

استخدام المؤشرات المالية وغير المالية (بطاقة الاداء المتوازن) في تقييم اداء شركة الكندي لإنتاج
الادوية واللقاحات البيطرية 2012-2014

**Use in financial and non-financial indicators (Balanced scorecard) to
evaluating the performance of the AL-Kindi company for the production
of veterinary medicines and vaccines 2012-2014**

م.م محمد راضي عبد الكاظم

Cj56dx@gmail.com

م. عادل حسين علي

Adil45641@gmail.com

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الأنبار

المستخلص :

أصبحت الوحدات الاقتصادية تواجه العديد من التطورات والتغيرات السريعة التي تتطلب منها الاستجابة، بالشكل الذي يكفل نجاحها والمحافظة عليها وذلك من خلال دراسة واقتراح منهجية أكثر شمولية لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية في ظل التحديات والضغوطات التي شخّصت قصور الأنظمة التقليدية المستعملة لذلك الغرض، ويهدف البحث إلى تسليط الضوء على عملية تقويم الأداء الإستراتيجي وفوائدها في الوحدات الاقتصادية وباستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، وان التقويم الإستراتيجي للأداء سيؤدي إلى تحقيق قدر كبير من الشفافية والعدالة ، وكذلك حماية ثروة المالكين من سوء الاستعمال للإدارة ، وقد تم تطبيق البحث على شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والأدوية البيطرية مساهمة مختلطة وقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات منها تمثل بطاقة الاداء المتوازن نظام متكامل لتقويم الاداء الشامل وكذلك استغناء الشركة عن عدد كبير من الموظفين على الرغم من خبرتهم الطويلة لغرض تخفيض المصاريف واوصى الباحثان بضرورة وضع خطة تسويقية جيدة واعتماد منافذ جديدة في جميع المحافظات ودراسة امكانية تصدير منتجات الشركة .

Abstract

It has become the economic units are facing many of the rapid developments and changes that require them to respond and in a form that ensures its success and maintain it through the study and propose a methodology for a more comprehensive to evaluate the performance of economic units in light of the challenges and pressures diagnosed deficiencies used traditional systems for that purpose, the research aims to shed light on the process of strategic performance and benefits in evaluating economic units and using the balanced Scorecard, and strategic evaluation of the performance will lead to a great deal of transparency and justice, as well as protecting the wealth of the owners of misuse Management, research has been applied to the Canady company for the production of vaccines and veterinary medicines mixed contribution. A number of conclusions and recommendations have been reached. The Balanced Scorecard represents a balanced system for evaluating the overall performance as well as dispensing with a large number of employees despite their long experience for the purpose of reducing expenses. The researchers recommended the necessity of developing a good marketing plan and adopting new outlets in all governorates Export the company's products.

مقدمة

هناك حقيقة مهمة تفتقر إليها معظم وحدات القطاع العام العاملة حالياً في قطرنا، ألا وهي تقويم الأداء ووضع أساس لقياس مستوى أدائها المالي وغير المالي وهل حققت الوحدة استراتيجيتها وأهدافها المحددة، ومن ثم تحديد ما يجب أن يكون عليه مستوى الأداء المالي ومدى النجاح في تحقيق الأهداف المالية، بتحقيق الأرباح المخططة والحصول على دخل تشغيلي مناسب، وكذلك إعطاء الجانب غير المالي الأهمية اللازمة وإدخاله ضمن النواحي الواجب دراستها للوحدة وتحديد مستوى أدائها، لتحقيق أهداف الوحدة فيما يتعلق بالعمليات الداخلية والزبون وكيفية الاحتفاظ بالزبون الحالي والتوسع للحصول على زبون جديد، وعلى حصة سوقية إضافية تعزز سمعة الوحدة وانتشار منتجاتها ومكانتها التنافسية في السوق، وتطوير مهارات وخبرات العاملين.

ومن خلال تقويم مستويات الأداء تستطيع الوحدة مواكبة التطور والنمو الاقتصادي الكبير في الأسواق الداخلية والخارجية من خلال وضع مؤشرات أفضل كهدف تسعى الوحدة للوصول إليه عن طريق تحسين الأداء وعلى كافة مستويات نشاط الوحدة. وهذه النواحي جميعها تمثل أركان بطاقة الأداء المتوازنة الأربعة والتي تكمل بعضها البعض، وتقاسم الأداء لجميع نواحي أنشطة المنشأة المتعلقة بالناحية المالية، رضا الزبون، العمليات الداخلية وناحية الخبرة والإبداع والتعلم التي تخص العاملين في الوحدة. من خلال هذه الأركان الأربعة يتم الحصول على إمام شامل بمستوى أداء الوحدة كاملاً، لغرض استعمال تقنيات إدارة الكلف والأنشطة (المقارنة المرجعية والتحسين المستمر للكلف)، والدخول في عملية التحسين لأداء هذه النواحي وإعادة تنظيم للعمليات للحصول على أفضل مستويات أداء ممكنة، وتحقيق أهداف الوحدة واستراتيجيتها المخططة.

أولاً: منهجية البحث: في ضوء ما تقدم فإن منهجية البحث تتمثل بالآتي :-

1-1 مشكلة البحث:

يمثل الأداء انعكاساً لقدرات وقابليات الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، والذي أضحي يواجه تحديات شديدة نتيجة للتطورات والتغيرات السريعة التي أصبحت إحدى أبرز سمات دنيا الأعمال والذي يتطلب من تلك الوحدات الاستجابة من خلال بناء الهياكل الاستراتيجية الملائمة لمواجهة هذه التحديات، لذا فإن المشكلة الأساسية تتمثل في قصور الأنظمة التقليدية وأساليبها المستعملة في تقويم الأداء لتركيزها على المقاييس المالية والمقاييس ذات البعد التشغيلي وإغفال الأثر الاستراتيجي للأداء.

2-1 أهمية البحث

تتأتى أهمية البحث من أهمية وفوائد عملية تقويم الأداء للوحدات الاقتصادية، سيما وأن هذه الوحدات 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 الوحدات الاقتصادية في ظل التحديات والضغوطات التي شخصت قصور الأنظمة التقليدية المستعملة لذلك الغرض، وتوظيف مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية وبالشكل الذي يسهم في بيان الأثر التشغيلي والاستراتيجي لأداء هذه الوحدات. وتأتى أهمية البحث أيضاً من أهمية عملية تقويم الأداء الإستراتيجي وفوائدها في الوحدات المساهمة، وإن التقويم الإستراتيجي للأداء سيؤدي الى تحقيق قدر كبير من الشفافية والعدالة، وكذلك حماية ثروة المالكين من سوء الاستعمال للإدارة.

3-1 هدف البحث

1- يهدف البحث الى تسليط الضوء على دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الإستراتيجي (الأداء طويل الأجل) .

2- المساهمة في رفع مستوى جودة عمل الوحدة الاقتصادية باستخدام نموذج الأداء المتوازن.

4-1 فرضية البحث

بناء على ما ذكر في مشكلة وهدف البحث تم بناء الفرضيتين التاليتين

1- إن تقييم الأداء بالاعتماد على المقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية يوفر معلومات شاملة عن فاعلية وكفاءة الأداء وبالشكل الذي يمكن من خلاله رفع فاعلية رقابة جودة الأداء.

2- إن تقييم الأداء الإستراتيجي (المالي وغير المالي) ، الذي هو من ضمن مكونات بطاقة الأداء المتوازنة، سيمكن الوحدة الاقتصادية ان تكشف عن مناطق القوة أو الضعف في الأداء الإستراتيجي للوحدة التي لا يتمكن تقييم الأداء التقليدي من اكتشافها ، من خلال قياس مؤشرات الأداء المالي وغير المالي ، ومحاولة تحديد مدى تحقق أهداف الوحدة الإستراتيجية بتحليل هذه المؤشرات .

5-1 مجتمع وعينة البحث

جرى اختيار (شركة الكندي لانتاج اللقاحات والادوية البيطرية مساهمة مختلطة) عينة البحث كونها إحدى الوحدات ذات المساس المباشر بالاقتصاد القومي ، فضلا عن كونها لم تخضع لتقويم شامل للأداء وفق المفاهيم المعاصرة مما يوفر بيئة للتطبيق واختبار فرضيات البحث .

6-1 الحدود الزمانية للبحث : 2012-2014**7-1 وسائل جمع البيانات والمعلومات :**

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لانجاز البحث في جانبين :-

- 1- **الجانب النظري :-** وفيه تم الاعتماد على ما توفر للباحثين من كتب ومقالات ودوريات عربية وانكليزية ، فضلاً عن ذلك آخر الاصدارات والمقالات المنشورة على شبكة الانترنت والمتعلقة بموضوع البحث .
- 2- **الجانب العملي :-** وفيه اعتمد الباحثان على وسائل عديدة ، وأبرزها ما يأتي :
 - التقارير المالية السنوية للشركة عينة البحث والتي تحتوي على تقارير مجلس الإدارة ، وتقارير مراقبي الحسابات (ديوان الرقابة المالية) ، والحسابات الختامية للشركة عينة البحث .
 - المقابلات الشخصية مع بعض السادة المسؤولين في الشركة .

ثانياً : بطاقة الاداء المتوازن (اطار نظري)**1-2 مفهوم بطاقة الاداء المتوازنة :**

حصلت في السنين الأخيرة تطورات كبيرة ومستمرة في الأسواق أدت إلى حالة من المنافسات الحادة بين الوحدات الاقتصادية في القطاع الإنتاجي والخدمي ، وأدت إلى ضرورة تمايز المنتجات بتحسين اما النوعية أو الكلفة ، أو الدخول في أسواق جديدة والحصول على حصص سوقية إضافية وباستمرار الدفاع عن موقع الشركة في أسواقها . وتماشياً مع هذه التطورات والتغيرات السريعة والمستمرة في بيئة الأعمال المحيطة بالوحدة الاقتصادية ، فقد ظهرت الحاجة الماسة إلى مقاييس تقييم أداء جديدة تتلائم مع هذه التغيرات السريعة ، تمكن الوحدة من تحديد مدى قدرتها على تنفيذ استراتيجيتها الموضوعة مسبقاً والمحددة بصورة واضحة ، ومن ثم الأهداف العامة النابعة من هذه الاستراتيجية

والمستمد منها الأهداف التشغيلية ، لتنفيذ المهام ، والتي يجب إن تكون جميعها قابلة للفهم وللقياس والتحقق من قبل جميع العاملين في الوحدة المعنية .حيث ان مقياس الأداء المالية لوحدها أصبحت غير كافية ولا تعبر عن كافة أركان النشاط ، وتعطي صورة غير واضحة عن مستوى أداء الشركة العام ، لذا لابد من تلبية حاجة الإدارات ولضمان نجاح إدارة أنشطة الوحدة من خلال استعمال مؤشرات تقويم الأداء غير المالي ، فضلاً عن مؤشرات الأداء المالي ، والموازنة بينها للتوصل إلى مدى تحقيق الشركة لستراتيجيتها وحجم موقعها التنافسي وموقفها من الزبائن والمجهزين . Hilton, (1997:497)، في الستينات قام الفرنسيون بوضع فكرة عامة لمحتويات مشابهة لفكرة بطاقة الأداء المتوازنة ، تترجم استراتيجية الوحدة إلى أنشطة وسميت في حينها (Garrison & Noreen, 2000 :464) Dash Board ، إذ صممت في الولايات المتحدة الأمريكية ، بعد دراسات مستفيضة لعدد من الشركات الأمريكية بهدف إيجاد نظام تقويم يهتم بمستقبل الوحدة ، وتمت هذه الدراسات في معهد Norton & Noreen الأمريكي .

(Elloumi & Annand, 2002: art)

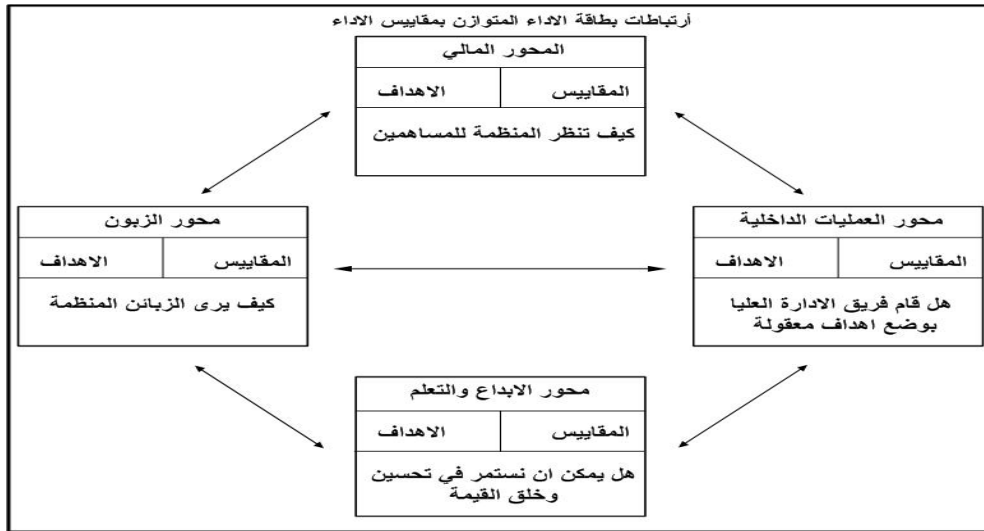
وتطورت بطاقة الأداء المتوازنة لتصل الى وضعها الحالي ، وأركانها الأربعة ، التي تعنى بكل أنشطة الوحدة المالية وغير المالية . وتهدف أساسا الى قياس مستويات الأداء لهذه الأنشطة وتقويمه . Kaplan & Norton, 2001 . (189) :. ان بطاقة الأداء المتوازنة هي أداة التواصل بين الأهداف المتنوعة والمتراصة والتي ينبغي على الوحدة تحقيقها للتنافس على أساس القدرات والإبداع ، وليس فقط الموجودات المادية الملموسة (Kaplan & Norton, 1998: 368) وتحتوي هذه البطاقة على مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المستمدة من استراتيجية الوحدة . والشئ الجديد في هذه البطاقة هو أن عناصرها ومحتوياتها صممت بحيث يكمل بعضها البعض الآخر في التعبير عن المنظور العام والمستقبلي للمنظمة ، من خلال ترجمة رؤية المنظمة واستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس متوازنة تصف كيفية تحقيق استراتيجية المنظمة ورؤيتها من خلال ربط تلك المقاييس بعلاقة السبب والنتيجة ليتمكنها من التعبير بوضوح عن تلك الاستراتيجية . يمكن وصف بطاقة الأداء المتوازن أنها مجموعة من المقاييس مختارة بعناية مستمدة من استراتيجية المنظمة ، فالمقاييس المختارة لبطاقة الأداء تمثل أداة للإدارة العليا للتواصل مع الأفراد العاملين وأصحاب المصالح الخارجيين وتعد نتائج الأداء موجهاً للمنظمة في تحقيقها لرسالتها وأهدافها الاستراتيجية (Niven , 2011 : 384) . وعدّ (Smith , 2010 : 240) بطاقة الأداء المتوازن " أنها أداة إدارية توفر لكبار المديرين التنفيذيين مجموعة شاملة من المقاييس لتقويم كيف يمكن للمنظمة أن تتقدم باتجاه تحقيق أهدافها الاستراتيجية " .

كما تم تفسير مصطلح بطاقة الأداء المتوازن BSC بأنه يشير الى " نظام للإدارة الاستراتيجية يسمح للرقابة الشاملة على المنظمة من خلال الأخذ بالحسبان جميع منظورات وأبعاد النجاح وبطريقة متوازنة ، إذ إنها تشكل الإطار أو الهيكل الذي يجري من خلاله ترجمة رؤية المنظمة واستراتيجيتها إلى إجراءات " (Scheisser. et , al , 2011 :) . (194 – 195)

كما عرفت ال BSC على انها" اداة مهمة لقياس وتقويم الاداء في مجمل الشركات تساعد في تكامل العناصر المتباينة في برامج الشركة من خلال تركيزها على الزبون واعادة تصميم العمليات وتحسين النوعية والتخطيط للمدى البعيد ". (القاسم ، 2006 : 29)

ومما سبق يمكن القول ان بطاقة الاداء المتوازن هي احدى التقنيات الادارية المعاصرة التي اضافت مقاييس جديدة الى مقاييس الاداء التقليدية المقتصرة على قياس الاداء المالي ليصبح الاعتماد على اربعة ابعاد بدل البعد الواحد (المالي ، الزبائن ، العمليات الداخلية ، التعلم والنمو) حيث انها تهتم بتحقيق الاهداف المالية وغير المالية من خلال التوازن بين هذه المقاييس. ان هذه الابعاد يمكن توضيحها بالشكل رقم (1) :

الشكل (1) ارتباطات بطاقة الاداء المتوازن بمقاييس الاداء



Source:Kaplan , Robert S. & Norton , David P. " The balanced Score Card : Translating Strategy in to Action " Harvard Business school press Boston , 1996 . p1

2-2 فوائد بطاقة الاداء المتوازن:

يعد تطبيق تقنية الBSC سمة نجاح الوحدات الاقتصادية في عصر المعلوماتية لأنها تتضمن المحاور التشغيلية بالإضافة الى المحور المالي فهي تقدم للمدراء (الادارة العليا) صورة واضحة وشاملة وسريعة عن اداء الوحدة الاقتصادية (Kaplan & Nortan , 1992 : 71) من خلال ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف قابلة للقياس (الغزال ، 2007 : 29) ، كما توضح ال BSC استراتيجية الوحدة الاقتصادية من خلال علاقة السبب بالنتيجة للمحاور الاربعة (المالي ، الزبائن ، العمليات الداخلية ، النمو والتعلم) وتوجه اهتمام المدراء الى المقاييس الاكثر تأثيراً على الاستراتيجية . (Horngron , 2007 : 462)

وعن طريقها يتم تحديد مجالات جديدة تتميز بها الوحدة الاقتصادية تحقق اهداف الزبون والوحدة الاقتصادية . (Thomson , 1997 : 16)، ان تقويم مستويات الأداء المالية وغير المالية ومن خلال مقاييس بطاقة الأداء المتوازنة يمكن للوحدة الاقتصادية تقسيم بطاقة الاداء كالاتي : (Kaplan&Norton,1998:367)

- 1- تنمية العلاقات مع الزبون الحالي للمحافظة عليه وإرضائه ،أو السعي للحصول على زبائن جدد والدخول في أسواق جديدة مستهدفة .
 - 2- تطوير منتجات جديدة لسد حاجات الزبائن المتنامية وإرضاء زبائن مستهدفين جدد والحصول على حصص سوقية إضافية .
 - 3- الحصول على إخلاص ورضا الزبون .
 - 4- طرح منتجات مميزة ذات جودة عالية وبكاف منخفضة نسبياً .
 - 5- تنمية وتطوير مهارات وخبرات العاملين مما يؤدي إلى تحسين القدرة على أداء العمليات وتحسين جودة المنتج ، والحصول على الاستجابة السريعة وبدون وقت انتظار طويل يقلل من رضا الزبون .
- ح- لتحسين أداء العمليات الداخلية ، وحذف العمليات التي لا تضيف قيمة للزبون ، وتطوير التي تضيف القيمة للزبون .

خ - تطوير تكنولوجيا المعلومات وقواعد البيانات وأنظمتها .

ومما سبق يمكن القول انه يجب على ادارات الوحدات الاقتصادية التركيز على الموجودات غير المالية (الموارد البشرية متمثلة بالعاملين وقدراتهم والحصة السوقية متمثلة بالزبائن والموقع التنافسي نسبة إلى الوحدات المنتجة المماثلة ضمن القطاع الإنتاجي الواحد والعمليات الداخلية متمثلة بدرجة الاهتمام بإعادة تصميمها للحصول على أفضل أداء ممكن والمجهزين من حيث التسهيلات والخصومات المقدمة من قبلهم).

2-3 توازن بطاقة الاداء المتوازن B.S.C

لقد اكتسبت بطاقة الاداء المتوازن هذه التسمية لكونها تعمل على الموازنة بين استخدام مقاييس الاداء المالية وغير المالية لتقويم كل من الاداء طويل وقصير الامد في تقرير موحد فضلا على ان B.S.C تزيد من تأكيد المدراء على الاداء المالي قصير الامد (كالارباح الفصلية) من خلال التعويل على المقاييس غير المالية والتشغيلية كجودة المنتج او الخدمة ورضا الزبون التي تقيس التغيرات التي تطرأ على اداء المنظمة في الامد الطويل فضلا عن المنافع التي تنتج عن هذه التغيرات هذا ويمكن ان تخدم التحسينات الواسعة والمهمة في المقاييس غير المالية كمؤشرات لخلق القيمة الحاسمة في المستقبل من خلال موازنة ودمج وتوحيد المقاييس المالية وغير المالية وبذلك فان B.S.C ستجعل اهتمام الادارة يتسع ليشمل كل من الاداء الطويل والقصير الامد (Horngren,et.al;2003:448).

2-4 محاور بطاقة الاداء المتوازن

تقدم بطاقة الأداء المتوازن صورة واضحة وشاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية للادارة العليا من خلال محاورها الاربعة :-

- 1- المحور المالي Financial Perspective
- 2- محور الزبائن Customer Perspective
- 3- محور العمليات الداخلية Internal Operational Perspective
- 4- محور التعلم والنمو Growth and Learning Perspective

- فالمحور المالي يشير الى الانشطة الاعتيادية التي تمارسها الوحدة ، اما المقاييس غير المالية فهي موجّهات الاداء المالي المستقبلي للوحدة . (البشتاوي ، 2001 : 106)
- ولكل جانب من جوانب بطاقة الأداء المتوازن تحدد المنظمة المكونات الآتية :
- الأهداف (Objectives) : الأهداف بشكل عام موزعة بالتساوي بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتحمل تقريباً نفس الأهمية الاستراتيجية ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقيق ومعقولة ومحددة بوقت زمني لإتمامها .
 - المقاييس (Measures) : هي بمثابة المجس الذي يحدد الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة مسبقاً .
 - المعيار (standard) : مقدار محدد يُقاس بناءً عليه لتحديد الانحراف (سلباً أو إيجاباً) عن الهدف المقرر تحقيقه .
 - المبادرات (Initiatives) : هي المشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف .
 - العلاقات السببية (Cause & Effect Relationships) : كثير من العمليات الاستراتيجية تمثل علاقات سبب ونتيجة ، لذا يجب أن يحقق القياس العلاقة بينهما حتى يمكن إدارتها والتأكد من صحتها ، ويجب أن تتضمن العلاقة الجوانب الأربعة الرئيسة لبطاقة الأداء المتوازن (المغربي ، 2006 : 296 - 297) .
- والجدول رقم (1) يوضح تحليل لأبعاد البطاقة .

جدول (1) تحليل ابعاد البطاقة

محور الزبائن (المستهلكين)		المحور المالي	
مقاييس	اهداف	مقاييس	اهداف
النسبة المئوية من المبيعات من المنتجات الجديدة	تقديم منتجات جديدة	التدفقات النقدية	البناء
التسليم بالوقت المحدد	درجة الاستجابة لتجهيز طلبات الزبائن	التمويل بالمبيعات حسب فصول السنة والمحل التشغيلي للاقسام	الانتاج
نسبة منوية من حساب المشتريات	تجهيز المجهزين	ازدياد حصة السوق وزيادة العائد على حقوق الملكية	الازدهار
عدد مرات المساعدة في الهندسية	مشاركة الزبائن		
محور التعلم والنمو		محور العمليّات والمراحل الداخلية للمنظمة	
مقاييس	اهداف	مقاييس	اهداف
الزمن المطلوب لتطوير جيل جديد من المنتجات	القيادة في استخدام التقنيات	الهندسة الصناعية والمنافسة	القرارات والامكانيات والتنمية
النسبة المئوية للمنتجات المبيعة	درجة الاهتمام بالمنتج	زمن دورة الانتاج ، كلفة الوحدة المنتجة	التميز الصناعي
تقديم منتج جديد والمنافسة	زمن التسويق	الكلفة الهندسية	تصميم الطاقة الانتاجية
		الجدولة والخطة الانتاجية	تقديم منتجات جديدة

Source:Kaplan R, & Norton D., " The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance" Harvard Business Review, Ganuary- February, 1992.p76

1-المحور المالي Financial Perspective

تستخدم بطاقة الاداء المتوازن المحور المالي من خلال صافي الدخل والعائد على الاستثمار وحيث ان مقاييس الاداء التقليدي تعتمد على المحور المالي لذا لا تقود الى تقديم اداء على مدى المستقبل بل تعطي نتائج عن الماضي ولقد اضافت بطاقة الاداء مقاييس غير مالية تعطي صورة عن مستقبل الوحدة الاقتصادية ماذا سيكون؟ وماهي التغييرات التي تساعدنا على النجاح... فالبطاقة بمحاورها المالية وغير المالية تقود المنظمات نحو النجاح . (Hilton , et .al ., 2000 : 914)

إن المحور المالي لبطاقة الأداء المتوازن يتضمن الأهداف والمقاييس التي تمثل مقاييس النجاح للشركات الهادفة للربح ، إن مقاييس الأداء المالي مثل الربح التشغيلي ، والعائد على الاستثمار تشير ما إذا كانت استراتيجية الشركة وتنفيذها تؤدي إلى زيادة قيمة المساهمين ، فالأداء المالي للشركة يتطور من خلال مفهومين أساسيين الأول نمو الإيراد (إن مصدر نمو الإيراد يكون من خلال تعميق العلاقات مع الزبائن الحاليين مثال ذلك بيعهم منتجات إضافية أو خدمات ما بعد البيع) .ان استعمال النسب والمؤشرات المالية لأغراض قياس أداء منظمات الأعمال وتقويمها قد أصبح من الأمور الواسعة الانتشار إلى درجة يمكن معها القول أنه لا يتصور تحليل أي بيانات عن أداء المنظمات ومراكزها المالية من دون استعمال النسب والمؤشرات المالية بصورة أو بأخرى ، وتعدّ النسب والمؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل المالي شيوعاً واستعمالاً في قياس المركز المالي للمنظمة وتقويمه خلال مدة زمنية معينة من خلال إجراء مقارنات بين النسب والمؤشرات المالية للمنظمة والنسب والمؤشرات المالية لمنظمات مماثلة أو للمنظمة نفسها ولمدد مختلفة (الغالبى وادريس، 2009: 178) يمكن تقسيم النسب والمؤشرات المالية إلى خمسة أنواع وهي على النحو الآتي: (Chandra , 1997 : 583 – 584)(الغالبى وادريس ، 2009: 179 – 181) .

أ – **نسب السيولة (Liquidity Ratios)** : تشير إلى قدرة المنظمة على تلبية التزاماتها على المدى القصير وعادة ما يكون ذلك لمدة سنة واحدة وتعتمد نسب السيولة عموماً على العلاقة ما بين الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة وتُفحص السيولة بدراسة نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة .

ب – **نسب الرافعة المالية ((Leverage Ratios))** : تشير إلى درجة اعتماد المنظمة على رأس المال المقترض بالمقارنة مع رأس المال الممتلك .

ج – **نسب معدل الدوران ((Turnover Ratios))** : يشار إليها أيضاً بأسم نسب النشاط أو نسب إدارة الموجودات وتقاس كيفية الاستخدام الكفوء للموجودات ، وتستند هذه النسب إلى أساس العلاقة ما بين مستوى النشاط ومستوى الموجودات المختلفة ، ومن نسبها (نسبة معدل الدوران ، ومعدل دوران المخزون السلعي ، ومعدل دوران الذمم المدينة ، ومعدل دوران رأس المال العامل ، ومعدل دوران الموجودات) .

د – **نسب الربحية ((Profitability Ratios))** : تستعمل هذه النسب للحكم على كيفية كفاءة استعمال المنظمة لموجوداتها ، إذ تقيس مدى وفاعلية الإدارة في توليد الأرباح عن طريق استعمال موجوداتها بكفاءة ومن نسبها (العائد على الاستثمار ، والعائد على حق الملكية ، والقوة الإيرادية ، وهامش الربح من المبيعات) .

هـ – **نسب التقييم ((Valuation Ratios))** : تشير هذه النسب إلى كيفية تقويم أسهم المنظمة في سوق رأس المال وطالما أن القيمة السوقية تعكس التأثير الموحد للمخاطرة والعائد فأن نسب التقييم هي المقاييس الشاملة لأداء المنظمة .

هذا وان نسب التقييم المهمة هي نسب الأسعار إلى الأرباح ونسب القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية .

و - نسب النمو (Growth Ratios)) : وهي المؤشرات التي تقيس مدى نمو المنظمة في إطار نمو الاقتصاد الوطني متمثلاً بنمو الدخل القومي أو نمو القطاع الذي تعمل فيه المنظمة ومن هذه المؤشرات نمو المبيعات ، و نمو الدخل الصافي ، والقيمة المضافة .

2-محور الزبائن_ Customer Perspective

عند اختيار المقاييس التي تتعلق بهذا المجال في المنشآت التي تطبق نموذج الأداء المتوازن ، فإنه يلزم الإجابة على تساولين على درجة من الأهمية وهما :-

-السؤال الأول : من هو عميلنا المستهدف ؟

-السؤال الثاني : ماهي القيمة التي يمكننا تقديمها له ؟

إن هذين التساولين يمثلان تحدياً كبيراً للمنشآت، إن هذا البعد يقوم على تحديد قطاعات السوق المستهدفة وكذلك تبيان المقاييس المحددة لنجاح المنشأة في تلك القطاعات مثل نصيب أو الحصة السوقية ، عدد العملاء الجدد ، رضا العملاء (Horngren et al :2002) ، وتتمثل أهداف هذا المحور بخدمة الزبائن الحاليين والمرتبين وعليه فالمدراء سيعملون على تطوير مقاييس الاداء بالشكل الذي يسهم في خلق رضا وولاء الزبون وبالتالي فإن هذا المحور سينطوي على مقاييس ذات علاقة برضا الزبون وولاء الزبون واكتساب زبائن جدد اضافة الى تحسين الحصة السوقية . (عبيد ، 2005 : 71) ، أن محور الزبون في بطاقة الأداء المتوازن يبدأ عادة من خلال مجموعة مقاييس عدة عامة وشاملة للنتائج الناجحة من الصياغة والتنفيذ الجيدين للستراتيجية ، ومن المقاييس التي ذكرها (Atkinson et al , 2008) : 403- 404 هي :

أ - رضا الزبون

ب - الاحتفاظ بالزبون

ج - اكتساب الزبائن

د - ربحية الزبون

هـ - الحصة السوقية

والجدول (2) يوضح ملخصاً بأهداف ومقاييس محور الزبون في بطاقة الأداء المتوازن .

جدول (2) ملخص الأهداف والمقاييس : محور الزبون

المقاييس	الأهداف
الحصة السوقية (النسبة من السوق)	زيادة الحصة السوقية
نسبة نمو الأعمال من الزبائن الحاليين	زيادة الاحتفاظ بالزبون
نسبة تكرار الزبائن	زيادة كسب الزبون
عدد الزبائن الجدد	زيادة رضا الزبون
عمليات استطلاع (survey) للزبائن	زيادة ربحية الزبون
ربحية الزبون	تخفيض السعر
السعر	تخفيض كلف المشتريات
كلف المشتريات	تحسين وظائف المنتج
عمليات استطلاع (survey) للزبائن	تحسين جودة المنتج
نسبة المردودات	زيادة ملائمة التسليم
التسليم في الوقت المحدد	تحسين صورة المنتج وسمعته
عمليات استطلاع (survey) للزبائن	

Source : Hansen, Don and Mowen, Maryanne "Management Accounting", 6th ed, South Western, U.S.A, 2003 p513 .

3- محور العمليات الداخلية Internal Business Perspective

بمجرد أن يتوافر للمنشأة تصور واضح لكل بعد من البعد المالي والبعد الخاص بالعميل ، فإنه يمكنها تحديد الوسائل التي من خلالها ، سوف تتمكن المنشأة من تحقيق قيمة مميزة لعملائها ولتحسين الإنتاجية . Kaplan (104-87:2001:Norton &) ، ويرى (Niven) أن في هذا المحور يُحدد مفاتيح العمليات التي يجب على المنظمة أن تتفوق بها من اجل استمرار القيمة المضافة للزبائن وبشكل أساس للمالكين ، وتكمن المهمة هنا في تحديد هذه العمليات وتطوير الأهداف والمقاييس على أفضل وجه ممكن لمتابعة التقدم باتجاه تحقيق رضا الزبون وتوقعات المالكين . (Niven,15:2006) .
 ((Kaplan &Norton :2001:93))

أ- خلق وبناء الامتيازات من خلال الحث على الابداع والابتكار لتطوير منتجات وخدمات جديدة واختراق الاسواق والزيائن الجدد

ب- تحسين القيمة المقترحة للزبائن من خلال التوسع والاعتماد على العلاقات مع الزبائن الحاليين .

ج- تحقيق المزايا التشغيلية من خلال التحسينات المتعلقة بإدارة سلسلة التشغيل ، العمليات الداخلية ، الانتفاع من الموجودات وإدارة الطاقة والموارد.

اما بالنسبة لاهم المقاييس والاهداف التي يمكن ان تتطوي في هذا المحور فهذا ما سيتم بيانه في الجدول التالي.

جدول (3) مقاييس واهداف محور العمليات الداخلية

المقاييس	الاهداف
عدد المنتجات الجديدة المخططة.	- الابداع :- زيادة عدد المنتجات الجديدة.
نسبة الإيرادات من المنتجات الملائمة.	زيادة ملائمة المنتجات.
وقت التقديم الى الاسواق (منذ البداية وحتى النهاية).	تقليص وقت تطوير المنتجات.
الكلف النوعية.	- التشغيل :- زيادة جودة العمليات.
عائد المخرجات.	زيادة فاعلية العمليات.
نسبة الوحدات المعابة.	تخفيض وقت العمليات.
المخرجات الى المدخلات.	- عمليات خدمات ما بعد البيع :- زيادة جودة الخدمة.
دورة الوقت.	زيادة كفاءة الخدمة.
النمو في جودة الخدمات المقدمة.	تخفيض وقت الخدمة .
المخرجات الى المدخلات.	
دورة الوقت.	

(Source): Hansen, Don and Mowen, Maryanne "Management Accounting", 6th ed South Western, U.S.A, 2003 p412

4- محور النمو والتعلم:

ويتمثل هذا المحور بالقدرات والقابليات (المهارات) التي تتضمنها اية منظمة والتي ينبغي ان تتميز بها لتحقيق افضل العمليات الداخلية ومن اجل خلق قيمة لكل من الزبائن والمالكين . (Horngren,et.al;2003:451) . وفي هذا البعد فان المديرين يحددون قدرات ومهارات العاملين ،التقنيات المناسبة لدعم تلك القدرات ، وكذلك مناخ المنشأة اللازم لدعم الإستراتيجية . وهذا التحديد يمكن المنشأة من توجيه مواردها البشرية وتكنولوجيا المعلومات لتتوافق مع متطلبات الإستراتيجية للعمليات الداخلية الأساسية ، المركز القيمي المتميز وعلاقات العملاء Kaplan & Norton (2001:87-104).

وقد اضاف بعض الباحثين ومنهم (Lipe & Salterio) منظور البيئة المجتمعية والمخاطر الى المحاور الاربعة لتصبح ستة محاور (سرور، 2017: 318)

5- محور البيئة المجتمعية :- وان اضافة هذا المحور الى بطاقة الاداء المتوازن كان لسببين وهما :-

أ- ان اداء المجتمع والاداء البيئي يشكلان جزءا اساسيا من ستراتيحية الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر وان اهداف ومقاييس هذا المحور تعتبر جزءا مكملا للبطاقة .

ب- لتوسيع دور بطاقة الاداء المتوازن للقيام بعملية تقويم الاداء الستراتيحي للوحدة الاقتصادية بالشكل الذي يتناسب مع التغيرات البيئية الحديثة . (سرور ، 2017 : 318)

6- محور المخاطر :- هناك بعض المخاطر التي ترافق الوحدة الاقتصادية عند قيامها بأنشطتها ويرى بعض الباحثين بان لهذه المخاطر تأثيرات سلبية في كل من التكاليف والإيرادات والحصة السوقية ، وينظر الى المخاطر على انها احتمالية حصول حدوث غير مرغوب به وبالتالي فهي احتمالية التعرض الى الخسارة او الضرر او المجازفة ، أو انها احتساب الخسارة بسبب ظروف عدم التأكد بحيث يجعل متخذ القرار لا يتمكن من اتخاذ القرار بسبب عدم توفر المعلومات الكافية التي تمكنه من ذلك ، ونظرا لامكانية قياس هذه المخاطر فيرى بعض الباحثين ومنهم (Wang) بضرورة محور آخر الى بطاقة الاداء المتوازن وهو محور المخاطر من اجل توسيع دورها في عملية تقييم الاداء الاستراتيجي من خلال وضع بعض المقاييس المتعلقة بهذا المحور مشتقة من رؤية واستراتيجية الوحدة الاقتصادية من خلال التعرف على المخاطر التي تواجه هذه الوحدة وبيان مدى تلافيتها لهذه المخاطر. وتقسم المخاطر الى :- (سرور ، 2017 : 318-321)

أ-المخاطر النظامية :- وتعرف باسم المخاطر العامة أو المخاطر السوقية والتي تصيب جميع الوحدات الاقتصادية العاملة في السوق بفعل عوامل مشتركة تؤثر بالنظام الاقتصادي ككل مثل العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وحتى التربوية ، وان هذه المخاطر لا يمكن السيطرة عليها مثل حالات الاضراب العام أو الحروب أو الانقلابات أو حالات الكساد والتضخم أو التغيرات في المستوى العام للاسعار وغيرها من المخاطر التي تصيب جميع الوحدات الاقتصادية ، وهي على نوعين هما :

1-مخاطر الاعمال (Business Risk) :- وهي مخاطر الاعمال التشغيلية للوحدة الاقتصادية والتي تتأثر بعوامل خارجية عن سيطرتها مثل التغيرات في الظروف الاقتصادية وتقلبات الاسعار وتبدل اسعار الفائدة السوقية وتوقعات المستثمرين وغيرها .

2- المخاطر المالية (Financial Risk) :- وهي المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية بسبب اعتمادها على القروض في هيكل تمويلها ، وتنشأ في حالة عدم قدرة الوحدة الاقتصادية على تسديد القروض أو الفائدة المترتبة عليها أو كليها بسبب الظروف العامة .

2-5 مفهوم تقييم الأداء والعوامل المؤثرة فيه:

يعرف الاداء على انه ((قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها من خلال استعمال الموارد المتاحة بطريقة كفوءة وفعالة)) (الخطيب ، 2002:78)

كما عرف الاداء ((هو النشاط الشمولي الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية من اجل تحقيق التوافق والموائمة مع بيئتها التي تعد الاساس في بقائها ونموها وذلك من خلال استغلال مواردها وإمكاناتها المتاحة بكفاءة لبلوغ أهدافها الرئيسية)) (الوندواوي، 2002:39)، ويمكن تعريف الاداء بأنه انعكاس لكيفية استعمال الوحدة الاقتصادية للموارد المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.

أما عملية تقييم الأداء Performance Evaluation فانها عرفت " بأنها العملية التي بواسطتها تقدم الإدارة وبجميع مستوياتها المعلومات حول أداء الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية والتي من خلالها يتم الحكم على الأداء بواسطة المعايير الموجودة في الموازنات والخطط والأهداف. (Blocher, et.al 1999: 723) وعُرف تقييم الأداء " أنه المنهجية التي تتضمن (التقنيات والأدوات) لتحديد مقاييس الأداء والتي يمكن أن يكون من المتوقع أن تتجم عنها مجموعة من القرارات. (Graves & Kan , 2005 : 199)

ويرى Jiambalvo فقد أوضح " أن الشركات تقوم بتقييم أداء وحداتها الفرعية وكذلك المديرين الفرعيين لسببين الأول أن الأداء يقوم ببيان العمليات الناجحة وكذلك الوحدات والأقسام التي تحتاج الى تطوير، فالمديرون يمكنهم متابعة

تطوير العمليات الناجحة أو الاستغناء عن تلك العمليات التي لا تلبى التوقعات ، والسبب الثاني لقياس أداء تأثيرات سلوك المديرين في المنظمة " (Jiambalvo , 2007 : 460).

كما تم تعريف تقويم الأداء بأنه (يتضمن وصول الشركة إلى انجاز أو تحقيق ما أعلنته من أهداف ومقارنة أداء الأهداف المرغوبة وتهيئة التغذية العكسية (المرجعية) الضرورية للإدارة وتقويم النتائج واتخاذ الإجراءات التصحيحية). (Wheelen & Hunger,2010:376)

ويرى الباحثان ان تقويم الأداء هو شكل من اشكال الرقابة يركز على تحليل النتائج التي تم التوصل اليها عن كافة الجهود المبذولة بمختلف المستويات الإدارية بهدف الوقوف على مدى تحقيق أهداف الوحدة في استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية.

2-6 أهمية عملية تقويم الأداء :

أن تقويم الأداء عملية مهمة لعدة أسباب منها ما يأتي :

- 1 - يعدّ تقويم الأداء أداة رقابية أساسية في المنظمة ، إذ تكمن أهميته من خلال تصحيح الاستراتيجية وتعديلها وترشيد استعمال الموارد المتاحة .
 - 2 - إن تقويم الأداء يمكن المنظمة من معرفة مدى تحقيقها لرسالتها ومدى إمكانية تطوير نفسها .
 - 3 - إن تقويم الأداء عادة ما يخدم غرضاً أو أكثر من الأغراض الآتية : اتخاذ القرار ، والتطوير ، وتوليد المعرفة وتراكمها. (Bird & Westly , 2011 : 119)
- ويمكن القول ان لعملية تقويم الأداء أهمية كبيرة في الوحدات الاقتصادية إذ يتم خلالها كشف ايجابيات وسلبيات الأداء خلال مدة محددة ويحلل أسبابها من اجل تدعيم وتطوير الجوانب الايجابية ومعالجة الجوانب السلبية لتساهم في رفع كفاءة وفاعلية الأداء في المستقبل.

2-7 عناصر عملية تقويم الاداء :

تتطلب عملية تقويم الاداء توفر مجموعة من المعايير لغرض قياس مستوى الاداء الذي حققتة الوحدة والوقوف على مستوى تطور نشاطه ومن هنا جاء الاهتمام بدراسة هذا المعايير وتحليلها وتصنيفها حسب الفعاليات المختلفة واجراء التطبيقات العملية لمعرفة مدى قوتها القياسية ومدى قدرتها في تحديد مستويات الانجاز في الوحدة خلال فترة زمنية معينة ومقارنة ذلك مع ما انجز في السنوات السابقة في الوحدة نفسها ومع ما انجزته الوحدات الاقتصادية المتشابهة. وتتضمن عملية تقويم الاداء مجموعة من العناصر والتي من أهمها:

1. عنصر الفاعلية: Effectiveness

أشار Maskell إلى أن الفاعلية "هي درجة أو مقدار إنجاز المديرين للمخرجات المطلوبة" أي التركيز على المخرجات لذلك فالمدير الإداري حتى يحقق الفاعلية لايد من أن يركز على المخرجات (الأهداف). (Maskell, 1989: 48)، كما عرفت بأنها عمل الأشياء بنجاح. (Hellriegel and Slocum, 1996: 155)

ويمكن القول ان الفاعلية هي مقياس لنجاح وتقدم الوحدات الاقتصادية وقدرتها على تحقيق اهدافها المختلفة من خلال تفاعل مكونات الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية بما تتضمنه من النشاطات الفنية والوظيفية والإدارية وما يؤثر فيه من متغيرات داخلية وخارجية .

2. عنصر الكفاءة: Efficiency: تشير الكفاءة بصفة عامة إلى العلاقة بين المخرجات والمدخلات. (Engler: 1990: 387)، إن الكفاءة هي النسبة بين المخرجات والمدخلات او انجاز عمل بمجهود قليل او بطاقه قليله اي تعني

نسبه الطاقه المستعمله من قبل النظام الديناميكي الى الطاقه المتوفرة له خلال دورة العمل ونظرا لتوجه الوحده الاقتصاديه نحو الحصول على اعلى العوائد من استعمال الموارد الماديه والبشريه والماليه والمتاحه للوحده الاقتصاديه فان الاهتمام يوجه نحو زيادة الكفاءة التي تعني الوصول الى افضل علاقه من المدخلات والمخرجات اي الكفاءة هي تحقيق اعلى مايمكن باقل الموارد الممكنه . (العامري والغالي 2008: 41)
إن المقاييس الشائعة للكفاءة هي: (Hilton et.al, 2000: 44)
أ. الجودة:- Quality وهي تلبية احتياجات الزبون.

ب. الإنتاجية:- Productivity وهي نسبة نتائج العملية إلى كمية الموارد الضرورية لإكمال العملية والهدف الأساسي لهذا المقياس هو لتحسين العمليات إما بواسطة استعمال مدخلات قليلة لإنتاج المخرجات نفسها أو عن طريق تعظيم المخرجات المدخلات نفسها. (Blocher et.al, 1999: 682)

ج. وقت الدورة:- Cycle Time وهو الوقت المحصور بين طلب الزبون للمنتجات والخدمات (بدء العملية) إلى وقت تسليم المنتجات أو الخدمات (انتهاء العملية).

د. كفاءة المخرجات:- Throughput Efficiency هي نسبة الوقت المصروف لإضافة القيمة للزبون من خلال المنتجات والخدمات مقسومة على إجمالي وقت الدورة وكذلك يعرف بأنه نسبة الوقت الكلي إلى وقت الانتظار.

3. الاقتصادية: Economical:

وهو عبارة عن تقليل كلف الموارد المستعملة في إنجاز الأنشطة المختلفة مع مراعاة المحافظة على الجودة أو تقليل الإنفاق إلى الحد الذي فيه ضرورة مطلقاً لتنفيذ المهمة. (الجبوري، 1995: 37)
ويمكن القول ان الاقتصادية تعكس الاستغلال الامثل للموارد المتاحة لدى الوحدة الاقتصادية المادية والبشرية اي المدخلات بصورة اقتصادية وتجنب الهدر والاسراف لتحقيق افضل انتاج مخرجات وبمعنى اخر تركز على الكلفة والمنفعة .

2-8 اسس تقويم الاداء :

ينبغي الأخذ بنظر الاعتبار مجموعة من الأسس أو القواعد لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية وهي على النحو الآتي :
(العيساوي 2005: 251-253)

1. تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية :. ان الغاية الاساسية لاي وحدة اقتصادية هي تحقيق هدف رئيس فضلاً عن جملة من الاهداف الثانوية ولما كانت احدى وظائف عملية تقويم الاداء هي التعرف على امكانيات تحديد تلك الاهداف التي يفترض ان تكون محددة وواضحة للعاملين والمسؤولين بالوحدة الاقتصادية كافة لذا فان الاعتماد على المؤشرات العلمية والعملية لتحديد تلك الاهداف امر غاية في الاهمية ، اذ ان التحديد الدقيق لاهداف الوحدة الاقتصادية يتطلب ترجمة اهدافها الى عدد من الاهداف الجزئية التي تخص الاقسام الرئيسية في الوحدة الاقتصادية وهذا يعني ضرورة ترجمة الهدف العام للوحدة الاقتصادية الى اهداف اقتصادية واجتماعية.

2- تحديد مراكز المسؤولية : تعد من العناصر الاساسية المهمة لتقويم الاداء في اي وحدة اقتصادية وتعرف المسؤولية بانها (الالتزام والتعهد الذي يلتزم به المرؤوس تجاه رئيسه في تنفيذ ما عهد اليه من واجب) ، أما مراكز المسؤولية يقصد بها كل وحدة تنظيمية مختصة باداء عمل معين ولها سلطة اتخاذ القرارات التي من شأنها ادارة جزء من نشاط الوحدة الاقتصادية وتحديد النتائج التي سوف تحصل عليها (الكرخي 2001: 49) .

- 3- تحديد الخطط التفصيلية لانجاز الفعاليات التي تمارسها الوحدة الاقتصادية من اجل ضمان استمرار العمليات بالشكل المطلوب فان ذلك يتطلب وضع الخطط التفصيلية لجميع اوجه الوحدة ونشاطاتها مع بيان الموارد والطاقات المادية البشرية اللازمة لتنفيذها والتي تضمن تحقق الاهداف وباقل كلفة ممكنة.
- 4- تحديد معايير تقويم الاداء : تعد من الخطوات الاساسية في عملية تقويم الاداء لكن تعدد هذه المعايير اصبح يشكل مشكلة صعبة في الوقت الحاضر اذ اصبحت هناك استحالة تطبيق المعايير كافة وتأكيد مسالة الاختيار بين تلك المعايير بما يتناسب والاهداف المحددة للوحدة الاقتصادية ولاقسامها المختلفة وغالباً فان المعايير تختلف من وحدة الى اخرى وذلك باختلاف طبيعة العمليات وباختلاف الاهداف المرسومة والمحددة وباختلاف المدة الزمنية .
5. وجود جهاز مناسب للرقابة على تقويم الاداء: ان نجاح عملية تقويم الاداء في تحقيق اهدافها يتطلب وجود جهاز مناسب للرقابة يختص بمتابعة التنفيذ الفعلي للأهداف المحددة ومراقبتها وتسجيل النتائج التي يحصل عليها ونظرا للصلة الوثيقة بين فاعلية الرقابة ومدى دقة وصحة البيانات والمعلومات المسجلة لذا فان تطوير اجهزة الاتصال في الوحدة يعد امراً ضرورياً من اجل الحصول على المعلومات المطلوبة لمختلف الاغراض بالدقة اللازمة .
(العيسوي 2005:251-253)

المبحث الثالث الجانب العملي

1-3 التعريف بالشركة

بعد ان تم التعريف بتقنية بطاقة الاداء المتوازن في المباحث السابقة ، سيتم تصميم البطاقة على مجال البحث للشركة للتوصل الى مدى كفاءة ادارة الشركة من خلال التعرف على مشاكل الشركة ووضع الحلول الاستراتيجية والتعرف على معوقات استخدام مؤشرات الاداء غير المالي في هذا القطاع.

نبذه تاريخية عن الشركة: تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة م ز/3641 في 10/1/1990 وبموجب اجازة التأسيس المرقمة 19698 في 19/9/1990 وفق المادة الرابعة من قانون الاستثمار الصناعي وباشرت اعمالها في 1990/2/5. ويبين الجدول (4) التغيرات الحاصلة في رأس مال الشركة منذ تاسيسها ولغاية سنة 2014.

جدول (4) التغيرات الحاصلة في رأس مال الشركة

السنة	رأس المال
1990	15000000
1995	30000000
1998	60000000
2002	120000000
2004	360000000
2005	820800000
2006	1000000000

2400000000	2008
3600000000	2012
4500000000	2013
5400000000	2014

المصدر اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

2-3 اهداف الشركة: تهدف الشركة الى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني من خلال نشاطها في توفير اللقاحات الواقية من الامراض لحماية الثروة الحيوانية والصحة العامة من الامراض، ومن اجل تحقيق اهدافها تسعى الى انتاج اللقاحات والمستحضرات البايولوجية والادوية البيطرية اللازمة واجراء البحوث والدراسات وتبادل الخبرات العلمية في مجال تطوير اللقاحات وتسويقها.

الافق المستقبلية: من اجل مواكبة التطور والتوسع الحاصل في انتاج اللقاحات فأن الشركة تسعى للمضي في خطتها وفق مايلي:

- 1- انشاء مختبر حسب مواصفات GMP المعتمدة عالميا لانتاج اللقاحات باستعمال الزرع النسيجي.
- 2- التفاوض مع شركات اجنبية لنقل تقنيات جديدة لانتاج لقاحات جديدة.

3-3 تصميم بطاقة الاداء المتوازن:

سيتم تطبيق تقنية بطاقة الاداء المتوازن لقياس وتقييم الاداء الاستراتيجي بمحاورها الاربعة(المالي، الزبائن ، التعلم والنمو ، العمليات الداخلية) على الشركة للسنوات 2012,2013,2014

1- المحور المالي: تحتفظ بطاقة الاداء المتوازن بمحور الاداء المالي في مقدمة البطاقة لكونه يمثل ملخص النتائج الاقتصادية الناجمة عن تنفيذ استراتيجية الوحدة لانه يهدف الى خلق قيمة للوحدة من خلال تحقيق النمو بالايرادات وتحسين الانتاجية وكما موضح في الجدول (5)

الجدول (5) المحور المالي 2012-2014

الاهداف	المقياس	2012	2013	2014
الربحية	الدخل التشغيلي	1112449279	704351857	(256806920)
	القيمة المضافة	1975067300	1770575642	254437228
نسب السيولة	نسبة التداول	8,86	13.02	16,9
	النسبة السريعة	6,7	10,1	13
نسب النمو	نمو المبيعات	%21,83	%85,88	%92-
	نمو الموجودات	%200,94	%8,32	%5,867-
نسب النشاط	دوران المخزون	1,476	3,921	0,579
	دوران الموجودات	0,483	0.843	0,074
	دوران المدينون	4,387	6,898	0,499
	فترة التحصيل	83	53	873

%4,391	%6,009	%8,542	المطلوبات الى حقوق الملكية	نسب المديونية
%4,207	%5,668	%7,870	المطلوبات الى الموجودات	

المصدر اعداد الباحثان بالاعتماد على الحسابات الختامية للشركة

القيمة المضافة: وتحسب بالمعادلة التالية

اجمالي القيمة المضافة = ايراد النشاط التجاري - مستلزمات الانتاج وكما موضح في

الجدول (6) القيمة المضافة للسنوات 2012 ، 2013 ، 2014،

اسم الحساب	2012	2013	2014
الموارد:			
41-45 ايراد النشاط الانتاج السلعي	3166839409	5752748552	605324557
42 ايراد نشاط تجاري	200000	150000	856295
اجمالي الموارد	3167039409	5752898552	606180852
مستلزمات الانتاج:			
32 مستلزمات سلعية	782903659	3782557935	177927056
33 مستلزمات خدمية	391892000	188867775	150647218
	1174795659	3971425710	328574274
اجمالي القيمة المضافة	1992243750	17814725710	277606578
3842 تنزل الضرائب والرسوم غير المباشرة	15826450	10897200	23169350
اجمالي القيمة المضافة بسعر تكلفة عناصر الانتاج	1976417300	1770575642	254437228

جدول (7) كشف توزيع اجمالي القيمة المضافة للسنوات 2012-2014

اسم الحساب	2012	2013	2014
31 الرواتب والاجور	916093085	885009851	517436566
صافي الفوائد(361-461)	(116955325)	(47439247)	(164960906)
37 الانتداتارات	47535407	146326408	159428720
فائض العمليات	1128394133	786678630	(257467152)
اجمالي القيمة المضافة	1975067300	1770575642	254437228

المصدر اعداد الباحثان بالاعتماد على الحسابات الختامية للشركة

بين الجدول رقم (7) ان القيمة المضافة للشركة خلال سنوات الدراسة قد انخفضت بنسب عالية في السنوات 2013 ، 2014 وذلك بسبب انخفاض ايرادات الشركة وارتفاع تكلفة الانتاج في عام 2013 اما في عام 2014 قامت الشركة بتخفيض تكلفة الانتاج لمعالجة النقص الحاصل في الايرادات من خلال تقليل الرواتب وعدد العاملين في الشركة حيث خفض من 142 ، 139 ، 62 على التوالي لسنوات الدراسة وانخفاض انتاج الشركة لقلة الطلب عليه. وكما مبين في الجدول رقم (8)

جدول (8) الطاقات المتاحة والفعلية للشركة من 2012 ولغاية 2014

الطاقة الفعلية			الطاقة المتاحة	وحدة القياس	اسم اللقاح
2014	2013	2012			
160	246	-	1250	الف جرعة	الجمرة الخبيثة
1405	1642	3319	3500	الف جرعة	عفونة الدم النزفية
2164	45316	8173	10000	الف جرعة	كو بغداد
1576	15458	2596	3500	الف جرعة	الجمرة العرضية
17088	24918	21127	400000	الف جرعة	النيوكاسل
3119	550	1500	100000	الف جرعة	الكمبورو
1646	2553	4879	10000	الف جرعة	جدري الاغنام
1491	213	3,5	100	الف جرعة	السلالين

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

من الجدول اعلاه نلاحظ تراجع الطاقات الفعلية للشركة ، حين هناك تفاوت كبير بين الطاقة المتاحة والانتاج الفعلي وخاصة في السنوات 2014,2013 وذلك بسبب قلة الطلب على اللقاحات من قبل دائرة البيطرة المستهلك الاساسي لانتاج الشركة عدى لقاحي الكمبورو والسالين ارتفعت اما في سنة 2012 لم تستغل الشركة الطاقة المتاحة وكان انتاجها اقل وذلك بسبب قلة الطلب على المنتج واعتماد دوائر البيطرة على الاستيراد من خارج العراق للحصول على العمولات علما ان نوعية الانتاج المستورد اقل كفاءة من المنتج المحلي. لذا يرى الباحثان انه من الضروري للشركة البحث عن منافذ تسويقية اخرى وتصدير المنتج خارج القطر لضمان ديمومة الشركة.

2- **محور الزبائن:** يعتبر هذا المحور من المحاور المهمة لانجاح استراتيجية الشركة واستمرارها في سوق المنافسة من خلال المنتجات التي تقدمها للزبائن، ومن خلال اجراء المقابلات مع مدراء الاقسام في الشركة، تتعامل الشركة مع عدد كبير ومنوع من الزبائن ويمكن تصنيفهم الى :

دائرة البيطرة - العيادات البيطرية في بغداد وقسم من المحافظات - منزلية(مواطنين) - قطاع اشتراكي

مبيعات الشركة

$$\text{الحصة السوقية} = \frac{\text{مبيعات الشركة}}{\text{مبيعات الكلية للقطاع الصناعي}} \times 100\%$$

مبيعات الكلية للقطاع الصناعي

3167039409

سنة 2012 = $\frac{245655820000}{3167039409} \times 100\% = 1.289\%$

245655820000

5752898552

سنة 2013 = $\frac{204378558000}{5752898552} \times 100\% = 2.814\%$

204378558000

606180862

سنة 2014 = $\frac{280441062000}{606180862} \times 100\% = 0.216\%$

280441062000

مبيعات السنة الحالية - مبيعات سنة سابقة

نمو المبيعات = $\frac{\text{مبيعات السنة الحالية} - \text{مبيعات السنة السابقة}}{\text{مبيعات السنة السابقة}} \times 100\%$

مبيعات السنة السابقة

2520188855-3167039409

2012 = $\frac{2520188855}{3167039409} \times 100\% = 25.667\%$

2520188855

3167039409 - 5752898552

2013 = $\frac{3167039409}{5752898552} \times 100\% = 81.649\%$

3167039409

5752898552-606180852

2014 = $\frac{5752898552}{606180852} \times 100\% - 89.463\%$

5752898552

لم يستطع الباحثان الحصول على اعداد الزبائن للسنوات عينة البحث سوى على اعداد زبائن سنة 2014 والبالغة 247 زبون مقسمة الى (منزلية(مواطنين) 229 _ عيادات 15 - قطاع اشترافي 3 _ دوائر البيطرة 0 لغرض تطبيق معادلة نمو الزبائن وعدد الزبائن الجدد ولكن يلاحظ ان عدد الزبائن ارتفع في سنة 2013 وانخفض خلال سنة 2014 من حجم المبيعات ويمكن توضيح هذا المحور في الجدول (9)

جدول (9) محور الزبائن

الاهداف	المقياس	2012	2013	2014
الحصة السوقية	معادلة الحصة السوقية	1.289%	2.814%	0.216%
الاحتفاظ بالزبائن	نمو المبيعات	25.667%	81.649%	89.463-
اكتساب زبائن	استجابة الزبائن			247

المصدر: اعداد الباحثان

من الجدول السابق نلاحظ انخفاض مبيعات الشركة والحصة السوقية وذلك بسبب انخفاض عدد زبائن الشركة حيث ان اغلب مبيعات الشركة خلال السنوات السابقة تكون لدوائر البيطرة التي اعتمدت خلال السنوات الاخيرة على استيراد اللقاحات من خارج القطر علما ان اغلب هذه اللقاحات لا تناسب الاجواء العراقية.

3- **محور العمليات الداخلية:** يشمل هذا المحور الانشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها الوحدة الاقتصادية عن غيرها من الوحدات لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن ، ويعزز هذا المحور المقاييس المالية بمقاييس نوعية كوقت التسلم ويركز على العمليات ذات التأثير الاكبر في رضا الزبون وان الهدف منه التعامل مع الكفاءة والجودة وتكنولوجيا المعلومات لتقليل العيوب والتسليم في الوقت المحدد

جدول (10) المنتج والمباع 2012-2014

اسم اللقاح (جرعة)	2012	2013	2014
الجمرة الخبيثة	0	245800	160000
		176600	221000
عفونة الدم النزفية	3318800	1641800	1406800
	3168000	1543200	1336333
كو بغداد	8044740	4531520	2049520
	7788720	4276560	2071640
الجمرة العرضية	2596400	1542700	1574150
	2356850	1867100	1325600
النيوكاسل	21126650	24918100	17087650
	20122350	17855650	24681750
الكمبرو	1500000	1830500	3119000
	20000	999500	3178500
جدري الاغنام	4879250	3403450	1645700
	4853050	2428650	2860400
السلالين/قتينة	3050	2127	1491
	6270	81	3528

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

من الجدول السابق نلاحظ ان هناك فرق بين المنتج والمباع وذلك بسبب وجود مدور انتاج تام من السنة السابقة. ونظرا لقلّة مبيعات الشركة في سنة 2014 فان هذه المنتجات معرضة للتلف وانتهاء الصلاحية لذّل على الشركة الانتاج وفق طلب الزبون او ايجاد منافذ بيع جديدة.

ولغرض تلبية حاجات الزبائن فان الشركة تاكّب التطور والتوسع الحاصل في مجال انتاج اللقاحات والادوية البيطرية وفق خطط مدروسة وكما يلي:

- أ- انشاء مختبر حسب مواصفات GMP المعتمدة عالميا لانتاج اللقاحات البيطرية الفايروسية التي تنتج باستعمال الية الزرع النسيجي.
- ب- التفاوض من شركات اجنبية لنقل التقنيات الحديثة في مجال اللقاحات مثل لقاح الحمى القلاعية مع مصنع باكروف الروسي.
- ت- انتاج لقاحات جديدة مثل PPR وانتاج المعززات الحيوية للأسمك.

- ث- انتاج اللقاح الزيتي الخليط من انفلونزا الطيور والنيوكاسل .
 ج- تعاقدت الشركة مع معمل دار السلام لإنشاء معمل للأدوية بثلاث خطوط.
4- محور التعلم والنمو: يركز هذا المحور على الاهتمام بالقدرات الفكرية ومستوى المهارة للعاملين وتتلخص مقاييس كفاية الاداء لهذ المحور بالاتي:

أ- رضا العاملين ب- دوران العاملين ج- تدريب العاملين ومهاراتهم
 لقياس رضا العاملين تم توجيه اسئلة الى العاملين خلال الزيارات للشركة وتبين انه عدم وجود توازن بين الاختصاصات والمؤهلات العلمية والادارية وبين الوظائف والمناصب وان كل موظف لديه اكثر من عمل بسبب انتهاء خدمات العاملين حيث كان العدد الكلي سنة 2012 (142) انخفض الى (62) عامر خلال سنة 2014 وذلك لتقليل المصاريف وتم تخفيض اغلب الرواتب للعاملين ،وان اغلب الدورات التدريبية تكون لذوي الاختصاصات الفنية . وان الشركة لا توفر ظروف العمل الجيد للعاملين من اثاث وتبريد وتدفئة وكذلك عدم منح الشركة اجازات دراسية للعاملين لذا فان رضا العاملين تكون بدرجة مقبولة .

دوران العاملين: انخفض عدد العاملين خلال سنوات البحث كما موضح في الجدول (10)

جدول (10) اعداد العاملين بالشركة 2014-2012

السنوات	عدد العاملين	نسبة الانخفاض
2012	142	-
2013	139	2.113%
2014	62	55.395%

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

من الجدول (10) نلاحظ انخفاض عدد العاملين في الشركة من سنة الى اخرى وذلك بسبب قلة مبيعات الشركة وتم الاستغناء عن عدد كبير من ذوي الخبرة في الشركة من الاختصاص وخاصة الاطباء البيطريين، لتقليل العجز من خلال تقليل المصاريف.

تدريب العاملين: قامت الشركة بارسال عدد من موظفيها الى دورات داخل وخارج القطر ولكن باعداد قليلة وكما موضح في الجدول (11).

جدول (11) فرصة التدريب للعاملين

السنة	عددالمشتركين داخل القطر	عدد المشتركين خارج القطر	المجموع	فرصة العاملين للتدريب من العدد الاجمالي
2012	2	9	11	7.746%
2013	10	0	10	7.194%
2014	1	4	5	8.064%

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

من الجدول اعلاه نلاحظ انخفاض فرصة العامل للتدريب قياسا بأعداد المشتركين .
 ومن بيان محور التعلم والنمو في الجدول (12)

الجدول رقم(12) محور التعلم والنمو

2014	2013	2012	المقياس	الاهداف
مقبول	مقبول	مقبول	رضا العاملين	قدرات العاملين
55.395-%	2.113-%	-	دوران العاملين	
7.746-%	7.746-%	7.746-%	تدريب العاملين	تحسين اداء العاملين

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

مما تقدم نؤكد صحة الفرضية حيث ان الاعتماد على المقاييس المالية وغير المالية يوفر معلومات شاملة عن فاعلية وكفاءة الاداء ، بالإضافة الى ان هذه المقاييس والمؤشرات تبين نقاط الضعف والقوة في الاداء الاستراتيجي للشركة ، كما توضح كذلك ما موجود في الشركة من امكانيات وموارد والانطلاق نحو تحسينها وتعديلها وتحقيق التكامل بين كافة الابعاد لمحاور بطاقة الاداء المتوازن .

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات

- 1- ان بطاقة الاداء المتوازن تمثل نظام متكامل لتقويم الاداء الشامل لانها تتكون من مقاييس مالية وغير مالية وتعد اكثر موضوعية.
- 2- استغناء الشركة عن عدد كبير من موظفيها على الرغم من خبرتهم الطويلة في الشركة وتخفيض رواتب موظفيها لتقليل المصاريف .
- 3- ظهر نتيجة نشاط الشركة لعام 2014 عجز مقداره 256806920 دينار نتيجة انخفاض صافي المبيعات على الرغم من انخفاض المصاريف وذلك لان نسبة انخفاض المبيعات كبيرة .
- 4- هناك استثمارات طويلة الامد للشركة في شركات اخرى لم تحقق الجدوى الاقتصادية .
- 5- دخول لقااحات مستوردة من مصادر مختلفة بعيدا عن الرقابة اثر على تسويق اللقااحات.
- 6- عدم اهتمام الشركة بدعم وتشجيع حالات الابداع لدى كوادرها.

2-4 التوصيات

- 1- اعداد دراسة عن واقع الانتاج وسبل زيادته والبحث عن منافذ تسويقية اخرى لضمان ديمومة عمل الشركة.
- 2- دراسة واقع حال الاستثمارات طويلة الامد وبيان مدى الجدوى من هذه الاستثمارات.
- 3- وضع خطة تسويقية جيدة واعتماد منافذ جديدة في جميع المحافظات ودراسة مدى امكانية التصدير .
- 4- الاهتمام بتوظيف الكفاءات المتخصصة التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية وتدريبهم بما ينسجم مع التطورات الحاصلة في سوق العمل.
- 5- التوجه نحو الزبون والاخذ بالمفاهيم الحديثة للتسويق ودراسة اقتراحات وارااء الزبون في تصميم المنتج.
- 6- ضرورة قيام الشركة بتقويم دوري لاداء عملها لمعرفة مدى التقدم في ادائها لغرض تطويره.

المراجع والمصادر

- 1- البشناوي ، سليمان حسن سليمان ، تقييم الأداء على وفق نظام ال BSC باستخدام التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ، دراسة حالة المصارف الاردنية ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية ، 2001 .
- 2- الغالبي ، طاهر محسن منصور و ادريس ،وائل محمد صبحي "استعمال بطاقة الأهداف الموزونة BSC مع تحليل SWOT لصياغة الإستراتيجية - دراسة اختباريه في البنك العربي" ، المؤتمر العلمي الثاني لكلية الاقتصاد والعلوم الدارية / جامعة جرش الخاصة ، 2009 .
- 3- الجبوري، محمود حميد شكر، استخدام بعض الأساليب الكمية في تقييم أداء المنشآت الصناعية في العراق، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد، كجزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة، 1995.
- 4- الخطيب ،سمير كامل ،(قياس دور المقارنة المرجعية في تحسين الأداء المنظمي) أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال الجامعة المستنصرية كلية الإدارة والاقتصاد، 2002 .
- 5- العيساوي، كاظم جاسم " دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات " عمان ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية، 2005.
- 6- الغالبي، طاهر محسن منصور والعامري ، صالح مهدي محسن " المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع) " عمان دار وائل للنشر، 2008.
- 7- المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح " الإدارة الإستراتيجية بقياس الأداء المتوازن " مصر المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2006 .
- 8- القاسم ، وسن سعد ،تطبيق تقنية الأداء المتوازن لقياس وتقييم الأداء للشركات الصناعية ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين . 2006 .
- 9- الكرخي، مجيد عبد الحميد " مدخل إلى تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام البيانات المالية " بغداد دار الشؤون الثقافية العامة "آفاق عربية " شركة عامة، 2001 .
- 10- الوندواوي ، هشام عبد الكريم ،(علاقة الأداء المالي بالميزة التنافسية وأثرهما في العائد والمخاطرة - دراسة تطبيقية في سوق بغداد للأوراق المالية) رسالة ماجستير في إدارة الأعمال الجامعة المستنصرية 2002 .
- 11- جاريسون ، ري اتشن ، ونورين اريك ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة زايد ، محمد عصام الدين ، مراجعة حجاج ، احمد حامد ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، 2001 .
- 12- سرور، منال جبار " ادارة التكلفة الاستراتيجية" بغداد، الجزيرة للطباعة والنشر ،الطبعة الاولى ،2017
- 13- عبيد ، علاء محمد " دور المعلومات المحاسبية في تقييم إستراتيجية المنظمة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن " رسالة ماجستير في علوم المحاسبة ، الجامعة المستنصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2005 .

2- الكتب الأجنبية

1. Atkinson, Helen, "Strategy Implementation a Role for The Balanced Score-Card, Emerald Group Publishing Limited, Vol. 44, No. 10, 2008.

2. Blocher, Edward, Chem, Hing H. and Hin, Thomasw., Cost Management: A Strategic Emphasis, MC. Graw Hill Co., 1999.
3. Bird, Frederick & Westly , Frances , (Voices From Voluntary Sector : Perspectives On Leadership Challenges) University Of Toronto Press Incorporated , 2011.
4. Hilton, Ronald. "Managerial Accounting: Creating Value in A Dynamic Business Environment" 17th Ed. The Mc Graw-Hill Companies, Inc. USA.2006.
5. Hansen, Don and Mowen, Maryanne "Management Accounting", 6th ed, South Western, U.S.A, 2003.
6. Hellriegel, O. Nand Slocum, J.W., Management, 6th, Edition, Addison Wesley, New York, 1996.
7. Horngren ,Charles T. & Datar ,Srikant M. & Foster ,Gerge, "Cost accounting , A management emphasis" , Prentice Hall , 2003 .
8. Horngren ,Charles T. & Datar ,Srikant M. & Foster ,Gerge, "Cost accounting , A management emphasis" , Prentice Hall , 2007.
9. Garrison ,Ray H.,D.B.A. CPA & Eric W. Noreen , " Management Accounting" , 9th ed. McGraw – Hill , 2000 .
10. Graves , S. C. & Rinnoy Kan , A. H. G. , (Logistics of production and inventory) , 2^{en} Ed : Elsevier lited , 2005 .
11. Engler, Calvin, Managerial Accounting, 2nd, ed., Bishard IRWN, INC, 1996.
12. Elloumi , Fathi & Annand ,David, "Integrating Faculty Research Performance Evaluation and the BSC in AU strategic planning : A collaborative model , 2002 .
13. Kaplan ,Robert S. & Atkinson ,Anthony A., "A advanced Management Accounting" , 3ed ed. , Prentice Hall , 1998 .
14. Kaplan, R. and Norton, D., " strategy focused organization, How Balanced. Scorecard measures that Drive performance "Harvard Bussiness, Review, Vol 70,No.1, 1998.
15. Kaplan , Robert S. & Norton , David P. " The balanced Score Card : Translating Strategy in to Action " Harvard Business school press Boston , 1996 . p19
16. - Kaplan R, & Norton D., " The Balanced Scorecard Measares That Drive Performance" Harvard Business Review, Ganuary- February, 1992.p76
17. Kaplan,RobertS.,and Norton,Davidp.,Transforming the Balanced Scorecard from performance Measurment to Strategic Management: part 1",Accounting Horizons,vol.15,issue 1, 2001.
18. Jiambalvo , James , (Managerial Accounting) , 3rd Ed. : John Wiley , 2007 .
19. Maskell, Brian H., Performance Management For World Class Manufacturing, Management Accounting, July, 1989.
20. Niven, Paul. R, (Balanced scorecard diagnostics: maintaining maximum performance) , John Wiley and Sons, 2006.
21. Scheisser,Wilhelm & Clausen, Lydia , Popp , Rebecca al., Ennemann, Carsten , Drewicke , Olaf (Controlling and Berlin Balanced Scorecard Approach) , Berlin, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, 2011 .
22. Smith, Ralph, F. (Business Process Management and the Balanced Scorecard: Using Processes as Strategic Drivers), John Wiley & Sons, 2010 .
23. Thompson J.R. & Strickland A.J. , "Strategic management" , 9th ed. By Richard D. , Irwin company , 1997 .
22. Wheelen, Thomas & Hunger, J. David, Strategic Management & Business Policy, 5th, ed., Addison, Wesley Publishing Company Inc, 1995.