



توظيف بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقييم وتحسين الأداء الاستراتيجي المستدام للوحدات الاقتصادية

<p>³ علي كريم خضير أبو زبيبة Ali kareem khudhair abuzabiba جامعة المستقبل، كلية العلوم الإدارية Department of Accounting, College of Administrative Sciences, Al-Mustaqbal University, 51001, Babylon, Iraq Ali.Karim.Khudair@uomus.edu.iq</p>	<p>² حسين علي حسين Hussein Ali Hussein جامعة المستقبل، كلية العلوم الإدارية Department of Accounting, College of Administrative Sciences, Al-Mustaqbal University, 51001, Babylon, Iraq</p>	<p>¹ م.د. امينه رشيد جابر Amina Rashid Jaber وزارة التعليم العالي / الدائرة الإدارية والمالية Ministry of Higher Education/Administrative and Financial Department Aminahrashidjaber@gmail.com</p>
<p>⁴ ختام كاظم جبار Khetam Kazem Jabbar ديوان الرقابة المالية Office of Financial Supervision</p>		

المستخلص

يهدف البحث الى دراسة بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وبيان أسباب التحول من الإنتاج التقليدي الى الإنتاج المستدام ودوره في تحسين الاداء الاستراتيجي المستدام للوحدات الاقتصادية. ولتحقيق اهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في الجانب النظري كما استخدم المنهج العملي التطبيقي التحليلي بالاعتماد على بيانات الشركة العامة للنقل لغرض تحسين الأداء الاستراتيجي المستدام للشركة. وقد لخصت الدراسة مجموعة من الاستنتاجات أهمها: أنّ الربحية في شركة النقل خلال عام 2017 بلغت (0.2) وفي العام التالي عام 2018 ازدادت النسبة لتصبح (0.10) وذلك بسبب زيادة عدد الركاب من 16.3 مليون راكب إلى 19.3 مليون راكب وكذلك نمو معدلات الإنفاق من خلال زيادة نسبة الركاب خلال عام 2017 بلغت نسبة (0.23) وفي العام التالي عام 2018 قفزت نسبة لتصبح (0.31) وهي نسبة جيدة جدا وتمثل توجه حقيقي لشركة النقل لتقديم أفضل الخدمات للركاب، واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: لفت انتباه الوحدات



الاقتصادية العراقية نحو تطوير أدائها المستدام، وتوعية العاملين بظهور الاهتمام بالجوانب البيئية، إضافة الى تشجيع الكوادر العاملة في الشركة على الابتكار والابداع ورفع الروح المعنوية للعاملين من خلال منح المكافآت التشجيعية.

الكلمات المفتاحية: بطاقة الأداء المتوازن، الاستدامة، الأداء الاستراتيجي المستدام.

Abstract

The research aims to study the sustainable balance scorecard and explain the reasons for the shift from traditional production to sustainable production and its role in improving the sustainable strategic performance of economic units.

To achieve the objectives of the study, the researcher relied on the deductive approach in the theoretical aspect and also used the practical, applied analytical approach based on the data of the General Transport Company for the purpose of improving the company's sustainable strategic performance. The study summarized a set of conclusions, the most important of which are: The profitability of the transport company during the year 2017 amounted to (0.2), and in the following year in 2018, the ratio increased to become (0.10), due to the increase in the number of passengers from 16.3 million passengers to 19.3 million passengers, as well as the growth in spending rates through... The increase in the percentage of passengers during the year 2017 reached a percentage of (0.23), and in the following year in 2018, the percentage jumped to become (0.31), which is a very good percentage and represents a real direction for the transport company to provide the best services to passengers. The study concluded with a set of recommendations, the most important of which are: drawing the attention of Iraqi economic units towards developing their sustainable



performance, educating workers about the emergence of interest in environmental aspects, in addition to encouraging the company's cadres to innovate and create, and raising the morale of workers by granting incentive rewards.

Keywords: balanced scorecard, sustainability, sustainable strategic performance.

مقدمة:

ان أنظمة قياس وتقييم الأداء في السابق كانت تعتمد على المؤشرات المالية فقط حيث ان الاعتماد على هذه المؤشرات (المصطلحات النقدية) يحفز أداء المؤسسة ضمن الأداء الضيق لتلك المؤشرات وتهمل المتغيرات الأخرى الضرورية للتنافس في بيئة المنافسة الشديدة مثل (رضا الزبون، وقت التسليم، نوعية المنتج، خدمات ما بعد البيع، الحصول على عملاء جدد) ونتيجة التطور الحاصل في بيئة الاعمال وتطور المعلومات والاتصالات ومعدلات النمو اصبح لابد من استخدام أساليب إدارية حديثة تشمل مقاييس مالية وغير مالية والتي تسعى المؤسسة من خلالها للحصول على صورة متكاملة عن الأداء المالي والإداري من خلال توفير مقاييس تقييم الأداء الداخلي والخارجي وعلى المدى قصير الاجل والبعيد الاجل وفقا لاحتاجتها الاستراتيجية، حيث تعد بطاقة الأداء المتوازن أحد الأساليب الإدارية الاستراتيجية الحديثة التي تعمل على تقييم وتحسين وتطوير الأداء داخل المؤسسة من اجل الوصول بها إلى الأهداف الاستراتيجية التي تسعى الى تحقيقها. من خلال تحويل رسالتها واستراتيجيتها الى مجموعة من الأهداف لكل من الابعاد الستة التي تتضمنها ثم تحديد مقياس لكل هدف من هذه الأهداف والتي سوف تعطي صورته واضحة عن الأداء في الحاضر والمستقبل.

محور المنهجية العلمية للبحث

يَتَنَاوَلُ هذا المحور مَنَهَجِيَّةَ البَحْثِ مِنْ خِلَالِ التَّعْرِيفِ بِمُشْكَلَةِ البَحْثِ، أَمْهِمِيَّةِ البَحْثِ، أَهْدَافِ البَحْثِ، فَرَضِيَّةِ البَحْثِ فَضلاً عَنِ الحُدُودِ الزَّمَانِيَّةِ وَالْمَكَانِيَّةِ لِلْبَحْثِ وَأَسَالِيْبِ جَمْعِ البَيِّنَاتِ وَأَنْمُودِجِ البَحْثِ وَكَالآتِي:



1- مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في اعتماد بعض الشركات والمؤسسات على الأدوات المحاسبية الإدارية التقليدية في تقويم وتحسين الاداء اذ لم تعد قادره على اعطاء صورته متكاملة وشامله عن الاداء وعدم قدرتها على توفير مقاييس ومؤشرات اداء تمكن المؤسسة من تقويم ادائها الداخلي والخارجي على المدى القريب والبعيد وقت احتياجها لاستراتيجي وإعطاء صورة شاملة عن الأداء التنظيمي الاستراتيجي للمؤسسة، ذلك الذي ادى إلى ضرورة استخدام تقنيات أحدث في قياس وتحسين الاداء ومن خلال المشكلة يمكن صياغة بعض التساؤلات هل ان استخدام بطاقة الأداء المتوازن (سته ابعاد) سوف يساهم في تقييم وتحسين الأداء الاستراتيجي المستدام في الشركة العامة للنقل؟

2- أهمية البحث

1- استخدام تقنية بطاقة الاداء المتوازن كأحد الأساليب الإدارية المعاصرة في تحسين وتقييم الأداء الاستراتيجي بما تتضمنه من مؤشرات مالية وغير مالية الى توفير إمكانية التعبير الشامل عن الاداء الاستراتيجي وتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة في الشركات الخدمية.

2- بيان دور تقنية بطاقة الاداء المتوازن المستدامة في تحسين الأداء الاستراتيجي المستدام في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود.

3- بحيث يعتبر هذا البحث من الناحية الأكاديمية تطورا للأطر الفكرية المستعملة في زيادة فاعلية الأداء الاستراتيجي المستدام، وبالتالي يمثل البحث إضافة للمكتبة العلمية من حيث المساهمة في خلق مجالات جديدة للاستفادة من الأساليب المتطورة للمحاسبة الإدارية في مجال المحاسبة الحكومية.

ثالثاً: اهداف البحث

نسعى من خلال دراستنا الحالية إلى تحقيق الاهداف الآتية:

1. التعرف على مفهوم واهميه بطاقة الاداء المتوازن المستدامة باعتبارها أحد تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة في تحسين وتقويم الاداء الاستراتيجي المستدام وذلك لاعتمادها على المؤشرات المالية وغير المالية التي تعطي صورته شامله عن اداء المؤسسات الخدمية.
2. عرض الاطر والمرتكزات النظرية لتحسين الاداء الاستراتيجي المستدام ومؤثراته بشكل عام واداء شركات النقل بشكل خاص.



3. تقديم التوصيات والاستنتاجات التي تساعد ادارة الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود في ادارة عملياته تحسين الاداء للمؤسسة بحمايتها لهدف معرفه نقاط الضعف والقوه في مختلف نواحي الشركة

4. فرضية البحث

يستند هذا البحث إلى فرضية أساسية هي: (هنالك إمكانية لتحسين الأداء الاستراتيجي المستدام في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة)

5. حدود البحث:

الحدود المكانية والزمانية للبحث
الحدود المكانية: قام الباحث بأجراء دراسته في الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود وذلك لأنه من شركات النقل المعروفة في العراق وكذلك لتنوع الخدمات والأنشطة التي تقدمها للزبائن
الحدود الزمانية: فقد اعتمد الباحث على بيانات والمعلومات لعامي 2017 – 2018 لغرض تحسين الأداء الاستراتيجي المستدام للشركة.

6. أسلوب البحث

اعتمد الباحث في الجانب النظري على المنهج الاستقرائي، من خلال المصادر والمراجع والدراسات السابقة.
اما في الجانب العملي فقد اعتمد الباحث في اجراء بحثه على المنهج العلمي، من خلال الدراسة التطبيقية التي يتم الاستناد إلى البيانات والسجلات والقوائم المالية لعينة الدراسة والمقابلات مع المسؤولين والموظفين في عينة الدراسة

المحور النظري للأداء الاستراتيجي المستدام

أولا : مفهوم الاستدامة: Sustainability Concept

في منتصف التسعينيات من القرن العشرين ظهر مفهوم الاستدامة كوسيلة لإدارة وموازنة الجهود الإنتاجية للوحدات الاقتصادية مع احتياجات البيئة والمجتمع المحيطة بها(Christofi et al, 2012: 158)، يشير مصطلح الاستدامة في الأصل إلى (sustainable) ، ويستخدم مصطلح الاستدامة للتعبير عن نظام ديناميكي التي يخضع لتغييرات هيكلية في تلك العناصر



والخصائص وعلاقة هذه العناصر مع بعضها البعض، وهو توازن مرغوب فيه بين النمو الاقتصادي والحفاظ على البيئة، لتحقيق الشعور بالعدالة، فضلاً عن تحقيق العدالة الاجتماعية (حسن، 2021: 51). (هادي، 2023: 70)

ثانياً : مفهوم الأداء الاستراتيجي المستدام :

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة لمنظمات الأعمال بشكل عام حيث يحتل الأداء مكانة خاصة داخل أي منظمة كانت بوصفه الناتج النهائي لمحصلة جميع الأنشطة بها ، وذلك على مستوى الفرد والمنظمة والدولة ، وهو يمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة ، ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية بما فيها الإدارة الاستراتيجية كما يعد عنصراً محورياً لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية فضلاً عن كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف منظمات الأعمال والذي يتمحور حوله وجود المنظمة من عدمه (حدة ، 2015 ، 8) ، وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تتناول الأداء حيث تعددت مفاهيم الأداء بتعدد الباحثين والدارسين في هذا المجال ولم يستطع علماء الإدارة الوصول الى مفهوم دقيق وشامل فكل واحد وجهة نظر الخاصة فقد عرفه (Hitt.et ,2021,12) بأنه يعكس الأداء في قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها و القدرة التنافسية الاستراتيجية وكسب أعلى من المتوسط عائدات. اما (Blocher,2019,916) فقد عبر عنه هو "عملية المنظمة التي تهتم بتحديد وجمع المعلومات حول العمل المنجز لغرض تحديد درجة تحقق الأهداف واتخاذ القرارات اللازمة لأجل معالجة نقاط الضعف وتحقيق النمو السليم من خلال تعزيز نقاط القوة " ولكن الآن توسعت فكرة الأداء ومؤشراتها توسعت الان لتشمل جميع خصائص الوحدة الاقتصادية والتي يشار إليها بالأداء المستدام. يُطلق على مخرجات نتائج الأداء للركائز الثلاث للتنمية المستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية، الأداء المستدام (Benjamin,2020:17)، كما تم تعريفها أيضاً بأنه أداء حقيقي ودائم ويظهر ما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تتحرك في الاتجاه الصحيح وأن هذا الأداء مدمج في استراتيجية الوحدة الاقتصادية طويلة الأجل ويفضله الزبائن (Diana ,2014:52) .

اما بيترافقد عرفه بأنه مقياس يستخدم لزيادة الكفاءة الاقتصادية على مستوى الوحدة الاقتصادية وهو حافز لتخفيف التأثيرات السلبية على الصحة والبيئة ويمكن اعتباره ميزة تنافسية متزايدة.



(Rastidav&Petra, 2016: 111) وعرف أيضا بأنه القدرة على تقديم قيمة مضافة فريدة ومتفوقة من أذ الجودة في أنشطة الوحدة الاقتصادية تلبي احتياجات الزبائن. (Bhattara,2018:39) اما بالنسبة للأداء الاستراتيجي المستدام فيعرف بأنه استمرار المنظمة في الأداء العالي لها عن طريق الاستفادة بكل ما تملكه من إمكانيات مادية ومالية وبشرية والتي تساعدها على خلق منتجات وخدمات فريدة تضمن لها استدامة موقعها في بيئة العمل. (محمد و الرميدي ، 2019) كما عرف بأنه قدرة المنظمة على تحقيق متطلبات أصحاب المصلحة وفي الوقت ذاته زيادة الاستثمارات والسياسات والاستراتيجيات الإدارية باستمرار لضمان الارباح المستقبلية والرفاهية الاجتماعية والمسؤولية البيئية. (Al Aina & Atan, 2020)

ثالثا: أهمية الأداء الاستراتيجي المستدام

ينظر إلى الأداء الاستراتيجي المستدام على انه منهج هو الذي يدمج بين الآثار البيئية والاجتماعية والاقتصادية، ويطلق عليه بالأداء الشامل، و هو يحقق استدامة المنظمات على المدى الطويل (المسعودي ، 2018 :70) أي انه تكامل بين الأبعاد الثلاثة للاستدامة وجميع القرارات والإجراءات التي تتخذها الوحدات الاقتصادية يوميا من أجل القيام بالأعمال من ناحية، ومن جهة أخرى تدخل الوحدات الاقتصادية مرحلة جديدة تتمثل في كيفية تحولها إلى كيانات تخدم المصلحة البيئية والاجتماعية والاقتصادية مع الحفاظ على الزبائن في نفس الوقت القرشي 2017 (38). لذلك نجد أن الوحدات الاقتصادية تتبنى فلسفة الأداء المستدام بغرض تحويلها إلى وحدات اقتصادية رائدة تتفوق على منافسيها بخطوات على الرغم من حقيقة أن العديد من الوحدات الاقتصادية أخذت زمام المبادرة في الحفاظ على البيئة من خلال أعمالها ذات طابع تنموي اجتماعيا واقتصاديا ولكن مع ذلك نجد أنه يتطلب جهودًا كبيرة في هذا المجال للوصول للغرض المنشود من الأداء المستدام (1: 2018 Soboleva et al.) وتتمثل أهمية الأداء المستدام بالاتي (5-2: 2019 Jonge&Peeters), (Hartini et al):2021:1-2 (2019:40 ، الكواز ، الخفاجي والكواز ، 2019:40) تنشيط المنافسة بين كل قسم من أقسام الوحدة الاقتصادية وبين الوحدات المتشابهة وكيفية اتخاذ القرارات بشأن تحسين أدائه.

1- مراقبة أداء الوحدات الاقتصادية بما في ذلك مستوياتها الإدارية لاتخاذ القرارات المتعلقة بمعالجة التغيرات الاستراتيجية.



2- إظهار الانسجام بين أهداف الوحدة الاقتصادية والاستراتيجيات التي سيتم تنفيذها واستجابتها لمتغيرات البيئة التنافسية التي تعمل فيها. المساهمة في تقليل التكاليف إلى الحد الأدنى من خلال وضع معايير للأداء.

3- توزيع الموارد بكفاءة من خلال نظام لقياس الأداء مع توفير معلومات شاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية والمساعدة في إظهار التنافس بين الوحدات الاقتصادية بمقارنة نقاط القوة والضعف في أدائها.

4- توفير تغذية راجعة عن أداء العاملين في الوحدة الاقتصادية وتمكينها من تحسين أدائها.

5- الاستعمال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.

6- تقديم رؤية واضحة وشاملة للوحدة الاقتصادية حول طبيعة الأعمال والمنتجات والخدمات التي تقدمها، ومدى تأثيرها في الحاضر والمستقبل، والمكان الذي تتجه إليه الوحدة الاقتصادية في المستقبل

رابعاً منهجية تحسين الاداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية: -

التحسين المستمر هو منهج يسعى إلى تحسين جميع العوامل المتعلقة بعملية تحويل المدخلات إلى مخرجات على اساس مستمر والتي تنطلق من مرحلة التخطيط وبعدها التحليل وإعادة التصميم وصولاً لمرحلة التحسينات. اي يغطي المعدات والطرق والمواد والأشخاص (Stevenson، 2018، 391) و يعد التركيز على نهج التحسين المستمر من قبل المنظمة جزءاً مهماً فمن خلال هذا المنهج تستطيع المنظمة حل المشكلات وتحقيق أهدافها من خلال التركيز على التحسين المنتظم والمستمر لجودة المنتجات والعمليات والخدمات (ELDENBURG، 2017، 584) حيث يعد منهج التحسين المستمر من العمليات التي تساهم في تحسين الأداء المؤسسة الكلي وتعد من مبادئ الجودة ويهدف الى تطوير العمليات في العديد من الأنشطة التي تجري داخل العمل المؤسسي ، وان الفكرة الأساسية التي استند عليها التحسين تدعيم البحث والتطوير من خلال تنمية المعرفة والمهارات لدى العاملين في المؤسسة ، فضلا عن ذلك فان التحسين يعد عنصراً رئيسياً في تخفيض الانحرافات في جميع إجراءات العمل لغرض تحقيق الرضا للمستفيد كمحصلة نهائية (العزي ، 2019، 8) ويساهم

عنصر التحسين المستمر في تحقيق ما يلي: (Heizer & others, 2017: 259)

أ. تحديد وتحقيق الأهداف أكثر من أي وقت مضى



- ب. تبسيط عمليات انجاز الخدمة.
- ج. تقليل الأخطاء.
- د. الاداء الصحيح للمهام ومن أول مرة.
- هـ. الاستمرار بعملية التحسين
- و. تحسين الاتصال داخل المؤسسة
- ز. تحسين إجراءات العمل (أسامة، 2018).
- وهناك عدد من الخطوات الي تقوم بها المؤسسة من اجل تطوير منهجية ملائمة لتحسين الاداء الاستراتيجي:(شكارة، 2010 : 119)
- 1- الدراسة التفصيلية للعوامل الداخلية والخارجية للبيئة المؤثرة في الاداء.
 - 2- تحديد نقاط القوة والضعف لدى المنظمة لتعظيم الاستفادة من نقاط القوة ووضع استراتيجية للتغلب على نقاط الضعف.
 - 3- إعداد برامج لتوعية العاملين بالمفهوم الحديث للاداء.
 - 4- إجراء حصر شامل للمشاكل والتحديات التي تواجه الاداء المؤسسي وتشكيل فريق خبراء لتحليل المشاكل.
 - 5- تطوير نظام المعلومات لتوفير البيانات اللازمة لتطبيق مفهوم الاداء المؤسسي.
 - 6- تطوير مجموعة مؤشرات لقياس الاداء تغطي جودة الخدمات والكفاءة في استخدام الموارد والفعالية في تحقيق الأهداف فضلاً عن ملائمة البرامج لاحتياجات المستفيدين منها.
 - 7- تطوير آليات مناسبة للقيام بعمليات القياس باستخدام المؤشرات التي سبق وأن تم التوصل إليها.
 - 8- إجراء مقارنات متعددة للحكم على كفاية الاداء بما في ذلك مقارنة كل من الاداء الحالي بالأداء السابق، الاداء الفعلي بالأداء المخطط، الاداء الفعلي بأداء المؤسسات المناظرة.
 - 9- تحديد مجالات التحسين والتطوير على ضوء المقارنات التي تمت.

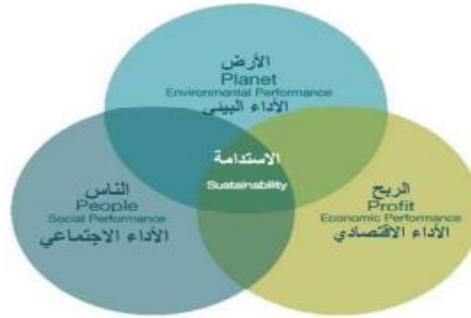
خامساً : نماذج الأداء المستدام:

قام عدد من الباحثين بطرح نماذج توضح الأداء المستدام، إلا إن عدم اتفاهم على مفهوم واضح ومحدد له، انعكس على عدم تحديد أنموذج معين يمكن دراسته أو اعتماده (اليساري، 2014: 130)



1- أنموذج الخط الأساسي الثلاثي "TBL" The Triple Bottom Line : يعرف إنموذج TBL الخط الأساس الثلاثي بأنه إنموذج يضم الخط الأساس التقليدي لربح الشركة، مع أبعاد إضافية من المسؤولية الاجتماعية والبيئية ، فمفهوم خط الأساس الثلاثي يؤكد أن نجاح الشركة في نهاية المطاف ينبغي أن يقاس ليس فقط عن طريق خط الأساس المالي التقليدي ولكن أيضا عن طريق الأداء الاجتماعي والبيئي ويتضمن هذا الإنموذج تقارير إضافية عن أداء الشركات في مجال الاستدامة ، و يستند تنفيذ مدخل Triple Bottom Line " خط الأساسي الثلاثي " إلى نهج استراتيجي للمؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ، فإنموذج TBL يتطلب التركيز على التفكير الاستراتيجي طويل المدى والتخطيط والتنسيق والتنفيذ ، فعندما تسعى الشركات إلى الاستدامة يأتي التحدي عن كيفية ربط مبادئ إنموذج TBL بعمليات الشركة إن مكونات هذا النموذج ثلاثة، وهي: العنصر الاقتصادي، والعنصر البيئي والعنصر الاجتماعي كما يوضحها الشكل الآتي: (المسعودي ، 2018 ، 19)

إنموذج خط الأساس الثلاثي



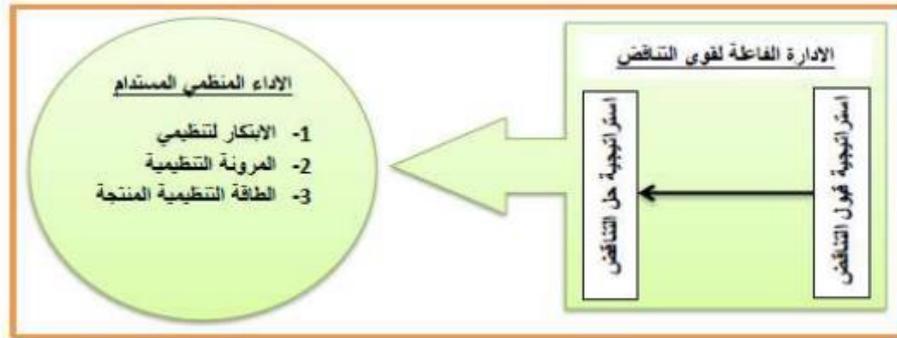
Source: <http://riversiderediscovered.com/triplebottomline>

ثانيا : نموذج إدارة قوى التناقض

طور هذا النموذج (العطوي 2012) بالاعتماد على أفكار (Smith & Lewis 2011)، إذ إن أساس الانطلاق لهذا النموذج كان من نظرية التناقض ، الذي تجسدت فكرته الأساسية في أنّ الإدارة الفاعلة لقوى التناقض في الظواهر التنظيمية سوف تطلق عنان طاقة التناقض والتي تحقق الأداء التنظيمي الاستراتيجي المستدام (الزيادي 2019 : 96). إنّ براعة الإدارة في حل التناقض بين

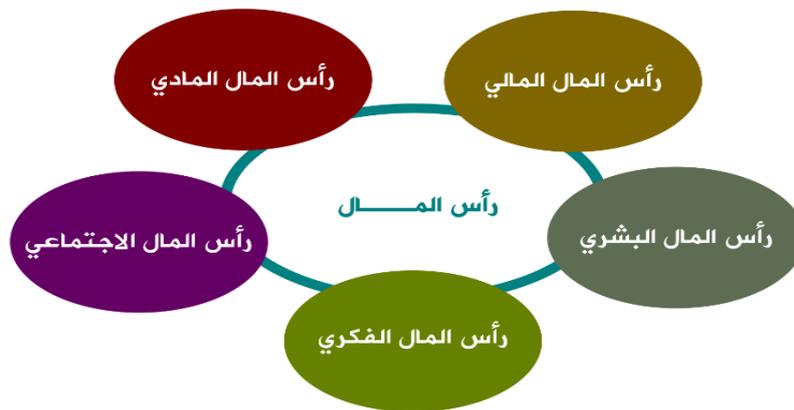


المتطلبات المختلفة، مثل: طلبات العاملين والزبائن وبين السعي إلى الالتزام العالي والأداء العالي هي التي تحقق الأداء الاستراتيجي المستدام (Smith & Lewis), 2011 : 384)



ثالثاً: نموذج رؤوس الأموال الخمسة

الخمسة هو نهج يستخدم على نطاق واسع للاستدامة يعترف بخمس أشكال مترابطة من رأس المال: رأس المال الطبيعي، ورأس المال المالي، ورأس المال المصنع، ورأس المال البشري، ورأس المال الاجتماعي، ويلعب كل شكل من أشكال رأس المال هذه دوراً فريداً وهاماً في تعزيز التنمية المستدامة. ويمكن توضيح هذا النموذج بالشكل التالي:



4- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة :

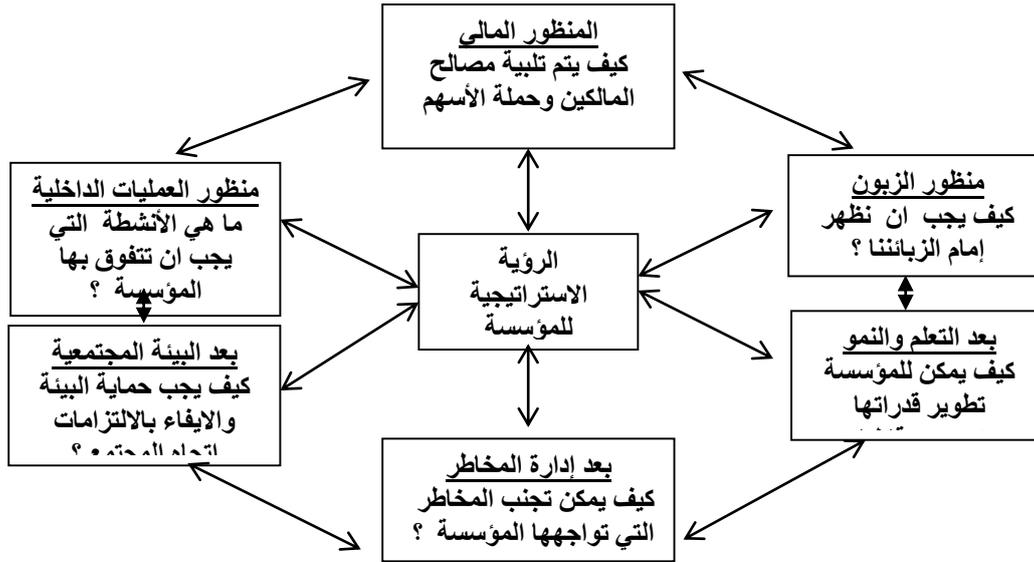
أن التطورات السريعة في بيئة الاعمال الحديثة أثرت على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها ادارة الوحدة الاقتصادية في قياس وتحسين الاداء لتحقيق الاهداف الاستراتيجية، لذا تولدت الحاجة الى وضع مقاييس تشغيلية فضلا عن المقاييس المالية لتتكامل معاً بهدف اعطاء صورة واضحة



وشاملة عن أداء الوحدة. والذي أدى الى ظهور بطاقة الأداء المتوازن . اذ وصفها زميرمان بأنها مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر رؤية شاملة للمؤسسة من خلال التعرف على أهداف المساهمين ورضا العملاء والموظفين وطرق تحسين العمليات الداخلية للشركات. (Zimmerman، 2017: 665) ، كما عرفها هوركرن وآخرون: أن هذه الأداة تقوم بترجمة رسالة المنظمة إلى مجموعة من مقاييس الأداء وذلك من خلال تقديم هيكل لتنفيذ استراتيجية المنظمة وفضلا عن ذلك فان بطاقة الاداء المتوازن لا تركز على تحقيق الأهداف المالية ولكنها تذهب ابعد من ذلك من خلال تركيزها على الأهداف غير المالية " (Hornngren & others،2018: 481) . ، وقد ادلى بها (drury) بأنها " أداة إدارية استراتيجية تقوم بترجمة الرؤية والاستراتيجية للوحدة إلى أهداف تشغيلية لكل من المناظير الأربعة ومن ثم تحديد مقاييس الأداء المحددة لكل هدف من الأهداف " (Drury, 2018:564) ويرى (Figge) وآخرون ، ان مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة SBSC اشتق من بطاقة الاداء المتوازن التقليدية BSC استجابة للقضايا البيئية والاجتماعية التي تعد ركائز اساسية لبيئة اعمال مستدامة ، فإدارة المستدامة المرتبطة بطاقة الاداء المتوازن التقليدية BSC تساعد في التغلب على اوجه القصور في نظم الادارة البيئية والاجتماعية التقليدية عن طريق دمج الركائز الثلاث للاستدامة ضمن أداة ادارة استراتيجية واحدة شاملة ، فبطاقة الاداء المتوازن المستدامة SBSC تساعد في الكشف عن اهداف بيئية واجتماعية استراتيجية هامة للشركة فضلا عن تعزيز شفافية توليد القيمة المضافة بشكل اولي من الجوانب البيئية والاجتماعية واعداد عملية تطبيق الاستراتيجية (خلف ، إسماعيل ، 2020 : 167) وقد عرفت بطاقة الأداء المتوازن المستدام بأنها أداة تم تطويرها استنادا إلى بطاقة الأداء المتوازن التقليدية، تهدف إلى دمج الاعتبارات الاجتماعية والبيئية ضمن إدارة المؤسسة بطريقة منظمة (Chaker (2017). كما تعرف بأنها أداة للتخطيط توفر اطارا مرجعيا يجعل من الممكن فهم الكيفية التي تربط بين الأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية المستهدفة (رامي وآخرون ، 2020 : 94) وبالتالي فإن بطاقة الأداء المتوازن المستدام بوسعها أن تساعد على أخذ جميع جوانب الاستدامة سابقة الذكر لتحقيق الاستدامة، في وقت واحد وبطريقة متوازنة، وهي اطار للقياس والإدارة والإبلاغ عن نتائج استراتيجية الاستدامة في المؤسسة، كما أنها لا توفر نطاقا أوسع من خلال دمج أبعاد الاستدامة



الاقتصادية الاجتماعية والبيئية فحسب وإنما توفر أيضا منهجية لسد الفجوة بين المستويات الاستراتيجية والتشغيلية للمؤسسة (October 2016. Vayvay))



1- أهمية استخدام بطاقة الأداء الاستراتيجية على أداء المنشأة :

تكمين أهمية بطاقة الاداء المتوازن تكمن فيما يلي (الطار، 2018 : 144)

- 1- تعمل بمثابة الحجر الاساس للنجاح الحالي والمستقبلي للمنشأة عكس المقاييس المالية التي تفيد بما حدث في الماضي.
- 2- تربط بين استراتيجية المنظمة البعيدة المدى مع نشاطاتها القريبة المدى.
- 3- المساعدة في التركيز على ما الذي يجب عمله لزيادة تقدم الاداء وتعمل لتنويع برامج المنشأة مثل الجودة واعادة التصميم وخدمة الزبون.
- 4- توضح الرؤيا الاستراتيجية وتحسين الأداء وتضع تسلسلاً للاهداف وتوفر التغذية العكسية للاستراتيجية وتربط بمعايير الأداء.
- 5- يربط بين المقاييس المالية وغير المالية من خلال تحديد تلك المقاييس غير المالية التي هي مؤشرات رائدة للأداء المالي في المستقبل. (drury, 2001:396).
- 6- توفير أساس جيد لاتخاذ القرار، فالمعلومات التي يوفرها النظام للإدارة تساعد في اتخاذ القرار المناسب في الوقت الملائم. (صقور واخرين، 2016: 418)



7- ملائمة المقاييس للأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها.

2- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المستدام:

بالرغم من أن مقارنات أداء الشركة في الإدارة الاستراتيجية تستند عادة إلى نسب بسيطة قصيرة الأمد كالعائد على الموجودات، إلا إنَّ الأمر يصبح معقدًا عندما يتعلق بقياس الأداء، ففي الآونة الأخيرة كان هناك تدفق للعمل الاستراتيجي، لتطوير مقاييس مبتكرة للأداء تتعلق بالقضايا المحيطة بالمنظمة ومنها البيئة. (Lieberman,2021:14))

1- المحور المالي يعد المنظور المالي المنظور التقليدي لقياس الأداء للمنظمات، فهو يعمل بوفق المقاييس المالية للأداء، والتي تستعملها معظم المنظمات مثل مقاييس الربحية والقيمة السوقية ومؤشرات مدى وفاء المنظمة لأصحاب المصلحة والمساهمين فمن المتوقع تحقيق الأهداف المالية لمتابعة النجاح في الأبعاد الأخرى، (المسعودي والمسعودي 2018 : 213). إذ يعكس البعد المالي متطلبات المنظمات وذوي المصالح، ويركز على تعظيم الربحية من خلال مجموعة من الأهداف المالية ومؤشرات القياس الأداء. (الخفاجي، 2008:45)، وكذلك يركز هذا البعد أيضا على حجم مستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر، ونمو حجم المبيعات و على العائد على رأس المال المستثمر الناتج عن خفض التكاليف وبيع المزيد من وحدات المنتج (Bhimani) 2019: 628) إذ إنَّ مسؤولية تحسين الأداء المالي للمنظمة باستمرار يقع على عاتق الإدارة، إذ يهتم أصحاب المصلحة (المستثمرون والدائنون والعمال) بالأداء المالي للمنظمة، إذ إنَّ الأداء المالي العالي يؤدي إلى زيادة ثروة أصحاب المصلحة هؤلاء، بالإضافة إلى ذلك فإن تحسين الأداء المالي يخلق فرصًا للمنظمات لتحسين الأداء الاجتماعي. (1347 : Fauzi et al) . 2010

2- بعد الزبائن : يهتم البعد بإضافة قيمة للعميل يمكن تحقيق قيمة العميل من خلال منتجات وخدمات مبتكرة وعالية الجودة وأسعار منخفضة ، إذ تشمل مؤشرات الأداء النموذجية لمنظور العميل استطلاعات رضا العملاء ،وحصة السوق ،والتسليم في الوقت المحدد، وتقليل العيوب (Zimmerma,2017:627)، إن أهداف بعد الزبائن تتمثل بشكل أساسي في خدمة الزبائن الموجودين والمرتقبين، وبالتالي فإنَّ المدراء سيعملون على تطوير مقاييس الاداء التي توجه قدرات وقابليات وحدات الأعمال إلى المسار الذي يسهم في خلق رضا وولاء الزبون،وبالتالي



فإنَّ بعد الزبائن النموذجي سينطوي على مقاييس ذات علاقة برضا الزبون وولاء الزبون واكتساب زبائن جدد فضلا عن تحسين الحصة السوقية. (Drury;2018 :567)،

3- بعد العمليات الداخلية : يركز منظور العمليات الداخلية على "ما يجب أن تتفوق فيه المنظمة" و ماهية الاعمال التي ينبغي على المؤسسة القيام بها داخليا لتلبية توقعات زبائننا ومناظرة الوحدات المنافسة لها وتتمثل هذه الاعمال بمهارات العاملين والجودة في تحقيق أعلى مستويات الانتاجية بتقديم المميزات و الابتكارات في المنتجات المقدمة الى الزبائن، وكذلك ربط المستويات العليا مع المستويات السفلى في المؤسسة لتصحيح الأخطاء التي تتعرض لها ، والعمل وفق متطلبات الزبائن. وتميل الشركات إلى اعتماد برامج التحسين المستمر سعياً وراء ترفقات عملياتها الداخلية (Kincki & Williams , 2020:467) كما ان هذا البعد يقيس فعالية الأنظمة الداخلية للمنظمة لضمان تنافسيتها، وكذلك الاهتمام بالمقاييس التي تعزز بعد الزبائن وكذلك البعد المالي، ويحتوي هذا البعد على كل من العمليات التشغيلية والعمليات الإدارية والإبداعية والتنظيمية والاجتماعية (عبد الحافظ، 2020 : 390).

4- محور التعلم والنمو: يحدد هذا البعد القدرات والامكانيات التي يجب أن تتفوق فيها المؤسسة لتحقيق عمليات داخلية بشكل كفوء تؤدي بدورها إلى خلق قيمة للعملاء والمساهمين. (bahimani,2015:702) ويتمثل هذا المحور في قدرة العاملين على التعلم والابداع في عملهم، وكذلك نوعية نظم المعلومات المتاحة، واستخدام أحدث الادوات في تلبية الاحتياجات المتغيرة للزبائن، لهذا يتطلَّب من العاملين تحمل مسؤوليات جديدة بشكل كبير، وأحيانا تتطلَّب هذه المسؤوليات وقدرات ومهارات وتقنيات حديثة لم تكن متوفرة من قبل. (Nabiha، 2014:97) يتضمن التعلم التنظيمي مجموعة واسعة من العمليات لإدارة المعرفة، والتي تسهل اكتساب المعرفة وإنشائها وتخزينها ومشاركتها وتطبيقها بين الأفراد والمجموعات على جميع مستويات المنظمة، فضلا عن ذلك فهو يؤثر تأثيرًا إيجابيا في الأداء الاستراتيجي المستدام، عن طريق تعزيز كفاءات العاملين من أجل المشكلات واتخاذ القرارات بكفاءة وتحقيق استراتيجية المعرفة والقيادة المحلية والعالمية إذ إنَّ المعرفة تعد أصلا مهما وموردا تنظيمياً بالغ الأهمية، فهي مزيج من الحكم الشخصي والقيم والكفاءات والقدرات والمعرفة والتكنولوجيا، ويمكن تعريف المعرفة على أنها تراكم أنواع المعرفة المختلفة من مصادر مختلفة للقضاء على



الفجوات المعرفية، لتحقيق استراتيجية المعرفة وزيادة الأداء الاستراتيجي المستدام 2020 (3: Kordab et al),

5- المحور البيئي والاجتماعي: يعرف هذا المحور بأنه مجموعة من المبادرات أو المساهمات التي تقوم بها المنظمة تجاه المجتمع والمتمثلة بتقديم خدمات في الرعاية الاجتماعية ومجال الصحة والتعليم وتأهيل البنية التحتية (ادغيش، 2016: 21)، إذ إنَّ هذا المنظور يسلط الضوء على أهمية المسؤولية الاجتماعية والبيئية، كهدف من الأهداف الرئيسة للمنظمة (المسعودي 2017 : 74). لقد كان العمل الأساسي لـ Bowen (1953) إحدى نقاط البداية في المجال الذي أصبح يُعرف باسم المسؤولية الاجتماعية للمنظمات (CSR) Corporate Social Responsibility، إذ تُعرف المسؤولية الاجتماعية للمنظمات، بأنها مجموعة شاملة من السياسات والممارسات والبرامج التي تم دمجها في العمليات التجارية وسلاسل التوريد وعمليات صنع القرار في جميع أنحاء المنظمة، بهدف غرس المسؤولية عند الإجراءات الحالية والسابقة وكذلك التأثيرات المستقبلية (179:).

إذ إنَّ إضافة هذا البعد الى نموذج بطاقة الاداء المتوازنة كان لسببين أساسيين وهما (السامرائي وآخرون 2012: 267)

أ- إن الاداء البيئي وأداء المجتمع يشكلان جزءاً أساسياً من استراتيجية المؤسسة في الوقت الحاضر، وبالتالي فإن أهداف ومقاييس هذا البعد تعد جزءاً مكملًا للبطاقة.
ب- توسيع دور بطاقة الأداء المتوازن للقيام بعملية تقويم الاداء الاستراتيجي للمؤسسة، وبالشكل الذي يتناسب مع التغيرات البيئية الحديثة.

6- دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين جودة الأداء الاستراتيجي المستدام

يمكن توضيح الخطوات التي ينبغي إتباعها لتقييم الاداء الاستراتيجي للوحدة السياحية باستخدام بطاقة الاداء المتوازن من خلال الخطوات الآتية:

1- صياغة الاستراتيجية في ضوء تحديد رؤية المنظمة وصياغة رسالتها واستراتيجيتها

يتم ترجمة استراتيجية الوحدة إلى أهداف ويتم تحديد السوق وقطاع العملاء الذين ستقوم الوحدة الاقتصادية بخدومتهم لتحقيق تلك الأهداف. كما تحدد الوحدة أهداف وقياسات كل من العمليات الداخلية، التعلم والتطور، الزبائن، النجاح المالي . (البناء، 2010: 63)



2- توصيل استراتيجية المنظمة لجميع الإدارات الداخلية، ينبغي إعلام جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي ينبغي تنفيذها حتى تتجج الاستراتيجية مما يتطلب توصيل وربط الأهداف الاستراتيجية والقياسات المختلفة. (البناء، 2010: 63)

3- تحديد العوامل الأكثر تأثيراً على نجاح المنظمة في كل بعد من الأبعاد التي تتكون منها بطاقة الأداء المتوازن، ويتم الاعتماد على هذه العوامل في رسم الخريطة الاستراتيجية والتي ابتكرها (Kaplan & Norton) وتمثل إطاراً لوصف وتنفيذ استراتيجية المنظمة، وتوفر أدوات ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف وروابط مسببة، يمكن من خلالها خلق القيمة، فهي تمثل سلسلة القيم لأنشطة التحسينات المستمرة التي تعبر عنها الاستراتيجية، والتي تحتاجها المنظمة لمتابعة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها. (McDevitt, 2018: 32)

4- التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الاستراتيجية

يظهر أفضل تأثير لقياس الأداء المتوازن للأداء عندما يتم توظيفه لإحداث تغيير تنظيمي. ولذلك ينبغي ان يضع المدراء التنفيذيين الأهداف للقياس المتوازن للأداء في أربعة جوانب. ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الامكانيات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى أداء مالي، فمثلاً خفض التكلفة يمكن ترجمته إلى وفر في تكلفة الطلب أو وقت أقصر للوصول إلى السوق أو امكانيات عاملين أفضل.

ان عملية التخطيط ووضع الأهداف تمكن الوحدة من:

- تحديد كمية المخرجات طويلة الاجل المطلوب تحقيقها.
- تحديد كيفية تحقيق تلك المخرجات.
- تحقيق وتوفير مظاهر قصيرة الاجل للقياسات المالية وغير المالية.
- تحسين استراتيجية التعلم والحصول على المعلومات المرجعة.

5- تحسين استراتيجية التعلم والتغذية الراجعة يمكن التعلم على مستوى المديرين التنفيذيين بواسطة بطاقة الأداء المتوازن من مراقبة وتعديل أي قصور في تنفيذ الاستراتيجية وتصحيح أي خطأ في ذلك. (البناء، 2010: 63) والشكل (14) يوضح خطوات تقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن



توزيع الدرجات التقويمية وتحديد الأهمية النسبية

تم تحديد العلامات التقويمية لكل مقياس من المقاييس المعتمدة في البحث وفقاً لوجهة نظر الباحث المتولدة عن استقصاء الآراء لمجموعة من آراء عن آراء بعض الأكاديميين المختصين في هذا المجال. حيث يحتل المحور المالي المرتبة الأولى وبنسبة (25%) وذلك بسبب ان الهدف الرئيسي الشركات ينصب في تحقيق الأرباح. ، أما بعد العمليات الداخلية فيحتل المرتبة الثانية من حيث الأهمية حيث جاء بنسبة (20%) أما بالنسبة لبعد الزبون فيحتل المرتبة الثالثة من حيث الأهمية وذلك لكون إرضاء الزبون يمثل محور نجاح الاستراتيجية التنافسية لشركات النقل بنسبة (15%) من العلامات النهائية، و يأتي محور التعلم والنمو وقد تم إضافة بعد خامس الى البطاقة هو بعد البيئة المجتمعية بنسبة (15%) من العلامات النهائية وكذلك تم إضافة بعد سادس الى البطاقة وهو بعد المخاطر بنسبة (10%) وبذلك يكون مجموع الأهمية النسبية للمحاور الستة هو 100% ويمكن توضيح المقاييس ادنا في الجدول (2) :

جدول (2) توزيع العلامات التقويمية وفقاً لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن

الأهمية النسبية	العلامة لكل مقياس	المقياس	البعد
	5	تحسين الربحية في الشركة	المالي
	3	نسبة مرتبات الى أجمالي نفقات التشغيل	
	2	نفقات تطوير الى أجمالي نفقات التشغيل	
	2	نمو معدلات الإنفاق	
	5	نسبة التداول	
	2	النسبة السريعة	
	3	معدل العائد على الاستثمار	
	3	نسبة مساهمة الربح في تكوين القيمة المضافة	
		نمو الموجودات الثابتة	
25%		المجموع	
	2	كفاءة استغلال التشغيل	العمليات الداخلية
	3	نسبة تطور ساعات التشغيل	
	4	نسبة تطور المسافات المقطوعة	
	4	نسبة تطور الفرد على مستوى الشركة	
	4	نسبة تطور الإنتاج الكلي	
	3	نسبة تطور إنتاجية رأس المال المستخدم	
		نسبة تطور رأس المال الثابت	
20%		المجموع	

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية

مجلد (20) (عدد خاص) 2024



وقائع المؤتمر العلمي السابع لكلية الادرة والاقتصاد (تكاميل العلوم الإدارية والاقتصادية في ظل التحول الرقمي لنماذج الأعمال وتحديات الابتكار



18 نيسان 2024

	5	نسبة الاحتفاظ بالزبون	العملاء (الركاب)
	4	أسعار الخدمات المقدمة للركاب مقارنة بالمنافسين.	
	4	تحسين رضا الزبون	
	2	درجة الاستجابة لشكاوى السياح	
%15		المجموع	
	1	اجمالي عدد الموظفين في شركة النقل المسافرين	التعلم والنمو
	1	عدد ساعات التدريب	
	3	نسبة عدد الدورات التدريبية لتأهيل العاملين إلى الإجمالي.	
	2	توفير المهارات المطلوبة للعاملين في قسم السياحة	
	2	التطور في مستوى الأداء.	
	1	تطوير مهارات الموظفين	
	1	أعداد فرص العمل المباشرة في شركة نقل المسافرين	
	2	عدد تاركو العمل	
	2	عدد المشاركين في الدورات	
%15		المجموع	
	5	برامج التدريب والتطوير المتعلقة بالبيئة	البيئة المجتمعية
	3	عدد المشاركين في برامج التطوير المتعلقة بالبيئة	
	3	المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين	
	2	خلق فرص عمل جديدة	
	2	نمو المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين	
%15		المجموع	
	4	عدد الشكاوي المقدمة لشركة النقل بشكل عام	المخاطر
	3	تأثير شركات النقل الأخرى على مستوى عمل شركة النقل العامة	
	3	تأثير الحالة الاقتصادية للبلد (التقشف وانخفاض أسعار النفط) على شركة النقل العامة .	
%10		المجموع	
%100	100	المجموع الكلي	

1- البعد المالي

يركز هذا البعد على الموارد المالية لشركة العامة لنقل المسافرين والوفود، أي ما يتعلق بفاعلية وكفاءة العمليات المالية، إذ تم اختيار مجموعة من البيانات المالية لكي يتلاءم مع خصوصية ميدان التطبيق والبيانات المتاحة وكما في جدول (3) الآتي :



البيانات المالية المتاحة الخاص بالمحور المالي

التفاصيل	سنة 2017	السنة 2018	نسبة التغيير %
الإيرادات	26,246,250	34,861,870	0.75
الرواتب	19,151,611	17,647,731	1.09
الوقود و الصيانة	3,817,124	2,947,262	1.2
الكهرباء والماء	44,574	21,914	2.03
متنوعة	86,898	123,025	0.71
أدوات احتياطية	1,612,790	4,411,677	0.36
الصيانة	61,749	102,660	0.60
الدعاية وطبع لإعلان	10,786	13,062	0.83
الدورات والمؤتمرات والوفود	581,812	1,115,227	0.52
مصاريف خدمية أخرى	88,726	1,257,346	0.07
استئجار الموجودات الثابتة	26,821	42,600	0.63
مصاريف أخرى	872,195	818,230	1.07
المجموع	47,171,422	63,362,604	0.75

جدول (5) بيانات الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود والخاصة بالمحور المالي

البيانات	2017	2018
الموجودات المتداولة	18467497383	19966573509
المطلوبات المتداولة	14010450558	14719271123
الموجودات الأخرى	3630872703	3630872703
الموجودات الثابتة	9793148782	8794571310
صافي الخسارة أو الربح	(6293254301)	(6070004017)
الموجودات الأخرى	1633532157	1641504496
المخزون	13487486	13719695
القيمة المضافة بالإجمالية الكلية	486288788	1411081961
راس المال المستخدم	14250195607	14041873696

جدول (6) مؤشرات المحور المالي للفترة (2017-2017)

الأهداف	النسب	المؤشرات	2017	2018	الوسط الحسابي
تحسين الربحية في الشركة		أرباح السنة الحالية - السنة السابقة ----- أرباح السنة السابقة	0.2	0.10	



	0.28	0.41	المرتببات والاجور أجمالي نفقات التشغيل	نسبة مرتببات الى أجمالي نفقات التشغيل	
	0.017	0.012	نفقات البحث و تطوير أجمالي نفقات التشغيل	نفقات تطوير الى أجمالي نفقات التشغيل	
	0.31	0.23	عدد الركاب السنة الحالية - السنة السابقة السنة السابقة	نمو معدلات الإنفاق	
1.37	1.43	1.31	نسبة التداول	نسب السيولة	كفاية الأموال النقدية
1.33	1.35	1.31	النسبة السريعة		
	(0.45)	(0.49)	معدل العائد على الاستثمار	نسب الربحية	تعظيم العائد
	(%430)	(%129)	نسبه مساهمة الربح في تكوين القيمة المضافة		
	0.90	0.14	نمو الموجودات الثابتة	نسب النمو	نجاح الشركة

إذ يلاحظ من نتائج الجدول (6) أعلاه أن تحسين الربحية في شركة النقل خلال عام 2017 بلغت (0.2) وفي العام التالي عام 2018 ازدادت النسبة لتصبح (0.10) وذلك بسبب زيادة عدد الركاب من 16.3 مليون راكب إلى 19.3 مليون راكب . أمّا نمو معدلات الإنفاق من خلال زيادة نسبة الركاب خلال عام 2017 بلغت نسبة (0.23) وفي العام التالي عام 2018 قفزت نسبة لتصبح (0.31) وهي نسبة جيدة جدا و تمثل توجه حقيقي لشركة النقل لتقديم أفضل الخدمات للركاب ، أمّا نسبة مرتببات الشركة إلى إجمالي نفقات التشغيل خلال عام 2017 بلغت (0.41) وفي العام التالي عام 2018 انخفضت النسبة لتصبح (0.28) وذلك لانخفاض عدد العاملين (160) عامل في سنة 2019 ، اما بالنسبة لنفقات تطوير إلى إجمالي نفقات التشغيل خلال عام 2017 بلغت (0.012). وفي العام التالي عام 2018 ارتفعت النسبة لتصبح (0.017) وذلك بسبب زيادة الدورات التدريبية والبحوث خلال 2018 .

1- بعد العمليات الداخلية : يعكس هذا البعد أولويات الاستراتيجية لتحقيق رضا الزبائن (الركاب)، ويركز على العمليات الداخلية التي تتفوق فيها الشركة وتحقيق الكفاءة والفعالية والتميز التشغيلي بما يساعدها في تحقيق أهدافها وتقديم خدمات مبتكرة أو متطورة تحقق رضا الزبائن (الركاب) بما يؤدي الى خلق قيمة للزبائن (الركاب) والمجتمع ، وكما في جدول (7) الآتي :



جدول (7) البيانات المالية وغير المالية المتاحة الخاص بالمحور العمليات الداخلية

التفاصيل	السنة 2017	السنة 2018	نسبة التغيير
الإنتاج الكلي بسعر المنتج	28,194,504,000	38,861,870,000	0.72
النمو في عدد العاملين في قسم السياحة.	0.07	0.2	1.8
اعداد مراكز الفروع لشركة نقل المسافرين في العراق	5	5	0
عدد الحافلات الموجودة	1,656	1934	0.16
عدد الحافلات العاملة	634	636	-2
عدد ساعات الأشتغال (الف/ ساعة)	9,484	10364	0.88
المسافة المقطوعة (الف كم)	13308	18716	0.40
عدد العاملين	2,762	2554	0.75
رأس المال الثابت	14,000,000,000	14,000,000,000	0
إنتاجية رأس المال الثابت	2.01	2.77	0.72
راس المال المستخدم	14250195607	14041873696	0.15
إنتاجية رأس المال المستخدم	1.9	2.76	0.45

المصدر : اعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الجهاز المركزي للإحصاء

جدول (8) المؤشرات المتاحة الخاص بالمحور العمليات الداخلية

الاهداف	المؤشرات	2017	2018
العمليات التشغيلية	كفاءة استغلال التشغيل	%83	%82
	نسبة تطور ساعات التشغيل	%55	%92
	نسبة تطور المسافات المقطوعة	%44	%40
زيادة الإنتاجية	نسبة تطور الفرد على مستوى الشركة	10208	15216
	نسبة تطور الإنتاج الكلي	%1.01	%3.78
	نسبة تطور إنتاجية رأس المال المستخدم	%6	%5
	نسبة تطور رأس المال الثابت	%4	%3

المصدر : اعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الجهاز المركزي للإحصاء

من بيانات الجدول اعلاه يتضح ان اعلى نسبة لكفاءة استغلال تشغيل حافلات شركة النقل في سنة (2017) هي (83%) وفي عام 2018 فقد بلغت (82%) . كما يوضح لنا ان نسبة لساعات اشتغال حافلات الشركة هي في سنة (2017) بلغ 55% وقد ارتفع خلال 2018 ليصل الى 92% اما



بالنسبة للمسافات المقطوعة فقد بلغت اعلى نسبة لتطور المسافة المقطوعة لحافلات الشركة في سنة (2017) ثم انخفضت في سنة 2019 كما يوضح الجدول انخفاض نسبة انتاجية رأس المال الثابت في سنتي (2016) ثم ارتفعت بنسبة (6%) في سنة (2017) ثم انخفضت مرة أخرى في سنة (2018) وبلغت (5%)

2- بعد التعلم والنمو: يركز هذا المنظور حول التعلم والنمو والمقصود به تحديد وتشخيص البنية التحتية التي ينبغي أن تحققها الشركة العامة لنقل المسافرين والوفود للتطوير والنمو والتحسين طويل الأمد وبالتالي ضرورة اهتمام الشركة بتدريب الكادر العاملين لتطوير مهاراتهم ولمواكبة التطور السريع في البيئة المحلية بما يساعد على الاستمرار في المنافسة في ضوء ذلك فإن هذا المحور يحدد قائمة من المهارات والعمليات التشغيلية التي تقود الشركة نحو التحسين المستمر والتطوير والابتكار وكما في جدول (9) الآتي:

جدول (9) لبيانات المتاحة الخاص ببعيد التعلم والنمو

التفاصيل	السنة 2017	السنة 2018	نسبة التغيير
اجمالي عدد الموظفين في شركة النقل المسافرين	2762	2554	0.2
عدد ساعات التدريب	168 ساعة	210 ساعة	0.25
- نسبة عدد الدورات التدريبية لتأهيل العاملين إلى الإجمالي.	0.02	0.02	0
عدد موظفين الكاونتر (السواق)	1005	980	(0.024)
توفير المهارات المطلوبة للعاملين في قسم السياحة	0.5	0.65	0.3
التطور في مستوى الأداء.	0.11	0.10	0.01
درجة الاستجابة لشكاوى السياح	0.90	0.90	0
تطوير مهارات الموظفين	0.011	0.009	-0.18
أعداد فرص العمل المباشرة في شركة نقل المسافرين	0.07	0.2	1.857
نسبة عدد موظفين الخطوط الامامية (السواق)	0.43	0.38	0.2
عدد تاركو العمل	208	257	0.23
عدد الملتحقين بالدراسات العليا	4	2	0.5
عدد الدورات التدريبية	82	114	0.39
عدد المشاركين في الدورات	122	130	0.06

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الجهاز المركزي للإحصاء

جدول (10) المؤشرات الخاصة بمحور التعلم والنمو

ت	المؤشرات	الصيغة الخاصة لاستخراج هذا المؤشر	احتساب المؤشر لسنة 2017	احتساب المؤشر لسنة 2018
1	- أعداد المفتشين	لا يوجد	15	59



7 0.2 ----- = 35	7 2.0 ----- = 35	عدد الدورات التدريبية لتأهيل العاملين ----- الدورات التدريبية لتأهيل العاملين	3 - نسبة عدد الدورات التدريبية لتأهيل العاملين
0.65	0.5	نسبة اختبار وتقييم الاداء داخل الشركة	4 توفير المهارات المطلوبة للعاملين شركة النقل
21.3-19.2 0.10----- 19.2	19.2-16.3 ----- =0.11 16.3	السنة الحالية -السابقة عدد الركاب السابقة	5 - التطور في مستوى الأداء.
980 ----- =0.38 2554	1,005 0.36 ----- = 2762	عدد موظفي الخطوط الإمامية ----- اجمالي عدد الموظفين	6 نسبة العاملين في الخطوط الامامية (الساقيين)

يلاحظ من نتائج الجدول (9) اعلاه أن أعداد الموظفين في عام 2017 بلغ (2762) موظف في حين ازداد العدد خلال عام 2018 ليصبح (2554) موظف وذلك بسبب زيادة عدد الرحلات وكذلك زيادة اعداد الركاب ، أمّا بالنسبة لعدد الموظفين الجدد فقد بلغ العدد في عام 2018 إلى (200) موظف جديد وفي عام 2018 اتخفص العدد ليصبح (160) موظفاً ، إنَّ أعداد المفتشين خلال عام 2017 بلغ (15) مفتشاً وفي العام التالي عام 2018 قفز العدد الى (59) مفتشاً وذلك بسبب زيادة عدد الركاب من 16.3 سائح إلى 19.2 مليون راكب وأنَّ نسبة الاحتفاظ بالركاب خلال عام 2017 بلغت (0.98%) وهي نسبة ثابتة لم تتغير في سنة 2018 وهذا دليل على رضا الركاب من الخدمات المقدمة من قبل الشركة . أمّا التدريب خلال عام 2017 بلغ (144) ساعة وفي العام التالي عام 2018 قفز العدد إلى (180) ساعة وذلك من أجل تطوير مهارات العاملين في الشركة وإنَّ نسبة عدد الدورات التدريبية لتأهيل العاملين إلى إجمالي الدورات المنعقدة على مستوى الشركة خلال عام 2017 بلغت نسبة (0.2%) وهي ثابتة لم تتغير في 2018 وكذلك التطور في مستوى الأداء خلال عام 2017 بلغ نسبة (0.11) وفي عام 2018 بلغت النسبة لتصبح (0.10) وان درجة الاستجابة لشكاوى الركاب خلال عام 2017 بلغت نسبة (0.90%) وهي ثابتة لم تتغير في سنة 2018 اما بالنسبة لتاركي العمل فقد ازدادت النسبة في 2018 بسبب وصول الكثير من العاملين الى السن القانوني للتقاعد وهكذا بقية المؤشرات .



3- بعد العملاء: يعتمد بقاء أي شركة واستمرارها على تقديم المنتوجات والخدمات لرضائهم، وكسب رضاهم وتقبلهم لها من خلال اهتمامها في تلبية احتياجاتهم ورضائهم التي هي في حالة تغير مستمر مع مرور الوقت، ولهذا يتطلب ذلك من الإدارة العليا في الشركة العمل وبشكل متواصل من أجل تحقيق مواعمة بين أهداف المؤسسة و استراتيجياتها و حاجات الركاب و السعي الى تحقيق مستوى رضا اعلى للزبائن (الركاب) من خلال تحقيق نمو في مستوى الخدمات المقدمة، وكما في جدول (11):

جدول (11) البيانات المتاحة الخاص بالبعد العملاء الزبائن (الركاب)

التفاصيل	السنة 2017	السنة 2018	نسبة التغير
نسبة الاحتفاظ بالزبون	0.98	0.98	0
أسعار الخدمات المقدمة للركاب مقارنة بالمنافسين.	-0.20	-0.20	0
تحسين رضا الزبون	0.80	0.84	0.05
درجة الاستجابة لشكاوى الركاب	0.9	0.9	0
عدد الزبائن الحاليين بالملايين	16.3	21.5	0.32
عدد الزبائن الجدد بالالف	2.2	(2.3)	0.9
الإيرادات السنوية مليون	26,246,250	34861870	0.33

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الجهاز المركزي للإحصاء

يلاحظ من نتائج الجدول (11) أعلاه ان نسبة الاحتفاظ بالركاب خلال عام 2017 بلغت نسبة (0.98%) وهي ثابتة لم تتغير إلى سنة 2018 وهذا مؤشر على جودة الخدمة المقدمة من الشركة العامة للتقل وإن أسعار الخدمات المقدمة للركاب مقارنة بالمنافسين خلال عام 2017 بلغ (0.20% -) وهي ثابتة لم تتغير في سنة 2018 وهذا يدل على ان الشركة تراعي المستوى المعيشي للركاب وإن إرضاء الركاب من خلال تقديم منتجات أو خدمات جديدة خلال عام 2017 بلغ (0.80%) وهي وقد ارتفعت النسبة في سنة 2019 ، وبالنسبة لتحسين رضا الزبون فكانت النسبة عام 2017 كانت (0.80) وفي عام 2018 ارتفعت النسبة لتصبح (0.84) وهذا يدل على إن الشربة تستجيب لمتطلبات و رغبات السائحين ، أخيراً درجة الاستجابة لشكاوى الركاب خلال عام 2017 بلغت نسبة (0.90%) وهي ثابتة لم تتغير في سنة 2018 من أجل تقديم افضل الخدمات للركاب .



4- **بعد البيئة المجتمعية:** ضرورة اهتمام الشركة العامة لنقل المسافرين في كيفية الاهتمام بزيادة نسبة الخدمات المقدمة للزبائن اذ أنّ الشركة أصبح لديها مجموعة أهداف اجتماعية يجب أن تؤديها تجاه المجتمع الذي تعمل ضمن حدوده في سبيل تدعيم أسباب بقاءها واستمرارها في مزاولة نشاطها ضمن بيئة السياحة. تم اختيار البيانات المالية تتلاءم مع خصوصية ميدان التطبيق وكما في جدول (12) الآتي:

جدول رقم (12) بيانات المالية وغير المالية المتاحة الخاص ببعء البيئة المجتمعية

نسبة التغيير	السنة 2018	السنة 2017	التفاصيل
0.71	114	82	برامج التدريب والتطوير المتعلقة بالبيئة
0.65	92	60	عدد المشاركين في برامج التطوير المتعلقة بالبيئة
0.27	36,877 مليون	29,072 مليون	المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين
1.25	160 عامل	200 عامل	خلق فرص عمل جديدة
0.44	0.38	0.17	نسبة المشاركين في برامج التطوير المتعلقة بالبيئة
1.6	0.16		نسبة التعيينات الجديدة
1.04	1.04	1.08	نمو المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الجهاز المركزي للإحصاء

جدول (13) الصيغة الخاصة لاستخراج مؤشرات تقييم محور المجتمعية

ت	المؤشرات	الصيغة الخاصة لاستخراج هذا المؤشر	احتساب المؤشر لسنة 2017	احتساب المؤشر لسنة 2018
2	برامج التدريب والتطوير المتعلقة بالبيئة المستهدفة.	محددة بموجب الخطة السنوية	82	114
3	عدد المشاركين في برامج التطوير المتعلقة بالبيئة.	122 مشارك من اصل 2762 عامل 130 مشارك من اصل 2554 عامل	450	520
4	المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين.	تقارير الشركة	29,072 مليون	36,877 مليون
5	خلق فرص عمل جديدة.	لا يوجد	200	160 عامل
6	نسبة المشاركين في برامج التطوير المتعلقة بالبيئة	عدد الموظفين المشاركين في البرامج البيئية عدد الموظفين الكلي	0.16 = $\frac{450}{2762}$	0.20 = $\frac{520}{2554}$
7	نسبة التعيينات الجديدة	عدد الموظفين الجدد عدد الموظفين الكلي	0.06 = $\frac{200}{2762}$	0.16 = $\frac{160}{2554}$



يلاحظ من نتائج الجدول (13) أعلاه ان برامج التدريب والتطوير المتعلقة بالبيئة خلال عام 2017 بلغت (82) برنامجاً إلا إنه وخلال العام التالي عام 2018 قفز العدد إلى ليصبح (114) من أجل الاستدامة وكان عدد المشاركين في برامج التطوير المتعلقة بالبيئة خلال عام 2017 (122) مشتركاً وفي العام التالي عام 2018 قفز العدد إلى ليصبح (130) مشتركاً أما المبالغ المنفقة على المزايا والخدمات الممنوحة للعاملين خلال عام 2017 فبلغت (29) مليوناً وقد ارتفعت في سنة 2018 لتصل الى اكثر من (36) مليوناً وأخيراً خلق فرص عمل جديدة خلال عام 2018 فبلغت (200) فرصة عمل وفي العام التالي عام 2019 انخفض العدد إلى (160) فرصة عمل و هذا يدل على نمو الاستثمارات في الشركة العامة للنقل . .

5- محور المخاطر: تسعى الشركة إلى تخفيض المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها من خلال اتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على المعلومات الضرورية لغرض تجنب المخاطر الذي تواجهها ومنها المخاطر الاستراتيجية، والمالية، والتشغيلية، ومخاطر الالتزام ولقد حدد الباحث مجموعة من المقاييس التي تستعملها الشركة لقياس المخاطر في هذا المحور أهمها الآتي :

جدول (14) البيانات المالية وغير المالية الخاص ببعيد إدارة المخاطر

نسبة التغيير	السنة 2018	السنة 2017	التفاصيل
0.8-	39	50	عدد الشكاوي المقدمة لشركة النقل بشكل عام
0	لا يوجد	لا يوجد	تأثير شركات النقل الأخرى على مستوى عمل شركة النقل العامة
0	لا يوجد	لا يوجد	تأثير الحالة الاقتصادية للبلد (التقشف وانخفاض أسعار النفط) على شركة النقل العامة .

المصدر : اعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير الجهاز المركزي للإحصاء

يلاحظ من نتائج الجدول (14) أعلاه أن عدد الشكاوي المقدمة الشركة عام خلال عام 2017 بلغت (50) شكوى وفي العام التالي عام 2018 انخفض عدد الشكاوي 39 شكوى نتيجة درجة الاستجابة لشكاوي الركاب التي بلغت (90%)، أما تأثير الشركات الأخرى على مستوى عمل الشركة العامة للنقل فلا وجود له لأن أسعار الخدمات المقدمة للركاب مقارنة بالمنافسين حسب الجدول المرقم بلغت نسبة (0.2% -) في 2017 وهي ثابتة لم تتغير في سنة 2018 وهذا يدل على أن الشركة



تراعي وتقديم خدمات عالية الجودة وأخيراً تأثير الحالة الاقتصادية للبلاد (التقشف وانخفاض أسعار النفط) نلاحظ انه لا يوجد تأثير على مستوى نشاط الشركة وذلك لأن ذلك بسبب زيادة عدد الركاب من 16.3 الى 19.2 مليون راكب .

الاستنتاجات

1. إنَّ عملية تقييم وتحسين الأداء الاستراتيجي هي عملية مستمرة ومتجددة وتتم على المستويات الإدارية والفنية كافة للمؤسسة من اجل تحديد الانحرافات وإيجاد الحلول الممكنة لتصحيحها بفترة قصيرة. وتعد ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات، فهي تساعد على تطوير أدائها ومعرفة مدى تحقيق الأهداف التي تسعى اليها وفقاً لما هو مرسوم لها.
2. تطورت بطاقة الاداء المتوازن (BSC) استجابة لتطور بيئة الأعمال، لتضم جوانب الاستدامة بشقيها الاجتماعي والبيئي إلى الجانب المالي، وظهور ما يطلق عليه بطاقة الاداء المتوازن المستدامة (SBSC) لتعكس الجوانب غير النقدية والنوعية للوحدة الاقتصادية
3. يتطلب الاداء الاستراتيجي من الوحدة الاقتصادية ان تربط حاضرها بمستقبلها من خلال قدرتها على التكيف مع المتغيرات البيئية وان تضع خططها على اساس معالجة الفجوة الاستراتيجية والتي تمثل الفرق بين الاداء الفعلي في ظل الظروف المحيطة وبين ما ترغب تحقيقه مستقبلاً.
4. أن استعمال بطاقة الاداء المتوازن المستدامة SBSC تساعد على توفير معلومات كافية وملائمة عن أداء الشركة وبالتالي تساعد على تحديد الانحرافات وتصحيحها.
5. تحسين الربحية في شركة النقل خلال عام 2017 بلغت (0.2) وفي العام التالي عام 2018 ازدادت النسبة لتصبح (0.10) وذلك بسبب زيادة عدد الركاب من 16.3 مليون راكب إلى 19.3 مليون راكب
6. نمو معدلات الإنفاق من خلال زيادة نسبة الركاب خلال عام 2017 بلغت نسبة (0.23) وفي العام التالي عام 2018 قفزت نسبة لتصبح (0.31) وهي نسبة جيدة جداً وتمثل توجه حقيقي لشركة النقل لتقديم أفضل الخدمات للركاب
7. اعلى نسبة لكفاءة استغلال تشغيل حافلات شركة النقل في سنة (2017) هي (83%) وفي عام 2018 فقد بلغت (82%) . كما يوضح لنا ان نسبة لساعات اشتغال حافلات الشركة هي في سنة (2017) بلغ 55% وقد ارتفع خلال 2018 ليصل إلى 92% بسبب زيادة عدد الركاب .



التوصيات

1. لفت إنتباه الوحدات الاقتصادية العراقية نحو تطوير أدائها المستدام، وتوعية العاملين بظهور الاهتمام بالجوانب البيئية والاجتماعية في جميع أعمالهم ابتداءً من صياغة ستراتيجيات هذه الشركات وانتهاءً بأبسط التفاصيل في العمليات التشغيلية.
2. ضرورة توعية الادارات العليا بأهمية استخدام بطاقة الاداء المتوازن المتوازن في عملية تقويم اداء وحداتهم لأنها ستوفر لهم معلومات شاملة ودقيقة عن المنظمة والتي من خلالها يمكن تحديد الجوانب التي فيها قصور وضعف مع مراعاة الامكانيات المادية والبشرية والتغيرات التي تؤثر فيها.
3. ضرورة اشتراك العاملين بدورات تدريبية داخل وخارج القطر لتطوير الملاكات العاملة في الشركة وتحسين ادائها الوظيفي لضمان فاعليتهم في العمل ولمواكبة التطور السريع في البيئة التنافسية. وان يتم تطوير برامج الدورات بما يتناسب مع طبيعة عمل الشركة والتي ستؤثر على تطوير ادائه مستقبلاً.
4. تشجيع الكوادر العاملة في الشركة على الابتكار والابداع و رفع الروح المعنوية للعاملين من خلال منح المكافئات التشجيعية .
5. العمل على تطوير بطاقة الأداء المتوازن وتوسيع دورها في تقويم الأداء من خلال إضافة منظور الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي إلى منازيرها الأربعة لأهمية هذه المناظير في تقويم الأداء للوحدة والذي يساهم في إبراز الدور البيئي والاجتماعي وبالشكل الذي يدعم مركزها التنافسي.

المصادر :

- 1- الخفاجي، حسين ثامر، 2021، " تحسين جودة الأداء الاستراتيجي المستند على بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات السياحية باستخدام سلسلة القيمة المستدامة " رسالة ماجستير جامعه الفرات الأوسط.
- 2- إدغيش، هاني(أحمد) إبراهيم محمود، (2016) "مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء شبكة الأقصى الإعلامية"، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الإدارة جامعة الأقصى بغزة



- 3- البناء، أزهار رضا عبد السادة، (2013)، "دور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، بحث دبلوم عالي (المعادل للماجستير) غير منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- 4- حدة، زرفاوي، (2012) "بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم أداء الموارد البشرية"، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة محمد بوضياف المسيلة – الجزائر.
- 5- السامرائي، منال جبار سرور، والزامل، علي عبد الحسين هاني، (2012) "تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة"، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر
- 6- شكاره، موفق عباس باقر، (2010) "استراتيجية أعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية" أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد، 2010.
- 7- عواد، يونس، و صرن، رعد، وصقور، مجد، (2016) "الإدارة الاستراتيجية"، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد .
- 8- المسعودي، هبة نبيل، 2019 "توظيف TBL و SBSC لتقويم الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدام" رسالة ماجستير جامعه كربلاء .
- 9- مشكور، سعود جايد، والطار، حيدر عباس، (2017) "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المهني للمحاسبين والمدققين أداة مكافحة الفساد الإداري والمالي"، بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المؤتمر العلمي المشترك، جامعة البصرة
- 10- هادي، احمد وحيد، (2023) تكامل تكاليف الجودة وتحليلات البيانات لتحقيق الأداء المستدام للوحدات الاقتصادية / دراسة تطبيقية في الشركة العراقية لإنتاج البذور، رسالة ماجستير جامعه الفرات الأوسط

1. Bhattarai, D. (2018). Generic strategies and sustainability of financial performance of Nepalese Enterprises. Pravaha, 24(1), 49-39
2. Bhimani ,A., Horngren , Ch. T., Datar, S.M., and Rajan.M., (2015) , " Management and cost accounting " , 6th Ed , Prentice-Hall Inc., Upper Saddle River, New Jersey, USA



- .3 Bititci, U. S. ; Carrie, A. S., & McDevitt, L." Integrated performance measurement systems: an audit and development guide" , The TQM Magazine, Vol. 9, No. 1,.1997
- .4 Blocher ,E . J, Stout, D. E., and. Juras. P.E, Smith. S.D, (2019) , " Cost Management A Strategic Emphasis " , 8th Ed ., Published by McGraw-Hill Education, 2Penn Plaza, New York, NY 10121
- .5 Chaker, F., Idrissi, M. A. J., & El Manouar, A. (2017). " A Critical Evaluation of the Sustainability Balanced Scorecard as a Decision Aid Framework". International Journal of Applied Engineering Research ,
- .6 Christofi ,A., Christofi ,P., & Sisaye ,S., (2012), "Corporate Sustainability: Historical Development and Reporting Practices", Management Research Management Research Review Vol. (35) No. (.2
- .7 Diana ,Mihaiu ,)2014) ,"MEASURING PERFORMANCE IN THE PUBLIC SECTOR :BETWEEN NECESSITY AND DIFFICULTY", Studies in Business and Economics
- .8 Drury,C., (2018) , " Management and Cost Accounting " , 10th Ed , Colin Drury, South-Western, Cengage Learning
- .9 Eldenburg,LG , Brooks.A., Oliver.J., Vesty.G., Dormer.R., Murthy.V.,(2017)" Management Accounting",3ED , published 2017by John Wiley & Sons Australia, Ltd 42McDougall Street, Milton Qld 4064
- .10 Fauzi ,Hasan& Svensson , Goran & Rahman , Abdul .(2010). " Triple bottom line as Sustainable corporate performance , aproposition for the future " Sustainability



- .11 Heizer, J. and Render, B., Munson.ch., (2017),"Principles of Operations Management", Sustainability and Supply Chain Management 10rd Ed., Pearson Education Limited.
- .12 Kincki, A., Williams, B.K., (2020) ," Management a practical introduction",9e Published by McGraw-Hill Education, 2Penn Plaza, New York,
- .13 Kitonga, Daniel Mwendwa. Walter Okibo Bichanga. Benjamin Kyalo Muema. (2016) "Strategic Leadership And Organizational Performance In Not-For-Profit Organizations In Nairobi County In Kenya" , International Journal Of Scientific & Technology Research Volume 5, Issue ,05
- .14 Kordab, M., Raudeliūnienė, J., & Meidutė-Kavaliauskienė, I. (2020). Mediating role of knowledge management in the relationship between organizational learning and sustainable organizational performance. Sustainability, 12(23), .10061
- .15 Lieberman, M. (2021). Is competitive advantage intellectually sustainable. Strategic Management Review, 2(1), .46-29
- .16 Nabiha, A.K. S,& Jalaludin,D., Way,S,PH.,(2014)" Managing environmental and economic perefomance: A review of theory and on performance measurement " The International Journal of Accounting and Business Societ, Vol. 22, No. 1August 2014
- .17 Stevenson.W.J., (2018)" Operations Management" (Irwin Operations /Decision Sciences), (13th Edition) Published by McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY 10121. Previous editions.
- .18 Zimmerman, Jerold, L., (2017)," Accounting for Decision Making and Control ", 8th Ed, McGraw-Hill Education, 2Penn Plaza, New York.,