

المقدمة

شهدت بيئة الاعمال المعاصرة تغيرات استراتيجية عديدة لعل من ابرزها ظهور العولمة ، والتطور التكنولوجي ، والمنافسة الشديدة ،وحاجة الزبون الى منتجات وخدمات ذات جودة عالية. واصبحت تلك التغيرات تشكل تحديات و ضغوطات تواجه مختلف انواع الوحدات تمثلت بمتطلبات جديدة يستلزم منها الاستجابة لها وتحقيقها من اجل النجاح في ظل هذه البيئة او لغرض الاستجابة لهذه التغيرات والبقاء في بيئة الاعمال التنافسية وما فرضته عليها من ضغوطات يتطلب من الوحدات ان تنتج اساليب حديثة في مجال التخطيط والرقابة او تقويم الاداء وبالشكل الذي يتناسب مع تلك التغيرات .

وتعد بطاقة الاداء المتوازن من بين اهم الاساليب الحديثة في مجال تقويم الاداء التي ثبت تفوقها على الاسلوب التقليدي لتقويم الاداء ، لانها لا تركز على المقاييس المالية فحسب كما هو الحال في الاسلوب التقليدي وانما تأخذ بعين الاعتبار المقاييس غير المالية التي تهتم بالزبون، والعمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية ، والتعلم والنمو من اجل اعطاء صورة واضحة وشاملة عن اداء الوحدة وتحديد نواحي القصور في انشطتها والعمل على معالجتها.

أولاً: مشكلة البحث

شهدت الشركات الصناعية تغيرات هامة فرضتها المنافسة الشديدة ، حيث اصبح من الضروري ان تحسن هذه الشركات من ادائها من اجل البقاء والاستمرار وهذا يتوقف على مدى قدرتها على تحقيق الاهداف الموضوعة ، وحتى تعرف الشركات الصناعية مدى تحقيقها لهذه الاهداف لا بد من تقديمها مع ما كان مخططاً له في البداية ، وذلك باعتماد ادوات تساعد في عملية التقويم ومن بين اهم واحداث هذه الادوات بطاقة الاداء المتوازن.

وبناء على ما سبق فان مشكلة البحث تدور حول التساؤل الاتي ما مدى مساهمة بطاقة الاداء المتوازن في تقويم اداء الشركات الصناعية .

ثانياً: اهمية البحث

تبرز اهمية البحث من اهمية بطاقة الاداء المتوازن كأنموذج شامل لادارة الاداء الاستراتيجي الذي تنطلق عملياته في التخطيط الاستراتيجي وتنتهي بقياس وتقويم الاداء ، والهدف من هذه هو خلق الموازنة بين المقاييس المالية وغير المالية لتقويم الاداء المالي والمستقبلي من خلال التكامل المتوازن بين ابعادها الاربعة التي يركز اليها الأنموذج وهي :البعد المالي ، العميل ، العمليات الداخلية ، التعلم والنمو، والتي تعمل على الربط بين الاداء المالي

والتشغيلي على المدى القصير مع الرؤيا الاستراتيجية في المدى الطويل ، ونظرا لاهمية هذا الأنموذج في تقويم اداء الشركات الصناعية سيتناول هذا البحث امكانية تطوير قياس وتقويم اداء الشركات الصناعية باعتماد بطاقة الاداء المتوازن .

ثالثاً: اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التالية

- ١- توضيح ماهية تقويم الاداء من حيث المفهوم والمتطلبات وصعوبات تقويم الاداء .
- ٢- توضيح مفهوم بطاقة الاداء المتوازن من خلال مكوناته اهميته وابعاده وعناصره .
- ٣- توضيح دور بطاقة الاداء المتوازن في تقويم الاداء في الوحدات الصناعية .

رابعاً: فرضية البحث

يبني البحث على فرضية واحدة مفادها "تساهم بطاقة الاداء المتوازن في تقويم اداء الشركات الصناعية ."

خامساً: منهج البحث

استخدم الباحثان اسلوب المنهج الوصفي من خلال الاعتماد على الرسائل الجامعية والبحوث العلمية المستوردة في المجالات والمؤتمرات والكتب العلمية والانترنت ذات العلاقة بموضوع البحث ، اما الجانب العملي فقد تم الاعتماد على بيانات الشركة الوطنية لصناعات الاثاث المنزلي (ش . م) مختلطة / نينوى

سادساً: خطة البحث

لغرض حل مشكلة البحث ولتحقيق اهدافه فقد تم تقسيم البحث الى المباحث الاتية

المبحث الاول : تقويم الاداء

المبحث الثاني : بطاقة الاداء المتوازن

المبحث الثالث : استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقويم الاداء في منشأة صناعية

المبحث الأول

تقويم الأداء

تُعد عملية تقويم الأداء من الأدوات الإدارية التي ينبغي ممارستها أو استخدامها في أية منظمة، وهي وسيلة لبيان مدى قدرة هذه المنظمة على إنجاز أهدافها على وفق ما مخطط له وتحديد الانحرافات ومحاولة معالجتها.

ويساعد تقويم الأداء على التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية المتاحة للمنشأة لتحقيق الأهداف المطلوبة منها.

ويُعد تقويم الأداء من العوامل الأساسية التي يتوقف عليها نجاح أو فشل أي تنظيم من التنظيمات الإدارية للوصول إلى المعدلات العالية من الكفاءة سواء كانت في الإنتاج أم في تقديم الخدمات، ويُعد تقويم الأداء بمثابة الحلقة الأخيرة من سلسلة الوظائف الإدارية، أي بمثابة وظيفة مستقلة عن الوظائف التي تزاولها الإدارة (عبدالمك، ١٩٦٦: ٤٠).

ويُعد تقويم الأداء عملية رقابية، إذ إن جوهر عملية تقويم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مقدماً للوقوف على الانحرافات ثم اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة، وتكون هذه المقارنة بين ما هو متحقق وما هو مستهدف في نهاية مدة زمنية محددة غالباً تكون سنة (جهاد، ١٩٨٠: ١٢).

ولا يقتصر تقويم الأداء على الأنشطة الإنتاجية والمالية في المنظمة، بل يشمل أيضاً المساهمة والاشتراك في النشاط الاجتماعي والتأثير في البيئة المحيطة، وكذلك قياس أنشطة العاملين وفاعليتهم وتحسين كفاءتهم.

مما تقدم، يتضح أن تقويم الأداء ينصب على أساسين هما:

الأول: يتعلق بقياس الأهداف عبر مقارنتها مع المتحقق منها.

الثاني: يتعلق بقياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

مداخل تقييم الأداء

تنقسم مداخل تقييم الأداء إلى أربعة مداخل، وهي على النحو الآتي:

أولاً. المدخل المالي

يمكن للمنظمة استخدام مؤشرات مالية لقياس الأداء الإستراتيجي، فضلاً عن أنها توضح الصورة الحقيقية للمركز المالي لمنظمات الأعمال التي يمكن تهيئتها ضمن نماذج تنبؤية لتحديد المركز المالي للمنظمات خلال مدة مستقبلية (الحسيني، ٢٠٠٦: ٢٣٩).

وإن هذه المقاييس المالية للأداء قد تعرضت للكثير من أوجه الانتقاد وذلك بسبب ارتكازها على قيم محاسبية تاريخية. (عبدالمك، ٢٠٠٦: ٩)

ثانياً. مدخل أصحاب المصلحة

إذ يهتم أصحاب المصلحة بأداء المنظمة، وأهم النتائج التي تحققت وذلك باختيار وتطبيق إستراتيجية معينة، ولوحظ اهتمام كل فئة من فئات أصحاب المصلحة بعناصر معينة من التقييم ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بنشاط أعمال أصحاب المصلحة بالنسبة للأفراد والمنظمات (محمد، ٢٠٠٥: ٩).

ثالثاً. مدخل المقارنة المرجعية

وتُعد من التقنيات المعاصرة التي أثبتت نجاحها في التطبيق كونها أداة لتحسين الأداء على نحوٍ مستمر من خلال إجراء المقارنات المستمرة للمنتجات مع أفضل مستويات الأداء المنافس لهم (النعمي، ٢٠٠٧: ٩٨).

رابعاً. مدخل بطاقة الأداء المتوازن

ويُعد من أفضل الوسائل الحديثة المستخدمة من قبل المنظمات لتقييم أدائها وتحسينه كونه يحقق الكثير من التوازنات بين المفاهيم والمقاييس التقليدية والحديثة، إذ أنه لا يعتمد فقط على المؤشرات المالية التاريخية، بل يتضمن مؤشرات غير مالية مستقبلية التي تُسهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة (الحديثي، ٢٠١١: ٤٨).

وسيتم في هذا البحث اعتماد مدخل بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء.

معايير تقييم الأداء

إن تحديد معايير الأداء التي يتم على أساسها تقييم الأداء تعد خطوة مهمة في عملية التقييم، وإن تحديد المعايير بدقة يساعد في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، وإن تحقيق المعايير سيحقق للمنظمة رسالتها وبقائها واستمرارها، ويجب مراعاة مجموعة من الاعتبارات والضوابط عند تصميم معايير الأداء، وهذه الضوابط هي (عبد اللطيف، ٢٠٠٥: ١٣٥):

أولاً. الصدق

أي أن تقيس المعايير الأمور التي صممت من أجل قياسها.

ثانياً. الموثوقية

أي الموثوقية بالمقاييس المستخدمة في تقويم الأداء.

ثالثاً. التمييز

أي قدرة المقاييس على التفرقة بين المؤشرات المختلفة للأداء.

رابعاً. أن يكون عملياً

أي يجب أن تكون المقاييس سهلة الاستخدام وواضحة وأن تتميز عملية القياس بقلّة الوقت والجهد معاً.

متطلبات تقويم الاداء

لغرض تحقيق اهداف عملية الاداء ، تعتمد عملية تقويم الاداء على اسس متنوعة سواء كانت محاسبية او اقتصادية ومنها الاتي : (البرزنجي ، ٢٠٠٧ : ١٩)

١. تحديد الاهداف الرئيسية والاهداف التفصيلية للشركة :-

تعد عملية تحديد اهداف الشركة من اهم متطلبات نجاح عملية تقويم الاداء لذا يتوجب على القائمتين بهذه العملية دراسة الاهداف التفصيلية لكل مجال او نشاط سواء التي يمكن التعبير عنها بالارقام او النسب او تلك التي يمكن ان يوضع لها تقديرا لم يتم تحقيقه من نتائج من حيث نوع تلك النتائج ومدجى مساهمتها في تحقيق الاهداف الموضوعية والفروقات والانحرافات التي تحتاج الى اتخاذ اجراءات علاجية .

٢. تحديد الخطط التفصيلية لانجاز العمل :-

بعد استكمال تحديد اهداف الشركة لا بد من وضع خطة متكاملة لانجاز تلك الاهداف توضح فيها الموارد المالية والبشرية المتاحة للوحدة وتحديد مصادرها وكيفية الحصول عليها والاساليب الفنية والادارية والتنظيمية التي تتبعها في ادارة واستخدام هذه الموارد وطبيعة الانتاج وكيفية التسويق ونوعية التقنية المستخدمة في اساليب اعداد القوة العاملة وتدريبهم ، وقد يتطلب ذلك وضع خطط مساندة للخطة العاملة كل منها تمثل نشاط فرعي في الشركة على ان يجري اعدادها في ضوء الاهداف العامة مع مراعاة درجة عالية من التنسيق والتكامل بينها . (الكرخي ، ٢٠٠١ : ٤٨) .

٣. تحديد مراكز المسؤولية :-

ان البنية المعقدة التي تعمل فيها الشركات الصناعية من غير الممكن بالنسبة للادارة المركزية ان تحصل على كل المعلومات الوثيقة الصلة بالموضوع والزمن لتحديد الخطط التفصيلية ، ولسهولة وفاعلية تقويم الاداء يجب ان يتم تقسيم الشركة الى مراكز المسؤولية ومركز المسؤولية هو عبارة عن قسم او وحدة ادارية داخل الشركة تمتلك مجموعة من الموارد المتاحة (مدخلات) وتمارس مجموعة من الانشطة ضمن نسق معين (المعالجة) ، بهدف انجاز مهمة او الخروج بنتائج (المخرجات) .

(Drury,2000:603) نقلا عن (البرزنجي ، ٢٠٠٧ : ٢٠)

٤. تحديد معايير تقويم الاداء :-

من اهم متطلبات عملية تقويم الاداء هو وضع معدلات ومعايير يتم القياس في ضوءها وربط هذه المعايير بالخطط والاهداف والبرامج التفصيلية للشركة ككل ولكل مركز على حدة لغرض إتاحة الفرصة لتقويم فعالية وكفاءة الاداء في مراكز المسؤولية، وتوجد العديد من المقاييس والمعايير التي تستخدم في قياس وتقويم الاداء ، لذا فمن الضروري اختيار انسب المعايير واكثرها واقعية والتي تعد اصدق تعبير عن مستوى الاداء في مراكز المسؤولية او في الشركة ككل لان دقة وكفاءة اعداد معايير الاداء تؤثر تأثيراً بالغاً في بيان مستوى كفاءة الاداء عند المقارنة وتساعد على توضيح اسباب الانحرافات التي قد تعود الى الاداء او عوامل اخرى (مصطفى وآخرون ، ١٩٩١ : ١٣٦)

٥. توافر نظام سليم وفاعل للمعلومات :-

يعد نظام المعلومات الاساس في الوصول الى نتائج واقعية ومنطقية ، اذ تتوقف كفاءة وفاعلية تقويم الاداء على درجة توافر المعلومات سواء في تحديد الاهداف او تحديد المعايير ام استخلاص النتائج ، كما تستوجب عملية التقويم توافر البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية التقويم (الدباغ ، ٢٠٠٥ : ٤٧) .

٦. توافر نظام كفاءة لمتابعة التنفيذ وجمع البيانات :-

تستند القرارات المحسنة للاداء على نتائج المقارنة بين معايير الاداء وبيانات الاداء الفعلي لذلك من اضرورة وجود جهاز رقابي كفوء يتولى القيام بعملية متابعة التنفيذ على مراكز المسؤولية المختلفة وايصال نتائج امامها لاتخاذ القرارات السليمة (مصطفى وآخرون ، ١٩٩١ : ١٣٧)

أنواع المعايير

هنالك العديد من أنواع المعايير المستخدمة في تقييم الأداء، التي تم إدراجها على النحو الآتي (الكعبي، ٢٠١١: ٤٢):

١. معايير المدخلات

وهي المعايير المصممة لقياس جهود العاملين الواجب بذلها لأداء المهمات التي يتطلبها التنفيذ.

٢. معايير المخرجات

وهي المعايير المصممة لقياس نتائج الأداء من حيث التكلفة والوقت والكمية والنوعية.

٣. المعايير التاريخية

وهي المعايير التي تقوم بمقارنة الأداء الحالي بالأداء السابق.

٤. معايير المقارنة

وهي المعايير التي تقوم بمقارنة معدلات الأداء الحالية لأداء المنظمة بمعدلات الأداء في المؤسسة المنافسة، أو المشابهة لها.

٥. المعايير الفنية

وهي المعايير التي تعتمد على الدراسات والوسائل العلمية في احتساب الوقت، والحركة اللازمين لأداء كل نشاط.

عناصر تقييم الأداء

تقوم عملية تقييم الأداء على عدد من العناصر تربط بينهما علاقة ضمن بيئة المنظمة، وتتمثل هذه العناصر بالآتي (كاظم، ٢٠٠٤: ٢٧٥) :

١. الفاعلية

وهو التحقيق الفعلي لأهداف وغايات ومنافع المشاريع والمناهج الحكومية والمؤسسات العامة وذلك بالاستعمال الفعلي لطرائق العمل المعتمدة في تنفيذ الخطط والسياسات المقررة.

٢. الكفاءة

وهي قياس العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات وبين المدخلات المتمثلة بالمواد التي استخدمت في إنتاجها كمياً ونوعاً سواء كانت تلك الموارد مادية أم كانت بشرية.

٣. الاقتصادية

تتمثل العناصر الاقتصادية بالعلاقة بين التكلفة والمنفعة الناجمة عنها.

٤. الأداء الاجتماعي

وهو يتعلق بمسؤولية الوحدات عن تحسين أموال المجتمع والمحافظة على البيئة وتحقيق أمان المنتجات والمحافظة على صحة العاملين والموارد الطبيعية.

صعوبات تقييم الأداء

تكتسي عملية تقييم الأداء صعوبات عديدة، يمكن إيجازها فيما يأتي (صالح بلسكة، ٢٠١٢: ٧)

١. صعوبة تحديد المعايير المساهمة في الأداء.
٢. صعوبة تحديد أداء الفرد ومدى مسؤوليته عن هذا الأداء.
٣. الاهتمام بالنتائج دون الاهتمام بالوسائل المقدمة لتحقيق هذه النتائج.
٤. زيادة التكاليف بالنظر إلى الإيرادات المرجوة منها.
٥. خلق جو من عدم الملاءمة والفوضى عند الأفراد نتيجة لشعورهم بالرقابة والمحاسبة الدائمة.

أهمية تقييم الأداء

- تتمثل أهمية عملية تقييم الأداء بالآتي (الموسوي، ٢٠١٣: ٢٣٩)
١. توفر عملية تقييم الأداء مقياساً لمدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها.
 ٢. يظهر تقييم الأداء مدى مساهمة المنشأة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية بواسطة تحقيق قدر ممكن من المبيعات بأقل الكلف.
 ٣. يساعد على التحقق من التزام الشركات بالخطة الاقتصادية لتأدية وظائفها بأفضل كفاءة، وهذا يعني تحقيق التوازن بين ما هو مخطط وما هو مستهدف.
 ٤. يساعد تقييم الأداء في إيجاد نظام سليم وفاعل للمكافآت والحوافز.
 ٥. يساعد تقييم الأداء في إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام المختلفة والمنشآت مما يدفعها لتحسين مستوى أدائها.
 ٦. يُظهر تقييم الأداء التطور الذي حققته المنشأة نحو الأفضل أو نحو الأسوأ، وذلك بمقارنة نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمنياً في المنشأة من مدة لأخرى، ومكانياً في المنشأة المماثلة لها.

إسهامات تقييم الأداء

تُسهم عملية تقييم الأداء في تحقيق فوائد عديدة للمنظمة تتمثل بما يأتي (العبادي، ٢٠٠٥: ٢٠)

١. يوفر مقياساً لمدى نجاح المنظمة عند سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها.
٢. يساعد في تحفيز العاملين للعمل على تحقيق أهداف المنظمة واستغلال الموارد المتاحة لها الاستغلال الأمثل.

٣. تُسهم في تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء أعمالها عبر المعلومات التي يقدمها تقييم الأداء فيكون بمقدورها التحقق من قياس المنظمات بنشاطها بكفاءة عالية ومدى إنجازها للأهداف المرسومة.

٤. تقييم مدى تحمل المديرين للمسؤوليات المنوطة بهم.

المبحث الثاني

بطاقة الأداء المتوازن

مع حلول الثمانينات ازدادت قناعة العديد من المدراء التنفيذيين بأن المقاييس المالية التقليدية للأداء المالي لم تدعهم يقومون بعملهم الإداري على نحوٍ فاعل، مما زاد من رغبتهم بالاعتماد على المقاييس التشغيلية، وبذلك ظهر تطوّر جديد في أسلوب التقييم، وظهر اصطلاح أطلق عليه بطاقة الأداء المتوازن، التي تُعد إحدى تقنيات قياس وتقييم الأداء، وهي تُعد من المقاييس المالية وغير المالية والتي تقدم للمدراء في المستويات الإدارية العليا صورة واضحة وشاملة لأداء شركاتهم (Kaplan & Norton, 2000: 264) نقلا عن (يحيى، ٢٠١٣: ٢٤٤)

إذ تُعرف بأنها نظام لتقييم إستراتيجية المنشأة في مجموعة متكاملة من المقاييس لقياس الأداء من خلال توفير هيكل لتنفيذ إستراتيجية المنشأة، كما أن بطاقة الأداء المتوازن لا تركز فقط على تحقيق الأهداف المالية، إنما تركز أيضاً على الأهداف غير المالية التي يجب على المنشأة أن تتجزها لكي تتوافق مع أهدافها المالية (Horngren, 2000: 463). نقلا عن (يحيى، ٢٠١٣: ٢٤٤)

إذ يُعد أنموذج بطاقة الأداء المتوازن من النماذج الحديثة في تقييم الأداء، ويستند هذا الانموذج بتطبيقه على عدد من الابعاد تتمثل بالاتي (فايزة ، ٢٠٠٩: ٤٧٥-٤٧٦)

١. البُعد المالي

ويحوي هذا البعد المؤشرات المالية التي تقيس الأداء المالي للمؤسسة حيث يهتم هذا البعد بمجموعة مقاييس الاداء التي تدور حول نظرة اصحاب حقوق الملكية الى المنشاة . حيث يلخص النتائج الاقتصادية القابلة للقياس والناجمة عن احداث تمتن بالفعل ، وبالتالي يركز على قياس نتائج الاداء في الاجل القصير وليس على مسببات هذه النتائج . ويعمل على تحقيق اهداف مالية رئيسية مثل البقاء والنجاح والتفوق ، فيتم قياس البقاء من خلال قدرة المنشاة على توليد تدفقات نقدية من العمليات التشغيلية ، اما النجاح فيتم قياسه من خلال النمو في المبيعات السنوية وربح السنوية والدخل الناتج عن العمليات التشغيلية ، كما يتم قياس التفوق من خلال الزيادة في حصة المنشاة من السوق والعائد على حقوق الملكية . ويعتمد اختيار المقاييس في البعد المالي على طبيعة الصناعة والاستراتيجية التي تتبعها المنشاة

٢. بُعد العميل

يتضمن بعد العميل مجموعة من مقاييس الاداء التي يمكن من خلالها معرفة نظرة العميل الى المنشاة او درجة رضا العميل . وترتكز هذه المقاييس على اربعة اتجاهات للعملاء وهي اطول دورة تسليم ، والجودة ، واداء المنتج او الخدمة ، والتكلفة . وتمثل دورة التسليم الوقت

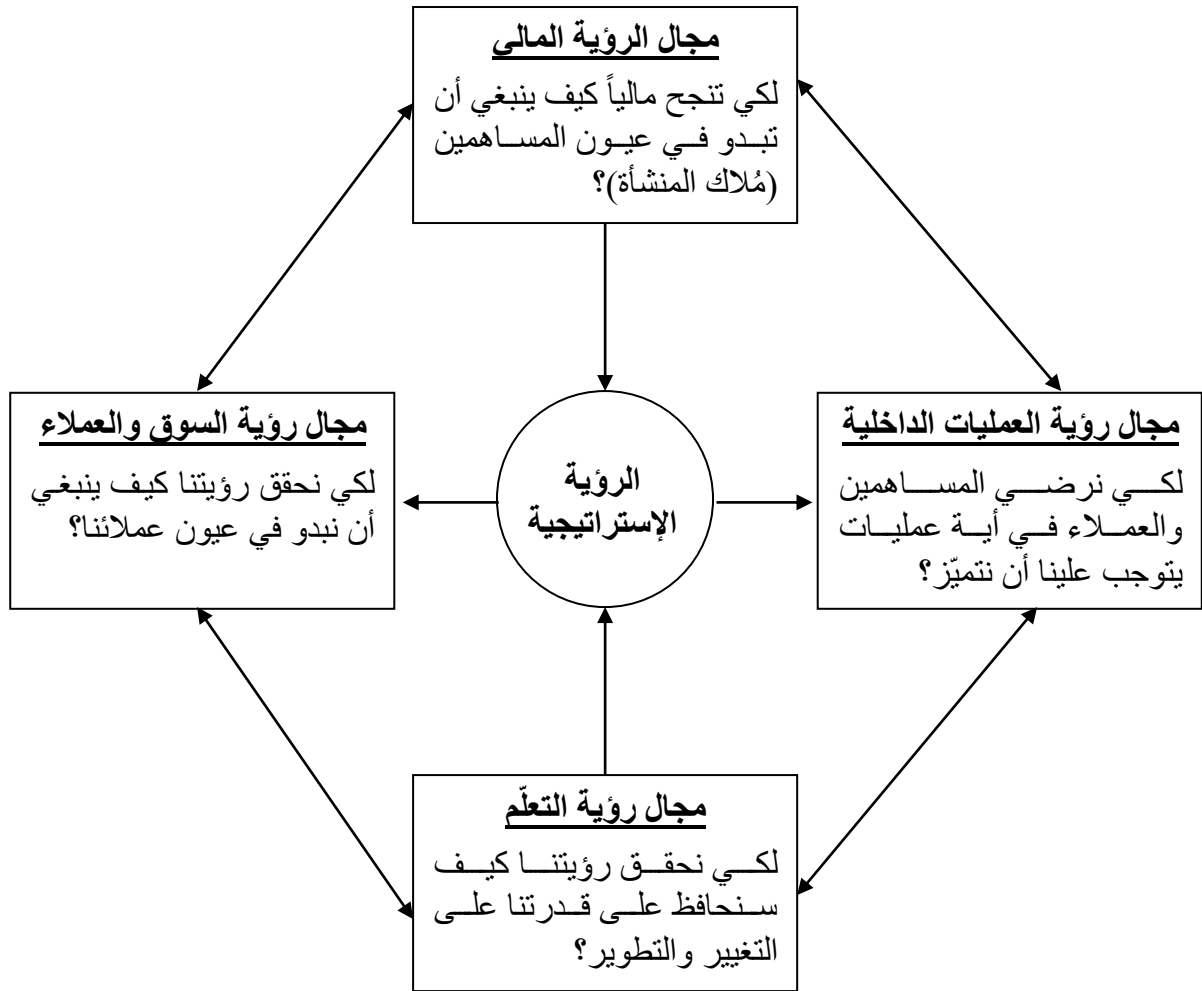
اللازم لكي تقابل المنشأة احتياجات العملاء سواء من المنتجات القائمة او الجديدة . اما الجودة فتحدد بمستوى العيوب في المنتجات او الخدمات من وجهة نظر العميل . وتوضح مقاييس اداء المنتج او الخدمة كيف تخلق منتجات وخدمات المنشأة قيمة لعملائها . بينما التكلفة من وجهة نظر العميل فهي السعر الذي يدفعه المستهلك النهائي للحصول على المنتج ، او السعر بالاضافة الى ما قد يتحمله العميل من تكاليف اخرى مثل تكاليف استلام ونقل وفحص المنتج وتخزينه ان وجدت وكذلك يتحقق رضا العميل عندما يكون هناك دقة في مواعيد التسليم وارتفاع في جودة المنتجات او الخدمات وتحسين ادائها وتخفيض في تكلفة الحصول عليها . ومن امثلة مقاييس بعد العميل : أداء التسليم وزمن الاستجابة لمتطلبات العملاء ورضا العميل وحصّة المنشأة من السوق وربحية العميل .

٣. بُعد العمليات الداخلية

يحدد هذا البعد ما يجب ان تتفوق فيه المنشأة . فهو يتضمن مجموعة مقاييس الاداء التي يتم اشتقاقها من الاستراتيجيات الموضوعة لمقابلة توقعات المساهمين والعملاء المستهدفين ، فيتم في هذا البعد تحليل مقاييس دورة التسليم والجودة الى مقاييس فرعية لربطها بالعمليات الداخلية بالمنشأة . ويجب على المنشأة حتى تحقق التفوق ان تكون على دراية بإمكانياتها المتاحة والتكنولوجيا المطلوبة للتحسين . ويتكون بعد العمليات الداخلية من ثلاث عمليات رئيسية وهي : الابتكار ، والعمليات التشغيلية ، وخدمة ما بعد البيع . ومن امثلة المقاييس في بعد العمليات الداخلية عدد مرات تعديل تصميم المنتج ، وتحديد نسبة الانتاج المعيب .

٤. بُعد التعلم والنمو

تتعدد المقاييس في بعدي العميل والعمليات الداخلية بناءً على العوامل التي يجب ان تأخذها المنشأة في الحسبان من اجل النجاح التنافسي ، ولكن يجب الحفاظ على هذا النجاح من خلال أنشطة التحسين المستمر سواء في المنتجات او العمليات . لذلك فان بعد التعلم والنمو يتضمن مجموعة مقاييس التي تتعلق بالإجابة على التساؤل الخاص بإمكانية ان تستمر المنشأة في تحسين وخلق قيمة مضافة للمنشأة من خلال المهارات والادوات اللازمة لتحسين العمليات الداخلية الرئيسية . ومن امثلة مقاييس بعد التعلم والنمو نسبة الايرادات من الخدمات الجديدة ، معدلات التحسين ، اقتراحات الموظفين .



الشكل (١)

ابعاد بطاقة الأداء المتوازن

المصدر: المغربي، عبد الحميد عبدالفتاح، قياس الأداء المتوازن، ص ٧.

نستنتج من الشكل أعلاه، أن التوازن في بطاقة الأداء المتوازن ينعكس في الآتي:

١. التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية.
٢. التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل.
٣. التوازن بين مؤشرات قياس الأداء السابق ومؤشرات قياس الأداء المستقبلي.
٤. التوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي.

خصائص بطاقة الأداء المتوازن

يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة لبطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء على النحو الآتي:

١. الارتباط بإستراتيجية ورؤية المؤسسة، إذ تتم ترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس تشكل الأساس في عملية التقييم وبالتالي يتحقق التوازن.
٢. عرض نتائج البيانات المالية، وكذلك تقييم محركات الأداء ومن ثم تحقيق التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأمد.
٣. توفير المعلومات المناسبة لتمكين الإدارة من إعادة توحيد الأداء بما يحقق التوافق مع الأهداف.

أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تكمن أهمية هذه البطاقة في كونها تتمحور عبر المنافع العديدة من استخدامها والتي تكمن في الآتي (محاد ، ٢٠١١ : ٦٩)

١. إنها تزود المديرين بمؤشرات السبب والنتيجة عن مؤسساتهم.
٢. تمكن من مراقبة النتائج المالية، وفي الوقت نفسه تراقب التقدم في بناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة.
٣. تجمع وبتقرير واحد العديد من العناصر المتفرقة لبرامج العمل التنافسية مثل التوجه نحو العملاء وتحسين النوعية وتأكيد العمل الجماعي وتقليل وقت طاقات المنتجات الجديدة والإدارة على المدى البعيد.
٤. تُلزم المديرين على دراسة كافة المقاييس التشغيلية المهمة وبالتالي تُسهم في زيادة الوعي والفهم المتحقق بعد قبول التحسين الحاصل في مجال معين.
٥. تترجم الرؤية الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة.
٦. تعرّف الارتباطات الإستراتيجية التي تساعد في تكامل الأداء.
٧. تعمل على إيجاد تعامل بين الأهداف ومقاييس الأداء.
٨. المبادرة بالتنسيق الإستراتيجي.
٩. تعطي الإدارة صورة شاملة عن طبيعة العمليات لمختلف الأعمال.

أهداف بطاقة الأداء المتوازن

يهدف استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق أهداف عديدة، إذ يرى (Kaplan & Norton) أن بطاقة الأداء المتوازن تستهدف تحقيق ثلاثة أهداف أساسية وعلى النحو الآتي:

١. إيصال الإستراتيجية

نشر الإستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة العليا، وبذلك تسمح بوضع عوامل النجاح الرئيسية للمنظمة، وبالتالي تسمح هذه البطاقة بتقليص مشكلات التفسير الخاطئ لإستراتيجية.

٢. التوفيق بين الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية

إذ تُعد المسؤولية عن مختلف العوامل الخاصة بالمؤسسة، فهي تعمل على التنسيق بين الأنشطة على مختلف المستويات لغرض تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

٣. قياس الأداء

إذ يُعد قياس الأداء من أبرز الأهداف التي تسعى لتحقيقها، وتعدّ هذه البطاقة وسيلة لتحقيق ذلك وبالتالي سيساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات.

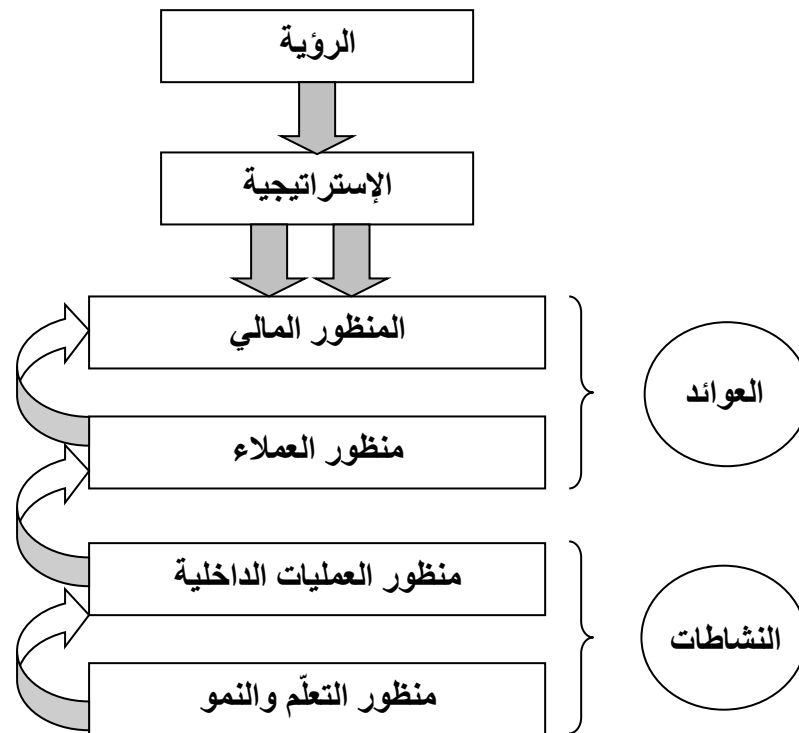
عناصر بطاقة الأداء المتوازن

تضم بطاقة الأداء المتوازن ثمانية عناصر أساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة، وتتمثل بالآتي (المدهون والبطنجي، ٢٠١٣: ٤٧-٤٨):

١. الرؤية المستقبلية: إذ تبين السلوك الذي سوف تسلكه الإدارة في المستقبل.
٢. الإستراتيجية: إذ تمثل مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف.
٣. البُعد: وهو الذي يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا البُعد أو المكوّن ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في البُعد.
٤. الأهداف: وتمثل كيفية القيام بتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة ويعبّر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الإستراتيجية.
٥. المقاييس: إذ تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن تكون هذه المقاييس ذات طابع كمي، وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الأهداف، فالمقاييس تُعد بمثابة تنبؤات عن الأداء المستقبلي.
٦. المستهدفات: وتتمثل بالبيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقتٍ ما في المستقبل.

٧. ارتباطات السبب والنتيجة: وتعبّر عن علاقة الأهداف في المؤسسة والترابط بينها وعلى أساس هذه العلاقة يتم تحديد مؤشر لقياس الهدف في ضوء المخرجات التي تمت بوصفها نتيجة للجهد المبذول في أداء العمل الذي يؤدي إلى حدوث النتيجة.
٨. المبادرات الإستراتيجية: إذ تسجل فيها المبادرات التي ستقوم بها المؤسسة لتحقيق الهدف الذي تطمح له.

ويبين الشكل الآتي عناصر مفهوم بطاقة الأداء المتوازن.



الشكل (٢)
عناصر بطاقة الأداء المتوازن

Source: Anderson Henrik & All.2GC.Active Management, Balance Score Card.

الخطوات المنهجية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن

إن عملية تصميم أو بناء بطاقات الأداء المتوازن تبدأ من المستويات العليا إلى المستويات الأدنى بدءاً بإستراتيجية المنظمة، إذ تترجم البطاقة إلى أهداف وقياسات أداء ملموسة تمثل توازناً بين مختلف الجوانب، ويمكن تلخيص الخطوات التفصيلية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن في الشكل الآتي:



الشكل (٣)

خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن

المصدر : (المغربي ، عبد الحميد عبدالفتاح ، قياس الاداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي ، دون سنة نشر : ١٧)

اعتبارات إعداد بطاقة الاداء المتوازن

هناك عدة اعتبارات تتوفر في اسلوب بطاقة الاداء المتوازن مما ادى الى تلائمها مع متطلبات الاتجاهات الحديثة لقياس وتقويم الاداء في بنية الاعمال التنافسية ومن هذه الاعتبارات ما يأتي : (البرزنجي ، ٢٠٠٧ : ٤٩)

١- الشمول : تتضمن بطاقة الاداء المتوازن كافة العناصر في الاداء سواء مالية او غير مالية والتركيز على العناصر المالية فقط لم يعد كافيا ، لذا فإن ال BSC يجب ان تتضمن المقاييس غير المالية متعلقة بالجودة ، المرونة ، رضا الزبائن ، التسليم الفوري ... لذا تعد بطاقة الاداء المتوازن اسلوب لتقويم الاداء الشامل للشركة (عبدالفتاح ، ١٤٧:٢٠٠٥) .

٢- التوازن : إن معنى التوازن في بطاقة اتلاداء المتوازنة هو مفهوم هام جدا وهي معادلة لتحقيق انواع مختلفة من التوازن بين الاهداف قصيرة الاجل والاهداف طويلة الاجل بين اهداف الاطراف المختلفة التي تؤثر على اداء اي توازن بين المنظورات المختلفة لبطاقة الاداء المتوازن (Anand ,2005:16) نقلا عن (البرزنجي، ٢٠٠٧ : ٥٠) كما يرى البشتاوي أن مفهوم التوازن ظاهرة في اسلوب بطاقة الاداء المتوازن بسبب الاتي (البشتاوي ، ٢٠٠١ : ١٠٣ - ١٠٤)

أ- إن اسلوب BSC قد احتوى كلا من المقاييس المالية وغير المالية (التشغيلية) .

ب- انه يقيس الاداء المالي الحالي والمستقبلي للشركة .

ت- انه يربط بين الغايات والاهداف الإستراتيجية وبين الانشطة والفعاليات والخطط قصيرة الاجل .

ث- أنه يقيس الاداء المالي الذي يهم (المالكين) والتشغيلي (الإدارات دخل التنظيم) بمعنى اخر ان التوازن في عرض نتائج الاداء وقياسه على وفق منظورات بطاقة الاداء المتوازن قد تحقق من خلال الاهداف المطلوبة والاجراءات الإعداد والتنفيذ والترابط بين المنظورات الاربعة وبين الغايات الإستراتيجية المطلوب تحقيقها .

٣- تحقيق ودعم الترابط بين الاهداف والإستراتيجيات والانشطة التشغيلية :ان بطاقة الاداء المتوازن تحقق وتدعم بين اهداف واستراتيجيات الشركة من ناحية ، وربطها بالأعمال والانشطة الجارية للمستويات الإدارية من ناحية أخرى. (عبدالفتاح ، ٢٠٠٥ : ١٤٨)

٤- مفهوم علاقات السبب والنتيجة : تعتمد عملية تقويم الاداء على العلاقات السببية بين منظورات المختلفة ، فالتطور في احد المنظورات يؤدي الى التطور في المنظورات الاخرى ، بمعنى إذا تحسن تعليم تدريب العاملين والاستثمار في تطوير العاملين ، حينئذ تتحسن العمليات الداخلية وكذلك تحسن مستوى خدمات ما بعد البيع ، حينئذ يزداد رضا الزبائن ، وبالتالي يتحسن الاداء المالي . (Sandra,et al 2006 :2)

الدور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن

إن مصطلح الاستراتيجية مستعار من العسكريين ، ويعرف على انه ((فن تحريك وتنظيم القطاعات العسكرية او السفن او الطائرات كي يفرض على العدو مكان وظروف القتال التي يفضلها)) . وبتطبيق هذا التعريف على بيئة الاعمال يمكن ان نرى ان استراتيجية الاعمال ليست مجرد تخطيط طويل الاجل ، بل يجب النظر في مخطط المنافسين لغرض جعل الشركة في وضع ميزة تنافسية . اما مفهوم الادارة الاستراتيجية فهو عبارة عن عملية مستمرة ومتكررة تهدف الى محافظة الشركة على سلامتها على نحو ملائم في مواجهة البيئة التي تعمل فيها . وتتضمن الإدارة الاستراتيجية الخطوات التالية : (حماد ، ٢٠٠٥ : ٦٥ - ٦٧)

- ١- تحليل البيئة الداخلية والخارجية .
 - ٢- بناء توجهات الشركة (الرسالة ، الاهداف) .
 - ٣- صياغة الإستراتيجية .
 - ٤- تنفيذ الإستراتيجية .
 - ٥- رقابة الإستراتيجية والتنفيذية العكسية .
- ويرى (الفضل) ان الادارة الاستراتيجية هي علم وفن لصياغة القرارات والنظريات الخاصة بتكوين وتنفيذ الاستراتيجيات المصممة لإنجاز اهداف الشركة ، وهي بذلك اداة لتحديد الرؤية المستقبلية التي تعكس فلسفة واهداف الشركة واجراء التحليل الداخلي لها الذي يعكس ظروفها الداخلية وامكانياتها وتقويم البيئة الخارجية المتعلقة ببيئة التنافس والبيئة العامة ، وتحليل البدائل الاستراتيجية المحتملة نتيجة مطابقة بين البيئة الداخلية والخارجية وتعريف البدائل المرغوب بها ، وذلك بعد دراستها في ضوء رسالة الشركة ، وصياغة الاستراتيجية من خلال الاختيار الاستراتيجي لعدد من البرامج التي تتوافق مع استراتيجية الشركة وتنفيذها من خلال تخصيص الموارد وإعداد الموازنات ، ثم الرقابة وتقويمها (الفضل ، ٢٠٠٤ : ٤٩) .

يتوقف نجاح استراتيجية الشركة بصفة عامة على ثلاثة جوانب اساسية هي وفق الاتي :

(حماد، ٢٠٠٦: ١٧٢ - ١٧٤)

أ- واقعية صياغة الاستراتيجية : ان الغرض من الاستراتيجية هو تحديد خط سير واقعي قبل ان تاخذ الشركة اتجاه معين ، ويهدف هذا التحليل الى ان يكون للشركة افضل اتجاه لخطة مبنية على اساس واقعي ، فالوضوح في الاستراتيجية يقود الى النجاح في العمل ، والغموض في الاستراتيجية يقود الى الفشل في العمل ، وتقشل معظم الاستراتيجيات .

ب- توازن الاستراتيجية : حتى تنجح الخطط الاستراتيجية والتشغيلية يجب مراعاة التوازن بين تحقيق رضا الزبائن والموظفين (العاملين) وتحسين العمليات الداخلية ورفع كفاءة المركز المالي من خلال بطاقة الاداء المتوازن وهذا يتطلب إعادة تصميم نظام العمل ونظم المعلومات وفرق العمل وتغيير الثقافة التنظيمية وتحقيق التعاون وتخفيض الكلفة .

ت- نجاح تطبيق الاستراتيجية : ان تطبيق الاستراتيجية يعتبر عنصرا بالغ الاهمية ، اي ان القدرة على تنفيذ الاستراتيجية كانت اكثر اهمية من نوعية الاستراتيجية ذاتها وان تطبيق الضعيف لاستراتيجية مناسبة يمكن ان يؤدي في الغالب الى فشل هذه الاستراتيجية ، ففي المقابل فإن خطة التطبيق الجيدة لن تضمن نجاح الاستراتيجية المناسبة فحسب ، وإنما يمكنها ايضا انقاذ الاستراتيجية غير المناسبة .

وتجدر الاشارة الى ان بطاقة الاداء المتوازن تحوي الشروط الثلاثة السابقة لنجاح استراتيجية الشركة . (Silva, 2005 :12) .

المبحث الثالث

استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقويم الاداء في منشأة صناعية

استخدام بطاقة الاداء المتوازن وتقييم الاداء لشركة الاثاث المنزلي اعتمادا على بيانات الشركة سيتم اعداد البيانات اللازمة لتقييم الاداء في الشركة التي على اساسها يتم اعداد مقاييس بطاقة الاداء المتوازن لتقييم الاداء . وان الفترة التي تغطيها الدراسة هي سنة ٢٠٠٧ سنة الاساس وسنة ٢٠٠٨ وحسب البيانات المتوفرة عن الشركة .

اولاً : مقاييس المنظور المالي :

جدول (١) الميزانية العامة كما في ٣٠ / ١٢ للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
١٤٤٨٢٥٨٦٦ ٣٣٤٦٤٩٥٣ ١٧٨٢٩٠٨١٩	١١٩٨١٦٦٠٣ ٥٢١٤٥٥٣ ١٢٥٠٣١١٥٦	الموجودات الموجودات الثابتة الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية مشاريع تحت التنفيذ مجموع الموجودات الثابتة
٥٤٨٩٤٠٩٥٢ ٦٢٠١٣٧٨٩٥ ٣٥٧١٠٤٦٨٦ ١٥٢٦١٨٣٥٣٣ ١٧٠٤٤٧٤٣٥٢	٤١٣٨٨٦٤١٩ ٦١١٨٤٤٥٨٨ ١٦٢٣٤٥٢٧ ١٠٤١٩٦٥٥٣٤ ١١٦٦٩٩٦٦٩٠	الموجودات المتداولة المخزون المدينون النقد مجموع الموجودات المتداولة مجموع الموجودات
٩٠٠٠٠٠٠٠٠ ١٢٢٦٤٠٢٢٢٢ ٢١٢٦٤٠٢٢٢٢	٩٠٠٠٠٠٠٠٠ ٤٥٩٤٤٤٨٨٦ ١٣٥٩٤٤٤٨٨٦	المطلوبات المطلوبات طويلة الاجل رأس المال المدفوع (رأس المال الاسمي) الاحتياطيات مجموع المطلوبات طويلة الاجل
٣٧١٠٤٨٩٠٣ ٣٧١٠٤٨٩٠٣ ٢٤٩٧٤٥١١٢٥	٣٦٣٦٢٦٤٢٥ ٣٦٣٦٢٦٤٢٥ ١٧٢٣٠٧١٣١١	المطلوبات قصيرة الاجل الدائنون مجموع المطلوبات قصيرة الاجل مجموع المطلوبات

المصدر :- من بيانات الشركة

من الجدول (١) حساب نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة وكما في جدول (٢)

جدول (٢)

احتساب نسبة السيولة للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

نسبة التطور	٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
%٤٦	١٥٢٦١٨٣٥٢٣	١٠٤١٩٦٥٥٣٤	الموجودات المتداولة
%٢	٣٧١٠٤٨٩٠٣	٣٦٣٦٢٦٤٢٥	المطلوبات المتداولة
%٣٢,٦	٥٤٨٩٤٠٩٥٢	٤١٣٨٨٦٤١٩	المخزون
%٤٤-	٢,٧	٢,٨	نسبة التداول
٠,٩	٢,٦	١,٧	نسبة السيولة السريعة

المصدر : الجدول من اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

ومن جدول (٢) يتضح ان الشركة تتمتع بسيولة كافية لسداد الالتزامات والوقت المناسب ، حيث بلغت نسبة التداول لسنة الاساس ٢٠٠٧ (٢,٨) وسنة ٢٠٠٨ أنخفضت النسبة الى (٢,٧) والسبب زيادة المطلوبات المتداولة بنسبة اكثر من زيادة الموجودات المتداولة .
اما نسبة السيولة السريعة فقد زادت من ١,٧ سنة الاساس ٢٠٠٧ الى ٢,٦ سنة ٢٠٠٨ ، والسبب زيادة حجم المخزون .

جدول (٣)

قائمة الدخل للسنوات ٢٠٠٧-٢٠٠٨

٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الأساس	السنوات التفاصيل
١.٣٦٦٣٦٦٥.٠	٥٧١٦٦٦.١٢	إيراد نشاط الجاري
١.٥٢٢٧.٤٣٢	٦٤٢٥٩٩.٧١	كلفة نشاط الجاري
(١٥٦٣٣٧٨٢)	(٧.٩٣٣.٥٩)	مجمل خسارة
٢١٢٧٥٦٤٩٣	٩٧٧٥٦٩٣٢	- تكاليف إدارية وتسويقية
٢٢٨٣٩.٢٧٥	١٦٨٦٨٩٩٩١	صافي الخسارة
(١٣٩٢٢.٠)	(١٩٥٧.٠)	- الضرائب
(٢٢٩٧٨٢٤٧٥)	(١٦٨٨٨٥٦٩)	صافي الخسارة بعد الضرائب

المصدر :- (من سجلات الشركة)

جدول (٤)

احتساب نسب الربحية للسنوات ٢٠٠٧-٢٠٠٨

نسبة التطور	٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الأساس	السنوات التفاصيل
٠,٢٢.٤-	(١٥٦٣٣٧٨٢)	(٧.٩٣٣.٥٩)	مجمل الربح(الخسارة)
١,٣٦.٥	(٢٢٩٧٨٢٤٧٥)	(١٦٨٨٨٥٦٩١)	صافي الربح بعد الضرائب
١,٨٤.١	٩٩.٠٥٩٣٧.٠	٥٣٨.٣٧٧٦٢	صافي المبيعات
٠,١١٩١-	٠,٠١٥٧-	٠,١٣١٨-	نسبة مجمل الربح / المبيعات
٠,٧٣٩٣-	٠,٢٣٢.٠-	٠,٣١٣٨-	نسبة صافي الربح / المبيعات

المصدر :- اعداد الباحثان(بالاعتماد على بيانات الشركة)

وقد ظهر في جدول (٣) وجدول (٤) حول نسبة الربحية كانت نسبة مجمل الربح الى المبيعات (- ٠,٠١٥٦٧) لانه كان الناتج مجمل خسارة .

ونسبة صافي الربح الى المبيعات لسنة ٢٠٠٨ كانت (- ٠,٢٣٢٠) لان الناتج صافي خسارة .

وكانت نسبة التطور في المجمل (٠,١١٩١) وهي تعني انخفاض مجمل الخسارة وهو تحسن الربحية .

وكانت نسبة التطور في الصافي (٠,٧٣٩٣) وهي تعني انخفاض صافي الخسارة وهو تحسن الربحية .

جدول (٥)

كشف اجمالي القيمة المضافة بسعر السوق للسنوات ٢٠٠٧-٢٠٠٨

٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
١٠٠٨٨٧٣٢٥٧	٥٧٦٨٦٠٥٩٣	الموارد
٤٨١٩٠٠٠	٢٣٣٨١٠٠٠	ايرادات نشاط الانتاج السلعي
٣٧٧٥٠٧٨٠	٢٨٩٤٠٠٠	ايرادات النشاط التجاري
-	-	ايرادات النشاط الخدمي
١٠٥١٤٤٣٠٣٧	٦٠٣١٣٥٥٩٣	كلفة الموجودات المصنعة داخليا
٦٦٦٩٧٧٤٠٠٨	٣٢١١٦١٧٠١٨	اجمالي الموارد
١٠٠٨٠٥١٩٠	٦٠٥٠٦٨٨٧	المستلزمات الانتاج
٨٩٤٠٠٠٠	٢١٠٨٤٠٠٠	المستلزمات السلعية
(٧٧٦٧١٩١٩٨)	(٤٠٣٢٠٧٩٠٥)	المستلزمات الخدمية
٢٧٤٧٢٣٨٣٩	١٩٩٩٢٧٦٨٨	مشتريات بضائع لغرض البيع
(١٣٩٢٢٠٠)	(١٩٥٧٠٠)	اجمالي المستلزمات الانتاج
٢٧٣٣٣١٦٣٩	١٩٩٧٣٣١٩٨٨	اجمالي القيمة المضافة بسعر السوق
		-الضرائب والرسوم غير المباشرة
		اجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة
		عناصر الانتاج

المصدر:- من اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

جدول (٦)

القيمة المضافة المحاسبية وتوزيعها على الاطراف ذوي المصالح للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

النسبة %	٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
١,٣٧٤١	٢٧٤٧٢٣٨٣٩	١٩٩٩٢٧٦٨٨	اجمالي القيمة المضافة بسعر السوق
١,٣٦٨٤	٢٧٣٣٣١٦٣٩	١٩٩٧٣١٩٨٨	اجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الانتاج

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

جدول (٧)

توزيع اجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الانتاج للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

النسبة %	٢٠٠٨	النسبة %	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
	٤٤٦٦٥٩٠٣٨		٣٥١٨٣٩٣٣٨	الرواتب والاجور النقدية (١)
	٣٨٧٩٠٨٥٠		٢٦٣٤٠٦٥٠	المزايا العينية (٢)
	٤٨٥٤٤٩٨٨٨		٣٧٨١٧٩٩٨٨	عائد العمل = (١) + (٢)
	١٦٢٧٠٢٦		٢٧٥٠٠٠٠	صافي ايجارات الاراضي
	(١٩٧١٢٢٧١١)		(١٦٨٨٨٥٦٩١)	الاندثارات السنوية
١,١٦٧١				عجز العمليات
	٣٠٤٥٩٩٢٠٣		٢٣٠٥٢٨١٨٨	المجموع

المصدر :- (اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة)

ومن جدول (٥) و (٦) و (٧) يتضح :-

ان القيمة المضافة للشركة ارتفعت لسنة ٢٠٠٨ مقارنة مع سنة الاساس ٢٠٠٧ بمقدار (٣٧٤,١ %) (بسر السوق) اما بسعر تكلفة عناصر الانتاج فقد ارتفعت بمقدار (٣٦٨,٤ %) وكان السبب ارتفاع عجز العمليات بمقدار (١,١٦٧١) ، وارتفاع الرواتب والاجور بمقدار (١,٢٦٩٤) لسنة ٢٠٠٨ مقارنة مع سنة ٢٠٠٧.

ثانياً :- مقاييس العمليات الداخلية :-

جدول (٨) كشف الموجودات الثابتة (المبالغ بالدنانير)

التفاصيل	اراضي	ابنية	الات ومعدات	وسائل نقل	عدد وقوالب	اثاث	النباتات	المجموع
كلفة في ٢٠٠٨/١/١	١٦٩٦٥	٥٦٧٠٤٤٢٨	٣٣١٧٣٥٣٧	٤١٥٨٤٣٠٠	١٧١٧٠٢٢	٥٩٤٥٩٤٠٢	١١٠٨٨٠٠	١٩٣٧٦٤٤٥٤
الاضافات خلال السنة	-	-	٣٣٦٩٦٥٠٠	٥٢٤٥٠٠٠	١٧٣٠٠٠	٧٢١٣٤١٠	-	٤٦٣٢٧٩١٠
تنزل:- الموجودات المطلوبة والمباعة والاستهلاك	-	-	-	(١٠٨٠٠٠٠٠)	-	(٥٠٠٠٠)	(٥٥٤٤٠)	(١٠٩٠٥٤٤٠)
الكلفة كما في ٢٠٠٨/١٢/٣١	١٦٩٦٥	٥٦٧٠٤٤٢٨	٦٦٨٧٠٠٣٧	٣٦٠٢٩٣٠٠	١٨٩٠٠٢٢	٦٦٦٢٢٨١٢	١٠٥٣٣٦٠	٢٢٩١٨٦٩٢٤
نسبة الاندثار/قسط ثابت	٣%	٨-١٠%	١٢,٥-١٠%	٢٠-١٠%	٢٥-١٠%			
الاندثارات	-	١١٥٦٦٥٠٩	١١٨٥٤٤٦٥	٢٠٥٩٥٩٠٢	١٤٢٣١٧٥	٢٨٥٠٧٨٠٠	-	٧٣٩٤٧٨٥١
مخصص الاندثار المتراكم كما في ٢٠٠٨/١/١	-	-	(١٨٩١)	-	-	١٩٦٦٨	-	١٧٧٧٧
تسوية قيدية	-	٢٠٧٩٥٣٩	٣٢٣٥٤٢٧	٣٧٠٩٦٣٩	٢٧٦٥٦٣	٦٨٦١٢٧٦	-	١٦١٦٢٤٤٤
يضاف :اندثار السنة الحالية	-	(١٩٥٩٦٣)	(١٣١٠٥٣)	-	(٦٢٩٥٤)	(١٠٨٧٠٤٤)	-	(١٤٧٧٠١٤)
ينزل : احتياطي الاسعار	-	-	-	(٤٢٧٥٠٠٠)	-	(١٥٠٠٠)	-	(٤٢٩٠٠٠٠)
ينزل اندثارات الموجودات المطلوبة	-	-	-	-	-	-	-	-
الرصيد كما في ٢٠٠٨/ ١٢/٣١	-	١٣٤٥٠٠٨٥	١٤٩٥٦٩٤٨	٢٠٠٣٠٥٤١	١٦٣٦٧٨٤	٣٤٢٨٦٧٠٠	-	٨٤٣٦١٠٥٨
القيمة الدفترية ٢٠٠٨/١٢/٣١	١٦٩٦٥	٤٣٢٥٤٣٤٣	٥١٩١٣٠٨٩	١٥٩٩٨٧٥٩	٢٥٣٢٣٨	٣٢٣٣٦١١٢	١٠٥٣٣٦٠	١٤٤٨٢٥٨٦٦
نسبة الزيادة في الكلفة	صفر	(٢٤%)	٥٦%	(٣٨%)	١٤%	(٤٦%)	(٥٥%)	(٣٦%)

المصدر:- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

- العائد على الاستثمار

العائد على الاستثمار = صافي هامش الربح × معدل دوران الموجودات

$$\text{العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{المبيعات}} \times \left\{ 100 \times \frac{\text{المبيعات}}{\text{اجمالي الموجودات}} \right\}$$

صافي الربح بعد الضرائب

اجمالي الموجودات

$$\text{للسنة } ٢٠٠٧ = \frac{١٦٨٨٥٩٩١}{١٢٥٠٣١١٥٦} = (-١,٣٥٠٧\%) = (٣٥,٠٧\%)$$

$$\text{للسنة } ٢٠٠٨ = \frac{٢٢٩٧٨٢٤٧٥}{١٤٤٨٢٥٨٦٦} = (-١,٥٨٦٦\%) = (٥٨,٦٦\%)$$

يلاحظ مما سبق ارتفاع نسبة العائد ولكن كان سالباً بسبب وجود صافي خسارة وليس صافي ربح ، فضلاً عن تغير معدلات استغلال الموجودات الثابتة لسنة ٢٠٠٨ مقارنة مع سنة ٢٠٠٧ وهناك زيادة في قيمة الآلات والمعدات بنسبة ٥٦% كما تظهر في جدول (٨) على الرغم من انخفاض قيمة الموجودات الثابتة ككل بنسبة (٣٦%) .

المخطط	الفعلي ٢٠٠٧	الفعلي ٢٠٠٨
٧٦٣٥	٤٥٥٢	٨٣٠٦

الانتاج بالوحدات

جدول (٩) الطاقات الانتاجية المخططة والفعلية للسنوات ٢٠٠٨-٢٠٠٧

نسبة التطور	الفعلي		المخطط	السنوات التفاصيل
	٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس		
٠,٨٢٤	٨٣٠٦	٤٥٥٢	٧٦٣٥	الانتاج بالوحدات
	%١٠٨,٧	%٥٩,٦		نسبة الفعلي / المخطط

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

اما الطاقة الانتاجية لسنة ٢٠٠٨ فقد ارتفعت مقارنة مع سنة الاساس ٢٠٠٧ بمقدار (٠,٨٢٤)، كما ان نسبة استغلال الطاقة مقارنة بالمخطط من الطاقة لسنة ٢٠٠٨ فكانت ١٠٨,٧% وهي نسبة تعني تجاوز الخطة بمقدار ٨,٧% كما ظهر ذلك في جدول (٩) .

جدول (١٠)

تكاليف خدمات الصيانة للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

نسبة التطور	٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
	١٠٥٢٢٧٠٤٣٢	٦٤٢٥٩٩٠٧١	تكلفة الانتاج
٠,٦٠٨	١٢٤٩٢٩٧١	٧٧٦٧٤٥٠	تكاليف الصيانة
٩,٨٩١	٠,١١٨٧	٠,٠١٢٠	نسبة تكاليف الصيانة الى اجمالي تكلفة الانتاج

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

اما تكاليف الصيانة وكما في جدول (١٠) فتظهر انها قد ارتفعت نسبتها الى تكاليف الانتاج في سنة ٢٠٠٨ مقارنة مع سنة الاساس ٢٠٠٧ الى ٠,١١٨٧ من ٠,٠١٢٠ وان مقدار هذا الارتفاع كان ٩٨٩% وهو ارتفاع كبير . اما نسبة التطور بين السنتين فكانت (٠,٦٠٨) .

ثالثاً :- مقاييس التعلم والنمو

جدول (١١)

عدد العاملين في الشركة للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

التغير	٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات عدد العاملين
-	٢٦	٢٦	موظف
١٢%	١٠٣	٩٢	عمال بعقد
(٢٦%) -	٢٦	٣٥	عمال اجور يومية
	١٥٥	١٥٣	المجموع

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

كانت سياسة الشركة تجاه العاملين كالاتي :-

- الاحتفاظ بالعاملين

لم يحدث تغير كبير في العاملين بين السنتين ، حيث يظهر جدول (١١) تغير في عمال بعقد ١٢% بالزيادة وتغير في عمال بإجور يومية (- ٢٦%) بالنقص وهو ليس كبيراً .

جدول (١٢)

انتاجية العاملين نسبة الى ايراد النشاط الجاري للسنوات ٢٠٠٧-٢٠٠٨

٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
١٠٣٦٦٣٦٦٥٠	٥٧١٦٦٦٠١٢	ايراد النشاط الجاري
١٥٥	١٥٣	عدد العاملين
٦٦٨٧٩٧٨٣٨٧	٣٧٣٦٣٧٩١٦٣	انتاجية العامل
١,٧٨٩٩		نسبة التطور

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

جدول (١٣)

إنتاجية العاملين نسبة الى تكاليف الانتاج التام للسنوات ٢٠٠٧-٢٠٠٨

٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
١٠٥٢٢٧٤٣٢	٦٤٢٥٩٩٠٧١	تكاليف الانتاج التام
١٢٩	١٢٧	عدد العاملين في الانتاج
١٥٥	١٥٣	عدد العاملين والموظفين
٨١٥٧١٥٣	٥٠٥٩٨٣٥	معدل انتاجية العامل في الانتاج
٠,٦١٢		نسبة التطور
٦٧٨٨٨٤١	٤١٩٩٩٩٣	معدل انتاجية الفرد على مستوى الشركة
٠,٦١٦		نسبة التطور

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

جدول (١٤)

انتاجية العاملين الى ايراد النشاط الجاري للسنوات ٢٠٠٨ - ٢٠٠٧

٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
١٠٣٦٦٣٦٦٥٠	٥٧١٦٦٦٠١٢	ايراد النشاط الجاري (١)
٤٤٦٦٥٩٠٣٨	٣٥١٨٣٩٣٣٨	الرواتب والاجور (٢)
٢,٣٢٠	١,٦٢٤	انتاجية العاملين

المصدر:- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

اما انتاجية العاملين ، فيظهر جدول (١٢) تطور انتاجية العاملين بنسبة ٧٨,٩٩% بسبب زيادة ايراد النشاط الجاري لسنة ٢٠٠٨ مقارنة مع سنة ٢٠٠٧ .

اما انتاجية العاملين نسبة الى تكاليف الانتاج التام فكانت كما يظهرها جدول (١٣) لسنة ٢٠٠٨ = ٠,٦١٢ مقارنة مع سنة ٢٠٠٧ (بالنسبة لانتاجية العامل في الانتاج) .

اما بالنسبة لانتاجية الفرد في الشركة فكانت ٠,٦١٦ لسنة ٢٠٠٨ مقارنة مع سنة ٢٠٠٧ . وذلك يعني ارتفاع انتاجية العاملين اولاً ثم ارتفاع انتاجية الفرد في الشركة مع اكتساب العاملين اولاً ثم ارتفاع انتاجية الفرد في الشركة مع اكتساب العاملين خبرة جيدة في عملهم وقد يكون بسبب التدريب ايضا .

اما انتاجية العاملين الى ايراد النشاط الجاري فكانت كما يظهرها جدول (١٤)

انتاجية العامل لسنة ٢٠٠٧ كانت ١,٦٢٤

٢٠٠٨ كانت ٢,٣٢٠

ونسبة التطور كانت ٥,٤٢٨ وتعني زيادة انتاجية العامل

جدول (١٥)

التطور في مؤهلات العاملين للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
-	-	تكاليف التدريب
-	-	عدد المتدربين
-	-	معدل تكلفة المتدرب الواحد
-	-	نسبة التطور

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

اما التطور في مؤهلات العاملين فان جدول (١٥) يظهر عدم وجود تكاليف تدريب العاملين واعداد المتدربين في بيانات الشركة للسنتين ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ .

جدول (١٦)

المزايا العينية للعاملين للسنوات ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨

نسبة التطور	٢٠٠٨	٢٠٠٧ سنة الاساس	السنوات التفاصيل
٩,٩%	٩٨١٠٥٠	٨٩٢٣٠٠	الملابس
٦,١%-	٧٧٠٠٠	٢٨٠٠٠	المطعم
١١,٧%-	٥٤٥٠٠	٦١٧٠٠	الطباية
٥,٢%-	٣٧٦٨٧٣٠٠	٣٩٧١٤٦٠٠	النقل
	٣٨٧٩٠٨٥٠	٤٠٧٥٠٦٠٠	المجموع
٦,١%	٢٥٠٢٦٣,٥	٢٦٦٣٤٣,٧	حصة العاملين من المزايا

المصدر :- اعداد الباحثان (بالاعتماد على بيانات الشركة)

اما المزايا العينية فقد اظهر جدول (١٦) انخفاضا في المزايا العينية لسنة ٢٠٠٨ مقارنة بسنة ٢٠٠٧ الاساس في كل المزايا العينية المقدمة للعاملين عدا عنصر الملابس (كان ارتفاع بمقدار ٩,٩ %) . وكان الانخفاض الكلي في مجموع المزايا العينية (حصة العاملين من المزايا) ٦,١ % .

الاستنتاجات

توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات هي :-

- ١- تعد بطاقة الاداء المتوازن اسلوب استراتيجي مهم على تحسين وتطوير الاداء داخل اي وحدة عبر مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ، والتي تقدم صورة شاملة ومفهومة عن الاداء بشكل يفيد في معالجة القصور الموجود في ادائها . وتقوية وتعزيز الجوانب الايجابية نحو الافضل .
- ٢- تمثل بطاقة الاداء المتوازن اسلوب حديث لمتابعة التقدم نحو تحقيق الاهداف الاستراتيجية فهي ليست مجرد اداة لقياس الاداء ولكنها اسلوب متعدد الابعاد يتطلب ادارة لتحديد الاستراتيجية من الناحية التنفيذية ومنهم العلاقة بين العمل المنجز فعلياً في جميع مستويات الوحدة والخطط والاهداف الاستراتيجية للمنشآت.
- ٣- تعد عملية تقويم الاداء ذات اهمية كبيرة فهي تساعد على تطوير اداء الوحدة ومعرفة مدى تقدمها وتحقيقها للاهداف المحددة مسبقا والتحقق من تنفيذ الخطة وفقا لما هو مرسوم لها .
- ٤- تسهم عملية تقويم الاداء في الكشف عن قدرات وطاقات العاملين وتوزيع المسؤوليات والادوار في العمل وفقا لتلك الطاقات والقدرات البشرية .
- ٥- أظهرت النسب والمقاييس حسب بطاقة الاداء المتوازن ارقام خطير لاداء الشركة في سنة ٢٠٠٧ - ٢٠٠٨ وخاصة في نسبة مجمل مصافي الربح حيث أظهرت البيانات مجمل خسارة وصافي الخسارة .
- ٦- هناك تطور ايجابي في نتائج سنة ٢٠٠٨ مقارنة مع سنة ٢٠٠٧ في معظم النسب والمقاييس الخاصة ببطاقة الاداء المتوازن للشركة .

التوصيات

بعد عرض الاستنتاجات يوصي الباحثان بعدة توصيات هي :-

- ١- ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بتقويم ادائها بشكل دوري لمعرفة نقاط القوة والضعف في ادائها والعمل على معالجتها.
- ٢- اهمية ادخال التقنيات والنظم الادارية الحديثة ومنها بطاقة الاداء المتوازن في تقييم اداء الوحدات الاقتصادية.

- ٣- ضرورة قيام على ادارة الوحدات ادخال موظفيها بدورات تدريبية عن ماهية بطلقة الاداء المتوازن من اجل تعريفهم عليها وكيفية تطبيقها ومفاهيم تقييم الاداء.
- ٤- اهمية التأكيد على ان تطبيق اسلوب بطاقة الاداء المتوازن يوفر صورة واضحة وشاملة لاداء الوحدة من خلال التركيز على المقاييس المالية وغير المالية.
- ٥- ضرورة قيام الشركة بتطوير مؤهلات العاملين بشكل دوري ومستمر لان ذلك يؤثر على جودة المنتج ونوعيته ويدعم الاداء المتميز للوصول الى ميزة تنافسية للشركة .
- ٦- على إدارة الشركة دراسة النسب والمقاييس التي ظهرت في الجانب العملي والاهتمام بها للوصول الى اداة جيد ومتميز يساهم في ايجاد مزايا تنافسية للشركة .

قائمة المصادر

١- المصادر باللغة العربية

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الرسائل والاطاريح الجامعية

١. انعم منيب ابراهيم ، (٢٠٠٥) ، " استخدام تقييم الاداء في الرقابة المالية على معمل الالبسة الولادية في الموصل للفترة ١٩٩٧ ولغاية ٢٠٠١ " ، رسالة معهد المحاسبين القانونيين ، فرع الموصل ، جامعة الموصل .
٢. البرزنجي ، بهارخالد مصطفى، ٢٠٠٧ " اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة المطورة كأداة في تقييم الاداء مقارنة بالاساليب التقليدية ، رسالة ماجستير غير منشور ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .
٣. الحديثي ،عبدالله سلمان جمعة ، (٢٠١١) " تقييم الاداء الاستراتيجي للتنظيمات الحكومية باستعمال بطاقة الاداء المتوازن " ، دبلوم محاسب قانوني ، غير منشور ، المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق ، العراق .
٤. سليمان حسين البشتاوي ، (٢٠٠١) ، " تقييم الاداء على وفق نظام BSC باستخدام التكامل بين نظامي التكاليف والادارة على اساس الانشطة ، دراسة حالة احد المصارف الاردنية ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية .
٥. صالح بلسكة ، (٢٠١٢) ، " قابلية تطبيق الاداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بعض المؤسسات "، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التفسير ، جامعة فرحات عباس ، الجزائر .
٦. عريوة محاد ،(٢٠١١) ، " دور بطاقة الاداء المتوازن في قياس وتقييم الاداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية " ، رسالة دكتوراه ، جامعة فرحات عباس بسطيف ، الجزائر .
٧. محمد، هدى عبدالغفور ، (٢٠٠٥) "استخدام بطاقة العلامة المتوازنة في تحسين الاداء المالي للمصارف التجارية" رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة البصرة .
٨. منى ابراهيم خليل المدهون ، عبير عياد احمد البطنجي ، (٢٠١٣) ، " التخطيط الاستراتيجي باستخدام بطاقة الاداء المتوازن " ، دراسة تطبيقية على مركز التدريب

المجتمعي وإدارة الازمات ، غزة ، دبلوم عالي ، معهد التنمية المجتمعية ، الجامعة الإسلامية - غزة .

٩. مؤيد محمدعلي فضل الفضل ، (٢٠٠٤) ، " أنموذج مطور لبطاقة الاداء المتوازنة على وفق متطلبات تقييم الاداء الاستراتيجي للنشاط المصرفي : دراسة ميدانية في عينة من المصارف الاهلية في العراق " ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل .

١٠. النعيمي ، نادية شاكر ، (٢٠٠٧) " التكامل بين تقنيتي بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية لاغراض تقييم الاداء الاستراتيجي في المنظمات " ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

ثالثاً: دوريات وبحوث

١. طارق عبدالعال حماد ، (٢٠٠٥) ، " دور معلومات المحاسبة الادارية في بناء الاستراتيجية المتوازنة للمنظمة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد ٢ ، السنة التاسعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

٢. عبداللطيف ، عبداللطيف " الرقابة الاستراتيجية واثرها على زيادة فاعلية المنظمات " ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، العدد ٤ ، ٢٠٠٥ ص ١٣٥ .

٣. عبدالملك ، احمد رجب ، (٢٠٠٦) مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الاداء في المشروعات الصناعية (دراسة نظرية وتطبيقية) ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، العدد ٨١ .

٤. فايزة عبيد الله ، " كفاءة الاداء في المستشفيات الخاصة في مصر " ، دراسة ميدانية ، مجلة المحاسبة والادارة والتامين سنة ٢٠٠٩ العدد ٧٣ .

٥. محمد عبدالفتاح محمد عبدالفتاح ، (٢٠٠٥) ، " العلاقة بين نموذج الاداء المتوازن والموازنات كأدوات للتخطيط والرقابة " ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد ٢ ، السنة التاسعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .

٦. الموسوي ، يحيى علي حمادي ، (٢٠١٣) ، " استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاداء دراسة محاسبية في شركة بغداد للمشروبات الغازية من المنشآت الصناعية " ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلد الثامن العدد ٢٢ كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ، العراق .

٧. هاني نذير مصطفى ، ضمير قاسم مرعي وخالد غازي عبود ، (١٩٩١) ، " دور البيانات المحاسبية في تقييم كفاءة الاداء " ، مجلة تنمية الرافدين ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العدد ٣٢ .

رابعاً: الكتب

١. جهاد، فليح حسن ،تقويم الاداء للانشطة الانتاجية ، بغداد ، ١٩٨٠ .
٢. الحسيني،فلاح حسن عداي ، (٢٠٠٦) الادارة الاستراتيجية - مفاهيمها - مداخلها - عملياتها المعاصرة، الطبقة الثانية ، عمان ، دار وائل للنشر .
٣. طارق عبدالعال حماد ،(٢٠٠٦) ، " الموازنات التقديرية - نظرية متكاملة " ، دار الجامعية للنشر ، الاسكندرية ، مصر .
٤. العبادي ، سميرعزيز ، (٢٠٠٥) ، " بيئة الاعمال ومركزية القرارات واثريهما في فاعلية المنظمات" جامعة فيلادلفيا ، الاردن ، نشر في المؤتمر العلمي - الريادة والابداع- استراتيجية الاعمال في مواجهة تحديات العولمة .
٥. عبدالملك ،طلعت ، تقويم الاداء الاقتصادي ، سلسلة دراسات المعهد القومي للادارات العليا رقم ٢٨ لسنة ١٩٦٦ .
٦. كاظم الركابي ، " الادارة الاستراتيجية العولمة والمنافسة " ، ط ١ ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الاردن ، ٢٠٠٤ .
٧. مجيد عبد جعفر الكرخي ، (٢٠٠١) ، "مدخل الى تقويم الاداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام البيانات المالية " ، دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد .

٢-المصادر باللغة الانكليزية

1. Brunof .Silva & Victor prochnik ,(2005) , "seven challenges for the implementation of balanced Score card in hospitals , " availbleon www.ssrn.com .
2. Cohen Sandra , et al . , (2006) , "Do non – Financil and Financial per formance parameters in terrelate Athens university of economic and business " . avail able on www.ssrn.com .
3. Colin Drury,(2000), "management and cost Accounting 5thed , Business press , Thomson learing.
4. Horngren , Charles , Foster , Dater George and Srikant , Datar "Cost Acconuting Amanagerial emphasis" 10th ed , prentice – Hall 2000.
5. Kaplan , Robert and Northon ,David , " why Dose Business Need abalance Score Card " in Reading and Issues in Cost management" ed, reevejames , 2nd ed , South western College Publishing 2000 .
6. Manoj Anand , B.S.Shary & Shbashish , Saha, (2005) ,Balanced Score Card in Indi an Companies " , Vikalpa,Vol.30 , no.2.