

الربط بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال الخريطة الإستراتيجية دراسة حالة المؤسسة الإقتصادية فورميد وحدة خنشلة

Linking the dimensions of the balanced scorecard through the strategic map- A case study of the economic institution Formed Khenchela unit

بوروية أم الخير¹ ، عيساني عامر²

¹ مخبر إقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA)، جامعة الحاج لخضر باتنة1 (الجزائر)،
oumelkhir.bourouba@univ-batna.dz

² مخبر إقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي (LEEGA)، جامعة الحاج لخضر باتنة1 (الجزائر)،
aissani.ameur@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/09/27 تاريخ قبول النشر: 2022/10/27 تاريخ النشر: 2022/12/31

الملخص: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على بطاقة الأداء المتوازن كأداة للتخطيط الإستراتيجي وكيفية الربط بين أبعادها من خلال علاقة السبب والنتيجة بالخريطة الإستراتيجية بمؤسسة فورميد للأشغال العمومية وحدة خنشلة.

خلصت الدراسة إلى أن مؤسسة فورميد وحدة خنشلة لاتطبق بطاقة الأداء المتوازن بالرغم من توفر كل المؤشرات اللازمة لها. وفي نهاية الدراسة قمنا باقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة من خلال المعطيات التي توفرت لنا وكذلك تصميم خريطة استراتيجية لها.

الكلمات المفتاحية: بطاقة الأداء المتوازن، الخريطة الإستراتيجية، الأبعاد، المؤشرات.

تصنيف JEL : L15 ،L19.

Abstract: This study aimed to identify the balanced scorecard as a tool for strategic planning and how to link its dimensions through the cause-and-effect relationship to the strategic map of Formed Corporation for Public Works Khenchela Unit.

The study concluded that Formed Corporation Khenchela Unit, does not apply the Balanced Scorecard despite the availability of all the necessary indicators for it. At the end of the study, we proposed a model for the institution's balanced scorecard through the data that were available to us, as well as designing a strategic map for it.

Keywords: Balanced scorecard; Strategic map; Dimensions; Indications.

Jel Classification Codes: L15, L19.

* المؤلف المرسل: بوروية أم الخير

1. مقدمة:

نجحت مقاييس الأداء المالي بشكل جيد في العصر الصناعي في تقييم وقياس أداء المؤسسات، لكن في ظل التطورات الاقتصادية والمالية التي عرفها العالم أصبحت هذه المقاييس لا تتماشى مع المهارات والكفاءات التي تحاول المؤسسات اتقانها اليوم، حيث أصبح أداء المؤسسات يعتمد على التكنولوجيا وأنظمة المعلومات ومهارات الموظفين ماجعل المؤسسات تسعى لبناء نموذج يتسم بالشمولية والترابط بين جميع الأقسام والأنشطة لتحقيق أداء فعال يضمن للمؤسسة البقاء والسيطرة في ظل سوق تتميز بالمنافسة والتطور السريع.

وتعد بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات الإستراتيجية للمؤسسة التي تعمل على الربط والتنسيق بين مختلف الأهداف والأنشطة المستهدفة، والتي تتميز بتكيفها مع نظام المؤسسة كما أنها تسمح للمديرين والمديرين بالنظر إلى الأعمال من أربع أبعاد مهمة هي البعد المالي، بعد الزبون، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو.

وللقضاء على الفجوة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن جاءت الخريطة الإستراتيجية للربط بين مختلف هذه الأبعاد من خلال علاقة السبب والنتيجة، وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال نموذج يترجم استراتيجيتها إلى برامج عمل حقيقية بمساهمة جميع المستويات.

1.1. إشكالية البحث: تتمحور إشكالية هذا البحث فيمايلي:

" كيف يمكن تصميم خريطة استراتيجية تربط بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بمؤسسة

فورميد وحدة خنشلة"؟.

وتتفرع من الإشكالية الرئيسية التساؤلات التالية:

- ماهي بطاقة الأداء المتوازن، وفيما تتمثل أبعادها؟.

- ماهية الخريطة الاستراتيجية، ومراحل صياغتها؟.

- ماهي العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والخريطة الاستراتيجية؟.

- هل تعتمد مؤسسة فورميد وحدة خنشلة بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداءها؟.

2.1. الفرضية: للإجابة على الإشكالية المطروحة وتساؤلاتها نطرح الفرضيات التالية:

" تربط الخريطة الإستراتيجية لمؤسسة فورميد وحدة خنشلة بين أبعاد بطاقة الأداء

المتوازن من خلال علاقات السبب والنتيجة " .

- بطاقة الأداء المتوازن هي أداة لقياس وتقييم الأداء، تتضمن أربعة أبعاد هي: البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو.
- الخريطة الاستراتيجية هي خرائط سببية تصورالعلاقات بين مقاييس أداء بطاقة الأداء من خلال ثلاثة مراحل الرسالة الرؤية الاستراتيجية.
- الخريطة الاستراتيجية هي امتداد ونموذج مطور لبطاقة الأداء المتوازن.
- لا تعتمد مؤسسة فورميد وحدة خنشلة بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداءها.

3.1. أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في حدائته نظرا لقلّة الدراسات التي تناولت موضوع تصميم الخريطة الإستراتيجية، وكذلك نظرا لأهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسات الإقتصادية لما تتميز به عن باقي أدوات مراقبة التسيير باعتبارها أداة استراتيجية فعالة تعتمد على مقاييس مالية وغير مالية لقياس وتقييم أداء المؤسسات.

4.1. أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف هذه الدراسة في النقاط التالية:

- إبراز أهمية ودور بطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة في تحقيق استراتيجية المؤسسة؛
- تسليط الضوء على الخريطة الإستراتيجية كإمتداد لبطاقة الأداء المتوازن؛
- حساب أهم مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة فورميد وحدة خنشلة؛
- تصميم خريطة إستراتيجية تربط أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة فورميد وحدة خنشلة.

5.1. منهج وأدوات الدراسة:

اعتمدنا في الجانب النظري لهذه الدراسة على المنهج الوصفي وذلك من خلال التعريف ببطاقة الأداء المتوازن والخريطة الإستراتيجية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة الحالة لمعرفة مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بمؤسسة فورميد.

وفيما يتعلق بأدوات جمع المعلومات فقد اعتمدنا على:

- المقابلة: اجراء مقابلات مع المسؤولين في قسم المحاسبة وقسم الموارد البشرية.
- الإطلاع على سجلات المؤسسة: والمتمثلة في الميزانيات وجدول حسابات النتائج والدفاتر الخاصة بحوادث العمل والأمراض المهنية، وكذا تقارير قسم الموارد البشرية الخاصة بساعات العمل وعدد العمال.

2. الإطار النظري لبطاقة الأداء المتوازن:

إن استخدام نماذج قياس وتقييم الأداء التقليدية والإعتماد عليها في مجال مراقبة التسيير أصبح غير فعال في بيئة الأعمال الحالية كونها تتسم بالنقص وعدم الشمول بالإضافة لإعتمادها على المؤشرات المالية فقط. وعليه جاءت بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق التكامل بين المؤشرات المالية وغير المالية.

1.2 تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم بطاقة الأداء المتوازن BSC. نستلها بالمفهوم الأول الذي قدمه كلا من Norton and Kaplan عام 1992 على أنها: مجموعة من الإجراءات التي تمنح كبار المديرين رؤية سريعة وشاملة للأعمال التجارية، تتضمن بطاقة النتائج المتوازنة اجراءات مالية تخبرنا بنتائج الإجراءات التي تم اتخاذها بالفعل، كما أنها تكمل الإجراءات المالية بالتدابير التشغيلية المتعلقة برضا العملاء، العمليات الداخلية، وأنشطة الإبتكار والتحسين التي تقوم بها المؤسسة وتدابير العمليات التي تشكل محركات للأداء المالي في المستقبل (kaplan.norton, 1992, p. 71).

وصف Paul R.Niven بطاقة الأداء المتوازن كمجموعة مختارة من التدابير المشتقة من استراتيجية المنظمة، تمثل المقاييس المختارة لبطاقة الأداء المتوازن أداة يستخدمها القادة في إبلاغ الموظفين وأصحاب المصلحة الخارجيين بالنتائج ومحركات الأداء التي ستحقق المنظمة من خلالها رسالتها وأهدافها الإستراتيجية. كما أنها: أداة اتصال، نظام قياس، ونظام إدارة استراتيجي تهدف إلى فحص الإستراتيجية وجعلها أكثر وضوحاً من خلال عدسات وجهات النظر المختلفة. ولكي تكون أي إستراتيجية فعالة يجب أن تحتوي على أوصاف للتطلعات المالية والأسواق التي تخدمها والعمليات التي يجب السيطرة عليها، وبالطبع الأشخاص العاملين على تنفيذ هذه الإستراتيجية (Niveun, 2008, p. 13).

أما الدهان فعرّفها على أنها: " نظام إداري في مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء مقرونة بعوامل النجاح الحاسمة، تتم فيه ترجمة رسالة الوحدة الإقتصادية إلى أهداف إستراتيجية حالية ومستقبلية تقوم على أربعة منظورات (المالي، الزبون، عمليات الأعمال الداخلية، والتعلم و النمو)"(السعدون، 2017، صفحة 27).

وتسمح بطاقة الأداء المتوازن للمديرين بالنظر للعمل من أربع جهات هي

(kaplan.norton, 1992, p. 72):

-كيف يرانا العملاء؟ (منظور العملاء)؛

-ما الذي يجب أن نتفوق فيه ؟ (منظور داخلي)؛

-هل يمكننا الإستمرار في التحسين وخلق القيمة؟ (منظور الابتكار والتعلم)؛

-كيف ننظر إلى المساهمين؟ (منظور مالي)؛

من خلال التعاريف السابقة نستخلص التعريف الآتي: بطاقة الأداء المتوازن هي أداة من أدوات مراقبة التسيير الحديثة تهدف لقياس وتقييم أداء المؤسسة المالي وغير المالي من خلال أربع أبعاد هي البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، وتتميز بقدرتها على التكيف حسب نظام كل مؤسسة وهذا مايميزها عن باقي أدوات مراقبة التسيير ويتم من خلالها تحقيق استراتيجية المؤسسة وفقا للأهداف المسطرة.

2.2 أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتجلى أهمية بطاقة الأداء المتوازن من خلال المنافع العديدة من استخدامها والتي جاءت نتيجة لتوظيفها في مؤسسات مختلفة، و يمكن تلخيص أهميتها في مايلي (قنطاس، غالب، 2017، صفحة 171):

- تزود المدراء بمؤشرات السبب والنتيجة عن مؤسساتهم؛
- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء يمثل الدافع الأساسي لأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات المنافس؛
- التمكن من خلال المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبة التقدم ببناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة؛
- تجمع ويتقرير واحد العديد من العناصر المتفرقة لبرامج العمل التنافسية مثل التوجه نحو العملاء، وقت الإستجابة، تحسين النوعية، تأكيد العمل الجماعي، تقليل وقت طرح المنتجات الجديدة على المدى البعيد؛
- تمكن المؤسسة من التركيز على العوامل التي تمنحها القيمة والميزة التنافسية طويلة الأجل.

بهذا فقد تجاوزت بطاقة الأداء المتوازن مفاهيم مقاييس الأداء التي تعتمد على المعايير المحاسبية والمالية إلى مفاهيم تعكس التوازن بين أربعة أبعاد للأداء هي:

- التوازن بين الأهداف قصيرة المدى والأهداف طويلة المدى؛
- التوازن بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية؛

-التوازن بين العوامل الرئيسية والعوامل التابعة للأداء؛

-التوازن بين المقاييس الخارجية والمقاييس الذاتية للأداء.

3.2 المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن:

لقد طرح الباحثين Norton and Kaplan سنة 1992 بطاقة أداء متوازن تتضمن أربعة منظورات هي: المنظور المالي، منظور العملاء، منظور العمليات الداخلية، منظور التعلم والنمو

1.3.2 البعد المالي:

يعكس المنظور المالي متطلبات مالكي المؤسسات وذوي المصالح ويركز على تعظيم الربحية من خلال مجموعة من الأهداف المالية ومؤشرات لقياس الأداء. كما أن منظورات كفاءة الأداء ضمن المحاور الثلاثة الأخرى الممثلة بمحور العملاء والعمليات الداخلية والتعلم والإبداع تتفاعل جميعها وتصب في المحور المالي، وعليه يعتبر المحصلة النهائية لنتائج أعمال وحدات عمل المؤسسة المختلفة. وأوضح Kaplan و Norton إستراتيجيتين أساسيتين لتحقيق الأداء المالي للمؤسسة هما (ذيب، دادن، 2021، صفحة 773): - برنامج نمو الإيرادات للمنظمة؛
- برنامج الإنتاجية من خلال كفاءة استخدام موارد المنظمة وخفض التكاليف.

2.3.2 بعد الزبائن:

تحتاج المؤسسة إلى أن توجه اهتمامها لتلبية احتياجات ورغبات زبائنها لتغطية التكاليف وتحقيق الأرباح من خلال مجموعة من المؤشرات مثل: رضا الزبائن، الحصة السوقية، القدرة على الإحتفاظ بالزبائن، اكتساب عملاء جدد وربحية العميل (بوظرة وسمالي، 2020، صفحة 465).

3.3.2 بعد العمليات الداخلية:

يركز هذا البعد على عمليات التشغيل الداخلي التي تعمل على خلق قيمة الزبون فتضاف إلى بعد الزبون والبعد المالي عن طريق زيادة قيمة السهم، ويعتمد هذا البعد على الأداء المرجعي في تحسين عمليات التشغيل الداخلي وعلى إعادة الهندسة لإجراء التغيير الجوهري وإعادة تصميم مقاييس الأداء الأساسية مثل التكلفة والجودة والخدمة والسرعة في إرضاء الزبون. ويتضمن هذا البعد ثلاث عمليات هي: عملية الإبتكار، عملية التشغيل، خدمة ما بعد البيع (غال، بن خليف، 2021، صفحة 386).

4.3.2 بعد التعلم والنمو:

يرتكز هذا المنظور على تهيئة المناخ المناسب لرفع مستوى المهارات والكفاءات لدى عمال المؤسسة، كما يركز على الأصول غير الملموسة للمؤسسة وبشكل رئيسي على المهارات والقدرات الداخلية المطلوبة لخلق قيمة للمنظمة ويهتم برأس المال البشري، رأس المال المعلوماتي والعمليات التنظيمية (بن علي، 2021، صفحة 332).

وترتبط المحاور الأربعة السابقة فيما بينها بسلسلة من علاقات السبب والنتيجة، هذه العلاقات السببية تكون فيما بينها ما يعرف بالخريطة الإستراتيجية (Strategy Map).

3. الخريطة الإستراتيجية:

في هذه المرحلة تحولت طريقة كابلان ونورتين من التركيز على مراقبة المؤشرات وتحقيق الأهداف إلى التركيز على الأهداف نفسها حيث اكتشف الباحثان وجود علاقة (سبب ونتيجة) واضحة بين المؤشرات المختلفة في المجالات الأساسية الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن. فاتجاه مؤشرات رضا العملاء نحو الإرتفاع يؤدي إلى اتجاه مؤشرات النتائج المالية والمحاسبية نحو الإرتفاع أيضا، وتم إطلاق اسم الخريطة الإستراتيجية (Strategy Map) لأنها تحدد المواقع وطرق السير والروابط والجسور بين النقاط والأطراف المختلفة (كابلان، نورتين، 2004، صفحة 10).

1.3 تعريف الخريطة الإستراتيجية:

الخريطة الإستراتيجية هي: أداة تستخدمها المؤسسة لعرض أهدافها الإستراتيجية وتقييم خصائصها وترتبط بطاقة الأداء المتوازن، وهي وسيلة معروفة لحل المشكلات تساعد صانعي القرار في فهم وصياغة منطق علاقات السبب والنتيجة وتعمل أكثر لتخطيط أهداف دقيقة وواضحة (yang.lee, 2020, p. 01).

وهي: خرائط سببية تصور العلاقات بين مقاييس أداء بطاقة الأداء المتوازن والأهداف الإستراتيجية، كما تساعد المديرين على اتخاذ القرارات الإدارية من خلال تقييم الأهمية النسبية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية ولتتمكن من صياغة قرار شامل وتساعد الأفراد على بناء نماذج عقلية أكثر دقة للأنظمة المعقدة (Banker,Chang,Pizzini, 2011, p. 260).

أيضا: "الخرائط الإستراتيجية تمثل تصوير للعلاقات السببية وبيان كيفية الربط بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية بعضها البعض وبين مؤشرات الأداء الأساسية وذلك من

خلال مجموعات متتالية من العلاقات الإفتراضية السببية، لذلك فإن الترابط المنطقي لعلاقات السبب والنتيجة يتم في إطار الخريطة الإستراتيجية " (العبيدي، الجنابي، 2017، صفحة 85).

من خلال التعاريف السابقة نعرف الخريطة الإستراتيجية على أنها: نموذج مطور لبطاقة الأداء المتوازن في صفحة واحدة تساعد المسؤولين على تنفيذ الإستراتيجيات وحل المشكلات المعقدة وتساعد على الربط بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال علاقات السبب والنتيجة.

2.3 فوائد الخريطة الإستراتيجية:

تسمح الخريطة الإستراتيجية بالمرور من مفهوم الإستراتيجية إلى خلق القيم المناسبة ومن أهم فوائدها نذكر مايلي (سعودي، بعيطش، 2019، صفحة 137):

- توضيح الإستراتيجية وتسهيل إيصالها لكل العاملين في المؤسسة؛
- تحديد الإجراءات والعمليات الأساسية لنجاح وتنفيذ الإستراتيجية؛
- تحقيق التناسق بين الموارد البشرية والتكنولوجية والتنظيمية، بحيث تعمل في مجملها في اتجاه خدمة الإستراتيجية؛
- تسليط الضوء على الانحرافات الناجمة عن تنفيذ الإستراتيجية والقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- تساهم الخريطة الإستراتيجية في خلق القيمة لكل المستفيدين وأصحاب المصلحة؛
- توضيح العلاقة بين المخرجات وعوامل دعم الأداء المختلفة؛
- إعطاء رؤية واضحة للدور الذي يلعبه الأفراد وفرق العمل في المؤسسة؛
- تساعد على نشر وتطبيق مفهوم بطاقة الأداء المتوازن على مختلف الوحدات التنظيمية وتحقيق التنسيق بينها من خلال وضع خطة إستراتيجية واضحة من شأنها ربط وظائف مختلف الوحدات برؤية ورسالة المؤسسة.

3.3 علاقات السبب والنتيجة في الخريطة الإستراتيجية:

تقوم الخريطة الإستراتيجية بتوضيح ومناقشة علاقات السبب والنتيجة التي تمكن المديرين بالمؤسسات الإقتصادية من اتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة، فهناك تكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في بطاقة الأداء المتوازن حيث أن التطور في أحد الأبعاد يؤدي إلى التطور في الأبعاد الأخرى. فالإستثمار في تطوير العاملين ومهاراتهم

وقدراتهم المعرفية والعملية يؤدي إلى تطوير وتحسين العمليات الداخلية ومن ثمة زيادة رضا الزبائن وبالتالي زيادة الإيرادات وتحسين الأداء المالي، وهكذا يتم تحديد الأهداف الإستراتيجية من الأسفل إلى الأعلى عبر مسارات الخريطة الإستراتيجية وتحقيق التوازن بين الأهداف القصيرة الأجل والطويلة الأجل في بطاقة الأداء المتوازن (بوظرة ، سمايلي، 2021، صفحة 356).

4.3 صياغة الخريطة الاستراتيجية:

أول مرحلة في صياغة الخريطة الإستراتيجية هي رسالة المؤسسة التي تعكس فكرة تكوينها من الأساس، ثم تتبلور وتتضح في الواقع العملي لتصبح غاية تسعى المؤسسة لتحقيقها ومن ثم يأتي تقسيم تلك الغاية إلى أهداف مرحلية متدرجة يطلق عليها الإستراتيجية التي تقود بالنهاية إلى الخريطة الإستراتيجية كمايلي (بولرباح، 2019، صفحة 321):

1.4.3 الرسالة: تشير إلى فكرة وجود المؤسسة وهي مفهوم ظرفي ثابت ومتحقق، كأن نقول أن رسالتنا هي خدمة عملائنا بلا حدود.

2.4.3 الرؤية: تشير إلى الغاية المستقبلية للمؤسسة في الأجل الطويل، أي مالذي ترغب المؤسسة أن تكون عليه المستقبل فهي مفهوم ديناميكي متحرك لم يتحقق بعد.

3.4.3 الإستراتيجية: هي طريقة الوصول إلى الغاية المستقبلية للمؤسسة عن طريق أهداف مرحلية في الأجلين القصير والمتوسط، وهي مفهوم تفصيلي في طريقه إلى التحقق.

فالترج يتم من أعلى لأسفل على النحو التالي:الرسالة (الفكرة)، الرؤية (الغاية)، الإستراتيجية، الخريطة الإستراتيجية (علاقة السبب والنتيجة)، بطاقة الأداء المتوازن، الأهداف المرحلية، التنسيق ومن ثم النتائج الإستراتيجية وهي النتائج ذات التأثير على الموظفين، العملاء، المالكين أصحاب الأسهم، العوائد المالية.

4. الدراسة التطبيقية:

1.4 التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

المؤسسة العمومية الإقتصادية فورميد -وحدة خنشلة-هي شركة مساهمة تم انشاؤها سنة 1979، رأس مالها الإجماعي 202.000.000.00 دج. تنشط في مجال البناء والأشغال العمومية وإنجاز المشاريع الكبرى كالإسكان ومشاريع التجهيز، انتاج الطوب ومواد البناء

وشراء مواد البناء وإعادة بيعها. ومن أهم عملاتها الإدارات والمؤسسات العمومية. تنتشط على مستوى الولايات التالية: خنشلة، أم البواقي، باتنة، قسنطينة، حاسي مسعود.

2.4 مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة فورميد وحدة خنشلة: سنعتمد على حساب المؤشرات التي تستخدمها المؤسسة محل الدراسة.

1.2.4 البعد المالي: يتم قياسه من خلال المؤشرات المالية التالية:

أ. **معدل العائد على الأصول:** يقيس هذا المعدل صافي ربحية المؤسسة لكل دينار يتم استثماره في الأصول، أي معرفة مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الربحية من مواردها المختلفة ويحسب بالعلاقة التالية: (النتيجة الصافية / إجمالي الأصول) × 100

الجدول 1: معدل العائد على الأصول

البيان	2019	2020	2021
النتيجة الصافية	55928509.44	33000403.40	29588046.91
مجموع الأصول	961683547.01	1063944057.65	1137267299.70
المعدل	5.81	3.10	2.60

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (01) نلاحظ أن معدل العائد على الأصول للسنوات الثلاث في تراجع مستمر من 5.81 سنة 2019 إلى 3.10 سنة 2020 ليصل سنة 2021 إلى 2.60 ، وهذا راجع للإحفاض المستمر لنتيجة المؤسسة وأيضاً بسبب ارتفاع الأصول بشكل مستمر.

ب. **معدل هامش الربح:** يقيس هذا المؤشر ربحية الدينار الواحد المتحقق من المنتجات المباعة، ويحسب كمايلي: (النتيجة الصافية/رقم الأعمال) × 100

الجدول 2: معدل هامش الربح

السنة	2019	2020	2021
النتيجة الصافية	55928509.44	33000403.40	29588046.91
رقم الأعمال	598405840.25	522541478.66	550973630.58
المعدل	9.34	6.31	5.37

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) انخفاض معدل هامش الربح بشكل ملحوظ خلال ثلاث سنوات من 9.34 إلى 6.31 ثم 5.37 ، وسبب هذا التراجع هو الانخفاض المستمر في نتيجة المؤسسة بالرغم من ارتفاع رقم أعمالها سنة 2021 مقارنة بسنة 2020، إلا أن نسبة الإنخفاض في النتيجة كانت أكبر من نسبة الإرتفاع في رقم الأعمال لسنة 2021.

ج. نسبة الإستقلالية المالية: تعبر هذه النسبة عن مصادر التمويل التي تعتمد عليها المؤسسة، وتحسب كما يلي: (الأموال الخاصة / مجموع الديون) $\times 100$

الجدول 3: نسبة الإستقلالية المالية

السنة	2019	2020	2021
الأموال الخاصة	336366862.49	408523585.69	413263383.07
مجموع الديون	625316684.52	655420471.96	724003916.63
المعدل	53.79	62.33	57.08

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

يوضح الجدول رقم(03) أن المؤسسة لاتمتلك استقلالية مالية بالنظر للنسب المحسوبة والتي جاءت كلها أقل من الواحد خلال السنوات الثلاثة حيث كانت 53.79، 62.33، 57.08 وهذا يدل على أن المؤسسة مشبعة بالديون وتعتمد في تمويلها على المصادر الخارجية أكثر من الداخلية.

د. معدل المردودية المالية: يقيس نسبة الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة المستعملة، ويحسب كالاتي: (النتيجة الصافية / الأموال الخاصة) $\times 100$

الجدول 4: معدل المردودية المالية

السنة	2019	2020	2021
النتيجة الصافية	55928509.44	33000403.40	29588046.91
الأموال الخاصة	336366862.49	408523585.69	413263383.07
المعدل	16.62	8.08	7.15

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) أن مردودية المؤسسة في انخفاض مستمر حيث انخفضت من 16.62 سنة 2019 إلى 7.15 سنة 2021 وهذا راجع للانخفاض المستمر لنتائج المؤسسة خاصة سنة 2021.

هـ. نسبة التداول: تقيس هذه النسبة مدى كفاية الأصول المتداولة المتوقع تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة لتغطية متطلبات الدائنين قصيرة الأجل، ويتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة التالية: (الأصول المتداولة/ الخصوم المتداولة)

الجدول 5: نسبة التداول

السنة	2019	2020	2021
الأصول المتداولة	576246441.09	599813882.98	709236575.03
الخصوم المتداولة	271745060.13	293677281.22	357328778.26
المعدل	2.12	2.04	1.98

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (05) يتضح لنا أن نسب التداول أكبر من الواحد، وبالتالي للمؤسسة القدرة على تغطية ديونها قصيرة الأجل عن أصولها المتداولة الأجل.

2.2.4 بعد العملاء:

أ. معدل النمو في رقم الأعمال: يحسب بالعلاقة التالية:

$$[(\text{رقم الأعمال للسنة ن} - \text{رقم الأعمال للسنة ن-1}) / \text{رقم الأعمال للسنة ن-1}] \times 100$$

الجدول 6: معدل النمو في رقم الأعمال

السنة	2019	2020	2021
رقم الأعمال السنوي	598405840.25	522541478.66	550973630.58
المعدل	-	12.67-	5.44

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (06) نلاحظ أن رقم المبيعات سنة 2021 بلغ 5.44 بعد أن كان -12.67 سنة 2020، وهذا يدل على أن مبيعات المؤسسة تحسنت بشكل ملحوظ.

ب. متوسط فترة التحصيل: يقيس قدرة المؤسسة على تحصيل حقوقها ومدى فاعلية سياسة الإئتمان. ويحسب بالعلاقة التالية: [(العلاء + أوراق القبض) / رقم الأعمال] $\times 360$

الجدول 7: متوسط فترة التحصيل

السنة	2019	2020	2021
العملاء + أوراق القبض	378020496.55	537161630.83	622115358,88
رقم الأعمال	598405840.25	522541478.66	550973630.58
المعدل	227.416	370	406

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من الجدول (7) أن فترات تحصيل المؤسسة لحقوقها طويلة وفي تزايد مستمر خلال السنوات الثلاثة خاصة سنة 2021 حيث بلغت 406 يوما أي تجاوزت السنة وهذا يدل على عدم كفاءة المؤسسة في تحصيل ديونها.

ج. متوسط فترة التسديد: يقيس هذا المعدل قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها، يحسب كمايلي: [(الموردون + أوراق الدفع) / المشتريات] $\times 360$

الجدول 8: متوسط فترة التسديد

السنة	2019	2020	2021
الموردون + أوراق الدفع	93971299.64	130016501.71	102317990.92
رقم الأعمال	148505175.85	146676172.57	149972304.16
المعدل	227.80	319.11	245.60

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

يبين لنا الجدول رقم (08) فترات تسديد المؤسسة لديونها حيث بلغت على مدار السنوات الثلاثة 227 يوم، و319 يوم، و245 يوم على التوالي وهي جميعها أقل من السنة.

وبمقارنة فترات تحصيل المؤسسة لحقوقها مع فترات تسديدها لإلتزاماتها نلاحظ أن فترات التسديد أقل من فترات التحصيل وهو ما يجعل المؤسسة دائما في وضعية مالية حرجة ويجعل المؤسسة عاجزة عن تسديد إلتزاماتها. وهذا يدل على عدم فاعلية سياسة الإئتمان والتحصيل لدى المؤسسة.

3.2.4 بعد العمليات الداخلية:

أ. معدل دوران المخزون: تعبر هذه النسبة عن عدد مرات تصريف المؤسسة لمخزونها ومدى كفاءتها في إدارته، وتحسب كالتالي: (تكلفة المبيعات/ متوسط المخزون)×100

الجدول 9: معدل دوران المخزون

السنة	2019	2020	2021
تكلفة المبيعات	14689133.62	19057205.54	27316737.33
متوسط المخزون	12253221.33	4160961.90	8353742.30
المعدل	1.19	4.58	3.27

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على المعلومات المقدمة من رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

نلاحظ من الجدول رقم (09) أن معدل دوران المخزون للمؤسسة غير مستقر نتيجة لعدم تحكم المؤسسة في تصريف مخزونها.

4.2.4 بعد التعلم والنمو:

أ. معدل دوران العمال: ويقاس قدرة المؤسسة على الإحتفاظ بموظفيها، يحسب من خلال العلاقة التالية: (عدد تاركي العمل/ إجمالي العمال)×100

الجدول 10: معدل دوران المخزون

السنة	2019	2020	2021
عدد تاركي العمل	14	63	22
إجمالي العمال	392	329	307
المعدل	3.57	19.15	7.16

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن معدل دوران العمال لسنة 2020 بلغ 19.15 وهي أكبر نسبة للسنوات الثلاثة وهذا بسبب خروج 63 من عمال المؤسسة سواء للتقاعد أو لإنهاء مدة عقودهم المحددة بثلاث سنوات فقط عقود (CDD) ، أما في يتعلق بسنة 2019 و 2021 بلغ معدل دوران العمال 3.57 و 7.16 على التوالي.

ب. معدل التوظيف: يعبر عن قدرة المؤسسة على توظيف عمال جدد، ويحسب بالعلاقة التالية: (عدد الموظفين لسنة ن+1 - عدد الموظفين لسنة ن) / عدد الموظفين لسنة ن

الجدول 11: معدل التوظيف

السنة	2019	2020	2021
عدد الموظفين السنوي	392	329	307
المعدل	-	-16.07	-6.68

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من الجدول رقم (11) أن معدلات التوظيف للمؤسسة سالبة نظرا لتقلص العمالة وتجميد التوظيف في السنوات الأخيرة بسبب الوضعية المالية للمؤسسة وأيضا جراء تجميد مشاريعها بسبب جائحة كورونا.

ج. معدل التأطير: يحسب بالعلاقة التالية: (عدد الإطارات/إجمالي عدد العاملين)×100

الجدول 12: معدل التأطير

السنة	2019	2020	2021
عدد الإطارات	36	36	39
إجمالي العمال	392	329	307
المعدل	9.18	10.94	12.70

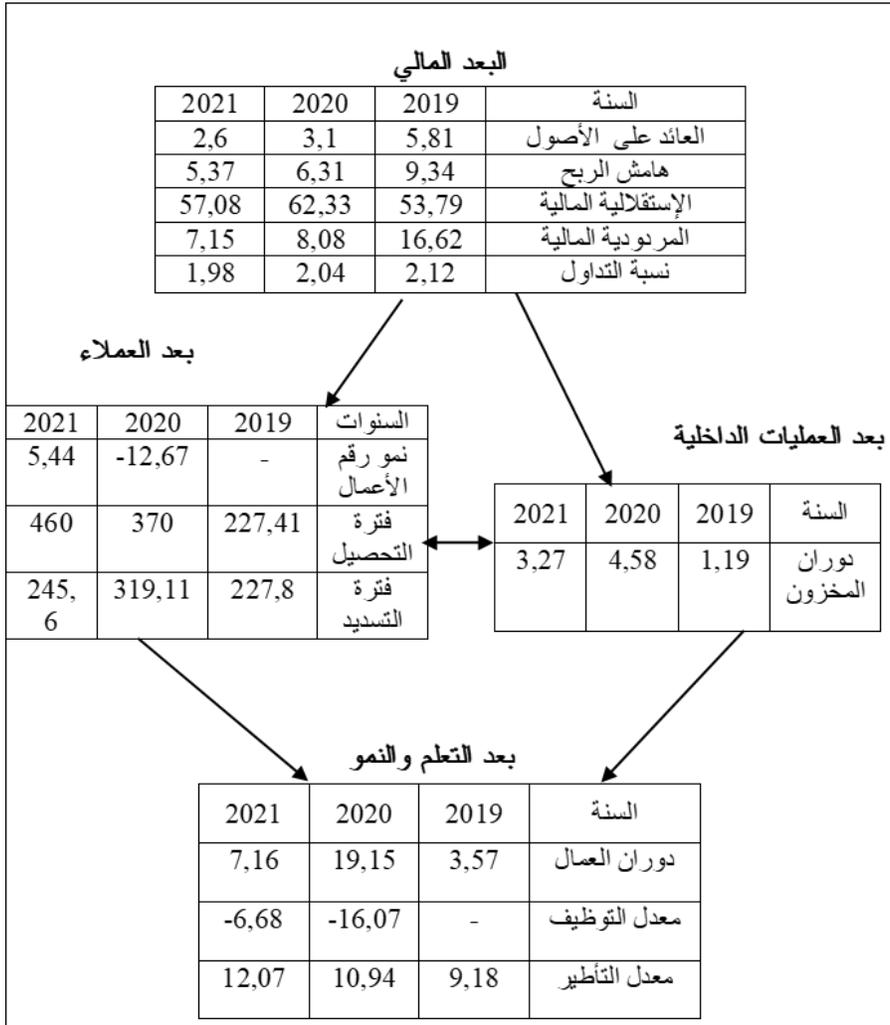
المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن معدل التأطير للمؤسسة شهد ارتفاعا متواصلا خلال السنوات الثلاثة حيث بلغ على التوالي 09.18، 10.94، 12.70 وهو ما يدل على اهتمام المؤسسة بتكوين إطاراتها.

3.4 نموذج بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة فورميد وحدة خنشة:

نقوم باقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة فورميد وحدة خنشة بالإعتماد على النموذج الذي قدمه Kaplan and Norton، مع تكييف النموذج وفقا لمعطيات المؤسسة.

شكل (01): نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة فورميد وحدة خنشلة.



المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على المؤشرات المحسوبة.

من خلال الشكل رقم (01) والذي يمثل تصور لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة

فورميد وحدة خنشلة، نلاحظ من خلال مؤشرات كل بعد من أبعاد البطاقة مايلي:

البعد المالي بين لنا وضعية المؤسسة المالية وهي غير جيدة نظرا للإنخفاض

المستمر لمؤشرات الربحية وكذلك ارتفاع مؤشرات المديونية مما انعكس سلبا على

الإستقلالية المالية للمؤسسة، ونلاحظ أيضا أن المؤسسة لاتجيد استخدام أصولها إذ لا بد عليها من تصريف البعض منها وزيادة رؤوس الأموال الخاصة لتقوية مركزها المالي. أما فيما يخص بعد العمليات الداخلية استطعنا حساب مؤشر واحد فقط بسبب عدم التفصيل في المعلومات المحاسبية المقدمة لنا من طرف المؤسسة وهو معدل دوران المخزون وهذا لا يكفي لتقييم بعد العمليات الداخلية.

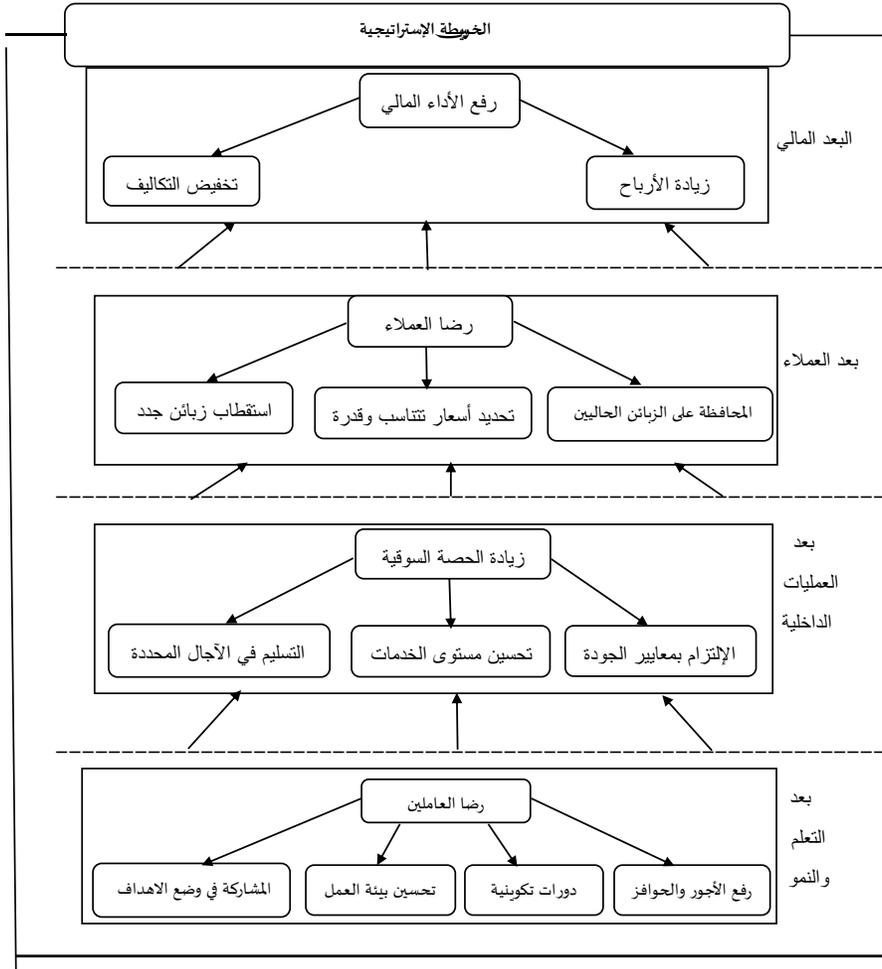
بالنسبة لبعده العملاء اتضح لنا من خلال معدل النمو في رقم الأعمال أن رقم الأعمال ارتفع نتيجة لزيادة مبيعات المؤسسة، أما من خلال مقارنة فترات التسديد مع فترات التحصيل لكل سنة نلاحظ عدم فاعلية سياسة الإئتمان والتحصيل لدى المؤسسة بسبب الأجل الطويلة الممنوحة للعملاء لتسديد التزاماتهم على حساب الأجل الممنوحة للمؤسسة من طرف الدائنين لتحصيل حقوقهم.

وتوضح لنا مؤشرات بعد التعلم والنمو اهتمام المؤسسة بأداء مواردها البشرية وسعيها لتحسين مستواهم وقدراتهم وهذا من شأنه أن ينعكس إيجابا على باقي أبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

4.4 إعداد خريطة استراتيجية تربط بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

اعتمادا على ماسبق نقدم نموذجا مقترحا للخريطة الإستراتيجية لمؤسسة فورميد وحدة حنشلة.

الشكل رقم (02): نموذج مقترح للخريطة الإستراتيجية لمؤسسة فورميد وحدة خنشة



المصدر : من إعداد الباحثان بالإعتماد على نموذج كابلان ونورتين.

يبين الشكل رقم (02) تصميم خريطة استراتيجية لمؤسسة فورميد وحدة خنشة وهذا بناء على الأهداف المستقبلية للمؤسسة. ونلاحظ أن الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن ترتبط ببعضها من خلال علاقة السبب والنتيجة. وعلى اعتبار أن بعد التعلم والنمو هو اللبنة الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن فإن قراءة الخريطة الإستراتيجية يبدأ من الأسفل نحو الأعلى من خلال تحديد أهداف كل بعد من أبعاد البطاقة.

فإذا قمنا بقراءة الخريطة الإستراتيجية لمؤسسة فورميد وحدة خنثلة من الأسفل نلاحظ أن:

رفع أجور العمال وزيادة تأطيرهم وتكوينهم وأيضا تحسين وضعية عملهم بالإضافة إلى دعوتهم للمشاركة في وضع أهداف المؤسسة واستراتيجيتها يحقق لهم الشعور بالإنتماء للمؤسسة والرضا مما ينعكس إيجابا على أدائهم الوظيفي من خلال زيادة الإنتاج ورفع كفاءتهم والإلتزام بالعمل، وهذا يحقق احترام آجال الطلبات وتسليمها في وقتها وتحقيق جودة المنتجات وتحسين الخدمات المقدمة مما يجعل المؤسسة تكتسح أسواقا جديدة وهذا ينصب كله في بعد العمليات الداخلية.

ولا تتحقق زيادة الحصة السوقية إلا من خلال رضا العملاء عن طريق المحافظة عليهم وتقديم أسعار تناسبهم، وبالتالي زيادة مبيعات المؤسسة وهذا يحقق لنا زيادة الأرباح وبالتالي أداء مالي جيد للمؤسسة. وعليه فإن نتائج بعد النمو والتعلم تنصب في بعد العمليات الداخلية والتي بدورها تنصب في بعد العملاء من أجل بلوغ الأداء المالي الذي ترغب فيه المؤسسة وهذا يجسد علاقات السبب والنتيجة في الخريطة الإستراتيجية. فنتيجة كل بعد هي سبب للبعد الذي يليه من الأسفل للأعلى.

5. خاتمة:

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لبطاقة الأداء المتوازن والخريطة الإستراتيجية توصلنا إلى أن الخريطة الإستراتيجية تقوم على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال الربط بين هذه الأبعاد بعلاقات السبب والنتيجة وأن لكل بعد من هذه الأبعاد مجموعة من المؤشرات التي يقوم عليها والتي تسمح بتقييم أداء المؤسسة، وتوصلنا في نهاية دراستنا إلى مجموعة من النتائج نعرضها كالآتي:

1.5 النتائج:

-مؤسسة فورميد وحدة خنثلة لاتعتمد في تقييم أدائها على بطاقة الأداء المتوازن لجهلها بماهية ومحتوى الأداة بل تعتمد على لوحة القيادة.

-من خلال حساب مختلف المؤشرات لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن (البعد المالي، بعد العمليات الداخلية، بعد العملاء وبعد التعلم والنمو) تمكنا من تقييم وضعية المؤسسة من مختلف أبعادها.

- وضحت لنا الخريطة الإستراتيجية للمؤسسة علاقة السبب والنتيجة لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة.

- من بين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن نلاحظ أن بعد التعلم والنمو يحظى بإهتمام المؤسسة.

- تتميز بطاقة الأداء المتوازن بإمكانيتها على التكيف حسب النظام القائم بكل مؤسسة.

2.5 التوصيات:

- على المؤسسة اتباع الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تقييم أداءها بدلا من الأدوات التقليدية التي تهتم بالأداء المالي فقط.

- العمل على تكوين فرق وورشات عمل لتحديث قسم مراقبة التسيير ومحاولة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والخريطة الإستراتيجية لها.

- الإطلاع على جديد الدراسات النظرية في مراقبة التسيير والمالية والمحاسبة ومحاولة تطبيقها وتكييفها بمايخدم أهداف المؤسسة.

6. قائمة المراجع:

السعدون، هدى مؤيد حاتم، (2017)، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.

العبدي فائق مشعل قدوري والجنابي كفاح عباس محميد، (2017) قياس أداء المنظمات التعليمية باستخدام بطاقة الأداء المتوازنة على وفق منظور الخارطة الاستراتيجية (رؤية مقترحة)، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، (العدد الثاني)، ص: 78-98.

بن علي أمينة، (2021)، أثر استخدام الخريطة الاستراتيجية على نطاق التنافس المؤسسي - دراسة حول مؤسسة موبيليس - الجزائر، مجلة أفاق للبحوث والدراسات، المجلد الرابع (العدد الثاني)، ص: 327-346.

بوخاري بولرياح، (2019)، بطاقة الأداء المتوازن كنظام معلومات لرسم الخريطة الاستراتيجية للمؤسسة، مجلة أفاق للعلوم، العدد الرابع عشر، المجلد الرابع، ص: 315-327.

بوطورة فاطمة الزهراء وسمايلي نوفل، (2020)، تحقيق الرقابة الاستراتيجية من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة إسمنت-تيسة،

المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد الثامن (العدد الثاني)، ص: 456-480.

- بوطورة فاطمة الزهراء و سمايلي نوفل ، امكانية بناء نموذج الخريطة الاستراتيجية في إطار أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بمؤسسة إسمنت - تبسة، (2021)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد الثامن(العدد الثاني)، ص:349-369.
- سعودي آمنة ويعيطيش شعبان، (2019) ، نموذج مقترح للخريطة الاستراتيجية لمؤسسة حضنة حليب بالمسيلة بالإعتماد على منظورات بطاقة الأداء المتوازن، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد12(العددالأول)، ص:144-159.
- قنطاس عبلة وغالب نعيمة، (2017)، استخدام الخريطة الاستراتيجية لمدخل بطاقة الأداء المتوازن في وصف وتنفيذ اسراتيجيات الميزة التنافسية -نموذج مقترح-، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد الرابع(العدد الأول)، ص:165-192.
- كابلان، روبرت ونورتن، ديفيد، (2004)، الخرائط الاستراتيجية-تحويل الأصول المعنوية إلى نتائج عملية، خلاصات كتب المدير ورجل الأعمال، العدد التاسع ، ص: 01-12.
- Banker Rajiv D & Hsihui Chang, Mina Pizzini, (2011), The judgmental effects of strategy maps in balanced scorecard performance evaluations, International Journal of Accounting Information System, p:259-279.*
- Kaplan Robert & Norton David ,(1992), The Balanced Measures That Drive Performance, Harvard Business Review(January-February), p:71-79.*
- Niven, Paul R, (2008),Balanced Scorecard STEP-BY-STEP, For Government and Nonprofit Agencies , Second Edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Canada.*
- Yang Chih-Hao & Lee Kuen-Chang, (2020), Developing a strategy map for forensic accounting with fraud risk management: An integrated balanced scorecard-based decision model, Evaluation and Program Planning, p:01-10.*