

متطلبات استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء المالي والبيئي للمنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت

حسين السيد طه¹ ، ممدوح محمد السعيد عرفه² ، جابر سالم مطلق صغفاك العازمي³

¹ أستاذ المحاسبة بكلية التجارة جامعة مدينة السادات

² أستاذ مساعد بقسم التنمية المتواصلة للبيئة - بمعهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات .

³ طالب دراسات عليا بمعهد الدراسات والبحوث البيئية .

مقدمة :

لقد كان قياس وتقييم أداء المنظمات يقتصر على النتائج المالية فقط، ولكن هذا غير كاف للتأكد من سلامة تحقيق المؤسسة لرؤيتها Vision ورسالتها Mission مما دفع العديد من المنظمات اللجوء إلى أساس منهجي واضح لقياس الأداء ليقاس النتائج المالية وغير المالية .

وقد اقترح (Kaplan and Norton, 1992) منهجاً يعتمد عليه كنظام لقياس وتقييم الأداء يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية وسمي " بطاقة قياس الأداء المتوازن (Balanced Scorecard (BSC" .

وفي عام 1996م قدم كل من Kaplan and Norton بطاقة قياس الأداء المتوازن ذات الأبعاد الأربعة للتطبيق في منظمات الأعمال لتشمل البعد المالي ، بعد العملاء ، بعد العمليات الداخلية ، وبعد التعلم والنمو .

وتؤكد العديد من الدراسات السابقة إلى أن المقاييس المالية التقليدية بها العديد من أوجه القيود والانتقادات والتي تتمثل في أن المقاييس المالية التقليدية تعد مقاييس ذات طبيعة تاريخية ، وبالتالي فإن القرارات التي تبني عليها ربما تكون غير رشيدة لأنها تعتمد على معلومات غير ملائمة ، كما تتميز المقاييس المالية التقليدية بالبطء الشديد في مواجهة المؤسسات المنافسة تجاه الحركة السريعة للتطور ، وتعتبر المقاييس المالية التقليدية عن الأداء في الماضي، وبالتالي تبعد عن تقويم الأداء المستقبلي، وبالتالي لا تعكس هذه المقاييس التوجه المستقبلي لمنظمات الأعمال ، ويؤدي استخدام مقاييس الأداء المالية التقليدية إلى التركيز على تحقيق النتائج في الأجل القصير على حساب تحقيق النتائج في الأجل الطويل ، كما يؤدي استخدام المقاييس المالية التقليدية للأداء إلى النقص في المعلومات والتي لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، أي قد تقوم مقاييس الأداء بتوفير معلومات مضللة عن مستوي الأداء والذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة ، كما أن استخدام المقاييس المالية التقليدية للأداء يعد نظاماً أحادي البعد وليس متعدد الأبعاد، وذلك من خلال التركيز على بعد الأداء المالي فقط، دون التركيز على العديد من الأبعاد الأخرى مثل العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة ، والعمليات الداخلية، وعمليات التعلم والنمو ، و عدم وضوح العلاقة بين نتائج الأداء ومسببات نتائج الأداء.

مشكلة البحث :

تحقق بطاقة الأداء المتوازن العديد من المزايا للمنظمات الخدمية حيث تقدم الفرصة لها لوضع سلسلة من المقاييس لترجمة مهمة خلق المعرفة وتبادلها ، والمشاركة في الاستفادة منها في وضع إطار شامل يحقق الأهداف المرغوبة، ومساعدة إدارة المنظمة الخدمية على خلق منظمة تعلم ، وتقوية العلاقة بين المهام والبرامج كذلك بين الأداء والأهداف.

ورغم هذه المزايا إلا أن كثيراً من المنظمات الخدمية بدولة الكويت تأخرت في استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة رئيسية لتقييم أدائها ، حيث توجد العديد من المعوقات التي تواجهها عند استخدامها لبطاقة الأداء المتوازن . وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث الحالي في التساؤلات التالية :

- هل تستخدم المنظمات الحكومية الخدمية في الكويت بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أدائها المالي والبيئي ؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المنظمات الحكومية الخدمية في الكويت لبطاقة الأداء المتوازن وأدائها المالي والبيئي ؟

أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد متطلبات استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء المالي والبيئي للمنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت.
كما يسعى هذا البحث إلي تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- التعرف علي الواقع الفعلي لمدي استخدام المنظمات الحكومية الخدمية في الكويت لبطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة (البعد المالي ، بعد العملاء ، بعد العمليات الداخلية ، وبعد التعلم والنمو) .
- تحديد نوع وقوة العلاقة بين استخدام المنظمات الحكومية الخدمية في الكويت لبطاقة الأداء المتوازن وأدائها المالي والبيئي .

فروض البحث :

- يسعي الباحث من خلال هذا البحث إلي اختبار الفروض التالية :
- لا يوجد اختلاف جوهري بين المديرين في المنظمات الحكومية الخدمية في دولة الكويت وذلك من حيث مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي والبيئي ، وذلك وفقاً لمستوياتهم التعليمية ، ومدة خبرتهم الوظيفية، ومستوياتهم الإدارية، كل على حدة.
- ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المنظمات الحكومية الخدمية في الكويت لبطاقة الأداء المتوازن وأدائها المالي والبيئي .

منهجية البحث :

تتضمن منهجية البحث عدة عناصر هي كما يلي :

الدراسة المكتبية :

- استهدفت الدراسة المكتبية جمع البيانات الثانوية لتحقيق أهداف البحث ، وتشمل الدراسة المكتبية علي بيانات عن مفهوم وعناصر ومتطلبات ومعوقات تطبيق واستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، وكيفية تقييم الأداء المالي والبيئي ، والوسائل التقليدية والحديثة لتقييم الأداء .
- ولقد اعتمد الباحث في الحصول علي البيانات الثانوية علي المصادر التالية :
- البحوث والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات لدراسة إمكانية الاستفادة منها في البحث الحالي .
- التقارير الصادرة عن وزارتي الشؤون الاجتماعية والعمل ، والتربية بدولة الكويت .

الدراسة الميدانية :

استهدفت الدراسة الميدانية جمع وتحليل البيانات الأولية اللازمة لاختبار فروض البحث وتحقيق أهدافه ، وتم تجميع هذه البيانات بواسطة قائمة استقصاء قام الباحث بإعدادها .

مجتمع البحث :

يتمثل مجتمع البحث في جميع المديرين والعاملين بوزارتي الشؤون الاجتماعية والعمل ، والتربية بدولة الكويت وذلك علي اختلاف مستوياتهم الإدارية ، حيث يبلغ عدد المديرين والعاملين بوزارة الشؤون الاجتماعية والعمل 425 مفردة ، في حين يبلغ عدد المديرين والعاملين بوزارة التربية 312 مفردة .

عينة البحث :

تم تحديد حجم العينة وفقاً للمعادلة التالية(علي ، 2007) :

$$\text{حجم العينة} = \frac{2 \times n \times f}{\Delta 2 + 2n(1 - f)}$$

حيث :

ت = الدرجة المعيارية المقابلة لدرجة الثقة 95% ، وهي = 1,96 .
 ف = نسبة النجاح في التوزيع ، وحيث أن التوزيع طبيعي فإن نسبة النجاح = نسبة الفشل = 50%
 Δ = نسبة الخطأ المسموح به والمنتشر على طرفي التوزيع بمقدار متساوي وهي = 5% .
 ن = حجم المجتمع .

وباستخدام المعادلة السابقة يتضح لنا أن حجم العينة

$$416 \text{ مفردة} = \frac{(0,50 - 1) 0,50 \times 737 \times 2(1,96)}{(0,50 - 1) 0,50 \times 2(1,96) + 737 \times 2(0,50)}$$

ولقد اعتمد الباحث على العينة العشوائية البسيطة عند سحب العينة من مجتمع البحث .

الإطار النظري للبحث :

تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى الوسائل المعاصرة التي قدمها كل من Kaplan & Norton كمفهوم جديد للإدارة الاستراتيجية حيث يقدم هذا النموذج المعاصر حلاً شاملاً للضعف والغموض في التوجه القديم للنظام الإداري الذي يركز على الأداء المالي فقط من خلال إضافة أبعاد أخرى تحول الخطة الاستراتيجية إلى أفعال ونتائج ملموسة تربط الأهداف والوسائل والمقاييس بمستوى الأداء المطلوب والبرامج والمبادرات بالخطة الاستراتيجية .

وهناك تعريفات مختلفة لبطاقة الأداء المتوازن ، من أهمها أنها " مفهوم يساعد على ترجمة الاستراتيجية إلى عمل فعلى ،وهى تبدأ من تحديد رؤية المنظمة وإستراتيجيتها ومن تحديد العوامل الحرجة للنجاح وتنظيم المقاييس التي تساعد علي وضع هدف وقياس الأداء في المجالات الحرجة بالنسبة للاستراتيجيات "(عبد اللطيف و وتركمان، 2006).

كما تعرف على أنها "أداة تتم بواسطتها ترجمة رسالة الشركة وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس ويقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء ،تساهم هذه المقاييس في أنجاز الأعمال ووضع استراتيجيات الأعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي ووصولاً إلى أهداف الإدارة . وهذه البطاقة تقوم على أربع ركائز أساسية محاور هي :الأداء المالي لإرضاء الزبائن ، كفاية الأداء التشغيلي ثم الفرص التي توفرها الشركة للعاملين فيها والنمو بذلك يصبح التنافس فيما بين الشركات قائماً على أساس ما يتواجد فيها من روح المبادرة والقدرة على الإبداع والابتكار أكثر مما هو على أساس ما لديها من موجودات ثابتة وملموسة (Kaplan&Norton, 1992) ويعرف (عبد المحسن، 2006) بطاقة قياس الأداء المتوازن بأنها أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة استراتيجيات المنظمة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر .كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنظمة . إن فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المنظمة وأعمالها ، وذلك بمراعاة الاعتبارات الآتية :

- البعد الإستراتيجي :تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية وإستراتيجية المنشأة طويلة المدى .
- البعد البيئي تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس .
- البعد المالي وغير المالي : حيث تراقب النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة .
- البعد الزمني : تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس واليوم وغدا . ويرى الباحث أن بطاقة قياس الأداء المتوازن هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنظمة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة ، وذلك من خلال ما تتضمنه من أبعاد تتعدى ما يذهب إليه التقرير المالي في تقييم الأداء بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المنظمات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية .

ولذلك فإن تبني مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن يساعد على تحديد واضح لخطط العمل والتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة كما تعبر آلية لمتابعة هذه الخطط والتحكم بها .كما أنها تحقق فوائد عديدة منها ما يلي : (العازمي، 2003)

- مساعدة الإدارة في توضيح إستراتيجيتها لحملة الأسهم ، وتمكينها من تحديد ووضع الأهداف الاستراتيجية بكل وضوح ، كذلك تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء .
- تساعد الإدارة على مراقبة الأداء من لوحة قياس واحدة، والمساهمة في توحيد الأهداف التجارية لكل منشأة من المنشآت ،وتقوية تفهم أهمية تكوين مؤشرات وصفية غير مالية بجانب المؤشرات المالية .
- إزالة الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمؤشرات الكمية ، إذ أن كل عنصر من عناصر البطاقة يمثل حلقة في سلسلة " السبب والأثر " والتي في نهاية كل منها يمكن تحقيق هدف من الأهداف والتي تنتهي بتحقيق الأهداف المالية .
- وجود خطة واضحة لتحقيق الأهداف سواء الاستراتيجية أو التكتيكية يمثل ميزة تنافسية تسهل عملية إعداد الموازنة السنوية وتدعم زيادة المحاسبة وتحقق الشفافية .
- المساعدة في إيصال الاستراتيجية إلى جميع الموظفين ونشر التغيير التنظيمي والتعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة لمراجعة النظرية .

- موازنة الأهداف الفردية وأهداف القسم مع استراتيجية وتطوير خطة اتصال إستراتيجية تربط الإدارة العليا للمنظمة بالأفراد.
 - تسهيل المراجعة الدورية للإستراتيجية وتسريع إجراءات التصحيح ، إذ أن وجود بطاقة أداء متوازن تمثل حلقة متواصلة من الفهم والإدراك وتطبيق قواعد تعمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية وتراقب عملية تطبيقها ، ومن ثم الحصول على الملاحظات وردود الأفعال حول تنفيذ الاستراتيجية .
- إن بطاقة الأداء المتوازن نابعة من فكرة متعددة الأبعاد لقياس الأداء الكلي بالمنشأة ، إذ أنها تسمح بالقياس على مستوى أربع محاور ، بالنسبة لكل محور لهذه المحاور الأربعة يتم تحديد الأهداف وإظهارها من خلال المؤشرات مع قيمها المستهدفة ودمج المبادرات من أجل التعديل مع الأهداف الاستراتيجية ، الانسجام الكلي بين المحاور الأربعة يعرض نموذجا لقياس الأداء للمنشأة من خلال رؤية عرضية لنشاطاتها من أجل تنسيق الاستراتيجية مع الأنظمة التنفيذية ، وهذه المحاور هي :

أولا : المحور المالي :

يمثل الجانب المالي أحد الجوانب بطاقة مقاييس الأداء المتوازن الذي يركز على قياس الأداء المالي في الأجل القصير ، وإظهار نتائج الأحداث والقرارات التي يتم اتخاذها بالفعل ، وليس مسببات ومحركات هذه النتائج ، الأهداف التي يحققها توضح دراسة الجانب المالي في : تحقيق هدف بقاء واستمرار المنشأة ، تحقيق هدف قدرة المنشأة على النمو والابتكار ، تحقيق هدف للتأكد من مدي قيام المنشأة باستخدام الموارد المالية بأقصى فعالية ممكنة ، ويحتوي هذا المحور أهدافا مالية مثل : العائد على الاستثمار ، الربحية ، التدفق النقدي ، ويستخدم لقياس ذلك النسب المالية والأرقام المالية المختلفة ، كذلك قد تكون بعض الأرقام المالية مهمة في وقت ما مثل التدفق النقدي في أوقات العسرة ، أما الشركات غير الهادفة للربح فقد يختلف الأمر ولكنها في النهاية لا بد أن تحافظ على استمرارها في أنشطتها بالمحافظة على وجود موارد كافية ، ويهدف إلى تحسين صورة الشركة لدى المساهمين فيها (العمري ،2009).

ثانيا : محور العملاء :

يعتبر جانب العملاء جوهر المقاييس غير المالية ، وأن الهدف الاستراتيجي الخاص بتحقيق رضا العملاء وكسب ولائهم المستمر للمنشأة يترتب عليه زيادة نصيب أو حصة المنشأة في السوق ، من خلال اكتساب عملاء جدد والمحافظة على العملاء الحاليين . وغالبا ما تتمثل الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المنشأة من دراسات العميل والوفاء باحتياجاته في : تخفيض تكلفة الإنتاج لأقل قدر ممكن وتخفيض وقت الأعطال والنتائج المعيب ، تحقيق مرونة الإنتاج والعمل على الوصول إلى تنفيذ النتائج الفوري ، زيادة مستوى الجودة للمنتجات ، محاولة تخفيض زمن التسليم ، وتحتاج المنظمة إلى توجيه اهتمامها إلى تلبية احتياجاتها ورغبات عملائها لأن هؤلاء العملاء هم الذين يدفعون للمنظمة لتغطية التكاليف وتحقيق الأرباح ، من خلال هذا المنظور توضع مؤشرات تعكس وضع العميل بالنسبة للمنظمة مثل : رضا العملاء ، الحصة السوقية ، درجة الولاء ، القدرة على الاحتفاظ بالزبون ، القدرة على اجتذاب العميل ، وربحية العميل (حسين ،2001).

ثالثا : محور العمليات الداخلية :

يقصد به عملية تحويل المدخلات (الموارد الاقتصادية للمنشأة) إلى مخرجات ومجالات ابداع ذات قيمة للمنشأة ، فإن عملية التحويل حيث تتحدد ثلاث مراحل ؛ وتتم من خلال مراحل سلسلة القيمة الرئيسية فيما بين تحديد احتياجات العميل وبين تحقيق رضا العملاء ؛ المرحلة الأولى : مرحلة الابتكارات التي تتضمن كلا من : تحديد السوق المستهدف ، وابتكار المنتج الذي يلبي احتياجات السوق ، المرحلة الثانية : مرحلة التصنيع التي تتضمن تصنيع الناتج وتقديمه للسوق ، المرحلة الثالثة : مرحلة خدمات ما بعد البيع التي تتضمن خدمات صيانة المنتج المبيع للعميل ، وغيرها من الخدمات التي يحصل عليها العميل بعد اقتنائه المنتج أو أداء المنشأة للخدمة ، ويتم قياس فعالية الأنظمة الداخلية للمؤسسة من اجل ضمان تنافسيتها ، هذا بالإضافة إلى نظام الإنتاج (جودة المنتجات ، أجال الإنتاج) ، ونظام خدمة ما بعد البيع أيضا من الأنظمة المهمة (استقبال الزبون ، أجل حل المشكلات) (عبد اللطيف ، وتركان ،2006).

رابعاً : محور التعليم والنمو :

يعتبر جانب النمو والتعلم هو أحد محددات نجاح المنشأة واستمرارها في المنافسة ؛ حيث يعتمد هذا الجانب علي قدرات ومهارات العاملين على الإبداع والتطوير والنمو ، بالإضافة إلى اقتناء تقنيات إنتاج مستحدثة وتكنولوجيا متطورة ذات كفاءة مرتفعة ، بهدف التوصل إلى ابتكارات متجددة لتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية ، وتقصير زمن

الإنتاج ، وتخفيض معدلات العيوب ، يتكون جانب النمو والتعلم من ثلاثة عناصر رئيسية هي : الأفراد ، النظم ، الإجراءات التنظيمية . ويبرز هذا لأجانب الفجوة بين القدرات الحالية والقدرات المطلوب الوصول إليها مما يجعل المنشأة تحاول تقليل هذه الفجوة من أجل تحقيق الأداء المستهدف عن طريق : إعادة تدريب العاملين ، تحسين مستوى التكنولوجيا في الأنظمة الموجودة بالمنشأة ، إعادة وصف الإجراءات التنظيمية داخل المنشأة ، ويحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها المنظمة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء والمساهمين ، يؤكد جانب النمو والتعلم علي قدرات الموظف وإعادة توجيهها (تعليم وتطوير الموظفين ، قياس رضا العاملين ، وفاء العاملين ، إنتاجية العاملين)، فعالية أنظمة المعلومات ، التحفيز وتحمل الأجراء للمسؤولية مما .

وفيما يلي نعرض لمجموعة من المقاييس التي يوصى بها العديد من الكتاب والباحثين لكل مجال من مجالات الرؤية ، مع الأخذ في الاعتبار أن المقياس الواحد يمكن أن يفيد في وصف مجالات رؤية مختلفة ، وتوضح هذه النقطة من خلال عدد من الأمثلة ساقها كابلان ونورتن :

(1) مقاييس مجال الرؤية المالي :

تستخدم مقاييس معنادة للربح / الخسارة ، العائد على الاستثمار وما شابه ذلك، وهذه مقاييس نقدية أو مقاييس مشتقة من مقاييس نقدية. مثل: مقاييس الإيراد للعامل الواحد ، أو ربحية مجموعات العملاء المختلفة ضمن هذه الفئة ، فالمقاييس تمثل امتداداً يمكن فهمه لمقاييس الربحية الكلاسيكية ، والاثنان يقيسان شيئاً حدث بالفعل ، إلا أنه يمكن اعتبارها مؤشرات جيدة لعوامل نجاح علاقات العملاء والعمليات الداخلية .

وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند تطبيق مجال الرؤية (أو المنظور) المالي : (المغربي ، 2006)

- إجمالي الأصول (%) .
- الإيرادات / إجمالي الأصول (%) .
- الإيرادات المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (بالجنيه) .
- الأرباح / إجمالي الأصول (%) .
- الأرباح المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (بالجنيه) .
- القيمة السوقية (بالجنيه) .
- المساهمة / الإيراد ، أو هامش المساهمة (%) .
- حقوق المساهمين / مجموع الأصول، أو القدرة على الوفاء بالديون (%) .
- العائد على الاستثمار (%) .

(2) مقاييس مجال رؤية العملاء :

تختار شركات كثيرة المقاييس المتصلة بالعملاء من بين مقاييس متاحة بالفعل بعد أن يتم تطويرها لأغراض القياس ، فقد تتعاقد الشركة مع شركة متخصصة في قياس اتجاهات العملاء وما شابه ذلك. ويمكن بناء رؤية العملاء كبادرة تركيز على العملاء، بحيث توفر مقاييس للكيفية التي يرانا بها العملاء وأيضاً للكيفية التي نرى بها عملائنا، وبحيث نستطيع أن نقيس كلاً من التدفقات والمخزون ، وبيان كيف تأثر إدراك العميل أثناء الفترة الماضية وماهية تقديرنا الحالية ، وبحيث تكون الاتجاهات والسلوكيات على درجة متساوية من الأهمية بالنسبة لنا .

وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند تطبيق مجال رؤية (أو منظور)

العملاء :

- عدد العملاء (عدد) .
- النصيب في السوق (%) .
- المبيعات السنوية / العميل الواحد (بالجنيه) .
- العملاء المفقودون (عدد أو %) .
- متوسط المنفق على علاقات العملاء (عدد) .
- مؤشر رضا العملاء (%) .
- مؤشر ولاء العملاء (%) .
- التكلفة / العميل الواحد (بالجنيه) .
- عدد الشكاوى (عدد) .
- مؤشر الصورة الذهنية للعلامة التجارية (%) .
- متوسط مدة العلاقة بالعميل (عدد) .
- متوسط حجم العميل (بالجنيه) .

(3) مقاييس مجال رؤية العمليات الداخلية :

معظم المقاييس المتعلقة بمجال رؤية العمليات الداخلية مأخوذة من مشروعات إدارة الجودة الشاملة TQM ومشروعات مماثلة ، ومن أمثلتها : زمن الإنتاجية وجودة الإنتاج والمردودات ونسبة المعيب. وإذا أردنا وصف عمليات معينة .

وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند تطبيق مجال رؤية (أو منظور) العمليات الداخلية :

- المصروفات الإدارية / إجمالي الإيرادات (%) .
- التسليم في الوقت المحدد (%) .
- الوقت المعياري – تطوير المنتج (عدد) .
- الوقت المعياري – من إصدار الطلبية إلى التسليم (عدد) .
- الوقت المعياري – الموردون (عدد) .
- الوقت المعياري – الإنتاج (عدد) .
- متوسط الوقت المنفق في اتخاذ القرارات (عدد) .
- دوران المخزون (عدد) .
- التحسن في الإنتاجية (%) .
- طاقة (أو سعة) تكنولوجيا المعلومات (عدد) .
- نفقات تكنولوجيا المعلومات / المصروفات الإدارية (%) .

(4) مقاييس مجال رؤية التعلم والنمو والابتكار :

عند قياس هذا المنظور يجب الاعتماد على مقاييس مثل : كم الموارد المنفقة على التطوير أو التدريب بدلاً من النتائج. وفي بعض الأحيان نقيس نصيب المبيعات من منتجات طرحت منذ وقت قريب جداً كنوع من المؤشرات لنجاح عملية التطوير.

وتهتم المقاييس في مجال رؤية التعلم والنمو بتوصيل استراتيجية المنشأة إلى الأفراد العاملين بها ، وقد يتمثل التطوير في توسيع دائرة قدراتنا، أو أداء عمليات تجريبية في مجالات عمل جديدة أو في أسواق جديدة ، أو تغيير التنظيم أو نظام الرقابة الإدارية .

وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند تطبيق مجال رؤية (أو منظور) النمو

والتعلم :

- مصروفات البحوث والتطوير / المصروفات الكلية (%)
- موارد البحوث والتطوير / إجمالي الموارد (%)
- الاستثمار في التدريب / العملاء (عدد)
- الاستثمار في البحوث (بالجنيه)
- الاستثمار في دعم المنتجات الجديدة والتدريب (بالجنيه)
- تحسينات مقترحة / الموظف الواحد (عدد)
- نفقات تطوير القدرات والمهارات / الموظف (بالجنيه)
- مؤشر رضا العاملين (عدد)
- نظرة العاملين – مؤشر التمكين (عدد)
- نسبة المنتجات الجديدة إلى كتالوج الشركة الكامل (%)

(5) المقاييس المرتبطة بالموارد البشرية :

تنبت بعض الشركات بؤرة تركيز منفصلة للموارد البشرية ، وفي معرض تبريرها لاستخدام مجال الرؤية الموارد البشرية ، تقول شركة سكانديا إنها ترغب في التأكيد على أن الموارد البشرية وكذلك العمليات الداخلية يعززان بعضهما بصورة متبادلة ، ولكي يتحقق النجاح ، يلزم إحراز درجة مرتفعة في الاثنين.

وفيما يلي بعض الأمثلة على المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند تطبيق مجال رؤية (أو منظور) النمو

والتعلم :

- مؤشر القيادة (عدد)
- مؤشر الدافعية (عدد)

- دوران الموظفين (%)
- متوسط سنوات خدمة الموظف لدى الشركة (عدد)
- متوسط عمر الموظفين (عدد)
- الوقت المنفق في التدريب - الأيام / السنة (عدد)
- الموظفون المؤقتين / الموظفون الدائمون (%)
- نسبة الموظفين الحاصلين على مؤهل جامعي (%)
- متوسط التغيب عن العمل (عدد)
- عدد المديرات (عدد)
- مؤشر التمكين (عدد) ، عدد المديرين (عدد) .
- تكلفة التدريب السنوية للشخص الواحد (بالجنيه) .
- التكلفة السنوية للتدريب والاتصال وبرامج الدعم للشخص (بالجنيه) .

(6) المقاييس البيئية :

إن المقاييس البيئية يمكن أن تتسجم بشكل طبيعي مع المجالات الأخرى ، وكذلك مقاييس تكنولوجيا المعلومات. ويكمن الفرق الرئيسي في أن تكنولوجيا المعلومات نظام يعتمد على معطيات موجودة ومستخدمة داخل المنشأة. في حين يرتبط قسم كبير من المقاييس البيئية بتأثيرات المنشأة وأعمالها على ما يحيط بها. ويذهب جونسون وزملاؤه (1997) إلى أن المقاييس البيئية يمكن أن تستخدم في عدد من المجالات منها:

- استخدام وخواص عوامل الإنتاج.
- الانبعاثات الناتجة من الإنتاج.
- محتوى المنتج وتأثيرات استخدام المنتج.
- فاعلية وسائل النقل المختلفة وأثارها البيئية.
- العوادم والنفايات والتخلص منها.
- العمليات الإدارية مثل وجود أعمال مراجعة (تدقيق) بيئية ، منازعات قضائية.

7- الدراسة الميدانية واختبار الفروض :

1/7- الاختلافات في إدراكات الموظفين في المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت حول مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن :

لتحديد مدى الاختلاف بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت الخاضعة للدراسة باختلاف خصائصهم الديموجرافية (النوع، مستوى التعليم)، وذلك نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن ، ومن ثم؛ اختبار صحة الفرض الأول من فروض الدراسة، حيث قام الباحث بتطبيق الأسلوب الإحصائيين التاليين:

- (أ) أسلوب الوصف الإحصائي باستخدام كل من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت)، بالإضافة إلى اختبار "ت" لعينتين مستقلتين، وذلك بالنسبة للمتغير الديموجرافي المتعلق بالنوع .
- (ب) أسلوب تحليل التباين أحادي الاتجاه، وذلك بالنسبة للمتغيرات الديموجرافية المتعلقة بكل من (مستوي التعليم). وقد تمثلت نتائج استخدام هذين الأسلوبين الإحصائيين فيما يلي:

(1) اتجاهات المستقضي منهم نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن وفقاً للنوع:

لتحديد الاختلافات بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن وذلك باختلاف النوع، قام الباحث بتطبيق أسلوب الوصف الإحصائي باستخدام كل من الوسط الحسابي (كمقياس للنزعة المركزية) والانحراف المعياري (كمقياس للتشتت)، بالإضافة إلى اختبار "ت" لعينتين مستقلتين،، حيث جاءت النتائج كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول رقم (1)

الاختلافات بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية الخاضعة للدراسة نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن باختلاف النوع

مستوى الدلالة	اختبار "ت" (درجات حرية)	الوصف الإحصائي		النوع	مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن
		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0,021 (دالة)	3,218	0,816	3,142	ذكور	البعد المالي

عند مستوى (0,05)	(255)	1,152	4,154	إناث	
عند مستوى (0,05)	(255)	0,684	3,037	ذكور	بعد العملاء
				إناث	
عند مستوى (0,05)	(255)	0,521	3,198	ذكور	بعد العمليات الداخلية
				إناث	
عند مستوى (0,05)	(255)	0,742	3,546	ذكور	بعد التعلم والنمو
				إناث	

وتؤكد نتائج الجدول رقم (1) على وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية الخاضعة للدراسة نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن (كل على حده)، وذلك باختلاف النوع، حيث بلغت قيم اختبار "ت" لعينتين مستقلتين (ت المحسوبة = 3,218، 4,219، 4,239، 4,648) للأربعة متغيرات على التوالي.

(2) اتجاهات المستقضي منهم نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن وفقاً لمستوي التعليم :
لتحديد الاختلافات بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت الخاضعة للدراسة نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن وذلك باختلاف المؤهل العلمي ، قام الباحث بتطبيق أسلوب تحليل التباين أحادي الاتجاه One- Way ANOVA ، حيث يمكن توضيح نتائج تحليل التباين بين اتجاهات المستقضي منهم في الوزارة الخاضعة للدراسة نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن ، وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (2)

نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه بين اتجاهات المستقضي منهم في الوزارة الخاضعة للدراسة نحو مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن باختلاف المؤهل العلمي

المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف (د، ح)	مستوى الدلالة
البعد المالي	بين المجموعات	8,245	4	2,061	4,136 (252,4)	0,024 (دالة) عند مستوى (0,05)
	داخل المجموعات	159,145	252	0,631		
	الإجمالي	167,39	256			
بعد العملاء	بين المجموعات	9,145	4	2,286	3,975 (252,4)	0,017 (دالة) عند مستوى (0,05)
	داخل المجموعات	145,12	252	0,575		
	الإجمالي	154,265	256			
بعد العمليات الداخلية	بين المجموعات	6,519	4	1,629	4,879 (252,4)	0,012 (دالة) عند مستوى (0,05)
	داخل المجموعات	218,520	252	0,867		
	الإجمالي	255,039	256			
بعد التعلم والنمو	بين المجموعات	8,125	4	2,031	3,281 (252,4)	0,001 (دالة) عند مستوى (0,01)
	داخل المجموعات	156,18	252	0,619		
	الإجمالي	164,305	256			

- ومما سبق نستنتج وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم حول مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن موزعة حسب المؤهل العلمي من حيث :
- (أ) **البعد المالي** : حيث وصلت قيمة اختبار "ف" المحسوبة إلى (4,136)، مما يؤكد دلالتها الإحصائية عند مستوى (0,01) وذلك بدرجات حرية (252,4) .
- (ب) **بعد العملاء** : حيث وصلت قيمة اختبار "ف" المحسوبة إلى (3,975)، مما يؤكد دلالتها الإحصائية عند مستوى (0,01) وذلك بدرجات حرية (252,4) .
- (ج) **بعد العمليات الداخلية** : حيث وصلت قيمة اختبار "ف" المحسوبة إلى (3,281)، مما يؤكد دلالتها الإحصائية عند مستوى (0,01) وذلك بدرجات حرية (252,4) .
- (د) **بعد التعلم والنمو** : حيث وصلت قيمة اختبار "ف" المحسوبة إلى (6,395)، مما يؤكد دلالتها الإحصائية عند مستوى (0,01) وذلك بدرجات حرية (252,4) .

3) اختبار صحة الفرض الأول :

- ينص الفرض الأول في هذه الدراسة على أنه " لا يوجد اختلافات ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت حول مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن باختلاف خصائصهم الديموجرافية (النوع، مستوي التعليم)، وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي السابق ونتائج اختباري "ت" و " ف"، فإنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أي أنه " يوجد اختلافات ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت حول مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن باختلاف خصائصهم الديموجرافية (النوع، مستوي التعليم).

2/7- العلاقة بين استخدام المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت لبطاقة الأداء المتوازن وأدائها المالي والبيئي :

يهتم هذا الجزء من الدراسة بالتعرف علي نوع وقوة العلاقة بين استخدام المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت لبطاقة الأداء المتوازن وأدائها المالي والبيئي. ولتحقيق ذلك فقد تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار والارتباط المتعدد ، وأمكن التوصل إلى النتائج التالية :

- (أ) توجد علاقة ايجابية قوية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن (معامل الارتباط 0,74) مأخوذة بصورة إجمالية ، وبين الأداء المالي والبيئي ، وأن هذه العلاقة ذات دلالة إحصائية جوهرية وفقاً لاختبار F عند مستوى معنوية يفوق 1% . ويعني ذلك رفض فرض العدم الخامس وقبول الفرض البديل .
- (ب) ساهمت أبعاد بطاقة الأداء المتوازن مأخوذة بصفة إجمالية في تفسير نسبة مرتفعة من التباين الإجمالي في الأداء المالي والبيئي للمنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت (56%) .
- (ج) يتمتع ستة فقط من عناصر بطاقة الأداء المتوازن التي شملها نموذج التحليل بعلاقة ايجابية جوهرية مع الأداء المالي والبيئي للمنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت مأخوذة بصفة فردية .
- (د) تتفاوت الأهمية النسبية لعناصر بطاقة الأداء المتوازن من حيث ارتباطها بالأداء المالي والبيئي ، حيث تأتي في مقدمة هذه المحددات على قدرة البعد المالي علي إيصال الفكرة بسهولة ، ويليهما تناسب بعد العملاء مع احتياجات المتدربين ، ويليهما اتسام بعد العملاء بالتشويق والمتعة ، ويليهما تنظيم شكل الجلسة التدريبية وفق القواعد العلمية ، ويليهما يتوفر في المكان الخاص بالتدريب جميع الأدوات اللوجستية المساعدة في عملية التدريب ، ويليهما تقوم الوزارة بقياس التغيرات في المعرفة والمهارات في نهاية التدريب.

جدول رقم (3)

المحددات الرئيسية لعناصر التدريب الإداري ودورها في تطوير وتنمية الموارد البشرية (مخرجات أسلوب تحليل الانحدار المتعدد)

م	المحددات	معامل الانحدار بيتا	معامل الارتباط	معامل التحديد
1	تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء بسهولة	*0,52	0,74	0,56
2	تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تحديد متطلبات العملاء	*0,50	0,73	0,54
3	تساعد بطاقة الأداء المتوازن في التعلم من الأخطاء	**0,48	0,64	0,41
4	تساعد بطاقة الأداء المتوازن في نمو المنظمة	**0,45	0,66	0,44

0,35	0,59	*0,40	5	تساعد بطاقة الأداء المتوازن في التعامل بدقة مع عناصر البيئة المحيطة
0,30	0,55	**0,39	6	تساعد بطاقة الأداء المتوازن في تحديد نقاط القوة والضعف في المنظمة
		0,74		- معامل الارتباط المتعدد
		0,56		- معامل التحديد
		(255 ، 33) 15,16		- قيمة ف المحسوبة / درجات الحرية
		0,001		- مستوى الدلالة الإحصائية

* مستوى دلالة إحصائية 1 % وفقاً لاختبار (ت)

** مستوى دلالة إحصائية 5 % وفقاً لاختبار (ت)

النتائج والتوصيات :

- توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :
- بطاقة قياس الأداء المتوازن هي نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنظمة علي ترجمة رؤيتها وإستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف الإستراتيجية المترابطة .
 - تحقق بطاقة الأداء المتوازن العديد من المزايا للجامعات حيث تقدم الفرصة للجامعات لوضع سلسلة من المقاييس لترجمة مهمة خلق المعرفة وتبادلها ، والمشاركة في الاستفادة منها في وضع إطار شامل يحقق الأهداف المرغوبة، ومساعدة إدارة المؤسسات العلمية على خلق منظمة تعلم ، وتقوية العلاقة بين المهام والبرامج كذلك بين الأداء والأهداف.
 - يوجد اختلافات ذو دلالة إحصائية بين اتجاهات المستقضي منهم في المنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت حول مدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن باختلاف خصائصهم الديموجرافية (النوع، مستوي التعليم).
 - توجد علاقة ايجابية قوية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن (معامل الارتباط 0,74) مأخوذة بصورة إجمالية ، وبين الأداء المالي والبيئي ، وأن هذه العلاقة ذات دلالة إحصائية جوهرية وفقاً لاختبار F عند مستوي معنوية يفوق 1% . ويعني ذلك رفض فرض العدم الخامس وقبول الفرض البديل .
 - ساهمت أبعاد بطاقة الأداء المتوازن مأخوذة بصفة إجمالية في تفسير نسبة مرتفعة من التباين الإجمالي في الأداء المالي والبيئي للمنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت (56%).
 - يتمتع ستة فقط من عناصر بطاقة الأداء المتوازن التي شملها نموذج التحليل بعلاقة ايجابية جوهرية مع الأداء المالي والبيئي للمنظمات الحكومية الخدمية بدولة الكويت مأخوذة بصفة فردية .
 - ومن خلال النتائج السابقة توصل الباحث إلي التوصيات التالية :
 - لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المنظمات الحكومية الخدمية ، يجب الالتزام بالخطوات التالية :

الخطوة الأولى : صياغة رؤية للمنظمة :

يقوم نموذج قياس الأداء المتوازن على رؤية شاملة مشتركة ، ولذا فمن الجوهري التأكد في مرحلة مبكرة من وجود رؤية معتنقة بشكل مشترك. نظراً لأن المقاييس سيتم بنائها وصياغتها في ضوء تلك الرؤية ، مما يسهم في تركيز بؤرة اهتمام المنظمة بصورة أقوى من ذي قبل . ويجب التأكيد على أن تكون هناك رؤية مشتركة للموقف الداخلي والخارجي المحيط بالمنظمة قبل أن يصبح بالإمكان صياغة رؤية المنظمة .

الخطوة الثانية : تحديد الاستراتيجيات التي يجب إتباعها :

إن نموذج قياس الأداء المتوازن في الأساس أداة تسهم في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المنشأة وتعمل على مراجعتها ومتابعة عملية تنفيذها. وينبغي أن ينظر للنموذج على أنه أداة لترجمة رؤية وإستراتيجية تجريدية إلى مقاييس وأهداف محددة. ومن ثم فإن الغرض من هذه الخطوة يتمثل في ترجمة الرؤية إلى صورة ملموسة وبالتالي تحقيق التوازن العام بين المجالات المختلفة. وحتى تتم هذه الخطوة بنجاح يجب أن تعقد ندوة مشتركة تحضرها نفس المجموعة المشار إليها في الخطوة الأولى .

وعادة ما تكون عملية صياغة الإستراتيجية شديدة التعقيد ، وتستهلك قدرًا كبيراً من التفكير والمدخلات في صورها المختلفة، ويرجع ذلك لتعدد الجوانب والمتغيرات التي يلزم دراستها عادة.

الخطوة الثالثة : تحديد عوامل النجاح الحاكمة :

تعني هذه الخطوة الانتقال من التوصيفات والاستراتيجيات المذكورة آنفاً إلى مناقشة والحكم على ما يكون مطلوباً لنجاح المقياس وماهية العوامل ذات التأثير الأكبر على النتائج المنشود تحقيقها. بعبارة أخرى يجب على المنظمة أن تقرر الآن ما هي عوامل النجاح الحاكمة وترتيبها حسب الأولوية. وهناك أسلوب مناسب لبدء هذا الجزء يتمثل في تكوين مجموعات نقاشية لتقرير العوامل الأكثر أهمية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية التي سبق وضعها. وفي الجلسة المشتركة يدور النقاش ويتواصل ، لمحاولة التوصل إلى اتفاق حول مجموعة واقعية من عوامل النجاح الأساسية. كما ينبغي الحرص على إحداث ترابط أفقي ورأسي بين عوامل النجاح الحاكمة. وبمعنى أكثر وضوحاً التعرف على ما إذا كانت المقاييس متسقة داخلياً بدرجة معقولة فيما يتصل بجوانبها، وثيقة الصلة فيما بينها أم لا ؟

المراجع :

أولاً : المراجع العربية :

- (1) المغربي ، عبد الحميد عبد الفتاح 2006، الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن (المنصورة : المكتبة العصرية) .
- (2) حسنين ، زينب احمد عزيـز ، (2001) ، نمــــوذج إستراتيجي متعدد الأبعاد لتقييم الأداء (إطار مقترح) ، ورقة عمل مقدمة إلي المؤتمر العربي الثاني في الإدارة القيادة الإبداعية في مواجهة التحديات المعاصرة للإدارة العربية ، 6-8 نوفمبر 2001 . القاهرة ، مصر ، ص 276 .
- (3) الصغفاني ، عبد السلام عبد الله محمد ، (2012) . استخدام اسلوب القياس المرجعي في تدعيم بطاقة الاداء المتوازن لتعزيز قيمة المنشأة " دراسة نظرية تطبيقية في بيئة الاعمال اليمينية و رسالة ماجستير ، جامعة حلوان ، كلية التجارة ، مصر .
- (4) عبد العزيز ، عليان ، (2003) ، إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق علي الجمعيات الأهلية ، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية . المجلد الواحد والعشرون ، العدد الأول ، ص ص 26-49 .
- (5) عبد اللطيف ، عبد اللطيف وتركان ، حنان ، (2006) " بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء " مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (28) ، العدد (1) ، ص 144 .
- (6) الغريب ، ابو عجيله رمضان رمضان ، (2012) ، مدي امكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الداء في البنوك التجارية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط عمان ،

ثانياً : المراجع باللغة الانجليزية :

- (1) Kaplan , R.S. & Norton , D.P Jan- Feb , 1992. , The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance . Harvard Business Review, 71-79.
- (2) Kaplan , R.S. & Norton , D.P. Sept-Oct, 1993, Putting The Balanced Scorecard To Work . Harvard Business Review , , 134 -142.
- (3) Kaplan , R.S. & Norton , D.P. 1996, The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston, Harvard Business School Press, (a),pp .110-123.
- (4) Pearce 11 , John A 2003. , Robinson , Jr . , Richard , B. , Strategic Management . 8th ed . (New york : McGraw-Hill Irwin) .
- (5) Decenzo , David A. & Robbins(2006), Stephen P. Human resource Management: Concepts and applications. 6th adition, New York: Hjon.
- (6) Gomes, Y. Liddle, P.(2009) " The Balanced Scorecard as a Performance management tool for Third Sector Organization : the Case of the Arthur Bernardes Foundation ,Brazil ". Journal Of Indian Management Vol. 26, pp 119-137.