

أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

دراسة حالة بتطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة حضانة حليب بالمسيلة

د. عريوة محاد، جامعة محمد بوضياف المسيلة

تاريخ النشر: 2018/12/31

تاريخ القبول: 2018/10/11

تاريخ الإرسال: 2018/06/21

Abstract	ملخص
<p>The obligation of Small and medium enterprises to sustainable development requires a combination of performance and responsibility. Financial performance is not possible to occur without performance within company. Thus Small and medium enterprises must measure its progress through the performance of a more comprehensive and balance which includes the dimensions of sustainability and this can happen only by using the tools of modern management accounting of the balanced scorecard sustainable following the merger of sustainability indicators in order to measure the dimensions of performance and evaluation of sustainability.</p>	<p>إن التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالتنمية المستدامة يتطلب الجمع بين الأداء والمسؤولية فالأداء المالي من غير الممكن أن يعبر وحده عن الأداء في المؤسسة انطلاقاً من هذا يجب على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تقيس تقدمها وارتقائها من خلال أداء أكثر شمولية وتوازن يتضمن أبعاد التنمية المستدامة، وهذا لا يكون إلا باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة أي بطاقة الأداء المتوازن بعد دمج مؤشرات الاستدامة في أبعادها من أجل قياس وتقييم الأداء المستدام.</p>
<p>Key words: the management control system, Balanced Scorecard, Evaluation of Performance, Small and medium enterprises, Sustainable Performance.</p>	<p>الكلمات المفتاحية: نظام مراقبة التسيير، بطاقة الأداء المتوازن، تقييم الأداء، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الأداء المستدام.</p>

مقدمة

يقول المفكر الأمريكي توم بيترز "ما يمكن قياسه يمكن إنجازه" (what gets measured gets done) هذا المعيار البسيط للأداء يفتقد لدى كثير من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث مقاييس الأداء المعتمدة لديها تزخر بما لا يمكن قياسه، هذا الأمر أفقد عملية تطوير الأداء مضمونها وأهدافها وطريقتها. إن عملية قياس الأداء هي عملية أساسية من العمليات الإدارية المتخذة لا تقل أهمية عن العمليات الإدارية الأخرى كاتخاذ القرار وبناء فريق العمل وغيرها، ومن ثم لزم وضعها من الخطوط العريضة لمؤسسة ما تريد أن تحقق نجاحات مختلفة في جوانب معينة، وإن التطبيق الناجح لأساليب قياس وتقييم الأداء يعتبر أحد أهم عناصر نجاح وتطور المؤسسة الاقتصادية واستمرارها. فالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تواجه مهمة قياس وتقييم أدائها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي وتبحث باستمرار عن نموذج الأداء الملائم والذي يتماشى مع التنفيذ المثالي لاستراتيجيتها في ظل توجيهات المؤشرات المختلفة التي يحدد على أساسها المسار والقرار السليم. إن لمؤشرات الأداء دور مهم جدا في إعطاء صورة واضحة وحقيقية للإدارات العليا عما يجري بالمؤسسة حتى يتسنى التصحيح والتصويب، حيث تزداد أهمية مؤشرات الأداء من خلال انعكاساتها على أعمال المؤسسة في زيادة قدراتها وكفاءتها وزيادة الأفضلية التنافسية لها في القطاع. ولأجل تحسين أنظمة قياس وتقييم الأداء، تم الوصول إلى تركيبة لنظام قياس يجمع بين كل الجوانب المرتبطة بنشاط ومحيط المؤسسة أطلق عليه بطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC) بواسطة روبرت كابلان وديفيد نورتون ونوقشت لأول مرة في جامعة هارفارد عام 1992، حيث تعتمد على الرؤية والأهداف الإستراتيجية، التي يتم ترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء ينعكس بدوره في صورة اهتمام وتوجه استراتيجي عام يسعى كل فرد في المؤسسة إلى تحقيقه.

من أجل معالجة شاملة ودراسة هادفة لها الموضوع سنحاول الإجابة على الإشكالية التالية: **كيف يمكن لنظام مراقبة التسيير توجيه الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال اعتماد بطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة لقياس وتقييم الأداء المستدام؟**

أهمية البحث

تكتسي عملية قياس الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أهمية بالغة من أجل التوجيه السليم لها وإيضاح الرؤية لبلوغ أهدافها وتنفيذها المثالي والفعال لإستراتيجيتها، لذا فأهمية هذا البحث تكمن في التعرض لبطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة من أدوات مراقبة التسيير لقياس وتقييم الأداء، ومحاولة إظهار مدى فعاليتها وقدرتها على مساندة التطورات ومواكبة التطلعات المستقبلية للمؤسسة على المدى الطويل من خلال الربط بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من أجل النمو والتطوير المستمر والمستدام.

أهداف البحث

من ضمن الأهداف الأساسية التي نود بلوغها ما يلي:

- طرح نماذج نظام مراقبة التسيير الحديثة لتقييم الأداء والمطورة من خلال التعرض لبطاقة الأداء المتوازن.
- دمج المؤشرات البيئية والاجتماعية وربطها بالمؤشرات الاقتصادية وذلك بمحاولة إعادة التوازن لمحاور بطاقة الأداء المتوازن من أجل الحصول على الأداء الفعال المتوازن والمستدام، أي دراسة ماهية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكيفية ربط عناصرها بمؤشرات بطاقة الأداء المتوازن.
- محاولة تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) في مؤسسة متوسطة للصناعات الغذائية من أجل قياس وتقييم الأداء المستدام.

منهج البحث

جمع البحث بين كل من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي.

المنهج الاستنباطي: من خلال الكتب العلمية والمجلات، والمادة العلمية المتاحة على شبكة الانترنت والتي توفر

معلومات عن أهمية نظام مراقبة التسيير وادواته الحديثة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

المنهج الاستقرائي: من خلال اجراء دراسة ميدانية بتطبيق أحد الادوات الحديثة لهذا النظام وهي بطاقة الأداء

المتوازن من اجل قياس وتقييم الأداء المستدام في أحد المؤسسات المتوسطة وهي حضنة حليب.

I- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تعددت التعاريف الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فالمؤسسات التي تعتبر في الدول المتقدمة صغرى، تعتبرها الدول النامية كبرى، كما يوجد أكثر من تعريف في الدولة الواحدة، ولقد تبنت الدول معايير مختلفة لتعريفها ومن أهم المعايير الشائعة: معيار العمال، معيار رأس المال، معيار المبيعات والإيرادات، معيار الإنتاج، معيار التقنية المستخدمة، معيار استهلاك الطاقة ولكن أكثر المعايير شيوعا هو عدد العاملين بها، وهنا يوجد أيضا اختلاف حول الحد الأعلى والأدنى لعدد العاملين، و رغم هذا الاختلاف يمكن سرد بعض التعاريف نذكر منها:

ويعرف البعض المشروعات الصغيرة والمتوسطة: بأنها "تلك المشروعات التي يدخلها حجمها دائرة المشروعات التي تحتاج للدعم والرعاية والنابعة من عدم قدرتها الفنية أو المالية على توفير هذا الدعم من مواردها وقدراتها وإمكانياتها الذاتية".¹

ومن ثم وجب علينا التطرق إلى هذه الأسباب المؤدية إلى اختلاف التعاريف بين المفكرين وبين الدول وبين الهيئات الاقتصادية في والمتمثلة في السببين التاليين:²

أولاً: اختلاف درجة النمو الاقتصادي: يعتبر معيار النمو الاقتصادي من المؤشرات الاقتصادية الهامة التي يأخذها الباحثون والدراسيين والمحليلين في الحكم على مدى التقدم والتخلف الاقتصادي لأي دولة كانت، فمن خلاله يمكن تقسيم دول العالم إلى مجموعة من الدول المتقدمة اقتصاديا وصناعيا وتكنولوجيا ويتمتع بنمو اقتصادي كبير

مستمر ومنتزاد، ودول متخلفة أو سائرة في طريق النمو ذات نمو اقتصادي سلبيا وضعيف متذبذب ونشاط اقتصادي تابع.

ثانيا: تنوع الأنشطة الاقتصادية: إن تنوع الأنشطة الاقتصادية يغير في أحجام المؤسسات ويميزها من فرع لآخر، فالمؤسسات التي تعمل في الصناعة غير المؤسسات التي تعمل في التجارة وتختلف المؤسسات التي تنشط في المجال التجاري عن تلك التي تقدم خدمات ويمكن أن نصنف المؤسسات الاقتصادية حسب القطاعات الاقتصادية إلى صناعية، تجارية، زراعية، خدمية.

1.1 دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق التنمية الاقتصادية :

نظرا للأهمية البالغة التي تحتلها هذه المؤسسات في إقتصاديات الدول فإن دورها يظهر بشكل جلي وواضح وأساسي ويمكن حصر هذا الدور في النقاط التالية:³

الدور الإقتصادي: يمكن تلخيص هذا الدور في النقاط التالية:

- **تثمين قوة العمل:** من خلال إستعمال تكنولوجيا قليلة رأس المال، كثيفة العمل.
- **تعبئة الموارد المالية:** وذلك بجمع أموال مختلفة المصادر، إذ بإمكان هذه المؤسسات أن تنشأ من طرف العائلات والأسر وبالتالي تجميع تلك الأموال، أو كأن يقوم أحد الأشخاص أو العمال المهرة مع مجموعة من العاملين بتكوين وحدات إنتاجية بالإعتماد على مدخراتهم، وبالتالي تشكيل طاقات إضافية، تمكنهم من إبراز كفاءاتهم والمحافظة على إستقلاليتهم المالية ووحدتهم.
- **رفع إنتاجية العامل:** وذلك من خلال تجسيد نظام رقابي فعال وبإستمرار لضمان السير الحسن للعمل، وكذلك السيطرة على سير العمل نظرا لصغر حجم هذه المؤسسات.
- **خلق الناتج الخام الداخلي:** يمكن أن نلمسه من خلال مساهمة القطاع الخاص بنسبة معينة من الإيرادات في الناتج الخام الداخلي.
- **ترقية التجارة الخارجية:** تقوم هذه المؤسسات كغيرها من المؤسسات بجميع عمليات المبادلات التجارية من تصدير وإستيراد.
- **توفير متطلبات السوق من السلع والخدمات، وتوفير مستلزمات المؤسسات الكبرى بالمواد الأولية (المقاولة الباطنية).**
- **حماية الطابع الصناعي المحلي من منافسة المنتج المحلي:** في ظل التطورات الراهنة، وأمام انفتاح الأسواق العالمية وتحرير التجارة ورفع الرقابة الجمركية وإلغاء الرسوم الجمركية، أصبحت هناك منافسة خارجية للمنتجات والتي تؤثر على المنتجات المحلية، لذلك فإن هذه المؤسسات تعمل على حماية منتوجاتها عن طريق مراقبة الجودة، والتحكم في التكاليف ومحاولة خلق ميزة تنافسية لمواجهة تلك المنافسة، وبالتالي إذا إستطاعت مواجهة فإنها بذلك تستطيع حماية المنتجات المحلية.

الدور الاجتماعي: تعمل هذه المؤسسات على تحقيق التوازن الجهوي وإحداث تطورات على المستوى الاجتماعي ويمكن حصر الدور الاجتماعي لهذه المؤسسات في النقاط التالية: القضاء على البطالة من خلال توفير مناصب شغل.

- الحد من ظاهرة النزوح الريفي: وذلك من خلال إنشاء بعض المشاريع في المناطق الريفية أو النائية، وبالتالي تقريب مناصب الشغل من سكان تلك المناطق الريفية وفي هذا الصدد يمكن للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تحقق ما يلي:
- القضاء على الآفات الاجتماعية.
- تحسين مستوى المعيشة في الريف.
- الإستغلال الأمثل للطاقات المادية والبشرية.
- الإستغلال الأمثل للموارد المحلية.

2.I. المعوقات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لقد تعددت الصعوبات التي تواجه هذه المشروعات، فمنها ما يتعلق بتأسيسها ومنها ما يعترض بقائها وتنميتها . ويمكن

الوقوف على أهم المشاكل التي تواجهها في النقاط التالية⁴:

- صعوبة في التمويل أغلب هذه المؤسسات يتم بتمويل حكومي عن طريق الإقراض البنكي، غير أن البنوك تشترط ضمانات مقابل ذلك وأصحاب هذه المشاريع هم في الطور الأولى لا يملكون ذلك كما أن انعدام أغلبهم للخبرة والتجربة في هذا الميدان تجعل تقييم البنوك لتعثر هذه المشاريع أمر قائم.
 - ارتفاع كلفة رأس المال المقترض من البنك غالبًا أسعار الفائدة أكبر من التي تمنح للمؤسسات الكبيرة (لوجود المخاطرة في مثل هذه المشاريع).
 - الإجراءات الحكومية التي تقيد من حرية هذه المؤسسات مما يحول دون نموها وخاصة بالبلدان النامية.
 - الضرائب المرتفعة غالبًا ما تعرقل استمرارية بقاء هذه المؤسسات لأنها لا تتمتع بحجم رأسمال كبير.
 - عدم الاستقرار الاقتصادي "التضخم" ارتفاع أسعار مواد الأولية غالبًا ما يهدد هذه المؤسسات وحول دون تحقيقها للأرباح.
 - المنافسة وخاصة في ظل التفتح الاقتصادي، وإبرام اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة.
 - صعوبة تسويق المنتجات وهذا يرجع لمحدودية رأسمالها.
 - ضعف الدراسة الفنية للمشروع وانعدام الخبرة لدى أصحاب المشاريع أنفسهم.
 - إهمال لجان البحث والتطوير وعدم الاقتناع بأهميته وضروريته.
- وهناك من يرى أن المشاكل التي تواجه هذه المؤسسات يمكن أن تصنف إلى:
- مشكلات داخلية: كنقص الخبرة والإمكانات، وقصور في الإدارة والأنظمة، وقصور الجهود التسويقية.

- مشكلات خارجية: كعدم وجود دعم حكومي كافٍ وهذا ما يفسر أن هناك،

قيود تشريعية تحدم نشاطها بالمؤسسات، وإضافة المنافسة للمؤسسات الكبيرة، وعدم توفير التمويل الكافي لها.

يظهر من خلال تتبع المعوقات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أنها تواجه مشاكل تسييريه منذ بداية انشائها الى استغلالها، فمن أجل إبراز دور هذا النوع من المؤسسات في التنمية الاقتصادية فإن ذلك يتطلب وجود رقابة مستمرة وشاملة لكل الجوانب التسييرية، وهذا من خلال تبني أدوات مراقبة التسيير المختلفة من أجل التحكم في تسيير الموارد المتاحة والأنشطة الموجودة، وهي أدوات تمكن من توجيه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نحو تحقيق أهدافها التي وجدت من أجله.

II. نظام مراقبة التسيير: يعد نظام مراقبة التسيير أحد الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال مساره الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل وأيضاً لما يحققه من ضبط في تسيير النشاطات والموارد المتاحة والتنسيق فيما بينها.

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير والتي نذكر منها:

- يعرفه " P.BERGERON " أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة⁵ وعرف " Anthony " مراقبة التسيير على أنها المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرين من أنه تم الحصول على الموارد وأنه تم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة⁶.

II.1. خصائص نظام مراقبة التسيير : يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية⁷:

1. **تقديم معلومات صحيحة:** يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
2. **حسن توقيت المعلومة المقدمة:** يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
3. **الاقتصاد في التكاليف:** تساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.
4. **سهولة الفهم:** يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف سيسبب تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
5. **تسهيل اتخاذ القرار:** يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.

II.2. تعريف بطاقة الأداء المتوازن: يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها: "نظام إداري يهدف إلى

مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية واستراتيجيات مؤسساتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة" كما عرفت بأنها «أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لقياس وتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة»⁸.

II.3. أهمية بطاقة الأداء المتوازن: إن أهمية بطاقة الأداء المتوازن تتبلور من خلال المنافع العديدة من

استخدامها، التي جاءت نتيجة لتوظيفها في مؤسسات مختلفة ويمكن تلخيص أهم الأهداف في الآتي:

- أنها تزود المدراء بمؤشرات والسبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم.
- . تترجم الرؤية الإستراتيجية .
- تعطي الإدارة صورة شاملة عن طبيعة العمليات لمختلف الأعمال.

I.4. أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

يتضمن الإطار العام لنظام بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد رئيسية تعمل معا من خلال العلاقات السببية بين كل منها والأخر لتحقيق إستراتيجية المؤسسة في ضوء المهام والأهداف المحددة لها ويمكن توصيف وعرض الإطار العام لهذه الأبعاد الأساسية الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن على النحو التالي⁹:

- المنظور (البعد) المالي (Financial Perspective) .

والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: لكي ننجح ماليا ماهي الطريقة والكيفية التي نتعامل بها معا لمساهمين؟

- منظور (بعد) العملاء (Customer Perspective)

والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: إذا أردنا أن ننجح في رؤيتنا الإستراتيجية ف ماهي الطريقة التي يجب أن ننظر فيها إلى عملائنا والمستفيدين من أنشطتنا؟

- منظور (بعد) العمليات والأنشطة الداخلية (Internal Business Process Perspective) .

والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: لكي نرضي أصحاب المصالح بالمؤسسة والعملاء ماهي الأعمال الداخلية التي يجب أن نتميز بها؟

- منظور (بعد) النمو والتعلم (Learning and Growth Perspective) .

والذي من خلاله يمكن الإجابة عن السؤال التالي: حتى ننجح في العمل والأداء البنائي الفعال ماهي الكيفية التي نحافظ بها على قدرة التعلم والنمو .

II.5. دمج منظور أبعاد الاستدامة في بطاقة الأداء المتوازن

تتعامل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع كمية كبيرة من المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وتواجه تحديات لتكثيفها في عدد محدود من المؤشرات الحاكمة حتى تستطيع قياس أدائها واتخاذ قرارات التطوير ويمكن

استخدام مؤشرات الأداء المستدام لهذا الغرض فهي تغطي البعد الاقتصادي أو البيئي أو الاجتماعي للاستدامة، وهي تتمثل في¹⁰ :

III.دراسة حالة ملبنة الحضنة بالمسيلة

تعتبر مؤسسة ملبنة الحضنة إحدى المؤسسات المتوسطة الخاصة لإنتاج الحليب ومشتقاته، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة، أنشأت من طرف أحد الخواص بتاريخ 15 ديسمبر 1999 برأسمال اجتماعي يقدر بـ: 6 ملايين د.ج، مقرها الاجتماعي بالمنطقة الصناعية بالمسيلة، إلا أن تاريخ انطلاقتها الفعلي بتاريخ 15 ماي 2000 بإجمالي استثمار قيمته 80 مليون د.ج تتمثل في: 50% أموال خاصة و50% الباقية ممولة عن طريق قروض بنكية متوسطة الأجل، بدأت هذه المؤسسة بطاقة إنتاجية تصل إلى 40.000 لتر يوميا باستخدام يد عاملة متمثلة في 38 عامل.

III.1. نشاط المؤسسة

تنشط المؤسسة في قطاع الصناعات الغذائية وبالتالي فهي تساهم مثل المؤسسات الأخرى الصغيرة والمتوسطة في التنمية الاقتصادية، ويمكن تجسيد نشاطها في النقاط التالية:

- الشراء: من أجل تزويدها بالمواد الأولية الضرورية لعملياتها الإنتاجية، تقوم المؤسسة باستيراد حوالي 80% من احتياجاتها من الخارج عن طريق التعاقد مع موردين، حيث يتم اختيار المورد المناسب على أساس الجودة والسعر، وتتعامل مع موردين أجانب مثل فرنسا، هولندا، الدنمرك، سويسرا والولايات المتحدة الأمريكية، وموردين محليين ممثلين في مؤسسات جزائرية مختصة في هذا المجال.

- الإنتاج: وهي المرحلة الثانية في نشاط المؤسسة تبدأ بعد الحصول على المواد الأولية، وتعتبر أهم حلقة في نشاط المؤسسة من خلالها تقوم المؤسسة بتحويل المواد الأولية من حالتها الطبيعية الأولى إلى المنتجات نهائية تتمثل في الحليب ومشتقاته منها، الحليب المبستر، الرائب، اللبن، الياؤورت، وهذه المنتجات تنتج يوميا وعلى مدار السنة.

- البيع: بالنسبة لهذا النشاط تشرف عليه المصلحة التجارية (مصلحة البيع) وذلك وفق حالتين:
- بالنسبة للحالة الأولى: حالة الإنتاج وفق الطلبية فإن الكميات المنتجة مضمونة البيع، ويبقى عنصر النقل الذي يتم الاتفاق عليه إما بالوسائل الخاصة للزبون أو بوسائل المؤسسة.
- بالنسبة للحالة الثانية: حالة الإنتاج بدون طلبية فإن البيع يكون غير ذلك حيث تقوم به المؤسسة بإمكانياتها الخاصة وقدرتها التسويقية.

III.2.مقاييس الأداء المناسبة للأهداف الاستراتيجية لمؤسسة الحضنة وفق كل منظور من بطاقة الأداء

المتوازن المستدام (SBSC).

بالنسبة لرؤية المؤسسة فإنها تتمثل في أن تكون مؤسسة متوسطة متميزة في مجال الصناعات الغذائية متخصصة في صناعة الحليب ومشتقاته، ويمكن تجسيد رسالة المؤسسة في النقاط التالية:

- أن تكون ملبنة رائدة تسعى للنهوض بمستوى الإنتاج والخدمات.
- مواكبة التطور التكنولوجي والاتجاهات الحديثة في مجال الإنتاج والخدمات والتنظيم والتسيير.
- المساهمة في عملية البناء والتنمية الاقتصادية.
- أما بالنسبة لإستراتيجية المؤسسة فيمكن توضيحها من خلال النقاط التالية:
 - الزيادة المستمرة لحصة المؤسسة في السوق المحلية.
 - الزيادة المستمرة في عائدات المؤسسة وأرباحها السنوية.
 - تقديم منتجات وخدمات بالجودة والأداء الأمثل.
 - مواكبة التطور التكنولوجي العالمي بما يحسن الإنتاج ويخدم مصالح العملاء والتطوير والارتقاء بمستوى الملبنة تنافسيا وإداريا وتقنيا.
- وبناء على ضوء ما تعرضنا له في الجانب النظري، سنقوم بتحديد مؤشرات قياس الأداء لنظام بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) حسب الأبعاد الخمسة للنموذج المقترح من خلال تحديد المنجز فعلا حسب مؤشرات الأداء المرتبطة بهذه الأبعاد كما يلي:
 - أ- **النسبة للمنظور المالي:** بما أن إستراتيجية هذه المؤسسة هي النمو والبقاء في نفس الوقت وبناء على تطلعات المساهمين، يمكن تحديد هذه المؤشرات التي تقيس الأداء في السوق وتركز على ما يشير إلى حدوث تطور في نمو المبيعات، إضافة إلى مؤشرات قياس الجانب المالي والتي تركز على الربحية ومنها:
 - ✓ معدل دوران الأصول = صافي المبيعات / إجمالي الأصول
 - ✓ معدل العائد على رأس المال المستثمر = صافي الربح / رأس المال المستثمر
 - ✓ مؤشر تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية: أي تطور ونمو الأرباح المحققة من سنة إلى أخرى
 - ب- **النسبة لمنظور العملاء:** تعد المؤشرات الخاصة بمنظور العملاء على ضوء المجموعات الأساسية لأهداف هذا المنظور وارتباطها بإستراتيجية المؤسسة على النحو التالي:
 - . الحصة من السوق: وهي تمثل حجم نشاط المؤسسة في سوق محدد
 - . درجة الاحتفاظ بالعميل واكتساب عملاء جدد: يقاس بمعدل احتفاظ المؤسسة بالعملاء
 - . تكاليف التسويق: وهي عملية ترويج لتصريف المنتجات تنجم عنها نفقات
 - ج- **النسبة لمنظور العمليات الداخلية:** تشمل عملية تحليل الأداء طبيعة العمليات والمراحل الداخلية التي تتم بهدف تقديم المنتج للعميل، ومن بين المؤشرات التي تعتمد عليها المؤسسة بالنسبة لهذا المنظور ما يلي:
 - معدل دوران المخزون = تكلفة المبيعات / متوسط المخزون (أو المخزون)
 - معدل الأداء اليومي للعامل: عدد الوحدات المنتجة/عدد أيام السنة
- التحسين في الإنتاجية: ويمكن قياسها عن طريق القيمة المضافة المحققة من طرف المؤسسة

د- بالنسبة لمنظور التعلم والنمو: إن التركيز على الأصول الفكرية (مهارات الأفراد) تعد أحد أهم مرتكزات نجاح المؤسسة في البيئة الحالية لما لها من استجابة مستمرة لمتغيرات البيئة التنافسية، ومن بين المؤشرات التي تعتمد عليها المؤسسة في هذا المنظور ما يلي:

معدل التأطير (%) = عدد العمال (إطارات وتقنيين) / إجمالي العمال

معدلات التوظيف: يمكن تحديد هذا المؤشر عن طريق تحديد نسبة معدل التوظيف بالمؤسسة
معدل رضا العاملين: يمكن قياس هذا المؤشر من خلال تحديد الرضا على الأجر.

هـ- بالنسبة للمنظور المجتمعي (الاجتماعي والبيئي): يجب أن تعمل بطاقة الأداء المتوازن المستدام على تهيئة موائمة جميع الأنشطة التنفيذية مع الرؤية الإستراتيجية طويلة الأجل، لكي تكون الأبعاد الخمسة السابقة متوازنة ومتكاملة يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار التغيرات البيئية والاجتماعية وكيفية إدارتها، مبرزتا اهتمامها بالأطراف ذات المصلحة، ومن بين المؤشرات التي تعتمد عليها المؤسسة في هذا المنظور ما يلي:

✓ معدل استعمال الموارد المائية والطاقة الكهربائية

✓ معدل طرح النفايات الصلبة: ونقصد بها مخلفات عملية الإنتاج بكل مراحلها الخاصة بإنتاج الحليب ومشتقاته من طرف المؤسسة، ويمكن تحديد هذا المؤشر من خلال نسبة الإنتاج المعيب ومخلفات العملية الإنتاجية التي تمثل 11%0.75

✓ مؤشر مساهمة المؤسسة في المجال الاجتماعي: مساهمة المؤسسة (%) = عدد الأفراد المشمولين بالمزايا / عدد العمال

III.3. الحالة العملية لاقتراح تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام.

انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة في منطق بطاقة الأداء المتوازن المستدام، فإن الأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن المستدام ترتبط مع بعضها البعض بشكل تكاملي من أسفل إلى أعلى، بمعنى أن ما يتم من أهداف ومؤشرات لقياسها في منظور التعلم والنمو يؤثر بشكل مباشر في المنظورات الأربعة الأخرى ومن ثم فإنه لإعداد هذه المقاييس والمؤشرات التي تتضمنها بطاقة الأداء يجب تحديد الهدف الاستراتيجي النهائي وكيفية تحقيقه من خلال المنظورات الخمسة، ثم يلي ذلك تحديد ما يتضمنه كل منظور على حدا بهدف تحقيق هذا البعد الاستراتيجي.

أما بالنسبة للشكل المقترح لنموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام فإنه يتكون من الأعمدة التالية:

- المنظورات الرئيسية: وعددها خمسة، يحتوي كل منظور على مؤشرات قياس تترجم رؤية وإستراتيجية المؤسسة وتحدد نسبة بلوغ هذه الأهداف الإستراتيجية، وبناء على ذلك قمنا بربط كل منظور أو بعد بثلاثة مؤشرات أساسية وهذا ليكون مجموعها في الإطار العام للبطاقة أي ما يعادل 15 إلى 20 مؤشر، حتى نتمكن من التحكم في هذه المؤشرات بشكل جيد ويتضمن كل منظور عدة مقاييس:

-**الوزن:** تعطى المنظورات الخمسة أوزان تختلف باختلاف أهميتها في تحقيق الإستراتيجية، تختلف الأهمية النسبية للمنظورات باختلاف المؤسسات والأهداف، ويجب أن يتم تحديد الأوزان بشكل منطقي واعتماداً على الخبرة.

إن مبدأ التوازن في بطاقة الأداء يعتمد وبشكل جوهري وأساسي من خلال توزيع نسب الأهمية على كل منظوراتها الخمسة لتكون متوازنة ومتكاملة يخدم ويكمل بعضها البعض ليشكل مجموع أوزانها التوازن الكلي للأبعاد الخمسة، ويمكننا القول أن التخلي عن ربط الأوزان بالمنظورات سينزع ويبعد صفة التوازن على بطاقة الأداء.

-**الأهداف:** وهي تمثل الأهداف المسطرة والمنشود تحقيقها للمؤسسة.

-**المنجز:** ما تم إنجازه فعلاً وقد يقاس بشكل كمي وقد يحتاج ذلك إلى استبيانات كما في حالة قياس رضا الزبون.

-**النتيجة النهائية:** أي نتائج مقارنة الأهداف مع ما تم إنجازه فعلاً وذلك وفق العلاقة التالية¹² :

$$\text{النتيجة النهائية} = \frac{\text{وزن القياس} \times \text{المنجز فعلا}}{\text{الهدف}}$$

انطلاقاً من العلاقة السابقة نقوم بحساب النتيجة النهائية من خلال المعلومات المرتبطة بوزن القياس والأهداف المحددة بناء على إستراتيجية المؤسسة، والمنجز فعلاً من طرفها من خلال الاعتماد على الميزانيات المالية لمؤسسة حضنة حليب من 2010 إلى 2014، أي النتائج المحققة فعلاً خلال الخمسة سنوات وهو ما يسمح بالحصول على نموذج لبطاقة الأداء المستدام الخاص بالمؤسسة يقيس ويقيم الأداء المستدام على مدار خمسة سنوات.

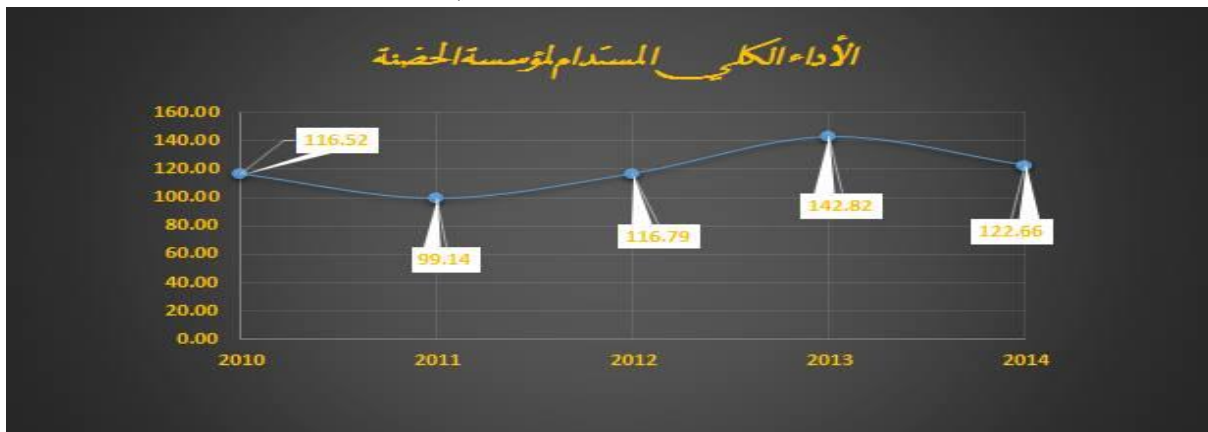
وهو يجعلنا نتمكن من تحديد مدى بلوغ المؤسسة لأهدافها الإستراتيجية من خلال تحديد المستوى العام لاتجاه الأداء الكلي للمؤسسة وهو ما يعكس وضعية المؤسسة بإبراز نقاط قوتها وضعفها وبالتالي تحديد الأسباب الأساسية المؤدية إلى ذلك بناء على مؤشرات قياس الأداء لكل بعد من أبعاد البطاقة، وكل هذه الخطوات يتم النظر إليها من خلال الجدول رقم (01) الخاص بمؤسسة حضنة حليب بالمسيلة.

جدول رقم (01) يمثل نموذج مقياس بطاقة أداء المتوازن المستدام (SBSC) الخاص ببنية الحضنة

الأبعاد Perspective	المقياس Measurement	الوزن Weight	الهدف Target	التحقيق المتجزئ لعدد (%) Achieved (%)					النتيجة النهائية (%) Result (%)					
				2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014	
1 منظور العميل	معدل دوران الأصول	%10	%40	125,27	123	112	114	127	31,31	30,75	2,48	3,25	19,55	2,63
	معدل العائد على رأس المال المستثمر	%10	%40	8,12	33	18	7,8	6	2,03	8,25	10,44	7,89	112,2	12,46
	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	%10	%80	28	29	12	31,23	15,88	13,5	3,62	10,9	20	200,2	33,36
	أداء المنظور الأول	%30	-	-	-	-	-	-	46,84	42,62	21,69	31,14	47,99	76,18
	النصبة من السوق	%10	%90	29,27	22,34	15,33	23,68	19,55	3,25	1,70	2,71	1,77	86,8	4,82
2 منظور العمليات الداخلية	درجة الاحتفاظ بالعميل	%10	%90	71,05	82,12	94	101	112,2	7,89	9,12	12,19	9,64	289,13	14,75
	تكثيف التسويق	%10	%60	120	60,56	212	320	200,2	10,9	35,33	2,83	4,25	6,05	1,47
	أداء المنظور الثاني	%30	-	-	-	-	-	-	31,14	47,47	17,68	18,21	17,6	21,04
	معدل دوران المخزون	%5	%90	34,5	31,9	48,7	69,6	86,8	1,91	1,77	2,71	1,77	86,8	4,82
	معدل الأداء اليومي للعامل	%5	%98	189	239	241,55	266,8	289,13	9,64	12,19	12,32	12,19	9,64	14,75
3 منظور التعلم والنمو	التحسين في الإنتاجية	%5	%60	72,66	51	34	25	17,66	6,05	4,25	2,83	4,25	6,05	1,47
	أداء المنظور الثالث	%15	-	-	-	-	-	-	17,6	18,21	17,68	18,21	17,6	21,04
	معدل التطوير	%5	%30	32,82	16,7	17,88	21,5	30	5,47	2,78	2,89	2,78	5,47	3,58
	معدلات التوظيف	%5	%30	18,36	21	25	05	15	3,06	4,16	3,5	3,06	15	2,5
	معدل رضا العاملين	%5	%90	77,5	54	32	68	23	4,30	1,77	1,77	3	4,30	1,27
4 منظور المجتمع البيئي والاجتماعي	أداء المنظور الرابع	%15	-	-	-	-	-	-	12,83	9,28	8,82	9,28	12,83	8,77
	معدل استهلاك الماء	%3	%40	50,2	12,5	9,9	7,5	13,7	3,76	0,93	0,55	0,93	3,76	1,03
	معدل استهلاك الطاقة	%3	%40	20,20	66	75,52	31	35	1,51	4,95	5,66	4,95	1,51	2,32
	معدل طرح التلوثات	%2	%99	77,68	31	15	22	213	1,56	0,62	1,53	0,62	1,56	4,30
	المساهمة الاجتماعية	%2	%50	32	21	27,1	31	42	1,28	0,84	1,08	0,84	1,28	1,68
5 الأداء الكلي	أداء المنظور الخامس	%10	-	-	-	-	-	-	8,11	7,34	8,82	7,34	8,11	9,63
									116,52	99,14	116,79	116,52	122,66	142,82

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على عدد التوظيف عدد التوظيف وزكمان خان، مرجع سابق 2006، ص151

شكل رقم (01): تطور مؤشرات الأداء الكلي لمؤسسة حضنة حليب



المصدر: مخرجات برنامج Excel.

تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

تتمثل دراسة الأداء الكلي في دراسة مستوى تغيرات الأداء لخمسة منظورات (ابعاد) مجتمعة وهو ما يمثل الأداء المتوازن المستدام، فبالنسبة لمؤسسة حضانة حليب ومن خلال المنحنى البياني للأداء الكلي نلاحظ أن مستوى الأداء الكلي للمؤسسة يبدأ في الانخفاض انطلاقاً من سنة 2010 الى سنة 2011 وهذا نتيجة لنقصان الاداء في المنظورات الاربعة المتبقية، اي منظور العملاء والعمليات الداخلية والتعلم والنمو ومنظور الاداء المجتمعي وهذا رغم التحسن في المنظور المالي للمؤسسة وهو ما يبرهن على أهمية مبدأ التوازن في الأداء حيث أن بعض المنظورات التي لا تعيرها المؤسسة اهتماماً في قياس وتقييم أدائها لها أهمية بالغة في تغيير اتجاه أدائها الكلي، وهو ما يبرهن أيضاً على فشل جل وأكثر المؤسسات التي لا تعتمد في تحديد استراتيجيتها وتحقيق أهدافها على قياس وتقييم الأداء المتوازن المستدام ذلك أن الأبعاد الغير المالية كالتعلم والنمو والعمليات الداخلية والعملاء وتلك المرتبطة بالأداء البيئي أو الاجتماعي يمكن أن تؤدي إلى زوال المؤسسة، نتيجة الاستمرار في تناقص أدائها رغم الزيادة في الأبعاد الأخرى وبالأخص البعد المالي وهو ما يفرض فكرة الاعتماد على قياس وتقييم الأداء الكلي المتوازن المستدام، اما من سنة 2011 ال غاية 2012 فيتزايد مستوى الاداء الكلي بشكل مستمر نتيجة للتحسن في جل منظورات الاداء لبطاقة الاداء المتوازن المستدام، اما في سنة 2014 فيتناقص مستوى الاداء الكلي بشكل طفيف نتيجة لتناقص الاداء في بعض المنظورات مثل منظور العملاء ومنظور العمليات الداخلية وتحسنه في باقي المنظورات وهو ما يؤكد ما ذكر في التحليل اعلاه.

نتائج الدراسة

مما سبق يمكن أن نلاحظ مدى أهمية تبني نظام مراقبة التسيير وذلك من خلال قياس وتقييم الأداء المتوازن المستدام الذي يؤدي إلى التحسين المستمر والدائم للأداء، فمن خلال ما سبق ورغم التحسن المالي والزيادة في تحقيق الأرباح إلا أن بطاقة الأداء المتوازن المستدام أعطت نتائج عكس ذلك وبينت أن الأداء الكلي في تناقص وهو ما يتعين على المؤسسة بأن تأخذ بالحسبان هذا التناقض من خلال مراجعة إستراتيجيتها وأهدافها بناء على نتائج المنظورات (المحاور) المكونة لبطاقة الأداء المتوازن المستدام من اجل التحسين المستمر في أداءها وكذلك استمراريتها وبقائها.

- إن إدارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تأخذ بأسباب الإدارة الإستراتيجية من جانب تحديد الرؤية وتقدير الأهداف والعمل على تحقيقها، ومحاولة معالجة الانحرافات الناتجة عن مقارنة الحقيقي بالمتوقع، ولكن لا تأخذ بمنهجية بطاقة الأداء المتوازن المستدام كنظام متكامل وشامل للإدارة الإستراتيجية، كونها لا تركز إلا على الأهداف المالية من جهة ولعدم علمها بهذا النوع من الأدوات الحديثة من جهة أخرى
- قلة الفهم للمقاييس غير المالية كالمؤشرات الاجتماعية مثلاً، فلا إدارة تنظر إلى عدم وجود مؤشرات كتحفيز العمال وذلك كون المؤسسة تعاني من ضائقة مالية، إلا انه يمكن وضعها كهدف استراتيجي يمكن من زيادة

فعالية العامل حتى وان كانت تشكل في بداية الأمر كعبء أو تكلفة، لكن على المدى الطويل حتما ستشكل دخلا إضافيا نتيجة زيادة مردودية العامل من خلال رفع وتحسين أدائه في المؤسسة.

- من خلال النتائج المحصل عليها بعد تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام نلاحظ أهمية التوازن والتكامل بين الأبعاد الخمسة، فكل منظور أو بعد يخدم الآخر فكل انخفاض في أي منظور يمكن أن يؤدي إلى الانخفاض في مستوى الأداء الكلي والفكرة تكمن في أن كل منظور له نسبة وزنه الخاص من مجموع وزن الأداء الكلي في بطاقة الأداء المتوازن المستدام.

- تعمل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة بإنتاج الحليب ومشتقاته في نشاطها اليومي دون مراعاة التأثير المباشر وغير المباشر في البيئة المحيطة بها، وهو ما يظهر من خلال استهلاكها المفرط في المورد المائي وذلك بحكم أن هذا النوع من الصناعة يطلب استهلاك كميات كبيرة من المياه للمعالجة والأكثرية منها للتنظيف، إضافة إلى الاستهلاك الكبير للطاقة الكهربائية في عملية التعقيم والتقطير والإنتاج إضافة إلى الفضلات الناتجة عن المواد الأولية الفاسدة من جهة والمنتجات الغير صالحة للاستعمال من جهة أخرى، كذلك المواد الكيميائية (الأحماض) والتي ترمى في مجاري الصرف العادية وهو ما يؤثر سلبا على الثروة النباتية والحيوانية خارج المؤسسة.

- إن التعامل مع بطاقة الأداء على المدى الطويل وبصفة مستمرة يؤدي بإدارة المؤسسة إلى اتخاذ الإجراءات الوقائية وبأقل تكلفة عوض الإجراءات التصحيحية وتكلفتها الباهظة، لذا فالمؤسسة تلاحظ تغيرات اتجاه أدائها الكلي فيتم تفسيرها بالرجوع إلى نسبة مساهمة كل منظور وهل هي سلبية أم ايجابية ليتم بعد ذلك مراجعة المؤشرات التي بني على أساسها المنظور ومدى نجاعتها في إعطاء النتائج الدقيقة المرجوة منها.

المقترحات

انطلاقا من نتائج الدراسة النظرية والميدانية يمكن تقديم المقترحات التالية:

- يجب على المؤسسة أن تواكب التطور الحاصل في المحاسبة الإدارية الحديثة وبالذات في مجال مراقبة التسيير، من خلال تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والذي يعد نظام قياس شامل ومتزن ومتعدد الأبعاد الداخلية والخارجية، المالية والغير مالية، الكمية والوصفية القصيرة والطويلة المدى، إضافة إلى بعد آخر يتمثل في الأداء المجتمعي والذي بدوره يتضمن الأداء البيئي والاجتماعي ليكون الأداء متوازنا ومستداما، وهذا من خلال دور البطاقة الاستشرافي الذي يحدد توجهات الأداء ومدى تحقيق الأهداف والتي على أساسها تتخذ القرارات اللازمة من خلال إستراتيجية واضحة المعالم ومحددة الأهداف.

- يجب على المؤسسة أن تكيف كل عناصر نشاطاتها في إطار ضوابط التنمية المستدامة من خلال: الاستعمال العقلاني للموارد المتاحة وأساسا المورد المائي من خلال استغلال الفاقد من عملية الإنتاج والتنظيف عن طريق الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة وذلك من خلال إعداد محطات استرجاع للاستفادة من هذه الكميات المهذورة سواء للوحدة أو استغلالها في القطاع الفلاحي.

- إبراز دور المؤسسة الاجتماعي من خلال الاهتمام بعناصر محيطها الداخلي والخارجي عن طريق الاستغلال الأمثل للرأسمال البشري وذلك بالاهتمام بالجانب الاجتماعي كالتكوين، المشاركة في القرارات الإستراتيجية، التحفيز، لان كل هذه العوامل تزيد من مستوى أداء العمال وتعمل على التحسين المستمر، إضافة إلى المساهمة في تحسين صورة المؤسسة في المجتمع من خلال المساهمات الخيرية والتنمية.
- من ضمن المقترحات أيضا انه عند اعتماد تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام ولكي يكون أكثر فعالية ويعطي نتائج جيدة، من الأفضل أن يتم دمجها ليعمل آليا من خلال برنامج حاسوب يعد خصيصا وفق أسس وقواعد عمل النموذج، ويربط بشبكة داخلية مع كل المصالح وفق الهيكل التنظيمي من اجل سهولة الحصول على المعلومة ودمجها في البرنامج في أوانها لتعطى النتائج في وقتها وليتخذ القرار في وقته.

المراجع المعتمدة

- 1- أبو موسى، عبد الحميد، تجربة بنك فيصل الإسلامي المصرفي في تمويل المنشآت الصغيرة والمتوسطة، الملتقى السنوي الإسلامي السادس: دور المصارف والمؤسسات المالية الإسلامية في تمويل المنشآت الصغيرة والمتوسطة (عمان: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2003)، ص4.
- 2- بوخلوة باديس، بنخيرة سامي، "المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في دعم التشغيل في الجزائر"، الملتقى الوطني حول، "واقع وآفاق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر، جامعة الوادي الجزائر،
- 3- لرقط فريدة وآخرون، دور المشاريع الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاديات النامية ومعوقات تنميتها، الدورة التدريبية حول: تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتطوير دورها في الاقتصاديات المغاربية، سطيف، الجزائر، 25-28 ماي 2003، ص120.
- 4- ايت عيسى عيسى، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر-آفاق وقيود، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، العدد السادس، ص276.
- 5- ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار العجبية، الجزائر، 2003، ص:10.
- 6- Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7^{ème} Edition, Paris, Economica, 2000, P20.
- 7- قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007
- 8- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، رمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص192.
- 9- عبد الملك احمد رجب، "مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء في المشروعات الصناعية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، 2006، العدد2، ص96.
- 10- نادية راضي عبد الحليم، "دمج المؤشرات البيئية في بطاقة الأداء المتوازن، لتفعيل دور المنظمات في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد21، العدد02، كلية التجارة، جامعة الأزهر، مصر، ديسمبر 2005، ص5.
- 11 مصلحة الإنتاج لمؤسسة الحضنة بالمسيلة، المنطقة الصناعية بالمسيلة، الجزائر.
- 12- عبد اللطيف عبد الطيف، تركمان حنان، "بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، دمشق، المجلد 28، العدد1، 2006، ص152.