

التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتحليل الإستراتيجي

لدخل التشغيل ودوره في تقييم نجاح إستراتيجية الشركات

دراسة تطبيقية في شركة (إيشكلر بيبير ساك / لصناعة وتجارة الأكياس الورقية)

**The integration of the balanced scorecard and strategic analysis
Operating income and its role in evaluating the success of corporate strategy
An applied study at the Ischler Paper Sack Company for the manufacture and
trade of paper bags**

أ.م.د. برزين شيخ محمد عزيز

قسم تقنيات المحاسبة - الكلية التقنية الإدارية أربيل

جامعة أربيل التقنية - أربيل - العراق

Asst. Prof Dr. Parzheen Sh. Mohammad Aziz

Accounting Techniques, Erbil, Erbil Technical Administrative College, Erbil
Polytechnic University, Erbil, Kurdistan Region, Iraq.

Parzheen.Aziz@epu.edu.iq

تاريخ استلام البحث 2021/ 12/ 15 تاريخ قبول النشر 2022/ 2/ 2 تاريخ النشر 2022/ 4/ 3

<https://doi.org/10.34009/aujeas.2022.178813>

المستخلص:

يتحتم على الوحدات الاقتصادية مواجهة ما يحدث في العالم من تغيرات وتطورات سريعة ومتتالية في بيئة الأعمال المعاصرة، وبسبب القصور في مقاييس الأداء التقليدية في مواكبة هذه التطورات كان لزاماً على الوحدات الاقتصادية استخدام أساليب متطورة تتسجم مع البيئة المحيطة بها ، وبذلك يهدف هذا البحث إلى استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ، وهو أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل وامكانية تحقيق التكامل بينهما وبيان أهمية هذا التكامل في تقييم نجاح الإستراتيجيات المتبعة من قبل الوحدات الاقتصادية، وذلك بالتطبيق على شركة إيشكلر بيبيرساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة (الشركة عينة البحث). وقد تم التوصل إلى مجموعة من الإستنتاجات أهمها: بينت النتائج بأن الشركة عينة البحث لم تتجح في تنفيذ إستراتيجية قيادة التكلفة في سنة 2019 بسبب الإنحرافات غير المفضلة في مكون الإنتاجية ومكون النمو، وكذلك لم تتجح في تنفيذ إستراتيجية التميز في نفس السنة بحسب ما بينته الإنحرافات غير المفضلة في مكون النمو ومكون إسترداد السعر.

الكلمات المفتاحية: بطاقة الأداء المتوازن، التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل، إستراتيجية الشركات.

Abstract:

It is imperative for economic units to confront what is happening in the world of rapid and successive changes and developments in the contemporary business environment, and because of the shortcomings in traditional performance measures in keeping pace with these developments, it was necessary for economic units to use advanced methods that are consistent with the surrounding environment, and thus this research aims to use the methods Modern management accounting, which is the balanced scorecard method and the

method of strategic analysis of operating income and the possibility of achieving integration between them and a statement of the importance of this integration in evaluating the success of strategies used by economic units, by applying to Ischler Papersak Company / for the manufacture and trade of paper bags Ltd. (the company is a research sample
Keywords: balanced scorecard, strategic analysis of operating income, corporate strategy..

المقدمة:

في إطار ما يحدث في العالم من تغيرات بيئية و إقتصادية ، فإننا نرى حقيقة تؤكد لنا أننا نعيش في عالم مليء بالمنافسة الشرسة والمتغيرات المتعاطمة والتطورات التكنولوجية التي تجعل الوحدات الإقتصادية بشكل عام في موقف صعب يستوجب مواجهة أعاصير التغيرات والمنافسات والمتطلبات المتصاعدة للزبائن، وبالتالي كان لزاماً عليها الإستمرار في مواكبة هذه التغيرات والتطورات، مما أدى بالوحدات الإقتصادية أن تركز جهودها في البقاء والنمو في بيئة الأعمال والبيئة التنافسية. ولمواجهة هذه التحديات فعليها بشكل عام أن تختار الإستراتيجيات التي تناسب أنشطتها وأهمها إستراتيجية تميز المنتج وإستراتيجية قيادة التكلفة. تساعد بطاقة الأداء المتوازن الوحدة الإقتصادية على صياغة إستراتيجيتها من خلال مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية في كل بعد من الأبعاد الخمسة التي تمت الإشارة إليها في متن البحث وهذه الأبعاد هي: البعد المالي، بعد الزبون، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، بعد البيئة المجتمعية، ولكن لغرض تقييم مدى فاعلية ونجاح الإستراتيجيات المتبعة من قبل الوحدات الإقتصادية يسهم التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل دوراً مهماً في ذلك من خلال مكوناته الثلاث للتغير في دخل التشغيل وهي: مكون النمو، ومكون إسترداد السعر، ومكون الإنتاجية. وبذلك فقد ركز هذا البحث على التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل في تقييم نجاح الإستراتيجية المتبعة من قبل الوحدات الصناعية وبالتطبيق على شركة ايشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة لعينة البحث.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

إن التطورات التكنولوجية السريعة وزيادة حدة المنافسة بين الوحدات الإقتصادية، جعلت هذه الوحدات تواجه العديد من التحديات في ظل الظروف الإقتصادية الحالية التي تشهدها بيئة الأعمال، و بسبب القصور في مقاييس الأداء التقليدية في تقييم نجاح الأداء الإستراتيجي والإستراتيجية المتبعة، أصبحت الوحدات الإقتصادية في حاجة ماسة إلى مواكبة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة وإلى ضرورة إحداث التطوير في الأساليب التي تتبعها بحيث تتمكن من تقييم نجاح الإستراتيجية المتبعة من قبلها وبالتالي البقاء والإستمرار في ممارسة نشاطاتها في سوق المنافسة، ومن هذه الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية هي بطاقة الأداء المتوازن وكذلك التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل. و يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال التساؤل التالي: هل أن تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل له دور في تقييم نجاح الإستراتيجية المتبعة من قبل الشركة عينة البحث؟

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. توضيح مفهوم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وكذلك بيان مفهوم التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل ومكوناته.
2. تطبيق كل من الأسلوبين، بطاقة الأداء المتوازن (في الجانب التطبيقي للبحث سيتم تطبيق ثلاثة أبعاد فقط: البعد المالي وبعد الزبون وبعد العمليات الداخلية)، والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل في الشركة عينة البحث.

3. بيان إمكانية تحقيق التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن و التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل بمكوناته الثلاث وأهمية ذلك في تقييم نجاح الإستراتيجية المتبعة من قبل الشركة عينة البحث.

ثالثاً: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية كل من أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (بمقاييسها المالية وغير المالية) واسلوب التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل (بجميع مكوناته) وتحقيق التكامل بينهما لإبراز دور هذا التكامل في تقييم مدى نجاح الإستراتيجيات المتبعة من قبل الوحدات الاقتصادية عامةً والوحدات الاقتصادية العاملة في إقليم كوردستان خاصة. تركز بطاقة الأداء المتوازن على علاقة السبب والنتيجة بين أبعادها: البعد المالي، بعد الزبون، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، وبعد البيئة المجتمعة. وإن المقاييس المالية وغير المالية ضمن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن تبين إستراتيجية الوحدة الاقتصادية، ولكنها لا تقيّمها. في حين يستخدم التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل في تقييم نجاح الإستراتيجية المصاغة من قبل بطاقة الأداء المتوازن، عن طريق الربط بين الإستراتيجية المتبعة ومصادر تغيير دخل التشغيل.

رابعاً: فرضية البحث :

تكمن الفرضية الرئيسة للبحث في الآتي:

بالإمكان تحقيق التكامل بين اسلوب بطاقة الأداء المتوازن واسلوب التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل لأغراض تقييم مدى نجاح الإستراتيجية المتبعة من قبل الشركة عينة البحث- شركة إيشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة .

خامساً: حدود البحث

1. الحدود المكانية للبحث: تم تطبيق البحث في شركة إيشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة - فرع أربيل وذلك لتوفر البيانات المطلوبة لإنجاز الجانب التطبيقي للبحث.
2. الحدود الزمانية للبحث: تم إعتقاد بيانات الشركة عينة البحث للسنتين 2018-2019.

المحور الثاني: الإطار النظري لبطاقة الأداء المتوازن والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل

أولاً: مفهوم وتعريف بطاقة الأداء المتوازن

بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard) هي فكر مفاهيمي تحث على استخدام نظام لتقييم الأداء متضمنةً كل من المقاييس المالية وغير المالية، وهي أنموذج معتمد على نطاق واسع من قبل الوحدات الاقتصادية والجهات الحكومية وغير الهادفة إلى الربح، وإنها توفر صيغة منطقية بسيطة بشكل نسبي لكيفية إنتقال الوحدة الاقتصادية إلى تصميم لوحة معلومات أداء (dash board) تستجيب لإستراتيجيتها. (Hilton & platt, 2020: 535-536). أغلب الوحدات الاقتصادية تترك بأن المقاييس المالية وغير المالية يمكن أن توفر رؤية مفيدة عما يحدث في الوحدة. وكنتيجة لذلك فإن كثير من الوحدات الاقتصادية تستخدم نهج قياس ذات قاعدة واسعة - abroad based) يسمى بطاقة الأداء المتوازن لغرض تقييم الأداء التي تدمج المقاييس المالية وغير المالية في نظام موحد يربط مقاييس الأداء مع الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية. تستخدم بما يقارب 50% من أكبر الوحدات الاقتصادية في الولايات المتحدة بما فيها (Unilever, Chase and Wal-Mart, Stores Inc.) مدخل بطاقة الأداء المتوازن (Weygandt et al,2018:18-24) تزود بطاقة الأداء المتوازن المدراء بالأدوات التي يحتاجونها للانتقال إلى النجاح التنافسي في المستقبل. في الوقت الحاضر تتنافس الوحدات الاقتصادية فيما بينها في بيئات معقدة لكي يكون الفهم

الدقيق لإهدافهم وأساليب تحقيق هذه الأهداف له دور حيوي ومهم في ذلك. بطاقة الأداء المتوازن تترجم مهمة الوحدة الاقتصادية وإستراتيجيتها إلى مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي توفر إطار للمقياس الإستراتيجي ونظام الإدارة. وأنها تعتبر مدخل لتحقيق الأهداف المالية وتتضمن أيضاً موجبات الأداء (Performance drivers) لهذه الأهداف المالية. (LAL, 2008: 16.2).

تُعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "نظام مقياس الأداء يلبي المتطلبات الآتية": (LAL, 2008: 16.3).

1. إنها تعكس فهم الوحدة الاقتصادية لأسباب الأداء الناجح في تحقيق الأهداف الأساسية لها لأن هذا الأسلوب يجب أن يراقب كلاً من أداء المنظمات وما تعتقد الإدارة أنه محركات الأداء على الأهداف الأساسية للوحدة الاقتصادية وهذا هو العمق المطلوب لتحقيق التوازن.
 2. أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يجب أن يقيس الجوانب الأكثر أهمية، هذه الجوانب تعطي للوحدة الاقتصادية قدراتها الفريدة لتحقيق أهدافها الأساسية، وهذا هو مطلب الإتساع لتحقيق التوازن .
- وعرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها "إطار عملي وتطبيقي لتقييم أداء الوحدة الاقتصادية وتحقيق هدفين أساسيين، الهدف الأول يتمثل في ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف معينة، ويتمثل الهدف الثاني في ربط الإستراتيجية بكل أجزاء وأنشطة الوحدة الاقتصادية". (Fernandes, et al., 2006: 624).

وبناءً على ذلك ترى الباحثة بأن بطاقة الأداء المتوازن هي عبارة عن نظام متكامل لقياس الأداء يتم عن طريقها ترجمة إستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من الأهداف وترجمة هذه الأهداف إلى مجموعة من المقاييس المترابطة المالية وغير المالية والمستخدمة لتحديد مدى تحقيق تلك الأهداف.

وقد ظهر هذا الأسلوب لمواجهة القصور في الأنظمة الرقابية التقليدية وبيئة الأعمال داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها والتي تعرضت إلى مجموعة من المتغيرات التي تؤثر في نواحي الأداء مما دعى هذه الوحدات التوجه نحو تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ومن بعض هذه المتغيرات :

(أبو قمر، 2009: 35) (Kaplan & Norton, 2001: 4).

- 1- شدة المنافسة على المستوى المحلي والدولي وحرية التجارة وإزالة القيود الكمركية.
- 2- ظهور الثورة التكنولوجية في مجال الإنتاج ونظم المعلومات وإستخدام البرامج والتطبيقات في مرحلة التصميم والتنفيذ والرقابة وإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة في إتخاذ القرارات بسرعة وبدقة.
- 3- أصبح الهدف الأساسي للوحدات الاقتصادية هو خدمة الزبون والإحتفاظ به وتقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية والإستجابة السريعة لطلبات الزبائن.
- 4- بطاقة الأداء المتوازن تجعل الوحدة الاقتصادية تحتفظ بالمعايير المالية التي تعتمد عليها، فضلاً عن المعايير غير المالية والتي أصبح من الضروري أن تعمل بها الوحدات الاقتصادية، ويحاول هذا الإتجاه الإعتماد على المعايير غير المالية التي تتمثل في الأصول الفكرية والتي تعطي رؤية عن المستقبل وعدم الإعتماد فقط على المعايير المالية التي توفر للمدراء معلومات تاريخية عن أداء الوحدة الاقتصادية، وبالتالي كل معايير ومؤشرات القياس في مدخل بطاقة الأداء المتوازن تأتي من رؤية وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية.
- 5- بطاقة الأداء المتوازن تضع إطار لوصف إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وترتبط بين الموجودات الملموسة وغير الملموسة أي الموجودات الفكرية لخلق قيمة للوحدة الاقتصادية. فمدخل قياس الأداء المتوازن لا يحاول خلق قيمة للموجودات الفكرية فقط ولكن يقيس هذه الموجودات، ويستخدم قياس الأداء المتوازن الخرائط الإستراتيجية التي تبين

العلاقات السببية لتوضيح كيفية تكامل الموجودات الفكرية مع الموجودات الأخرى لخلق قيمة للزبون وتحقيق النتائج المالية المرغوبة.

ثانياً: خصائص بطاقة الأداء المتوازن الجيدة

هناك مجموعة من الخصائص لبطاقة الأداء المتوازن الجيدة وهي كالاتي:

(LAL, 2008: 16.6), (Niven, 2006: 12), (Datar & Rajan, 2018: 493)

1. يُبين بطاقة الأداء المتوازن إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وترتكز على علاقة السبب والنتيجة بين الأبعاد المختلفة التي تصف كيف يتم تنفيذ الإستراتيجية.
2. يجب أن تساعد بطاقة الأداء المتوازن في إيصال الإستراتيجية التي تم صياغتها إلى جميع أعضاء الوحدة الاقتصادية من خلال ترجمة الإستراتيجية إلى مجموعة مترابطة من الأهداف التشغيلية المفهومة والقابلة للقياس. وبالتالي فإن المدراء والموظفين يتخذون الإجراءات على أساس بطاقة الأداء لتحقيق إستراتيجية الوحدة الاقتصادية. ولغرض تسهيل إتخاذ القرارات والإجراءات بما يتفق مع بطاقة الأداء، من المفضل تطوير بطاقة الأداء على مستوى الأقسام..
3. في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح، بطاقة الأداء المتوازن تحفز المدراء إلى إتخاذ الإجراءات التي تؤدي في النهاية إلى تحسينات في الأداء المالي، فالمدراء في بعض الأحيان يميلون كثيراً إلى التركيز على الجودة ورضا الزبون كغايات في حد ذاتها. على سبيل المثال إكتشفت (Xerox) أن زيادة رضا الزبائن لم تزد ولاء الزبائن والعوائد المالية لأن الزبائن أرادوا أيضاً إبتكارات جديدة في المنتج والتي تلبى إحتياجاتهم. بعض الوحدات الاقتصادية تستخدم الطرق الإحصائية مثل تحليل الإنحدار لإختبار علاقات السبب والنتيجة المتوقعة بين الأداء المالي والمقاييس غير المالية.
4. يركز الإهتمام على المقاييس الأكثر أهمية فقط، مع تجنب إستخدام الكثير من المقاييس وتركيز إهتمام الإدارة على تلك المقاييس التي تعتبر كمفاتيح لتنفيذ الإستراتيجية.
5. تسليط الضوء على المفاضلات الأقل مثالية التي يجريها المدراء عندما يفشلون في الأخذ في الإعتبار المقاييس المالية والتشغيلية معاً، فمثلاً وحدة اقتصادية تتبع إستراتيجية التمايز والإبتكار وبذلك فهي تستثمر في مصاريف البحث والتطوير، فالوحدة الاقتصادية تستطيع تحقيق أداء مالي قصير الأجل من خلال التخفيض من الإنفاق في مصاريف البحث والتطوير، وبذلك فإن بطاقة الأداء المتوازن الجيدة تؤثر من حيث أن الأداء المالي قصير الأجل قد تم إنجازه بإتخاذ بعض الإجراءات التي تضر بالأداء المالي المستقبلي لأن مؤشر الأداء المستقبلي وإنفاق مصاريف البحث والتطوير ومخرجات البحث والتطوير قد إنخفض.
6. بطاقة الأداء المتوازن الجيدة تُوازن بين الدقة التاريخية من الأرقام المالية مع موجهات (drivers) الأداء المستقبلي، وفي نفس الوقت تسخير قوة الموجودات غير الملموسة وكذلك مساعدة الوحدات الاقتصادية في تنفيذ إستراتيجياتها المتميزة..

تري الباحثة أن بطاقة الأداء المتوازن ظهرت لمواجهة وحل المشاكل المتعلقة بالأنظمة التقليدية لتقييم الأداء من حيث إقتصارها على البعد المالي فقط لقياس وتقييم الأداء ، حيث أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يعمل على التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، إذ يعتمد المقاييس غير المالية الى جانب المقاييس المالية لقياس وتحسين الأداء الحالي والمستقبلي للوحدة الاقتصادية، وكذلك يركز من خلال ذلك على التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل، ويحقق التوازن بين مؤشرات قياس الأداء السابق ومؤشرات قياس الأداء المستقبلي، وأن كل مقاس من مقاييس

بطاقة الأداء المتوازن يمثل حلقة في سلسلة علاقات (السبب والنتيجة) والتي تنتهي جميعها بتحقيق الأهداف المالية للوحدة الاقتصادية.

ثالثاً: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالآتي:

1- البعد المالي Financial Perspective

يقوم هذا البعد الربحية المتحققة من الإستراتيجية، لأن تخفيض التكاليف ينسب إلى النمو والمنافسين، ويركز البعد المالي على ما ينتج من تخفيض التكاليف وزيادة السعر من ربح تشغيلي وكذلك العائد على رأس المال. (Horngren etal., 2015: 500).

يحدد البعد المالي أهداف الأداء المالي المتوقعة من متابعة إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وكذلك النتائج المتوقعة من تحقيق الأهداف المحددة من الأبعاد الثلاثة الأخرى. لذلك يجب إختيار الأهداف والمقاييس من الأبعاد الأخرى للتأكد من أن النتائج المالية يمكن تحقيقها. (Drury, 2012: 587). يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البعد بتعظيم الربح بما يعظم منافع المستثمرين أي قياس مدى مساهمة إستراتيجية الوحدة الاقتصادية في تحسين ربحيتها والقيمة السوقية لإسهمها، فضلاً عن قياس الجوانب المالية الأخرى التي تعبر عن قياس التكاليف التي تتحملها وتقييمها والمنافع التي تتحقق من ذلك. (الطرلي وأشميلية، 2014: 378).

وهناك مقاييس مختلفة تستخدم في البعد المالي مثل:

- التغير في دخل التشغيل = دخل التشغيل للعام الحالي - دخل التشغيل للعام السابق
- معدل العائد على الإستثمار = $\frac{\text{صافي الدخل بعد الضريبة}}{\text{تكلفة الإستثمار}}$
- معدل العائد على حقوق الملكية = $\frac{\text{صافي الدخل بعد الضريبة}}{\text{حقوق الملكية}}$
- معدل العائد على المبيعات = $\frac{\text{صافي الدخل بعد الضريبة}}{\text{إيرادات المبيعات}}$
- معدل النمو في الإيرادات = $\frac{\text{إيرادات المبيعات للعام الحالي} - \text{إيرادات المبيعات للعام السابق}}{\text{إيرادات المبيعات للعام السابق}}$
- معدل دوران رأس المال العامل = $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{رأس المال العامل}}$
- صافي التدفقات النقدية = المقبوضات النقدية في الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية - المدفوعات النقدية في الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية (العاشق، 2016: 28).

2- بعد الزبون Customer Perspective

يحدد هذا البعد القطاعات السوقية المستهدفة ويقاس نجاح الوحدة الاقتصادية في هذه القطاعات ومن المقاييس المستخدمة في هذا البعد، الحصة السوقية (Market Share) وعدد الزبائن الجدد وكذلك رضا الزبون (Horngren etal., 2015: 500). ويدعم هذا البعد، عنصر الإيراد لغرض أهداف البعد المالي، وبذلك فإن تحقيق أهداف الزبون يجب أن يضمن توليد الإيرادات، والجدول (1) يبين أهداف بعد الزبون ومقاييسه. (Drury, 2012: 587).

جدول (1)

أهداف ومقاييس بعد الزبون

المقاييس	الأهداف
1. نسبة الحصة السوقية	1. الزيادة في الحصة السوقية
2. نسبة النمو في الزبائن الحاليين	2. الزيادة في المحافظة على الزبائن
3. إجمالي المبيعات للزبائن الجدد	3. الزيادة في كسب الزبائن
4. تقييمات رضا الزبون في المسوحات	4. الزيادة في رضا الزبون
5. تحليل ربحية الزبون	5. الزيادة في ربحية الزبون

المقاييس	مقترحات قيمة الزبائن:
1. درجات تقييم وظائف المنتج في مسوحات الزبائن	1. تحسين الأداء الوظيفي للمنتج
2. الأسعار المتعلقة بالمنافسين	2. الإنخفاض في أسعار المنافسين
3. النسبة المئوية للعوائد من الزبائن	3. تحسين جودة المنتج/ الخدمة
4. النسبة المئوية للتسليم في الوقت المحدد	4. تحسين وقت التسليم

المصدر: (Drury, 2012: 588)

3- بعد العمليات الداخلية: Internal Business Process Perspective

يمكن تعريف بعد العمليات الداخلية بأنه جميع العمليات والأنشطة الداخلية التي تتميز بها الوحدة الاقتصادية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية التي من خلالها يتم مقابلة رغبات الزبائن والمالكين. (عبدالحميد ومنصور، 67: 2015). بعد العمليات الداخلية هو العامل الأساسي للإنجاز، ويجب أن تكون العمليات الأساسية الأربعة الآتية ممتازة: (Kopecka, 2015: 62)

- أ- عملية الإدارة التشغيلية، تحقق قدرة التجهيزة الفائضة، تحسين الكلفة، الجودة، أوقات دورة التشغيل، تحسين إستغلال الموجودات، تسليم السلع والخدمات بشكل متجاوب إلى الزبائن.
- ب- عمليات إدارة الزبائن، الحصول على زبائن جدد، إرضاء والإحتفاظ بالزبائن الحاليين، توليد النمو مع الزبائن.
- ج- عملية الإبداع، تطوير المنتجات والخدمات المبتكرة.
- د- العملية التنظيمية والاجتماعية، تصور الوحدة الاقتصادية للمسؤولية التنظيمية والاجتماعية الذي يؤثر فيها لتحقيق العائد في الأمد البعيد.

إن بعد العمليات الداخلية يكشف عن وجود فرقين جوهريين بين الأسلوب التقليدي واسلوب بطاقة الأداء المتوازن وذلك من ناحية قياس أداء الوحدة الاقتصادية وهي كالاتي: (Sahiti etal, 2016: 62)

- المقاييس التقليدية وفقاً للأسلوب التقليدي تركز على رقابة العمليات الحالية وتحسينها للوحدة الاقتصادية، بينما أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يحدد العمليات الجديدة بشكل أفضل. ويجب أن تتفوق الوحدة الاقتصادية فيها وذلك لخلق القيمة للزبائن.

- المقاييس التقليدية وفقاً للأسلوب التقليدي تعتمد في قياس الأداء على عمليات تقديم المنتجات أو الخدمات للزبائن الحاليين، بينما يعتمد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على أنشطة الابتكار والإبداع والتطوير في العمليات الداخلية لتطوير المنتجات أو الخدمات.

والمقاييس المعتمدة في بعد العمليات الداخلية فهي كالاتي: (محمد، 2020: 107-105).

- $\text{معدل إنتاجية المواد} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{عدد المواد الأولية}}$

- $\text{معدل الأداء اليومي للعمل} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{عدد أيام السنة}}$

- $\text{معدل إنتاجية المكائن} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{عدد ساعات تشغيل المكائن}}$

- $\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{كمية المخلفات}}{\text{كمية المواد الأولية والأجزاء الجيدة}}$

- $\text{معدل جودة المخرجات} = \frac{\text{عدد الوحدات المعيبة في الإنتاج}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$

- $\text{معدل إستغلال الطاقة} = \frac{\text{حجم الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاجية المتاحة}}$

- $\text{معدل تطوير الإنتاج} = \frac{\text{عدد المنتجات الجيدة}}{\text{عدد المنتجات الكلية خلال السنة}}$

- $\text{معدل عدد الوحدات المعيبة المصلحة} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة المعيبة التي تم إصلاحها}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$

4- بعد التعلم والنمو: Learning and Growth perspective

يعرف بعد التعلم والنمو بأنه قدرة الوحدة الإقتصادية في تطوير قدرات العاملين وتشجيع نظم الابتكار داخل الوحدة الإقتصادية بإعتبارهم البنية التحتية لها وتعمل على بناء وتطوير الوحدة الإقتصادية في الأمد الطويل.

أما بعض المقاييس التي تتعلق بهذا البعد فهي كالاتي: (الغبان وحسين، 2009: 23-22)

- $\text{معدل نمو المبالغ المنفقة على العاملين} = \frac{\text{المبالغ المنفقة على العاملين وتحفيزهم للعام الحالي}}{\text{المبالغ المنفقة على العاملين وتحفيزهم للعام السابق}}$

- $\text{معدل النمو في مصاريف التدريب والتأهيل} = \frac{\text{مصاريف التدريب والتأهيل للعام الحالي}}{\text{مصاريف التدريب والتأهيل للعام السابق}}$

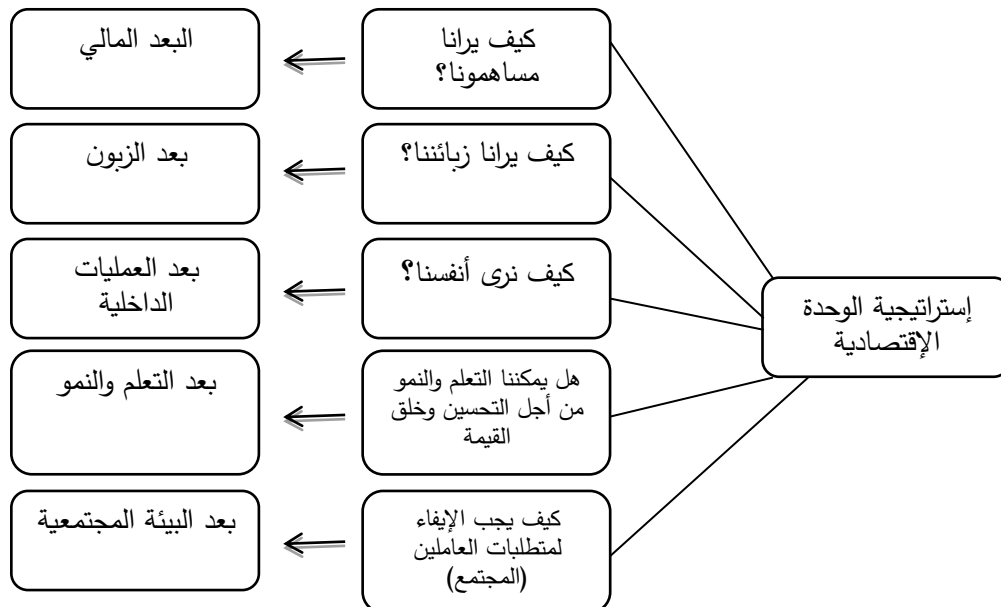
- $\text{معدل النمو في مصاريف التدريب والتأهيل} = \frac{\text{مصاريف التدريب والتأهيل للعام الحالي}}{\text{مصاريف التدريب والتأهيل للعام السابق}}$

- $\text{عدد العاملين مع إتصال مباشر مع الزبائن} = \frac{\text{عدد العاملين في إتصال مباشر مع الزبائن}}{\text{العدد الإجمالي للعاملين}}$

5- بعد البيئة المجتمعية: Community Environment Perspective

إضافة إلى الأبعاد السابقة هناك بعد آخر يتمثل بالبيئة المجتمعية حيث يشير (Chan & Hiap) إن الوحدة الاقتصادية تعتبر جزء من المجتمع، حيث إنها تساهم في تحقيق إستقرار الحياة الاقتصادية من خلال تقديم سلع وخدمات تتسم بالجودة العالية وبأسعار مناسبة والإستجابة للزبون في الوقت المحدد. وتساهم كذلك في تحسين أداء العاملين والأفراد وتحفيزهم على الأداء الجيد من خلال توفير كافة متطلباتهم وسد إحتياجاتهم، وهذا كله ينعكس على الإيفاء بمتطلبات المجتمع الذي تعيش فيه (Chan & Hiap, 2012: 30). يوفر البعد المالي مزيداً من الرؤية وإن بعد الإستدامة البيئية يتكون من مؤشرات الأداء الإجتماعي والبيئي وترتكز هذه المؤشرات على أهمية المسؤولية الإجتماعية والبيئة الاقتصادية كهدف مشترك . ومع ذلك فإن الوحدات الاقتصادية تحدد الإستدامة البيئية بشكل مختلف عن بعضها البعض ، وبسبب ذلك فإن أنظمة المؤشرات التي يتم إعدادها لقياس الإستدامة البيئية سوف تختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى لأن أنظمة المؤشرات تستند إلى إستراتيجية وأهداف الوحدة الاقتصادية المعنية (Kalender & Vayvay, 2016:80). وبذلك ترى الباحثة بأن مؤشرات البعد الخامس يمكن تمثيلها بالمؤشرات التي تتعلق بالبيئة والمجتمع مثل: مؤشر الرفاه الإقتصادي والإجتماعي ، مؤشر الإستدامة البيئية، مؤشر الأداء البيئي وغيرها .

مما سبق ترى الباحثة من الأبعاد السابقة لبطاقة الأداء المتوازن أن الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن تحسين أداء العاملين والأفراد المستخدمين في الوحدة وذلك من خلال بعد البيئة المجتمعية وإنعكاساتها على بعد التعلم والنمو، ولذلك فإن بعد البيئة المجتمعية يأخذ الترتيب الأول من حيث الأهمية، حيث ينصب إهتمامه على تطوير قدرات وإمكانات الوحدة الاقتصادية عن طريق تطوير وتحسين أداء ومهارات العاملين من خلال الإهتمام بتدريبهم وسد كافة إحتياجاتهم ومتطلباتهم لتحقيق رضا العاملين وخلق الشعور الإيجابي لديهم تجاه عملهم، وبالتأكيد فإن هذا الرضا لا يتحقق بسهولة وإنما يجب توفر مجموعة من العوامل التي تساهم في تحقيق ذلك مثل توفير الظروف المثلى للعمل وإتاحة الفرصة لهم للتقدم وكذلك تقليل الأعباء والإجهاد على العاملين والموظفين بشكل عام وخلق علاقات جيدة بينهم وبين الإدارة، وغيرها من العوامل التي تساهم في التحفيز الإيجابي للأفراد والعاملين. وإن بعد التعلم والنمو هو بعد مهم وضروري لتطوير وتحسين بعد العمليات الداخلية وإن تحسين عمليات الوحدة الاقتصادية ضروري لتحسين بعد الزبون وإرضاءه عن المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل الوحدة وبالتالي فإن تحسين رضا الزبون هو جوهر تحسين النتائج المالية. ويمكن تصوير أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بربطها مع إستراتيجية الوحدة الاقتصادية كما هو مبين في الشكل (1).



الشكل (1)

أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والإستراتيجية

المصدر: من إعداد الباحثة بالإستناد إلى (Weetman, 2013: 656) , (Niven, 2005: 14)

رابعاً: تقييم نجاح الإستراتيجية

كلمة الإستراتيجية (Strategy) مشتقة من الكلمة اليونانية (Strategos)، وهي تعني فن القيادة أو فن الحرب، وعلى هذا النحو فهي ترتبط بالمهام العسكرية المناطة بمفهوم الإستراتيجية. أما في ميدان منظمات الأعمال، فهي تهدف إلى تحقيق مجارة مواتية بين الكفاءة المتميزة للوحدة الإقتصادية والبيئة الخارجية التي تتنافس في إطارها مع غيرها. والإستراتيجية تعرف بأنها "عملية تكوين وضع منفرد للوحدة الإقتصادية ذي قيمة لزيائنها من خلال تصميم مجموعة عمليات وأداء أنشطة مختلفة عما يؤديه المنافسون" (صقور والصرن، 2018: 9).

إن الذي يميز بطاقة الأداء المتوازن عن أنظمة إدارة الأداء الأخرى هو مفهوم السبب والنتيجة (Cause and Effect)، وهو إعتبار مهم عند صياغة كل من الخريطة الإستراتيجية ومقاييس الأداء للظهور على بطاقة الأداء المتوازن. أفضل إستراتيجية على الإطلاق هي مجرد فرضية طورها صانعيها، وإنه يمثل أفضل تخمين لديهم فيما يتعلق بالمسار المناسب للعمل، بالنظر إلى معرفتهم بالمعلومات المتعلقة بالبيئة، ما هو مطلوب هو طريقة لتوثيق وإختبار الإفتراضات المتأصلة في الإستراتيجية. بطاقة الأداء المتوازن هو الأسلوب الذي يفي بكل ذلك، حيث أن بطاقة الأداء المتوازن الحيدة تصف الإستراتيجية من خلال الأهداف التي تظهر على الخريطة الإستراتيجية والمقاييس التي تم إختيارها على بطاقة الأداء المتوازن. وهذه المقاييس يجب أن ترتبط مع بعضها في سلسلة من علاقات السبب والنتيجة من موجهاً الأداء في بعد التعلم والنمو للعاملين على طول الطريق وإلى أن يصل إلى تحسين الأداء المالي في البعد المالي. ويجب توثيق الإستراتيجية بقدر الإمكان من خلال القياس لجعل العلاقات بين المقاييس واضحة بحيث يمكن مراقبتها وإدارتها والتحقق من صحتها. (Niven , 2006: 23-24)

يذكر (هورنكرين) أنه لغرض تقييم مدى النجاح في إستراتيجيات الوحدات الإقتصادية يستوجب مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف في بطاقة الأداء المتوازن. ويمكن أن تصاب بعض الوحدات الإقتصادية بالغرور عندما تقدر النجاح في تنفيذ إستراتيجيتها بقياس التغيير في دخول التشغيل ما بين السنة الحالية والقادمة، وهو ما لا يجب، لأن دخل التشغيل يمكن أن يزيد ببساطة بسبب التوسع عموماً في الأسواق، وليس بسبب نجاح الوحدة الإقتصادية في تنفيذ إستراتيجية معينة، وربما تكون التغييرات في دخل التشغيل ناتجة عن عوامل لاعلاقة لها بالإستراتيجية فعلى سبيل المثال وحدة إقتصادية إختارت إستراتيجية معينة وهي إستراتيجية قيادة التكلفة (Cost Leadership) ولكن الزيادة في دخل التشغيل قد نتجت بشكل طارئ عن - مثلاً - بعض درجات تميز المنتج بدلاً من الإستراتيجية المطبقة. ولذلك يحتاج المديرين والمحاسبين إلى تقييم مدى النجاح في تطبيق الإستراتيجية عن طريق ربط مصادر التغيير في دخل التشغيل بالإستراتيجية. ولغرض تقييم نجاح تطبيق الإستراتيجية يمكن تقسيم التغييرات في دخل التشغيل إلى مكوناته الفرعية والتي يمكن ربطها مع الإستراتيجيات المتبعة من قبل الوحدة الإقتصادية. (هورنكرين وآخرون، 2009: 871-870).

خامساً: مفهوم الدخل

يحدد الدخل كمفهوم محاسبي على أساس مقارنة الإيرادات النقدية بالمصروفات النقدية، وإحتساب إندثار الموجودات الثابتة وتكلفة المبيعات إستناداً إلى مبدأ الكلفة التاريخية مع الأخذ بمبدأ التحقق والحيطه والحذر وإفتراض ثبات قيمة وحدة النقد وتجاهل الآثار المترتبة على تغير مستوى الأسعار (الوقاد، 2011: 128).

أما كمفهوم إقتصادي فطبقاً لفيشر هناك ثلاثة مفاهيم رئيسية للدخل: (الشيرازي، 1990: 440).

1. مفهوم الدخل المعنوي (النفسي).

2. مفهوم الدخل الحقيقي.

3. مفهوم الدخل النقدي.

وهناك نواحي الإتفاق ونواحي الخلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الإقتصادي وهي الآتي: (الوقاد، 2011: 128).

(2011).

- نواحي الإتفاق:

1. قياس الربح يتحدد بإستخدام المعادلة الآتية:

$$\text{الربح} = \text{الإيرادات} - \text{النفقات}$$

2. إرتباط الإيرادات بالسلع والخدمات المنتجة.

3. إرتباط النفقات بالتضحية في مقابل الحصول على الإيرادات.

أما نواحي الخلاف فيمكن توضيحها في الجدول (2):

الجدول (2)

أوجه الخلاف بين الدخل الإقتصادي والدخل المحاسبي

البيان	الدخل الإقتصادي	الدخل المحاسبي
1. الإيراد: متى يتحقق الإيراد؟	يتحقق الإيراد بالإنتاج	يتحقق الإيراد بالبيع
2. النفقات: عناصر النفقات	جميع النفقات الفعلية والمحتسبة كالفوائد على رأس المال ورواتب الشركاء وإيجار الأرض	جميع النفقات المسددة فعلاً أو المستحقة دون النفقات المحتسبة (كفائدة رأس المال ورواتب الشركاء وإيجار الأرض)
3. أثر تقلبات الأسعار	يأخذ تقلبات الأسعار في الإعتبار	يأخذ مبدأ الكلفة التاريخية

المصدر: (الوقاد، 2011: 129).

سادساً: التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل

إن الوحدة الإقتصادية التي تعمل في بيئة تنافسية يجب أن تتبنى مختلف الإستراتيجيات للمحافظة على تحقيق الربحية والبقاء في السوق التي تعمل فيها. إقترح (Porter) في نظريته الإستراتيجية العامة أن الوحدة الإقتصادية يمكن أن تحافظ على تحقيق الربحية في الأمد الطويل إذا أختارت الوحدة الإقتصادية إستراتيجيتها العامة وفقاً للبيئة التي تعمل فيها وكذلك يتوافق مع الأهداف العامة للوحدة الإقتصادية. والوحدة الإقتصادية تصبح مربحة إذا إستخدمت إستراتيجية قيادة التكلفة، لأنها تستطيع تصنيع المنتجات بكلفة أقل من منافسيها والحصول على أعلى حصة سوقية أو قد تنتج منتجاتها ببعض المواصفات التي تجعل المنتج متميزاً عن المنتجات الأخرى. أية إستراتيجية تسلكها الوحدة الإقتصادية يجب أن تكون حذرة في الأداء الفعلي وكذلك في الإنحراف عن الأداء المستهدف. ومن الضروري وجود آلية لقياس

الأداء وقياس الإنحراف عن الأداء المتسهدف وإتخاذ الإجراءات التصحيحية للأخطاء والإنحرافات التي تقع. (Accountingminds. In: 10.2).

عند قيام الوحدة الإقتصادية بصياغة إستراتيجيتها عليها أولاً فهم الصناعة تماماً ويركز تحليل الصناعة على خمسة قوى وهي كالاتي: (Homgren etal., 2012: 467-468)

1. المنافسون (Competitors): تمتلك الوحدات الإقتصادية التي تعمل في مجال الصناعة تكاليف ثابتة عالية وهناك ضغوط مستمرة لتخفيض أسعار البيع وإستغلال الطاقة بالكامل، وأن تخفيضات الأسعار تحفز النمو.
2. الدخلاء المحتملون إلى السوق (Potential Entrants to the Market): تعتبر هوامش الربح الصغيرة والتكاليف الرأسمالية الكبيرة غير مشجعة للدخلاء الجدد إلى السوق.
3. المنتجات المكافئة (Equivalent Products): يتم تلبية إحتياجات الزبائن من قبل الوحدة الإقتصادية وتخفيض الأسعار من خلال التحسين المستمر لتصميم المنتجات والعمليات وذلك لغرض تخفيض تكاليف الإنتاج والتصنيع، وهذا سوف يخفض من إمكانية ظهور منتجات مكافئة أو تكنولوجيا جديدة بديلة للمنتجات الحالي.
4. قوة التفاوض للزبائن (Bargaining Power of Customers): يمتلك الزبائن قوة التفاوض للإحتفاظ بأسعار منخفضة بسبب شرائهم كميات كبيرة من المنتج .
5. قوة التفاوض للمجهزين (Bargaining Power of Input Suppliers):

يمتلك المجهزين والأفراد والعاملين الماهرين قوة التفاوض لطلب أسعار وأجور مرتفعة. إن المنافسة الشديدة وقوى التفاوض للزبائن والمجهزين يخلق ضغوطات كبيرة على أسعار البيع للوحدات الإقتصادية. ولمواجهة هذه التحديات على الوحدات الإقتصادية أن تختار إحدى الإستراتيجيات الآتية:

- **إستراتيجية تميز المنتج Product Differentiation Strategy** : تميز المنتج هو سمة من سمات الأسواق غير التامة حيث توجد إستراتيجيات غير سعرية مهمة، تميز المنتج هو نشاط جعل المنتجات مختلفة عن بعضها البعض، وقد ينطوي هذا على إختلافات ملموسة مثل الجودة أو الموثوقية أو الأداء أو تصميم المنتج، وفضلاً عن ذلك قد يكون قائماً على عناصر غير ملموسة مثل السمعة والعلاقات التجارية. التميز يتطلب إستثمار الموارد مثل الوقت وتكلفة رأس المال وتكاليف متغيرة عالية في رهان محفوف بالمخاطر (risky bet) حيث يستجيب الزبون للمنتج المتميز من خلال شراء هذا المنتج بسعر أعلى من المعتاد أو بشكل متكرر. وأن الرهان محفوف بالمخاطر لأن المحاولة إلى التميز قد تعشل في الحالات الآتية: (Mc Gee, 2014: 1).

- أ- قد تعشل جودة المنتج في التحسين كنتيجة لنشاط تطوير المنتج.
- ب- يقوم أحد المنافسين بذلك بشكل أفضل على سبيل المثال تشارك سيارات جاكوار في محاولة لمواكبة قوة التميز بين العلاقات التجارية الألمانية BMW و Mercedes .

ج- فشل الزبائن في الإستجابة إلى العرض الجديد.

د- قد تكون تكاليف التميز تفوق المكاسب من التميز، وقد لا يتم تعويض التكاليف الرأسمالية وأي تكاليف متغيرة عالية من خلال مزيج السعر الجديد والحجم.

- **إستراتيجية قيادة التكلفة (Cost Leadership Strategy)**: يتم التعبير عن إستراتيجية قيادة التكلفة على أنها ميزة تكلفة تعكس بيع السلع والخدمات بتكلفة أقل من المنافسين من حيث التصميم والإنتاج. وتهدف هذه الإستراتيجية إلى إكتساب ميزة تنافسية من خلال تقليل تكاليف البحث والتطوير والخدمة وأنشطة البيع والتسويق. يمكن للوحدات الإقتصادية الحصول على ميزة تنافسية في نطاق الإقتصاد من خلال

إستخدام أنظمة فعالة لتخفيض تكلفة الموارد البشرية وتخفيض التكاليف بإستخدام مواد خام أرخص وإنتاج وتوزيع كميات كبيرة من المنتجات. توفر إستراتيجية قيادة التكلفة ميزة تنافسية في الأسواق التي يكون فيها المستهلكون حساسين للأسعار. والوحدات الإقتصادية التي تنفذ هذه الإستراتيجية تهدف إلى تخفيض جميع التكاليف على وظائف سلسلة القيمة. (Kurt & Zehir, 2016: 100).

- إستراتيجية التركيز (Focus Strategy) :

أساس إستراتيجية التركيز هو أما تكاليف أقل من المنافسين الذين يخدمون السوق أو القدرة على تقديم منتج أو خدمة مختلفة عما يقدمه بقية المنافسين، وتعتمد إستراتيجية التركيز القائمة على التكلفة المنخفضة على وجود قطاع مشتريين تكون إحتياجاتهم أقل كلفة من تلبية إحتياجات بقية القطاعات في السوق. ومن ناحية أخرى، تعتمد إستراتيجية التركيز القائمة على التميز على وجود قطاع من المشتريين يتطلب سمات فريدة من المنتج، وبذلك فإن الوحدات الإقتصادية في إستراتيجية التركيز تستهدف قطاع معين في السوق، ويمكن للوحدات أن تختار التركيز على مجموعة مختارة من الزبائن أو مجموعة من المنتجات أو منطقة جغرافية معينة أو خط خدمة معينة. (Akintokunbo, 2018: 2)

سابعاً: مكونات التغيير في دخل التشغيل

يتأثر دخل التشغيل لأي وحدة إقتصادية بمختلف المكونات التي تكون مسؤولة عن التغييرات في إيرادات المبيعات والتكاليف. التغيير في الدخل قد يرجع إلى الإيرادات أو التكاليف أو الأثنين معاً. ولغرض تحليل دخل التشغيل سيتم تقسيم التحليل في ثلاثة مجالات أو مكونات رئيسية والتي هي الآتي:

(Accounting minds. In: 10.2-10.4) و (Datar & Rajan, 2018: 497-501).

1. مكون النمو للتغيير في دخل التشغيل: (Growth component of Chang in Operating Income).

هذا المكون يقيس التغيير في الوحدات المباعة، أي يقيس الزيادة/ النقصان في إيرادات المبيعات والتكاليف والذي يرجع إلى زيادة / نقصان عدد الوحدات المباعة عن الفترة السابقة، ويتكون من:

أ- أثر الإيراد لمكون النمو (Revenue Effect of Growth) :

أثر الإيراد لمكون النمو يمكن أن يقاس بالمعادلة الآتية :

$$\text{أثر الإيراد لمكون النمو} = \left[\begin{array}{l} \text{لمخرجات الفعلية المباعة} \\ \text{للسنة الحالية} \end{array} - \begin{array}{l} \text{لمخرجات الفعلية المباعة} \\ \text{للسنة السابقة} \end{array} \right] \times \text{سعر البيع في السنة السابقة}$$

إذاً أثر الإيراد لمكون النمو يقيس الزيادة/ النقصان في الإيرادات بشكل منفرد والذي يرجع إلى التغيير في عدد الوحدات المباعة.

ب- أثر الكلفة لمكون النمو (Cost Effect of Growth):

أثر الكلفة لمكون النمو يقيس الأثر للتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة بشكل منفصل وكالاتي:

$$\text{سعر المدخلات في السنة السابقة} \times \left(\begin{array}{l} \text{وحدات المدخلات} \\ \text{المطلوبة لإنتاج مخرجات} \\ \text{السنة الحالية في السنة} \\ \text{السابقة} \end{array} - \begin{array}{l} \text{وحدات الفعلية للمدخلات} \\ \text{مستخدمة لإنتاج مخرجات} \\ \text{السنة السابقة} \end{array} \right) = \text{أثر الكلفة لمكون النمو للتكاليف المتغيرة}$$

$$\text{سعر الوحدة في الطاقة في السنة السابقة} \times \left(\begin{array}{l} \text{الوحدات الفعلية للطاقة} \\ \text{للسنة السابقة وهي كافية} \\ \text{للإنتاج في السنة الحالية} \\ \text{لمخرجات السنة السابقة} \end{array} - \begin{array}{l} \text{الوحدات الفعلية للطاقة في} \\ \text{السنة السابقة} \end{array} \right) = \text{أثر الكلفة لمكون النمو للتكاليف الثابتة}$$

2. مكون إسترداد السعر للتغير في دخل التشغيل:

(Price- Recovery Component of Change in Operating Income)

يقيس هذا المكون التغير في الإيرادات والتكاليف بشكل منفرد يرجع إلى التغيرات في الأسعار، وكالاتي:

أ- أثر الإيراد لإسترداد السعر (Revenue Effect of Price Recovery):

$$\text{أثر الإيراد لإسترداد السعر يمكن أن يقاس وفق المعادلة الآتية:} \\ \text{أثر الإيراد لإسترداد السعر} = \left(\begin{array}{l} \text{سعر البيع للسنة} \\ \text{الحالية} \end{array} - \begin{array}{l} \text{سعر البيع للسنة} \\ \text{السابقة} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{الوحدات الفعلية للمخرجات المباعة} \\ \text{للسنة الحالية} \end{array}$$

ب- أثر الكلفة لإسترداد السعر (Cost Effect of Price Recovery):

يقيس أثر الكلفة لإسترداد السعر أثر كل من الكلفة المتغيرة والكلفة الثابتة بشكل منفصل، وكما هي في

المعادلات الآتية:

$$\text{أثر الكلفة لإسترداد السعر} = \left(\begin{array}{l} \text{سعر المدخلات} \\ \text{في السنة} \\ \text{الحالية} \end{array} - \begin{array}{l} \text{سعر المدخلات} \\ \text{للسنة السابقة} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{الوحدات المطلوبة للمدخلات لإنتاج} \\ \text{مخرجات السنة الحالية في السنة السابقة} \end{array}$$

$$\text{أثر الكلفة لإسترداد السعر} = \left(\begin{array}{l} \text{سعر الوحدة} \\ \text{في السنة} \\ \text{الحالية} \end{array} - \begin{array}{l} \text{سعر الوحدة} \\ \text{للسنة السابقة} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{الوحدات الفعلية للطاقة في السنة السابقة} \\ \text{إذا كانت كافية لإنتاج مخرجات السنة} \\ \text{الحالية في السنة السابقة} \end{array}$$

3. مكون الإنتاجية للتغير في دخل التشغيل:

(Productivity Component of Change in Operating Income)

ويقيس هذا المكون التغير في دخل التشغيل الذي يرجع إلى التغيرات في مزيج المنتجات أو عائد المدخلات

مقارنةً مع السنة السابقة، ويستخدم هذا المكون أسعار السنة الحالية للمدخلات لقياس التغيرات في التكاليف فقط، وكما

هي في المعادلة الآتية:

$$\text{أثر الكلفة} = \left(\begin{array}{l} \text{وحدات المدخلات} \\ \text{المطلوبة} \end{array} - \begin{array}{l} \text{وحدات المدخلات} \\ \text{الفعلية للمدخلات} \end{array} \right) \times \text{سعر المدخلات}$$

للإنتاجية للكلف المتغيرة	المستخدمة لإنتاج مخرجات السنة الحالية	إنتاج مخرجات السنة الحالية في السنة السابقة	في السنة الحالية
ب- أثر الكلفة للإنتاجية للكلف الثابتة	الوحدات الفعلية للطاقة في السنة الحالية	الوحدات الفعلية للطاقة في السنة السابقة إذا كانت كافية لإنتاج منتجات السنة الحالية في السنة السابقة	سعر الوحدة من الطاقة في السنة الحالية ×

المحور الثالث: تطبيق التكامل بين مقاييس بطاقة الأداء المتوازن والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل في شركة إيشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية أولاً: نبذة عن الشركة عينة البحث

إن شركة (IŞKLAR PAPER SACK CO. LTD) لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة، تعمل في القطاع الخاص، إذ حصلت على إجازة تأسيس المشروع من هيئة استثمار إقليم كردستان بتاريخ 2011/3/7 وعُد المشروع (مشروع استثماري تجاري) وإن الشركة تعمل بامتياز من شركة (IŞKLAR AMBALAJ PAZARLAMA A.S) العالمية في استنبول/ تركيا، وتقوم بتسويق منتجاتها داخل وخارج العراق ومن ضمنها محافظة أربيل في إقليم كردستان وتبلغ الطاقة الإنتاجية القصوى السنوية للشركة (60,000,000) عدد ظرف.

وتتكون الأقسام الإنتاجية الرئيسية في الشركة من:

1. القسم الإنتاجي خرتوم (Hortum) .

2. القسم الإنتاجي فينتل (Ventil) .

أما الأقسام الإنتاجية الفرعية تتكون من :

1. قسم القطع (Cutting) .

2. قسم الإتصال والكبس (Press and Connection) .

3. قسم التعمير (Repairing)

أما الهيكل التنظيمي للشركة فتتكون من:

1. المدير العام.

2. مدير المصنع.

3. مديرية الشؤون الإدارية.

4. المديرية المالية.

5. مديرية الشؤون القانونية.

6. مديرية التسويق.

ثانياً: تطبيق مقاييس بطاقة الأداء المتوازن في الشركة عينة البحث

بعد أن تم التطرق إلى مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن في الجانب النظري من البحث، سوف يتم تطبيق بعض من هذه المقاييس في الشركة عينة البحث وللسنتين 2018 و 2019 وسيتم التركيز على البعد المالي وبعد الزبون وبعد العمليات الداخلية وكالاتي:

1. البعد المالي: وفق هذا البعد يتم استخدام بعض المقاييس المالية وتطبيقها في الشركة عينة البحث وكالاتي:

- التغيير في دخل التشغيل في 2019: دخل التشغيل في 2019 - دخل التشغيل في 2018

التغيير في دخل التشغيل في 2019 = 1,357,368,441 - 1,794,177,190

= (436,808,749 دينار).

يلاحظ أن دخل التشغيل قد إنخفض في 2019 بمبلغ (436,808,749 دينار). وبالتأكيد هناك عوامل عدة تؤثر في إنخفاض التشغيل وسنتطرق إلى ذلك فيما بعد في فترة التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل.

- معدل العائد على الإستثمار = صافي الدخل بعد الضريبة

مجموع الأموال المستثمرة (إجمالي الموجودات)

معدل العائد على الإستثمار في 2018 = $\frac{326793528.84}{4575647813.98}$

7.14 % =

معدل العائد على الإستثمار في 2019 = $\frac{306,292,172.49}{3547410836.17}$

8.63% =

والجدول (3) يبين معدل العائد على الإستثمار للشركة عينة البحث وللسنتين 2018 و 2019.

جدول (3)

معدل العائد على الإستثمار للشركة عينة البحث للسنتين 2018 - 2019

(المبالغ بالدينار العراقي)

السنة	صافي الدخل بعد الضريبة	÷ مجموع الموجودات	معدل العائد على الإستثمار
2018	326,793,528.84	4,575,647,83.98	7.14%
2019	306,292,172.49	3,547,410,836.17	8.63%
الفرق	(20,501,356.35)	(1,028,236,977.81)	1.49%

المصدر/ من إعداد الباحثة إستناداً إلى بيانات الشركة.

يوضح الجدول (3) بأن صافي الربح بعد الضريبة قد إنخفض في 2019 بمقدار (20,501,356.35) دينار، وإنخفض مجموع الموجودات أيضاً بمبلغ (1,028,236,977.81)، ولكن أرتفع معدل العائد على الإستثمار من 7.14% إلى 8.63% أي بنسبة 1.49% .

إيرادات المبيعات

إيرادات المبيعات

في العام السابق

-

في العام الحالي

=

معدل النمو في الإيرادات

إيرادات المبيعات في العام السابق

- معدل النمو في الإيرادات في 2018 = $\frac{6,862,800,000 - 6,007,466,485}{6,007,466,485} \times 100$

6007466485

= 14.23%

$$- \text{ معدل النمو في الإيرادات في 2019} = \frac{6,862,800,000 - 5,698,000,000}{6,862,800,000} \times 100$$

= 16.97%

ويمكن بيان معدل النمو في الإيرادات في الشركة عينة البحث وللسنتين 2018 و 2019 كما هو مبين في الجدول (4) .

الجدول (4)

معدل النمو في الإيرادات في الشركة للسنتين 2018 – 2019
(المبالغ بالدينار العراقي)

السنة	إيرادات السنة الحالية إيرادات السنة السابقة	÷ إيرادات السنة السابقة	معدل النمو
2018	855333515	6007466485	14.23%
2019	(1164800000)	6,862,800.000	(16.97%)

المصدر/ من إعداد الباحثة إستناداً إلى بيانات الشركة.

من الملاحظ في الجدول (4) أن معدل النمو في الإيرادات في 2018 كان إيجابياً ونسبة 14.23%، بينما معدل النمو في 2019 فقد كان سلبياً بنسبة (16.97%) وهذا بسبب زيادة الطلب على منتجات الشركة عينة البحث في 2018 (مع تجاهل العوامل الأخرى ذات الصلة بإيرادات المبيعات) مقارنة بنسبة 2019. - صافي التدفقات النقدية= المقبوضات النقدية في الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية - المدفوعات النقدية في الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

$$\text{صافي التدفقات النقدية في الشركة في 2018} = 65,111,789.50 - 12,827,026 = 52,284,763.5 \text{ دينار}$$

$$\text{صافي التدفقات النقدية في الشركة في 2019} = 70,694,563.5 - 2,435,579.5 = 68,258,984 =$$

ويمكن بيان صافي التدفقات النقدية للشركة عينة البحث للسنتين 2018 و 2019 كما هو مبين في الجدول (5).

الجدول (5)

صافي التدفقات النقدية للشركة في السنتين 2018 – 2019
(المبالغ بالدينار العراقي)

السنة	المقبوضات النقدية في (الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية)	-	المدفوعات النقدية (من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية)	صافي التدفقات النقدية

52284763.5	12,827,026	-	65,111,789.5	2018
68258984	2,435,579.5	-	70,694,563.5	2019
15974220.5	(10391446.5)	-	5582774	الفرق زيادة (نقصان)

المصدر/ من إعداد الباحثة إستناداً إلى بيانات الشركة.

تبين في الجدول (5) إن صافي التدفقات النقدية في 2019 هو أعلى مما هو عليه في 2018، ويمكن إرجاع ذلك إلى الفرق الكبير بين المدفوعات النقدية بين 2018 و 2019 وهو (10391446.5 دينار). حيث أن المدفوعات النقدية في 2018 أكبر من المدفوعات النقدية في 2019 بنسبة (527%) تقريباً.

2. بعد الزبون: في هذا البعد سيتم تطبيق المقياس غير المالي في الشركة عينة البحث للسنتين 2018 و 2019 وهو كالاتي:

$$\text{نسبة الحصة السوقية في الشركة عينة البحث} = \frac{\text{الوحدات المباعة للشركة عينة البحث}}{\text{إجمالي الوحدات المباعة في نفس الصناعة}^{(1)}}$$

$$\text{نسبة الحصة السوقية في الشركة عينة البحث في 2018} = 100 \times \frac{\text{حزمة}^{(2)} 2850000}{\text{حزمة} 33000000} = 8.6\%$$

$$\text{نسبة الحصة السوقية في الشركة عينة البحث في 2019} = 100 \times \frac{\text{حزمة} 2750000}{\text{حزمة} 3000000} = 9.2\%$$

ويمكن بيان هذه النتائج في الجدول (6)

الجدول (6)

نسبة الحصة السوقية للشركة عينة البحث للسنتين 2018-2019

السنة	الوحدات المباعة للشركة عينة البحث (حزمة)	إجمالي الوحدات المباعة في نفس الصناعة (حزمة)	نسبة الحصة السوقية
2018	2850000	33000000	8.5%
2019	2750000	30000000	9.2%

المصدر/ من إعداد الباحثة إستناداً إلى بيانات الشركة و وزارة الصناعة.

(1) إستناداً إلى الزيارة الميدانية لوزارة الصناعة في إقليم كردستان، تم الحصول على إجمالي الوحدات المباعة في المنتجات المماثلة للأكياس الورقية لعدد محدود من المعامل العاملة في نفس الصناعة.

(2) الحزمة، بمعنى (الشدة) وهذا المصطلح مستخدم في الشركة عينة البحث، حيث أن الحزمة (الشدة) = 20 (ظرف) من الأكياس الورقية، أي 2850000 حزمة = 57000000 (ظرف) من الأكياس الورقية.

من الملاحظ في الجدول (6) أن الشركة عينة البحث قد حصلت على حصتها السوقية بنسبة جيدة في 2019 والتي تفوق نسبة الحصة السوقية لها في 2018 بـ(0.6%) بالرغم من زيادة الوحدات المباعة في 2018 عنها في 2019 بـ(100000) حزمة.

3. بعد العمليات الداخلية: في هذا البعد سنطبق مقياس معدل الأداء اليومي للعمل وكالاتي:

عدد الوحدات المنتجة	=	معدل الأداء اليومي للعمل
عدد الأيام في السنة		
2850000 (1) حزمة	=	معدل الأداء اليومي للعمل في 2018
275 يوم		
10363.63 حزمة في اليوم	=	
2750000 حزمة	=	معدل الأداء اليومي للعمل في 2019
275 يوم (2)		
10000 حزمة في اليوم	=	

مما سبق، تشير المقاييس المالية كمعدل العائد على الإستثمار أن الأداء المالي في 2019 هو أفضل من 2018، بينما يشير مقياس مالي آخر مثل معدل النمو في الإيرادات بأن النمو في الإيرادات في 2018 كان أفضل من 2019. وكذلك إنخفاض دخل التشغيل خلال 2019، وهناك بعض المقاييس غير المالية مثل نسبة الحصة السوقية في بعد الزبون تشير إلى أن سنة 2019 حقق أداء أفضل من 2018. بينما يشير مقياس معدل الأداء اليومي ضمن بعد العمليات الداخلية أن أداء الشركة قد إنخفض في 2019 مقارنة بـ 2018.

وبعد أن تم تطبيق بعض المقاييس المالية وغير المالية للبعد المالي وبعد الزبون وبعد العمليات الداخلية في شركة أيشكلر بيبير ساك للسنتين 2018 و 2019، فيمكن القول أنه لاينبغي على إدارة الشركة عينة البحث أن تهدف إلى التحسينات عبر جميع المقاييس المستخدمة في بطاقة الأداء المتوازن وفي جميع الأوقات. يجب أن يكون سعي المدراء دائماً لتحقيق الجودة والأداء في الوقت المحدد، ولكن ليس أبعد من الهدف الذي يكون فيه المزيد من التحسين في هذه الأهداف مكلفاً للغاية بحيث لايتوافق معها تعظيم الربح على المدى الطويل. ويجب الأخذ بنظر الإعتبار مسألة الكلفة – المنفعة عند تصميم بطاقة الأداء المتوازن.

ولغرض تقييم مدى نجاح الإستراتيجية المتبعة للشركة عينة البحث يفترض على إدارة الشركة أن تقارن أدائها الفعلي في بطاقة الأداء المتوازن مع الأداء المستهدف (كمعايير المنافسين في السوق) أو مع أدائها في السنة السابقة. ولكن تبين أن الشركة عينة البحث لم تحقق جميع أهدافها وفق مقاييس بطاقة الأداء المتوازن في 2019، فكيف يمكنها معرفة ما إذا كان الفشل في تحقيق بعض الأهداف كان بسبب مشاكل في تنفيذ إستراتيجيتها أو بسبب مشاكل مع إستراتيجيتها؟ وبعد المداولة والنقاش مع المدراء في الشركة عينة البحث تبين أنهم يفسرون هذا الإنخفاض في دخل التشغيل خلال 2019 إلى الفشل في إستراتيجية كانت قد أتبعها الشركة خلال 2018 و 2019 وهي إستراتيجية قيادة التكلفة. ولكن ترى الباحثة أن ذلك يتطلب المزيد من التحليلات قبل أن يستنتج المدراء ذلك.

(1) كل ما إنتج تم بيعه في 2018 و 2019.

(2) بلغ صافي عدد أيام العمل في الشركة 275 يوم بشكل تقريبي .

الشركة عينة البحث لم تحقق أهدافها في 2019 مقارنةً بـ 2018 في بعد العمليات الداخلية إذاً ستستنتج الشركة بأنها لم تنفذ إستراتيجيتها لأنها لم تنفذ الأنشطة التي من شأنها أن تمنحها ميزة تنافسية، ولكن لو كان أداء الشركة عينة البحث في 2019 جيداً في بعد العمليات الداخلية مقارنةً بـ 2018 وغير جيد في البعد المالي وبعد الزبون، فيستنتج المدراء في الشركة عينة البحث بأن الشركة قد قامت بعمل جيد في تنفيذ إستراتيجيتها، ولكن كانت إستراتيجيتها خاطئة لأن لم يكن هناك تأثير على الأداء المالي طويل الأمد وعلى خلق القيمة لزيائنها. في هذه الحالة تكون إدارة الشركة عينة البحث وكأنها قامت بعمل جيد في تنفيذ الإستراتيجية الخاطئة، لذا فعليها أن تقوم بإعادة تقييم الإستراتيجية وتحديد العوامل التي تؤثر عليها.

ولغرض تقييم نجاح الإستراتيجية في هذه الشركة فعليها الربط بين الإستراتيجية ومصادر تغير دخل التشغيل. وبهذا أصبح من الضروري عمل تحليل إستراتيجي لدخل التشغيل والتطرق إلى جميع مكونات التغير في دخل التشغيل.

ثالثاً: التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل

قبل البدء بتحليل التغير في دخل التشغيل بين سنة 2018 و 2019 إلى مجموعة من المكونات وإجراء تحليل للانحرافات لابد أن يكون لدينا بعض البيانات عن الشركة عينة البحث للسنتين المذكورتين وكما هو مبين في الجدولين (7) و (8).

الجدول (7)

بيانات عن الشركة عينة البحث للسنتين 2018 و 2019

2019	2018	
55000000 (ظرف) أو مايعادل (2750000 حزمة)	57000000 (ظرف) أو مايعادل (2850000 حزمة)	(1) كمية المبيعات بالوحدات
2072 دينار	2408 دينار	(2) متوسط سعر بيع الحزمة الواحدة
3700 طن	3800 طن	(3) كمية المواد الأولية (أوراق خام والمركب بالأطنان)
1,021,947.07 دينار	1,156,754.5 دينار	(4) كلفة المواد الأولية للطن الواحد
4000 طن	4200 طن	(5) الطاقة التشغيلية (التحويلية) - (أوراق خام والمركب بالأطنان)
559,427,400 دينار	672,955,710 دينار	(6) إجمالي التكاليف التشغيلية (التحويلية) - كلفة الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة
139,856.85 دينار	160,227.55 دينار	(7) الكلفة التشغيلية (التحويلية) للطن الواحد ⁽¹⁾

المصدر/ من إعداد الباحثة إستناداً إلى بيانات الشركة.

الجدول (8)

دخل التشغيل للشركة عينة البحث للسنتين 2018 و 2019

(المبالغ بالدينار العراقي)

(1) الكلفة التشغيلية للطن الواحد = 672955710 دينار
4200 طن

2019	2018	
5,698,000,000	6,862,800,000	الإيرادات
3,781,204,159	4,395,667,100	- كلفة المواد الأولية
559,427,400	672,955,710	- التكاليف التشغيلية (التحويلية)
4,340,631,559	5,068,622,810	إجمالي التكاليف
1,357,368,441	1,794,177,190	دخل التشغيل
(436808749)		التغيير في دخل التشغيل

المصدر/ من إعداد الباحثة إستناداً إلى بيانات الشركة.

يلاحظ في الجدول (8) إن دخل التشغيل قد إنخفض من (1,794,177,190 دينار) إلى (1,357,368,441 دينار) بين السنتين 2018 و 2019. وقد يرجع هذا التغيير من دخل التشغيل إلى أكثر من سبب، وسوف نقوم بدراسة مكونات التغيير في دخل التشغيل كما يلي:

1- مكون النمو للتغيير في دخل التشغيل:

يقيس هذا المكون الإنخفاض في الإيرادات مطروحاً منه الإنخفاض في التكاليف نتيجة بيع وحدات أقل في 2019 عما هي مباعه في 2018 ويتكون من الآتي:

$$\begin{aligned}
 \text{أ- أثر الإيراد لمكون النمو} &= \left(\begin{array}{c} \text{الوحدات المباعة} \\ \text{في 2019} \end{array} - \begin{array}{c} \text{الوحدات المباعة} \\ \text{في 2018} \end{array} \right) \times \text{سعر البيع في 2018} \\
 &= \left[\begin{array}{c} \text{270000 حزمة} \\ - \\ \text{2850000 حزمة} \end{array} \right] \times 2408 \text{ دينار} \\
 &= (240,800,000 \text{ دينار}) \text{ إنحراف غير مفضل}
 \end{aligned}$$

إن أثر الإيراد في مكون النمو كان له إنحرفاً سالباً بمقدار (240,800,000 دينار) وذلك بسبب الإنحراف السالب أو غير المفضل الذي حصل في الوحدات المباعة بين السنتين 2018 و 2019. وأن مكون النمو يركز على الوحدات المباعة وبتثبيت سعر البيع في 2018. ومن البديهي أن الإنخفاض في الوحدات المباعة في 2019 سيؤثر على دخل التشغيل بالإنخفاض.

ب- أثر الكلفة لمكون النمو:

$$\begin{aligned}
 \text{- أثر الكلفة لمكون التكاليف المتغيرة} &= \left(\begin{array}{c} \text{مخرجات لسنة الحالية} \\ \text{في السنة السابقة} \end{array} - \begin{array}{c} \text{الوحدات الفعلية} \\ \text{للمدخلات المستخدمة لإنتاج مخرجات السنة السابقة} \end{array} \right) \times \text{سعر المدخلات في السنة السابقة}
 \end{aligned}$$

$$1156754.5 \times \left(3800 - \frac{2750000}{2850000} \times 3800 \text{ طن} \right) = \text{اثر الكلفة لمكون التكاليف المتغيرة (كلفة المواد المباشرة)}$$

$$1156754.5 \times \left(3800 \text{ طن} - 3667 \text{ طن} \right) =$$

$$= 153,848,348.5 \text{ دينار إنحراف مفضل}$$

ويمكن إحتساب الوحدات المطلوبة لإنتاج مخرجات 2019 في 2018 أيضاً كآلاتي:
 وحدات في المدخلات لكل وحدة من مخرجات سنة 2018 = $\frac{3800 \text{ طن}}{2850000 \text{ حزمة}}$
 = 0.0013333 طن لكل حزمة

$$\text{الوحدات الفعلية للطاقة للسنة السابقة وهي كافية للإنتاج الحالية لمخرجات السنة السابقة} - \text{الوحدات الفعلية للطاقة في السنة السابقة}$$

$$\times \left[\begin{array}{l} \text{سعر الوحدة} \\ \text{لطاقاة في السنة} \\ \text{السابقة} \end{array} \right] = \text{أثر الكلفة لمكون النمو للتكاليف الثابتة (التكاليف التحويلية)}$$

$$160227.55 \times \left[4200 \text{ طن} - 4200 \text{ طن} \right] =$$

$$= 0$$

من عمليات الإحتساب السابقة نلاحظ إنحراف موجب (مفضل) لأثر الكلفة في مكون النمو للتكاليف المتغيرة بمقدار 153,848,348.5 دينار، ومن الملاحظ أن الطاقة التشغيلية للشركة عينة البحث (شركة ايشكلر بيبير ساك) قد بلغت 4200 طن في 2018 بكلفة 160,227.55 دينار للطن الواحد وهذه الطاقة تتعلق بالتكاليف التحويلية التي تعتبر ثابتة في هذا المستوى من الطاقة، ولغرض إنتاج (حزمة 2850000) من مخرجات 2018، تحتاج الشركة عينة البحث إلى تشغيل (3667 طن) من الأوراق الخام كموايد مباشرة وهذا العدد هو أقل من الطاقة المتوفرة (4200 طن). ولذلك فيعتبر الطاقة الموجودة والمتوفرة في سنة 2018 هي كافية لإنتاج مخرجات السنة التالية وهي 2019. وفقاً لذلك سيكون أثر الكلفة لمكون النمو للتكاليف التشغيلية الثابتة (التكاليف التحويلية) إنحرافه (0). وبذلك يمكن تلخيص الإنحرافات الخاصة بمكون النمو كما في الجدول (9).

الجدول (9)

ملخص مكون النمو للتغير في دخل التشغيل

(المبالغ بالدينار العراقي)

المبالغ الكلية	المبالغ الجزئية	
انحراف مفضل (غير مفضل)	انحراف مفضل (غير مفضل)	

(207,200,000) ⁽¹⁾		أثر الإيراد لمكون النمو
153,848,348.5		أثر الكلفة لمكون النمو
	153848348.5	التكاليف المتغيرة (كلفة المواد المباشرة)
	0	التكاليف الثابتة (التكاليف التحويلية)
(53,351,651.5)		التغير في دخل التشغيل بسبب النمو

المصدر/ من إعداد الباحثة.

2- مكون إسترداد السعر للتغير في دخل التشغيل

ويقيس هذا المكون التغير في دخل التشغيل وبشكل منفرد أثر التغير في سعر البيع على الإيرادات مطروحاً منه أثر التغير في أسعار المدخلات على التكاليف لغرض إنتاج وبيع (حزمة 2750000) من الأكياس الورقية في 2019.

أ- أثر الإيراد لإسترداد السعر:

$$\begin{aligned} & \text{أثر الإيراد لإسترداد السعر} \\ & \text{السعر} = \left[\begin{array}{c} \text{سعر البيع} \\ \text{في 2019} \end{array} - \begin{array}{c} \text{سعر البيع} \\ \text{في 2018} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{الوحدات الفعلية للمخرجات} \\ \text{المباعة في 2019} \end{array} \\ & = \left[\begin{array}{c} \$ 2072 \\ - \\ \$ 2408 \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{حزمة 2750000} \end{array} \\ & = (924,000,000) \text{ دينار إنحراف غير مفضل} \end{aligned}$$

ب- أثر الكلفة لإسترداد السعر:

$$\begin{aligned} & \text{أثر الكلفة لإسترداد السعر} \\ & \text{للتكاليف المتغيرة} \\ & \text{(المواد المباشرة)} \\ & \text{اثر الكلفة لإسترداد السعر للمواد} \\ & \text{المباشرة} \\ & = \left[\begin{array}{c} \text{سعر المدخلات} \\ \text{في 2019} \end{array} - \begin{array}{c} \text{سعر المدخلات} \\ \text{في 2018} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{المدخلات المطلوبة لإنتاج} \\ \text{مخرجات 2019 في 2018} \end{array} \\ & = \left[\begin{array}{c} \$ 1,021,947.07 \\ - \\ 1,156,754.5 \end{array} \right] \times \begin{array}{c} 3667 \text{ طن} \end{array} \\ & = 494338845.81 \text{ دينار إنحراف مفضل} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{أثر الكلفة لإسترداد السعر} \\ & \text{للتكاليف الثابتة} \\ & (1) \text{ يشير القوس إلى الإنحراف السالب (غير المفضل).} \\ & = \left[\begin{array}{c} \text{سعر الوحدة من} \\ \text{الطاقة} \end{array} - \begin{array}{c} \text{سعر الوحدة من} \\ \text{الطاقة} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{الوحدات الفعلية من الطاقة} \\ \text{في 2018 (لأن هناك طاقة} \end{array} \end{aligned}$$

كافية لإنتاج مخرجات
2019 في 2018

في 2018

في 2019

اثر الكلفة لإسترداد السعر
للتكاليف الثابتة
(التكاليف التحويلية)

$$= \$ 139,856.85 - \$ 160,227.55 \times 4200 \text{ طن}$$

$$= 85556940 \text{ دينار إنحراف مفضل}$$

ويمكن تلخيص الإنحرافات الخاصة بمكون إسترداد السعر للتغير في دخل التشغيل كما هو مبين في الجدول (10):

جدول (10)

ملخص مكون إسترداد السعر للتغير في دخل التشغيل
(المبالغ بالدينار العراقي)

المبالغ الكلية	المبالغ الجزئية	
(924,000,000)		أثر الإيراد لإسترداد السعر
579,895,785.81		أثر الكلفة لإسترداد اسعر
	494338845.81	كلفة المواد المباشرة
	85556940	التكاليف التحويلية
(344104214.19)		التغير في دخل التشغيل بسبب إسترداد السعر

المصدر/ من إعداد الباحثة.

يلاحظ من الجدول (10) أن أثر الإيرادات لإسترداد السعر قد حقق إنحرافاً غير مفضل (سالِب) بمقدار (924,000,000 دينار) أما أثر الكلفة لإسترداد السعر فحقق إنحرافاً مفضلاً (موجباً) بمقدار 579,895,785.81 دينار. وبذلك يشير تحليل إسترداد السعر إلى إنخفاض أسعار البيع للمخرجات في 2019 وكذلك إنخفاض أسعار المدخلات المستخدمة للمواد المباشرة في 2019. وهذا يدل على أن الشركة عينة البحث إستفادت من إنخفاض أسعار مدخلاتها من 2018 إلى 2019 في تخفيض أسعار مخرجاتها لزيائنها في 2019.

3- مكون الإنتاجية للتغير في دخل التشغيل :

يستخدم هذا المكون أسعار ومخرجات 2019 لأن هذا المكون يعزل التغير في التكاليف بين سنة 2018 و 2019 الناتج فقط عن التغير في الكميات، والمزج و/أو طاقات المدخلات.

$$\text{سعر المدخلات في 2019} \times \left(\begin{array}{l} \text{وحدات المدخلات} \\ \text{المطلوبة لإنتاج} \\ \text{مخرجات 2019 في} \\ \text{2018} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{الوحدات الفعلية} \\ \text{للمدخلات المستخدمة} \\ \text{لإنتاج مخرجات 2019} \end{array} \right) = \begin{array}{l} \text{أثر الكلفة الإنتاجية} \\ \text{للتكاليف المتغيرة} \\ \text{(كلفة المواد المباشرة)} \end{array}$$

$$= 3700 \text{ طن} - 3667^{(1)} \text{ طن} \times 1,021,947.07 \text{ دينار}$$

$$= 33,724,253.31 \text{ دينار إنحراف غير مفضل}$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{الوحدات الفعلية للطاقة} \\ \text{التشغيلية في 2018} \\ \text{لأن هناك طاقة كافية} \\ \text{لإنتاج مخرجات 2019} \\ \text{في 2018} \end{array} \right) \times \left(\begin{array}{l} \text{سعر الوحدة من الطاقة} \\ \text{التشغيلية في 2019} \end{array} \right) = \left(\begin{array}{l} \text{الوحدات الفعلية للطاقة} \\ \text{التشغيلية 2019} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{l} \text{أثر الكلفة الإنتاجية} \\ \text{للتكاليف الثابتة} \end{array} \right)$$

$$\left(\begin{array}{l} \text{4200 طن} \\ \text{4000 طن} \end{array} \right) \times 139,856.85 \text{ دينار} = \left(\begin{array}{l} \text{أثر الكلفة الإنتاجية للتكاليف} \\ \text{الثابتة (التكاليف التحويلية)} \end{array} \right)$$

$$= 27971370 \text{ دينار إنحراف مفضل}$$

ويمكن تلخيص الإنحرافات الخاصة بمكون الإنتاجية للتغير في دخل التشغيل كما هو مبين في الجدول (11).

الجدول (11)

ملخص مكون الإنتاجية للتغير في دخل التشغيل

(المبالغ بالدينار العراقي)

المبالغ الإجمالية	المبالغ الجزئية	
(5752883.31)		أثر الكلفة الإنتاجية
	33,724,253.31	تكاليف المواد المباشرة
	27,971,370	التكاليف التحويلية
(5752883.31)		التغير في دخل التشغيل بسبب الإنتاجية

المصدر/ من إعداد الباحثة.

يتبين في الجدول (11) إن مكون الإنتاجية قد أثر على دخل التشغيل للشركة عينة البحث بالإنخفاض بمقدار (5752883.31 دينار). ومن الملاحظ أن الشركة عينة البحث أستطاعت أن تقلل التكاليف فيما يتعلق بإستخدام طاقة تشغيلية أقل في سنة 2019 مما هي عليها في 2018 وحققت إنحرافاً موجباً بالنسبة إلى التكاليف التحويلية (الطاقة التشغيلية) بمقدار 27971370 دينار ولكنها حققت إنحرافاً سالباً فيما يتعلق بإستخدام المدخلات للمواد المباشرة حيث كانت المدخلات المستخدمة في 2019 أعلى من 2018 وهذا أثر على دخل التشغيل سلباً بإنحراف (33724253.31 دينار). ويلاحظ أيضاً أن مكون الإنتاجية يركز فقط على التكاليف ولا يوجد أثر للإيراد لهذا المكون.

ويمكن تلخيص المكونات الثلاثة للتغير في دخل التشغيل، وهي النمو، إسترداد السعر، والإنتاجية كما هو مبين

في الجدول (12).

(1) تم إستخراجه في (أثر الكلفة لمكون التكاليف المتغيرة في مكون النمو).

الجدول (12)

التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل

(المبالغ بالدينار العراقي)

مبالغ قائمة الدخل	أثر الكلفة في	أثر الكلفة والإيراد في	أثر الكلفة والإيراد	مبالغ قائمة الدخل	
في 2019	مكون الإنتاجية	مكون إسترداد السعر	في مكون النمو	في 2018	
5,698,000,000		(924,000,000)	(240,800,000)	6,862,800,000	الإيرادات
4,340,631,559	(5,752,883.31)	579,895,785.81	153,848,348.5	5,068,622,810	التكاليف
1,357,368,441	(5,752,883.31)	(344,104,214.19)	(86,951,651.5)	1,794,177,190	دخل التشغيل

المصدر/ من إعداد الباحثة إستناداً إلى الجداول (9)، (10)، (11).

يلخص الجدول (12) المكونات الثلاث للتغير في دخل التشغيل وهي النمو وإسترداد السعر والإنتاجية. الوحدات الإقتصادية بشكل عام التي تتجح في إستراتيجية قيادة التكلفة (Cost Leadership) هي التي تكون إنحرافات في مكون الإنتاجية ومكون النمو هي إنحرافات مفضلة، أما الوحدات الإقتصادية التي تكون ناجحة في تطبيق إستراتيجية التميز (Differentiation) فيظهر نجاحها في الإنحرافات الموجبة أو المفضلة في مكون النمو ومكون إسترداد السعر. ومن الملاحظ أن مكون النمو كان له مساهمة سلبية في تغير دخل التشغيل بالإخفاض بمبلغ (86,951,651.5 دينار)، وأثر مكون إسترداد السعر في تخفيض دخل التشغيل بمبلغ (344,104,214.19 دينار). أما مكون الإنتاجية فكان له تأثير غير إيجابي على دخل التشغيل بتخفيضه بمبلغ (5,752,883.31 دينار)، وفي النتيجة أنخفض دخل التشغيل من 2018 إلى 2019 بمبلغ (1,357,368,441 دينار). وترى الباحثة أن الشركة عينة البحث لم تثبت نجاحها في تنفيذ كل من الإستراتيجيتين التي ذكرناها في سنة 2019 بالرغم من الإنحرافات المفضلة والإيجابية التي أظهرها (أثر الكلفة) في كل من المكونين النمو وإسترداد السعر، إلا أن الإنحراف غير المفضل الذي أظهره كل من المكونين في (أثر الإيراد) كان أكبر من (أثر الكلفة)، وهذا كان له أثر سلبي على دخل التشغيل ككل، وهذا ما يثبت صحة فرضية البحث التي تنص على الآتي:

بالإمكان تحقيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والتحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل لأغراض تقييم مدى نجاح الإستراتيجية المتبعة من قبل الشركة عينة البحث - شركة ايشكلر بيبير ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة.

المحور الرابع: الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات

بعد أن تم عرض الجانب النظري والجانب التطبيقي للبحث، تم التوصل إلى مجموعة من الإستنتاجات النظرية

والتطبيقية وهي كالآتي:

1. تركز بطاقة الأداء المتوازن على علاقة السبب والنتيجة بين أبعادها: البعد المالي، بعد الزبون، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، وبعد البيئة المجتمعة. وإن المقاييس المالية وغير المالية ضمن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن تبين إستراتيجية الوحدة الإقتصادية، ولكنها لا تقيّمها.
2. يستخدم التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل في تقييم نجاح الإستراتيجية المصاغة من قبل بطاقة الأداء المتوازن، عن طريق الربط بين الإستراتيجية ومصادر تغير دخل التشغيل.
3. بينت نتائج تطبيق البعد المالي حسب استخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركة عينة البحث إرتفاعاً في معدل العائد على الإستثمار في سنة 2019 عن 2018 حيث بلغ %8.63 في 2019، وإرتفاعاً في صافي التدفقات النقدية وبلغ 68258984 دينار، بينما شهدت سنة 2019 إنخفاضاً في نمو الإيرادات مقارنةً بسنة 2018 حيث بلغ (%16.97، بالسالب)، وقد بينت النتائج أداءً جيداً في بعد الزبون حيث زادت نسبة الحصة السوقية في 2019 وبلغت %9.2، وكذلك أداءً غير جيداً في معدل الأداء اليومي ضمن بعد العمليات الداخلية وبينت النتائج أيضاً أداءً غير جيد في دخل التشغيل في سنة 2019 مقارنةً بسنة 2018 حيث أنخفض من 1,794,177,190 دينار إلى 1,357,368,441 دينار.
4. يرجع التغير (الإنخفاض) في دخل التشغيل في الشركة عينة البحث إلى مجموعة من مصادر لتغير دخل التشغيل حسب استخدام التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل والتي تتمثل بثلاث مكونات أساسية وقد أوضحت النتائج إجمالي الإنحرافات غير المفضلة لجميع المكونات والتي ساهمت في إنخفاض دخل التشغيل في 2019 وكانت كالتالي: أثر الكلفة والإيراد في مكون النمو (86,951,651.5 دينار، إنحراف غير المفضل)، وأثر الكلفة والإيراد في مكون إسترداد السعر (344,104,214.19 دينار إنحراف غير مفضل)، وأثر الكلفة في مكون الإنتاجية (5,752,883.31)، إنحراف غير مفضل.
5. تم تحليل النتائج التي بينتها بعض مقاييس بطاقة الأداء المتوازن (مثل دخل التشغيل ضمن مقاييس البعد المالي) في الشركة عينة البحث وذلك بإستخدام اسلوب التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل، وبينت النتائج بأن الشركة لم تتجح في تنفيذ إستراتيجية قيادة التكلفة في سنة 2019 بسبب الإنحرافات غير المفضلة في مكون الإنتاجية ومكون النمو، وكذلك لم تتجح في تنفيذ إستراتيجية التميز في نفس السنة حسب ما بينته الإنحرافات غير المفضلة في مكون النمو ومكون إسترداد السعر.

ثانياً: التوصيات

النقاط الآتية تمثل أهم التوصيات للبحث:

1. توصي الباحثة شركة إيشكلر ببيبر ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة بمواكبة التطورات التكنولوجية وإستخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية كاسلوب بطاقة الأداء المتوازن لغرض التعرف على علاقة السبب والنتيجة بين المقاييس المالية وغير المالية لجميع أبعاد البطاقة وذلك لصياغة وبيان إستراتيجياتها المتبعة.
2. توصي الباحثة شركة إيشكلر ببيبر ساك/ لصناعة وتجارة الأكياس الورقية المحدودة بإستخدام اسلوب التحليل الإستراتيجي لدخل التشغيل بمكوناتها الثلاث إلى جانب بطاقة الأداء المتوازن لبيان أسباب ومصادر التغيرات في دخل التشغيل وكذلك لتقييم نجاح الإستراتيجيات المتبعة من قبل الشركة عينة البحث.

المصادر

اولاً: المصادر العربية

- الأطاريح والرسائل الجامعية:

1. أبو قمر، محمد أحمد محمد، 2009، تقويم أداء فلسطين المحدود بإستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
2. محمد، حازم هاشم، 2020، التكامل بين مقاييس محاسبة الإنجاز وبطاقة الأداء المتوازن لتعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الإقتصادية، اطروحة دكتوراه في محاسبة التكاليف والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة صلاح الدين، اربيل.

- البحوث والدوريات:

1. الطرلي، محمد فتاح واشميلية، ميلاد رجب، 2014، مدى إستخدام الأبعاد المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء، دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة بالسوق المالي الليبي، مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة الأسمرية الإسلامية، عدد (4).
2. الغبان، ثائر صبري و حسين ؛ نادية شاكر، 2009، التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقييم الأداء الإستراتيجي في الوحدات الإقتصادية، دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية في الوزيرية وديالى، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، عدد 22 .
3. عبدالحميد، معتصم فضل عبدالرحيم ومنصور؛ فتح الرحمن الحسن، 2015، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقييم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الإقتصادية، عدد (2)، مجلد (16).

الكتب:

1. الشيرازي، عباس مهدي، 1990، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
2. الوقاد، سامي محمد، 2011، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
3. صقور والصرن، مجد، رعد، 2018، الإدارة الإستراتيجية، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية.
4. هورنجرن، تشارلز و داتار، سريكانت و فوستر، جورج، 2009، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، تعريب د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

ثانياً: المصادر الأجنبية

– Researches & Conferences:

1. Akintokunbo, Odunayo, 2018, Market focus Strategy and Organizational Performance of Telecommunication Companies in Port Har Court, International Journal of Innovative Research and advanced Studies (IJIRAS), Vol. (5), Issue (3).
2. Bonnici, Tanya, Sammut, 2015, Strategic Management, Wiley Encyclopedia of Management, Vol. (12).
3. Chan, T. K. & Hiap, P. T., 2012, A balanced scorecard, approach to measuring industry performance, Journal of Construction in developing countries, Vol. (1), PP. 23-41.
4. Fernandes, K., Raja, V. & Whalley, A. , 2006, Lessons from Implementing the Balanced Scorecard in a Small and Medium Size Manufacturing Organization, Technovation (26), PP. 623-634.
5. Kaplan, Robert S. & Norton, David P. 2001, The Strategy – Focused Organization, Strategy & Leadership, VoL. (29), No (3).
6. Kopecka, Nattarinee, 2015, The Balanced Scorecard Implementation, Integrated. Approach and the Quality of its Measurement, 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA, Prague.
7. Kurt, Ali & Zehir, Cemal, 2016, The relationship Between Cost Leadership Strategy, total quality management applications and Financial Performance. Dogns Universities Dergisi, Vol. (1), No. (17).

8. Kalender, Tugce & Vayvay, Ozlap, 2016, The Fifth Pillar of the Balanced Scorecard: Sustainability Procedia Social and Behavioral Science, 12th International Strategic Management Conference , ISMC, 28-30 October.
9. Sahiti, A. Ahmei, S., Sahiti A. & Alin, M. , 2016, The impact Of Balanced Score Card on Improving The Performance And Profitability of the Implementing Companies , Mediterranean Journal of Social Sciences No. (6), Vol. (4), PP. 60-65.

Books:

1. Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav V., 2018, Horngren's Cost Accounting, A Managerial Emphasis, 16th edition, Pearson, New York.
2. Drury, Colin, 2012, Management and Cost Accounting, 8th ed, Cengage learning.
3. Hilton, Ronald W., Platt, David E. , 2020, Managerial Accounting, Creating Value in a Dynamic Business Environment, 12th edition, Mc Graw Hill, New York.
4. Horngren, Charles T. & Datar, Srikant M. & Rajan Madhav V. 2012, Cost accounting, A Managerial Emphasis, 14th edition, Pearson Education, USA.
5. Horngren, Charles T. & Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav V., 2015, Cost accounting, A Managerial Emphasis, 15th edition, person education , USA.
6. LAL, Jawahar, 2008, Advanced Management Accounting Text And Cases, S. Chand & Company LTD.
7. Mc Gee, John, 2014, Differentiation Strategies wiley Encyclopedia of Management, 3rd, Vol. (12), John Wiley & Sons.
8. Niven, Paul R., 2006, Balanced Scorecard, Step By Step, Maximizing Performance and Maintaining Results, 2^{ed} edition, John Wiley & Sons, Inc. New Jersey.
9. Niven, R., Paul, 2005, Balanced Score Card diagnostics, Maintaining Maximum Performance 7th edition, Pearson Prentice – Hall USA.
10. Weetman, Pauline, 2013, Financial & Management Accounting, An Introduction, 6th edition, Pearson Education limited.
11. Weygandt, Jerry J. , Kimmel, Paul D. , Kieso Donald E. , 2018, Financial & Managerial Accounting, 3^{ed} edition , Jon Wiley & Sons Inc.

Internet:

1. <https://accountingminds.in>, the Institute of Chartered Accountants of India.