

## مساهمة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تقييم إستراتيجية المؤسسات الصناعية

### دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة

*The contribution of strategic management accounting to evaluating the strategy of industrial enterprises Case study of the cement enterprises of Ain El Kabira*

ط. د. عمر بولحليب<sup>1</sup> / مخبر السياسات التنموية والدراسات الإستشرافية، جامعة ألكلي محند ولحاج البويرة (الجزائر)  
o.boulahlib@univ-bouira.dz

د. آسيا قاسيمي / مخبر السياسات التنموية والدراسات الإستشرافية، جامعة ألكلي محند ولحاج البويرة (الجزائر)  
a.kacimi@univ-bouira.dz

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/11/01

تاريخ الاستلام: 2021/05/27

#### ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم إستراتيجية مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، كونها أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الفعالة في تمكين المؤسسة من تقييم وتحسين أداءها لبلوغ أهدافها المستطرة ورؤيتها المرجوة. ولتحقيق ذلك تم تصميم نموذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة بغية تقييم الأداء الإستراتيجي لها ، من خلال عرض صورة واقعية لمستوى أداءها الكلي للفترة الممتدة من 2015 إلى 2019 وتسجيل مختلف الانحرافات مع اقتراح الإجراءات التصحيحية الملائمة.  
الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، بطاقة الأداء المتوازن، تقييم الإستراتيجية.  
تصنيف JEL : M41 ؛ C51 ؛ M19.

#### **Abstract:**

*This study aims to evaluate the strategy of the Cement Corporation, Ain El Kabira, using the Balanced Scorecard, as it is one of the most important effective strategic management accounting methods in enabling the organization to evaluate and improve its performance in order to achieve its established goals and desired vision. To achieve this, the balanced scorecard model was designed for the organization in order to evaluate its strategic performance, by presenting a realistic picture of its overall performance level for the period from 2015 to 2019 and recording various deviations while proposing appropriate corrective actions.*

**Keywords:** Key words: strategic management accounting, balanced scorecard, strategy evaluation.

**Jel Classification Codes :** M41; C51 ; M19.

<sup>1</sup> المؤلف المرسل: عمر بولحليب ، الإيميل: o.boulahlib@univ-bouira.dz

## I - تمهيد :

تعمل المؤسسات اليوم على مراجعة وتحسين إستراتيجياتها بصفة دورية بما يحقق انتقالها من وضعها الحالي إلى وضع أحسن يضمن لها الاستمرار والنمو، ونتيجة لقصور المؤشرات الكمية كالتحليل المالي المعتمد على البيانات التاريخية في إعطاء صورة واضحة لصناع القرار عن ما إذا كانت المؤسسة تعمل الأشياء الصحيحة، وتماشيا مع حقيقة أن القياس الصحيح يصنع القرار الصحيح، عمل الباحثون في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على إيجاد أساليب محاسبية ذات بعد إستراتيجي تتسم بالشمولية والدقة لتجسد هذه المسلمة على أرض الواقع.

وتعد بطاقة الأداء المتوازن من بين أحدث الأساليب المعتمدة من قبل المؤسسات الرائدة اليوم في تقييم أدائها الشامل، انطلاقا من تحليل رؤيتها وأهدافها الإستراتيجية وفق مجموعة متنوعة من المقاييس المالية وغير المالية الموزعة بانتظام على أربعة أبعاد متكاملة فيما بينها بعلاقة السبب - نتيجة ( بعد المال، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)، مما يجعل قادة الشركات يتخلصون من الإستراتيجية الوهمية، ويتجهون نحو عمل الأشياء الصحيحة التي تؤدي إلى تحسين أدائهم الكلي المستقبلي.

**1.I- إشكالية البحث:** من أجل إبراز دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تقييم إستراتيجية المؤسسات الصناعية، قمنا بطرح التساؤل التالي:

**كيف تساهم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تقييم وتصويب إستراتيجية مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة؟**

**2.I - فرضيات البحث:** للإجابة على الإشكالية تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية:

تساهم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بشكل كبير في تقييم وتصويب إستراتيجية مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة، بناء على مقارنة النتائج المحققة في كل محور من محاور البطاقة مع ما كان مخطط له، وتصويب الانحرافات عن طريق صياغة مبادرات تتناسب وسد الفجوة الإستراتيجية.

**3.I- أهداف البحث:**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية تقييم إستراتيجية مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة، باستخدام بطاقة الأداء المتوازن كونها من أهم أساليب المحاسبة عن الوضع الإستراتيجي المستخدمة في هذا الشأن.

**4.I- أهمية البحث:**

تستمد الدراسة أهميتها من كونها توفر للمهنيين والمؤسسات المهتمة بهذا الموضوع البحثي، نموذجا متكامل لبطاقة الأداء المتوازن يمكنها من قياس وتقييم أدائها الإستراتيجي بشكل شمولي، والعمل على تصويب كل الانحرافات، مما ينعكس إيجابا على الوضع المالي لها ( تعظيم ثروة الملاك).

**5.I- منهجية البحث:**

يهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، من خلال استعراض بعض التعاريف والمفاهيم النظرية حول الموضوع مع محاولة توضيح العلاقة فيما بينها، إضافة إلى الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة كمحاولة لإسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على أرض الواقع.

## II- الإطار النظري للدراسة :

سنتطرق من خلال هذه الجزئية إلى الخلفية النظرية لهذا البحث، بعرض المفاهيم الأساسية المتعلقة بمتغيرات الدراسة المتمثلة في الإستراتيجية، تقييم الإستراتيجية، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، بطاقة الأداء المتوازن، مع إبراز العلاقة بينها.

### II-1-1- تقييم الإستراتيجية:

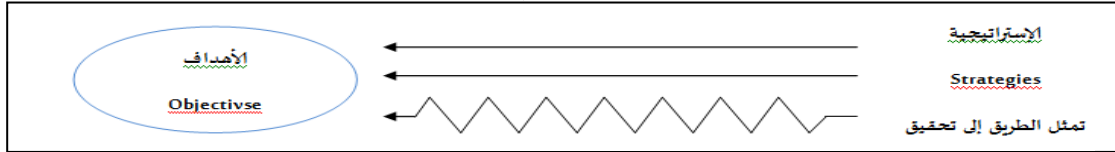
قبل التطرق إلى مفهوم عملية تقييم الإستراتيجية يجدر بنا محاولة توضيح مفهوم الإستراتيجية نقطة بداية الإدارة الإستراتيجية، فبدون إستراتيجية لا وجود لعمليات التقييم.

### II-1-1- مفهوم الإستراتيجية (The Strategic):

يعود أصل مصطلح الإستراتيجية إلى الجذور العسكرية اليونانية القديمة والتي تعني فنون الحرب وإدارة المعارك، (زاهد محمد، 2018، صفحة 81) لكن عند استخدامها في مجال الأعمال يصبح مفهومها واسع لا يمكن حصره في تعريف متفق عليه بين الأكاديميين.

فتعرف من قبل مجموعة من الباحثين على أنها " الوسيلة للوصول إلى النهاية، بمعنى ذلك الطريق Paths الطويل الذي تسلكه المؤسسة والأشياء Things التي تقوم بها والقرارات Decisions التي تتخذها، في ظل بيئة الأعمال الديناميكية لتحقيق أهدافها وبلوغ رسالتها المرجوة ". (إسماعيل العرقي، الإدارة الإستراتيجية ، 2011، صفحة 27) كما هو مجسد في الشكل رقم 1.

الشكل (01): العلاقة بين الإستراتيجية والأهداف



المصدر: (إسماعيل العرقي، الإدارة الإستراتيجية ، 2011، صفحة 27).

في حين يعرفها (Mintzberg) بأنها " كل ما يتعلق بالأمر المهمة، أي أنها تهتم بالأمر المتعلقة بالفعالية (إنجاز العمل الصحيح)، مقارنة بالخطط قصيرة الأجل التي تهتم بالأمر المتعلقة بالكفاءة (إنجاز العمل بشكل صحيح بغية تحقيق الإستراتيجية)" (محمد عبد العظيم، 2005، صفحة 3) . وبالتالي فإن الإستراتيجية حسب هذا المفهوم هي تلك القرارات المتعلقة بالأمر المهمة داخل المؤسسة والهادفة إلى بلوغ الأهداف المسطرة على المدى الطويل.

مما سبق يعرف الباحث الإستراتيجية على أنها "مجموعة الأهداف المرتبطة بمعايير القياس المناسبة والخطط المسطرة لمؤسسة ما، والتي تتماشى ودرجة المخاطرة التي تتقبلها المؤسسة، الإمكانيات المتاحة لها، الاتساق والملاءمة مع البيئة الداخلية والخارجية " .

### II-1-2- مفهوم عملية تقييم الإستراتيجية (Evaluation of The strategy):

لتتأكد المؤسسة من مدى مساهمة الإستراتيجية التي تبنتها في تحقيق أهدافها ورأيها المرجوة، تعمل الإدارة الإستراتيجية على تقييمها من خلال حساب (تقدير) مختلف انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المعياري (المخطط له)، بكل أبعاده ( البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، إضافة إلى البعد البيئي الاجتماعي)، مما يجعل المدراء يوجهون اهتمامهم إلى معرفة ما إذا كانوا يقومون

بالأعمال الصحيحة، كون أن القيام بالعمل غير الصحيح بطريقة صحيحة لن يؤدي إلى إنتاج قيمة مضافة للمؤسسة، بل يتسبب في هدر الموارد والزمن وجعل المؤسسة تعيش وهم الإستراتيجية الهادفة لتحقيق الأرباح. وتعرف عملية تقييم الإستراتيجية على أنها " آخر عمليات أو مراحل الإدارة الإستراتيجية الهادفة إلى تقييم الأداء، بناء على مقارنة النتائج المحققة فعلا من جراء تطبيق الإستراتيجية التي تم رسمها والأهداف التي خطت المؤسسة لتحقيقها، عندما قامت بصياغة الإستراتيجية، مع اتخاذ التدابير التصحيحية إن لزم الأمر". (إبراهيم درة وسعود جرادات، 2013، صفحة 221) أو هي " نشاط يقوم به المديرون في المؤسسة لمقارنة النتائج المحققة فعلا من تبني الإستراتيجية مع الأداء المتوقع أو المخطط له، أي أنها تحاول الكشف عن الانحرافات التي حدثت أثناء تنفيذ الإستراتيجية، بهدف تصحيحها قبل فوات الأوان". (درة و جرادات، 2014، صفحة 276)

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن تقييم الإستراتيجية هي أهم عملية في الإدارة الإستراتيجية، كونها تسمح للمدراء بتسجيل انحرافات الأداء الشامل للمؤسسة سواء كانت إيجابية أو سلبية مع اتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل حدوث أو تفاقم الخسائر (تغذية عكسية)، مما يتيح للإدارة تقييم مدى النجاح الذي حققته الإستراتيجية المتبعة من قبل المؤسسة في بلوغ الأهداف المسطرة القصيرة والطويلة الأجل منها، وتحسين الأداء الكلي (الإدارة بالنتائج أو الأهداف).

وعلى العموم يتم تقييم الإستراتيجية وفق الأنشطة التالية (درة و جرادات، 2013، صفحة 34):

- استعراض العوامل الداخلية والخارجية (الأهداف المالية، العملاء، العمليات التشغيلية، التطور والنمو) التي شكلت الأساس للإستراتيجيات التي وضعتها المؤسسة، والتي سيعتمد عليها في الحكم على مستوى الأداء؛
- قياس أداء المؤسسة من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط له (مقارنة القياسات بالمستهدفات)؛
- اتخاذ التدابير التصحيحية في حالة وجود انحراف عن رسم في الإستراتيجيات؛

## II-2- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية (The Strategic Management Accounting):

ظهر مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عام 1981م عندما استخدمه الباحث (Simonds) للإشارة إلى الرؤية الإستراتيجية ذات التوجه الخارجي للمحاسبة الإدارية، والتي تعمل على جمع وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية الخاصة بالشركة ومنافسها وزبائنها، ومتابعة تقييم وتطوير إستراتيجية المؤسسة، تماشيا مع الأهداف المسطرة من قبل إدارتها في ظل التغيرات المتسارعة والضغوطات التي تفرضها بيئة الأعمال الحديثة (التحديات)، (Roslender & J.Hart, 2003, p. 256) من خلال الاعتماد على العديد من الأساليب المحاسبية الحديثة التي توفر معلومات تتماشى وتوجهات الإدارة الإستراتيجية.

وقد عرفها (Simonds) بأنها: " توفير وتحليل المحاسبة الإدارية لمعلومات أو بيانات عن الأعمال التجارية والمنافسين، لأجل استخدامها في تطوير ومراقبة إستراتيجيات الأعمال (Langfield-Smith, 2008, p. 205)، في حين عرفها (Roslender & J hart) على أنها: "محاولة دمج معارف المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق في إطار الإدارة الإستراتيجية" (Roslender & J hart, 2010, p. 9)، ومن ناحية أخرى هناك أكاديميون يرون أنها طريقة أو مجموعة من الخطوات، فمثلا نجد (Lord (1996) يصفها على أنها عملية من ثلاثة مراحل:

جمع معلومات المنافس، استغلال فرص خفض التكاليف، مطابقة التركيز المحاسبي مع الوضع الاستراتيجي،  
" (Langfield-Smith, 2008, p. 206)

بناء على ما تقدم من تعاريف لمصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يمكن التوصل إلى نتيجة مفادها أنه، على الرغم من تباين الآراء حول مفهومه، إلا أنه يمكن استخلاص ثلاثة خصائص عامة تشترك فيها تعاريف المتخصصين في هذا المجال وهي (Cadez, 2006, p. 282) : (التركيز على المعلومات الخارجية بجانب المعلومات الداخلية، الاهتمام بالمدى الطويل إلى جانب المدى القصير، استخدام كلا من المعلومات المالية وغير المالية لأغراض اتخاذ القرار)، الأمر الذي يجعلها تتخطى المشاكل التي عانت منها المحاسبة الإدارية التقليدية.

وتماشيا مع التوجهات الحديثة للإدارة الإستراتيجية وقصور أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية عن تقديم تقييم متكامل للموقف الإستراتيجي للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة، عمل الباحثون في مجال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على وضع عدة أساليب لحل هذه المشكلة منها:

- أسلوب المقارنة المرجعية: الذي يعرف على أنه: "تقليد الأفضل من خلال تطبيق التغيير وقياس الأداء باستمرار"، أو "البحث عن أفضل الممارسات في مجال الصناعة والعمل على تكييفها مع إمكانيات المؤسسة مما يؤدي إلى التفوق في الأداء". (Zairi & Al-Mashari, 2005, p. 15)
- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: الذي سنتطرق إليه بنوع من التفصيل في العنصر الموالي.

### II-3- بطاقة الأداء المتوازن نموذج لتقييم الإستراتيجية (Balanced Score Card):

بسبب التطورات المتسارعة التي تشهدها البيئة الاقتصادية أصبحت الأنظمة التقليدية لقياس الأداء عاجزة عن تلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية، ما دفع الباحثين إلى تطوير نماذج إدارية حديثة متوازنة تأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المالية وغير المالية في عملية تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسة، كبطاقة الأداء المتوازن مثلا.

### II-3-1- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

نتيجة لافتقار بيئة الأعمال إلى مدخل متوازن لتقييم الأداء يربط بين مقاييس النتائج ومقاييس العمليات تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن من قبل الباحثين (Robert Kaplan and David Norton) عام 1990 م، بناء على الدراسة البحثية التي أجراها على عشرات الشركات بهدف اكتشاف طرق جديدة لقياس الأداء، وقد كان الدافع وراء هذه الدراسة الاعتقاد المتزايد من قبل الباحثين بأن المقاييس المالية للأداء غير فعالة لمؤسسات الأعمال الحديثة، وقد توصلت الشركات رفقت الباحثين من خلال هذه الإشكالية إلى أن المقاييس المالية بالفعل غير كافية بمفردها لتقييم أداء المؤسسات مما يؤثر على تحليل قدرتها في خلق القيمة.

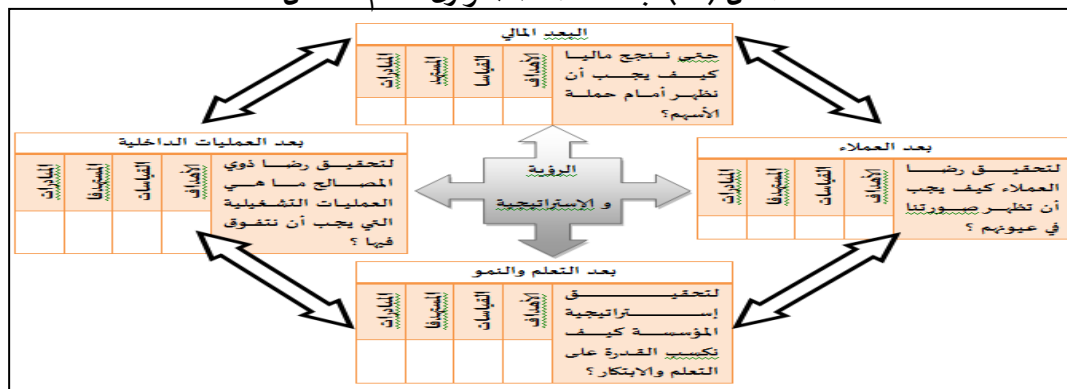
(R.Niven, 2002, p. 11) وقد اعتمدت بطاقة الأداء المتوازن التي نوقشت لأول مرة عام 1992 م في جامعة هارفارد على الرؤية والأهداف الإستراتيجية، حيث تم ترجمتها إلى نظام لقياس الأداء بغرض التقييم من أجل التطوير والتحسين من خلال تحويل الأهداف الإستراتيجية إلى مقاييس مالية وغير مالية مترابطة وفق أربعة

محاور للقياس ( المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية، وأخيرا التطوير والنمو). (مهدي حسين الهاشمي وراهي الحدراوي، 2018، صفحة 356)  
ما هي بطاقة الأداء المتوازن؟

يمكننا وصف بطاقة الأداء المتوازن بأنها مجموعة المقاييس المختارة بعناية و المشتقة ( المستمدة) من إستراتيجية المؤسسة، بحيث تمثل أداة للقادة يستخدمونها للتواصل مع الموظفين وأصحاب المصالح الخارجية وإبلاغهم بالنتائج ومحركات (موجهات) الأداء التي ستحقق من خلالها المؤسسة رسالتها وأهدافها الإستراتيجية، وقد أعطيت لبطاقة الأداء المتوازن عدة تعاريف منها:

عرف (Horngren et al) بطاقة الأداء المتوازن على أنها "نظام لترجمة وتوضيح رسالة وأهداف وإستراتيجية الشركة إلى مجموعة متكاملة (مترابطة) من مقاييس الأداء ( المالية وغير المالية)، فلكي تتمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها المالية وجب عليها التركيز على الأهداف الغير المالية وإنجازها على أكمل وجه" (مهدي حسين الهاشمي وراهي الحدراوي، 2018، صفحة 356)، فالمقاييس التشغيلية تعتبر بمثابة محرك الأداء المالي المستقبلي. وعرفها (Kaplan and Norton) بأنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم للمسيرين صورة واضحة وشاملة عن أداء مؤسساتهم" (Kaplan & Norton, 1992, p. 71) ، وبالتالي يمكن القول بأنها نظام قياس يمكن المؤسسة من اختيار مؤشرات القياس الموافقة لطبيعة عملها ورغبات المسيرين في إيضاح مختلف جوانبها الذاتية والموضوعية في محتوى هذه القياسا (محمد موسى و شين، 2017، صفحة 13)، أي إن بطاقة الأداء المتوازن تمثل: نظام قياس، نظام إدارة إستراتيجية، وأداة اتصال. وتعرف بأنها "توليفة من العناصر (الأبعاد) المترابطة أو المتفاعلة بشكل منتظم مشكلة وحدة واحدة" (Niven, 2014, p. 7) كما هو موضح في الشكل رقم 2.

الشكل (02): بطاقة الأداء المتوازن نظام متكامل



المصدر: (Kaplan & Norton, 1996, p. 23) .

من خلال الشكل نلاحظ بان بطاقة الأداء المتوازن تقوم بقياس وتصويب الأداء الإستراتيجي للمؤسسة وفق أربعة مستويات قائمة على علاقة السبب نتيجة، فلا يمكن الاكتفاء بمقاييس النتائج ( المالية، معلومات الزبائن) فقط في تقييم أداء المؤسسة كونها غير قادرة على تبيان أسباب تحقيق هذه النتائج، وكذلك لا يمكن الإنفراد بمقاييس الأسباب ( العمليات الداخلية والتطور أو التعلم والنمو) لأنها غير قادرة توضيح محصلة القيام بإجراء ما.

## II-3-2- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

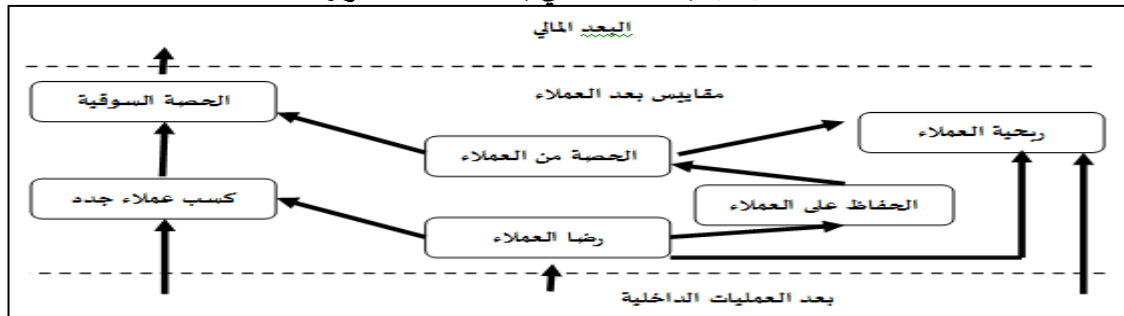
بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة في ترجمة رؤية وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من الأهداف والمقاييس وفق أربعة أبعاد أساسية هي :

- **البعد المالي:** يعتبر البعد المالي أحد أهم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن فهو يعطي للمؤسسة صورة شاملة عن مدى نجاح إستراتيجيتها، كونه محصلة الأبعاد الأخرى، وبالتالي يمكن لجنة وضع ومتابعة الإستراتيجية من اتخاذ قرار الاستمرار في نفس المسارات المرسومة (قرار الثبات) أو إدخال تعديلات (قرار التغيير).

والمؤكد هنا أنه لاستخدام المؤشرات المالية أهمية كبير للتعبير عن درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية، من خلال تقييمها لفعالية وكفاءة المؤسسة في استخدام رأس مالها وأصولها المختلفة في خلق القيمة المضافة، إضافة إلى كون المؤشرات المالية تزود العديد من أصحاب المصالح المهتمين بنشاط المؤسسة من مستثمرين، موردين، عاملين، عملاء، الإدارة، الدولة بالمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ قرارات الاستثمار بالنسبة للمستثمرين وإبرام صفقات التمويل والبيع بالنسبة للموردين والعملاء، قرار البقاء في المؤسسة من عدمه بالنسبة للموظفين. (لطرش و بن واضح، 2016، صفحة 296) ويشير هنا كل من (Kaplan and Norton) إلى أن المقاييس المالية المستخدمة في هذا البعد، تختلف باختلاف المرحلة التي تمر بها المؤسسة من النمو (Growth)، فالاستقرار (Sustain)، إلى النضج (Harvest). (سترة، 2018، الصفحات 114-115)

- **بعد العملاء:** تنظر مؤسسات اليوم للعملاء على أنهم سبب وجودها واستمرارها لذا نجدها تضع حاجاتهم ( الجودة، الزمن، السعر..) ضمن أولوياتها الإستراتيجية، لتحقيق رضاهم وكسب ولائهم مما ينعكس مباشرة على تحسين أدائها المالي. ويقاس أداء المؤسسة من خلال هذا البعد بالاعتماد على المقاييس التالية: الحصة السوقية، درجة الاحتفاظ بالعملاء، كسب عملاء جدد، رضا العملاء، ربحية العملاء. (Kaplan & Norton, 1996, pp. 159-161) والشكل رقم 3 يوضح بعد العملاء من منظور بطاقة الأداء المتوازن:

الشكل (03): بعد العملاء في بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (Kaplan & Norton, 1996, p. 59).

- **بعد العمليات الداخلية:** يعكس هذا البعد كافة الأنشطة والفعاليات الداخلية التي يجب أن تتميز بها المؤسسة في مجال نشاطها، والتي تساهم في تحقيق رضا العملاء (عن طريق خلق القيمة للعميل)، وبلوغ الأهداف المالية المستهدفة (زيادة ثروة الملاك)، وبالتالي فإن مقاييس الأداء الداخلية يجب أن تنبثق من أنشطة الأعمال التي لها تأثير على خلق القيمة للعملاء وزيادة ثروة الملاك. (إدريس والغالي، 2009، صفحة 224) كما هو مبين في الشكل رقم 4:

الشكل رقم (04): سلسلة القيمة الداخلية



المصدر: (إدريس و الغالي، 2009، صفحة 224).

ومن أبرز المؤشرات المعتمدة في هذا البعد (سترة، 2018، صفحة 18) : مؤشرات دورة الإبداع (عدد المنتجات الجديدة، عدد أفكار أو مقترحات التحسين... الخ)، مؤشرات دورة العمليات (المعدل الداخلي لعائد المشاريع الجديدة، مؤشرات تحسين الجودة، معدل المعيب، تحسين وقت الدورة، فترات عدم النشاط... الخ)، مؤشرات ما بعد البيع (المدة الزمنية لتعويض أو تصليح المنتجات المعيبة، الساعات اللازمة لتعليم الزبائن كيفية استعمال المنتج... الخ).

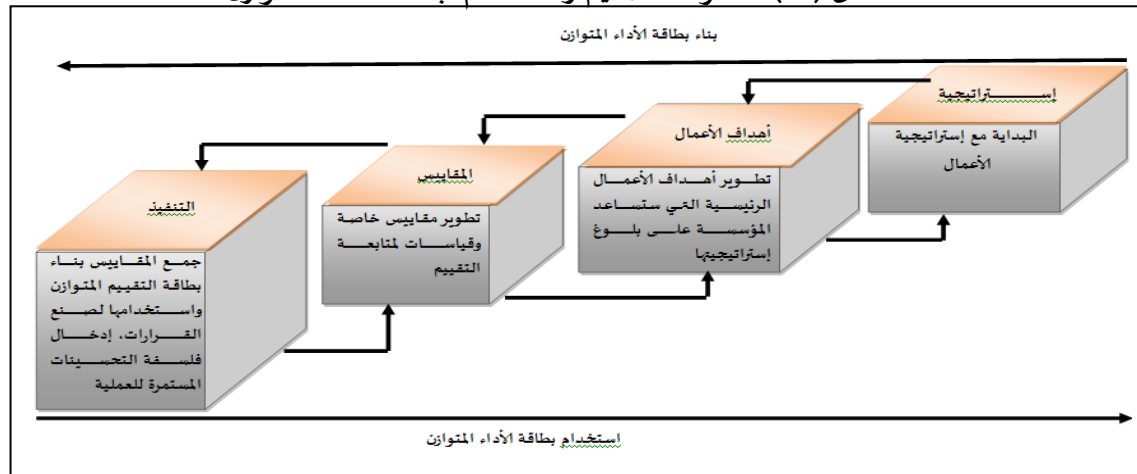
- بعد التعلم والنمو: يرتكز هذا المنظور على تشخيص وتحديد البنية التحتية التي يجب أن تحققها المؤسسة، بهدف النمو والتحسين المستمر طويل الأجل، أي إن هذا البعد يركز على القدرات الفكرية للعاملين ومستويات مهاراتهم ونظم المعلومات والإجراءات التنظيمية داخل المؤسسة، لمحاولة مواءمتها مع المحيط الذي تنشط فيه (إدريس و الغالي، 2009، الصفحات 244-249) وإن إعطاء بطاقة الأداء المتوازن هذه الأهمية البالغة لبعده التعلم ونمو راجع لإدراكها القطعي للترابط الكبير بين نجاح المؤسسة مالياً، والأداء الإبداعي المتطور المنبثق من الرأس المال الفكري والمعرفي، الذي أصبح اليوم أساس الاستمرار والنمو، ومن بين مؤشرات قياس هذا البعد نذكر: نفقات التدريب، إنتاجية العاملين، نسبة العاملين في تكنولوجيا المعلومات، كثرة البرامج التدريبية، عروض العمل المرفوضة... الخ.

### II-3-3- تقيّم الإستراتيجية وفق منح بطاقة الأداء المتوازن:

يقتصر نجاح المؤسسة على سد الفجوة الإستراتيجية الناتجة عن الحالة المستقبلية المتوقعة للشركة التي تحيد دون تحقيق الأهداف الإستراتيجية المراد إنجازها. (محمد موسى و شين، 2017، صفحة 136) وإن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم إستراتيجية المؤسسة كما أشار إليه الباحثان ( Kaplan and Norton) يكون في الاتجاه المعاكس لعملية وضع أو تصميم البطاقة فهي تبدأ من عملية التنفيذ، لتحديد ما إذا كانت الأهداف ملائمة والمقاييس الصحيحة موزونة، ومن ثم تستخدم تلك المقاييس لتقييم التقدم مقابل الأهداف ليتم الاستعانة بهذا التقييم في تعزيز الإستراتيجية (إدريس و الغالي، 2009، صفحة 30)، كما هو موضح في الشكل رقم 5.



الشكل (05): خطوات تصميم واستخدام بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: (إدريس و الغالي، 2009، صفحة 31).

أي أن تقييم الإستراتيجية يبني على تقييم مدى كفاءة المؤسسة في بلوغ الأهداف التي تمت صياغتها، في كل محور من المحاور المكونة لها ( المحور المالي، محور العملاء، محور الأداء الداخلي، محور النمو، المحور البيئي الاجتماعي) من خلال قياس النتائج المحققة ومقارنتها مع ما كان مخطط له قبل التنفيذ، وتسجيل الانحرافات الحاصلة بكل معيار من المعايير الموضوعية لكل محور واقتراح الحلول الجوهرية للتصحيح.

### III - الجانب التطبيقي للدراسة:

بعد ما تطرقنا في الجنب النظري لمختلف المفاهيم الخاصة بمتغيرات الدراسة، ستحاول من خلال هذا الجانب التطبيقي تقييم إستراتيجية شركة الإسمنت عين الكبيرة، باستخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الهادفة إلى تقييم الأداء المؤسسي الشامل، لنقوم في الأخير بتحليل النتائج المتحصلة عليها، وعرض التوصيات.

#### III-1- نبذة تعريفية عن مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة:

سنقوم بتقديم مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة من خلال الجدول رقم(1):

الجدول (01): بطاقة تعريفية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة لسنة 2019

مؤسسة الإسمنت لعين الكبيرة	التسمية
شركة ذات أسهم SPA	الصفة القانونية
المجمع الصناعي والتجاري لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق GIC-ERCE بنسبة 100%	المساهم الرئيسي
2200000000 دج	رأس المال الإجمالي لسنة 2019.
تقع ضمن الرقعة الجغرافية لبلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة، وبمحاذاة الطريق الوطني رقم 139	الموقع
إنتاج وتسويق الإسمنت بأنواعه: - إسمنت بورتلاند بالإضافة (cp)؛ - الإسمنت المقاوم للكبريت (crs)؛ - الإسمنت البيترولي؛	النشاط الرئيسي
تقدر ب: 3 000 000 طن سنويا	الطاقة الإنتاجية
571 عامل	عدد العمال

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

### III-2- تقييم إستراتيجية مؤسسة الإسمنت عين الكبير وفق بطاقة الأداء المتوازن:

قصد تقييم إستراتيجية المؤسسة قام الباحثان بإتباع الخطوات التالية:

#### III-2-1- تصميم بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة:

تم تصميم بطاقة الأداء المتوازن وفق التسلسل التالي:

- تحديد رؤية ، رسالة، قيم، وإستراتيجية مؤسسة الأسمنت عين الكبيرة:  
انطلاقاً من المعلومات التي تحصلنا عليها من المؤسسة تم التوصل إلى رؤية، رسالة، قيم وإستراتيجية المؤسسة وفق النقاط التالية:
  - رؤية المؤسسة: تتمثل رؤية مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة في الأتي: " نحو الريادة في صناعة الإسمنت محلياً، كخطوة أساسية لدخول السوق العالمية " وفي هذا الإطار تواصل الشركة بذل أقصى جهودها لمواصلة مساعيها التي بدأت منذ أربعين سنة الماضية، بتبنيها لأحدث التكنولوجيات الصناعية، تقديس رأس مالها البشري، وجعل العميل قلب الشركة ومحور اهتمامها.
  - رسالة المؤسسة: كناشطة في صناعة الإسمنت تتمثل رسالة شركة الأسمنت عين الكبيرة في التالي " نسعى لإنتاج وتسويق الإسمنت داخل وخارج الجزائر بمواصفات عالية وضمن معايير عالمية، وأسعار تنافسية تلبية لطلبات عملائنا وكسب رضاهم "
  - قيم المؤسسة: تمثل كل من " الشفافية، المساءلة، النزاهة، الصحة والسلامة، البيئة والمجتمع، الجودة، تكوين الرأس المال البشري وتعزيز روح الفريق، الريادة، الإبداع والتميز، التحسين المستمر، التكنولوجيا الصناعية المبتكرة، الاهتمام بالعملاء " قيم شركة الإسمنت عين الكبيرة، التي ترشدها إلى كيفية التعامل مع بيئتها، إذ يعتبر احترام وتطبيق هذه القيم من قبل جميع العمال على اختلاف مستوياتهم الإدارية من أولى الأولويات.
  - إستراتيجية مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة: بناء على توجهات التالية لشركة:
    - التوسعة ودخول الخط الإنتاجي الجديد حيز العمل بطاقة إنتاجية تقدر ب 2 مليون طن سنوياً؛
    - اتجاه المؤسسة نحو التنويع في المنتجات بإنتاجها للإسمنت البترولي المستعمل بكثافة من قبل الشركات البترولية؛
    - تسويق الشركة لمنتجاتها داخل وخارج الوطن؛

يمكن القول أنه بعد تبني المؤسسة لإستراتيجية النمو الأفقي من 2015 إلى 2019، فإن إستراتيجيتها اليوم والمرتبطة بدورة حياتها هي إستراتيجية الاستقرار في الأمد المتوسط، والتي تسعى من خلالها إلى ضغط تكاليف الإنتاج، تحسين جودة المنتجات، زيادة الحصة السوقية، مضاعفة ربحيتها... الخ. وفيما يخص إستراتيجيتها التنافسية فهي تنتهج إستراتيجية زيادة التكلفة مع التحسين المستمر للجودة وهذا راجع لعدة اعتبارات:

- بداية نشاط الخط الإنتاجي الثاني ذو التكنولوجيا العالية الذي سيسمح لها بمضاعفة إنتاجها وتخفيض التكاليف:

- الخبرة المكتسبة في مجال صناعة الأسمنت نتيجة لنشاط الأربعين سنة؛
- تجديد المؤسسة لمعظم تجهيزاتها الإنتاجية، وحيازتها للتكنولوجيا الخضراء؛

### III-2-2- تحديد الأهداف الإستراتيجية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة:

من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحثان في مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة، وبعد التعرف على رؤيتها وإستراتيجيتها، تم ترجمة هذه الأخيرة إلى أهداف إستراتيجية واقعية، متزنة لكل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ( البعد المالي، بعد العملاء، البعد الاجتماعي والبيئي، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو)، كما هو موضح في الجدول رقم (2).

الجدول (02): الأهداف الإستراتيجية المتزنة لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق بطاقة الأداء المتوازن

الأبعاد	الأهداف الإستراتيجية	مؤشرات القياس
المالي	زيادة الأرباح ( الربحية)	معدل هامش الربح من المبيعات
	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	تكلفة إنتاج الطن الواحد من الإسمنت
	الاستغلال الأمثل للأصول	معدل دوران الأصول
بعد العملاء	زيادة حجم المبيعات	معدل نمو حجم المبيعات
	الاحتفاظ بالعملاء الحاليين واكتساب عملاء جدد	معدل الاحتفاظ بالعملاء واكتساب عملاء جدد
بعد العمليات الداخلية	زيادة رضا العملاء	معدل شكاوي العملاء
	تحسين الإنتاجية	معدل تحسين الإنتاجية ( معدل نمو القيمة المضافة)
	الاستغلال الأمثل للطاقة	معدل الطاقة المستغلة
	زيادة معدل دوران المخزون	معدل دوران المخزون
بعد الاجتماعي والبيئي	تحسين كفاءة عمليات الصيانة	تكلفة الصيانة للطن الواحد
	تحسين المستوى المعيشي ورضا العمال	متوسط نصيب العامل من مصاريف العاملين
	ضمان صحة وسلامة العمال	معدل حوادث العمل
بعد التعلم والنمو	حماية البيئة من التلوث	معدل انبعاث الغبار الإسمنتي
	تحسين إنتاجية العامل	معدل إنتاجية العامل
	الرفع من القدرات العملية والعملية للعمال	معدل تطور نفقات التكوين (التدريب)
	زيادة معدل التأطير	معدل التأطير

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معطيات من إطرارات المؤسسة.

### III-2-3- حساب مؤشرات الأداء لكل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

سنقوم في هذه الخطوة بحساب مؤشرات الأداء للأهداف الإستراتيجية للأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن التي سبق تحديدها في الجدول رقم 2 كما يلي:

- البعد المالي: يتم تقييم هذا البعد من خلال المؤشرات المختارة التالية:
- مؤشر معدل هامش الربح من المبيعات : يقيس هذا المؤشر ما تحصل عليه المؤسسة من ربح للدینار الواحد من المبيعات، ويحسب بالعلاقة التالية: (نتيجة الدورة الصافية / صافي المبيعات) × 100، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت وفق الجدول التالي:

الوحدة: مليون دج

### الجدول (03): معدل هامش الربح من المبيعات

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
4514	6682	8529	7412	3015	3208	نتيجة الدورة الصافية
14736	17415	19361	17517	8816	8454	رقم الأعمال HT
30.63	38.36	44.05	42.31	34.19	37.94	معدل هامش الربح من المبيعات %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على ميزانيات وجداول حسابات نتائج المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- مؤشر تكلفة إنتاج الطن الواحد من الإسمنت: يعد من المؤشرات الهامة لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليفها، والذي سنعتمد عليه لمعرفة مدى اقتراب المؤسسة من هدفها نتيجة التوسعة التي قامت بها، والذي يحسب بالعلاقة التالية: (تكلفة الإنتاج الإجمالية / حجم الإنتاج) . وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت وفق الجدول التالي:

### الجدول (04): تكلفة إنتاج الطن الواحد من الإسمنت لشركة الإسمنت عين الكبيرة

الوحدة: مليون دج

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
11131	9960	10082	9143	5491	4417	تكلفة الإنتاج الإجمالية
2312549	2950000	3150497	2900517	1370106	1320207	حجم الإنتاج (طن)
0.0048	0.00337	0.0032	0.0031	0.0040	0.00334	تكلفة إنتاج الطن الواحد

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- مؤشر معدل دوران الأصول: يقيس هذا المؤشر مدا قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لكافة أصولها المتاحة في تحقيق المبيعات، وارتفاع هذه النسبة يشير إلى أن المؤسسة تستخدم موجوداتها (مواردها) بكفاءة عالية في تحقيق المبيعات، ويحسب بالعلاقة التالية: (صافي المبيعات / إجمالي الأصول) × 100. وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت وفق الجدول التالي:

الوحدة: مليون دج

### الجدول (05): معدل دوران الأصول

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
14736	17415	19361	17517	8816	8454	رقم الأعمال HT
57439	58529.93	55610	51030	49310	38400	إجمالي الأصول
25.65	29.75	34.81	34.33	17.88	22.02	معدل دوران الأصول %

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على ميزانيات وجداول حسابات نتائج المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- بعد العملاء: يتم تقييم هذا البعد من خلال المؤشرات المختارة التالية:
- مؤشر معدل نمو حجم المبيعات: يقيس هذا المؤشر النمو السنوي في حجم المبيعات لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وبالتالي زيادة الحصة السوقية، والذي يحسب بالعلاقة التالية: (( حجم

المبيعات للسنة n - حجم المبيعات لسنة الأساس) / حجم المبيعات لسنة الأساس)  $\times 100$ . وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:  
الجدول (06): معدل نمو حجم مبيعات مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة نسبة لسنة الأساس  
الوحدة: مليون دج

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
14736	17415	19361	17517	8816	8454	حجم المبيعات (رقم الأعمال (HT
79.75	112.55	136.16	113.67	7.53	3.12	معدل نمو حجم المبيعات%

حجم المبيعات لسنة 2014 (سنة الأساس): 8198 مليون دج.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على جداول حسابات نتائج المؤسسة من 2015 إلى 2019.  
- مؤشر معدل الاحتفاظ بالعملاء واكتساب عملاء جدد: يقيس هذا المؤشر مدى احتفاظ المؤسسة بعملائها الحاليين وقدرتها على زيادة عملاء جدد، والذي يحسب بالعلاقة التالية: (( عدد العملاء لسنة n / عدد العملاء لسنة الأساس)  $\times 100$ ، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (07): معدل الاحتفاظ بالعملاء واكتساب عملاء جدد

الوحدة: %

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
1085	2500	1584	3106	3037	2455	عدد العملاء
44.19	101.83	64.52	126.51	123.70	100	معدل الاحتفاظ بالعملاء واكتساب عملاء جدد%

سنة الأساس هي 2015 كون المؤسسة بدأت الاهتمام بالعملاء في أواخر هذه السنة .

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.  
- مؤشر معدل شكاوي العملاء: يقيس هذا المؤشر مدى رضا العملاء عن منتجات وخدمات الشركة، والذي يحسب بالعلاقة التالية: ( عدد الشكاوي / عدد العملاء)  $\times 100$ ، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الوحدة: %

الجدول (08): معدل شكاوي العملاء لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
47	30	193	164	183	197	عدد الشكاوي
1085	2500	1584	3106	3037	2455	عدد العملاء
4.33	1.2	12.18	5.28	6.02	8.02	معدل شكاوي العملاء%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

• بعد العمليات الداخلية: يتم تقييم هذا البعد من خلال المؤشرات المختارة التالية:

- مؤشر معدل تحسين الإنتاجية: يقيس هذا المؤشر مستوى الأداء التشغيلي للمؤسسة الذي يقاس عن طريق القيمة المضافة المحققة من قبل المؤسسة كالتالي: (( القيمة المضافة للسنة n - القيمة المضافة لسنة الأساس) / القيمة المضافة لسنة الأساس)  $\times 100$ ، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الجدول (09): معدل تحسين الإنتاجية لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة الوحدة: مليون

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
10764	11907	14728	13469	6245	6004	القيمة المضافة
84.47	104.06	152.40	130.83	7.02	2.89	معدل تحسن الإنتاجية ( نمو القيمة المضافة) %

القيمة المضافة لسنة 2014 (سنة الأساس): 5835 مليون دج.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- مؤشر معدل الطاقة المستغلة: يقيس مدى قدرة الشركة على الاستغلال الأمثل لطاقتها الإنتاجية المتاحة، والذي يحسب بالعلاقة التالية: ( الإنتاج الفعلي / الإنتاج المتوقع)  $\times 100$ ، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الجدول (10): معدل الطاقة المستغلة الوحدة: طن

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
2312549	3150497	2900517	1370106	1320207		الطاقة الإنتاجية الفعلية
3000000	3000000	3000000	1000000	1000000		الطاقة الإنتاجية المتوقعة
77.08	105.01	96.68	137.01	132.02		معدل الطاقة المستغلة %

معدل الطاقة المستغلة المستهدف 100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- مؤشر معدل دوران المخزون: يعبر هذا المؤشر عن قدرة الشركة على تصريف مخزونها، وبالتالي كلما زادت هذه النسبة كلما زادت القدرة التنافسية وأرباح الشركة، والذي يحسب بالعلاقة التالية: (تكلفة المبيعات / متوسط المخزون)، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الجدول (11): معدل دوران المخزون لمؤسسة الإسمنت عين البيرة الوحدة: مليون دج.

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
9354	9960	10091	8783	5159	4351	تكلفة المبيعات
338	100	320	189	43	57	متوسط المخزون
27.67	99.6	31.53	46.47	119.97	76.33	معدل دوران المخزون

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- مؤشر تكلفة الصيانة للطن الواحد: يقيس هذا المؤشر مدى ترشيد الشركة لتكاليف الصيانة، والذي يحسب بالعلاقة التالية: ( تكاليف الصيانة / إجمالي الإنتاج). وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الوحدة: مليون دج

الجدول (12): نصيب الطن الواحد من تكاليف الصيانة

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
183	200	505	375	92	111	تكلفة الصيانة
2312549	2950000	3150497	2900517	1370106	1320207	إجمالي الإنتاج (طن)
E-7.91	E-6.77	0.00016	0.00013	E-6.71	E-8.40	نصيب الطن الواحد من تكاليف الصيانة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- البعد الاجتماعي والبيئي: يتم تقييم هذا البعد من خلال المؤشرات المختارة التالية:
  - مؤشر متوسط نصيب العامل من مصاريف العاملين: يقيس مدى اعتماد الشركة لنظام أجر فعال يرفع من مستوى وعيهم لتحسين مستوى رضاهم ورفع إنتاجيتهم، والذي يحسب بالعلاقة التالية: ( المصاريف الإجمالية للعاملين / العدد الإجمالي للعمال). وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الجدول (13): متوسط نصيب العامل من مصاريف العاملين لشركة الإسمنت عين الكبيرة

الوحدة: مليون دج

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
1929	1029	1623	1371	1357	1100	المصاريف الإجمالية للعاملين
571	608	536	512	489	455	العدد الإجمالي للعمال
3.37	1.69	3.02	2.67	2.77	2.42	متوسط نصيب العامل من مصاريف العاملين

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- مؤشر معدل حوادث العمل: يقيس هذا المؤشر مدى التزام الشركة بالمعايير الدولية المتعلقة بسلامة وأمان العمال أثناء مزاولتهم للعمل بارتدائهم لمعدات الوقاية الشخصية المتمثلة في الخوذة، أحذية السلامة، النظارات الواقية، القفازات الخ، والذي يحسب بالعلاقة التالية: ( عدد حوادث العامل / العدد الإجمالي للعمل)  $\times 100$ . وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الوحدة: %

الجدول (14): عدد حوادث العمل لشركة الإسمنت عين الكبيرة

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
10	2	16	14	6	5	عدد حوادث العمل
571	608	536	512	489	455	العدد الإجمالي للعمال
1.75	0.33	2.98	2.73	1.22	1.09	معدل حوادث العمل%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- مؤشر معدل تطور انبعاث الغبار الإسمنتي : يقيس هذا المؤشر مدى اهتمام الشركة بالبيئة من خلال دمجها للتكنولوجيا الخضراء في عملياتها الصناعية بهدف تقليل كمية الغبار المنبعث في الجو والذي يحسب بالعلاقة التالية [ ( معدل الانبعاث للسنة n - معدل الانبعاث لسنة الأساس) / معدل الانبعاث لسنة الأساس]  $\times 100$ . وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الوحدة: Mg / NM3

الجدول (15): معدل انبعاث الغبار الإسمنتي في الجو

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
13	10	16.89	12.58	36	36.75	معدل الانبعاث
74-	80-	66.22-	74.84-	28-	26.5-	معدل التطور %

معدل انبعاث الغبار الإسمنتي لسنة 2014 (سنة الأساس): 50 (Mg / NM3)

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- بعد التعلم والنمو: يتم تقييم هذا البعد من خلال المؤشرات المختارة التالية:
- إنتاجية العامل: يقيس مدى تطور إنتاجية العمال، والذي يحسب بالعلاقة التالية: ( عدد الوحدات المنتجة / العدد الإجمالي للعمال) وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الوحدة:

الجدول (16): معدل إنتاجية العامل لشركة الإسمنت عين الكبيرة

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
2312549	2950000	3150497	2900517	1370106	1320207	الكمية المنتجة (طن)
571	608	536	512	489	455	العدد الإجمالي للعمال
4049.99	4851.97	5877.79	5665.07	2801.85	2901.55	معدل إنتاجية العامل

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- معدل تطور نفقات التكوين: يقيس هذا المؤشر مدى اهتمام الشركة بتنمية رأس مالها البشري من خلال تطور الميزانية المخصصة لتدريب العاملين من سنة لأخرى والذي يحسب بالعلاقة التالية: [ ( نفقات التدريب لسنة n - نفقات التدريب لسنة الأساس) / نفقات التدريب لسنة الأساس]  $\times 100$ ، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:



الجدول (17): تطور نفقات التدريب لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
24	22	19	20	31	23	نفقات التدريب
33.33	22.22	5.55	11.11	72.22	27.777	تطور نفقات التدريب %

- المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

- معدل التأطير: يحدد هذا المؤشر نسبة التأطير في مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة، والذي يحسب بالعلاقة التالية: ( عدد الإطارات / العدد الإجمالي للعمال) × 100، وقد تم تحديد هذا المؤشر لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة وفق الجدول التالي:

الجدول (18): معدل التأطير في مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة

2019		2018	2017	2016	2015	السنة
الفعلي	المستهدف					
152	143	148	128	108	115	عدد الإطارات
571	608	536	512	489	455	العدد الإجمالي للعمال
26.619	23.51	27.61	25	22.08	25.27	معدل التأطير %

- المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقارير تسيير المؤسسة من 2015 إلى 2019.

III-4-2- تصميم نموذج بطاقة الأداء المتوازن لشركة الإسمنت عين الكبيرة وتحليل النتائج.

قبل الخوض في هذه النقطة تجدر الإشارة إلى أن بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على تحديد المفاهيم التالية:

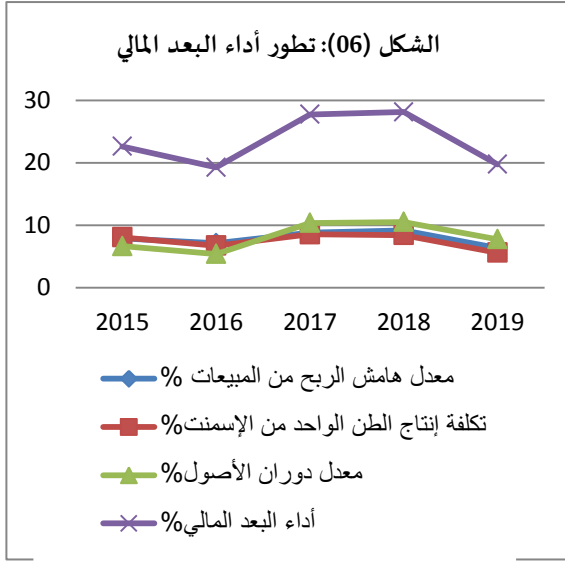
- الأوزان: هي عبارة عن نسب مئوية متباينة يتم إعطاؤها لمختلف أبعاد البطاقة على اختلاف أهميتها مشكلة في مجموعها نسبة 100 %، وفي دراستنا قد تم توزيع الأوزان على الأبعاد الخمسة للبطاقة كما يلي: 25% للبعد المالي، 20% للبعد العملاء، 15% للبعد الاجتماعي والبيئي، 25% للبعد العمليات الداخلية، 15% للبعد التعلم والنمو؛
- القيمة المستهدفة: تمثل الأهداف المسطرة المراد بلوغها من قبل المؤسسة؛
- النتائج الفعلية: تعبر عن ما حققته المؤسسة؛
- النتائج النهائية: ناتج المقارنة بين النتيجة الفعلية والنتيجة المستهدفة، والتي تحسب وفق إحدى العلاقاتين التاليتين:
- النتيجة النهائية = ( النتيجة الفعلية × الوزن) / (القيمة المستهدفة) ← إذا كان ارتفاع المؤشر يعبر عن حالة إيجابية للمؤسسة؛
- النتيجة النهائية = ( القيمة المستهدفة × الوزن) / (النتيجة الفعلية) ← إذا كان انخفاض المؤشر يعبر عن حالة إيجابية للمؤسسة؛

فبعدها تم تحديد 18 مؤشر قياس للبطاقة وفق خمسة أبعاد أساسية سوف نقوم باقتراح نموذج بطاقة الأداء المتوازن الخاص بمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة، للفترة الممتدة من 2015 إلى 2019، الذي يعكس رؤيتها، رسالتها، وإستراتيجيتها، كما هو مبين في الجدول رقم 20.

## الجدول (19): النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة

النتائج النهائية					النتائج المنجزة					الهدف	الوزن	مؤشرات القياس	الأبعاد
2019	2018	2017	2016	2015	2019	2018	2017	2016	2015				
6.39	9.18	8.82	7.13	7.91	30.63	44.05	42.31	34.20	37.94	38.37	%8	معدل هامش الربح من المبيعات	البعد المالي
5.61	8.44	8.57	6.74	8.07	0.0048	0.0032	0.0031	0.0040	0.0033	0.0034	%8	تكلفة إنتاج الطن الواحد من الإسمنت	
7.76	10.53	10.38	5.41	6.66	25.65	34.81	34.32	17.88	22.01	29.75	%9	معدل دوران الأصول	
19.76	28.15	27.77	19.27	22.64							%25	أداء البعد المالي	1
4.96	8.47	7.07	0.47	0.19	79.75	136.16	113.67	7.54	3.12	112.55	%7	معدل نمو حجم المبيعات	بعد العملاء
3.038	4.43	8.69	8.50	6.87	44.19	64.52	126.51	123.71	100	101.83	%7	معدل الاحتفاظ بالعملاء واكتساب عملاء جدد	
1.66	0.59	1.36	1.19	0.90	4.33	12.18	5.28	6.02	8.02	1.2	%6	معدل شكاوي العملاء	
9.66	13.49	17.13	10.17	7.96							%20	أداء بعد العملاء	2
5.68	10.25	8.80	0.47	0.19	84.47	152.41	130.83	7.03	2.89	104.06	%7	معدل تحسين الإنتاجية	بعد العمليات
5.91	7.35	6.76	9.59	9.24	84.47	105.01	96.68	137.01	132.02	100	%7	معدل الطاقة المستغلة	
1.67	1.90	2.78	7.23	4.60	27.67	31.53	46.47	119.98	76.33	99.6	%6	معدل دوران المخزون	الداخلية
4.28	2.11	2.62	5.05	4.03	E-057.91	0.000160	0.000129	E-056.71	E-058.40	E-056.77	%5	تكلفة صيانة الطن الواحد	
17.55	21.62	20.99	22.34	18.07							%25	أداء البعد الاجتماعي والبيئي	3
9.98	8.94	7.91	8.20	7.14	3.38	3.03	2.68	2.77	2.4	1.69	%5	متوسط نصيب العامل من مصاريف العاملين	البعد الاجتماعي والبيئي
0.94	0.55	0.60	1.34	1.50	1.75	2.98	2.73	1.22	1.10	0.33	%5	معدل حوادث العمل	
5.40	6.04	5.34	14.28	15.09	74-	66.22-	74.84-	28-	26.5-	00-	%5	معدل انبعاث الغازات الدفينة	
16.32	15.53	13.86	23.82	23.73							%15	أداء بعد العمليات الداخلية	4
4.17	6.06	6.06	2.89	2.99	4049.99	5877.79	5665.07	2801.85	2901.55	4851.97	%5	معدل إنتاجية العامل	بعد التعلم والنمو
5.66	5.87	5.31	4.69	5.37	26.62	27.61	25	22.08	25.27	23.52	%5	معدل التأطير	
7.5	1.25	2.5	16.25	6.25	33.33	5.55	11.11	72.22	27.77	22.22	%5	معدل تطور نفقات التكوين	
17.33	13.18	13.87	23.83	14.61							%15	أداء بعد التعلم والنمو	5
63.08	70.36	72.63	77.10	68.96							%100	الأداء الكلي	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد مخرجات برنامج (Excel).

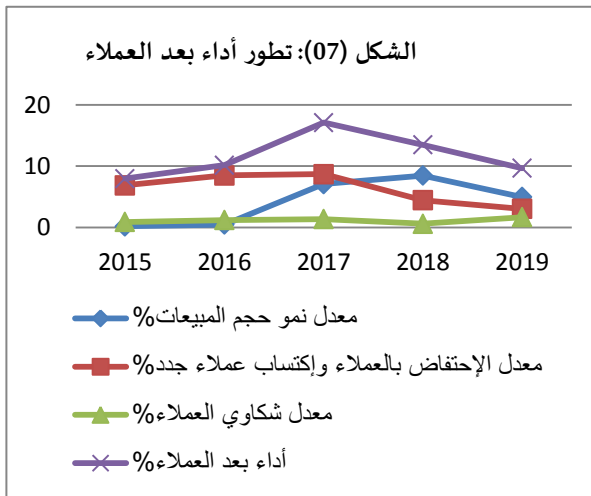


المصدر: مخرجات برنامج (Excel) لنتائج الجدول 20.

فمن 2015 إلى 2016 نلاحظ تراجع في الأداء المالي للمؤسسة نتيجة انخفاض كفاءتها في استغلال أصولها مع ارتفاع في تكاليف الإنتاج، مما أدى إلى نقص أرباحها المحققة وكل هذا يعزى إلى تحملها أعباء إنجاز خط الإنتاج الثاني.

ليعاود الارتفاع ويتجاوز المستوى المستهدف في سنتي 2017 و 2018 نتيجة دخول الخط الإنتاج الثاني ذو التكنولوجيا المتطورة حيز الخدمة، ما ترتب عنه تضاعف إنتاج ومبيعات المؤسسة ثلاثة أضعاف مع الانخفاض في تكلفة الإنتاج بالتزامن مع ارتفاع سعر البيع للطن الواحد، ما أدى إلى زيادة الأرباح المحققة، لكن سرعا نما انخفاض في سنة 2019 نتيجة نقص الطلب على مادة الإسمنت، المنجر (المرتب) عن الأزمة التي سببتها جائحة كورونا مما تسبب في انخفاض معدل دوران الأصول، تكلفة إنتاج الطن الواحد وهامش الربح من المبيعات وبالتالي نقص الأرباح.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المستوى الجيد من الأداء المالي الذي تحققه المؤسسة أصبح مهدد في ظل



المصدر: مخرجات برنامج (Excel) لنتائج الجدول 20.

انطلاقاً من بطاقة الأداء المتوازن المصممة لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة يمكننا تقييم مدى بلوغها لإستراتيجيتها، من خلال تحليل نتائج كل بعد من أبعاد البطاقة طول المدة الممتدة من 2015 إلى 2019، كما يلي:

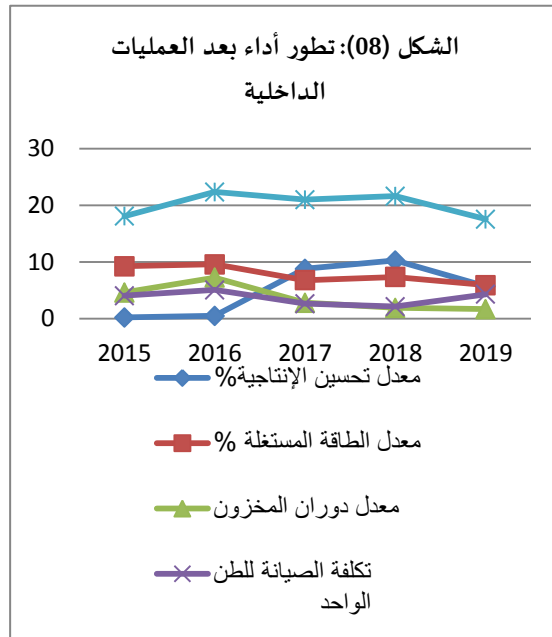
- البعد المالي: من خلال الرسم البياني نلاحظ أن النتيجة الإجمالية للأداء المالي للمؤسسة خلال السنوات من 2015 إلى 2019، كانت متباينة من سنة لأخرى في حدود المجال [19% - 28%]، أي من جيدة إلى ممتازة.

تشبع السوق الوطنية بمادة الإسمنت، مع دخول منتجين جدد للسوق، وترقب دخول آخرين في السنوات القليلة المقبلة، الأمر الذي يلزمها العمل على مضاعفة جهودها لرفع كفاءتها في استخدام أصولها وتدني تكاليفها، والعمل إلى استهداف الأسواق العالمية (الإفريقية على أقل تقدير)، لتصريف الفائض من الطاقة الإنتاجية وجلب العملة الصعبة.

- بعد العملاء: من خلال الرسم البياني

نلاحظ أن النتيجة الإجمالية لأداء بعد العملاء للمؤسسة خلال السنوات من 2014 إلى 2019، كانت متباينة من سنة لأخرى في حدود المجال [8% - 17%]، أي من حرجة إلى مقبولة فجيده.

فعلي الرغم من تزايد حجم المبيعات بشكل لاقت للأنظار بداية من سنة 2017 واقترباب المؤسسة من مستويات الأداء المرجوة، لم تتمكن من المحافظة على نفس مستوى الأداء نتيجة لعدم تمكنها من تقليل شكاوي العملاء، وزيادة عدد العملاء ذوي الربحية العالية فبعدها أصبحت مبيعات المؤسسة تقتصر على كبار الموردين وأصحاب المشاريع الضخمة والشركات البترولية دون صغار الموردين بداية من 2018، لا حضنا انخفاض رهيب في عددهم مما انعكس على مستويات أداء هذا البعد، الأمر الذي يدل على أن أعداد العملاء في السنوات السابقة كانت مضللة كون أن 50% منهم ذوي ربحيتهم ضعيفة، ما يلزم إدارة المؤسسة على مضاعفة مجهوداتها لحل المشاكل التي يعاني منها العملاء، والعمل على استقطاب عملاء جدد من الداخل والخارج خاصة وأنها تنتقل من سوق المنافسة الاحتكارية إلى سوق المنافسة التامة، أين عدم رضا الزبائن يؤدي إلى انخفاض عدد العملاء مما ينجر عنه تدني مستوى المبيعات وانخفاض الأرباح، عكس ما هو سائد اليوم في السوق الذي تنشط فيه.

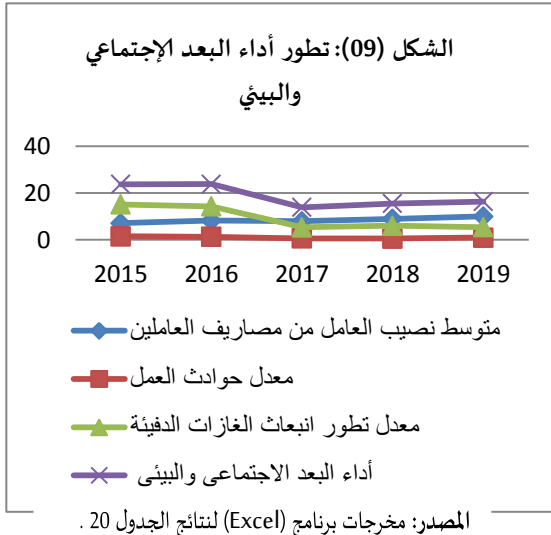


المصدر: مخرجات برنامج (Excel) لنتائج الجدول 20.

القديم مع دخول الخط الجديد حيز الخدمة، إضافة إلى تنامي القيمة المضافة، والذي يعزى للاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة نتيجة الخبرة التي اكتسبتها المؤسسة طيلة 40 سنة من النشاط، وكذا إعطائها أهمية بالغة لتنمية رأس مالها البشري المشرف على سلسلة القيمة داخل المؤسسة، وكل هذا راجع لحرص إدارة المؤسسة على المتابعة والتحكم الجيد في العمليات الإنتاجية وتطويرها بتبني أحسن التكنولوجيات المبتكرة في مجال عملها، وتكوين العمال على استخدامها بكفاءة.

بعد العمليات الداخلية: من خلال الرسم البياني نلاحظ أن النتيجة الإجمالية لأداء بعد العمليات الداخلية للمؤسسة خلال السنوات من 2014 إلى 2019، كانت متباينة من سنة لأخرى في حدود المجال [17% - 23%]، أي من مقبولة إلى جيدة.

بعدها كان أداء بعد العمليات الداخلية مقبولاً في سنة 2015 أصبح جيداً في سنوات 2016، 2017، و 2018، نتيجة التحسن في مؤشر تكاليف الصيانة كمحصلة لارتفاع الطاقة الإنتاجية وقيام المؤسسة بتجديد أغلب أجهزتها الصناعية في الخط الإنتاجي

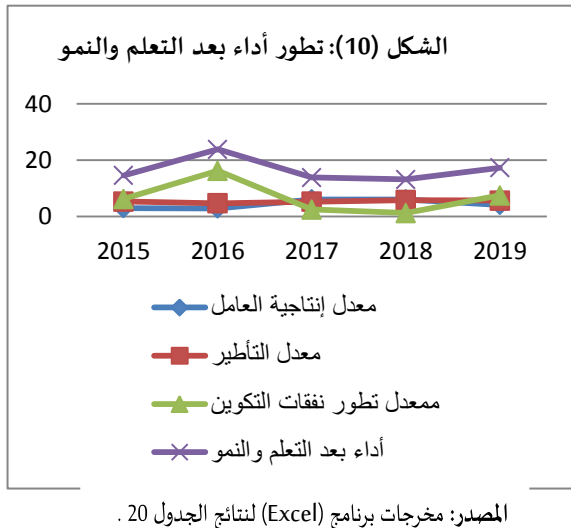


أما في سنة 2019 فيرجع انتقال الأداء من كونه جيد إلى مقبول إلى انخفاض الطلب على الإسمنت نتيجة الشلل الذي أصاب قطاع البناء بسبب جائحة كورونا مما أدى إلى انخفاض كبير في الكمية المنتجة التي أثرت طرديا على مؤشرات هذا البعد عدا مؤشر تكلفة الصيانة..

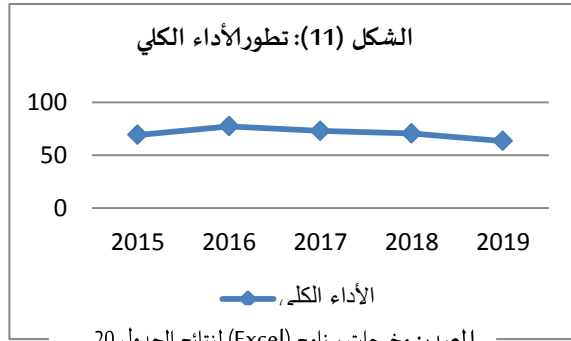
- البعد الاجتماعي والبيئي: من خلال الرسم البياني نلاحظ أن النتيجة الإجمالية لأداء البعد الاجتماعي والبيئي للمؤسسة خلال

السنوات من 2015 إلى 2019، كانت متباينة من سنة لأخرى في حدود المجال [14% - 24%]، أي ممتازة، وهذا راجع للمساعي الجبارة التي قامت بها الشركة للحفاظ على البيئة وحماية العمال والسكان المجاورين للمصنع من الإصابة بالأمراض التنفسية والجلدية الناتجة عن الغبار الإسمنتي المنبعث من خلال استثمارها لمبالغ ضخمة في مجال التكنولوجيا الخضراء إضافة إلى الرفع من القدرة المعيشية للعمال من خلال الزيادات المستمرة في الرواتب وتوزيع الإرباح (العمل بالمكافأة) ما جعلهم يضاعفون جهودهم في سبيل خدمة مؤسستهم وهذا ما يبينه تضاعف الطاقة الإنتاجية للشركة بمرتين مع الزيادة الطفيفة في عدد العمال ما جعل المؤسسة تتجنب الارتفاع الكبير لأعباء

المصدر: مخرجات برنامج (Excel) لنتائج الجدول 20



- بعد العلم والنمو: من خلال الرسم البياني نلاحظ أن النتيجة الإجمالية لأداء بعد التعلم والنمو للمؤسسة خلال السنوات من 2015 إلى 2019، كانت متباينة من سنة لأخرى في حدود المجال [13% - 24%]، أي من جيدة إلى ممتازة، وهذا راجع لبرامج تدريب العمال التي أنفقت عليها المؤسسة أموالا طائلة خاصة سنة 2016 لزيادة مهارة وكفاءة عمالها وإطاراتها استعدادا لبداية استغلال الخط الإنتاجي الثاني الذي يمتاز بتكنولوجيا عالية مما انعكس إيجابا على عدد الإطارات وإنتاجية العمال وأرباح المؤسسة خلال السنوات الأخيرة.



- الأداء الشامل: من خلال الرسم نلاحظ أن النتيجة الإجمالية للأداء الشامل للمؤسسة خلال السنوات من 2015 إلى 2019 كانت متباينة من سنة لأخرى في حدود المجال [62% -74%] أي مقبول جدا ، وبالتالي بالنظر إلى هذه النتائج يمكن القول بأن إستراتيجية المؤسسة على العموم ناجحة في ظل سوق المنافسة الاحتكارية الذي تنشط فيه.

#### IV- الخاتمة:

انطلاقاً من بطاقة الأداء المتوازن التي صممها الباحثان لمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة، لتقييم مدى بلوغها الأهداف الإستراتيجية التي سطرتهما طيلة مدة الدراسة (2015-2019)، يمكن القول بأنها أداة فعالة للإدارة الإستراتيجية كونها لا تكتفي بتقييم الأداء المالي بل تذهب إلى أبعد من ذلك من خلال تبين أسباب اليسر أو العسر المالي والتهديدات بناء على مقارنة النتائج المحققة في كل محور من محاور البطاقة مع ما كان مخطط له ليتمكن فريق صياغة ومتابعة الإستراتيجية من اتخاذ التدابير الملائمة وتصحيح الانحرافات السلبية في الوقت المناسب، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية.

##### 1.IV نتائج البحث: فيما يخص النتائج التي توصلنا إليها بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فهي كالتالي:

- اهتمام المؤسسة بالموارد البشري إيماناً منها بأنه حجر الأساس لرؤيتها وأهدافها الإستراتيجية، والواضح من خلال تحقيقها لمستويات جيدة لبعث التعلم والنمو [13% إلى 24%] من أصل 15% ؛
- تدني مستويات الأداء الخاصة ببعث العملاء مع تزايد حجم مبيعات المؤسسة طول مدة الدراسة، راجع لكون المؤسسة تنشط في سوق المنتج (النقص الحاد) في المنتجات البديلة، لكن اليوم أمام تشبع السوق أصبح من الخطر على المؤسسة الاستمرار في هذا المستوى المتدني؛
- بلوغ المؤسسة مستويات جيدة وممتازة بالنسبة للأداء المالي، من خلال تحقيق نسبة [19% -28%] من أصل 25% وهذا راجع للمستويات الجيدة المحققة في بعث التعلم والنمو وبعث العمليات الداخلية، وكذا البعد البيئي والاجتماعي الذي رفع من معنويات العاملة؛
- تحقيق المؤسسة مستوى مقبول جداً للأهداف التي سطرتهما وبالتالي يمكن القول بأنها في الطريق الصحيح نحو تحقيق جل أهدافها الإستراتيجية في ظل غياب المنافسة وعدم فتح الدولة الباب أمام المستثمر الأجنبي؛

##### 2.IV مقترحات البحث: لقد خلص البحث بالمقترحات التالية:

- يجب على المؤسسة أن تستهدف أسواق جديدة بهدف استغلال كل الطاقة المتاحة وتصريف الفائض من الإنتاج بالعملة الصعبة؛
- ضرورة تبني المؤسسة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية بهدف دراسة وتحليل هيكل التكلفة والعمل على إدارتها بغية تدنيها خاصة في ظل الارتفاع الكبير للتكاليف غير المباشرة؛

- يجب على المؤسسة أن تولي اهتمام بالغ بالعملاء من خلال قيامها بالتقييم الدوري لمدى رضاهم عن الخدمات والمنتجات التي تقدمها ومحاولة إرضائهم؛
- يجب على خلية صياغة ومتابعة الإستراتيجية أن تحدد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بطريقة موضوعية اعتمادا على أسلوب المقارنة المرجعية؛
- تبني المؤسسة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن بهدف تقييم أدائها وتحديد مدى بلوغ أهدافها الإستراتيجية أو الاكتفاء على الأقل بلوحة القيادة التي تعتمد مع تدعيمها بمؤشرات أخرى غير مالية؛

#### V- الإحالات والمراجع:

1. Cadez, S. (2006). A Cross-Industry Comparison of Strategic Management Accounting Practices: An Exploratory Study. *Economic and Business Review* , 8 (3), pp. 279-298.
2. Kaplan, R., & Norton, D. (1996). Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review* , 39 (1), 53-79.
3. Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard Translating Strategy into Action* . United States of America: Harvard Business School Press.
4. Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The Balanced scorecard: measures that drive performance,. *Harvard Business review* , 70 (1), 71-79.
5. Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , 21 (2), pp. 204-228.
6. Niven, p. (2014). *Balanced Scorecard Evolution* . United States of America: John Wiley and Sons.
7. R.Niven, P. (2002). *Balanced scorecard step-by-step*. United States of America: John Wiley and Sons.
8. Roslender, r., & J hart, s. (2010). Strategic management accounting: lots in a name? pp. 1-27.
9. Roslender, R., & J.Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives . *Management Accounting Research* , 14, 255-279.
10. Zairi, M., & Al-Mashari, M. (2005). The Role of Benchmarking in Best Practice Management and Knowledge Sharing. *Journal of Computer Information Systems* , 45 (5), 14-31.



11. أسماء مهدي حسين الهاشمي، و غزوان محمد راهي الحدراوي. (2018). دور التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب التكلفة على أساس النشاط في تقييم الأداء دراسة تطبيقية في معمل سممت الكوفة. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، 15 (2)، 381-347.
12. العليحة سترة. (2018). دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق إستراتيجية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الإسمنت – عين الكبيرة. مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية ، 9 (1)، 109-139.
13. ديرري زاهد محمد. (2018). الإدارة الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي . الأردن: دار الابتكار.
14. سهام محمد موسى، و نوار إبراهيم شين. (2017). الإدارة الإستراتيجية والأداء المفاهيم ونماذج القياس دراسة حالة تطبيقية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن3. الأردن: دار مجد لاوي.
15. عبد الباري إبراهيم درة، و ناصر محمد سعود جرادات. (2014). ، الإدارة الإستراتيجية في القرن الحادي والعشرون. الأردن: دار وائل للنشر.
16. عبد الباري إبراهيم درة، و ناصر محمد سعود جرادات. (2013). الأساسيات في الإدارة الإستراتيجية منحنى نظري تطبيقي. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
17. محمد حسين محمد عبد العظيم. (2005). دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، 21 (1)، 41-1.
18. منصور محمد إسماعيل العريقي. (2011). الإدارة الإستراتيجية . اليمن: دار الكتاب الجامعي.
19. وائل محمد صبحي إدريس، و طاهر محمد منصور الغالي. (2009). أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن: سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي. الأردن: دار وائل.
20. وليد لطرش، و الهاشمي بن واضح. (2016). دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء سوق متعاملي الهاتف النقال في الجزائر. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، 10 (3)، 317-293.