

دور بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم أداء معمل المشروبات الغازية في الكوفة

م.م حاتم كريم كاظم
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الكوفة

المستخلص

تعد عملية تقويم الأداء ابرز الأدوات التي تساعد الإدارة في أداء وظائفها بنجاح في إطار مجموعة من الأنشطة المكلف بتأديتها للمساهمة في تنمية الوحدة الاقتصادية، وبالشكل الذي يخدم في تقويم جهودها وبيان مدى كفاءتها وفعاليتها في هذا المجال ، ولقد تركزت عملية تقويم الأداء ضمن الاتجاه التقليدي على المقاييس المالية والتي توجه نحو تحقيق النتائج المالية قصيرة الأجل والتي لا تضيف قيمة للمنظمة ولا تعطي تصوراً كاملاً عن مدى فاعلية وكفاءة أداء الوحدات الاقتصادية ، لاسيما إن البيئة المحيطة بهذه الوحدات أصبحت تتسم بالعديد من المتغيرات السريعة والكبيرة والتي تشتت فيها المنافسة والتحديات وأن تقويم الأداء يجب إن يعتمد على المقاييس المالية وغير المالية، لذلك هدف البحث إلى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة والتي تمكنت من قياس النتائج قصيرة الأجل وطويلة الأجل لغرض تقويم الأداء بكفاءة وفاعلية وبالشكل الذي يسهم في إعطاء صورة شاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية.

المقدمة

تُعد عملية تقويم الأداء من أهم العمليات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وذلك في إطار مجموعة من الأنشطة والعمليات المكلفة بتأديتها وذلك لغرض المحافظة على الوحدة الاقتصادية وتنمية قيمتها وبالشكل الذي يفيد في تقويم مدى نجاح الوحدة الاقتصادية أو فشلها. وأن العصر الحديث الذي تعيش فيه هذه الوحدات يتسم بالتعقيدات المتزايدة وتبرز فيه حالة عدم التأكد .

واعتادت الوحدات الاقتصادية على التنافس من أجل الحصول على الموارد والزيائن والبحث عن تمويل لأنشطتها وعن أسواق لمنتجاتها، ولكي تستطيع الوحدات الاقتصادية البقاء في دنيا الأعمال عليها وضع الإستراتيجيات المناسبة لها. ومع التسليم بوجود التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة أصبح من الضروري إيجاد مقاييس جديدة للأداء التشغيلي(غير المالي) لها مثل الابتكارات ورضا الزبون والتسليم في الوقت المحدد والمرونة والجودة وغيرها بدلاً من تركيزها فقط على مقاييس

الأداء المالي مثل معدل العائد على الاستثمار والنسب المالية وسعر السهم وغيرها ، لذلك ازدادت أهمية تقويم الأداء مع توسع وتعدد حجم أنشطة الوحدات الاقتصادية فضلاً عن المنافسة التي تحيط بها.

وأن عملية تقويم الأداء المالي التقليدية تحقق نتائج مالية قصيرة الأجل ولا تعطي صورة واضحة عن مدى كفاءتها وفعاليتها في ظل البيئة المعقدة والتنافسية التي تحيط بها، وأن المقياس الحقيقي لنجاح هذه الوحدات تعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات الزبائن ومتطلباتهم، لذلك ينصب الجهد على إدارة الوحدة الاقتصادية و انتهاج الإستراتيجية الملائمة لتحقيق الأهداف المرسومة، والتي من أهم أدواتها بطاقة العلامات المتوازنة أو العلامات المتوازنة التي تعمل على إمداد الإدارة بالمعلومات التي تمكنها من استعمال المقاييس الملائمة كافة لغرض التحقق من مدى كفاءة وفعالية أدائها وبالشكل الذي يسهم في ربط الأهداف الإستراتيجية مع الأهداف التشغيلية وإعطاء صورة شاملة عن أداء هذه الوحدات، فضلاً عن تسليطه الضوء على النواحي الإستراتيجية من خلال إدارة الكلفة ورقابتها بشكل مستمر .

منهجية البحث:-

أولاً-مشكلة البحث:-

إن عملية تقويم الأداء في معمل المشروبات الغازية في الكوفة تنصب على المقاييس المالية التقليدية التي لا تعطي صورة واضحة عن كفاءة وفعالية أداء هذا المعمل وبشكل متكامل، وأن فائدة هذه المقاييس مرتبطة بالأمد القصير دون الأمد الطويل وهذا يتطلب استعمال تشكيلة متوازنة من المقاييس المالية وغير المالية باستخدام إحدى تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية وهي بطاقة العلامات المتوازنة والتي تهدف إلى تحويل التركيز من أنظمة قياس ذات مدى قصير إلى أخرى ذات مدى طويل لتحقيق الأهداف الشاملة لأنظمة قياس الأداء. لذلك تتلخص مشكلة البحث بقصور أنظمة محاسبة التكاليف والأنظمة الإدارية التقليدية وأساليبها المستعملة في تقويم الأداء لتركيزها على المقاييس المالية ذات النتائج قصيرة الأجل دون المقاييس الأخرى ذات المدى طويل الأجل.

ثانياً-أهمية البحث:-

تتجلى أهمية البحث من دور بطاقة العلامات المتوازنة في توفير التقويم الشامل على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل بعدها وحدة واحدة مستقلة، وفي الوقت نفسه يمكن تجزئة التقويم إلى مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية (التشغيلية) وبالإمكان إجراء المقارنة مع الوحدات الاقتصادية المماثلة في النشاط ، وكذلك يتيح هذا النوع من التقويم المرونة العالية لإضافة أو حذف مؤشرات جديدة أو إجراء تعديلات أخرى وذلك تبعاً لحاجة التطبيق.

ثالثاً-هدف البحث:- يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

بناء الإطار النظري لنظام أو منهج بطاقة العلامات المتوازنة الذي يوضح النشأة والمفهوم وخطوات التنفيذ والمنظورات (المالي، والزيون، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو) .
بيان دور بطاقة العلامات المتوازنة في التقويم الشامل لأداء الوحدة الاقتصادية من خلال احتوائها المقاييس كافة (المالية وغير المالية) وإعطاء نتائج قصيرة وطويلة الأمد.
رابعاً -فرضية البحث:-

يعتمد هذا البحث على فرضيتين أساسيتين هما:-
- إن استعمال بطاقة العلامات المتوازنة يؤدي إلى توفير الأساس السليم للتقويم الشامل للأداء من خلال دراسة وتحليل نتائج استعمال المقاييس المالية وغير المالية التي تستند عليها بطاقة العلامات المتوازنة .
- توجد لدى معمل المشروبات الغازية في الكوفة إمكانية لتطبيق نظام أو منهج بطاقة العلامات المتوازنة .

المبحث الأول

الإطار النظري لبطاقة العلامات المتوازنة (Balanced Scorecard)

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى نشأة ومفهوم بطاقة العلامات المتوازنة وخطوات تنفيذها ومنظوراتها، وكما يلي :-
أولاً- نشأة ومفهوم بطاقة العلامات المتوازنة:-

ان بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) هي منهج جديد للإدارة الإستراتيجية التي طُورت في عام 1992 من قبل (Robert Kaplan) و (David Norton)، وقد لاقت قبولاً عالمياً لكونها أطراً فعالاً لمساعدة المديرين لتحديد وتنفيذ الإستراتيجية والتي يتم إنجازها من خلال ترجمة الرؤية الإستراتيجية إلى مجموعة من الأهداف التشغيلية التي توجه سلوك وأداء الوحدة الاقتصادية ، وأن بطاقة العلامات المتوازنة توفر وصفا واضحا على ماذا تقيس الوحدة الاقتصادية لكي تحقق التوازن من منظور مالي وغير مالي، وكذلك تعمل على تحديد نقاط الضعف والغموض في مناهج القياس التقليدية. (1)

وأن المعلومات الإستراتيجية تستخدم عوامل النجاح الحاسمة (الكلفة والوقت والجودة والإبداع) التي تعد الأساس في نجاح المنافسة، وأن المقاييس المالية مثل الربحية تعد مقاييس جزئية وقصيرة الأجل لتحديد تقدم الوحدة الاقتصادية . إذ أنه بدون المعلومات الإستراتيجية فأن الوحدة الاقتصادية من المحتمل إن تبتعد عن المنافسة وتتخذ قرارات خاطئة إستراتيجية حول المنتج ، فعلى سبيل المثال يتم اختبار المنتجات الخاطئة أو طرق التسويق والتوزيع الخاطئة من خلال المعلومات الإستراتيجية . ولغرض التأكيد على أهمية استخدام المعلومات الإستراتيجية (المالية

وغير المالية) والتقارير المحاسبية لأداء الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر فأنها يجب ان تستند إلى عوامل النجاح الحاسمة . (2)

من جهة أخرى تعد بطاقة العلامات المتوازنة منهجا مقترحا للاتصال بالعاملين والتأثير على مستوى أعمالهم ، إذ تُعد هذه البطاقة نموذجاً سببياً (Causal Model) لتوجيه وتتبع مؤشرات أداء الظاهرة التي تتغير بسبب عملية معينة والتي تؤدي إلى التغير في عملية أخرى ، وأن النموذج السببي يمثل علاقة السبب بالنتيجة بين مؤشرات أداء الوحدة الاقتصادية .

إن الأهمية الأكبر لبطاقة العلامات المتوازنة أنها تقوي المدربين والعاملين الآخرين في تأثير قراراتهم على الربحية كافة وذلك بسبب وجود علاقة السبب بالنتيجة . إن بطاقة العلامات المتوازنة أكثر من كونها مجرد قائمة مؤشرات ومقاييس أداء، بل أنها تتضمن علاقات السبب بالنتيجة على سبيل المثال تقليل أو تخفيض عدد الوحدات المعانة يؤدي إلى تخفيض متوسط وقت دورة الإنتاج بسبب تقليل عدد الوحدات المعانة المراد إعادة عملها، وأن العاملين عند كل المستويات الإدارية المختلفة في المنظمة مستعدون لرؤية بطاقة العلامات المتوازنة مٌعدة بصورة مناسبة لأنشطتهم وبشكل نهائي والتي تؤثر على الأداء المنظمي . (3)

إن العديد من الوحدات الاقتصادية طبقت نظام بطاقة العلامات المتوازنة لإدارة تنفيذ إستراتيجياتها التي تُترجم رسالة الوحدة الاقتصادية باستعمال مجموعة شاملة لمقاييس الأداء والتي تكون بمثابة إطار لتنفيذ إستراتيجياتها لكونها لا تركز على تحقيق الأهداف المالية وإنما تركز على الأهداف غير المالية التي يجب على الوحدة الاقتصادية إن تحققها بعدها مكملة للأهداف المالية. ومن الجدير بالذكر إن اسم بطاقة العلامات المتوازنة جاء من المحاولة لموازنة مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقويم كل من الأداء قصير الأمد وطويل الأمد وبالتالي فأنها تقلل من تأكيد المدراء على الأداء المالي قصير الأمد مثل الإرباح لكون إن المؤشرات غير المالية تقيس التغيرات الأساسية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وأن المنافع المالية لهذه التغيرات قد لا يتم تضمينها في الإرباح قصيرة الأمد ولكن التحسينات في المقاييس غير المالية سوف تخلق قيمة اقتصادية في المستقبل فعلى سبيل المثال إن الزيادة في رضا الزبون سوف تؤثر على زيادة المبيعات والدخل في المستقبل ، وعليه فأن بطاقة العلامات المتوازنة تلفت نظر الوحدة الاقتصادية بالتركيز على الأداء قصير وطويل الأمد عن طريق الموازنة بينهما. (4)

وبذلك تعرف بطاقة العلامات المتوازنة بأنها ((الإطار الشامل الذي يربط الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية بمجموعة متناسقة من مقاييس الأداء)) . (5)

ويمكن القول إن بطاقة العلامات المتوازنة هي نظام أو منهج قياس سيستخدم لتوضيح وإيصال وتنفيذ إستراتيجية الوحدة الاقتصادية، ففي بيئة عصر المعلومات ولكافة الوحدات الاقتصادية

الإنتاجية والخدمية تتطلب إمكانيات جديدة لنجاح المنافسة، والقدرة على تحريك واستغلال الأصول غير الملموسة (المعنوية) والأصول الملموسة (المادية) .

وأن الأصول غير الملموسة (المعنوية) للوحدات الاقتصادية تمكنهم من عمل الآتي:- (6)

- تطوير علاقات الزبون المتعلقة بولاء الزبائن المعنيين وقدرة الوحدة الاقتصادية على البحث عن زبائن جدد .

- تقديم الإبداعات للمنتجات والخدمات المرغوبة من قبل الزبائن المستهدفين .

- تقديم المنتجات والخدمات المعتادة بأقل كلفة وبجودة عالية بأوقات توريد قصيرة.

- تحريك مهارات العاملين وتحفيزهم نحو التحسين المستمر لإمكانيات العملية والجودة وأوقات الاستجابة.

- نشر تقنية المعلومات وقواعد البيانات والأنظمة وغيرها .

ومن الجدير بالذكر إن مقاييس الأداء المالية قصيرة الأمد (التقليدية) لا تعمل على قياس الزيادة في القيمة عند تحسين إمكانيات الوحدة الاقتصادية وأصولها غير الملموسة ، لذلك فإن بطاقة العلامات المتوازنة تعالج النقص في المقاييس المالية وكذلك تضيف له مقاييس أخرى تتعلق بالزبون والعمليات الداخلية والتعلم والنمو .

وتؤكد دراسة (Kaplan & Norton) على إن هدف العلامات المتوازنة هو تحويل التركيز من أنظمة قياس ذات مدى قصير إلى أخرى ذات مدى طويل لتحقيق الأهداف الكاملة لأنظمة قياس الأداء، ولغرض معالجة نواحي القصور بالمقاييس التقليدية لمحاسبة الكلفة والإدارية، والذي يهدف إلى ترجمة رسالة واستراتيجيات الوحدات الاقتصادية عن طريق تحديد الأهداف والمقاييس .

ويمكن تلخيص ما تقدم بالآتي:-

- إن مقاييس الأداء المالية التقليدية لا تعطي تمثيلاً واضحاً لأداء الوحدة الاقتصادية، لهذا فإن المطلوب تمثيل متوازن لكلا المقاييس المالية وغير المالية باستخدام إحدى تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية .

- إن أنظمة قياس الأداء التقليدية تركز على المقاييس المالية التي ترتبط فائدتها بالأمد القصير دون الأمد الطويل.

- إن بطاقة العلامات المتوازنة تركز على عوامل النجاح الحاسمة وبالتالي لها دور كبير في دعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية .

- إن بطاقة العلامات المتوازنة تتضمن تحديد علاقة السبب بالنتيجة على عكس المقاييس المالية التقليدية التي لا تركز على تلك العلاقة .

ثانياً - خطوات تنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة:-

هناك مجموعة من الخطوات والاعتبارات يتم إتباعها لتنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة في الوحدة الاقتصادية، وكما يلي :- (7)

1- على الإدارة إن تبين الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية، وهذا عادةً ما يُعرف مسبقاً لأن معظم الوحدات الاقتصادية (الهادفة للربح) تبحث عن الإرباح إذ يعد هدفاً أساسياً لزيادة ثروة المالكين. الإدارة إن تشترط على متخذي القرار إن يضعوا وزناً لكل هدف من هذه الأهداف، فضلاً عن الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح لها أهداف اجتماعية أو أهداف ضريبية أو غيرها .

2- إن تفهم الوحدة الاقتصادية استجابة المالكين للمساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وأن تفهم سلوكية الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية وهذا ضروري في تحسين أداء الأفراد العاملين وبالتالي تحسين الإرباح .

3- على الوحدة الاقتصادية وضع مجموعة من الأهداف التشغيلية التي تكون موجّهات الأداء للأهداف الإستراتيجية، وهذه خطوة مهمة في تنفيذ بطاقة العلامات المتوازنة وتتحقق من خلال العمليات والنتائج وتدريب العاملين ورضا الزبون وتحسين الجودة وغيرها، وهذا ينعكس على تحسين الأداء للأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

4- على الوحدة الاقتصادية وضع مجموعة من المقاييس لمراقبة الأداء ولكل من الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية ، وهذه المقاييس مهمة لترجمة إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وبشكل مركز لأن هذه المقاييس تجعل الأفراد العاملين يشعرون بأن الإدارة تكافئهم على أساس مستوى الأداء وهذا يوفر حافزاً لدى الأفراد العاملين.

5- للوحدة الاقتصادية وضع مجموعة من العمليات والمعالجات والاستدلالات والعقود الواضحة مع المالكين لغرض تحقيق أهدافهم الإستراتيجية، وهذا يتطلب تشكيلة مطلوبة في بطاقة العلامات المتوازنة تُعبر عن التطبيق المعتاد ومعرفة تكاليف ومنافع تطبيق هذا المنهج .

6- على الوحدة الاقتصادية أن تعتقد بأن العمليات تخلق النتائج، وأن الكشوفات والقوائم المختلفة والالتزامات المحددة والنتائج المتوقعة توفر أساساً للمسألة وهذا يمثل عنصر مسؤولية للإدارة لأنه سوف يتم مسألته عن أي فشل ، وكذلك تجد الإدارة العليا والمالكين ذلك الأساس من خلال الكشوفات التي توضح النتائج المتحققة .

ثالثاً - منظورات بطاقة العلامات المتوازنة:-

تهدف بطاقة العلامات المتوازنة إلى ربط المقاييس المالية وغير المالية للأداء وترجمة رسالة واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية عن طريق تحديد الأهداف والمقاييس في أربع وجهات نظر هي:

أ) المنظور المالي :- (Financial Perspective)

تحتفظ بطاقة العلامات المتوازنة بالمقاييس المالية بعدها مدخلاً جوهرياً في تلخيص النتائج الاقتصادية لعملية تنفيذ الإستراتيجية، وذلك من خلال مجموعة من النسب المالية التي يفصح

عنها نظام المحاسبة المالية كالدخل التشغيلي والعائد على الاستثمار ونمو المبيعات فضلا عن التدفق النقدي، إن المقاييس المالية تمثل مؤشرات لاحقة للأداء أي ترتبط بالنتائج النهائية للأداء وبذلك لا تعد كافية لتوجيه وتقييم الأداء المستقبلي . (3)

ب) منظور الزبائن :- (Customer Perspective)

هذا المنظور يحدد أجزاء السوق المستهدفة وقياس نجاح الوحدة الاقتصادية في هذه الأجزاء، ولغرض مراقبة نمو الأهداف فإنه يتم استخدام مقاييس معينة مثل حصة السوق (Market Share) من خلال الاتصال بأقسام العمل وعدد الزبائن الجدد ورضا الزبون . (4)

ج) منظور التعلم والنمو :- (Learning & Growth Perspective)

تحدد ماذا يجب على الوحدة الاقتصادية عمله لتحسين الإمكانيات للعمليات الداخلية الممتازة لتسليم القيمة إلى الزبائن والمالكيين . إن التعلم والنمو المنظمي ينهض من خلال المصادر والموارد مثل الأشخاص والنظم والمقاييس النموذجية لمنظور التعلم والنمو والتي تتضمن رضا العاملين والاحتفاظ بهم وتدريبهم ومهاراتهم وتوفر نظم المعلومات الجيدة . (6)

د) منظور العمليات الداخلية :- (Internal Business Perspective)

إن هذا المنظور يركز على العمليات الداخلية التي تعزز كلاً من منظور الزبون بواسطة خلق القيمة أي التركيز على العمليات الداخلية الحاسمة التي تمكنهم من تلبية حاجات الزبائن، وكذلك تعزيز المنظور المالي عن طريق زيادة ثروة المالكيين .

وأن منظور العمليات الداخلية يشمل ثلاث مراحل فرعية، وكما يلي : (4)

1- عملية الإبداع :- (The Innovation Process)

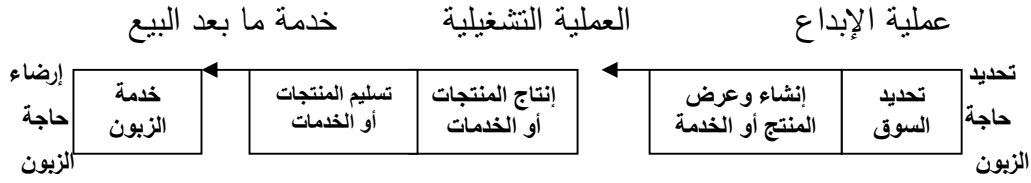
وهي مرحلة متمثلة بخلق المنتجات أو الخدمات التي تلبي حاجات الزبائن أي تطوير المنتجات أو الخدمات الجديدة التي تمكنها من الوصول إلى الأسواق المستهدفة والزبائن الجدد.

2- العملية التشغيلية :- (The Operation Process)

وهي العملية التي تبدأ باستلام طلب الزبون وتنتهي بتسليم المنتج أو الخدمة للزبون، إذ تؤكد هذه المرحلة على الكفاءة والفاعلية وتسليم المنتجات أو الخدمات في الوقت المحدد، أي إن الدوافع الإستراتيجية الرئيسية لهذه المرحلة هي تحسين جودة التصنيع وتخفيض وقت التسليم إلى الزبائن وتطابق مواعيد التسليم المحددة .

3- خدمة ما بعد البيع :- (Post sales Service)

توفير الخدمة والدعم للزبون بعد البيع أو بعد التسليم للمنتجات أو الخدمات للزبائن والمتمثلة بنشاطات الضمان ومعالجة العيوب فضلا عن عرض برامج للتدريب بغرض مساعدتهم على استخدام المعدات والأنشطة بشكل جيد. والشكل الآتي يوضح منظور العملية الداخلية، وكما يلي:-

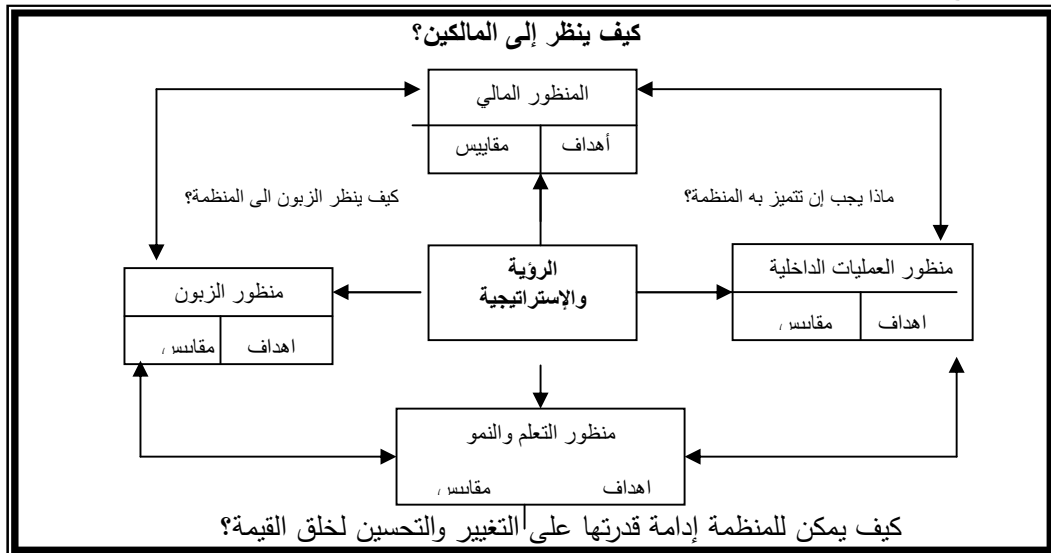


الشكل (1) منظور العملية الداخلية

المصدر: (Atkinson, et.al, 1997: 29)، بتصرف

وهكذا يتضح بأن بطاقة العلامات المتوازنة تترجم إستراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف ومقاييس من خلال مجموعة متوازنة من عدة منظورات المناظير، بينما تحافظ على الفائدة في الأداء قصير الأجل من خلال المنظور المالي وبطاقة العلامات المتوازنة تقيس أيضا عوامل متوقعة لتوجيه الأداء المالي والتنافسي الممتاز مستقبلاً، وأن التنفيذ الموحد لبطاقة العلامات المتوازنة يقيس كيفية جعل الوحدات الاقتصادية تخلق قيمة للزبائن الحاليين والمرتبين، وكيف يجب إن يبنوا ويعززوا الإمكانيات الداخلية والاستثمار في الأشخاص والنظم الضروري لتحسين الأداء المستقبلي، لكن هذه البطاقة يوجد فيها بعض السلبيات كاستبعادها دور المجهزين وتجاهلها المشرعين والمنظمين وتجاهلها الموضوعات المجتمعية والبيئية وتجاهلها المنافسين .

ويمكن توضيح بطاقة العلامات المتوازنة بالشكل الآتي:-



الشكل (2) بطاقة العلامات المتوازنة

المصدر⁽⁸⁾: (Drury, 2000: 930)

المبحث الثاني

دور بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم تقويم الأداء بشكل عام وأهدافه وعناصره ، وكذلك أنواع مقاييس الأداء ودور بطاقة العلامات المتوازنة في التقويم الشامل للأداء ، وكما يلي:-

أولاً- مفهوم تقويم الأداء:-

يقصد بتقويم الأداء عموماً مقارنة الأداء الفعلي للوحدة الاقتصادية من مدة إلى أخرى أو فيما بين الوحدات الاقتصادية المماثلة أو بمستوى معين من الأداء المخطط، وذلك بهدف التعرف على مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة من جهة، واكتشاف نقاط الضعف والقوة والعمل على دراسة العوامل التي أدت إلى ظهور نقاط الضعف منها ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول المناسبة لها، وتعزيز جوانب القوة والعمل على زيادتها من جهة أخرى، وأن عملية تقويم الأداء تستهدف قياس مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها.

تتبلور عملية تقويم الأداء في صورة مجموعة من المؤشرات تعكس مدى نجاح الوحدة الاقتصادية وتطورها، ولذلك فإن مؤشرات تقويم الأداء ترتبط بالهدف الأساسي للمنشأة، ففي الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح يكون هدف المالكين والمقرضين والمدبرين تحقيق قدر مرضي من الأرباح وأن بقاء واستمرار ونمو الوحدة الاقتصادية يتوقف على مدى نجاح إدارتها في تحقيق هذا الهدف، إن اتساق المستثمرين مع أهداف مجلس الإدارة والمديرين يضمن حرص الجميع على استغلال الموارد المخصصة بطريقة مثلى، وهو الأمر الذي يجعلهم يهتمون دائماً بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتيجة إعمالها، وهذا بدوره يساعد على فرض الرقابة ويسمح بتحقيق أقصى كفاءة لاستخدام الموارد المخصصة.

وتستمد عملية تقويم الأداء على مستوى الوحدة الاقتصادية أهميتها من إن التغيير في الأداء الكلي يستلزم دراسة أسباب التغيير وربطه بمراكز المسؤولية وتقويم الأداء لكل مركز بمعزل عن الآخر للوصول إلى تقدير كفاءة وفاعلية أداء كل من الأنشطة والتنظيمات، ومن هنا تأتي أهمية تقويم الأداء للعمليات والأنشطة التي تمثل العمود الفقري لعملية تقويم الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية. لذلك يمكن تعريف تقويم الأداء بأنه: ((العملية التي يمكن بواسطتها إن تقدم الإدارة وبجميع مستوياتها المعلومات الخاصة بأداء الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية والتي من خلالها يتم الحكم على الأداء بواسطة المعايير الموجودة في الموازنات والخطط والأهداف)).⁽²⁾

كما ينظر إلى تقويم الأداء كونه: ((جميع العمليات والدراسات الهادفة إلى تحديد مستوى العلاقة التي تربط بين الموارد المتاحة وكفاءة استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية مع دراسة تطور العلاقة المذكورة خلال مدد زمنية متتابعة أو مدة زمنية محددة عن طريق إجراء المقارنات بين المستهدف والمتحقق من الأهداف والاستناد إلى مقاييس ومعايير معينة)).⁽⁹⁾

يلاحظ من التعريفين السابقين إن عملية تقييم الأداء يجب إن تستند إلى معايير ومؤشرات معينة تستخدم كدليل للحكم على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة وكفاءة انجاز الأنشطة والعمليات المختلفة .

إما (Hilton) وآخرون فقد عرفوا تقييم الأداء بأنه ((عملية قياس مدى تحقق الوحدة الاقتصادية للأهداف التي يسعى الوصول إليها، وذلك عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المستهدفة للوحدة الاقتصادية)). (3)

ويؤكد هذا التعريف على السبل التي توصل الوحدة الاقتصادية إلى غاياتها وأهدافها وخطتها ومدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيقها .
مما تقدم يمكن ملاحظة ما يأتي:-

-إن عملية تقييم الأداء تؤدي إلى التأكد من مدى تحقق الأهداف والخطط الموضوعية.
-إن الهدف من عملية تقييم الأداء هو التحقق من مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة.
-يوفر تقييم الأداء مقياساً لمدى نجاح الوحدة الاقتصادية من خلال سعيها لمواصلة نشاطاتها بغية تحقيق أهدافها.

-إن عملية تقييم الأداء لا بد إن تستند إلى مجموعة من المعايير والمقاييس لغرض اتخاذ القرارات المستندة إلى حقائق علمية وموضوعية توفرها عملية تقييم الأداء .
ثانياً - أهداف تقييم الأداء:-

لعملية تقييم الأداء مجموعة من الأهداف منها ما يلي:- (10)
تقديم مدى تحمل المديرين للمسؤوليات المخولة لهم بشكل فعال .
تشخيص المجالات التي سوف تتخذ فيها الإجراءات التصحيحية والعمل على معالجتها.
التأكد من إن المديرين يتحفظون صوب غايات الوحدة الاقتصادية والأهداف المرسومة لها مقدماً .
تمكين إجراء المقارنات بين أداء مختلف الأقسام في الوحدات الاقتصادية لتحديد المجالات التي يجب إن تجري فيها التحسينات .

تحديد جميع الأجهزة الإدارية كافة لمختلف مستوياتها بالوسائل التي تجعلها قادرة على قياس الأداء من ثم اتخاذ القرارات المستندة إلى حقائق علمية توفرها عملية تقييم الأداء.
إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والذي بدوره يدفع تلك الأقسام لتحسين مستوى أدائها .

ثالثاً - مؤشرات تقييم الأداء:-

إن عملية تقييم الأداء تشمل على ثلاثة عناصر هي : (11)

1-عنصر الفاعلية :- (Effectiveness)

وهي التي تتعلق بالمرجات أو الأهداف من حيث درجة ومستوى التحقق كمياً ونوعياً، وتعني الفاعلية كيف تؤدي الوحدة الاقتصادية أعمالها، أي المدى الذي يحقق فيه النتائج المتوقعة أو المرتقبة .

2- عنصر الكفاءة :- (Efficiency)

وهي التي تقيس العلاقة بين المخرجات والمدخلات أو بين المخرجات وأحد عناصر المدخلات، وأن أي عملية كفاءة هي التي تنتج الكمية المعطاة من المخرجات بأدنى مستوى من استهلاك المدخلات.

3- عنصر الاقتصادية :- (Economical)

يعد أي نشاط اقتصادياً حينما تفوق المنافع أو الفوائد المتحققة منه الكلف المستنفذة في أدائه، وبذلك فإن هذه المؤشرات تتعلق بالمدخلات، أي من حيث ترشيد استخدام الموارد المتاحة. ويمكن القول إن الفاعلية هي درجة تحقيق الوحدة الاقتصادية لأهدافها وهي متعلقة بالمرجات، بينما الكفاءة بشكل عام تقيس العلاقة بين المخرجات والمدخلات، إما الاقتصادية فهي عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات وبأقل الكلف .

رابعاً - أنواع مقاييس الأداء:-

تنقسم هذه المقاييس إلى الأنواع الآتية:-

مقاييس الأداء المالية :-

وهي تلك المقاييس التي تكون بمثابة ترجمة مالية لنتائج القياس التشغيلي على المستويات العليا لمعرفة مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية وبالتالي هي ملائمة لتقويم الأداء في مستويات أعلى من المستويات التشغيلية أو الدنيا في الوحدة الاقتصادية، ومن أهم مقاييس تقويم الأداء المالي ما يلي:-

أ) معدل العائد على الاستثمار :- (Rate of Return on Investment)⁽¹²⁾

ويُعد من المقاييس كثيرة الاستخدام وهو يقيس نسبة صافي الدخل إلى متوسط الأصول أي إن:-

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{متوسط الأصول}}$$

ب) معدل العائد على المبيعات :- (Rate of Return on Sales)

وهو يمثل نسبة صافي الدخل المتاح لتغطية ضرائب الدخل وتحقيق الإرباح الصافية إلى صافي المبيعات، وكلما زادت هذه النسبة زادت الإرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية على المبيعات، وكما يأتي:-

$$\text{معدل العائد على المبيعات} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{صافي المبيعات}}$$

ج) الدخل المتبقي :- (Residual Income)

ويعرف بأنه الدخل الذي يحققه القسم بعد طرح الكلفة المحتسبة أو الضمنية والتي تتحقق في حالات خاصة والتي تكون غير منتظمة أي إن : (4)

الدخل المتبقي = صافي الدخل قبل الضريبة - (رأس المال المستثمر × معدل الفائدة المحتسبة)

د) النسب المالية :- (Financial Ratios)

وهي دراسة العلاقات المهمة التي يمكن الاستفادة منها في عملية التحليل المالي وبالتالي تساهم في تقويم أداء الوحدة الاقتصادية ومن هذه النسب والمؤشرات ما يلي : (13)

نسب السيولة .

نسب الربحية .

نسب النشاط .

نسب المديونية .

نسب النمو .

نسب تقييم السوق .

مقاييس الأداء غير المالية :-

تلك المقاييس التي ترتبط بأداء وتسيير الأنشطة التشغيلية لمختلف الأقسام ومراكز عمل الوحدة الاقتصادية ومن ثم هذه المقاييس تكون ملائمة لقياس وتقويم الأداء في المستويات التشغيلية أو التنفيذية في الوحدة الاقتصادية، ومن أهم مقاييس تقويم الأداء غير المالي ما يلي :-

أ) رضا الزبون :- (Customer Satisfaction)

وتركز هذه المقاييس على قياس نظرة العملاء إلى المنتجات أو الخدمات التي تقدمها لهم الوحدة الاقتصادية فضلا عن بيان المشاكل التي يواجهونها عند التعامل مع الوحدة الاقتصادية ويمكن إن يتحقق رضا العملاء إذا أمكنهم الحصول من الوحدة الاقتصادية على ما يلي : (14)

- إن يؤدي المنتج الوظائف وبالخصائص التي ضحى الزبون من أجلها بسعر الشراء .

- تسليم المنتجات في المواعيد المتفق عليها .

- تسليم المنتجات بدون عيوب .

- عدم تلف المنتجات بعد مدة مبكرة من الاستخدام .

- عدم تكرار تلف المنتجات طوال مدة بقائها صالحة للاستخدام .

ب) نمو الحصة السوقية :- (Market Share Growth)

إن حجم العمل والحصة السوقية مقارنةً مع أكبر المنافسين تكون حماية للوحدة الاقتصادية في صياغة وتنفيذ خططها الإستراتيجية وفي مراقبة اتجاهات الوحدة الاقتصادية، وأن حصص السوق الكبيرة والصغيرة يمكن إن تؤدي إلى أداء مرتفع ، فأن نسبة حصة الوحدة الاقتصادية السوقية

قياساً إلى الوحدة الاقتصادية الرئيسية أو القائدة والنمو في تلك الحصص تلعب دوراً مهماً في تقويم الأداء نسبةً للوحدات الاقتصادية الأخرى المنافسة . (15)

ج) التسليم بالوقت المحدد: - (On – time Delivery)

من الأهداف الأساسية لإستراتيجية الوحدة الاقتصادية هو تسليم العمل (بضاعة أو خدمة) بدرجة عالية من الجودة وبأسرع ما يمكن، فإذا طلبت الوحدة الاقتصادية من العميل الانتظار عدة شهور لاستلام بضاعة يمكن للعميل إن يستلمها من وحدة اقتصادية أخرى منافسة خلال أسابيع، فلا شك إن العميل سيفضل التعامل مع الشركة المنافسة ، لذلك أصبحت السرعة لا تقل أهمية عن الجودة في جذب العملاء والاحتفاظ بهم في ظل منافسة محلية وعالمية تزداد ضراوتها مع التقدم في بيئة التصنيع الحديثة . (12)

د) خفض الكلفة: - (Cost Reduction)

ويتم ذلك عن طريق خفض المستمر لتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتقلص الضياع والتحسين في وقت دورة الإنتاج، إذكلها تساهم في جهد خفض الكلفة فضلاً عن اقتراحات التحسين المقدمة من قبل العاملين والتي تؤخذ بجدية ويطبق المناسب منها أينما كان ذلك ممكناً ، إن النتيجة هي عملية إنتاجية أكثر كفاءة وفاعلية وذات كلفة اقل . (16)

هـ) جودة المنتج: - (Quality of Product)

وتعد عاملاً رئيسياً في تعزيز الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية، وتتضمن التخلص من عيوب الإنتاج كافة والتي تعد من أهم مظاهر نجاح الوحدة الاقتصادية، ولغرض تحقيق هدف تحسين الجودة فأنها تتعلق بأمرين هما عملية التطبيق وعملية القياس .

و) المرونة والإبداع: - (Flexibility & Innovation)

المقصود بالمرونة القدرة على سرعة تغيير تشكيلة المنتجات وتقصير زمن الإنتاج بما يحقق استجابة سريعة لمتطلبات العملاء، إما الإبداع فمقصود به القدرة على تقديم عدد أكبر من المنتجات الجديدة وبسرعة أكبر بما يحقق زيادة الحصة السوقية ، ف قدرة الوحدة الاقتصادية على تقديم تدفق مستمر من المنتجات الجديدة بمواصفات وخصائص فريدة وعلى مستوى عالي من الجودة مع التسليم في الوقت المناسب تضمن له الصدارة في المنافسة والريادة في السوق . (12)

ز) كفاءة ودوران العمل: - (Work Efficiency & Turnover)

إن امتلاك الوحدة الاقتصادية لموارد بشرية كفوءة ومؤهلة علمياً قياساً بالآخرين يجعلها متميزة عن المنافسين، بمعنى آخر إن مهارات الوحدة الاقتصادية تتجلى في كيفية الاستعمال الأمثل لهذه الموارد وفي إدارة أنشطتها بالشكل الذي يؤكد على المزايا التنافسية من خلال تزويد الزبون بالقيمة

مقاييس الأداء الشاملة (المركبة) :-

تستخدم الوحدة الاقتصادية مقاييس أداء شاملة تجمع المقاييس المالية وغير المالية معاً، وتعمل على تقويم أداء الوحدة الاقتصادية في الأمد قصير الأجل والأمد طويل الأجل، ومن أهم هذه المقاييس هي بطاقة العلامات المتوازنة والمصفوفة الاقتصادية لقياس الأداء .

خامساً - دور بطاقة العلامات المتوازنة في التقويم الشامل للأداء:-

إن المعلومات التي توفرها بطاقة العلامات المتوازنة بعدها أحد أدوات إدارة الكلفة الإستراتيجية للمدبرين تمكنهم من تطبيق المقاييس المالية والمقاييس غير المالية بشكل يساهم في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأمد مع تلك الأهداف قصيرة الأمد وبالتالي تعكس مدى فاعليتها في إعطاء الصورة الشاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية، بعد أن أصبحت أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية في مجال تقويم الأداء غير مناسبة بسبب تركيزها على الأداء المالي قصير الأمد وهذا يكون له أثر عكسي على المنتجات أو العمليات، كما إن استعمال مؤشرات قياس تؤكد على تخفيض الكلفة لمدى قصير يعد غير ملائم لقياس نجاح هذه الوحدات، الأمر الذي يعني إن هناك حالة عدم توازن في مقاييس الأداء، وهذا يعني الأخبأحد المؤشرات دون الآخر وإهمال الأثر الإستراتيجي لمجموعة وظائف الوحدة الاقتصادية، وعليه فلا بد من استخدام تشكيلة من المقاييس المالية والمقاييس غير المالية التي تعتمد النظرة المستقبلية للأداء، وهذه المقاييس تعد ملائمة في الأجل الطويل لأنها تفيد في تقويم المنتجات الجديدة والمرونة للتكيف مع التغير والاستجابة لمتطلبات الزبون والاستجابة للمتغيرات البيئية الأخرى، ولهذه المقاييس أثر إستراتيجي يتم قياسه بثلاث مؤشرات هي: (4)

1- مؤشر النمو (Growth).

2- مؤشر استرداد السعر (Price Recovery).

3- مؤشر الإنتاجية (Productivity).

ويلاحظ إن عملية تقويم الأداء الشاملة والمتكاملة لا بد من إن تعتمد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، أي إن المقاييس المستخدمة تكون مكونة من هذين النوعين، فضلاً عن إن هذه العملية لا بد إن تأخذ بالحسبان الأثر الإستراتيجي لهذه المقاييس .

المبحث الثالث

تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة في معمل المشروبات الغازية في الكوفة

في هذا المبحث سوف يتم تناول الجانب التطبيقي لهذا المنهج في معمل المشروبات الغازية في الكوفة ، وكما يلي :-

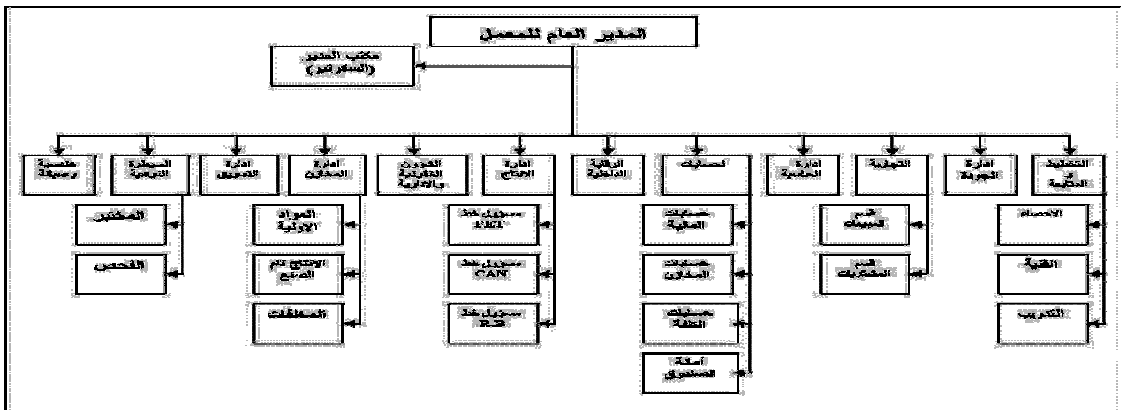
أولاً- نبذة تعريفية عن معمل المشروبات الغازية في الكوفة:-

بدأت فكرة إنشاء هذا المعمل في عام 1988 ولم يكتمل أنشائه للأسباب والظروف التي كان يمر بها البلد في تلك الفترة وتم استئناف العمل في إكمال إنشاء هذا المعمل في عام 1999 وجرت عملية التطبيق عليه لمدة سنتين، وفي عام 2001 تم الشروع بالعمل الإنتاجي بالاسم التجاري (KUFA) إلى إن تم الحصول على الامتياز من شركة (PEPSI) عام 2004 وأصبح المعمل شركة معبأة لشركة بيبسي كوكاكولا العالمية وتخضع للمواصفات الخاصة للشركة أعلاه. كما زود المعمل بماكينات التعبئة المستوردة من الخارج ، بعد ذلك تم إنشاء وحدات تكنولوجية مخصصة لإنتاج الماء الصحي وثاني اوكسيد الكربون الغذائي فضلا عن وحدات معالجة المياه ومختبرات السيطرة النوعية، وأيضاً تخضع المشروبات الغازية المنتجة والمياه المستخدمة في الإنتاج لبرنامج الفحص المخبري والبيولوجي في مختبرات (CORK) الايرلندية وذلك لضمان الجودة المميزة والإنتاج الصحي.

ثانياً - الهيكل التنظيمي لمعمل المشروبات الغازية في الكوفة:-

يعد الهيكل التنظيمي للمعمل أو لأي منشأة احد العناصر المهمة في توضيح الرؤية عن هوية المعمل وتشكيلاته الإدارية التي يتكون منها بناءً على الواقع الفعلي والعملي، وبعبارة أخرى فإن الهيكل التنظيمي يوضح العلاقات الرسمية بين الوظائف والإفراد والمسؤولين في كل وظيفة وأنه يتم التعبير عن هذه العلاقة في شكل سلطات وقنوات اتصال كما يفيد في التعرف على الأنشطة المؤداة في المعمل أو المنشأة وعلى خطوط السلطة أو المسؤولية التي تربط الأقسام والإدارات المنفذة لتلك الأنشطة فضلاً عن إن دراسة الهيكل التنظيمي وتحليل خطوط الاتصال بين الإدارات والأقسام وموقفها بالنسبة للمدير يكون عاملاً مهماً في إلقاء الضوء أو تحديد الأهمية النسبية لكل قسم وتأثيره وتأثره بالأقسام الأخرى.

وبمساعدة موظفي إدارة المعمل تم الحصول على الهيكل التنظيمي الآتي:-



المصدر:- إدارة معمل المشروبات الغازية في الكوفة.

الشكل (3) الهيكل التنظيمي لمعمل المشروبات الغازية في الكوفة

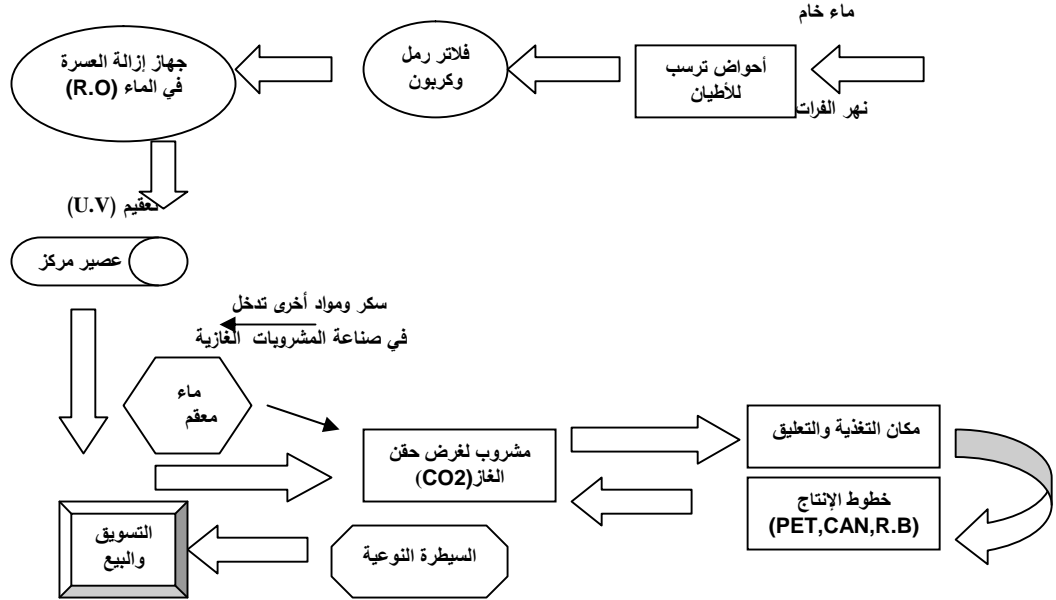
ثالثاً - العملية الإنتاجية في معمل المشروبات الغازية في الكوفة:-

تبدأ العملية الإنتاجية في هذا المعمل من جلب الماء الخام من الأنهر وبالنسبة لهذا المعمل يجلب الماء الخام من نهر الفرات لقربه من معمل الكوفة للمشروبات الغازية ثم بعد ذلك يوضع الماء في أحواض لترسب الأظيان والشوائب ثم تتم عملية تصفية المياه بواسطة فلاتر تصفية من الرمل والمواد الكربونية وغيرها من الشوائب الأخرى، وباستخدام جهاز إزالة العسرة من الماء وأدوات التعقيم الأخرى يتم الحصول على الماء المعقم والنقي ويخلط مع السكريات والكراميل (اللون) وحامض الفوسفوريك والكافيين ونكهة الكولا وغيرها من المواد الأخرى وذلك حسب طبيعة المشروب الغازي ثم يحقن غاز (CO2) للحصول على المنتج النهائي والذي يتم تعبئته في قناني أو علب ذات إجمام مختلفة بعد إن يفحص من قبل قسم السيطرة النوعية لغرض تسويقه وبيعه إلى الأسواق الخارجية. ويتم استخدام مكائن تصنع علب مختلفة مثل (KRONES PET) و (KHS CAN) و (NOLL CAN) و (R.B) ذات الصنع الألماني موديل 2005، ويوجد هناك ثلاثة خطوط إنتاجية للمشروبات الغازية وهي:

الخط العائلي 2.25 لتر نوع (PET) بمعدل 500000 سبت لكل شهر ، علماً إن كل سبت يحتوي على 6 بطل .
خط العلب (1) القديم نوع (CAN) بمعدل 150000 صندوق لكل شهر ، علماً بأن الصندوق يحتوي على 24 عبة .

خط العلب (2) الجديد نوع (R.B) بمعدل 650000 صندوق لكل شهر ، علماً بأن الصندوق يحتوي على 24 عبة .

أدناه الشكل رقم (4) الذي يوضح مخطط سير العملية الإنتاجية في هذا المعمل، وكما يأتي:-



المصدر:- إدارة معمل المشروبات الغازية في الكوفة.

الشكل (4) مخطط سير العملية الإنتاجية

رابعاً - تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة في معمل المشروبات الغازية في الكوفة:-

يمتلك معمل المشروبات الغازية في الكوفة مجموعة دفترية ومستنديه لضبط المعاملات المالية الناشئة لديه من مدفوعات ومقبوضات وتسويات وغيرها، كما يقوم المعمل بأعداد الكشوفات المالية والحسابات الختامية لمعرفة نتيجة النشاط خلال المدة المالية ومركزها المالي في نهاية تلك المدة المالية، وكذلك يمتلك المعمل الحسابات المخزنية والكفوية بخصوص الإنتاج، وقد تم الحصول على البيانات التالية من هذا المعمل والخاصة بالسنتين 2005 و 2006 لمنتج المشروبات الغازية من الخط الإنتاجي نوع (PET)، وكما يأتي:-

الجدول (1) بيانات عن المعمل لسنتي 2005 و 2006

البيان	سنة 2005	سنة 2006
الوحدات المباعة من المشروبات الغازية نوع الخط الإنتاجي (PET)، كل سبت يحتوي على 6 بطل	4792950 سبت	5032630 سبت
سعر بيع السبت الواحد	360 دينار / سبت	376 دينار / سبت
الطاقة الإنتاجية للمشروبات الغازية	6000000 سبت	6000000 سبت
المواد المباشرة بالترات	87570000 لتر	91550000 لتر
كلفة المواد المباشرة لكل لتر	15 دينار / لتر	16 دينار / لتر
إجمالي تكاليف التشكيل	375000000 دينار	385000000 دينار
تكاليف التشكيل لكل سبت من الطاقة	62.5 دينار / سبت	64.16667 دينار/سبت
الطاقة البيعية وخدمة الزبون	165 زبون	162 زبون
إجمالي تكاليف البيع وخدمة الزبون	27500000 دينار	27750000 دينار
تكاليف البيع وخدمة الزبون لكل زبون	166666.8 دينار/زبون	171296.3 دينار/زبون

المصدر : اعتماداً على سجلات وتقارير المعمل لعامي 2005 و 2006.

ومن الجدير بالذكر إن تكاليف التشكيل (العمل المباشر زائداً التكاليف الصناعية غير المباشرة) ترتبط بالطاقة الإنتاجية للمعمل، بينما تكاليف البيع وخدمة الزبون ترتبط بالطاقة البيعية وعدد الزبائن المتعلقة بوظيفة البيع وخدمات المساندة والدعم.

وعند تحليل البيانات المالية وغير المالية للمعمل المبحوث تم الوصول إلى النتائج التالية:-

أولاً- مقاييس الأداء المالية:-

(1) تم استخراج مؤشر السيولة من خلال ما يلي:-

أ) نسبة النقدية: التي تعد مؤشراً لمستوى السيولة المتاحة لعملية السداد لديون المعمل وهي سهلة القياس ، وتحتسب بقسمة نسبة النقد على الأصول المتداولة وقد بلغت هذه النسبة لسنة 2005 نسبة (36.3%) ولسنة 2006 نسبة (43.2%) ، وهكذا يتضح إن مستوى النقدية المتوافرة في المعمل كان مرتفع لسنة 2006 قياساً بسنة 2005 بسبب احتفاظ المعمل بنسبة منخفضة من المخزون .

ب) نسبة السيولة السريعة: وهو مؤشر أكثر واقعية للسيولة والتي كانت مستقرة وجيدة لهذا المعمل ، إذ تم استخراجها عن طريق قسمة الأصول المتداولة بعد طرح المخزون على المطلوبات المتداولة ، إذ بلغت لعام 2005 نسبة (38.7%) ولعام 2006 نسبة (44.1%) وتشير إلى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وهي محصلة طبيعية للوفر في الموارد المالية المتاحة .

ج) معدل دوران رأس المال العامل: والذي يعد هاماً جداً في حياة المعمل ولا يمكن تصور نجاح أي وحدة اقتصادية في أعمالها دون أن يكون رأس مالها العامل كافي ، ويحتسب هذا المعدل عن طريق قسمة صافي المبيعات على صافي رأس المال العامل ، إذ بلغ معدل الدوران لسنة 2005 (1.17) مرة ولسنة 2006 (1.7) مرة. وهذا يعني ان الزيادة في المبيعات تتطلب ارتفاع صافي رأس المال العامل.

د) معدل العائد على الاستثمار: يستخرج من خلال قسمة صافي الدخل التشغيلي على متوسط الأصول التشغيلية، إذ بلغت نسبة هذا المعدل لسنة 2005 (26.4%) ولسنة 2006 (27.3%). ونلاحظ إن هذه النسبة ارتفعت لسنة 2006 كما هو عليه في سنة 2005 بسبب ارتفاع صافي الدخل التشغيلي لأن حجم المبيعات كبير لسنة 2006 .

هـ) معدل دوران المخزون: ويحتسب بقسمة المبيعات خلال الفترة على متوسط المخزون خلال الفترة ، إذ بلغ معدل دوران المخزون لسنة 2005 (8.9) مرة ولسنة 2006 (4.1) مرة وهذا يعني انخفاض المخزون لسنة 2006 قياساً بسنة 2005.

و) نسبة الربحية: يتم استخراجها عن طريق قسمة هامش الربح الإجمالي على صافي المبيعات، إذ بلغت نسبتها (12.3%) لسنة 2005 و (15.9%) لسنة 2006.

ثانياً - مقاييس الأداء غير المالية:-

نمو الحصة السوقية: حقق المعمل زيادة في الحصة السوقية لسنة 2006 مقارنةً بسنة 2005 والذي يشير إلى زيادة الطلب على السلع التي تنتجها ، إذ حقق المعمل مبيعات بلغت (1892268880) دينار لسنة 2006 ، و (1725462000) دينار لسنة 2005 .

رضا الزبون: الذي تم قياسه من خلال مجموعة من العوامل والمتمثلة بعدد المنافذ التسويقية والتي حرص المعمل على توسيع هذه المنافذ ، وكذلك عدد الوكلاء والبحوث الخاصة بالسوق والأنشطة الترويجية وعدد طلبات الزبائن ومدى حرص المعمل على توسيع هذه العوامل .

وقت التسليم: كان دون المستوى المطلوب بسبب نقص المواد الأولية وعدم قدرة المعمل على تنفيذ خطط الإنتاج في الوقت المحدد ، وكذلك تقادم المعدات وخطوط الإنتاج وضعف قدرة المعمل في التأمين على المواد الأولية .

العمليات الداخلية:- وجود طاقة غير مستغلة من قبل المعمل بسبب عدم توفر المواد الأولية والمساعدة للإنتاج الأمر الذي أدى إلى توقف العديد من الخطط الإنتاجية في المعمل.

الإبداع والتعلم: ازدياد عدد الدورات التي أقامها المعمل وزيادة نسبة المتدربين مقارنةً بعدد المنتسبين الكلي . إذ بلغت نسبة (12.4%) لسنة 2005 و (25.8%) لسنة 2006 .

معدل دوران العمل: انخفاض معدل دوران العمل بسبب اعتماد المعمل نظام الحوافز.

ثالثاً - مقاييس التقويم الاستراتيجي للأداء: يتم قياسه عن طريق ثلاثة عناصر أساسية متمثلة بالنمو واسترداد السعر والإنتاجية، وكما هو موضح أدناه من خلال إعداد كشف الدخل التشغيلي لكل من عامي 2005 و 2006 ، وكما يلي:-

الجدول (2) كشف الدخل لسنتي 2005 و 2006

البيان	سنة 2005	سنة 2006
إيراد المبيعات	1725462000	1892268880
- التكاليف:		
تكلفة المواد المباشرة	1313550000	1464800000
تكاليف التشكيل	375000000	385000000
تكاليف البيع وخدمة الزبون	275000000	277500000
إجمالي التكاليف	(1716050000)	(1877550000)
الدخل التشغيلي	9412000	14718880
التغير في الدخل التشغيلي	5306880 دينار زيادة مفضلة	

المصدر:- من إعداد الباحث بمساعدة قسم الحسابات .

ويمكن بيان الأثر الاستراتيجي لعنصر النمو والذي يمكن قياسه كما يلي:-

- اثر الإيرادات على عنصر النمو = (المخرجات المباعة لسنة 2006 - المخرجات المباعة لسنة 2005) × أسعار البيع سنة 2005 = 360 × (4792950 - 5032630) = 86284800 دينار مفضل .

- اثر التكاليف على عنصر النمو = (مدخلات سنة 2006 بالوحدات أو الطاقة التي سوف تستخدم في إنتاج مخرجات سنة 2006 - مدخلات سنة 2005 بالوحدات أو الطاقة المستخدمة في سنة 2005) × أسعار مدخلات سنة 2005

- تكلفة المواد المباشرة = 15 × [(87570000) - 5032630 × (4792950/87570000)] =

= 15 × (87570000 - 91949094) =

= 65686410 دينار غير مفضل .

- تكلفة التشكيل = 62.5 × (6000000 - 6000000) =

= صفر .

- تكلفة البيع وخدمة الزبون = (165 - 165) × 166666.8 =

= صفر .

المجموع = 65686410 غير مفضل + صفر + صفر = 65686410 غير مفضل

وأن الزيادة في الدخل التشغيلي الناتجة من أثر عنصر النمو هو :-

الجدول (3) الزيادة في الدخل التشغيلي الناتجة من أثر عنصر النمو

اثر الإيرادات على عنصر النمو	86284800 دينار مفضل
اثر التكاليف على عنصر النمو	65686410 دينار غير مفضل
الزيادة في الدخل التشغيلي بسبب أثر عنصر النمو	20598390 دينار مفضل

المصدر:- من إعداد الباحث اعتماداً على الجدول (1).

أما الأثر الإستراتيجي لعنصر استرداد السعر فيكون كما يلي:-

- اثر الإيرادات على استرداد السعر = (أسعار بيع المخرجات لسنة 2006 - أسعار بيع المخرجات لسنة 2005) × الوحدات الفعلية المباعة لمخرجات سنة 2006
 $5032630 \times (360 - 376) =$
 $= 80522080$ دينار مفضل .

- اثر التكاليف على استرداد السعر = (أسعار المدخلات لسنة 2006 - أسعار المدخلات لسنة 2005) × مدخلات سنة 2006 أو الطاقة التي سوف تستخدم في إنتاج مخرجات سنة 2006

- تكلفة المواد المباشرة = $5032630 \times (4792950/87570000) \times (15-16) =$
 $= 91949094$ دينار غير مفضل .

- تكلفة التشكيل = $6000000 \times (62.5-64.16667) =$

$= 10000020$ دينار غير مفضل .

- تكلفة البيع وخدمة الزبون = $165 \times (166666.8-171296.3) =$

$= 763867$ دينار غير مفضل .

المجموع = 91949094 غير مفضل + 10000020 غير مفضل + 763867 غير مفضل

$= 102712981$ دينار غير مفضل .

وأن الزيادة في الدخل التشغيلي الناتجة من أثر عنصر استرداد السعر هو :-

الجدول (4) الزيادة في الدخل التشغيلي الناتجة من أثر عنصر استرداد السعر

80522080 دينار مفضل	اثر الإيرادات على عنصر استرداد السعر
102712981 دينار غير مفضل	اثر التكاليف على عنصر استرداد السعر
22190901 دينار غير مفضل	الزيادة في الدخل التشغيلي بسبب أثر عنصر استرداد السعر

المصدر:- من إعداد الباحث اعتماداً على الجدول (1).

إما الأثر الإستراتيجي لعنصر الإنتاجية يكون كما يلي:-

- اثر عنصر الإنتاجية = (الوحدات للمدخلات المطلوبة لإنتاج مبيعات سنة 2006 أو الطاقة التي سوف تستخدم في إنتاج مخرجات سنة 2006 - الوحدات الفعلية المستخدمة لإنتاج سنة 2006) × أسعار سنة 2006

- تكلفة المواد المباشرة = $16 \times (91949094 - 91550000) =$
 $= 6385504$ دينار مفضل .

- تكلفة التشكيل = $64.16667 \times (6000000 - 6000000) =$

$=$ صفر .

- تكلفة البيع وخدمة الزبون = $171296.3 \times (165 - 162) =$

$= 513889$ دينار مفضل .

المجموع = 6385504 مفضل + صفر + 513889 مفضل

= 6899393 دينار مفضل .

وأن التغير في الدخل التشغيلي بين عامي 2005 و 2006 يمكن تحليله كالاتي:-

الجدول (5) تحليل التغير في كشف الدخل لعامي 2005 و 2006

البيان	مبالغ كشف الدخل لسنة 2005	اثر الإيرادات والكلف على عنصر النمو لسنة 2006	اثر الإيرادات والكلف على عنصر استرداد السعر لسنة 2006	اثر الكلف على عنصر الإنتاجية لسنة 2006	مبالغ كشف الدخل لسنة 2006
الإيرادات	1725462000	مفضل 86284800	مفضل 80522080	-	1892268880
التكاليف	1716050000	غير مفضل 65686410	غير مفضل 102712981	مفضل 6899393	1877550000
الدخل التشغيلي	9412000	مفضل 20598390	غير مفضل 22190901	مفضل 6899393	14718880
التغير في الدخل التشغيلي			5306880 دينار مفضل		

المصدر :- من إعداد الباحث اعتماداً على الجدولين (1) و(2) .

ومن الجدير بالذكر إن الزيادة في حجم المبيعات البالغ 239680 سبت (5032630- 479290) ناتجة بسبب النمو في حجم السوق (Market Size) والزيادة في الحصة السوقية (Market Share) وعند تحليل كشف الدخل فإنه يشير إلى تحقق زيادة كبيرة وهامة في قيمته بسبب التنفيذ الناجح لأهداف و إستراتيجية المعمل ومدى قدرته على تحمل الزيادة في السعر لهذا المنتج والزيادة في الحصة السوقية ومدى قدرته على الحصول على دخل تشغيلي إضافي من خلال تحسين الإنتاجية .

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم الاستنتاجات والتوصيات إلى تم التوصل إليها في هذا البحث، وكما يأتي:-

أولاً- الاستنتاجات :-

تقوم بطاقة العلامات المتوازنة بعدها احد أدوات إدارة الكلفة الإستراتيجية بتزويد الوحدات الاقتصادية بمعلومات ملائمة ومفيدة في بناء وصياغة وتنفيذ الإستراتيجيات وتقويم تنفيذها .

تهدف عملية تقويم الأداء إلى الكشف عن نقاط الضعف والخلل في نشاط الوحدة الاقتصادية وتحليلها وبيان مسبباتها مع وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها لتلافي حدوثها في المستقبل .

افتقار معمل المشروبات الغازية في الكوفة إلى نظام تقويم الأداء الشامل الذي يأخذ بنظر الاعتبار الإستراتيجيات المنتهجة والظروف البيئية المحيطة بها .

إن مقاييس الأداء المالية التقليدية وحدها غير كافية لتقويم الأداء كون هذه المقاييس ترتبط فائدتها بالأمد القصير دون الأمد الطويل، وبالتالي المقاييس التقليدية لا تعطي تمثيلاً واضحاً لأداء الوحدة الاقتصادية .

حقوق المعمل تطوراً في مقاييس الأداء المالي من خلال ما الآتي:-

- أ) ارتفاع نسبة النقد لسنة 2006 والبالغة (43.2%) عن سنة 2005 والبالغة (36.3%) وبالتالي ومن ثم توافر السيولة النقدية الجيدة لهذا المعمل لسنة 2006.
- ب) ارتفاع نسبة السيولة النقدية لسنة 2006 ، اذ بلغت (44.1%) عن سنة 2005 التي بلغت (38.7%) ، وذلك بسبب انخفاض المخزون وهذا يعني قدرة المعمل على الوفاء بالتزاماتها.
- ج) إن معدل دوران رأس المال العامل هو (1.7) مرة لسنة 2006 وهو مرتفع قياساً بسنة 2006 والذي بلغ (1.17) مرة .
- د) إن معدل العائد على الاستثمار منخفض لسنة 2005 والذي بلغ 26.4% قياساً بسنة 2006 والذي بلغ نسبة (27.3%) .
- هـ) إن معدل دوران المخزون مرتفع لسنة 2006 والبالغ (4.1) مرة قياساً بسنة 2005 والبالغ (8.9) مرة .
- و) ارتفاع نسبة هامش الربح الإجمالي لسنة 2006 والبالغة (15.9%) قياساً بسنة 2005 والبالغة (12.3%) .

تتمثل المؤشرات غير المالية بالمحاور التالية:-

- أ) نمو الحصة السوقية للمعمل لسنة 2006 قياساً بسنة 2005 بسبب زيادة الطلب على السلع المنتجة وبالتالي ازدياد المبيعات .
- ب) تحقيق رضا الزبون من خلال حرص المعمل على توفير المنافذ التسويقية وزيادة عدد الوكلاء وأجراء البحوث الخاصة بالسوق وغيرها من العوامل الأخرى .
- ج) إن وقت التسليم دون المستوى المطلوب بسبب النقص في المواد الأولية وعدم الالتزام بتنفيذ خطط الإنتاج في الوقت المحدد وتقادم معدل العمل وغيرها وبالتالي وجود طاقة غير مستغلة من قبل المعمل .
- د) زيادة عدد الدورات التدريبية التي أقامها المعمل مع زيادة نسبة عدد المتدربين وزيادة وعي وثقافة العاملين نحو تحقيق أهداف المعمل وبالأسلوب الأمثل .
- هناك مجموعة من المؤشرات التي تعكس الأثر الإستراتيجي للأداء وهي: مؤشر النمو الذي يوضح درجة النمو في الوحدة الاقتصادية والذي أدى إلى زيادة الدخل التشغيلي بمقدار (20598390) دينار، ومؤشر استرداد السعر الذي يوضح مدى قابلية الوحدة الاقتصادية على التكيف مع التغيرات بالأسعار والذي أدى إلى زيادة الدخل التشغيلي بمقدار (22190901) دينار، ومؤشر الإنتاجية الذي يوضح كيفية استخدام الموارد المتاحة وذلك من خلال العلاقة بين المخرجات والمدخلات، وأن اثر عنصر الإنتاجية قد أدى إلى زيادة الدخل التشغيلي بمقدار (6899393) دينار .

ثانياً - التوصيات :-

- ضرورة إن يكون التطبيق لنظام تقويم الأداء (بطاقة الأداء المتوازن) صحيحاً وقائمة على أسس علمية لفهم جوانبه كافة، وأن تركز عملية تقويم الأداء على أسس معينة لمعرفة مدى تحقق الأهداف المرسومة تماشياً مع رسالتها إستراتيجية الوحدة الاقتصادية.
- نوصي بالعمل على دراسة وتحليل المؤشرات الخاصة بقياس الأثر الإستراتيجي للأداء من أجل معرفة نسب التطور بالمؤشرات المالية وغير المالية ، وكذلك درجة استخدام الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية .
- إن يوجد ارتباط بين مقاييس الأداء وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية، وهو يمثل المتطلب الأساسي الذي يجب توافره في نظام قياس وتقويم الأداء حتى يكون قابلاً للتطور التلقائي ، أي بمعنى آخر إن يشتمل نظام قياس وتقويم الأداء على مجموعة مقاييس للأداء يتم اشتقاقها من إستراتيجيات الوحدة الاقتصادية .
- إن تشتمل نظام قياس وتقويم الأداء على مقاييس توفر معلومات تغذية عكسية أو راجعة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة ومستقرة، وهذا يزيد من فعالية ونجاح نظام تقويم الأداء .
- توفر مستلزمات تطبيق نظام تقويم الأداء من الناحية المادية والبشرية، وذلك بتوفير العاملين بكيفية التطبيق ونتائج التطبيق التي يستفاد منها في تقويم كفاءة وفاعلية أدائهم وبالشكل الذي يساهم في رفع هذه الكفاءة وبما يعود عليها بإيجاد أنظمة للمكافآت والحوافز .
- توظيف مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية لتقويم أداء الوحدات الاقتصادية بشكل شامل ومتكامل وبالشكل الذي يساهم في بناء الأثر التشغيلي والإستراتيجي لأداء هذه الوحدات، وتعزيز المقاييس الداخلية بمقاييس أخرى خارجية لضمان استمرار الوحدة الاقتصادية وتجاوبها مع التغيرات في البيئة التنافسية المحيطة بها .

المصادر : (References)

أولاً . حسابات المالية والتكاليف لمعمل المشروبات الغازية في الكوفة لسنة 2005 وسنة 2006 .

ثانياً . مصادر الجانب النظري :

1- Rockville, "The Balanced Scorecard" 2005, p: 1 . <http://www.balancedscorecard.org/>

2- Blocher, Edward J. and Chem. ,Kung H. and Lin, Thomas W. , "Cost Management :- A Strategic Emphasis", McGraw- Hill, Co. , 2002 , p: 17 , p: 723 .

3- Hilton , Ronald W. and Maher , Michael W. and Selto , Frank H. , "Cost Management Strategies for Business Decisions" McGraw-Hill , Co. ,2000 , p: 5 , p: 914 , p: 266 .

- 4- Horngren , Charles T. and Foster , George and Dater , Srikant M. , " Cost Accounting :- A Managerial Emphasis " , 10th Ed. ,Prentice- Hall , Inc. ,New Jersey , U.S.A . , 2000, p: 463-465 , p: 825 , p: 472-474 .
- 5- Zimmerman, Jerold L., "Accounting for Decision Making and Control" McGraw-Hill, U.S.A, 2000, p: 5 .
- 6- Atkinson, Anthony A. and Banker , Rajiv D. and Kaplan ,Robert S. and Young Marks . , "Management Accounting" 2nd Ed. ,1997 , p: 27 , p:533-534 .
- 7- Kaplan, Roberts and Norton, David D., "The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance", Harvard Business Review, Jan. Ferd, 1992, p: 71-79 .
- 8- Drury, Colin, "Management and Cost Accounting" , 5th ed., Business Press Thomson Learning, 2000, p: 930 .
- 9- الكرخي، مجيد عبد جعفر، "مدخل إلى تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية"، دار الشؤون الثقافية العامة - بغداد، 2001، ص39 .
- 10- Glautier, Michael and Under Down, Brian, "Accounting Theory and Practice", 6th, Ed. , Pitman Publishing, London,1997, p:607-608.
- 11- الحسون، عادل محمد، القيسي، خالد ياسين، "النظم المحاسبية" الجزء الأول ، الطبعة الاولى، دار الكتب والوثائق - بغداد، 1991 ، ص610-611 .
- 12- حسين، احمد حسين علي، "المحاسبة الإدارية المتقدمة" ، الناشر ، قسم المحاسبة-كلية التجارة-الجامعة الإسكندرية، 2000، ص240-243، ص334، ص341.
- 13- الحبيطي، قاسم محسن، ويحيى، زياد هاشم، "تحليل ومناقشة القوائم المالية" ، الدار الجامعية للطباعة والنشر - الموصل، 2002 ، ص136-137 .
- 14- Horngren, Charles, T., Foster, George and Srikant M. Dater, "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 9th, ed., Prentice Hall ,Inc., New Jersey, U.S.A, 1997, p: 691-692 .
- 15- Pringle, Charles D., Wright Peter, Kroll mark, J. Parnell, John A., "Management Tex and cases", Inc, U.S.A , 1994, p:250 .
- 16- Hilton , Ronald W. , "Managerial Accounting" 4th Ed. ,McGraw-Hill , Inc. ,New York, U.S.A ,1999, p: 220 .