

استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي

دراسة ميدانية في الشركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية

م.م خالد عباس الياسين
المعهد التقني بابل

م.م عباس علوان شريف
المعهد التقني بابل

م جنان عبد العباس باقر الدليمي
المعهد التقني بابل

المخلص

يعد تقويم الأداء الاستراتيجي أسلوباً شاملاً لتقويم الأداء لأنه عنصر أساسي من عناصر العملية الإدارية ومكمل لعملية الرقابة وعليه فأنها يسهم في تقديم البيانات والمعلومات التي تستعمل في قياس مدى تحقق أهداف المنشأة في الأجل الطويل .

ويهدف البحث إلى بيان الدور الجوهرى لتقويم الأداء الاستراتيجي في تقديم العون للإدارة باستخدام مدخل متكامل كبطاقة الأداء المتوازن إذ يحتوي على مقاييس مؤشرات مالية وغير مالية والمتمثلة (المحور المالي , محور الزبائن , محور العمليات الداخلية , محور التعليم والنمو) وتأتي أهمية البحث من خلال استخدام هذه المؤشرات بشكل يسهم في بيان الأثر الاستراتيجي والتشغيلي لأداء المنشأة.

ومن أهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث تعد عملية تقويم الأداء الاستراتيجي في المنشآت وسيلة لبيان مدى نجاحها وقدرتها على تحقيق أهدافها والكشف عن مدى التقدم المتحقق في تحسين كفاءتها وفعاليتها من خلال متابعة تحديد وتنفيذ المتطلبات اللازمة لتحقيق ذلك , ونعتبر عملية تقويم الأداء الاستراتيجي إحدى خطوات عملية اتخاذ القرارات التي تمثل الأساس للحد من الانحراف في سلوك الإدارة , لان أدائها سيكون عرضه للتقويم الطويل الأجل. اما أهم التوصيات التي يوصي بها الباحثون استعمال تقويم الأداء الاستراتيجي كعملية إدارية للتأكد من صحة أعمال الإدارة , من خلال الاعتماد على مجموعة من المعايير والمؤشرات المالية وغير المالية التي تتفاعل وترتبط مع بعضها من اجل بيان نتيجة أعمال المنشأة.

(Abstract)

Evolution The strategic is comprehensive style to evaluation the presentation because it is a basis component from element from elements management process and completed the control process.

Therefore, it is contribution in progress presentation the data and information which using in measuring the extent achieving the company objectives in long term.

The research aims to showing the basis role for evaluation strategic presentation in progressing the helpness to management by using complete introduction as balance scorecards where it's contain on measuring mark financial and non financial. It represented (Financial Perspective, Customer Perspective, Internal Operational Perspectives, Growth and Learning Perspective).

The Importance for research comes from using this marks in from which contribution in observe the strategic point and working for company preventativeive.

From important conclusions which research by this research, the evaluation presentation strategic process in companies as a process to show successful extent and ability on

achieving its aims and discover on achieving extent progress in improvement and the activities through follow limited and executive the necessary requirement to achieve that.

We consider the evaluation process the strategic presentation is one of steps of decision marker. Which represent the basic for prevent the deviation in management behavior, because its representative will be faced for long term evaluation.

The most important recommendations which recommended by the researchers using Evaluation strategic representation as management process for insuring from correctness management process , Through depending on group of measurement and financial and non financial marks which reaction and connected with measurement to show the result of organization labours.

المقدمة

يعد تقييم الأداء الاستراتيجي أسلوباً شاملاً لتقويم الأداء لأنه يعد عنصر أساسي من عناصر العملية الإدارية ومكماً لعملية الرقابة ، وعليه فإن عملية تقويم الأداء الاستراتيجي تسهم في تقديم البيانات والمعلومات التي تستعمل في قياس مدى تحقق أهداف المنشأة في الأجل الطويل ، والتعرف على مستوى الأداء ومعرفة الأسباب المؤثرة فيه لغرض اتخاذ الخطوات التصحيحية للحد من التحديات التي تواجه المنشأة ورفع كفاءة استعمال الموارد ، وعليه ذلك فإن تقويم الأداء الاستراتيجي يعنى بتقويم الأداء الحالي والماضي والمستقبلي للوحدة من خلال التفاعل ما بين المقاييس المالية وغير المالية التي يتضمنها ، وقد أدت التطورات الاقتصادية في ظروف بيئية تتصف بتعدد عملية المنافسة الى الحاجة لمعلومات غير مالية فضلا عن المعلومات المالية لاستعمالها كمقاييس موجهة لاتخاذ قرارات سليمة تتحقق من خلالها أهداف المنشأة التشغيلية والإستراتيجية المتمثلة بالنمو والاستمرار في موقع تنافسي متميز في السوق، وجميع الأسباب أعلاه ساعدت على ظهور بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) كأحد الأساليب الحديثة التي تستخدم في مجال تقويم الأداء الاستراتيجي لذلك ارتأى الباحثون توضيح إمكانية استعمال بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي .

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث : هنالك تطورات في بيئة الأعمال أثرت في عملية تقويم الأداء بالمداخل التقليدية التي تنحصر بالمقاييس والمؤشرات التي تقيس تحقق الأهداف المالية بصورة أساسية لذلك فإن هذه المداخل يكتفها القصور لأنها لاتهتم بكل المقاييس ، مما يترتب عليه الحاجة إلى الاهتمام الفعلي بالمداخل الحديثة لتقويم الأداء كاستخدام بطاقة الأداء المتوازن كمدخل إستراتيجي شامل ومتكامل لتقويم إستراتيجية المنشأة .

ثانياً : هدف البحث : يرمي البحث إلى تسليط الضوء على طبيعة الدور الجوهرى الذي يقوم به تقويم الأداء الاستراتيجي في المنشآت في تقديم العون للإدارات وذلك بالاعتماد على مدخل إستراتيجي متكامل كبطاقة الأداء المتوازن بحيث ينطوي على المقاييس والمؤشرات المالية وغير المالية وبالشكل الذي يسهم في تفعيل دور الإدارة العليا في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

ثالثا : فرضية البحث : أن الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن كمدخل إستراتيجي متكامل لتقويم الأداء سيسهم في تحقيق التقويم الشامل لكافة أوجه النشاط و من ثم سيسهم في تحديد الأبعاد كافة المباشرة وغير المباشرة والتي يمكن إن تعيق تحقيق الأهداف الإستراتيجية وذلك باعتماد مؤشرات مالية وغير مالية.

رابعا : أهمية البحث : تتأتى أهمية البحث من أهمية وفوائد عملية تقويم الأداء للمنشآت، لا سيما أن هذه المنشآت أصبحت تواجه العديد من التطورات والتغيرات السريعة التي تتطلب منها الاستجابة وبالشكل الذي يكفل نجاحها والمحافظة عليه وذلك من خلال دراسة واقتراح منهجية أكثر شمولية لتقويم أداء المنشآت في ظل التحديات والضغوطات التي شخصت قصور الأنظمة التقليدية التي تعتمد على المقاييس المالية ، ومن هنا جاءت أهمية البحث من خلال توظيف مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية لتقويم أداء المنشآت وبالشكل الذي يسهم في بيان الأثر التشغيلي والاستراتيجي لأداء هذه المنشآت.

المبحث الأول

مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

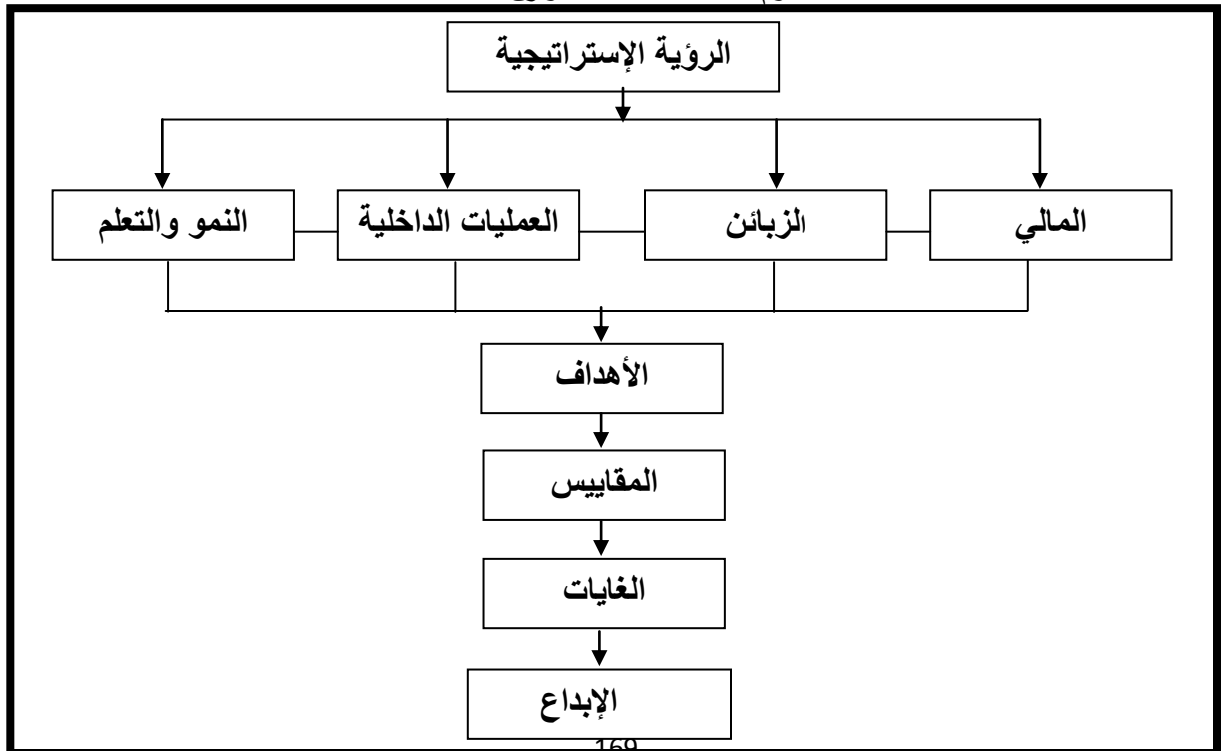
تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى المداخل الإدارية المعاصرة التي قدمها كل من Kaplan & Norton كمفهوم جديد للإدارة الإستراتيجية حيث يقدم هذا المدخل حلاً كاملاً للضعف والغموض في التوجه القديم للنظام الإداري الذي يركز على الأداء المالي فقط من خلال إضافة أبعاد أخرى تحول الخطة الإستراتيجية إلى أفعال ونتائج ملموسة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

وتعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تزود الإدارة العليا برؤية واضحة وشاملة وسريعة عن أداء المنشأة (Kaplan&Norton,1992:71), فضلا عن ذلك يمكن النظر إليها على أنها مجموعة من مقاييس الأداء المصنفة في أربعة مجالات بضمنها المقاييس المالية التقليدية والتي توجيه الانتباه إلى العمليات والمقاييس المتوازنة ضمنها (Clinton&Cheng,1997,P:18)., وأما المغربي فقد عرفها بأنها نظام إداري يهدف الى مساعدة الإدارة العليا على ترجمة رؤية وإستراتيجية منشاتهم إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس الإستراتيجية المترابطة (المغربي، 2006 : 277). والنمو

والشكل (1) يوضح المفهوم العام لبطاقة الأداء المتوازن :

شكل (1)

مفهوم بطاقة الأداء المتوازن



إما (Horngren) فيرى أن بطاقة الأداء المتوازن تذهب إلى تحقيق الأهداف المالية وغير المالية إذ عبر عنها أنها ترجمة لرسالة المنشأة إلى مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء ويتم ذلك من خلال تقديم هيكل لتنفيذ إستراتيجيتها كما أن بطاقة العلامات المتوازنة لا تكفي بتحقيق الأهداف المالية بل تذهب إلى ابعدها عن ذلك من خلال تأكيدها على الأهداف غير المالية (Horngren,et.al,2003,P:447) , كما عرفت على أنها عامل من عوامل النجاح الحاسمة التي تتجسد في مجموعة من أهداف الأداء ومدخل لقياسه يؤكد على التقاء أهداف المنشأة ذات العلاقة بعوامل النجاح الحاسمة (Atkinson,et.al,1995,P:445).

نستنتج أن أغلبية هذه التعريفات قد ركزت في أحد جوانبها على أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن نظام إداري يتم بموجبه تحديد المقاييس والمعايير لغرض الحكم على أداء المنشأة ومدى تحقيقها لأهدافها لغرض تحديد نقاط القوة والضعف في أدائها.

أهمية بطاقة الأداء المتوازن

أن بطاقة الأداء المتوازن اعتمدت على مبدأ ما يعرف بعلاقة السبب والنتيجة الأمر الذي يوفر المعلومات الحالية والمؤدية الى نتائج مستقبلية, وتكمن أهمية بطاقة الأداء المتوازن في الآتي (النعيمي , 2007 , 70) :

1. تسهم في تحقيق الربط بين المقاييس الإستراتيجية بمعنى أن تكون بطاقة الأداء المتوازن أداة لنقل الإستراتيجية الى حيز التنفيذ من خلال استخدام مقاييس ذات صلة وثيقة بالإستراتيجية .
2. ان تكون مقاييس الانجاز كمية لكي تسهل عملية القياس أي بعيدة عن اجتهاد المقيم وحكمه الشخصي و من ثم لا تؤدي الى اختلاف نتيجة القياس من شخص الى آخر .
3. سهولة فهم مقاييس الانجاز مما يؤدي الى جعل عملية القياس أكثر دقة .
4. ضرورة ملائمة المقاييس للأهداف التي تسعى الى تحقيقها .

إما بالنسبة الى Kaplan و Norton فيناقشان إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازنة في الإبداع من خلال مسهمة البطاقة في انجاز الوظائف الإدارية الحاسمة :

1-تفسير رؤية وستراتيجية المنشأة وذلك من خلال وضع رؤية المنشأة في أهداف استراتيجية خاصة والعمل على مقابلة الموجهات الحاسمة للأهداف الاستراتيجية (Drury;2002:931) . وفضلا عن ذلك فان مدخل بطاقة الأداء المتوازن سيسهم في ترجمة استراتيجية المنشأة في مجموعة من مقاييس الأداء بحيث يكون الأفراد قادرين على فهمها وإمكانية تحقيقها .(Garrison & Norong,2000;464).

2-الاتصال وربط الأهداف الإستراتيجية بالمقاييس وذلك من خلال فهم العاملين لأهداف المستويات الإدارية العليا في التنظيم ومن ثم بيان إمكانية تحديد الأهداف الموضوعية والخاصة بالاستراتيجيات العالمية لوحدة الأعمال (Drury:2002;931) وبتلك الوسيلة سيضمن ان كل المستويات في المنشأة ستفهم الإستراتيجية طويلة الأمد فضلا

عن قيام الأقسام بوصف أهدافها بصورة فردية وبشكل ينسجم مع إستراتيجية المنشأة (Walters & Hanrahan;2000:118).

3-التخطيط ووضع الأهداف إذ يمكن للمنشآت من أن توحد أعمالها مع التخطيط المالي و من ثمّ يمكن استخدام هذه العمليات والأنشطة لمجموعة الأهداف الخاصة بمقاييس الأداء المتوازن كأساس لتخصيص الموارد وترتيب المبادرات الإستراتيجية (Walters & Hanrahan;2000:118).

4-تعزيز التعلم والتغذية العكسية الإستراتيجية.حيث تمكن المديرين من تفحص الأداء وإجراء التعديلات إنشاء تنفيذ الإستراتيجية فضلا عن عمل التغييرات الجوهرية إذ ما تطلب الأمر (Drury;2002;931) , فضلا عن إمكانية نقل المنشأة من التركيز على الموازنات المالية الداخلية الى تضمين المحاور الإضافية كالزبائن ، الأسواق وبذلك تمكن

بطاقة الأداء المتوازن المنشآت من تنسيق استراتيجياتها لكي تعكس دعم وتعزيز التعلم وبأسرع وقت (Walters & Hanrahan;2000:118)

أهداف بطاقة الأداء

تهدف بطاقة الأداء المتوازن الناجحة الى إيصال الإستراتيجية إلى مفاصل المنشأة كافة وذلك من خلال مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية فهي تصف الرؤية المستقبلية للمنشآت بشكل مفهوم وتتيح الفرصة للعاملين لملاحظة أثر مساهمتهم في تحقيق أهداف المنشأة ، وهذا يفسح المجال لتركيز المدراء والعاملين على الموجهات المهمة ويساعد على تعزيز الاستثمارات والمبادرات والإبداعات في سبيل الوصول الى تحقيق الأهداف الإستراتيجية (Jalbert&Landry,2003:40) وتتبنى المنشآت بطاقة الأداء المتوازن لبلوغ أهداف عديدة والتي منها :

- 1-التخطيط لعملية تقويم الأداء ووضع الأهداف الملائمة لها وترتيب الأولويات الإستراتيجية.
 - 2-ضمان أن مقاييس الأداء تدعم القيم الأساسية في المنشأة والتطبيقات التي تمارسها.
 - 3-إنشاء مقاييس أداء مفهومة وذات معنى (نتائج المقارنة المرجعية) تستخدم لأغراض التقويم المستمر لصلاحية المشروع خلال مدة حياته.
 - 4-مقارنة تلك المقاييس مقابل مقاييس المقارنة المرجعية لتأشير التقدم الحاصل في عملية التقويم.
- (Stewart,2001,P:40)

محاوَر بطاقة الأداء

ينظر الى بطاقة الأداء المتوازن لغرض تقويم الأداء الاستراتيجي بأنها تركز بتوجيه انتباه الإدارة العليا في المنشآت إلى المواقع الحرجة في أنشطتها من خلال مناظيرها الأربعة بأسلوب متكامل ومتبادل فهي تقيس الأداء الحالي والمستقبلي من جراء التفاعل بين متغيرات تلك المحاور. فالمحور الأول (المحور المالي) يوضح هدف المالكين وحملة الأسهم واهتمامهم بتعظيم الثروة إذ يبين هذا المحور مدى نمو المبيعات أو النمو في صافي الإيراح التي يمكن تأشيرها بمقاييس المحاسبة المالية ، إما بقية المحاور فهي تمثل الأداء التشغيلي للمنشأة فالمحور الثاني (محور الزبائن) يبين إجراءات المنشأة في سبيل تحقيق احتياجات ورغبات الزبائن ومدى رضاهم عن المنتجات والخدمات المقدمة إليهم. وفيما يخص المحور الثالث (محور العمليات الداخلية) فيعكس الأنشطة التشغيلية في المنشأة التي تتميز بها عن منافسيها في نفس القطاع الذي تعمل فيه وأخيرا المحور الرابع (محور التعلم والنمو) ويظهر مدى التفاعل ما بين العاملين والأنشطة المحددة لهم حيث يبين مدى التنسيق ما بين أهداف الأفراد وأهداف المنشأة التي تخلق قيمة للطرفين على حد سواء عن طريق التأكيد على نشاط البحث والتطوير أكثر من أي نشاط آخر.

أولا : المحور المالي **Financial Perspective**: أن بطاقة الأداء المتوازن تحتفظ بمحور الأداء المالي في مقدمة البطاقة وذلك لان الأداء المالي يمثل الجوهر المتعلق بملخص النتائج الاقتصادية الناجمة عن تنفيذ الإستراتيجية فضلا عن مساهمة مؤشرات الأداء المالي في مجال تحسين الإيرادات.(Simons;2000:187) , و من ثم يؤدي إلى تحسين النتائج المالية التي تطمح لها المنشآت. ومن الجدير بالذكر انه بإمكان الوحدات تركيز جميع الطاقات والقابليات المتاحة لتحسين أهداف مثل (رضا الزبون والجودة والتسليم في الوقت المحدد) ولكن تلك الأهداف ستكون محدودة القيمة في حالة عدم الإشارة الى مدى مساهمتها في تحقيق العوائد المادية للمنشآت و من ثم ستصبح قاصرة عن تأدية مهمتها ولكن يمكن إظهار مدى تأثيرها على تحقيق تلك العوائد من خلال استخدام هذا المحور ومع هذا تبقى المقاييس المالية تمثل مؤشرات لاحقة للأداء وعليه فهي لم تعد كافية بمفردها لتوجيه وتقويم الأداء المستقبلي (Niven,2002,P:17) ولتحقيق أهداف المحور المالي ينبغي ربط كافة أهداف والمقاييس

المتعلقة بالمحاور الأخرى مع هذا المحور من خلال (نمو الإيرادات , تخفيض التكاليف , الانتفاع من الموجودات), ويمكن تلخيص أهداف ومقاييس المحور المالي من خلال الجدول(1):

جدول (1)

ملخص بالأهداف والمقاييس المرتبطة بالمحور المالي

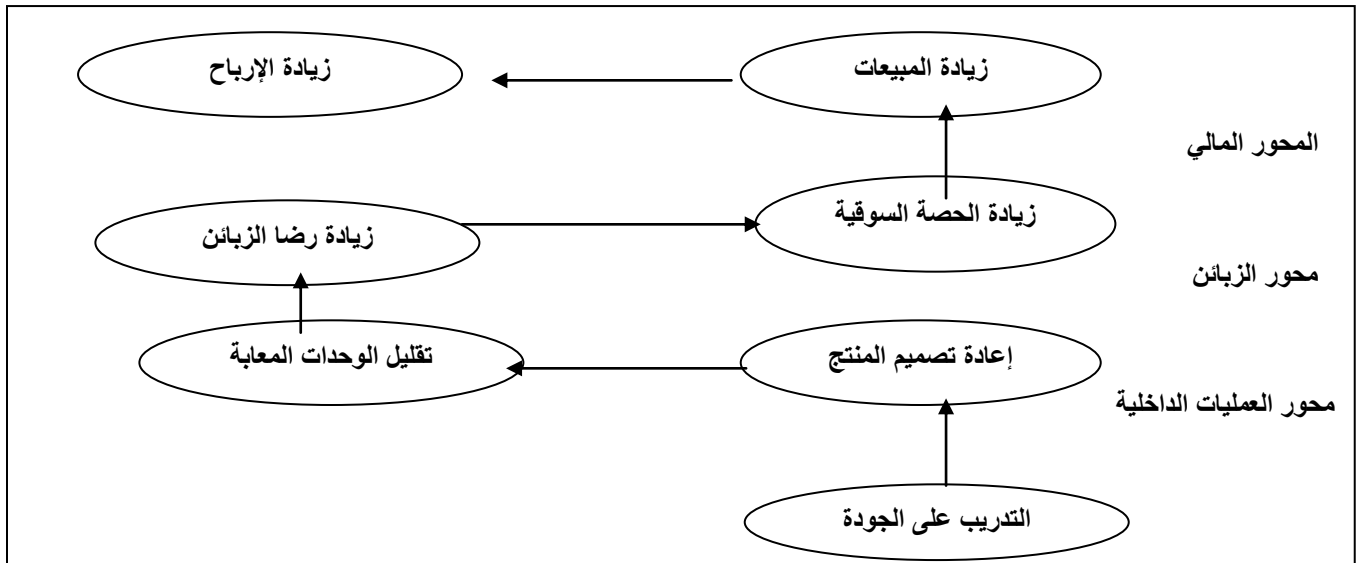
المقاييس	الأهداف
نسبة الإيرادات من المنتجات الجديدة نسبة الإيرادات من الاستخدامات الجديدة نسبة الإيرادات من الموارد الجديدة ربحية المنتج والزبون	النمو في الإيرادات زيادة عدد مبيعات المنتجات الجديدة خلق استخدامات جديدة تحسين زبائن وأسواق جديدة تبني إستراتيجيات تسعير جديدة تخفيض التكاليف
كلفة إنتاج المنشأة كلفة المنشأة للزبون الكلفة لكل قناة توزيع	تخفيض كلفة إنتاج المنشأة تخفيض كلفة الزبائن للوحدة تخفيض تكاليف قنوات التوزيع
العائد على الاستثمار القيمة الاقتصادية المضافة	الانتفاع من الموجودات تحسين الانتفاع من الموجودات

Source: (Hansen & Mowen , 2003: 408)

إما فيما يتعلق بالتداخل والترابط بين محاور بطاقة الأداء والذي يؤدي الى تحقيق أهداف المحور المالي فيمكن توضيحه بالشكل (2) :

شكل (2)

الآلية عمل محاور بطاقة الأداء المتوازن على تحقيق الأهداف المالية



Source: (Hansen & Mowen , 2003: 407)

ثانيا : محور الزبائن Customer Perspective : ينصب جوهر وإستراتيجية المنشآت في القيمة المقدمة للزبون والتي يمكن وصفها من خلال التشكيلة المميزة (لنعوية المنتجات ، الأسعار ، الخدمات والعلاقات مع الزبون) إذ يشخص المحور كيف يمكن ان تتميز المنشأة عن منافسيها من المنشآت الأخرى من خلال جذب الزبائن والاحتفاظ بهم وتوطيد العلاقات مع المستهدف منهم, وعليه فان القيمة المقدمة لهم تكون حاسمة لكونها تساعد في ربط العمليات الداخلية في المنشأة لتحسين النتائج (عواندها) (Kaplan&Norton,20019:93). والجدول(2) يلخص الأهداف والمقاييس التي ينحصر في محور الزبائن.

جدول (2)

ملخص بالأهداف والمقاييس المرتبطة بمحور الزبون

المقاييس	الأهداف
(نسبة من الأسواق) الحصة السوقية نسبة نمو التعامل مع الزبائن الموجودين نسبة الزبائن المتكررين عدد الزبائن الجدد معدلات مسوحات الزبائن ربحية الزبون السعر تكاليف المشتريات معدلات مسموحات الزبائن نسبة المردودات من المبيعات نسبة التسليم في الوقت المحدد معدلات مسموحات الزبائن	زيادة الحصة السوقية زيادة الاحتفاظ بالزبون زيادة كسب الزبون زيادة رضا الزبون زيادة ربحية الزبون قيمة الأداء: تخفيض السعر تخفيض كلف المشتريات تحسين وظيفة المنتج تحسين جودة المنتج زيادة ملائمة التسليم تحسين صورة المنتج وسمعته

Source: (Hansen & Mowen ,2003:410)

ان اهداف محور الزبائن تتمثل بشكل اساسي في خدمة الزبائن الموجودين والمرتبين و من ثم فان المدراء سيعملون على تطوير مقاييس الاداء التي توجه قدرات وقابليات وحدات الاعمال الى المسار الذي يسهم في خلق رضا وولاء الزبون و من ثم فان محور الزبائن النموذجي سينطوي على مقاييس ذات علاقة برضا الزبون وولاء الزبون واكتساب زبائن جدد فضلا عن تحسين الحصة السوقية(Drury;2002:934) , عليه لا بد من تحديد العوامل التي تجعل الزبائن يقبلوا على شراء المنتجات من سلع وخدمات وهذه العوامل هي:

1. تحديد خصائص ومزايا السلع والخدمات المقدمة مع الاستمرار في تطوير هذه المنتجات بما يلبي احتياجات ورغبات الزبائن.
 2. بناء علاقة طيبة مع الزبائن.
- المحافظة على سمعة المنشأة وصورتها الطيبة في أذهان الزبائن.

ثالثا : محور العمليات الداخلية Internal Operational Perspectives : يشمل جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المنشأة عن باقي المنشآت والتي من خلالها يتم مقابلة حاجات الزبائن وغايات وأهداف حملة الأسهم والمالكين (البشتاوي ، 2001 : 107) ، أن محور العمليات الداخلية ينطوي على العمليات التشغيلية الحاسمة والتي تتمثل((Kaplan & Norton;2001:93) :

1. خلق وبناء الامتيازات من خلال الحث على الإبداع والابتكار لتطوير منتجات وخدمات جديدة واختراق الأسواق والزبائن الجدد.
2. تحسين القيمة المقترحة للزبائن من خلال التوسع والاعتماد على العلاقات مع الزبائن الحاليين .
3. تحقيق المزايا التشغيلية من خلال التحسينات المتعلقة بإدارة سلسلة التشغيل ، العمليات الداخلية ، الانتفاع من الموجودات وإدارة الطاقة والموارد. ويتكون محور العمليات الداخلية من :

أ-الإبداع : يبحث المديرين عن احتياجات الزبون ومن ثم يقدمون المنتجات او الخدمات التي تحقق تلك الاحتياجات وتعمل المنشآت على تحديد الأسواق الجديدة والزبائن الجدد فضلا عن تحديد الحاجات الكامنة للزبائن الموجودين وبالإستناد الى ذلك يتم تقويم وتطوير المنتجات والخدمات الجديدة التي تمكنها من الوصول الى الأسواق المستهدفة والزبائن الجدد (Simons,2000,P:19)

ب-العمليات التشغيلية : تشمل هذه العمليات الإنتاج والتسليم للمنتجات والخدمات الموجودة الى الزبائن وعليه ستركز استراتيجية المنشأة بما يلي: (Horngren,et.al,2003,P:441)

- تحسين جودة المنتجات والخدمات.
 - تخفيض وقت تسليم المنتجات والخدمات الى الزبائن .
 - مقابلة التسليم في الوقت المحدد.
- ج- خدمات ما بعد البيع : وتتضمن تقديم الخدمات للزبائن بعد عملية البيع أو التسليم للمنتجات أو الخدمات هذا ويكون مندوبو المبيعات على احتكاك مع الزبائن مما يسهم في فحص وتفهم كيف يمكن لخصائص السلعة أو الخدمة ان تقابل احتياجات الزبائن (Horngren,et.al;2003:441) , والجدول (3) يوضح المقاييس والأهداف المتعلقة بمحور العمليات الداخلية:

جدول (3)

ملخص بأهداف ومقاييس محور العمليات الداخلية

المقاييس	الأهداف
<p>عدد المنتجات الجديدة (كما مخطط) نسبة الإيرادات من المنتجات الملائمة وقت السوق (من البداية وحتى النهاية)</p> <p>الكلف النوعية عائد المخرجات نسبة الوحدات المعالجة اتجاهات كلفة المنشأة المخرجات / المدخلات دورة الوقت</p> <p>(First-pass yields)العوائد اتجاهات الكلفة المخرجات / المدخلات دورة الوقت</p>	<p>الإبداع زيادة عدد المنتجات الجديدة زيادة المنتجات الملائمة تخفيض وقت تحسين المنتجات الجديدة عمليات التشغيل زيادة جودة العملية</p> <p>زيادة كفاية العملية</p> <p>تخفيض وقت العمليات خدمات ما بعد البيع زيادة جودة الخدمة زيادة كفاية الخدمة</p> <p>تخفيض وقت الخدمة</p>

Source: (Hansen & Mowen , 2003:412)

رابعاً : محور النمو والتعلم **Growth and Learning Perspective**: ويمثل قدرات العاملين والمهارات المتوفرة في أية وحدة منشأة والتي تحاول ان تتميز من خلالها للوصول إلى أفضل العمليات الداخلية في سبيل خلق قيمة لكل من الزبائن والمالكين.(Horngren,et.al,2003,P:451) , وينطوي محور التعلم والنمو على ثلاثة أهداف رئيسة وهي (النعيمي , 2007 : 92) :

1. تطوير قدرات العاملين وإرضاءهم لغرض زيادة إنتاجيتهم
 2. تعزيز قدرات نظم المعلومات على تقديم معلومات أكثر ملائمة للعاملين.
 3. التحفيز والتحسين المرتبط بالعاملين.ويتكون محور التعليم والنمو من :
- أ – قدرات العاملين : تستخدم معظم المنشآت ثلاثة مقاييس رئيسة مشتركة تشمل رضا العاملين والاحتفاظ بهم وزيادة إنتاجيتهم ويعد رضا العاملين عموماً موجه للمقاييس الباقية كما يمكن اعتباره أساساً لزيادة رضا الزبائن وتقيس معظم المنشآت رضا العاملين بواسطة المسح الميداني (Drury,2002,P:939) , ويتم تعزيز قدرات العاملين من خلال

تدريبهم وتطوير مهاراتهم لما لذلك من اثر واضح في تحسين أدائها , ويتم قياس قدرات العاملين من خلال قياس رضا العاملين كشرط أساسي لزيادة إنتاجية

العاملين فضلا عن قياس الإنتاجية باستخدام مؤشر الإيراد العائد من كل عامل وذلك عن طريق قسمة الإيرادات التي ينتجها العاملون المشاركون في عملية الإنتاج على عددهم كما يعد احتفاظ الشركة بالعاملين لمدة طويلة مؤشر لمدى ولائهم للشركة إضافة الى حصول الشركة على خبراتهم في مجال تلبية احتياجات الزبائن كما انه من الصعب استبدال الأشخاص ذوي المهبة والخبرات ، ويتم قياس مدى احتفاظ المنشأة بمستخدميها عن طريق مؤشر معدل دوران العاملين .

ب- قدرات نظم المعلومات : تعني زيادة قدرة نظم المعلومات على توفير معلومات أكثر دقة وتوقيت الى العاملين وهكذا يكون باستطاعتهم تحسين العمليات ومن ثم تنفيذ الجديدة منها بكفاية. كما يجب على تلك المقاييس أن تراعي توفر المعلومات الإستراتيجية. على سبيل المثال تتضمن مقاييس مناسبة مثل نسبة من العمليات مع قابليات الوقت الفعلي للتغذية الراجعة ونسبة عدد العاملين في الخط الأمامي مع الزبائن(أي في اتصال مباشر مع الزبائن).

(Hansen&Mowen,2003,P:413)

ج- التحفيز والتحسين : وتنطوي عمليات التحفيز والتحسين على المقترحات المتعلقة بالتحسينات والخاصة بكل عامل والتي تقترح كمقاييس ترتبط بعمليات التحفيز وتعويض العاملين في حين تركز موجهاً الأداء الفردية والتنظيمية على الأقسام والإفراد الذين يمتلكون أهداف تصب في سياق أهداف المنشأة المترابطة في بطاقة الأداء المتوازن.

أما بالنسبة لأهداف ومقاييس محور النمو والتعلم فيمكن إيضاحها بالجدول (4) :

جدول (4)

ملخص بالأهداف والمقاييس المرتبطة بمحور التعلم والنمو

المقاييس	الأهداف
معدلات رضا العاملين نسبة دوران العاملين إنتاجية العاملين ساعات التدريب ستراتيجية معدلات تغذية الأعمال نسبة العمليات إلى الوقت الحقيقي لقابليات التغذية الراجعة نسبة العاملين في الخطوط الأمامية للإنتاج وصولاً إلى الزبائن ومعلومات المنتج. اقتراحات كل عامل الاقتراحات المنفذة لكل عامل	زيادة قدرات العاملين زيادة قدرات نظم المعلومات زيادة التحفيز والتطوير

Source: (Hansen & Mowen , 2003:413)

ولعل من الجدير بالقول أن تفوق بطاقة الأداء المتوازن عن الأساليب التقليدية يكمن في كونها تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية كما تعمل على ترجمة رسالة وإستراتيجية المنشأة إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس الملموسة والتي توازن بين مقاييس الناتج المتعلقة بنتيجة الأداء في الماضي والمقاييس الموجهة التي توجه الأداء المستقبلي للوحدة.

المبحث الثاني

تقويم الأداء الاستراتيجي

مفهوم تقويم الأداء الاستراتيجي

تقويم الأداء يساعد في تحديد مدى كفاية وفاعلية المنشأة في ممارسة نشاطها وتحديد نقاط القوة والضعف في جميع مستوياتها الإدارية والتنفيذية من خلال التخطيط والرقابة على التنفيذ ومن ثم الوقوف على معدلات تطور الأداء

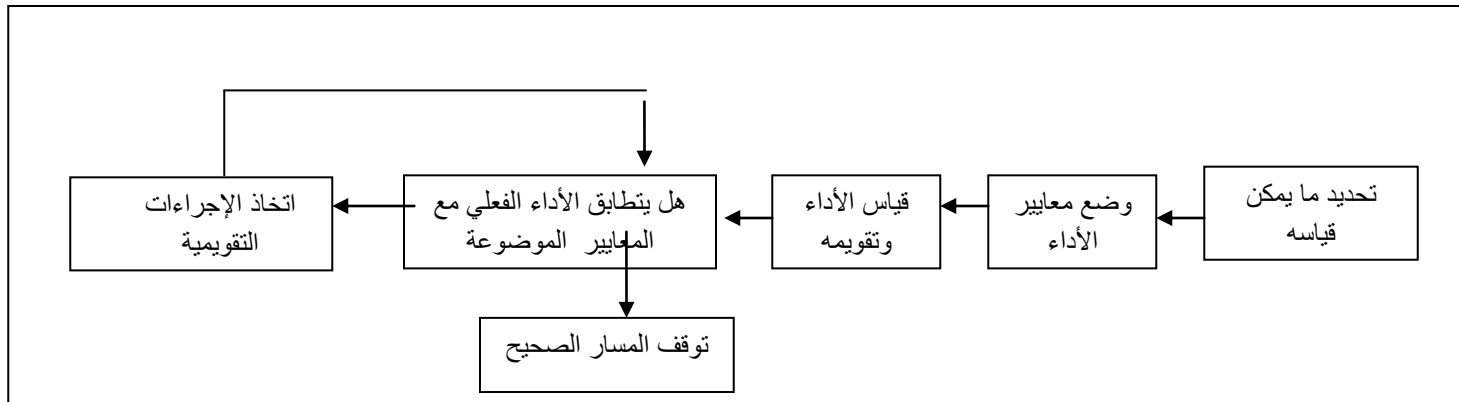
الفعلي للوحدات الاقتصادية بمختلف أشكالها التنظيمية ونتيجة للدور الحيوي الذي تلعبه هذه الوحدات في التنمية الاقتصادية والاجتماعية عليه فان متابعة نشاطاتها وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقويم مستويات إنجازها وفاعلية أدائها هي متطلبات ضرورية لتوجيهها، وتركز المحاسبة الإدارية التقليدية على المقاييس المالية التقليدية للأداء كالانحرافات عن التكاليف المخططة ولكن في الوقت الحاضر فان المقاييس المالية وإن كانت تتميز بأهمية كبيرة ولكن من اجل ان تكون العملية واسعة النطاق فان مقاييس الأداء المالي ستزداد أهميتها وذلك بإضافة المقاييس غير المالية للأداء وانتقالا الى البيئة التشغيلية الجديدة فان المقاييس التشغيلية ستصبح في الواجهة الأساسية للعملية الإنتاجية، تكمن أهميه قياس الأداء لكونه يمثل الخطوة الأولى في عرض المعلومات للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية في اختبار الأنظمة أو الأحداث وخصائصها المرتبطة في المنشأة والملائمة لاحتياجات المستخدمين بصفه خاصة (Hendriksen : 1990 :125).

ينطوي مفهوم تقويم الأداء على العديد من المفاهيم الجوهرية ذات العلاقة بالنجاح والفشل والكفاية والفاعلية والمخطط والفعلي كماً ونوعاً. فتقويم الأداء يميز ويفصل العمل الجيد عن العمل السيئ بهدف تطوير العمل وتحسينه ويعد احد الحلقات المهمة في العملية الإدارية الشاملة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية. (الحسيني, 2000: 231)

اما تقويم الأداء الاستراتيجي فقد ووصفه (Bolcher) بأنه نظام محاسبي يستعمل لغرض تقويم أداء مديري المنشآت من وجهة نظر استراتيجية وهذا النظام يستعمل عندما يتم تفويض المسؤوليات للإدارة العليا لإدارة الأعمال الإستراتيجية (Bolcher & et.al. :1999:230), أما (Hunger & Wheelm) عرفا عملية تقويم الأداء الاستراتيجي بأنها عملية مقارنة النتائج المتحققة مع النتائج المستهدفة تحقيقها ، وتوفير التغذية الراجعة الضرورية للأداء ، وذلك لغرض تقويم النتائج واتخاذ التعديلات اللازمة (Hunger & Wheelm: 2000: 230) والشكل (5) يبين عملية تقويم الأداء الاستراتيجي :

شكل (5)

عملية تقويم الأداء الاستراتيجي



Source :(Hunger & Wheelm: 2000: 230)

أما ياسين فيرى ولكي تكون عملية تقويم الأداء الاستراتيجي متكاملة ، يتطلب تفعيل جهود العديد من الأنظمة الموجودة في المنشأة وأهمها(ياسين : 2002 : 205) :

1. نظم المعلومات ومتطلبات واليات عملها .
2. ثقافة تنظيمية قوية لها القدرة على الاستجابة للأحداث بمرونة عالية
3. هيكل تنظيمي مناسب يتماشى مع متطلبات الأداء الاستراتيجي وتقويمه .

نستنتج مما سبق أن وجود المنشآت واستمرارها مرهونا بمدى تنفيذها للأهداف والخطط الموضوعة لها , ولغرض تحقيق هذه الأهداف ينبغي لها أن تمتلك المستلزمات الأساسية لأداء أعمالها وبالشكل الذي يحقق الكفاءة والفاعلية المطلوبة.

أهمية تقويم الأداء الاستراتيجي

يرى (Hill & Pullen) أن أهمية تقويم الأداء الاستراتيجي تكمن في الجوانب الآتية (Hill &

: Pullen:2001:3)

1. تحقيق اتجاه نظامي لاستراتيجية المنشأة .
2. يعكس درجة الموائمة والانسجام فيما بين أهداف المنشأة وستراتيجيتها .
3. تحقيق الإيرادات والأرباح .
4. تخصيص موارد المنشأة بشكل كفوء وفعال.

أما (Muralidharan) فقد ربط أهمية تقويم الأداء الاستراتيجي بأهمية الرقابة وقد حدد أهمية تقويم الأداء الاستراتيجي في ثلاث اتجاهات (Muralidharan :1997 :72-64):

1. يساعد على تحسين مرتكزات الإستراتيجية ، والمتضمنة بناء رؤية مستقبلية للوحدة من خلال مدة إعداد التوجه الاستراتيجي المحدد ومن خلال هذه المرتكزات تتأثر الأهداف القصيرة والمتوسطة الأمد بالتوجه الاستراتيجي العام للوحدة الاقتصادية .
2. يساعد في تحسين وتطوير الاتصال الاستراتيجي ، والتغذية الراجعة ، كأدوات تستطيع جعل المنشأة تعمل بصورة موحدة تجاه تحقيق الأهداف الواردة في الخطط المستقبلية .
3. يساعد تقويم الأداء الاستراتيجي على التقدم ، والعمل على تحفيز الإدارة على تنفيذ الأهداف الاستراتيجية

أهداف تقويم الأداء الاستراتيجي

يمكن تحديد أهداف تقويم الأداء الاستراتيجي كالآتي (مسير , 2009 : 49) :

1. التكامل مع التخطيط الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية .
2. تعظيم أفضل ما تقوم به المنشأة من أعمال .
3. كسر الروتين والإجراءات التقليدية غير الفعالة .
4. تكوين استراتيجيات دفع أجور مناسبة للعاملين .
5. التركيز على الأسبقيات وإيجاد خطط العمل الحاضرة .
6. التحرك الى أبعد من التخطيط باتجاه التفكير الاستراتيجي .
7. جعل المنشأة متميزة وذلك بإكسابها ميزة تنافسية في الأمد البعيد

المبحث الثالث

استعمال بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي

أن عملية قياس الأداء تمثل بؤرة الارتكاز لتقويم كفاية وفاعلية إنجاز المتطلبات لأهدافها القصيرة وطويلة الأجل، لذا فإن هذه المقاييس لا بد أن تأخذ بنظر الاعتبار الاستراتيجيات التي تنتهجها المنشآت وما تبغي من ورائه في تحقيق ودعم الميزة التنافسية، ولغرض تقويم مدى نجاح الأداء من وجهة نظر استراتيجية لا بد من استعمال مجموعة من المقاييس التي تربط بين المقاييس المالية وغير المالية ومن ثم بيان الأثر الاستراتيجي للنتائج التي يتم الوصول إليها. أنواع مقاييس الأداء

يعد نظام المعلومات المحاسبية جزءاً حيوياً من نظام المعلومات الكلي في المنشأة وذلك للدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية سواء أكانت مالية وغير مالية في تحقيق أهداف المنشأة سواء أكان ذلك في الأجل القصير أم طويل، وتعرف مقاييس الأداء بأنها تحديد مؤشرات العمل المنجز ونتائج الإنجاز في النشاط أو المنشأة التنظيمية (الكبراتي ، 2005 : 103)، من هذه المقاييس هي :

1-مقاييس الأداء المالية: أشار كل من (Thompson & Strickland) بأن أفضل الأدلة حول قياس أداء المنشأة إستراتيجياً هو أداءها المالي (104 : 1999 : Thompson & Strickland) ، واهم المقاييس المالية هي معدل العائد على رأس المال المستثمر **Rate of Return on Investment (ROI)** يعد المقياس الأكثر شيوعاً والذي يدخل أساس الاستثمار في قياس الدخل ، ويعرف معدل العائد على الاستثمار بأنه عبارة عن نسبة صافي الربح الى الاستثمار ، ويحسب كما يأتي :

$$\text{معدل العائد على رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}}$$

معدل العائد على المبيعات Retrain On Sales(ROS) يشمل نسبة صافي الربح إلى المبيعات والذي غالباً ما يسمى بمعدل العائد على المبيعات مقياس مالي للأداء واسع الاستعمال ومعدل العائد على المبيعات هو أحد مكونات معدل العائد على الاستثمار وفقاً لطريقة (Dupont) التي تهدف لتحديد المقدرة الربحية للمبيعات. (Horngren et.al, 2000: 828) أي بيان الكفاءة في توليد الأرباح.

$$\text{معدل العائد عن الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

الدخل المتبقي Residual Income (RI) يعرف الدخل المتبقي بأنه الدخل الذي يحققه القسم بعد طرح الكلفة المحتسبة (Dominak and Louder back, 1994: 445) والكلفة المحتسبة هي التكلفة التي تتحقق في حالات خاصة التي لا تكون متحققة بشكل منتظم بواسطة الإجراءات المحاسبية. (Horngren et.al: 2000: 825). ويحسب كما يأتي :

$$\text{الدخل المتبقي (RI)} = \text{صافي الدخل} - (\text{رأس المال المستثمر} \times \text{معدل العائد المطلوب})$$

القيمة المضافة Economic Value Added (EVA) تعرف القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) بأنها عبارة عن الدخل التشغيلي بعد الضرائب مطروحاً منه المعدل الموزون لكلفة رأس المال مضروبة في إجمالي الأصول مطروحة منها المطلوبات المتداولة ويمكن توضيحها بالمعادلة الآتية (Horngren et.al, 2000: 426):

$$\text{القيمة الاقتصادية المضافة} = \text{الدخل التشغيلي بعد الضرائب} - [\text{المعدل الموزون لتكلفة رأس المال} \times (\text{مجموع الموجودات} - \text{المطلوبات المتداولة})]$$

النسب المالية : تعد النسب المالية من أهم أساليب التحليل المالي شيوعاً في تقويم أداء المنشآت بحكم ما تلعبه من دور في خلق علاقات بين مكونات القوائم المالية إذ تقسم النسب المالية بصورة عامة إلى أربعة أنواع أساسية

هي1: Deal, 1997) **نسب الربحية Profitability Ratios**

وهي النسب التي تقيس كفاية وفاعلية المنشأة في تحقيق الأرباح عن طريق استعمال موجوداتها بكفاية ، مثل هامش الربح ، العائد على الموجودات ، والعائد على حقوق الملكية

وهي مجموعة النسب المخصصة لقياس قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأمد ، مثل نسبة التداول ، ونسبة السيولة السريعة .

Activity Ratios

نسب النشاط

وتستعمل هذه النسب في قياس فاعلية المنشأة في إدارة موجوداتها واستعمال مواردها ، مثل دوران مجموع الموجودات ، دوران المدينون ، ودوران المخزون .

Debt. Ratios

نسب المديونية

وهي النسب التي توفر معلومات على قدرة المنشأة على حماية الدائنون من عدم الإيفاء بالتزاماتها ، وقدرة المنشأة للحصول على تمويل إضافي ، وهي التي تؤثر درجة تمويل المنشأة هل من خلال الاقتراض أو عملية التوازن بين الملكية والديون مثل نسبة المديونية (الرافعة) ، ونسبة الديون الى الملكية.

2- مقاييس الأداء غير المالي : ان استعمال المقاييس المالية غير كافي لإعطاء صورة واضحة عن موقف المنشأة و من ثم أداء الإدارة العليا ، وعلى هذا الأساس فلا بد من وجود مقاييس أخرى غير مالية مثل الجودة ، رضا الزبون ، الإبداع والابتكار ، المرونة وغيرها ، من المؤشرات الأخرى لتتكامل مع المقاييس المالية لتعطينا صورة متكاملة عن أداء المنشأة ، ويوضح (Horngren) بان المقاييس المثالية غير موجودة ، لان المقاييس تختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى بسبب اختلاف طبيعة حجم المنشأة وإعمالها والأهمية النسبية للمقاييس المستعملة (الجبوري ، 1999 : 52) ، ومن المؤشرات غير المالية التي يجري الاعتماد عليها هي الحصة السوقية، تقديم منتجات جديدة ، نوعية المنتج ، الخدمة المقدمة ، فاعلية العملية التسويقية ، الإنتاجية وغيرها من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المنشأة .

3- مقاييس الأداء المركبة : Compound Performance Measures

أن الأداء الاستراتيجي يمكن تقويمه باستعمال مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ، بهدف إيجاد التكامل بين هذه المقاييس وإعطاء صورة موضوعية وواضحة عن الأداء ومن هذه المقاييس المركبة بطاقة الأداء المتوازن ، دالة Z للأداء التمييزي ، المقارنة المرجعية ، تدقيق أصحاب المصالح ، مصفوفة الأداء الاقتصادي .

تقييم الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن

أولاً : البعد المالي: لقد احتفظت بطاقة الأداء المتوازن بالمحور المالي لكونه يقيس الآثار الاقتصادية لتنفيذ إستراتيجية المنشأة حيث يتضمن مجموعة مقاييس تستخدم في تقويم أدائها المالي فهي توفر لغة شائعة الاستخدام للتحليل والمقارنة بين أداء المنشأة المالي الحالي مع أدائها لمدة سابقة أو مع الأداء المخطط لها أو مع أداء المنشآت المنافسة لتقويم الأداء المستقبلي ولقد تم البدء بالأهداف المالية ومن ثم يتم ربطها بالأفعال التي يجب اتخاذها لتحقيق تلك الأهداف التي تكون بمثابة المستهدفات النهائية للأهداف والمقاييس في كل محور من المحاور الأخرى في بطاقة الأداء المتوازن. ولقد تم اختيار مجموعة من المقاييس مالية:

1. العائد على الاستثمار : سبق وان تم الإشارة إليه ضمن أنواع المقاييس.
2. نسبة نمو إيرادات المبيعات: تستخدم هذه النسبة في إعطاء مؤشراً عن فاعلية قسم المبيعات ومدى نمو الإيرادات المتأتية من مبيعات المنشأة خلال السنوات المتعاقبة. ويشير ارتفاع نسبة النمو الى ارتفاع المبيعات والتي قد يترتب عليها زيادة الأرباح والعكس في حالة انخفاضها، ويمكن احتساب هذه النسبة من خلال المعادلة الآتية:
إيرادات المبيعات لسنة الحالية - إيرادات المبيعات لسنة السابقة

$$100 \times \frac{\text{إيرادات المبيعات لسنة السابقة}}{\text{إيرادات المبيعات لسنة السابقة}}$$

إيرادات المبيعات لسنة السابقة

3. العائد على حقوق الملكية: يقيس هذا المؤشر ربحية الدينار الواحد من حقوق الملكية المستثمرة في

المنشأة ويعد ارتفاع قيمة هذا المؤشر دليل على كفاية إدارتها في تحقيق الأرباح. ويمكن احتسابه كما يأتي :

صافي الربح

$$\text{العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح}}{100 \times \text{حقوق الملكية}}$$

حقوق الملكية

4. ربحية المبيعات: يقيس هذا المؤشر المنشأة كنسبة مئوية ربحية الدينار الواحد المتحقق من المباع على

شكل منتجات او خدمات لذا فإن ارتفاعها يدل على كفاية إدارة المنشأة في تحقيق الأرباح الناجمة عن تخفيض الكلف وتسويق المنتجات وتقاس هذه النسبة وفقاً للمعادلة الآتية:

صافي الربح

$$\text{ربحية المبيعات} = \frac{\text{صافي الربح}}{100 \times \text{صافي المبيعات}}$$

صافي المبيعات

5. نسبة السيولة السريعة: وهو مقياس يبين مدى قدرة المنشأة على الإيفاء بالتزاماتها المالية فهي تستبعد

المخزون لتحديد قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل ويرجع السبب في استبعاد المخزون من مكونات

الموجودات المتداولة لكونه اقل الموجودات سيولة و من ثم صعوبة تحويله إلى نقدية بسبب الوقت الطويل الذي تحتاجه

عملية بيع المخزون من المنتجات أو الوقت اللازم لتصنيعها من المواد الأولية ثم إتمام عملية بيعها كما إن عدم التأكد

من بيع المخزون يستلزم استبعاده عند حساب قيمة هذا المؤشر، ويتم مقارنة هذه النسبة مع النسبة المثالية المتعارف

عليها (1:1) لمعرفة مدى إمكانية المنشأة على توفير السيولة النقدية الكافية عند الحاجة إليها ويتم استخراج النسبة

السريعة بالشكل التالي:

الموجودات المتداولة - المخزون

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الموجودات المتداولة - المخزون}}{100 \times \text{المطلوبات المتداولة}}$$

المطلوبات المتداولة

ثانياً: منظور الزبون: يتميز هذا الحور بأهمية كبيرة في إنجاح إستراتيجية المنشأة التنافسية لغرض بقائها

واستمرارها في سوق المنافسة من خلال تقديم منتجات تلبي حاجات الزبون ومتطلباته وعليه ينبغي على المنشأة ان

تضع إرضاء الزبون في مقدمة إستراتيجيتها حيث يعد من الأهداف الإستراتيجية للمنشآت التي تؤكد على المحافظة على

الزبائن الحاليين ومحاولة كسب المزيد. ومن أهم المقاييس المستخدمة في هذا المحور:

1- الحصة السوقية: يستخدم مقياس الحصة السوقية في تقييم وضع منافسة المنشأة في السوق فضلاً عن

اعتبارها مؤشراً على مدى نجاحها في إشغال حيز من السوق الذي تعمل في مجاله حيث يعبر ارتفاع النسبة عن درجة

تقدم المنشأة عن معدل النمو العام، ويمكن حسابها بالمعادلة الآتية :

حجم المبيعات الكلية

$$\text{الحصة السوقية} = \frac{\text{حجم المبيعات في قطاع الصناعة}}{100 \times \text{حجم المبيعات الكلية}}$$

حجم المبيعات في قطاع الصناعة

2- المحافظة على الزيتون وكسب ولائه: تتم المحافظة على الزيتون من خلال توفير علاقة طيبة معه ويبدأ ذلك بأن تحدد المنشأة زبائنها بوضوح و من ثم سبل المحافظة عليهم ثم قياس ولائهم من خلال نسبة النمو في المبيعات ويشير ارتفاع هذه النسبة على محافظة المنشأة على زبائنها حيث يمكن احتسابها كما يأتي:

حجم المبيعات للزبائن للسنة الحالية - حجم المبيعات للزبائن للسنة السابقة

النمو = $\frac{\text{حجم المبيعات في}}{\text{حجم المبيعات}}$

100 ×

حجم المبيعات للزبائن للسنة السابقة

3- جودة الصنع: يعد تحسين جودة الصنع من أهم أهداف إستراتيجية التصنيع الحديثة لكونها تمثل العامل الرئيسي في تعزيز الموقف التنافسي للمنشأة والتميز بمنتجاتها ولغرض تحسين الجودة يجب استخدام مقاييس أداء ملائمة لها ومنها نسبة الوحدات المعيبة فيكون انخفاض هذه النسبة مؤشراً على جودة المنتجات ويمكن استخراج هذه النسبة وفقاً للمعادلة الآتية:

عدد الوحدات المعيبة

نسبة الوحدات المعيبة = $\frac{\text{عدد الوحدات المعيبة}}{100 \times \text{عدد الوحدات المنتجة}}$

عدد الوحدات المنتجة

ثالثاً: منظور العمليات الداخلية: يقوم بتحديد مقاييس العمليات التشغيلية الداخلية الضرورية فتهتم المنشأة بجودة أدائها في الأمد القصير من خلال الاهتمام بالعمليات التشغيلية الداخلية وكذلك في الأمد الطويل من خلال عمليات الابتكار والإبداع عن طريق التركيز على وقت العمليات الإنتاجية في المنشأة ومدى جودتها. ويمكن قياس ذلك من خلال المقاييس الآتية:

1- إنتاجية المواد: يدل هذا المقياس على مدى كفاية المنشأة في استغلال المواد الأولية والنصف مصنعة الداخلة في العملية الإنتاجية حيث يشير ارتفاع معدل إنتاج المواد على استخدامها بشكل فاعل وكفوء والعكس في حالة انخفاض هذا المعدل ويمكن بيان ذلك من خلال المعادلة الآتية:

كمية المخرجات

إنتاجية المواد = $\frac{\text{كمية المخرجات}}{100 \times \text{كمية المواد الداخلة في إنتاجها}}$

كمية المواد الداخلة في إنتاجها

2- إنتاجية العامل: تعكس إنتاجية العامل مدى ارتياحه في عمله ورضاه بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة مهاراته وقدرته على الابتكار والإبداع وأثر ذلك على تحسين العمليات الداخلية في المنشأة ويكون ارتفاع إنتاجية العامل دليلاً على جودة أدائه ويتم حسابه وفق المعادلة الآتية :

عدد الوحدات المنتجة

إنتاجية العامل = $\frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{100 \times \text{عدد العاملين أو عدد ساعات العمل}}$

عدد العاملين أو عدد ساعات العمل

3- استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة: يستخدم هذا المقياس لاحتساب نسبة المستخدم من الطاقة المتاحة لغرض مراقبة معوقات سير العمليات الإنتاجية والتي تؤثر بدورها على إنتاجية المنشأة , ارتفاع هذه النسبة مؤشراً على قدرة المنشأة في تحقيق حجم اكبر من المخرجات ويتم استخراج نسبة الاستغلال من خلال التالي:

حجم الإنتاج الفعلي

$$\text{استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة} = \frac{\text{حجم الطاقة المتاحة}}{100} \times 100$$

حجم الطاقة المتاحة

4- تكاليف فحص جودة مراحل الإنتاج: يتم مراقبة جودة العملية من خلال الفحص المرحلي والنهائي لغرض الحصول على منتج جيد خالي من العيوب ويقوم قسم السيطرة النوعية في المنشأة بتلك المهمة من خلال قياس معدل نمو المبالغ التي ينفقها في عمليات السيطرة ويكون ارتفاع هذا المعدل مؤشراً على زيادة جودة العملية حيث يتم احتسابه

مصاريف السيطرة النوعية للسنة الحالية - مصاريف السيطرة النوعية للسنة السابقة

نمو	مصاريف	السيطرة	النوعية
×			
=			
100			

مصاريف السيطرة النوعية للسنة السابقة

رابعاً : محور التعلم والنمو: يعد استثمار الجهد والمال في تدريب وتطوير قدرات العاملين بمثابة الأساس لتحسين الأداء الحالي والمستقبلي للمنشأة بما يتفق مع تحقيق أهدافها الإستراتيجية وتم استخدام المقاييس الآتية :

1- الاحتفاظ بالعاملين: يعد احتفاظ المنشأة بعاملين من الركائز الأساسية في نجاح عملياتها الداخلية ويمكن قياس قدرة المنشأة على الاحتفاظ بعاملها عن طريق احتساب معدل دوران العاملين فيكون انخفاض هذا المعدل دليلاً على تمسك العاملين بمنشاتهم ويتم احتساب هذا المعدل من خلال التالي:

عدد العاملين تاركين العمل

$$\text{معدل دوران العاملين} = \frac{\text{عدد العاملين تاركين العمل}}{100} \times 100$$

العدد الإجمالي للعاملين

2- تحسين قدرات العاملين : يجب تنميته وتطوير قدرات العاملين من خلال إجراء عدد من الدورات التدريبية لغرض زيادة إمكانية التكيف مع التغيرات في بيئة الأعمال الصناعية ويمكن قياس من خلال معدل نمو المبالغ التي تنفقها على تأهيل وتدريب العاملين فيكون ارتفاع هذا المعدل دليل على زيادة اهتمامها بذلك ويتم حساب هذا المعدل من خلال المعادلة الآتية:

مصاريف التدريب والتأهيل للسنة الحالية - مصاريف التدريب والتأهيل للسنة السابقة

نمو	مصاريف	التدريب	والتأهيل
=			
100 ×			

مصاريف التدريب والتأهيل للسنة السابقة

3- نسبة العاملين في الخطوط الأمامية (اتصال مباشر مع الزبائن): تمثل المعلومات التي يمكن تحصيلها من العاملين في الخط الأمامي مع الزبائن أي في تماس مباشر معهم مصدر مهم يسهم في زيادة قدرة نظم المعلومات الخاص بالمنشأة وذلك بسبب سماعهم بشكل مباشر لملاحظات الزبائن وشكاويهم ويكون ارتفاع هذه النسبة مؤشراً على كفاية نظم المعلومات المتعلقة بالزبائن ويمكن استخراج هذه النسبة من خلال المعادلة التالي:

عدد العاملين في الخطوط الأمامية

$$\text{نسبة العاملين في الخطوط الامامية} = \frac{\text{عدد العاملين في الخطوط الامامية}}{100} \times 100$$

العدد الإجمالي للعاملين

4- المكافآت التشجيعية والحوافز: ويعد من الشروط اللازمة لتحقيق رضا العاملين وتحسين أدائهم من خلال منحهم المكافآت والحوافز في سبيل تشجيع العاملين والذي يساهم في تحقيق أهداف المنشأة مما يدفع العاملين لبذل أقصى جهدهم في سبيل تطوير مهاراتهم وتأهيلهم للحصول على هذا الدعم وإن زيادة نسبة المبالغ المنفقة عليهم لغرض تحسين أدائهم ويمكن حسابه من خلال المعادلة الآتية:

المبالغ المنفقة على الحوافز والمكافآت للسنة الحالية - المبالغ المنفقة على الحوافز والمكافآت للسنة السابقة

$$\text{نمو المبالغ المنفقة على العاملين} = \frac{\text{المبالغ المنفقة على العاملين} - \text{المبالغ المنفقة على العاملين وتحتيزهم}}{100} \times 100$$

المبالغ المنفقة على الحوافز والمكافآت للسنة السابقة

5- الابتكار والإبداع: أن اهتمام بأنشطة قسم البحث والتطوير وتوفير الموارد المالية والإمكانيات اللازمة لتغطية نفقاته والتزاماته يبين مدى الرغبة في خلق الإبداع وتطوير المنتج والاهتمام بتفاصيل تصميمه ويمكن التعرف على ذلك من خلال معدل النمو في مصاريف البحث والتطوير ويمكن بيان ذلك من خلال هذه المعادلة:

مصاريف الابتكار والإبداع للسنة الحالية - مصاريف الابتكار والإبداع للسنة السابقة

$$\text{النمو في مصاريف الابتكار} = \frac{\text{مصاريف الابتكار} - \text{مصاريف الابتكار}}{\text{مصاريف الابتكار}} \times 100$$

مصاريف الابتكار والإبداع للسنة السابقة

خامساً: محور البيئة المجتمعية: يمكن إضافة محور خامس لبطاقة الأداء المتوازن وذلك لأن لم يعد اهتمام المنشآت مقتصرًا على تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح بل أصبح لديها مجموعة أهداف اجتماعية يجب أن تؤديها بشكل يؤدي إلى بقاءها واستمرارها في مزاولة ويتكون ذلك المحور من أربعة مجالات (مجال الموارد البشرية العاملة، مجال حماية الزبائن، مجال التفاعل مع المجتمع المحلي، مجال خدمة البيئة الخضراء والمحافظة عليها)، وتوجد مؤشرات تستخدم لقياس الجهود المبذولة في كل مجال من هذه المجالات وكالاتي:

1- مجال الموارد البشرية: تؤدي الموارد البشرية دوراً جوهرياً في تحقيق التنمية الاقتصادية في المجتمع من خلال زيادة كفاية وفاعلية أدائهم وهذا المقياس يخدم التوجهات الإستراتيجية من خلال بيان نسبة المشاركين فيها فيكون ارتفاع هذه النسبة مؤشراً على كفاية المنشأة في هذا المجال ويمكن تحديد هذه النسبة كما يأتي:

عدد المشاركين في الدورات التدريبية

$$\text{نسبة المشاركين في الدورات التدريبية} = \frac{\text{عدد المشاركين في الدورات التدريبية}}{\text{العدد الإجمالي للعاملين}} \times 100$$

العدد الإجمالي للعاملين

ب- نمو المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين: تعد دعم للعاملين لزيادة إنتاجيتهم وتحسين أدائهم في سبيل تقديم منتج ذو جودة عالية و يتطلب ذلك بذل توفير الخدمات للعاملين والإنفاق عليها بشكل يؤدي إلى تحسين أدائهم وارتفاع نسبة المبالغ المقدمة لغرض توفير تلك الخدمات مؤشراً على اهتمام المنشآت بالعاملين و من ثم كسب رضاهم وتمثل تلك الخدمات في نقل العاملين من موقع عملهم إلى أماكن سكنهم وخدمات الطبابة فضلاً عن إجازة الأمومة الممنوحة للعاملات ويمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة الآتية:

المبالغ المنفقة على خدمة العاملين للسنة الحالية - المبالغ المنفقة على الخدمة

العاملين للسنة السابقة

$$\text{نمو المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين} = 100 \times \frac{\text{المبالغ المنفقة على خدمة العاملين للسنة السابقة}}{\text{نمو المبالغ المنفقة على خدمة العاملين للسنة السابقة}}$$

المجال الثاني: مجال حماية الزبائن:

ج- خدمات ما بعد البيع المقدمة للزبائن: وتتمثل خدمات ما بعد البيع بمنح الزبائن ضمان للمنتجات المباعة لغرض تصليحها ومعالجة الخلل فيها أن وجد ويمكن معرفة درجة اهتمام المنشآت بزبائنهم من خلال ارتفاع نسبة نمو الإنفاق على الخدمات المقدمة لهم حيث يتم حسابها بشكل التالي:

$$\text{الإنفاق على خدمات ما بعد البيع للسنة الحالية} - \text{الإنفاق على خدمات ما بعد البيع للسنة السابقة} = 100 \times \frac{\text{الإنفاق على خدمات ما بعد البيع للسنة الحالية}}{\text{الإنفاق على خدمات ما بعد البيع للسنة السابقة}}$$

الإنفاق على خدمات ما بعد البيع للسنة السابقة

المجال الثالث: قياس مجال التفاعل مع المجتمع المحلي:

د- خلق فرص عمل جديدة: تحرص المنشآت على حصولها على انطباع جيد عنها من قبل المجتمع المحيط بها فتسعى لتلبية احتياجاته من خلال محاولة توفير فرص عمل جديدة للعاملين والقضاء على البطالة الموجودة في ذلك المجتمع فضلاً عن المنافع المقدمة له من خلال زيادة إنتاجية العاملين فيه ويمكن معرفة عناية المنشأة بتوفير فرص جديدة للعمل من خلال نسبة التعيينات الجديدة فيها فيكون ارتفاع هذه النسبة مؤشراً على زيادة فرص العمل الممنوحة للمجتمع المحلي وسيتم استخراج هذه النسبة من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة التعيينات} = 100 \times \frac{\text{عدد التعيينات الجديدة}}{\text{إجمالي عدد العاملين}}$$

إجمالي عدد العاملين

المجال الرابع: مجال خدمة البيئة الخضراء والمحافظة عليها:

هـ- حماية البيئة من التلوث: حماية البيئة من أضرار التلوث ينعكس على صحة الإنسان. ويمكن قياس ذلك من خلال معدل الإنفاق على الأنشطة البيئية ويكون ارتفاع هذا المعدل دليل على الاهتمام بالبيئة ويتم احتساب معدل النمو في الإنفاق على الأنشطة البيئية من خلال التالي:

$$\text{مصاريف البيئة للسنة الحالية} - \text{مصاريف البيئة للسنة السابقة} = 100 \times \frac{\text{مصاريف البيئة للسنة الحالية}}{\text{مصاريف البيئة للسنة السابقة}}$$

مصاريف البيئة للسنة السابقة

دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي

وترتبط عملية تقويم الأداء الاستراتيجي ارتباطاً وثيقاً بصياغة وتنفيذ الخيار الاستراتيجي و من ثمّ يمكن أن تعد هذه العملية المحك الأساسي لبيان مدى كفاءة وفاعلية وحدات الأعمال في تحقيق رسالة المنشأة فضلاً عن الإسهام الفعال في دعم وتعزيز الوضع التنافسي لمنظمات الأعمال من خلال قياس وبيان ما حققته المنشأة من أداء والانطلاق منه

نحو تحديد وتحليل النتائج وبيان مدى توافقتها مع ما هو مخطط في استراتيجية المنشأة من أجل الوقوف على الأسباب التي حدثت من الوصول الى تحقيق أهداف المنشأة .

أن تقويم الأداء الاستراتيجي وبالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن سيسهم في تقديم العون لمنشآت من خلال توسيع نطاق مقاييس الأداء ورفدها بمقاييس غير مالية و من ثمّ فإن نقطة التحول ستكون في توفير الدعم الكافي لتعزيز المقاييس المالية بمقاييس تصب في مجرى تحقيق الأهداف المالية ذلك لأنها ستوفر مدخلا متكاملًا ينطلق من الكفاءات والمهارات التي تتميز بها المنشآت مرورًا بالإبداع وإطلاق العنان بما يتعلق بفتح الأبواب أمام مبادرات كافة المنتسبين وبما يخدم تلبية احتياجات الزبائن الحالية والمستقبلية وصولًا الى تحقيق الهدف الاسمي والذي يتمحور في تحقيق الأرباح .

بطاقة الأداء المتوازن ستوفر البيانات التي تخدم الإدارة العليا من أجل التعرف على المعوقات التي تقف في طريقها وتحول دون إمكانية تحقيق أهداف المنشأة ويشبه كل من Norton و Kaplan بطاقة الأداء المتوازن على أنها : " ينبغي ان ن فكر في بطاقة الأداء المتوازن كما لو كانت تمثل المؤشرات والمقاييس المتعلقة بالطائرة والتي تكمن في كابينة القيادة والمخصصة لمهمة الملاحة والطيران ذلك لان الطيارين يحتاجون الى معلومات تفصيلية تتعلق بجوانب كثيرة لعملية الطيران كالوقود ،سرعة الهواء ،الارتفاع ،محطة الهبوط فضلا عن مؤشرات أخرى تلخص ظروف البيئة الحالية وإمكانية التنبؤ بالمستقبل و من ثمّ فإن الاعتماد على آلية من الآليات سيكون أمرا حاسما بحد ذاته وان التعقيدات المرتبطة بإدارة منشآت في هذه الأيام تتطلب من المدراء القدرة على رؤية الأداء بمحاور ومجالات متعددة في آن واحد من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمنظمة(شارلز و جونز ;2001:633) ، كما ان إدراك وتحديد المنافع المحتملة لبطاقة الأداء المتوازن يعتمد على تحديد كيفية استخدامها لتوجيه التحسينات وببساطة فان بطاقة الأداء المتوازن هي أداة لغرض فرض رقابة خاصة على المنشأة و من ثمّ يمكن النظر إليها من خلال عمليتان إداريتين وهما الرقابة الإدارية ورقابة وتقويم الأداء الاستراتيجي (Cobbol&Lawrie;2002:5) ، و من ثمّ يمكن أن نستخدم يتعلق بكافة المقاييس والمؤشرات والتي يمكن ان تسهم في تحسين الوضع التنافسي للمنشآت ، ومن جهة أخرى فأنها ستسهم في خلق حالة من الشفافية والوضوح فيما يتعلق بالبيئة التنافسية وكل ما يكتنفها من منافسين وعقبات يمكن ان تسهم في عرقلة سير المنشأة والتأثير على تحقيق أهدافها .

في اتجاهين فمن جهة تعمل على خلق التناغم والانسجام فيما يتعلق بكافة المقاييس والمؤشرات والتي يمكن ان تسهم في تحسين الوضع التنافسي لمنظمة الأعمال ، ومن جهة أخرى فأنها ستسهم في خلق حالة من الشفافية والوضوح فيما يتعلق بالبيئة التنافسية وكل ما يكتنفها من منافسين وعقبات يمكن ان تسهم في عرقلة سير المنشأة والتأثير على تحقيق أهدافها .

المبحث الرابع

الجانب العملي

يهدف الجانب العملي من البحث الى تقويم أداء شركة الفرات للصناعات الكيماوية والتعرف على مستوى أدائها في إطار تلبية احتياجات المجتمع العراقي ومتطلبات التنمية من أجل رفع كفايتها بما يتناسب مع طبيعة نشاطها لغرض تفعيل دورها في مواجهة التحديات التي تمر بها الصناعة العراقية.

نبذة تعريفية عن الشركة (عينة البحث)

تقع شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية في محافظة بابل / قضاء المسيب - ناحية سدة الهندية، وتأسست في سنة 1969 وتتكون من المعامل الاتية :

1. المعامل الكيماوية : تقوم بانتاج حامض الكبريتيك المركز. الصودا الكاوية , حامض الهيدروكلوريك , الهايبو والكلور السائل.
2. معمّل الاكياس.
3. معمّل النشا.

توزيع الدرجات التقويمية وتحديد الأهمية النسبية

تم تحديد العلامات التقويمية لكل مقياس من المقاييس المعتمدة في البحث وفقاً لوجهة نظر الباحثين المتولدة عن استقصاء الآراء لمجموعة من آراء الأكاديميين المختصين في هذا المجال المهندسين والمحاسبين والفنيين العاملين في ميدان التطبيق فضلاً عن آراء بعض الأكاديميين المختصين في هذا المجال. حيث تم الاعتماد على مبدأ الأهمية النسبية لكل محور من محاور بطاقة الاداء المتوازن وفقاً لأهميته في القطاع الصناعي وبالرجوع الى آراء المختصين في هذا المجال. حيث يحتل المحور المالي المرتبة الأولى وبنسبة (30%) وذلك بسبب ان الهدف الرئيسي للمنشات ينصب في تحقيق الأرباح لكونها هادفة للربح. وسيضمن هذا المحور خمسة مقاييس وزعت عليهم العلامات حسب درجة أهمية كل مقياس بما يتفق مع خصوصية ميدان التطبيق ، أما محور الزبون فيحتل المرتبة الثاني من حيث الأهمية وذلك لكون إرضاء الزبون يمثل محور نجاح الإستراتيجية التنافسية للمنشات بنسبة (25%) من العلامات النهائية موزعة على ثلاث مقاييس وفقاً لمدى ارتباطها بتلبية متطلبات الزبون , اما بالنسبة لمحور العمليات الداخلية حيث جاء بنسبة (15%) من العلامات موزعة على اربعة مقاييس تتناسب مع درجة أهميتها و يأتي محور التعلم والنمو متضمناً أيضاً خمسة مقاييس وقد تم اضافة محور خامس الى البطاقة هو محور البيئة المجتمعية بنسبة (15%) من العلامات النهائية وبذلك يكون مجموع الأهمية النسبية للمحاور الخمسة هو 100% ويمكن توضيح المقاييس اعلاه في الجدول (5):

جدول (5)

توزيع العلامات التقويمية وفقاً لمحاور بطاقة الاداء المتوازن

المحور	المقياس	العلامة لكل مقياس	الأهمية النسبية
المالي	العائد على الاستثمار	7	30%
	العائد على حقوق الملكية	7	
	نمو إيرادات المبيعات	5	
	ربحية المبيعات	6	
	نسبة السيولة السريعة	5	
الزبون	المجموع	30	25%
	الحصة السوقية	8	
	النمو في حجم المبيعات للزبائن	10	
	نسبة الوحدات المعابة	7	
العمليات الداخلية	المجموع	25	15%
	إنتاجية المواد	2	
	إنتاجية العامل	4	
	نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة	5	
	نمو مصاريف السيطرة النوعية	4	
التعلم والنمو	المجموع	15	15%
	معدل دوران العاملين	2	
	النمو في مصاريف تدريب وتأهيل العاملين	3	
	نسبة العاملين في الخطوط الأمامية	2	
	نمو المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين	4	
البيئة المجتمعية	النمو في مصاريف البحث والتطوير	4	15%
	المجموع	15	
	نسبة المشاركين في الدورات التدريبية	4	
	نمو المبالغ المنفقة على خدمة العاملين	4	
	نسبة التعيينات الجديدة	3	
البيئة المجتمعية	نمو الإنفاق على حماية البيئة من التلوث	4	15%
	المجموع	15	
	المجموع الكلي	100	

بعد تم تحديد العلامات التقويمية لكل مقياس والأهمية النسبية لكل محور من محاور بطاقة الاداء المتوازن سيتم تطبيق تلك المقاييس على عينة البحث وفي ضوء البيانات التي تم الحصول عليها من ميدان التطبيق وكما يأتي:

جدول (6)

الأهداف والمقاييس للمؤشرات في بطاقة الاداء المتوازن

المؤشر	اسلوب القياس	السنة	المقياس	الهدف	المحور
% 0.50	100 × دينار 68579 دينار 13652075	2007	العائد على الاستثمار	تحسين الانتفاع من الموجودات	المالي
% (52)	100 × دينار (6227607) دينار 11808586	2008			
%(27)	100 × دينار (3198115) دينار 11669608	2009			
% 0.70	100 × دينار 68579 دينار 9681935	2007	العائد على حقوق الملكية	الربحية	المالي
% (65)	100 × دينار (6227607) دينار 9602192	2008			
%(51)	100 × دينار (3198115) دينار 6290513	2009			
% 0.89	100 × دينار 68579 دينار 7702983	2007	نمو ايرادات المبيعات	الربحية	المالي
% (56)	100 × دينار (6227607) دينار 11049497	2008			
%(26)	100 × دينار (3198115) دينار 12253389	2009			
0.37	دينار 5620147-7702983 100× دينار 560147	2007	ربحية المبيعات	الربحية	المالي
0.43	دينار 7702983-11049497 100× دينار 7702983	2008			
0.11	دينار 11049497-12253389 100× دينار 11049497	2009			
0.95	دينار 5565640-9690067 100× دينار 4333235	2007	نسبة السيولة السريعة	السيولة	المالي
0.46	دينار 4998797-9959581 100× دينار 10776707	2008			
0.38	دينار 5701480-11991125 100× دينار 15836125	2009			
% 55	100 × منتج 5407022 منتج 1180000	2007	الحصة السوقية	زيادة الحصة السوقية	الزبون
% 41	100 × منتج 4831324 منتج 1180000	2008			
% 60	100 × منتج 7024019 منتج 1180000	2009			
% 2.1	100× منتج 2475-2526 منتج 2475	2007	النمو في حجم المبيعات	المحافظة على الزبائن	الزبون
% 3.6	100× منتج 2526-2618 منتج 2526	2008			
% 21.4	100× منتج 2618-3180 منتج 2618	2009			
% 19.3	100× منتج 5440 منتج 28054	2007	نسبة الوحدات المعابة	جودة الصنع	الزبون
% 18.9	100× منتج 5633 منتج 297704	2008			
% 16.7	100× منتج 5210 منتج 31150	2009			
% 59.1	100× منتج 28052 مواد 47437	2007	انتاجية المواد	زيادة انتاجية المواد	العمليات الداخلية
% 62.7	100× منتج 29770 مواد 47480	2008			
% 63.4	100× منتج 31150 مواد 49100	2009			
24.3 منتج/عامل	منتج 28052 عامل 1152	2007	انتاجية العامل	زيادة انتاجية العمل	العمليات الداخلية
23.8 منتج / عامل	منتج 29770 عامل 1247	2008			
24.6 منتج /	منتج 31150	2009			

عامل	عامل 1268				
% 0.40	100×منتج 28052 70311منتج	2007	نسبة استغلال الطاقة المتاحة	زيادة استغلال الطاقة المتاحة	العمليات الداخلية
% 0.42	100×منتج 29770 70311منتج	2008			
% 0.44	100×منتج 31150 70311منتج	2009			
% 21.7	100×دينار 95984-116815 دينار 95984	2007	نمو المصاريف	جودة فحص مراحل	العمليات الداخلية
% 54.3	100×دينار 116815-180309 دينار 116815	2008			
% 95.8	100×دينار 180309-353316 دينار 180309	2009			
% 1.9	100 × عامل 41 عامل 2080	2007	معدل دوران العاملين	الاحتفاظ بالعاملين	التعليم والنمو
% 2	100 × عامل 45 عامل 2195	2008			
% 1.2	100 × عامل 28 عامل 2288	2009			
% 3.4	100×دينار 4902-5073 دينار 4902	2007	النمو في مصاريف التدريب والتأهيل	تحسين قدرات العاملين	التعليم والنمو
% 4.8	100×دينار 5073-5320 دينار 5073	2008			
% 29	100×دينار 5320-6870 دينار 5320	2009			
% 1.7	100 × عامل 35 عامل 2080	2007	نسبة العاملين في الخطوط الامامية	زيادة المعلومات المرتبطة بالزيائن	التعليم والنمو
% 1.6	100 × عامل 35 عامل 2195	2008			
% 2	100 × عامل 46 عامل 2288	2009			
% 29	100×دينار 563082-724229 دينار 563082	2008	نمو المبالغ المنفقة على مكافئة وتحفيز العاملين	رضا العاملين	التعليم والنمو
% 43.6	100×دينار 724229-1040128 دينار 724229	2008			
% 3.3	100×دينار 1040128-1074765 دينار 104128	2009			
% 41.2	100×دينار 3195-4512 دينار 3195	2007	نمو مصاريف البحث التطوير	الابتكار والإبداع	التعليم والنمو
% 166.9	100×دينار 4512-12043 دينار 4512	2008			
% 13.9	100×دينار 12043-10360 دينار 12043	2009			
% 17	100 × عامل 350 عامل 2080	2007	نسبة المشاركين في الدورات التدريبية	تأهيل العاملين	البيئة المجتمعية
% 19	100 × عامل 410 عامل 2195	2008			
% 23	100 × عامل 525 عامل 2288	2009			
% 15.4	100×دينار 235672-272049 دينار 235672	2007	نسبة النمو في المبالغ المنفقة على خدمة العاملين	خدمة العاملين	البيئة المجتمعية
% 39.5	100×دينار 194988-272049 دينار 194988	2008			
% 26.6	100×دينار 272049-344503 دينار 272049	2009			
% 4.1	100 × عامل 87 عامل 2080	2007	نسبة التعيينات الجديدة	خلق فرص عمل جديدة	البيئة المجتمعية
% 5.2	100 × عامل 115 عامل 2195	2008			
% 4.6	100 × عامل 93 عامل 2288	2009			
% 30.7	100×دينار 17365-22695 دينار 17365	2007	نمو الإنفاق على حماية البيئة	حماية البيئة من التلوث	البيئة المجتمعية
% 162	100×دينار 22695-59563 دينار 22695	2008			
% 36	100×دينار 59563-81000 دينار 59563	2009			

*المبالغ أعلاه بآلاف الدنانير.

**ثبات الطاقات المتاحة للسنوات 2007 , 2008 , 2009

بعد الانتهاء من تحديد نتائج المقاييس المعتمدة في البحث لغرض تقويم أداء الشركة عينة البحث باستخدام بطاقة الاداء المتوازن ويمكن توضيح العلامات التقييمية لبطاقة الاداء المتوازن وكما في الجدول (7) :

جدول (7)

العلامات التقييمية لبطاقة الاداء المتوازن في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية للسنوات 2007 , 2008 ,

2009

العلامة التي حققتها	مؤشر 2009	مؤشر 2008	مؤشر 2007	النسب المعتمدة في التوزيع	المقياس	المحور
				3.5% فما فوق	العائد على الاستثمار	المالي
				3% - 3.5%		
				2.5% - 3%		
				2% - 2.5%		
				1.5% - 2%		
1	- 27 %	- 52 %	0.5%	1% - 1.5% أقل من 1%		
				2.25% فما فوق	العائد على حقوق الملكية	
				2% - 2.25%		
				1.75% - 2%		
				1.50% - 1.75%		
				1.25% - 1.50%		
1	- 51 %	- 65 %	0.7%	1% - 1.25% أقل من 1%		
				2% فما فوق	نمو إيرادات المبيعات	
				1.5% - 2%		
				1% - 1.5%		
1	0.11	0.46	0.37	0.5% - 1% أقل من 0.5%		
				3% فما فوق	ربحية المبيعات	
				2.5% - 3%		
				2% - 2.5%		
				1.5% - 2%		
1	- 26 %	- 56 %	0.89 %	1% - 1.5% أقل من 1%		
			0.95 %	0.8-0.1	نسبة السيولة السريعة	
				0.6-0.80		
		0.4 %		0.4-0.6		
2	0.3 %			0.2-0.4		
				أقل من 0.2		
6						المجموع
				70% فما فوق	الحصة السوقية	الزبون
7	61 %			60% - 70%		
			55%	50% - 60%		
				40% - 50%		
		41 %		30% - 40%		
				20% - 30%		
				10% - 20%		
				أقل من 10%		
				45% فما فوق	النمو في حجم المبيعات	
				40% - 45%		
				35% - 40%		

العلامة التي حققتها	مؤشر 2009	مؤشر 2008	مؤشر 2007	النسب المعتمدة في التوزيع	المقياس	المحور
5	9.7 %7			%30-%35		
				%25-%30		
5	21. %4			%20-%25		
				%15-%20		
				%10-%15		
				%5-%10		
		3.6 %	%2.1	أقل من 5%		
				أقل من 4%	نسبة الوحدات المعايية	
				%8-%4		
				%12-%8		
				%16-%12		
4	16. 7	18. %9	19.3 %	%20-%16		
				%25-%20		
				%25 فما فوق		
15					المجموع	
4	63. 4	62. 7		%60 فما فوق	إنتاجية المواد	العمليات الداخلية
			59.1 %	%40-%60		
				%20-%40		
				أقل من 20%		
				70منتج فما فوق	إنتاجية العامل	
				700-80		
				60-70		
				50-60		
				40-50		
0.5	24. 6	23. 8	24.3	أقل من 40		
				%100-%50	نسبة استغلال الطاقة	
				%50-%40		
3	43 %	42 %	%40	%40-%30		
				%30-%20		
				أقل من 20%		
4	95. %8			%75 فما فوق	نمو مصاريف السيطرة النوعية	
		54. %3		%50-%75		
				%25-%50		
			21.7 %	أقل من 25		
7.5					المجموع	
				أقل من 1%	معدل دوران العاملين	التعلم والنمو
				%1.25-%1		
				%1.5-%1.25		
0.5	1.2 %	%2	%1.9	1.5 فما فوق		
				%51 فما فوق	النمو في مصاريف التدريب والتأهيل	
				%51-%39		
2	29 %			%39-%27		
				%27-%15		
		4.8 %	%3.4	%15-%3		
				أقل من 3%		

المحور	المقياس	النسب المعتمدة في التوزيع	مؤشر 2007	مؤشر 2008	مؤشر 2009	العلامة التي حققتها
	نسبة العاملين في الخطوط الأمامية	1.5% فما فوق	1.7%	1.6%	2%	2
		1-1.5%				
		0.5-1%				
		أقل من 0.5%				
	نمو المبالغ المنفقة على مكافأة وتحفيز العاملين	25% فما فوق	29%	43.6%		
		15-25%				
		5-15%				
		أقل من 5%			3.3%	1
	نمو مصاريف البحث والتطوير	65% فما فوق		166%		
		50-65%				
		35-50%	41.2%			
		أقل من 35%			13.9%	1
	المجموع					6.5
البيئة المجتمعية	نسبة المشاركين في الدورات التدريبية	20% فما فوق			23%	4
		15-20%	17%	19%		
		10-15%				
		أقل من 10%				
	نسبة النمو في المبالغ المنفقة على خدمة العاملين	55% فما فوق				
		35-55%		39.5%		
		15-35%	15.4%		26.6%	2
		أقل من 15%				
	نسبة التعيينات الجديدة	5% فما فوق		5.2%		
		5-2.5%	4.1%		4.6%	2
		أقل من 2.5%				
	نمو الإنفاق على حماية البيئة من التلوث	50% فما فوق		162%		
		40-50%				
		40-30%	30.7%		36%	2
		أقل من 30%				
	المجموع الإجمالي					10 47

يلاحظ وجود واضح في أداء الشركة عينة البحث للسنوات 2007 ، 2008 ، 2009 ويرجع ذلك للأسباب الآتية :

1. ارتفاع أسعار شراء المواد الأولية المشتراة.
2. تقادم القوالب والعدد والمكانن وزيادة الحاجة الى الأدوات الاحتياطية وعمليات الصيانة وعدم توفر السيولة النقدية الكافية لتحديث هذه الموجودات وتوقف معمل الاكياس عن العمل خلال 2009.
3. تقادم معدات الإنتاج مما يسبب في زيادة نسبة التلف بشكل يؤدي الى تقليل من إنتاجية الشركة.
4. عدم استغلال الطاقات المتاحة للشركة وذلك للأسباب المذكورة سابقا فضلا عن انقطاع التيار الكهربائي .

5. منافسة المنتج الاجنبي وتوفر منتجات مشابهة للمنتجات التي تقوم الشركة بانتاجها بسعر اقل وجودة اعلى.

والشكل (7) يوضح محاور بطاقة الأداء المتوازن للسنوات 2007, 2008, 2009:

شكل (7)

بطاقة الاداء المتوازن للسنوات 2009, 2008, 2007

المنظور المالي				
2009	2008	2007	المقاييس	الأهداف
%(27)	%(52)	%0.5	العائد على الاستثمار	تحسين الانتفاع من الموجودات
%(51)	%(65)	%0.7	العائد على حقوق الملكية	الربحية
%0.11	%0.43	%0.37	نمو إيرادات المبيعات	الربحية
%(26)	%(56)	%0.89	ربحية المبيعات	الربحية
%0.38	%0.46	%0.95	نسبة السيولة السريعة	السيولة

محور العمليات الداخلية				
2009	2008	2007	المقاييس	الأهداف
63.4 %	%62.7	59.1 %	إنتاجية المواد	زيادة إنتاجية المواد
24.6 منتج	23.8 منتج	24.3	إنتاجية العمل	زيادة إنتاجية العمل
%43	%42	%40	نسبة استغلال الطاقة المتاحة	زيادة استغلال الطاقة المتاحة
95.8 %	%54.3	21.7	نمو مصاريف السيطرة النوعية	جودة فحص مرحل الإنتاج

محور الزبون				
2009	2008	2007	المقاييس	الأهداف
%60	%41	%55	الحصة السوقية	زيادة الحصة السوقية
%3.6	%2.1	%2.1	نمو حجم المبيعات	المحافظة على الزبائن
%18.9	%19.3	%19.3	نسبة الوحدات المعيبة	جودة الصنع

منظور التعلم والنمو				
2009	2008	2007	المقاييس	الأهداف
%1.2	%2	%1.9	معدل دوران العاملين	الاحتفاظ بالعاملين
%10.3	%4.8	%3.4	نمو مصاريف التدريب	تحسين قدرات العاملين
%2	%1.6	%1.7	العاملين في الخطوط الأمامية	زيادة قدرة نظم المعلومات
%3.3	%43.6	%29	نمو الإنفاق على المكافآت	رضا العاملين
%13.9	%166.9	%41.2	نمو مصاريف البحث والتطوير	الابتكار والإبداع

محور البيئة المجتمعية				
2009	2008	2007	المقاييس	الأهداف
%23	%19	%17	المشاركين في الدورات التدريبية	تأهيل العاملين
%26.6	%39.5	%15.4	نمو الإنفاق على خدمة العاملين	خدمة العاملين
%4.6	%5.2	%4.1	نسبة التعيينات الجديدة	خلق فرص عمل جديدة
%36	%162	%30.7	الإنفاق على حماية البيئة	حماية البيئة من التلوث

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

بعد ان تم استعراض الجانب النظري لبطاقة الاداء المتوازن وتطبيقها في شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية , سوف يتم التعرف على اهم الاستنتاجات والتوصيات الخاصة بالبحث:

اولا : الاستنتاجات

- 1- تعد عملية تقويم الأداء الاستراتيجي في المنشآت وسيلة لبيان مدى نجاحها وقدرتها على تحقيق أهدافها والكشف عن مدى التقدم المتحقق في تحسين كفايته وفاعليته من خلال متابعة تحديد وتنفيذ المتطلبات اللازمة لتحقيق ذلك.
- 2- عملية تقويم الأداء الاستراتيجي تعد إحدى خطوات عملية اتخاذ القرارات التي تمثل الاساس للحد من الانحراف في سلوك الادارة ، لان أدائها سيكون عرضه للتقويم الطويل الاجل (الاستراتيجي) .
- 3- نتيجة للتطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال ظهرت الحاجة إلى استخدام مجموعة مقاييس مالية وغير مالية لتقويم الأداء الاستراتيجي تتسجم مع هذه التغيرات وتتيح إمكانية إعطاء صورة واضحة وشاملة عنه بالشكل الذي تستفاد منه إدارة ميدان التطبيق في معالجة القصور الموجود في أدائها من ناحية تدني الإنتاج وارتفاع التكاليف وتعزيز ما يتضمنه من جوانب ايجابية نحو الأفضل مثل نمو حجم المبيعات وانخفاض التلف.
- 4- ان بطاقة الاداء المتوازن تمثل المدخل الاستراتيجي الذي يمكن المنشآت من احتواء كافة الأبعاد التي تؤثر وتتأثر بأداء المنشأة بما ينطوي عليه من مؤشرات مالية وغير مالية تخدم في مجال تحقيق الأهداف المالية و من ثم فإن التحسينات التي يمكن أن تدخلها بطاقة الاداء المتوازن في تقويم استراتيجية المنشأة ستمحور في الانطلاق من الأبعاد ذات التأثير والتي ترغب في التوصل إليها.
- 5- يعد الهدف الرئيس من تطبيق بطاقة الاداء المتوازن و جعل الإستراتيجية التي تنتهجها المنشأة محل اهتمام جميع العاملين فيها مما يساعد على ترجمتها الى مجموعة أفعال يؤدونها وصولاً الى تحقيق الأهداف الإستراتيجية من خلال قياس انعكاس الأثر الاستراتيجي في تقويم أداء الوحدة وتحسينه.
- 6- تحتاج الشركة (عينة البحث) الى مدخل ستراتيجي لتقويم الأداء يعكس بصورة مستمرة ما حققته الشركة من نجاح أو فشل أدائها من خلال القيام بتقويم شامل لأدائها وعدم اقتصرها فقط على عدد من المقاييس المالية التي تعكس أدائها المالي فقط وضمن حدود المدى القصير.
- 7- الرغبة لدى الشركة (عينة البحث) في التعرف على التقنيات الحديثة لتقويم الأداء الاستراتيجي بالرغم من وجود تخوف من عمليات التغيير والتحديث في اسلوب تقويم أداءها خلال تطبيق المستجدات الموجودة في تلك التقنيات تماشياً مع مستجدات بيئة الأعمال المعاصرة و الرغبة في التعلم والاطلاع على التقنيات الحديثة والعمل على تحسين منتجاتها.
- 8- أظهرت نتائج تطبيق بطاقة الاداء المتوازن بمحاورها الخمسة في وجود قصور واضح في أداء شركة (عينة البحث) وتدني مستوى إنتاجها وتحتاج إلى إعادة هيكليّة .

ثانيا : التوصيات

- 1- استعمال تقويم الأداء الاستراتيجي كعملية إدارية للتأكد من صحة أعمال الإدارة ، اذ ان عملية التقويم ذات الاساس الاستراتيجي تقوم على مجموعة من المعايير والمؤشرات المالية وغير المالية التي تتفاعل وترتبط مع بعضها لتبين نتيجة اعمال المنشأة.
- 2- العمل على اعتماد المنشآت على مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية في تقويم ادائها دون الاقتصار على المقاييس المالية الامر الذي سيسهم في تشخيص مواطن القوة والضعف بشكل اسهل .
- 3- ضرورة توعية الإدارة إلى أهمية أثر المؤشرات غير المالية في تقويم الاداء .
- 4- الدعوة إلى البناء السليم لأسس تقويم الأداء الاستراتيجي في المنشآت بالاعتماد على تطبيق التقنيات الحديثة ومنها بطاقة الاداء المتوازن بالشكل الذي يظهر مدى انسجام الأهداف المرسومة مع ستراتيجية المنشأة التي تتبناها في ظل التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال التنافسية.

- 5- توعية الجهات المسؤولة عن عملية تقويم الأداء بأن الهدف من هذه العملية لا ينحصر فقط في تشخيص أسباب الخلل والقصور بل يشمل أيضا الكشف عن مواطن القوة في الأداء وتعزيزها للوصول الى تحسين كفاية وفاعلية الأداء مستقبلاً.
- 6- محاولة الشركة (عينة البحث) النهوض باستعادة انشطتها الانتاجية والخدمية وتحقيق مبيعات وايرادات بما يغطي مصاريفها ويحقق لها نسبة معقولة من الربح .
- 7- بلغت علامات الشركة (عينة البحث) 43.5% , 48% , 47% للسنوات 2007 , 2008 , 2009 على التوالي ويدل ذلك على ماتعانية الشركة من وضع حرج وحاجة ملحة الى بذل الجهود المكثفة في سبيل الإسراع في تحسين وتقويم أدائها بهدف محاولة إنقاذها من التدهور الذي تعانيه وفي حالة تعذر ذلك فقد تتعرض الشركة إلى التصفية نتيجة لتدني مستوى أدائها مما يتطلب من الشركة أن تحت الخطى نحو معالجة أوجه القصور في أدائها وتعزيز نقاط القوة فيه ويمكن من خلال تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها الخمسة على ميدان التطبيق الخروج بالتوصيات الآتية:
- أ- فيما يخص المحور المالي فقد بين الحاجة الى تحسين المؤشرات المستخدمة لقياس الربحية والسيولة والتي أظهرت نتائج متواضعة تحتاج الى تحسينها مستقبلاً .
- ب- بالنسبة لمؤشرات محور الزبون فقد أظهرت الحاجة الى القيام بدراسات مكثفة عن السوق لمعرفة مدى إمكانية التوسع في حجم و نوعية الإنتاج تلبية لحاجة السوق وبما يلبي رغبات الزبون كما يستوجب توجيه الاهتمام نحو تقليل نسب الانتاج المعاب قدر الإمكان.
- ج- العمل على استغلال الطاقات المتاحة حيث بينت مؤشرات العمليات الداخلية الخاصة بنسب استغلال الطاقات المتاحة وجود طاقات غير مستغلة بنسبة 60% , 58% , 57% للسنوات 2007, 2008 , 2009 على التوالي وهذه الطاقات يمكن استغلالها من خلال إعادة تأهيل الخطوط الإنتاجية وزيادة كفاية العاملة منها وتوسيعها. تشجيع الكوادر العاملة في الشركة على الابتكار والإبداع.
- د- يمكن من خلال محور التعلم والنمو توجيه الاهتمام الى تكثيف الدورات التدريبية للعاملين بصورة عامة وللعاملين في العمليات الإنتاجية بصورة خاصة وبما يضمن الاستفادة من نتائج هذه الدورات لتطوير الانتاج وتحسين نوعيته.
- هـ- توجيه الاهتمام الى دراسة نتائج مؤشرات البيئة المجتمعية والمتمثلة بالخدمات والمزايا المادية والعينية الممنوحة للعاملين والمساهمات الاجتماعية الأخرى لميدان التطبيق بالشكل الذي يعزز ويدعم نمو هذه المسهمة ويمكن للباحثين مستقبلاً التوسع باستخدام هذه المؤشرات بشكل أكثر تفصيلاً لغرض قياس الاداء الاستراتيجي من خلال هذا المنظور.

المصادر

اولا : : المصادر العربية

الكتب :

1. الحسيني، فلاح حسن عداي، 2000 ، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيمها- مداخلها وعملياتها المعاصرة، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر.
2. تشارلز وجونز ، جاريت ، 2001 ، الإدارة الإستراتيجية الجزء الأول ، ترجمة رفاعي محمد ومحمد سيد عبد العال.
3. المغربي، 2006 ، د.عبد الحميد عبد الفتاح ، الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع .
4. ياسين ، سعد غالب ، 1998 ، الإدارة الإستراتيجية ، عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

الرسائل الجامعية

1. البشتاوي، سليمان حسين سليمان، 2001 ، تقويم الأداء على وفق نظام BSC باستخدام التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، غير منشورة.

2. الجبوري ، نصيف جاسم، 1999 ، مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المسهمة العراقية " ، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة ، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، غير منشورة .
3. عبيد ، علاء محمد ، 2005 ، دور المعلومات المحاسبية في تقييم إستراتيجية المنشأة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، غير منشورة .
4. الكبراتي، حنان صحبت ، 2005، استعمال معلومات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، غير منشورة.
5. مسير ، رباب وهاب ، 2009 ، دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الاستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، غير منشورة.
6. النعيمي ، نادية شاكر ، 2007 ، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة الجمعية لأغراض تقييم الأداء الاستراتيجي في المنشآت ، برسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، غير منشورة

ثانياً : المصادر الأجنبية

Book :

1. Atkinson, Anthony A., Banker, Rajiv D., Kaplan Robert S., Young Mark S., 2001, Management Accounting, 3rd ed., (Prentice Hall, Inc.
2. Blocher, Edward J., Chem, Hing H., Hin, Thomas W., 1999, Cost Management: A strategic Emphasis, 1st ed., McGraw-Hill Co.
3. Drury, Colin, 2002 2002, *Management and Cost Accounting*, 5th ed, Business Press, Thomson Learning.
4. Garrison, Ray H., Noreen, Eric W, 2000 , *Managerial Accounting*, 9th ed., (McGraw-Hill Companies, Inc.
5. Henderkson , Scott , & et. al. , 1992, *Financial Accounting Theory* , Second Edition , Longman Cheshire .
6. Hansen, Don and Mowen, Maryanne , 2003 , *Management Accounting''*, 6th ed, South Western, U.S.A.
7. Hill, John, Pullen, John, 2001, *Implementation A Strategic Performance Management System: Measuring Strategic Performance*, Part three, Mercore Media, Inc.
8. Horngren, Charles T., Foster, George, Srikant, M., Datar, 2000 2000, *Cost Management: A Managerial Emphasis*, 10th ed., U.S.A.: Prentice-Hall.
9. Horngren, Charles T., Foster, George, Srikant M., Datar, 2003 ,*Cost Management: A Managerial Emphasis*, 11th ed., U.S.A.: Prentice-Hall.
10. Hunger , J. David & Whelem , Tomas , 2000 , *Strategie Management & Business Policy "* , 7th ed. , Addison Wesley Publishing CO. , London .
11. Jackson Steve, Sawyers, Roby, 2001 , *Managerial Accounting: A Focus On Decision Making*, Harcourt College Publishers, Inc.
12. Niven, Paul R., *Balanced Scorecard Step-by-step: Maximizing Performance and Maintaining result*, (U.S.A.: John Wiley & Sons, Inc.,2002).
13. Simons, Robert, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, (U.S.A.: Prentice-Hall, Inc.,2000).
14. Slack N., Chambers, S., Harland, C., Harrison, A., Johnston, R. , 1998 , *Operations Management*, 2nd ed., London: Pitman Publishing Co.
15. Thompson , A. , & Strick Land , J. , 1999 , *Strategic Management : Concepts & Cases* , 11th ed. , MC Graw – Hill .
16. Walters, David and Hanraham, Jack , 2000, *Retail Strategy: Planing and Control*, Macmillan Business.
17. Wheelen, Thomas, Hunger, J. David, 1998 , *Strategic Management* 6th ed., U.S.A.: Addison, Wesley Longman, Inc.
18. Wright, Peter, Kroll, Mark, Parnell, John, 1998 , *Strategic Management Concepts*, New Jersey: Prentice-Hall.

Periodicals and Researches:

1. **Clinton, B. D, Cheng, H. Ko., 1997 , JIT and The Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Accounting” September.**
2. **Deal, Jack, 1997 , Financial Ratio Analysis, Internet.**
3. **Jalbert, T., S. P. Landry, 2003 , Which Performance Measurement is best for your company, Management Accounting Quarterly.**
4. **Kaplan, Robert S., Norton, David P., 1992 , The Balanced Scorecard Measures that drive Performance , Harvard Business Review, January-February.**
5. **Kaplan, Robert, Norton, David P., 2001 , Transforming The Balanced Scorecard from Performance Measurement to strategic Management , Part(1), American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol.(15) No.(1), March.**
6. **Stewart, Wendy E., 2001 , Balanced Scorecard for Projects, The Project Management Journal, Vol.(32), No.(1), March.**