

استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء في صناعة الاستخراج النفطي

دراسة تطبيقية في شركة نفط البصرة

أ.م.د عبد الكريم عبد الرحيم علي الباحث: جعفر عباس عبد الله

كلية الإدارة والاقتصاد – قسم المحاسبة

جامعة البصرة

المستخلص

تعتمد أغلب الشركات في عملية تقويم **أدائها** على الأساليب التقليدية فقط وهذا بدوره لا يعطي صورة شاملة عن أداء الشركة، مما دعت الحاجة إلى تبني أساليب حديثة في عملية **تقييم** الأداء الاستراتيجي ومنها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن الذي يستند **إلى** استخدام المقاييس المالية وغير المالية في إطار عملي واحد ويسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على شركة نفط البصرة لأغراض تقويم أدائها بهدف التعرف **على** مدى إمكانية تطبيق البطاقة في ضمن بيئة صناعة استخراج النفط. اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي عن طريق الاعتماد على بيانات شركة نفط البصرة واتباع الباحث أسلوب الأوزان النسبية للمقاييس كافة ضمن محاور البطاقة.

وقد تم اختبار فرضية الدراسة التي تركز على مدى مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في عملية تقييم الأداء الاستراتيجي لشركة نفط البصرة وتوصلت الدراسة إلى أن البطاقة تسهم بشكل فاعل في عملية تقييم الأداء الاستراتيجي وعلى وجه الخصوص عند استخدام أسلوب (نسبة التحقق) التي تقارن بين ما تحقق فعلا وما يجب تحقيقه لكل مقياس من مقاييس المحاور الأربعة للبطاقة حيث مكن هذا الأسلوب الباحث من التعبير عن أداء سنة كاملة بشكل نسبة مئوية واحدة.

**Using balanced Scorecard to evaluating performance of oil extractive
industry : practical case study of Basra oil company**

Assist . prof. Dr. Abdul Kareem Abdulraheem Ali Mr. Jaafar Abbas Abdullah

College of Management and Economics Department of Accounting

University of Basrah

Abstract

Most companies rely on traditional methods to evaluate their performance. This does not give a comprehensive view of the performance of the company, which requires the adoption of modern methods in the process of evaluating the strategic performance, including a balanced scorecard, which based on the use of financial and non-financial measures in single framework. This research aims to achieve a set of objectives; most important is applicate the balanced scorecard to the Basra Petroleum Company for evaluating its performance in order to identify the extent of the possibility of applying the card within the environment of the oil industry. The study relied on the analytical method by relying on the data of Basra Petroleum Company. The researcher followed the relative weighting method for all standards within the card perspectives.

The hypothesis of the study, which focuses on the contribution of the balanced performance card in the strategic performance assessment of Basra Petroleum Company, was tested. The study concluded that the card contributes effectively to the process of evaluating strategic performance, especially when using the "percentage achieved" method, which compare between what achieved And what must be achieved for each of the four perspectives of the card, which enabled researcher to express the performance of one year in a single percentage.

المقدمة

يعتبر تقييم الأداء الاستراتيجي من المفاهيم الحديثة في مجال مراقبة الأداء الاستراتيجي للشركات، لأنه يعد **عنصراً أساسياً** من عناصر العملية الإدارية ومكملاً لعملية الرقابة، وعليه فإن عملية تقييم الأداء الاستراتيجي تساهم في توفير البيانات والمعلومات التي تستعمل في قياس مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة، والتعرف على مستوى الأداء ومعرفة الأسباب المؤثرة فيه؛ لغرض اتخاذ الخطوات التصحيحية للحد من التحديات التي تواجه الشركة ورفع كفاءة استخدام الموارد، وعليه فإن تقييم الأداء **الاستراتيجي** يعني بتقييم الأداء الحالي والماضي والمستقبلي للشركة من خلال التفاعل ما بين المقاييس المالية وغير المالية التي يتضمنها، وقد أدت التطورات الاقتصادية في ظروف بيئية تتصف بتعدد عملية المنافسة إلى الحاجة لمعلومات غير مالية فضلاً عن المعلومات المالية، لاستعمالها كمقاييس موجهة لاتخاذ قرارات سليمة تتحقق من خلالها أهداف الشركة التشغيلية والاستراتيجية، المتمثلة بالنمو والاستمرار في موقع تنافسي متميز في السوق، مما ساعدت على ظهور بطاقة الأداء المتوازن كأحد الأساليب الحديثة التي تستخدم في مجال تقييم الأداء الاستراتيجي.

ولغرض تحقيق الغاية المنشودة من البحث جرى تقسيمه الى **فقرات عدة** تضمنت الأولى منهجية الدراسة وتم استعراض مشكلة الدراسة وهدف الدراسة وفرضياتها وحدود البحث ومصادر جمع البيانات، اما الثانية **فتضمنت** الدراسات السابقة بواقع دراستين عربية ودراستين اجنبية وموقع الدراسة من الدراسات السابقة. اما الفقرة الثالثة فقد تضمنت الجانب النظري للبحث حيث تم عرض مفاهيم **عدة** كمفهوم الأداء وأهميته ومفهوم وأهمية تقييم الأداء، ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن. اما الفقرة الرابعة فقد تضمنت الجانب العملي وقد تناولت نبذة تعريفية بالشركة وطبيعة نشاطها واختيار المقاييس والتوصل بشكل تقريبي الى الاوزان النسبية للمقاييس ثم تحليل البيانات بهدف استخراج النتائج. اما الفقرتين الخامسة والسادسة فقد تناولتا الاستنتاجات والتوصيات والمصادر التي استند **عليها** الباحث في دراسته

أولاً: منهجية الدراسة

مشكلة الدراسة

ان عملية تقييم الأداء في القطاع النفطي تعتمد على مؤشرات غالباً ما تكون غير مرتبطة بالاستراتيجيات على المدى الطويل وهذا ما تم ملاحظته في تقرير تقييم الأداء الصادر عن ديوان الرقابة المالية حيث تقتصر عملية تقييم الأداء على ثلاثة محاور وكما يلي كفاءة الاداء وتنظيم اقتصاديات العمل: يتضمن مدى **ملاءمة** الهيكل التنظيمي ومدى النجاح في تحقيق مستويات الإنتاج المخططة

- كفاءة الأداء وتنظيم اقتصاديات العمل: يتضمن مدى ملائمة الهيكل التنظيمي ومدى النجاح في تحقيق مستويات الإنتاج المخططة
- كفاءة استخدام الموارد المالية: يتضمن إدارة راس المال التشغيلي وعائد الاستثمار ومؤشرات الإنتاجية ونسبة المصروف من الموازنة الاستثمارية
- القوى العاملة: يتضمن تدريب وتطوير الملاك الوظيفي وعدد الدورات المنعقدة داخل وخارج

العراق

هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى بيان مدى إمكانية تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن على قطاع صناعة استخراج النفط في العراق لما لهذا القطاع من أهمية كبيرة كونه الشريان الرئيس لاقتصاد البلد، وقد اختار الباحث شركة نفط البصرة كعينة للدراسة كونها أكبر وأقدم شركة في هذا المجال، كما ان الباحث من خلال هذه الدراسة لا يهدف الى تقييم أداء الشركة بل اختبار نموذج البطاقة في **ظل** بيئة الشركة.

أهمية الدراسة

يعد القطاع النفطي هو القطاع الأول والرائد في الاقتصاد العراقي اذ يشكل المورد الرئيس للموازنة العامة للدولة حيث يساهم بنسبة تبلغ أكثر من 90 % من الإيرادات العامة وبفضل نشاط هذا القطاع فان العراق يعتبر ثاني أكبر بلد منتج للنفط في العالم وان الركيزة الأساسية لهذا القطاع هي شركة نفط الجنوب التي كانت ولا زالت رئة العراق الاقتصادية وتمثل المحور الرئيسي للصناعة النفطية في البلد وان تقييم الأداء الاستراتيجي للشركة موضوع الدراسة يعتبر على قدر من الأهمية في ضمان استمراريتها في **ظل** المنافسة الشديدة في سوق النفط العالمي وتعزيز الموقف التنافسي من خلال الارتقاء بالأداء بما يضمن استغلال الفرص المتاحة وتجنب التهديدات.

فرضية الدراسة

يسهم استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال جميع محاورها في تقييم الأداء الاستراتيجي لشركة نفط الجنوب بشكل يمكن من إجراء المقارنات خلال فترات زمنية مختلفة. وهذه المحاور هي

١. المحور المالي

٢. محور العمليات الداخلية

٣. محور الزبائن

٤. محور التعلم والنمو

حدود الدراسة:

تم تطبيق الدراسة في شركة نفط البصرة ولمدة ٥ سنوات من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤.

ثانياً: الدراسات السابقة

سيتم تناول بعض الدراسات العربية والأجنبية، وعرض ما توصلت إليه الدراسات السابقة لعرض العلاقة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

الدراسات العربية

دراسة مؤيد محمد علي فضل (٢٠٠٤)

بعنوان: انموذج مطور لبطاقة العلامات المتوازنة على وفق متطلبات تقويم الأداء الاستراتيجي للنشاط المصرفي

تمثل هدف الدراسة في معالجة **مشاكلات** تقييم الأداء في القطاع المصرفي في العراق عن طريق تطوير نموذج لبطاقة العلامات المتوازنة تبعا لمتطلبات تقييم الأداء الاستراتيجي بشكل يتغلب على مدخل التحليل المالي. تم تطبيق الدراسة في العراق على عينه من مصارف القطاع الخاص. واعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليلي وكان من اهم نتائجها انها اظهرت ان ادخال مقاييس مخاطر الاستثمار وملائمة راس المال والسيولة يساعد بشكل كبير في بيان مدى أهمية حكمة إدارة المصرف في سياستها الاستثمارية وادارتها لراس المال في تحسين الأداء المالي كما بينت قدرة النموذج المطبق على الكشف عن الأداء الشامل الذي يهم جميع الأطراف مقارنة مع غيره من النماذج كما ان الدراسة اوصت بعدة إجراءات لتحسين الأداء المالي للمصارف أهمها الابتعاد عن سياسة التوسع الجغرافي وتقليص عدد الفروع والتوجه نحو تحسين **مستوى** الخدمة المصرفية عن طريق استخدام وسائل متطورة مثل الصراف الالي وشبكات المعلومات بعد تهيئة البنية التحتية الضرورية.

دراسة سحر طلال إبراهيم (٢٠١٣)

عنوان: **تقييم** أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات.

وتهدف إلى دراسة مفهوم وأهداف **تقييم** الأداء والنماذج الحديثة المتبعة في هذا المجال في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة كما هدفت أيضا الى توضيح بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها إحدى **النماذج** الحديثة في **تقييم** الأداء. وأجريت الدراسة على شركة زين للاتصالات في السعودية واعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليلي للبيانات وكانت من اهم نتائجها ظهور الحاجة إلى استعمال مجموعة مترابطة من المقاييس المالية وغير المالية في عملية تقويم أداء الوحدة الاقتصادية بشكل ينسجم مع متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة من جانب وبما يساعد في توفير معلومات شاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية من جانب آخر، وتوصلت الدراسة الى انه لغرض تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنجاح في الوحدات الاقتصادية يتطلب توفر مجموعة من المتطلبات من أهمها أن تكون الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية قابلة للقياس الكمي باستعمال مقاييس ملائمة فضلا عن وجود الدافعية لدى الوحدة الاقتصادية لاختيار وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

الدراسات الأجنبية

دراسة Marvin J. Soderberg (٢٠٠٦)

بطاقة الأداء المتوازن، الهيكل والاستخدام في الشركات الكندية هدفت الدراسة إلى تحديد خصائص بطاقة العلامات المتوازنة، لحاجة الشركات الكندية لمعرفة مفهوم بطاقة العلامات المتوازنة وقد أجريت الدراسة على شركات ذات تخصصات مختلفة في كندا وتوصلت الدراسة الى ان هناك اختلافاً في مستويات تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة بين الشركات المختلفة ويمكن أن توفر مؤشر أداء للمقارنة بين أنظمة قياس الأداء، وإن **فهماً** أفضل لبطاقة العلامات المتوازنة يساعد المديرين في استخلاص الفوائد المتوقعة منها

دراسة yang (٢٠١٠)

دراسة عن تطوير بطاقة العلامات المتوازنة لتقييم الإدارة باستخدام مهارة صنع القرارات المتعددة هدفت الدراسة الى البحث في أثر استخدام بطاقة العلامات المتوازنة على تقييم الإدارة والقرارات المتخذة في الشركات وكانت عبارة عن دراسة نظرية وتوصلت الدراسة الى ان بطاقة العلامات المتوازنة هي أداة مهمة في المنظمات حيث تساهم في بناء إستراتيجية خاصة بها، وتساعد المنظمات على بناء وتطبيق خططها التنفيذية والاستراتيجية.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

١. تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث الإطار العام لبطاقة الأداء المتوازن (المفهوم، أسس التطبيق، الفوائد، المحددات)
٢. تهدف هذه الدراسة إلى استخدام بطاقة الأداء المتوازن بما يتلاءم مع عينة الدراسة (شركة نفط البصرة)، حيث لم يجد الباحث ما يشير إلى هذه الدراسات أو تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في القطاع النفطي العراقي.
٣. بالإضافة الى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في قطاع الاستخراج النفطي العراقي. كذلك فان هذه الدراسة تميزت باستخدام أسلوب الاوزان النسبية في تطبيقها على صناعة استخراج النفط.
٤. احتمالية الخطأ واردة ولكن الباحث يسعى لتطبيق انموذج البطاقة بأفضل ما يمكنه ولا يدعي صحة البحث بصورة مطلقة

ثالثاً: الجانب النظري

المقدمة

لقد حظي مفهوم الأداء منذ ظهوره باهتمام الباحثين والمفكرين في مجال الإدارة وقد تطور هذا المفهوم بشكل كبير وأصبح مفهوماً غير مستقر نظراً لعدّة عوامل أهمها تطور تكنولوجيا المعلومات وتحرير الأسواق وانفتاحها عالمياً وكذلك التغيرات البيئية والتطور السريع للإدارة الحديثة وهذا الأمر أدى الى توسيع البحث في مفهوم الأداء بشكل أكبر وترتب على ذلك تطوير الأساليب المتبعة في عملية تقييم الأداء.

مفهوم الأداء

هناك اختلاف حول مفهوم الأداء ناتج عن اختلاف المعايير والمقاييس المعتمدة من قبل المدراء والشركات في دراسة الأداء وقياسه، وعلى الرغم من هذه الاختلافات فان أغلب الباحثين يعبرون عن الأداء من خلال النجاح الذي تحقّقه الشركة ومقدار وصولها للأهداف، اذ يعبر (Robins & Wiersema, 1995: 278) عن الأداء بأنه قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها طويلة الأمد.

ويرى ملر وبروملي (Miller et Bromily) الأداء على انه انعكاس لكيفية استخدام المنظمة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها (الداوي، ٢٠١٠: ٢١٨)

ومن منطلق كون الأداء يعبر عن مدى انجاز المهام فهذا يعني قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله، وهو ما يراه (عبد الملوك مزهودة: ٢٠٠١: ٨٦) حينما عرف الأداء بأنه يعني الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية والعمليات المرافقة لها

باستخدام وسائل الإنتاج المتاحة لتوفير مستلزمات الإنتاج لإجراء التحويلات الكمية والكيفية المناسبة لطبيعة العملية الإنتاجية والأهداف المحددة للوحدة الإنتاجية من خلال الفترة الزمنية المدروسة

مما سبق ذكره يمكن اقتراح التعريف الآتي: الأداء يمثل الكيفية التي تستخدم بها الشركة كافة مواردها المادية والبشرية لتحقيق أهدافها بمعنى آخر إن الأداء هو الكفاءة والفاعلية معا مفهوم وأهمية قياس الأداء

عرفه (الغالبى: ٢٠٠٧: ٤٨٧) بأنه المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المنظمة وتسجيلها ولا سيما مراقبة وتسجيل جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا.

وقد اعتبر (Ramana: 2016: 4528) أن الأداء التنظيمي يشير إلى مدى تحقق أهداف الشركة الموجهة نحو السوق، وكذلك الأهداف المالية

ان عملية قياس الأداء تعتبر ضرورية بالنسبة للشركة كون هذه العملية تؤدي للحصول على معلومات تعزز توجيه أداء المنظمة نحو الأفضل

ويرى (بلاسكة: ٢٠١٢: ٤) ان حاجة المؤسسة لقياس أدائها تنبع من الأسباب الآتية:

- الرقابة: قياس الأداء يساعد في تقليل الانحرافات التي تحدث أثناء العمل
- التقييم الذاتي: يستخدم القياس لتقييم أداء العمليات وتحديد التحسينات المطلوب تنفيذها
- التحسين المستمر: يستخدم القياس لتحديد مصادر العيوب، اتجاهات العمليات، منع الأخطاء، وتحديد كفاءة وفاعلية العمليات وفرص التحسين
- تقييم الإدارة: بدون قياس لا توجد طريقة للتأكد من أن المنظمة تحقق القيمة المضافة لأهدافها أو أن المنظمة تعمل بكفاءة وفاعلية.

أهداف قياس الأداء:

يرى انثوني (Anthony: 2000: 441) ان الهدف **الأساس** من عملية قياس الأداء هو تنفيذ استراتيجية المنظمة. ومع هذا يوجد بعض الأهداف الأخرى لقياس الأداء يمكن إيجازها في النقاط الآتية (عاشور: ٢٠١٥: ٢٩)

١. ترشيد التكلفة.
٢. يساعد في التخطيط واعادة التخطيط.

٣. يعمل على تقليل معدل ومخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.
٤. تحديد **مراحل** التنفيذ ومتابعة التقدم في الخطط والاستراتيجيات.
٥. إيجاد التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.
٦. توجيه الجهود اللازمة لتنفيذ الخطط.

تصنيفات مقاييس الأداء

اختلف الباحثون في تصنيف مقاييس الأداء وصنفوها الى **مجموعات عدة** وبشكل عام تقسم الى خمس مجموعات هي (Stroh, Suzanne: Training Resources and Data Exchange) (Performance Based Management Special Interest Group, vol.2,2001:36)

١. مقاييس المدخلات: تستخدم لفهم الموارد البشرية والمالية التي تستخدم لغرض الوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة.
٢. مقاييس العمليات: تستخدم لفهم الخطوات المباشرة لعمليات إنتاج المنتج أو الخدمة
٣. مقاييس المخرجات: تستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام أو المنظمة ويتم إيصالها إلى العملاء.
٤. مقاييس المحصلات: تستخدم لتقييم النتائج المتوقعة أو المرغوبة أو الفعلية، وفي بعض الحالات فإن بناء علاقة سببية مباشرة بين مخرجات النشاط ونتائجه المقصودة يمكن أن يكون صعباً.
٥. مقاييس التأثير: تستخدم لقياس الآثار المباشرة أو غير المباشرة التي تنشأ عن تحقيق غايات المنظمة.

وتصنف مقاييس الأداء تحت مسميات **عدة** مثل مقاييس الأسباب ومقاييس النتائج والمقاييس السلوكية وهي على النحو الآتي (Stroh, Suzanne: Training Resources and Data Exchange) (Performance Based Management Special Interest Group, vol.2,2001:36)

١. مقاييس الأسباب: تقيس الأداء بعد ظهور الحقيقة، مثل مقاييس الإصابات والأمراض الواقعة.
٢. مقاييس النتائج: هذه المقاييس تتنبأ بالأداء المستقبلي، مثل قياس التكلفة التقديرية على أساس العوامل ذات العلاقة
٣. المقاييس السلوكية: وتقيس الثقافة الأساسية للأفراد والمنظمة، مثل قياس رضا العاملين في المنظمة

وصنفت جامعة كاليفورنيا معظم مقاييس الأداء **بخمسة** مقاييس بحسب الجدول ويوضح الجدول التالي ماهية هذه المقاييس وكيفية التعبير عنها بالوحدات:

أنواع المقاييس والغرض منها

المقياس	ماذا يقيس	التعبير عنه بالوحدات
الكفاءة	قدرة المنظمة على أداء المهام	المدخلات الفعلية مقارنة بالمدخلات المخططة
الفاعلية	قدرة المنظمة على التخطيط لمخرجات عملياتها	المخرجات الفعلية مقارنة بالمخرجات المخططة
الجودة	انجاز وحدة العمل بشكل صحيح حسب احتياجات العملاء	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة
التوقيت	انجاز وحدة العمل في الوقت المحدد حسب تقييم العملاء	عدد الوحدات المنتجة في الوقت مقارنة بإجمالي عدد الوحدات المنتجة
الانتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة عمل	المخرجات مقارنة بالمدخلات

Source: Stroh, Suzanne: Training Resources and Data Exchange Performance Based Management Special Interest Group, vol.2, 2001: P37

مفهوم تقييم الأداء وأهميته :

إن عملية تقييم الأداء هي من العوامل الأساسية التي يتوقف عليها نجاح أو فشل الشركات وتسعى الأخيرة من خلالها إلى الوصول إلى معدلات عالية من الكفاءة على مستويات عملياتها كافة وأن الهدف من هذه العملية دراسة مستوى النشاط ككل بهدف التعرف على مستوى تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقا حيث ان الهدف من عملية التقييم هو كشف انحرافات مسار الأداء الفعلي عما هو مخطط مسبقا وبالتالي تحسين الأداء وتطويره ، وقد تطرق عدد من الكتاب إلى مفهوم تقييم الأداء:

يرى كل من (Poster & streip) إن تقييم الأداء عبارة عن مراجعة لما تم إنجازه بالاعتماد على معايير العمل فعملية تقييم الأداء توفر معلومات عن المهارات التي تحتاجها المنظمة للقيام بمهامها على أكمل وجه، حيث يتم وضع معايير تقييم الأداء من واقع الخطط والأهداف الاستراتيجية للمنظمة. (نديم، ٢٠١٣، ٣٢)

أما (Horngren) فإنه يعد تقييم الأداء خطوه أساسية على صعيد العملية الرقابية إذ ان جوهر عملية تقييم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مقدما للوقوف على

- الانحرافات ثم يلي ذلك اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة **كلما** أمكن وغالبا ما تكون المقارنة **المتحققة والمستهدفة** في نهاية مدة زمنية محددة وهي سنة واحدة. (الكعبي وعمران, ٢٠١١, ٤١)
- بما أن تقييم الأداء يقدم تشخيصا للمشاكل التي تواجه المؤسسة والحكم على كفاءتها في قيامها بأعمالها لذلك فهو ذو أهمية بالغة، يمكن إبرازها في النقاط التالية (فتيحة, ٢٠١٤: ٤)
١. تمكين المنظمة من تقييم المشرفين والمدراء **ومدى** فاعليتهم في تنمية وتطوير أعضاء الفريق **الذين** يعملون تحت إشرافهم
 ٢. تزويد المنظمات بمؤشرات عن أداء وأوضاع العاملين ومشكلاتهم
 ٣. تمكين العاملين من معرفة نقاط ضعفهم وقوتهم في أعمالهم والعمل على تفادي والتخلص من جوانب القصور والضعف
 ٤. يفيد في رفع الروح المعنوية للعاملين وتوطيد الصلات والعلاقات بين الرئيس والمرؤوس
 ٥. يساهم في رسم خطة القوي العاملة للمنشأة وما تتطلب من تنمية وتدريب وتوفير المكافآت والحوافز للعاملين

نبرة تاريخية عن بطاقة الأداء المتوازن

لا تعد بطاقة الأداء المتوازن عملية تجديد مطلق في أساليب تقييم الأداء، بل تعود جذور فكرة هذه الطريقة إلى سنوات الخمسينيات حيث قام مجموعة من العاملين في شركة جنرال إلكتريك بدراسة لتطوير مقاييس الأداء الخاصة بوحدات الأعمال اللامركزية للشركة وأوصى فريق العمل بان أداء القسم يمكن ان يقاس بمقياس مالي واحد وسبعة مقاييس غير مالية كما يأتي (Kaplan, 2009: 5)

١. الربحية (وتقاس بالدخل المتبقي)
٢. الحصة السوقية
٣. الإنتاجية
٤. قيادة المنتج
٥. المسؤولية العامة (السلوك القانوني والأخلاقي والمسؤولية تجاه أصحاب المصالح)
٦. تطوير الافراد
٧. توجهات الافراد العاملين
٨. الموازنة بين الأهداف قصيرة الاجل وطويلة الاجل

وبالرغم من كل تلك الجهود الا أن أول ظهور رسمي لبطاقة الأداء المتوازن بشكل كامل كانت سنة ١٩٩٢، بأمريكا الشمالية على يد المستشار Robert Kaplan والمستشار المؤسس لوحدة البحث David Norton (KPMG) وذلك بعد دراسة دامت عاما كاملا على اثنتي عشرة مؤسسة في كل من

كندا والولايات المتحدة الأمريكية، من أجل تقييم أدائها، وخلال الدراسة لاحظ الباحثان أن المختصين في مجال الرقابة الإدارية (management control) لا يفضلون أسلوباً معيناً في التقييم على حساب الآخر، بل يبحثون عن تقييم يوازن بين المالي والعملي (غير المالي)، وهذا ما سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل يعطي نظرة سريعة وكاملة حول نشاط الشركة

مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

لقد عرف كل من كابلن ونورتن (Kaplan&Norton) بطاقة الأداء المتوازن بأنها مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة العليا نظرة سريعة وشاملة للأعمال، من خلال المقاييس المالية التي توضح نتائج الأعمال الفعلية، ويتم إكمالها مع مقاييس رضا الزبائن والعمليات الداخلية للمنظمة والابتكار وتحسين مقاييس الأنشطة التشغيلية التي هي من موجهات الأداء المالي في المستقبل. (Kaplan&Norton, 1992: p71)

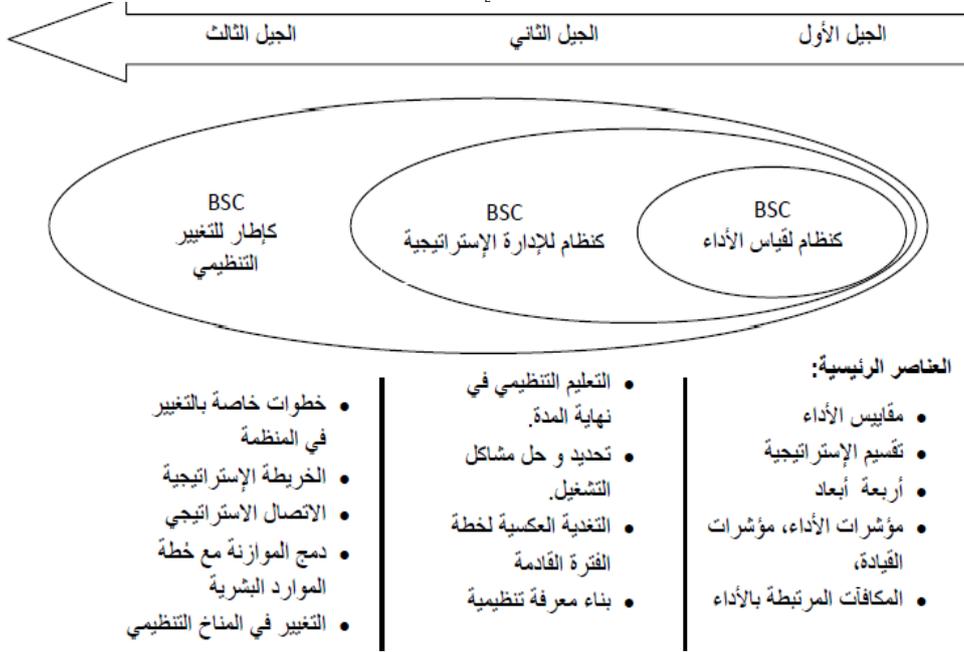
ثم في عام ١٩٩٦ أعاد كابلان ونورتن تعريف بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة تبين توجه المنظمات في إتباع ترجمة رسالتها من خلال مجموعة مترابطة من مؤشرات الأداء التي تساهم بتأدية الأعمال ووضع استراتيجيتها وبالتالي توصيل الاستراتيجية بتلك الأعمال والمساعدة في خلق الانسجام بين الأداء الفردي وأداء المنظمة لأجل الوصول إلى أهدافها. (Kaplan and Norton, 1996, P19)

كما تعرف أنها أداة تتكون من مجموعة **أربعة** مقاييس الأداء المشتقة من استراتيجية المنظمة، وتمكن المنظمة من ترجمة استراتيجيتها إلى أربع مجموعات من مقاييس الأداء المتعلقة بالأمر المالية والزبائن والعمليات الداخلية والنمو والتطوير (Garrison et all, 2011: 440) كما عرفها هورنجرن بأنها أداة تستخدمها الإدارة لغرض ترجمة رسالة واستراتيجية المنظمة إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر إطار عمل لتنفيذ الاستراتيجية، وتركز على تحقيق الأهداف المالية وغير المالية للمنظمة (Horngren, 2012: 470)

من التعريف أعلاه نلاحظ إن (Horngren) يرى أن بطاقة الأداء المتوازن كانت تعتبر كأداة أو وسيلة لتقييم الأداء بينما يرى (Kaplan & Norton) ان البطاقة عبارة عن نظام إداري متكامل وليست مجرد أداة أو وسيلة إدارية.

تطور بطاقة الأداء المتوازن

خضعت بطاقة الأداء المتوازن منذ ظهورها في بداية **التسعينيات** للاختبارات في **الكثير** من جوانبها، الأمر الذي أظهر بعض أوجه الخلل والقصور في بعض من هذه الجوانب. واستجابة لذلك قام الباحثون بتحسين وتطوير البطاقة من خلال ثلاث مراحل أساسية، أسفرت عن ظهور **ثلاثة** أجيال للبطاقة كما في الشكل التالي



Source: Morisawa, Toru. Building Performance Measurement Systems with the Balanced Scorecard Approach, Nomura research institute, No. 45, 2002, P.4.

يتضح لنا من خلال الشكل السابق أن بطاقة الأداء المتوازن قد تطورت بمرور الزمن، حيث انتقلت من مجرد نظام لقياس الاداء الى نظام للإدارة الاستراتيجية ومن ثم إلى نظام للتغيير التنظيمي.

فوائد بطاقة الأداء المتوازن

- لقد ساهمت الفوائد الكبيرة لبطاقة الأداء المتوازن في زيادة استخدام البطاقة في الكثير من المنظمات مما يعطي مؤشراً إيجابياً حول قدرتها على قياس الأداء المالي وغير المالي وقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول تلك الفوائد كل بحسب وجهة نظره
- حيث حدد كابلان ونورتون (Kaplan & Norton, 1993: 138) فوائد البطاقة بثلاث نقاط
1. تخفيض الحوادث المتعلقة بالسلامة.
 2. الحاجة إلى إدارة التحسين في كل مرحلة من مراحل المشروع.
 3. إنها أداة تساعد المنظمة في تحقيق رسالتها، وأن تكون ذات الرقم واحد في الصناعة.

رابعاً: الجانب العملي

نبذة عن شركة نفط البصرة وطبيعة نشاطها

هي شركة عامة تابعة لتشكيلات وزارة النفط العراقية تأسست تحت اسم (شركة نفط الجنوب) بموجب قانون الشركات العامة رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ وبأشرت أعمالها عام ١٩٩٨ برأس مال قدره ثلاثة مليارات دينار بالإضافة إلى ستة مليارات دينار من الاحتياطيات الرأسمالية. حيث أضفى هذا القانون صفة العمومية والاستقلال المالي والإداري بعد عام ٢٠٠٣ وبعد الحرب التي مر بها العراق قررت وزارة النفط العراقية العمل على استثمار الخبرات الأجنبية في مجال صناعة استخراج النفط فكانت هناك عدة عقود مع كبرى الشركات العالمية للعمل في العراق وكان لشركة نفط الجنوب القسم الأكبر من تلك العقود بوصفها الشركة ذات العدد الأكبر من الحقول وذات الانتشار الجغرافي الأوسع بين نظيراتها من التشكيلات الأخرى لوزارة النفط،

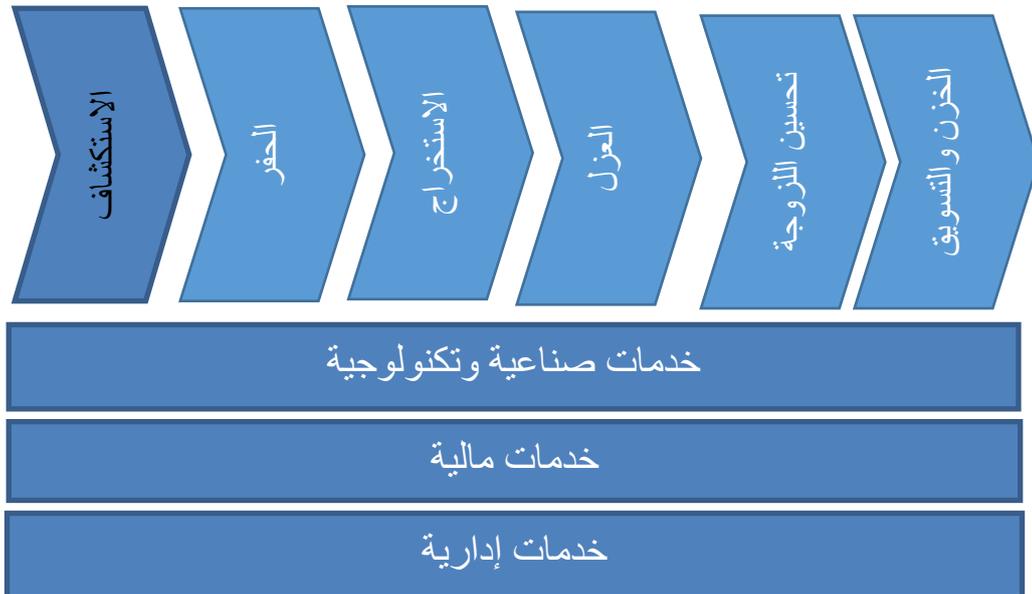
بعد ذلك وافق مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة في ٥ كانون الثاني ٢٠١٦ على تغيير اسم شركة نفط الجنوب إلى شركة نفط البصرة. إن مجلس ادارة الشركة عقد جلسة استثنائية بعد خمسة أيام من قرار مجلس الوزراء ترأسها مدير الشركة العام، وقرر تغيير اسم شركة نفط الجنوب (شركة عامة) إلى شركة نفط البصرة (شركة عامة). وأوضح إن القرار يأتي بعد أن أعلن وزير النفط تأسيس شركة نفط ذي قار وانفصال المواقع **التابعة** لها عن شركة نفط الجنوب.

يعتمد إنتاج النفط والغاز على قوة الضغط المكمني وكذلك قوة ضغط الغاز المصاحب للنفط الخام فالغاز يحدث ضغطاً كبيراً داخل المكمن وحفر البئر يحدث فراغاً يمكن الغاز من التمدد فيها فتتدفق السوائل والغازات في أنبوب الحفر إلى أعلى ومن ثم تتم عملية المعالجة والفصل أي بعبارة أخرى إن الإنتاج يتم على مرحلتين:

- تتمثل المرحلة الأولى باستخراج النفط الخام والغاز المصاحب له حيث يتم سحبه من البئر بواسطة مضخات كهربائية وتتم عملية السحب بعد ضخ كميات كبيرة من مياه النهر بعد معالجتها حسب المواصفات المطلوبة ومزجها بمادتي كاسر الاستحلاب وهايبيوكلورات الصوديوم بهدف زيادة لزوجة النفط الخام الذي بدوره يؤدي الى زيادة الضغط المكمني لتسهيل عملية سحب النفط من البئر، ثم يتم ضخ النفط الخام في خزانات خاصه لغرض إتمام معالجته

- في المرحلة الثانية يتم فصل النفط الخام عن الغاز الطبيعي باستخدام غازات ثنائية او ثلاثية الطور وعن طريق تخفيض الضغط التشغيلي المتعاقب ويتم خزن الغاز في خزانات خاصة بعدها تتم معالجته لتخليصه من الرطوبة الناتجة من المياه والابخرة نتيجة الحرارة العالية في جوف الارض. تعتمد عملية تحسين نوعية النفط الخام على درجة اللزوجة المحددة بالموصفات الامريكية القياسية والتي تشير الى مقدار كمية الملح والرطوبة الموجودة في النفط الخام حيث كل ما قلت تلك الكمية زاد سعر البيع. تتم هذه العملية من خلال مرور النفط الخام في مملحة تحتوي على غشاء يفصل المحلول الملحي عن النفط الخام. والملاحظات الاتية توضح طبيعة بعض من الأنشطة الإنتاجية
 - فيما يخص نشاط الاستكشاف فان الباحث ذكر سابقا انه يسند الر شركة متخصصة هي شركة الاستكشافات النفطية وتكون عمولة الشركة هي ٢ دينار عراقي لكل برمبل مستخرج من الحقل الذي تم اكتشافه وعلى مدى العمر الإنتاجي للحقل
 - اما فيما يخص عملية الحفر فيكون العقد المبرم بين شركة نفط البصرة وشركة الحفر العراقية قائم على أساس (تكلفة + هامش ربح) ويتم تحديد هامش الربح في العقد
 - اما بخصوص نشاط التسويق فان التصدير خارج القطر تتولاه شركة متخصصة هي شركة سومو واما عملية التسويق داخل القطر والعقود المبرمة مع القطاعات العامة والخاصة فتتولاها إدارة الشركة.
- ويمكن تلخيص الأنشطة السابقة بالمخطط الاتي:

أنشطة الشركة



المصدر: من إعداد الباحث

قياس أداء الشركة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن

إن عملية قياس وتقييم أداء الشركة موضوع الدراسة هو ليس الهدف الرئيس للدراسة حيث ان تلك العملية تقوم بها جهات مختصة تقوم بمراقبة أداء شركات القطاع العام وتمثل بديوان الرقابة المالية الذي يصدر تقارير تقييم الأداء بشكل دوري كل ٥ سنوات ولكن الباحث يهدف لمعرفة مدى إمكانية تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن في قطاع صناعة استخراج النفط.

تحديد المحاور المستخدمة وعدد المقاييس في كل منظور

سيعتمد الباحث على المحاور الأربعة الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن وهي المحور المالي، ومحور العمليات الداخلية، ومحور الزبائن ومحور التعلم والنمو.

بعد تحديد المحاور الرئيسية اختار الباحث **عددًا** من المقاييس لكل منظور في ظل ما يمكن الحصول عليه من بيانات من الشركة موضع الدراسة إذ شكلت محدودية البيانات وأسلوب القياس المتبع عائقاً أمام الباحث لاعتماد مقاييس أكثر

اختيار المقاييس

المحور	المقاييس
المحور المالي	صافي الربح
	تكلفة البرميل
	معدل العائد على الموجودات
محور الزبائن	الحصة السوقية
	معدل نمو المبيعات
محور العمليات الداخلية	معدل دوران المخزون
	المعدل الزمني للضخ من الآبار
محور التعلم والنمو	تطوير مهارات الحاسوب
	تطوير مهارات اللغة الإنكليزية

المصدر: من إعداد الباحث

- فيما يخص مقاييس المحور المالي تعتبر الربحية أحد أشهر مقاييس الأداء المالي للشركات بصورة عامة فهي تعطي **انطباعاً مؤثراً** حول أداء الشركة بصورة عامة اما مقياس التكاليف فلا يقل أهمية لكون انخفاض الكلفة يوفر ميزة تنافسية بالإضافة لكونه **مؤشراً** عن جودة العمل الفني فهو خلاصة لعدة عمليات متعاقبة ولا يمثل مرحلة بحد ذاتها الا ما ندر، اما معدل العائد على الاستثمار فقد اختاره الباحث بسبب ميزة الصناعات الاستخراجية كونها تمتاز باستثمارات عالية في الموجودات الثابتة وقد تم توضيح ذلك في بداية هذا الفصل
- بالنسبة لمحور الزبائن لم تتوفر للباحث معلومات لقياس رضا الزبائن لعدة أسباب أولها ان معظم الإنتاج يتم تسويقه من شركة واحدة فقط هي شركة سومو ثانيا ان كميات المبيعات لا تتحكم بها تفضيلات المستهلكين بقدر ما تتحكم بها الاتفاقيات الدولية والمنظمات المعنية مثل منظمة أوبك وهذا الامر خارج سيطرة الشركة ثالثا ان زبائن الشركة في السوق المحلية معظمهم من شركات القطاع الحكومي وان مسالة بيع النفط الخام لهؤلاء الزبائن تتم بعملية تنسيق ما بين الوزارات الامر الذي قد يكون خارج عن سيطرة إدارة الشركة في كثير من الأحيان
- ان عملية ترقية العنوان الوظيفي لأي موظف في الشركة تتطلب ان يحصل الموظف على ثلاث دورات رئيسية هي دورة في اللغة الإنكليزية ودورة في الحاسوب ودورة في اختصاص الموظف وقد ركز الباحث في قياس منظور التعلم والنمو على مقياسين فقط وأهمل مقياس دورة الاختصاص لان الباحث يرى ان دورات الاختصاص ماهي الا مراجعة لما درسه الموظف في مسيرته الاكاديمية ولا تحتوي على إضافات جوهرية.
- اما بالنسبة لمحور العمليات الداخلية فقد تمكن الباحث من فرز مقياسين كون عملية الإنتاج ضخمة ومعقدة وموزعة على رقع جغرافية بعيدة وتمتلك **الشركة عدداً ضخماً** من الابار وان بيانات الإنتاج تفصيلية ومتشعبة وتتطلب **وقتاً وجهداً كبيرين** جدا لتحليلها وتلخيصها وهذا غير متوفر ضمن موارد الباحث والوقت المتاح له.

تحديد الأوزان النسبية لكل منظور

لقد تمكن الباحث من تحديد الأوزان النسبية لكل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن ولكل مقياس من مقاييس تلك المحاور بشكل تقريبي عن طريق المقابلات الشخصية مع أصحاب العلاقة وتعرف على اهتمامات إدارة الشركة وأين ينصب تركيزها وتوصل الباحث الى النسب الآتية:

تحديد الأوزان النسبية للمقاييس

وزن المقاييس	المقاييس	وزن المحور	المحور
10%	صافي الربح	40%	المحور المالي
15%	تكلفة البرميل		
15%	معدل العائد على الموجودات		
10%	الحصة السوقية	15%	محور الزبائن
5%	معدل نمو المبيعات		
10%	معدل دوران المخزون	20%	محور العمليات الداخلية
10%	المعدل الزمني للضح من الابار		

المصدر: من إعداد الباحث

تحليل البيانات

المحور المالي

• صافي الربح

يمثل صافي الربح أحد أهم المؤشرات المالية إذ تكاد لا تخلو عمليات تقييم الأداء في كافة المجالات من هذا المؤشر ويمثل قدرة الشركة على تغطية إجمالي تكاليفها والاستمرار بأعمالها وتحقيق المنافسة في السوق وتمثل الربحية درجة الكفاءة التي أنجزت من خلالها العمليات خلال فترة زمنية.

إن عملية تقييم الأداء المالي بالاعتماد على مقياس الربحية هو اول مقاييس المحور المالي، يوضح الجدول التالي مبالغ صافي الربح (الفائض القابل للتوزيع) الفعلي والمخطط.

مبالغ الربح الفعلي والمخطط

السنة	الربح الفعلي	الربح المخطط
٢٠١٠	٢.٩٤٩٦٢٩٣٢.٣	٢٥.٧٥.....
٢٠١١	٤١٤٥٦.٨.٧٦٧٨	٣٨٨٦٢٥.....
٢٠١٢	٣١٤٧٧٥٨٥١٧٧٨	٣٩٥٧٧٨.....

٤٩٧٨١٥٠٠٠٠٠٠٠	٤٤٦١٧٦٧٥٦٥٤٥	٢٠١٣
٥٦٦٩١٨٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٢٥١٠٦٠٧٠٠٩	٢٠١٤

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الحسابات الختامية والموازنات التشغيلية

إن معادلة التحقق تتضمن العلاقة بين القيمة المستهدفة من المقياس والقيمة المتحققة الفعلية لذلك المقياس فكلما اقتربت القيمة المتحققة من القيمة المستهدفة أو تجاوزتها كان ذلك أفضل والعكس صحيح وعليه فان معادلة احتساب نسبة التحقق تكون كما يلي:

$$\text{نسبة التحقق المستهدفة} = \frac{\text{المتحقق من المقياس}}{\text{المستهدف من المقياس}} \times \text{الوزن النسبي للمقياس}$$

وبحسب المعادلة أعلاه فان نسبة تحقق الربحية المستهدفة ستكون كما يلي

٢٠٩٤٩٦٢٩٣٢.٣

$$\text{نسبة تحقق الربحية المستهدفة لسنة ٢٠١٠} = \frac{\text{٢٠٩٤٩٦٢٩٣٢.٣}}{\text{٢٥٠٧٥٠٠٠٠٠٠}} \times ١٠\%$$

٢٥٠٧٥٠٠٠٠٠٠٠

$$= ٨,٣٥\%$$

ان المقام في المعادلة السابقة يشير الى القيمة المستهدفة لصافي الربح لسنة ٢٠١٠ أي الهدف الذي تسعى الشركة الى تحقيقه خلال ذلك العام أي عند تحقيق ربح قدره ٢٥٠٧٥٠٠٠٠٠٠٠ فهذا يعني تحقيق الهدف كامل النسبة المحددة له والبالغة ١٠ % اما نتيجة المعادلة فقد كانت ٨,٣٥ % وهذا يعني ان الربح الفعلي لم يصل للهدف المطلوب تحقيقه، وبنفس الطريقة السابقة نتوصل إلى نسبة التحقق للربحية المستهدفة للسنوات الأربع البقية وكما يلي

نسبة تحقق الربحية المستهدفة

$$\text{لسنة ٢٠١١} = \frac{٤١٤٥٦٠٨٠٧٦٧٨}{٣٨٨٦٢٥٠٠٠٠٠} \times ١٠\%$$

$$= ١٠,٦٧\%$$

$$\text{لسنة ٢٠١٢} = \frac{٣١٤٧٧٥٨٥١٧٧٨}{٣٩٥٧٧٨٠٠٠٠٠} \times ١٠\%$$

$$= ٧,٩٥\%$$

$$\text{لسنة } ٢٠١٣ = (٤٩٧٨١٥ \dots \backslash ٤٤٦١٧٦٧٥٦٥٤٥) * ١٠ \%$$

$$= ٨,٩٦ \%$$

$$\text{لسنة } ٢٠١٤ = (٥٦٦٩١٨ \dots \backslash ٥٠٢٥١٠٦٠٧٠٠٩) * ١٠ \%$$

$$= ٨,٨٦ \%$$

من النتائج أعلاه يمكن ملاحظة انه كلما اقترب الربح المتحقق من المستهدف زادت نسبة التحقق وقد ازدادت كمية الربح المخطط عن الفعلي في سنة ٢٠١١ وبذلك تجاوزت النسبة حاجز ١٠٪.

• كلفة البرميل

ان عملية تخفيض التكاليف تعد أحد أهم اهداف إدارة الشركة إذ تسعى باتجاه تخفيض كلفة البرميل أو على الأقل الاحتفاظ بالمستوى المخطط للكلفة للإبقاء على منتج الشركة في وضع تنافسي في ظل تقلب وهبوط أسعار النفط العالمية.

ان العلاقة بين القيمة المستهدفة للمقياس والقيمة المتحققة للمقياس تكون عكسية بالنسبة للتكاليف أي انه كلما انخفضت القيمة المتحققة عن القيمة المستهدفة كان ذلك أفضل وهذا يستوجب ان تكون معادلة التحقق معكوسة أيضا وتكون كالآتي:

المستهدف من المقياس

$$\text{نسبة تحقق التكاليف المستهدفة} = \frac{\text{الوزن النسبي للمقياس}}{\text{المتحقق من المقياس}} * \text{الوزن النسبي للمقياس}$$

المتحقق من المقياس

يوضح الجدول التالي كلفة البرميل الفعلية من واقع سجلات التكاليف (القيمة المتحققة) وكلفة البرميل المخططة من واقع الموازنة التشغيلية (القيمة المستهدفة) لسنوات الدراسة وكما يلي:

الكلف الفعلية والمخططة للبرميل الواحد

السنة	الكلفة المخططة	الكلفة الفعلية
٢٠١٠	٢١٥٣	٢٣٦٣
٢٠١١	١٩٨٢	٤٥٠٥
٢٠١٢	١٨٧٩	٤٦٠٥
٢٠١٣	١٧٩٩	٤١٥٦
٢٠١٤	٥٦٦٨	٧٢٧١

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات التكاليف والموازنات التشغيلية

بتعويض القيم السابقة في معادلة التحقق سيكون شكل المعادلة كالتالي

$$\frac{2153}{2363} \times 10\% = 20.10\% \text{ نسبة تحقق التكاليف المستهدفة لعام } 2010$$

$$= 13.67\%$$

يلاحظ من المعادلة ان كلفة البرميل الواحد المستهدفة هي 2153 دينار في حين ان الكلفة الفعلية (المتحققة) بلغت 2363 دينار أي اعلى من مبلغ الملفة المستهدف وبموجب ذلك أصبحت نسبة التحقق 13,67 % من أصل 10 % ويلاحظ انه كلما ارتفعت كلفة البرميل المتحققة عن المستهدف انخفضت نسبة التحقق والعكس صحيح، وبنفس الطريقة أعلاه تكون نسبة التحقق للسنوات اللاحقة كالتالي:

نسبة التحقق لسنة:-

$$20.11 = (1982 \setminus 45.05) * 10\%$$

$$= 6.6\%$$

$$20.12 = (1879 \setminus 46.05) * 10\%$$

$$= 6.12\%$$

$$20.13 = (1799 \setminus 4516) * 10\%$$

$$= 5.98\%$$

$$20.14 = (5668 \setminus 7271) * 10\%$$

$$= 11.7\%$$

• العائد على الموجودات

هذه النسبة هي احدى مؤشرات الأداء التشغيلي التي ترصد مدى استغلال الشركة لموجوداتها في توليد الأرباح أي تعتبر مؤشر على مدى ربحية الشركة بالنسبة لموجوداتها، وتقاس كفاءة الإدارة في استخدام تلك الموجودات لتوليد الأرباح، وتعتمد هذه النسبة على نوع الصناعة وحجم الموجودات المستخدمة في الإنتاج. وحيث ان موجودات الشركة تتشكل من مجموع المطلوبات وراس المال فان نسبة العائد على الموجودات تعطي فكره عن إمكانية الشركة في تحويل تلك الاستثمارات الى أرباح.

ويمكن قياس العائد على الموجودات حسب المعادلة الآتية:

صافي الربح

العائد على الموجودات = $\frac{\text{العائد الفعلي على الموجودات}}{\text{العائد المخطط على الموجودات}} \times 100\%$

مجموع الموجودات

ولأجل التوصل الى نسبة العائد على الموجودات الفعلي والمخطط سيعتمد الباحث على المقارنة بين صافي الربح الفعلي والمخطط مقسوما على مجموع الموجودات للتوصل الى النسب المخططة والفعلية والمقارنة بينهما وسيتم احتساب النسب في الجدول الآتي:

احتساب العائد الفعلي والمخطط على الموجودات

السنة	الربح الفعلي	الربح المخطط	اجمالي الموجودات	العائد الفعلي على الموجودات	العائد المخطط على الموجودات
2010	209,496,293,203	250,750,000,000	3,619,525,328,294	5.79	6.93
2011	414,560,807,678	388,625,000,000	8,509,712,342,040	4.87	4.57
2012	314,775,851,778	395,778,000,000	14,699,997,593,750	2.14	2.69
2013	446,176,756,545	497,815,000,000	23,218,502,697,040	1.92	2.14
2014	502,510,607,009	566,918,000,000	31,172,307,356,598	1.61	1.82

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الموازنات التشغيلية والقوائم المالية وعليه تكون معادلة التحقق بالشكل التالي

المتحقق من المقياس

نسبة تحقق العائد على الموجودات = $\frac{\text{المتحقق من المقياس}}{\text{المستهدف من المقياس}} \times \text{الوزن النسبي}$

المستهدف من المقياس

ويوضح الجدول الآتي عملية احتساب نسبة التحقق للعائد على الموجودات

تحديد نسبة التحقق لمقياس العائد على الموجودات

السنة	العائد الفعلي على الموجودات	العائد المخطط على الموجودات	الوزن النسبي	نسبة التحقق
2010	5.79	6.93	15	12.53
2011	4.87	4.57	15	16.00
2012	2.14	2.69	15	11.93
2013	1.92	2.14	15	13.44
2014	1.61	1.82	15	13.30

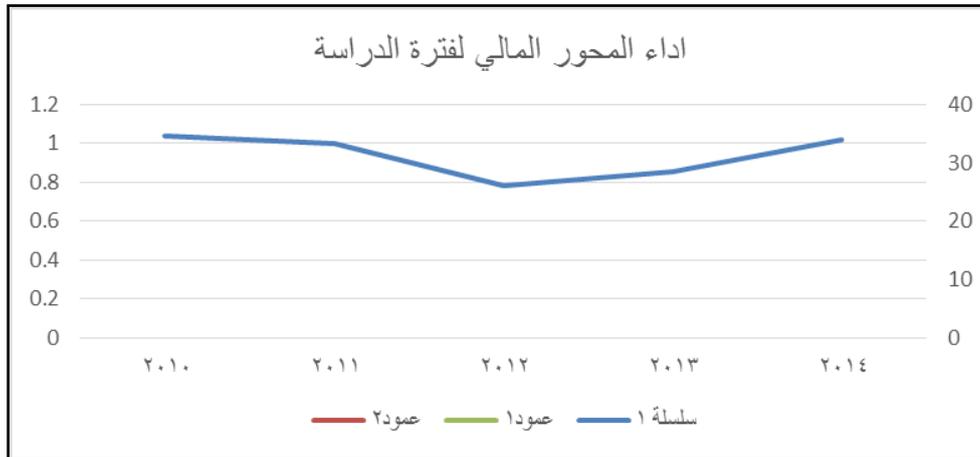
المصدر: من اعداد الباحث

بعد الانتهاء من مقاييس المحور المالي يتم تجميع نتائج المقاييس لاستخراج نتيجة أداء المحور المالي ككل والجدول الاتي يوضح ذلك:

نتائج أداء المحور المالي

السنة	صافي الربح	كلفة البرميل	العائد على الموجودات	اجمالي المتحقق
2010	8.35	13.67	12.53	34.55
2011	10.76	6.6	16	33.36
2012	7.95	6.12	11.93	26
2013	8.96	5.98	13.44	28.38
2014	8.86	11.7	13.3	33.86

ان اجمالي المتحقق يمثل نسبة مئوية من مجموع ٤٠% وهو الوزن النسبي للمحور المالي فمثلا في سنة ٢٠١٠ قد تحقق ٣٤.٥٥% من أصل ٤٠% وهكذا بالنسبة لبقية السنوات. والمخطط البياني التالي يوضح أداء المحور المالي بصورة اجمالية خلال فترة الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث

محور الزبائن

• الحصص السوقية

تمثل الحصص السوقية النسبة المئوية لمجموع مبيعات الشركة الى مجموع المبيعات الكلي في السوق وتحدد مدى تأثير الشركة في السوق ويمكن أن تكون علامة على القدرة التنافسية النسبية لمنتجات الشركة وكلما نما إجمالي سوق المنتج تطمح الشركات بتنمية إيراداتها بنفس معدل إجمالي السوق بهدف المحافظة على حصتها السوقية. وفي هذا الصدد يطبق الباحث معادلتين يهدف التوصل الى الحصص السوقية المخططة والحصص السوقية الفعلية ليتمكن من تعويض هذه البيانات في معادلة قياس نسبة التحقق وكما يلي:

المبيعات المخططة

$$\frac{\text{المبيعات المخططة}}{\text{اجمالي الاحتياج العالمي}} = \text{الحصص السوقية المستهدفة} * 100\%$$

اجمالي الاحتياج العالمي

المبيعات الفعلية

$$\frac{\text{المبيعات الفعلية}}{\text{اجمالي الاحتياج العالمي}} = \text{الحصص السوقية الفعلية} * 100\%$$

اجمالي الاحتياج العالمي

والجدول الاتي يوضح احتساب كل من الحصص السوقية المخططة والفعلية

احتساب الحصص السوقية الفعلية والمخططة

السنة	المبيعات الفعلية بالبرميل	المبيعات المخططة بالبرميل	الاحتياج العالمي بالبرميل	الحصص السوقية الفعلية	الحصص السوقية المخططة
2010	1612100	1700000	87672000	1.84	1.94
2011	1824000	1910000	88575000	2.06	2.16
2012	2020000	2470000	89837000	2.25	2.75
2013	2100000	2500000	90700000	2.32	2.76
2014	2450000	3100000	95008000	2.58	3.26

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات التكاليف والموازنات التشغيلية

واحصائيات شركة BP عن الاستهلاك العالمي

ملاحظة: المبيعات أعلاه بالبرميل لكل يوم

وعليه ستكون معادلة التحقق بالشكل الآتي:

المتحقق من المقياس

نسبة تحقق الحصص السوقية المستهدفة = $\frac{\text{الوزن النسبي للمقياس}}{\text{المتحقق من المقياس}}$

المتحقق من المقياس

وبالتالي ستكون نسبة التحقق لفترة الدراسة كما يلي:

احتساب نسبة التحقق للحصة السوقية

السنة	الحصة السوقية المتحققة	الحصة السوقية المستهدفة	الوزن النسبي	نسبة التحقق
2010	1.84	1.94	10	9.48
2011	2.06	2.16	10	9.55
2012	2.25	2.75	10	8.18
2013	2.32	2.76	10	8.40
2014	2.58	3.26	10	7.90

المصدر: من إعداد الباحث

• نسبة نمو المبيعات

تقيس هذه النسبة مقدار نمو مؤشرات عوائد الشركة خلال فترة زمنية محددة وكلما كانت

نسبة النمو أكبر كان ذلك أفضل وتعطي مؤشر عن القدرة التنافسية والقدرة الإيرادية وزيادة

الحصة السوقية، ويمكن حساب هذه النسبة عن طريق المعادلة الآتية:

مبيعات السنة الحالية - مبيعات السنة السابقة

نسبة نمو المبيعات = $\frac{\text{مبيعات السنة الحالية} - \text{مبيعات السنة السابقة}}{\text{مبيعات السنة السابقة}}$

مبيعات السنة السابقة

وس يتم تطبيق المعادلة أعلاه على المبيعات الفعلية والمخططة للتوصل الى نسب النمو المستهدفة

والمتحققة وكما في الجدول الآتي:

جدول رقم (٣- ١٢)

حساب نسب نمو المبيعات الفعلية والمخططة لفترة الدراسة

السنة	المبيعات الفعلية	المبيعات المخططة	نسبة نمو المبيعات الفعلية	نسبة نمو المبيعات المخططة
2009	881,406,723,066	899,865,000,000		
2010	1,380,260,336,232	1,410,625,000,000	57%	57%
2011	2,963,174,677,243	3,459,222,000,000	145%	115%
2012	3,367,164,184,015	4,450,883,000,000	29%	14%
2013	3,390,352,832,268	4,713,799,000,000	6%	1%
2014	6,465,920,828,697	8,987,536,000,000	91%	91%

المصدر: من إعداد الباحث

وعليه تكون معادلة احتساب التحقق كما يلي

المتحقق من المقياس

نسبة تحقق نمو المبيعات المستهدفة = $\frac{\text{الوزن النسبي للمقياس} * \text{المتحقق من المقياس}}{\text{المستهدف من المقياس}}$

احتساب نسبة التحقق لنسب نمو المبيعات

السنة	نسبة نمو المبيعات المتحققة	نسبة نمو المبيعات المستهدفة	الوزن النسبي	نسبة التحقق
2010	0.57	0.57	5	4.99
2011	1.15	1.45	5	3.95
2012	0.14	0.29	5	2.38
2013	0.01	0.06	5	0.58
2014	0.91	0.91	5	5.00

المصدر: من إعداد الباحث

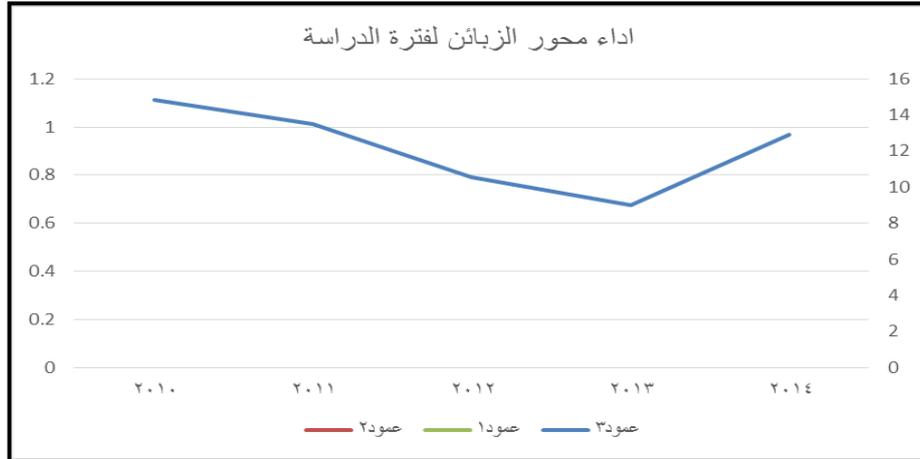
بعد حساب نسبة التحقق للمقاييس أعلاه يتم جمع النتائج للتوصل الى نسبة التحقق لمحور الزبائن بشكل كلي وكما يلي :

احتساب اجمالي الأداء المتحقق لمحور الزبائن

السنة	الحصة السوقية	معدل نمو المبيعات	اجمالي المتحقق
2010	9.84	4.99	14.83
2011	9.55	3.95	13.5
2012	8.18	2.38	10.56
2013	8.4	0.58	8.98
2014	7.9	5	12.9

المصدر: من إعداد الباحث

ان اجمالي المتحقق يمثل نسبة مئوية من أصل ١٥% وهو الوزن النسبي لمحور الزبائن، ويمكن تمثيل أداء المحور الكلي بيانيا بالمخطط الآتي :



المصدر: من إعداد الباحث

محور العمليات الداخلية

• معدل دوران المخزون

وتشير هذه النسبة إلى عدد مرات تصريف المخزون لدى الشركة وكلما زادت هذه النسبة كلما كان هناك تحقيق لأرباح كبيرة باستخدام هامش ربح أقل من الشركات المماثلة والتي لديها معدل دوران مخزون أقل، ويحدد هذا المعدل كما يلي:

معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات \ متوسط المخزون
والجدول الاتي يبين كيفية حساب هذا المعدل (المتحقق منه والمستهدف) وكما يلي:
احتساب معدلات دوران المخزون الفعلية والمخططة

السنة	تكلفة المبيعات الفعلية	تكلفة المبيعات المخططة	متوسط المخزون	معدل دوران المخزون الفعلي	معدل دوران المخزون المخطط
2010	1214629095884	1241350000000	369515340782	3.29	3.36
2011	2577961969201	3009523140000	432028776851	5.97	6.97
2012	2929432840093	3872268210000	488405498259	6.00	7.93
2013	2813992850782	3912453170000	566653412689	4.97	6.90
2014	5916317558257	8223595440000	668936010654	8.84	12.29

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الحسابات الختامية والموازنات التشغيلية
وبتطبيق معادلة التحقق يتم التوصل الى قياس نسبة التحقق المستهدفة من معدل دوران المخزون
وكما يلي :

جدول رقم (٣ - ١٦)

نسبة التحقق لمعدلات دوران المخزون

السنة	معدل دوران المخزون الفعلي	معدل دوران المخزون المخطط	الوزن النسبي	نسبة التحقق
2010	3.29	3.36	10	9.78
2011	5.97	6.97	10	8.57
2012	6.00	7.93	10	7.57
2013	4.97	6.90	10	7.19
2014	8.84	12.29	10	7.19

المصدر: من اعداد الباحث

تمثل نسبة التحقق ما تم إنجازه من الوزن النسبي المستهدف فمثلا في عام ٢٠١٠ تم تحقيق ٩.٧٨% من أصل ١٠% وهي القيمة المستهدف الوصول اليها وكذلك الامر بالنسبة لبقية السنوات

• المعدل الزمني للضخ من الابار

يتم سحب النفط الخام من الابار عن طريق مضخات كهربائية متخصصة ويتم ارساله الى خزانات خاصه لأغراض المعالجة وعملية الضخ هذه تتطلب عرفة معدلات الضخ بالساعة لمعرفة مدى الاقتراب من تحقيق الهدف. وعليه فان معادلة التحقق ستكون بالشكل الآتي:

المتحقق من المقياس

نسبة تحقق معدلات الضخ = $\frac{\text{المتحقق من المقياس}}{\text{المستهدف من المقياس}}$ * الوزن النسبي

المستهدف من المقياس

وبتطبيق المعادلة أعلاه على معدلات الضخ الفعلية والمخططة يتم استخراج نسبة التحقق وكما موضح في الجدول الآتي حيث تتم مقارنة المعدلات الفعلية والمخططة للضخ (برميل \ ساعة) واستخراج النسبة

السنة	معدل الضخ الفعلي	معدل الضخ المخطط	الوزن النسبي	نسبة التحقق
2010	67172	70856	10	9.48
2011	76014	79956	10	9.51
2012	84465	103243	10	8.18
2013	87602	105068	10	8.34
2014	102403	131507	10	7.79

المصدر: من إعداد الباحث

بعد التوصل الى نسب التحقق لكل مقياس يتم تجميع تلك النسب بهدف التوصل الى نسبة التحقق الكلية لمحور العمليات الداخلية والجدول الآتي يوضح ذلك

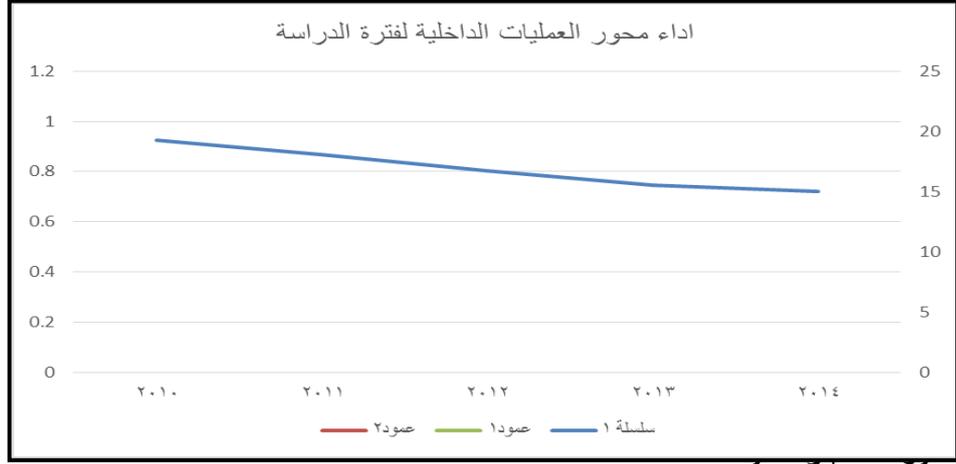
احتساب نسب التحقق الكلية لمحور العمليات الداخلية

السنة	معدل دوران المخزون	معدل الضخ من الابار	نسبة التحقق الكلية
2010	9.78	9.48	19.26
2011	8.57	9.51	18.08
2012	7.57	9.18	16.75
2013	7.19	8.34	15.53
2014	7.19	7.79	14.98

المصدر: من إعداد الباحث

ان اجمالي المتحقق يمثل نسبة مئوية من ٢٠% وهو الوزن النسبي لمحور العمليات الداخلية فمثلا في عام ٢٠١٠ قد حققت الشركة ما مجموعه ١٩.٢٦% من أصل ٢٠% التي تمثل النسبة المستهدفة وهكذا في بقية السنوات .

ويمكن تمثيل النتائج أعلاه بيانيا كما موضح بالرسم البياني الآتي



لقد استند الباحث في عملية قياس محور التعلم والنمو إلى الدورات التدريبية لقدرات وقابليات العاملين حيث تسعى الشركة إلى تطوير تلك القدرات من خلال إقامة الدورات التدريبية في جميع مواقع الشركة وخارج تلك المواقع سواء في مراكز البحوث والجامعات العراقية أو الدورات التدريبية خارج العراق وفيما يلي أعداد الدورات للمدة قيد الدراسة متمثلة بأعداد الدورات الفعلية والمخططة لكل سنة

إحصائية بالدورات الفعلية والمخططة للشركة قيد الدراسة

السنة	دورات اللغة الإنكليزية المخططة	دورات اللغة الإنكليزية الفعلية	دورات الحاسوب المخططة	دورات الحاسوب الفعلية
٢٠١٠	١٠٤	٩٢	١١٥	٤٦
٢٠١١	٤٤	٣٣	١٠٣	٥٨
٢٠١٢	٧٦	٦٢	٣١٦	٢٤٦
٢٠١٣	٩٥	٨٣	٣٢١	٢٤٨
٢٠١٤	٨٠	٦٨	١٤٩	١٣٨

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التدريب والتطوير

ويمكن قياس نسبة التحقق للدورات التدريبية المستهدفة وفق المعادلة الآتية:

المتحقق من المقياس

$$\text{نسبة التحقق} = \frac{\text{المتحقق من المقياس}}{\text{المستهدف من المقياس}} \times \text{الوزن النسبي}$$

المستهدف من المقياس

$$\text{نسبة التحقق لسنة ٢٠١٠} = ١٠\% * (١٠٤\9٢) + ١٥\% * (١١٥\٤٦)$$

$$= ٨.٨٥\% + ٦\%$$

$$= ١٤,٨٥\%$$

ان النتيجة أعلاه تعني ان الشركة قد حققت خلال عام ٢٠١٠ ما نسبته ١٤,٨٥% من مجموع ٢٥ % والتي تمثل النسبة المستهدفة، وبنفس الطريقة يتم استخراج النسب المتحققة لباقي السنوات

$$\text{نسبة التحقق لسنة ٢٠١١} = ١٠\% * (٤٤\3٣) + ١٥\% * (١٠٣\5٨)$$

$$= ٧,٥\% + ٨.٤٥\%$$

$$= ١٥,٩٥\%$$

ان النتيجة أعلاه تعني ان الشركة قد حققت خلال عام ٢٠١٠ ما نسبته ١٥,٩٥% من مجموع ٢٥ % والتي تمثل النسبة المستهدفة

$$\text{نسبة التحقق لسنة ٢٠١٢} = ١٠\% * (٧٦\6٢) + ١٥\% * (٣١٦\2٤٦)$$

$$= ٨,١٦\% + ١١,٦٨\%$$

$$= ١٩,٨٤\%$$

ان النتيجة أعلاه تعني ان الشركة قد حققت خلال عام ٢٠١٠ ما نسبته ١٩,٨٤% من مجموع ٢٥ % والتي تمثل النسبة المستهدفة

$$\text{نسبة التحقق لسنة ٢٠١٣} = ١٠\% * (٩٥\8٣) + ١٥\% * (٣٢١\2٤٨)$$

$$= ٨,٧٤\% + ١١,٥٩\%$$

$$= ٢٠,٣٣\%$$

ان النتيجة أعلاه تعني ان الشركة قد حققت خلال عام ٢٠١٠ ما نسبته ٢٠,٣٣% من مجموع ٢٥ % والتي تمثل النسبة المستهدفة

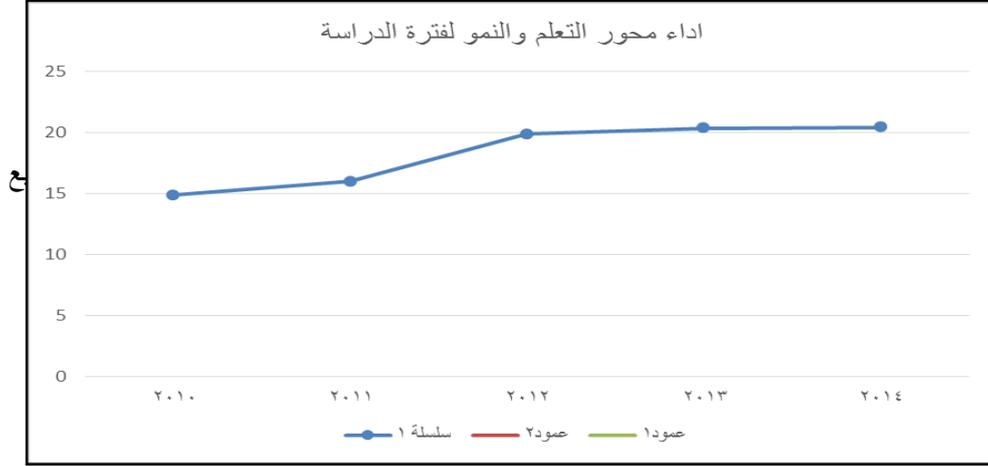
$$\text{نسبة التحقق لعام ٢٠١٤} = ١٠\% * (٨٠\6٨) + ١٥\% * (١٤٩\1٣٨)$$

$$= ٨,٥\% + ١٣,٨٩\%$$

$$= ٢٢,٣٩\%$$

ان النتيجة أعلاه تعني ان الشركة قد حققت خلال عام ٢٠١٠ ما نسبته ٢٢,٣٩% من مجموع ٢٥ % والتي تمثل النسبة المستهدفة

وبعد احتساب النسب المتحققة لسنوات الدراسة سمكن تمثيل النسب بيانيا للتعرف على نمو الأداء لهذه السنوات وكما في الشكل الآتي:

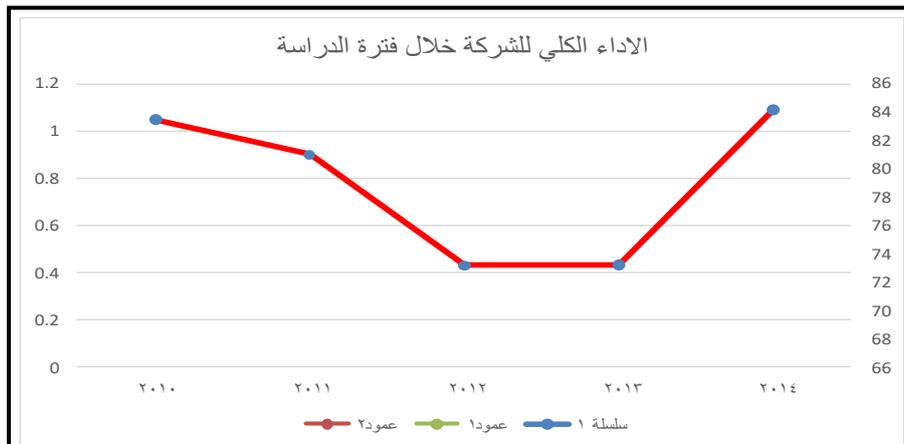


حساب الأداء الإجمالي للشركة

السنة	المحور المالي	محور الزبائن	العمليات الداخلية	محور التعلم والنمو	اجمالي مقاييس الأداء
2010	34.55%	14.83%	19.26%	14.85%	83.49%
2011	33.36%	13.50%	18.08%	15.95%	80.89%
2012	26.00%	10.56%	16.75%	19.84%	73.15%
2013	28.38%	8.98%	15.53%	20.33%	73.22%
2014	33.86%	12.90%	14.98%	22.39%	84.13%

المصدر: من إعداد الباحث

يمثل الشكل أعلاه المحتوى النهائي لتقييم الأداء وفقا للنسب المئوية لمستوى الأداء الكلي للشركة فقد حققت الشركة في عام ٢٠١٠ ما مقداره ٨٣.٤٩% من نسبة الأداء المستهدفة والبالغة ١٠٠% أي ان الشركة حققت ما مقداره ٨٣.٤٩% من اجمالي الأهداف المحددة لها خلال تلك السنة وان أسلوب النسب المئوية مكن الباحث من تجميع نتائج المقاييس المختلفة لكل محور وكذلك جمع نتائج المحاور وتمكن بذلك من ان يعبر عن الأداء الكلي للشركة من خلال نسبة واحدة فقط فيمكن ان يقول ان مستوى أداء الشركة لعام ٢٠١٤ هو ٨٤.١٣% ويوضح المخطط الآتي أداء الشركة الكلي بشكل بياني:



المصدر: من اعداد الباحث

وبذلك يكون الباحث اثبت صحة الفرضية التي تنص على مساهمة استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال جميع محاورها في تقييم الأداء الاستراتيجي لشركة نفط البصرة بشكل يمكن من اجراء المقارنات خلال فترات زمنية مختلفة.

خامسا: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

١. تستخدم الشركات النفطية العراقية الأدوات التقليدية في التقييم وعلى رأسها الموازنات التخطيطية، وبالتالي التركيز الأكبر يكون على جانب وحيد وهو الجانب المالي، وأن هذه المؤسسات لا تستخدم بطاقة الأداء المتوازن سواء في العملية الاستراتيجية أو كأداة للتقييم
٢. تعتمد الشركات النفطية العراقية على المعايير المالية في التقييم، وتنحصر المعايير غير المالية المستعملة على جانب العمليات الداخلية فقط
٣. ان مقومات تطبيق النموذج بشكله التقليدي (الأساسي) متوفرة لدى الشركات النفطية اذ تحتوي على كم كبير من المعلومات التفصيلية تساعد **على تطبيق** النموذج ولكن النموذج المستخدم في الدراسة (معادلة التحقق) صعب التطبيق اذ لا تحتوي الموازنات على بيانات وافره مما صعب المهمة على الباحث في عملية اختيار المقاييس واتجه الى حساب بعض البيانات المطلوبة بالطرق الرياضية

٤. ضعف تكيف الشركات النفطية مع المستجدات خاصة في المجالات الإدارية والمحاسبية كونها ملزمة بالنظام المحاسبي الموحد وقد برزت مشاكل التغيير بشكل واضح بالخصوص عند التعاقد مع جولات التراخيص التي تستخدم النظم الحديثة في العمليات الإدارية والمالية
٥. لقد مكن الأسلوب المتبع (حساب نسبة التحقق) الباحث من التعبير عن أداء سنه كاملة بنسبة مئوية واحدة وهذا ما يميز أسلوب البحث .

التوصيات

١. ضرورة الانتقال من الأدوات التقليدية لتقييم الاداء إلى الأدوات الحديثة القائمة على مفاهيم ثلاثم تطورات الوقت الراهن وضرورة تبني بطاقة العلامات المتوازنة بصفتها نظام لقياس وتقييم الأداء من خلال المناظير الاربعة، وكأسلوب شامل للإدارة الاستراتيجية
٢. ضرورة تدريب الكوادر الإدارية والمحاسبية على تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة، وأن يكون هناك تعاون بين مع المؤسسات التعليمية، وبما يساعد في تطوير أداء العاملين، في تبني أسس تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة بصورة صحيحة.
٣. ضرورة مواكبة التطور العالي والاستفادة من الخبرة الأجنبية في ادخال النظم المالية والإدارية الحديثة وأنظمة ERP كونها توفر معلومات بسرعه ودقة وبالوقت المطلوب عند الحاجة لتلك المعلومات في عملية تقييم الأداء وهذا سوف يبسط تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وحوسبتها ليتم تنفيذها بشكل الي وبصورة أكثر دقة وسرعه وفاعلية
٤. توفير معايير أداء مستهدفة بصورة أكثر تفصيلية يمكن إن تكون بمثابة حافز لدى الشركة عينة البحث لتطوير أدائها وجعلها أكثر طموحا باتجاه تحقيق أهدافها الاستراتيجية، فضلا عن ذلك فعلى الشركة عينة البحث أن تتجه نحو إجراء المقارنات

الخارجية مع الشركات المنافسة العاملة في الاقتصار في عملية تقويم أدائها على إجراء المقارنات الداخلية الدورية.

سادسا: المصادر

المصادر العربية

الكتب :

١. الغالبي، طاهر محسن منصور، إدريس، وائل محمد صبيحي، (٢٠٠٧) الإدارة الاستراتيجية، منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن.
الرسائل والاطراح الجامعية :
١. إدريس، وائل محمد صبيحي (٢٠٠٢)، تصميم بطاقة تقديرات متوازنة لأداره نشاطات الشركة العامة للصناعات الجلدية. منظور استراتيجي، رسالة ماجستير، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق
٢. بلاسكة، صالح (٢٠١٢)، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، سطيف، الجزائر.
٣. جابر، علي فاضل (٢٠١٤) تقييم أداء المنظمات الفندقية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة دراسة تطبيقية في عينة من الفنادق المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة البصرة، العراق
٤. فتيحة قناوة (٢٠١٤) مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز- ورقلة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح

٥. نديم، مريم شكري (٢٠١٣) تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة
اختبارية في شركات الطيران الملكية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،
الأردن .

الدوريات:

١. الداوي، الشيخ (٢٠١٠)، تحليل الاسس النظرية لمفهوم الاداء، مجلة الباحث، العدد
السابع، الجزائر
٢. الكعبي وائل، وعمران قاسم (٢٠١١)، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقويم أداء المستشفيات
الحكومية غير الهادفة للربح، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية كلية الإدارة
والاقتصاد، العراق، العدد السابع والثمانون
٣. مزهودة، عبد الملوك، (٢٠٠١)، الأداء بين الكفاءة والفاعلية مجلة العلوم الإنسانية العدد
الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر

المصادر الأجنبية:

Books :

1. Anthony, Robert N., and Govindarajan, V. **Management Control Systems**. 12th ed.
Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2007 United States of America.
2. Garrison, Ray H. Noreen, Eric W. Brewer Peter C. (2011) **managerial accounting
for managers** 2nd ed. McGraw-Hill/Irwin, New York, United States of America
3. Horngren, C. T., Datar, S. L., Rajan, M. (2012), **Cost Accounting A Managerial
Emphasis**, 14h ed., Upper saddle river, new Jersey, United states of America

4. Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996), **the balanced scorecard Translating strategy into Action**, Harvard Business School press Boston Massachusetts, United States of America
5. Niven, Paul R. (2003) **BALANCED SCORECARD STEP-BY-STEP FOR GOVERNMENT AND NONPROFIT AGENCIES** John Wiley & Sons, Inc, River Street, Hoboken, new jersey, United States of America

Periodical:

1. Kaplan Robert S. (2009) **Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard**, Management Accounting Research: Volume 3 Harvard Business School, Harvard University United States of America.
2. Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1993), **Putting the Balanced Scorecard to Work**, Harvard Business Review Vol. 133 No. 1, United States of America.
3. Kaplan, R. S. & Norton, D. P (1992), **The Balanced Scorecard: Measures that drive Performance**, Harvard Business Review, Vol.70, No.1 United States of America.
4. Morisawa, T. (2002) **Building Performance Measurement Systems with The Balanced Scorecard Approach**, Nomura research institute, No. 45 ,
5. Ramana. A (2016) **Critical Review on Supply Chain Strategies and their Performance**, IJESC Vol.6 Telangana, India.
6. Robins, J. Wiersema, M. (1995) **A Resource-Based Approach to the Multibusiness Firm: Empirical Analysis of Portfolio Interrelationships and Corporate Financial Performance** Strategic Management Journal, Vol. 16, No. 4. John Wiley & Sons UK.

7. Stroh, S. (2001) **Training Resources and Data Exchange Performance Based Management**, Special Interest Group, vol.2, United States of America.