

أثر التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن
الموازنة Beyond Budget على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة
القدرة التنافسية للمنشأة: دراسة نظرية وميدانية

دكتور

هانئ أحمد محاريق

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة طنطا

أثر التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة Beyond Budget على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة: دراسة نظرية وميدانية

مستخلص

يهدف هذا البحث الى ايضاح أثر تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة , من خلال استخدام المساهمات الفردية لأدوات دعم القرار في شكل مدخلات متكاملة والمتمثلة في بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة والجمع بينهما لصياغة وإدارة استراتيجيات منشآت الأعمال الخاصة بالرقابة وقياس وتقييم الأداء. حيث تتعاضد الفائدة من بطاقة القياس المتوازن للأداء في تحقيق المبادئ التي يستند اليها نموذج التخلي عن الموازنة فهي أداة لوصف وتوصيل صورة الاستراتيجية لكل فرد في المنشأة ومن ثم المساعدة في تنفيذها. ولقد قام الباحث بعمل دراسة ميدانية على عينة من الشركات المصرية مستخدماً في ذلك استمارة استقصاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض. ولقد رأى المشاركون في الدراسة أن تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة سوف يرفع من مستوى فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

مقدمة

يحظى مفهوم الأداء بأهمية كبرى حيث يمثل تقييم الأداء جوهر عملية الرقابة الإدارية ومطلب أساسي لدعم وترشيد القرارات , ويمثل العامل الأكثر إسهاماً في تحقيق هدف المنشأة الرئيسي ألا وهو البقاء والاستمرار والوقوف على وضعها الحالي بشكل سليم وتحديد نقاط ضعفها ومركز قوتها .ويتصف الأداء بكونه مفهوماً واسعاً ومتطوراً، كما أن محتوياته تتميز بالديناميكية نظراً لتغير وتطور مواقف وظروف المنشأة بسبب تغير ظروف وعوامل بيئتها الداخلية والخارجية ، الأمر الذي يحتم عليها الاهتمام أكثر فأكثر بالفكر الاستراتيجي الذي يعنى إدراك مختلف عناصر هاتين البيئتين وتحليلهما، وكذلك قدرات المنشأة للاستفادة منها في بناء استراتيجيات تتماشى مع احتياجاتها. (Ghatebi, et al., 2013)

وتأتى نظم الموازنات في مقدمة اساليب المحاسبة الادارية ,والتي تستخدم كأداة للتخطيط والتنسيق , والاتصال , والتحفيز , والرقابة , وتقييم الأداء (Horngren, et al., 2012) ولقد وجهت العديد من الانتقادات للمدخل التقليدي للموازنات تمثلت في (Church, et al., 2012) إن إجراءات إعداد الموازنة تستهلك الكثير من الوقت، عدم مرونة الموازنات وإنها لا تتناسب مع ما تتسم به بيئة العمل من تغيير مستمر، عدم الدمج بين الموازنة واستراتيجية المنشأة ، الحد من تشجيع الافراد على التحسين المستمر ومن ثم خلق القيمة، إن تقارير الموازنات لا تفهم بواسطة

أفراد المستويات الدنيا بالمنشأة. وقد تم تطوير مفهوم نظم الموازنات من الناحية الاجرائية ، وذلك بتقديم مجموعة من المداخل التي يمكن استخدامها عند اعداد الموازنة منها الموازنة الصفرية، وموازنة البرامج ، والموازنة على أساس الأنشطة (Wickramasinghe&Alawattage,2007) أما عن الجانب السلوكي فقد قدمت أدبيات المحاسبة مجموعة من الدراسات التي تناولت العلاقة بين استخدام نظم الموازنات وأثر ذلك على سلوك العنصر البشرى داخل المنشأة . ومن أهم العوامل السلوكية التي تم دراستها هو مبدأ المشاركة في إعداد الموازنات. (Parker&Kyj,2006) (Chonge&Chong,2002)

وعلى الرغم من أن نظم الموازنات تمثل حجر الأساس الذى يستخدم بواسطة الإدارة للقيام بوظيفتها الرقابية إلا أنها في الوقت الحالي لم تعد قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها. مما دعى الممارسين للمدخل التقليدي المستخدم في إعداد الموازنات ،الى التهديد بإيقاف استخدام تلك النظم وضرورة البحث عن أدوات بديلة. (Hope& Fraser,1999)

واستجابة للمتغيرات البيئية والضغوط التي تتعرض لها المنشآت مثل شدة المنافسة والتركيز على العميل ، وحتمية تطبيق الأنظمة والأساليب الادارية المتقدمة وتكنولوجيا المعلومات، أصبحت المنشآت مطالبة بتطوير أدائها وهى الغاية النهائية التي تسعى إليها نظم إدارة الأداء، وذلك عن طريق تبنى أساليب وأدوات إدارية حديثة وفعالة تمكنها من اكتساب المزايا التنافسية والاحتفاظ بها لأطول فترة ممكنة، وتساعدتها في اختيار وتطبيق وتقييم الاستراتيجيات التي تتبناها. ويعتبر استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء هاما في تحقيق الاتصال الاستراتيجي والرقابة الإدارية كما أنه أحد أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة، ذات التوجه المستقبلي والذي يعكس الاداء الحقيقي ، ويعتبر نموذج التخلي عن الموازنة والذي يمثل منهج متكامل لإدارة الأداء أحد النماذج التي يتم تطبيقها والتي يترتب على اتباعها الوصول إلى شركات لامركزية قادرة على التكيف والتميز والوفاء بمتطلبات المنافسة في ظل البيئة المعاصرة.

مشكلة البحث

تلعب أساليب المحاسبة الإدارية دوراً بارزاً في تزويد المنشآت بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة، وترشيد القرارات. وخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تحليل البيانات واتخاذ القرارات والوسائل الجديدة لإدارة التكلفة. وكان ذلك تجاوبا مع التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية السريعة التي وضعت على ادارات المنشآت مسئولية خلق قيمة للعملاء بأقل تكلفة ووضع المنشأة في مركز تنافسي مناسب ان لم يكن متميزا .(هلال،٢٠١٦) ونظراً للمنافسة الشديدة الموجودة بين المنشآت في العصر الحاضر ، ونتيجة تطور تقنية المعلومات بشكل سريع واستجابة لأذواق

العملاء المتغيرة فقد استدعى كل ذلك طلب معلومات أكثر دقة وسرعة من السابق لاتخاذ القرارات في الوقت الملائم للبقاء في دائرة المنافسة. كما ظهرت الحاجة لتجديد الفكر المحاسبي نحو رؤية أعمق وأشمل، نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى نظم الرقابة الإدارية التقليدية، والتي يتمثل أهمها في تقديم معلومات غير وافية لصناع القرار ، عدم الاهتمام بمتطلبات المنشآت واستراتيجياتها، الاهتمام بالتفكير قصير الأجل ، عدم القدرة على توفير الصورة الواضحة والصادقة عن الأداء ، توفير معلومات مضللة فيما يتعلق بتخصيص التكاليف والرقابة على الاستثمارات ، ضعف الاهتمام ببيئة العمل، إضافة إلى أنها تمثل عائقاً أمام رفع الكفاءة التنافسية للمنشآت. (Olive, et al., 2003)

لذا بدأت المنشآت في تطوير نظم الأداء وأصبحت الرؤية والاستراتيجية تعكس المقاييس المالية وغير المالية في كل مستويات المنشأة ، وتركز على تنفيذ الأهداف الاستراتيجية من خلال استخدام التحليل النسبي، لاختيار أفضل البدائل ومن خلال المقارنة مع منافس نموذجي، لجعل النظام عامل تحفيز يتناسب ويتكامل مع الأساليب الإدارية الاستراتيجية الحديثة. كذلك ربط الرقابة التشغيلية في الأجل القصير برؤية واستراتيجية التشغيل في الأجل الطويل بما يحول دون حدوث تحسينات في منطقة معينة على حساب منطقة أخرى داخل المنشأة .

إن تطوير الأداء هو الغاية النهائية التي تسعى إليها نظم إدارة الأداء من خلال مجموعة الأليات والعمليات والشبكات المتطورة الرسمية وغير الرسمية المستخدمة بواسطة المنشأة لنقل الاهداف والغايات الموضوعية ودعم الادارة الاستراتيجية والتشغيلية من خلال التحليل ، التخطيط ،القياس، الرقابة ومنح المكافآت وتسهيل عملية التعلم والتغيير التنظيمي . ويعتمد نجاح ادارة الاداء على مدى توازن محاور الأداء وارتباطها باستراتيجية المنشأة بالإضافة لشموليتها لكافة المستويات التنظيمية.

كما أن هناك محاولات لممارسات إدارية جديدة لتحسين اتخاذ القرار تشمل نموذج التخلي عن الموازنة والذي يمثل منهج متكامل لإدارة الأداء يعمل على استبدال نظام الموازنات كأداة وحيدة مهيمنة للقيام بوظائف التخطيط،القياس، والرقابة وتقويم الأداء بمجموعة متكاملة من الأدوات الإدارية الحديثة والتي يتم تطبيقها في ضوء مجموعة من مبادئ تفويض السلطة والمسئولية والتي يترتب على اتباعها الوصول إلى شركات لامركزية قادرة على التكيف والتميز والوفاء بمتطلبات المنافسة في ظل البيئة المعاصرة .ويعتبر منهج التخلي عن الموازنة منهج ادارى جديد يعتمد على تفويض قدر أكبر من الصلاحيات للعاملين وعلى طرق بديلة لرقابة الأداء. (Hope&Fraser,1999) حيث أن المدخل التقليدي لإعداد الموازنات لا يدعم اللامركزية وتفويض السلطة اللازمان لإمداد الشركات بالقدرات التنافسية اللازمة للبيئة المعاصرة.

(Libby&Lindsay,2007)

وتعد بطاقة القياس المتوازن للأداء (Balanced Scorecard (BSC إحدى الوسائل الإدارية المعاصرة التي تستند على فلسفة واضحة في قياس مستوى التقدم في الأداء وبتجاه تحقيق الأهداف. لذا برز هذا النموذج كأداة لمواجهة التحديات التي تواجه المنشآت الحديثة والمتمثلة في التطورات التكنولوجية وشدة المنافسة فضلاً عن دوره في تنظيم المعلومات حيث تمكنت المنشآت من قياس وتقويم أعمالها بنظرة شمولية. وبسبب اختلاف مفهوم تقييم الأداء وفقاً لتباين أهداف المنشآت وطبيعتها والأطراف المرتبطة بها لذا تسعى الإدارة إلى استخدام أنظمة لتقويم الأداء توفر نظرة شاملة عن مستوى أدائها وفقاً لرؤية الإدارة العليا واستراتيجيتها وعمل اتصال بين جميع الأطراف وكذلك عمل توازن بين المقاييس المالية وغير المالية والبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة هذا التوازن سيساعد على خلق منظومة أعمال تتناسب مع التطورات الحديثة وتضمن أن عمليات الأداء والتقويم والقياس تعكس البيئة المحيطة واستراتيجياتها. كذلك يعتبر القياس المتوازن للأداء أحد نماذج مؤشرات الأداء التي تمثل إطاراً مناسباً لقياس الأداء بالتفاعل مع أهداف الإدارة الاستراتيجية، وذلك من خلال الربط بين الأداء والأهداف طويلة الأجل. (السوافيري، ٢٠٠٣)

وبالتالي فإن مشكلة البحث تتمثل في قصور المدخل التقليدي لتقويم وقياس الأداء في تحقيق الأهداف المرجوة منه والخاصة بالرقابة وقياس وتقويم الأداء والكفاءة والفعالية الملائمة لبيئة الأعمال المعاصرة، وبالتالي انخفاض كفاءة وفعالية نظم إدارة الأداء. أن استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء يمد المديرين بإطار متكامل لإدارة أنشطة المنشأة، وأن نموذج التخلي عن الموازنة يساعد على تدعيم وتطوير القيام بوظائف التخطيط، القياس، والرقابة وتقويم الأداء.

ومن هنا يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الآتي: كيف يمكن استخدام المساهمات الفردية لأدوات دعم القرار في شكل مدخلات متكاملة والمتمثلة في بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة من خلال الجمع بينهما لصياغة وإدارة استراتيجيات منشآت الأعمال الخاصة بالرقابة وقياس وتقويم الأداء؟

هدف البحث

يتمثل هدف البحث في إيضاح أثر تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة. ولتحقيق هدف البحث يجب الإجابة على الاسئلة البحثية الآتية:

(١) هل تواكب نظم قياس وتقويم ورقابة الأداء المطبقة حالياً التغييرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال وتعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي لمنشآت الأعمال المعاصرة؟

(٢) هل تضيف بطاقة القياس المتوازن للأداء مؤشرات ومقاييس أفضل لقياس الأداء تواكب التغييرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة؟

(٣) هل يفى نموذج التخلي عن الموازنة بأغراض ومتطلبات قياس وتقويم الاداء؟

(٤) هل يساهم التكامل بين نموذج التخلي عن الموازنة وبطاقة القياس المتوازن للأداء في تحسين نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة؟

منهج البحث

سوف يستخدم هذا البحث المنهج الاستنباطي لاشتقاق فروض البحث واعداد اطاره النظري والمنهج الاستقرائي في اختبار الفروض عن طريق استقصاء مدى الفائدة المتوقعة من تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء .

أهمية البحث

ترجع أهمية هذا البحث إلى:

- (١) أهمية الارتكاز على المداخل والنماذج الحديثة والتي أثبتت كفاءتها على أرض الواقع العملي في مجال السعي نحو تطوير نماذج تقويم الأداء ، باعتباره ركناً أساسياً في منظومة حوكمة الشركات، ومحاولة تقديم مدخل علمي مقترح، لإرساء ذلك على مستوى الواقع العملي.
- (٢) التغيير في فلسفة تطبيق أنظمة الأداء الناشئ من متغيرات بيئة عصر المعلومات وانعكاساته على البيئة التشغيلية للمنشآت، بهدف إيضاح اهتمامات الإدارات بنوعية المعلومات المطلوبة لخدمة اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية الرشيدة.
- (٣) حاجة البيئة المصرية إلى مثل تلك الأنظمة لتقديمها لمعلومات أكثر دقة تخدم فيها أهداف متعددة، فضلاً عن زيادة الكفاية الإنتاجية والقدرة التنافسية للمنشآت.

فروض البحث

يحاول البحث اختبار الفروض الآتية:

الفرض الأول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة ودرجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء .

الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين درجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

وسوف نتناول مشكلة البحث بالترتيب التالي:

أولاً: الدراسات السابقة.

ثانياً: مفهوم وأهمية بطاقة القياس المتوازن للأداء.

ثالثاً: مفهوم ومبادئ وأهمية نموذج التخلي عن الموازنة .

رابعاً: أثر تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

خامساً: الدراسة الميدانية.

سادساً: الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

الدراسات السابقة

اهتم الباحثون بتقديم العديد من الدراسات التي تناولت نظم ادارة الاداء داخل منشآت الاعمال بهدف تطوير أنظمة ومقاييس أداء المحاسبة الإدارية لإعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي وتحقيق الأهداف الاستراتيجية ودعم المركز التنافسي لتلك المنشآت، ومن تلك الدراسات ما يلي:

(١) دراسة Malina & Selto, 2001

ركزت هذه الدراسة على فحص الصفات المميزة لجعل بطاقة القياس المتوازن للأداء نظاماً كفؤاً للرقابة والاتصالات. وتوصلت الدراسة الى أن بطاقة القياس المتوازن للأداء تعتبر أداة فعالة للاتصال الاستراتيجي، وتحقيق الرقابة الإدارية، وتقديم فرص هامة للتطوير، والاتصال ، وتطبيق الاستراتيجية. وأن هذا المدخل يقدم فرصاً لوضع استراتيجية المنشأة وتوصيلها وتطبيقها، وأن المديرين يتجاوزون معها بإعادة تنظيم مواردهم وأنشطتهم وتطوير أدائهم جذريا بما يتوافق والمقاييس المتبعة خلالها اقتناعاً منهم بأن ذلك يمثل تطويراً لكفاءة وربحية أعمالهم .

(٢) دراسة Maiga & Jacobs, 2003

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام التكاليف على أساس النشاط على أداء المنشآت ، وأن بطاقة القياس المتوازن للأداء تمد الإدارة بإطار تكاملي

لإدارة أنشطة المنشأة. وتوصلت الدراسة إلى أن كل محور من المحاور الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء يتفاعل مع نظام التكاليف على أساس النشاط ويؤثر على أداء المنشأة .

(٣) دراسة Hope & Bunce, 2003

أشارت هذه الدراسة إلى الانتقادات التي يمكن توجيهها إلى المدخل التقليدي لإعداد الموازنات والتي تتمثل في إن إجراءات إعداد الموازنة تأخذ وقتا طويلا ,تكلف الكثير، وتضيف قيمة ضئيلة للغاية،بالإضافة لعدم مرونة الموازنات وإنها لا تتناسب مع ما تتسم به بيئة الأعمال التنافسية من تغير مستمر، عدم الدمج بين الموازنة واستراتيجية المنشأة، الحد من تشجيع الافراد على التحسين المستمر. وأشارت هذه الدراسة إلى أن الحل لا يكمن في حل المشاكل المرتبطة بنظام اعداد الموازنات التقليدية ولكن التخلي عنها في شكلها التقليدي، والدعوة إلى ضرورة اتباع منهج أكثر مرونة استنادا إلى مبادئ المسؤولية الإدارية وعملية الإدارة التكيفية مثل نموذج التخلي عن الموازنة.

(٤) دراسة Hope & Fraser, 2003

قدم الباحثان Hope & Fraser في هذه الدراسة منهج إداري جديد يدعو إلى إحلال الموازنات بصورتها التقليدية بأساليب إدارية بديلة للقيام بأغراض رقابة وتقويم الأداء قادرة على تمكين المنشآت من تحقيق مزايا تنافسية في ظل البيئة شديدة المنافسة وسريعة التغير التي تواجهها أطلاقا عليه نموذج التخلي عن الموازنة (BB) Beyond Budget، وذلك من خلال تكوينها لهيئة بحثية أطلق عليها المائدة المستديرة لما بعد الموازنة (BBRT) Beyond Budgeting Round Table والتي تعد بمثابة مشروع أو فريق بحثي منبثق من الهيئة الدولية للتصنيع المتقدم (CAM-I). والتي تم تكوينها استجابة لزيادة حالة الاستياء وعدم الرضا بشأن المدخل التقليدي لإعداد الموازنات، وبدأت عملها الفعلي من خلال اشتراك ٣٣ منشأة من المنشآت التي لها اهتمامات مشتركة تتمثل في تطوير أسلوب إداري جديد أكثر فعالية ليحل محل الموازنات التخطيطية، والتي استطاعت بالفعل استبعاد الموازنات من نظم إدارة الأداء بها سواء بشكل جزئي أو كلي. وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة جوهرية محتواها أنه يمكن للمنشآت إدارة أعمالها وتحقيق أداء متميز بدون الاعتماد على الموازنات بشكلها التقليدي.

(٥) دراسة Player, 2003

أشارت هذه الدراسة إلى أن نموذج التخلي عن الموازنة يحتوي على مجموعة من المبادئ الإرشادية التي تزيد من فعالية تطبيق الأدوات الإدارية الحديثة. فالأدوات الإدارية المستخدمة للتغلب على المشاكل الناتجة عن التغيرات في البيئة الخارجية موجودة بالفعل وتشتمل على نماذج القيمة للمساهمين، المقاييس المرجعية، التكلفة على أساس النشاط، نماذج إدارة العلاقات مع العملاء، نظم معلومات المنشأة والتنبؤات المستمرة. كما أشارت الدراسة إلى أن مبادئ التشغيل لنموذج التخلي عن الموازنة تعمل على زيادة فعالية الأساليب الإدارية الحديثة بما يمكن من الوفاء بمبادئ القيادة، وهو ما يترتب عليه امتلاك المنشأة لفرق عمل تمتلك القدرات والمهارات اللازمة للقيام بالأعمال المنوطة

إلهم بالكفاءة والفعالية المطلوبة، وهو ما يترتب عليه في النهاية خلق قيمة للمساهمين بشكل يعمل على تحقيق النجاح المستديم للمنشأة.

(٦) دراسة De Waal, 2005

تناولت هذه الدراسة الإطار العملي لتطبيق نموذج التخلي عن الموازنة والذي يشتمل على مجموعتين من المبادئ وهي مجموعة مبادئ القيادة لتوفير مناخ أكثر مرونة لرقابة الأداء والتي تقدم إطاراً لإعداد القادة، وذلك من خلال الاعتماد على هيكل تنظيمي مرن تفوض فيه المسؤوليات لفرق العمل بالإدارة المباشرة. ومجموعة مبادئ التشغيل لتوفير عمليات إدارية أكثر قدرة على التكيف وتهتم بتوفير الدعم اللازمة لنظم إدارة الأداء لتكون أكثر قدرة على التأقلم والتكيف. وأشارت الدراسة الى أن دمج هذين المجموعتين من المبادئ لنموذج التخلي عن الموازنة معاً يمكن الحصول على بديل مترابط منطقياً للمدخل التقليدي لإعداد للموازنات.

(٧) دراسة Cravens & Oliver, 2006

أشارت هذه الدراسة الى أن بطاقة القياس المتوازن للأداء تتفاعل مع تطبيق المدخل السلوكي في المنشأة حيث تعد حلقة الوصل بين العاملين في جميع المستويات الإدارية والإدارة العليا ، وذلك لتحقيق فعالية الأداء المالي ، وغير المالي بهدف تدعيم القدرات التنافسية للمنشأة في السوق وخلق مزايا تنافسية. وأوضحت الدراسة أن العاملين هم سر نجاح المنشأة وعلى الإدارة أن تدرك الدور الذي يقوم به العاملون لتنفيذ الاستراتيجية بنجاح ليس مهمة الإدارة العليا وحدها ولكنها مسئولية جميع المستويات الإدارية.

(٨) Nikanzar, 2011

اهتمت هذه الدراسة ببيان أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات على كفاءة المنشأة وفعاليتها وذلك باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التحليل التطويقي للبيانات (DEA) Data Envelopment Analysis وقد طبقت على مرحلتين، الأولى استخدمت فيها بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم فعالية أداء المنشأة، حيث رُبطت المقاييس الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن باستراتيجية المنشأة ومن ثم قوم أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات لدى تلك المنشآت وفي المرحلة الثانية طُبّق نموذج التحليل التطويقي للبيانات لقياس الهدف نفسه حيث تم التحليل الأمثل لكل عناصر المدخلات والمخرجات بشكل مستقل باستخدام هذا النموذج، ومن ثم اجري تحليل تكاملي بين نتائج النموذجين بهدف التوصل إلى تفسير أفضل .

(٩) دراسة Goode & Malik, 2011

أشارت الدراسة الى أن علاج أوجه قصور المدخل التقليدي لإعداد الموازنات ليس في تطوير وتحسين آلية إعداد الموازنة وإنما يكون في ترك الموازنات كلية والاعتماد على أدوات بديلة للقيام بوظائف الموازنات وأن البحث عن تقنيات أفضل مثل نموذج التخلي عن الموازنة تكون قادرة على زيادة مساهمة المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم وإدارة الأداء وتمكين المنشآت

من تحقيق مزايا تنافسية في ظل بيئة تتميز بشدة المنافسة وسرعة التغير. كما أشارت الدراسة الى أن النظام التقليدي لإعداد الموازنات متأصل في ثقافة الأعمال وسوف تجد المنشآت صعوبة بالغة عند تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة لأنه يحتاج الى تغيير جذري يتطلب ضرورة الفصل بين وظيفة التخطيط ووظيفة الرقابة وتقويم الأداء وأيضاً ضرورة تغيير نظم تقويم الأداء بالمنشآت لتتبع مبادئ التحسين والتطوير النسبي المستمر المقارن بأداء المنافسين.

(١٠) دراسة محمد، ٢٠١٢

تناولت هذه الدراسة تحليل منهج ما بعد الموازنة (نموذج التخلي عن الموازنة) كمدخل إداري جديد يساهم في تحسين القدرة التنافسية للمنشآت . وأشارت الدراسة الى أن هذا المدخل يركز على ثلاث أنشطة أساسية هي إعداد وتحديد المستهدفات ، التخطيط وتخصيص الموارد ، وقواعد العمل التي طورتها المنشآت في حالة غياب الموازنات. وتوصلت الدراسة الى أن الموازنات بشكلها التقليدي لم تعد ذا فائدة في ظل بيئة الأعمال التي أصبحت معقدة جدا وتتصف بشدة المنافسة . وأوصت الدراسة بتطبيق منهج ما بعد الموازنة لعلاج أوجه القصور في المدخل التقليدي لإعداد الموازنات ، وتطوير نظم الرقابة في سبيل تحسين القدرة التنافسية للمنشآت.

(١١) دراسة عبد العال، ٢٠١٣

هدفت هذه الدراسة الى محاولة تحقيق التكامل بين منهجين من المناهج المقترحة للتغلب على أوجه قصور المدخل التقليدي وهما منهج الموازنة على أساس النشاط ومنهج ما بعد الموازنة (نموذج التخلي عن الموازنة) بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء، وذلك بالاستفادة من مدخل استهلاك الموارد كآلية لتطبيق منهج الموازنة على أساس الأنشطة للقيام بالدور التخطيطي والاستفادة من عقود التحسين النسبي كآلية لتطبيق منهج ما بعد الموازنة للقيام بالدور الرقابي. وقد توصلت الدراسة إلى أن المدخل التقليدي لإعداد الموازنات يعاني من مجموعة من أوجه القصور التي تجعله لا يتوافق مع طبيعة بيئة الأعمال المعاصرة للمنشآت المصرية. كما توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس النشاط ونموذج التخلي عن الموازنة وبين زيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء .

(١٢) دراسة يس، ٢٠١٤

هدفت هذه الدراسة الى تحديد الدور المحتمل لأدوات ونظم المحاسبة الادارية في تفعيل مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة وأثرها على تحسين إدارة الأداء وتدعيم الميزة التنافسية للمنشآت. وتوصلت الدراسة الى أن الموازنات التخطيطية لم تعد متقدمة تماما فما زالت تستخدم في معظم المنشآت وحققت نتائج ايجابية في مجالات ادارة الأداء والتي تتضمن التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في ظل ظروف تتسم بالاستقرار، تنامي الطلب، انخفاض تطلعات العملاء والالمام بتصرفات المنافسين. إلا أنه في بيئة الاعمال المعاصرة أصبحت الموازنة التقليدية يشوبها بعض القصور والنتائج عن بطء الاستجابة لاحتياجات العملاء وتصرفات المنافسين.

هدفت هذه الدراسة الى إيضاح الدور الاستراتيجي الذي تلعبه بطاقة القياس المتوازن للأداء بما تقدمه من ضرورة ترجمة استراتيجية المنشأة الى أهداف، وبما تقدمه من منظورات تجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية وبما تحمله من عوامل نجاح حاسمة للمنشأة ، وكأحد نظم قياس الأداء الاستراتيجي وذلك في تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي، واستخدامها في تحديد وتشكيل العناصر الأساسية لمحاسبة المسؤولية .وتوصلت الدراسة الى أن الشركات محل الدراسة تفضل الاعتماد على بطاقة القياس المتوازن للأداء لاكتشاف مقاييس ومؤشرات أداء جديدة تساعد في تحسين عملية قياس الأداء وأن تطبيق الشركات لبطاقة القياس المتوازن للأداء ومحاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي سوف يحسن ويزيد من تفعيل نظام ومحاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي.

(١٤) دراسة Mezzini & Seidel, 2015

أشارت هذه الدراسة الى تزايد الاهتمام بنموذج التخلي عن الموازنة نظراً لزيادة عدد المنشآت التي تتبع وتطبق هذا المنهج سواء بشكل كلي أو جزئي . وأنه يوجد العديد من الحالات العملية لمنشآت الأعمال تركت الموازنات وتبنت تطبيق طرق بديلة أفضل لإدارة الأداء. كما أشارت الدراسة الى وجوب استبدال الموازنات كأداة وحيدة مهيمنة للقيام بوظائف التخطيط، القياس، الرقابة، وتقييم الأداء بنموذج التخلي عن الموازنة لأنه أكثر مرونة ويستند إلى مبادئ المسؤولية الإدارية وعملية الإدارة التكيفية. وأوضحت الدراسة الى أن هناك عدة مزايا لإتباع نموذج التخلي عن الموازنة منها تخفيض التكاليف، زيادة سرعة الاستجابة والتكيف مع المستجدات البيئية، ونشر ثقافة المسؤولية والالتزام لدى أفراد المنشأة بشكل أكثر فعالية.

خلاصة الدراسات السابقة

يمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة فيما يلي:

- قصور مخرجات نظام معلومات المحاسبة الإدارية للوفاء بمتطلبات نظم إدارة الأداء، خصوصا في البيئة الحديثة والتي تتطلب تطورا أمثل في مجالات التخطيط الاستراتيجي والمرونة والجودة ورضا العملاء والتطوير المستمر في الأجل القصير والطويل والتركيز على مسببات النتائج.
- من خلال التطورات المتلاحقة لممارسات المحاسبة الإدارية، تغير دور المحاسب الإداري من قياس الأداء إلى إدارة الأداء، وهذا يستوجب إعادة تعريف رسالة المحاسب الإداري لتشمل التصرفات والأنشطة المتعلقة بإدارة الأداء وأن يكون مصمما لأنظمة المعلومات بدلا من مستخدم لها.

- أدى التطور الحاصل في بيئة الأعمال المعاصرة، إلى تغير في مفاهيم واتجاهات المديرين باتجاه أداء المنشآت نحو المستقبل، لذلك فإن نظام قياس الأداء المبني على الربح الاقتصادي، لا يعتبر مناسباً لتحقيق اتجاه المنشآت نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية، بل يجب استخدام إطار متكامل من مقاييس الأداء تعكس أداء المنشأة من مختلف الأبعاد والاتجاهات، ويحقق رغبات الأطراف الداخلية والخارجية.
- أن هناك حاجة ضرورية لتطوير مقاييس الأداء، وفق إطار شامل يعكس نشاط المنشأة بشكل كامل، ويعطى تصوراً لمدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية والوضع التنافسي من خلال المداخل الجديدة، وأهمية تكاملها لتحسين الأداء وتحقيق القدرة التنافسية للمنشأة.
- تزايد الاهتمام بنموذج التخلي عن الموازنة باعتباره يمثل أحد المجالات التي يمكن الاعتماد عليها لتجديد الفكر المحاسبي نحو رؤية أعمق وأشمل ودور أكثر فاعلية والذي يستهدف تطوير نظم إدارة الأداء.

وأهم ما يميز الدراسة الحالية أنها سوف تتطرق إلى تبنى أساليب وأدوات إدارية حديثة وفعالة لتطوير نماذج تقييم الأداء ووجهت الاهتمام إلى دور تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة في تفعيل دور الرقابة على كافة مجالات وأنشطة المنشأة لتتمكن من مواجهة الاحتياجات المتغيرة للعملاء وتحسين فعالية نظم إدارة الأداء وتعظيم قيمة المنشأة وزيادة قدرتها التنافسية.

الدور الاستراتيجي لبطاقة القياس المتوازن للأداء

تعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء فلسفة إدارية متقدمة تحفز العاملين في المنشآت على تحقيق أهدافها، وتوجيه جهود الأفراد نحو استراتيجيتها، وأهدافها المستقبلية، من خلال تقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي، إضافة إلى إعادة ترجمة استراتيجية المنشأة، ورؤيتها، وبلورتها في إطار متكامل، يتضمن العديد من مقاييس الأداء المالية وغير المالية.

(Davandri & Yousefi, 2011) كما تعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء أداة تحول الاستراتيجية الخاصة بالمنشأة إلى لغة مشتركة، يفهمها جميع الأفراد من خلال مؤشرات أداء ضمن الاستراتيجية العامة، والتي توفر معلومات كاملة عن وضع ومركز المنشأة، من خلال تشكيل إطار شامل، يترجم الأهداف الاستراتيجية للمنشأة إلى مقاييس متوازنة، توفر لها معلومات تشمل كافة أنشطتها. ويشير (Chi & Hung, 2011) إلى إن تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء تحقق العديد من الأهداف تتمثل في توضيح وترجمة الرؤية والاستراتيجية، اتصال وارتباط الأهداف والمقاييس، تحديد الأهداف، وتوحيد المبادرات الاستراتيجية، وأخيراً تعزيز

التعلم والتغذية العكسية الاستراتيجية. وقد حدد (Kaplan & Norton ,1993) أوجه التميز في نموذج القياس المتوازن للأداء على النحو التالي:

- تعكس بطاقة القياس المتوازن للأداء رسالة واستراتيجية المنشأة من أعلى لأسفل على عكس معظم مقاييس الأداء التي تأخذ مساراً من أسفل إلى أعلى والمستمدة من الأنشطة والعمليات الداخلية والتي غالباً ما تكون غير ملائمة للاستراتيجية الشاملة للمنشأة.
 - بطاقة القياس المتوازن للأداء أداة تطلعيه تتناول العمل على تحقيق نجاح في الوقت الحالي والمستقبلي ، فالمقاييس المالية تصف أداء المنشأة خلال الفترة الاخيرة التي أعد عنها التقارير المالية دون أن تشير الى كيفية تحسين الأداء في الفترة القادمة.
 - تحقق بطاقة القياس المتوازن للأداء التكامل بين مقاييس الأداء الداخلية والخارجية ، من خلال مساعدة الإدارة في المفاضلة بين مقاييس الاداء التي استخدمت في الفترة السابقة لضمان تحقيق نجاح في المستقبل.
 - بطاقة القياس المتوازن للأداء أداة تركز على المقاييس التي من شأنها تحقيق استراتيجية المنشأة ، حيث يتطلب من الإدارة التوصل الى اتفاق بشأن المقاييس الأكثر أهمية لنجاح استراتيجية المنشأة.
 - تساعد بطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال دمج الخطط الاستراتيجية والمالية للمنشأة على تخصيص وتوزيع الموارد وتحديد الأولويات على أساس مساهمة المبادرات للأهداف الاستراتيجية طويل الأجل من خلال دمج المؤشرات غير المالية لمحركي الاستراتيجية بنجاحها المالي، كذلك توفر بطاقة القياس المتوازن للأداء التقييم والتغذية العكسية وتعزز التعلم من خلال ملاحظة ومراقبة النتائج الاستراتيجية على المدى القصير ، مما يتيح للمنشأة تعديل الأهداف أو الاستراتيجيات قبل صدور النتائج المالية.
- ولكى تكون منشآت الأعمال مبدعة وخلاقة وقادرة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية ومن ثم تحقق لنفسها ميزة تنافسية تمكنها من مواجهة المنشآت المنافسة، كان لابد لها من البحث عن السبل التي تمكنها من البقاء والاستمرار فأصبحت تقوم بمجموعة من الممارسات تشمل هذه الممارسات الشراكة الاستراتيجية مع الموردين ، العلاقات مع العملاء، تبادل المعلومات والتدفق المستمر لها، كفاءة نظم الإنتاج والممارسات الداخلية الخالية من الفاقد بهدف تعزيز الإدارة الفعالة وزيادة استجابتها بسرعة وكفاءة وفعالية للتغيرات في السوق للحفاظ على النجاح وخلق ميزة تنافسية. (Ghatebi, et al., 2013)

بطاقة القياس المتوازن للأداء واستراتيجية المنشأة

توفر بطاقة القياس المتوازن للأداء أداة تجيب على جميع التحديات في تنفيذ الاستراتيجية حيث تقدم هيكلًا لإدارة استراتيجية المنشأة وتحويلها لأهداف استراتيجية وفق مجموعة متكاملة من الأهداف والمقاييس في مختلف أبعاد أداء المنشأة ومن خلال ربط تلك المقاييس بعلاقات السبب والنتيجة والتي تعكس رسالة واستراتيجية المنشأة. ويتحقق دور بطاقة القياس المتوازن للأداء في تنفيذ الاستراتيجية من خلال ثلاث مراحل رئيسية.

تهتم المرحلة الأولى بتحديد الاحتياجات ومن ثم إرساء رسالة وقيم ورؤية واستراتيجية خاصة بالمنشأة ليتم بعد ذلك تطوير الأهداف والمقاييس وفق أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء وبما يحقق استراتيجية المنشأة مع ربط تلك المقاييس بعلاقة السبب والنتيجة وتحديد الغايات المستهدفة والمبادرات المرتبطة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

في حين تهتم المرحلة الثانية بدمج بطاقة القياس المتوازن للأداء في نظام المحاسبة الإدارية بالمنشأة بحيث تصبح هي الأساس في وضع الموازنات التخطيطية والحوافز وبما يتوازن مع أهداف الموظفين وسلوكهم وفق أهداف المنشأة الاستراتيجية.

وأخيرًا تهتم المرحلة الثالثة بدعم بطاقة القياس المتوازن للأداء كي تكون نظامًا للقياس الاستراتيجي وأداة اتصال وذلك من خلال تأسيس أنظمة معلومات آلية تساعد في سرعة إصدار تقارير عن نتائج الأداء مع ضرورة إرساء دليل خاص بالأنظمة والإجراءات التي تساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية لمقاييس الأداء المتوازن.

وتمثل الخريطة الاستراتيجية إحدى المكونات الأساسية لقياس الأداء المتوازن التي تعكس علاقات السبب بين الأهداف الاستراتيجية، وبين مؤشرات الأداء التي توضح مدى تحقق هذه الأهداف الاستراتيجية (Quezade, et al., 2009)

ويشير (Rankins, 2006) للخريطة الاستراتيجية بأنها تصف كيف يمكن للمنشأة من خلق قيمة من خلال ربط مجموعة من العناصر، مثل خلق قيمة للمساهمين، إدارة العملاء، عمليات الإدارة، إدارة الجودة، العمليات التشغيلية، الابتكار، الموارد البشرية، المعلومات، التكنولوجيا، والتصميم التنظيمي والتعلم كل هذا يظهر كشكل بمخطط واحد. وتمثل الخرائط الاستراتيجية تصوير للعلاقات السببية، لبيان كيفية الربط بين الأهداف الاستراتيجية الفرعية بعضها البعض وبين مؤشرات الأداء الأساسية وذلك من خلال مجموعات متتالية من العلاقات السببية الافتراضية. وان الترابط المنطقي لعلاقات السبب والنتيجة في إطار الخريطة الاستراتيجية هي رؤية مبتكرة لبطاقة الأداء المتوازن بوصفها حلقة ربط بين منظور المنشأة الاستراتيجي وبين الخطط والأنشطة قصيرة الأجل.

ونقاط القوة للخريطة الاستراتيجية تكمن في ثلاث عناصر هي (Kaplan&Norton,2004) القدرة على توضيح الصورة الاستراتيجية للمنشأة بشكل تخطيطي، عرض مجموعة من علاقات السبب والنتيجة التي تبين الترابط بين المكونات الاستراتيجية، طرح المفاهيم المعقدة بطريقة واضحة. إن تطوير الخريطة الاستراتيجية يمكن ان يوحد الهدف الاستراتيجي مع مؤشرات القياس المتوازن للأداء. ففي المنظور المالي يجب ان تستند الاستراتيجية على الموازنة بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل، وفي منظور العملاء تعتمد الاستراتيجية على القيمة التفاضلية وفي منظور العمليات الداخلية خلق القيمة يكون بالاعتماد على العمل الداخلي وأخيرا في منظور التعلم والنمو فإن الأصول المعنوية يجب ان تخضع للتخطيط بناء على الأهداف الاستراتيجية. (Chi&Hung,2011)

مفاهيم أساسية في نموذج التخلي عن الموازنة

مفهوم نموذج التخلي عن الموازنة

تزايد الاهتمام بنموذج التخلي عن الموازنة نظراً لزيادة عدد المنشآت التي تتبع وتطبق هذا المدخل سواء بشكل كلي أو جزئي حيث أوضحت هذه المنشآت العديد من المزايا لإتباع منهج ما بعد الموازنة منها تخفيض التكاليف، زيادة سرعة الاستجابة والتكيف مع المستجدات البيئية، ونشر ثقافة المسؤولية والتزام أفراد المنشأة بشكل أكثر فعالية. (Liang & Wang, 2006) ويعد مفهوم نموذج التخلي عن الموازنة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تتماشى مع التطور السريع وتفعيل روح المنافسة، إلى جانب رفع مستوى جودة المنتجات مع تخفيض وتحجيم أكبر في التكاليف، و يعتبر نموذج التخلي عن الموازنة من أبرز الأساليب الإدارية التي ظهرت في الآونة الأخيرة وهذا النموذج يعتمد على طرق علمية للحصول على فهم شامل وتحديد العناصر الأساسية المؤثرة في الأداء. وتم اقتراح مفهوم نموذج التخلي عن الموازنة، كفكرة مؤثرة من شأنها تنشيط مساهمة المحاسبة الإدارية في تشغيل وأداء الأعمال. وذلك لأن هناك من يزعم بأن الأنظمة التقليدية فقدت ملاءمتها لبيئة الأعمال الحديثة، لدرجة لم تعد تلبي فيها احتياجات الإدارة. والانتقال لمنهج التخلي عن الموازنة يترتب عليه آثار تتمثل في الحاجة لمقاييس الأداء النسبي للمنافسين، والهيكل التنظيمي اللامركزي. ويعرف نموذج التخلي عن الموازنة بأنه مجموعة من مبادئ إدارة الأداء والتي تؤدي إلى عمليات رقابة أداء أكثر ديناميكية وتجعل المنشآت أكثر استجابة للفرص والتغيرات وبالتالي القدرة على خلق قيمة أكبر. فمنهج التخلي عن الموازنة مدخل إداري يمكن من تفويض أكبر للمسؤولية بما يؤدي إلى زيادة رضا العاملين وخلق قيمة للعملاء بصورة أكبر من المنافسين. (Player, 2003)

كما يعرف نموذج التخلي عن الموازنة بأنه مجموعة المبادئ الإرشادية والتي إذا تم تبنيها تمكن المنشأة من إدارة الأداء وتفويض عملية اتخاذ القرارات و تمكين المنشأة من الوفاء بمتطلبات النجاح في عصر المعلومات (Hope & Fraser, 2003) وأخيراً يعرف نموذج التخلي عن الموازنة بأنه نموذج مسؤولية Responsibility model يتولى فيه المديرون مسؤولية تحقيق أهداف ديناميكية تعتمد على المقاييس المرجعية المرتبطة بمستويات أداء كل من المنشآت الرائدة والمنشآت المنافسة والفترات السابقة، والتي تتطلب "منهج تكيفي Adaptive approach يعمل من خلال تفويض السلطة والمسئولية للمديرين في الإدارات المباشرة . (Scarlett, 2007)

ويرى الباحث أن نموذج التخلي عن الموازنة هو منهج شامل لإدارة الأداء يشتمل على مجموعة متكاملة من الأدوات الإدارية الحديثة التي يتم تطبيقها في ضوء مبادئ تفويض السلطة والمسئولية، ويترتب على إتباعها الوصول إلى منشآت لا مركزية قادرة على التكيف والتميز والوفاء بمتطلبات المنافسة.

مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة

يشتمل نموذج التخلي عن الموازنة على مجموعتين (De Waal, 2005) مبادئ التشغيل والتي تمكن من الوصول إلى منشأة قادرة على التكيف ومبادئ القيادة والتي تمكن من الوصول إلى منشأة لامركزية وتتمثل تلك المبادئ في اثني عشر مبدأ هي: (Bunce, 2004)

أ- مبادئ القيادة لتوفير مناخ أكثر مرونة لرقابة الأداء

تقدم هذه المجموعة من مبادئ نموذج التخلي عن الموازنة إطاراً لإعداد القادة، من خلال الاعتماد على هيكل تنظيمي مرن تفوض فيه المسؤولية لفرق العمل بالإدارة المباشرة ، وذلك لتمكينهم من الاستجابة بالسرعة المطلوبة للمستجدات من الفرص والتهديدات، ويجعلهم مسؤولين عن التحسين المستمر للأداء النسبي - الأداء المقارن بأداء المنشآت الرائدة وذلك لتعظيم القيمة من وجهة نظر العملاء. وتتمثل مبادئ القيادة لخلق هيكل تنظيمي لا مركزي مرن في المبادئ التالية: (De Waal, 2005)

(١) مبدأ الحوكمة الذاتية A Self-Governance Framework

يتطلب مبدأ الحوكمة الذاتية لتطبيق نموذج التخلي عن الموازنة إحلال مجموعة من القيم والمبادئ والتي تكون بمثابة حدود حاكمة للأداء يعتمد عليها كأساس للعمل واتخاذ القرارات . بحيث يكون لمديري الإدارة المباشرة حرية التصرف بالسرعة والفعالية المطلوبة دون الرجوع لمستوى الإدارة العليا . وفي ظل مبدأ الحوكمة الذاتية يتم تقسيم الهيكل التنظيمي الهرمي إلى وحدات إدارية أصغر تأخذ شكل فرق العمل ذاتية الإدارة Self-managing units .

(Bock, 2002) وهذا يؤدي الى الاستغناء عن نظم الرقابة المركزية والتي تتضمن العديد من قواعد وإجراءات العمل التفصيلية، كذلك يساهم في تخفيض درجة تعقد الهيكل التنظيمي وزيادة مرونته نظراً لصغر حجم الوحدات الإدارية ذاتية الإدارة وهو ما يترتب عليه تخفيض تكلفة التشغيل. (De Waal,2005) ويركز هذا المبدأ على الخروج من حيز إجراءات العمل التفصيلية إلى إطار المبادئ الحاكمة.

(٢) مبدأ مديرون مفوضون الصلاحيات (المسئولية الذاتية) Empowered Managers

يركز مبدأ مديرون مفوضون الصلاحيات على ضرورة نقل سلطة اتخاذ القرار إلى مديري الإدارة المباشرة، بحيث يتم إمدادهم بكل ما يحتاجون اليه من معلومات وتدريب. (Bock,2002) ويركز مبدأ مديرون مفوضون الصلاحيات على إطلاق حريات الأفراد وتشجيع العمل الابتكاري، دون وجود آليات رقابية مشددة تمنع الأفراد من القيام بالتعديلات اللازمة لمواجهة المواقف المختلفة. (De Waal,2005)

(٣) مبدأ المسئولية عن تحقيق نتائج ديناميكية Accountability for Dynamic Outcomes

يركز مبدأ المسئولية عن تحقيق نتائج ديناميكية على ضرورة جعل المديرين هم المسئولين عن تحقيق نتائج ومخرجات تنافسية مما يساعد على خلق مناخ أداء مرتفع يعتمد على النجاح النسبي مقارنة بأفضل المنافسين. وهذا يعني أن تقييم أداء المديرين يعتمد على مقارنة ما تم تحقيقه مع ما كان يمكن تحقيقه في ضوء ظروف التشغيل التي كانت سائدة أثناء التنفيذ. (De Waal,2005)

(٤) مبدأ الهيكل التنظيمي الشبكي Network Organization

يركز مبدأ الهيكل التنظيمي الشبكي على ضرورة التحول من نموذج الهيكل التنظيمي الهرمي Multidivisional M-form Model إلى نموذج الهيكل التنظيمي المسطح الشبكي Flat Network N-form Model (Hope & Fraser,1997)، والذي فيه تشكل الوحدات الإدارية المدارة ذاتياً وحدات اقتصادية مستقلة موجهة بالعمل. ويتركز اهتمام هذه الوحدات بشكل أساسي نحو خلق وتوصيل القيمة للعملاء، وذلك بما يعمل على تحقيق المرونة وزيادة سرعة الاستجابة اللازمة للتعامل مع الفرص والتهديدات غير المتوقعة في السوق. (De Waal,2005)

(٥) مبدأ التنسيق وفقاً لمفهوم السوق Market Coordination

يتطلب مبدأ التنسيق وفقاً لمفهوم السوق لتطبيق نموذج التخلي عن الموازنة تنظيم وتنسيق العلاقة بين الوحدات التشغيلية ذاتية الإدارة وبين وحدات الخدمات المركزية في شكل علاقات العمل بالموارد بحيث تمثل فيها الخدمة المقدمة منتج يتم شراؤه بواسطة الوحدات التشغيلية ذاتية

الإدارة، وهو ما يعمل على زيادة مستوى جودة تلك الخدمة . (De Waal,2005)

Supportive Leadership

(٦) مبدأ القيادة الداعمة

يتطلب مبدأ القيادة الداعمة ضرورة إحلال نظام الأوامر والرقابة بنظام القيادة الداعمة، بحيث تقوم الإدارة العليا بقيادة وحث أعضاء المنشأة على تحقيق أهداف قابلة للتوسع Stretching goals والقيام بدور المرشد والمنسق بين مديري الوحدات ذاتية الإدارة.

ب- مبادئ تصميم عمليات إدارية أكثر قدرة على التكيف

تهتم هذه المبادئ بتوفير الدعم اللازمة لنظم إدارة الأداء لتكون أكثر قدرة على التأقلم والتكيف، وهو ما يمكن المنشآت من التكيف بالسرعة المطلوبة وبالشكل المناسب مع التطورات في البيئة التنافسية وفي تلبية احتياجات العميل . وتتمثل مبادئ تصميم عمليات إدارية قادرة على التكيف في المبادئ التالية:

Relative Targets

(٧) مبدأ المستهدفات النسبية

يتطلب مبدأ المستهدفات النسبية ضرورة وضع مستهدفات الأداء بشكل نسبي مقارنة بأداء المنافسين والمنشآت المثيلة وبشكل يعمل على تعظيم القيمة في الأجل الطويل وهذا يعنى وضع مستهدفات الأداء للتغلب على المنافسة وليس مجرد تحقيق مستهدفات الموازنة . ويجب مراجعة وتعديل مستهدفات الأداء بشكل مستمر بناءً على أداء المنافسين والتطورات السوقية.

(٨) مبدأ العملية المستمرة لوضع الاستراتيجية Continuous Strategy-Setting

يركز مبدأ العملية المستمرة لوضع الاستراتيجية على عملية وضع الخطط والاستراتيجيات على أنها عملية مستمرة تتم من أسفل لأعلى، وبحيث يتم تحديثها بشكل مستمر بناءً على الظروف وفى ضوء الإشارات القادمة من الإدارة المباشرة بالمنشأة، مع ضرورة التركيز على دور الإدارة المباشرة في البحث عن طرق جديدة لزيادة رضا العملاء.

Anticipatory Systems

(٩) مبدأ النظم التنبؤية

يركز مبدأ النظم التنبؤية على أسلوب التنبؤات المستمرة في تقدير مؤشرات الأداء الرئيسية Key Performance Indicators (KPI's) سواء كانت مؤشرات مالية أو مؤشرات غير مالية، وهو ما يساعد على الكشف المبكر للفرص والتهديدات المحتملة .ويجب مراعاة أن يتم فصل هذه التنبؤات عن نظم الحوافز والمكافآت بما يضمن وضع هذه التنبؤات بشكل موضوعي غير متحيز .

Resource On Demand

(١٠) مبدأ الإمداد بالموارد حسب الطلب

يتطلب مبدأ الإمداد بالموارد حسب الطلب ضرورة توفير الموارد عند الحاجة إليها Just-in-time وبالتكلفة العادلة لها، وليس توفيرها لتخزينها لحين الحاجة إليها Just-in-case . ويتم تخصيص الموارد على الوحدات الأكثر حاجة إليها بناءً على التوجه السوقي والوعي التكاليفي.

Fast, Distributed Information

(١١) مبدأ التغذية العكسية الفورية

يركز هذا المبدأ على استخدام مجموعة متوازنة من مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية لمقارنة نتائج الوحدات الإدارية ذاتية الإدارة مع نتائج الوحدات الإدارية الأخرى بالمنشأة أو بالمنشآت المنافسة أو المثيلة . ويتطلب مبدأ آليات الرقابة توافر نظام مفتوح للمعلومات الإدارية بشكل يمكن من مقارنة نتائج الوحدات ذاتية الإدارة مع المستهدفات، والمنافسين أو المنشآت المثيلة.

Relative Team Rewards

(١٢) مبدأ التحفيز والمكافأة النسبية للفريق

وفقاً لمبدأ المكافآت النسبية للفريق تعتمد المكافآت على نتائج أداء الوحدات الإدارية ذاتية الإدارة وعلى نتائج أداء المنشأة ككل ، ومقارنة مع أداء المنافسين . وترتكز المكافآت على أداء الفريق أو الأداء الجماعي بدلاً من التركيز على الأداء الفردي ويجب ألا ترتبط هذه المكافآت بالنتائج. وهذه المبادئ مجتمعة تمثل مدخل متكامل وليست قائمة من الخيارات، إلا أن مستويات التركيز على كل منهما سيختلف من منشأة لأخرى ومن فترة لأخرى ففي نفس المنشأة.

أثر تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة

خلقت أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كبطاقة القياس المتوازن للأداء والذي تحقق تنسيق داخلي أفضل للأهداف الاستراتيجية وتحقيقها، الإدارة على أساس القيمة والتي تحقق توجه أفضل للشركات نحو التوقعات الخارجية وتوفر إطاراً أكثر مرونة للأداء موجه نحو الاستراتيجية . وبما أن ما يُفتقد له غالباً هو مرونة كل من التخطيط التشغيلي والقياس الإداري فإن نموذج التخلي عن الموازنة يسعى لسد هذه الفجوة تماماً حيث يقوم على ضرورة الفصل بين وظيفة التخطيط ووظيفة الرقابة وتقويم الأداء، وذلك لزيادة فعالية كل منهما، وأيضاً ضرورة تغيير نظم تقويم الأداء بالمنشأة لتتبع مبادئ التحسين والتطوير النسبي المستمر المقارن بأداء المنافسين. إن الأخذ بمفهوم نموذج التخلي عن الموازنة على أنه الإدارة والرقابة من دون موازنات يفتح إمكانيات جديدة لإدارة المشروعات الاستراتيجية من خلال الانتقال إلى التخصيص المرن للموارد. (Goode & Malik, 2011)

وتوفر بطاقة القياس المتوازن للأداء إطار عمل استراتيجي للقرارات اللامركزية على مستوى الأقسام وتقدم عوامل الأداء الأساسية القائدة والتي تخبر المديرين ما إذا كانت الأهداف الاستراتيجية يتم الوفاء بها أم لا. وتتعاظم الفائدة من بطاقة القياس المتوازن للأداء في تحقيق المبادئ التي يستند إليها نموذج التخلي عن الموازنة فهي أداة لوصف وتوصيل صورة الاستراتيجية لكل فرد في المنشأة ومن ثم المساعدة في تنفيذها. (هلال، ٢٠١٢) فهي تحدد توجهات المنشأة بشأن مقترحات القيمة التي توفرها للعميل وتحديد العمليات الحاسمة لتحقيقها

فهي تمكن المديرين من تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية التي يجب مراقبتها والتي تمثل المعلومات الاستراتيجية مصاغة في صورة عوامل النجاح الحاسمة سواء كانت مالية أو غير مالية، والتي ترتبط بأربع منظورات متمثلة في التعلم والنمو، العمليات الداخلية، العميل، والمنظور المالي. وتستند آلية تطبيق تلك الأداة على تحديد المستهدف لكل مقياس أداء ومبادرات تحقيق تلك المستهدفات بكل منظور من المنظورات السابقة، وبالتالي فهي توفر للمديرين إطار استراتيجي يعكس التغيير في تلك المنظورات الأربع. (الهلباوى & النشار، ٢٠١٣) وتلك المؤشرات عند مقارنتها بالمقاييس المرجعية لأفضل المنافسين تمثل تغذية مرتدة مستمرة ترشد المديرين نحو التصرفات الملائمة في سبيل تدعيم الموقف التنافسي. (يس، ٢٠١٤)

ويمكن تحديد مجموعة السمات الخاصة بتحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة والفائدة الممكن تحقيقها من وراء هذا التكامل، وتتمثل تلك السمات والفوائد في:

أولاً: سمات تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة

في مجال التخطيط والتنسيق وتخصيص الموارد

هناك مجموعة من السمات الخاصة بتحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة والمتعلقة بمجال التخطيط، التنسيق، وتخصيص الموارد منها ضرورة الرجوع إلى الاستراتيجية بشكل مستمر كنقطة بداية لوضع مستهدفات الأداء، والتنسيق وتخصيص الموارد طبقاً لمفهوم الهيكل التنظيمي الشبكي.

(أ) مراجعة الإستراتيجية

يمكن تقسيم الأداء التنظيمي إلى عنصرين، أحدهما استراتيجي والآخر مالي. حيث يعكس مكون الأداء الاستراتيجي تحقيق أهداف المنشأة التشغيلية (Bulmentritt, 2006) كما يوفر ويمد الإدارة العليا بالخلفية اللازمة للحكم على الموقف الاستراتيجي للمنشأة ومعرفة مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية. في حين ينصب مكون الأداء المالي على تقييم مدى انسياب العمل داخل المنشأة فهو يضم المؤشرات التي تستخدم يومياً للحكم على مدى فاعلية وكفاءة التشغيل بالمنشأة ويجب الربط بين مؤشرات العنصرين، وفهم وإدراك سلوكها والعلاقات المتداخلة بينها وتحقيق الاندماج بين أداء الأبعاد الداخلية وأداء الأبعاد الخارجية.

وتحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة بتركيزه على النواحي التشغيلية يحقق الترابط اللازم بين المكون الاستراتيجي والمكون المالي في أداء المنشأة.

وقدرة المنشأة على تحقيق مركز تنافسي قوى تتوقف على قدرتها على صياغة ,وضع ,وتنفيذ خطة استراتيجية فعالة، وهذا يتطلب مراجعة الاستراتيجية بشكل دوري قبل البدء في عملية التخطيط التشغيلي بحيث تصبح استراتيجية المنشأة عملية مستمرة. (Kaplan&Norton,2001) وتنفيذ مراجعة استراتيجية المنشأة في الوقوف على مجموعة العوامل المؤثرة على الأداء المستقبلي للمنشأة .

(ب) وضع مستهدفات الأداء للأنشطة

يتطلب تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة تقسيم أداء المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية والأنشطة الثانوية ، ويتم وضع مستهدفات لمؤشرات الأداء الرئيسية (KPI's) Key Performance Indicators لكل نشاط بحيث يتم وضع مستهدفات الأداء بصورة مالية وتشغيلية في ضوء أداء كل من المنشآت الرائدة والمنافسة بالاعتماد على المقاييس المرجعية ، فالمقاييس المرجعية تمثل الشكل المعاصر لوضع المعايير وتوسع مدى الرؤيا للقياس بالمنشأة، وتعتبر الأهداف التي سوف تستخدم، حافز تحدي لتحريض المديرين نحو تحقيقها ولهذا فإن استخدامها يعتبر استخداما ذو وجهين يتمثل الوجه الأول باعتبارها أهدافا تمكن المنشأة من الحصول على الميزة التنافسية وتحقيق القدرة على التنافس بنجاح، ويمثل الوجه الثاني معايير منطقية من وجهة نظر هؤلاء الذين نطالبهم بتحقيقها كونها معايير واقعية.

(ج) التنسيق وتخصيص الموارد

- يتطلب تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة تنظيم العلاقة بين الوحدات التنظيمية والمستويات الإدارية في ضوء الاعتبارات التالية:
- تقسيم الهيكل التنظيمي إلى وحدات أعمال تأخذ شكل فرق العمل ذاتية الإدارة، ويعمل ذلك على تخفيض درجة تعقد الهيكل التنظيمي وزيادة مرونته والاستغناء عن نظم الرقابة المركزية .
 - يتم تنسيق العلاقة بين الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة في ضوء مفهوم السوق، بحيث يعمل ذلك على زيادة جودة مخرجات الأنشطة الداعمة.
 - يتم تنسيق العلاقات بين الأنشطة بالاعتماد على الهيكل التنظيمي الشبكي بحيث يمثل كل نشاط أو مجموعة مترابطة منها فريق عمل ذاتي الإدارة.
 - يتم توفير الموارد عند وقت الحاجة إليها وبالتكلفة العادلة مع تخصيصها على الأنشطة الأكثر حاجة لها.

ثانياً: سمات تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة في مجال الرقابة وتقييم الأداء

يكنم الخطر في الاستخدام الخاطئ لنظام المكافآت والحوافز بالمنشأة في السلوك الخاطئ للأفراد حيث يتجهون إلى التركيز على تحقيق النجاح في الأجل القصير وعدم الاهتمام بالأجل الطويل، فيجب أن لا يتم استخدام نظام المكافآت والحوافز بمعزل عن مؤشرات الأداء . فنموذج الأداء في ظل التحديات المعاصرة ، يتطلب اعتبارات منهجية وضرورات عملية، تأخذ بعين الاعتبار المتغيرات البيئية للمنشأة الداخلية والخارجية، بحيث تشتمل على أبعاد تمثل تلك المتغيرات والعلاقات والروابط بين جميع المستويات الإدارية في المنشأة، وتوضح كيفية ترجمة الأهداف الاستراتيجية من أعلى المستويات الإدارية إلى أدناها، بالإضافة إلى التغذية العكسية والمتمثلة في مرور مؤشرات الأداء من أدنى المستويات إلى أعلاها، للتأكد من التنفيذ الناجح للاستراتيجية الموضوعة.

ويستلزم تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة أن يستند تقييم الأداء على عقود التحسين النسبي القابلة للتعديل والذي يراعى فيها الاعتماد على آليات رقابة داخلية ترتكز على إطار واضح للحوكمة وعلى عدد من محددات الأداء الرئيسية، مع ضرورة توفير بيانات فورية عن الأداء باستخدام أسلوب تحليل الاتجاه والمتوسطات المتحركة. (Player, 2003) كذلك يجب أن يستند تقييم الأداء على أداء الفريق في ضوء الظروف التي كانت سائدة أثناء التشغيل بدلاً من أن يتم في ظل مستهدفات أداء محددة مسبقاً، وفي ضوء معيار إلى أي مدى تم التغلب على المنافسة معبراً عنها بدرجة النمو والتطور في الحصة السوقية. (Hope, 2005) كذلك يجب أن يتم تقييم الأداء في ضوء مفهوم القياس المقارن والنجاح النسبي باستخدام منهجية القياس المرجعي.

ثالثاً: المزايا المتوقعة من تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة

تتمثل المزايا الممكنة تحقيقها من وراء تحقيق التكامل بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة في:

(أ) زيادة درجة فعالية نظم إدارة الأداء (وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء)

يساهم تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة في الآتي:

- إعداد خطط أكثر واقعية من خلال استخدام المقاييس المرجعية في وضع مستهدفات الأداء .

- المساهمة في تدعيم دقة التنبؤات المالية والتنبؤ بمتطلبات المنشأة من الموارد بصورة أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة وفهم العلاقة السببية بين عناصر التكاليف وأغراض التكلفة.
- إعداد مستهدفات الأداء للأنشطة في صورة تشغيلية ومالية وبصورة ديناميكية قابلة للتعديل مما يساهم في زيادة فعالية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
- تقويم أداء المديرين من خلال مقارنة ما تم تحقيقه مع ما كان ممكن تحقيقه في ظل ظروف التشغيل وهذا يساهم في زيادة موضوعية أسلوب تقويم الأداء.
- المساهمة في الفصل بين عملية وضع مستهدفات الأداء بهدف التخطيط وبين عملية تقويم الأداء وحساب المكافآت لزيادة فعالية مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

(ب) تحسين الأداء

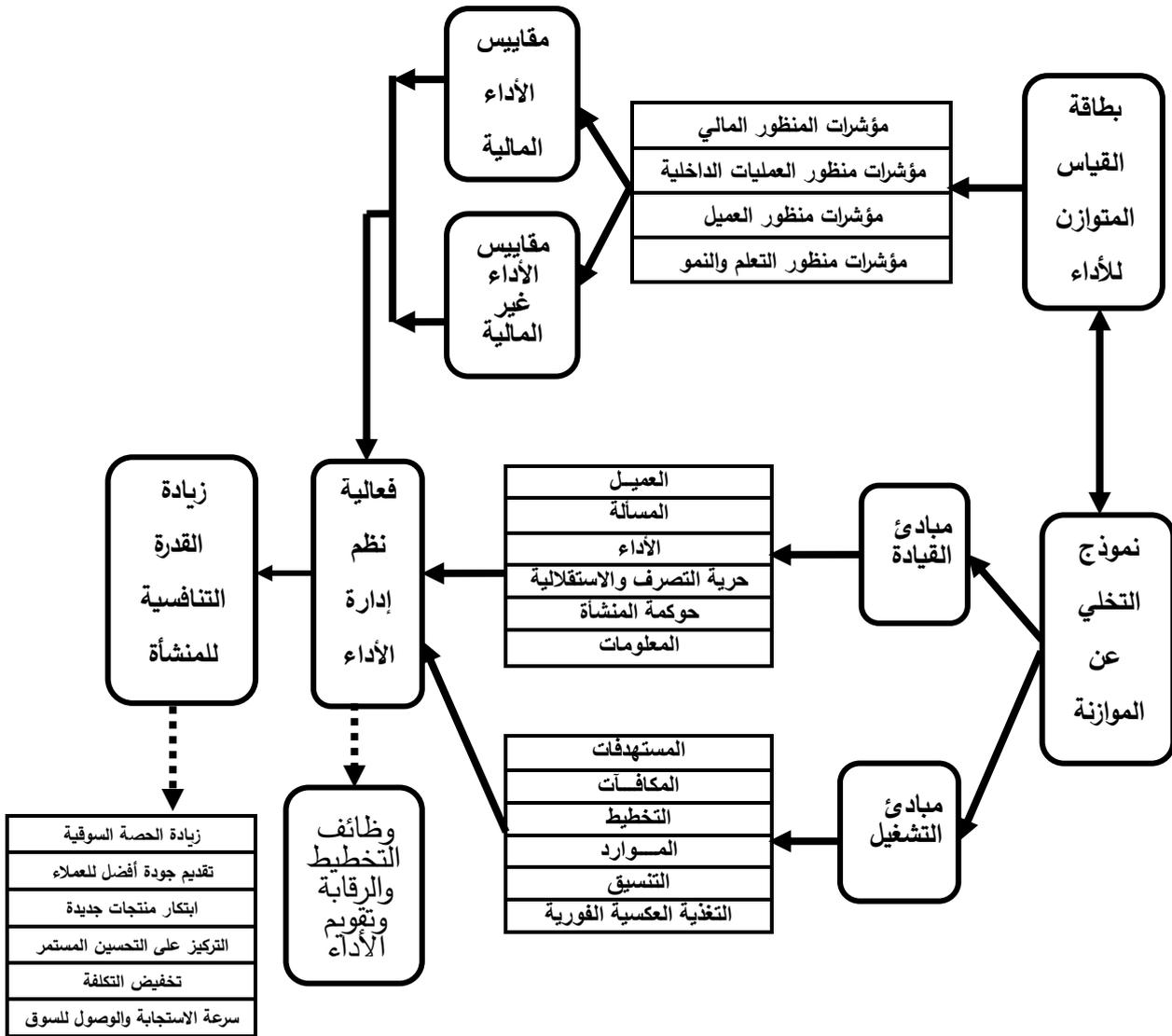
- التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة يساهم في:
- الاستخدام الكفء للموارد نظراً لتوضيح العلاقة بين الكيفية التي تستخدم بها الموارد والعائد من هذا الاستخدام.
 - تحسين أداء العمليات التشغيلية وتخفيض زمن دورة الإنتاج لزيادة المعلومات المتاحة عن الأنشطة.
 - القياس الدقيق للتكلفة بصورة تؤدي إلى ترشيد القرارات الاستراتيجية مثل قرارات التسعير ، قرارات الرقابة.
 - ضمان الاستخدام الأمثل للموارد على مستوى كل نشاط وعلى مستوى المنشأة ككل من خلال فهم طبيعة العلاقات بين العمليات المتداخلة وظيفياً.
 - إمكانية ربط تكاليف الأنشطة بمستوى الخدمة المحقق وتحديد قيمتها من وجهة نظر العملاء وهذا يساهم في دعم برامج الجودة الشاملة.

(ج) زيادة القدرة التنافسية للمنشأة

- يساعد التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة على تحقيق الآتي:
- تحسين المنتجات الحالية وتطويرها باستمرار عن طريق تحديد مواطن التحسين والتطوير الناتج عن تحليل الأنشطة.
 - زيادة درجة رضا العملاء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
 - زيادة درجة الاهتمام بتقديم منتجات عالية الجودة بأسعار تقل عن المنافسين.
 - دعم هدف التحسين المستمر ونشر ثقافة التوجه بالمستهلك.

- الاستجابة السريعة لرغبات العملاء من خلال تفويض السلطة الكاملة للمديرين التنفيذيين بالإدارات المباشرة.
- استخدام المقاييس المرجعية في وضع مستهدفات الأداء يؤدي إلى زيادة فهم الإدارة بالمركز التنافسي للمنشأة وهو يساهم في الوقوف على مسببات زيادة القدرة التنافسية.

ويوضح الشكل رقم (١) إطار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وأثره على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.



شكل رقم (١) إطار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وأثره على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة

الدراسة الميدانية

اولا : هدف و فروض الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى :

اختبار أثر التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة. كما تهدف الى اختبار الفروض الآتية:
الفرض الأول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة ودرجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء.
الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين درجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

ثانيا : توصيف متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في :

- Y ← تمثل المتغير التابع زيادة القدرة التنافسية للمنشأة
- C ← تمثل المتغير الوسيط تحسين فعالية نظم إدارة الأداء
- X₁ ← تمثل المتغير المستقل الأول معلومات بطاقة القياس المتوازن للأداء
- X₂ ← تمثل المتغير المستقل الثاني معلومات نموذج التخلي عن الموازنة

ثالثا : اساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الاولية اللازمة للدراسة و اختبار الفروض على :

- أ- قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات.
- ب- أسلوب المقابلة الشخصية لضمان سلامة وفهم المتلقين لقوائم الاستقصاء موضوع الدراسة, مغزى الأسئلة, وضمان سلامة الردود.

رابعا : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المصرية وتمثلت عينة الدراسة في مجموعة ممثلة للشركات واشتملت العينة التي تجرى عليها هذه الدراسة شركات تعمل في صناعات مختلفة

(شركات الصناعات الدوائية , شركات الغزل والنسيج , شركات الإسمنت , شركات الأسمدة , والالكترونيات) وشملت العينة التي تجرى عليها هذه الدراسة فئات من الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية (مديرون ماليين, مديرون إنتاج , رؤساء أقسام ,محاسبون). كذلك تم توزيع (٢١٠) قائمة استقصاء على فئات العينة وأمكن الوصول اليهم لعمل مقابلة شخصية للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستقصاء كمرحلة اولى، ثم استيفاء اجابات قائمة الاستقصاء كمرحلة ثانية وتم استلام (١٣٦) قائمة استقصاء وقد بلغ عدد قوائم الاستقصاء الصحيحة (١٢٥) قائمة استقصاء وتم استبعاد (٩) قائمة استقصاء لعدم اكتمال الاجابات بها. وقد بلغت نسبة الردود ٥٩,٥%.

خامسا : الاساليب الاحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية للقيام بعمل التحليل الإحصائي. (SPSS)Version(16) Statistical Package for Social Sciences وتم استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

- ١- اختبار تحليل المصادقية Reliability Analysis
- ٢- تحليل الانحدار Regression Analysis لاختبار فروض الدراسة
- ٣- اسلوب تحليل المسار Path Analysis لاختبار فروض الدراسة

سادسا : وصف قائمة الاستقصاء

تم تصميم قائمة الاستقصاء لجمع بيانات تغطى الجوانب المختلفة للدراسة حيث تضمنت ثلاثون سؤالاً وقد تم تقسيم أسئلة الاستقصاء إلى أربعة أقسام وقد روعي أن تكون الأسئلة واضحة. وهذه الأقسام تم ترتيبها وفقاً لترتيب الجزء النظري من هذا البحث كالاتي:
القسم الأول : يعبر هذا القسم عن المتغير التابع ويتضمن أسئلة للتعرف على مؤشرات زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

القسم الثاني: يعبر هذا القسم عن المتغير الوسيط ويتضمن أسئلة للتعرف على مؤشرات فعالية تحسين فعالية نظم إدارة الأداء (وظائف التخطيط والرقابة وتقويم الأداء).
القسم الثالث: يعبر هذا القسم عن المتغير المستقل الأول معلومات بطاقة القياس المتوازن للأداء.
القسم الرابع: يعبر هذا القسم عن المتغير المستقل الثاني معلومات نموذج التخلي عن الموازنة.
وقد تم استخدام مقياس (ليكرت) ذي الدرجات الخمسة مرتبا من الدرجة رقم (٥) للتعبير عن توفر ذلك المقياس بدرجة عالية الى الدرجة رقم (١) للتعبير عن عدم توفر المقياس بدرجة عالية.

سابعا : نتائج الدراسة

(١) اختبار تحليل المصداقية Reliability Analysis

يوضح الجدول رقم (١) نتائج تحليل المصداقية

جدول رقم (١)

Cronbach's Alpha	N of Items	المتغير
.896	٤١	مجموعة المتغيرات المستخدمة ككل
.832	٧	القدرة التنافسية للمنشأة (Y ₁₁ , Y ₁₇)
.800	٨	فعالية نظم إدارة الأداء (C ₁₁ , C ₁₈)
.753	١٢	بطاقة القياس المتوازن للأداء (X ₁₁ , X ₁₁₂)
.804	١٢	نموذج التخلي عن الموازنة (X ₂₁ , X ₂₁₂)

حيث يستخدم اختبار ألفا - كرونباخ Cronbach's Alpha الذي يبين مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة , وفي ضوء هذا الاختبار تتوافر المصداقية لأداة جمع البيانات و يكون هناك تجانس و اتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر. و يوضح الجدول رقم (١) ان هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha بين مجموعة المتغيرات المستخدمة مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة .

٢ - نماذج الانحدار لاختبار فروض الدراسة :

اختبار الفرض الاول

الفرض الاول: (H₁) توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة ودرجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء. ويوضح الجدول رقم (٢) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (٢)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
١		.511	2.813	.006	.696	.691	139.791	.000(a)
	X ₁	.571	8.063	.000				
	X ₂	.274	4.031	.000				

حيث تمثل :

← C تمثل المتغير الوسيط (تابع في هذه العلاقة) فاعلية نظم إدارة الأداء

تمثل المتغير المستقل الأول معلومات بطاقة القياس المتوازن للأداء X_1 ←

تمثل المتغير المستقل الثاني معلومات نموذج التخلي عن الموازنة X_2 ←

أوضحت نتائج نموذج الانحدار المتعدد المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغيرات المستقلة (بطاقة القياس المتوازن للأداء, نموذج التخلي عن الموازنة) والمتغير التابع (فاعلية نظم إدارة الأداء) هي ($Adj R^2 = .691$). وأن ($F=139.791$, sig .000) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (99%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فاعلية نظم إدارة الأداء ودرجة تكامل كل من بطاقة القياس المتوازن للأداء, نموذج التخلي عن الموازنة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغيرات المستقلة $B_1 = .571$, $B_2 = .274$. و هي قيم معنوية عند مستوى اقل من (01). و هذا يعنى قبول الفرض بانه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة ودرجة تحسين فاعلية نظم إدارة الأداء.

اختبار الفرض الثاني

الفرض الثاني: (H_2) توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين درجة تحسين فاعلية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة. ويوضح الجدول رقم (3) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (3)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
٤		.605	2.927	.005	.821	.818	265.41	.000(a)
	C	.852	16.291	.000				

حيث تمثل :

تمثل المتغير التابع زيادة القدرة التنافسية للمنشأة Y ←

تمثل المتغير الوسيط (مستقل في هذه العلاقة) فاعلية نظم إدارة الأداء C ←

أوضحت نتائج نموذج الانحدار البسيط المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغير المستقل (فاعلية نظم إدارة الأداء) والمتغير التابع (زيادة القدرة التنافسية للمنشأة) هي ($Adj R^2 = .818$). وأن ($F=265.41$, sig .000) مما يعنى انه وبمستوى ثقة (99%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة فاعلية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغير المستقل $B_1 = .852$. وهي قيمة معنوية عند مستوى اقل من (01). و هذا يعنى قبول

الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين درجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

اختبار الفرض الثالث

الفرض الثالث: (H_3) توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة. ويوضح الجدول رقم (٤) ملخص نتائج نموذج الانحدار .

جدول رقم (٤)

رقم النموذج	متغيرات النموذج	B	t	Sig.	R Square	Adjusted R Square	F	Sig.
١		.347	2.137	.035	.772	.768	206.556	.000(a)
	X ₁	.192	3.111	.002				
	X ₂	.704	11.173	.000				

حيث تمثل :

Y ← تمثل المتغير التابع زيادة القدرة التنافسية للمنشأة

X₁ ← تمثل المتغير المستقل الأول معلومات بطاقة القياس المتوازن للأداء

X₂ ← تمثل المتغير المستقل الثاني معلومات نموذج التخلي عن الموازنة

أوضحت نتائج نموذج الانحدار المتعدد المستخدم معنوية النموذج حيث ان معامل التحديد لنموذج المتغيرات المستقلة (بطاقة القياس المتوازن للأداء, نموذج التخلي عن الموازنة) والمتغير التابع (زيادة القدرة التنافسية للمنشأة) هي ($Adj R^2 = .768$). وأن ($F=206.556$, sig .000). مما يعنى انه وبمستوى ثقة (٩٩%) يمكن القول انه يوجد اثر ذو دلالة احصائية بين درجة زيادة القدرة التنافسية للمنشأة ودرجة تكامل كل من بطاقة القياس المتوازن للأداء, نموذج التخلي عن الموازنة. كما اوضحت نتائج النموذج ان معامل انحدار المتغير التابع على المتغيرات المستقلة $B_1 = .192$, $B_2 = .704$. وهي قيم معنوية عند مستوى اقل من (0.01) و هذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تكامل بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

٣ - اسلوب تحليل المسار Path Analysis لاختبار فروض الدراسة

تحليل الانحدار على الرغم من انه يعد مقبولاً في اختبار الفروض ثنائية العلاقات (مجموعة متغيرات مستقلة ومتغير تابع) الا انه لا يعطى صورة متكاملة عن شكل العلاقات الثلاثية التي تتضمن (متغيرات مستقلة ومتغيرات وسيطة ومتغير تابع) كما في الاطار النظري المقدم في هذه الدراسة الذي يفترض ان تأثير بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة يكون

أكبر من خلال متغير أو متغيرات وسيطة (متغير إدارة الأداء كما في هذه الدراسة). وللوصول الى الصورة المتكاملة للعلاقات في نموذج الدراسة تم استخدام أسلوب تحليل المسار Path Analysis والذي يتميز عن نموذج الانحدار في الاتي :

- يعطى مؤشر على جودة البيانات المستخدمة لقياس متغيرات الدراسة (جودة النموذج).
- يعطى صورة متكاملة في نموذج واحد لجميع العلاقات المتبادلة بين المتغيرات المستقلة والوسيطة والتابعة والعلاقات القائمة بين متغيرات المجموعة الواحدة منها.
- بالإضافة الى قياس الاثار المباشرة بين متغيرات النموذج فانه يقيس التأثيرات غير المباشرة لهذه العلاقة.

ويستعرض الباحث نتائج تحليل المسار للعلاقات المقترحة في نموذج الدراسة والتي تتضمن ما يلي:

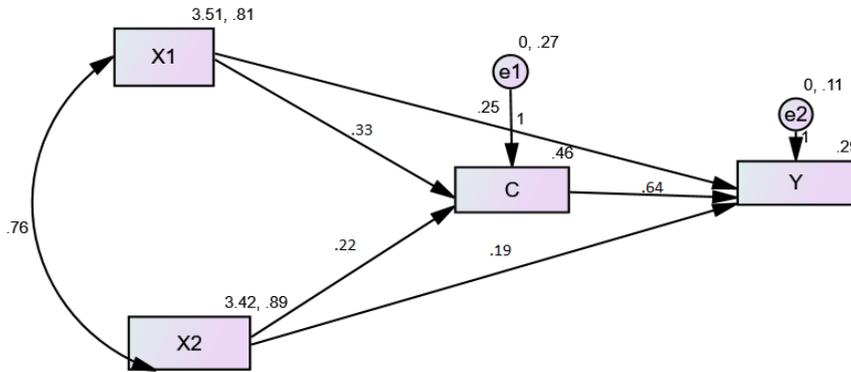
أولاً : تقييم مدى جودة النموذج

مؤشرات جودة توليف النموذج باستخدام بيانات الدراسة اوضحت الاتي :

- مقياس $\chi^2/df = 1.83$, $(P=.999)$
 - مقياس $GFI = .91$ (المستوى المقبول $< .9$)
 - مقياس $CFI = .95$ (المستوى المقبول $< .9$)
 - مقياس $NFI = .92$ (المستوى المقبول $< .9$)
 - مقياس $RMSEA = .07$ (المستوى المقبول $\geq .08$)
- جميع المؤشرات السابقة حققت اعلى من المستويات المطلوبة لجودة توليفة النموذج الامر الذي يعنى القبول بصلاحيه هذه البيانات لإجراء تحليل المسار.

ثانياً: شكل وعلاقات النموذج

يوضح الشكل رقم (٢) نتائج العلاقات المباشرة لنموذج البحث



شكل رقم (٢) العلاقات المباشرة لنموذج البحث

بينما نتائج علاقات النموذج تشمل نوعين من العلاقات وهما:

العلاقات المباشرة

يوضح الجدول رقم (٥) ملخص نتائج اسلوب تحليل المسار للعلاقات.

جدول رقم (٥)

القرار	R ²	P	β	الفروض
تأكيد الفرض	.68	0.000	.33	القياس المتوازن للأداء X1 ← نظم إدارة الأداء C
			.22	نموذج التخلي عن الموازنة X2 ← نظم إدارة الأداء C
تأكيد الفرض		0.000	.64	نظم إدارة الأداء C ← القدرة التنافسية للمنشأة Y
تأكيد الفرض	.86	0.001	.25	القياس المتوازن للأداء X1 ← القدرة التنافسية للمنشأة Y
			.19	نموذج التخلي عن الموازنة X2 ← القدرة التنافسية للمنشأة Y

الفرض الأول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة ودرجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء. ولقد أثبتت النتائج الموضحة في الجدول رقم (٥) ان بطاقة القياس المتوازن للأداء تؤثر ايجابيا ومعنويا على فاعلية نظم إدارة الأداء حيث أن ($P=0.000$, $\beta_1 = 0.33$). وهذا يؤكد الدور الإيجابي لتأثير بطاقة القياس المتوازن للأداء في تحسين فاعلية نظم إدارة الأداء. كذلك أثبتت النتائج الموضحة في الجدول رقم (٥) ان نموذج التخلي عن الموازنة يؤثر ايجابيا ومعنويا على فاعلية نظم إدارة الأداء حيث أن ($P=0.000$, $\beta_2 = 0.22$). وهذا يؤكد الدور الإيجابي لتأثير نموذج التخلي عن الموازنة في تحسين فاعلية نظم إدارة الأداء.

أوضحت النتائج أيضا أن معامل التحديد لعلاقة التأثير للمتغيرين المستقلين بطاقة القياس المتوازن للأداء (X_1) ونموذج التخلي عن الموازنة (X_2) في درجة فعالية نظم إدارة الأداء يساوي ٦٨%. وهذا يعني أن المتغيرين المستقلين يفسران ٦٨% من التباين في درجة فعالية نظم إدارة الأداء.

الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين درجة تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة. ولقد أثبتت النتائج الموضحة في الجدول رقم (٥) ان درجة فعالية نظم إدارة الأداء تؤثر ايجابيا ومعنويا على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة حيث أن ($P=0.000$, $\beta_3 = 0.64$) وهذا يؤكد الدور الإيجابي لتأثير نظم إدارة الأداء في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين مؤشرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير بسيط. يتضح من النتائج الموضحة في الجدول رقم (٥) ان بطاقة القياس المتوازن للأداء تؤثر ايجابيا ومعنويا على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة حيث أن ($P=0.001$, $\beta_4 = 0.25$). وهذا يؤكد الدور الإيجابي لتأثير بطاقة القياس المتوازن للأداء في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. كذلك أثبتت النتائج الموضحة في الجدول رقم (٥) ان نموذج التخلي عن الموازنة يؤثر ايجابيا ومعنويا على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة حيث أن ($P=0.000$, $\beta_5 = 0.19$). وهذا يؤكد الدور الإيجابي لتأثير نموذج التخلي عن الموازنة في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. النتائج السابقة في مجملها تعنى ان دراسة أثر تكامل بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة يجب ان تتم من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير بسيط , وهذا ما سوف يوضحه تحليل العلاقات غير المباشرة .

٢- العلاقات غير المباشرة للنموذج

يوضح جدول رقم (٦) ملخص التأثير غير المباشر لمتغيري بطاقة القياس المتوازن للأداء (X_1) ونموذج التخلي عن الموازنة (X_2) على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة وذلك من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير بسيط كامل. ويوضح الجدول رقم (٦) ملخص نتائج أسلوب تحليل المسار للعلاقات غير المباشرة والتأثير الكلي لتلك العلاقات.

جدول رقم (٦)

الفروض	β للتأثير غير المباشر	β الكلي (المباشر + غير المباشر)	P
القياس المتوازن للأداء X_1 ← نظم إدارة الأداء C ← القدرة التنافسية للمنشأة Y	.31	.56	0.000
نموذج التخلي عن الموازنة X_2 ← نظم إدارة الأداء C ← القدرة التنافسية للمنشأة Y	.33	.52	0.000

حيث أثبتت النتائج الموضحة في الجدول السابق ان بطاقة القياس المتوازن للأداء تؤثر ايجابيا وبشكل غير مباشر على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير بسيط حيث أن ($P=0.000$, $\beta_6 = 0.31$). وهذا يؤكد الدور الإيجابي لتأثير بطاقة القياس المتوازن للأداء في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير بسيط.

كما أن ذلك التأثير غير المباشر للقياس المتوازن للأداء على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء يزيد من التأثير الكلي (مباشر + غير مباشر) من 25. إلى 56. وهذا ما يوضح الدور الإيجابي لتأثير نظم إدارة الأداء كمتغير وسيط في هذه العلاقة. وتوضح نتائج الجدول السابق التأثير غير المباشر القوي للقياس المتوازن للأداء على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة حيث تفوق قيمة β غير المباشرة قيمتها المباشرة كما يتضح من جدول رقم (٦) .

كذلك أثبتت النتائج الموضحة في الجدول رقم (٦) ان نموذج التخلي عن الموازنة يؤثر ايجابيا وبشكل غير مباشر على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير وسيط حيث أن ($\beta_7 = .33$, $P = .000$). كما أن ذلك التأثير غير المباشر لنموذج التخلي عن الموازنة على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء يزيد من التأثير الكلي (مباشر + غير مباشر) من 19. إلى 52. وهذا ما يوضح الدور الإيجابي لتأثير نظم إدارة الأداء كمتغير وسيط في هذه العلاقة. وتوضح نتائج الجدول السابق التأثير غير المباشر القوي لنموذج التخلي عن الموازنة على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة حيث تفوق قيمة β غير المباشرة قيمتها المباشرة كما يتضح من جدول رقم (٦) . ولقد أوضحت النتائج أيضا أن معامل التحديد لعلاقة التأثير للمتغيرات الثلاثة: بطاقة القياس المتوازن للأداء (X_1)، ونموذج التخلي عن الموازنة (X_2) و نظم إدارة الأداء (C) ففي زيادة القدرة التنافسية للمنشأة يساوي ٨٦% . وهذا يعنى أن المتغيرات الثلاثة يفسروا ٨٦% من التباين في زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

كما أوضحت نتائج تحليل المسار الموضح في الشكل رقم (٢) والجدول رقم (٧) أن هناك علاقة تغاير إيجابية ومعنوية بين بطاقة القياس المتوازن للأداء، ونموذج التخلي عن الموازنة ($COV_{X_1, X_2} = .76, p = .000$) وهو ما يعنى أن كل منهما يؤثر في الآخر. أي أن التأثير في أحدهما يصاحبه تأثير إيجابي قوى للآخر مما يعنى أن هناك تكامل فيما بينهما.

جدول رقم (٧) التغاير بين بطاقة القياس المتوازن للأداء (X_1)، ونموذج التخلي عن الموازنة (X_2)

جدول رقم (٧)

المتغيرات	β	مستوى المعنوية
$X_2 \longleftrightarrow X_1$.76	.000

النتائج والتوصيات

أولا - النتائج

وقد توصل الباحث الى النتائج التالية :

- ١- في شأن الهدف الأول للبحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة ودرجة فعالية نظم إدارة الأداء :

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لبطاقة القياس المتوازن للأداء ولنموذج التخلي عن الموازنة على درجة فعالية نظم إدارة الأداء وإنهما يؤثران بشكل إيجابي على درجة فاعلية نظم إدارة الأداء. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة ودرجة فعالية نظم إدارة الأداء .

٢- في شأن الهدف الثاني للبحث وهو توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين درجة فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي بين درجة فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة. وهذا يعنى أن درجة فعالية نظم إدارة الأداء تؤثر بشكل إيجابي على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. ويعنى هذا قبول الفرض بانة توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين درجة فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

٣- في شأن الهدف الثالث للبحث توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة:

توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لبطاقة القياس المتوازن للأداء ولنموذج التخلي عن الموازنة على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة وإنهما يؤثران بشكل الجابي على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. وهذا يعنى قبول الفرض بأنه توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

٤- كما توصل الباحث من خلال الدراسة التطبيقية الى انه يوجد تأثير معنوي لبطاقة القياس المتوازن للأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير وسيط وأنه يؤثر بشكل إيجابي على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. كذلك توصل الباحث الى انه يوجد تأثير معنوي لنموذج التخلي عن الموازنة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير وسيط وأنه يؤثر بشكل إيجابي على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة. وأن دراسة أثار كل من بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة في زيادة القدرة التنافسية يجب ان تتم من خلال نظم إدارة الأداء كمتغير وسيط .

ثانيا : التوصيات

من النتائج التي توصل اليها الباحث و المعروضة أعلاه يتضح بصفه عامة أن الربط والتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة يساهم في فعالية نظم إدارة الأداء ويساعد بالدرجة الأولى على حسن الأداء التشغيلي و تحسين استراتيجية الأعمال و تحقيق مستويات مرتفعة من الجودة وتفعيل ودعم القدرة التنافسية للشركة وزيادة قيمتها السوقية .

و بصفه خاصة يمكن اصدار التوصيات الاتية :

- ١- ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري حيث تتطلب التغيرات العديدة والمستمرة في بيئة الأعمال فكراً إدارياً متطوراً قادراً على استيعابها واحتوائها.
- ٢- ضرورة إعادة النظر في أساليب التخطيط الاستراتيجي وبما يضمن الاستفادة بشكل كبير من المقاييس غير المالية التي يتم تبنيها من قبل إدارة المنشأة والاستفادة من هذا المقاييس في تقييم الأداء.
- ٣- ضرورة ربط نظم الحوافز بمؤشرات الأداء لخلق نوع من الانتماء لدى العاملين بأهمية المقياس والدافعية لتطبيقه.
- ٤- ضرورة تزويد المنشآت بشبكات اتصالات داخلية تسمح بمرور المعلومات بشكل سريع ولجميع العاملين، حتى يتسنى أن يتعرف كل واحد منهم على الأهداف المطلوب بلوغها ومن ثم يسهل ويسرع عملية اتخاذ القرارات.
- ٥- تتوافر في المنشآت المصرية المقومات اللازمة لنجاح تطبيق النموذج في ضوء حوكمة الأداء الاستراتيجي، كالتحديد الواضح للاستراتيجية ووجود نظام محاسبي جيد وحاسبات قادرة على تحقيق رؤية المنشأة بفعالية، والاتصال الفعال بالمستويات الإدارية المختلفة.
- ٦- ضرورة قيام المنشآت بوضع مستهدفات نسبية لمؤشرات الاداء الرئيسية (KPIs) باستخدام مقاييس الاداء المرجعية بما يعمل علي توفير مناخ مرتفع للأداء وضمن عدم مغالاة الرؤساء في وضع مستهدفات الاداء .
- ٧- ضرورة ان تعتمد نظم تقييم الاداء وتحديد المكافآت والحوافز علي عقود التحسين النسبي القابلة للتعديل.
- ٨- أن تسعى المنشآت نحو تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة لما تبين له من منافع هامة في مجالات نظم ادارة الاداء ، وزيادة القدرة التنافسية للمنشآت.

ثالثا: الدراسات المستقبلية

- ١- أثر تطبيق نموذج التخلي عن الموازنة Beyond Budget على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء.
- ٢- أثر استخدام عقود تحسين الأداء النسبي لوضع إطار لتقويم أداء الوحدات التنظيمية بهدف تحسين فعالية نظم ادارة الاداء وزيادة القدرة التنافسية للشركات.

المراجع العربية

- السوافيري، فتحي رزق (٢٠٠٣)، " تطوير النموذج المحاسبي لقياس وتقييم الأداء في الشركات الخدمية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والعشرون، ٣٧٥-٤١٩.
- الهلباوى، سعيد محمود&النشار،تهانى محمود (٢٠١٣)، "*المحاسبة الادارية المتقدمة : مدخل إدارة التكلفة*"، بدون ناشر كلية التجارة -جامعة طنطا.
- خطاب، محمد شحاتة (٢٠١٤)، "الدور الاستراتيجي لبطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس استراتيجي :دراسة نظرية وميدانية"، *مجلة البحوث المحاسبية* ،كلية التجارة - جامعة طنطا، ص: ١-٧٢.
- رياض،سمير هلال (٢٠١٢)، "*دراسات في المحاسبة الادارية المتقدمة*"، كلية التجارة-جامعة طنطا.
- ----- (٢٠١٦)، "*دور المحاسبة الادارية فى الرقابة و التقييم المحاسبى للأداء*" ،كلية التجارة- جامعة طنطا.
- عبد العال، محمد عبد الغنى (٢٠١٣)، "تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget وما بعد الموازنة Beyond Budget بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء: دراسة تطبيقية"، *رسالة ماجستير* ،كلية التجارة ،جامعة القاهرة.
- محمد، ماجدة حسين (٢٠١٢)، "دراسة تحليلية لمدخل ما بعد الموازنة كمنظور حديث لتحسين القدرة التنافسية للمنشأة"، *مجلة الدراسات المالية و التجارية* - كلية التجارة -جامعة بنى سويف، ص: ١-٦٨.
- يس، محمد عبداللطيف (٢٠١٤)، "أثر استخدام أدوات المحاسبة الادارية فى تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة Budget Beyond بعرض تحسين إدارة الأداء وتدعيم الميزة التنافسية :دراسة ميدانية استطلاعية" *مجلة البحوث المحاسبية* ،كلية التجارة -جامعة طنطا ص، ١٢٩-١٨٢.

المراجع الاجنبية

- Blumentritt, T., (2006), "Integrating Strategic Management and Budgeting", *Journal of Business Strategy*, Vol. 27 Iss: 6, pp:73 - 79.
- Bock, C., (2002), "Recent Development in Budgeting: An Overview", *Management Accounting Assignment*, pp: 1 – 13.
- Bunce, P., (2004), "*The Beyond Budgeting Journey Towards Adaptive Management*", *A report on the Better Budgeting Forum from CIMA and ICAEW*, pp: 8 – 10.

- Chi, D., & Hung, H., (2011), "Is The Balanced Scorecard Really Helpful for Improving Performance ? Evidence form Software Companies in China and Taiwan", *Africa Journal of Business Management* Vol.5, No.1, PP:224-239.
- Chong, V., & Chong, K., (2002)., "Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: a structural equation modeling approach". *Behavioral Research in Accounting*, pp: 65-86.
- Church, B., Hannan, R., & Kuang, X., (2012), "Shared interest and honesty in budget reporting", *Accounting, Organizations and Society*, Volume 37, Issue 3, April, pp: 155–167.
- Cravens, K. & Oliver, E.,(2006), "Employees: the key link to corporate repudiation management", *business horizons*, vol. 49 , 293—302.
- De Waal, A ., (2005), "*Insights from practice: Is Your Organization Ready For Beyond Budgeting?* ". *Measuring Business Excellence*, pp:50 – 76.
- Divandri, A., & Yousefi, H., (2011) , "Balanced Scorecard A Tool for Measuring Competitive Advantage of Ports with Focus on Container Terminals", *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 2, No. 6, pp:472-477.
- Ghatebi M., E. Ramezani & M., Shiraz., (2013), "Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province, Interdisciplinary", *Journal of Contemporary Research in Business*, pp: 269-274.
- Goode, M., & Malik, A., (2011). " Beyond Budgeting : The Way Forward? " *Pakistan Journal of Social Sciences*. Vol. No. 2, pp: 207-214.
- Hope, J., & Bunce, P.,(2003), "Going “beyond budgeting” in the public sector", published by *Harvard Business School* Press in April 2003, pp:1-6.
- Hope, J., & Fraser R., (1997), "*Beyond Budgeting: Breaking Through the barrier to The Third Wave*", *Management Accounting*, pp: 20–23.
- Hope, J., & Fraser R., (1999), "*Beyond Budgeting: Building a New Management Model for the Information Age*", *Management Accounting*, London, pp:16–21.
- Hope, J., & Fraser R., (2003). "*New Ways of Setting Rewards: Beyond Budgeting model*" , *California Management Review*, Berkeley, pp:104–119.
- Hope, J., (2005), "Performance Evaluation: Base Accountability on Team performance with Hindsight. Transforming Performance", *Management Research Series*, pp:1 – 10.
- Horngren, C., Data, S., & Rajan M., (2012), "*Cost Accounting : A Managerial Emphasis*", Fourteenth Edition, Pearson Education, Inc. New Jersey, USA.

- Kaplan ,R.,& Norton, D., (1993)," Putting The Balance Score card To Work" , *Harvard Business Review* ,71(5)(Sept / Oct), pp: 134-142.
- Kaplan, R., & Norton, D.,(2001)," Using the Scorecard as a strategic Management System " , *Harvard Business School Press*.
- Kaplan, R.,& Norton, D., (2004),"Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets", *Harvard Business Review*, Feb,: pp 113-131.
- Liang, Y., & Wang Y., (2006)., " *Research on Budgeting and Abandoning Budgeting for Management* " ., *White paper*, pp: 1 – 5.
- Libby, T., & Lindsay R., (2007). " Beyond Budgeting or Better Budgeting? IMA Members Express Their View", *Strategic Finance*, pp:46–51.
- Maiga, A., & Jacobs, F., (2003). " Balanced scorecard, activity based costing and company performance: an empirical analysis", *Journal of Managerial Issues*, pp: 283-301.
- Malina, M.,& Selto, F.,(2001), "Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard", *University of Colorado at Boulder*, April, pp:1-25.
- Mejzini, N., & Seidel, H., (2015), "Challenging the Principles of the Beyond Budgeting Model Can you really go beyond?" *Business Administration Master's Thesis* Karlstad Business school.
- Niknazar, P.,(2011), "Evaluating the use of BSC-DEA method in measuring organization's efficiency"., *Master Dissertation non published, HOGSKOLAN I BORAS*.
- Olve, N., Petri, C., Roy, J.,& Roy, S.,(2003), "*Making Scorecards Actionable: Balancing Strategy and Control*", Wiley, Chichester; ISBN.
- Parker, R., & Kyj, L., (2006)., "Vertical information sharing in the budgeting process". *Accounting, Organizations and Society*, pp: 27-45.
- Player, s., (2003), "Why Some Organizations Go Beyond Budgeting", *The Journal of Corporate Accounting & Finance* ,pp: 3 –9.
- Quezada, E., Cordova, M., Palominos, P., Godoy, K., & Ross, J.,(2009)., "Method for Identifying Strategic Objectives in Strategy Maps", *International Journal of Production Economics*, pp: 492-500.
- Rankins, G., (2006)., "Aligning Projects to Strategy using Balanced Scorecards and Benefits Models", Paper presented at the 3rd International Conference on Project Management , in Sydney, Australia.
- Scarlett, B.,(2007)., " Management Accounting Performance Evaluation: Bob Scarlett Charts the Rise of The Beyond Budgeting Movement and Explains How It Differs From Traditional Approaches To Financial Control" ., *Financial Management* ,pp:54-55.
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C., (2007), "*Management accounting change*", Routledge, London.

ملحق البحث قائمة استقصاء

يقوم الباحث باجراء دراسة بعنوان " أثر التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة Beyond Budget على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة : دراسة نظرية وميدانية".
لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء واعطائها الاهمية المناسبة لما لها من تأثير على نتيجة الدراسة ، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها ، حيث انها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمى فقط.

شاكرا لكم حسن تعاونكم
د/هانئ احمد محاريق
أستاذ المحاسبة المساعد

ملحوظة: البيانات ١ , ٢ اختيارية

- ١- الاسم:..... ٢- السن:.....
- ٣- القسم الوظيفى الذى تعمل به () هندسة () المالية () الإنتاج
() التسويق () أخرى
- ٤- اسم الشركة
- ٥- عنوان الشركة
- ٥- طبيعة نشاط الشركة:

* صناعية. * خدمات (مالية, محاسبية, صحية, إتصالات, خدمات بنكية). * تسويق.

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلي حد ما	موافق جدا	
					مؤشرات دعم القدرة التنافسية
					١- زيادة الحصة السوقية.
					٢- تخفيض التكلفة.
					٣- تقديم جودة أفضل للعملاء.
					٤- ابتكار منتجات جديدة.
					٥- التركيز على التحسين المستمر.
					٦- الكفاءة في استغلال الموارد.
					٧- سرعة الاستجابة وسرعة الوصول للسوق.
					إدارة الأداء
					١- يتم تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية والتي تعمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
					٢- يساعد وضع مستهدفات الأداء في صورة تشغيلية ومالية وبصورة ديناميكية قابلة للتعديل إلى زيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
					٣- يفضل تقويم أداء المديرين من خلال مقارنة ما تم تحقيقه مع ما كان ممكن تحقيقه في ظل الظروف السائدة أثناء التشغيل.
					٤- الفصل بين عملية وضع مستهدفات الأداء بهدف التخطيط وبين عملية تقويم الأداء وحساب المكافآت لزيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
					٥- يتم وضع خطط واقعية محفزة من خلال استخدام المقاييس المرجعية في وضع مستهدفات الأداء.
					٦- يتم ربط المستهدفات بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
					٧ تعتمد الإدارة العليا على المؤشرات المالية وغير المالية لقياس تقويم الأداء.
					٨- ضرورة توفير بيانات فورية عن الأداء باستخدام أسلوب تحليل الاتجاه.
					بطاقة القياس المتوازن للأداء
					١- يتم وضع استراتيجية عامة للمنشأة توضح رؤيتها ورسالتها وأهدافها.
					٢- يتم توصيل الاستراتيجية العامة للمنشأة لجميع العاملين.

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلي حد ما	موافق جدا	
					٣- يتم ترجمة الاستراتيجية العامة للشركة الي اهداف واضحة تكون قابلة للتحقيق بواسطة العاملين .
					٤- يتم ترجمة استراتيجية المنشأة من خلال المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو وهي تمثل ابعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء .
					٥- تساعد بطاقة القياس المتوازن للأداء في توفير المعلومات اللازمة للإدارة للتحقق من حسن تنفيذ السياسات وتحقيق الاهداف .
					٦- يتم تحديد مقاييس الاداء بكل منظور بشكل واضح .
					٧- تغطي أبعاد بطاقة القياس المتوازن للاداء الاحتياجات الأساسية للتنبؤ بالأداء الإستراتيجي.
					٨- يوفر تطبيق بطاقة القياس المتوازن للاداء مؤشرات موضوعية ويمكن الاستفادة من نتائجها في تحسين اداء المنشأة.
					٩- تحقق أبعاد بطاقة القياس المتوازن للاداء التوازن بين الجوانب المالية وغيرالمالية
					١٠- تساهم بطاقة القياس المتوازن للاداء في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة
					١١- مقاييس ومؤشرات الاداء غير المالية هي مسببات اداء لمقاييس ومؤشرات الاداء المالي .
					١٢- لا يمكن النجاح في المقاييس والمؤشرات المالية إلا من خلال النجاح في المقاييس والمؤشرات غير المالية .
					نموذج التخلي عن الموازنة
					١- يتم تقسيم الهيكل التنظيمي إلى وحدات أعمال تأخذ شكل فرق العمل ذاتية الإدارة.
					٢- يؤدي احلال القواعد والاجراءات التفصيلية للعمليات بقيم ومبادئ عامة تعمل كحدود حاكمة للأداء إلى زيادة فعالية وسرعة إتخاذ القرارات.
					٣- يتم توفير الموارد عند وقت الحاجة إليها وبالتكلفة العادلة مع تخصيصها على الأنشطة الأكثر حاجة لها.
					٤- يساعد استخدام المقاييس المرجعية في وضع مستهدفات الأداء الإدارة في فهم المركز التنافسي للمنشأة الوقوف على مسببات زيادة القدرة التنافسية.

غير موافق علي الإطلاق	غير موافق	موافق	موافق إلي حد ما	موافق جدا	
					٥- تساهم المعلومات المتاحة عن الأنشطة في تحسين أداء العمليات التشغيلية وتخفيض زمن دورة الإنتاج .
					٦- تعمل الإدارة على دعم هدف التحسين المستمر ونشر ثقافة التوجه بالعملاء .
					٧- يساهم تمكين المديرين بالمستويات التشغيلية في خلق القيمة للعميل بشكل أفضل.
					٨- يتم تدعيم دقة التنبؤات المالية والتنبؤ بمتطلبات المنشأة من الموارد من خلال تحليل المنتجات والأنشطة.
					٩- يؤدي وضع مستهدفات الأداء بصورة ديناميكية قابلة للتعديل إلى زيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء .
					١٠- تعكس نظم معلومات المنشأة معلومات فورية عن النتائج المحققة لدعم الشفافية والرقابة الذاتية وترشيد اتخاذ القرارات.
					١١- يوفر نظام الرقابة المعلومات للإدارة لتحقيق المستوى الملائم في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء .
					١٢- وجود نظام فعال للرقابة يضمن تقييم الأداء التشغيلي والمالي للمنشأة.