؤشّرات و معايير مستهدفة ومبادرات ، و تربط بين المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة من أجل إعطاء تقييم شامل لأداء الشركة من النواحي (الماليّة، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، وتقوم على ربط جميع المستويات الإداريّة وتوصيل استراتيجة إلى جميع الموظفين، وتزويدهم بالتغذية الراجعة، لاتّخاذ الإجراءات المناسبة من أجل ضمان تنفيذ الاستراتيجية بشكل سليم.

[١] عبد السلام بن عبد الله أبو ملحه، بطاقة الأداء المتوازن بين النظرية والتطبيق – تجربة شركة الإتصالات السعودية، دائرة التخطيط الاستراتيجي، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٦، ص١٤.

و يستخلص الباحث من التعاريف السابقة بأن بطاقة الأداء المتوازن هي:

١- ترجمة مهمة واستراتيجية الشركة إلى أهداف و مجموعة مترابطة من المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة

٢- تقوم بربط المستويات الإداريّة من أعلى مستوى حتى أدنى مستوى من خلال توصيل الاستراتيجية إلى الموظفين وتزودهم بالتغذية الراجعة من أجل اتّخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق أهدافهم.

٣- توفر نظرة شاملة عن الشركة وتمكّن المدراء من إجراء تقييم شامل للشركة من خلال أربعة محاور رئيسية هي (الماليّة, الزبائن، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو)

**٣-٢-٢ أهمية بطاقة الأداء المتوازن:**

إن الفكرة الأساسية في هذه البطاقة هي التركيز على جميع المجالات التي تهم الشركة لتجنب التركيز على الناحية الماليّة فقط ،والخطوة التالية هي محاولة الوصول إلى مؤشّرات مناسبة والتي يمكن استخدامها للقياس في حالة وصول الشركة إلى الأهداف المرجو تحقيقها وتتميز بطاقة الأداء المتوازن عن غيرها من أدوات قياس الأداء بعدة نواحَي أهمها[٢،١]:

١. إنها تقوم بترجمة رسالة واستراتيجية الشركة إلى أهداف ومؤشّرات منظمة في أربعة محاور: :(المالي ،الزبائن ،عمليات تشغيل داخلية ،التعلم والنمو)

٢. تعتبر نظام قياس أداء شامل يعتمد على أنواع من المؤشّرات تناسب التعقيدات في بيئة الأعمال واختلاف مساهمات الموظفين ، فمؤشّرات بطاقة الأداء المتوازن هي مؤشّرات مالية وغير مالية تركز على المحاور الأربعة ، وهذه المؤشّرات أيضاً قد تكون مؤشّرات خارجية أو مؤشّرات داخلية.

٣. إنها طريقة جديدة لقياس الأداء تهتم بالمؤشّرات على جميع المستويات والوظائف المختلفة في الشركة ولا تهتم بالمؤشّرات الماليّة فقط .

٤. تعتبر نظاماً لقياس الأداء مشتقاً من رؤيا واستراتيجية الشركة، ويعكس أهم ملامح العمل بحيث يتم تنفيذ الخطط والمبادرات من خلال تعاضد تصرفات جميع أفراد الشركة حول فهم مشترك لأهدافها ومن خلال إيجاد أساس لتقييم الجهود ولرفع مستوى الوعي الاستراتيجي .

---

[1]- kaplan,Robert, Atkinson, Anthony, advance mnaegement accounting 3th edition prentice-hell, new jersey, 1998, p37

[2] - OLVE، N.، SJOSTRAND A.، 2002 – *The Balanced Scorecard* ،capstone publishing ( a willey company )، United Kingdam.p7-8

٥. تربط الأهداف والمؤشّرات في بطاقة الأداء المتوازن بين علاقات سببية لنجاح مهمة الشركة بحيث تصف خطة شاملة لتحقيق الاستراتيجية .
٦. تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظاماً تعليمياً واتصالياً وإبلاغياً وليس نظامٍ مراقبة ومساءلة.
٧. توحد الأهداف لتوجه جميع المؤشّرات المستخدمة إلى تحقيق استراتيجية متكاملة .
٨. توفر للإدارات العليا صورة واضحة ودقيقة عن أداء الإدارات والأقسام وتعرض صورة أدائهم وتقييم مساهماتهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة .
٩. تركز على الاستثمار في الموارد البشرية لتحقيق الميزة التنافسية للشركة وتحسين إنجازاتها المستقبلية .

يرى الباحث أن اهمية بطاقة الأداء المتوازن تنبع من كونها أسلوب يزوّد المديرين بالمعلومات والأدوات اللازمة لقيادة شركاتهم نحو أداء مستقبلي أفضل ويقدّم لهم أداة دقيقة لفهم الأهداف وطرق تحقيقها وهذا يتم بترجمة الاستراتيجية إلى مجموعة من مؤشّرات الأداء.

**٣-٢-٣ أهداف بطاقة الأداء المتوازن:**

يتفق معظم الباحثون في مجال الإدارة على ان الهدف الرئيسي من البطاقة هو تهيئة إطار شامل لترجمة الأهداف الاستراتيجية للشركة إلى مجموعة متماسكة من مؤشّرات الأداء[١] ، وتساعدهذه البطاقة متّخذي القرار على توجه الشركة نحو النجاح إذ تمكنها من ترجمة رسالتها واستراتيجيتها إلى مجموعة شاملة من مؤشّرات الأداء، فالشركات تعتمدها لتحقيق أهداف عدة من بينها:

أ. توضيح وترجمة الرؤيا الاستراتيجية.

ب. نقل وربط المؤشّرات والأهداف الاستراتيجية.

ج. التخطيط ووضع الأهداف، وتنظيم الأولويات الاستراتيجية.

د. تعزيز التعلم والتغذية العكسية الاستراتيجية والنجاح في إدراك المنافع الملموسة وغير الملموسة لاستثمارها.

[1] Drury , Colin , " Management and Cost Accounting " , 5th ed. , Business Press Thomsen Learning , 2000 . P 493

كما يمكن إضافة أهداف أخرى تسعى الشركات لتحقيقها من جراء استعمالها لـ (*BSC*) في تقييم الأداء، وفق الآتي[١]:

أ- تهدف إلى غلق الفجوة الموجودة بين الرؤيا الاستراتيجية للأعمال وعملياتها اليومية بما فيها اتّخاذ القرارات، وذلك من خلال ربط المؤشّرات المالية وغير مالية برؤيا العمل الاستراتيجية. .

ب- إنّها تتوجه نحو الهدف الأساسي (الربح المالي) فهو حجر الأساس لكل عملٍ، لأنها توحي للموجهين أن يوجدوا أداء تنافسي ومالي طويل الأمد من خلال الاستثمار في جوانب أخرى مهمة مثل تطوير العاملين و تعزيز التكنولوجيا و رضا الزبون.

ج: إنّ البطاقة تعطي تركيزاً متكاملاً على كل من الإدارة وقياس الموجودات المعرفية لكونها تهدف إلى توازن المحور المالي مع المحاور المتعلقة بالإبداع والتعلم وتحسين العملية وعلاقات الزبون وإيجاد القيمة من الموجودات غير الملموسة والماليّة.

فهي تكمل المعلومات التي توفرها الأدوات الأخرى مع التركيز على العملية، وبذلك فإن هذه التقنية تحث على ترابط الرؤيا الاستراتيجية بالتنافس وعوامل النجاح الحاسمة للنجاح المنظمي[٢].

**٣-٣- محاور بطاقة الأداء المتوازن:**

يتطلّب بناء تقنية بطاقة الأداء المتوازن تحديداً دقيقاً للأهداف والمؤشّرات والغايات والمبادرات الخاصة بكلّ محور من محاور البطاقة، وهذه المحاور هي الأساس في إيجاد بطاقة الأداء المتوازن، لذا سوف نستعرض هذه المحاور والكيفية التي يتم بموجبها بناء قياساتها لتحقيق أهدافها وغايتها الاستراتيجية .

**أ-محور المالي:**

يعدّ المحور المالي أحد أهم مؤشّرات تقييم الأداء ، وتعتبر نتائج هذا المحور موجهة لتحقيق الأهداف أو الوقوف على مستوى الأرباح المتحققة لاستراتيجية للشركة بالعمل على تخفيض التكاليف بالمقارنة مع المنافسين، ونظراً لكون الأهداف الماليّة للشركة تختلف باختلاف مراحل عمر الشركة فإنها بالضرورة ستختلف المؤشّرات التي تقيس انجاز تلك الأهداف تبعاً لاختلاف المراحل.

ففي مرحلة النمو تركز الأهداف الماليّة للوحدة الاقتصادية على نمو المبيعات والبحث عن أسواق وزبائن جدد، وتقديم منتجات وخدمات جديدة ، والمحافظة على مستوى مناسب من الإنفاق على عمليات

[1] Towle , G. , The Balanced Scorecard: Not Just An Other Fad , "Executive Journal " , 40 (1) , 2000 .P12-15

[2] Malhotra , Yogesh , " Measuring Knowledge Assets of A Nortion: Knowledge Systems for Development " , Research Paper Prepared for the Invited Keynote Presentation Delivered at The United Nations Advisory Meeting of The Dep. Of Economic and Social Affairs , New York , 4 – 5 Sep. , 2003. P7

التحسين المستمر للأنشطة التي تخصص لتطوير المنتج والعمليات والنظم وإمكانيات الموظفين وتأسيس قنوات تسويقية و بيعية وتوزيعية جديدة.

أما الأهداف الماليّة في مرحلة البقاء والاستمرار فتؤكد على المؤشّرات الماليّة التقليديّة مثل( معدل العائد على رأس المال والدخل التشغيلي وهامش الربح والعائد على إجمالي الأصول والقيمة الاقتصادية المضافة وقيمة الأسهم في الأسواق الماليّة) ، للدلالة على مدى نجاح الشركة في تحقيق أهداف هذه المرحلة . كذلك عندما تصل وحدات الأعمال إلى حالة النضج من عمرها الإنتاجي والتي تسمى مرحلة الغلة وتريد حصاد الاستثمارات التي حدثت في المرحلتين السابقتين فان أهدافها الماليّة سوف تؤكد على التدفق النقدي التي تساعد وتحافظ على بقاء الحياة الاقتصادية للوحدة.[١]

الأهداف التي يحققها المحور المالي:

١) بقاء الشركة واستمرار الشركة في بيئة الإنتاج
٢) تحديد مواطن القوة الماليّة ونواحي القصور الناتجة عن استخدام سياسات وقرارات مالية معينة في الشركة
٣) النمو والابتكار للشركة
٤) تحقيق هدف التأكّد من مدى قيام الشركة باستخدام الموارد الماليّة بأقصى فعالية ممكنة

ومن أهم المؤشّرات الخاصة بالمحور المالي:

العائد على رأس المال، معدل دوران رأس المال ، قياس الإنتاجية ، القيمة الاقتصادية المضافة، نمو المبيعات ، تخفيض تكلفة ، معدل هامش الربح ، العائد عل المبيعات ، معدل دوران المخزون، معدل دوران حقوق الملكية.

**ب- محور الزبائن:**

يركز هذا المحور على العلاقة مع الزبائن , حيث تقوم فلسفة الشركات في الوقت الحاضر على إرضاء الزبون والسعي إلى تخطي توقعاته , وتبدو هنا أهمية سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن ودقة التسليم وجودة المنتجات و مطابقتها لاحتياجاتهم ,وانعكاس ذلك على العلاقة الطيبة مع الزبائن وزيادة ولائهم وانتمائهم للشركة.

ويتضمن هذا المحور تحليلاً تفصيلياً لمكونات السوق وطبيعة وفئات الزبائن داخل السوق وهو ما يعرف بتجزئة السوق، فالزبائن المستهدفون ليسوا جميعهم متجانسين فلكل منهم أولويات و أفضليات محددة تختلف من عميل لآخر، ومن فئة لأخرى , فهذا التنوع والاختلاف في نوعية الزبائن وتفضيلاتهم يحتاج إلى دراسة تفضيلية من قبل الشركة لتحديد وتقسيم الزبائن إلى فئات مع تحديد كافة الخصائص

[1] Kaplan، R.S. &Norton، D.P.، "Using The Balanced Scorecard To Strategic Management System"، Harvard Business Review، January-February، 1996. pp.76-77

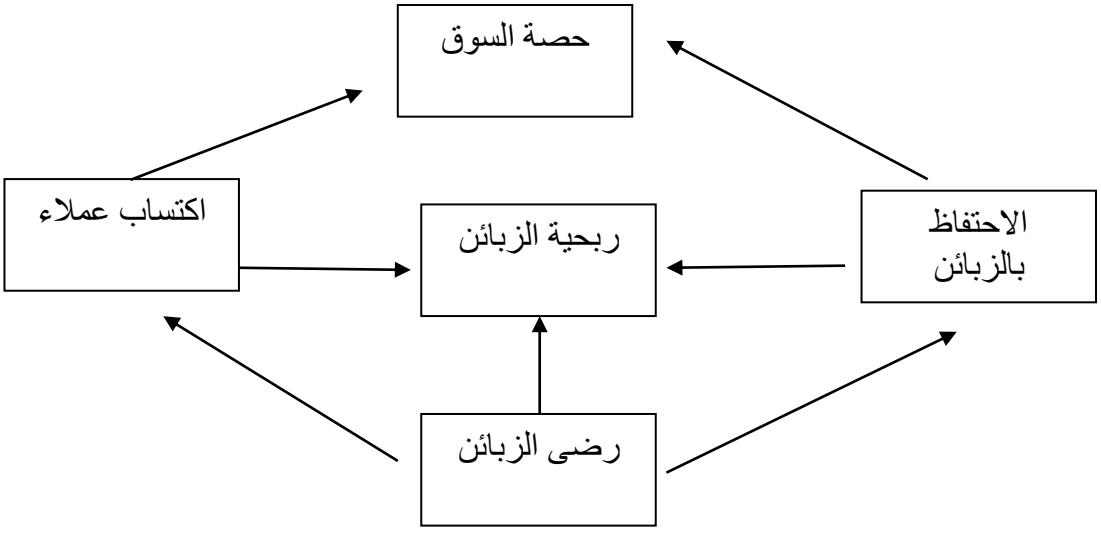
لكل فئة من الزبائن على حدة , إذ إن التعرف على طبيعتها وخصائصها يساعد الشركة على وضع المؤشّرات الخاصة لقياس أداء محور الزبائن في ضوء الهدف الاستراتيجي للشركة وتتركز هذه المؤشّرات حول رضى الزبائن والحفاظ على الزبائن الحاليين واجتذاب زبائن جدد والحصول على حصة جديدة في السوق وزيادة المنفعة للزبائن

وقد حدد كل من (NORTON, KAPLAN) مجموعة المؤشّرات الأساسية الخاصة محور الزبائن بأنها[١] :

- حصة السوق
- الاحتفاظ بالزبائن
- اكتساب زبائن
- رضى الزبائن
- ربحية الزبائن

وهذه المؤشّرات يمكن جمعها من خلال سلسلة للعلاقات السببية كما هو موضح بالشكل رقم (٧) التالي:

**الشكل رقم (٧) المؤشّرات الأساسية لمحور الزبائن[٢]**



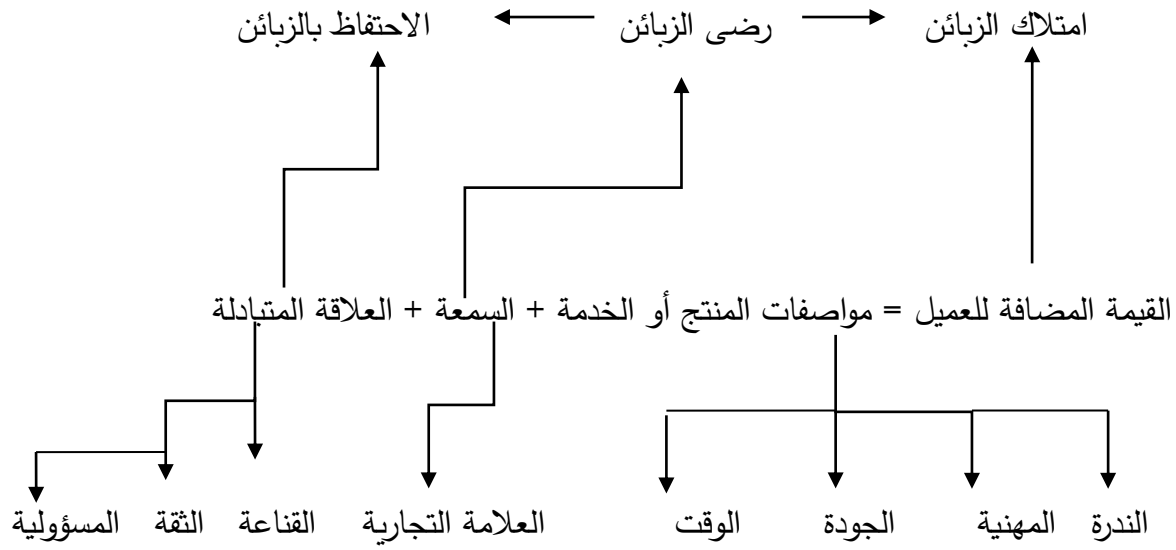

إن ربحية الزبون يجب أن تكون هدفاً ضمن منظومة استراتيجية الشركة , حيث إنه يجب قياس مقدار الأرباح الممكن تحقيقها من كل فئة من فئات الزبائن ويمكن استخدام أسلوب محاسبة تكلفة النشاط (ABC ) في تحديد هذه الربحيّة لكل فئة من فئات الزبائن المرتبطين بنشاط

1 - [1] Kaplan، R.S. &Norton، D.P.، "Using The Balanced Scorecard To Strategic Management System"، Harvard Business Review، January-February، 1996,pp.78-80

2- Ibid pp. 79

معيّن، ويعتبر هذا المؤشّر لقياس الربحيّة عنصراً مهماً لمعرفة ما إذا كان الزبون المستهدف ذا ربحيّة منخفضة أو لا يكون ذا ربحيّة .

ويتّم تحديد القيمة المضافة للعميل من خلال تعامله مع الشركة بالمعادلة التالية [1]




ويقصد بالقيمة المضافة للعميل أن : الزبون يحّدد قيمة ما يحصل عليه من الشركة سواء كان ذلك في شكل منتج أو خدمة في ضوء مواصفات ذلك المنتج أو تلك الخدمة والتي تمتاز بالجودة والسعر والوقت المناسب لتقديم المنتج أو الخدمة , بالإضافة إلى مستوى سمعة وشهرة الشركة وطبيعة العلاقة وطريقة تعامل الشركة مع الزبائن، ويعكس محور الزبائن الميّزات والخدمات التي تقّدمها الشركة لعملائها ويّترتب عليها رضى الزبون وولاءَه , وكمثال على هذه الخدمات : تقديم خدمات جديدة أو تخفيض وقت تقديم الخدمة أو المنتج أو تنّوع الخدمات والمنتجات وغيرها من العوامل المؤديّة لرضى الزبائن، ومن الأمور المهمّة المتّعلقة بقياس رضى الزبائن :

١- إنّ ما يشكّل أهميّة قصوى بالنسبة للزبائن لا يكون دائماً ما تعتقده الشركة أنّه مهّم أو ما تتّوقعه

٢- الأهّم هو إدراكات الزبائن لجودة الخدمة المقّدمة .

٣- تتّغير توقّعات الزبائن دوماً ,لذلك على الشركة أن تبذل جهداً أكبر من أجل الاحتفاظ بثبات رضى مستوى الزبائن.

٤- إنّ المنافسين يحاولون أيضاً تحسين أدائهم , ولذلك يجب تحقيق الابتكار والتحسين بشكل متواصل للاحتفاظ بفارق بين أداء الشركة وأداء منافسيها حسبما يدرك ويقيس الزبائن.

٥- يجب إبلاغ الزبائن دوماً بأهم التغّيرات الداخليّة والتي نتج عنها تحسينات في أداء الشركة .

---

[1] KAPLAN AND NORTON , 1996, P62

٦- ليس السعر دوماً هو العامل الأهم عند اتّخاذ قرارات الشراء [١].

٧- يبني الزبون توقّعاته و إدراكاته للحكم على جودة المنتج أو الخدمة من خلال الميّزات التالية:

أ. الاعتمادّية : قدرة الشركة على تقديم المنتجات والخدمات بثقة ودقّة يعتمد عليها الزبائن .

ب. الأمان: أي أنْ يطمئن الزبائن بأنّ المنتج أو الخدمة المقّدمة لهم تصل في وقتها المطلوب وبالجودة والسعر المناسبين.

ج. التعاطف : يريد الزبون أن يستمع أفراد الشركة إليه ويفهموه ويتعاملوا معه كعضو من أفراد الشركة.

د. الاستجابة :يريد الزبائن الدقّة في توصيل المنتج أو تقديم الخدمة والتواصل المستمر [٢]

و من المؤشّرات المستخدمة في هذا المحور( عدد الزبائن، حصّة السوق، المبيعات السنويّة ) عدد الزبائن المفقودين، معّدل الوقت المستغل مع الزبائن، مؤشّر رضي الزبائن، مؤشّر ولاء الزبائن، التكلفة الزبون، عدد الشكاوى، مصاريف الخدمات، الربح من كلّ زبون،[٣]. وهذا يتحقق من خلال ثلاثة عناصر وهي( سعر المنتج أو الخدمة ، الوظائف التي يمكن أن يؤديها المنتج، جودة المنتج)[٤.]

**ج- محور العمليّات الداخليّة:**

ويقصد به جميع الأنشطة والفعاليّات الداخليّة التي تتّميز بها الشركة عن غيرها ، ويُقيّم هذا المحور درجة نجاح الشركة ومدى قدرتها في تلبية متّطلبات الزبائن ، إذ يقيس درجة مهارات العاملين وطريقة تقديم الخدمة وكذلك الإنتاجيّة وغيرها من أجل قياس الأداء الداخليّ للشركة ، وإن لنظم المعلومات أثراً في مساعدة منظمات الأعمال الالكترونيّة على تحقيق ذلك بالدقّة والسرعة المطلوبة.

وإنّ أنشطة العمليّات الداخليّة لمنظّمة الأعمال تمّر بثلاثة دورات وكلّ دورة تعطي قيمة للزبائن ، وتبدأ بالدورة الأولى وتسّمى (دورة الإبداع) بما يعنيه من خلق السلع والخدمات الملبيّة لحاجات ورغبات المستهلكين ، ثم الدورة الثانية التي تسّمى (دورة العمليّات) والتي تعمل على ترجمة ما وضع في الدورة

---

[١] - شتون، كريس، تقييم الأداء الاستراتيجي، المعرفة والأصول الفكرية / تعريب: علا إصلاح / مركز الخبرات المهنية للإدارة (بيمك) مصر، ٢٠٠١ ص ٣٩

[2] - KEYES ,Jessica , Implementing the it Balance scorecard , Auerbach publications, 2005, p139

[3] OLVE، N.، ROY J.، WETTER M.، 2000- *Performance Drivers Apractical Guide to Using the Balanced Scorecard* ،John Wiley & Sons، Chichester، New York.، 62-

[٤] - هلال، سمير هلال، المحاسبة الإداريّة، كلية التجارة –جامعة طنطا ٢٠٠٣، ص٢٩٢

الأولى إلى فعل سلع ماديّة أو خدمات، ثم تأتي الدورة الثالثة (خدمات ما بعد البيع) بما تشتمله من وضع الضمان للمستهلك والتركيب والصيانة إلى غير ذلك[١].

**ويتكون جانب العمليّات الداخلية من ثلاث عمليات فرعيّة هي :**

**العمليّة الأولى :عملّيات التحديث :**

وهي تقديم منتجات جديدة تحّدد في ضوء احتياجات الزبون وتتّضمن تحديد السوق وابتكار المنتج أو الخدمة الجديدة، وتحسين تكنولوجيا العمليّات الإنتاجية وتكنولوجيا المعلومات من الناحية العملية وتمر عملية تقيّيم أداء العملّيات المتّصل بتطوير المنتجات بهرم متدّرج مكّون من ثلاثة مستويات , فعند القّمة يوجد مستوى نظام إدارة الأعمال الذي يركّز على الاتجاه الاستراتيجي والترابط والتكامل والعلاقات الاستراتيجية ,أّما المستوى الوسط فتوجد فيه عمليّة تكوين المنتجات أو الإدارة الاستراتيجية لأنشطة البحوث والتطوير , وعند المستوى الأدنى توجد نظم إدارة المشروعات والبرامج .[٢]

**العملية الثانية :عمليّة التشغيل:**

تتّمثل بعمليات الإنتاج وتوصيل المنتج والخدمات المتواجدة فعلاً للزبائن وتحسين جودة العمليّات الإنتاجيّة وتخفيض الزمن اللازم لتوصيل السلعة أو أداء الخدمة إلى الزبائن

**العمليّة الثالثة :خدمات مابعد البيع :**

تقديم الخدمات المناسبة للزبائن بعد البيع أو توصيل الخدمة أو السلعة بالسرعة والدّقة المطلوبة . ومن الملاحظ أنّه في ظل النظام التقليّدي لتقيّيم الأداء , يكون التركيز في عمليّات التشغيل الداخليّة على بيان مدى النجاح المحقّق في مراحل التشغيل القائمة فعلاً, أّما في ظل النظام المتوازن للأداء فإنّه يقترح مراحل جديدة وتطوير المراحل القائمة بشكل يمكن الشركة من أن تلبي احتياجات الزبون مما يساعد أيضاً في تحقيق الأهداف الماليّة .[٣]

ويمكن في هذا المحور استخدام النظم المحاسبيّة الحديثة مثل محاسبة تكلفة النشاط ونظم إدارة الجودة الشاملة من أجل وصل استراتيجية الشركة بإدارة العمليات التشغيليّة. [٤]

---

[1] - HORNGREN, C.T., FOSTER G., DATAR S., 2005 – *Cost Accounting*, prentice Hall International ,Inc، 200٥ ،465.

[٢] - ا شتون، كريس، تقييم الأداء الاستراتيجي، المعرفة والأصول الفكرية / تعريب: علا إصلاح / مركز الخبرات المهنية للإدارة (بيمك) مصر، ٢٠٠١ص ٢٣٧

[٣] - يوسف , محمد محمود، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، الشركة العربية للتنمية الإداريّة، ٢٠٠٥ ص١٣٩

[4] KAPLAN 2002 P81

ويرى الباحث أن أهم المؤشّرات المستخدمة لمراقبة أداء العمليّات الداخليّة هي ( مصاريف إداريّة / العوائد الكليّة، وقت عمليّة الإنتاج، عملّيات التسليم تتمَّ في الوقت المحّدد، معدل الوقت اللازم لتطوير المنتج، الوقت اللازم لتجهيز طلبيّة، الوقت اللازم للإنتاج، معدّل الوقت اللازم لاتّخاذ القرار، تطوير الإنتاجية، سعة نظم المعلومات، معدّل الإنتاج التالف، دورة المخزون، دورة العمل،عدد الوحدات المشتراة غير المطابقة للمواصفات إلى عدد الوحدات المشتراة الجديدة).

**د- محور التعلّم والنمو:**

يعدّ التعلّم والنمو المحور الرابع في بطاقة الأداء المتوازن وهو يعبّر عن الأسس التي يجب أن تتبّناها الشركة لخلق النمو والتحسينات المطلوبة لتحقيق الأهداف في الأجل الطويل، إذ إنّ عدم قيام الشركات في الاستثمار في الموارد البشرية لتأهيلها تأهيلاً عمليّاً وعلمّياً عالياً وتطوير تقنيّات إنتاج المعلومات المساندة وتغيّر الإجراءات الروتينيّة التنظيميّة لتعميق روح العصر فإنّ الشركة لن تكون قادرة على تحقيق الأهداف الاستراتيجيّة لمحور الزبائن والعمليّات الداخليّة وبالتالي من المحتمل جداً عدم قدرتها في تحقيق الأهداف الماليّة.

**ويتمثّل محور التعليم والنمو في ثلاثة مجالات أساسيّة هي [1]:**

أ- **الأفراد** : إنّ قدرات ومهارات العاملين في الشركة من حيث إمكانّياتهم الإداريّة ومهارات التعامل مع الحاسب الآلي ونوعيّة اللّغات التي يتقنها العاملون وبرامج الحاسبات الآليّة المتاحة وكيّفية استيعابها , جميعها تمثّل عناصر أساسّية في مدى إمكانيّة مساهمة عمليّة التعليم في تحقيق نموٌّ جيدٍ داخل الشركة لاستيعاب التكنولوجيا الحديثة أو الفكر الاستراتيجّي المقترح.

ب- **نظم المعلومات المتاحة بالشركة** :تمثّل الإمكانّيات المتاحة من نظم المعلومات داخل الشركة وكيّفية تطبيقها بشكل يّتفق وظروف الحال المتاحة عاملاً أساسيّاً ومهمّاً في نجاح عمليّة التعليم والنمو داخل نظام التقييّم المتوازن لأداء الشركة , فكّلما كانت هذه الإمكانيّات مناسبة لأيّ توسّع تقوم به الشركة , وكلّما كان من الممكن تفهم العاملين لاستخدام هذه الإمكانيّات مع كل نموٍ، أدّى ذلك إلى تحسين أداء الشركة بشكل واضح .

**ج- الحوافز والدوافع للالتزام بالعمل (الإجراءات التنظيمية):** إنّ خلق الدافع لدى العاملين بالالتزام بقواعد ونظم العمل وتحفيزهم على تحسين مستويات الأداء وتعلم كل ما يفيد في تحقيق نموٍ جيّدٍ لنشاط

[1]- kaplan,Robert, Atkinson, Anthony, advance mnaegement accounting 3th edition prentice-hell, new jersey, 1998 p567

الشركة يعدّ أيضاً عاملاً مشتركاً في تحقيق مراحل النمو داخل نظام التّقييم المتوازن لأداء الشركة ، ويمكن قياس مدى تحقّق أهداف العاملين داخل الشركة من خلال مقياس مركّب يتضمّن ثلاثة محاور أساسّية تّمثل محرّكات ذات تأثير واضح على مخرجات الأداء لهؤلاء العاملين داخل الشركة وهذه المؤشّرات الثلاثة هي:

**أولاً: رضى العاملين** : ويقاس رضى العاملين بعّدة نواح منها :

١- ظروف وجوده ضمن فريق العمل الذي يتبّعه العامل ومجال المنافسة القائمة بين أفراد الفريق .

٢- القاعدة المتاحة من التكنولوجيا ومدى شعور العامل بأنّه يستفيد من هذه البيئة التحتيّة لتدعيم قدراته وخبراته يوماً بعد يوم.

٣- مناخ العمل ومدى ملاءمته ظروف وطبيعة العمل من حيث المجهود المطلوب بذله في العمل بدنيّاً وفكريّاً، وظروف التعامل مع باقي الفريق و الرؤساء وهناك جانباً للممارسة الأفضل فيما يتعّلق برضى العاملين هما :

**الجانب الأولّ** :أنّ فرق العمل في مجموعات العمل والمجموعات التشغيليّة وفرق المشروعات التي تدرس الأفكار الجديدة يجب ألا يتولّى قيادتها أحد المديرين مثلما يحدث في النمط الهرمي السائد ، بل يتولى قيادتها العضو الأكثر خبرة أو الأقدم وظيّفياً

**الجانب الثاني:** تشجيع الأفراد على طرح المشكلات وبخاصة الظروف التي تحول بينهم وبين أداء عملهم بفعاليّة ،وليس مجّرد أفكار أو اقتراحات ، والمشكلات المطروحة يجب أن تنّفذ خلال فترة بسيطة أو أن يقّدم الردعليها بخصوص نتيجة دراستها،[1] ويمكن أن يقاس رضى العاملين من خلال معدّلات الدوران والتغيّب عن العمل .

**ثانياً: درجة الاحتفاظ وبقاء العاملين بالشركة :**

يتجّه الاهتمام عند تطبيق نظام تقيّيم الأداء المتوازن للشركة نحو تحديد درجة الاحتفاظ بالعامل و انتمائه لها بسبب قناعة العامل بأنّ جانباً كبيراً من أهدافه وتطلّعاته المستقّبلية يمكن تحقيقها من خلال وجوده بهذه الشركة وليس لعدم وجود فرص بديلة للتوظيف متاحة أمامه في شركات أخرى .

**ثالثا: إنتاجيّة العامل :**

وتمّثل المخرجات الإجماليّة الناتجة عن توظيف واستخدام مهارات وقدرات العاملين في عمليّة التشغيل

[1] - أشتون، كريس، تقييم الأداء الاستراتيجي، المعرفة والأصول الفكرية / تعريب: علا إصلاح / مركز الخبرات المهنية للإدارة (بيمك) مصر، ٢٠٠١، ص٣٦

والهدف في هذا المجال للقياس هو ربط هذه المخرجات للعاملين مع عدد العاملين المستخدم في تحقيق هذه المخرجات.

إنّ الأهميّة المتزايدة للأصول غير الملموسة والتي ترتبط بقيمة رأسمال الشركة تعني أن جزءاً من موظّفي الشركة قادر على أن يصبح أصلاً هاماً بشكل استراتيجي ، ولذلك يجب معرفة معنى فعاليّة إدارة الموارد البشرية ، و الأكثر أهميّة من ذلك هو كيفيّة قياس أدائه في مختلف المستويات التنظيمية وإنّ المفهوم الحديث لإدارة الموارد البشّرية يتّمثل بمواجهة ثلاثة تحديات لنجاح إدارة الموارد البشريّة وقياس أدائها وهي:[١]

١- التحديّ الخاص بوجهات النظر : يعني الاختلاف في فهم المدراء لتأثير سلوك وقدرات الموارد البشريّة في تنفيذ الاستراتيجيّة .

٢- التحديّ الخاص بالقياس: أي تحديد وجمع المؤشّرات الصحيحة لنجاح الموارد البشريّة والقيادة وسلوك ومؤهّلات وثقافات كلِّ موظفٍ.

٣- التحديّ الخاص بالتنفيذ : يعني هل يمتلك المدراء الوسائل و القدرة والدافع لاستخدام هذه البيانات في توصيل الأهداف الاستراتيجيّة ومراقبة التقدم نحو تنفيذ الاستراتيجيّة

ومن المؤشّرات المستخدمة لمراقبة التعّلم والنمو هي ( مصاريف البحث والتطوير، / المصاريف الكليّة، مصاريف تطوير نظم المعلومات / ، ساعات البحث والتطوير ،موارد البحث والتطوير/ الموارد الكليّة، الاستثمار في البحث).

إنّ محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة الواردة أعلاه، فضلاً عن كون أساسية، يمكن للشركة أن تضيف بعض المحاور الأخرى إليها مثل العلاقات مع الموردّين والاعتبارات البيئيّة ، وذلك إذ ما كانت ملائمة إستراتيجيّاً وذلك لأنّ الاختلاف في حالات السوق واستراتيجيّات المنتج وبيئات التنافس تتطّلب أيضاً اختلافاً في البطاقة وحسب تلك المتغيّرات.

حيث قام بعض الباحثين في مجال تقييم الأداء أمثال (فودة[٢]،٢٠٠٥) و( عبد الحليم[١]،٢٠٠٥) باعتبار المحور البيئي المحور خامس لبطاقة الأداء المتوازن ، وسوف يقوم الباحث بالحديث عن هذا المحور البيئي فيمايلي:

---

[1] - Huselid, mark, becker, brian, beaty, Richard, the workforce scorecard –management human capital to exrcute strategy,Harvard business school press boston, 2005 p14

[٢] فودة، شوقي السيد، "إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن" مجلة كلية التجارة، جامعة طنطا ،٢٠٠٥.

يعتبر البعد الاستراتيجي للإدارة البيئية ، ذي أهمية كبيرة، ومن الضروري تكوين نظم للإدارة البيئية واعتبار التكلفة المرتبطة بالحماية البيئية بنداً هاماً من بنود الموازنة، ومن أجل قياس و تقييم أداء الشركة البيئي لا بد من تحديد مؤشرات معنية ولكن قبل تحديها من الضروري توضيح مفهوم تقييم الأداء البيئي حيث عرّف من قبل الإيزو ١٤٠٣١ بأنه" منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للشركة باختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنهج"[٢].

- تحديد المؤشرات البيئية:

تتعامل الشركات مع كميات كبيرة من المعلومات البيئية ، وتواجه تحديات في تكثيفها في عدد محدود من المؤشرات الأساسية حتى تستطيع قياس أدائها واتخاذ قرارات التطوير، وانطلاقاً من تعريف الأيزو ١٤٠٣١ السابق لتقييم الأداء البيئي ، و إرشادات مبادرة إعداد التقارير العالمية GRI ( global reports indicators)، وإرشادات الكفاءة البيئية لمجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (world business council sustainable development )WBCSD ومن دراستها يمكن تقسيم مؤشرات التقييم البيئي كمايلي[٣]:

أ- مؤشرات الإدارة البيئية : وتتضمن مجهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للشركة التي تختص بمايلي: الرؤية والاستراتيجي والسياسة، الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية، نظم الإدارة والتوثيق المتعلق بها ، الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية ، والاتصالات بالأطراف الداخلية و الخارجية ذات المصلحة.

ب- مؤشرات الحالة البيئية وتوفر معلومات عن الحالة المحلية أو الإقليمية أو الدولية أو العالمية للبيئة مثل سمك طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية ، وتركيز التلوث في الهواء والتربة والمياه.

ج- مؤشرات الأداء البيئي وتنقسم إلى :

١- مؤشرات تشغيلية بيئية : وتتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج/ العملية ، ومقاييس استعمال المنتج/ العملية وتصريف المخلفات.

٢- مؤشرات الأثر البيئي: وتتعلق بالمخرجات مثل إجمالي المخلفات ، استهلاك المواد والمياه والطاقة ، و انبعاثات الغازات.

---

[١] عبد الحليم، نادية، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة ، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني ، ٢٠٠٥، ١-٣٤

[2]Stuart, R. "Placing Environmental indicators in context", on the internet at http:// www.c2e2.org/ news_items/ indicators_in_context.htm,2004.

[3] Kolak, A. and Mauser, A. " the evaluation of environmental management : form stage models to performance evaluation", Business Strategy and the Environmental , 2002, 11,pp. 14-31.

كما يمكن تقسيم مؤشرات تقييم الأداء البيئي إلى نوعين أساسين [١]:

١- **مؤشرات مناسبة لكل الشركات:** وهي انبعاثات ثاني أكسيد الكربون لكل موظف لكل وحدة مخرجات، استهلاك المياه لكل موظف لكل وحدة مخرجات، مخرجات المخلفات لكل موظف، و من أجل تحديد اتجاهات هذه المؤشرات يمكن مقارنتها خلال السنوات السابقة.[٢]

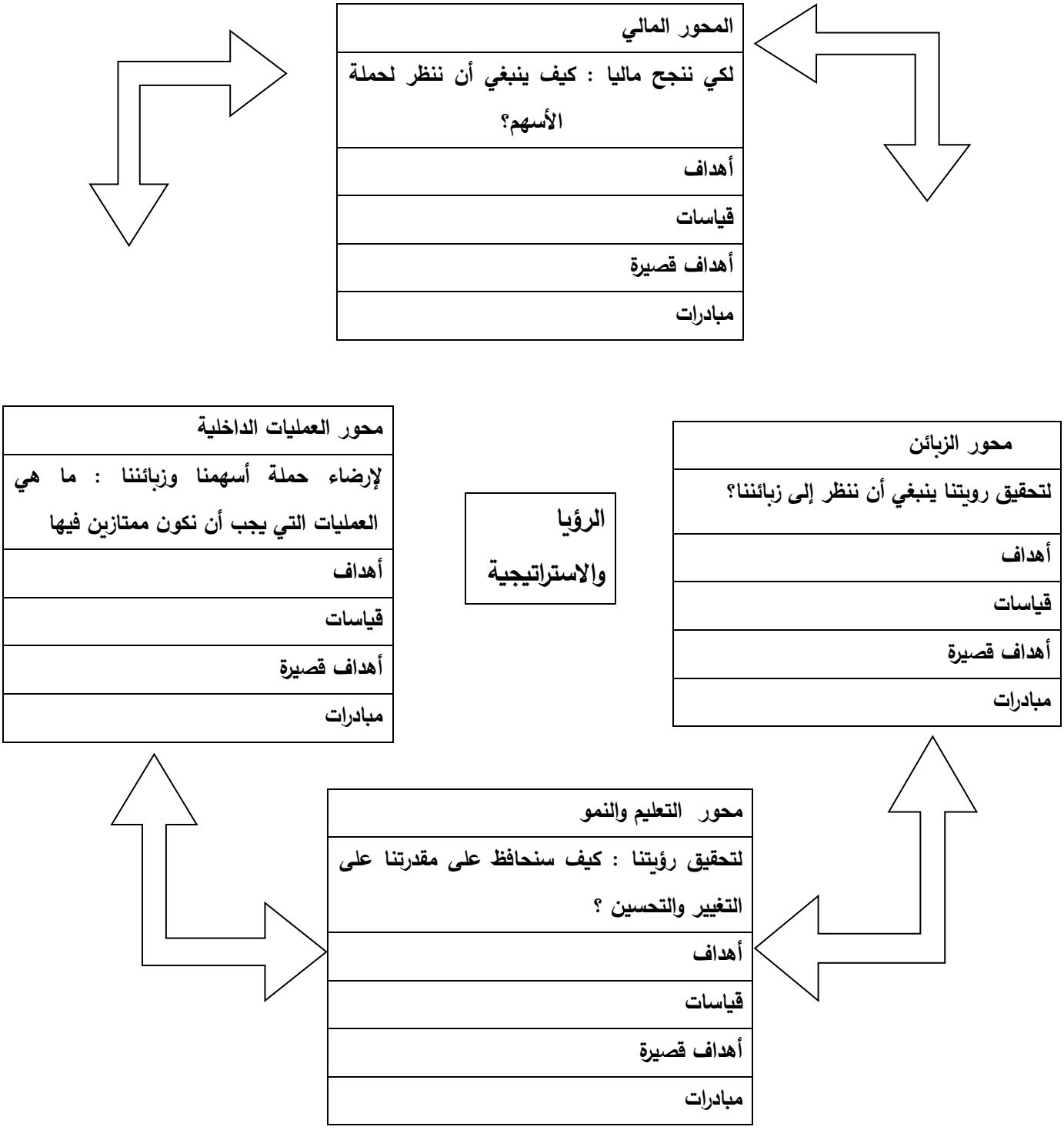
٢- **مؤشرات مناسبة لشركات النقل:** يمكن ذكر أهمها وهي: إجمالي الوقود المستهلك، انبعاثات ثاني أكسيد الكربون لكل ١٠٠٠ كجم، نسبة اشتعال المركبات ، ونسبة المركبات التي تسير خالية، عدد الكيلومترات التي يسيرها الموظفين في رحلات العمل بالبر، نسبة الموظفين الذين ينتقلون وحدهم بالسيارة عند التبديل.

يرى الباحث أن المحور البيئي يعتبر محور مهم ومكمل للمحاور الأخرى ( المالي، الزبائن، العمليات التشغيلية، التعلم والنمو) في بطاقة الأداء المتوازن ، وأن المؤشرات التي ذكرت سابقاً يمكن من خلالها تقييم الأداء البيئي للشركة، لاسيما المؤشرات الخاصة بشركات النقل البري وهي تناسب هذه الدراسة كونها تركز على شركات النقل البري ، كما أن الباحث سوف يركز على المحاور الأربعة المذكورة أعلاه فقط، وذلك بسبب صعوبة تأمين بيانات و معلومات دقيقية متعلقة بالأداء البيئي لشركات النقل البري في سورية .

وأخيراً لابّد من الإشارة إلى أنّ بناء محاور بطاقة الأداء المتوازن بالصيغة التي تعكس أغراضها وخاصة في مجال التحليل الاستراتيّجي ، ينبغي أن تبدأ من عمليّة تحديد استراتيجيّة الأعمال ومن أهداف الأعمال وتطوير المؤشّرات ثّم التنفيذ، و يوضح الشكل رقم (٨) التالي العلاقة بين محاور بطاقة الأداء المتوازن

[1] Ibid [1] Kolak, A. and Mauser, ,pp. 14-31
[2] Dantes life "Environmental Performance Indicators", in the Internet at http://www.dantes info/tools & Methods/ Environmental information/ enviro_info_spi.htm, Last Updated 19-05-2005

**الشكل رقم (٨) محاور بطاقة الأداء المتوازن [١]**




[1]- <www.balancedscorecard.org ©Paul Arveson، 1998>

**٣-٤ القواعد الأساسيّة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن**

هناك عدداً من القواعد أُطلق عليها، القواعد الأساسيّة لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يمكن عرضها على النحو التالي[١]:

١- ضرورة تبنّي وتدعيم الإدارة العليا لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن ، مع وجوب أن يكون ذلك التدعيم واضحاً لكّل العاملين بالشركة .

٢- يجب إدراك أنّه لا توجد هناك حلول معياريّة تتناسب مع وضع كّل الشركات ، نظراً لاختلاف عوامل البيئة الداخليّة والخارجيّة التي تؤثّر على تلك الشركات .

٣- يجب إدراك أنّ تحديد وفهم استراتيجية الشركة إنّما هي نقطة البداية في مشروع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن فعندما يتّم تحديد وفهم متطّلبات الاستراتيجيّة لنجاح الشركة يتّم اختيار مجموعة من المؤشرات تتّفق مع الاستراتيجيّة وتعكس مدى تنفيذ الأهداف المحّددة.

٤- ضرورة إدراك أثر مؤشّرات الأداء على سلوك العاملين و التأكيد من أن تغيّرها سيؤثر على ذلك السلوك وذلك للتشجيع على التحسّن.

٥- ضرورة إدراك صعوبة القياس الكمّي لكل مؤشرات الأداء، لذلك ينبغي أن ندرك أنّ هناك مؤشرات كميّة ومؤشرات كيفيّة.

٦- يجب تحديد عددٍ محدودٍ من الأهداف والمؤشرات تتوافق مع السمات الفريدة التي تميّز كّل تنظيم أعمال، ولاشّك أنّ ذلك يقضي على ظاهرة إغراق الإدارة بكمٍّ هائلٍ من المعلومات يفوق القدرة التحليلّية لها ، وما يترّتب عليه من إعاقة العمل الإداري.

٧- ضرورة الاعتماد على مدخل الاتّصال من الأسفل للأعلى ومن الأعلى للأسفل التنظيم ، وذلك لإدراك التغيّرات المستمرة.

٨- يجب عدم البدء بتحليلاتٍ عميقة، ولكن يفضّل أن تبدأ بتحليلات بسيطة وتقريبية بهدف التعليم والتحسين مع توسيع الاستخدام بالتّدرج حتى لا يكون هناك فجوة بين التحليل والتطبيق.

٩- ضرورة إدراك دقّة وبساطة أنظمة نقل المعلومات من البداية، كيلا يتّم نقل معلومات خاطئة إلى المستخدم النهائّي للنظام.

---

[١] - البتانوني ، علاء،: تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ، المجلد الحادي والأربعين ٢٠٠٤.

### ٣-٥ مراحل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن .

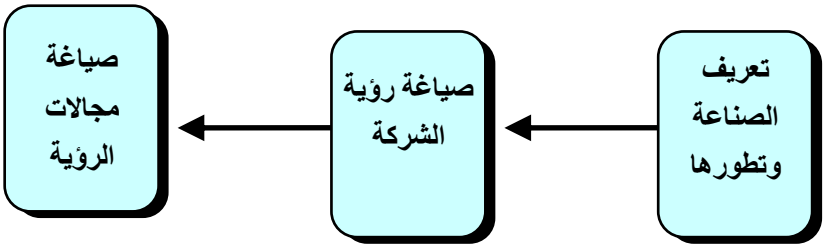
إنّ عمليّة بناء بطاقة الأداء المتوازن تبدأ من المستويات العليا إلى المستويات الأدنى بدءاً باستراتيجيّة الشركة حيث تُتَرجَمُ البطاقةُ إلى أهدافٍ وقياساتِ أداءٍ ملموسة تمثّل توازناً بين مختلف الجوانب ، ويراعى أنّ الترتيب الذي يلزم اتّخاذه ، والوقت المخصص لكلّ خطوة يتّم تكييفهما طبقاً لخصائص وظروف كلّ شركة على حده، وفيما يلي يستعرض الباحث بشكل مختصر كلّ خطوة من الخطوات المنهجيّة السابقة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن [١، ٢، ٣، ٤]. :

**المرحلة الأولى : صياغة الرؤيا:**

تمثّل الرؤيا: تصّورات أو توجّهات أو طموحات وآمال لما يجب أن تكون عليه الشركة في المستقبل، وتتّم هذه الخطوة عن طريق عقد مقابلات مع أكبر عددٍ ممكنٍ من الأفراد على أن يتّم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرفٍ خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعيّة حول موقف الصناعة والاتّجاهات فيها ، وقد يتطّلب الأمر أيضاً ندوة مشتركة تحضرها الإدارة العليا وقادة الرأي ،إلى جانب ندوة تحضرها الإدارة العليا ومجموعة المشروع وشخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن. وتمّر هذه الخطوة بعّدة مراحل على النحو الموضّح بالشكل رقم ( ٩) :

**الشكل رقم ( ٩)**

**مراحل صياغة الرؤية التنظيمية في ظل مدخل بطاقة الأداء المتوازن[٥]**




**مسح الصناعة وتحليلها**
**دور الشركة المنتظر**

**رؤية شاملة**
**رؤية مشتركة**
**رؤية معتنقة من الجميع**

**المالي**
**الزبائن**
**العمليات الداخلية**
**النمو والتعلم**

---

[1]Kaplan , R.S. & Norton , D.P. , The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston, Harvard Business School Press, 1996 (a),pp .110-123.

[٢]- يوسف ، محمد محمود ، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن ،القاهرة : الشركة العربية للتنمية الإداريّة ، ٢٠٠٥ .

[٣]- جوران ، نيلز ، وروي ، جان ، ووتر ، ماجتر ، الأداء البشري الفعال لقياس الأداء المتوازن ، أفكار عالمية معاصرة ، ترجمة علا أحمد صلاح،الإشراف العلمي د. عبد الرحمن توفيق (القاهرة ، مركز الخبرات المهنية للإدارة ، ٢٠٠٣)، ص ٢٢٠- ٢٤٠

[4] - Kaplan , R.S. & Norton , D.P. , Putting The Balanced Scorecard To Work . Harvard Business Review , Sept-Oct, 1993 , 134 -142.

[٥] - يوسف ، محمد محمود ، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن ، ٢٠٠٥

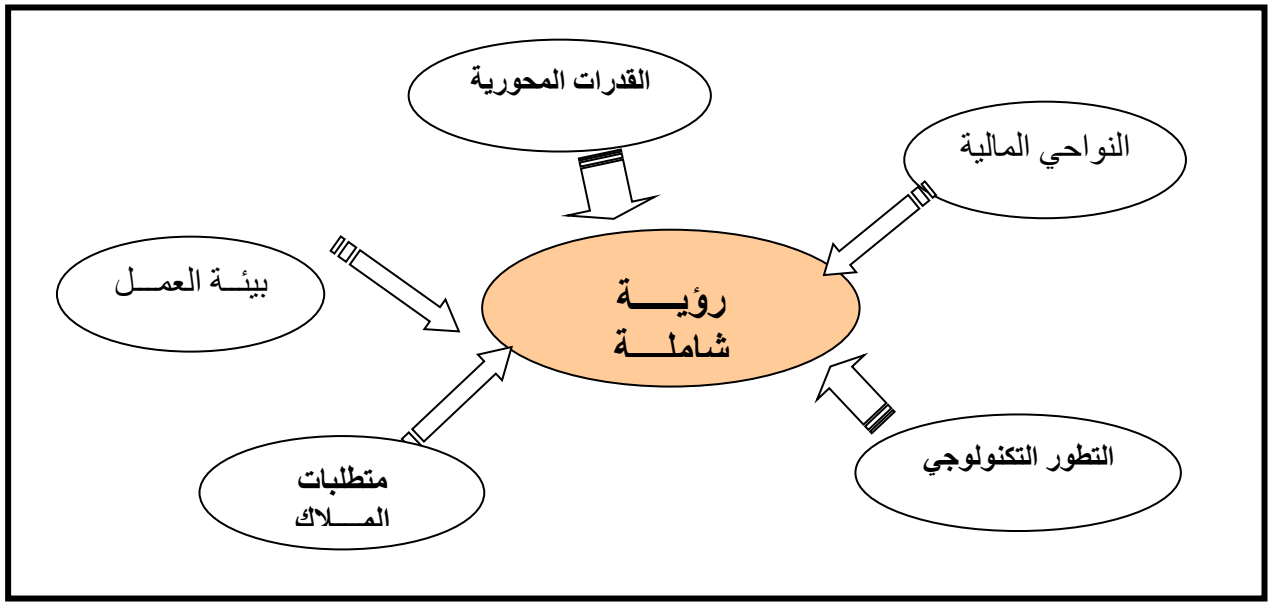
(١) – تعريف الصنّاعة ووصف تطّورها ودور الشركة المنتظر :

يتمثّل الغرض من هذه المرحلة في إرساء أساس للتوصّل إلى إجماع بشأن خصائص ومتّطلبات الصناعة ، وإلى تعريف واضحٍ لوضع الشركة الحالي ودورها، ومن ثّم فالمطلوب في هذه المرحلة وصفاً يتطّلب بدوره الوصول إلى اتّفاق حول الكيفيّة التي ستتطّور بها الصناعة في المستقبل، وبناء منطلق وركيزة أساسيّة وضرورية نحو تطوير رؤيتنا واستراتيجيتّنا المستقبليّة ، وعقد المقابلات الفرديّة مع رجال الإدارة العليا وقادة الرأي الأكثر تأثيراً في الشركة، بحيث تهتّم هذه المقابلات بدراسةٍ وتحليل للشركة وخصائصها من أكبر عددٍ ممكن من الزوايا ، ويفيد في ذلك الاعتماد على بعض النماذج المعروفة في دراسات الاستراتيجيّة، مثل نموذج (SWOT )، ونموذج بورتر(PORTER ) ، ونموذج تحليل القدرات الفرديّة للشركة .

(٢) صياغة رؤيا الشركة :

يقوم نموذج بطاقة الأداء المتوازن على رؤيا شاملة مشتركة ، ولذا فمن الجوهريّ التأكّد في مرحلة مبّكرة من وجود رؤيا معتنقة بشكل مشترك. نظراً لأنّ المؤشرات سيتّم بنائها وصياغتها في ضوء تلك الرؤيا ، ممّا يسهم في تركيز بؤرة اهتمام الشركة بصورة أقوى من ذي قبل ، ويجب التأكيد على أن تكون هناك رؤيا مشتركة للموقف الداخليّ والخارجيّ المحيط بالشركة ، قبل أن يصبح بالإمكان صياغة رؤيا الشركة ، ولكي تتّم صياغة الرؤيا ، ويوضّح الشكل رقم (١٠) أهم العوامل الواجب وضعها في الاعتبار عند صياغة رؤيا الشركة :

**الشكل رقم ( ١٠ ) العوامل التي ينبغي مناقشتها عند صياغة رؤيا الشركة** [١]




[١] جوران ، نيلز ، وروي ، جان ، ووتر ، ماجتر ، الأداء البشري الفعال لقياس الأداء المتوازن ، أفكار عالمية معاصرة ، ترجمة علا أحمد صلاح،الإشراف العلمي د. عبد الرحمن توفيق (القاهرة ، مركز الخبرات المهنية للإدارة ، ٢٠٠٣) .

وبعد صياغة الرؤيا ، وقبل المضي في بناء المؤشرات ، ينبغي الوقوف بشكل نهائيّ على كيّفية إدراك كل مشارك للرؤيا ، ومن أساليب القيام بذلك السماح لكلّ مشارك بوصف الصورة التي يعتقد أنّ الشركة ستبدو عليها عند تحقيق الرؤيا ، وبذلك يعرض كلّ فرد تصّوره الخاص للشركة في المستقبل من ( المحور الماليّ ،الزبائن ، العمليّات والتطوير).

ومن المناسب هنا أن يعبّر جميع المشاركين من خلال بضع كلمات عن تفسيرهم للرؤيا من محور مجالاتها المختلفة، وتعقد بعد ذلك مناقشة حول الأولويّات المناسبة بين الكلمات المذكورة للتعبير عنها، وتفيد الأسئلة التالية في تقديم المزيد من العون قبل أن يتم تبني الرؤيا وصياغتها بشكل قاطع :

- هل تمّدنا الرؤيا بالثقة التي نحتاجها ؟
- هل تعطينا الرؤيا التحدي الذي نحتاجه ؟
- هل تساعدنا الرؤيا في صياغة الأهداف على نحو مُرضٍ ؟
- هل نشعر أنّ الرؤيا ذات مغزى وأنها تخصّنا دون غيرنا ؟

(٣) صياغة مجالات الرؤيا :

بعد الانتهاء من صياغة الرؤيا الشاملة ومفهوم العمل ، يأتي دور دراسة اختيار مجالات الرؤيا التي سيتّم بناء المؤشرات عليها، وحسبما اقترح نموذج (كابلان ونورتون)، فإنّ هناك أربعة مجالات رؤيا : (مجال الرؤيا الماليّ، مجال رؤيا الزبائن ، مجال رؤيا العمليات الداخلية ، ومجال رؤيا التعلم والنمو)، واختيار مجالات الرؤيا يجب أن يحكمه في الأساس منطق العمل مع وجود علاقة متبادلة واضحة بين مختلف مجالات الرؤيا، وبذلك فإنّ مجال رؤيا التطوير ينبغي أن يوضّح الطرق التي تعتزم الإدارة إتباعها لتطوير الشركة والمنتجات والخدمات المقّدمة بغرض تنظيم العمليات أو إضافة قيمة للزبائن ، وهذه التأثيرات ينبغي أن تنعكس على المحور المالي .

**المرحلة الثانية : تحديد الاستراتيجيّات وبناء الأهداف الاستراتيجيّة العامّة :**

إنّ بطاقة الأداء المتوازن في الأساس أداة تسهم في صياغة وتنفيذ استراتيجيّة الشركة وتعمل على مراجعتها ومتابعة عمليّة تنفيذها، وينبغي أن يُنظَر للنموذج على أنّه أداة لترجمة رؤيا واستراتيجيّة تجريّدية إلى مؤشرات وأهداف محّددة، ومن ثّم فإنّ الغرض من هذه الخطوة يتمثّل في ترجمة الرؤيا إلى صورة ملموسة وبالتالي تحقيق التوازن العام بين المجالات المختلفة، وحتى تتّم هذه الخطوة بنجاح يجب أن تعقد ندوة مشتركة تحضرها المجموعة نفسها المشار إليها في الخطوة الأولى.

وعادة ما تكون عمليّة صياغة الاستراتيجيّة شديدة التعقيد ، وتستلزم قدراً كبيراً من التفكير والمدخلات في صورها المختلفة[1] () ، ويرجع ذلك لتّعدد الجوانب والمتغيّرات التي يلزم دراستها عادة, ولا يوجد اتّفاق حول الإجراء المناسب لصياغة استراتيجيّة الشركة، ومع ذلك ، يثار دائماً سؤال جوهريّ وهو كيف يمكن للشركة أن تكتسب ميّزة تنافسّية أفضل من منافسيها وتحافظ عليها؟هذا السؤال يقع في قلب عمليّة إعداد وصياغة الاستراتيجيّة ، وتشير التجارب إلى أن أعظم مزايا بطاقة الأداء المتوازن تكمن في هذه الناحية على وجه التحديد ، فالنموذج يسهل تحليل الرؤيا إلى استراتيجيّات محّددة ومستندة إلى الواقع ، ممّا يمكّن الأفراد من فهمها والعمل من خلالها.

ومن أساليب تنفيذ هذه المرحلة من العمليّة سؤال المشاركين أن يصفوا القواعد الأساسيّة العامّة التي يمكن أن ترشد وتوجّه الشركة نحو الرؤيا المنشودة بأقصى درجة من السهولة والفاعلية، ومن هنا يمكن تحديد قواعد واستراتيجيّات مناسبة أساسيّة في عدد من الجوانب منها على سبيل المثال (الربحيّة على المدى القصير والطويل ، الأساليب التي ستنافس بها الشركة مثل التسعير ، وقت التسليم ، وتنظيم الشركة ومن ثّم نوع القدرات المراد بناؤها والمتاحة داخلياً).

وترتبط الاستراتيجيّات الأخرى التي سيتّم وضعها بالمجالات التي ستقوم الشركة فيها بتطوير منتجاتها وخدماتها ، ومن سيتولون مسؤولية التطوير، وعند اكتمال هذه المرحلة ، سيتوافر لدى الشركة بيان لكلّ محور (أو مجال رؤيا) يوضّح الاستراتيجيّة الرئيسية مرتبّة حسب الأولويّة ، لتحقيق الرؤيا المنشودة.

**المرحلة الثالثة : تحديد عوامل النجاح الحاكمة :**

تعني هذه الخطوة الانتقال من التوصيفات والاستراتيجيّات المذكورة آنفاً إلى مناقشة ماسوف يكون مطلوباً لنجاح المقياس، وماهيّة العوامل ذات التأثير الأكبر على النتائج المنشود تحقيقها و الحكم عليها بعبارة أخرى، و يجب على الشركة أن تقّرر الآن ما هي عوامل النجاح الحاكمة ؟ وترتبها حسب الأولوية، وهناك أسلوب مناسب لبدء هذا الجزء يتمثل في تكوين مجموعات نقاشيّة لتقرير العوامل الأكثر أهميّة لتحقيق الأهداف الاستراتيجيّة التي سبق وضعها، وفي الجلسة المشتركة يدور النقاش ويتواصل ، لمحاولة التوصّل إلى اتفّاق حول مجموعة واقعيّة من عوامل النجاح الأساسيّة، كما ينبغي الحرص على إحداث ترابط أفقي ورأسي بين عوامل النجاح الحاكمة، وبمعنى أكثر وضوحاً التعّرف على ما إذا كانت المؤشرات متّسقة داخليّاً بدرجة معقولة فيما يتّصل بجوانبها، ووثيقة الصّلة فيما بينها أم لا ؟ .

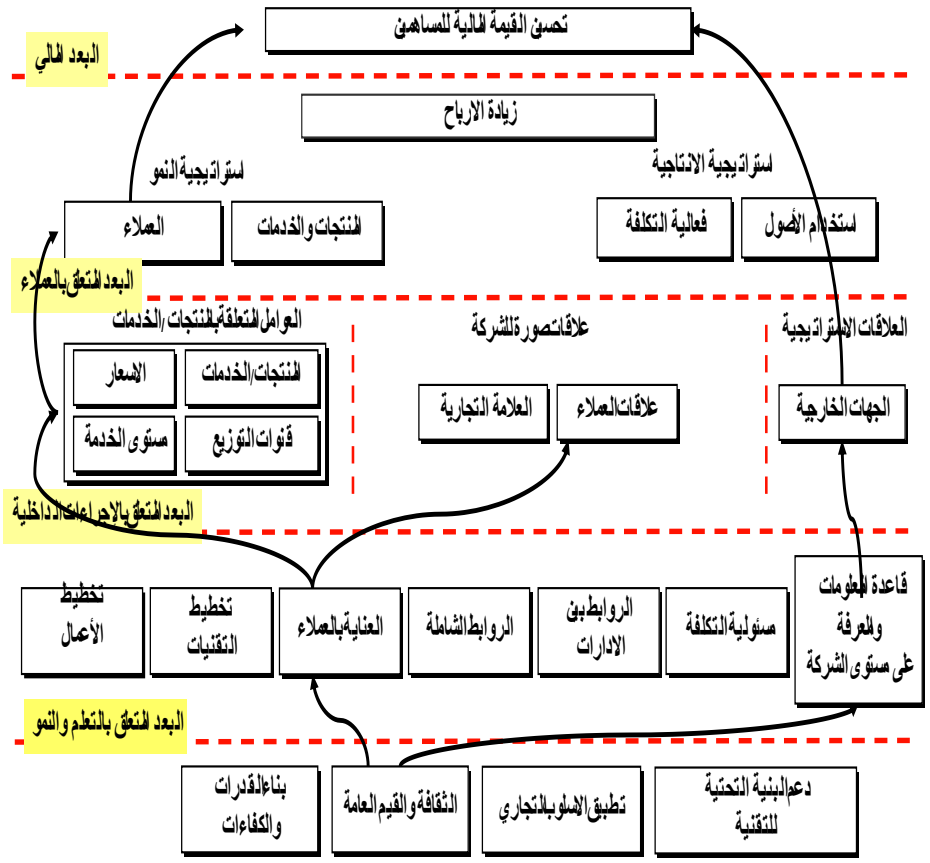
[1] Wheelen Thomas L. & Hunger , J . David , Strategic Management and Business policy . 9th ed. , New jersey : Pearson Education , Inc. , Prentice Hall , 2004

ويكون **الترابط الرأسي** تلقائيّاً بدرجة أو بأخرى لأنّ عوامل النجاح الحاكمة يتّم التّعرف عليها وترتيبها حسب الأولويّة، وأسهل طريقة لإحداث **الترابط الأفقي** بين العوامل هي إعداد رسم تخطيطي للمقياس كخريطة استراتيجيّة بيانيّة ، وفق الشكل رقم ( ١١ ).

وثمّة أمر آخر لا يقّل أهميّةً ، وهو تحاشي أيّ إمكانيّة لتحقيق التفّوق في عامل نجاح ما ،على حساب عامل آخر ، وينطبق هذا التحذير أيضاً على المؤشرات التي سيتّم إعدادها لاحقاً، وإنّ المؤشرات في مجالات الرؤيا المختلفة يجب ألاّ تؤدّي إلى الازدواج أو التضارب ، بل يجب أن تتوافق مع الرؤيا الشاملة والاستراتيجيّة العامّة وتساندهما، ويوضح الشكل ( ١١ ) مثالاً للكيفيّة التي يمكن بها تحليل علاقات السبب والنتيجة بين المبادرات الاستراتيجيّة والمؤشرات وتخطيطها بيانيّاً.

**الشكل رقم ( ١١ )**

**علاقات السبب والنتيجة بين المبادرات الاستراتيجية والمؤشرات**




**المصدر** [١]

[١] - . يوسف ، محمد محمود ، **البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن** ،القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإداريّة ، ٢٠٠٥

**المرحلة الرابعة : تحديد القياسات :**

في هذه المرحلة يتّم صياغة مؤشرات للتّعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينها ، وإعداد تقرير نهائيّ بمعرفة الإدارة العليا ومجموعة المشروع ، وإن كان يفضل أن يتّم ذلك بمشاركة شخص له خبرة سابقة بمشروعات تقييم الأداء المتوازن يفيد بصفة خاصّة في إحداث ترابط بين عوامل النجاح والمؤشرات.

ويفضّل أن يشترك كلّ الأفراد ذوي الصّلة في عمل المشروع بكلّ وحدة ، كما يفضّل العمل في شكل ندوات وورش عمل لمتابعة سير العمل والتنسيق متواصل مع الإدارة العليا. للحصول على عونٍ من شخص له خبرة ببناء تقييم الأداء المتوازن، وتشتمل هذه المرحلة على المراحل الفرعيّة التالية :

١- إعداد المؤشرات والتعّرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن بين المؤشرات المختلفة:

في هذه المرحلة ، يتّم إعداد مؤشرات رئيسية وثيقة الصّلة لاستخدامها في العمل فيما بعد، ومثلما حدث في المراحل الأخرى ، ينبغي أن نبدأ بممارسة شكل ما من العصف الذهني لا ترفض فيه أيّ أفكار، وتستخدم فيه كلّ الأفكار والخواطر في العملية، ولا نقوم بتحديد المؤشرات التي تبدو الأوثق صلة ، ويمكن مراقبتها وتسمح فعلياً بالقياس، وترتيبها حسب الأولويّة إلا في المرحلة الأخيرة .

إنّ التحدي الأكبر يكمن في إيجاد علاقات( سبب ونتيجة ) واضحة وخلق توازن بين المؤشرات المختلفة في مجالات الرؤيا المختارة، ولذا من المهم إعداد مناقشة حول إمكانيّة الوصول إلى توازن بين المؤشرات المختلفة بحيث لا تتعارض التحسينات قصيرة المدى مع الأهداف طويلة المدى.

٢- صياغة المؤشرات الشاملة : في هذه المرحلة يتّم تجميع المؤشرات تمهيداً للموافقة عليها وعرضها على الأشخاص المعنيّين ولتسهيل تنفيذها يجب إطلاع كل فرد في الشركة على ما تتضّمنه عمليّة إعداد المؤشرات .

**المرحلة الخامسة : تحديد وتطوير خطة العمل :**

فيها يجب تحديد كيفيّة تقييّم النجاح في استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال صياغة الأهداف ، ووضع خطة عمل .

**(١) صياغة الأهداف :**

يتّم صياغة الأهداف النهائيّة في صورة اقتراحات تقّدم من مدير كل وحدة في المشروع تمهيداً للموافقة النهائيّة عليها من جانب الإدارة العليا.

ويجب أن توضع أهداف لكلّ مؤشر مستخدم ، وتحتاج الشركة إلى أهداف قصيرة المدى وأهداف طويلة المدى معاً حتى يتسنّى لها تفقّد مسارها بصورة متواصلة واتّخاذ الإجراءات التصحيّحية في الوقت

المناسب، ومن الضروري أن تكون هذه الأهداف متّسقة ومنسجمة مع الرؤيا الشاملة والاستراتيجية العامة وألا يكون هناك أيّ تناقض أو تعارض بينها ، ولهذا السبب ينبغي إحداث ترابط وتكامل بين الأهداف أفقياً ورأسياً على حدٍّ سواء.

## (٢) وضع خطة عمل :

تعّدها كل مجموعة مشروع في النهاية، ولكي تكتمل المؤشرات ، يجب علينا أيضاً أن نحّدد المراحل الواجب اتّخاذها لتحقيق الأهداف والرؤيا التي تمت صياغتها ، وينبغي أن تشمل خطّة العمل الأفراد المسؤولين وجدولاً زمنّياً لإعداد التقارير المرحلية والنهائية، ونظراً لأهميّة هذه الخطط ودورها المحوريّ في حياة الشركة يفّضل في كثير من الأحيان أن تتفق المجموعة على قائمة أولويّات وعلى جدول زمني، تفادياً لحدوث مشكلات غير متوقّعة ، وتمثل هذه القائمة – مقترنة بالمؤشرات التي تّم إعدادها – واحداً من مستندات الإدارة العليا الرقابيّة الرئيسية.

**المرحلة السادسة : تحديد الأفعال التنفيذية :**

وتتطّلب بيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع ، وهذا يتطّلب بدوره تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد ، وتحديد المسؤوليات والأدوات ، وتدعيم البرامج ، والثقافة ومحاولة ربط ذلك بالدافعيّة ، ويراعى عند ممارسة الأفعال التنفيّذية أيضا أنها تؤثّر في كل من العاملين والمديرين بالشركة وتتأثر بهم

**المرحلة السابعة : المتابعة والتقييم :**

من الضروريّ أن تتابع الشركة بصورة متّصلة الاهتمام بالمؤشرات لكي تحقّق وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة ، ولتحقيق هذا الغرض ، ستكون الاستعانة بحلول تكنولوجيا الاتصالات المناسبة ضرورية لتسهيل إعداد التقارير وجمع البيانات.

ومن المهم أيضاً أن تستخدم المؤشرات في جميع أنحاء الشركة وفي الجوانب اليوميّة للإدارة ، فإذا وفّرت ذلك الأساس لجدول الأعمال اليوميّ لكلّ وحدة ، ستكون لها وظيفة طبيّعية من أعمال إعداد التقارير والرقابة الحالية من خلال تأثيرها على العمليّات اليوميّة، ولذا إن خطة التنفيذ ينبغي أن تحتوي على قواعد وأساليب مقترحة لضمان تحول بطاقة الأداء المتوازن إلى جزء من العمل اليومي للشركة،

وفي النهاية ينبغي أن تظّل المؤشرات المختارة ، لاسيما من أجل الرقابة قصيرة المدى ، مطروحة على بساط البحث ، وأن يتّم استبدالها في الحالات المناسبة بأخرى جارية بدرجة أكبر.

ولا يمكن اعتبار استخدام المؤشرات مكتملاً إلاّ عندما يصبح المقياس جزءاً ديناميكياً عاملاً في الحياة اليومية للشركة ، ويستلزم عمل القياس كأداة للرقابة الإداريّة المستّمرة بذل العناية الفائقة وجهود التحسين المستّمرة .

**٣-٦ دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييّم الأداء الاستراتيجي :**

يتجسد دور بطاقة الأداء المتوازن في تقيّيم الأداء الاستراتيجي من خلال النقاط التالية:

**١- صياغة رسالة الشركة :**

توضّح رسالة الشركة الغرض الأساسّي الذي وُجدت الشركة لأجله، أي مبّرر وجود الشركة واستمرارها في تقديم منتجاتها أو خدماتها، أي تجيب عن سؤالين هامين :

من نحن ؟ ولماذا نحن موجودون؟

وتعكس رسالة الشركة الأمور التالية:

أ- المهّمة الأساسيّة التي تؤديها الشركة (ماذا)، من خلال ذكر المنتجات أو الخدمات التي تقّدمها.

ب-الزبائن أو الأسواق التي تخدمها الشركة (من).

ج- تحديد الوسائل التي تحقّق بها الشركة رسالتها (كيف) ، مثل تخفيض التكلفة

د- سبب وجود الشركة (لماذا) ، و ماهية حاجات المجتمع التي تقوم الشركة بتلبيتها.

و- تحديد الصفات التي تتّميز بها الشركة على الشركات المنافسة الأخرى.

وبناءً عليه يختلف أسلوب صياغة الرسالة ما بين منظمة وأخرى، فلكلّ منظّمة رسالة خاصّة بها .[1]

**ويجب أن تحقق الرسالة الخصائص التالية :**

- موجّهة وموجزة .
- فيها محتوى عاطفي قويّ .
- يجب أن يكون لها معانٍ أكثر من مجرد كلمات على الورق، وأن تكون موجودة في أفعال الشركة.
- تخدم في مجال تحديد هدف عام للشركة .

[1] - Nair, Mohan, Essential Of balance, Scorecard, Jhon Wileyand Sons , Inc, 2004,p73

**٢- وضع الرؤيا :**

وهي صورة المستقبل كما تتخيّلها الشركة , فهي تقّدم التفاصيل حول عالم أفضل بالنسبة لاستخدام أدوات الشركة ومنتجاتها وخدماتها [١]

ومن الضروريّ مشاركة الأطراف المعنيّة أو أصحاب المصالح من موظفّين وزبائن وموردّين وغيرهم في وضع الرؤيا ، والتي تتمحور حول الزبون، بحيث تعكس قيم الشركة وفلسفتها، كما يجب أن تتّصف الرؤيا بما يلي [٢]:

أ- محفزة بشكل كبير .

ب- أداة تواصل تستخدم لجذب الأعضاء وملاّك الأسهم .

ج- حلم دافع لما يمكن الوصول إليه

**٣-تحليل البيئة ( الخارجية و الداخلية):**

بعد وضع الشركة لرؤيا القيادة وصياغتها للرسالة الخّاصة بها، تأتي مرحلة تحليل البيئة الداخليّة والخارجيّة بهدف تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات (Strengths, weakness ,opportunities, threats )swot حتى تستطيع الشركة أن تستكشف أمورها الخارجية وتتّفحص مشاكلها الداخلية ،وتُجري الشركة عادةً نوعين من التحليل :

أ- *تحليل البيئة الخارجّية :*

يتضمن هذا التحليل الفرص المتاحة والتّحديات المتوقّعة ، حيث من الممكن أن تجد الشركة من خلال التحليل أنّ هناك فرصاً أمامها تتعّلق بإمكانيّة زيادة الطلب على منتج معين ، أو فتح مجال لتصديره لأسواق جديدة ، كما قد تكتشف وجود بعض التحّديات التي قد تمسّها كدخول منافس قوي ، أو تغيير حاجات الزبائن ، ويتطّلب تحليل البيئة الخارجيّة تحديد الأسواق والزبائن الحاليّين والمتوقّعين وتقيّيم المنافسين الحاليّين والمتوقعّين وتحليل نقاط القوة والضعف لديهم ، إضافة إلى تقيّيم الموردّين الحاليّين والمتوقعّين .

و تحليل البيئة الخارجية للشركة يمكن الإدارة من توقّع الفرص واحتمالات حدوثها تمهيداً لوضع الخطط الكفيلة باستغلالها ، وكذلك يمكّن الإدارة من توقّع التحّديات والاستعداد لمواجهتها، ويتّم تحليل المتغيّرات المتعّلقة بالبيئة الخارجية من حيث طبيعة هذه المتغّيرات واحتمالات حدوثها

---

[1] - Nair, Mohan, p. 74

[2] -, Mohan, Essential Of balance, Scorecard, Jhon Wileyand Sons , Inc, 2004,p73

ومدى تأثيرها في أداء الشركة ومن الممكن إجراء تحليل كامل للبيئة السياسيّة (political )والاقتصاديّة (economical ) والاجتماعية( social ) والتكنولوجّية( technological) وذلك يسمّى تحليل( pest )[1]

ب-*تحليل البيئة الداخلية :*

يهدف هذا التحليل للوصول إلى نقاط القّوة ونقاط الضعف في الشركة، وقد تتّمثل نقاط القّوة في جودة الخدمة المقدمة، أو في توفير مصادر تمويل ذات تكلفة أقل ،أو في خبرة العاملين ،كما قد تتمثل نقاط الضعف في ضعف البعض التنافسّي أو عدم كفاءة العاملين ،ولكي تعمل الشركة بكفاءة فإنّه ينبغي على إدارتها تعزيز نقاط القّوة ومحاولة تفادي نقاط الضعف قدر الإمكان.

٤ – **تحديد الأهداف:**

وتتضمن هذه الأهداف[2] :

أ- أهداف طويلة الأجل (long term objectives ) وهي النتائج التي تسعى الشركة لتحقيقها في المدى الطويل (أكثر من عام ) وتوضع في ضوء رسالة الشركة .

ب-أهداف قصيرة الأجل: ويطلق عليها الأهداف الفعليّة وهي الأهداف التي يجب أن تحقّقها الشركة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والوصول إلى الأهداف طويلة الأجل

وينبغي أن تتوفّر في الهدف الشروط التالية لكي يصبح هدفاً بالمعنى السليم وهي :

أ- أن يكون الهدف محدداً (specific )

ب- أن يكون الهدف قابلاً للقياس (measurable )

ج- أن يكون مقبولاً ضمن استراتيجية الشركة (acceptable )

د- أن يكون واقعّياً (قابلاً للتحقيق)(realistic )

هـ- أن يكون ضمن إطار زمنيّ( time framed )

و- ويصطلح على تسمية هذه الشروط (smart) .

[1] - جودة، محفوظ، *تقييم الأداء المؤسسي باستخدام نظام بطاقات القياس المتوازن*، شركة النخبة للتدريب والاستشارات الإداري ،الأردن ، ٢٠٠٥، ص١٤

[2] - عبد المحسن، توفيق محمد، اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء – ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن- دار الفكر العربي-٢٠٠٦ ص٣١٩

**٥ – تحديد الاستراتيجيّات المناسبة:**

الاستراتيجية هي وسيلة تحقيق الأهداف ويمكن أن تتّبنى الشركة في سبيل الوصول لأهدافها الاستراتيجيّة التي تناسبها والتي قد تكون[١] :

ا–إستراتيجيّات هجوميّة (offensive strategies) تهتّم بالظروف الخارجّية للشركة مثل فتح فروع جديدة والابتكار وتقديم منتجات أو خدمات جديدة أو التوسّع في تقديم الخدمة .

ب–استراتيجيات دفاعية (defensive strategies ) تهتّم بالظروف الداخلّية للشركة عادةً كالتدريب وإعادة بناء الهيكل التنظيمي أو الاهتمام بالظروف الخارجيّة كتخفيض عدد المنتجات أو الخدمات أو تخفيض أعداد المستفيدين من الخدمة .

ج–استراتيجيات الاستقرار (stability strategies ) قد تتبعها الشركة كإجراء بعض التحسينات الخفيفة في أسلوب الأداء ،مثل طُرق التوزيع وغيرها .

**ولكن ما العناصر الأساسيّة الاستراتيجيّة ؟**

تتحّدد العناصر الأساسية للاستراتيجيّة من خلال:

**معرفة نفسك:**

- ميّزاتك الفريدة والتي تظهر من خلال أفضل ما يمكنك عمله .
- موقعك الاستراتيجي والذي يظهر من خلال المكان الذي يناسبك في السوق في أذهان زبائنك .
- أن تعرف القيمة التي سيدفع من أجلها الأطراف المهتمة بالشركة .

**معرفة منافسيك :**

- أن تفهم نقاط ضعفهم ونقاط قوتّهم .
- أن تعرف وجهتهم وكيف يخطّطون للاستحواذ على السوق .
- أن تعرف كيف يفّكر قادتهم .
- أن تعرف ما الذي لا يستطيعون أن يغيّروه (مثل الطريقة الفريدة التي يتفاعلون بها مع الزبائن مثلاً) .

[1] Nair , Mohan, Essential Of balance, Scorecard, Jhon Wileyand Sons , Inc, 2004p63-64

**معرفة الزبائن :**

- أن تعرف القيم المختلفة للزبائن .
- أن تفهم الشرائح المختلفة والتفاصيل التي تتعلق بمكان وجود الزبائن المستقبليّن
- أنّ تدرك أن الزبائن ليسوا شركات، بل هم أناس في هذه الشركات .
- إن من يستخدم المنتج الذي تقدمه قد لا يكون بالضرورة هو الذي يدفع ثمنه .

إذاً مهما كانت طبيعة الاستراتيجية فإنّ تشكيلها دون الأخذ بعين الاعتبار نقاط القّوة والضعف يجعلها استراتيجيّة عمياء ، ويتّم التعبير عن القوّة الحقيقّية للاستراتيجية فقط من خلال إنجاز العمل ، كما أن التحدي الحقيقي ليس تشكيل الاستراتيجيّة فقط بالقدرة أيضاً على خلق هيكل عام للعمليّات من أجل تنفيذ الاستراتيجية، فأهم كفاءة على الإطلاق هي القدرة على تنفيذ الأهداف .

وبما أنّ عالم الأعمال مسيّر بالتغيّر فإن الثبات على استراتيجيّة تبدو جيّدة قد يكون خطراً في حال تبّدلت المتغيّرات الاستراتيجيّة ،ولكي تكون الشركات فعّالة فإنّها يجب أن تمتلك القدرة على تغّيير إستراتيجيتّها كقدرتها على صياغتها ،وتأتي القّوة الخاصّة بمنظّمة مرنة من قدرتها على تغيّير فكرتها الاستراتيجيّة وعكسها في أفعال ومؤشرات أداء متوافقة ، ويمكن إنجاز تلك العلاقة بين الاستراتيجيّة والنشاطات من خلال استخدام بطاقة التقيّيم المتوازن للأداء .

وقد وضع( KAPLAN&NORTON) خمسة مبادئ أساسيّة للشركات التي تركّز على الاستراتيجيّة وهي[1]:

١. ترجمة الاستراتيجّية إلى شروط تشغيّله .
٢. حشد قوى الشركة خلف الاستراتيجيّة-
٣. جعل الاستراتيجيّة عمل لكل يومٍ وكلّ شخص .
٤. جعل الاستراتيجيّة عمليّة متواصلة
٥. حشد التغيّير من خلال القادة التنفيذييّن

**6- تطوير مجموعة من المؤشّرات للتأّكد من أنّ كل شيء يسير وفق ما خطط له.**

[1] - Kaplan ,Norton, Creating Strategy-Focused, Organizations, That Achieve Break Through Performance ,Crowne, Plaza Dubai,25 june- 2002,p8

يرتبط بعمليّة تنفيذ الاستراتيجيّة ضرورة المتابعة والرقابة بما يضمن التنفيذ السليم واتّخاذ الإجراءات الصحيحة في الوقت المناسب عند وجود أيّة انحرافات عن الخطط الموضوعة لذلك تجمع بطاقة الأداء المتوازن بين أنواع مختلفة من المؤشرات في صورة واحدة شاملة للشركة بأسرها، وهذه المؤشرات هي توصيفات محكمة مدمجة للملاحظات يّتم تصميمها واختيارها من أجل تقييم الأداء المتوازن بغرض التأثير على الاتّصال داخل الشركة وذلك من خلال اختبار المؤشرات المناسبة للجوانب التي تمثّل أهمية أكبر بالنسبة للشركة .

ومن المهم صياغة مؤشّرات محّددة إلى أقصى درجة ممكنة فيما يتّصل بعدد من العوامل الهامّة التي تخفق المحاسبة الإداريّة التقليدية في تبيانها بدرجة كافية من الوضوح، إذ إنّ المؤشرات الماليّة استخدمت منذ زمن طويل في أغراض الرقابة الإداريّة بعد التأكّد من توفير مؤشرات الربح الداخليّة كحوافز للقيام بالعمل المرغوب ، إلا أنّ استخدام مؤشّرات أخرى غير ماليّة تعزّز الأثر الناتج ويحسّن من تقييّم الأداء ويُعطي صورة أوضح وأشمل، وذلك بعد ضمان تحقيق الترابط والتكامل بين المؤشرات .

وينبغي على أيّ مشروع تقييم: إتاحة حدوث تبادل للخبرات المتّصلة بالقياس والاستفادة من الآراء والخبرة السابقة لأولئك الذين سيستخدمون المؤشرات منذ البداية وبعد ذلك يمكن أن تشترط الإدارة العليا استخدام المؤشرات المختارة ،تماماً مثلما تسمح المحاسبة التقليّدية بدرجة ما من الحريّة ،مع الاحتفاظ في الوقت ذاته بعناصر إلزامّية معّينة مثل الشكل المعياريّ الموحّد كقائمة الدخل .

**ولتحديد ماهّية المؤشرات الواجب استخدامها في BSC يجب مراعاة المعاييّر التالية[١] :**

١- ينبغي أن تغطّي المؤشرات المستخدمة في مجملها جوانب الشركة المدرجة في الاستراتيجيّات وعوامل النجاح الحاكمة ،وذلك بدرجة كافية

[١] - جوران ، نيلز ، وروي ، جان ، ووتر ، ماجتر ، الأداء البشري الفعال لقياس الأداء المتوازن ، أفكار عالمية معاصرة ، ترجمة علا أحمد صلاح،الإشراف العلمي د. عبد الرحمن توفيق (القاهرة ، مركز الخبرات المهنية للإدارة ، ٢٠٠٣). ص ٢٨٣.

٢- ينبغي أن تكون هناك صلة واضحة بين المؤشرات المستخدمة في المحاور المختلفة .

٣- يجب أن تفيد المؤشرات في وضع أهداف واقعية يعدّها المسؤولون عن تحقيقها .

٤- يجب أن يكون القياس عمليّة سهلة وغير معقّدة .

ويرى الباحث أنّ بطاقة الأداء المتوازن تعتبر فلسفة إداريّة تحقّق أهداف الشركة الاستراتيجيّة من خلال تقّييم أدائها الماليّ والتشغيليّ والاستراتيجيّ، وفق إطار متكامل من المؤشرات الماليّة وغير الماليّة وبشكل متوازن يوفر معلومات متكاملة عن أداء الشركة، حيث إنهّا توفّر المعلومات المناسبة للمدراء حول الأداء التنظيمي وخاصّة فيما يتّعلق بالأهداف الاستراتيجيّة وترجمة الاستراتيجيّة إلى مجموعة من المؤشرات التي تجسد الأهداف الاستراتيجيّة للشركة، وتقوم بطاقة الأداء المتوازن بسد الفجوة بين أنظمة القياس التقليّدي و استراتيجّية الشركة من خلال ربط الإستراتجيّة بأعمال ونشاطات الشركة قصيرة الأجل.

## المبحث الرابع : الخرائط الاستراتيجيّة كأداة لتقييّم الأداء الاستراتيجيّ

**تمهيد:**

إنّ تطورّ الفكر الإداريّ يؤثّر على الفكر المحاسبيّ وممارسات المحاسبة الإداريّة، و يؤدي إلى دفعه لتحقيق مزيد من التطوّرات لمواكبة متطلبّاته ،ففي الماضي اتّجه تركيز المحاسبة الإداريّة ليكون منصبّاً على الرقابة الإداريّة والمستوى التشغيليّ المتمثل بإدارة الأداء على المدى القصير الأجل ، وقد كانت المعلومات المقّدمة للإدارة تعاني من مسألتين رئيسيّتين وهما :

١- إنّ هذه المعلومات متحيّزة للمؤشّرات الماليّة .

٢-إنّها ترتكز على المقارنات الداخليّة .

أما حالياً فإنّ البيئة التي تعمل في إطارها شركات الأعمال تختلف كثيراً عّما كانت عليه في الماضي ، حيث إنّ هذه الشركات تواجه الكثير من الضغوط والتحديّات سواء محليّاً أو عالميّاً ، وبالتالي لابّد من إدراك أنّ نظم ومؤشّرات قياس وتقييّم وإدارة الأداء قد أصبحت ظاهرة متعدّدة الجوانب تتحّرك خيوطها في مجالات متّعددة ، وأصبح الأداء المؤسّسي بمثابة منظومة متكاملة لنتائج أعمال الشركة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخليّة والخارجيّة[١]، لذلك وفي ظل بيئة العمل الجديد بدأ تركيز المحاسبة الإداريّة يتحرك متجاوزاً المستوى التشغيليّ ، وقد اتجه هذا التحرك نحو المستوى الاستراتيجيّ المتمثّل بإدارة الأداء على المدى الطويل الأجل أو ما يعرف بنظام الإدارة الاستراتيجيّة الذي ينطلق من استراتيجيّة الشركة كحجر أساس في بناء اتّخاذ القرارات ، ولمواجهة متطّلبات هذا النظام الإداري الاستراتيجيّ الجديد ، بدأت تتزايد الأبحاث والدراسات في مجال المحاسبة الإداريّة إلى أن توصّل( كابلان ونورتن) على تقنيّة الخرائط الاستراتيجيّة حيث حوّلا في كتابهما (The Strategy Focused Organization) (2001بطاقة الأداء المتوازن المقدّمة في مجلة HBRعام ١٩٩٢ على أنّها نظام لقياس الأداء إلى نظام إدارة استراتيجيّ ، وهذا التحوّل قد تّم إنجازه وتقديمه تحت عنوان الخرائط الاستراتيجيّة (Strategy Maps) ولقد أشرنا سابقاً إلى أنّ الخرائط الاستراتيجيّة تمثل المرحلة الثالثة لبطاقة الأداء المتوازن[٢]،

**٤-١- تعريف الاستراتيجيّة وكيفية تصميمها:**

قبل البدء بالحديث عن الخرائط الاستراتيجيّة يرى الباحث أنّه من الضروريّ الحديث عن تعريف الاستراتيجيّة وكيفية تصميمها لأنّها هي المدخل إلى الخرائط الاستراتيجيّة.

---

[١] د.عبد العزيز مخيمر وآخرون ،قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية ،الشركة العربية لتنمية الإدارة ،سلسلة ندوات ومؤتمرات ١٣ ،القاهرة الطبعة الأولى ،٢٠٠صص٩.

[2] -Robert S. Kaplan, David P. Norton, Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes, Harvard Business School Press, London ,2004 p 9-١٣

وقد عرفت الاستراتيجيّة بأنّها إجابات عن سؤالين رئيسيّين هما [١]:

١- أين تريد أن تذهب؟

٢- كيف تريد أن تصل إلى هناك؟

وعرفّت بأنهاّ تتضمّن أو تتطلّب اتّخاذ خيارات حاسمة وهامّة على مستوى ثلاثة أبعاد:

١- أيّ الزبائن الواجب التركيز عليهم؟

٢- أيّ المنتجات الواجب عرضها أو طرحها في الأسواق؟

٣- أيّ الأنشطة الواجب تأديتها أو تنفيذها؟

فالاستراتيجيّة تتطلب الاختيار، والشركة تنجح إذا اختارت الوضع الاستراتيجي الذي يسمح لها بالتميّز عن منافسيها.[٢]

**كيف يتم تصميم أو إعداد استراتيجيّة الشركة ؟**

إنّ عمليّة تصميم وإعداد الاستراتيجيّة يمكن أن تتم عن طريق تحديد العوامل الخارجيّة والداخليّة المؤثّرة على الشركة ،أو عن طريق التحليل الاستراتيجي(SWOT ) أوعن طريق تحليل ودراسة الاحتمالات المتوقعة والمتضمنة في سيناريوهات التخطيط [٣].

يعتقد (كابلان ونورتن) بأنّ عمليّة تصميم وصياغة الاستراتيجيّة تتضمن ثلاث خطوات وهي الاختبار والتحديد والانتقاء[٤]

١- الاختيار: يعني اختيار الأسواق والزبائن الذين تنوي الشركة خدمتهم.

٢- التحديد: أي تحديد العمليّات الداخليّة الرئيسيّة (العمليّات الهامّة)التي يتوجّب على الشركة التفّوق بها ، وذلك لتقديم منتج أو خدمة متّميزة في السوق المستهدف.

٣- الانتقاء : أي تحديد المهارات والقدرات الفرديّة والتنظيميّة المطلوبة من أجل تحقيق الأهداف المتضمنّة في الأبعاد الثلاثة الأولى لبطاقة الأداء المتوازن (المالي،الزبائن، العمليات الداخليّة).

يعتقد (Cusumano and Markides ) [٥]بأنّ تصميم استراتيجيّة ناجحة ليس علماً و إنمّا فناً وبالنسبة لنتائجهما الأخرى فقد تضمنّت الآتي:

---

[1] - Eisenhardt, K.M, Strategy as Strategic Decision Making in Cusumano,M.A &Markides, C.C(ed.), Strategy Thinking for the Next Economy, Jossey-Bass San Francisco.2001 p85

[2] - Markides, C.C. ADynamic View of Strategy, in Cusumano, M.A &Mark C.C(ed.), Strategy Thinking for the Next Economy, Jossey-Bass, San Francisco.2001 p231

[3] - Mtichell, and susan young, strategic management and change management and the nation training Farmework ,2003, www.reframingthefuture .net

[4]- Kaplan, Norton, ABid,p37.

[5] Cusumano, M.A &Mark C.C, Strategy Thinking for the Next Economy, Jossey-Bass, San Francisco.2001 p1-6

١- أنهّ من الممكن تصميم استراتيجيّة ناجحة كما أنّه من الممكن بالنسبة للآخرين تعلّم فن تنفيذ الاستراتيجيّات الناجحة.
٢- تحتاج الاستراتيجيّات للتطوير بما يتفّق مع نتائج تقيّيم أداء الشركة
٣- كما تحتاج الاستراتيجيّات لتطوير بما يتناسب مع الوضع الحاليّ والمستقبليّ للشركة
٤- أن التفكير الاستراتيجيّ الفعّال ما هو إلاّ طرح مستمر للأسئلة والتفكير بمسائل وشؤون الشركة بأسلوب خلاّق ومبدع.

يرى الباحث أنّه على الرغم من أنّ كل جانب من الجوانب السابقة يزوّدنا بآراء وأفكار هامّة لكنّها لا تقّدم وصفاً شاملاً للاستراتيجيّة لذا ظهرت الخرائط الاستراتيجيّة لتكون أداة فعّالة في تقديم وصف شامل للاستراتيجيّة بالشكل الذي يخلق فهماً مشتركاً لهذه الاستراتيجيّة بين جميع الموظّفين وبما يزيد من قدرتهم على تطبيق وتنفيذ الاستراتيجيّة بنجاح.

**٤-٢ تعريف الخريطة الاستراتيجيّة:**

تعرّف الخرائط الاستراتيجية ([1]: تمثيل بصري للاستراتيجيّة من خلال علاقة السبب والنتيجة التي تحدث بين مكونّات الاستراتيجيّة إذ تصف ديناميكيّة تحقيق الأهداف وتُعتبر الحلقة المفقودة بين صياغة الإستراتيجيّة وتنفيذها.

و أيضاً هي نموذج افتراضي متكامل للأنشطة الرباعيّة الأساسيّة ( الماليّ، التشغيليّ، التسويقيّ، التدريبيّ) التي تقوم بها الشركات ، وللأطراف الرباعيّة ( المورّدون، الموظّفون، الزبائن ، المالكون والمساهمون) التي تؤثر في طريقة عملها.

وتعرّف بأنّها([2]) تصويرٌ نظريٌّ لاستراتيجيّة الشركة وتوضّح كيف تخطط الشركة لتحقيق رؤيتها ورسالتها بواسطة سلسلة مترابطة من التحسينات المستمرة؟، وتوضح الخطة الطويلة الأجل أو استراتيجيّة التنافسيّة لتحقيق الربحيّة المتزايدة، كما توضّح أيضاً علاقة السبب والنتيجة بين الأهداف الاستراتيجيّة المختلفة ومؤشراتها والتي تتضمنّها بطاقة الأداء المتوازن.

كما تعرّف بأّنها[٣] قلب بطاقة الأداء المتوازن وتمثّل إطار تنظيمي لتطبيق الاستراتيجيّة من خلال توضيحها لكيفيّة ربط الأهداف والأولويّات والمؤشرات باستراتيجيّة الشركة.

وهي تمثّل الخطوة الأولى وأداة عظيمة للبدء بمشروع بطاقة الأداء المتوازن ، إذ يتطلبّ التنفيذ الناجح للاستراتيجيّة ثلاثة مكونّات :

---

[1] Robert S. Kaplan, David P. Norton, Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes, Harvard Business School Press, London ,2004 p 9-100

[2] Kaplan, Robert S.; Norton, David P. , *The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies thrive in the new business environment.*, Harvard Business School Press 2001, pp 20-24

[3] - http:// www. Strategy mappor.com

مؤشّرات متكاملة للاستراتيجيّة + إدارة متكاملة للاستراتيجيّة = نتائج متكاملة

وتحكم هذه المعادلة القوانين التالية:

لا يمكن إدارة ( البند الثاني = التشغيل) ما لايمكن قياسه ( البند الأول= المالي )

لا يمكن تغّير ( البند الثالث = التسويق ورضاء الزبائن) ما يمكن إدارته ( البند الثاني = التشغيل)

لا يمكن الاعتماد على مؤشّر وحيد (البند الأول = المالي) للتوّصل إلى نتائج متكاملة ( البند الثالث= التسويق ورضا الزبائن).

– ومن خلال الخرائط الاستراتيجيّة يمكن إعادة صياغة معادلة الأداء السابقة لتصبح كالتالي:

(مؤشّرات متكاملة+ استراتيجيّات مترابطة + أطراف متشاركة =نتائج)

حيث إنّ المؤشّرات المتكاملة هي : مؤشّرات مالية – مؤشّرات تسويقية – مؤشّرات تشغيليّة – مؤشّرات تدريبيّة

الاستراتيجيّات المتكاملة: هي إستراتيجيّات إدارة المجالات : الماليّة –التشغيليّة – التسويقيّة– التطوريّة والتدريبّية

وحيث إنّ الأطراف المتشاركة ( الموردّون– الموظّفون– الزبائن – المساهمون)

**إعادة تعريف الاستراتيجيّة:**

تساعد الخرائط الاستراتيجيّة على إعادة تعريف الاستراتيجيّة على أنها طريقة الشركة في صناعة القيمة موزّعة على الأطراف الأربعة : (الموردّين –الموظّفين – الزبائن – المساهمين)،عبر مجالاتها الأربعة الأساسّية :(الماليّة والتشغيليّة والتسويقيّة والتطويريّة (التدريبية) ) وبذلك نتوصل إلى هذا التعريف المحّدد والعمليّ بعد كل التخبّط الذي عانى منه مصطلح الاستراتيجيّة في مجال الإدارة .

**٤–٣ الأنماط الاستراتيجية**[١]:

بعد تحديد العناصر والبنود للاستراتيجية، يمكن الانطلاق إلى دراسة الأنماط المختلفة من الاستراتيجيات كما توجد في الواقع الفعلي، فلا توجد مؤسستان تتبنيان نفس النمط من الاستراتيجية بل تختلف المؤسسات بشكل عجيب في المزيج الذي تعتمده من العناصر والبنود المكونة للاستراتيجية ، و تختلف المؤسسات في إستراتيجياتها كما يختلف التوقيع والبصمة من شخص إلى آخر، وبدراسة الحالات الأساسية والنموذجية في نجاح الاستراتيجية نلاحظ وجود اختلاف كبير في مزيج العناصر والبنود في كل حالة، فهناك حالة شركة (أي بي إم ) وحالة شركة (جنرال إليكتريك)،وحالة شركة (هوني ويل)، وبين هذه الحالات اختلافات كبيرة ، مما يجعل من المستحيل الوصول إلى نوع أو نمط عام في مجال الاستراتيجية .وان سبب فشل الاستراتيجيات في ٧٠٪ من الحالات ليس فشل الاستراتيجيات نفسها، بل فشل تنفيذها ،

[1] Robert S. Kaplan, David P. Norton, ,2004 p 9-100

فليست هناك استراتيجية فاشلة، لأن ما يفشل هو التطبيق والتنفيذ وليس الاستراتيجية لأن الاستراتيجية منطق، والمنطق لا يفشل، بل هو ينجح إذا كان كاملاً ومتكاملاً، ويفشل أن ظل ناقصاً وقاصراً.
وقد تم دراسة ٢٠٠ شركة عالمية في الفترة ١٩٨٨- ١٩٩٨ وجد ١٠٪ فقط منها نجحت في الالتزام بإستراتيجيتها وتطبيقها، بينما فشلت البقية الباقية في التطبيق لا في الاستراتيجية، فلا أحد يضع استراتيجية خاطئة كل ما هنالك أنه يفشل في رصد كل المؤشّرات أو تتبع كل مجال من المجالات الأساسية الأربعة أو يهمل تأثير أحد الأطراف الاعتبارية الأربعة.
ومن أجل نجاح الاستراتيجية يجب أن تتفق كل الأقسام والقطاعات حول الأهداف الاستراتيجية لأنه في حال الاختلاف يحدث الفشل في تطبيق الاستراتيجية.

**٤-٤ عناصر الاستراتيجية الناجحة:**

تتلخص عناصر الاستراتيجية الناجحة في اتفاق الأطراف الأربعة المؤثرة في طريقة عمل الشركة على المبادئ التالية ([1]):

أ- مؤشرات الأداء المالي: التي تحدد معنى النجاح والفشل على مستوى التدفقات النقدية وتحركات السيولة والربح والخسارة, وهي تجيب على السؤل إذا نجحنا فكيف يستفيد المالكون وحاملو الأسهم؟

ب-مؤشّرات إدارة الزبائن: التي تحّدد مستوى النجاح في التعامل مع الفئات المربحة من الزبائن، والمزيج التسويقي المقدّم لهم، وهي تجيب عن السؤال : إذا نجحنا فكيف يستفيد الزبائن؟

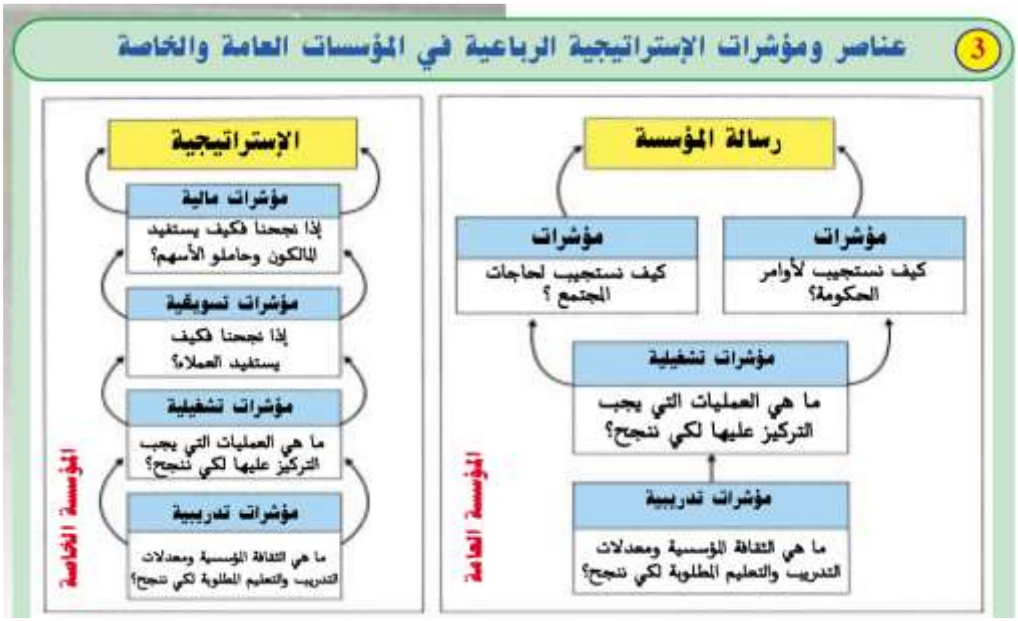
ج- مؤشّرات الأداء التشغيلي: التي تحّدد النجاح في المخرجات والمنتجات النهائيّة التي تقّدم للزبائن وهي تجيب عن سؤال ما هي العمليّات التي يجب التركيز عليها لكي ننجح؟

د- مؤشّرات التدريب والتعليم: التي تحّدد المناخ المؤسّسي والثقافة الجماعيّة الدافعة والحافزة على العمل والتحسين والتطوير وهي تجيب عن سؤال : ما هي الثقافة المؤسسيّة ومعّدلات التدريب والتعليم المطلوبة لكي ننجح؟

فإذا ما وجدت اختلافاً أو تشوهاً في هذه المؤشّرات أو ضعفّ للعلاقة بينها، فتلك هي البوادر الأولى لفشل الاستراتيجيّة ،لذا يجب توضيح علاقة السبب والنتيجة بين هذه المؤشّرات في المجالات الأربعة لتحقيقها بشكل صريح، وهذه هي فحوى الخريطة الاستراتيجيّة ، فلا بّد من الاتفّاق على مسارات الخريطة أوّلاً قبل تحقيقها أو قبل السير فيها. انظر الشكل رقم (١٢)

[1]Robert S. Kaplan, David P. Norton, ,2004 p 9-100

الشكل رقم (١٢) عناصر مؤشرات الاستراتيجية الرباعية في المؤسسات العامة والخاصة




**المصدر**[١]

**٤-٥ أهميّة الخرائط الاستراتيجية:**

إذا كان بعض المديرون لا يبذلون جهوداً حقيقيّة لصياغة استراتيجيّة جليّة لمؤسّساتهم، فإنّ هذا لا يعني أنّه من الممكن إهمال الاستراتيجيّة، فالنجاح المتحقق دون استراتيجيّة يشبه خوض الحرب دون خطةّ دفاع أو هجوم، ولا يدوم ، لأنه يعتمد على المصادفة وغياب المنافسة،. ومن الأسباب التي تدعو لإعداد خريطة استراتيجيّة واضحة مايلى[٢] :

**أ- صناعة القيمة في الشركة تتّم بشكل غير مباشر :**

هناك خطوات كثيرة ومعقّدة تقود الشركة إلى صناعة القيمة التي تقّدمها لزبائنها ، وتتّم هذه الخطوات في مجالات كثيرة، ولهذا لايمكن فهمها دون دراسة مستفيضة وخبرة معقولة ، فإذا تأملّنا مثالَ تدريب الموظّفين لتعزيز مهاراتهم في التّعامل مع الزبائن، فإنّ ذلك سيؤدّي بطريقة مباشرة إلى زيادة رضا الزبائن، ممّا يؤدّي إلى زيادة قدرة الشركة على الاحتفاظ بالزبائن، فيقود بطريقة غير مباشرة إلى ضمان حدٍّ أدنى من الإيرادات للمؤسسّة في الأجل الطويل .

[1] Robert S. Kaplan, David P. Norton, ,2004 p 60-70.
[2] Ibid 75- 90

**ب – السياسات التي توضع بمعزل عن الاستراتيجيّة :**

إذا كانت الشركة تعمل في سوق يتّميز بارتفاع جودة المخرجات، فإنّ تبنيّها لسياسة الهندرة وتقليص النفقات قد يضّرها لأنّه يؤثّر على الجودة ، وإذا كانت الشركة تعمل في سوق يتميّز بانخفاض وحروب بالأسعار فإنّ تبنيّها لسياسة الجودة الشاملة قد يضّرها ، لأنّه يرفع تكاليف الإنتاج ، بينما تتنافس السوق على الأسعار ، و الأفضل أن تتبنّى الشركة الأولى السياسة الثانية و الشركة الثانية السياسة الأولى . أي لابّد من التنسيق بين السياسات والخيارات الإداريّة التي تبنتها وبين استراتيجيّة الشركة، ولايمكن لهذا أن يتمّ دون وجود خريطة استراتيجّية واضحة بين المجالات الأربعة الأساسيّة .

**ج– تكمن قيمة الشركة في قدرتها على صناعة القيمة :**

فالقيمة الحقيقّية لا تكمن في القيمة السوقّية لأسهمها أو أوراقها الماليّة، ولا في القيمة النقّدية للأصول التي تمتلكها ، بل في قدرتها على توليد قيمة من المخرجات التي تّقدمها للزبائن ، ومن غير الممكن أن تزداد قدرة الشركة على توليد قيمة لزبائنها دون تطوير إستراتيجيتّها ووضع خريطة استراتيجّية محّددة المسارات

**٤–٦ دورة (المدخلات – المخرجات) في الخريطة الاستراتيجيّة:**

ترتبط المجالات الأربعة الأساسيّة بعلاقة سببيّة واضحة تحّدد دور كلٍّ منها في المدخلات والمخرجات . وفي الخريطة الاستراتيجيّة تتحّدد أنشطة المدخلات في إدارة التشغيل وإدارة التدريب والتعليم ، بينما تتّحدد أنشطة المخرجات في الإدارة الماليّة وإدارة الزبائن ، فإذا أرادت الشركة تحقيق مؤشّرات إيجابيّة في مجال المخرجات فعليها أن تصوَّب استثماراتها في مجال المدخلات . فالعلاقة السببيّة بين المدخلات والمخرجات تسير من الأولى إلى الثانية ، فإذا أرادت الشركة تحقيق مؤشّرات إيجابيّة :

١– في الإدارة الماليّة : عليها (زيادة العائد على الاستثمار – الأرباح – الإيرادات – تقليص النفقات)

٢– في إدارة الزبائن: عليها (اكتساب زبائن جدد + ارتفاع درجة رضا الزبائن + ارتفاع نسبة الاحتفاظ بالزبائن+ زيادة ولاء الزبائن+ صورة إيجابيّة للعلامة التجارية) فإن هذه المؤشّرات تعتبر توابع ونتائج لمؤشّرات أخرى.

٣– في إدارة التشغيل : أ– إدارة العمليّات : وتشمل إدارة الموّردين والمواد الخام وعمليّات الإنتاج – وعمليّات– التوزيع.

ب– إدارة علاقة الزبائن: وتشتمل اختيار فئة محدّدة من الزبائن ثمّ اجتذاب هذه الفئة – ثم تنمية أعداده والتوسّع بها.

ج– ابتكار المنتجات الجديدة وفيها يتّم تحديد المنتجات التي يمكن إصدارها وبلورة الأفكار التي تصنعها، وحساب فرص نجاحها – ثم التصميم والتحسين – ثم إصدار المنتجات

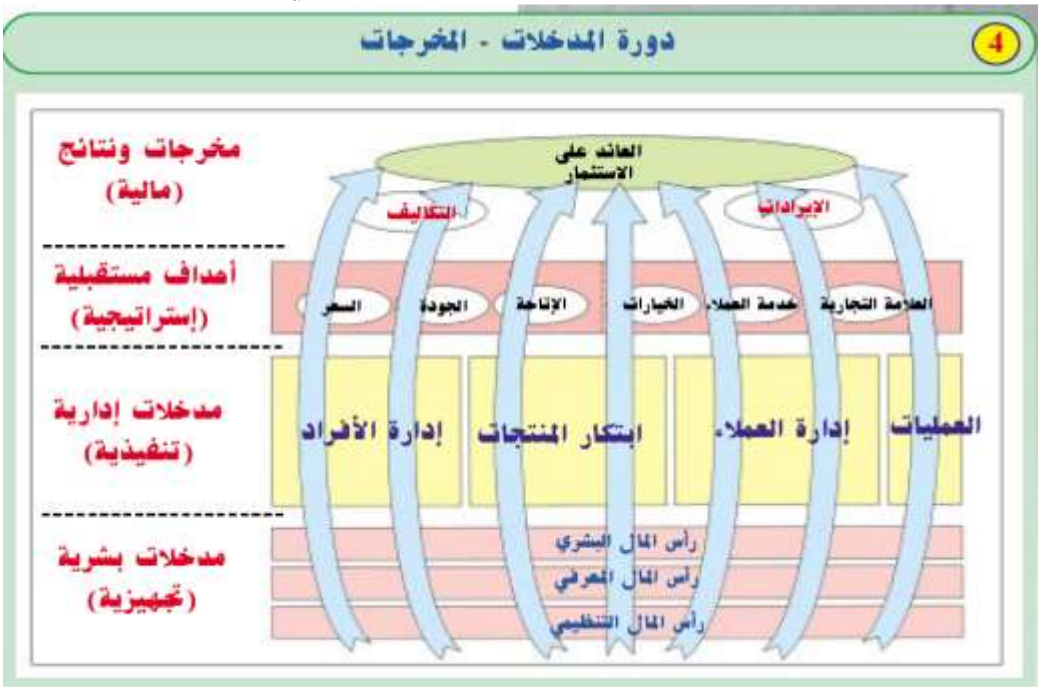
د- في إدارة الأفراد: وتشمل إدارة عمليّات التوظيف والتعين والسلامة الصناعيّة والصحة والتأمينات .

٤- في مجال إدارة التدرب والتعليم : وتشمل أربعة عناصر غير ملموسة هي (ثقافة الشركة – القيادة – التكامل والتنسيق–بين الأنشطة –روح الفريق) ويمكن وضع المؤشّرات لقياس التطّور المتحقق في كُل من هذه العناصر .

هذه العناصر الأربعة تنتج للمؤسسّات ثلاثة أنواع من رأس المال : رأس المال البشريّ – رأس المال المعرفيّ – رأس المال التنظيميّ).

وتسير دورة (المدخلات – المخرجات) من أسفل إلى الأعلى، والشكل رقم (١٣) يوضّح ذلك:

**الشكل رقم (١٣) دورة المدخلات والمخرجات في الخريطة الاستراتيجّية**




**المصدر**[١]

فهي تبدأ من أبعد المجالات وأكثرها اعتماداً على المؤشّرات غير الملموسة، وهو مجال التدريب والتعليم، ثم تصعد إلى المجال التالي الذي يؤثّر فيه بشكل مباشر، وهو إدارة العمليات التشغيل

والمجال الأخير يؤثر بدوره على المجال التالي وهو الزبائن والذي يتأثّر بشكل غير مباشر بما يحدث في المجالات التي تسبقه في الخريطة الاستراتيجّية

وفي النهاية يظهر تأثير ما حدث في مجال الزبائن بشكل غير مباشر في المجال الأخير وهو نتائج الماليّة

[1] Robert S. Kaplan, David P. Norton, ,2004 p 80-100

وهكذا تسير دورة المدخلات والمخرجات عبر مسارات الخريطة الاستراتيجية المتتالية من الأصول و الأنشطة غير العينيّة لتكوين أصول وأنشطة عينيّة.

**٤-٧صياغة الخريطة الاستراتيجيّة :**

لوصف صياغة الخريطة الاستراتيجيّة علينا أن نبدأ من البداية، والبداية هي رسالة الشركة التي تعكس فكرة تكوينها من الأساس ، ثم تتبلور وتتضح في الواقع العمليّ لتصبح غاية يسعى المشروع لتحقيقها، ثم تقسيم هذه الغاية إلى أهداف مرحليّة متّدرجة نطلق عليها الاستراتيجيّة والتي تقودنا في النهاية إلى الخريطة الاستراتيجية كمايلي[١]:

الرسالة والرؤيا الاستراتيجّية:

يخلط الكثير من المدراء بين رسالة الشركة والرؤيا والاستراتيجيّة لكنّنا نّميز بينها بتوضيح كلاً من رسالة الشركة ورؤيتها، فهما خطوتان في طريق تكوين الاستراتيجيّة ، فالرسالة تسبق الرؤيا ولكن تجمعهما الاستراييجيّة

أ_ الرسالة : هي فكرة وجود الشركة، وهي مفهوم ثابت ومتحقّق

ب-الرؤيا: هي الغاية المستقبليّة للمؤسسّة في الأجل الطويل، وهي مفهوم ديناميكيّ متّحرك، ولم يتحقق بعد

ج- الاستراتيجيّة: هي طريق الوصول إلى الغاية المستقبليّة للمؤسّسة عن طريق أهداف مرحليّة في الأجل المتّوسط والقصير، وهي مفهوم تفصيلي في طريقه للتحقّق، ويمكن تمثيلها وفق الشكل رقم (١٤)

**الشكل رقم (١٤) الانتقال من الرسالة إلى الرؤيا الاستراتيجية**

[1]Robert S. Kaplan, David P. Norton, 2004 p 85-90




**المصدر**[1]

**٤-٧ -١ المجالات المؤسّسية الأربعة في الخريطة الاستراتيجّية(٢):**

أ- **المجال الماليّ:** يتحّدد في هذا المجال أداء الشركة بناءً على الفرق بين النفقات والإيرادات فهو إما خسارة أو مكسب أو تعادل ويمكن لأيّ مؤسّسة تحقيق مكسب ايجابي بطريقتين : إمّا زيادة الإيرادات من خلال بيع كميّاتٍ أكبر من المنتجات والخدمات وإمّا تقليص النفقات بزيادةٍ إنتاجيّة ، ودور العناصر الأخرى المساندة لعنصر رأس المال

ب- **مجال الزبائن:** يقول (مايكل بورتر) " تتلخّص الاستراتيجيّة في طريقة محّددة تقّدم بها الشركة قيمة مقترحة لعملائها، بحيث يكون لها قدر من الاستمرارية، وهو يرى أنّ هناك طريقتين لتقديم قيمة مقترحة دائمة للزبائن ، وهما: إما تقديم الجودة نفسها بسعر أقل من المنافسين ، أو تميّيز المنتجات عن المنافسين حتّى لو كانت بنفس الجودة ونفس الأسعار أو أعلى جودة وأسعاراً.

وعلى هذا تنقسم إدارة الزبائن في الخريطة الاستراتيجيّة إلى ثلاثة دوائر فرعيّة:

أ-السمات التسويقّية للمنتجات ( سعر وجودة وإتاحة)

[1]Ibid p p. 85-93
[2]Robert S. Kaplan, David P. Norton, 2004,p p.90- 100

ب–العلاقة بالزبائن(خبرة الزبون مع الشركة أثناء الحصول على منتجاتها)

ج– العلامة التجاريّة والوضع الذهني لها(حملات دعاية وتسويق)

وتكون مؤشرات القياس اللازمة لفهم سير العمل بهذا المجال كمايلي:

( ربحيّة الزبائن – النصيب من السوق – النصيب من محفظة الزبون( ماهي نسبة الدخل التي ينفقها الزبون على منتجاتك مقارنة بالمنافسين؟) – معّدلات تسرّب الزبائن – مستويات رضا الزبائن

ج– **مجال التشغيل:**

يصف هذا المجال الطريقة التي ستتحقّق بها الاستراتيجيّة بشكل مباشر وتنعكس على المخرجات العينيّة للمؤسسّة ويتكون من:( إدارة العمليّات – إدارة علاقة الزبائن– ابتكار المنتجات الجديد – إدارة سياسات الأفراد والموارد وينقسم كل من هذه البنود إلى بنود فرعّية تبعاً لحالة الشركة ).

د– **مجال التدريب والتعليم**

هذا المجال يساعد الشركة على استمرار العطاء وترك بصمة في المجتمع الذي تعمل فيه وهو يختّص بالبنود الأربعة التالية : (الثقافة المؤسسيّة – القيادة –الموازنة والتنسيق بالأنشطة – وروح الفريق ). وتنتج ثلاثة موارد أو ثلاثة أنواع من رأس المال كما سبقت الإشارة ، ونشرحها فيما يلي :

(١–د): رأس المالي البشّري :

أي مهارات ومواهب الموظّفين المطلوبة لدعم الاستراتيجيّة محل التطبيق

(٢–د) رأس المال المعرفي : إتاحه المعلومات وشبكات الخبرة لدعم الاستراييجيّة محل التطبيق

(٣–د) رأس المال التنظيميّ: حشد قدرات الشركة وجهودها ومواردها والتنسيق بينها للوصول إلى الهدف الاستراتيجّي المحّدد.

**٤–٨ المبادئ الأساسية لرسم الخريطة الاستراييجيّة([1]):**

أ– الخريطة الاستراتيجيّة هي تنسيق وتكامل بين الأهداف المختلفة والمتضاربة :

إنّ الاستثمار في الأصول الفكريّة غير العينيّة عن طريق التدريب يؤدّي إلى زيادة التكاليف في الأجل القصير كما يؤدّي إلى زيادة الإيرادات على المدى الطويل الأجل، وعادة ما يتناقض مع الأداء الماليّ على المدى القصير، فعلى الرغم من أنّ الهدف الرئيسيّ لمؤسسّات الأعمال هو خلق نمو مستمر في القيمة المضافة للمساهمين، وهذا يمثّل الإلتزام على المدى الطويل، إلاّ أن الشركة يجب أن تظهر نتائج إيجابيّة في الفترة القصيرة الأجل ، وإنّ النتائج على المدى القصير يمكن أن يكون إيجابية عن طريق التضحية بالاستثمارات الطويلة الأجل، بناءً عليه فإنّ نقطة الانطلاق في وصف

[1] Robert S. Kaplan, David P. Norton, ,2004 p ٩٥-100

الاستراتيجيّة تكمن في خلق التوازن بين الهدف الماليّ القصير الأجل (تخفيض التكلفة) مع الهدف الطويل الأجل(نمو الإيرادات).

ب–الخريطة الاستراتيجيّة تحّدد مزيج القيمة المقترحة للزبائن :

طبقاً لما يقوله (مايكل بورتر) فإنّ أحد الأهداف الأساسيّة للاستراتيجيّة هو تقديم قيمة مقترحة للزبائن تختلف عمّا يقّدمه المنافسون ، وهذا يقتضي تحديد العناصر التالية بدقّة : ماهي الفئات المستهدفة من الزبائن ؟

ما هو مزيج القيمة المقترح الذي يروق لهم ؟

ج– تتكامل عناصر الخريطة الاستراتيجيّة في مواعيد متناغمة ومتتابعة :

حيث يعمل كل مجال في إطار زمني محّدد يسمح بقدر من التنبؤ بمؤشّراته والمؤشّرات المتأثرّة به ، فما يحدث في مجال إدارة التشغيل يفرز نتائج في الأجل القصير من خلال تقليص التكاليف أو ارتفاع الجودة ، لكن تأثير ذلك (أو أيّ تعديل آخر ) عندما ينتقل إلى مجال إدارة الزبائن يستغرق وقتاً أطول (بين ٦إلى ١٢شهراً تقريباً)، هذا هو ما يستغرقه أيّ تعديل في مجال إدارة الزبائن، كذلك تستغرق التعديلات في مجال التدريب والتعليم فترات أطول للتأثير على إدارة الزبائن، ولكنّها تستغرق فترة أقصر للتأثير على إدارة التشغيل، و هذا ما تم قصده عندما نتحدث عن تكامل وتتابع الأنشطة والتوقيتات والعلاقة السببيّة بين المؤثّرات والمتأثّرات والمتغيّرات والتعديلات التي تحدث في المجالات الأربعة الأساسيّة.

د– الانسجام الاستراتيجّي هو الذي يحّدد قيمة الأصول غير الملموسة :

ان البعد الرابع للخرائط الاستراتيجيّة (بعد التعلّم و النمو ) يصف الأصول غير الملموسة ودورها في الاستراتيجيّة ، ويعتبر انسجام الأصول غير الملموسة مع استراتيجيّة الشركة أحد المبادئ الأساسيّة للخرائط الاستراتيجية، وهذا المبدأ يعني أنّ: لا بند أو أصل من الأصول غير المملوسة يملك قيمة مقاسة بمفردها (بشكل مستقل)، وإنّما قيمة هذه الأصول مشتقة من مدى قدرتها على مساعدة الشركة في تطبيق إستراتيجيتهّا، أي أنّه كّلما كان هناك توافق وانسجام قويّ بين استراتيجيّة الشركة وأصولها غير الملموسة كّلما زاد احتمال خلق عائد إيجابيّ على استثمارات في هذه الأصول، وهذا الانسجام ينعكس إيجابيّاً على الأبعاد الثلاثة الأولى للخرائط الاستراتيجيّة، لأنّه عندما تكون العناصر غير الملموسة منسجمة مع استراتيجيّة

فهذا يعني أنّ الشركة تمتلك درجة عالية من الجاهزيّة لتأدية العمليّات الداخليّة بكفاءة، والتي تسهم بدورها في تطوير وتحسين المنتجات واجتذاب المزيد من الزبائن والمستهلكين، وتؤّدي في النهاية إلى زيادة الإيرادات و التدفقّات النقدية ومن ثّم ارتفاع معدّل الربحيّة.

أخيراً يرى الباحث أنّ الخرائط الاستراتيجيّة تقود استراتيجيّة الشركة المحددة، حيث تصف كيف تقود الأصول غير الملموسة تحسينات الأداء في العمليّات الداخلية للشركة التي تعظّم الفعالّية الماليّة لتسليم القيمة للزبائن، وحملة الأسهم ، وتعتبر الخرائط الاستراتيجيّة إبداع لبطاقة الأداء المتوازن وخطوة مّهمة في تسهيل إعداد البطاقة، ولذلك قد نجد أنه تم استبدال البطاقة بالخرائط الاستراتيجّية نظراً لتلك الأهميّة التي تجّسده

## المبحث الخامس : دور المعلومات في تقييم الأداء الاستراتيجي

**تمهيد :**

أصبحت المعلومات المحاسبيّة في الوقت المعاصر ثروة هامّة، إذ أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحاً ونجاحاً للخطط المستقبلية وضماناً للاستمرار وتطور الشركات والمؤسسات، ويعتبر نظام المعلومات المحاسبيّة جزءاً من النظام الكلي للمعلومات، ويلعب هذا النظام دوراً هاماً وفعالاً يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتّخاذ القرارات بمعلومات جاهزة ودقيقة وصحيحة في الوقت المناسب لمساعدتهم في اتّخاذمختلف القرارات الاقتصادية ، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير الماليّة، كما أن المعلومات المحاسبيّة يمكن أن يكون لها دور إيجابي في سلامة القرارات الاقتصادية ومن ثم نجاح خطط التنمية، وهذا الدور يأتي من توفير المعلومات اللازمة لإعداد الخطط وتنفيذها ومتابعتها[1].

[1] العماري، أحمد، نظم المعلومات المحاسبيّة وعملية اتخاذ القرار الإداري في المصارف التجارية، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، ٢٠٠٤، ص٤٥

إنّ التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة خلال الآونة الأخيرة، من زيادة حدّة المنافسة والاتجاه للعولمة دفعت الكثير من الشركات لتجميع المعلومات عن نتائج الأداء ليس فقط تلك المعلومات المرتبطة بالمؤشّرات الماليّة بل والمعلومات المرتبطة بالمؤشّرات غير الماليّة مثل المعلومات المتعلقة بالجوانب التسويقية والبيانات المرتبطة بالعمليات التشغيلية ، و الموارد البشرية ، و عمليات التطور والنمو.

فأدوات التحليل المالي أصبحت بمفردها غير كافية لإدخال عملية تقييم الأداء في كل من الأجل القصير والطويل الأجل لخطط الاستراتيجيّة للشركة، مما أدى إلى تطوير أساليب تقييم الأداء ومحاولة إدخال البعد الاستراتيجي في عمليات قياس وتقيّيم الأداء للشركات لمعرفة ما إذا كان هذا الأداء يتفق والهدف الاستراتيجي لها أم لا.

وتأتي عملية تقييم الأداء الاستراتيجي لتركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح الشركة وأعمالها، وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية:[1]

١) تهتم عمليات تقييم الأداء الاستراتيجي بثلاثة أزمنة هي( الماضي والحاضر والمستقبل).

٢) تهتم عمليات تقييم الأداء الاستراتيجي بربط عمليات التشغيل قصيرة المدى برؤيا واستراتيجية الشركة طويلة المدى .

٣) تهتم عمليات تقييم الأداء الاستراتيجي بكل الأطراف الداخلية والخارجية.

### ٥-١ علاقة المعلومات المحاسبيّة بتقييم الأداء الاستراتيجي

نلاحظ أنّ المعلومات المحاسبيّة تلعب دوراً في تقييم الأداء المالي للشركة فقط، وهذا أحد المحاور الأساسية في تقييم الأداء الاستراتيجي حيث يركز هذا المحور على الجوانب الماليّة في أداء الشركة مثل العوائد والأرباح والمصاريف وقيمة الموجودات وحقوق المساهمين وتبدو أهمية هذا المحور بالنظر إلى الهدف الأساسي من وجود الشركات وهو تحقيق الأرباح المادية وتوفير الموارد اللازمة للاستمرار والتطوير ، فالمؤشّرات ضمن المحور سوف تعكس مدى تأثير المؤشّرات والمحاور الأخرى على الأداء المالي للشركة، حيث يعتبر هذا المحور هو المحصلة النهائية لكافة التغيرات والتحسين الذي يتم في

[1] الزرير، رانيا محمد، "إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سورية – حالة عملية مقارنة"، رسالة دكتوراة في غير منشورة، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة، سورية،٢٠٠٨ ، ص١٣

المحاور الأخرى، إذ أن التحسن في جميع هذه المحاور ينصب في نهاية الأمر إلى تحسين الوضع المالي وتحقيق الأهداف الماليّة الاستراتيجية الشركة.

إذاً تمثل المؤشّرات الماليّة التي يتضمنها هذا الجانب من النظام قيمة أساسية في تحديد أثر الأحداث الاقتصادية التي تمت أو حدثت داخل الشركة ، كما أن هذه المؤشّرات قادرة على أن توضح ما إذا كانت استراتيجية الشركة من حيث التطبيق والتنفيذ قد تحققت كحد أدنى أم لا.([1])

ويستخدم في هذا المحور النسب الماليّة وأدوات التحليل المالي المستند إلى القوائم الماليّة ويتم تقييم الأداء بالمقارنة مع نتائج الأداء الماليّة للشركات المنافسة، ومع معايير تاريخية للشركات نفسها.

وبالنسبة للمحاور الأخرى للأداء الاستراتيجي والمتضمّنة الأداء التشغيلي، والأداء التسويقي، و أداء الشركة في مجال التطور والتعلم والنمو فإن المعلومات المحاسبيّة الناتجة عن النظام المحاسبي المالي للشركة لا تغطي هذه الجوانب.

ومع تزايد الضغوط التي فرضت أوزارها على مختلف الشركات حول العالم، والتي تمثلت في تصاعد حدة المنافسة وما نتج عنها من صعوبة إرضاء الزبائن وزيادة المنافسة وفشل الإدارة التقليديّة لهذه الشركات في مواجهة هذه الضغوط فقد برزت توجهات جديدة تدعو إلى زيادة التركيز على الإدارة الاستراتيجية كأحد المداخل الضرورية لمواجهة تحديات البيئة الجديدة ولعل من أهم متطلبات الإدارة الاستراتيجية أن تقوم الشركة بتحديد استراتيجية خاصة بها بحيث تعمل الشركة على حشد كل الطاقات المتاحة لديها لتحقيق تلك الاستراتيجية ، وقد برزت خلال الفترة الأخيرة العديد من الخيارات الاستراتيجية والتي توضح الهدف من وجود الشركة أو تلك ، ومن بين هذه الاستراتيجيات الجديدة الحصول على أكبر رقعة سوقية، أو استراتيجية تحقيق أعلى مستوى من الأرباح أو استراتيجية تحقيق أعلى مستوى رضا للعملاء، وغيرها من الاستراتيجيات .

ونتيجة لهذه التوجهات الجديدة في إدارة الشركات الحديثة فقد اتّجه الفكر الإداري الحديث في ظل هذه البيئة المعقدة إلى إضافة البعد الاستراتيجي كأحد أبعاد عملية تقييم الأداء وخاصة في ظل إخفاق المؤشّرات الماليّة في التوجه المطلوب للاسترشاد به استراتيجياً على المدى البعيد، وقد حفز ذلك المفكرين إلى تطوير أساليب تقييم الأداء ومحاولة إدخال البعد الاستراتيجي في عمليات تقييم الأداء، ومن خلال ربط المؤشّرات الأداء بالأهداف الاستراتيجية، حيث يشير البعض [2] أنه كثير ما يتم التعامل مع هذه المؤشّرات بشكل منفصل عن الغايات الاستراتيجية كما أن هذه المؤشّرات لا توجه الاهتمام الكافي لخلق ونمو الأصول و للابتكار والتعليم وتركز على الأهداف الآنية وليس الأهداف الطويلة المدى، فالمؤشّرات تكون في الغالب تكتيكية وليست استراتيجية.

---

[1] يوسف ، محمد محمود، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإداريّة ، ٢٠٠٥، ص ١٣٨

[2] إصلاح، علا أحمد، ترجمة عن كريس آشتون، تقييم الأداء الاستراتيجي، ( الممارسات الأفضل للجودة والعمل)، مركز الخبرات المهنية للإدارة بيمك، القاهرة ، الجزاء الثاني، ٢٠٠١،ص ٣٢

كما يؤكد البعض الآخر [1] على ضرورة توافر متطلبات أساسية في مؤشرات الأداء حتى تتمكن الإدارة من تقييم أدائها الاستراتيجي ومن هذه المتطلبات ما يلي:

١- أن هذه المؤشّرات مشتقة من استراتيجيات وأهداف الشركة

٢- أن يتم نقلها خلال المستويات التنظيمية وعبر الوظائف المختلفة في الشركة,

٣- أن تشتمل على مؤشرات داخلية وخارجية

٤- أن تتكون من مؤشّرات مالية وغير مالية

٥- أن يتم التقرير عن نتائجها في الوقت المناسب.

إنّ المؤشّرات الماليّة التقليديّة لا تساعد المديرين على إدراك العوامل التي توجه النجاح في شركاتهم وتطور مهارات العاملين وكفاءة العمليات التشغيلية التي تبدع فيها الشركة، لذا فان المؤشّرات الماليّة لا تعبر بشكل كافٍ عن أداء الشركة، وتحد من قدرة المديرين على اتّخاذ القرارات الصائبة التي توجه الأداء الحالي والمستقبلي للشركة إلى أفضل مستوى تطمح إليه، لذلك يجب على الشركات استخدام مؤشّرات الأداء غير الماليّة بجانب المؤشّرات الماليّة للوصول إلى الصورة الدقيقة والشاملة لتقييم الأداء.

وبالتالي فإن عملية تقييم الأداء الاستراتيجي بحاجة إلى توافر مؤشّرات مالية وغير مالية من أجل تقديم معلومات كافية تغطي كافة جوانب أداء الشركة ( الماليّة ، والتسويقية، والتشغيلية ، والتعلم والنمو) على الصعيد الداخلي والخارجي وخلال الفترة الماضية والحالية و المستقبلية، وإنّ تلك المعلومات سوف تمكن الأداة من الوقوف على الواقع الحقيقي لأدائها الاستراتيجي وهذا الأمر يساعد على اتّخاذ قرارات استراتيجية سليمة تغزز من المواقع الاستراتيجي للشركة، وتمكنها من الحفاظ على الميزة التنافسية المستدامة .

وبالتالي تزايدت الحاجة للبحث عن تقنيات تمكن الإدارة من الحصول على معلومات غير مالية أي معلومات حول زبائن الشركة والمنافسين والعمليات الداخلية و التعلم والنمو و قد ظهر في الآونة الأخيرة نهج جديد هو المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية الذي تضمنت العديد من أساليب التي تساهم في تقديم المعلومات الكافية من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي .

**٥-٢ أهمية المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية في تقييم الأداء الاستراتيجي.**

إن مفهوم استراتيجيّة الأعمال مستعار من النظام العسكري ، وتعرف الاستراتيجية بأنها فن تحريك وترتيب القوات من أجل تحقيق القتال المفضل، في حين أنّ استراتيجية الأعمال تقدم خطط طويلة الأجل

[1] حسين ، أحمد، المحاسبة الإداريّة المتقدمة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص٣٤٩

من أجل الأعمال ، وتأخذ بعين الاعتبار الخطط و الأعمال الممكنة للمنافسين، وإنّ الهدف الرئيسي لاستراتيجية الأعمال هو تمكين الشركة من تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، ونلاحظ أن الاستراتيجية أكثر من كونها خطط طويلة الأجل فهي تأخذ بعين الاعتبار فعل و رد فعل المنافسين وبناءً على ذلك تقوم الشركة بتعديل خططها من أجل الحفاظ على الميزة التنافسية، و إنّ العلاقة بين الاستراتيجية العسكرية والاستخبارات العسكرية تشبه العلاقة بين استراتيجية الأعمال و المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية.[١]

والمحاسبة الإداريّة الاستراتيجية تلعب دوراً هاماً في تقييم الأداء الاستراتيجي حيث تزود المدراء بمعلومات ليست فقط حول البيئة الداخلية للشركة ، بل تزودهم بمعلومات مالية وغير مالية حول البيئة التي تعمل فيها الشركة الداخلية والخارجية.

**أ- حاجة الاستراتيجية من المعلومات :**

نتيجة ازياد حدة المنافسة بين الشركات في سوق ليس له حدود، أصبح من الضرورة جمع المعلومات عن المنافسين في السوق، من أجل وضع الاستراتجيات التي تمكن الشركة من المحافظة على وجودها في السوق، واستمرارية العمل.

حيث تحدث(Bowman,١٩٩٠)[٢] حول تطور التخطيط الاستراتيجي من التركيز الداخلي على الموزانات ، والتحليل التنبؤي إلى التركيز الخارجي.

وأكد بأن الشركات بدأت تركز على مكانتها في القطاع الذي تعمل فيه منذ عام ١٩٧٠، وفيما بعد تطورت الإدارة الاستراتيجية وتم تحديد خصائصها بأنها هي :

التخطيط على مستويات مختلفة من الأعمال ، وتجاوز الحدود التنظيمية، و التأكيد على التفكير الريادي والمرونة و الإبداع ، والمدراء ملتزمون باستراتيجة الشركة، ومدعومون بفريق عمل ملتزم بتنفيذ الأعمال، والذي يتمتع بانفتاح الاتصال بينهم، ويشارك بالاعتقاد بأن الأهداف الطموحة يمكن أن تنجز ، وفي هذا الاتجاه أن القوى المنافسة ليس من الضروري اعتبارها أعداء وأنه من الممكن أن نكوّن شراكة مع الموردين والمنافسين والزبائن وتكون الفائدة للجميع،

وقد حدد Porter في كتابه عام ١٩٨٥ عدة أضرار ومزايا ناتجة عن المنافسين:

١- الخطر الناجم عن المنافسين الجدد الذين يدخلون السوق هذا يزيد من حدة التنافس ، و الضغط من السلع البديلة، و المساومة من قبل المشترين والموردين ، وهذا كله يؤثر على الأسعار والتكاليف و بناء على ذلك تحدد الربحية.

---

[1] - Triker, R.l. the management accounting as Strategist; management accounting (CIMA),1989 ,67, 26-28.,

[2] - Bowman, E.H, Strategy changes: possible world and actual minds, in J.W. fredrickson (ed), perspectives on strategy management , New York Harper Business, 1990, pp 9-37

٢- وحدد أيضاً عدة مزايا من المنافسين على سبيل المثال ، المنافسون في السوق يستطيعون أن يعززوا من الميزة التنافسية للشركة من خلال امتصاص تقلبات الطلب في السوق، وتعزيز القدرة على التميّز بتأسيس معايير للمقارنة، والخدمات والسلع غير التي تتعامل معها الشركات.([1])

وإنّ العلاقة بين المنافسين قد وُجِدتْ من خلال البحث الذي تقوم به الشركات، فعلى سبيل المثال،( Bengtsson and Kock ) في( ١٩٩٩) حلّل العلاقة بين المنافسون في شركيتين صناعيتين في السويد، أحياناً الشركات المتنافسة تستطيع أن تتعايش مع بعضهعا البعض، حيث أن كل شركة تعرف عن الأخرى ولكن ليس لديهم تفاعلات متبادلة مع بعضهم هذه كانت العلاقة ، ولكن يمكن أن يكون هناك علاقة على سبيل المثال بين شركة ضخمة و شركتين منافستين صغيرتين واللتين لا تشكلان خطر على الشركة الضخمة بسبب صغير حجمهم، في أوقات أخرى تتعاون الشركات في الأعمال المتكررة ، وتحقق تفاعل اجتماعي ومعلوماتي ، مثال شركة تسوق منتج مصنوع من قبل شركة أخرى، أحياناً تقوم شركات بشكل متزامن بالتعاون وبالتنافس ، حيث يمكن التعاون بتوحيد عملية البحث والتطوير، و كل شركة تقدم قدراتها ضمن مجال عملهم الخاص من أجل التطوير، هم بذلك يستطيعوا أن يطور منتجاتهم أكثر وبتكلفة أقل ويقدموا حلول إبداعية وجديدة إلى زبائنهم.

و من وجهة نظر أخرى القوى التنافسية قد تغيرت، ومفهوم المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية كمزود " استخبارات" حول " الأعداء" مثال المنافسون قد توسع وتغير مع مرور الوقت. العلاقة مع المتنافسين يمكن أن تكون علاقة تعاون بالإضافة إلى كونها علاقة مجابهة بالمشاركة بالمعلومات بين المتنافسين.

أيضا الشركات تحتاج إلى معلومات خارجية ليس فقط حول المنافسون[٢]

ويعتبر الباحث (Gordon et al ,١٩٧٨) [٣] أول من ربط المعلومات المحاسبيّة باتّخاذ القرارات الاستراتيجية مشيراً إلى اختلاف المعلومات المطلوبة عند كل مرحلة من عملية صنع القرار الاستراتيجي، و أنّ مرحلة تعريف المشكلة الاستراتيجية تستلزم بشكل مبدئي معلومات غير

[1] Porter,M.E, Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance, , New York , The Free Press

[2] Harper Business, Cooperation and competition in relationships between competitor in business networks, Journal of Business& Industrial Marketing, New York, 1999, 14, 178-194.

[3] Gordon et al , strategic decision processes and the design of accounting information systems : conceptual linkage , Accounting ,Organizations, and Society , 1978, 3, 203,13

مالية ، ونوعية حول القضايا الخارجية مثل أفعال المنافسين ، وتغيرات الطلب، والتكنولوجيا، والأنظمة الحكومية.

وكذلك عندما تحدد البدائل الاستراتيجية نحتاج إلى معلومات نوعية غير مالية حول البيئة الداخلية و الخارجية مثال: الموردين، مهارات العاملين، الوقت المتوفر، خطوط الائتمان، المواقع الجغرافية للزبائن، وخصائصها، والتنبؤات الطلب.

و عندما نختار الأعمال الاستراتيجية نحتاج إلى معلومات غير مالية ونوعية داخلية حول التكاليف ، الربحية للأعمال الممكنة.

و نلاحظ مما سبق أن عملية اتّخاذ القرار الاستراتيجي بحاجة إلى معلومات مالية وغير مالية وكمية و غير كمية.

**ب- معلومات المحاسبة الإداريّة التقليديّة و الاستراتيجية:**

هناك العديد من المشاكل عند محاولة استخدام معلومات المحاسبة الإداريّة التقليديّة من أجل الإدارة الاستراتيجية، فالمحاسبة الإداريّة التقليديّة هي ذات أجل قصير جداً و تؤكد على الربح من أجل فترات محاسبية (مثل سنة مالية أو أشهر تشغيلية).

بينما المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية من جانب آخر لها تركيز طويل الأجل, و معاينة الربح في سياق الموقع التنافسي للشركة بمرور الوقت، وإن المحاسبة الإداريّة التقليديّة ذات نظرة للوراء مركزة على النتائج الماضية بينما المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية ذات نظرة مستقبلية، إنّ المحاسبة الإداريّة التقليديّة ذات نظرة داخلية مركزة على التكاليف داخل الشركة وبشكل خاص و دقيق تؤكد على تكاليف المنتج و نشاطات التصنيع.

بينما الإدارة الاستراتيجية تحتاج إلى معلومات داخلية حول التسويق, وعن التكاليف الأخرى الداعمة و الروابط بين النشاطات و معلومات خارجية التي تخص الزبائن و الموردين و المنافسين، و الإدارة الاستراتيجية تحتاج أيضاً إلى المعلومات غير الماليّة بنفس حاجتها للمعلومات الماليّة و القيم التقريبية قد تكون كافية.

أخيراً إن الأنظمة المحاسبيّة الإداريّة التقليديّة تميل إلى أن تكون مبرمجة أو تفاعلية تتعامل مع أحداث منتظمة مثل (تحضير الموازنات) أو القرارات الوحيدة مثل (الاختيار بين شراء أو صنع أحد المكونات).

بينما المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية تحتاج أن تكون نشطة وقادرة على المساهمة في جميع مراحل صنع القرار الاستراتيجي والذي يكون عادة غير مبرمج[1]، والجدول رقم (١) يوضح ميزات المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية و التقليديّة.

الجدول رقم (١) يبين الفرق بين معلومات المحاسبة الإداريّة التقليديّة و معلومات المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية

| معلومات المحاسبة الإداريّة التقليديّة | معلومات المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية |
|---|---|
| تاريخية ( فعلية) | مستقبلية |
| متعمقة | ظاهرية |
| مجالها ضيق | مجالها واسع |
| الأداء الداخلي | أدائها نسبة إلى المنافسين |
| فترة واحدة | عدة فترات |
| التركيز على التصنيع | التركيز على المنافسين |
| الأنشطة الموجودة | الأنشطة الممكنة |
| مبرمجة | غير مبرمج |
| ترتكز على الأنظمة الموجودة | تنطلق من الأنظمة الموجودة |
| تبنى على الأعراف | تتجاهل الأعراف |
| مؤشّرات مالية | مؤشّرات مالية وغير مالية |
| أرقامها دقيقة (فعلية) | أرقام احتمالية |

**ج- المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية:**

إنّ المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية تمكن الإدارة من الحصول على معلومات حول المنافسين ، معلومات حول الزبائن.

**١-معلومات حول المنافسين:**

تؤكد المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية على حاجة جمع المعلومات التي تمكن من المقارنة بين الشركة و المنافسين, والباحث (Simmonds, ١٩٨١) أول من أطلق اسم (المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية) و رأى

[1] T. Hopper, D. Northcott, and R.Scapens, Issues in management accounting, 3nd edn , London: Prentice Hall. 2007,pp. 135-140

بان ارتفاع الأرباح لا ينجم من كفاءة التشغيل الداخلي للشركة فقط ، ولكن من الموقع التنافسي للشركة بمرور الوقت.

هكذا هو يؤيد العمليات التالية: جمع بيانات حول تكلفة المنتجات, و السعر و الحجم لدى المنافسين و تحديد ما إذا كانت منتجات المنافسين هي في مرحلة البناء أو الصيانة أو الحصاد ضمن مراحل حياتهم، و حساب الحصة السوقية للشركة لكي يتم تقييم الموقع الاستراتيجي للشركة من خلال علاقتها مع المنافسين.

و تمكن معرفة تكاليف المنافسين الشركة من تحديد فيما إذا كان المنافسون يحاولون تغيير الموقع التنافسي النسبي, على سبيل المثال بواسطة التلاعب بالأسعار.

و معرفة هيكل التكاليف, والموقع في دورة الحياة, و تمكن حصة السوق الشركة من تقييم قراراتها في ضوء ردود فعل المنافسين المحتملة، و العديد من المعلومات يمكن أن تجمع من مصادر موجودة, على سبيل المثال المسؤولون عن الإنتاج و مزودي المعدات يعرفون الكثير عن خطط المنافسين. مصادر أخرى تتضمن حسابات منشورة, تقرير المحللين و السماسرة, مجلات التجارة, الإعلانات, مقالات الصحف, استبيانات الموجه للصناعيين, دوائر الحكومة.

اقترح (Simmonds ) [١] عدة طرق تمكن من الحصول على معلومات خاصة بالمنافسين، من خلال دراسة وتحليل تقارير إدارة الشركات المنافسة, و دراسة الموازنات التي تم تحضريها من قبلهم.

كما بيّن أيضاً أهمية أخذ التغيرات الاستراتيجية بعين الاعتبار عند تقييم الفرص الاستثمارية . وهو شجع ليس فقط على تقييم الأرباح المتوقعة إذا تم الموافقة على استراتيجية الاستثمار ولكن أيضاً تقدير التغيرات في الحصة السوقية و التأثيرات المستمرة للتغير.

وأعطى الباحث (Coad, ١٩٩٦) [٢] وصفاً تفصيلياً لعملية جمع و استخدام المعلومات عن المنافسين بواسطة قسم الخدمات في مجلس المدينة, و المعلومات يتم الحصول عليها وفق عدة طرق منها طريقة شجرة العنب, من قبل موظفين سابقين, الموردين و المستهلكين التابعين للمنافسين, و من المعلومات المتوفرة علناً مثل حسابات الشركة، و إصدارات الصحف و المواد الإعلانية و الصحف التجارية و قواعد البيانات و تقارير المحللين التجارية ومن مناقصات سابقة موجودة في سجلات البلدية.

قدّما (Collier, Gregory, ١٩٩٥) [٣] بعض الأمثلة عن المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية كونها تستخدم في قطاع الفنادق،حيث أن المحاسبين تدخلوا في معظم العمليات: تحليل نقاط القوى, تحليل

[1] Simmonds , Strategic management accounting; management accounting (CIMA),١٩٨١ ,٥٩, 26-29.,

[2] - Coad,A, Smart work and Hard work; explicating alearning orientation in Strategic management accounting , management accounting research, 1996, 9, 361- 386

[3] Collier,P. and Gregory, A., Strategic management accounting: A UK hotel sector case study, International Journal of Contemporary Hospitality Management, 7,16-21

نقاط الضعف, التهديدات و الفرص, مراقبة هياكل التكاليف, سياسات التسعير الخاصة بالمنافسين, مقارنة أداء الشركة مقابل أداء المنافسين، في بعض الحالات.

هؤلاء الباحثون انطلقوا من منظور أن المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية تقدم معلومات حول المنافسين متضمنة التكاليف ، الأحجام ، الأسعار، دورة حياة المشروع، حصة السوقية، المعوقات والمخاطر التي تواجه الشركة ، والمنظور الأخر ينص بأن مكونات المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية سوف تعتمد على الموقع الاستراتيجي الذي تأخذه الشركة

**٢-المعلومات حول الزبائن.**

المحور الأخر للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو الزبائن ويتضمن مايلي:

أ-جمع معلومات تسويقية عن خاصية المنتج المرغوبة من قبل الزبائن ، ومن ثم إنتاج المنتج وبيعه بالسعر الذي يدفعه الزبون.

ب- إدعى ( Bromwich, ١٩٩٠) [١] بأن الميزة التنافسية تتحقق في السوق ، و اقترح تحليل خاصية المنتجات و التي تميزهم وتجعل منتجاتهم مرغوبة من قبل الزبائن، تلك الخاصيات تتضمن الأداء التشغيلي، الموثوقية ، ترتيبات الضمان ، تأمين التوريد، خدمات بعد البيع، و حالما تحدد الخاصيات المرغوبة من قبل الزبائن تقوم الشركة بإنتاج المنتجات بتلك الخاصيات عند مستوى تكلفة المنافسين، حيث أن قسم التسويق يحدد السعر الذي سوف يدفعه الزبون و يحقق كمية المبيعات المحتملة، و التكلفة المستهدفة تحدد بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع ، بعدئذ فريق مكون من عدة وظائف في الشركة كالمصممين ومشرفي الإنتاج ومهندسين وموظفين ماليين و تسوقين ينفذون العمليات المكررة من تصميم المنتج و عمليات الإنتاج لكي يحقق المنتج بالتكلفة المستهدفة، و أن التركيز على السعر السوقي يتضمن شرط التسعير الاستراتيجي.

**د- تقنيات المستخدمة من قبل المحاسبة الإداريّة الاستراتيجية :**

يؤكد كابلان ونورتن أنّ الاستراتيجية والرؤيا تهم كل أصحاب المصالح في الشركة ، وبالتالي فإنه من الضروري تطوير نظم لتقييم الأداء تهتم بصورة مباشرة ليس فقط من النواحي الماليّة، ولكن تهتم أيضاً بمصالح الزبائن وبالنشاط الداخلي بالشركة وبالابتكار وبالتوجهات المستقبلية ، وقد لاقت بطاقة الأداء المتوازن قبولاً كبيراً و هي أهم تقنيات التي ظهرت في مجال المحاسبة

[1] Bromwich,M. , the case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets, Accounting ,Organizations, and Society , 1990, 15, 27,46

الإداريّة الاستراتيجية [١] ، قد يكون السبب في هذا هو احتوائها على عدد كبير من مؤشّرات الأداء المتكاملة التي توضح العلاقات بين الأنشطة التكتيكية للشركة ومدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

حيث تضم بطاقة الأداء المتوازن للأداء إلى جانب مؤشّرات الأداء المالي مجموعة أخرى من المؤشّرات تتعلق بالزبائن والعمليات التشغيلية الداخلية والتعلم والنمو .

وبالتالي تستطيع تزويد الإدارة بمعلومات شاملة مالية وغير مالية عن أداء الشركة الداخلي والخارجي

وإنَّ الفائدة تتحقق من خلال الاعتماد على تلك المجموعة المتكاملة من المؤشّرات، و إنّ العلاقة بينها ليست علاقة سببية وإنما تكون غالباً علاقة ارتباط مما يعني ضرورة الاعتماد على مجموعة المؤشّرات مجتمعة لتقييم مدى تحقيق الشركة لأهدافها، وقد أوضح كابلان ونورتن المحتوى الذي يجب أن تتضمنه بطاقة الأداء المتوازن. [٢]

يستخلص الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن تمكن الشركة من الحصول على المعلومات التي تحتاجها من خلال المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة التي تتضمنها وبالتالي تستطيع الشركة تقييم أدائها الاستراتيجي على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف المتعددة التي تسعى الشركة لتحقيقها وذلك بهدف تدعيم موقفها التنافسي، ويتم في البطاقة ترجمة رؤيا الشركة واستراتيجيتها إلى أهداف ومؤشّرات يتم تبويبها في أربعة أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف ، فيتم تقييم الأداء من منظور المساهمين والزبائن والعمليات التشغيلية الداخلية والتعليم والنمو .

[1] Kaplan, R.S. and D. P. Norton, The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, Harvard Business Review,1992, Vol. 70, No.1.pp58-63

[٢] بحيري، سعد صادق، إدارة توازن الأداء ، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٣٤

# الفصل الرابع :

# الدراسة العمليّة في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية

**الفصل الرابع :**

**الدراسة العملية في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية**

# الدراسة العملية:

**تتضمن هذه الدراسة مبحثين:**

١- ***المبحث الأول:*** *دراسة ميدانية لتأكّد من مدى كفاية المعلومات المحاسبيّة و المؤشّرات الماليّة التقليديّة في تقييم الأداء الاستراتيجي.*

٢-***المبحث الثاني:*** *دراسة تطبيقية تتضمن تقييم الأداء الاستراتيجي باستخدام تقنية بطاقة الأداء المتوازن* والخرائط الاستراتيجية.

## المبحث الأول : الدراسة الميدانية

**تمهيد**

تضمن هذا المبحث تحديد مجتمع الدراسة واختيار عينتها، ومن ثم وصف أداة الدراسة وأسلوب جمع البيانات، واختبار مصداقية هذه الأداة، و اختيار الأساليب الاحصائية المناسبة لاختبار الفرضيات، وأخيراً تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات وعرض النتائج :

### ١- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدارسة من مجموع شركات النقل البري المساهمة في سورية، والمستمرة بالعمل حتى تاريخ إعداد الدراسة، البالغ عددها (٢) شركة( وفق احصائيات وزارة الاقصاد)، ونظراً لقلة عددها فقط شملت عينة الدراسة كامل عناصر المجتمع والبالغة (٢) شركة ، وهما الشركة الأهلية للنقل شركة مساهمة مغفلة، شركة الشرق شركة مساهمة مغفلة.

وتمارس هاتين الشركتين الأنشطة التالية:

١- نقل الركاب والمجموعات السياحية داخل سورية والبلدان العربية.

٢- نقل البضائع.

٣- إجراء الحوالات الماليّة.

٤- أنشطة أخرى متنوعة.

وقد وزعت (٥٦) استمارة استبيان( الملحق رقم ١) على العاملين في تلك الشركتين وهم أعضاء مجلس الإدارة و المدراء المركزيون و مدراء الفروع و روؤساء الدوائر، أعيد منها (٥٢) استمارة، وبعد تدقيق الاستمارات ورد (٢ ) استمارة غير صالحة للتحليل الإحصائي لعدم اكتمال الإجابات، وبذلك يبقى (٥٠) استمارة تم اعتمادها في التحليل الإحصائي، وبلغت نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل من الموزعة ٨٣٪.

### ٢- أداة الدراسة وأسلوب جمع البيانات:

تعتبر مرحلة جمع البيانات من المراحل الأساسية لتنفيذ البحوث والدراسات، ويتم جمع البيانات باستخدام أدوات وأساليب مختلفة، وفي هذه الدراسة تم جمع البيانات وفق أسلوب الاستبيان، حيث يعتبر الاستبيان الأداة الأساسية المستخدمة في معظم الدراسات والبحوث الاجتماعية.

تمثلت أداة الدراسة في استبيان قام الباحث بتصميمه بما يخدم أهداف البحث، و بما يخدم أهداف الدراسة وبالشكل الذي يمكنه من الحصول على البيانات حول الظاهرة قيد الدراسة، والتي سيتم الاعتماد عليها لاختبار فرضيات الدراسة.

و قسم هذا الاستبيان بدوره إلى (٦) محاور رئيسية وهي:

المحور الأول: يتمثل هذا المحور بتوصيف أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغيرات المركز الوظيفي، والشهادة الأكاديمية، والتخصص الأكاديمي، والعمر، وسنوات الخبرة.

المحور الثاني: تضمن مجموعة أسئلة بلغ عددها (١٠) أسئلة، وهي تتعلق بمدى توفير التقارير المالية الصادرة عن شركات النقل البري المساهمة في سورية معلومات محاسبيّة تتصف بخصائص نوعية تساعد على تقييم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات.

المحور الثالث: تضمن مجموعة أسئلة بلغ عددها (١١) سؤال، وهي تتعلق بمدى كفاية المعلومات المحاسبيّة المتوفرة لدى شركات النقل البري المساهمة لتقييم الأداء الاستراتيجي.

المحور الرابع: تضمن مجموعة أسئلة بلغ عددها (١٠) أسئلة، تتعلق بمدى كفاية المؤشّرات الماليّة التقليدية لتقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.

المحور الخامس: تضمن مجموعة أسئلة بلغ عددها (١٤) سؤال، تتعلق بمدى تكامل المؤشرات المالية وغير المالية لتقييم الأداء الشامل لشركات النقل البري المساهمة في سورية

المحور السادس: تضمن مجموعة أسئلة بلغ عددها (١٨) سؤال، تتعلق بمدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.

تم استخدام مقياس ليكرت في بناء استمارة الاستبيان الذي يضم خمسة مستويات مختلفة وهي: (موافق بشدة – موافق – محايد – غير موافق – غير موافق بشدة)، وذلك لاختبار الإجابة المناسبة من قبل أفراد العينة، ولغرض تحقيق هدف البحث فقد تم إعطاء وزن نسبي لدرجات الموافقة، وكان الحد الأعلى لدرجة الاستجابة موافق بشدة (٥) درجات، موافق (٤) درجات، محايد (٣) درجات، غير موافق (٢) درجتان، غير موافق بشدة (١) درجة واحدة

ومن أجل اختبار الفرضيات تم الاعتماد على وسط فرضي هو (٣) والذي في ضوئه تقارن الأوساط الحسابية لكل سؤال مع هذا الوسط الفرضي من أجل قبول أو رفض الفرضية

ومن أجل التأكد من مصداقية و وضوح المؤشرات التي اعتمدتها الدراسة ، تم عرض الاستبيان على المختصين في المحاسبة والإحصاء لتقدير مدى صلاحية الاستبيان بشكل عام، وذلك من ناحية مستوى وضوح الفقرات ودقتها من النواحي العلمية، ومدى صدق الفقرات، وبناءً على الملاحظات التي وردت، تم إجراء تعديلات على الاستبيان بالشكل الذي يجعله متلائماً مع فرضيات الدراسة من ناحية، وآراء الخبراء من ناحية أخرى.

وبهدف توفير مقومات نجاح الاستبيان فقد تم عرض موضوع الدراسة على أفراد عينة الدراسة بغرض تعريفهم بأهداف الدراسة وفرضياتها ومناقشتها معهم.

وقد تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيان باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS. (17)[1]، وبرنامج Excel، كما قام الباحث باستخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) و الذي يعرف أيضاً باختبار وثوقية الاستبيان في تحليل الاستمارات التي تم جمعها في التحليل.

**٣- اختبار صدق الأداة وثبات المقياس (كرونباخ ألفا):**

يقصد بثبات المقياس ( الاتساق الداخلي) صحته ودقته وصدقه في قياس المعلومات المتعلقة بالأشخاص الخاضعين للاستبيان ( المستجوبين أو الذين تم استقصائهم أو المشمولين بالدراسة).

ولتقدير وثوقية نتائج الاستبيان تم استخدام تحليل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، حيث تعتبر نتائج الاستبيان موثوقة إذا كانت تعكس بشكل أساسي آراء الأغلبية مقارنة مع الآراء الفردية المعارضة، ويعبر عن ذلك من خلال المعامل الاحصائيِ (a) الذي تتروح قيمته بين الصفر و والواحد، القيم القريبة من الواحد تعبر عن موثوقية مرتفعة، بينما القيم القريبة من الصفر تعبر عن موثوقية منخفضة.

و لقد تم إجراء اختبار المصداقية ( تحليل كرونباخ ألفا) على جميع أسئلة الاستبيان المتعلقة بفروض الدراسة، وذلك لمعرفة درجة الاتساق الداخلي ( وثوقية الاستبيان) بين الرودود على أسئلة الاستبيان، ويمكن تفسير (a) على أنها معامل الارتباط بين الإجابات، ويعتبر اختبار المصداقية كرونباخ ألفا ضعيفاً إذا كانت الإجابة أقل من (٦٠٪)، ومقبول إذا كانت الإجابة بين (٦٠٪ -٧٠٪) ، و جيدة إذا كانت الإجابة بين (٧٠٪ -٨٠٪)، و ممتازة إذا كانت الإجابة أكبر من ( ٨٠ %) [2].

ولاختبار مدى المصداقية وثبات المؤشرات المستخدمة في هذه الدراسة فقد قام الباحث بحساب معامل ألفا كروبناخ لمؤشرات الدراسة و درجة الموثوقية في الاستبيان، وذلك بالاعتماد على برنامج SPSS. (17).

أ- اختبار الثبات للمؤشرات لمدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، و مدى كفايتها لتقييم الأداء الاستراتيجي، ومدى كفاية المؤشرات المالية لتقييم الأداء الاستراتيجي، ومدى تكامل المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية، ومدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في شركات النقل البري المساهمة في سورية .

---

1 Statistical Package for Social Sciences / Versions ١٧.

2 - Sekaran, Uma, Research Methods for Managers,Askill Building Approach, New York, John Wiley and Sons 1984 ,pp.158

**جدول رقم (٢) نتائج وثوقية الاستبيان للمؤشرات**

| محاور الاستبان | عدد الأسئلة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | التباين | قيمة معامل ألفا |
|---|---|---|---|---|---|
| **مدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية** | ١٠ | 39,2 | 6,44601 | 41,551 | ٪٩٧ |
| **كفاية المعلومات المحاسبية لتقييم الاداء الاستراتيجي** | ١١ | 27,12 | 4,66266 | 21,740 | ٪٩٢ |
| **ومدى كفاية المؤشرات المالية لتقييم الأداء الاستراتيجي** | ١٠ | 25,54 | 4,50492 | 20,294 | ٪٩٢ |
| **مدى تكامل المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية** | ١٤ | 67,64 | 6,81163 | 46,398 | ٪٩٤ |
| **مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في شركات النقل البري المساهمة في سورية ,** | ١٨ | 59,76 | 10,30268 | 106,145 | ٪٦٦ |
| **كامل الاستبيان** | **٦٣** | **219,26** | **30,46096** | **30,46096** | **٪٩٥** |

من خلال النتائج الواضحة في الجدول السابق يمكن القول بأن المؤشرات المستخدمة ( مدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، كفاية المعلومات المحاسبية لتقييم الاداء الاستراتيجي، مدى كفاية المؤشرات المالية لتقييم الأداء الاستراتيجي، مدى تكامل المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية) تتمتع بوثوقية ممتازة واتساق داخلي مرتفع ، حيث بلغت قيمة معامل ألفا لهذه المؤشرات على التتالي( ٩٧٪، ٩٢٪، ٩٢٪، ٩٤٪)، و بالتالي كلها أكبر من ٨٠٪ ، وبالنسبة للمقياس **مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في شركات النقل البري المساهمة في سورية يتمتع بموثوقية مقبولة لأن معامل ألفا بلغ** ٦٦٪ وهو يقع بين( ٦٠٪ و٧٠ %)، وبالنسبة لكامل أسئلة ومحاور الاستبيان بلغت قيمة معامل (٩٥٪) وهي تعتبر وثوقية ممتازة تمكننا من اعتماد نتائج الاستبيان واعتبارها تعكس الرأي الصحيح لأغلبية العاملين في شركات النقل البري المساهمة في سورية حول موضوع الدراسة.

**٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:**

تم استخدام البرنامج الإحصائي(spss. 17 ) من أجل معالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية التي تلائم متغيرات الدراسة المختلفة، تساعد الباحث في التوصل إلى النتائج المرجوة، والتي تعطي نظرة واضحة عن الموضوع قيد الدراسة، وكانت تلك الأساليب على النحو التالي:

أ- **اختبار(كرونباخ ألفا):** لقياس درجة الاتساق بين فقرات الأداة ومتغيرات الدراسة ككل و كل مقياس من المؤشرات المستخدمة على حدة وجميع المؤشرات المستخدمة مجتمعة، وجميع أسئلة الاستبان، بغية قياس مصدقية الاستبيان( موثوقية الاستبيان).

ب- **الوسط الحسابي:** يستخدم لتمثيل مجموعة الإجابات على كل مفردة بقيمة واحدة، وقد استخدمه الباحث في قياس الإجابات، وتحديد درجة الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبيان، وقياس درجة الموافقة على مستوى أسئلة كل محور من محاور الاستبانة، وكذلك في اختبار الفرضيات.

ج- **الانحراف المعياري:** يستخدم لقياس مدى تشتت الإجابات حول الوسط الحسابي، ودرجة اختلافها عن بعضها، و كلما كان قيمة الانحراف المعياري صغيرة (أقل من الواحد) كلما دل ذلك على تجانس الإجابات وأنها أقل تشتتاً.

د- **معامل الاختلاف:** يستخدم لقياس مدى تشتت الإجابات، حيث تعتبر الإجابات متقاربة، كلما كانت قيمة هذا المعامل صغيرة.

هـ- **اختبار T(ستيودنت) للعينة الواحدة:** تم استخدامه في اختبار الفرضيات والحكم النهائي على الفرضيات المطروحة، وهل سيتم قبولها أو رفضها؟ وتم حساب قيمة T عند مستوى معنوية (٥٪) بالاعتماد على المتوسط الفرضي (٣).

**٥- تحليل الاستبيان وعرض نتائج الدراسة الميدانية:**

**أ- تحليل المحور الأول ونتائجه:**

تضمن الاستبيان الذي تم إعداده لخدمة أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، مجموعة من الاسئلة تتعلق بالخصائص الشخصية لأفراد العينة المدروسة من حيث المركز الوظيفي الذي يشغلونه، وسنوات الخبرة، والمؤهلات العلمية التي يحملونها، والتخصصات التي يتمتعون بها.

بالنسبة للخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة تم الحصول عليها على الشكل التالي:

**١- المركز الوظيفي:**

يوضح الجدول رقم (٣) التالي، توزيع المستجيبين من أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي في شركات النقل البري المساهمة في سورية التي يعملون بها:

**جدول رقم (٣) توزيع المستجيبين حسب المركز الوظيفي**

| المركز الوظيفي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| عضو مجلس إدارة | ٨ | %16 |
| مدير | ١٢ | %24 |
| رئيس دائرة | ٢٠ | %40 |
| أخرى | ١٠ | %20 |
| **مجموع** | **٥٠** | **%١٠٠** |

يتضح من الجدول رقم (٣) أن أكثر المراكز الوظيفية التي يشغلها أفراد العينة هو مركز رئيس دائرة حيث بلغ عددهم (٢٠) رئيس دائرة ، أي ما نسبته ٤٠٪ من إجمالي أفراد عينة الدراسة، و بالإضافة إلى أن ما نسبتهم ٤٠٪ من أفراد العينة هم أعضاء مجلس إدارة ومدراء، بالتالي فإنّ توزيع أفراد العينة على جميع المراكز الوظيفة المعنية بتقييم الأداء يعني تكامل البيانات المجمعة من واقع إجاباتهم.

**٢ – المؤهل الأكاديمي:**

يوضح الجدول رقم (٤) التالي، توزيع المستجيبين من أفراد عينة الدراسة حسب آخر مؤهل أكاديمي حصلوا عليه:

**جدول رقم (٤) توزيع المستجيبين حسب المؤهل الأكاديمي**

| المؤهل الأكاديمي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| ثانوية | **١٢** | **%24** |
| معهد | **٩** | **%18** |
| إجازة جامعية | **٢٩** | **%58** |
| ماجستير | ٠ | %0 |
| دكتوراة | ٠ | %0 |
| **إجمالي** | **٥٠** | **%١٠٠** |

يتضح من نتائج الجدول السابق أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة الإجازة الجامعية والمعهد حيث بلغ نسبتهم (٧٦٪) من إجمالي أفراد العينة، وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة يتمتعون بمستوى تعليمي جيد يمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان.

**٣- التخصص العلمي:**

يوضح الجدول رقم (٥) التالي، توزيع المستجيبين من أفراد العينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

**جدول رقم (٥) توزيع المستجيبين حسب التخصص العلمي**

| التخصص العلمي | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| محاسبة | ١٦ | %32 |
| إدارة أعمال | ١٠ | %20 |
| اقتصاد | ٣ | %6 |
| هندسة | ٤ | %8 |
| أخرى | ١٧ | %34 |
| **إجمالي** | **٥٠** | **%١٠٠** |

يتضح من الجدول السابق أن ما نسبته ٥٨٪ من أجمالي أفراد العينة هم من حملة تخصص محاسبة وإدارة أعمال واقتصاد، الأمر الذي يعكس امتلاكهم القدرة على فهم أسئلة الاستبيان.

**٤- سنوات الخبرة:**

يوضح الجدول رقم (٦) التالي، توزيع المستجيبين من أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة العملية في العمل لكل منهم:

**جدول رقم (٦) توزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة**

| سنوات الخبرة | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من خمس سنوات | ٥ | %10 |
| من ٥ حتى أقل من ١٠ | ٧ | %14 |
| من ١٠حتى أقل من ١٥ | ٢٧ | %54 |
| من ١٥ سنة فما فوق | ١١ | %22 |
| **إجمالي** | **٥٠** | **٪١٠٠** |

يتضح من الجدول رقم (٦) السابق أن غالبية أفراد العينة هم من الذين لديهم خبرة أكثر من عشرة سنوات ، حيث بلغت نسبتهم ( ٧٦٪) من إجمالي إفراد العينة، مما يعني أن أغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جيد من الخبرة ، وذلك يعكس قدرتهم على فهم محتويات الاستبانة.

**ب- نتائج المحور الثاني وتحليله واختبار الفرضية الأولى:**

**الفرضية الأولى** : لا توفّر التقارير المالية لشركات النقل البري في سورية معلومات محاسبيّة تتصف بخصائص نوعية تساعد على تقييم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات.

تم قياس مدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبيّة التي تقدمها التقارير المالية من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي بشركات النقل البريّ المساهمة في سورية، من خلال المحور الثاني من الاستبانة، والذي يتضمن (١٠) اسئلة اشتملت على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبيّة ، وطلب من المستجيبين إبداء مدى موافقتهم على كل منها عن طريق اختيار أحد الخيارات التالية لمقياس ليكارت ذي الخمس نقاط، ويلخص الجدول التالي رقم (٧) مؤشّرات الوسط الحسابي، والنسبة المئوية ، والانحراف المعياري، ومستوى المعنوية، ومعامل الاختلاف، لأراء أفراد العينة بشأنها:

**الجدول رقم (7) مدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبيّة تساعد على تقييم الأداء الاستراتيجي**

| | الفقرات | الوسط الحسابي | نسبة الوسط | الانحراف المعياري | مستوى المعنوية p | معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- | توفّر نظم المعلومات المحاسبيّة لدى شركتكم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد الإدارة في صياغة وتصميم الخطط المستقبلية. | 3,96 | %79 | 0,66884 | 0,000 | 0,96000 |
| ٢- | تتميز المعلومات المحاسبيّة لدى شركتكم بالموضوعية وعدم التحيز . | 4,22 | %84 | 0,84007 | 0,000 | 1,22000 |
| ٣- | تتميز المعلومات المحاسبيّة لدى شركتكم بدرجة من الدقة. | 4,32 | %86 | 0,74066 | 0,000 | 1,32000 |
| ٤- | تتميز المعلومات المحاسبيّة لدى شركتكم بالوضوح . | 4,04 | %81 | 0,75485 | 0,000 | 1,04000 |
| ٥- | تتميز المعلومات المحاسبيّة لدى شركتكم بالملائمة. | 3,92 | %78 | 0,66517 | 0,000 | 0,92000 |
| ٦- | تتميز المعلومات المحاسبيّة لدى شركتكم بالموثوقية. | 3,96 | %79 | 0,69869 | 0,000 | 0,96000 |
| ٧- | تصل المعلومات المحاسبيّة اللازمة للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب. | 3,44 | %69 | 0,61146 | 0,000 | 0,44000 |
| ٨- | إن المعلومات المحاسبيّة لدى شركتكم تتميز بخاصية المقارنة. | 3,6 | %72 | 0,72843 | 0,000 | 0,60000 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٩- | إن المعلومات المحاسبيّة في شركتكم تمتاز بالمرونة. | 4,04 | %81 | 0,75485 | 0,000 | 1,04000 |
| ١٠- | أن المعلومات المحاسبيّة في شركتكم تمتاز بالمصداقية. | 3,7 | %74 | 0,54398 | 0,000 | 0,70000 |
| | **الإجمالي** | **3,92** | **%78** | **0,27146** | **0,000** | **0,92000** |

يتضح من الجدول رقم (٧) أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي لمدى الاعتماد على المعلومات المحاسبيّة لتقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية، وذلك على المستوى الإجمالي للأسئلة مجتمعة، قد بلغت (٣,٩٢) درجة من أصل (٥) درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة الوسط الحسابي المفترض وفق المقياس المستخدم في هذه الدراسة، وهي (٣) درجات.

كما بلغت النسبة المئوية للوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٧٨٪) وهي أكبر من نسبة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠٪) .

وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري عن الوسط الحسابي (٠,٢٧) فقط. مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتمحور حول الوسط الحسابي، ويؤكد ذلك أن قيمة معامل الاختلاف قد بلغت (٠.٩٢) فقط، وهي تمثل قيمة ضئيلة وتدل على عدم التشتت واختلاف البيانات عن الوسط الحسابي.

ويستخلص مما سبق أن موافقة مجتمع الدراسة على أن المعلومات المحاسبيّة توفر معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد الإدارة في صياغة وتصميم الخطط المستقبلية، وتتميز المعلومات المحاسبيّة لدى شركتهم بالموضوعية وعدم التحيز، و بدرجة من الدقة ، وبدرجة من الملائمة، وتصل المعلومات المحاسبيّة اللازمة للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب، وأن المعلومات المحاسبيّة تتميز بخاصية المقارنة، وتمتاز بالمرونة والمصداقية، و وبالتالي إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات في تقييم الأداء الاستراتجي لشركات النقل البريّ المساهمة وأن درجة موافقتهم متقاربة بشكل كبير فيما بينهم.

وقد تم اختبار هذه الفرضية من إخضاع إجابات أفراد العينة على الأسئلة المتعلقة بمدى الاعتماد على المعلومات المحاسبيّة، لاختبار (T) للعينة الواحدة، وذلك على مستوى الأسئلة مجتمعة، و يهدف اختبار (T) إلى فحص ما إذا كانت ذلك الارتفاع في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه دالة إحصائية وبالتالي قبول الفرضية ، أم أنها غير دالة أحصائيةً مما يترتب رفض الفرضية، ونظراً لأن قيمة (T) قد تم حسابها في هذه الدراسة عند مستوى ثقة (٩٥٪) فإن مستوى المعنوية (p) المقاس عليه في هذه الدراسة هو (٠.٠٥)، وبالتالي فإن الفرق بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المقاس عليه يعتبر دالة احصائياً إذا بلغت قيمة مستوى المعنوية (p) لقيمة (T) أقل أو تساوي (٠.٠٥) أي (P<=0.0 5)، بينما لا تعتبر ذت دلالة احصائيةً إذا بلغت قيمة مستوى

المعنوية (P>0.0 5)، ويوضح الجدول رقم (٨) التالي نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة بشأن الفرضية الأول.

**جدول رقم (٨)**

**نتائج اختبار (T) لمدى توفير التقارير المالية معلومات المحاسبيّة تتصف بخصائص نوعية**

| المجال الخاضع للاختبار | الوسط الحسابي | قيمة (T) المحسوبة | قيمة (T) الجدولية | مستوى المعنوية (p) |
|---|---|---|---|---|
| الخصائص النوعية المعلومات المحاسبيّة | **3,92** | **10,717** | ١,٦٧١ | ٠,٠٠٠ |

يتضح من خلال الجدول رقم (٨) السابق أن قيمة (T) بلغت **(10,717 )** وبمستوى معنوية (p) لقيمة (T) بلغت( ٠.٠٠٠ ) وهي أقل من (٠.٠٥)، أي أن قيمة (p) تساوي (P<0.0 5) مما يدل على أن الارتفاع في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المفترض يعتبر دال إحصائياً ، ومن خلال مطالعة اللنتائج المذكورة في الجدول السابق تكون قيمة ( T المحسوبة =**10,717** ) وهي أكبر من T الجدولية ، ونظراً لان قاعدة القرار هي: تقبل فرضية العدم إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من الجدولية ، وترفض إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية ، وبالتالي فإن النتيجة هي رفض فرضية العدم وقبول فرضية البديلة التي تنص على أنه" توفّر التقارير المالية لشركات النقل البري في سورية معلومات محاسبيّة تتصف بخصائص نوعية تساعد على تقييم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات.

**ج- نتائج المحور الثالث وتحليله واختبار الفرضية الثانية:**

الفرضية الثانية: **لا تعتبر المعلومات المحاسبيّة المتوفرة لدى شركات النقل البري في سورية كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي.**

تم قياس مدى كفاية المعلومات المحاسبيّة لتقييم الأداء الاستراتيجي بشركات النقل البريّ المساهمة في سورية. من خلال المحور الثالث من الاستبانة، والذي يتضمن (١١) سؤال. وطلب من المستجيبين إبداء مدى موافقتهم على كل منها عن طريق اختيار أحد الخيارات لمقياس ليكارت ذي الخمس نقاط.، ويلخص الجدول التالي رقم (9) مؤشّرات الوسط الحسابي، والنسبة المئوية ، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، لأراء أفراد العينة بشأنها:

**الجدول رقم (٩) مدى كفاية المعلومات المحاسبيّة لتقييم الأداء الاستراتيجي**

| رقم | الفقرات | الوسط الحسابي | نسبة الوسط | الانحراف المعياري | مستوى الدلالة | معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- | توفر المعلومات المحاسبيّة فكرة شاملة حول أنشطة الشركة للإدارة العليا . | 3.2 | %64 | 0,78246 | 0,077 | 0,2 |
| ٢- | تعتبر القوائم الماليّة هي المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبيّة . | 4,38 | %88 | 0,49031 | 0,000 | 1,3 |
| ٣- | تقدم المعلومات المحاسبيّة معلومات حول أداء الشركة خلال الفترة المستقبلية. | 2,34 | %47 | 0,89466 | 0,000 | -0,66 |
| ٤- | تمكّن المعلومات المحاسبيّة المتوفرة من قياس كفاءة أداء كل إدارة في الشركة كل على حدا. | 1,92 | %38 | 0,44447 | 0,000 | -1,08 |
| ٥- | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في تقييم الأداء التشغيلي. | 2,2 | %44 | 0,40406 | 0,000 | -0,8 |
| ٦- | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في تقييم الأداء في الأجل الطويل. | 1,8 | %36 | 0,53452 | 0,000 | -1,2 |
| ٧ - | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتميز بالسمات الجديدة مثل التخطيط الاستراتيجي وإرضاء الزبائن. | 2,28 | %46 | 0,78350 | 0,000 | -0,72 |
| ٨- | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في تقييم عملية التحسين المستمر والابتكار في الشركة. | 2,54 | %51 | 0,81341 | 0,000 | -0,46 |
| ٩- | تقدم المعلومات تغذية عكسية لأداء ماض لأجل صياغة سليمة لأداء مستقبلي. | 2,14 | %43 | 0,35051 | 0,000 | -0,86 |
| ١٠- | تمكن المعلومات المحاسبيّة من قياس كفاءة الأداء بشكل كامل. | 2,22 | %44 | 0,41845 | 0,000 | -0,78 |
| ١١- | تساعد المعلومات المحاسبيّة من تقييم وضع زبائن الشركة. | 2,08 | %42 | 0,27405 | 0,000 | -0,92 |
| ١٢ | **الإجمالي** | 2,46 | %49 | 0,73391 | 0,036 | -0,53 |

يتضح من الجدول رقم (٩) أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي لمدى كفاية المعلومات المحاسبيّة لتقييم الأداء في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية، وذلك بناء على المستوى الإجمالي للأسئلة مجتمعة،

قد بلغت (٢,٤٦) درجة من أصل (٥) درجات، وهي قيمة أدنى من قيمة الوسط الحسابي المعتمد وفق المقياس المستخدم في هذه الدراسة، وهي (٣) درجات.

كما بلغت النسبة المئوية للوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٤٩٪) وهي أقل من نسبة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠٪) .

وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري عن الوسط الحسابي (٠.٠٣٦) فقط، مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتمحور حول الوسط الحسابي، ويؤكد ذلك أن قيمة معامل الاختلاف قد بلغت(-٠.٥٣) فقط، وهي تمثل قيمة ضئيلة وتدل على عدم التشتت واختلاف البيانات عن الوسط الحسابي.

ويستخلص مما سبق أن مجتمع الدراسة غير موافق على اعتبار المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في الشركة كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي للشركة ، وتم الموافقة على أن القوائم الماليّة هي المصدر الإساسي للمعلومات المحاسبيّة حيث بلغ الوسط الحاسبي للإجابات ( ٤,٣٨) وتم الموافقة على أن المعلومات المحاسبيّة تعطي فكرة شاملة عن أداء الشركة وحيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات (٣,٢)، ولم يتم الموافقة على اعتبار أن المعلومات المحاسبيّة تمكن من قياس كفاءة كل إدارة على حدا، و أنها تساعد على تقييم الأداء التشغيلي والأداء الطويل الأجل و أداء الشركة في مجال التحسين والابتكار وتقييم وضع الزبائن.

-وقد تم اختبار هذه الفرضية من إخضاع إجابات أفراد العينة على الأسئلة المتعلقة بمدى كفاية المعلومات المحاسبيّة لتقييم الأداء الاستراتيجي، لاختبار (T) للعينة الواحدة، ويوضح الجدول رقم (١٠) التالي نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة بشأن الفرضية الثانية.

**جدول رقم (١٠)**

**نتائج اختبار (T) لمدى كفاية المعلومات المحاسبيّة**

| المجال الخاضع للاختبار | الوسط الحسابي | قيمة (T) المحسوبة | قيمة (T) الجدولية | مستوى المعنوية (p) |
|---|---|---|---|---|
| مدى كفاية المعلومات المحاسبيّة | ٢.٤٦ | -٢.٤ | ١,٦٧١ | ٠.٠٣٦ |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٠) السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (-٢.٤) وبمستوى معنوية (p) لقيمة (T) بلغت(٠.٠٣٦ ) وهي أقل من (٠.٠٥)، أي أن قيمة (p) تساوي (P<0.0 5) مما يدل على أن الانخفاض في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه يعتبر دال إحصائية ، وكذلك قيمة T المحسوبة هي أقل من قيمة T الجدولية وبالتالي فأن النتيجة هي

قبول فرضية العدم التي تنص على أنه **لا تعتبر المعلومات المحاسبيّة المتوفرة لدى شركات النقل البري في سورية كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي.**

**د- نتائج المحور الرابع وتحليله واختبار الفرضية الثالثة:**

**الفرضية الثالثة: لا تعتبر المؤشّرات الماليّة التقليدية كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية**

تم قياس مدى كفاية المؤشّرات الماليّة التقليديّة لتقييم الأداء في شركات النقل البريّ في سورية من خلال المحور الرابع من الاستبانة، والذي يتضمن (١٠) اسئلة اشتملت على خصائص المؤشّرات الماليّة التقليديّة ، ويلخص الجدول التالي رقم (١١) مؤشّرات الوسط الحسابي، والنسبة المئوية ، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، لأراء أفراد العينة بشأنها:

**جدول رقم (11) تحليل أراء المستجيبين بشأن كفاية المؤشّرات الماليّة التقليديّة .**

| رقم | الفقرات | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى المعنوية p | معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- | توفر المؤشّرات الماليّة للأداء للإدارة العليا فكرة شاملة عن أنشطة الشركة. | 3.20 | %64 | 0,83299 | 0,096 | 0,2000 |
| ٢- | تعتمد المؤشّرات الماليّة على التقارير الماليّة السنوية بشكل أساسي. | 3,98 | %80 | 0,58867 | 0,000 | 0,9800 |
| ٣- | تمثل المؤشّرات الماليّة حلقة ربط بين أداء ماضي و مستقبلي بآن واحد. | 2,34 | %47 | 0,47852 | 0,000 | -0,6600 |
| ٤- | تبين المؤشّرات الماليّة كفاءة أداء كل إدارة في الشركة كل على حدا. | 1,92 | %38 | 0,48823 | 0,000 | -1,0800 |
| ٥- | لا تغفل المؤشّرات الماليّة لتقييم الأداء الجوانب التشغيلية. | 2,22 | %44 | 0,41845 | 0,000 | -0,7800 |
| ٦- | تهتم المؤشّرات الماليّة بتقييم الأداء في الأجل القصير و الأجل الطويل. | 2,28 | %46 | 0,45356 | 0,000 | -0,7200 |
| ٧- | تعتبر المؤشّرات الماليّة ملائمة لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تميز بالسمات الجديدة مثل التخطيطالاستراتيجي وإرضاء الزبائن. | 1,80 | %36 | 0,57143 | 0,000 | -1,2000 |
| ٨- | أن المؤشّرات الماليّة ترتبط بعملية التحسين المستمر والابتكار. | 2,54 | %51 | 0,50346 | 0,000 | -0,4600 |
| ٩- | يعدّ استخدام المؤشّرات الماليّة تغذية | 2,14 | %43 | 0,60643 | 0,000 | -0,8600 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | عكسية لأداء ماض لأجل صياغة سليمة لأداء مستقبلي. | | | | | |
| ١٠- | تعبّر المؤشّرات الماليّة الايجابية عن كفاءة الأداء بشكل كامل. | 3,12 | %62 | 0,74615 | 0,261 | 0,1200 |
| | **الإجمالـــــي** | **2,55** | **%51** | **0,67869** | **0,047** | **-0,4460** |

يتضح من الجدول رقم (11) أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي لمدى كفاية المؤشّرات التقليديّة لتقييم الأداء في شركات النقل البريّ في سورية وذلك على المستوى الإجمالي للأسئلة مجتمعة، قد بلغت **(2,55)** درجة من أصل (٥) درجات، وهي قيمة أدنى من قيمة الوسط الحسابي المعتمد وفق المقياس المستخدم في هذه الدراسة، وهي (٣) درجات.

كما بلغت النسبة المئوية للوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٥١٪) وهي أصغر من نسبة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠٪) .

وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري عن الوسط الحسابي (٠.٠٦٧) فقط. مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتمحور حول الوسط الحسابي. ويؤكد ذلك أن قيمة معامل الاختلاف قد بلغت **(-0,4460)** فقط، وهي تمثل قيمة ضئيلة وتدل على عدم التشتت واختلاف البيانات عن الوسط الحسابي.

ويستخلص مما سبق أن مجتمع الدراسة لا يوافقون على أن المؤشّرات الماليّة كافية لتقييم الأداء في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية، وأن درجة موافقتهم متقاربة بشكل كبير فيما بينهم.

كما يلاحظ أن الفقرات (١-٢-١٠) قد حصلت على وسط حسابي أعلى بقليل جداً من الوسط الحسابي المعتمد وفق المقياس المستخدم في هذه الدراسة، وتعبّر هذه الفقرات على أن المؤشّرات الماليّة تقدم فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال الفترة الماضية، كما يمكن أن تعبر عن كفاءة الأداء بشكل كامل.

في حين أن جميع الفقرات الباقية حصلت على وسط حسابي دون الوسط الحسابي المعتمد وهي تعبر على أن المؤشّرات الماليّة التقليديّة لا تقوم بالربط بين أداء ماض ومستقبلي في آن واحد، وتغفل الجوانب التشغيلية في الشركة، ولا تبين كفاءة كل إدارة على حدة، ولا تهتم بتقييم الأداء في الأجل الطويل، و غير ملائمة لتقييم الأداء في ظل بيئة الإعمال الحديثة والتي تتميز بسمات جديدة مثل التخطيط الاستراتيجي و أرضاء الزبائن..

ومن ناحية أخرى يلاحظ أن قيم الانحراف المعياري لجميع الفقرات الواردة في الجدول رقم (١١) قد بلغت أقل من الواحد الصحيح، مما يدل على أن أراء أفراد العينة بشأن كل فقرة من تلك الفقرات متقاربة بدرجة كبيرة، ويؤكد ذلك أن قيم معامل الاختلاف لجميع الفقرات هي قيم متدنية تعكس تقارب وجهات نظر المستجيبين ، ومن ثم عدم تشتت إجاباتهم على كل فقرة من الفقرات.

وقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار (T) للعينة الواحدة، وذلك على مستوى الأسئلة مجتمعة حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي عند ذلك المستوى (٢,٥٥) درجة من أصل خمس درجات وهي قيمة أقل من قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه في هذه الدراسة والبالغة (٣) درجات، ويوضح الجدول رقم (١٢) التالي نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة بشأن الفرضية الثالثة.

**جدول رقم (١٢)**

**نتائج اختبار (T) لمدى كفاية المؤشّرات الماليّة**

| المجال الخاضع للاختبار | الوسط الحسابي | قيمة (T) | قيمة (T) الجدولية | مستوى المعنوية (p) |
|---|---|---|---|---|
| مدى كفاية المؤشّرات الماليّة التقليديّة لتقييم الأداء | ٢,٥٥ | -2.078 | ١,٦٧١ | **0,047** |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٢) السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت(2,078-) وبمستوى معنوية (p) لقيمة (T) بلغت(**0,047**) وهي أقل من (٠,٠٥)، أي أن قيمة (p) تساوي (P<0,5) مما يدل على أن الانخفاض في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه يعتبر دال احصائيةً ، وبما أن قيم T المحسوبة (2.078-) هي أقل من T الجدولية (١,٦٧١) وهذا يعني قبول فرضية العدم أي أنه لا تعتبر المؤشّرات الماليّة التقليديّة كافية لتقييم الأداء في شركات النقل البريّ في سورية.

**هـ- نتائج المحور الخامس وتحليله واختبار الفرضية الرابعة:**

**الفرضية الرابعة: لا يؤدي تكامل المؤشرات المالية وغير المالية إلى تقييم الأداء الشامل لشركات النقل البري المساهمة في سورية.**

تم قياس مدى تكامل الموشرات المالية و المؤشرات غير المالية من أجل تقييم الأداء الشامل لشركات النقل البري المساهمة في سورية ،من خلال المحور الخامس من الاستبانة، والذي يتضمن (١٤) سؤالاً ، ويلخص الجدول التالي رقم (١٣) مؤشّرات الوسط الحسابي، والنسبة المئوية ، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، لأراء أفراد العينة بشأنها:

## جدول رقم (١٣)

## تحليل أراء المستجيبين بشأن مدى تكامل المؤشرات المالية وغير المالية

| الرقم | الفقرات | الوسط الحسابي | نسبة الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى المعنوية P | معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- | يمثل حجم الزبائن المتعاملين مع الشركة مؤشر على زيادة الأرباح. | 4.6800 | %94 | 0,51270 | 0,000 | 1,68000 |
| ٢- | يحقق التوازن بين أهداف واستراتيجيات الشركة وربطها بالأعمال اليومية لكافة المستويات الإداريّة أحد أركان نظا م تقييم الأداء الشامل. | 4,5600 | %91 | 0,57711 | 0,000 | 1,56000 |
| ٣- | يمثل مستوى الرضا الذي يبديه الزبون تجاه الخدمات المقدمة له من قبل الشركة دعامة أساسية لنظام تقييم الأداء. | 4,8000 | %96 | 0,45175 | 0,000 | 1,80000 |
| ٤- | يعدّ تخفيض تكاليف الخدمات المقدمة لزبائن أحد أركان نظام تقييم الأداء الشامل للشركة. | 4,3600 | %87 | 0,69282 | 0,000 | 1,36000 |
| ٥- | يعد نمو الإيرادات ومزيج الخدمة المقدمة للزبائن من المؤشرات الضرورية لتقييم الاداء الشامل. | 4,0400 | %81 | 0,75485 | 0,000 | 1,04000 |
| ٦- | تحسين وتطوير إنتاجية العاملين هي أحد أركان نظام تقييم الأداء الشامل للشركة | 4,0600 | %81 | 0,76692 | 0,000 | 1,06000 |
| ٧- | يعدّ معيار تحليل ربحية الزبائن الأساس في تقييم الأداء في الشركة | 4,0400 | %81 | 0,75485 | 0,000 | 1,04000 |
| ٨- | تعد عمليات التحديث والتطوير وخلق خدمات جديدة للزبائن الأساس في تقييم الأداء | 4,5000 | %90 | 0,78895 | 0,000 | 1,50000 |
| ٩- | تمثل عمليات متابعة الخدمة والخدمات المرافقة لها أحد مؤشّرات تقييم الأداء | 4,5200 | %90 | 0,50467 | 0,000 | 1,52000 |
| ١٠- | تعد كفاءة استخدام أنظمة و تقانات المعلومات أحد مؤشّرات تقييم الأداء | 4,6400 | %93 | 0,48487 | 0,000 | 1,64000 |
| ١١- | تعد المؤشّرات التشغيلية محاور مكملة للمحور المالي في تقييم الأداء, | 4,7800 | %96 | 0,41845 | 0,000 | 1,78000 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٢- | يمثل الوعي لدى العاملين ومحاولة رفع المهارة أحد مؤشرات الأداء. | 4,6600 | %93 | 0,47852 | 0,000 | 1,66000 |
| ١٣- | تعد عملية متابعة الخدمة أحد مؤشرات تقييم الأداء | 4,7000 | %94 | 0,46291 | 0,000 | 1,70000 |
| ١٤- | يعد زمن تقديم الخدمة ونوعيتها المقدمة للزبائن الأساس في نظام تقييم الأداء. | 4,6600 | %93 | 0,55733 | 0,000 | 1,66000 |
| | الإجمالـــــي | 4,5 | %93 | 0,27061 | 0,000 | 1,64000 |

يتضح من الجدول رقم (١٣) أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي لمدى تكامل المؤشرات المالية وغير المالية من أجل تقييم الأداء الشامل لشركات النقل البريّ في سورية وذلك على المستوى الإجمالي للأسئلة مجتمعة، قد بلغت (٤,٥) درجة من أصل (٥) درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة الوسط الحسابي المعتمد وفق المقياس المستخدم في هذه الدراسة، وهي (٣) درجات,

كما بلغت النسبة المئوية للوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٩٣٪) وهي أكبر من نسبة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠٪) .

وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري عن الوسط الحسابي (٢٧,٠) فقط، مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتمحور حول الوسط الحسابي، ويؤكد ذلك أن قيمة معامل الاختلاف قد بلغت (١,٦٤٪) فقط، وهي تمثل قيمة ضئيلة جداً وتدل على عدم التشتت واختلاف البيانات عن الوسط الحسابي.

ويستخلص مما سبق أن مجتمع العينة يوافقون على أنه يؤدي تكامل المؤشرات المالية و غير المالية إلى تقييم الاداء الشامل لشركات النقل البريّ في سورية، وأن درجة موافقتهم متقاربة بشكل كبير فيما بينهم.

كما يلاحظ أن جميع الفقرات قد حصلت على وسط حسابي أعلى بكثير من الوسط الحسابي المعتمد وفق المقياس المستخدم في هذه الدراسة، وتعبّر هذه الفقرات على أن تكامل المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية كافي لتقييم أداء شامل لشركات النقل البري المساهمة في سورية.

ومن ناحية أخرى يلاحظ أن قيم الانحراف المعياري لجميع الفقرات الواردة في الجدول رقم (١٣) قد بلغت أقل من الواحد الصحيح، مما يدل على أن أراء أفراد العينة بشأن كل فقرة من تلك الفقرات متقاربة بدرجة كبيرة، ويؤكد ذلك أن قيم معامل الاختلاف لجميع الفقرات قد تراوحت بين (١,٠٤٪) و(١,٧٨٪) فقط، وهي قيم متدنية جداً تعكس تقارب وجهات نظر المستجيبين ، ومن ثم عدم تشتت إجاباتهم على كل فقرة من الفقرات.

وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع إجابات أفراد العينة على الأسئلة المتعلقة لمدى تكامل المؤشرات المالية من أجل تقييم الأداء الشامل، لاختبار (T) للعينة الواحدة، وذلك على مستوى الأسئلة مجتمعة حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي عند ذلك المستوى (٤,٥) درجة من أصل خمس درجات وهي قيمة أكبر من قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه في هذه الدراسة والبالغة (٣) درجات، وفي سبيل فحص فيما إذا كانت تلك الزيادة في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المقاس عليها دالة احصائياً فقد تم أجراء اختبار (T) المشار إليه أعلاه، ويوضح الجدول رقم (١٤) التالي نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة بشأن الفرضية الرابعة

**جدول رقم (١٤)**

**نتائج اختبار (T) لمدى تكامل المؤشرات المالية و المؤشرات غير المالية لتقييم الأداء الشامل**

| المجال الخاضع للاختبار | الوسط الحسابي | قيمة (T) المحسوبة | قيمة (T) الجدولية | مستوى المعنوية (p) |
|---|---|---|---|---|
| مدى تكامل المؤشرات المالية وغير المالية | ٤,٥ | ٢٠,٧٤ | ١,٦٧١ | ٠,٠٠٠ |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٤) السابق أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (٢٠,٧٤) وبمستوى معنوية (p) لقيمة (T) بلغت( ٠,٠٠٠ ) وهي أقل من (٠,٠٥)، أي أن قيمة (p) تساوي (P<0,0 5) مما يدل على أن الزيادة في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه يعتبر دالة احصائيةً ، كما أن **قيمة (T) المحسوبة** (٢٠,٧٤٩ ) أكبر **قيمة (T) الجدولية** (١,٦٧١) وحسب قاعدة القرار نرفض فرضية العدم و نقبل الفرضية البديلة، أيّ يؤدي تكامل المؤشرات المالية وغير المالية إلى تقييم الأداء الشامل لشركات النقل البري في سورية.

**و-نتائج المحور السادس وتحليله واختبار الفرضية الخامسة:**

الفرضية الخامسة: **لايوجد إمكانية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.**

**الجدول رقم (١٥) تحليل أراء المستجيبين بشأن مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.**

| ت | الفقرات | الوسط الحسابي | نسبة الوسط | الانحراف المعياري | مستوى P المعنوية | معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١. | تحدد رؤيا ورسالة وإستراتيجية الشركة بشكل واضح ومفهوم بالنسبة للعاملين في الشركة | 2,76 | %55 | 0,43142 | 0,000 | -0,2400 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢. | تتميز الأهداف التي وضعتها الشركة بأنها واقعية ويمكن قياسها, | 3,90 | %78 | 0,58029 | 0,000 | 0,9000 |
| ٣. | تؤكد الشركة على تحقيق أهدافها الطويلة الأجل على حساب تحقيق أهدافها القصيرة الأجل | 3,92 | %78 | 0,56569 | 0,000 | 0,9200 |
| ٤. | تعتبر قدرة الشركة على تحقيق أهدافها المعيار الأساسي للحكم على أدائها | 2,36 | %47 | 0,85141 | 0,000 | -0,6400 |
| ٥. | من الأعمال الدورية والمستمرة التي تقوم الشركة بها تقييم مدى تحقيق أهدافها الموضوعة . | 2,66 | %53 | 0,47852 | 0,000 | -,3400 |
| ٦. | من أهم الأهداف الاستراتيجيّة التي تسعى الشركة تحقيق الريادة في مجال تقديم خدمات النقل الحديثة | 4,02 | %80 | 0,42809 | 0,000 | 1,0200 |
| ٧. | من الأهداف الرئيسية التميز والتفوق على المنافسين في تقديم خدمات النقل | 3,94 | %79 | 0,51150 | 0,000 | 0,9400 |
| ٨. | تعتبر الشركة أن تطوير مهارات الموظفين في التعامل مع الزبائن من أهم أهدافها | 2,76 | %55 | 0,43142 | 0,000 | -0,2400 |
| ٩. | تم تفويض الصلاحيات للمدراء للقيام بأعمالهم | 3,94 | %79 | 0,51150 | 0,000 | 0,9400 |
| ١٠. | هناك تشدد في تطبيق القوانين والتعليمات أكثر من اللازم. | 2,84 | %57 | 0,37033 | 0,004 | -0,1600 |
| ١١. | يوفر النظام الحالي للمعلومات جميع المعلومات المطلوبة بسرعة تخدم عملية اتّخاذالقرار | 4,04 | %81 | 0,44994 | 0,000 | 1,0400 |
| ١٢. | من أهم التي الصعوبات التي أواجهها عند اتّخاذ القرارات عدم تكامل البيانات التي أحصل عليها. | 2,78 | %56 | 0,54548 | 0,006 | -0,2200 |
| ١٣. | تحتوي قاعدة البيانات في الشركة معلومات كافية عن زبائن الشركة. | 3,90 | %78 | 0,41650 | 0,000 | 0,9000 |
| ١٤. | يستطيع مجلس إدارة الشركة أن يتحرر من القواعد والقوانين عند مواجهة القرارات الطارئة والمواقف المستعجلة. | 2,80 | %56 | 0,67006 | 0,040 | -0,2000 |
| ١٥. | معايير تقييم أداء الموظفين الإداريين في الشركة واضحة ومفهومة للجميع | 2,68 | %54 | 0,47121 | 0,000 | -0,3200 |
| ١٦. | تكون المساءلة في الشركة على أساس الأداء والقدرة على تحقيق الأهداف المنشودة | 3,92 | %78 | 0,44447 | 0,000 | 0,9200 |
| ١٧. | تقوم الإدارة العليا بدراسة نتائج تقييم الأداء المنفذ واقتراح الخطط والمبادرات اللازمة للتحسين بشكل دوري ومستمر | 3,48 | %70 | 5,95301 | 0,571 | 0,4800 |
| ١٨. | يتوفر لدى الشركة قاعدة بيانات تمكنه من معرفة | 3,06 | %61 | 0,73983 | 0,569 | 0,0600 |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | تكاليف كل خدمة تقدمها. | | | | | |
| ١٩. | الإجمالي | **3,32** | **%66** | **0,61594** | **0,042** | **0,3200** |

يتضح من الجدول رقم (١٥) أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي لمدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ في سورية وذلك على المستوى الإجمالي للأسئلة مجتمعة، قد بلغت (٣,٣٢ ) درجة من أصل (٥) درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة الوسط الحسابي المعتمد وفق المقياس المستخدم في هذه الدراسة، وهي (٣) درجات.

كما بلغت النسبة المئوية للوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (٦٦٪) وهي أكبر من نسبة الوسط الحسابي المعتمد للمقياس المستخدم في هذه الدراسة والبالغة (٦٠٪) .

وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري عن الوسط الحسابي **(0,61594)** فقط. مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتمحور حول الوسط الحسابي. ويؤكد ذلك أن قيمة معامل الاختلاف قد بلغت **(0,3200)** فقط، وهي تمثل قيمة ضئيلة جداً وتدل على عدم التشتت واختلاف البيانات عن الوسط الحسابي.

ويستخلص الباحث مما سبق أن مجتمع الدراسة يوافقون على إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي ، وأن درجة موافقتهم متقاربة بشكل كبير فيما بينهم.

ونلاحظ من خلال تحليل أراء أفراد العينة حول مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وجد الباحث أن وسط الإجابة على الفقرات ( ١، ٤،٥،٨، ١٠، ١٢، ١٤،١٥) أقل من وسط الاختبار بقليل، و تعتبر هذه الفقرات من الصعوبات التي تواجهها الشركة عند استخدام بطاقة الأداء المتوازن، منها عدم وضوح رؤيا ورسالة وإستراتيجية الشركة بالنسبة للعاملين في الشركة بشكل كافي، و لا تعتبر إدارة الشركة تحقيق أهدافها المعيار الأساسي للحكم على أدائها، و أن تطوير مهارات الموظفين في التعامل مع الزبائن لا يشكّل الهدف الأساسي في عملها، وكذلك عدم تكامل البيانات التي يحصل عليها كلّ مدير مركزي أو مدير الفرع من المديريات الأخرى لاتخاذ القرار المناسب ، بالتالي يرى الباحث أن على الشركة تدارك هذا الأمر وذلك بتوضيح رؤيا ورسالة واستراتيجيات الشركة للعاملين بشكل كافي وكذلك التركيز على مدى تحقيق الأهداف كمعيار للحكم على أدائها، وضرورة التنسيق بين المديريات والفروع في مجال الحصول على البيانات، و تطوير قاعدة البيانات المتوفرة لديها بحيث توفر البيانات المتكاملة لاتّخاذ أي قرار ، وعلى الشركة أن تقوم بتطوير مهارات الموظفين في التعامل مع الزبائن من أجل تعزيز قدرتها التنافسية، وتوضيح معايير تقييم أداء الموظفين الإداريين، كما أنه على مجلس إدارة الشركة أن يتحرر من القواعد والقوانين عند مواجهة القرارات الطارئة والمواقف المستعجلة.

إلا أنّ إدارة الشركة تقوم بوضع أهداف واقعية ويمكن قياسها، كما تقوم الشركة بالاهتمام بوضع أهداف نوعية من أهمها الريادة في مجال تقديم خدمات النقل البريّ الحديثة، والتميز والتفوق على المنافسين، و تؤكد الشركة على تحقيق أهدافها الطويلة الأجل على حساب تحقيق أهدافها القصيرة الأجل، و تقوم

بتفويض الصلاحيات لمدراء ، ولا تتشدد بتطبيق القوانين والأنظمة أكثر من اللازم ، ولديها نظام للمعلومات يوفر جميع المعلومات المطلوبة بسرعة تخدم عملية اتّخاذ القرار ، و تكون المساءلة في الشركة على أساس الأداء والقدرة على تحقيق الأهداف المنشودة، و يتوفر لدى الشركة قاعدة بيانات توفر معلومات كافية عن عملائها، و تقوم الإدارة العليا بدراسة نتائج تقييم الأداء المنفذ واقتراح الخطط والمبادرات اللازمة للتحسين بشكل دوري ومستمر، حيث أن وسط الإجابة على هذه الفقرات كان أعلى من وسط الاختبار(٣)، وهنا على الشركة التركيز على هذه القضايا لما لها من أهمية كبيرة في توفر المناخ الملائم لنجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن .

وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع إجابات أفراد العينة على الأسئلة المتعلقة لمدى تكامل المؤشرات المالية من أجل تقييم الأداء الشامل، لاختبار (T) للعينة الواحدة، وذلك على مستوى الأسئلة مجتمعة حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي عند ذلك المستوى **(3,32)** درجة من أصل خمس درجات وهي قيمة أكبر من قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه في هذه الدراسة والبالغة (٣) درجات، وفي سبيل فحص فبما إذا كانت تلك الزيادة في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المقاس عليها دالة احصائيةً فقد تم أجراء اختبار (T) المشار إليه أعلاه، ويوضح الجدول رقم (١٦) التالي نتائج اختبار (T) للعينة الواحدة بشأن الفرضية الخامسة

**جدول رقم (١٦)**

**نتائج اختبار (T) لمدى مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.**

| المجال الخاضع للاختبار | الوسط الحسابي | قيمة (T) المحسوبة | قيمة (T) الجدولية | مستوى المعنوية (p) |
|---|---|---|---|---|
| مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي | **3,32** | 2,204 | ١,٦٧١ | **0,042** |

يتضح من خلال الجدول رقم (١٦) السابق أن قيمة (T) بلغت ( 2,204) وبمستوى معنوية (p) لقيمة (T) بلغت( ٠,٠٤٢ ) وهي أقل من (٠,٠٥)، أي أن قيمة (p) تساوي (P<0,0 5) مما يدل على أن الزيادة في قيمة الوسط الحسابي للعينة عن قيمة الوسط الحسابي المقاس عليه يعتبر دالة احصائيةً ، كما أن **قيمة (T) المحسوبة** (٢,٢٠٤ ) أكبر **قيمة (T) الجدولية** (١,٦٧١) وحسب قاعدة القرار نرفض فرضية العدم ونقبل بالفرضية البديلة و التي تنص يوجد **إمكانية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.**

## المبحث الثاني : الدراسة التطبيقية

### تطبيق أسلوب المؤشرات المالية االتقليدية و تقنيتي بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الاستراتيجي في الشركة الأهلية للنقل المساهمة المغفلة – حماة .

يتضمن هذا الفصل مايلى:

أولاً– لمحة عامة عن الشركة الأهلية للنقل.

ثانياً– تطبيق أسلوب المؤشرات المالية التقليدية في الشركة الأهلية للنقل.

ثالثاً – تطبيق تقنيتي بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الاستراتيجية في الشركة الأهلية للنقل.

**أولاً- لمحة عن الشركة الأهلية للنقل[1]**

**١-تأسيس الشركة :**

- تّم تأسيس الشركة استناداً إلى أحكام المادة (٦) من القانون رقم (١٠) لعام (١٩٩١) وعلى موافقة المجلس الأعلى للاستثمار في جلسته رقم /٦/ المنعقدة في (١٩٩١/١٠/٢٩) و تّم إصدار القرار رقم (٣٨١١) تاريخ /١٩٩١/١١/٢١/ من رئاسة مجلس الوزراء بترخيص شركة مساهمة مغفلة تطرح أسهمها على الاكتتاب العام باسم { الشركة الأهلية للنقل المساهمة المغفلة } كما تم استصدار القرار رقم (٨٠/م.س) تاريخ (١٩٩١/١١/٢٩) من رئاسة مجلس الوزراء بتشميل الشركة المرخصة بأحكام قانون الاستثمار رقم (١٠) لعام (١٩٩١) .

برزت الشركة الأهلية للنقل إلى النور بطرح أسهمها على الجمهور للاكتتاب العام برأسمال قدره/١٠٠,٠٠٠,٠٠٠/ ل.س مائة مليون ليرة سورية موزعة إلى /٢٠٠,٠٠٠/سهم مئتي ألف سهم تمت تغطيتها كاملاً، وبعد عدة أعوام ضاعفت الشركة رأس مالها إلى /٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠/ل.س مئتي مليون ليرة سورية ، موزّعة إلى / ٤٠٠,٠٠٠/ سهم و طرحت أسهم الزيادة للاكتتاب العام وتم تغتيطتها بالكامل، والشركة مسجلة بسوق الأوراق المالية بدمشق.

**٢- نشاط الشركة :**

- تمارس الشركة الأهلية النشاطات التالية :

أ- نقل المسافرين بواسطة حافلات بلغ عددها /٧٩/ حافلة ، وربطت محافظات القطر بشبكة من الخطوط البرية الداخلية ( دمشق _حمص _ حماة _ حلب _ الرقة _طرطوس _ اللاذقية _ إدلب _ محردة _ سلمية – السقلبية- بانياس) .

ب- تقديم خدمات (نقل الطرود والمغلفات و الحوالات الماليّة) من خلال (برنامج الشحن) الذي يقوم بربط الفروع بشبكة من المعلومات تقدم جميع خدمات الاستفسار للمواطنين عن طرودهم و حوالاتهم ومغلفاتهم قبل وصولها إلى الفرع المرسل إليه

ج- صدر القرار رقم /٦٧٦/ تاريخ ٢٠٠٤/١١/٢٢ عن المجلس الأعلى للاستثمار بالسماح للشركة بنقل المجموعات السياحية بطاقة تشغيلية /٢٥/ حافلة.

[1] تقرير مجلس الإدارة لشركة الأهلية للنقل لأعوام ٢٠٠٦، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩

**٣- الهيكل التنظيمي للشركة:**

يتكون الهيكل التنظيمي للشركة من:

- مجلس الإدارة: يتكون من سبعة أعضاء من ضمنهم الرئيس ، يتم انتخابهم من قبل الهيئة العامة للمساهمين
- المدير العام يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة
- المديريات ( الماليّة – الصيانة – الشحن – الحركة والحجز – التسويق والسياحة- الإداريّة والقانونية)
- الفرو ع ( دمشق – حلب- حمص- إدلب – اللاذقية – طرطوس )،
- المكاتب ( دمشق /٩/ مكاتب _حمص / ٣/ مكاتب _ حماة _ حلب/ ٥/ مكاتب _ الرقة _طرطوس _ اللاذقية _ إدلب _ محردة _ سلمية – السقيلبية- بانياس)

**٤- الموارد البشرية في الشركة:**

بلغ عدد العاملين في هذه الشركة في سجلات ديوان الشركة /٥٨٠/ موظفاً، موزعين بين سائق، وموظف إداري، وخدماتي، وموظفي المكاتب المنتشرة في المناطق التي تصل إليها الآليات.

وعن حقوق العاملين في الشركة نجد أن كافة العاملين في الشركة مسجلين في التأمينات الاجتماعية، ويخضعون للقانون الأساسي للعاملين في الدولة، وآلية العمل في الشركة مؤسساتية بامتياز، كل موظف، أو عامل أو سائق يعرف واجبه بدقة، وكل مقصر يخضع للمحاسبة، ولا يسمح لأي موظف أن يخل في الشعار الذي اتخذته الشركة وهي الخدمة المثالية قدر الإمكان.

فيما يخص آلية اختيار السائقين كونهم أهم عنصر من عناصر الموارد البشرية لدورهم الأساسي في العملية الإنتاجية، يوجد مراحل لقبول السائق في فريق العمل، ومن هذه المراحل: معرفة القراءة والكتابة، إجراء فحوصات طبية شاملة، وأهمها (العينية والقلبية)، ثم يتقدم السائق لفحص الميكانيك، بعدها ينتقل إلى لجنة لفحص مستوى القيادة، بعدها يخضع لدورة تدريبية في محطة الصيانة، بعد هذه المراحل يعمل السائق الجديد بصفة (معاون سائق) لمدة بسيطة لمعرفة أسلوب العمل حيث يتعلمه من السائق الأساسي، ويتنقل في هذه المرحلة مع ثلاث سائقين، بعدها يقدم كل سائق رأيه فيه، وإذا نال القبول يستطيع الدخول في فريق العمل، تجرى له فحوصات طبية جديدة من قبل أطباء مختصين، ويجب أن يكون عمر السائق بين /٢٨ سنة/ و/٤٥ سنة/ ويفضل أن يكون تحت سن الأربعين.

أما آلية انتخاب مجلس الإدارة هناك هيئة عامة تضم كل المساهمين في هذه الشركة وعددهم بنهاية (٢٠٠٨) بلغ (٢١٩٢) مساهماً/ وهذه الهيئة تنتخب مجلس إدارة الشركة، وهذا المجلس يختار مديراً عاماً للشركة.

**ثانياً : تقييم أداء الشركة الأهلية للنقل عن عامي ٢٠٠٧-٢٠٠٨ – ٢٠٠٩ من خلال استخدام أسلوب المؤشرات المالية التقليدية لتقييم الأداء لشركة.**

**١- نسب السيولة**

**أ- نسبة التداول**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| الأصول المتداولة | ٥٢٣٩٥٠٠٨ | ٣٧٤٧٥٠٦٥ | 52,073,385 |
| الخصوم المتداولة | ١١٢٨٥٥٦٥٨ | ١٧٩٥٧٩٢٢٨ | 94,150,032 |
| نسبة التداول / مرة | ٠,٤٦ | ٠,٢١ | ٠,٥٥ |

**ب- نسبة السيولة السريعة**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| الأصول المتداولة – (المخزون+المصروفات المدفوعة مقدماً) | 22,257,750 | 9,145,804 | 22,861,549 |
| الخصوم المتداولة | ١١٢٨٥٥٦٥٨ | ١٧٩٥٧٩٢٢٨ | 94,150,032 |
| نسبة السيولة السريعة / مرة | 0,20 | 0,05 | 0,24 |

**ج- نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى متوسط الخصوم المتداولة:**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية | ٧٨٨٣٦٠٦٢ | ٨٤٥٢٠٦٥٢ | ١٠٠٩١٨١٦٥ |
| متوسط الخصوم المتداولة | 100323844,5 | 146217443 | 136864630 |
| نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى متوسط الخصوم المتداولة/% | ٪٧٩ | ٪٥٨ | ٪٧٤ |

**٢- نسب النشاط (أو نسب الكفاءة في استخدام الأصول):**

**أ- معدل دوران مجموع الأصول**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| صافي المبيعات | ٣٣٧٨٢٦٥٧٢ | ٤٧١٥١٣١٧٣ | 514,568,868 |
| متوسط مجموع الأصول | 379714322 | 439702827 | 447456711 |
| معدل دوران مجموع الأصول / مرة | 0,89 | 1,07 | 1,15 |

**ب-معدل دوران الأصول الثابتة**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| صافي المبيعات | ٣٣٧٨٢٦٥٧٢ | ٤٧١٥١٣١٧٣ | 514,568,868 |
| متوسط مجموع الأصول الثابتة | 331176910 | 394767790 | 402682486 |
| معدل دوران الأصول الثابتة / مرة | **1,02** | **1,19** | **1,28** |

**ج-معدل دوران الحسابات المدينة ومتوسط فترة التحصيل**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | **2009** |
|---|---|---|---|
| صافي المبيعات | ٣٣٧٨٢٦٥٧٢ | ٤٧١٥,١٣١,٧٣ | 514,568,868 |
| الحسابات المدينة الصافية | 5737814 | 7249431 | 4642899 |
| معدل دوران الحسابات المدينة | **58,88** | **65,04** | **110,83** |
| متوسط فترة التحصيل / يوماً | 6,1 | 5,5 | 3,2 |

**د- نسب الرفع المالي والمقدرة على الوفاء بالديون:**

**أ- نسبة الديون إلى إجمالي الأصول**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| إجمالي الديون | ١١٢٨٥٥٦٥٨ | ١٧٩٥٧٩٢٢٨ | 94,150,032 |
| إجمالي الأصول | ٤٠٦٦٥٩٢٠٥ | ٤٧٢٧٤٦٤٤٨ | 422,166,974 |
| نسبة الديون إلى إجمالي الأصول / % | ٪٢٨ | ٪٣٨ | **22%** |

**ب-نسبة صافي الأصول الثابتة إلى حقوق الملكية:**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| صافي الأصول الثابتة | ٣٥٤٢٦٤١٩٧ | ٤٣٥٢٧١٣٨٣ | 370,093,589 |
| حقوق الملكية | ٢٩٣٨٠٣٥٤٧ | ٢٩٣١٦٧٢٢٠ | 328,016,942 |
| نسبة صافي الأصول الثابتة إلى حقوق الملكية / % | ٪١٢١ | ٪١٤٨ | ٪١١٣ |

**ج- نسبة الديون إلى حقوق الملكية:**

| **السنة** | **٢٠٠٧** | **٢٠٠٨** | **٢٠٠٩** |
|---|---|---|---|
| **إجمالي الديون** | ١١٢٨٥٥٦٥٨ | ١٧٩٥٧٩٢٢٨ | 94,150,032 |
| **حقوق الملكية** | ٢٩٣٨٠٣٥٤٧ | ٢٩٣١٦٧٢٢٠ | 328,016,942 |
| **نسبة الديون إلى حقوق الملكية/%** | **٪٣٨** | **٪٦١** | **٪٢٩** |

**٤- نسب الربحية:**

**أ- نسبة صافي ربح بعد الضريبة**

| **السنة** | **٢٠٠٧** | **٢٠٠٨** | **٢٠٠٩** |
|---|---|---|---|
| **صافي ربح بعد الضريبة** | ٤٠٣٧٤٤٠٩ | ٣٥٦٤٨٦٣٨ | 58,926,318 |
| **صافي المبيعات** | ٣٣٧٨٢٦٥٧٢ | ٤٧١٥١٣١٧٣ | 514,568,868 |
| **نسبة صافي ربح / %** | **٪١٢** | **٪٨** | **٪١١** |

**ب- معدل العائد على مجموع الأصول**

| **السنة** | **٢٠٠٧** | **٢٠٠٨** | **٢٠٠٩** |
|---|---|---|---|
| **صافي الربح بعد الضريبة** | ٤٠٣٧٤٤٠٩ | ٣٥٦٤٨٦٣٨ | 58,926,318 |
| **متوسط مجموع الأصول** | 379714322 | 439702827 | 447456711 |
| **معدل العائد على مجموع الأصول / %** | %11 | %8 | %13 |

**ج- معدل العائد على حقوق الملكية**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| صافي الربح بعد الضريبة | ٤٠٣٧٤٤٠٩ | ٣٥٦٤٨٦٣٨ | 58,926,318 |
| متوسط حقوق الملكية | 370246938 | 293485384 | 310592081 |
| معدل العائد على حقوق الملكية | **%11** | **%12** | **%19** |

د- ربحية السهم

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| صافي الربح بعد الضريبة | ٤٠٣٧٤٤٠٩ | ٣٥٦٤٨٦٣٨ | 58,926,318 |
| عدد الأسهم | ٤٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠٠ |
| ربحية السهم | ١٠٠,٩٤ | ٨٩,١٢ | 147,32 |

**هـ-نسبة العائد النقدي**

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| نصيب السهم العادي من التوزيعات | ٩٠ | ٥٠ | ١٠٠ |
| متوسط سعر السهم في السوق | ١٢٥٠ | ١٢٥٠ | ١٢٥٠ |
| نسبة العائد النقدي | ٧٪ | ٤٪ | ٨٪ |

و- نسبة توزيع الأرباح

| السنة | ٢٠٠٧ | ٢٠٠٨ | ٢٠٠٩ |
|---|---|---|---|
| إجمالي الأرباح الموزعة على حملة الأسهم العادية | ٣٦٠٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠٠٠٠ | ٤٠,٠٠٠,٠٠٠ |
| صافي الربح المتاح لحملة الأسهم العادية | ٣٦٣٣٦٩٦٨ | ٣٢٠٨٣٧٧٤ | ٥٣٠٣٣٦٨٦ |
| نسبة توزيع الأرباح | ٩٩٪ | ٦٢٪ | ٧٥٪ |

**النتائج:**

استناداً إلى المعلومات الواردة في القوائم الماليّة المنشورة لشركة الأهلية للنقل عن الفترة الممتدة لثلاثة أعوام متتالية و هي على الترتيب:/٢٠٠٧-٢٠٠٨- ٢٠٠٩/[1] وبعد حساب النسب الماليّة التي أمكن حسابها من واقع تلك القوائم ومقارنتها خلال فترة الدراسة بالنسب الماليّة المحسوبة عن عام ٢٠٠٧ هو عام الأساس تم التوصل إلى النتائج التالية:

١ - إن أداء الشركة من حيث سيولتها غير مرضٍ لا سيما في عام ٢٠٠٧ ويعزى ذلك إلى قيام الشركة بتمويل استثماراتها في الأصول الثابتة بتمويل قصير الأجل حيث اعتبرت كامل أقساط الحافلات غير المسددة ضمن الخصوم المتداولة، بالإضافة إلى قيامها بالحصول على قرض قصيرة لتمويل شراء الحافلات، وهذه الأخيرة ترتب عليها زيادة في خصومها المتداولة، الأمر الذي أدى إلى انخفاضٍ في كفاءة رأس المال العامل انعكست من خلال تراجع سيولة الشركة، إلا أن الوضع الائتماني للشركة لا يشكل خطورة كبيرة حيث نجد أن نسبة التداول والسيولة السريعة قد تحسنت في عام ٢٠٠٩ وقد بلغت على التوالي (٠,٥٥، ٠,٢٤)، وكذلك دورة المبيعات في شركات النقل قصيرة بالتالي هذا الوضع يوفر سيولة مستمرة يمكن من خلالها تأمين دفعات للدائنين مباشرة عند طلبها، كما نجد أن نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى متوسط الخصوم المتدولة جيدة فقد بلغت ٧٤٪ في عام ٢٠٠٩ و ٥٨٪ في عام ٢٠٠٨.

٢- يوجد تحسن ملموس في نسب كفاءة استخدام الأصول ونجد ذلك من خلال زيادة في معدل دوران الأصول خلال الاعوام ( ٢٠٠٧،٢٠٠٨، ٢٠٠٩) هي ( ٠,٨٩، ١,٠٧، ١,١٥) وكذلك معدل دوران الأصول الثابتة ( ١,٠٢، ١,١٩، ١,٢٨) ، وهذا يعود سببه إلى شراء الحافلات الجديدة، والقيام بنقل المجموعات السياحية و القيام بخدمة نقل رجال الأعمال وزيادة تعرفة تذاكر السفر في الربع الثاني من عام ٢٠٠٨، و القيام برحلات إلى مناطق جديدة مثل بانياس ، السقيلبية، السلمية. كما نجد أن متوسط فترة التحصيل قصيرة جداً وقد انخفضت خلال الاعوام ( ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩) حيث أصبحت ( ٦,١, ٥,٥، ٣,٢) يوم . هذا عائد كونها شركة خدمية أغلب مبيعاتها نقدية.

٣ - فيما يتعلق بمؤشرات المديونية والرفع المالي خلال الأعوام (٢٠٠٧،٢٠٠٨، ٢٠٠٩) نلاحظ هناك زيادة في نسبة الديون إلى إجمالي الأصول في عام (٢٠٠٨ )، حيث بلغت (٣٨٪) وانخفضت في عام ( ٢٠٠٩) حيث بلغت ٢٢٪ وهذا يدل على توسع الشركة خلال عام (٢٠٠٨) في الاقتراض لتمويل استثماراتها القصيرة الأجل والطويلة الأجل. وقد انخفضت النسبة

[1] www.alahliah-co.com

خلال عام (٢٠٠٩) وهذا عائد إلى قيام الشركة بزيادة نسبة تمويل الاستثمارات بالاعتماد على التمويل الذاتي كما نجد أن نسبة الرفع المالي جيدة وهي لم تتجاوز نسبة (٥٠٪) خلال الأعوام الماضية ، كما نجد أن نسبة الأصول الثابتة إلى حقوق الملكية هي على التتالي ( ١٢١٪، ١٤٨٪، ١١٣٪) أي أنها انخفضت من عام (٢٠٠٨) عن عام( ٢٠٠٩ ) وهذا يعني أن الشركة تعتمد على التمويل الذاتي أكثر من التمويل بالاقتراض، أما نسبة الديون إلى حقوق الملكية فإنها انخفضت في عام( ٢٠٠٩) عن عامي (٢٠٠٧ و٢٠٠٨ ) وهذا يدل على سعي الشركة إلى تخفيض نسب المديونية والعمل على تسديد الالتزاماتها من الأرباح المحققة، لذلك يمكن القول بسلامة أداء الشركة في تمويل استثماراتها حيث تعتمد بصورة رئيسية على أموالها الذاتية ، وهذا الأمر يجنبها المخاطر الماليّة الممكن التعرض لها نتيجة الدين الخارجي، فضلاً عما يمكن أن يحققه التمويل الذاتي من تعظيم لعائد المساهمين وتدعيم المركز المالي للشركة.

٥ – فيما يتعلق بنسب الربحية التي تبين التأثيرات المتداخلة لكل من نسب السيولة والتشغيل والمديونية على أداء الشركة، وتلك النسب تعبر عن نتيجة الأداء المالي لإدارة الشركة ، حيث نلاحظ أن نسبة صافي ربح إلى صافي المبيعات التي تمثل المقياس الحقيقي لكفاءة الشركة ، حيث نلاحظ انخفاضها في عام (٢٠٠٨) عن عام (٢٠٠٧)، ومن ثم زيادتها في عام( ٢٠٠٩) حيث كانت على النحو التالي ( ١٢٪، ٨٪ ، ١١٪) وهذا عائد بالدرجة الأولى إلى ارتفاع تكاليف التشغيل في عام ٢٠٠٨ حيث ارتفع سعر لتير المازوت من /٧ / ليرات إلى /٢٥/ ليرة ومن ثم انخفض إلى /٢٠ / ليرة ، و هذا الأمر سبب أيضاً ارتفاع في سعر قطع التبديل فضلاً عن الأثر الذي أسهمت به النفقات التشغيلية في تخفيض تلك النسبة ، إلا أننا نلاحظ أن معدل نمو المبيعات أقل من معدل نمو النفقات حيث كان معدل نمو المبيعات خلال الأعوام (٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩) على التتالي ( ١١٪، ٥٦٪، ٧٠٪) أما معدل نمو النفقات ( ١٣٪، ٦٧٪، ٧٣٪) وهذا يعكس ضعف قدرة الشركة على ضبط تلك النفقات. و وتدني أداء إدارة التسويق فيها. في حين أن نسبة ربحية السهم قد انخفضت في عام ٢٠٠٨ ، عن عام ٢٠٠٧ وارتفعت في عام ٢٠٠٩ وفق التالي (١٠٠,٩٤، ٨٩,١٢، ١٤٧,٣٢)

وكذلك انخفضت نسبة توزيع الأرباح في عام ٢٠٠٨ وارتفعت قليلاً في عام ٢٠٠٩ حيث بلغت (٩٩٪، ٦٢٪، ٧٥٪) وهذا عائد إلى قيام إدارة بإعادة استثمار الأرباح من أجل زيادة معدل العائد.

**ثالثاً– تطبيق نظام تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات النقل البريّ المساهمة بتشغيل تقنية بطاقة الأداء المتوازن.**

لدى إجراء مسح لشركات النقل البريّ المساهمة في سورية التي مازالت تستمر بالعمل تبين أن هناك شركتين فقط هما:

الشركة الأهلية للنقل و شركة الشرق للسياحة والنقل. ومعظم الشركات الأخرى العاملة في هذا القطاع هي عبارة عن شركات أشخاص ويسيطر عليها الطابع العائلي ، وقد تبين للباحث بعد عدة زيارات ميدانية للشركتين أنهما تفتقران لوجود أنظمة لتقييم الأداء الاستراتيجي ، مما استدعى قيام الباحث بتصميم نظام تقييم أداء استراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في شركة الأهلية للنقل الذي يزود الإدارة العليا بالمعلومات الشاملة عن أداء الشركة قي الفترة الماضية والحالية والمستقبلية، وتم اختيار هذه الشركة لأنها أضخم من شركة الشرق للسياحة والنقل، ولقبول إدارتها بإجراء الدراسة التطبيقية لديها، في حين أن شركة الشرق رفضت هذا الأمر، ويتم ذلك من خلال :

**١– بناء نظام التقييم الاستراتيجي المقترح باستخدام تقنية بطاقة الأداء المتوازن:**

عند التخطيط لمستقبل الشركة، فإن من المهم أن نأخذ في الحسبان عوامل المحيط الداخلي للشركة، التي قد تؤثر في النجاح المستقبلي لها، هذه العوامل قد تكون بشرية، و مالية، و مادية، و معلوماتية، و كفاءة العمليات الداخلية وفاعليتها، و رضا أطراف العملية الإنتاجية، وإنّ مواصفات هذه العوامل ستسمح في :

أ. تحديد تأثيرها المحتمل على الشركة.

ب. تقييم الاحتمالية بأنها ستواصل في بذل جهودها لتطوير أدائها .

ج. تصنيفهم كنقاط قوة أو تحديات.

د. تصنيفهم بحسب الأهمية.

هـ. تطوير خطط للاستفادة من نقاط القوة والاستجابة للتحديات .

إنّ الغاية من عملية تقييم أداء الشركة، هي لتحويل البيانات إلى معلومات، التي من خلالها يتم اتّخاذ قرارات حول مستقبل الشركة. و للقيام بذلك يتم جمع وتدقيق البيانات التي ستسمح في وصف :

أ. مستويات الأداء .

ب. الاتجاهات في مستويات الأداء .

ج. مقارنة الأداء مع شركات أخرى

وبناءاً على ذلك يتم باستمرار التأكيد على أداء شركات النقل البريّ من خلال عمليات تقييم الأداء، وسيتم تصميم نظام تقييم الأداء لتحديد العوامل التي تسهل أو تعيق تطور مستقبل الشركة أو نجاحها، ولدعم الجهد صمم نموذج يزود بنتائج الأداء(كمحصلات نهائية)، ومن ثم التركيز على العمليات التي هي موجهة للنتائج.

ويتحقق نشاط العمليات في إطار إستراتيجية العمليات التي تسهم من خلالها تنفيذ الاستراتيجيّة الكلية والطريقة التـي يتحقق من خلالها الترابط بيـن القرارات الاستراتيجيّة وقرارات التصميم (التكنولوجيا، تصميم العمل، الطاقة، الموقع، الترتيب) مع القرارات التشغيلية (إدارة المواد،الخطط الإجمالية، نظم المخزون)

نموذج الأداء المقترح يسـتند إلى تقنيـة بطاقة الأداء المتوازن وهذا النموذج يحدد أربعة محاور حيث يكون الأداء حاسماً لتطوير مستقبل الشركة ونجاحها وهم :

أ- **محور مالي:** يركز على العمليات الماليّة المتمثلة بنمو الإيرادات، وتعظيم معدل العائد على الاستثمار، من أجل تحقيق رضى المساهمين على أداء الشركة

ب-**محور الزبون:** هذا البعد يركز على زبائن الشركة، ويتضمن مجموعة من المؤشّرات التي تحدد مدى رضى الزبائن على الخدمات المقدمة من قبل الشركة، ومدى ولائهم لها.

ج- **محور العمليات الداخلية:** تتضمن العمليات الحاسمة حول المجالات التي يتم التفوق فيها.

د- **محور التعلم والنمو:** يتم التركيز على البنى التحتية المطلوبة لخلق تعلم وتحسين طويل الأمد، ولتحقيق ذلك لابد من التركيز على عدة عمليات مطلوبة لمواصلة تطوير ونجاح الشركة منها تطوير الموارد البشرية، الحصول الملائم على التكنولوجيا واستعمالها، استعمال البيانات لتحسين العمليات وتطويرها والمحافظة على نوعية المناخ والثقافة الموجهة للعاملين و إدارة الشركة.

**و لتصميم هذا النموذج فإن الحاجة ماسة للتشديد على جملة نقاط حول عملية التقييم الاستراتيجي وهي:**

أ–من المهم التركيز على أن عملية القياس والتقييم لأداء الشركة يتم إدارتها كتقييمات تزود بنتائج يمكن ان تستعمل لتوجيه صنع القرار المنظمي.

ب–النموذج المقترح هو محاولة لتخطيط استراتيجي بالتركيز على الشركة بأكملها وليس على أجزاء منها.

ج– لامتلاك قيمة، فان الجهود ينبغي أن تركز على الإدراك الأفضل لرؤيا الشركة ورسالتها وأهدافها.

د– أنواع المؤشّرات المرتبطة بسهولة بالرؤيا والرسالة و الأهداف التي يمكن من خلالها تحديد عوامل النجاح الحاسمة، أي العوامل التي ينبغي أن تركز عليها الشركة وتقوم بها بشكل جيد، لغرض تحقيق أهدافها، رسالتها ورؤيتها.

وهنا يقع على الباحث ان يطرح التساؤلات الآتية حول كل عامل من عوامل النجاح، ولكل مجال من مجالاتها كجزء من عملية التقييم :

ما هي مؤشّرات او مؤشرات النجاح في هذا المجال؟

ما هو سجل الأداء على هذا المقياس؟

كم يكون الأداء جيداً على هذا المقياس مقارنة بالمستوى المطلوب لتحقيق أهداف الشركة ورؤيتها ومهمتها في المجتمع؟

و أدناه توضيحاً مفصلاً للنظام المقترح :

**أولا: أهداف نظام تقييم الأداء الاستراتيجي المقترح**

بشكل عام يهدف النظام إلى تقييم أداء الشركة، والتعرف على مستوى أدائها في إطار تلبية احتياجات المجتمع السوري، ومتطلبات التنمية والتطوير والتحديث، من أجل رفع كفاءة أداء هذه الشركات بما يتناسب ودورها في مواجهة التحديات التي يمر بها البلد.

ومن خلال عملية تقييم فعالة، علمية تستند إلى مؤشرات محددة تخضع لها جميع مكونات العمل في الشركات قدر الإمكان والتي يمكن قياسها ومقارنتها بالمعايير، بحيث يمكن من خلال ذلك الحكم على أداء الشركات، وتحديد جدوى الوظائف التفصيلية للنشاط في شركات النقل البريّ المساهمة والوقوف على ما حققته الشركة من نتائج، وبالتالي تزويد الجهات المسؤولة عن التقييم بمؤشرات حقيقية تتمكن بموجبها من متابعة أنشطتها، والإضافة إليها وتعديلها والتخطيط للعمل المستقبلي من خلال إحاطة شاملة ومتكاملة لمفردات هذه الأنشطة، وتشخيص نقاط القوة والضعف، وإدراك المشكلات بدقة للتقليل من

الآثار غير المرغوبة وتجنبها، وتدعيم الأنشطة الايجابية وتعزيزها وزيادة فاعليتها برسالتها المحددة وأهدافها المعلنة.

**يمكن تلخيص أهداف نظام التقييم المقترح بما يأتي:**

أ- حصر المؤشّرات الايجابية على مستوى الشركة ومحاولة تشجيعها و إيجاد حوافـز ومنحها لمن يقف وراءها ومحاولة دفعها وتعميقها.

ب- حصر المؤشّرات السلبية على مستوى الشركة و محاولة معرفة أسبابها وخلفياتها، ثم التخطيط للتغلب عليها وتجاوزها.

ج- تحديد المستجدات القادرة على تطوير ورفع الكفاءة النوعية على مستوى الشركة .

د- تحديد مستوى الأداء في كل شركة وفق محورين :

الأول: مستوى أداء الشركة نسبة إلى معيار محدد.

والثاني: الموقع او التسلسل الرتبي لتلك الشركة مقارنة مع مستويات أداء الشركات الأخرى سواء على المستوى العام للأداء أو على المستويات المتخصصة الفرعية.

**ثانياً: أبعاد الأداء الاستراتيجي في النظام المقترح ومجالات أدائه الرئيسة**

في هذا النظام يتم وصف كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كنموذج لتقييم الاستراتيجي للأداء، وقد ذكرنا سابقاً بأنها تقوم على أساس ترجمة رؤيا، رسالة الشركة و أهدافها إلى مجموعة من عوامل النجاح الحاسمة والتي تعرف على أنها " العوامل الأكثر أهمية لنجاح الأعمال.

ويعدّ مدخل تحليل عوامل النجاح الحاسمة نظرة واقعية تجعل الشركات أن تركز على القضايا الاستراتيجيّة، وتمثل عوامل النجاح الحاسمة أيضا العوامل التي يجب أن تحدد لتحقيق رؤيا ورسالة الشركة وأهدافها والتي تم صياغتها على النحو الآتي :

**١- تحديد رسالة الشركة الأهلية للنقل**

تأمين أفضل خدمات النقل للمواطنين بالشكل الذي يضمن لهم الراحة والسلامة والدقة في المواعيد.

**٢- تحديد رؤيا الشركة:**

خدمات ريادية للزبائن، يقدمها كادر يتمتع بمستوى رفيع من المهارات، يعمل في بيئة محفزة، مدعومة بتكنولوجية متقدمة، وخدمات ذات جودة عالية، مع الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، وتحقيق ربح عادل للمساهمين.

**٣-تحليل البيئة الداخلية والخارجية باستخدام التحليل الاستراتيجي**swot (Strengths, weakness, opportunities, threats) إنّ هذا تحليل هو اختصار لتحليل نقاط القوة ، ونقاط الضعف، ومجالات الفرص ، ومجالات التحديات ، وهي عمليات هامة بالنسبة لشركات النقل البري المساهمة لأنها المحدد لأي استراتيجية يمكن إتباعها من قبل الشركة ، ويشمل هذا التحليل البحث المنظم والمرتب للبيانات ، ودراسة الاتجاهات الشركات العاملة في القطاع نفسه، ومراجعة المعلومات الداخلية والخارجية، إلى جانب استخدام المدراء لحكمهم وخبراتهم.

تقع مواطن الضعف والقوة في ظل العوامل البيئة الداخلية، ويمكن تحديدها من خلال دراسة وضع الشركة على النحو التالي:

**نقاط القوة:**

١. سمعة طيبة
٢. إدارة تتمتع بكفاءة جيدة
٣. كادر يتمتع بخبرات جيدة

**نقاط الضعف:**

١. سيولة ضعيفة
٢. قسم كبير من الحافلات مستهلك دفترياً
٣. عدم وجود نظام حاسوب.
٤. زيادة استهلاك الحافلات من قطع الغيار و الصيانة والمحروقات

**التحديات:**

٥. المنافسة الشديدة
٦. ارتفاع أسعار قطع الغيار والزيوت و الشحوم بنسب عالية
٧. وجود الركود التضخمي
٨. عدم زيادة أسعار تذكرة السفر منذ ١٩٩٤ حتى ٢٠٠٨.

**الفرص :**

١. وجود إقبال من قبل المواطنين على الشركة
٢. السماح للشركة بنقل المجموعات السياحية
٣. السماح بزيادة عدد البولمانات
٤. زيادة إقبال السائحين على سورية
٥. انفتاح الحدود بين سورية وتركية

٤- **أهداف الشركة الاستراتيجيّة:** لقد حددت **الشركة الأهلية للنقل الأهداف الاستراتيجيّة التالية وهي:**

أ- تلبية كافة احتياجات الزبائن من خدمات النقل البريّ .

ب- تحقيق أفضل عائد استثماري للمساهمين.

ج- تطوير إنتاجية العاملين لدى الشركة.

د- زيادة ولاء الموظفين للشركة

هـ- زيادة ولاء الزبائن

و- تخفيض تكلفة الخدمة مع الحفاظ على الجودة

٥- **تحديد محاور بطاقة الأداء المتوازن في الشركة الأهلية لنقل :**

من خلال الترجمة السابقة لرؤيا الشركة ورسالتها و أهدافها يمكن تحديد أبعاد الأداء الاستراتيجي (عوامل النجاح الحاسمة ) لتحقيق هذه الرؤيا والرسالة و الأهداف، على النحو التالي :

**أ- المحور المالي:**

يتضمن الأهداف والمؤشّرات التي تمثل مؤشّرات النجاح الأساسية من أجل تعظيم الربح في شركة النقل، ومن أهم مؤشّرات الأداء المالي صافي الربح ، العائد على الاستثمارات وتلك المؤشّرات تبين لنا أنّ إستراتيجية الشركة وتنفيذها تزيد من قيمة المساهمين، وإنّ الأداء المالي في شركات النقل البريّ المساهمة يتحسن من خلال مدخلين أساسين هما:

١- نمو الإيرادات وهذا يتحقق من خلال تعميق العلاقات مع الزبائن الحاليين، وبيعهم خدمات إضافية ( عرض إعلانات، وبرامج سياحية خلال الرحلة، خدمة الاتصال بالانترنت...) ، و تقديم خدمات جديدة كنقل المجموعات السياحة محلياً وخارجياً، و الدخول إلى أسواق جديدة.

٢- تحسين الإنتاجية يتحقق من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج لاسيما المصاريف المباشرة و غير مباشرة بحيث يتم إنتاج نفس الكمية من الخدمات بينما يتم صرف مبالغ أقل على الرواتب والمواد الأولية والطاقة، وأيضا يتم تحسينها من خلال زيادة الاستفادة من الموجودات الماليّة والمادية حيث تستطيع الشركة تخفيض رأس المال العامل والثابت المطلوب لتنفيذ خطة المبيعات وذلك بتخفيض حجم المخزون ( قطع الغيار) باستخدام طريقة الإنتاج في الوقت المحدد، استخدام نفس الاستثمارات لتحقيق مستوى أعلى من المبيعات، وذلك بتخفيض زمن الصيانة، و زمن التوقف غير المتوقع، و زمن التوقف غير المنتظم .

**ب-محور الزبائن:**

في هذا المحور يتم وصف كيف تقوم الشركة بتميز نفسها عن الشركات المنافسة من أجل جذب زبائن جدد ، والحفاظ على زبائنها الحاليين وتعميق العلاقة معهم، وإن محور الزبائن يعكس قلب استراتيجية الشركة، ويتضمن أهداف محددة ومؤشّرات لمتابعة تنفيذ الاستراتيجيّة المتعلقة بزبائن الشركة بالتركيز على تقديم أجود الخدمات، و الحفاظ على علاقة جيدة مع الزبائن، من أجل مقابلة احتياجاتهم بمستوى أفضل من الشركات المنافسة.

وإن تحقيق النجاح في محور الزبائن يقود إلى تحسينات في أهداف المحور المالي وبالتالي تحقيق نمو في الإيرادات والأرباح.

ومن المؤشّرات الهامة في محور الزبائن:

- رضى الزبون : عدد الشكاوى – عدد الزبائن الذين لديهم رضى تجاه الشركة – إقامة علاقة جيدة مع الزبائن – رضى الزبائن عن الخدمات المقدمة لهم

الاحتفاظ بالزبائن : ولاء الزبائن – مدى تلبية الشركة لاحتياجاتهم

- حجم الأعمال: نمو حجم المبيعات

و إنّ العلاقة السببية بين تلك المؤشّرات تتوضح على الشكل التالي:

رضى الزبون يقود إلى ولاء الزبون ، كما أن التوسع في ولاء الزبائن للشركة يزيد من حجم أعمالها، وأن الزيادة في كل من عدد الزبائن الجدد، و حجم الأعمال للزبائن الحاليين يقود الشركة إلى التوسع في حصتها السوقية.

وبالتالي فإن الحفاظ على الزبائن الحاليين يقود إلى زيادة ربحية الزبون لأن تكاليف الحفاظ على الزبائن أقل بكثير من اكتساب زبائن جدد أو استبدال الزبائن .

**ج- محور العمليات الداخلية:**

إنّ أهداف ومؤشّرات محوري المالي والزبائن يعكسان نتائج رضي المساهمين و ولاء الزبائن من الاستراتيجيّة الناجحة ، وطالما الشركة تملك صورة واضحة حول ما تنوي أن تسلم للمساهمين والزبائن ، هي تستطيع أن تحدد من إستراتيجيتها أي الأعمال الرئيسية سوف تنجز وفق الأتي:

١- انتاج وتسليم الخدمات المطلوبة من قبل الزبائن

٢- انجاز التحسينات في الإنتاجية من أجل أهداف مالية

ومحور العمليات الداخلية يحدد العمليات التشغيلية الأساسية، إدارة الزبائن، التجديد .

أ–العمليات التشغيلية الاساسية: وهي العمليات التي تمارس يومياً من أجل انتاج الخدمات وتسليمها للزبائن وهي : – تأمين الحجز للمسافرين وفق الآلية الحديثة – تأمين نقل المسافرين على متن حافلات الشركة – توصيل المسافرين إلى محطات السفر بسلامة و أمان

ومن أهم المؤشّرات في هذه المرحلة تطور حجم العمالة في الشركة – تكلفة الخدمة – حجم الأنفاق على تقنيات المعلومات، و إنّ التفوق في العمليات التشغيلية يحقق جودة عالية في الخدمات وتحسين في تكلفتها.

ب–عمليات إدارة الزبائن: تتضمن التوسع وتعميق العلاقات مع الزبائن المستهدفين من خلال القيام بالعمليات الآتية:

١– اختيار الزبائن : يتضمن تحديد خصائص الزبائن المستهدفين مثل مستوى الدخل ، و العمر ، و حجم العائلة، و نمط الحياة

٢– اكتساب الزبائن: من خلال التوجه والاتصال بالزبائن المحتملين وتحديد مستوى الجودة والأسعار التي تناسبهم

٣– الاحتفاظ بالزبائن : يتم من خلال تقديم خدمات ممتازة واستجابة سريعة لمتطلبات الزبائن ( الطلبيات ، التسليم ، الشكاوى)

٤– نمو الأعمال مع الزبائن: يتحقق من خلال إقامة علاقة جيدة مع الزبائن ، تقديم النصح والإرشاد للزبائن وخدمات ما بعد البيع .

**د–محور التعلم والنمو:**

يعتبر المحور الرابع في بطاقة الأداء المتوازن، يحدد أهداف العاملين والأنظمة و الانسجام التنظيمي من أجل خلق نمو وتحسينات طويلة الأجل .

و إنّ أهداف العمليات الداخلية تحدد العمليات الرئيسية التي يجب على الشركة أن تتفوق بها من أجل تنفيذ استراتيجية الشركة بنجاح

كما يهدف محور التعلم والنمو إلى تعزيز قدرات الموظفين ومهارتهم والتكنولوجيا و الانسجام التنظيمي الذي سوف يقود إلى تحسينات في العمليات الأساسية ،

و يهدف إلى توجيه انتباه الإدارة إلى الاستثمارات المطلوبة لتحسين مهارات العاملين و الأنظمة و تكنولوجيا المعلومات والانسجام التنظيمي لتحقيق أهداف الشركة الاستراتيجيّة ، ويتضمن المحور التركيز

على الأصول المعنوية ( الموارد البشرية الأنظمة و تكنولوجيا المعلومات والانسجام التنظيمي لقيادة التحسينات في العلميات الأكثر أهمية لتنفيذ الاستراتيجيّة ، ويتكون محور التعلم والنمو من :

أ- الموارد البشرية : أن يتمتع موظفو الشركة بمزيج من المهارت المناسبة ، والمواهب و أنّ يعرفوا كيف يؤدون الأنشطة المطلوبة لتنفيذ الاستراتيجيّة

ب-أنظمة المعلومات : وجود أنظمة معلوماتية وتطبيقات معرفية تكون كافية لدعم تنفيذ الاستراتيجيّة

ج- الانسجام والثقافة التنظيمية: وتتضمن مايلي

١- الثقافة والمناخ الاجتماعي : يوجد لدى الموظفين إدارك وفهم لرؤيا الشركة واستراتيجيتها وقيم ثقافية تساعد في تنفيذ الاستراتيجيّة

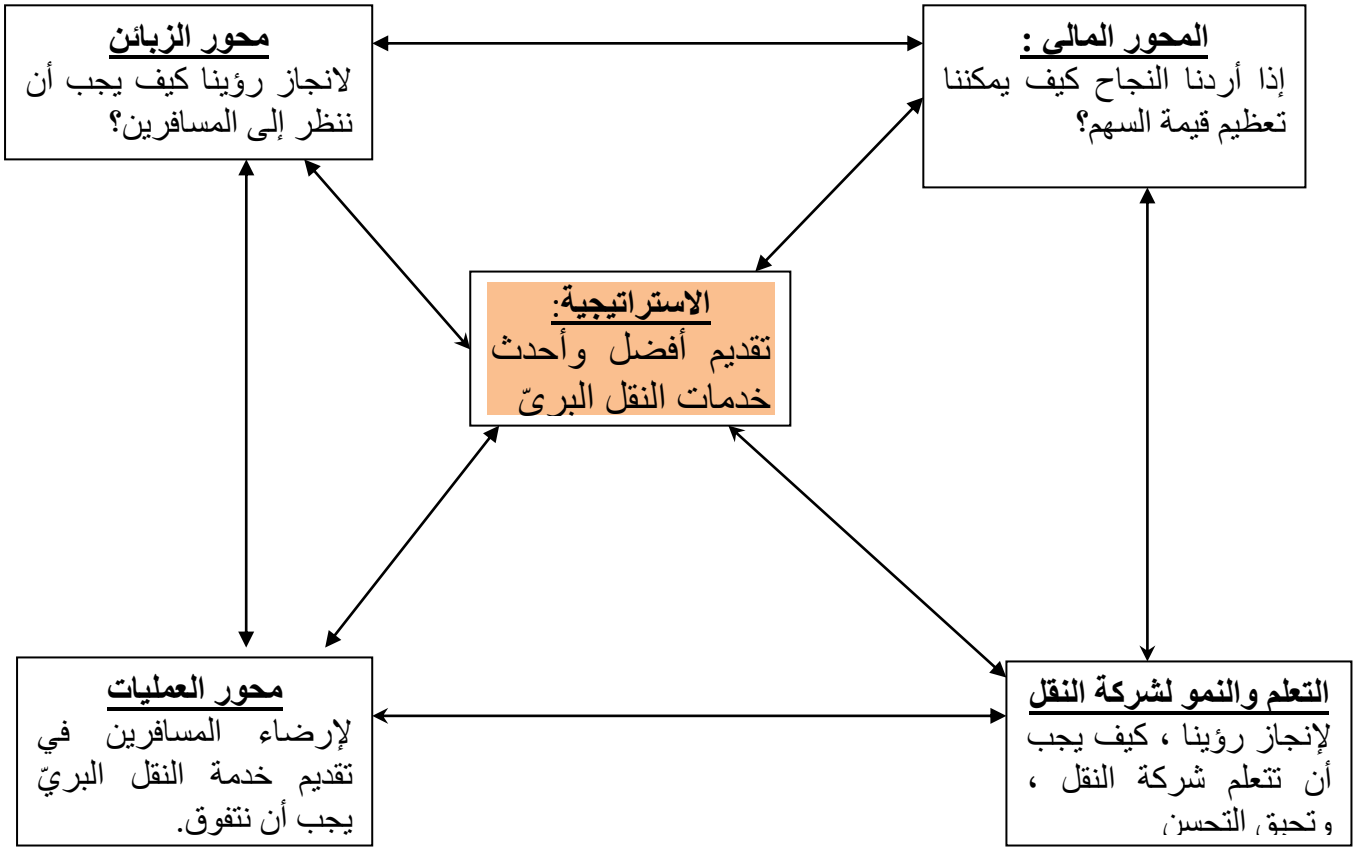
٢- الانسجام : أن أهداف الموظفين وحوافزهم تنسجم مع استراتيجية الشركة عند جميع مستويات الشركة

د- المساهمة المعرفية : أنّ يقدم الموظفين وفرق العمل في الشركة أفضل الممارسات والمعارف التي تسهم في تنفيذ استراتيجية الشركة.

يرتكز النظام المقترح في تصميه على أطراف التعامل الاستراتيجي وهم العاملين ، وزبائن الشركة ، والمساهمين، و تعتبر تقنية بطاقة الأداء المتوازن إطار عام لتطبيق الاستراتيجيات .

ويمكن تصور كيف تترجم بطاقة الأداء المتوازن الاستراتيجيّة بشكل عملي وفق الشكل رقم(١٥)

**الشكل رقم (١٥) يبين كيف تترجم بطاقة الأداء المتوازن الاستراتيجيّة**




**المصدر: إعداد الباحث**

- **تصميم الخريطة الاستراتيجية لشركة الأهلية لنقل :**

قام الباحث من خلال علاقة السبب والنتيجة بين محاور بطاقة الأداء المتوازن بوضع خارطة للشركة الأهلية للنقل من أجل تحديد المسارات والترابطات بين مجالات الأداء لكل محور من محاور البطاقة، حيث يبين الباحث من خلالها أن التغير في أحد مجالات الأداء يؤدي إلى تغير أخر في مجال الأداء الذي يرتبط به ، ويعتمد عليه.

ويتم في ظل هذه العلاقة تحديد مؤشر لقياس الهدف في ضوء المخرجات التي تمت كنتيجة للجهد المبذول في أداء العمل المسبب في حدوث هذه النتيجة.

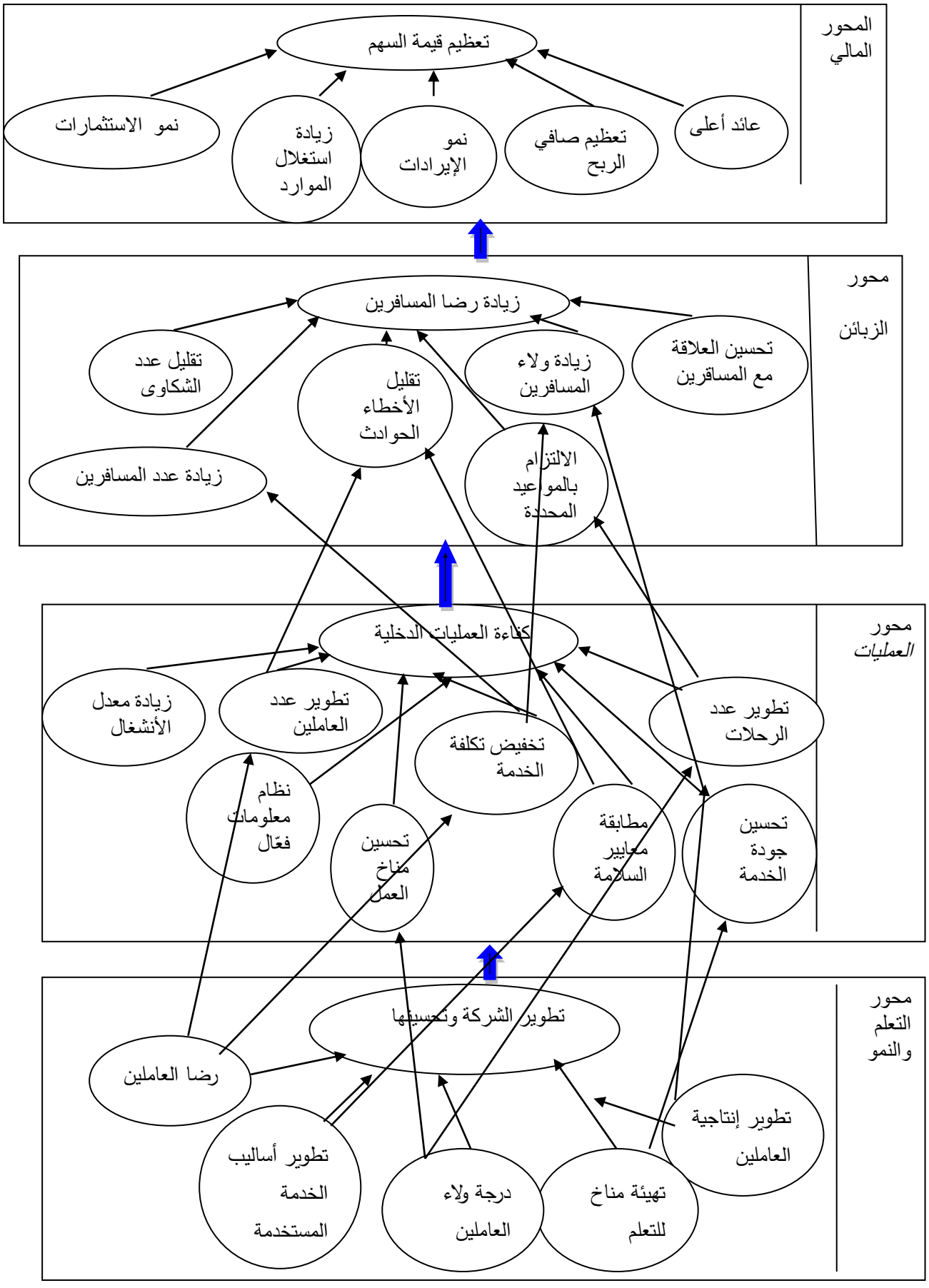
ويمكن ترجمة هذه العلاقة من خلال المثال التالي:

أن تهيئة مناخ للتعلم في شركة الأهلية للنقل في محور التعلم والنمو ، سوف يؤثر في تحسين جود الخدمة المقدمة للزبائن الشركة في محور العلميات التشغيلية، وهذا بدور يسهم في زيادة ولاء الزبائن تجاه الشركة من خلال محور الزبائن، وبالتالي تتحقق للشركة زيادة في الإيرادات في المحور المالي، وهذا يسهم في تحقيق رؤية الشركة.

وسوف يقوم الباحث بتضمين الخارطة الموضحة في الشكل رقم (١٦) جميع العلاقات بين جميع مجالات الأداء لكل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن.

**الشكل رقم (١٦) يبين خريطة استراتيجية لعلاقة السبب بالنتيجة لتكون بطاقة الأداء المتوازن "**

**المصدر : أعداد الباحث**



بعد ذلك نقوم باستنتاج المؤشّرات من العوامل الحرجة للنجاح بالنسبة للأهداف الاستراتيجيّة ويمكننا توضيح ذلك بالنسبة للشركة وفق الشكل (١٧) التالي:

**الشكل رقم(١٧) يبين كيفية استنتاج المؤشّرات من عوامل النجاح الحرجة بالنسبة للإستراتيجية**



وأخيراً يتم صياغة نموذج بطاقة الأداء المتوازن كما هو مبين في الجدول رقم (١٧) التالي والذي يمكن استخدامه في شركات النقل البريّ المساهمة بشكل عام ولكن يجب أن نحدد أوزانا خاصة بالإبعاد الأساسية للنظام، والتي تمثل عوامل النجاح الحاسمة، وبغض النظر عن أبعاده، فإن النظام حدد أوزانا لكل مجال من مجالات الأداء الرئيسة له، فكان لكل مجال من هذه المجالات حصته من النظام كأوزان فرعية ضمن الوزن الكلي للنظام، مع الملاحظة أن مسألة تحديد الأوزان ( الأهمية النسبية ) لكل محور ، يتم حسب أهمية كل محور في تحقيق الاستراتيجيّة، ومن الممكن أن تكون الأوزان متساوية بالنسبة لكل بعد ولكن من المنطقي أن تختلف الأهمية النسبية للمحاور باختلاف الشركات والأهداف، ويجب أن يتم تحديد الأوزان بشكل منطقي واعتماداً على الخبرة ، وقد قام الباحث بإعطاء المحاور الأربعة أوزان متساوية ( ٢٥٪) ومن ثم نوقشت مع أعضاء مجلس الإدارة و المدراء المركزيين و مدراء الفروع في الشركة حيث توصل الباحث إلى الأوزان المذكورة في الجدول رقم (١٧) حيث تم زيادة وزن محور الزبائن إلى (٣٠٪) كون الشركة تمارس نشاط خدمي ( تقديم خدمات النقل البري للمواطنين في سورية) ومن أهدافها الاستراتيجية الأولى تأمين كافة احتياجات الزبائن بالتالي يجب إعطاء محور الزبائن أهمية نسبية أكبر من بقية المحاور، كما تم زيادة وزن المحور المالي إلى ( ٣٠٪) كون الشركة تسعى بشكل دائم لتحقيق رضى المساهمين من خلال تحقيق أفضل عائد لهم.

**الجدول رقم (١٧) محاور الأداء الاستراتيجي وأوزانه وفق بطاقة الأداء المتوازن**

| المحور | الوزن النسبي |
|---|---|
| محور التعلم والنمو | ١٥٪ |
| محور العمليات الداخلية | ٢٥٪ |
| محور الزبائن | ٣٠٪ |
| المحور المالي | ٣٠٪ |
| المجموع | ١٠٠٪ |

**المصدر: إعداد الباحث**

وتم اعتماد الأسلوب السابق نفسه لتحديد أوزان لعناصر كل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن و الجدول (١٨) يوضح الوزن و الأهداف ( الأهداف المنشود تحقيقها) لكل محور من المحاور و كذلك النتائج ( ما تم انجازه فعلاً) وقد تقاس بشكل كمي وقد يحتاج ذلك إلى

استبيانات كما في حالة قياس (رضا الزبون )، والنتيجة النهائية أي نتائج المقارنة بين الأهداف مع ما تم إنجازه فعلاً [1]، ويتم حسابها بالشكل التالي:

**النتيجة النهائية = (وزن × النتائج)/الهدف.**

و بالنسية لبند التقييم تم مناقشة هذا الموضوع مع أعضاء مجلس الإدارة و المدراء المركزيين ومدراء الفروع وتم التوصل إلى أنه يتم حساب الفرق بين النتيجة النهائية والوزن فإذا كانت الناتج وفق مايلي يعطى التقييم المناسب:

أ- النتيجة أقل من الوزن بـ (٢٦٪ ) فما فوق يعطى تقييم ضعيف أي أن الهدف لم ينفذ كما هو مطلوب.

ب- النتيجة أقل من الوزن بـ (٢٥٪ ) حتى ( ٠,٠١٪ ) يعطى تقييم مقبول أي أن الهدف نفذ بالحد الأدنى.

ج- النتيجة صفر يعطى تقييم جيد أي أنّ الهدف تم تنفيذه بالشكل المطلوب.

د- النتيجة موجبة أي أكبر من صفر يعطى تقييم جيد جداً أي أنّ الهدف تم تنفيذه بشكل أفضل من المطلوب.

**الجدول رقم (١٨) نموذج بطاقة الأداء المتوازن**

| المحور | الأهداف الاستراتيجيّة الفرعية | المؤشرات | الوزن النسبي | المستهدف | النتائج الفعلية | النتيجة النهائية | الانحراف | التقييم |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| محور التعلم والنمو | تطوير إنتاجية العاملين | معدل الإيرادات لكل عامل | %5 | | | | | |
| | تهيئة مناخ للتعلم والابتكار | معدل الإنفاق على التدريب | %2 | | | | | |
| | درجة ولاء العاملين للشركة | استطلاع ولاء العاملين للشركة | %3 | | | | | |
| | تطوير أساليب الخدمة المستخدمة | مؤشر لمدى استخدام الطرق الحديثة | ٢٪ | | | | | |
| | رضا العاملين عن عملهم في الشركة | مؤشر متعلق بحاجات العاملين | %3 | | | | | |
| مجموع | | | ١٥٪ | | | | | |

[1] - جودة محفوظ ، تقييم الأداء المؤسسي باستخدام نظام بطاقات القياس المتوازن, شركة النخبة للتدريب والاستشارات الإداريّة، ٢٠٠٥, ص. ٢٥

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| محور العمليات الداخلية | تطور عدد الرحلات | مؤشر قياس تطور الرحلات | 4% | | | | | | |
| | تطور عدد العاملين | قياس تطور عدد العاملين (عامل) | 1% | | | | | | |
| | تخفيض تكلفة الأعمال الرئيسية | نسبة التكاليف إلى الإيرادات % | 3% | | | | | | |
| | زيادة معدل الإنشغال | نسبة الإنشغال أي عدد الركاب في الباص / سعة الباص من الركاب | 3% | | | | | | |
| | نظام معلوماتي فعال | –حجم الإنفاق على نظم المعلوماتية | 4% | | | | | | |
| | مناخ العمل يشجع على العمل الجماعي وتطويره | مؤشر قياس بيئة العمل في دمج العمل الجماعي والتطور المستمر | 5% | | | | | | |
| | تحسين جودة الخدمة التي تقدمها | قياس سلوك الشركة لتحسين جودة الخدمة | 2% | | | | | | |
| | مطابقة تجهيزات الحافلات للمعايير السلامة والأمان | نسبة مطابقة تجهيزات الحافلات لمعايير السلامة | 3% | | | | | | |
| **المجموع** | | | ٪٢٥ | | | | | | |
| محور الزبائن | تحسين العلاقة مع الزبائن | مؤشر مستوى الخدمة المقدمة للعملاء, | 5% | | | | | | |
| | نقل أكبر عدد من الركاب | عدد الركاب | 4% | | | | | | |
| | تقليل عدد الشكاوى | نسبة عدد الشكاوى المعالجة | 4% | | | | | | |
| | الالتزام بالمواعيد المحددة | قياس مدى التزام الشركة بمواعيد الذهاب والإياب | 5% | | | | | | |
| | زيادة ولاء الزبائن | مؤشر قياس تفضيل الزبون التعامل مع الشركة بشكل دائم | 7% | | | | | | |

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | تقليل الأخطاء والحوادث | نسبة العمليات التي لم تتعرض للأخطاء والحوادث التي يتضرر منها الزبون | 5% | | | | | | |
| **المجموع** | | | ٣٠٪ | | | | | | |
| **محور المالي** | تحقيق عائد أعلى | معدل العائد على الموجودات | ٦٪ | | | | | | |
| | زيادة استغلال الموارد الماليّة | معدل دوران الموجودات | ٥٪ | | | | | | |
| | تعظيم صافي الربح | مؤشر ربحية السهم | 6% | | | | | | |
| | زيادة نمو الاستثمارات | معدل نمو الموجودات | ٤٪ | | | | | | |
| | تعظيم العائد على حقوق الملكية | معدل العائد على حقوق الملكية | ٥٪ | | | | | | |
| | زيادة الإيرادات | معدل نمو الإيرادات | ٤٪ | | | | | | |
| **المجموع** | | | ٣٠٪ | | | | | | |
| **الإجمالي** | | | ١٠٠٪ | | | | | | |

**المصدر: إعداد الباحث**

بعد الانتهاء من تقييم مدى تنفيذ الأهداف يتم حصر المؤشّرات السلبية، ومحاولة معرفة الأسباب التي تقف وراءها، ثم التخطيط للتغلب عليها او تجاوزها.

و يتم حصر المؤشّرات الايجابية ومحاولة تشجيعها و ايجاد نظام للحوافز لمن يقف خلفها، ومحاولة دفعها وتعميقها.

و إضافة المستجدات القادرة على تطوير ورفع الكفاءة على مستوى أفضل مستفيدين من خبرات المختصين، والتجارب المماثلة، والتقدم العلمي والتكنولوجي المستمرين في ميادين الحياة شتى يحقق النوعية الأفضل.

**ثالثاً: متطلبات بناء نظام معلومات النظام المقترح :**

تعد المعلومات القاعدة التي يرتكز عليها نجاح أو فشل أي نظام للتقييم إذ إن لها أهمية استثنائية، فعدم توفر المعلومة الدقيقة، وفي الوقت المطلوب قد يؤدي إلى اتّخاذ قرارات مهمة تصل أثارها السلبية في الشركات إلى فشل الشركة.

ولغرض توفير المعلومات الصحيحة، وبالشكل المطلوب لابد من بناء نظام معلومات قادر على تلبية احتياجات متخذي القرار. وفي عملية تقييم الأداء ترتبط الحاجة إلى قاعدة المعلومات بالقرار التقييمي. ويعدّ بناء هذه القاعدة نقطة الارتكاز الاولى لنجاح عمل نظام التقييم وتحقيق أهدافه.

وبهدف تطبيق واستعمال قاعدة المعلومات بجميع أبعادها وبشكل دقيق، ويسير ينبغي توافر مستلزمات نجاحها الرئيسة ولعل أهمها.:

**أ- توافر المورد البشري**

للعنصر البشري أهميته البالغة بالرغم من استعمال المكننة لما يتطلبه من وقت لاكتساب الخبرات والقدرات المطلوبة، ويعدّ فنيو التشغيل والمحللون والمديرون والموظفون القائمون بعملية جمع المعلومات و اعدادها من المؤهلين و أهم أصناف الموارد البشرية اللازمة لعمل النظام.

**ب-الأجهزة والمعدات**

وهي بدورها لا تقل أهمية عن العنصر البشري إذ تعد عنصراً ضرورياً لإنشاء مراكز متطورة للمعلومات، ويعدّ الحاسوب بإمكاناته المتعددة أحد ركائز معالجة المعلومات للدقة والسرعة التي يحققها. كما يتوجب دعم الإدارة العليا لهذا النظام من توفير الأموال اللازمة لتشغيل النظام كأجور أو حوافز أو غيرها من المصاريف التي تتطلبها عملية اعداد المعلومات، وإنّ نظام تقييم الأداء المطبق في الشركات يعتبر قاعدة معلومات يوفر المعلومات الضرورية لاتّخاذ القرار.

## ٢- تطبيق النموذج المقترح لتقييم الاداء الاستراتيجي من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن في شركة الأهلية للنقل في حماة

**تمهيد :**

أن الهدف من تطبيق نظام تقييم الأداء الاستراتيجي الذي يعتمد على بطاقة الأداء المتوازن هو ليس فقط الوصول إلى مجموعة مؤشّرات ، وإنما يجب أن نخلق نظام يمد إدارة الشركة بمعلومات شاملة مالية وغير مالية عن أدائها الاستراتيجي لتحقيق التحسين المستمر على المدى الطويل الأجل، وهذا النظام يأخذ بالاعتبار تعدد الأطراف المتعاملة مع الشركة وتعارض مصالحها,

**١- تطبيق النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن في الشركة الأهلية للنقل :**

قام الباحث بتطبيق النموذج المقترح والمذكور سابقاً في الشركة الأهلية للنقل في حماة وكانت النتائج كما هي في الجدول رقم (١٩) التالي:

**الجدول رقم (١٩) نتائج تطبيق بطاقة الأداء المتوازن**

| المحور | الأهداف الاستراتيجيّة الفرعية | المؤشرات | الوزن النسبي | المستهدف | النتائج الفعلية | النتيجة النهائية | الانحراف عن الوزن | التقييم |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| محور التعلم والنمو | تطوير إنتاجية العاملين | معدل الإيرادات لكل عامل | %5 | ٩٠٠ ألف | ٨٨٧ ألف | ٪٤,٩ | %0,١- | مقبول |
| | تهيئة مناخ للتعلم والابتكار | معدل الإنفاق على التدريب | %2 | ١٠٠ ألف | ٥٠ ألف | ٪١ | %1- | مقبول |
| | زيادة درجة ولاء العاملين للشركة | استطلاع ولاء العاملين للشركة | %3 | ٣≤ | ٢,٦٧ | ٪٢,٦٧ | %0,٣٣- | مقبول |
| | تطوير أساليب الخدمة المستخدمة | مؤشر لمدى استخدام الطرق الحديثة | %2 | ٣≤ | ٣,٣٥ | %2,23 | %0,23 | جيد جداً |
| | رضا العاملين عن عملهم في الشركة | مؤشر متعلق بحاجات العاملين | %3 | ٣≤ | ٢,٩ | ٪٢,٩٠ | %0,1- | مقبول |
| **مجموع** | | | **٪١٥** | | | **٪١٣,٧** | **%1,٣-** | **مقبول** |
| محور العمليات الداخلية | تطور عدد الرحلات | مؤشر قياس تطور الرحلات | %4 | ٪٥ | ٪٣,٥ | ٪٢,٨٠ | %1,20- | مقبول |
| | تطور عدد العاملين | قياس تطور عدد العاملين (عامل) | %1 | ٥٨٠ | ٥٨٠ | ٪١,٠٠ | %0,00 | جيد |
| | تخفيض تكلفة الأعمال | نسبة التكاليف إلى | %3 | ٪٩٠ | ٪٨٧,٥ | %2,9 | %0,1- | مقبول |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | الرئيسية | الإيرادات % | | | | | | |
| | زيادة معدل الإنشغال | نسبة الإنشغال أي عدد الركاب في الباص / سعة الباص من الركاب | %3 | ٪١٠٠ | ٪٨٢ | ٪٢,٤٦ | %0,54- | مقبول |
| | نظام معلوماتي فعال | –حجم الإنفاق على نظم المعلوماتية | %4 | ١٠٠ ألف | ١٠٠ ألف | ٪٤ | %0,00 | جيد |
| | مناخ العمل يشجع على العمل الجماعي وتطويره | مؤشر قياس بيئة العمل في دمج العمل الجماعي والتطور المستمر | %5 | ٣≤ | ٢,٤٥ | ٪٤ | %١- | مقبول |
| | تحسين جودة الخدمة التي تقدمها | قياس سلوك الشركة لتحسين جودة الخدمة | %2 | ٣≤ | ٣,٢٥ | ٪٢,١٧ | %0,17 | جيد جداً |
| | مطابقة تجهيزات الحافلات للمعايير السلامة والأمان | نسبة مطابقة تجهيزات الحافلات لمعايير السلامة | %3 | ٥ | ٣,٧ | ٪٢,٢٢ | %0,78- | مقبول |
| **المجموع** | | | **٪٢٥** | | | **%21,55** | **%3,35-** | مقبول |
| محور الزبائن | تحسين العلاقة مع الزبائن | مؤشر مستوى الخدمة المقدمة للعملاء, | %5 | ٣≤ | ٣,٢٢ | ٪٥,٣٧ | %0,37 | جيد جداً |
| | نقل أكبر عدد من الركاب | عدد الركاب | %4 | ٢,٨ مليون راكب | ٢,٥ مليون راكب | ٪٣,٥٧ | %0,43- | مقبول |
| | استجابة السريعة لشكاوى | نسبة الشكاوى المعالجة | %4 | ٪١٠٠ | ٪٦٥ | ٪٢.٦ | %1,4- | مقبول |
| | الالتزام بالمواعيد المحددة | قياس مدى التزام الشركة بمواعيد الذهاب والإياب | %5 | ٣≤ | ٣,٢٥ | ٪٥,٤٢ | %0,42 | جيد جداً |
| | زيادة ولاء الزبائن | مؤشر قياس تفضيل الزبون التعامل مع الشركة بشكل دائم | %7 | ٣≤ | ٣,٢١ | ٪٧,٤٩ | %0,49 | جيد جداً |
| | تقليل الأخطاء والحوادث | نسبة العلميات الخدمية التي لم تتعرض للحوادث والأخطاء . | %5 | ٪٩٥ | ٪٩٢ | ٪٤.٨٤ | %0,16- | مقبول |

| | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **المجموع** | | | **٪٣٠** | | | ٪٢٩,٢٩ | **%٠,71-** | **مقبول** |
| **محور المالي** | تحقيق عائد أعلى | معدل العائد على الموجودات | **٪٦** | ٪١٥ | ٪١٣ | %5,2 | %0,8- | **مقبول** |
| | زيادة استغلال الموارد الماليّة | معدل دوران الموجودات | **٪٥** | ١,٢٠ مرة | ١,١٥ مرة | %4,8 | %0,2- | **مقبول** |
| | تعظيم صافي الربح | مؤشر ربحية السهم | **%6** | ١٥٠ ل.س | ١٤٧,٣٢ ل.س | %5,9 | %0,1- | **مقبول** |
| | زيادة نمو الاستثمارات | معدل نمو الموجودات | **٪٤** | ٪٤ | ٪١١- | %١١- | %١٥- | **مقبول** |
| | تعظيم العائد على حقوق الملكية | معدل العائد على حقوق الملكية | **٪٥** | ٪٢٠ | ٪١٩ | %4,7 | %0,3- | **مقبول** |
| | زيادة الإيرادات | معدل نمو الإيرادات | **٪٤** | ٪١٢ | ٪٩ | %٣ | %1- | **مقبول** |
| **المجموع** | | | **٪٣٠** | | | **%12,6** | **%17,4-** | **مقبول** |
| **الإجمالي** | | | **٪١٠٠** | | | **%77,14** | **%٢2,86-** | **مقبول** |

ويعرض الباحث النتائج النهائية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركة الأهلية للنقل وفق الجدول رقم(٢٠)

**جدول رقم (٢٠) النتائج النهائية لبطاقة الاداء المتوازن**

| محاور بطاقة الأداء المتوازن | الوزن النسبي | النتائج الفعلية | النتيجة النهائية | التقييم |
|---|---|---|---|---|
| **المحور المالي** | **%30** | **%12,60** | **%17,4-** | **مقبول** |
| **محور الزبائن** | **%30** | **%29,29** | **%٠,٧١-** | **مقبول** |
| **محور العمليات الداخلية** | **%25** | **%21,55** | **%3,35-** | **مقبول** |
| **محور التعلم والنمو** | **%15** | **٪١٣,٧0** | **%1,٣-** | **مقبول** |
| **الإجمالي** | **%100** | **%77,14** | **%٢2,86-** | **مقبول** |

**ونبين فيمايلي طريقة حساب الأرقام الواردة في الجدول رقم ١٩ وفق مايلي:**

**أولاً** : حساب النتائج الفعلية لمؤشرات الأداء في محوري التعلم والنمو و المالي:

١- مؤشر إنتاجية الموظف في عام ٢٠٠٩ = الإيرادات من الأعمال الرئيسية للشركة لعام / عدد العاملين في الشركة :

= ٥١٤٥٦٨٨٦٨/ ٥٨٠= ٨٨٧١٨٧ ل.س

٢- نسبة التكاليف إلى الإيرادات في عام ٢٠٠٩ = إجمالي المصروفات / إجمالي الإيرادات

= ٤٥٠٤٦٠٩١٦ /٥١٤٥٦٨٨٦٨ = ٨٧,٥٪ ل.س

٣- معدل العائد على الأصول = صافي الربح بعد الضريبة/ مجموع الأصول الصافية

=٥٨٩٢٦٣١٨/٤٤٧٤٥٦٧١١= ١٣٪

٤- معدل دوران مجموع الأصول = صافي المبيعات/ متوسط مجموع الأصول

=٥١٤٥٦٨٨٦٨/ ٤٤٧٤٥٦٧١١= ١,١٥ مرة

٥- ربحية السهم لعام ٢٠٠٩ = صافي الربح بعد الضريبة/ عدد الأسهم

= ٥٨٩٢٦٣١٨/ ٤٠٠٠٠٠ =١٤٧,٣٢

٦- معدل نمو الموجودات = (الموجودات عام ٢٠٠٩ – الموجودات عام ٢٠٠٨)/ موجودات عام ٢٠٠٨

= {(٤٧٢٧٤٦٣٣٨ -٤٢٢١٦٦٩٧٤)/ ٤٧٢٧٤٦٣٣٨}* ١٠٠= -١١٪

٧- معدل العائد على حقوق الملكية= صافي الربح بعد الضريبة/ متوسط حقوق الملكية

= (٣١٠٥٩٢٠٨١/٥٨٩٢٦٣١٨)*١٠٠ =١٩٪

٨- معدل نمو الإيرادات = (الإيرادات عام ٢٠٠٩ – الإيرادات عام ٢٠٠٨) / الإيرادات عام ٢٠٠٨

= {(٥١٤٥٦٨٨٦٨ -471513173)/471513173} *100 = 9%

**ثانياً:** قام الباحث بتوزيع استبيان (الملحق رقم ٢) يتضمن أسئلة على اللعاملين في شركة الأهلية للنقل من مدراء و ورؤوساء دوائر و عاملين عاديين ( سائق، عامل حجز، فني، مرافق)، في جميع مديريات وفروع الشركة حيث بلغ عددهم ١٢٤ عامل، لتحديد النتائج الفعلية لتنفيذ الأهداف الاستراتيجية الفرعية ، وفق التالي:

1- قياس درجة ولاء العاملين للعمل في الشركة :

لمعرفة درجة ولاء العاملين للشركة قام الباحث بتوجيه السؤالين التاليين :

أ-استمر العمل في الشركة في حال وجدت فرصة عمل أفضل,

ب- استمر بالعمل في حال واجهت الشركة بعض الأزمات الماليّة؟

فكانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم (٢١) التالي:

**الجدول رقم (٢١) يبين نتائج استبيان قياس درجة ولاء العاملين للشركة**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| ١-استمر العمل في الشركة في حال وجدت فرصة عمل أفضل, | ٢,٦١ | ٠,٨٤٥٥ |
| ١-استمر بالعمل في حال واجهت الشركة بعض الأزمات الماليّة, | ٢,٧١ | ٠,٧٨٣١ |
| **مجموع** | ٢,٦٧ | ٠,٠٧٠٧١ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أقل من الهدف أي أن العاملين ليس لديهم ولاء للشركة، وقد يتركون العمل في الشركة عند حصولهم على فرصة عمل أفضل, وهذا يفسر أن عدد العاملين الذين تركوا العمل خلال عام ٢٠٠٩ بلغ عددهم ٤٠ عامل.

**٢- قياس مدى استخدام الطرق الحديثة في الشركة :**

قام الباحث بتوجيه السؤال التالي :

- تسعى الشركة دائماً إلى استخدام أحدث الطرق في مجال الحجز للركاب، ونقل الطرود و الحولات الماليّة حركة الحافلات، و العمليات المحاسبيّة

فكانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم (٢٢) التالي:

**الجدول رقم (٢٢) يبين نتائج استبيان قياس مدى استخدام الطرق الحديثة في العمل للشركة**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| - تسعى الشركة دائماً إلى استخدام أحدث الطرق في مجال الحجز للركاب، ونقل الطرود و الحولات الماليّة حركة الحافلات، و العمليات المحاسبيّة | ٣,٣٥ | ٠,١٥٥٠ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أكثر من الهدف أي أن الشركة تسعى لتطبيق أحدث الطرق في مجال عملها حيث استخدام الحاسوب والبرامج في مجال العمليات المحاسبيّة و عمليات الحجز ونقل الطرود والحولات الماليّة, وهذا سوف يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية من خلال تسهيل العمل وتسريعه وتخفيض تكلفة الخدمة المقدمة للزبائن.

**٣- قياس مدى إشباع حاجات العاملين:**

قام الباحث بتوجيه السؤالين التاليين :

أ- يشبع العمل حاجاتك المادية ( مأكل ، ملبس، مسكن)

ب- يشبع عملك حاجاتك المعنوية ( الصداقة، الشعور بالانجاز)

فكانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم( ٢٣ ) التالي:

**الجدول رقم ( ٢٣) يبين نتائج الاستبيان بالنسبة لحاجات العاملين في الشركة**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| -يشبع العمل حاجاتك المادية ( مأكل ، ملبس، مسكن) | ٢,٨٣ | ٠,٥٨٧ |
| -يشبع عملك حاجاتك المعنوية ( الصداقة، الشعور بالانجاز) | ٢,٩٨ | ٠,٦٥٠ |
| **مجموع** | ٢,٩ | ٠,١٠٦٠ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أقل من الهدف أي أن العمل في الشركة لا يشبع حاجات العمال المادية والمعنوية ،

وهذه النتيجة تدعم النتيجة السابقة وبالتالي يجد الباحث أن سبب عدم وجود ولاء للعمل هو أن العمل في الشركة لا يشبع حاجات العاملين المادية والمعنوية.

**٤- قياس بيئة العمل في دمج العمل الجماعي والتطوير المستمر ,**

قام الباحث بتوجيه السؤال التالي:

١- تشجع بيئة العمل في الشركة على العمل الجماعي والتطوير المستمر

فكانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم (٢٤) التالي:

**الجدول رقم (٢٤) يبين نتائج الاستبيان حول بيئة العمل في الشركة**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| - تشجع بيئة العمل في الشركة على العمل الجماعي والتطوير المستمر | ٢,٤٥ | ٠,٦٢٢٣ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أقل من الهدف أي أن بيئة العمل في الشركة غير مناسبة إلى حد ما لتحقيق أداء جيد و لا بد من تحسين العلاقة بين الإدارة والعاملين في المستويات الإدارية الوسطى والدينا, وهذه النتيجة تعزز نتيجة سابقة بأنه لا يوجد ولاء لدى العاملين للشركة وأن العمل لا يشبع حاجات العاملين المادية والمعنوية ,

**٥- قياس مدى سعي الشركة لتطوير جودة الخدمة المقدمة لزبائنها:**

قام الباحث بتوجيه السؤال التالي :

- تسعى الشركة بشكل مستمر إلى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها لزبائنها ,

كانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم (٢٥) التالي:

**الجدول رقم (٢٥) يبين نتائج الاستبيان حول سعي الشركة لتطوير الخدمات**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| تسعى الشركة بشكل مستمر إلى تطوير وتحديث الخدمات التي تقدمها لزبائنها | ٣,٢٥ | ٠,٦٥٤١ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أكبر من الهدف أي أن الإدارة تسعى لتطوير وتحديث الخدمات المقدمة لزبائنها ولكن بشكل بطيء, ولكن هذا الأمر تم فقط في عام ٢٠٠٧ حيث قامت الشركة بشراء باصات حديثة مخصصة لخدمة رجال الأعمال.

**ثالثاً:** كما قام الباحث بتوزيع استبيان ( الملحق رقم ٣) يتضمن أسئلة إلى عينة عشوائية من زبائن الشركة وعددهم (٢٢٥) زبون لتحديد النتائج الفعلية المتعلقة بمحور الزبائن وفق التالي:

**١- مؤشر قياس تفضيل الزبون التعامل مع الشركة بشكل دائم ,**

قام الباحث بتوجيه السؤالين التاليين:

أ- أفضل التعامل مع الشركة بشكل دائم

ب- توقعت أن أجد خدمة أفضل بكثير مما وجدته لدى الشركات الأخرى

فكانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم (٢٦) التالي:

**الجدول رقم (٢٦) يبين نتائج الاستبيان حول مدى تفضيل الزبائن للتعامل مع الشركة بشكل دائم,**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| ١- أفضل التعامل مع الشركة بشكل دائم | ٣,٢٨ | ٠,٦١٣١ |
| ٢-توقعت أن أجد خدمة أفضل بكثير مما وجدته لدى الشركات الأخرى | ٣,١٥ | ٠,٥١٥٠ |
| **مجموع** | ٣,٢١ | ٠,٠٩١٩ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أكبر من الهدف أي أن هناك ولاء من قبل الزبائن للشركة ولكن في الحدود الدنيا.

**١٤-مؤشر مستوى الخدمة المقدمة للزبائن**

قام الباحث بتوجيه السؤال التالي:

- تعتبر الخدمات المقدمة من الشركة جيدة مقارنة بالخدمات التي تقدمه الشركات الأخرى ,

فكانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم (٢٧) التالي:

**الجدول رقم (٢٧) يبين نتائج الاستبيان حول بيئة العمل في الشركة**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| ١- تعتبر خدمات المقدمة من الشركة جيدة مقارنة بالخدمات التي تقدمها الشركات الأخرى | ٣,٢٢ | ٠,٤١٥٤ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أكبر من الهدف أي أن زبائن الشركة قيموا أداء الشركة بأنه جيد نوعا ما ,

**١٥- قياس ملاحظات المسافرين بالنسبة لفترة الانتظار,**

قام الباحث بتوجيه السؤال التالي :

- هل يتم الالتزام بمواعيد الذهاب والإياب المحددة من قبل الشركة.

فكانت الإجابات كما هي مبينة في الجدول رقم (٢٨) التالي:

**الجدول رقم ( ٢٨) يبين نتائج الاستبيان حول بيئة العمل في الشركة**

| المتغيرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---|---|---|
| ١- هل يتم الالتزام بمواعيد الذهاب والإياب المحددة من قبل الشركة | ٣,٢٥ | ٠,٩٦٧٧ |

أن الهدف يجب أن يكون (٣) فما فوق ولكن كما نلاحظ أن النتيجة الفعلية أكبر من الهدف أي أن الشركة تلتزم بمواعيد الذهاب والإياب في جميع رحلاتها ولكن أحياناً يحدث اختلاف في حال وجود ظروف طارئة مثل حوادث السير أو ظروف جوية أو أشغال طرقية.

**<u>نتائج تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركة الأهلية للنقل، والقرارات الاستراتيجيّة الواجب اتخاذها لتحسين الوضع التنافسي للشركة</u>**

_ إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن قد زودت الإدارة العليا بمعلومات مالية وغير مالية من خلال استخدام المؤشّرات الماليّة وغير الماليّة التي تتضمنها تقنية بطاقة الأداء المتوازن، وتلك المعلومات قد ساعدتها في الوقوف على واقع أدائها الاستراتيجي أي استطاعت الشركة أن تحدد أدائها في المجال المالي والتسويقي و العمليات التشغيلية و التعلم والنمو وبناء على ذلك توصلت إلى مايلي:

١- **بالنسبة لمحور التعلم والنمو** الذي يعتبر هو المحور الأساسي بالنسبة للمحاور الأخرى كما ذكرنا في الفصول النظرية، وجد الباحث أن الشركة لم تحقق الأهداف الاستراتيجي التي تسعى الشركة إلى تحقيقها حيث أن إنتاجية العامل مقبولة ويعود السبب في ذلك:

أ- عدم تهيئة مناخ التعلم والابتكار بالشكل المطلوب وعدم إيلاء موضوع التدريب الأهمية الكافية حيث لاحظ الباحث انخفاض المبالغ المنفقة على التدريب، وعلى إدارة الشركة اتّخاذ المبادرات التالية : زيادة موازنة التدريب من أجل تغطية نفقات دروات تدريبية للكادر المالي في مجال تطبيق معايير المحاسبيّة الدولية، التحليل المالي وتقييم الأداء، ولجميع الكوادر بالنسبة للدورات في مجال تطبيق بطاقة

الأداء المتوازن، التخطيط الاستراتيجي، التسويق، ودورات للمرافقين والعاملين في مكاتب الحجز في مجال الضيافة وفق الأساليب الحديثة، .

ب- انخفاض درجة ولاء العاملين للشركة وتفكيرهم الدائم بالبحث عن الفرص الأفضل في شركات أخرى وذلك بسبب عدم إشباع الحاجات المادية والمعنوية للعاملين، و القرارات الاستراتيجيّة الواجب اتخاذها هي: اعادة النظر بنظام الرواتب والأجور بما ينسجم مع تحقيق أهداف العاملين في أشباع حاجاتهم المادية، حيث أن النظام المستخدم هو قانون العاملين المطبق في القطاع العام، وكذلك وضع نظام إداري يتضمن حوافز مادية ومعنوية للعاملين .

ج- تقوم الشركة بتطوير أساليب الخدمة لديها ولكن عدم وجود الولاء الوظيفي و عدم الرضى لدى العامين يؤدي ذلك إلى عدم تحسين إنتاجية العاملين، القرارات الواجب اتخاذها: الاهتمام كثيراً بإنتاجية العاملين ومنحهم حوافز معنوية ومادية بناء على إنتاجية العامل.

٢- **محور العمليات الداخلية** : أن محور العمليات الداخلية مرتبط بشكل مباشر بمحور التعلم والنمو و أن تحقيق نتائج جيدة في محور التعلم والنمو سوف ينعكس مباشرة على تحسين العمليات الداخلية وقد لا حظ الباحث ذلك من خلال النتائج التالية:

أ – إنّ انخفاض مؤشر إنتاجية العامل ساهم في تخفيض عدد الرحلات المنفذة، وساهم أيضاً في عدم تخفيض تكلفة الخدمات، وعلى إدارة الشركة اتّخاذ قرار بدارسة تكلفة الخدمة المقدمة للزبائن وتحليلها للتعرف على أسباب زيادة التكلفة والسعي من أجل تخفيضها بالمقارنة مع تكلفة الشركات المنافسة مع الأخذ بعين الاعتبار أن التدريب وزيادة مهارة العاملين وتحفيزهم سوف يكون ذلك سبب رئيسي في زيادة الإنتاجية للعاملين وبالتالي تخفيض التكلفة، أضف لذلك أن جزء من الحافلات الموجودة لدى الشركة قديمة تستهلك كميات إضافية من المحروقات وقطع التبديل و هذا بدوره يزيد من التكلفة ، بالتالي على الشركة وضع خطة من استبدال الحافلات القديمة.

ب- يعود سبب ارتفاع تكلفة الخدمة عن الهدف بالإضافة إلى انخفاض الانتاجية إلى ارتفاع تكاليف المستلزمات الإنتاجية ( المازوت من ٧ ليرات سورية إلى ٢٠ ليرة سورية)،

ج- أن الشركة لم تسعى إلى زيادة عدد العاملين لديها وذلك من أجل عدم زيادة تكاليف الإنتاج بل تقوم فقط بتعين عمال بدل العمال المتسربين، و لم تقوم بتعين عمال ذات مؤهلات

علمية تناسب المهام الموكلة لهم حيث أن المدير العام يحمل إجازة بالهندسة، ومدير الحركة والحجز يحمل إجارة بالعلوم ، ومدير التسويق يحمل شهادة ثانوية عامة ، ومدير الشؤون الإداريّة والقانونية يحمل شهادة ثانوية عامة، وكل من مدير فرع حلب و اللاذقية يحمل شهادة ثانوية عامة، ذلك سبّب عدم وجود بيئة عمل تشجع على العمل الجماعي والتطور المستمر.

القرارات الاستراتيجية الواجب اتخاذها: وضع خطة لاستبدال الكادر الحالي بكادر مؤهل من الناحية العلمية والعملية.

د- إنّ تدني المستويات العلمية للعاملين في الشركة أثر بشكل سلبي على تحسين تكلفة العمل أيضاً ، وزيادة نسبة الأنشغال.

هـ- تقوم الشركة بإنفاق مبالغ بسيطة على المعلوماتية، مما أثر على إنتاجية العاملين، وتكلفة وجودة الخدمات المقدمة للزبائن و نسبة الأنشغال.

القرارات الاستراتيجية الواجب اتخاذها : زيادة موازنة الإنفاق على نظم المعلومات، وتأسيس قاعدة بيانات حول زبائن الشركة يمكن من خلالها وضع تقارير عن توزع الزبائن جغرافياً ، وتحديد ربحية كل شريحة من الزبائن .

و- تسعى الشركة إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة للزبائن ولكن بشكل بطيء مقارنة مع الشركات المنافسة، وعلى إدارة الشركة السعي الدائم لتحسين جودة الخدمات بما ينسجم مع متطلبات الزبائن الحاليين والجدد من أجل المحافظة عليهم.

٣- **محور الزبائن:** أن محور الزبائن مرتبط بمحوري التعلم والنمو و العمليات التشغلية حيث توصل الباحث إلى النتائج على صعيد محور الزبائن وفق الأتي :

أ- استطاعت الشركة أن تحقق نتائج جيدة إلى حداً ما في مجال العلاقة مع الزبائن ، و ولاء الزبائن للشركة، والالتزام بالمواعيد وهذا عائد إلى قيام الشركة بتحسين جودة الخدمات المقدمة للزبائن، وتطوير أساليب الخدمات،

ب- كما أن الشركة لم تحقق أهدافها بالشكل المطلوب في مجال معالجة شكاوى الزبائن بسرعة ، وتقليل الأخطاء والحوادث، و نقل أكبر عدد ممكن من الركاب وهذا عائد إلى عدم رضى العاملين، و انخفاض الإنفاق على التدريب، و انخفاض ولاء العاملين، و عدم وجود بئية تشجع على العمل الجماعي ، و تدني المستويات العلمية للمدراء .

القرارات الاستراتيجية الواجب اتخاذها: احداث قسم خدمات الزبائن من أجل معالجة الشكاوى بشكل فوري و إعلام الزبون بنتيجة المعالجة وتزويد الإدارة بشكل مباشر بتقارير دورية عن تلك الشكاوى ونتائج معالجتها.

٤- **المحور المالي:** أن تحقيق نتائج جيدة في المحاور السابقة سوف تنعكس مباشرة على المحور المالي وقد وجد الباحث ذلك من خلال النتائج التالية:

أ- بالنسبة لهدف زيادة العائد على الموجودات حققت الشركة نتيجة مقبولة ، وكذلك بالنسبة لهدف تعظيم صافي الربح حققت نتيجة مقبولة ، وتلك النتيجة سببها انخفاض الأداء المحقق في المحاور السابقة منها : انخفاض الإنتاجية، زيادة الشكاوي و الأخطاء ، ارتفاع تكلفة الخدمات، عدم تهيئة مناخ الابتكار و التعلم وهذا لن يساعد على تطور حجم الأعمال وبالتالي ينعكس سلباً على هدف تعظيم صافي الربح .

ب- بالنسبة لهدف نمو الاستثمارات لم تحقق الهدف المحدد كون إدارة الشركة قامت ببيع جزء من موجوداتها الثابتة حيث قامت بيبع جزء من استثمارات في الأوراق المالية، من أجل تسديد جزء من التزاماتها المالية قصيرة الأجل.

ج- بالنسبة لهدف تعظيم العائد على حقوق المكلية حققت الشركة نتيجة مقبولة والسبب عائد لقيامها ببيع جزء من استثمارتها في الأوراق المالية وتحقيقها أرباح رأسمالية.

د- بالنسبة إلى تحقيق نتائج مقبولة في مجال زيادة الإيرادات عائد إلى زيادة سعر تذكرة السفر بسبب ارتفاع سعر المازوت، وذلك بسبب ولاء الزبائن للشركة، تحسين العلاقة مع الزبائن ، وعلى إدارة الشركة اتّخاذ القرارات التالية:

من أجل زيادة الإيرادات على الشركة تقديم خدمات جديدة ( خدمات إعلانية من خلال عرض أفلام اعلانية خلال الرحلة، وعلى تذاكر السفر، وعلى الوجه الخارجي للباص)، و زيادة الاهتمام بضيافة الزبائن ولاسيما رجال الأعمال، و تسريع انجاز الخدمات المقدمة من العاملين في مكاتب الحجز، و تقديم عروض مجزية للزبائن من أجل جذبهم بشكل دائم على سبيل المثال: اعطاء حسميات للطلاب والعسكريين والسياح، والزبائن في المناطق والمواسم التي يكون الطلب فيها منخفض وعدم تثبيت الأسعار.

- **استنتاجات الدراسة**

توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١-تتوافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبيّة التي تتضمنها التقارير الماليّة الصادرة من شركات النقل البري المساهمة في سورية يمكن الاعتماد عليها في تقييم أدائها الاستراتيجي

٢-تعتبر المعلومات المحاسبيّة غير كافية من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات النقل البريّ المساهمة في سورية.

٣-تعد المؤشّرات الماليّة التقليديّة غير كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ في سورية.

٤-يؤدي تكامل المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية في شركات النقل البري المساهمة إلى تقييم الأداء الشامل لهذه الشركات.

٥-إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية

٦-أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الاستراتيجيّة قد حقق نتائج جيدة في مجال الوقوف على واقع الأداء الاستراتيجي لشركة الأهلية للنقل، وقدمتا لإدارة الشركة معلومات مالية وغير مالية تساعدها في اتّخاذ قرارات إستراتيجية تمكنها من تعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

٧-إن اعتماد الشركة على المؤشّرات الماليّة التقليديّة يؤكد بأن الشركة في وضع جيد ، إلأ أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يشير إلى وجود ضعف في أدائها التسويقي، وأدائها في مجال رفع كفاءة العمليات التشغيلية، وأدائها في مجال التعلم والنمو ولاسيما تطوير مهارات العاملين وتدريبهم على التقنيات الجديدة.

## - توصيات الدراسة :

من خلال الاستنتاجات السابقة التي توصل إليها الباحث يوصي بمايلي:

١- يتوجّب على شركات النقل البري المساهمة في سورية عدم الاعتماد على المعلومات المحاسبيّة الواردة في التقارير الماليّة لاسيما القوائم الماليّة فقط عند تقييم أدائها الاستراتيجي.

٢- من الضروري عدم الإكتفاء بالمؤشّرات الماليّة التقليديّة من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي لشركات النقل البريّ المساهمة في سورية

٣- تعميم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الاستراتيجيّة في جميع شركات النقل البريّ المساهمة وغير المساهمة نظراً للنتائج الإيجابية التي تحققها.

٤- إلزام شركات النقل البريّ المساهمة في سورية بتضمين التقارير السنوية معلومات غير مالية يمكن الحصول عليها من جراء استخدام بطاقة الأداء المتوازن.

٥- عدم الإكتفاء بعرض النتائج الماليّة في التقارير المرحلية فقط، بل تضمينها أيضاً نتائج تنفيذ خطة الشركة في الأجل الطويل والقصير، ومعلومات عن حصتها السوقية.

٦-الاهتمام بإجراء الدورات التدريبية للكادر المحاسبي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية في مجال تطبيق المعايير المحاسبيّة الدولية ، واستخدام بطاقة الأداء المتوازن والخرائط الإستراتجية.

٧- وضع معايير لكل قطاع اقتصادي في سورية من أجل تقييم الأداء الاستراتيجي للشركة على مستوى القطاع.

## المراجع العربية

**الكتب العلمية:**


١. إدريس، ثابت عبد الرحمن، المرسي، جمال الدين،الإدارة الاستراتيجيّة ، " مفاهيم ونماذج تطبيقية"، القاهرة، الدار الجامعية، ٢٠٠٦.

٢. إصلاح، علا أحمد، ترجمة عن كريس آشتون، "تقييم الأداء الاستراتيجي، الممارسات الأفضل للجودة والعمل"، مركز الخبرات المهنية للإدارة بيمك، القاهرة ، الجزء الثاني، ٢٠٠١.

٣. باشيخ: عبد اللطيف ، "القوائم الماليّة"، منشورات جامعة الملك عبد الغزيز، السعودية ،٢٠٠٦.

٤. بحيري، سعد صادق، "إدارة توازن الأداء" ، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤.

٥. جودة، محفوظ، "تقييم الأداء المؤسسي باستخدام نظام بطاقات القياس المتوازن"، شركة النخبة للتدريب والاستشارات الإداري ،الأردن، ٢٠٠٥.

٦. حسون، توفيق ،" *الإدارة الماليّة"*، جامعة دمشق ،مطبعة قمحة أخوان ، ٢٠٠٠

٧. حسين ، أحمد، "المحاسبة الإداريّة المتقدمة"، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٠.

٨. حماد، طارق، "دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقاريرالماليّة الدولية الحديثة"، الدار الجامعية ، ٢٠٠٦.

٩. الحيالي، وليد ناجي، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي"، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ٢٠٠٧.

١٠. الراوي، خالد، "التحليل المالي للقوائم الماليّة"، دار المسيرة، عمان ، ٢٠٠٠.

١١. خلدون، إبراهيم شريفات " إدارة و تحليل مالي " دار وائل للنشر، ٢٠٠١ .

١٢. الدهراوي، كمال الدين، "المحاسبة المتوسطة وفقاً للمعايير المحاسبة الماليّة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الاسكندرية، ٢٠٠٧

١٣. جاريسون ، ري إتش ، إربك نورين ، "ترجمة محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإداريّة"، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، ٢٠٠٢

١٤. شتون، كريس، "تقييم الأداء الاستراتيجي، المعرفة والأصول الفكرية" / تعريب: علا إصلاح / مركز الخبرات المهنية للإدارة (بيمك) مصر، ٢٠٠١

١٥. الحسيني، صادق "التحليل المالي والمحاسبي"، دار مجدلاوي، عمان،١٩٩٨.

١٦. أبو ملحه، عبد السلام، " بطاقة الأداء المتوازن بين النظرية والتطبيق – تجربة شركة الإتصالات السعودية " ، دائرة التخطيط الاستراتيجي، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٦.

١٧. مخيمر، عبد العزيز وآخرون، "قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية" ،الشركة العربية لتنمية الإدارة ،سلسلة ندوات ومؤتمرات ١٣ ،القاهرة الطبعة الأولى ،٢٠٠٠.

١٨. عبد المحسن، توفيق محمد، "اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء – ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن"، دار الفكر العربي، ٢٠٠٦ .

١٩. الجهماني ، عمر، "أنظمة الرقابة الإداريّة في تقييم أداء الشركات"، موقع دليل المحاسبين www.jps.dir.com، ٢٠٠٩.

٢٠. الليثي، فؤاد، "الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإداريّة"، دار الفكر، بور سعيد ، ٢٠٠٥.

٢١. ابراهيم، قاسم، هاشم، زياد، "نظم المعلومات المحاسبيّة" ، وحدة الحدباء للنشر – كلية الحدباء الجامعة– الموصل– العراق – ٢٠٠٣

٢٢. أمين السيد لطفي أحمد ، "إعداد وعرض القوائم الماليّة في ضوء المعايير المحاسبيّة"، الدار الجامعية ، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.

٢٣. أمين ،لطفي، "نظرية المحاسبة ( منظور التوافق الدولي)" ، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٦.

٢٤. توفيق، محمد شريف ، "مقدمة المحاسبة الماليّة الجزء الأول"، شركة الاستاذ للتصميمات الهندسية وخدمات الكمبيوتر، مصر ٢٠٠٢ .

٢٥. المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح، "الإدارة الاستراتيجيّة بقياس الأداء المتوازن" ، المكتبة المصرية ، المنصورة، ٢٠٠٦ .

٢٦. عبد الحليم، نادية، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة ، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني ، ٢٠٠٥.

٢٧. مطر، محمد، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، الطبعة الثانية. عمان: دار وائل للنشر ٢٠٠٦ .

٢٨. هلال، سمير ،" المحاسبة الإداريّة"، كلية التجارة –جامعة طنطا ٢٠٠٣.

٢٩. الزعبي ، هيثم محمد ، "الإدارة والتحليل المالي"، عمان, دار الفكر ،٢٠٠٠.

٣٠. ويستون، فرد ، برجام يوجين *"التمويل الإداري"، دار المريخ* ، الجزء الأول ،١٩٨٣.

٣١. يوسف , محمد محمود، "البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، الشركة العربية للتنمية الإداريّة، ٢٠٠٥

**رسائل الدكتوراة و الماجستير:**

١- أبو فضة، مروان محمد، "نحو تطوير نظام متوازن لقياس الأداء الاستراتيجي في المؤسسات المصرفية الإسلامية"، رسالة دكتوراة غير منشورة ، الأكاديمية العربية للعوم الماليّة والمصرفية، عمان الأردن ٢٠٠٦.

٢- الزرير، رانيا محمد، "أمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لقياس كفاءة المصارف الحكومية في سورية – حالة عملية مقارنة"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة، سورية،٢٠٠٨.

٣- الشيخلي، زينب يوسف، "الأداء الاستراتيجي في ظل تغيرات أبعاد الهيكل التنظيمي للشركات دراسة تطبيقية / تحليلية في القطاع المصرفي الخاص سورية / دمشق" ، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم الإدارة، سورية، ٢٠٠٩ .

٤- العفيري، فؤاد، "تقييم الأداء المحاسبي واستراتيجيات تطويره في شركات الصناعات التحويلية في اليمن"، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، سورية ، ٢٠٠٦ .

٥- بهار خالد، مصطفى البرزنجي، "اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء بالتطبيق على معمل سمنت سرجنار في محافظة السليمانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠٠٨

٦- سعيد، سناء ، "تصميم نظام تقويم الأداء الاستراتيجي للجامعات باعتماد تقنية بطاقة الدرجات المتوازنة ،دراسة تطبيقية في جامعة بغداد"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الاقتصاد ، جامعة بغداد، ٢٠٠٥

٧- ظاهر شاهر القشي، "مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبيّة في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية"، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، الأردن، ٢٠٠٣

٨- عبد الرحمن، عبد العزيز، "إعادة هندسة نظم المعلومات المحاسبيّة لتحقيق متطلبات تقويم الأداء في ظل الأساليب الإداريّة الحديثة، دراسة حالة في شركات القطاع العام الصناعي في سورية"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية، ٢٠٠٩

٩- علي قاسم حميد المعمار، "تقويم دور نظام المعلومات المحاسبيّة في اتّخاذالقرارات الإداريّة . دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الصوفية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة و الأقتصاد . جامعة بغداد,2002

١٠- عماد محمد كندوري، " دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتوج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٦

**أبحاث علمية ودراسات:**


١- البتانوني ، علاء، "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ، المجلد الحادي والأربعين، ٢٠٠٤

٢- السوافيري، فتحي رزاق،" النموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية الحديثة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية "، العدد الثاني، ٢٠٠٣.

٣- العماري، أحمد، "نظم المعلومات المحاسبيّة وعملية اتّخاذ القرار الإداري في المصارف التجارية"، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، ٢٠٠٤

٤- الغروري ،علي مجدي، "نحو نظام متكامل لمؤشّرات الأداء في منشآت الأعمال" ، المجلة العالمية ، كلية التجارة، جامعة الأزهر عدد١٥، ١٩٩٨.

٥- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليّة"، عمان. الأردن. ٢٠٠٦ .

٦- حطاب، سامي ، الاستثمار بالأسهم ، "هيئة الأوراق الماليّة والسلع، الإمارات العربية المتحدة"، ٢٠٠٦ .

٧- زويلف، وأنعام، ونور، عبد الناصر، "أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء دراسة تطبيقية على عينة من المصارف الأردنية ." دراسة تطبيقة في المصارف الأردنية، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٥.

٨- صالح عبد الرحمن محمود ،" انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية" ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد و الأعمال ، المجلد ١٨ ، العدد ٢ ، السعودية ، ٢٠٠٤.

٩- عبد الدايم، صفاء، "مدخل مقترح لتقييم الأداء البعد الخامس في منظومة الأداء المتوازن، – دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية،٢٠٠٣

١٠- فودة، شوقي السيد، "إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة كلية التجارة، جامعة طنطا ،٢٠٠٥

١١- مرعي، عبد الرحمن، "دور المعلومات المحاسبيّة التي تقدمها التقارير المرحلية في اتّخاذ القرارات الاستثمارية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢ العدد الثاني، ٢٠٠٦.

**المراجع الأجنبية:**


1. Abbas, AliMizo, Graham J.Holt,"International Financial Reporting Standards ,Workbook and guide", John Wiley&Sons,Inc,2006

2. AL Shaikh Ali, Mohammad, " Performance Evaluation of Palestinian telecommunication Corporation by Using Balanced Scorecard approach", Master Dissertation non published, the Islamic University-Gaza, Palestine,2007.
3. Amaratunga , D. , " Performance Measurement of Higher Education Facilities: the Balanced Scorecard Approach " (Research Foundation Paper Series) , 2000.

4. Arveson,p., "What is Balanced Scorecard?" www.balancedscorecards.org,1998.
5. Ask, U. and Ax, C. "Trends in the Development of Product Cost and techniques: ASurvey of the Swedich Manufacturing Industry", Annual Congress of the European Accounting Association, Madrid, Spain, april,1998.
6. Booth, R., "Economic Value ,Added As Management accounting", 1997.
7. Bowman, E.H, "Strategy changes: possible world and actual minds", in J.W. fredrickson (ed), perspectives on strategy management , New York Harper Business, 1990.
8. Bromwich,M. ," the case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", Accounting ,Organizations, and Society , 1990.
9. Brown, D.M & Laverick, S., "Measuring Corporate Performance , Long Range Planning" , 1994.
10. Charles t. Horangren, Walter t. Harrison , JR. " Accounting" Prentice, Hall Engleewood Cliffs New Jersey,1993.
11. Coad,A," Smart work and Hard work; explicating alearning orientation in Strategic management accounting" , management accounting research, 1996.
12. Collier,P. and Gregory, A.," Strategic management accounting: A UK hotel sector case study", International Journal of Contemporary Hospitality Management, 1995
13. Cusumano, M.A &Mark C.C, "Strategy thinking for the Next Economy", Jossey-Bass, San Francisco.2001
14. Czepile , John A., "Competitive Marketing Strategy", Prentic Hall Englewood CL.FFS , 1992.
15. Daft, Richard L., "Organization theory and Design, 7th ed.", South – Western College, U.S.A. , 2001

16. Donald E. Kieso; Jerry J. Weygandt; and terry D. Warfield," Intermediate Accounting", tenth edition, 2001.
17. Drury , Colin , " Management and Cost Accounting " , 5th ed. , Business Press thomsen Learning , 2000 .
18. Eisenhardt, K.M, "Strategy as Strategic Decision Making in Cusumano",M.A &Markides, C.C(ed.), Strategy thinking for the Next Economy, Jossey-Bass San Francisco.2001 .
19. Financial Accounting Standards Board, "Statement of Financial Accounting Concepts", No. 2
20. Glunke , Ursula & Wilderom , Celestep. M. , " Organizational Effectiveness: Corporate Performance , Why and How two Research traditions Need to Be Merged ? " , 2000 ,.Available Form www.sbtdc.org.
21. Gordon et al , "strategic decision processes and the design of accounting information systems : conceptual linkage" , Accounting ,Organizations, and Society , 1978.
22. Green, Alce H.,and flenlov,peter,"Managing Performance Maximum Based Costing Management" , the Benefit of Activity,1990.
23. Harper Business, "Cooperation and competition in relationships between competitor in business networks", Journal of Business& Industrial Marketing, New York, 1999.
24. Hill , Jon , and Pullen , John , " Implementation A Strategic Performance Management system . Measuring Strategic Performance " , Part three , Mercor Media , Inc. , 2001 .
25. HORNGREN, C.t., FOStER G., "DAtAR *SCost Accounting",* prentice Hall International ,Inc 2005.
26. Huselid, mark, becker, brian, beaty, Richard, "the workforce scorecard – management human capital to exrcute strategy",Harvard business school press boston, 2005
27. Irvin N.Gleim &Dale L. Flesher, "Management Accounting And Reporting" ,part 2,Gleim s CMA Review, threeteen Adition, Gleim Publications, Inc,sept.2006.
28. Kaplan , R. & Norton , D. , "the Balanced Scorecard Measures that Drive Performance , " Harvard Business Review " , (January – February) , 1992.
29. Kaplan , R.S. & Norton , D.P. ," Putting the Balanced Scorecard to Work" , Harvard Business Review , Sept-Oct, 1993 .
30. Kaplan ,Norton," Creating Strategy-Focused, Organizations, that Achieve Break through Performance" ,Crowne, Plaza Dubai,25 june- 2002.
31. Kaplan, R.S. and D. P. Norton, the Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, Harvard Business Review, Vol. 70, No.1,1992

32. Kaplan, Robert S.; Norton, David P. , "The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies thrive in the new business environment"., Harvard Business School Press 2001,
33. Kaplan,Robert, Atkinson, Anthony, "advance mnaegement accounting", 3th edition prentice-hell, new jersey, 1998 .
34. kaplan، R.S. &Norton، D.P.، "Using the Balanced Scorecard to Strategic Management System"، Harvard Business Review، January-February , 1996.
35. KEYES ,Jessica ," Implementing the it Balance scorecard" , Auerbach publications, 2005.
36. Kircher ,"Classification&Coding of Accounting Information" , the Accounting Review ,July 1987.
37. Kolak, A. and Mauser, A. " the evaluation of environmental management : form stage models to performance evaluation", Business Strategy and the Environmental , 2002.
38. Lawrence , R. and William , F. , " Strategic Management and Business Policy " , 3rd ed. , Mc Grow – Hill Co. , 1989.
39. Malhotra , Yogesh , " Measuring Knowledge Assets of A Nortion: Knowledge Systems for Development " , Research Paper Prepared for the Invited Keynote Presentation Delivered at the United Nations Advisory Meeting of the Dep. Of Economic and Social Affairs , New York , 4 – 5 Sep. , 2003.
40. Markides, C.C. "ADynamic View of Strategy, in Cusumano", M.A &Mark C.C(ed.), Strategy thinking for the Next Economy, Jossey-Bass, San Francisco.2001
41. Marr , B. , Neely , A. & thomas , G. , " Balanced Scorecard and Strategy Maps: How Intangibles Drive Corporate Performance at Shell International " , London , Uk. , 2002.
42. Mehrens , W.A. , & Lehman , I.J. , " Measurement and Evaluation in Education and Psychology " , 3rd ed. , New York: Holt Rinehart and Winston , 1994.
43. Mohan, Essential Of balance, Scorecard, Jhon Wileyand Sons , Inc, 2004.
44. Mohdi Isa , Zailan , " the Development of Performance Measurement Framework in the Management of Public Office Building " , 9th European Real Estate Society (ERES) / Cutting Edge Conference , 4-7 June , Glasgow , United Kingdom , Available from www.tlog.Ith.se/ documents 2002
45. Mtichell, and susan young, strategic management and change management and the nation training Farmework" ,2003, www.reframingthefuture .net
46. Nair, Mohan, Essential Of balance, Scorecard, Jhon Wileyand Sons , Inc, 2004

47. Needles, B.E., and Powers, M. " Financial Accounting", 8th Ed. New York: Houghton Mifflin Company,2004
48. Needles, Belverd E. Jr., Anderson, Henry R., Caldwell, James C. and Mills, Sherru K. "Principles of Accounting". Sixth Edition. Houhgton Mifflin Company. Boston, 1996 .

*new business environment.*, Harvard Business School Press 2001
49. SFAC ,"Ojectives of Financial Reporting by Business Enterprises", NO.1.FASB. Noveber, 1978
50. OLVE، N.، ROY J.، WEttER M.," Performance Drivers Apractical Guide to Using the Balanced Scorecard" , John Wiley & Sons، Chichester، New York. 2000.
51. OLVE، N.، SJOStRAND A., *"the Balanced Scorecard* ،capstone publishing ( a willey company )"، United Kingdam.
52. Pearce , John A . , Robinson , Jr . , Richard , B. , "Strategic Management" . 8th ed . (New york : McGraw-Hill Iwin , 2003.
53. Plant, Erin, Balanced scorecard Master, American Strategic Management Institute,www.ASMLweb,com ,2007
54. Porter, micheal, E., "what is Strategy?" Harvard Business Review,November- December , 1996.
55. Porter,M.E, "Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance" , New York , the Free Press
56. ORIGINAL PRONOUNCEMENtS, "Qualitative Characteristics of Accounting Information", AS AMENDED,2008.
57. Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; "Accounting theory and Analyses", John Wiley & Sons, Inc. 2001. Page (19).
58. Robert S. Kaplan, David P. Norton," Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes", Harvard Business School Press, London ,2004,
59. Robert S. Kaplan, David P. Norton, "Strategy maps: Converting intangible assets into tangible outcomes", Harvard Business School Press, London ,2004 .
60. Robert C.Higgins, "Analysis for financial management", Mc. Craw-Hill education, London ,2003,
61. Robert C.Higgins, "Analysis for financial management", Mc. Craw-Hill education, London ,2003.

62. Samuel , C. , Certo & Perter , Paul , " Strategic Management Concepts & Application " , 3rd ed. , Richard Irwin , Inc. , 1994 .

63. Sekaran, Uma, Research Methods for Managers, skill Building Approach, New York, John Wiley and Sons 1984 .

64. Schroeder,R.G.; Clark, M.W.; Cathay, J.M. "Accounting theory and Analysis", text Cases and Readings. New Jersey: Wiley,2001

65. Simmonds , "Strategic management accounting; management accounting" (CIMA),1981.

66. Smith,s.," Automating the Balance Scorecard" Management Accounting ,European,may,1997

67. Stuart, R. "Placing Environmental indicators in context", on the internet at http:// www.c2e2.org/ news_items/ indicators_in_context.htm,2004.

68. T. Hopper, D. Northcott, and R.Scapens, "Issues in management accounting", 3nd edn , London: Prentice Hall. 2007.

69. Towle , G. ," the Balanced Scorecard: Not Just An Other Fad" ,Executive Journal , 40 (1) , 2000 .

70. Triker, R.l. "the management accounting as Strategist; management accounting", (CIMA),1989

71. Wang, Jui-Chi, "Corporate performance Efficiency Investigated by Data Envelopment Analysis and Balanced Scorecard", Cambridge,Vol.9,No.2, 2006.

72. War Field, terry D. ,"Intermediate Accounting", Jhon Willy,And Sons inco,printet in the United state America,2002.

73. Wheelen thomas L. & Hunger , J . David , "Strategic Management and Business policy" . 9th ed. , ( New jersey : Pearson Education , Inc. , Prentice Hall , 2004

74. Zommuta , R.F. , " Assessing Organizational Effectiveness: Systems Change Adoption and Strategy " , Suny – Albany Press , Albany , Ny , 1982 .

مواقع الأنترنت:

1- www.balancedscorecard.org ©Paul Arveson, 1998
2- www. Strategy mappor.com
3- www.opm.gov/perform/articles
4- www.alahliah-co.com

**جامعة دمشق**
**كلية الاقتصاد**
**قسم المحاسبة**

## ملحق رقم (١)

### استمارة الاستبانة

السيد مدير ..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

نضع بين أيديكم الاستبانة التي أعدت لقياس بعض متغيرات أطروحتنا الموسومة " **دور المعلومات المحاسبيّة في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة بسوريا، دراسة تطبيقية** " وهي جزء من متطلبات شهادة دكتوراه في المحاسبة . وجزء من أهدافه تشخيص الواقع الحالي لأداء الشركة للوقوف على آلية تطبيق النظام المقترح، ونظراً لكون الموضوع يخص أداء شركتكم والتي تمثل إحدى شركات النقل البري المساهمة السورية من جهة ، وانطلاقاً من ثقتنا الكبيرة بالخبرة العملية و العلمية التي تمتلكونها من جهة ثانية ، فان تعاونكم وجهودكم في تقديم الإجابة الدقيقة له الأثر الكبير في تشخيص هذا الواقع ، مقدرين جهودكم ووقتكم وأمانتكم العلمية ، علماً ان الإجابات المعطاة سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فلا داعي لذكر الاسم رجاءً .

مع خالص شكرنا وتقديرنا لتعاونكم معنا متمنين لكم دوام التوفيق و لشركتكم التآلق والنجاح .

**الباحث: زياد رستم**
**إشراف الأستاذ الدكتور: حسين دحدوح**

# الاستبانة

**المحور الأول:**

**الرجاء وضع دائرة حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:**

١- **المنصب الإداري:** ا- عضو مجلس إدارة ب- مدير ج- رئيس دائرة هـ- أخرى

٢- **المؤهل الأكاديمي:** ا- ثانوية ب- إجازة ج- معهد د- ماجستير هـ- دكتوراه

٣- **التخصص العلمي:** أ- محاسبة ب- إدارة أعمال ج- اقتصاد د- هندسة هـ- أخرى .

٣- **عدد سنوات الخبرة في العمل الحالي:**

ا- أقل من ٥ سنوات ب- من ٦ إلى أقل من ١٠ سنوات ج- من ١٠ إلى أقل من ١٥سنوات

د- أكثر من ١٥ سنوات

**المحور الثاني: توفر التقارير المالية لشركات النقل البري المساهمة في سورية معلومات محاسبيّة تتصف بخصائص نوعية تساعد على تقييم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات.**

| ت | الفقرات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق تماماً |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١. | توفر المعلومات المحاسبية لدى شركتكم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد الإدارة في صياغة وتصميم الخطط المستقبلية. | | | | | |
| ٢. | تتميز المعلومات المحاسبية لدى شركتكم بالموضوعية وعدم التحيز. | | | | | |
| ٣. | تتميز المعلومات المحاسبية لدى شركتكم بدرجة من الدقة. | | | | | |
| ٤. | تتميز المعلومات المحاسبية لدى شركتكم بالوضوح . | | | | | |
| ٥. | تتميز المعلومات المحاسبية لدى شركتكم بالملائمة. | | | | | |
| ٦. | تتميز المعلومات المحاسبية لدى شركتكم بالموثوقية. | | | | | |
| ٧. | تصل المعلومات المحاسبية اللازمة للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٨. | ان المعلومات المحاسبية لدى شركتكم تتميز بخاصية المقارنة. | | | | | |
| ٩. | أن المعلومات المحاسبية في شركتكم تمتاز بالمرونة. | | | | | |
| ١٠. | أن المعلومات المحاسبية في شركتكم تمتاز بالمصداقية. | | | | | |

**المحور الثالث: تعتبر المعلومات المحاسبيّة المتوفرة لدى شركات النقل البري المساهمة في سورية كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي.**

| رقم | الفقرات | موافق بشدة | موافق | محايد | غيـــر موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- | توفر المعلومات المحاسبيّة فكرة شاملة حول أنشطة الشركة للإدارة العليا . | | | | | |
| ٢- | تعتبر القوائم الماليّة هي المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبيّة . | | | | | |
| ٣- | تقدم المعلومات المحاسبيّة معلومات حول أداء الشركة خلال الفترة المستقبلية. | | | | | |
| ٤- | تمكّن المعلومات المحاسبيّة المتوفرة من قياس كفاءة أداء كل إدارة في الشركة كل على حدا. | | | | | |
| ٥- | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في تقييم الأداء التشغيلي. | | | | | |
| ٦- | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في تقييم الأداء في الأجل الطويل. | | | | | |
| ٧ - | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في تقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتميز بالسمات الجديدة مثل التخطيط الاستراتيجي وإرضاء الزبائن. | | | | | |
| ٨- | تساعد المعلومات المحاسبيّة المتوفرة في | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | تقييم عملية التحسين المستمر والابتكار في الشركة. | | | | | |
| ٩- | تقدم المعلومات المحاسبية تغذية عكسية لأداء ماض لأجل صياغة سليمة لأداء مستقبلي. | | | | | |
| ١٠- | تمكن المعلومات المحاسبيّة من قياس كفاءة الأداء بشكل كامل. | | | | | |
| ١١- | تساعد المعلومات المحاسبيّة من تقييم وضع زبائن الشركة. | | | | | |

**المحور الرابع:**

**تعتبر المؤشّرات الماليّة كافية لتقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.**

| رقم | الفقرات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١- | توفر المؤشّرات الماليّة للأداء للإدارة العليا فكرة شاملة عن أنشطة الشركة. | | | | | |
| ٢- | تعتمد المؤشّرات الماليّة على التقارير الماليّة السنوية بشكل أساسي. | | | | | |
| ٣- | تمثل المؤشّرات الماليّة حلقة ربط بين أداء ماضي و مستقبلي بآن واحد. | | | | | |
| ٤- | تبين المؤشّرات الماليّة كفاءة أداء كل إدارة في الشركة كل على حدا. | | | | | |
| ٥- | لا تغفل المؤشّرات الماليّة لتقييم الأداء الجوانب التشغيلية. | | | | | |
| ٦- | تهتم المؤشّرات الماليّة بتقييم الأداء في الأجل القصير و الأجل الطويل. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٧ - | تعتبر المؤشّرات الماليّة ملائمة لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تميز بالسمات الجديدة مثل التخطيط الاستراتيجي وإرضاء الزبائن. | | | | | |
| ٨- | أن المؤشّرات الماليّة ترتبط بعملية التحسين المستمر والابتكار. | | | | | |
| ٩- | يعدّ استخدام المؤشّرات الماليّة تغذية عكسية لأداء ماض لأجل صياغة سليمة لأداء مستقبلي. | | | | | |
| ١٠- | تعبّر المؤشّرات الماليّة الايجابية عن كفاءة الأداء بشكل كامل. | | | | | |

**المحور الخامس: يؤدي تكامل المؤشرات المالية وغير المالية إلى تقييم الأداء الشامل لشركات النقل البري المساهمة في سورية.**

| الرقم | الفقرات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١. | يمثل حجم الزبائن المتعاملين مع الشركة مؤشر على زيادة الأرباح. | | | | | |
| ٢. | يحقق التوازن بين أهداف واستراتيجيات الشركة وربطها بالأعمال اليومية لكافة المستويات الإداريّة أحد أركان نظام تقييم الأداء الشامل. | | | | | |
| ٣. | يمثل مستوى الرضا الذي يبديه الزبون تجاه الخدمات المقدمة له من قبل الشركة دعامة أساسية لنظام تقييم الأداء. | | | | | |
| ٤. | يعدّ تخفيض تكاليف الخدمات المقدمة لزبائن أحد أركان نظام تقييم الأداء الشامل للشركة. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٥. | يعد نمو الإيرادات ومزيج الخدمة المقدمة للزبائن من المؤشرات الضرورية لتقييم الأداء الشامل. | | | | | |
| ٦. | تحسين وتطوير إنتاجية العاملين هي أحد أركان نظام تقييم الأداء الشامل للشركة. | | | | | |
| ٧. | يعدّ معيار تحليل ربحية الزبائن الأساس في تقييم الأداء الشامل في الشركة. | | | | | |
| ٨. | تعد عمليات التحديث والتطوير وخلق خدمات جديدة للزبائن الأساس في تقييم الأداء الشامل. | | | | | |
| ٩. | تمثل عمليات متابعة الخدمة والخدمات المرافقة لها أحد مؤشّرات تقييم الأداء الشامل. | | | | | |
| ١٠. | تعد كفاءة استخدام أنظمة و تقانات المعلومات أحد مؤشّرات تقييم الأداء الشامل. | | | | | |
| ١١. | تعد المؤشّرات التشغيلية محاور مكملة للمحور المالي في تقييم الأداء الشامل. | | | | | |
| ١٢. | يمثل الوعي لدى العاملين ومحاولة رفع المهارة أحد مؤشرات الأداء الشامل. | | | | | |
| ١٣. | تعد عملية متابعة الخدمة أحد مؤشرات تقييم الأداء الشامل. | | | | | |
| ١٤. | يعد زمن تقديم الخدمة ونوعيتها المقدمة للزبائن الأساس في نظام تقييم الأداء الشامل. | | | | | |

**المحور السادس: توجد إمكانية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البريّ المساهمة في سورية.**

| | الفقرات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ | تحدد رؤيا ورسالة واستراتيجية الشركة بشكل واضح ومفهوم بالنسبة للعاملين في الشركة . | | | | | |
| ٢ | تتميز الأهداف التي وضعتها الشركة بأنها واقعية ويمكن قياسها. | | | | | |
| ٣ | تؤكد الشركة على تحقيق أهدافها الطويلة الأجل على حساب تحقيق أهدافها القصيرة الأجل. | | | | | |
| ٤ | تعتبر قدرة الشركة على تحقيق أهدافها المعيار الأساسي للحكم على أدائها. | | | | | |
| ٥ | من الأعمال الدورية والمستمرة التي تقوم الشركة بها تقييم مدى تحقيق أهدافها الموضوعة. | | | | | |
| ٦ | من أهم الأهداف الإستراتيجية التي تسعى الشركة تحقيق الريادة في مجال تقديم خدمات النقل الحديثة. | | | | | |
| ٧ | من الأهداف الرئيسية التميز والتفوق على المنافسين في تقديم خدمات النقل البري. | | | | | |
| ٨ | تعتبر الشركة أن تطوير مهارات الموظفين في التعامل مع الزبائن من أهم أهدافها. | | | | | |
| ٩ | تم تفويض الصلاحيات للمدراء للقيام بأعمالهم. | | | | | |
| ١٠ | هناك تشدد في تطبيق القوانين والتعليمات أكثر من اللازم. | | | | | |
| ١١ | يوفر النظام الحالي للمعلومات جميع المعلومات المطلوبة بسرعة تخدم عملية اتخاذ القرار. | | | | | |
| ١٢ | من أهم التي الصعوبات التي أواجهها عند اتخاذ القرارات عدم تكامل البيانات التي أحصل عليها. | | | | | |
| ١٣ | تحتوي قاعدة البيانات في الشركة معلومات كافية عن زبائن الشركة. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٤ | يستطيع مجلس إدارة الشركة أن يتحرر من القواعد والقوانين عند مواجهة القرارات الطارئة والمواقف المستعجلة . | | | | | |
| ١٥ | معايير تقييم أداء الموظفين الإداريين في الشركة واضحة ومفهومة للجميع. | | | | | |
| ١٦ | تكون المساءلة في الشركة على أساس الأداء والقدرة على تحقيق الأهداف المنشودة. | | | | | |
| ١٧ | تقوم الإدارة العليا بدراسة نتائج تقييم الأداء المنفذ واقتراح الخطط والمبادرات اللازمة للتحسين بشكل دوري ومستمر. | | | | | |
| ١٨ | يتوفر لدى الشركة قاعدة بيانات تمكنها من معرفة تكاليف كل خدمة تقدمها. | | | | | |

**جامعة دمشق**
**كلية الاقتصاد**
**قسم المحاسبة**

## ملحق رقم (٢)

## استمارة الاستبانة

### إلى موظفي الشركة الكرام.....

تحية طيبة وبعد

أود أعلامكم بأن الباحث يقوم بإعداد بحث بعنوان **دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري المساهمة بسورية**، وحيث أنني أعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في أبحاثهم التي تخدم تطور مجتمعنا ، جئت وكلي أمل أن أجد التعاون المعهود بكم من خلال إجابة الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، .

وأعدكم أن تعامل إجاباتكم بسرية تامة وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وأؤكد استعدادي لتزويدكم بنتائج الدراسة إذا رغبتم في ذلك .

شاكرين حسن تعاونكم وتجاوبكم.

**الباحث: زياد رستم**
**إشراف الأستاذ الدكتور: حسين دحدوح**

الرجاء وضع إشارة (×) أمام البديل المناسب:

| العبارات | موافق تماماً | موافق لدرجة كبيرة | موافق | غيـــــر موافق | غير موافق تماماً |
|---|---|---|---|---|---|
| استمر العمل في الشركة في حال وجدت فرصة عمل أفضل. | | | | | |
| استمر بالعمل في حال واجهت الشركة بعض الأزمات الماليّة. | | | | | |
| – تسعى الشركة دائماً إلى استخدام أحدث الطرق في مجال الحجز للركاب، ونقل الطرود و الحولات الماليّة حركة الحافلات، و العمليات المحاسبيّة . | | | | | |
| يشبع العمل حاجاتك المادية ( مأكل ، ملبس، مسكن) | | | | | |
| يشبع عملك حاجاتك المعنوية ( الصداقة، الشعور بالانجاز) . | | | | | |
| تشجع بيئة العمل في الشركة على العمل الجماعي والتطوير المستمر. | | | | | |
| تسعى الشركة بشكل مستمر إلى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها لزبائنها . | | | | | |

**جامعة دمشق**

**كلية الاقتصاد**

**قسم المحاسبة** **ملحق رقم (٣)**

**استمارة الاستبانة**

## إلى زبائن شركة الأهلية للنقل الكراج

تحية طيبة وبعد

أود أعلامكم بأنه ينم إعداد بحث بعنوان "دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الاستراتيجي في شركات النقل البري المساهمة بسورية، وحيث أنني أعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في أبحاثهم التي تخدم تطور مجتمعنا ، جئت وكلي أمل أن أجد التعاون المعهود بكم من خلال إجابة الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان.

شاكرين حسن تعاونكم وتجاوبكم . . .

**الباحث: زياد رستم**

**إشراف الأستاذ الدكتور: حسين دحدوح**

٢- الرجاء وضع إشارة (×) أمام البديل المناسب :

| رقم | العبارات | موافق تماماً | موافق لدرجة كبيرة | موافق | غير موافق | غير موافق تماماً |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١. | أفضل التعامل مع الشركة بشكل دائم | | | | | |
| ٢. | توقعت أن أجد خدمة أفضل بكثير مما وجدته لدى الشركات الأخرى | | | | | |
| ٣. | تعتبر الخدمات المقدمة من الشركة جيدة مقارنة بالخدمات التي تقدمه الشركات الأخرى . | | | | | |
| ٤. | هل يتم الالتزام بمواعيد الذهاب والإياب المحددة من قبل الشركة | | | | | |

The ROLE OF ACOUNTING INFORMOTION IN EVALUATION STRAGTIC PERFORMONCE IN THE SYRIAN TRNSPORTATION CORPORATIONS "CASE STUDY"


## ABSTRACT

The importance of study exist in importance of overland corporations which in the Syrian economy, and it contribute in the national income goodly, the changes and quick developments in the modern work environment impact in quantity and quality of information which need companies to measure and evaluate its performance to achieve the vision of the company and strategic targets.

There is an insist to develop the indicators of financial performance to convoy the quick and continually changes in modern environment works and modern direction to measure and evaluate the performance.

Performance measurement is one the one of necessary main elements for company success in modern manufacturing environment.

It is good to focus on nonfinancial performance indicators instead of depend on financial performance indicators as only but we have to cobine between them to give applicable information, which gives the total picture of foundation performance as unitary.

*The aims of research are*:

1- Demonstrate ambit appropriate the accounting information which financial reports contain it performed by overland corporations to evaluate the strategist performance.

2- Show ambit enough accounting information to stand at strategic performance in overland corporations.

3- Study the ability of financial indicators in overland corporations to reach to information about the strengths and weakness in company performance and study impact that Engines in performance to make right decision as well.

4-To reach the focus on total financial and nonfinancial indicators that gives picture about company performance.

5- Show ambit ability practicing the balanced scorecard in Syrian overland corporations to minimize the unperfectable decisions.

To achieve the goals of study required that the study depend on two sides (workable and theoretical ) the theoretical side: the researcher followed the discretional way depending on accounting sources from Arabic and English books related to study point and using the web in this case.

the workable side: consist of two parts the first is field through making questionnaire forward to board members and central mangers and departments mangers and all managers in branches in Alahlia Transport Company, and East Company for tourism and transportation to get the primary data to study.

The next part of workable side is using the technician of balanced scorecard in in Alahlia transportation Corporation as one of the most

important companies In overland sector in Syria, to use technician of balanced scorecard required questionnaires forward administrators in this Corporation.

The results of the study are;

1-The required properties exist in accounting information which included in financial reports we can depend on it in balanced scorecard to measure The strategic performance in Syrian overland transportation corporations.

2-The accounting information is no more enough for measuring the strategic performance.

3-The traditional financial indicators are no more enough to evaluate the strategic performance,

4-The tradition financial indicators are no more enough to evaluate the strategic performance in Syrian overland transportation corporations, total financial and nonfinancial indicators that gives picture about company performance.

5-The ability of using the balanced scorecard in evaluation the strategist performances in Syrian overland transportation corporations.

6-The practice the balanced scorecard and strategic plans achieved good results of standing at the reality of the strategic performances for Alahlia Transportation Corporation and provide high management with financial and nonfinancial information help make strategic decision to make her competitive ability in market.

The Researcher suggests:

1- Dosenot depending on accounting information which including in financial reports like financial statements in measuring the performance of Corporations.

2- Generalize practicing the balanced scorecard and the strategic maps in Whole overland Corporations and non-corporations according as positive results that achieved.

3- Oblige The Syrian overland corporations to make the annual reports include nonfinancial information, can get it from balanced scorecard

4-Dosnot depending only on showing the financial results in financial reports but must include it results of achieve company plan in long and short tearm.

5-Taking care execution training courses for accounting staff in Alahlia Transport Corporation about practicing international accounting standers and using balanced scorecard and strategy plans.

6-Making standers in all economic sectors in Syria for evaluation strategic performance in the companies each sector.