

**إشكالية المفاضلة بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير
المالية لتقويم أداء المؤسسات**

د. مراد كواشي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - الجزائر

إشكالية المفاضلة بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية لتقويم أداء المؤسسات

د. مراد كواشي

Problematic of differentiation between financial indicators and non-financial indicators for performance evaluation of enterprise

Dr. murad kawashi

ABSTRACT

The performance evaluation process requires the availability of a set of indicators for the purpose of standing on the level of the performance attained by the enterprise, and as well, in order to determine the development degree of any aspect of its activity. Hence, this research came to study these indicators, analyze them, classify them according to multiple dimensions and make them a subject to various practical applications to test its standard power which means to what extent these indicators are able to determine the achievement levels in the enterprise during a certain period of time. The standard strength of the indicators is linked to its ability to draw a clear picture of the enterprise at the present time in order to get a better picture of her in the future. Through this study, we have been able to achieve a set of results, the most important is that the financial indicators have become unable alone to provide an honest and comprehensive picture about the enterprise performance, but this does not mean to abandon them. It should be kept and strengthened with other non-financial indicators. As a conclusion, we can say that the non-financial indicators are a complementary to the financial indicators and not a substitution.

Keywords: financial indicators, non-financial indicators, the enterprise performance, performance evaluation, the enterprise performance evaluation indicators.

- المجلد الثامن
- العدد الخامس عشر
- تشرين ٢ ٢٠١٥
- استلام البحث: ٢٠١٣/١٠/١٣
- قبول النشر: ٢٠١٣/١٢/١

إشكالية المفاضلة بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية لتقويم أداء المؤسسات

د. مراد كواشي

المستخلص

تستلزم عملية تقويم الأداء ضرورة توافر مجموعة من المؤشرات لغرض الوقوف على مستوى الأداء الذي بلغته المؤسسة، وكذا من أجل تحديد درجة تطور أي جانب من جوانب نشاطها. ومن هنا جاء هذا البحث لدراسة هذه المؤشرات وتحليلها وتصنيفها وفقا لأبعاد متعددة، وكذا إخضاعها لمختلف التطبيقات العملية لاختبار مدى قوتها القياسية، أي مدى قدرتها على تحديد مستويات الإنجاز في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة. حيث إن القوة القياسية للمؤشرات ترتبط بمدى قدرتها على رسم صورة جلية وواضحة للمؤسسة في الوقت الحاضر تمهيدا لإنجاز صورة أفضل لها في المستقبل. وقد تمكنا من خلال هذه الدراسة من بلوغ مجموعة من النتائج أهمها أن المؤشرات المالية أصبحت عاجزة لوحدها عن تقديم صورة صادقة وشاملة عن أداء المؤسسة، لكن هذا لا يعني جواز التخلي عنها بل يجب الاحتفاظ بها وتدعيمها بمؤشرات أخرى غير مالية. ومنه يُمكن القول إنَّ المؤشرات غير المالية تُعدُّ مُكملة للمؤشرات المالية وليست بديلة عنها.

الكلمات المفتاحية: المؤشرات المالية، المؤشرات غير المالية، أداء المؤسسة، تقويم الأداء، مؤشرات تقويم أداء المؤسسة.

مقدمة :

تعود جذور عملية تقويم أداء المؤسسة إلى بداية القرن العشرين أين وضعت المدرسة العلمية المناهج الأولى لقياس الكفاءة والفعالية، إلا أن هذا الاهتمام تطور بصورة ملحوظة في فترة الستينات من القرن الماضي، من خلال التركيز على إدارة تمويل المشاريع، ثم الاهتمام بتقويم البرامج في فترة السبعينات، ليعرف هذا الموضوع طفرة نوعية أخرى بعد ذلك خاصة بعد بروز مفاهيم جديدة مثل: الجودة الشاملة، الاقتراب، المرونة، اليقظة. حيث أصبح تقويم الأداء شاملا لكل جوانب النشاط في المؤسسة، وتزايد هذا التطور لتقويم الأداء مع تعاضم أهميته داخل المؤسسات.

هذا وتعتبر خطوة تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقويم أداء المؤسسة من أهم الخطوات في عملية التقويم كما أنها أكثرها صعوبة في الوقت نفسه، وذلك للتعدد الكبير في أنواع وطبيعة النتائج التي يُسفر عنها التنفيذ الفعلي لنشاط المؤسسة، وبالتالي تتعدد المؤشرات التي يُمكن استخدامها لتقويم هذه النتائج. ونظرا لاستحالة استخدام كافة المؤشرات المتاحة، فإنه من الضروري انتقاء المؤشرات التي تُعبر أصدق تعبير عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية من جهة، وبالنسبة للمؤسسة ككل من جهة أخرى.

منهجية الدراسة

أولا: مشكلة الدراسة

إنّ المشكلة الأساسية المتعلقة بتحديد ماهية المؤشرات هي ناجمة أصلا عن تنوع أهداف المؤسسة وكذا عن تعدد أقسامها ومستوياتها، كما أن وضع المؤشرات التي تخص تقويم أداء أية مؤسسة اقتصادية يخضع لاعتبارات وخصائص عديدة ومتغيرة بتغير ظروف الإنتاج، وتعاقب الأزمنة، وتجدد التكنولوجيات، وتبدل حالة الأسواق ومن الضروري في هذا الصدد التحلي بالدقة في اختيار المؤشرات التي تُعبر أصدق من غيرها عن مستوى الأداء

في مراكز المسؤولية المختلفة، وذلك على ضوء التفهم السليم والتحديد الواضح لأهداف ووظائف المؤسسة، وكذا التنظيم والعلاقات القائمة بين مراكز المسؤولية.

وبناء على ما سبق فإننا نرى بأنه من الضروري الوقوف من خلال الدراسة والتحليل على الإجابة على التساؤلات التالية:

- ✓ ما هي الأسس والاعتبارات التي يجب احترامها من أجل الاختيار السليم لمؤشرات تقييم أداء المؤسسة؟، وما هي أهم أنواع هذه المؤشرات؟
- ✓ ما هي المؤشرات التي يُمكن اختبار الأداء الفعلي على ضوءها؟، وهل يجب أن تكون هذه المؤشرات مالية، أو غير مالية، أو خليط بين الاثنين؟
- ✓ ما هو العدد الأمثل لمؤشرات الأداء؟، وما هو نظام الأولويات المتعلق بالمؤشرات المختارة؟

ثانياً: أهمية الدراسة

أما عن أهمية هذه الدراسة فهي تتبع من الدور الحيوي الذي من المفترض أن تلعبه مؤشرات الأداء في إنجاح عملية تقييم أداء المؤسسة، فهي تُعد أداة رئيسية تساعد إدارة المؤسسة على الحكم على الوضعية الاقتصادية للمؤسسة سواء بالمقارنة مع نتائجها السابقة، أو مع نتائج المؤسسات الأخرى المشابهة. ونتيجة للأهمية الحيوية التي تحتلها مؤشرات الأداء فقد أضحت تُعد من صلب اهتمامات نظام مراقبة التسيير .

ثالثاً: أهداف الدراسة

- تسعى هذه الدراسة إلى محاولة الوصول إلى مجموعة من الأهداف التي من شأنها أن ترفع اللبس على هذا الموضوع، والتي من أهمها ما يلي:
- ✓ بيان مفهوم تقييم الأداء، وأهميته بالنسبة للمؤسسات؛
 - ✓ بيان مفهوم مؤشرات الأداء، وكذا تحديد أهم خصائصها؛
 - ✓ دراسة أهم أنواع مؤشرات الأداء؛

✓ تقديم بعض الاقتراحات التي قد تساعد المؤسسات على الاستفادة من المفاهيم والأنظمة الحديثة في مجال تقييم الأداء.

رابعاً: فرضيات الدراسة

يقوم البحث على ثلاث فرضيات أساسية تُساعد بالتأكيد على الإجابة على الإشكالية المعروضة:

الفرضية الأولى: إن المؤشرات المالية أصبحت عاجزة لوحدها عن تقديم صورة صادقة وشاملة عن أداء المؤسسة.

الفرضية الثانية: تعد المؤشرات غير المالية مكملة للمؤشرات المالية وليست بديلة عنها.

الفرضية الثالثة: هناك اختلاف بين معظم المفكرين والباحثين حول المعايير والمؤشرات الحديثة التي يُمكن استخدامها لتقييم أداء المؤسسة.

خامساً: هيكل الدراسة

ومن أجل الإجابة على الأسئلة الواردة في الدراسة وكذا اختبار فرضياتها المتبناة ارتأينا تقسيم بحثنا إلى خمسة محاور، حيث سنتناول أولاً مفهوم تقييم أداء المؤسسة، لنتطرق بعد ذلك إلى أهمية هذا الأخير، ثم نستعرض مفهوم مؤشر الأداء، وكذا خصائص مؤشرات الأداء. وأخيراً سنختم دراستنا بالتطرق إلى أهم أنواع مؤشرات الأداء.

الدراسات السابقة

لقد تعددت الدراسات في هذا المجال وتعددت كذلك مناهج البحث التطبيقية لتحقيق أهداف هذه الدراسات، وكانت نتيجة ذلك أن تطورت مؤشرات الأداء بشكل لافت، فتقليدياً ظهرت الإيرادات بوصفها مؤشر للأداء ثم جاءت الأرباح المحاسبية، ومع ظهور بعض الانتقادات للأرباح من حيث أنها لا تأخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة (الأصول)، تم تطوير ما يسمى العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية، وغيرها من مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح المحاسبية، ومع استمرار الجدل في أوساط الأكاديميين والممارسين، حول مدى كفاءة وملاءمة مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح المحاسبية بوصفها مقياساً لأداء

المؤسسات، ومؤشرا لمدى إسهام المديرين في تعظيم قيمة المؤسسة، ونظرا للانتقادات التي وجهت لمؤشرات الأداء المبنية على الأرباح، مثل الاعتماد المكثف على التقديرات في قياس الأرباح المحاسبية، وتأثرها باختلاف الطرق المحاسبية، برز توجه إلى استخدام مؤشرات أداء جديدة، بما في ذلك مؤشرات الأداء النقدية، إما بديلا أو مكملا لمؤشرات الأداء المعتمدة على الأرباح (الخلايلة، ٢٠٠٤)، وتدافعت مكاتب الاستثمارات في الولايات المتحدة الأمريكية إلى القيام بتطوير وتسويق معايير أداء جديدة، مثل القيمة الاقتصادية المضافة EVA، وبعض مؤشرات الأداء المعتمدة على التدفقات النقدية، مثل معدل العائد النقدي على الاستثمار، وقد تم توظيف مؤشرات الأداء النقدية إلى جانب مؤشرات الأداء المحاسبية في خطط الحوافز لتحديد مكافئات المديرين وكذا لتقويم الأداء.

وبناءً على ما سبق يمكن القول أنه لم يكن الجدل والاهتمام بمدى ملاءمة وكفاية التدفقات النقدية والأرباح بوصفها مقاييس لأداء المؤسسات حديثا، فهناك الكثير من الدراسات في مجال المحاسبة التي تناولت العلاقة بين الأرباح والتدفقات النقدية، وعلاقة كل منها بأسعار الأسهم وعوائدها، وهذا بدءً بدراسة (Ball and Brown 1968)، ومرورا بكثير من الدراسات التي تناولت الأرباح والتدفقات بشكل خاص ومعايير الأداء بشكل عام، وشمل ذلك معايير الأداء التي تم تطويرها لاحقا، بما فيها مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح أو تلك المبنية على التدفقات النقدية، وركزت الأدبيات في هذا المجال على المفاضلة بين مؤشرات الأداء المختلفة، التقليدية والحديثة منها، واختبار علاقتها بعوائد الأسهم للحكم على مدى كفاءتها بوصفها مقياسا لأداء المؤسسات. وفيما يلي استعراض لأهم هذه الدراسات:

أولا: الدراسات الأجنبية

دراسة (Ali and Pope, 1995): تعد هذه الدراسة استكمالاً للدراسة التي قام بها الباحثان (Board and Day, 1989)، غير أنها أجريت على نطاقا أكثر اتساعا من خلال إدخال آليات جديدة على منهجية البحث، حيث كانت النتيجة العامة تشير إلى تفوق

الربح المحاسبي في مجال المحتوى المعلوماتي التفاضلي. يتضح من الاستعراض السابق لبعض الدراسات الآتفة، عدم وجود اتفاق واضح على طبيعة النتائج لتحديد أي من التدفقات النقدية أو الأرباح يتميز عن الآخر في المحتوى المعلوماتي، فقد كانت بعض الدراسات قد خلصت إلى وجود محتوى معلوماتي للتدفقات النقدية غير وجود في الأرباح، في حين وجدت دراسات أخرى أن التدفقات النقدية لم تكن متفوقة على الربح المحاسبي من ناحية المضمون المعلوماتي، في الوقت الذي خلصت فيه دراسات أخرى إلى أن طريقة قياس التدفقات النقدية هي التي تحدد درجة المضمون المعلوماتي لها.

دراسة (Biddle et al, 1997): لقد اختبرت هذه الدراسة العلاقة بين عوائد الأسهم وعدد من مؤشرات الأداء، مثل القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)، والتدفقات النقدية من العمليات والأرباح، وكذا الأرباح المتبقية بعد استبعاد تكلفة رأس المال، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تشير إلى أن الأرباح أكثر ارتباطاً بعوائد الأسهم من مؤشرات الأداء الأخرى بما في ذلك مؤشرات الأداء النقدية (التدفقات النقدية من العمليات)، ولم تدعم نتائج الدراسة وجود مضمون معلوماتي إضافي للتدفقات النقدية زيادة على المعلومات التي تتضمنها الأرباح.

دراسة (Becidore et al, 1997): على الرغم من أن كثيراً من الدراسات التي تناولت مؤشرات الأداء انطلقت من العلاقة التي تربط بين مؤشرات الأداء بعوائد الأسهم أساساً للمفاضلة بين مؤشرات الأداء وكذا لتقييم مدى كفاءتها وفعاليتها في خطط الحوافز، إلا أن دراسة (Becidore et al, 1997) خلصت إلى أن استخدام مؤشرات الأداء السوقية (عوائد الأسهم) أساساً لتحديد مكافئات المديرين في خطط الحوافز قد لا يكون فعالاً، نظراً لأن عوائد الأسهم تتأثر بالكثير من العوامل التي لا تقع تحت سيطرة المديرين، كما أن عائد السهم، وإن كان يمكن استخدامه مؤشراً للأداء على مستوى المؤسسة إجمالاً، لكن لا يمكن تحديده على مستوى الأقسام والفروع داخل المؤسسة كما هو الحال بالنسبة لمعدل العائد على الأصول أو القيمة الاقتصادية المضافة.

دراسة (Adams, 2003): وهي تعد من الدراسات الحديثة في هذا المجال، حيث أنها قامت على استطلاع آراء المديرين التنفيذيين لشريحة من مؤسسات الأعمال الأمريكية (٢٠٠٠ مؤسسة) حول مدى أهمية مجموعة من مؤشرات ومعايير الأداء المالية وغير المالية، بما في ذلك معايير الأداء المحاسبية، ووفقاً لنتائج الدراسة جاءت التدفقات النقدية في الرتبة الأولى، والأرباح في المرتبة الثانية من حيث أهميتها للمديرين التنفيذيين بوصفها مؤشراً لأداء المؤسسة ومنه لأداء المديرين.

وهكذا وبعدما تناولنا بالدراسة والتحليل أهم الدراسات الغربية التي تطرقت إلى موضوع الأداء المؤسسية في زاوية المؤشرات، نأتي الآن إلى استعراض أهم الدراسات العربية في هذا المجال.

ثانياً: الدراسات العربية

دراسة (الكراسنة عمر، ٢٠٠٠): قام الباحث بإجراء هذه الدراسة على المؤسسات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، حيث تم اختبار مدى قدرة كل من الأرباح المحاسبية والتدفقات النقدية وحجم المؤسسة في التنبؤ بالأرباح المحاسبية للمؤسسة، ولقد غطت الدراسة الفترة الممتدة من العام ١٩٨٨ إلى العام ١٩٩٨ وشملت ٤٥ مؤسسة صناعية وخدمية، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن أكثر المتغيرات قدرة على التنبؤ بأرباح المؤسسات هو الأرباح المحاسبية يليها صافي الربح مضاف إليه الإهلاك ثم التدفقات النقدية التشغيلية وأخيراً رأس المال التشغيلي، كما توصل الباحث إلى أن الأرباح المحاسبية لدى المؤسسات الصغيرة الحجم أكثر قدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية من الأرباح المحاسبية للمؤسسات الكبيرة.

دراسة (أبو حسان محمد أشرف، ٢٠٠١): قام الباحث بدراسة المحتوى المعلوماتي لكل من الربح المحاسبي والتدفقات النقدية في تفسير التغير في سعر السهم السوقي، وقد شملت عينة الدراسة ٤٦ مؤسسة صناعية مساهمة عامة مدرجة في بورصة عمان، وغطت

الفترة الممتدة من العام ١٩٨٤ ولغاية ١٩٩٨، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن الربح المحاسبي يوفر معلومات تفسيرية للتغير في أسعار الأسهم فضل ن التدفقات النقدية.

دراسة (الوشلي محمد علي، ٢٠٠٢): لقد أجرى الباحث هذه الدراسة على قطاع البنوك مستخدماً عينة مكونة من ١٤ بنك تجاري، حيث تم قياس قدرة مؤشر التدفق النقدي والربح الحاسبي على التنبؤ بالتدفقات النقدية، وهذا خلال الفترة الممتدة من العام ١٩٩٣-٢٠٠٠، ولقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أفضلية لمقياس التدفق النقدي على مقياس الربح المحاسبي في عملية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

دراسة (الخلايلة محمود، ٢٠٠٤): هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح ومؤشرات الأداء التقليدية، ومدى قدرة كل منها على تفسير التغيرات في عوائد الأسهم، ولقد اعتدت نتائج الدراسة على ٥١٢ مشاهدة تمثل البيانات التجميعية لاثنتين وثلاثين مؤسسة مدرجة في سوق عمان المالية خلال فترة الدراسة ١٩٨١-١٩٩٩، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

وجود علاقة موجبة وذات دلالة إحصائية بين مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح ومؤشرات الأداء النقدية.

إن مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح أكثر ارتباطاً بعوائد الأسهم من مؤشرات الأداء النقدية ونسبة ما تفسره مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح من التغيرات في عوائد الأسهم يفوق وبشكل ملحوظ، ما تفسره مؤشرات الأداء النقدية.

إن مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح تحتوي معلومات إضافية فيما يتعلق بعوائد الأسهم تزيد عن ذلك التي تتضمنها مؤشرات الأداء النقدية.

إن أهم ما يمكن استنتاجه من استعراض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الأداء من زاوية المؤشرات أن نتائجها جاءت متباينة، ومعظمها طبق في اقتصاديات متطورة، ويبدو أن الدراسات حول هذا الموضوع في الاقتصاديات النامية محدودة، فالتباين في نتائج الدراسات

السابقة ومحدودية الدراسات حول هذا الموضوع في الاقتصاديات النامية تشكلان أحد الدوافع الرئيسية لدراستنا هذه.

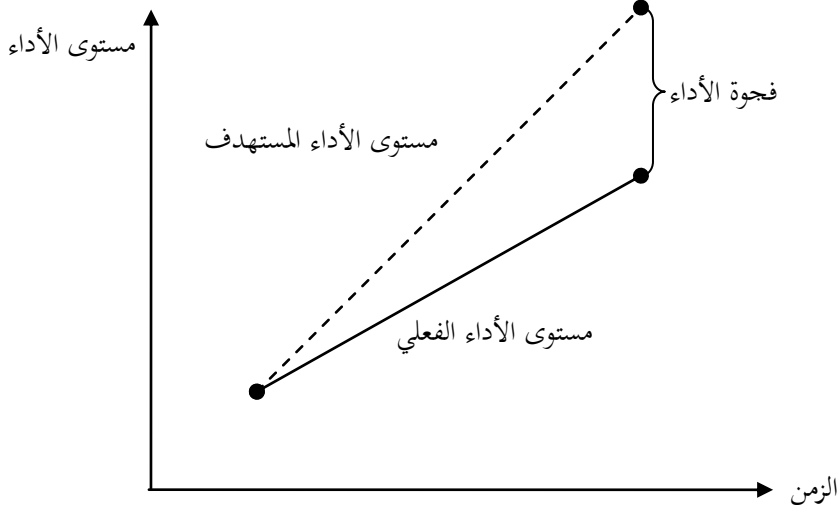
الإطار النظري للدراسة

أولاً: مفهوم تقويم أداء المؤسسة

يعني تقويم أداء المؤسسة: "مجموعة الدراسات التي ترمي إلى التعرف على مدى قدرة المؤسسة على إدارة نشاطها من مختلف جوانبه: الإدارية، التقنية، التسويقية، الإنتاجية، البشرية، المالية، البيئية ... خلال فترة زمنية محددة. ومدى مهارتها في تحويل المدخلات إلى مخرجات بالنوعية والكمية والآجال المطلوبة، وبيان مدى تمكنها من تطوير هذه المهارة من سنة إلى أخرى. إضافة إلى تحسين درجة نجاحها في التقدم على الصناعات المثيلة عن طريق تغلبها على الصعوبات التي قد تعترضها، وابتداع الأساليب الأكثر تطوراً في مجال عملها" (الكرخي، ٢٠٠٧).

وتجدر الإشارة إلى أن تقويم أداء المؤسسة هو مرحلة من مراحل التخطيط والإدارة الإستراتيجية، فهو مرحلة من مراحل التخطيط باعتباره أداة لترشيد عملية اتخاذ القرار من خلال ما يُعرف بالتغذية العكسية. كما يعتبر بعض المفكرين أن تقويم أداء المؤسسة يُشكل أيضاً مرحلة من مراحل الإدارة الإستراتيجية، حيث من خلاله يتم التأكد من أن الخيار الاستراتيجي المُعتمد من طرف المؤسسة هو خيار سليم، وأن طريقة تنفيذه تتم بالصورة الصحيحة.

كما أنه في حالة عدم بلوغ مستوى الأداء المستهدف، فإن هذا يعني حدوث ما يُسمى بفجوة الأداء "PERFORMANCE GUP"، والتي تُحدد بالشكل التالي:



شكل رقم ١: فجوة الأداء

المصدر: الزبيدي حمزة محمود، ٢٠٠٤، التحليل المالي، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ص ٨٢.

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أن فجوة الأداء هي عبارة عن الفرق بين الأداء الفعلي والأداء المستهدف.

ومن ناحية أخرى فإن مسألة تقويم الأداء إذا كانت تبدو بسيطة من الناحية النظرية، فإنها في الواقع العملي جد معقدة، وذلك لتعدد الأطراف التي يهتما أمر هذا التقويم: مساهمين، عمال، زبائن، موردين...، وكذا لتعدد المؤشرات التقييمية المعتمدة من طرف المؤسسات. وفي هذا الصدد تعتبر الباحثة (GIRAUD et al, 2004) أنه ما زاد من صعوبة وتعقيد مسألة تقويم الأداء هو كون مفهوم الأداء في حد ذاته ما زال مفهوما غامضا. غير أن صعوبة عملية تقويم الأداء لا تُنقص شيئا من أهميتها بالنسبة للمؤسسة، وهذا ما سوف نتناوله من خلال النقطة الموالية.

ثانياً: أهمية تقويم أداء المؤسسة

تتبع أهمية تقويم الأداء من دوره كوظيفة تستهدف دراسة درجة التناسق والاتساق بين عوامل الإنتاج للتعرف على مدى كفاءة استخدامها، وكذا كيفية تطور تلك الكفاءة على فترات زمنية مُتتابعة، وذلك من خلال مُقارنة ما تحقق منها بالأهداف المرسومة، وفي هذا الإطار يقول (MOORE, 2005): "يُعد التقويم أساس عملية التسيير...". كما يسمح تقويم الأداء بالتعرف على كافة الثغرات الموجودة في المؤسسة، وكذا تحديد طرق علاجها ومتابعة تنفيذ مُقترحات وتوصيات العلاج حتى يتم تحقيق الأهداف المُخططة.

ومما تقدم يتضح بأن أهمية تقويم الأداء تتجلى من خلال التعرف على مدى تحقق الأهداف المرسومة، وذلك عبر مُتابعة تنفيذ الأهداف المُحددة للمؤسسة ضمن الخطة المُبرمجة لفترة معينة من الزمن. وهذا يعني أن عملية التقويم تُحفز على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وتضمن إنجاز العمل على أفضل صورة ممكنة. وكذلك يسمح تقويم الأداء باكتشاف الانحرافات على ضوء الأهداف المُحددة مسبقاً وتفسير أسباب هذه الانحرافات ووضع الحلول لها. حيث يقول (HAOUET, 2008): "إن تقويم الأداء يُشكل وسيلة مقارنة تسمح بمعرفة مدى ملاءمة القرارات التي تم اتخاذها، وكذا تحديد الأسباب المحتملة التي تقف وراء عدم بلوغ الأهداف المسطرة، وذلك من أجل تضيق الفجوة بين النتائج المحققة والنتائج المستهدفة". أما الباحث (MOORE, 2005) فيعتبر أن: "التقويم يُعد عاملاً أساسياً لنشاط المؤسسة...، حيث إنه يُمكن العمال من رؤية واقع المؤسسة، كما أنه يُوجه الإدارة عند وضع السياسات"، وعموماً فإن أهمية تقويم الأداء تبرز من النقاط التالية:

- يُعد تقويم الأداء مقياساً للحكم على مدى نجاح المؤسسة، من خلال مقارنة مستوى الإنجاز مع الأهداف المُدرجة ضمن الخطة المعتمدة؛

- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المؤسسة، وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها. وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها، وإرشاد المُنفذين إلى وسائل تلافيتها مستقبلا؛

- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في المؤسسة عن مواطن الخلل والضعف التي تظهر على مستوى النشاط الذي يضطلع به، وذلك من خلال تقويم أداء كل قسم أو مركز، وتحديد إنجازاته سلبا أو إيجابا، الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين هذه الأقسام أو المراكز باتجاه رفع مستوى الأداء الكلي للمؤسسة؛

- تسهيل إنجاز عملية تقويم الأداء على مستوى الاقتصاد الوطني، وذلك بالاعتماد على نتائج التقويم الأدائي لكل مؤسسة فقطاع، وهذا وصولا للتقويم الشامل للاقتصاد الوطني (العيسوي، ٢٠٠٥)؛

- تصحيح الموازنات التخطيطية، ووضع مؤشراتنا في المسار الصحيح، بما يُوازن بين الطموحات والإمكانيات المتاحة. حيث تُشكل نتائج تقويم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة لرسم السياسات والخُطط الواقعية البعيدة عن المزاجية والتقدير غير الواقعية؛

- إن تقويم الأداء يُظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف، وبالجودة المطلوبة، وفي الأجل المحددة... مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، ومن ثم تحسين القدرة الشرائية للأفراد، الأمر الذي قد يعود على المجتمع ككل بالفائدة؛

- يسمح تقويم أداء المؤسسة بالكشف عن العناصر الكفؤة ووضعها في المواقع الأكثر أهمية، وتحديد العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير من أجل النهوض بأدائها إلى المستوى المرغوب والاستغناء عن العناصر غير الكفؤة. كما يُعتبر تقويم الأداء أساسا موضوعيا لنظام سليم وفعال للاتصالات والمكافآت والحوافز الشخصية، وفي هذا الإطار يقول الباحث (HAMADOUCHE, 1997): "إن الهدف الأساسي لتقويم الأداء هو توضيح مسؤولية كل طرف داخل المؤسسة...، وكذا تأمين عملية التحفيز والتعبئة لهذه الأطراف من

أجل بلوغ الأهداف المسطرة، بالإضافة إلى تحقيق اندماج العمال داخل أهداف المؤسسة، وتأمين ولائهم لمشروعها...؛

- تُوضّح عملية تقويم الأداء المركز الاستراتيجي للمؤسسة ضمن إطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها، وبالتالي تحديد الآليات وحالات التغيير المطلوبة لتحسين مركزها الاستراتيجي؛

- تعكس عملية تقويم الأداء درجة المواءمة والانسجام بين الأهداف والاستراتيجيات المُعتمدة لبلوغها، وعلاقة ذلك بالبيئة التنافسية للمؤسسة.

وبناء على ما سبق، يُمكن القول إنّ لتقويم الأداء أهمية حيوية، لأن المؤسسة التي لا تعرف أين هي الآن من حيث واقع عملياتها، لا يمكن لها أن تعرف ما هو مستقبلها، وبالتالي لا يُمكنها الوصول إلى حيث تريد (بني حمدان وإدريس، ٢٠٠٧).

ثالثاً: مفهوم مؤشر الأداء

يُعرّف (COURTOIS et al, 2002) مؤشر الأداء على أنه: "مُعطية مُكممة تقيس فعالية و/ أو فاعلية كل أو جزء من سيرورة أو نظام، وذلك بالرجوع إلى معيار، خطة، هدف... تم تحديده والاتفاق عليه في إطار إستراتيجية المؤسسة".

أما (JAULENT & QUARES, 2006) فيُعرّفان مؤشر الأداء على أنه: "مصطلح عام يُعبر عن أداة قياس، أو عن معيار لتقدير حالة ظاهرة ما في لحظة زمنية معينة".

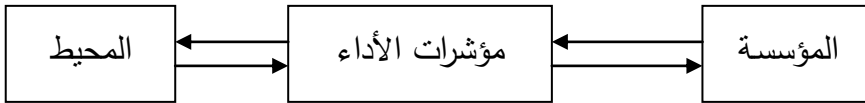
في حين يرى (LORINO, 2003) أن مؤشر الأداء ما هو إلا: "معلومة تساعد على تقويم نتائج المؤسسة".

من خلال هذه التعاريف يتبين لنا أن مؤشرات الأداء يمكن أن تُبنى على أسس مادية كعدد وحدات الإنتاج المحصلة، أو على أسس قيمية كقيمة الإنتاج محسوبة بعملة معينة عادة ما تكون العملة الوطنية، كما يمكن أن تكون رقمية كوحدات ساعات العمل، وعدد

التوقفات والأعطال، وعدد مرات الصيانة... . وقد تكون هذه المؤشرات نوعية في الحالات التي يصعب وصفها بالأرقام، وذلك عن طريق وضع أهداف سلوكية ينبغي على المؤسسة تحقيقها في جانب من جوانب نشاطها، كرضا العاملين، اتجاهات العملاء والموردين، وجهة نظر المجتمع في المؤسسة. كما أن هناك بعض المؤشرات التي تضطر المؤسسة لوصفها عندما لا يتوفر لديها المعلومات والبيانات اللازمة لقياسها، كالأثار البيئية التي تُسببها المؤسسة.

وبناء على ما سبق يمكن القول إنّ المؤشر ليس بالضرورة رقما، إذ يمكن له أن يأخذ أي شكل معلوماتي، حكم كفي، إشارة ثنائية: نعم / لا... .

أما عن أهمية مؤشرات الأداء فهي تُعد أداة رئيسية تساعد إدارة المؤسسة على تنفيذ إستراتيجيتها (CJD, 2006)، حيث أن الهدف الأساسي من اعتماد مؤشرات الأداء هو قياس مدى نجاح المؤسسة في الاستجابة لحاجات وانتظارات مختلف الأطراف من عملاء، مساهمين، موردين، مجتمع مدني، جماعات محلية. في حين يعتبر بعض المختصين أن الهدف المحوري لمؤشرات الأداء هو الحكم على الوضعية الاقتصادية للمؤسسة سواء بالمقارنة مع نتائجها السابقة، أو مع نتائج المؤسسات الأخرى المشابهة. ونتيجة للأهمية الحيوية التي تحتلها مؤشرات الأداء فقد أضحت تُعد من صلب اهتمامات نظام مراقبة التسيير (2003 HORNGREN et al)، كما أنها أصبحت تلعب دور همزة الوصل بين المؤسسة وشركائها المتواجدين على مستوى محيطها، وهذا كما يوضحه الشكل الموالي:



شكل رقم ٢: دور مؤشر الأداء

Source: HAMADOUCHE Ahmed, (1997), Méthodes et outils d'analyse stratégique, LES EDITIONS CHIHAB, ALGERIE, P159.

من خلال الشكل السابق، يتبين لنا أن مؤشر الأداء يسمح للمؤسسة بأخذ صورة عن محيطها الخارجي، وفي نفس الوقت يسمح لشركائها المتواجدين في هذا المحيط أن يأخذوا صورة عن ما يحدث بداخلها. غير أن مؤشر الأداء لا يُمكنه أن يلعب هذا الدور إلا إذا توافرت فيه مجموعة من الخصائص، وهذا ما سوف نتناوله من خلال النقطة الموالية.

رابعا: خصائص مؤشرات الأداء

تتطلب عملية إعداد مؤشرات صحيحة ومُفيدة ضرورة احترام مجموعة من الاعتبارات التي بدونها قد يفقد المؤشر قدرته على التقويم أو حتى صلاحيته، لأن إعطاء حكم بشأن نشاط معين يستلزم الاعتماد على وسيلة قياس قادرة على التعبير بشكل عملي على طبيعة هذا النشاط والظروف المحيطة به. وفي هذا الإطار يقول كل من (MARTORY & CROZET, 2005): "إن اختيار مؤشر جيد للأداء يُعد أمرا أساسيا، وذلك لأن المؤشر السيئ قد يؤدي إلى نتائج سيئة عكس ما كنا نتوقع"، ولهذا فقد وضع الخبراء في مجال تقويم أداء المؤسسة مجموعة من الخصائص التي ينبغي أن تتميز بها مؤشرات الأداء. حيث ينبغي أن تكون دقيقة، صادقة، سهلة الفهم والقياس والتمثيل، ومُتاحة بتكلفة معقولة، وتقيس أداء الفترة الحالية، وأن تحظى بالإجماع من قبل مسؤولي المؤسسة، كما يجب أن تكون مُتناسقة وأن يكون عددها محدودًا وأن تعكس خيارات المؤسسة الإستراتيجية وكذا أهدافها العامة، إضافة إلى ضرورة وضع قيمها المعيارية بطريقة موضوعية. وفي ما يلي تفصيل لهذه الخصائص:

- أن يكون للمؤشر نفس اتجاه الخيارات الإستراتيجية التي تم اعتمادها وتطبيقها من طرف المؤسسة، كما ينبغي أن تُغطي مؤشرات الأداء كل أنشطة المؤسسة وذلك من أجل تحقيق الانسجام مع إستراتيجيتها الكلية؛
- يجب أن يكون عدد المؤشرات محدودًا، وإلا فإنه من المستحيل استعمالها كأدوات مُساعدة لاتخاذ القرارات الصائبة، وفي هذا الإطار يعتبر P.LORINO أن متخذ القرار لا يُمكنه أن

يأخذ بعين الاعتبار أكثر من خمسة أو ستة مؤشرات (COURTOIS et al, 2002). غير أن أغلبية الباحثين لم يتفقوا معه في هذا الرأي، حيث اعتبروا أنه لا يمكن تحديد عدد مؤشرات الأداء لأن هذا الأمر يبقى نسبي ومرتببط بخصوصيات الظاهرة محل التقويم والقياس، وهذا على غرار الباحثان (I.DE KERVILLER & L.DE KERVILLER, 2000) اللذان عبرا عن ذلك بقولهما: "لا يمكن الإجماع على عدد مُحدد من مؤشرات الأداء، لأن هذا الأمر يختلف باختلاف المصالح والأقسام داخل المؤسسة...".

- ينبغي أن يسمح مؤشر الأداء بقياس أداء الفترة الحالية، وليس أداء الفترة المنصرمة (CLARKE et al, 2004)؛

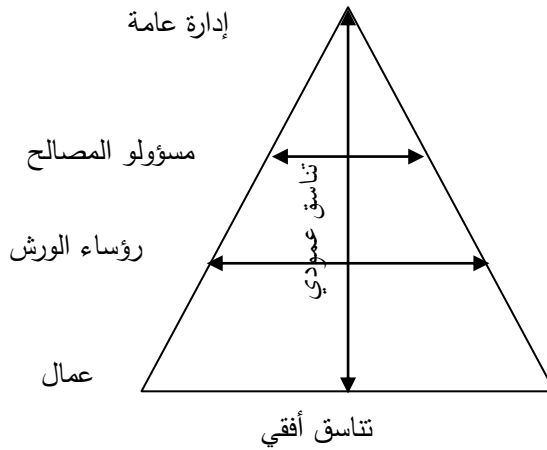
- يجب أن يكون المؤشر سهل الفهم والقياس والتمثيل، وذلك لأنه يُستعمل من طرف الجميع في المؤسسة من العامل البسيط إلى الإطارات العليا، فإذا كانت هذه الصفات غير متوفرة فإنه سيكون هناك أمل ضعيف لجعل الأفراد في المؤسسة يلتفتون حول أمور لا يفقهونها. لذلك يُوصي الخبراء بالابتعاد عن المؤشرات المعقدة التي يصعب التعامل معها، مما قد يُفقد هذه المؤشرات أهميتها التطبيقية بالرغم من رصانة تركيبها النظري؛

- يجب أن يكون المؤشر دقيقًا، صادقًا، ومُتاحًا بتكلفة معقولة، قابلاً للقياس بطريقة موضوعية بحيث إنه لا يترك أي مجال للشك (PLAUCHU, 2006)؛

- يجب أن يعكس المؤشر هدفًا معينًا يتم الاتفاق على تحقيقه في إطار زمني مُحدد؛

- يجب وضع قيمة معيارية للمؤشر تأخذ بعين الاعتبار ظروف الأداء الاعتيادية للمؤسسة التي تُعبر عن واقع العمل الحقيقي، فليس من المعقول أن تُوضع قيمة معيارية للمؤشر بافتراض أن المكائن تعمل من دون عطل، حيث إن مثل هذه الافتراض يؤدي إلى صياغة مؤشرات غير واقعية يكون من الصعب جدا على المؤسسة تحقيقها مما يجعلها غير قابلة للتطبيق العملي (الكرخي، ٢٠٠٧)؛

- ينبغي أن يلقى المؤشر إجماعًا من قبل مسؤولي المؤسسة وكذا المعنيين بالعملية التقويمية، الأمر الذي من شأنه أن يخلق لديهم الحماس والجدية. إذ أن عدم الرضا عن مؤشر معين قد يؤدي إلى اختلاق كافة الذرائع بهدف مقاومته ومن ثم إفشاله؛
- يجب أن تكون مؤشرات الأداء على درجة كافية من التناسق فيما بينها، وهذا كما يوضحه الشكل الموالي:



شكل رقم ٣: التناسق الأفقي والعمودي لمؤشرات الأداء

Source: BONNEFOUS Chantal, (2001), La construction d'un système d'indicateurs pertinents et efficaces, éd: HERMES science, Paris, P132.

من خلال الشكل السابق نجد أن (BONNEFOUS, 2001) ميز بين شكلين من التناسق، يتمثل أولهما في التناسق الأفقي والذي من خلاله يُمكن تلافى أي تعارض بين مؤشرات الأداء المنتمية إلى نفس المستوى السلمي. وبالتالي فإن الغاية من التناسق الأفقي هو ضمان أن كل الأفراد المُنتميين إلى نفس المستوى السلمي يعملون في نفس الاتجاه، فعلى

سبيل المثال لا يمكن وضع في قسم إنتاجي معين مؤشر لقياس مستوى التناوب على المناصب وإلى جانبه مؤشر آخر لقياس مستوى الإنتاجية، وذلك لأنه عموماً كلما زاد مستوى التناوب انخفضت معدلات الإنتاجية، وهذا على الأقل في المرحلة الأولى. أما الشكل الثاني من التناوب فهو الذي يُعرف بالتناوب العمودي، والذي يستلزم أن تكون المؤشرات المنتمية إلى مستوى سلمي معين عبارة عن واجهة تركيبية للمؤشرات المنتمية إلى المستوى الأدنى منه. وعموماً فإن تناوب المؤشرات بشقيه الأفقي والعمودي يهدف أساساً إلى ضمان تطبيق إستراتيجية المؤسسة على مستوى كافة الخطوط والمستويات السلمية.

وهكذا وعندما تناولنا مفهوم مؤشرات الأداء وخصائصها، نأتى الآن إلى استعراض أهم أنواعها من خلال النقطة الموالية.

خامساً: أنواع مؤشرات الأداء

يُستخدم في عملية تقييم الأداء أنواع كثيرة من المؤشرات، حيث يمكن التمييز عادة بين مؤشرات النتائج ومؤشرات العمليات، مؤشرات التقارير ومؤشرات التوجيه، إضافة إلى المؤشرات الإستراتيجية والتقنية والتشغيلية، وكذا المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية، إذ يُعالج كل نوع منها جانباً معيناً من جوانب العملية التقييمية. وفي ما يلي سنتناول تفصيلاً لهذه الأنواع، كما سنناقش أيضاً مدى كفاية الاعتماد الحصري على المؤشرات المالية فقط في عملية تقييم أداء المؤسسة.

أ - مؤشرات النتائج ومؤشرات العمليات

عندما يتعلق الأمر بتقييم نتيجة نهائية لخطة أو برنامج تم إتمام عملية إنجازه فإننا سنكون بصدد مؤشر نتيجة، حيث إن وظيفة هذا الأخير تتمثل في الحكم على ما إذا تم بلوغ الهدف المسطر من عدمه. وفي هذا الإطار يرى (CLIVILLE, 2004) أن مؤشر النتيجة يُعتبر أداة لقياس درجة الاقتراب من الهدف المسطر، ومن بين مؤشرات النتائج يُمكن أن نذكر على سبيل المثال: الكمية النهائية من صنف معين من المنتجات، رقم الأعمال الإجمالي ...

بينما إذا تعلق الأمر بخطة أو برنامج مازال جاري التنفيذ ويُراد متابعة عملية تنفيذه من أجل تحديد مدى تقدمه، وهذا بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، فإننا سنكون بصدد مؤشر العمليات. حيث يقول (COURTOIS et al, 2002):
"إن مؤشرات العمليات تسمح بالتعبير عن الطريقة التي تم من خلالها بلوغ النتائج النهائية"،
فمثلا قد نجد أن الكمية النهائية المُنتجة من صنف معين من المنتجات - باعتبارها مؤشر نتائج - ترتبط بمجموعة من مؤشرات العمليات، على غرار: عدد الدورات التدريبية، معدل تغيب العمال...

وبالإضافة إلى ما سبق، فقد أثبتت التجارب أن كل من مؤشرات النتائج ومؤشرات العمليات هي مؤشرات أساسية ومُكملة لبعضها البعض وذلك في إطار العملية التقييمية.

ب- مؤشرات التقارير ومؤشرات التوجيه

لقد تم التمييز بين هذين النوعين من المؤشرات على أساس هيكل السلطة والمسؤولية، حيث إن الهدف من مؤشرات التقارير هو إلزام مسؤولي كل مستوى سلمي بتزويد رؤسائهم في المستويات العليا بمعلومات عن الأداء المنجز وكذا درجة الاقتراب من الأهداف المسطرة. وبالتالي فإنه غالبا ما يتم بناء مؤشرات التقارير نتيجة لالتزام رسمي يقع على عاتق مسؤولي مصلحة أو قسم معين، والذي بموجبه هم مُلزمون بتزويد رؤسائهم في المستويات الأعلى بمعلومات دورية عن مستويات الأداء التي تم بلوغها، وهذا في شكل مؤشرات تُعرف بمؤشرات التقارير. أما مؤشرات التوجيه فهي موجهة لترشيد عملية التسيير عند مستوى سلمي معين، وبالتالي فإن هذه المؤشرات نادرا ما تصعد إلى المستويات السلمية الأعلى، بل هي مُوجهة للاستعمال الداخلي من طرف مسؤولي الأقسام والورشات... وهذا من أجل تمكينهم من متابعة الأداء المنجز ومراقبة النتائج المُحققة.

ج- المؤشرات الإستراتيجية، التقنية والتشغيلية

تتميز المؤشرات الإستراتيجية بالشمولية وطول الأجل، وهي تهتم المستويات الإدارية العليا في المؤسسة، أما المؤشرات التقنية فهي مؤشرات متوسطة الأجل وتهتم الإدارات الوسطى في المؤسسة، في حين أن المؤشرات التشغيلية هي مؤشرات قصيرة الأجل وتخص المستويات التشغيلية. وفيما يلي سنقدم مثال عن هذه الأنواع الثلاثة من المؤشرات



شكل رقم ٤: مؤشرات الأداء الإستراتيجية، التقنية والتشغيلية

Source: BONNEFOUS Chantal, (2001), La construction d'un système d'indicateurs pertinents et efficaces, éd: HERMES science, Paris, P١٢٩.

من خلال الشكل السابق يتبين لنا أنه كلما صعدا من المؤشرات التشغيلية إلى المؤشرات الإستراتيجية فإن محتوى هذه المؤشرات يُصبح أكثر شمولية، بالإضافة إلى أنه غالباً ما يصبح أكثر ميلاً إلى الطابع المالي. وعلى العكس من ذلك فإنه كلما نزلنا من المؤشرات الإستراتيجية إلى المؤشرات التشغيلية، فإن هذه المؤشرات تُصبح أكثر دقة وتركيز على نقاط جد مُحددة، كما أنها غالباً ما تصبح بعيدة عن الطابع المالي.

د- المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية

إن الغرض الأساسي من استخدام المؤشرات المالية هو الوقوف على جوانب عديدة من نشاط المؤسسة مثل قوتها وقابليتها على تحقيق الأرباح والعوائد على استثمارات، وكذلك قدرتها على مواجهة التزاماتها بشكل فعّال، والوقوف على القيمة الحقيقية لأصولها المختلفة وحجم الديون المترتبة عليها (القريشي، ٢٠٠١). ويتم كل هذا من خلال العديد من المؤشرات المالية التي يتم بناؤها على أساس الوثائق المحاسبية والمالية الموجودة لدى المؤسسة، وتُقسم المؤشرات المالية إلى نسب يُركز كل منها على جانب أدائي مالي معين، مثل: نسب الربحية، نسب السيولة، نسب النشاط... غير أن الاعتماد الحصري على المؤشرات المالية في تقييم أداء المؤسسة قد يُعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة، لذا يجب تعزيز هذا الأسلوب التقييمي بمؤشرات أخرى مثل: حجم الحصة السوقية، مستوى رضا الزبائن، مستويات الإبداع والتجديد، مستويات الجودة...، وهي التي تُتفق على تسميتها بالمؤشرات غير المالية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن هناك جدلاً واسعاً بين معظم الباحثين والمتخصصين حول نوع المؤشرات التي ينبغي على المؤسسة اعتمادها لتقويم أدائها. وفي هذا الإطار يقول (M.MORIN et al, 1996): "إذا كان تقويم الأداء يُمثل عملية صعبة بالنسبة للمؤسسات التي تطمح إلى الاستمرار والنجاح، فإن هذه الصعوبة مردها الرئيسي هو كون

تحديد مؤشرات الأداء يُعد أمراً مُعقداً، وذلك لأن أداء المؤسسة هو قبل كل شيء بناء اجتماعي وأن تقويمه يتم من خلال اعتبارات ذاتية مُرتبطة بمتخذ القرار". غير أن هناك من الباحثين من يرى عكس ذلك، حيث يجزمون أن صعوبة تقويم الأداء لا ترجع إلى تعقد عملية تحديد المؤشرات، بل إلى ندرة الدراسات التي تناولت موضوع المؤشرات، وذلك لأن أغلب الأبحاث ركزت على مدى تأثير مستوى أداء المؤسسة بـعوامل: الهيكل، الإستراتيجية، استعمال نظم تسييرية متفاوتة التعقيد... . هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه حتى تلك الدراسات والأبحاث التي تناولت مؤشرات الأداء فهي وعلى قلتها ركزت على دراسة المؤشرات المالية فقط، غير أن هذه الأخيرة أصبحت غير كافية للتعبير عن أداء المؤسسة، وهذا في ظل التقلبات الشديدة التي يخضع لها محيط المؤسسة، والتي جعلت من نجاح هذه الأخيرة لا يرتبط فقط بزيادة الأرباح أو العائد على رأس المال المستثمر. وفي هذا الصدد تُشير آخر الاستطلاعات أن ٨٠% من كُبريات المؤسسات الأمريكية ترغب في تغيير أنظمة تقويم أدائها، وهذا سعياً منها نحو إدماج مؤشرات أخرى غير مالية في عملية التقويم.

من خلال ما سبق، يتبين لنا أن المؤشرات المالية أضحت عاجزة لوحدها عن تقديم صورة صادقة وشاملة عن أداء المؤسسة، لكن هذا لا يعني جواز التخلي عنها بل يجب الإبقاء عليها وتدعيمها بمؤشرات أخرى غير مالية، ومنه يمكن القول إن المؤشرات غير المالية لا تُعد بديلاً عن المؤشرات المالية ولكن مُكملاً لها. حيث يقول (CAUVIN & BESCOS, 2005) في هذا الإطار: "لقد كانت أنظمة تقويم الأداء في الماضي تُعطي الأولوية للنتائج المالية، غير أن هذا الأمر بدأ يتلاشى تدريجياً بفعل تغير ظروف المنافسة، الأمر الذي جعل من هذه الأنظمة غير مُلائمة للاستراتيجيات الحديثة التي أصبحت تتبناها المؤسسات خاصة إستراتيجية خلق القيمة لمصلحة الزبائن. هذا وقد كانت المؤسسات الفرنسية هي السبّاقة إلى تبني المؤشرات غير المالية، وذلك من خلال اعتمادها المُبكر على نظام لوحة القيادة الذي يجمع ما بين المؤشرات المالية وغير المالية، في حين لم تلجأ المؤسسات الأمريكية إلى هذا الأسلوب إلاّ مع بداية التسعينيات من القرن الماضي بعدما أيقنت أن

المؤشرات المالية لوحدها أضحت غير كافية...". لهذا ينبغي استعمال المؤشرات غير المالية بشكل مُكمل للمؤشرات المالية من أجل التعبير عن أداء المؤسسة، وذلك لأن أي مؤشر مهما كانت قوته القياسية هو عاجز عن التعبير عن ظاهرة الأداء المؤسساتي بشكل منفرد. ولغرض الوقوف على مستوى أداء المؤسسة والتطور الحاصل فيه عبر الزمن، وكذلك المقارنة بين مستوى أداء المؤسسة المعنية مع أداء المؤسسات الأخرى المماثلة، يتعين إتباع الوسائل الآتية:

- مقارنة أداء المؤسسة مع معايير قياسية معينة؛
 - مقارنة أداء المؤسسة المعنية في سنة معينة مع أدائها في سنوات سابقة، وهنا لابد أن تُؤخذ التغيرات في الأسعار بعين الاعتبار لكي تكون عملية المقارنة صحيحة؛
 - مقارنة أداء المؤسسة مع أداء مؤسسات مُماثلة لها لنفس الفترة الزمنية.
- بناء على ما سبق يمكن القول إن نجاح مهمة تقويم الأداء تستلزم ضرورة أخذ بعين الاعتبار جميع الجوانب المتعلقة بهذا الأداء وهو ما أتفق على تسميته بالأداء الشامل للمؤسسة، أي الأداء الذي يُراعي انتظارات ومطالب مختلف فئات أصحاب المصالح اتجاه المؤسسة.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- من خلال دراستنا لهذا الموضوع، تم التوصل إلى جملة من الاستنتاجات أهمها ما يلي:
- ١- يعد الأداء انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها، وفي السياق نفسه يُعد مزيج الموارد والقدرات هو المُحدد الرئيسي لمستوى أداء المؤسسة.
 - ٢- يعد الأداء مفهوم واسع، ويشتمل في مضامينه على العديد من المفاهيم المتعلقة بالفشل والنجاح، المخطط والفعلي، الكمي والنوعي ... غير أنه عموماً يوجد عدم اتفاق بين معظم

المُفكرين والباحثين حول المؤشرات التي يُمكن الاعتماد عليها لتقويم أداء المؤسسة، كما أن هناك عدم اتفاق على تعريف مُوحد لمفهوم أداء المؤسسة.

٣- إن المؤشرات المالية أصبحت عاجزة لوحدها عن تقديم صورة صادقة عن أداء المؤسسة، لكن هذا لا يعني جواز التخلي عنها بل يجب الاحتفاظ بها وتدعيمها بمؤشرات أخرى غير مالية. ومنه يُمكن القول إنَّ المؤشرات غير المالية تُعدُّ مُكملة للمؤشرات المالية وليست بديلة عنها.

٤- يجب أن يكون عدد المؤشرات محدودًا، وإلا فإنه من المستحيل استعمالها كأدوات مُساعدة لاتخاذ القرارات الصائبة، كما يجب أن يكون للمؤشر نفس اتجاه الخيارات الإستراتيجية التي تم تبنيها وتطبيقها من طرف المؤسسة، كما ينبغي أن تُغطي مؤشرات الأداء كل أنشطة المؤسسة، وذلك من أجل تحقيق الانسجام مع إستراتيجيتها الكلية.

٥- ينبغي أن يلقى المؤشر إجماعًا من قِبل مسؤولي المؤسسة وكذا المعنيين بالعملية التقويمية، الأمر الذي من شأنه أن يخلق لديهم الحماس والجدية. إذ أن عدم الرضا عن مؤشر معين قد يؤدي إلى اختلاق كافة الذرائع بهدف مقاومته ومن ثم إفشاله.

٦- إن نجاح مهمة تقويم الأداء تتوقف على دقة وملاءمة المؤشرات المُختارة، وعلى قابليتها للقياس والاحتساب لتؤدي الغرض المطلوب. وهناك العديد من المؤشرات التي يُمكن الاعتماد عليها في هذا الإطار، وبالرغم من أن كل منها يُعبر عن زاوية معينة من زوايا الأداء، إلا أنه من مُجمل هذه المؤشرات يُمكن الاستدلال على مستوى أداء لمؤسسة. والمطلوب هو انتقاء المؤشرات المُلاءمة للمؤسسة المراد تقويم أدائها.

ثانياً: التوصيات

- من خلال ما تم عرضه بالتحليل والنقاش، وعلى ضوء الاستنتاجات المتوصل إليها يُمكن الخروج بالتوصيات التالية:
- ١- نظراً للعلاقة الوثيقة بين فعالية عملية التقويم ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات المسجلة، فإن تطوير أنظمة المعلومات وأجهزة الاتصال في المؤسسات يُعد أمراً ضرورياً من أجل الحصول على مُستلزمات العملية التقويمية من معلومات بالكمية والجودة المطلوبتين، وفي الوقت المناسب.
 - ٢- إن عملية تقويم الأداء تتطلب وجود جهاز مُناسب ومُؤهل يُكلف بمهمة مُتابعة ومُراقبة التنفيذ الفعلي لنشاط المؤسسة، وتسجيل النتائج لاستخدامها في الأغراض الإدارية. كما يجب أن يتمتع الكادر البشري المُكون لهذا الجهاز بالكفاءة وبالإلمام العميق بعملية التقويم، هذا بالإضافة إلى الخبرة الكافية والمعرفة التطبيقية بسيرورة نشاط المؤسسة.
 - ٣- ضرورة نشر مفاهيم تقويم الأداء الحديثة من خلال المؤتمرات والندوات العلمية وتنفيذ الدورات التدريبية، مع حث الجامعات على تدريس الأنظمة الحديثة لتقويم الأداء الشامل في تخصصات الاقتصاد والتسيير...
 - ٤- ضرورة دعم ومُساندة الإدارة العليا للمؤسسات لاستخدام الأنظمة الحديثة لتقويم الأداء الشامل، خاصة نظام بطاقة الأداء المُتوازن، وذلك للاستفادة من مزاياها المتعددة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- ١- أبو حسان محمد أشرف، ٢٠٠١، المحتوى المعلوماتي للربح والتدفقات النقدية وتسويات الاستحقاق للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- ٢- بني حمدان خالد محمد ، إدريس وائل محمد صبحي، ٢٠٠٧، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، منهج معاصر، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ٣- الخلايلة محمود عبد الحليم، ٢٠٠٤، مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح ومؤشرات الأداء النقدية وعلاقتها بالتغيرات في عوائد الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق عمان المالية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد ١١، عدد ٢.
- ٤- الزبيدي حمزة محمود، ٢٠٠٤، التحليل المالي، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.
- ٥- العيسوي كاظم جاسم، ٢٠٠٥، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، تحليل نظري وتطبيقي، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- ٦- القرشي مدحت كاظم، ٢٠٠١، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ٧- الكراسنة عمر، ٢٠٠٠، التنبؤ بالأرباح المستقبلية باستخدام الأرباح والتدفقات النقدية ، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- ٨- الكرخي مجيد، ٢٠٠٧، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- ٩- الوشلي محمد علي، ٢٠٠٢، قدرة مقياس التدفق النقدي والربح المحاسبي على التنبؤ بالتدفقات النقدية للبنوك التجارية في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 10- ADAMS.B, (2003), Performance measure and profitability factors of successful African- American entrepreneur: an exploratory study, journal of American academy of business.
- 11- ALIA and POPE.P, (1995), the incremental information content of earnings funds flow and cash flows: the VK evidence, journal of business, finance and accounting, vol 22.
- 12- BECIDORE.J, et al, (1997), the search for best performance measure, financial analyst's journal.
- 13- BIDDLE.G, et al, (1997), Does EVA beat earning? Evidence on associations with stock returns and firm value, journal of accounting and economies, P 301-336.
- 14- BONNEFOUS Chantal, (2001), La construction d'un système d'indicateurs pertinents et efficaces, éd: HERMES science, Paris.
- 15- CAUVIN Eric, BESCOS Pierre-Laurent, (2005), Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises: une étude empirique, in revue de Finance contrôle Stratégie, Volume 8, Numéro 1, Mars.
- 16- Centre des jeunes dirigeants d'entreprise (CJD), (2006), Le guide de la performance globale, éd: D'organisation, 2^{ème} tirage, Paris.
- 17- CLARKE Rod et al, (2004), 7 mesures de performances: pilotage et avenir de l'entreprise, éd: AFNOR.
- 18- CLIVILLE Vincent, (2004), Approche systémique et méthode multicritère pour la définition d'un système d'indicateurs de performance, thèse de doctorat en génie industriel, université de SAVOIE.
- 19- COURTOIS Alain et al, (2002), Gestion de production, 3^{ème} édition, éd: d'organisation, Paris.
- 20- De KERVILLER Isabelle, de KERVILLER Loïc, (2000), Le contrôle de gestion - à la portée de tous! -, éd: ECONOMICA, 3^{ème} édition, Paris.
- 21- GIRAUD Françoise et al, (2004), Contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2^{ème} édition, éd: GUALINO, Paris.

- 22- HAMADOUCHE Ahmed, (1997), Méthodes et outils d'analyse stratégique, LES EDITIONS CHIHAB, ALGERIE.
- 23- HAOUET Chaker, (2008), Informatique décisionnelle et management de la performance de l'entreprise, cahier de recherche N°2008-01, laboratoire Orléanais de gestion.
- 24- HORNGREN Charles et al, (2003), Contrôle de gestion et gestion budgétaire, éd: PEARSON éducation, 2^{ème} édition, Paris.
- 25- JAULENT Patrick, QUARES Marie-Agnès, (2006), Pilotez vos performances, éd: AFNOR.
- 26- LORINO Philippe, (2003), Méthodes et pratiques de la performance, 3^{ème} édition, éd: d'organisation, Paris.
- 27- M.MORIN Estelle et al, (1996), Mesurer la performance de l'entreprise, in Revue de la Gestion, Volume 21, numéro 3.
- 28- MARTORY Bernard, CROZET Daniel, (2005), Gestion des ressources humaines - pilotage social et performance -, éd: DUNOD, Paris.
- 29- MOORE Ricky, (2005), Evaluation de la performance économique durable des entreprises:- méthode et pratique américaines et européennes-, thèse de doctorat en sciences de gestion sous la direction de Henri SAVALL, université Jean MOULIN LYON 3.
- 30- PLAUCHU Vincent, (2006), Mesure et amélioration des performances industrielles, tome 2, éd: OPU.