

إطار مقترح لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية للتقييم والتحسين المستمر في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية

محمد الشحات إبراهيم

مقدمة البحث :

الإستثمار في الرياضة خارج مصر صناعة ضخمة عاندها مجز ، وإستثماراتها قوية ولها قواعد ونظم وأطر تنظمها وتحولت أنشطة كرة القدم إلي مؤسسات مالية ، وكشف عدد من الخبراء الرياضيين ومحللي سوق المال وأعضاء مجالس إدارة الأندية الرياضية أن مصر مازالت بعيدة عن خلق بيئة منظمه لعمل الإستثمار الرياضي من الناحية الإدارية والتشريعية ، وتنامت الدراسات والتحليلات المتخصصة التي تنادي بضرورة تحويل أنشطة كرة القدم المصرية إلي شركات مساهمه وذلك لحل المشاكل الإدارية والمالية والفنية التي تعاني منها الأندية الرياضية في الوقت الحالي ،

وتحقيقاً للمزايا العديده التي تعود علي المساهمين والجمهور والعاملين والأقتصاد القومي عامة ولخلق بيئة لعمل الإستثمار الرياضي في مصر يراعي الآتي :

- ١- إيقاف الدعم الحكومي لأنشطة كرة القدم وإيجاد حلول بديلة .
- ٢- توفير المقومات اللازمة لصناعة الرياضة وجذب المستثمرين .
- ٣- ضرورة تحصيل ضريبة على الخدمات الرياضية مثل الدول الأوربية.
- ٤- ضرورة انفصال نشاط كرة القدم عن باقي أنشطة النادي لتسهيل التحويل إلى شركة خاصة .

- ٥- تهيئة الرأي العام من خلال ووسائل الإعلام لتشجيع الاستثمار .
- ٦- التنسيق الكامل بين الجهات الحكومية المعنية لخدمة الاستثمار مع تسهيل الإجراءات الإدارية لإستخراج تراخيص الاستثمار .
- ٧- تشجيع الدولة للمستثمرين للدخول في المجال الرياضي من خلال منحهم الإعفاءات الضريبية والجمركية .
- ٨- مراعاة تجارب الدول الأوربية ومحاولة تطبيقها فيما يتوافق مع ظروف وإمكانات وعادات وتقاليد الدولة .
- ٩- إعادة الهيكلة الإدارية داخل الأندية للمساعدة على إقامة وإنجاح المشروعات الاستثمارية .
- ١٠- إعادة النظر في قانون الرياضة الجديد وبعض المواد المرتبطة بعملية الاستثمار الرياضي في قانون الاستثمار والبورصة، حتي يمكن تشجيع القطاع الخاص على الاستثمار في الأنشطة الرياضية مع ضرورة وضع قواعد واضحة ومنظمة للاستثمار مع السماح للملكية الفردية بشروط وبشكل عام يمكن القول بضرورة العمل على خلق بيئة تنافسية مؤهلة للاستثمار الرياضي من الناحية الإدارية أو التشريعية أو المالية أو الفنية أو الثقافية .

مشكلة البحث :

أن تغير الفكر الحالي في صناعة الرياضة وتحويله للإستثمار وطرح الأندية الرياضية بالبورصة سوف يؤدي إلي تغيير جذري وتحول إستراتيجي في سوق المال المصرية ، وأن الإستثمار في قطاع الرياضة أصبح ينافس الإستثمار في باقي القطاعات الإقتصادية إذ أصبحت رياضة كرة القدم صناعة تدر المليارات علي أصحاب الفكر الإستثماري بها وأصبحت مركزاً لتنمية صناعات أخرى ونتيجة لذلك سوف تزايد حاجة إدارة الشركات المساهمة التي تنشأ

لكرة القدم إلي المعلومات الملائمة لتحقيق توجهاتها الإستراتيجية وترشيد قراراتها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي .

ويمكن تلخيص مشكلة البحث في السؤال التالي كيف يمكن توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الشركات المساهمة التي سوف تعمل في مجال كرة القدم والتي تمكنها من إدارة إستراتيجيتها وتحسين إداؤها وتقوية مركزها التنافسي ؟

هدف البحث :

يتمثل هدف البحث في بيان أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الممكن إستخدامها في الشركات المساهمة لكرة القدم بهدف إدارة الإستراتيجية وتحسين الأداء وتحقيق المزايا التنافسية .

أهمية البحث :

تظهر أهمية هذا البحث من خلال :

- 1- أهمية علمية : يعد هذا البحث من البحوث البينية لأن مجاله هو الربط بين علم المحاسبة ورياضة كرة القدم وهو من أوائل البحوث من نوعها - في حدود علم الباحث - في جمهورية مصر العربية ، ولذلك فهو إضافة علمية حديثة للبحث المحاسبي.
- 2- أهمية عملية : أن تحويل الأندية الرياضية لكرة القدم إلي شركات مساهمة يعد من أهم الأمور العملية لكل من الأفراد والأندية والمجتمع والأقتصاد القومي بصفة عامة .

منهج البحث :

أرتكز البحث علي المنهج الأستقرائي من خلال الرجوع إلي المراجع والدوريات العلمية والرياضية والإطلاع علي لوائح الإتحادين المصري والدولي لكرة القدم واللجنة الأولمبية .

هيكل البحث :

تحقيقاً لهدف البحث وإستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة بالإضافة إلي إحتياجات الإدارة المتزايدة للمعلومات لمساعدتها في إتخاذ القرارات ، قدم علم المحاسبة الإدارية بطاقة الأداء المتوازن كمنظومة متكاملة تجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية لإدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة .

ولبناء وتطوير مقاييس الأداء الملائمة في مجالات الأداء التي تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن وتفعيل دورها في إدارة الأداء من منظور إستراتيجي ، فإن الأمر يتطلب إستخدام أسلوب آخر من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية جنباً إلي جنب مع بطاقة الأداء المتوازن ومتكاملاً معها هو أسلوب القياس المرجعي (المقارنة بالأداء الأفضل) .

ولهذا يتناول الباحث هذا البحث من خلال النقاط التالية :

- ١- دور بطاقة الأداء المتوازن في التقييم والتحسين المستمر لأداء الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية .
 - ٢- دور القياس المرجعي في التقييم والتحسين المستمر لأداء الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية .
 - ٣- التكامل بين أسلوبي بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي في إطار مقترح لتحقيق أهداف الشركة .
- أولاً: دور بطاقة الأداء المتوازن في التقييم والتحسين المستمر لأداء الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية :

يتجسد الأداء في القيام بالأعمال والأنشطة والمهام إلى تؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة، وتقييم الأداء يعني تقييم كافة أوجه النشاط الداخلي والخارجي للمنشأة بغرض تحديد مدى نجاح المنشأة في تحقيق إستراتيجياتها ومدى نجاح هذه الإستراتيجية في تحقيق

الأهداف المرسومة وملائمتها لظروف المنشأة الداخلية والخارجية وبالتالي ينظر إلى تقييم الأداء من هذا المنظور كأداة للإدارة الإستراتيجية للأداء أكثر من كونه أداة لقياس وتقييم الأداء.

ونتيجة لأوجه القصور في المقاييس المالية والتغيرات الاقتصادية والتطورات في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات التي ظهرت في بيئة الأعمال الحديثة، وما ترتب على ذلك من تزايد حدة المنافسة ومطالبه العملاء بتحقيق رغباتهم والمساهمين بزيادة أرباحهم وضرورة الاهتمام بالتجديد والإبتكار والأرتقاء بجودة المنتج كانت من أهم الدوافع لإستخدام بطاقة الأداء المتوازن .

دوافع استخدام بطاقة الأداء المتوازن :

يمكن تلخيص أهم هذه الدوافع فيما يلي :

- 1- قصور مقاييس الأداء المالية وعدم ملائمتها لمتطلبات الإدارة الإستراتيجية في الأجل الطويل .
- 2- الافتقار إلى اطار متوازن لمقاييس الأداء المختلفة على نحو يرتبط بالإستراتيجية التي تتبعها المنشأة، ويقود إلى فهم وتقديم صورة واضحة عن أداء المنشأة ككل .
- 3- تزايد الأهمية النسبية للأصول غير الملموسة في تحقيق ميزة تنافسية.
- 4- تزايد الضغوط التنافسية التي تعمل في ظلها منشآت الأعمال .
- 5- مواجهة التطور في بيئة الأعمال الحديثة والمداخل والفلسفات الإدارية الحديثة .
- 6- الحاجة إلى المعلومات الملائمة لتحسين كفاءة وفعالية قرارات الإدارة المتعلقة بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة والحكم على مدى التقدم في تحقيقها.
- 7- المساهمة في الإدارة الإستراتيجية .

وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظام متكامل لتقييم وإدارة الأداء الاستراتيجي للمنشأة بالاعتماد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المرنة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتوصيل استراتيجية المنشأة للعاملين فيها. بهدف تحسين الأداء الكلي للمنشأة ودعم قدرتها التنافسية، وتقوم هذه البطاقة بتوضيح كيف تقوم المنشأة. بخلق قيمة للعملاء وحملة الأسهم، حيث تقيس القيمة المقترحة للعميل، وتربط العمليات التشغيلية الحرجة والأصول المعرفية لخلق قيمة للعملاء وحملة الأسهم .

أهمية بطاقة الأداء المتوازن :

تستمد بطاقة الأداء المتوازن أهميتها من قدرتها على الجمع بين مقاييس الأداء المختلفة في نظام واحد وتوافق هذه المقاييس مع استراتيجية المنشأة، وهذا يفسر سبب تسمية هذه البطاقة بهذا الأسم، لأنها توازن بين استخدام مقاييس الأداء المختلفة على المدى القصير والطويل الأجل في تقرير واحد. وبالتالي يقلل من تركيز المديرين على الأداء المالي قصير الأجل مثل المكاسب السنوية أو الربع سنوية، لأنها تهتم أيضاً بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلى إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل.

مزايا أو فوائد بطاقة الأداء المتوازن :

توصف بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من أهمها الآتي :

١- الاستخدام المتوازن للمقاييس المختلفة داخل المناظير أو الأبعاد التي تقوم عليها. وإن خاصية التوازن لا تعني التساوي بين عدد كل نوع من تلك المقاييس، وإنما تعني أن تشمل بطاقة الأداء على خليط من مقاييس كل من النتائج ومسببات الأداء.

- ٢- تعدد المناظير أو الأبعاد والتي تتيح النظر إلى المنشأة من خلال خمسة مناظير أو أكثر وأهمية هذه المناظير في خلق ميزة تنافسية للمنشأة .
- ٣- استهداف أفضل أداء على مستوى المنشآت المنافسة، وذلك من خلال ربط عناصر مناظير أو أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بمعيار أفضل أداء، علماً بأن هذه الخاصية تمثل عاملاً تحفيزياً للعاملين لبذل أقصى ما في مقدورهم لتحسين أدائهم وصولاً لأفضل أداء وأيضاً تعد الحلقة الأساسية للربط والتكامل مع القياس المرجعي.
- ٤- تنقسم بطاقة الأداء المتوازن بخاصية التدرج عبر المنشأة من المستوى الأعلى وصولاً إلى مستوى وحدات الأعمال الفردية، وهذا التدرج عبر المنشأة يمكن من استخدام البطاقة كنظام قياس ونظام لإدارة الإستراتيجية وأداة إتصال .
- ٥- من أهم ما يميز بطاقة الأداء المتوازن حلقة التعلم المزدوجة، فمن خلال معلومات التغذية العكسية يمكن مراجعة وتقييم الأهداف التشغيلية والمالية قصيرة الأجل، كما تمكن من مراجعة الإستراتيجية والأسس التي استندت عليها في ضوء الأداء الحالي والظروف المحيطة واتخاذ التعديلات اللازمة. فإذا أثبتت الإستراتيجية التي تتبعها المنشأة غير فعالة أو تبين أن النتائج المتوقعة لم تتحقق. ففي هذه الحالة يتم إعادة النظر في الإستراتيجية بتغييرها أو تعديلها وذلك يجب تعديل أهداف ومقاييس البطاقة بحيث تتوافق مع الإستراتيجية الجديدة، وهذا يمكن المديرين من التعلم الإستراتيجي .
- ٦- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لوصف الإستراتيجية وتوصيلها وتنفيذها ومراجعتها، فهي تساعد الإدارة في تحديد ما

ينبغي القيام به وقياسه، وتمكن من التنفيذ الصحيح للإستراتيجية، والحكم على مدى التقدم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتوفير بيانات التغذية العكسية جهود التحسين المستمر من خلال مقاييس الأداء المتعددة المالية وغير المالية، وبالتالي فهي تركز على نقطتين أساسيتين هي قياس فعالية الأداء، وتقويم مدى النجاح في تنفيذ استراتيجية المنشأة ومدى الحاجة إلى تعديلها .

وقد ذكر أحد الباحثين أن بطاقة الأداء المتوازن تحقق عدة مزايا منها الآتي :

- ١- تربط بين السبب والنتيجة من خلال الخريطة الإستراتيجية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وتحديد طبيعتها. مثال لذلك أن استثمار المنشأة في التعليم والتدريب يؤدي إلى إضافة مهارات ومعارف جديدة للموارد البشرية العاملة بالمنشأة وبالتالي زيادة قدرتهم على الابتكار (منظور التعلم والنمو) وهذا يؤدي بدوره إلى تحسين العمليات الداخلية (منظور العمليات الداخلية) والذي يؤدي إلى إشباع احتياج العميل ورضاه وولائه للمنشأة (منظور العملاء) وهذا يؤدي في النهاية إلى تحسين الإيرادات وتحسين ربحية المنشأة وخلق القيمة للمساهمين (منظور الأداء المالي) وزيادة الربحية تؤدي إلى تحسين البيئة المحيطة وخدمة المجتمع (منظور البيئة والمجتمع) .
- ٢- تقوم بترجمة رؤية المنشأة واستراتيجياتها إلى أهداف وخطط عمل تشغيلية .
- ٣- تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق والمقاييس الإرشادية التي تقود أو تحفز الأداء.
- ٤- تعمل على التوازن بين المقاييس الموضوعية التي تخضع للحكم الشخصي كالمقاييس الخاصة برضاء العملاء.
- ٥- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مسألته.

- ٦- تعد أساساً جيداً لإتخاذ القرار، فالمعلومات التي توفرها تساعد الإدارة على إتخاذ القرار المناسب.
- ٧- تعمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
- ٨- تساعد على اكتشاف نقاط الضعف في أداء الإدارات المختلفة مما يساعد على معالجة أوجه القصور.
- ٩- تعمل على التوازن بين المقاييس الداخلية والمقاييس الخارجية وبين المقاييس قصيرة الأجل والمقاييس طويلة الأجل
- ١٠- ربط أهداف المنشأة بنظام الحوافز .
- ١١- المساعدة في إنجاز أهداف المنشأة بأكثر الأساليب كفاءة وفاعلية

متطلبات ومراحل بناء وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

يتطلب التطبيق السليم لأي نظام توافر مجموعة من المتطلبات اللازمة للبناء والتطبيق، وعادة ما يكون بناء وتطبيق النظام على مراحل متتالية، لذا يتناول هذا الجزء متطلبات التصميم الجيد للبطاقة ، يليه متطلبات التطبيق، ثم مراحل البناء والتطبيق وذلك على النحو الآتي :

١- متطلبات تصميم بطاقة الأداء المتوازن :

يمكن إيجاز متطلبات تصميم البطاقة في الآتي :

أ – الغرض من استخدام بطاقة الأداء المتوازن، لأن تصميم البطاقة يختلف باختلاف الغرض من استخدامها، فقد تستخدم كنظام لقياس وتقويم الأداء من خلال تجميع مجموعة متنوعة من المقاييس المالية وغير المالية في إطار واحد يساعد المديرين على تركيز الانتباه حول الأولويات والمشكلات التنظيمية، يعتبر في هذه الحالة مجرد نظام جديد للمعلومات. وقد تستخدم البطاقة كنظام لإدارة الأداء الإستراتيجي يساعد في وصف وتنفيذ ورقابة الإستراتيجية .

ب- التحدید الواضح لرسالة ورؤية وغايات المنشأة، لأن التحدید الواضح لهذه العناصر يعد شرطاً أساسياً لوضع الإستراتيجية ومطلباً مهماً لنجاح وتصميم واستخدام البطاقة، لأنه إذا لم يستطيع العاملون فهم هذه العناصر، فإنه من غير المحتمل أن يفهموا الأدوار المطلوبة منهم لإنجاز الإستراتيجية .

ج- المناظير أو الأبعاد الأساسية التي تتكون منها بطاقة الأداء المتوازن والتي يجب أن تعكس اهتمامات أصحاب المصلحة في المنشأة، وتحدد في ضوء استراتيجية المنشأة وأهميتها في خلق ميزة تنافسية للمنشأة .

د - العناصر التي يتضمنها كل منظور أو بعد، حيث يحتوي كل منظور على عدد من العناصر التي تعد جزءاً أساسياً في تقييم بطاقة الأداء المتوازن وهي على النحو التالي :

■ الأهداف وتعرف بأنها النتائج النهائية التي تستهدف المنشأة تحقيقها موزعة على مناظير أو أبعاد البطاقة، ويجب أن تكون محددة، قابلة للقياس والتحقق، محددة بأطر زمنية ومتساوية إلى حد كبير في أهميتها وعلاقتها بالإستراتيجية .

■ المقاييس: وتعرف بأنها المؤشرات التي تستخدم للحكم على مدي التقدم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وأيضاً الحكم على جوانب الأداء الأكثر تأثيراً في استمرار عملية خلق القيمة للأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. ويراعي في هذه المقاييس أن يشارك العاملون في اختيارها وتراعي اهتمام جميع أصحاب المصلحة في المنشأة، وتساهم في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المرتبطة بتحسين الأداء وتحفيز السلوك، وتتناسب مع القدرة التحليلية لمتخذ القرار وتساهم في التغلب على ظاهرة التحيز في تقويم الأداء وتقارير المكافآت وتركز على قياس الأنشطة

والعمليات بجانب الأفراد، وتحديد أوزان نسبية صريحة لمقاييس الأداء للوصول إلى مؤشر كلي للأداء .

- القيم المستهدفة للأداء: وهي القيم المحددة المطلوب الوصول إليها لكل مقياس في المستقبل، ويعد وضع قيم مستهدفة للمقاييس من المتطلبات الأساسية عند تصميم البطاقة، وبدون وضع هذه القيم المستهدفة للأداء لا تستطيع المنشأة تقويم معدلات الإنجاز التي تحققها .
- العلاقات السببية: من المتطلبات الأساسية لتقييم البطاقة توضح العلاقة السببية بين مناظير وأهداف ومقاييس البطاقة حتي يمكن إدارتها والتحقق من صحتها .

٢- متطلبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

من أهم المتطلبات الضرورية واللازمة لنجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ولضمان تحقيق النتائج الإيجابية المتوقعة من استخدامها الآتي :

- أ - دعم الإدارة العليا لتطبيق البطاقة، وأن يكون هذا الدعم واضحاً لكل العاملين في المنشأة- فضلاً عن تشكيل فريق مسئول متعدد التخصصات لتطوير البطاقة .
- ب- مشاركة العاملين في تطوير البطاقة والتزامهم بإنجاز الأهداف فضلاً عن تدريبهم على التعامل مع البطاقة وعناصرها والغرض من استخدامها والمنافع المتوقعة من استخدامها .
- ج- تتطلب عملية تطبيق البطاقة إجراء عدة تغييرات في المنشأة سواء كان هذا التغيير متعلقاً بالقيم الثقافية أو الهيكل التنظيمي أو الأفراد، حتي تتمكن المنشأة من مواجهة تغييرات البيئة المستمرة ومتطلبات العملاء والأستفادة الكاملة من البطاقة .

د - وجود نظام معلومات يتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة يوفر معلومات عن السوق والمنافسين والتطورات التكنولوجية وعن البيئة المحيطة بالمنشأة وبيانات عن الأداء الداخلي، بحيث يتم تقديم هذه المعلومات بصورة ترشد عملية قياس وتقويم الأداء .

هـ - حشد جميع العاملين نحو تطبيق استراتيجية المنشأة ويتم ذلك من خلال :

- توصيل عناصر البطاقة إلى كافة المستويات الإدارية بالمنشأة .
- ربط أهداف ومقاييس البطاقة بخطة الحوافز والمكافآت .

و - أن يتم تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي نظراً لضرورة ارتكاز مناظير أو أبعاد هذه البطاقة على المعلومات المستمدة من القياس المرجعي، حيث تعتبر مخرجات هذه البطاقة مدخلات للقياس المرجعي .

٣- خطوات وبناء تطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

من خلال مراجعة العديد من الكتابات والدراسات توصل أحد الباحثين إلى عدد من الخطوات المنهجية لبناء وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن كنظام لإدارة الأداء الإستراتيجي وذلك على النحو التالي :

أ - مرحلة التحضير: وتتضمن الخطوات التالية:

- (١) الحصول على موافقة ودعم الإدارة العليا وتعريف الإدارة والعاملين بالبطاقة وعناصرها والغرض من استخدامها والفوائد التي ستعود على المنشأة وموظفيها من تبني البطاقة، وتشكيل الفريق المسئول عنها وجميع البيانات وتكوين خلفيه عن المنشأة .
- (٢) وضع خطة لتطوير البطاقة: وتتضمن خطوات التطوير، الأفراد المسئولين عن إنجاز كل خطوة والفترة الزمنية المتوقعة لذلك، ويتم تقسيم خطة التطوير إلى مرحلتين هما التصميم والتطبيق .

ب- مرحلة التصميم: وتتضمن الخطوات التالية :

- (١) تحديد رسالة المنشأة ورؤيتها في ضوء المعلومات التي تم جمعها في المرحلة السابقة .
- (٢) تحديد مجالات الرؤية وصياغة الأهداف العامة للمنشأة (الغايات) وترجمتها إلى استراتيجيات محددة في عدد من مناهير الأداء .
- (٣) تحديد الأهداف الإستراتيجية المرتبطة بكل استراتيجية داخل كل منظور، والتي تمثل في الأساس عوامل النجاح الحاكمة لإستراتيجية المنشأة اللازمة لتحقيق أهدافها .
- (٤) تصميم الخريطة الاستراتيجية: والتي تقدم وصفاً لإستراتيجية المنشأة، وتبين كيفية الربط بين الأهداف الأستراتيجية لكل منظور من خلال سلسلة علاقة السبب والنتيجة، وتساعد في خلق توازن واتساق بين الأهداف والمقاييس .
- (٥) تحديد المقاييس والقيم المستهدفة، وتنتهي هذه المرحلة بالتصميم المبدئي للبطاقة، وبعد ذلك يتم توصيله للإدارة العليا ومديري الإدارات وتلقي مقترحاتهم والتي بناءً عليها يتم إعداد التصميم النهائي للبطاقة .

ج- مرحلة التطبيق: وتتضمن الخطوات التالية :

- (١) توصيل التصميم النهائي إلى كافة المستويات الإدارية حتى يلم العاملون بعناصر البطاقة ويفهمون استراتيجية المنشأة، ويدركون الأهداف الأساسية التي يعملون على تحقيقها. وبعد ذلك تبدأ عملية التدرج في تطبيق البطاقة بقيام وحدات الأعمال ومجموعة العمل والأفراد بإعداد النماذج الخاصة بهم والتي يجب أن تتسق مع النموذج العام للمنشأة .
- (٢) مراجعة وتقويم عناصر البطاقة والنتائج بصورة مستمرة لكي تتحقق الوظيفة المنشودة منها كأداة للإدارة الإستراتيجية وتتم

عملية المراجعة شهرياً أو ربع سنوياً أو سنوياً، مع مراعاة أن يتم في هذه الخطوة الإجابة على العديد من التساؤلات مثل هل مقاييس النواتج تشير أن المنشأة تعمل بشكل جيد، هل مقاييس محركات الأداء تشير أن المنشأة تعمل بكفاءة، ما مدي التقدم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وما المشكلات التي برزت أثناء التطبيق، هل حدث تغيير في البيئة الداخلية والخارجية، وهل استراتيجية المنشأة الحالية مناسبة أم تحتاج إلى تعديل أو تغيير .

البعد الإستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن :

يتجسد البعد الإستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن في :

- ١- إدارة إستراتيجية المنشأة .
 - ٢- التوجه الخارجي .
 - ٣- التوجه المستقبلي والنظرة طويلة الأجل .
 - ٤- تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة .
- وفيما يلي توضيح مختصر لهذه العناصر:

١- إدارة إستراتيجية المنشأة :

تلعب بطاقة الأداء المتوازن دوراً مهماً في توفير المعلومات المناسبة لصياغة الاستراتيجية، كما توفر معلومات التغذية العكسية الإستراتيجية التي تمكن من الحكم على مدي النجاح في تنفيذ وتحقيق الإستراتيجية ومراجعة الافتراضات التي بنيت عليها وتعديلها لتتناسب مع الظروف المتغيرة إذا اقتضى الأمر ذلك. كما أن هذه البطاقة تعمل على سد الفجوة بين صياغة الإستراتيجية وتنفيذها، حيث تساعد المديرين على القيام بعدة عمليات تعمل بشكل مستقل أو متكامل على ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالتصرفات قصيرة الأجل، هذه العمليات هي توضيح وترجمة رؤية واستراتيجية

المنشأة، التوصيل والربط، إعداد خطط الأعمال، التغذية العكسية والتعلم الإستراتيجي .

٢- التوجه الخارجي :

ترتكز بطاقة الأداء المتوازن على فرض أن النجاح في المستقبل يتطلب تقديم قيمة أعلى للعملاء والعاملين والمساهمين، لذا فهي تعكس كل من البعد الداخلي والبعد الخارجي وتمثل مدخلاً لجميع أصحاب المصلحة في المنشأة من مساهمين وعاملين، وعملاء ومنافسين المجتمع .

٣- التوجه المستقبلي والنظرة طويلة الأجل :

يتمثل التوجه المستقبلي لبطاقة الأداء المتوازن في سلسلة العلاقات السببية بين منطير الأداء وداخلها والتي تعكسها الخريطة الإستراتيجية لتحديد اتجاه المسارات السببية التي تؤدي إلى خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة في المنشأة، فهي تتضمن مقاييس النواتج التي توفر معلومات عن نتائج الأعمال التي تمت في الماضي، ويضيف إليها مسببات أداء تلك النواتج (محركات الأداء المستقبلي) مثل تلك التي تحقق إشباع احتياجات العميل وتلك المتعلقة بالعمليات الداخلية والتعلم والنمو، ويؤدي استخدام هذا النوع من المقاييس إلى توجيه الأداء في الأجل الطويل وتوفير المنظور المستقبلي للمنشأة، لذلك توصف هذه المقاييس بأنها مقاييس قاندة .

٤- تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة :

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظاماً متكاملأً لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة، وذلك من خلال توفيرها العديد من المؤشرات التي توجه الإدارة نحو مجالات التحسين في أداء المنشأة، والمتعلقة بالوقت والجودة، التجديد والابتكار، أداء الخدمة، التكلفة، فضلاً عن تصنيف

الأصول الفكرية ووصف دورها في الإستراتيجية باعتبارها أهم مسببات خلق القيمة، ومن ثم تدعيم الميزة التنافسية . ويمكن إيضاح دور بطاقة الأداء المتوازن في تدعيم الميزة التنافسية من خلال مناظيرها أو أبعادها كما يلي :

أ - منظور الأداء المالي: يركز هذا المنظور على خلق القيمة للمساهمين ويساعد في تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة من خلال توفير مجموعة من المؤشرات المالية المرجعية .

ب- منظور العملاء: يركز هذا المنظور على خلق القيمة للعميل ويساعد في تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة من خلال توظيف مجموعة من المقاييس التي تدعم الأداء في عدة مجالات هي الوقت، الجودة، أداء المنتج/ الخدمة، التكلفة، خدمة العملاء، ومن ثم فإن مقدرة المنشأة على الاستمرار في المنافسة والاحتفاظ بالعملاء الحاليين واكتساب عملاء جدد يتوقف على مدى نجاحها في تحقيق مستويات أداء عالية في تلك المجالات .

ج- منظور العمليات الداخلية: يساعد هذا المنظور على تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة من خلال توفير المقاييس التي يمكن استخدامها في قياس كفاءة العمليات التشغيلية، والبحث عن مواطن تميز الأداء من تخفيض وقت التشغيل، التخلص من تكلفة إعادة التشغيل، توسيع وتعميق العلاقات مع العملاء وإشباع حاجاتهم، التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك لتحقيق متطلبات العملاء والمساهمين المتوقعة .

د - منظور التعلم والنمو: يعد هذا المنظور من أهم محددات نجاح المنشأة واستمرارها في المنافسة، لأنه يتضمن المقاييس القائدة- المرتبطة برأس المال البشري والمعلوماتي والتنظيمي التي تعد مسببات أساسية لخلق القيمة وتدعيم الميزة التنافسية .

ه- منظور البيئة والمجتمع: يعتبر هذا المنظور من المناظير المهمة لأنه يبين أن قدرة المنشأة على البقاء والاستمرار مرهون بقدرتها على خدمة البيئة والمجتمع .

ثانياً : دور القياس المرجعي في التقييم والتحسين المستمر لأداء الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية :

يعتبر أسلوب القياس المرجعي من أهم الأساليب الإدارية الحديثة التي تسعى إلى تدعيم الإستراتيجية التنافسية وتحسين الأداء من خلال مقارنته للمؤشرات المالية وغير المالية المرتبطة بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة مع المؤشرات الخاصة بالمنشأة الأكثر تميزاً في مجال النشاط، وكذلك المقارنة الداخلية مع وحدة الأعمال المتميزة داخل المنشأة نفسها، بهدف التحسين والتطوير المستمر .

ويري البعض أن القياس المرجعي هو أسلوب يروج للأداء المتميز ويؤمن إطار عمل منظم للتعلم من الآخرين واستعارة الأفكار وتنفيذ التغييرات لسد الفجوة بين أداء المنشأة الرائدة في المجال نفسه للوصول إلى التميز في الأداء .

ويري أحد الباحثين أن أسلوب القياس المرجعي يقوم على قياس أداء المنشأة بالمقارنة بأقوي المنافسين أو المنشآت الرائدة في نفس المجال، حيث المقارنة بالأفضل تمكن الإدارة من تحديد ما إذا كانت المنشأة تؤدي الوظائف والأنشطة بكفاءة وما إذا كانت تكاليفها متمشية مع مثيلاتها من المنافسين، بحيث تعمل على تحسين الأنشطة والعمليات الداخلية لتحقيق تكاليف أقل وتحسين الموقف التنافسي .

أهمية استخدام أسلوب القياس المرجعي :

يمكن تلخيص أهمية أسلوب القياس المرجعي في العناصر الأساسية التالية :

١- أداة لتقييم الأداء: حيث أن استخدام أسلوب القياس المرجعي كأداة للتقييم يتيح المعرفة والتعلم من أفضل الممارسات ومعرفة موقع

المنشأة مقارنة بباقي المنشآت، ويسمح بفهم أفضل العمليات الإدارية والأهداف ومجالات التحسين وتحسين الحصة السوقية .

٢- أداة للتحسين المستمر: حيث يساعد في وضع المعايير والمؤشرات ودعم التخطيط الإستراتيجي وتخطيط رأس المال .

٣- أداة لتحسين الأداء: يسمح للمنشآت بتعلم أساليب جديدة ومبتكرة للعمليات التي تواجهها الإدارة، ويوفر أساساً جيداً للتدريب، حيث يحسن الأداء من خلال :

أ- يستطيع المديرون تطبيق العمليات التي أثبتت كفاءتها وتم اختبارها بواسطة الآخرين مع التركيز على تحسين هذه العمليات الموجودة حالياً .

ب- قدرة الأسلوب على تعزيز الأداء والخبرة التراكمية للمنشأة، حيث يتيح استخدام هذا الأسلوب الفرصة أمام المديرين للإطلاع على تجارب المنشآت المنافسة واستخدام المعلومات التراكمية لهذه المنشآت لتقوية منشأتهم .

٤- أداة لإدارة الجودة الشاملة: هو أحد مكونات إدارة الجودة الشاملة، والمنشأة التي تريد أن تعرف لماذا أو كيف تفوقت منشآت أخرى عليها يفضل أن تقوم بإتباع أسلوب القياس المرجعي .

أنواع القياس المرجعي :

تتعدد أنواع القياس المرجعي وتأخذ أشكالاً متعددة منها :

١- القياس المرجعي الداخلي: ويقصد به مقارنة أداء الوحدات والأقسام داخل المنشأة مع أداء الوحدات والأقسام الأفضل في نفس المنشأة، والهدف من القياس المرجعي الداخلي هو التعرف على نقاط التحسين في الهيكل الداخلي للمنشأة والعمل على دعم هذه النقاط .

٢- القياس المرجعي التنافسي (الخارجي): هذا النوع يعتمد على قياس العمليات والأنشطة والمنتجات والخدمات ومقارنتها مع المنافسين ثم إدخال تحسينات تهدف لجعل المنشأة الأفضل بين مثيلاتها أو على الأقل أفضل من المنافسين، ويعتبر هذا النوع من أصعب الأنواع، حيث أن المنشآت المنافسة تكون غير مهتمة بمساعدة الآخرين ويعتبر جمع المعلومات من المنافسين أمراً صعباً .

٣- القياس المرجعي الوظيفي: يستخدم هذا النوع للمقارنة بين أداء وظائف وعمليات المنشأة مع المنشآت المتميزة في نفس المجال، تقوم بإنتاج منتجات مماثلة أو مشابهة وتحديد نقاط القوة والضعف والإستفادة منها في تحسين الأداء، ويظهر ذلك جلياً في المقارنات بين أندية كرة القدم ذات المستوى الأدنى بالمستويات الأعلى .

٤- القياس المرجعي العام: يستخدم هذا النوع لمقارنة أحدى العمليات التي تقوم بها المنشأة مع عمليات شبيهة تقوم بها منشأة رائدة تعمل في مجال مختلف، وذلك في إطار السعي لإستخلاص التجارب من أجل تحسين جودة الخدمات المقدمة .

٥- القياس المرجعي الإستراتيجي: يهدف هذا النوع إلى قياس الأداء الإستراتيجي ومقارنته بأداء المنشآت الرائدة من أجل تحسين فاعلية التخطيط الإستراتيجي للمنشأة على المدى البعيد، كما يتضمن هذا النوع مقارنة الميزة التنافسية للمنشأة مع الميزة التنافسية للمنشآت الرائدة .

مزايا تطبيق أسلوب القياس المرجعي :

يعتبر هذا الأسلوب أداة فعالة لتحسين أداء المنشأة، حيث أنه يوفر مجموعة من مقاييس الأداء الداخلية والخارجية والتي تساعد على

التعلم من الأقسام المتميزة داخل المنشأة أو من المنشآت الأخرى المتميزة ومن ثم فهو يساعد في نقل واكتساب المعرفة، وبالتالي فهو يساعد في تحقيق استراتيجيات المنشأة، ويزيد من كفاءة عملياتها ويحقق إشباع أكبر لعملائها ومساهمتها ويرفع كفاءة مواردها البشرية ويحفز على الابتكار .

ويظهر ذلك من خلال المزايا التي تعود على المنشأة من استخدام أسلوب القياس المرجعي التالية :

- ١- يتميز بابتكار وسائل وطرق جديدة في مجال العمل .
- ٢- يوفر المسار التنفيذي للأهداف المنشودة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة، الوقت المحدد، التكلفة المستهدفة .
- ٣- يوفر أسلوب عملي لمعالجة التغيرات في الأداء والانحرافات في المعايير المستهدفة وأوجه القصور في التطبيق من خلال مساعدة المنشأة على التعلم من أفضل المنافسين، كما أنه يرشد المنشأة نحو المنشآت التي يمكن الاستفادة منها .
- ٤- يوفر مؤشرات مرجعية للمنشأة للدخول في الأسواق الجديدة واكتساب عملاء جدد وتوليد قيمة للمنشأة في سوق المنافسين .
- ٥- يؤدي إلى استخدام مقاييس تستطیع التعبير عن الأداء الجيد، ومقاييس تكون نابعة من الإداريين ومستخدمي المعلومات بالمنشأة، وذلك من خلال توظيف طاقم تنفيذي بالمنشأة يتبنى تنفيذ برنامج القياس المرجعي وبث الوعي الثقافي لدي باقي الأقسام بأهمية البرنامج ومزاياه مما يؤدي إلى الوصول إلى نتائج إيجابية تحقق الأهداف الإستراتيجية بالمنشأة .
- ٦- يؤدي إلى نتائج رقمية يمكن مقارنتها مع رقم مقارن مما يقلل الاعتماد على التقدير الشخصي لمن يقوم بالتقييم في إدارات

المنشأة المختلفة، حيث يمنح هذا الرقم المقارن الغموض لذي الموظفين، خاصة إذا ظهرت المقاييس في شكل متعارض مع بعضها البعض .

٧- يحقق تطويراً كبيراً في مصداقية وملائمة وتخطيط معايير التكلفة وتحقيق تميز المنشأة .

٨- يؤدي الاستمرار في تطبيق أسلوب القياس المرجعي من خلال ملاحقة التطورات والمستجدات المختلفة في بيئة العمل إلى المحافظة على الميزة التنافسية والاستقرار في تميز المنشأة .

٩- إن استخدام أسلوب القياس المرجعي يساهم بدرجة كبيرة في تحسين عملية قياس وتقييم الأداء وخلق القيمة في ظل الأبعاد أو المناظير المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن. وأن التكامل بين الأسلوبين يؤدي إلى توفير المعلومات الملائمة للإدارة لتحسين الأداء ودعم المركز التنافسي وتقييم الأداء الإستراتيجي .

١٠- أن أسلوب القياس المرجعي يعتبر أسلوب لتطوير مقاييس الأداء وخاصة في المجالات التي تتميز بالمنافسة الشديدة ولما كانت الموارد البشرية تعتبر أهم مورد في المنشأة، ولتحقيق مزيد من التقدم ولكي تصبح أكثر قدرة على المنافسة لا بد من استخدام أسلوب القياس المرجعي في إدارتها .

١١- إن أسلوب القياس المرجعي يساعد صناع القرار في وضع رؤية استراتيجية للتحسين ويساعد في إدخال التحسينات في الجودة والإنتاجية والنتائج المالية، ويعزز التحول من الأداء المنحرف إلى قيادة الأداء، بالإضافة أنه يعزز من ثقافة التعلم التي تمثل مفتاح جودة التحسين المستمر، ومن ثم القدرة على المنافسة .

وقد ذكر أحد الباحثين أن أسلوب القياس المرجعي يواجه بعض الصعوبات عند التطبيق أهمها الآتي :

- ١- صعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن المنافسين .
- ٢- مقاومة بعض الموظفين للتغيرات اللازمة لتطبيق الأسلوب .
- ٣- الصعوبات الثقافية في نقل الممارسات بين المنشآت متعددة الجنسيات .
- ٤- يحتاج إلى أموال قد تكون كثيرة لتطبيقه .

ولكن يري الباحث أن هذه الصعوبات يسهل التغلب عليها وخاصة في ظل المزايا العديدة السابق الإشارة إليها وذلك من خلال :

- ١- دعم الإدارة العليا بالمنشأة وإقناع المستويات الإدارية المختلفة أن الهدف من استخدام هذا الأسلوب هو تحسين الأداء الكلي وليس لزيادة الربحية فقط، وإذا ما تم إجراء دراسة مقارنة بين أداء المنشأة قبل وبعد استخدام أسلوب القياس المرجعي سوف تظهر أن تكلفة الاستخدام أقل بكثير من المزايا والفوائد التي تعود على المنشأة في حالة الاستخدام .

خطوات تطبيق أسلوب القياس المرجعي :

يعتمد الأسلوب على سلسلة من المراحل أو الخطوات التي تتضمن العديد من الأنشطة والوظائف، حيث لا يوجد اتفاق واضح على خطوات التطبيق، بل يعتمد على وجهة النظر القائمة على الخبرة في ظل اختلاف أنواع المقاييس المرجعية. وحدد أحد الباحثين ، هذه الخطوات في الآتي :

- ١- تحديد الأهداف الإستراتيجية التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، من أجل المحافظة على الميزة التنافسية .

- ٢- تشكيل فريق عمل القياس المرجعي من خلال دعم الإدارة العليا وتأييدها للتطبيق. مع تميز الفريق بالمعرفة الجيدة بالممارسات التي تتم داخل وخارج المنشأة .
 - ٣- اختيار الشركاء بحيث يكون هناك أساس مناسب للإختيار .
 - ٤- الدراسة الداخلية والتحليل التنافسي المبدئي خلال جمع البيانات داخلياً وخارجياً لتحديد أفضل المجالات لتطبيق الأسلوب .
 - ٥- جمع وتحليل المعلومات عن الشركاء في عملية القياس المرجعي.
 - ٦- قياس وتحديد فجوة الأداء مع تحديد أسباب الفجوة واستخدام النتائج .
 - ٧- تقييم برنامج القياس المرجعي وإعادة التقييم بشكل مستمر بما يضمن الاستمرارية في تنفيذ البرنامج .
- وقد تعرض هذا الأسلوب لبعض الإنتقادات : من أهمها أنه مجرد أداة لتقليد المنافسين، صعوبة الحصول على معلومات عن المنافسين أنه يكشف نواحي ضعف المنشأة، تعقد خطوات تطبيقية، ارتفاع تكلفة التطبيق .
- هذه الإنتقادات يمكن التغلب عليها من خلال تكامل هذا الأسلوب مع بطاقة الأداء المتوازن .

البعد الإستراتيجي لأسلوب القياس المرجعي :

أثبتت الواقع العلمي أن العديد من المنشآت ارتكزت على هذا الأسلوب في تنفيذ وتطوير وتقييم الإستراتيجية التنافسية لتوفير المعلومات الملائمة للإدارة الإستراتيجية من خلال :

- ١- التخطيط الإستراتيجي بالاعتماد على المعرفة المكتسبة لوضع الأهداف الإستراتيجية وصياغتها وترتيبها طبقاً لأولويتها بما

- يتناسب مع ظروف المنشأة الداخلية والخارجية وبما يساعد في اختيار الإستراتيجية المناسبة في ضوء الموارد المتاحة .
- ٢- المساعدة في عملية تطبيق الإستراتيجية التي تتبناها المنشأة من خلال فريق العمل الخاص بأسلوب القياس المرجعي .
- ٣- المساعدة في الرقابة الإستراتيجية بتوفير العديد من مؤشرات الأداء الداخلية والخارجية .
- ٤- العمل على التحسين المستمر للأداء والابتكار مما يؤدي إلى تحقيق رضا جميع أصحاب المصلحة من مساهمين وعملاء وجمهور وعاملين والمجتمع بصفة عامة .
- ثالثاً: التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي في إطار استراتيجي مقترح لتحقيق أهداف الشركة :**
- يرجع السبب في اختيار هذين الأسلوبين من أساليب التقييم الإستراتيجي لأنهما يركزان على :
- ١- الأهداف الاستراتيجية للمنشأة مثل رضا العملاء والعاملين والمساهمين وتقديم الأنشطة المبتكرة وتخفيض التكاليف .
 - ٢- تقييم الأداء مقارنة بأفضل المنافسين .
 - ٣- المساعدة في وضع وتوصيل الإستراتيجيات لكافة المستويات الإدارية بالمنشأة .
 - ٤- التكامل مع الأساليب الإدارية الحديثة لتحقيق أهداف المنشأة .
 - ٥- استهداف خدمة الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية مثل العملاء، المساهمين، الموردين، الجمهور .
 - ٦- تعتبر مقاييس أداء فورية تساعد كل المستويات الإدارية في اتخاذ القرارات الرشيدة .

ويري أحد الباحثين أن السبب الرئيسي لتكامل الأساليب الإدارية الإستراتيجية يتمثل في تطوير وتنفيذ ورقابة استراتيجيات المنشأة بما يكفل تحقيق الأهداف الإستراتيجية كما أشار باحث آخر إلى أن تقويم الأداء من منظور استراتيجي يحتاج إلى قاعدة معلومات ثرية حتى نستطيع تقويم الأداء بكفاءة وفاعلية وتتمثل تلك القاعدة في المعلومات التي توفرها أساليب التقويم الإستراتيجي، ومن هنا تبرز أهمية تكامل تلك الأساليب لتوفير المعلومات الدقيقة التي تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها وتحسين أدائها وتدعيم مركزها التنافسي، ومن ثم دعمها على التميز عالمياً .

ويمكن القول أن أهم أسباب ودوافع التكامل بين أساليب التقويم الإستراتيجي هو الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة ومعالجة أوجه القصور في تلك الأساليب، بالإضافة إلى حاجة المنشآت إلى معلومات دقيقة وملائمة تمكن من إدارة استراتيجيات المنشأة وإدارة مواردها بكفاءة وفي النهاية كيفية قياس النجاح .

وتوصلت العديد من الدراسات إلى أهمية التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي، حيث ينتج عن هذا التكامل تحقيق العديد من المزايا مقارنة بتطبيقها منفصلين، حيث يدعم أسلوب القياس المرجعي تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والعكس صحيح ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية :

١- دور أسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الأداء المتوازن :

يساعد أسلوب القياس المرجعي على زيادة كفاءة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عن طريق توفير المعلومات الخارجية خاصة عن المنافسين المتميزين في نفس مجال النشاط، كما يساعد على تحقيق التوازن بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وادماج مجموعة من المؤشرات المرتبطة وذلك على النحو التالي :

- أ- البعد أو المنظور المالي: ويتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية التالية: معدل العائد على المال المستثمر للمنشأة ومعدل العائد على الأصول، ومقارنتها مع المعدلات المماثلة لها في المنشآت المنافسة لها والتميزة أو الرائدة .
- ب- بعد أو منظور العملاء : ويتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية التالية :- معدل المرونة في التعامل مع العملاء والجمهور ومعدل السرعة في تقديم أنشطة مبتكرة ومعدل الجودة وذلك مقارنة مع مثيلاتها في المنشآت المتميزة .
- ت- بعد أو منظور العمليات الداخلية: ويتضمن معدل التطور في الأنشطة مقارنة بالمنافسين، معدل استخدام التكنولوجيا مقارنة بأفضل المنافسين .
- ث- بعد أو منظور التعلم والابتكار: ويتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية التالية: معدل النمو في عدد العاملين الذين يتمتعون بالكفاءة في عدد براءات الاختراع مقارنة بأفضل المنافسين. مدي القدرة على الابتكار في العمليات مقارنة بالمنافسين، عدد ساعات تدريب العاملين مقارنة بالمنافسين، معدل التطور البحثي مقارنة بالمنافسين .
- ج- بعد أو منظور البيئة والمجتمع ويتضمن مؤشرات المقاييس المرجعية التالية: معدل تكاليف حماية البيئة مقارنة مع المنافسين، المعدلات الخاصة بالسلامة والصحة المهنية، وبرامج خدمة المجتمع مقارنة مع المنافسين .
- بالإضافة إلى ما سبق فإن القياس المرجعي يؤدي إلى زيادة فعالية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة، من خلال معالجة بعض الانتقادات الموجهة لها والمتمثلة في أهمل بعد المنافسين، حيث يساعد القياس المرجعي على إخفاء البعد

التنافسي لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن. مما يساهم في خلق ميزة تنافسية مستدامة وقيمة أفضل للمنشأة، كما يساعد على اختيار المقاييس التشغيلية غير المالية وترتيبها وفقاً لأهميتها في ضوء المعلومات المتوفرة عن أفضل المنافسين، ويدعم دور بطاقة الأداء المتوازن في عملية الإدارة الإستراتيجية .

٢- دور بطاقة الأداء المتوازن في تدعيم أسلوب القياس المرجعي :

تساعد بطاقة الأداء المتوازن في زيادة فعالية وتدعيم تطبيق أسلوب القياس المرجعي، فهي تقضي على بعض أهم إنتقاداته والمتمثلة في تركيزه على مقارنة الأرقام والبيانات أكثر من تركيزه على تقييم الأداء وكونه أسلوب مستورد وغير منتج ذاتياً وانه مجرد أداة لتقليد ومحاكاة المنافسين، حيث أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد على توفير المعلومات التي تساعد على النظرة الدقيقة الفاحصة لجميع عمليات المنشأة وبالتالي فهي تزود أسلوب القياس المرجعي بقاعدة ثرية من المعلومات المنتجة ذاتياً كما أنها تساعد على فهم الذات أولاً قبل الابتكار ومحاكاة الآخرين، وبالتالي فإن بطاقة الأداء المتوازن تؤدي إلى زيادة فعالية أسلوب القياس المرجعي وتوجيهه من مجرد تركيز على الأرقام والبيانات إلى تفعيل دوره كأسلوب استراتيجي فعال لتقييم وإدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة .

وخلاصة القول ان هناك علاقة تبادلية بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي. فالبطاقة تركز على قياس فعالية الأداء وتنفيذ استراتيجيات المنشأة، ويركز القياس المرجعي على التحسين المستمر لأداء واستراتيجيات المنشأة، وغالباً ما ينظر إلى القياس كعملية قياس تكاملية لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن. باعتبار أن مخرجات بطاقة الأداء المتوازن تصب في مدخلات القياس المرجعي، وبالتالي فإن التكامل بينهما يؤدي إلى الخروج من النطاق

الضيق للمقارنات الداخلية لأداء وأعمالها بالمقارنات الخارجية لغرض الحكم على نتائج الأداء بصورة أكثر موضوعية .

مزايا التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي :
يمكن تلخيص هذه المزايا في النقاط التالية :

- ١- تقييم وإدارة الأداء الاستراتيجي للمنشأة.
- ٢- تحسين الأداء الكلي للمنشأة المالي وغير المالي.
- ٣- توفير المعلومات اللازمة لجميع مراحل الإدارة الإستراتيجية وهي التخطيط الإستراتيجية واختيار وتطبيق الإستراتيجية ورقابة تقييم الإستراتيجية.
- ٤- تدعيم المركز التنافسي للمنشأة عن طريق الإبتكار في الأنشطة وتجويدها وتقديمها في الوقت المناسب وبتكلفة منخفضة وذلك مقارنة بأفضل الممارسات في مجال النشاط .
- ٥- يساعد التكامل بين الأسلوبين كمحصلة للمزايا السابقة على تدعيم المنشآت على التميز عالمياً.

إطار مقترح للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي وأثره على تحسين أداء المنشأة :

- تبين مما سبق أن هناك علاقة تأثير متبادلة بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي. ونقدم فيما يلي إطار مقترح للتكامل بينهما بهدف تعظيم الإستفادة من مزايا مجتمعية في تحسين أداء المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية. ونفصل ما سبق في العناصر التالية:
- ١- هيكل الإطار المقترح .
 - ٢- دور الإطار المقترح في تحسين الأداء الكلي للمنشأة .

أولاً " هيكل الإطار المقترح :

١- مبررات الإطار المقترح :

أ - أبرزت التطورات في بيئة الأعمال الحديثة وما ترتب عليها من تطورات في الفكر الإداري، حاجة المنشآت إلى معلومات تحليلية وتفصيلية، مالية وغير مالية، داخلية وخارجية، وذلك لإدارة أدائها الإستراتيجي وتدعيم مركزها التنافسي، وبعد التكامل بين الأسلوبين وسيلة فعالة لتحقيق ذلك .

ب- التوسع في دور المحاسب الإداري من مزود للمعلومات (يجمع ويحلل المعلومات وبعد التقارير للإدارة) إلى الشراكة الإستراتيجية، حيث أصبح دوره توفير المعلومات عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأة وشريكا في القرارات الإستراتيجية الأكثر أهمية، وجزء من الفريق الإداري الذي يتخذ تلك القرارات وهو ما أكد عليه التعريف الحديث للمحاسبة الإدارية الذي قدمه معهد المحاسبين الإداريين بأنها مهنة تتضمن المشاركة في اتخاذ القرارات الإدارية ونظم التخطيط وإدارة الأداء وتوفير الخبرات في أعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنشأة .

ج- أن كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية مصمم لخدمة مجموعة معينة من الأهداف، ونظراً لتعدد الأهداف الإستراتيجية التي تسعى المنشأة لتحقيقها في ظل بيئة الأعمال الحديثة، فإن استخدام أسلوب واحد لا يكفي في حد ذاته ولا يضيف قيمة .

د - يعاني كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية من بعض نقاط الضعف والتي تمثل في نفس الوقت نقاط قوة لأسلوب آخر بالإضافة إلى أن مخرجات بعض هذه الأساليب هي مدخلات الأساليب أخرى، وهنا تبدو الحاجة إلى التكامل بين أسلوبين بطاقة

الأداء المتوازن والقياس المرجعي لمعالجة نقاط الضعف فيها وتعظيم الاستفادة من الآثار الإيجابية لها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها.

هـ- هناك العديد من المنشآت فشلت في الاستمرار في دنيا الأعمال، والسبب في أغلب الأحيان لا يرجع إلى عدم وجود استراتيجية مناسبة، وإنما يرجع إلى الفشل في تنفيذها، ومن ثم أصبحت حاجة المنشآت اليوم أكثر ضرورة للبحث عن آلية لإدارة استراتيجيتها ومتابعة وتحسين الأداء.

٢- أهداف الإطار المقترح :

يقوم الإطار المقترح على إجراء التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي بهدف توفير معلومات تفصيلية دقيقة تساعد على إدارة إستراتيجية المنشأة وتحسين أدائها وتدعيم قدرتها التنافسية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي :

أ - تحديد استراتيجية المنشأة وترجمتها إلى أهداف ومقاييس وعلامات الطريق اللازم لتنفيذها وتوصيلها لجميع العاملين في المنشأة والتحقق من فهمهم لها.

ب- ربط مقاييس الأداء باستراتيجية المنشأة وترتيبها حسب أهميتها النسبية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوصول إلى مؤسّر أداء عام لقياس وتقويم الأداء من منظور استراتيجي، ومن ثم قياس فجوة الأداء .

ج- ربط الأداء الإستراتيجي في الأجل الطويل بالأداء التشغيلي في الأجل القصير.

د - تحديد طاقة الموارد اللازمة لأداء الأنشطة والعمليات والعمل على تحسين أداء المنشأة وفقاً لأسس واضحة .

هـ- قياس مدى إنجاز الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وتوفير تغذية عكسية مرتدة لتقويم وتحسين الأداء التشغيلي والإستراتيجي في ضوء أفضل الممارسات الداخلية والخارجية .

٣- عناصر الإطار المقترح :

يتكون الإطار المقترح من العناصر الأساسية لأي نظام معلومات والتي تتمثل في المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات وذلك على النحو التالي :

أ - المدخلات: وتتمثل في البيانات المتعلقة بالآتي :

(١) الخطة الإستراتيجية للمنشأة مترجمة في عدد من الأهداف والمقاييس والبرامج والإجراءات اللازمة لتنفيذ ورقابة الأداء الإستراتيجي.

(٢) الأنشطة والعمليات داخل المنشأة.

(٣) البيانات من داخل المنشأة ومن خارجها.

ب- عمليات التشغيل: والتي يتم من خلالها تحويل البيانات إلى معلومات باستخدام مجموعة من الأدوات والأساليب الإدارية والرياضية والتي من أهمها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي.

ج- المخرجات: وتتمثل في تقارير الإطار المقترح لإحتياجات الإدارة الإستراتيجية من المعلومات اللازمة لتحسين الأداء وتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة. مثل تقرير الموقف الإستراتيجي للمنشأة، وتقارير كمية عن الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، وتقارير ربحية بالإضافة إلى تقارير بطاقة الأداء المتوازن والتي توضح أبعادها الخمسة.

٤- خطوات الإطار المقترح :

يتضمن الإطار المقترح مجموعة من الخطوات المترابطة

والمتابعة، وتعتبر كل خطوة بمثابة الخطوة القادمة للخطوة التي تليها. بحيث تتكامل هذه الخطوات للوصول إلى المستوى المرغوب من التحسين في الأداء وتتمثل هذه الخطوات في الآتي :

الخطوة الأولى : صياغة رسالة رؤية المنشأة وأهدافها :

بداية الإطار المقترح وهو صياغة رسالة المنشأة التي تعكس فكرة تكوينها، ثم تتبلور وتوضح في الواقع العلمي لتصبح غاية تسعي المنشأة لتحقيقها، ويتم تقسيم هذه الغاية إلى أهداف مرحلية متدرجة يطلق عليها الإستراتيجية التي تعود في نهاية الأمر إلى الخريطة الإستراتيجية كما يلي :

أ – الرسالة: توضح الرسالة أسباب وجود المنشأة، وما الذي يجب أن تفعله ويجب أن تشمل على الأقل الأنشطة والخدمات، العملاء، التمويل ، الجوانب الاجتماعية والبيئية .

ب- القيم : تحدد القيم المبادئ التي تؤمن بها المنشأة والتي تعتبرها ضرورية أثناء أداء العمل ويجب أن تنعكس في سلوك العاملين أثناء تطبيق رسالة ورؤية المنشأة .

ج- الرؤية: تمثل الرؤية الغاية المستقبلية للمنشأة، حيث توضح ما ترغب أن تكون عليه المنشأة في الأجل الطويل .

د – الأهداف: غالباً ما تتمثل أهداف المنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة في تعظيم ربحية المساهمين، وإقامة علاقات طيبة مع العملاء والجمهور وزيادة ولائهم للمنشأة، وزيادة كفاءة التشغيل وتحسين الجودة ورفع مستوي رضا العاملين وتحسين البيئة المحيطة وخدمة المجتمع .

الخطوة الثانية : تحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة :

في هذه الخطوة يتم تحديد وفحص البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة للتعرف على نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات بما يمكن من

تحديد إستراتيجية المنشأة وعوامل نجاحها .

ويتم تحليل الموقف الإستراتيجي للمنشأة من خلال مستويين :

▪ المستوي الأول: عوامل البيئة الخارجية وتنقسم إلى :

١- عوامل البيئة الخارجية العامة: وتشمل المتغيرات الاقتصادية والسياسية والثقافية والقانونية والتكنولوجية والاجتماعية والتي تشكل بيئة العمل والمجتمع ككل .

٢- عوامل البيئة الخارجية الخاصة : بنشاط المنشأة وتشمل جميع القوي التنافسية في القطاع التي تعمل فيه المنشأة وتتضمن متغيرات السوق والمنافسين والعملاء والموردين .

▪ المستوى الثاني: عوامل البيئة الداخلية: وتتمثل في العوامل الخاصة بوظائف وأنشطة الإدارات والموارد البشرية داخل المنشأة .

الخطوة الثالثة: صياغة الإستراتيجية وبناء مناظير بطاقة الأداء المتوازن :

بعد تحديد عناصر الموقف الإستراتيجي للمنشأة يتم إجراء تحليل من خلال مقابلة عوامل البيئة الداخلية (نقاط القوة والضعف) والخارجية (الفرص والتهديدات) ويتمثل الغرض من هذا التحليل في تحديد الإستراتيجية الملائمة لموارد وقدرات المنشأة بالنظر إلى متطلبات البيئة التي تعمل فيها، ويمكن للمنشأة أن يتبنى واحدة أو أكثر من الإستراتيجيات التنافسية الأتية (استراتيجية التميز، استراتيجيات التركيز، استراتيجية زيادة التكلفة) .

بناء مناظير بطاقة الأداء المتوازن :

بناءً على الأهداف العامة للمنشأة التي تم تحديدها في الخطوة الأولى، تركزت مناظير بطاقة الأداء المتوازن في خمسة مناظير هي :

- أ - منظور الأداء المالي ويعكس تعظيم ربحية المساهمين.
ب- منظور العملاء ويعكس إقامة علاقات طيبة مع العملاء والجمهور وزيادة ولائهم للمنشأة.
ج- منظور العمليات الداخلية ويعكس زيادة كفاءة التشغيل وتحسين الجودة.
د - منظور التعليم والنمو ويعكس تحسين إنتاجية ومستوى رضا العاملين.
هـ- منظور البيئة والمجتمع ويعكس تحسين البيئة وخدمة المجتمع.

الخطوة الرابعة: تنفيذ استراتيجية المنشأة:

يتضمن تنفيذ الإستراتيجية ترجمتها وتوصيلها إلى كافة المستويات الإدارية في شكل أهداف ومقاييس واضحة ومحددة على مستوى كل وحدة أو قسم أو موظف، وإعداد البرامج والموازنات والإجراءات اللازمة لإدارة الأنشطة موضع التنفيذ .
وتعدد أدوات قياس الإستراتيجية من أهم عوامل نجاحها وأن التكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي يضمن تنفيذ الأهداف الإستراتيجية على نحو ملائم .

الخطوة الخامسة: رقابة الإستراتيجية :

يتم تناول النتائج المحققة وفقاً لبطاقة الأداء المتوازن على مستويين، الأول نتائج مرحلية (قصيرة الأجل) تتعلق بمسببات الأداء، والثاني نتائج نهائية (طويلة الأجل) تتعلق بالتوجه الإستراتيجي للمنشأة، ومن الطبيعي أن يكون كل من هذه النتائج آلياتها وتوجهاتها فيما يتعلق بالإجراءات التصحيحية المناسبة لكل منها.

وتتوقف فعالية هذه الخطوة على ملائمة ودقة المعلومات حول جوانب الأداء الفعلي والتي تعتبر مدخلات عملية الرقابة وتقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة، وعلى وجود نظام جيد للاتصال من

أعلى إلى أسفل والعكس. وتجميع وتحليل البيانات والتصدير عن النتائج، بالإضافة إلى ربط نظم الحوافر والمكافآت بمدي التقدم في تحقيق الأهداف.

ولا تقل رقابة الإستراتيجية أهمية عن صياغة وتنفيذ الإستراتيجية بها قد تزيد حيث تنتهي هذه المرحلة بتحديد مدي نجاح المنشأة في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية المناسبة لها، وتحديد العقبات أو المشكلات التي واجهتها خلال مرحلة التنفيذ، والتي قد تكون ناتجة عن الفشل في عملية التنفيذ أو الضعف في صياغة الإستراتيجية، واقتراح الحلول والإجراءات التصحيحية اللازمة لتفادي ومنع تكرار مثل هذه العقبات والمشكلات في المستقبل. وهنا تبدو أهمية التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي لأن كل منهما يعالج مجالات القصور والنقص في الآخر.

الخطوة السادسة: مخرجات الإطار المقترح :

تتمثل مخرجات الإطار المقترح في التقارير المحاسبية التي يتم إعدادها وتقديمها للمستويات الإدارية المختلفة، وتهدف هذه التقارير إلى توفير المعلومات اللازمة للإدارة الإستراتيجية للأداء في المنشأة، وتتعدد هذه التقارير وتختلف من حيث درجة التفصيل، وتكرار التقرير (دوري- غير دوري) باختلاف المستوى الإداري المقدم إليه التقرير، وذلك كما يلي :

أ - مستوى الإدارة العليا: يقوم هذا المستوى بصياغة إستراتيجية المنشأة ومتابعة تحقيقها، وللقيام بذلك يحتاج هذا المستوى إلى قاعدة بيانات ثلاثية الأبعاد (مالية وغير مالية، داخلية وخارجية، قبلية وبعديّة)، ويحتاج هذا المستوى لتقارير تتضمن معلومات إجمالية تبين مستوي مساهمة كل مستويات المنشأة في تحقيق الإستراتيجية، ويتم إعداد هذه التقارير شهرياً أو ربع سنوياً أو نصف سنوياً، ومن

أهم هذه التقارير تقرير بطاقة الأداء المتوازن وتقرير الموقف التنافسي للمنشأة.

ب- مستوى الإدارة الوسطي: يقوم هذا المستوى بتنفيذ الخطط الإستراتيجية التي وضعتها الإدارة العليا، ويهتم بمحركات المرونة والوقت والموردين والجودة والتكلفة والابتكار وذلك لخدمة العملاء والجمهور وتحقيق رضاهم، ويحتاج هذا المستوى معلومات تفيد في قياس وتقويم الأداء واتخاذ الإجراءات الرقابية في مجال تخصيص الموارد واستخدامها، والتحقق من أن المرؤوسين قد انجزوا مهامهم بكفاءة، وتعد هذه التقارير أسبوعياً أو شهرياً. ومن أمثلة هذه التقارير تقارير ربحية المنشأة ورضا العملاء والجمهور وكفاءة التشغيل ومستوي الجودة ورضا العاملين وتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

ج- مستوى الإدارة الدنيا: يقوم هذا المستوى بالتنفيذ الفعلي للمهام داخل أقسام المنشأة، ويهتم برقابة الأحداث للتأكد من كفاءة وفعالية استخدام موارد المنشأة، وتهدف التقارير المقدمة إلى هذا المستوي إلى توفير معلومات تفصيلية عن أداء العمل مما يساعد في حل المشكلات والتصرفات اليومية المتكررة في المنشأة، ويغلب على هذه التقارير الطابع الكمي، وعادة ما تكون هذه التقارير يومية.

٥- مزايا الإطار المقترح :

يتميز الإطار المقترح بالعديد من المزايا أهمها الآتي :

أ - يؤدي إلي توفير إدارة ديناميكية تساهم في صياغة وتنفيذ ومتابعة رسالة واهداف وإستراتيجية المنشأة بشكل أفضل واكثر كفاءة وفعالية.

ب- شمولية الإطار على كافة جوانب الأداء والأنشطة في المنشأة وتحقيق التوازن بينهما.

ج- يساعد على تحقيق الإستجابة للتغيرات السريعة والمتلاحقة في البيئة الداخلية والخارجية والتكيف معها من خلال إجراء التخطيط المستمر والتنبؤات المعدلة باستمرار، كما يساعد على تخصيص الموارد بشكل أفضل، ويحقق التعلم الإستراتيجي من خلال توفير تغذية عكسية مستمرة عن مدي إنجاز الأهداف الإستراتيجية، واختبار الفروض التي وضعت على أساسها الإستراتيجية، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

ج- يساعد على حل مشكلة استخدام عدد كبير من مقاييس الأداء وما يترتب عليها من مشكلات العبء الزائد للمعلومات، وتحيز الحكم الشخصي في عملية تقويم الأداء وعملية المفاضلة والاختيار من بين المقاييس، وذلك من خلال ربط مقاييس الأداء بأهداف واستراتيجية المنشأة، مما يدفع المديرين للتركيز على العناصر الحاكمة للأداء، بالإضافة إلى تجديد الأهمية النسبية للمقاييس وترتيبها بناء على أهميتها في إنجاز الأهداف الإستراتيجية.

هـ- يساعد على إدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة وتحسينه، من خلال توفير معلومات مالية وغير مالية، داخلية وخارجية تساعد على تقويم مواطن القوة والضعف في عمليات وأنشطة المنشأة واستراتيجيتها.

و- يربط بين الأداء الإستراتيجي والأداء التشغيلي للمنشأة بما يؤدي إلى توفير مؤشرات عن مدي تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، ومن ثم تحديد الأولويات والمجالات التي تحتاج إلى التحسين والتطوير.

ز- يساعد الإطار المقترح من خلال التكامل بين أسلوبيه على إظهار فرص جديدة لإدارة الإستراتيجية، ويمثل مصدراً للمعلومات الملائمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها.

ح- يؤدي إلى تحسين عملية اتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات المتعلقة بتحسين كفاءة وفعالية برامج الإنفاق، تحسين جودة وأنشطة عمليات المنشأة، ورضا العملاء، والربحية.

٦- متطلبات تطبيق الإطار المقترح :

هناك مجموعة من المتطلبات التي يجب توافرها لنجاح تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبى بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي بغرض تحقيق الأهداف وتحسين الأداء من أهمها الآتي:

أ - قبول ودعم الإدارة العليا للإطار المقترح، وكذلك تأييد كافة العاملين في المنشأة.

ب- توافر الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية والتنظيمية المطلوبة لتطبيق الإطار المقترح.

ج- التحديد الواضح لرسالة وأهداف المنشأة واستراتيجياتها وتطوير مقاييس الأداء بما يتلائم مع الأهداف الإستراتيجية ومتغيرات البيئة المحيطة، وأن تكون تلك المقاييس قابلة للمقارنة مع أفضل الممارسات الداخلية والخارجية.

د - أن تكون مقاييس الأداء مشتقة من استراتيجية المنشأة واهدافها، وأن تشمل على مقاييس مالية وغير مالية، داخلية وخارجية، وأن يقدم التقرير عن نتائجها في الوقت المناسب.

هـ- ضرورة وجود نظام معلومات متكامل ومتطور في المنشأة يتيح قاعدة بيانات قادرة على الوفاء بمتطلبات تطبيق المقترح.

و- ضرورة وجود نظام فعال للاتصال ثنائي الإتجاه يضمن تدفق المعلومات من أعلي إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلي ومن خارج المنشأة إلى داخلها والعكس، بما يمكن من فهم جميع المديرين والعاملين لإستراتيجية المنشأة وأهدافها وإدارك التغيرات

المستمرة في البيئة الداخلية والخارجية، وتوفير معلومات مرتدة عن نتائج تطبيق الإستراتيجية ومدى صلاحيتها.

ز- وجود فريق عمل متعدد التخصصات بمشاركة العاملين في كافة المستويات الإدارية، لبناء وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن وجمع المعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية لتطبيق عمليات القياس المرجعي، والعمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

ح- تطبيق الإطار المقترح قد يتطلب إجراء عدة تغييرات في المنشأة، سواء أكان ذلك التغيير متعلق بالقيم الثقافية أو الهيكل التنظيمي، أو الأفراد، حتى تتمكن المنشأة من مواجهة تغييرات البيئة المستمرة ومتطلبات العملاء والجمهور والاستفادة الكاملة من الإطار المقترح.

ثانياً: دور الإطار المقترح في تحسين أداء المنشأة :

يمكن إيضاح دور الإطار المقترح في تحسين أداء المنشأة من خلال مكونات أو عناصر الإطار وهي :

1- دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء :

تقوم فلسفة بطاقة الأداء المتوازن على بعدين هما :

أ - تغطية جوانب أداء المنشأة المختلفة بما يعكس مدى النجاح في تنفيذ استراتيجية المنشأة في ضوء أهدافها ورؤيتها.

ب- توجيه المنشأة نحو تحسين مناظير الأداء المختلفة معاً، فلا يتم تحسين أداء منظور على حساب منظور أو مناظير أخرى.

وبناء على ماسبق توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات ملائمة عن جوانب الأداء المختلفة، تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، وتركيز الانتباه حول الأولويات والمشكلات الإستراتيجية، بالإضافة إلى توجيه الاهتمام نحو تحسين جوانب الأداء الحاكمة على

المستويات الإستراتيجية والتشغيلية، وبالتالي تحسين الأداء الكلي للمنشأة، وذلك من خلال الآتي:

أ - توفر مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء تغطي جوانب الأداء المختلفة في المنشأة. وتوضح جوانب القصور والمشكلات التي ظهرت أثناء تنفيذ الأنشطة والعمليات التشغيلية، والمشاكل التي ظهرت أثناء تنفيذ الإستراتيجية، بالإضافة إلى توضيح مدي صلاحية الإستراتيجية الحالية والحاجة إلى تغييرها بما يسمح بتوفير رؤية شاملة لإدارة وتحسين الأداء الكلي للمنشأة.

ب- يتمثل الدور الرئيسي لبطاقة الأداء المتوازن في إدارة الإستراتيجية مما يساعد على تحسين أداء المنشأة، وذلك من خلال دورها التشخيصي في تنفيذ الإستراتيجية والتقارير عن نتائج الأداء وإتخاذ الإجراءات المصححة، ودورها التفاعلي في تشجيع الحوار والنقاش بين المديرين والعاملين حول نتائج المقاييس وتأثيراتها الإستراتيجية، وهذا يلقي مزيداً من التركيز على المجالات التي تحتاج لجهود التطوير والتجديد، والبحث داخل المنشأة والبيئة التنافسية عن الفرص الاستراتيجية المتاحة وتساعد على ظهور استراتيجيات جديدة، وهو ما يدعم أداء المنشأة.

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

د - الحد من مشكلات التعظيم الجزئي للأداء، حيث تجبر المديرين في كافة المستويات الإدارية على مراعاة كافة مقاييس الأداء، والتي تعكس جوانب الأداء المختلفة في المنشأة بما يضمن عدم تحسين

جانب من جوانب الأداء على حساب جانب آخر وتقود المنشأة إلى تحقيق استراتيجياتها وتحقق توازن الأداء في نفس الوقت.
هـ- تتكامل بشكل جيد مع الأساليب الأخرى للمحاسبة الإدارية بطريقة تدعم عمليات ومهام الإدارة المختلفة بما يمكن من تحسين أداء المنشأة.

٢- دور أسلوب القياس المرجعي في تحسين الأداء :
يتضح هذا الدور من خلال :

أ - يساعد القياس المرجعي على تحسين أداء المنشأة من خلال التعلم من أفضل الممارسات وتوفير معلومات داخلية وخارجية تساعد على تقويم مواطن القوة ومواطن الضعف في عمليات وأنشطة المنشأة واستراتيجياتها، وتحديد فجوة الأداء ومجالات الضعف والعمل على تحسينها وتطويرها.

ب- يساعد القياس المرجعي على توفير المعلومات الملائمة لإدارة الإستراتيجية خلال مراحلها المختلفة، من تخطيط وصياغة الإستراتيجية وتنفيذها ورقابتها.

ج- يتكامل القياس المرجعي مع بطاقة الأداء المتوازن حيث يعزز من قدرة المنشأة على التعلم الإستراتيجي من خلال معلومات التغذية العكسية الداخلية والخارجية، بما يمكن المنشأة من تعديل وتطوير أهدافها الإستراتيجية بما يتلائم مع المتغيرات المحيطة بالمنشأة ومن ثم تحسين الأداء.

د - يظهر دور أسلوب القياس المرجعي بصورة واضحة في تحسين الأداء من خلال دوره وتحسين وتطوير الجودة، والتكلفة، والوقت، والإبتكار، وذلك بما يؤدي إلى الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة والوفاء بمتطلبات اصحاب المصلحة من المساهمين وعملاء وعاملين والمجتمع .

الخلاصة والنتائج والتوصيات :

أولاً : الخلاصة :

تلخصت مشكلة البحث في كيف يمكن توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها الشركات المساهمة التي سوف تعمل في مجال كرة القدم والتي تمكنها من إدارة إستراتيجيتها وتحسين أدائها وتقوية مركزها التنافسي ولهذا هدف البحث إلي بيان أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الممكن إستخدامها ولتحقيق ذلك الهدف تم بيان دور بطاقة الأداء المتوازن كمنظومة متكاملة تجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية لأدارة الأداء الأستراتيجي ، ولبناء وتطوير مقاييس الأداء الملائمة ، فأن الأمر يتطلب استخدام أسلوب القياس المرجعي جنباً إلي جنب مع بطاقة الأداء المتوازن ومتكاملاً معها في إطار إستراتيجي مقترح ، وذلك لتحقيق هدف البحث .

ثانياً : النتائج :

توصيل الباحث إلي مجموعة من النتائج أهمها :

- ١- أن تكوين شركات مساهمة لكرة القدم يمكن من خلالها التغلب على المشكلات الإدارية والمالية والفنية التي تعاني منها الأندية الرياضية في الوقت الحالي .
- ٢- أن مصر ما زالت بعيدة عن خلق بيئة منظمة لعمل الاستثمار الرياضي من الناحية الإدارية أو التشريعية .
- ٣- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظام متكامل لتقييم وإدارة الأداء الإستراتيجي للمنشأة بالإعتماد علي مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المرنة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية . وتوصيل إستراتيجية المنشأة للعاملين فيها ؛ بهدف تحسين الأداء الكلي للمنشأة ودعم قدراتها التنافسية .
- ٤- تستمد بطاقة الأداء المتوازن أهميتها من قدرتها علي الجمع بين مقاييس الأداء المختلفة في نظام واحد وتوافق هذه المقاييس مع

إستراتيجية المنشأه ؛ وهذا يفسر سبب تسمية هذه البطاقة بهذا الأسم ؛ لأنها توازن بين استخدام مقاييس الأداء المختلفة علي المدى الطويل والقصير الأجل في تقرير واحد . وبالتالي يقلل من تركيز المديرين علي الأداء المالي قصير الأجل مثل المكاسب السنوية أو الربع سنوية ؛ لأنها تهتم أيضاً بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلي إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل .

٥- يعتبر أسلوب القياس المرجعي من أهم الأساليب الحديثة التي تسعى إلي تدعيم الإستراتيجية التنافسية وتحسين الأداء من خلال مقارنته للمؤشرات المالية وغير المالية المرتبطة بالأهداف الإستراتيجية للمنشأه والمؤشرات الخاصة بالمنشأه الأكثر تميزاً في مجال النشاط ؛ وكذلك المقارنة الداخلية مع وحدة الأعمال المتميزة داخل المنشأه نفسها ؛ بهدف التحسين والتطوير المستمر .

٦- أن إستخدام أسلوب القياس المرجعي يساهم بدرجة كبيرة في تحسين عملية قياس وتقييم الأداء وخلق القيمة في ظل الأبعاد أو المناظير المختلفه لبطاقة الأداء المتوازن وأن التكامل بين الأسلوبين يؤدي إلي توفير المعلومات الملائمة للإدارة لتحسين الأداء ودعم المركز التنافسي وتقييم الأداء الإستراتيجي .

٧- أن أسلوب القياس المرجعي يعتبر أسلوب لتطوير مقاييس الأداء وخاصة في المجالات التي تتميز بالمنافسة الشديدة ؛ ولما كانت الموارد البشرية تعتبر أهم مورد في المنشأه ؛ ولتحقيق مزيد من التقدم ولكي تصبح أكثر قدرة علي المنافسة لابد من استخدام أسلوب القياس المرجعي في إدارتها .

٨- هناك علاقه تبادليه بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب القياس المرجعي . فالبطاقة تركز علي قياس فاعلية الأداء وتنفيذ إستراتيجية المنشأه ؛ ويركز القياس المرجعي علي التحسين المستمر لأداء وأستراتيجية المنشأه وغالباً ما ينظر إلي القياس المرجعي كعملية قياس تكميلية لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن. بإعتبار أن مخرجات بطاقة الأداء المتوازن تصب في مدخلات القياس المرجعي؛ وبالتالي فإن التكامل بينهما يؤدي إلي الخروج من النطاق الضيق للمقارنات الداخلية للأداء وإكمالها بالمقارنات الخارجية لغرض الحكم علي نتائج الأداء بصورة أكثر موضوعية .

٩- في ظل بيئة الأعمال الحديثة تغير دور المحاسب الإداري من مزود للمعلومات إلي توفير المعلومات عبر سلسلة القيمة الكلية للمنشأه ؛ وشريكاً في القرارات الإستراتيجية الأكثر أهمية ؛ وجزء من الفريق الإداري الذي يتخذ تلك القرارات .

١٠- يهدف الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي إلي توفير معلومات تفصيلية دقيقة تساعد علي إدارة إستراتيجية المنشأه وتحسين أدائها وتدعيم قدرتها التنافسية .

ثالثاً : التوصيات :

يوصي الباحث بالآتي :

- ١- تفعيل الإستثمار في أنشطة كرة القدم ويتم ذلك من خلال :
 - أ- إيقاف الدعم الحكومي لأنشطة كرة القدم .
 - ب- توفير المقومات اللازمة لصناعة الرياضة وجذب المستثمرين .
 - ت- ضرورة تحصيل ضريبة على الخدمات الرياضية مثل الدول الأوربية .

- ث- ضرورة انفصال نشاط كرة القدم عن باقي أنشطة النادي لتسهيل التحويل إلى شركة خاصة .
- ج- تهيئة الرأي العام من خلال وسائل الإعلام لتشجيع الاستثمار الرياضي .
- ح- التنسيق الكامل بين الجهات الحكومية المعنية لخدمة الاستثمار مع تسهيل الإجراءات الإدارية لاستخراج تراخيص الاستثمار .
- خ- تشجيع الدولة للمستثمرين للدخول في المجال الرياضي من خلال منحهم الإعفاءات الضريبية والجمركية .
- د- مراعاة تجارب الدول الأوربية ومحاولة تطبيقها بما يتوافق مع ظروف وإمكانات وعادات وتقاليد الدولة .
- ذ- إعادة النظر في قانون الرياضة رقم ٧١ لسنة ٢٠١٧، وبعض المواد المرتبطة بعملية الاستثمار الرياضي في قانون الاستثمار والبورصة حتى يمكن تشجيع القطاع الخاص على الاستثمار في الأنشطة الرياضية .
- ٢- ضرورة تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المرجعي في الشركات المساهمة لكرة القدم المصرية نظراً للمزايا العديدة التي تعود علي الشركة من وراء تطبيق هذا الإطار ، أهمها توفير معلومات تفصيلية دقيقة تساعد علي إدارة إستراتيجية المنشأه وتحسين أدائها وتدعيم قدراتها التنافسية .

المراجع :

- ١- أشرف صبحي محمد، أستاذ الإدارة الرياضية بقسم الإدارة الرياضية، كلية التربية الرياضية، جامعة حلوان .
- ٢- جودة، محفوظ احمد "تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن واثرة في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الالمونيوم بالأردن دراسة ميدانية - المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - مجلد ١١ عدد ٢ ص ٢٧٩-٢٨٠ <http://www.elmaghrby.com/researches/3.doc> ٢٠٠٨ م .
- ٣- رزان حسين كمال شهيد، التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٤، ص ١٣٤ .
- ٤- الزين، منصور، أستاذ محاضر جامعة - سعد حلب - البليدة الجزائر مدخل بعنوان الاكتساب الميزة التنافسية مستدامة في منظمات الاعمال .
- ٥- سمير، عبد الوهاب، "المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم أداء البلديات في الدول العربية" كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، ٢٠٠٩ .
- ٦- السيد، علاء عزالدين عبد السلام ، التقييم الاقتصادي والاجتماعي لمشاركة استثمار القطاع الخاص في إعادة تأهيل أندية الشركات، رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠١٨، ص ص ١٣٠-١٣٦ .
- ٧- الشافعي، حسن أحمد- معايير إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الرياضية بالمجتمع العربي- دار الوفاء لدنيا الطباعة الطباعة النشر سيدي بشر، الإسكندرية ٢٠٠٦ الشافعي، حسن أحمد عطية، " قياس الاستثمار المباشر بالمؤسسات الرياضي من منظور"، المجلد ٤، العدد ٤٦، مارس ٢٠١٨، جامعة أسيوط، كلية التربية الرياضية، ص ص ١-٣٢ .
- ٨- الشافعي، حسن أحمد عطية، "الاتصالات اللوجستية التسويقية وعلاقتها بنظام المعلومات اللوجستية المتكاملة كميزة تنافسية بالمؤسسات الرياضية"، المجلة العلمية لعلوم التربية البدنية والرياض العدد ٢٦، ٢٠١٦ .

- ٩- الشافعي، حسن أحمد عطية، "الأنشطة اللوجستي التسويقية وعلاقتها بالميزة التنافسية في المؤسسات الرياضية" بحوث التربية الرياضية، المجلد/العدد ٥٣، ٢٠١٥ .
- ١٠- الشافعي، سالم، حسن أحمد عطية، أحمد عبد الفتاح أحمد، نادي أحمد على عبد الحميد، اللوجستيات وسلسلة القيمة كمتطلب لتحقيق الميزة التنافسية بالمؤسسات الرياضية (الأندية الرياضية)، بحوث التربية الرياضية، ٢٠٠٢، ٢٢-٦ .
- ١١- الشافعي، مجاهد، حسن أحمد عطية، عبد الرحمن محمد ربيع، "اللوجستية التسويقية وعلاقتها بالميزة التنافسية في المؤسسات الرياضية"، بحوث التربية الرياضية، عدد ٥٣، ديسمبر، ٢٠١٥، ص ص ٥٣-٩٩ .
- ١٢- الشربتلي، محمود إبراهيم على، "دور المراجع في تحقيق أصول شركات كرة القدم المتخصصة وأثره على الأداء المالي لها في ظل قوانين وقرارات الفيفا- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٧ .
- ١٣- صالح، حسن السيد محمد، "التخطيط للتغلب على المعوقات الإدارية والفنية لمسابقات المضمار في ألعاب القوى بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير كلية التربية الرياضية، جامعة حلوان، ١٩٩٨ .
- ١٤- الصغفاني، عبد السلام عبد الله، إطار محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء في المؤسسات الرياضية الاحترافية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٩ .
- ١٥- عبد البصير، بسمة إبراهيم، "دراسة الجدوي الاقتصادية للاتحاد المصري لكرة القدم"، المجلة العلمية للتربية البدنية والرياضية، عدد ٧٥، سبتمبر، ٢٠١٥، ص ص ٥٦٥-٥٨٢ .
- ١٦- عبد الحليم، حسين محمد- إدارة الموارد البشرية وعلاقتها بالإبداع الإداري والميزة التنافسية لدى العاملين بالمنشآت الرياضية بجامعة المنيا-اجلة أسويط لعلوم وفنون التربية الرياضية - مصر المجلد/ العدد : ٣٨، ٢٠١٤ .

ملحق الشحات إبراهيم

- ١٧- عبدالرحيم، عبد الرحيم محمد " قياس الأداء المتوازن في المنظمات العامة مع دراسة تطبيقية" - جامعة القاهرة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية قسم إدارة الاعمال - ٢٠٠٦م ص ٦٠ .
- ١٨- عبد العزيز محسن عبد العزيز، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والقياس المرجعي ودورهما في إدارة التكلفة بهدف تحسين الأداء، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٦، ص ص ٥٩-٦٠ .
- ١٩- عبد الله، أحمد ممدوح، القدرة التسويقية التنافسية للملاعب الرياضية بمحافظة شمال الصعيد، رسالة ماجستير، جامعة بني سويف، كلية التربية الرياضية، ٢٠١٩ .
- ٢٠- عبد المحسن، توفيق محمد، الاتجاهات الحديثة في التخطيط والرقابة علي الجودة - دار الفكر العربي ٢٠٠٦ .
- ٢١- عبدالرحيم يعقوب، علام، صدقيي ٢٠٠٧م مقدمة لمدخل قائمة الانجاز المتوازن ندوة قياس الأداء في المنظمات الحكومية - القاهرة المنظمة العربية للتنمية الادارية. ص ١١ .
- ٢٢- عبدالهادي، غنيم، الدوي، محمد فتحي، محمد سالم وإبراهيم أحمد - مفهوم بطاقات قياس الأداء المتوازن ومتطلبات التطبيق في المكتبات المركزية الجامعية مجلة مكتبة الملك فهد الوطنية مج 22 ، 1ع ، المحرم - جمادى الآخرة 1487 هـ /أكتوبر - 2112 مارس 2112 .
- ٢٣- غانم، اسلام مكرم عبد السلام، بناء مقياس لمحددات إدارة رأس المال الفكري للعاملين بإدارات النشاط الرياضي بأندية محافظة الإسكندرية، رسالة ماجستير، كلية التربية الرياضية، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٧ .
- ٢٤- فريق بحث مكون من أ.د. أشرف صبحي محمد، أ.د.م عبد الحق سيد عبد الباسط، د. تامر عبد العظيم عبد الموجود، مرجع سبق ذكره .
- ٢٥- قطاب، محمد، دور التخطيط الإستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسات الرياضية دراسة حالة المركب متعدد الرياضيات- بالشلف، الإكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، ٢٠١٦، ص ص ٩٨-١٠٩ .

- ٢٦- لحمد، فيصل عبد الله "تحليل واقع إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين جودة المنتج و الاستحواذ على الميزة التنافسية في بيئة الصناعة الحديثة بالتطبيق على شركات القطاع الصناعي بدولة الكويت"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد ٢، ٢٠١١ .
- ٢٧- المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح "قياس الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي" ٢٠١٢ م .
- ٢٨- منير على مدهش قحطان، استخدام أسلوب التحليل الهرمي لتدعيم التكامل بين نظامي القياس المتوازن للإداء والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت بفرض تحسين الأداء، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٤، ص ٣٤ .
- ٢٩- ندوة المال، معوقات الاستثمار الرياضي في مصر، جريدة الدستور، ٢٠١٨/١٠/٢٣ .
- ٣٠- نقلاً عن محمد السيد نيني الكرزازي، التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة في ظل التحسين المستمر لتدعيم الإستراتيجية التنافسية في الأنشطة الخدمية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٥، ص ٦٤ .
- ٣١- هيثم أحمد حسين عبد المنعم، العوامل الحاكمة في تطبيق القياس المرجعي في المنشآت الصناعية المصرية، المجلة، العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الرابع، الجزء الثاني، ٢٠١٠، ص ٧٥ .
- ٣٢- يوسف، هاني جمال "إدارة رأس المال الفكري وأثره على تحقيق الميزة التنافسية بالمنشآت الرياضية بمحافظة المنيا"، مجلة أسبوت لعلوم وفنون التربية الرياضية، عدد ٤٤، مارس، ٢٠١٧، ص ص ٤٣٩-٣ .
- ٣٣- سامي معمر المختار اللافي، تحليل العلاقة بين ابتكارات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كمدخل للرقابة على التكاليف وترشيد القرارات الإدارية بالبنوك الإلكترونية- دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠١٨، ص ٧٤ .

ثانيا : المراجع الأجنبية :

- 1- Anthony y.k.chan,"medical technology management practice", Charles Thomas publisher ,2003 <https://www.jstor.org/stable/27917797>
Accessed: 24-10-2018 13:28 UTC
- 2- Hailan Dhiab mishaan " Study of Some of the Training Obstacles for Indoor Football Players", 2017,
- 3- K. Manuel Veth "The Berlusconization of Post-Soviet Football in Russia and the Ukraine: Money Scores Goals, Goals Win Titles, and Titles Win Popularity" Journal of Sport History, Vol. 41, No. 1 (Spring 2014), pp. 55-72 Published by: University of Illinois Press Stable URL:
- 4- <https://www.jstor.org/stable/10.5406/jsporthistory.41.1.55> Accessed: 24-10-2018 13:29 UTC
- 5- Kaplan, Robert S. (2010). Conceptual Foundations of The Balanced Scorecard. Harvard Business School, Robert S. Kaplan, 2010. P.3.
- 6- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (1992). The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. Harvard Business Review, January-February, 1992. P.74-7
- 7- Katharina Barsch Source: Historical Social Research " The Path of European Football. A Level Playing Field for only 90 Minutes NCAA Conference Realignment and Football Game Day At"(2010) Published online 16 April 2010 in Wiley Online Library (wileyonlinelibrary.com) DOI: 10.10
- 8- Nana Kwame Anokye *Subhash Pokhrel * Martin Buxton * Julia Fox-Rushby "The demand for sports and exercise: results from an illustrative survey" The European Journal of Health Economics, Vol. 13, No. 3 (June 2012), pp. 277-287
- 9- Richard Pomfret and John K. Wilson" Holistic ethnography: Studying the impact multiple national identities on post-acquisition

- organizations": A Journal of Policy Analysis and Reform, Vol. 18, No. 1 (2011), pp. 85-98 Published by: ANU Press Stable URL:
- 10- Tangen, Stefan. (2004). Evaluation and Revision of Performance Measurement Systems. A doctoral Thesis, in Royal Institute of Technology, Stockholm, Sweden, 2004. P.10.
- 11- Tien-Chin Tan and Alan Bairner " Globalization and Chinese Sport Policy: The Case of Elite Football in the People's Republic of China" The China Quarterly, No. 203 (SEPTEMBER 2010), pp. 581-600 Published by: Cambridge University Press on behalf of the School of Oriental and African Studies Stable URL:
- 12- Tien-Chin Tan and Alan Bairner " Globalization and Chinese Sport Policy: The Case of Elite Football in the People's Republic of China" The China Quarterly, No. 203 (SEPTEMBER 2010), pp. 581-600 Published by: Cambridge University Press on behalf of the School of Oriental and African Studies Stable URL: <https://www.jstor.org/stable/27917797> Accessed: 24-10-2018 13:28 UTC
- 13- Hailan & Dhiab- Mishaan- Study of Some of The Training Obstacles for Indoor Football, 2017 p.122.
- 14- Nana Kwame Anokye, Subhash Pokhrel, Martin Buxton, Julia Fox-Rushby "The demand for sports and exercise: results from an illustrative survey" The European Journal of Health Economics, Vol. 13, No. 3 (June 2012), pp. 277-287
- 15- Richard Pomfret and John K. Wilson" Holistic ethnography: Studying the impact multiple national identities on post-acquisition organizations": A Journal of Policy Analysis and Reform, Vol. 18, No. 1 (2011), pp. 85-98
- 16- Deloitte, Football Money League 2019.