

دور بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة في تنفيذ استراتيجيات ادارة التكاليف¹أ.د. عباس نوار كحيط الموسوي¹ ، مريم شويطي كيطان الزويني²

المستخلص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على دور بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة في تنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف، إذ تتمثل مشكلة البحث بضعف وضوح مفاهيم وأساليب وتقنيات إدارة التكلفة وإهمالها من قبل القائمين على إدارة الوحدات الاقتصادية العراقية، مما يندلج على قصور الاهتمام بالمقاييس المالية وغير المالية اللازمة لتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية وتقييم الأداء المستدام.

ولتحقيق هدف البحث واختبار فرضياته تم اختيار مصنع نسيج وحاكاة واسط التابع للشركة العامة للصناعات النسيجية والجلدية الواقع في مركز محافظة واسط محلاً للبحث، إذ تم تقييم أدائه وتقديم نموذج لحل المشكلات التي تواجهه من خلال تصميم بطاقة علامات متوازنة مستدامة (SBSC) تفصل فيها الجوانب البيئية والاجتماعية كافة، سواء أكانت كمية أم مالية.

وقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، كان أهمها: إن تحديد موجهات التكلفة يعطي المديرين رؤية إلى طرائق عدة تستعملها لتخفيض التكاليف وكمية الموجهات، كما إن بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة تستعمل مقاييس الأداء المالية وغير المالية معاً لسد الفجوة الناشئة عن استعمال المقاييس المالية فقط، وكذلك قياس الأداء وتحسينه، إذ إن الوحدة الاقتصادية الراجية في الاستفادة من مميزات استراتيجيات الوحدات الاقتصادية المتنبئة ذات العلاقة مع كل بعد من أبعاد بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة والابتعاد عن عيوبها، عليها أن تأخذ حذرًا من تخفيض تكاليف المنتجات أو الخدمات بشكل مستمر، وأن لا تركز اهتمامها على تخفيض التكاليف فقط، بل التركيز على تقديم منتجات وخدمات متميزة تلبي متطلبات الزبائن واحتياجاتهم.

الكلمات المفتاحية: بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة، تخفيض التكاليف، استراتيجيات إدارة التكاليف، جودة المنتجات.

The Role of the Sustainable Balanced Scorecard in Implementing Cost Management Strategies

Prof. Dr. Abbass Nawar Kuhait Al- Musawi¹ ,
Maryam Shwetti Ketan Al- Zweeni²

Abstract

The study aims to shed light on the role of the sustainable balanced scorecard in implementing cost management strategies, as the research problem is represented in the weak clarity of the concepts, methods and techniques of cost management and its neglect by those in charge of managing the Iraqi economic units, which indicates a lack of attention to the financial and non-financial strategic measures necessary to implement the strategy. Competitiveness and sustainable performance evaluation.

In order to achieve the goal of the research and to test its hypotheses, the Wasit Textile and Knitting Factory of the General Company for Textile and Leather Industries, located in the center of Wasit Governorate, was chosen as a research subject. All, whether quantitative or financial.

A set of conclusions has been reached, the most important of which are: The identification of cost drivers gives managers a view of several methods they use to reduce costs and the quantity of vectors, and the sustainable balanced scorecard uses both financial and non-financial performance measures to bridge the gap arising from the use of financial measures only. Performance and improvement, as the economic unit wishing to benefit from the advantages of the strategies of the adopted economic units related to every dimension of the sustainable balanced scorecard and to stay away

انتساب الباحثين

^{1,2} كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، واسط، 52001

¹ abnawar@uowasit.edu.iq

² maryamz1401@uowasit.edu.iq

² المؤلف المراسل

معلومات البحث

تاريخ النشر: آب 2022

Affiliation of Authors

^{1,2} College of Administration and Economic, University of Waist, Iraq, Waist, 52001

¹ abnawar@uowasit.edu.iq

² maryamz1401@uowasit.edu.iq

² Corresponding Author

Paper Info.

Published: Aug. 2022

from its shortcomings, must take care of reducing the costs of products or services on an ongoing basis, and not focus its attention on reducing costs only. Rather, it focuses on providing distinguished products and services that meet the requirements and needs of customers.

Keywords: sustainable balanced scorecard, cost reduction, cost management strategies, product quality

المقدمة:

أن هذا الموضوع جاء بمعالجة التحديات التي تواجه العديد من الوحدات الاقتصادية العراقية بسبب التغييرات في بيئة التصنيع الحديثة وما تبعه من تقدم في تكنولوجيا المعلومات لذلك لا بد من وضع اجراءات تضمن بقائها ونجاحها في سوق المنافسة، إذ إن هناك عدة عوامل ينبغي على الوحدات الاقتصادية أخذها بنظر الاعتبار، اهمها قدرتها على إنتاج وتسويق منتجات تلبى طلبات الزبائن من حيث السعر دون المساس بالجودة من أجل النجاح في تحقيق افضل اداء ممكن، لذلك اصبح لزاماً عليها في الوقت الحاضر ان تعمل تحت مظلة النظام العالمي لغرض تخفيض تكاليف منتجاتها وتحقيق معدلات ربح معقولة للمساعدة على الارتقاء بالصناعات المحلية وتطويرها وزيادة قدرتها على المنافسة.

ولكي تضمن الوحدات الاقتصادية بقاءها في سوق المنافسة يمكنها ان تتبع استراتيجيات مختلفة مثل استراتيجية قيادة الكلفة، او استراتيجية التركيز، او استراتيجية تمايز المنتجات، غير أن اتباع احدي الاستراتيجيات لا يعني بالضرورة عدم الاهتمام بالأخرى، فقد أسهمت بطاقة العلامات المتوازنة في إعطاء تصور عما يمكن أن تكون عليه الوحدات الاقتصادية في المستقبل، لكن هذا القدر من المساهمة لم يمنع من ظهور فجوة بين (BCS) وبين التقلبات والمنافسة في البيئة الداخلية والخارجية لتلك الوحدات، حيث كان لتلك الفجوة أثر على استراتيجياتها لتأخذ موقعاً ودوراً تنافسياً استراتيجياً للمستقبل، لذا لا بد للوحدات الاقتصادية من انتهاج بطاقة علامات متوازنة مستدامة تعمل على دمج أبعاد الاستدامة (البيئية والاجتماعية والاقتصادية) من خلال تصميم بطاقة علامات متوازنة مستدامة تتضمن دمج قضايا وأبعاد الاستدامة (البيئية والاجتماعية والاقتصادية) بالطاقة الأساسية بصياغة رؤية ورسالة وأهداف استراتيجية، وتطبيقها بوضع مؤشرات ومقاييس يتم عن طريقها اشراك العاملين في اقسام التصميم والانتاج والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة في عملية تخفيض التكاليف.

عليه وبناء على ما تقدم، فإن هذا البحث جاء ليسلط الضوء على عدد من تقنيات إدارة التكلفة، التي باتت تشكل ضرورة حتمية في مواجهة التغييرات والتطورات الحالية وبيان كيفية استعمالها في تدعيم نجاح الشركة محلّ البحث عن طريق تخفيض التكاليف الذي يعد من أهم عوامل نجاحها. ولإجل تحقيق ذلك، قسم البحث على ثلاثة فصول إذ خصص الفصل الأول منها لاستعراض منهجية البحث، وتناول الفصل الثاني الجانب النظري والعملي للبحث من خلال تقسيمه الى مبحثين أختص الأول منها بالأسس الفلسفية والنظرية لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة وعلاقتها بتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف، وأخيراً جاء الفصل الثالث متضمناً أهم الاستنتاجات والتوصيات من خلال مبحثين: اخص الأول بالاستنتاجات، واخص الثاني بالتوصيات، وختم البحث بقائمة المصادر العربية والأجنبية.

الفصل الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة وما تميزت به الدراسة الحالية
تعدّ منهجية البحث الحجر الأساس الذي يتركز عليه البحث العلمي، لذا سيتم استعراض منهجية البحث على وفق الفقرات الآتية:

1- مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بضعف وضوح مفاهيم وأساليب وتقنيات إدارة التكلفة وإهمالها من قبل القائمين على إدارة الوحدات الاقتصادية العراقية، مما يدلّ على قصور الاهتمام بالمقاييس المالية وغير المالية اللازمة لتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية وتقييم الأداء المستدام، لذا على وفق المشكلة المعروضة عرضت تساؤلات يمكن أن تُثار في هذا السياق، يسعى الباحثان للإجابة عنها من خلال هذا البحث، وهي كالآتي:

1. ما أوجه العلاقة بين بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة واستراتيجيات إدارة التكاليف؟

إمكانية تقديم نموذج مقترح لتطبيق بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية.

5- منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث سيتم اعتماد المناهج الآتية:

1. المنهج الاستنباطي: في استعراض الجانب النظري للبحث من خلال استنباط الأفكار والآراء من المصادر والأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث. بغية التوصل إلى استنتاجات نظرية تدعم أفكار الباحثين وتصوراتهم.
2. المنهج الوصفي التحليلي: في وصف طبيعة إجراءات تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية.
3. المنهج التجريبي: من خلال تقديم نموذج مقترح لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف في الوحدة الاقتصادية محل البحث.

6- مجتمع البحث ومحل تطبيقه

تم استهداف القطاع الصناعي العراقي ممثلاً بالوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية كمجتمع للبحث، وذلك لأهمية هذا القطاع في التنمية الاقتصادية للبلد، فضلاً عن تأثيراته الكبيرة في البيئة وصحة الإنسان عن طريق ما طرحه من مخلفات صناعية مختلفة تؤثر في البيئة بمختلف أشكالها وعناصرها، ونظراً لكبر حجم هذا القطاع وتعدد شركاته وصعوبة تغطيته خلال هذا البحث، تم اختيار مصنع نسيج وحياسة واسط محلاً للبحث.

7- حدود البحث

1. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في مصنع نسيج وحياسة واسط الواقعة في مدينة الكوت مركز محافظة واسط.
2. الحدود الزمانية: تم الاعتماد على البيانات المالية والكشوفات العائدة لمصنع نسيج وحياسة واسط (2016 - 2019).

8- أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحثان على نتائج الكتاب والباحثين التي تم جمعها من المصادر الأجنبية والعربية المختلفة المتمثلة بالكتب، والمجلات، والرسائل، والأطاريح العلمية، والبحوث ذات الصلة بموضوع البحث. وما منشور منها على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، لإغناء الجانب النظري من البحث، فضلاً عن الحسابات الختامية

2. ما مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية العراقية لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف؟

3. ما مدى إمكانية تقديم نموذج مقترح لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف؟

2- أهداف البحث

وفقاً للمشكلة والتساؤلات المطروحة، فإن البحث يهدف أساساً إلى تسليط الضوء على إمكانية تطبيق استراتيجيات إدارة التكاليف في الوحدات الاقتصادية العراقية من خلال تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة وتحليلها فضلاً عن الهدف الأساس، كذلك يسعى الباحثان إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية وهي:

1. دراسة الأسس النظرية والفلسفية لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة وتحليلها فضلاً عن إضافة بُعد الاستدامة لمحاورها الأساس.
2. تقييم أداء الوحدات الاقتصادية العراقية باستعمال بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة في تنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف.
3. تقديم نموذج مقترح لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة في الوحدات العراقية الصناعية لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف؟

3- أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية التطرق لموضوع يسهم في حل مشكلة واقعية تواجه الوحدات الاقتصادية العالمية بصورة عامة والوحدات الاقتصادية العراقية بصورة خاصة، من خلال (تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة)، ففي ظل التطور التكنولوجي وزيادة حدة المنافسة، أصبح من الضروري استعمال تقنيات إدارية حديثة لقياس التكاليف وتقييم الأداء بصورة أكثر دقة، ولترشيد القرارات والاستغلال الأمثل للموارد، لا بد من تطبيق النموذج المقترح وبيان الاستفادة منه فيما لو تم اعتماده من قبل الوحدة الاقتصادية محل البحث عن طريق التحسينات المتعددة التي سوف يضيفها هذا النموذج لمنتجاتها.

4- فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضية الأساس الآتية:

عندما تكون في مراحلها الأولى من تبني الاستدامة، حيث تقوم الوحدة الاقتصادية بإختيار أهم اعتبارات الاستدامة لأعمالها التي يمكن تنفيذها بنجاح، ثم تقوم بإدراجها في بعد BSC، ومع زيادة استدامة الوحدة الاقتصادية لتصبح عنصراً رئيساً يضمن نجاحها، إذ إنها تضيف بعداً منفصلاً للمعايير البيئية والاجتماعية وترتبط هذا الأبعاد بوجهات نظر أخرى لـ BSC من خلال علاقات السبب والنتيجة، وسعيًا لتحقيق أهداف هذا البحث، تم تقسيمه على الفقرات الرئيسية الآتية:

2-1: نشأة بطاقة العلامات المتوازنة ومفهومها:

إن فكرة بطاقة العلامات المتوازنة بدأت في أوائل عام (1992) عندما نشر (Kaplan&Norton) مقالهما حول بطاقة العلامات المتوازنة في مجلة (HBR)، كما أكد (Kaplan&Norton) أن BSC توفر طريقة أكثر شمولاً لقياس الأداء التنظيمي، إذ بدأ (Kaplan & Norton) المقالة بكلمة ما يمكنك قياسه هو ما يمكنك الحصول عليه، ثم تم ذكره في المقالة نفسها (أنظمة القياس في الوحدة الاقتصادية تؤثر بشدة على سلوك المديرين والموظفين)، ثم ذكرا المقاييس المالية والمحاسبية، مثل العائد على الاستثمار وأسعار الفائدة، والتي قد تترك علامات أو إشارات مظلمة لتعزيز التطوير المستمر والإبداع، وغيرها [2]، وقام (Norton&Kaplan) بتطوير هذه الأداة BSC التي تتناول قيود استعمال أنظمة قياس الأداء التقليدية [3]، فهي تُعد أداة لإدارة الأداء والتي تمكّن الوحدة الاقتصادية من ترجمة رؤية الوحدة الاقتصادية واستراتيجيتها لتنفيذ عملياتها التقليدية [4]، كما شددنا على أن كبار المديرين يجب أن يطوروا بطاقة العلامات المتوازنة بحيث يجب أن تأخذ في الحسبان مقاييس متعددة، واقترحوا أن تتضمن أربعة أنواع من المقاييس [2]:

1- المقاييس المالية: كيف ننظر إلى أصحاب المصلحة؟ 2- مقاييس الزبائن: كيف يرانا الزبائن؟ 3- مقاييس الأعمال الداخلية: ما الذي يجب أن ننتهه؟ 4- مقاييس الإبداع والتعلم: هل يمكننا الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟

إذ عرفت بطاقة العلامات المتوازنة بأنها: مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر رؤية شاملة للوحدة الاقتصادية من خلال التعرف على أهداف المساهمين ورضا الزبائن والموظفين وطرائق تحسين العمليات الداخلية للوحدات الاقتصادية [5]، إما (Kieso et al.) فقد عرفها بأنها نهج لدمج المقاييس المالية وغير المالية في نظام متكامل يربط بين مقياس الأداء والأهداف الاستراتيجية للوحدة

والتقارير والكشوفات المالية العائدة للشركة الصناعية ميدانياً والمقابلات الشخصية مع مديري الأقسام ومسؤولي الشعب والوحدات الإدارية والفنية في الشركة، لأجل إغناء الجانب العملي منه.

9- متغيرات البحث

تتمثل متغيرات البحث بالآتي:

1. المتغير المستقل: بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة.
2. المتغير التابع: استراتيجيات إدارة التكاليف.

الفصل الثاني

المبحث الأول

الأسس الفلسفية والنظرية لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة وعلاقتها باستراتيجيات إدارة التكاليف

ظهرت في العقد الأخير من القرن العشرين بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة والتي من المفترض أن تحلّ المشكلات الإدارية جميعها، إذ تُعدّ هذه الأداة نتاج أفكار كُمل من (Kaplan&Norton) اللذين عزّزا أفكارهما حول بطاقة العلامات المتوازنة، وتسعى الوحدة الاقتصادية منذ زمن بعيد لأداة وأسلوب يُمكنها من تقليل الفجوة بين الوعود التي تقدّمها الإدارة حول الاستدامة وبين الواقع الملموس في الوحدة الاقتصادية من خلال عملياتها وأنشطتها المستمرة. وفي السنوات الأخيرة نُفّذت العديد من الوحدات الاقتصادية، أنظمة عدّة للإدارة البيئية والاجتماعية مثل (SA8000، EMAS، ISO14000) من أجل الإدارة والرقابة على القضايا التي لها علاقة بالاستدامة (Sustainability)، ومع ذلك فإنّ الأنظمة الإدارية غالباً ما تنفذ لمدد قصيرة في الوحدة الاقتصادية لسببين هما [1]:

أولاً- إنّ العديد من الأنظمة الإدارية تُنفّذ في المستوى التشغيلي، أي أنها لا ترتبط بالتخطيط الاستراتيجي وإدارة الوحدة الاقتصادية. ثانياً: إنّ هذه الأنظمة الإدارية غالباً ما تُنفّذ بشكل منفصل عن الأنظمة الإدارية التقليدية المطبّقة من قبل الإدارتين العليا والوسطى للرقابة على الأعمال.

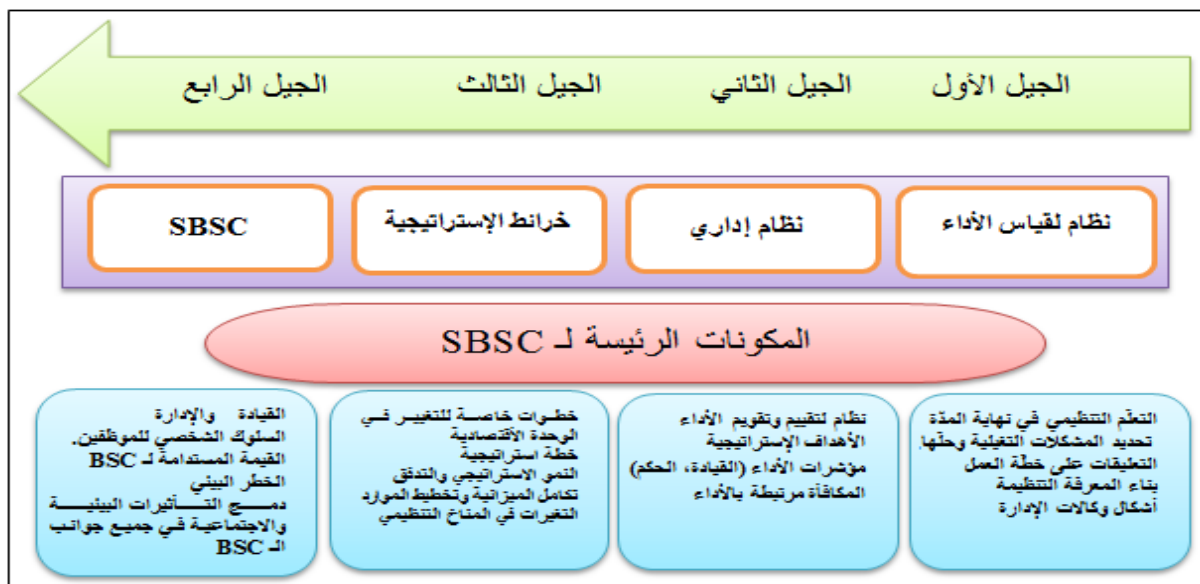
إنّ هاتين المشكلتين في موضوع الإدارة المستدامة يُعدان سبباً رئيساً عند كل من (Kaplan&Norton) ليكونا مدخلا للبحث النوعي، إذ تمّ تطوير الأداة والمنهجية الإدارية التقليدية المعروفة ببطاقة العلامات المتوازنة (BSC) لـ (Kaplan&Norton) إلى ما يسمّى بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة (SBSC)، ويُتمّ دمج الأهداف البيئية والاجتماعية ضمن الأبعاد الأربعة لـ BSC

الاستدامة لبطاقة العلامات المتوازنة. كما أنّ هناك مراحل عدّة إبت إلى تطوير بطاقة العلامات المتوازن وظهور الاستدامة التي سنشكّل محور النقاش في الفقرة القادمة.

2-2: مراحل تطوّر بطاقة العلامات المتوازنة تطوّرت بطاقة العلامات المتوازنة التي ظهرت في تسعينات القرن الماضي بعدّة أجيال بعد أنّ لاحظت الوحدة الاقتصادية أنّها غير مُرضية للإداء في البطاقة، إذ بدأت باستعمالها كنظام اداري ليس لتطوير الإداء فقط، بل تطوّرت لتضيف إلى أهدافها إطاراً للتغيير التنظيمي، وكذلك إضافة جوانب بيئية واجتماعية وكما موضحه بالشكل (1):

الاقتصادية [6]، في حين عرفها (Garrison et al.) بأنها مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المستمدة من استراتيجية الوحدة الاقتصادية [7].

مما تقدّم يمكن تعريف بطاقة العلامات المتوازنة بأنها أداة تساعد على ترجمة الاستراتيجية المتبناة من قبل الوحدة الاقتصادية إلى عمل فعلي مقترن بالتخطيط التنفيذي (التشغيلي) لتقديم مقاييس يمكن من خلالها تقييم النشاط وقياسه ومعرفة مدى نجاح الخطة أو عدمها، إذ يّضح أنّ أداة بطاقة العلامات المتوازنة التي تستعملها الوحدة الاقتصادية: (الزبائن، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو، والمالي) فضلاً عن البعد البيئي والاجتماعي من خلال إضافة بعد



الشكل (1) يوضح التطوّر التاريخي لبطاقة العلامات المتوازنة [8]

الرغم من أنّه يُعدّ المفتاح الرئيس لتطوّر استعمال بطاقة العلامات المتوازنة، إلا أنّهُ يُستعمل كجزء من الاستراتيجية ويتركز على بعض الإجراءات (مقاييس الإداء الرئيسة) فقط، إي إنّها لم تُقَمّ بالاهتمام بالاستراتيجية الخاصة بالوحدة الاقتصادية. في حين أنّ الجيل الثالث على الرغم من أنّه يستعمل الخريطة الاستراتيجية التي تُعدّ نقطة الارتكاز للوحدة الاقتصادية إلا أنّها تتجاهل البعدين البيئي والاجتماعي اللذين تحتاجهما أغلب الوحدة الاقتصادية، إذ يُعدّ البعد البيئي والاجتماعي من المحركات الأساس لأي وحدة اقتصادية ترغب في الاستمرار والبقاء والنمو، إذ ظهر الجيل الرابع لمواجهة الانتقادات الموجهة لبطاقة العلامات المتوازنة هو تجاهلها للبعدين (البيئي والاجتماعي)، نظراً لحاجة العديد من الوحدات الاقتصادية لهذا النوع من الأبعاد، إذ تُعدّ بطاقة العلامات المتوازنة أداة مقبولة الاستعمال، وهي منتشرة على نطاق

من الشكل (1) يّضح أنّ هنالك تغييرات عدّة على بطاقة العلامات المتوازنة منذ ظهورها في التسعينات حتى ظهرت بأربعة أجيال أكملت بعضها البعض باستعمالها كـ نظام لقياس الأداء، ثمّ استعملت كمدخل للاستراتيجية، ثمّ تطوّرت لتحقيق غايات الوحدة الاقتصادية إلى أنّ تطوّرت إلى بطاقة العلامات المتوازنة ثم إضافة بعد خامس لها من قبل الباحثين والكتاب يتضمّن البعد البيئي والاجتماعي، فعلى الرغم من ظهور بطاقة العلامات المتوازنة بأربعة أجيال إلا أنّ الجيل الأول الذي قدّمه كلُّ من Kaplan (&Norton) عام 1992 يقترح أنّ لكلِّ بُعدٍ هدفاً يسعى لتحقيقه، وتُعدّ بطاقة العلامات المتوازنة من الجيل الأول مفيدة للمقاييس التشغيلية التي تعدّ مقاييس رئيسة توضح التقدّم الذي يحدث في العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية ومن ثمّ تحسين إداؤها، ولكنّها ضعيفة في وصف الاستراتيجية والتغيير، أمّا الجيل الثاني على

الرئيس للاستدامة هو تعزيز الأبعاد جميعاً في وقت واحد (أي دمجها)، وغالباً ما يتم إضافة الاستدامة إلى الجوانب الأكثر أهمية أي الاستراتيجيات قيد الدراسة للوحدات الاقتصادية [10]، إن إضافة مقاييس الاستدامة جميعاً للأبعاد الأربعة لبطاقة العلامات المتوازنة يمنح القدرة والإمكانيات المختلفة لإعداد بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة [11] وكما موضحة بالجدول (1):

واسع. إذ أظهرت الاستطلاعات الحديثة أنّ هذه الأداة يتم استعمالها من قبل حوالي 50% من الوحدات الاقتصادية، وتم تطوير نموذج BSC ليصبح SBSC. من أجل إضافة الاستدامة إلى بطاقة العلامات المتوازنة يتم تعريف استدامة الوحدة الاقتصادية على أنها المحصلة النهائية لـ (TBL²)، وهي تشير إلى ضرورة مراعاة التأثيرات البيئية والاجتماعية فضلاً عن المقاييس المالية، في حين أنّ الهدف

العمليات الداخلية	مساعدة أنظمة الرقابة، مسؤولية والشفافية. تساهم في اتمام (أنجاز) العمل بشكل صحيح.	يمنح قيمة كبيرة للزبائن المحتملين وتصنف المنافسين. تعد مصدراً لمعرفة رغبات وتوقعات الزبائن.	الزبون
البعد المالي	تدعم استمرارية الوحدة الاقتصادية. تشارك في اجتذاب المستثمرين على المدى البعيد.	تساعد على ارضاء الزبائن. تمنح نوعاً من السهولة في تنفيذ العمل. تقديم الدعم في بيان ووصف قواعد العمل للوحدة الاقتصادية.	المستثمر

الجدول (1) يبين نتائج أهمية الاستدامة لأبعاد بطاقة العلامات المتوازنة [9]

1- البعد المالي:

يهدف هذا البعد إلى تحقيق زيادة في الأرباح والحصول على مصادر ارباح جديدة من خلال توفير الحصة السوقية المناسبة و تخفيض تكاليف الوحدة الاقتصادية من خلال اتباع استراتيجيات القيادة، إذ استعملت هذه الاستراتيجيات بشكل واسع لتخفيض تكاليف المنتج وتحسين كفاءته من خلال المهارات والخبرة المكتسبة في إداء العمل واختصار وقت الإنتاج والتخلص من التالف، وتمنح الوحدة الاقتصادية القدرة على الإنتاج بكلفة أقل من بقية الوحدات الاقتصادية المنافسة وتظهر علاقة البعد المالي لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة مع المؤشرات الخاصة بتكاليف الجودة عن طريق استعمال مؤشرات العائد على الجودة، وكذلك استعمال نسبة تكاليف الجودة إلى المبيعات استعمال المؤشرات الخاصة بتكاليف المنع وكذلك استعمال برامج الجودة، وكذلك تكاليف (هندسة التخطيط والتصميم للمنتج)، أمّا المؤشرات الخاصة بالفشل الخارجي للتكاليف مثل عدد المنافذ الخاصة بالتسويق وشكاوى الزبائن وغيرها فمن المؤشرات ذات التأثير على البعد المالي.

2. بعد الزبون:

إنّ بعد الزبون في بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة له علاقة مع إداة تحليل السبب والنتيجة حيث يوضح [12]، إذ يهدف بعد الزبون إلى تحقيق عدد من الأهداف المرتبطة برضا الزبون، إذ

مما سبق يتبين أنّ إضافة بعد الاستدامة للأبعاد الأربعة لبطاقة العلامات المتوازنة أمر مهمّ وضروري لما لها من أهمية في تحقيق النموّ في الجوانب البيئية والاقتصادية من أجل البقاء والاستمرار لأطول مدّة ممكنة.

2-2-3: أبعاد بطاقة العلامات المتوازنة وعلاقتها باستراتيجيات إدارة التكاليف:

يعود استعمال التقنيات الحديثة التي تشارك في تطوير الأداء إلى ازدياد المنافسة العالمية، إذ تبنت العديد من الوحدات الاقتصادية منهجاً جديداً لقياس وتطوير الإداء عن طريق التكامل بين بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة مع إداة تحليل السبب والنتيجة لتحقيق رضا الزبائن، إذ يعد بعد الزبون من أهم ابعاد بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة تسعى الوحدة الاقتصادية إلى قياس إداها وعلاقته بالزبائن والإيفاء بمتطلباتهم باعتبار أن رضا الزبائن يعد أحد الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتحقيقها. إذ إن استعمال (SBSC) كأداة لدعم تطبيق تحليل السبب والنتيجة لكونها تتضمن مقاييس مالية وغير مالية وعلاقة هذه المقاييس بالأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية، إذ تُعدّ إداة (CEA³) أحد أدوات (TQM⁴) الاستراتيجية التي تمكن من التوصل إلى رؤية واهداف وغايات الوحدة الاقتصادية عن طريق ابعاد الـ (SBSC) وكالاتي:

إلى جذب عدد كبير من الزبائن إلا أنَّ الزبائن ليسو ميسوري الحال جميعهم وعدم وجود القدرة المالية لدفع مبالغ عالية للمنتجات المميزة وذات الجودة العالية لذا تلجأ الوحدات الاقتصادية إلى دمج الاستراتيجيتين القيادة والتمايز معاً. لغرض التوفيق بين المفاضلة للمنتج والتكلفة المنخفضة، إذ يتطلب من الوحدة الاقتصادية في هذه الحالة إدارة أنشطة سلسلة القيمة بشكل فعال، وتتطلب المفاضلة من مراكز البحث والتطوير من التركيز على التقنيات المستعملة في تصنيع المنتج من أجل إضافة التفرد للمنتج عند تحقيق النجاح. بينما التكلفة المنخفضة تركز على تكاليف تقنيات البحث والتطوير المستعملة من أجل تحسين كفاءة المنتج. أما في مرحلة العمليات التشغيلية وخدمة ما بعد البيع فيتم التركيز على تلبية احتياجات ورغبات الزبون المتمثلة بـ تطوير جودة المنتج وتقليص وقت التسليم، وكذلك الحرص على توفير الخدمة والدعم للزبون بعد بيع المنتج ومراقبة مدى السرعة والاستجابة للزبائن ولتحقيق هذه الاهداف يتم ذلك من خلال اعتماد استراتيجية.

4- بعد التعلّم والنمو:

يركز بعد التعلّم والنمو على تدريب وتعليم العاملين لغرض زيادة المعرفة والمهارة ويتحقق ذلك من ثلاثة أمور رئيسية ذات علاقة بأداة تحليل السبب والنتيجة وهي الجانب الشخصي للعامل [15]، إذ تظهر حاجة الوحدة الاقتصادية لمهارات وقدرات العاملين لاسيما عند حدوث تغيرات أو تطورات في التقنيات المستعملة في الإنتاج، وأن هذا الجانب يتكامل مع استراتيجية التركيز لتخطيط وتنفيذ اهداف الوحدة الاقتصادية طويلة الأجل لمواجهة التحديات في بيئة قابلة للتطور والتحديث في المستقبل، وتسهم هذه الاستراتيجية في تنمية قدرات العامل واكتسابه المهارات اللازمة واستعمال الادوات الملائمة، وجميع هذه العوامل تسهم في تطوير وتعزيز رأس المال البشري في الوحدة الاقتصادية. أما الجانب الثاني للنظام المؤسسي فهو يمنح الوحدة الاقتصادية القابلية على التجديد، إذ يعد شرطاً أساسياً ومهما للاستمرارية لمدة طويلة. أما الجانب الثالث الإجراءات التنظيمية فهي تركز بشكل أساسي في الوظائف والنظم والمناخ وتمثل هذه العوامل الثلاثة البنية التحتية الأساس والضرورة، إذ تسهم في تحقيق اهداف الأبعاد (المالي، والزبون، والعمليات الداخلية) فضلاً عن البعد (البيئي والاجتماعي)، إذ إن التحسين والتطوير المستمر يكبد الوحدة الاقتصادية تكاليف قد تؤثر على النتائج المالية على المدى القصير ويؤثر على بعد الزبون توفير منتج ذي كفاءة عالية نتيجة للمستويات العالية من المهارة والمعرفة والتعليم التي

توجد علاقة بين هذا البعد وأداة تحليل السبب والنتيجة فعندما يكون الهدف زيادة رضا الزبون يمكن استعمال المؤشرات من خلال إيصال المنتجات في الوقت المناسب وأيضاً تحسين العمليات الداخلية من خلال تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، إن هذه العلاقة تكمن في تحقيق الأهداف الرئيسية لبعد الزبون لتحقيق رضا الزبون وهذا ما تهدف إليه تكاليف الجودة من خلال توفير المنتجات إلى الزبائن لتلبية احتياجاتهم ورغباتهم [13]، وتستطيع الوحدة الاقتصادية تطبيق أكثر من استراتيجية في الوقت نفسه عند تعاملها مع طبقات مختلفة من الزبائن (من ذوي الدخل) إذ تطبق الوحدة الاقتصادية استراتيجية القيادة لتحقيق رضا الزبون من ذوي الدخل المحدود أو المتوسط من خلال تقديم منتج ذي جودة وتكاليف مناسبة. أما في أصحاب الدخل العالي إذا كانت الوحدة الاقتصادية تنتج أو تصنع منتجاً مميزاً فتقدم خدمات للزبائن لا يمنحها منتج آخر، ويكون ذا جودة عالية، ومن ثمّ مقابل هذا التميز الذي يمنحه المنتج للزبون يكون سعر هذا المنتج عالياً أي تكون العلاقة بينهما طردية، وأنّ هذا المنتج يستطيع شراءه ذو الدخل العالي وفي هذه الحالة تستطيع الوحدة الاقتصادية تطبيق استراتيجية التمايز التي تهدف لتقليل التضخم على الزبائن لأغراض دفع السعر وتطبيق عند معرفة قيمة الزبون والسعر الذي يستطيع دفعه وأحياناً الولاء للعلامة التجارية.

وفي كلتا الحالتين المذكورتين اعلاه تطبق الوحدة الاقتصادية استراتيجية التركيز لأنها تركز على مجموعة معينة من الزبائن، إذ تحتاج إلى مهارات عديدة ومحددة في التعامل مع كلتا المجموعتين ومواجهة عدد من المخاطر منها تفضيل جهة معينة دون أخرى كما إن ظهور عروض منافسة تدمر أو تُلقي العروض التي تمنحها استراتيجية التركيز كذلك ظهور تغيرات في رغبات واحتياجات الزبائن.

3. بعد العمليات الداخلية:

تظهر علاقة السبب والنتيجة من خلال سعي هذا البعد إلى تطوير العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية بدءاً من عمليات الابتكار وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع. وفي مرحلة عملية الابتكار يتم تطوير المنتجات والخدمات بشكل مستمر من خلال تتبع التغيرات ومعرفة احتياجات ورغبات الزبائن للتوصل إلى منتج يتميز عن بقية المنتجات ويتم ذلك من خلال تطبيق استراتيجية التمايز التي تسهم في إضافة مميزات تزيد من قيمة المنتجات والخدمات، إذ تكون ذات جودة عالية [14]، ونلاحظ أنه كلما كان المنتج مميزاً وذا جودة عالية كلما زاد السعر. وبما إن الوحدات الاقتصادية تسعى

في منتج او خدمة متكاملة، اما العاملون فهي تركز على ارضائهم من خلال توفير بيئة عمل مريحة على الصعيدين المادي (الحوافز والمكافآت) والمعنوي (التشجيع والتعاون). وفي استراتيجية التمايز تسعى الى توفير خدمة مميزة او منتج ذي مواصفات مميزة لا يمكن توفيرها من قبل المنافسين للزبون او العاملين، وباختلاف بيئة العمل بالمقارنة مع بيئة عمل الوحدات الاقتصادية الاخرى التي تكون أسلوب التعامل مع العاملين لديها غير جيد، مما يجعل العاملين شديدي التمسك في الوحدة الاقتصادية والولاء لها.

عليه، يتبين أن الوحدة الاقتصادية الراغبة في الاستفادة من مميزات استراتيجيات الوحدات الاقتصادية المتبناة ذات العلاقة مع كل بعد من ابعاد بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة والابتعاد عن عيوبها أن تأخذ حذرًا من تخفيض تكاليف المنتجات أو الخدمات بشكل مستمر، وأن لا تركز اهتمامها على تخفيض التكاليف فقط، بل التركيز على تقديم منتجات وخدمات متميزة تلبي متطلبات الزبائن واحتياجاتهم، إذ يُعدّ رضا الزبائن أحد العوامل الأساس في نجاح الاستراتيجيات في الوحدات الاقتصادية عن طريق ما تقدّم، وستكون شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ميدانًا للدراسة، مع مراعاة الاستدامة، ثم تقديم نموذج مقترح للتطبيق.

المبحث الثالث

محل البحث والإجراءات التطبيقية

تم اختيار مصنع نسيج وحيّاكة واسط محل البحث إذ تأسست الشركة عام 1971، وذلك بدمج معمل النسيج والحيّاكة لإشراكهما بخدمات هندسية واحدة وتجاورهما بالموقع وتشابه انتاجهما النهائي، وقد سميت باسم (شركة واسط العامة للصناعات النسيجية) في عام 2001. وبتاريخ 2016/1/1 تم تحويل الشركة إلى مصنع (مصنع نسيج وحيّاكة واسط) ودمجها مع شركات قطاع النسيج الأخرى، وتأسست الشركة العامة للصناعات النسيج والجلود، إذ يقع مصنع نسيج وحيّاكة واسط في محافظة واسط، مدينة الكوت، على الضفة اليسرى لنهر دجلة.

الجانب التطبيقي: تقييم إداءه الوحدة الاقتصادية باستعمال

(SBSC) لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف

أولاً: البعد المالي:

1- معدل دوران الموجودات : يمكن توضيحه بحسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل دوران الموجودات} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الموجودات}} \dots\dots\dots 1$$

كما موضح في الجدول (2)

يتصف بها فريق العمل واستعمال التقنيات الحديثة والمتطورة ، أمّا بعد العمليات الداخلية فتؤثر على الهيكل التنظيمي والإدارة بشكل كبير والبيئة الداخلية والخارجية للعمل . مما تقدم يتبين أن هذه جوانب بعد التعلم والنمو تتكامل مع بعضها البعض، ومع ابعاد بطاقة العلامات المتوازنة الأخرى وفقاً لاستراتيجية التركيز للنخلص من الفرق بين الموارد المتوفرة للتعلم وما هو مطلوب لإنجاز أهداف الوحدة الاقتصادية للاستمرارية في الأداء الناجح مستقبلاً، وإن بعد التعلم والنمو في بطاقة الأداء يتكامل مع مقاييس تكاليف الجودة عن طريق التركيز على مؤشرات تكاليف المنع مثل (تكاليف التدريب للعاملين والتحفيزات) إن تحفيز العاملين واندماجهم في العمل وتمكينهم فيه يؤدي لتحسين مستويات الأداء وتعلم كل ما يفيد في تحقيق نمو نشاط الوحدة الاقتصادية.

5- البعد البيئي والاجتماعي:

تم تطوير بعد الاستدامة في الوحدة الاقتصادية وتطبيقه فيها من خلال اضافة بعد خامس وسادس في الوحدة الاقتصادية. وهما البعد البيئي والاجتماعي ويتم ذلك من خلال دمج كل من الاهداف والمؤشرات البيئية والاجتماعية ضمن كل بعد من الابعاد الأربعة الأساس لبطاقة العلامات المتوازنة، والتي تستعملها الوحدات الاقتصادية التي تبحث عن مؤشرات مستقبلية تخص الابعاد الأربعة لبطاقة العلامات المتوازنة لتوضيح علاقات أداة تحليل السبب والنتيجة، إذ تهدف إلى إدخال الاستدامة في كل الابعاد وتكون مروجة لفكرة معرفة الوحدة الاقتصادية بقوة واهمية مبدأ الاستدامة. ويطبق SBSC في اقسام محددة في الوحدة الاقتصادية، إذ تُحدد الابعاد البيئية والاجتماعية لدمجها سويةً من خلال علاقات السبب والنتيجة واستعمالها طبقاً لاستراتيجيات ابعاد الاستدامة الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، ويعد كلا من البعد البيئي والاجتماعي من المحاور الأساس لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة، إذ يركز هذا البعد على الجوانب التي تسهم في الحد من التلوث وحماية البيئة، وكذلك يسعى البعد الاجتماعي إلى خدمة العاملين في الوحدة الاقتصادية عن طريق توفير نفقات النقل والطبابة (السلامة المهنية وفقاً لمعيار ISO14000)) وكذلك توفير الرعاية لهم [12]، إذ تطبق استراتيجية القيادة من قبل الوحدة الاقتصادية عند سعيها لتخفيض تكاليف المنتجات للزبائن وفي الوقت نفسه اعتماد بيئة عمل مستدامة (مريحة وصديقة للبيئة في مكان العمل) توفر في التكاليف مقارنة بالبناء التقليدي . اما استراتيجية التركيز من ناحية الزبون فهي تركز على تلبية متطلبات ورغبات واحتياجات الزبائن وترجمتها

الجدول (2) يبين نتائج معدل دوران الموجودات

2019	2018	2017	2016	السنة	وحدة القياس	التفاصيل
558241833	774555412	919543685	1405706806	صافي المبيعات	الف قطعة	قسم البيرية (غطاء الرأس)
10٠827٠886٠373	12٠254٠356٠930	13٠434٠480٠200	14٠789٠404٠047	اجمالي الموجودات	الف قطعة	قسم الفانيلة
					الف زوج	قسم الجواريب
0.0515	0.0632	0.0684	0.0950	المعدل		
837362749	1161833117	1379315527	2108560209	صافي المبيعات	الف متر	معمل النسيج
13٠241٠829٠561	18٠381٠535٠396	20٠151٠720٠301	22٠184٠106٠071	اجمالي الموجودات	طول	
0.0632	0.0632	0.0684	0.0950	المعدل		

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى الكشوفات المالية

د- عَدَم وجود تعاون بين الوزارات (الداخلية والدفاع) لأن نسبة انتاج ما يقارب 95% من منتجات المعمل مصنعة خصيصاً لهم حسب العقود المبرمة معهم.

هـ- المنافسة الشديدة بسبب السوق المفتوحة (غير مقيدة).

2- معدل العائد على رأس المال المستثمر: يمكن توضيحه حسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل العائد على رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}} \times 2 \dots \dots$$

كما موضح في الجدول (3).

يتضح من الجدول (2) انخفاض معدل دوران الموجودات على مدار السنوات الأربع من 2016 إلى 2019 وكالاتي: (0.0515، 0.0632، 0.0684، 0.0950) لمعمل الحياكة، و(0.0632، 0.0632، 0.0684، 0.0950) لمعمل النسيج، ويعود هذا الانخفاض لأسباب عدة:

أ- عَدَم وجود حماية للمنتجات، كذلك عَدَم وجود تفعيل التعريفية الجمركية مما أثر سلباً على تسويق المنتجات.

ب- عَدَم وجود أي تطوير وتأهيل للخطوط الإنتاجية للمنتجات.

ج- إقتصار المعمل على ثلاثة منتجات فقط وهي (البيرية، والفانيلة، والجواريب)، وعدم وجود منتجات أخرى لطحها في سوق المنافسة مما أدى لانخفاض رغبة الزبائن فالتوجه إلى شراء المنتجات المحلية.

الجدول (3) يبين نتائج معدل العائد على رأس المال المستثمر

2019	2018	2017	2016	السنة	التفاصيل
(9٠158٠750000)	(9٠409٠302000)	(9٠948٠206000)	(10٠913٠257000)	صافي الربح/ او الخسارة	معمل الحياكة
(24,526,771,104.4)	14,828,714,214.8	(2,926,526,633.6)	(11,299,306,818.4)	رأس المال المستثمر	
(0.037)	(0.635)	3.399	(0.966)	المعدل	
(13,738,124000)	(14,113,953000)	(14,922,309000)	(16,369,882000)	صافي الربح/ او الخسارة	معمل النسيج
36,040,156,656.6	22,243,071,322.2	(4,389,789,950.4)	(16,948,960,227.6)	رأس المال المستثمر	
(0.037)	(0.635)	3.399	(0.966)	المعدل	

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى جدول المصاريف والإيرادات

أ- ارتفاع معدل الرواتب بنسبة 60%. ب- حصر العمل بوجبة واحدة في اليوم الواحد. ج- تقادم المكين.

يلاحظ من الجدول (3) انخفاض نسب رأس المال المستثمر لكل من معمل الحياكة والنسيج ولمدة أربع سنوات ويعود ذلك للأسباب الآتية:

الاعتماد على عامل التكلفة عن طريق تخفيض التكاليف والتحسين المستمر في إنتاجية المعمل، مما يؤدي إلى ارتفاع الأرباح بشكل مستمر، ويُنمَّ تحديد هذا المؤشر من خلال نسبة الربح الصافي المحقق من طرف الشركة من سنة إلى أخرى وكما موضحة في الجدول (4):

د- قلة الكفاءة لدى العاملين؛ بسبب كبر سنهم، وعدم ضخ دماء جديدة (توظيف أفراد جدد). ه- قلة ساعات العمل مما يؤدي إلى قلة الإنتاج.

3 مؤشر تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاج

أنَّ زيادة حدة المنافسة في قطاع الإنتاج والتغيرات الكبيرة في التكنولوجيا جعلت الشركة تعمل على تحقيق مزايا تنافسية من خلال

الجدول (4) يبين نتائج نمو الأرباح

السنة	2016	2017	2018	2019
الأرباح لقسم الحياكة	(10,913,257,000)	(9,948,206,000)	(9,409,302,000)	(9,158,750,000)
الزيادة %	---	%0.0884	%1.9458	%0.9027
الأرباح لقسم النسيج	(16,369,882,000)	(14,922,309,000)	(14,113,953,000)	(13,738,124,000)
الزيادة %	---	%0.08843	%0.05417	%0.02663

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى جدول المصاريف والإيرادات.

ثانياً- بُعد الزبائن:

1- الحصة من السوق:

تُمثِّل حجم نشاط الشركة في سوق مُحدَّد والتي يُمكنُ التعبير عنها من خلال معدل النمو السنوي للمبيعات، وهو ما يعبر عنه بزيادة حجم المبيعات، ومن ثمَّ زيادة حصة السوق من سنة إلى أخرى، وهو ما يَدْر إيرادات تسمح بتغطية التكاليف من جهة وبالاستمرارية من جهة أخرى، وحسب المعادلة التالية:

لغرض تحسين كفاءة الإنتاجية وتخفيض التكاليف لا بُدَّ من اتخاذ عددٍ من الإجراءات اللازمة:

أ- تخصيص المبالغ لتأهيل الخطوط الإنتاجية. ب- تفعيل التعريفية الجمركية. ج- القيام بحملات تسويقية للمنتجات. د- التعاون بين الوزارات للشراء من المعامل بدلاً من شراء الألبسة المستوردة. ه- تعيين الطاقات الشبابية الجيدة لغرض زيادة القوى العاملة.

$$\text{معدل النمو السنوي للمبيعات} = \frac{\text{مبيعات السنة } (n+1) - \text{مبيعات السنة } (n)}{\text{مبيعات السنة } (n)} \times 100\%$$

كما موضح في الجدول (5):

الجدول (5) يبين نتائج التطور لحجم المبيعات

السنة	وحدة القياس	2016	2017	2018	2019
مبيعات قسم البيرية	الف قطعة	68427000	46745000	195000	251000
معدل النمو		---	%0.932	%0.481	%(0.287)
مبيعات قسم الفانيلا	الف قطعة	7755053	5695656	354291	202956
معدل النمو		---	%(0.637)	%0.938	%0.427
مبيعات قسم الجواريب	الف زوج	634925000	505745000	35316000	24299000
معدل النمو		---	%0.203	%0.930	%0.3012
مبيعات قسم النسيج	الف متر طول	2034760000	1519104000	1234589000	861908000
معدل النمو		----	%0.253	%0.1873	%0.302

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى كشف النشاط التسويقي قسم التخطيط والمتابعة.

بأستثناء عام 2019 ، نلاحظ انخفاضاً كبيراً في كمية المبيعات بسبب أحداث شهر تشرين و انتشار جائحة كورونا. أما الجدول (6) فيوضح حجم مبيعات بعض القطع التي ينتجها المعمل بشكل موسمي (تحديداً فصل الشتاء) إذ تُستعمل فيها المواد الأولية (الصوف/غزل اكريلك- تك سلندر، دبل تك سلندر) كما موضح في الجدول (6):

يتضح من الجدول (5) أنّ كميات المبيعات لقسم الحياكة في انخفاض مستمر ابتداءً من العام 2016؛ ويعود سبب هذا الانخفاض المستمر إلى عدم وجود أي تحديث للخطوط الإنتاجية ورداءة المكنائن المستعملة، فضلاً عن أحداث مظاهرات تشرين في عام 2019 التي اسهمت بانخفاض الإنتاج بشكل كبير بسبب إغلاق الدوائر والمصانع كافة خلال الأحداث، أمّا في معمل النسيج فيلاحظ أنّ كمية المبيعات انخفضت خلال الثلاث سنوات الأولى

الجدول (6) يبين نتائج تطوّر حجم المبيعات للخطوط الإنتاجية

التفاصيل	وحدة القياس	2016	2017	2018	2019
مبيعات ملابس خارجية محاكاة	الف قطعة	1452115000	448634000	18543000	6841000
معدل النمو		---	%0.691	%0.587	%0.963
مبيعات أقمشة خارجية محاكاة	الف متر طول	23268844000	2460802000	182726000	163749000
معدل النمو		---	%0.894	%0.926	%0.104

المصدر: إعداده الباحثين بالاستناد إلى جدول النشاط التسويقي.

جدد ويقاس ذلك من خلال عدد الزبائن الحاليين والجدد والمرتبين كما موضح في الجدول (7).

2- درجة الاحتفاظ بالزبون واكتساب زبائن جدد: قدرة الوحدة الاقتصادية على الحفاظ على زبائنها و اكتساب زبائن

جدول (7) يبين نتائج درجة الاحتفاظ بالزبائن في الوحدة الاقتصادية

السنة	2016	2017	2018	2019
عدد زبائن البيرية	152	1	0	0
المعدل	---	%99.342	%0	%0
عدد زبائن الفاتيلة	510	401	289	201
المعدل	----	%21.373	%27.930	30.450
عدد زبائن الجواريب	138	113	85	59
المعدل	---	%18.115	%24.778	%30.588
عدد زبائن قسم النسيج	2650	1963	1577	1162
المعدل	---	%25.924	%19.663	%26.315

المصدر: إعداده الباحثين بالاستناد إلى كشف النشاط التسويقي.

أ- معمل الحياكة: يلاحظ انخفاض عدد الزبائن لمنتج البيرية، ويعود ذلك إلى عدم وجود إقبال من قبل الزبائن ولأنّ ارتداء المنتج محصور لوزارة الدفاع والداخلية بشكل كبير. أما منتج الفاتيلة فيلاحظ ارتفاع عدد زبائنها بسبب تحديث خط

يلاحظ من الجدول (7) انخفاض عدد الزبائن بشكل عام وعدم قدرة مصنع النسيج بمعمله على الاحتفاظ بعدد الزبائن نفسه على مدار الأربع سنوات ويعود سبب ذلك إلى:

ب- معمل النسيج: انخفاض عدد الزبائن؛ بسبب تراجع الإقبال على شراء منتجاته (بازة)، إذ لم تعد تستعمل بسبب وجود بدائل أكثر ملاءمة.

أما الخطوط الإنتاجية التابعة للوحدة الاقتصادية كما موضح في الجدول (8):-:

انتاجي جديد وتقديم منتج ذي جودة عالية (قطني بنسبة 100%) وخالي من (البولستر والنايلون) ومحاولة الترويج والتسويق للمنتج لوصوله إلى أكبر عدد من الزبائن، ويوجد أيضاً إقبال كبير على منتج الجواريب بسبب مواكبة التطورات وصيحات الموضة وملاءمته للأعمار جميعاً وذات أسعار مناسبة.

الجدول (8) يبين نتائج درجة الاحتفاظ بالزبائن في الوحدة الاقتصادية (للخطوط الإنتاجية)

السنة	2016	2017	2018	2019
عدد الزبائن ملابس خارجية محاكاة	76	17	41	3
المعدل	---	(0.776)	1.411	0.926
عدد زبائن للأقمشة الخارجية المحاكاة	275	311	227	201
المعدل	----	0.130	(0.270)	(0.114)

المصدر: إعداده الباحثين بالاستناد إلى كشف النشاط التسويقي.

هذا المؤشر (نسبة الأعباء المخصصة لعملية التسويق من سنة إلى أخرى، ويمكن تحديد التكاليف المرتبطة بالتسويق وفق المعلومات الموجودة كما موضح في الجدول (9):

3- تكاليف التسويق:

إنَّ كلَّ عملية ترويج تقوم بتصريف المنتجات الخاصة بالمصنِّع ينتج عنها مصروفات عديدة مثل مصروفات التوزيع، و يوضَّح

الجدول (9) يبين نتائج تطور تكاليف التسويق وابعائه في الوحدة الاقتصادية

السنة	2016	2017	2018	2019
مصاريف الأشهر	3726250	5006750	1187500	375000
مقدار الزيادة	-	1280500	(3819250)	(812500)
نسبة الزيادة	-	%34.364	(%76.282)	(%68.421)

المصدر: إعداده الباحثين بالاستناد إلى ميزان المراجعة الرئيسي.

في القطاع نفسه، ويشير انخفاض معدل الدوران للمخزون إلى انخفاض نسبة المبيعات، ثمَّ تراكم المخزون السلعي، إذ إنَّ وجود فائض في المخزون يُمثِّل استثماراً بعائد صفر، كما يُعرضُ الشركة إلى مخاطر انخفاض في مستوى أسعار المواد وحسب المعادلة التالية:

يلاحظ من الجدول (9) انخفاض تكاليف الاعلان او الترويج بشكل كبير وهذا يؤثر في تصريف المنتجات وبيعها بسبب عدم معرفة الزبائن بمواصفات منتجات المصنِّع ومايسبب عدم التوجه لشرائها.

ثالثاً- بُعد العمليات الداخلية:

1- معدل دوران المخزون: يستعمل معدل دوران المخزون لمعرفة عدد مرات قيام الشركة ببيع المخزون خلال مدة معينة ومقارنته مع شركات مماثلة

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}} \dots\dots\dots 4$$

كما موضح في الجدول (10):

الجدول (10) يبين نتائج معدل دوران المخزون للوحدة الاقتصادية

2019	2018	2017	2016	السنة	التفاصيل	معدل الدوران
251	195	46,745	684272	تكلفة المبيعات	قسم البيرية (غطاء الرأس)	
7,142,725,340	7,502,566,132	8,587,770,414	7237,914,555	متوسط المخزون		
0.000000003	0.000000002	0.0000054	0,0000945	المعدل		
202,956	291,354	5,695,656	7,755,053	تكلفة المبيعات	قسم الفانيلة	
7,142,725,340	7,502,566,132	8,587,770,414	7237,914,555	متوسط المخزون		
0.0000293	0.00003888	0.0006632	0.0010714	المعدل		
24,299	35,316	505,745	634,925	تكلفة المبيعات	قسم الجواريب	
7,142,725,340	7,502,566,132	8,587,770,414	7237,914,555	متوسط المخزون		
0.0000034	0.0000047	0.0000588	0.0000877	المعدل		
861,908	1234,589	1,519,104	2,034,760	تكلفة المبيعات	معمل النسيج	
7,142,725,340	7,502,566,132	8,587,770,414	7237,914,555	متوسط المخزون		
0.000121	0.000164	0.000176	0.0002811	المعدل		

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى الحسابات الختامية/الميزانية العمومية

تراكم المخزون بشكل كبير، ثم إلى عدم تحقيق أي استثمار مفيد للمصنع مما ينعكس سلباً على تسعير هذه المنتجات (تسعر بأقل من أسعار المنتجات المنافسة في السوق) ومن ثم عدم بيعها بسبب المنتجات المنافسة في السوق المفتوحة.

يلاحظ من الجدول (10) انخفاض معدلات دوران المخزون لمعملي الحياكة والنسيج، إذ حققت المنتجات جميعها وعلى مدار أربعة سنوات معدلات أقل من (1)، ويُدل ذلك على وجود كميات كبيرة من الإنتاج في المخازن، مما يؤدي إلى

الجدول (11) يبين نتائج معدل دوران المخزون للوحدة الاقتصادية (للخطوط الإنتاجية)

2019	2018	2017	2016	السنة	التفاصيل
6841000	185430000	448634000	1452115000	تكلفة المبيعات	ملابس خارجية محاكاة
7,142,725,340	7,502,566,132	8,587,770,414	7,237,914,555	متوسط المخزون	
0.0000247	0.0000522	0.000200	0.000200	المعدل	
163749000	182726000	2460802000	23268844000	تكلفة المبيعات	أقمشة خارجية محاكاة
7,142,725,340	7,502,566,132	8,587,770,414	7,237,914,555	متوسط المخزون	
0.0000243	0.0002865	0.0032148	0.0032148	المعدل	

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى سجلات الحسابات الختامية.

2- معدل الأداء اليومي : يقصد بها مراجعة أداء الموظف وتقييمه، وهي الطريقة التي يتم من خلالها تقييم أداء الموظف ويُعدّ جزءاً من التطوير الوظيفي و حسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل الأداء اليومي} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{عدد أيام السنة}} \dots\dots\dots 5$$

كما موضح في الجدول (12):

أما بالنسبة إلى القطع الموسمية التي يُنتجها المصنع يلاحظ من الجدول (11) بأنه يوجد أيضا انخفاض معدلات دوران المخزون للسنوات الأربعة وللاسباب المذكورة آنفا.

الجدول (12) يبين نتائج معدل الأداء اليومي للعاملين

السنة	اسم المادة	وحدة القياس	2016	2017	2018	2019
الوحدات المنتجة لقسم الحياكة	قطن شعر	كغم	247136	292886	279934	195001
			أيام السنة			
			المعدل			
الوحدات المنتجة لقسم النسيج	غزول قطنية	كغم	252726	271832	245492	184512
			أيام السنة			
			المعدل			
الوحدات المنتجة لقسم التكملة	اقمشة قطنية منسوجة	كغم	258271	12465232	259140	188564
			236508.3	269968.7	237212.3	173302.3
	الإجمالي		9.974	12.935	4.963	3.618
	أيام السنة					
المعدل				3.489	1.259	9.914

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى شعبة السيطرة النوعية

3- التحسين في الإنتاجية: تعد عملية تحسين الانتاجية أحد عوامل النجاح لأي وحدة اقتصادية وتسهم في زيادة ارباحها ويمكن قياسها عن طريق القيمة المضافة المتحققة في الوحدة الاقتصادية و حسب المعادلة التالية:

التحسين في الانتاجية =

$$\frac{\text{القيمة المضافة للسنة } (n+1) - \text{القيمة المضافة للسنة } (n)}{\text{القيمة المضافة للسنة } (n)} \dots\dots\dots 6$$

كما موضح في الجدول (13):

يلاحظ من الجدول (12) انخفاض معدل الأداء اليومي، بسبب زيادة ديون الكهرباء بسبب عدم التسديد مما يؤدي إلى: انقطاعات في العمل، وانتقال الطاقات الشابة إلى وزارات أخرى، عدم وجود سيولة نقدية لشراء المادة الأولية والاحتياطية لغرض الصيانة لأن أغلب الخطوط الإنتاجية متقادمة وذات استهلاك عالٍ للمواد الاحتياطية.

الجدول (13) يبين نتائج تطوّر التحسين في الإنتاجية

السنة	2016	2017	2018	2019
القيمة المضافة	272,170,421	463,804,123	135,875,065	14,462,513
معدل الزيادة %	--	(%70.409)	%70.704	%89.356

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى الحسابات الختامية/الميزانية العمومية

يتضح من الجدول (13) ارتفاع نسبة التحسين في الإنتاجية، إذ كانت (%70,409) في عام 2017، وارتفعت بشكل طفيف إلى (%70,704) في العام 2018 ومن ثمّ ارتفعت إلى (%89.356) في عام 2019، إن هذا الارتفاع يعود إلى اتباع المصنع معايير الجودة العالمية في عام 2017 معيار (ISO9001:2008) وفي عام 2019 طَبَّقَ المصنِّع معيار (ISO 9001:2015) مما ساعد في تحسين إنتاجية المصنع بشكل كبير على مستويات عدّة.

رابعاً: بعد التعلم والنمو :

1- معدل العاملين التقنيين: يمكن توضيحه حسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل العاملين التقنيين} = \frac{\text{عدد العمال}}{\text{إجمالي العمال}} \times 100\%$$

كما موضح في الجدول (14):

الجدول (14) يبين نتائج معدلات العاملين (التقنيين)

السنة	2016	2017	2018	2019
اجمالي العمال لمصنع النسيج والحياسة	203	112	170	87
اجمالي العمال للمصنع	2403	2115	2044	2016
المعدل %	%0.101	%0.055	%0.804	%0.036

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى بنك المعلومات بالاطلاع على بيانات العاملين في المصنع.

الشركة يعبر عن نمو وزيادة توسعها من جهة، كما تُسهم في القضاء نسبياً على البطالة من جهة أخرى، ويمكن تحديد هذا المؤشر عن طريق تحديد نسبة معدل التوظيف للشركة من سنة إلى أخرى وبحسب المعادلة التالية:

معدلات التوظيف =

$$\text{معدلات التوظيف} = \frac{\text{عدد الموظفين في السنة } (n+1) - \text{عدد الموظفين في السنة } (n)}{\text{عدد الموظفين في السنة } (n)} \times 100\%$$

كما موضح في الجدول (15):

يلاحظ من الجدول (14) انخفاض وزيادة بنسب متفاوتة لأعداد العاملين في مصنع نسيج وحياسة واسط؛ ويعود ذلك لأسباب عدّة منها: بنسبة 5% إلى تقاعد الموظّفين، و1% وفيات، ونسبة 80% نقل إلى وزارات أخرى، ومن ثمّ يؤثر ذلك في أعداد العاملين في تشغيل الآلات والمكانن.

2- معدلات التوظيف: يُعدّ من الضروري الاهتمام بالموارد البشرية والاستثمار في تنمية المهارات حتى تكون قادرة على تحقيق أهداف الشركة بفعالية عالية، ولغرض مواكبة التغيرات البيئية التي تواجهها الشركة، فإن زيادة معدلات التوظيف في

الجدول (15) يبين نتائج معدلات التوظيف

السنة	2016	2017	2018	2019
عدد الموظفين	1829	2115	1387	2016
مقدار الزيادة	-	286	(728)	629
معدل الزيادة	-	%15.636	(%34.420)	%45.349

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى جدول القوى العاملة.

مستوى الأداء الوظيفي، على أساس أن الأداء الجيد للموظف وما يعقبه من مكافآت يؤدي إلى زيادة قدرته على إشباع حاجته من جهة، ومن ثم زيادة مستوى ودرجة رضاه عن العمل من جهة أخرى، ومن بين العناصر التي يعتمد عليها في تحديد هذا المؤشر هو كما موضح في الجدول (16):

يتضح من الجدول انخفاض اعداد الموظفين بنسب متفاوتة؛ ويعود سبب ذلك إلى عدم انطلاق إي تعيينات على مدار السنوات الأربع، مما يؤثر ذلك سلباً على العملية الإنتاجية. مؤشر رضا العاملين: هنالك علاقة وطيدة بين الرضا الوظيفي والأداء الوظيفي، أي كلما ارتفع مستوى الرضا الوظيفي ارتفع

الجدول (16) يبين نتائج نسب رضا العاملين عن الأجور

السنة	2016	2017	2018	2019
مصارييف العاملين	24217832666	21485406817	20473496052	20080475471
معدل الزيادة	-	(%11.282)	(%4.709)	(%1.919)

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى كشف العمليات الجارية من قسم الشؤون المالية.

خامسا: البُعد البيئي والاجتماعي:

1- معدل استعمال الموارد المائية والطاقة الكهربائية: يحدّد هذا المعدل الكميات المستعملة من الموارد المائية فضلا عن الطاقة الكهربائية اللازمة للعملية التشغيلية للشركة، ومن خلال هذين المؤشرين يُمكن لنا تحديد كيفية ترشيد استعمال وتخفيض استغلال موارد الماء والطاقة من قِبَل الشركة، ويمكن تحديد التكاليف أو الكميات المستهلكة من الماء والطاقة وهو كما موضح في الجدول (17):

يلاحظ من الجدول (16) انخفاض نفقات العاملين في العام 2017 بنسبة (%11.282)، واستمر هذا الانخفاض في العام 2018 بنسبة (%4.709)، واستمر هذا الانخفاض لعام 2019 بنسبة (%1.919).

الجدول (17) يبين نتائج معدلات استهلاك الموارد المائية

السنة	2016	2017	2018	2019
الكمية المستهلكة للموارد المائية	750 متر مكعب	750 متر مكعب	750 متر مكعب	650 متر مكعب
المعدل %	-	0	0	(%13.333)

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى بيانات شعبة البحث والتطوير.

مكعب)، وبنسبة انخفاض (13.333%)؛ ويعود السبب في انخفاض استهلاك الطاقة إلى أحداث تشرين الأول وتوقف المصنع لبعض الوقت. كما موضح في الجدول (18):

يتضح من الجدول (17) أنَّ الكمية المستهلكة للموارد المائية ثابتة خلال الثلاث السنوات الأولى وهي (750 مترا مكعبا) ماعدا السنة الأخيرة؛ فيلاحظ انخفاض الكمية المستهلكة إلى (650 متر

الجدول (18) يبين نتائج معدلات استهلاك الطاقة الكهربائية

السنة	2016	2017	2018	2019
الكمية المستهلكة للطاقة الكهربائية	188000 كيلو واط/ساعة	199400 كيلو واط/ساعة	203322 كيلو واط/ساعة	182989 كيلو واط/ساعة
المعدل %	-	6.063%	1.966%	10%

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى بيانات شعبة البحث والتطوير.

22- معدل طرح مخلفات عوائد الإنتاج : يقصد بها مخلفات العملية الإنتاجية بمراحلها كافة، ويمكن تحديد هذا المؤشر عن طريق نسبة الإنتاج المعيب ومخلفات العملية الإنتاجية التي تمثل (2%) من الإنتاج، وهي في نهاية الأمر تُرمى في البيئة من دون أي معالجة أو استرجاع، مما يجعلها تؤثر سلباً في البيئة، وهذا المؤشر يُمكن تحديده وفق المعلومات الموضحة في الجدول (19):

يتضح من الجدول (18) أزيد استهلاك الطاقة الكهربائية على مدار الأعوام الثلاثة الأولى بنسب (6.063%) للعام 2017 وأرتفاع في عام 2018 (1.966%). أما في العام 2019؛ فانخفض استهلاك الطاقة بنسبة (10%)؛ ويعود السبب في انخفاض استهلاك الطاقة إلى أحداث تشرين الأول وتوقف المصنع لبعض الوقت.

الجدول (19) يبين نتائج معدلات طرح مخلفات عوائد الإنتاج

السنة	2016	2017	2018	2019
معمل الحياكة	الكمية المستهلكة لقسم البيرية	(97,823,938)	(74,250,514)	(5,180,169.2)
	الكمية المستهلكة لقسم الفانيلة	-	(112,275,770)	(7,770,253.8)
	الكمية المستهلكة لقسم الجواريب	-	(146,735,907)	(7,770,253.8)
المعدل %	-	24.097%	51.311%	85.670%
الكمية المستهلكة لمعمل النسيج	-	(112,275,770)	(54,227,154)	(7,770,253.8)
المعدل %	-	23.384%	51.701%	85.670%

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى بيانات شعبة الشؤون المالية

3- مؤشر مساهمة الوحدة الاقتصادية في المجال الاجتماعي: يسهم قياس مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في حلّ بعض المشاكل الاجتماعية مثل الإسكان وتوفير وسائل النقل والمساعدات الاجتماعية المختلفة، ويمكن تحديد هذا المؤشر وبحسب المعادلة التالية:

9... مساهمة الوحدة الاقتصادية = $\frac{\text{عدد الأفراد المشمولين بالمزايا العينية}}{\text{عدد العمال}}$

كما موضح في الجدول (20):

الجدول (20) يبين نتائج مؤشرات مساهمة الوحدة الاقتصادية في المجال الاجتماعي

السنة	2016	2017	2018	2019
عدد الأفراد المشمولين بالمزايا العينية	1206	1416	1378	1259
إجمالي العمال للمصنع	1215 (9 عقود)	1425	1387	1268
المعدل %	%99.25	%99.25	%99.25	%99.25

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى جدول القوى العاملة

درجّة بلوغ الوحدة الاقتصادية لأهدافها، إذ تسهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية في بناء الهيكل التنظيمي في تحديد الأهداف الأساس لمصنع نسيج وحيّاكة واسط وهي:

1- زيادة جودة المنتجات. 2- رضا الزبائن. 3- زيادة الأرباح وتخفيض التكاليف.

تم تحديد الأوزان بالاتفاق مع الإدارة العليا لمصنع نسيج وحيّاكة واسط تُخصّص كل مؤشر من مؤشرات الأبعاد الخاصّة ببطاقة العلامات المتوازنة المستدامة، وتبرز أهميّة كلّ بعد من الأبعاد الخمسة بعد عرض المفهوم كأنموذج مقترح ليكون بديل وأداة حديثة للقياس وتقييم أداء المصنع، ومن ثمّ تسمح بمراقبة فاعلة، وتمّ تحديد وتقسيم الأهميّة على أبعاد البطاقة بتقدير الأوزان بناءً على الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية، علماً أنّه لا توجد أيّة أداة لقياس أو تقييم الأداء أو حتى لمراقبة عمل مصنع نسيج وحيّاكة واسط، وإن وجد فيتمّ ذلك بالطرائق التقليدية المعتمدة، وسيتمّ تحديد وزن وأهميّة كلّ بُعد بما يتناسب مع استراتيجية وأهداف المصنع وتقسيم هذا الوزن على المؤشرات الأساس إذ إن الانموذج المقترح لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لمصنع نسيج وحيّاكة واسط وحسب المعادلة التالية:

$$\text{النتيجة النهائية} = \frac{\text{النتائج المنجزة فعلاً}}{\text{الهدف}} \times \text{الوزن} \dots\dots\dots 10$$

يتّضح ممّا سبق تمّ تحديد النتائج النهائية للمؤشرات كافة، ليتمّ بعدها حساب النتائج النهائية لكل بُعد، كما تمّ تحديد أربع سنوات لدراسة هذا الانموذج وإمكانية تطبيقه وكما موضح في الجدول (21):

مما تقدم يتّضح أن مؤشرات الأداء المالية التقليدية المستعملة في تقييم أداء مصنع نسيج واسط غير كافية لاسيّما في ظلّ بيئة الأعمال الحديثة والمنافسة، فضلاً عن أن الوحدات الاقتصادية الأخرى أصبحت تواجه في الوقت الحاضر بيئة متحركة تتصف بالتعقيد في احتياجات الزبائن التي تتمثل في رغبتهم في الحصول على منتج ذي جودة عالية وتكلفة منخفضة وتسليم أسرع وتعدد وتنوع أكثر في المنتجات بحسب متطلبات الزبائن ورغبتهم، فضلاً عن جانب الضغوط المتزايدة والناجمة عن عولمة السوق وشدة المنافسة الحالية ممّا أدى إلى تزايد الاهتمام بمقاييس الأداء غير المالية (البيئية والاجتماعية). وإستعمال مقاييس الأداء غير المالية فقط، يتنافى مع رغبات المساهمين، إذ قامت بعض الوحدات الاقتصادية بتطبيق مؤشرات الأداء المالية وغير المالية معاً تقوم بتطبيق هذه المؤشرات بحسب رغبتها ودون إلزام بقيد معين، إلى أن جاءت بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتحسم عملية تقييم الأداء، إذ تقوم على أسس تكاملية لكلّ من المؤشرات المالية التي تعكس نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية والمؤشرات غير المالية التي تعكس أسباب هذه النتائج، وتقوم أيضاً على التوازن بين الأبعاد الأربع التي يقوم عليها المؤشر، والتوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل الخاصة بالوحدة الاقتصادية. وعلى وفق ما تقدم سيتمّ تقديم أنموذج مقترح في معمل نسيج وحيّاكة واسط لغرض تحقيق الجودة ورضا العاملين وتحقيق الأرباح.

يُتملّ تحديد استراتيجية الوحدة الاقتصادية نقطة البداية في مشروع إعداد بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتمكين ترجمتها إلى مجموعة من المؤشرات لقياس أداء الوحدة الاقتصادية ولتحديد

الجدول (21) يبين نتائج الامودج المقترح لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لمعمل نسيج وحياسة واسط

البيانات	المؤشرات	الوزن ⁵	الهدف ⁶	النتائج المنجزة فعلا				النتيجة النهائية			
				2019	2018	2017	2016	2019	2018	2017	2016
البيد العملي	معدل دوران الموجودات	10%	60	0.038%	0.058%	0.075%	0.030%	0.006%	0.01%	0.125	-----
	معدل العائد على رأس المال المستثمر	5%	60	0.0004%	0.001%	0.004%	0.001%	0.00003%	0.0001%	0.0003%	-----
	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	5%	60	0.027%	0.054%	0.802%	-----	0.002%	0.005%	0.077%	-----
بيد الزبون	إداء البيد المالي	20%	60	0.0646%	0.113%	0.873%	-----	0.00797	0.0151	0.2017	-----
	الحصة من السوق	18%	60	0.319%	0.388%	0.765%	-----	0.096	0.116	0.230	-----
	درجة الاحتفاظ بالزبون	20%	60	0.271%	0.213%	0.282%	-----	0.090	0.071	0.094	-----
بيد العمليات الداخلية	تكاليف التسويق	12%	60	68.421%	76.282%	34.364%	-----	13.684	15.256%	6.873	-----
	أداء بعد الزبون	50%	65	67.831%	75.681%	35.411%	-----	13.498	15.069	7.197	-----
	معدل دوران المخزون	4%	65	0.0001%	0.001%	0.001%	0.002%	0.00001	0.0001	0.0001	-----
بيد العمليات الخارجية	معدل الاداء اليومي للعامل	3%	65	73.587%	35.094%	705.894%	13.657%	3.132	1.620	0.630	-----
	التحسين في الانتاجية	3%	65	89.356%	70.704%	70.409%	-----	4.124	3.263	3.250	-----
	أداء بعد العمليات الداخلية	10%	55	15.769%	35.609%	635.486%	-----	0.99199	1.6429	2.6199	-----
بيد التطوير والتميز	معدل العاملين (التقنيين)	3%	55	0.101%	0.055%	0.804%	0.036%	0.006	0.003	0.004	-----
	معدلات التوظيف	3%	55	45.349%	34.420%	15.636%	-----	2.474	1.877	0.853	-----
	معدل رضا العاملين	4%	55	1.919%	4.709%	11.282%	-----	0.140	0.257	0.821	-----
البيد البيئي والاجتماعي	أداء بعد التطوير والنمو	10%	80	43.531%	39.074%	5.158%	-----	2.34	2.131	0.036	-----
	معدل استهلاك الماء	3%	80	13.333%	0	0	-----	0.500	0	0	-----
	معدل استهلاك الطاقة الكهربائية	3%	80	10%	1.966%	6.063%	-----	0.375	0.737	0.227	-----
بيد البيئي والاجتماعي	معدل طرح مخلفات الانتاج	2%	80	0.927%	0.517%	0.235%	-----	0.035	0.013	0.006	-----
	المساهمة الاجتماعية	2%	80	99.25%	99.25%	99.25%	-----	2.481	2.481	2.481	-----
	أداء البيد البيئي والاجتماعي	10%	80	76.844%	101.733%	105.548%	-----	1.641	3.231	2.714	-----
المجموع الكلي	100%						10.50102	15.5968	7.5288		

وتوصيات الباحثين، وهذا ما سَيُتَمَّ تناوله في الفصل القادم والأخير من هذا البحث.

الفصل الثالث

المبحث الأول

الاستنتاجات والتوصيات

3-1-1: استنتاجات الجانب النظري

1. تُعدّ بطاقة العلامات المتوازنة أداة تُسهم في ترجمة الاستراتيجية المتبناة من قبل الوحدة الاقتصادية إلى عمل فعلي مقترن بالتخطيط التشغيلي لتقديم مقاييس تُمكنها من تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية وقياسها ومعرفة مدى نجاح

في ختام الجانب العملي للبحث يتّضح في حالة تنفيذ الامودج المقترح لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف سوف يتحقّق الكثير من العوائد الإيجابية المادية والمجتمعية والبيئية للوحدة الاقتصادية محلّ البحث، منها تخفيض تكاليف المنتجات وزيادة جودتها والمساهمة في كسب ثقة الزبائن، وهو ما يثبتُ صحّة الفرضية الأساس للبحث التي تُنصّ على إمكانية تقديم أنموذج مقترح لتطبيق بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتنفيذ استراتيجيات إدارة التكاليف في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية، ولاستكمال متطلبات هذا البحث سَيُتَمَّ طرح جملة من الاستنتاجات التي توصّلت إليها الدراسة

حسابات للتكاليف البيئية والتكاليف الاجتماعية وتكاليف الجودة.

2. استبدال مكائن وآلات المصنع لغرض الاستمرارية في الإنتاج والتخفيض من تكاليف الصيانة والتسليم في الوقت المناسب عند إنجاز طلبية معينة من دون تأخير أو تأخير.
3. دعم تطبيق الأنموذج المقترح لبطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتنفيذ استراتيجية إدارة التكاليف في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية؛ لما له من مزايا ومنافع تعود على الوحدات الاقتصادية، وذلك عن طريق تقديم المقترحات (الحلول) للمشكلات التي حدتها أداة تحليل السبب والنتيجة أثناء تقييم الأداء.
4. مواكبة التطور الحاصل في المحاسبة الإدارية من قبل الباحثين، وذلك من خلال تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية المتمثلة ببطاقة العلامات المتوازنة المستدامة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية واستراتيجياتها.

الهوامش:

1. بحث مستل من رسالة ماجستير الباحثة
2. TBL: Triple Bottom Line
3. CEA: Cause and effect
4. TQM: Total Quality Management.
5. تم تحديد الأوزان بناءً من قبل الإدارة العليا لمصنع نسيج وحياسة واسط.
6. تم تحديد الهدف بناءً على طلب من قبل الإدارة العليا لمصنع نسيج وحياسة واسط.

المصادر:

- [1] عبد الحليم، نادية راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، المجلد 21 العدد 2 ديسمبر 2005.
- [2] P. R. Niven, "Balanced Scorecard Step-by-step- Maximizing performance and maintaining results", John Wiley & Sons Inc. 2006.
- [3] Kaplan, R. S. (2009). **Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard** .

الخطّة أو عدمها عن طريق الاعتماد على أبعاد: (الزبائن، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو، والمالي) فضلاً عن البعد البيئي والاجتماعي الذي يحقق بعد الاستدامة لبطاقة العلامات المتوازنة.

2. تُعدّ استراتيجيات إدارة التكاليف إحدى عمليات تحسين الوضع الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية لغرض تخفيض التكاليف الإجمالية عن طريق مجموعة مواقف وفسافات وإجراءات تقنيات إدارة التكاليف.

3-1-2: استنتاجات الجانب العملي

1. عدم تطبيق مصنع نسيج وحياسة واسط لأي من التقنيات المحاسبية الحديثة والمتطورة من قبل المحاسبين الإداريين ولا يراعي أيّاً من جوانب الاستدامة، أو أية أداة من أدوات الجودة.
2. الانخفاض في معدلات دوران المخزون لمصنع نسيج وحياسة واسط إذ حققت المنتجات جميعها وعلى مدار أربعة سنوات معدلات أقل من (1)، وبدل ذلك على وجود كميات كبيرة من الإنتاج في المخازن مما يؤدي إلى تراكم المخزون بشكل كبير ومن ثمّ عدم تحقيق أي استثمار مفيد للمصنّع، مما ينعكس سلباً على تسعير هذه المنتجات (تسعر بأقل من أسعار المنتجات المنافسة في السوق) ومن ثمّ عدم بيعها بسبب المنتجات المنافسة في السوق المفتوحة.
3. انخفاض معدل الأداء اليومي للعاملين في مصنع نسيج وحياسة واسط بسبب زيادة ديون الكهرباء وعدم تسديدها مما يؤدي إلى انقطاعات في العمل، وانتقال البعض إلى وزارات أخرى، وعدم وجود سيولة نقدية لشراء المادّة الأويّة والاحتياطية لغرض الصيانة لأن أغلب الخطوط الانتاجية متقادمة وذات استهلاك عالٍ للموادّ الاحتياطية.
4. إمكانية تطبيق الأنموذج المقترح في الشركة محلّ البحث، وتوضيح العوائد والتكاليف المخفضة من جراء تطبيقه، إذ أثبت تطبيق الأنموذج المقترح في مصنع نسيج وحياسة واسط لتحقيق عوائد اقتصادية للشركة فضلاً عن المنافع البيئية والاجتماعية المتحققة من جراء تطبيق ذلك الأنموذج.

التوصيات:

1. معالجة القصور الحاصل في النظام المحاسبي الموحد للوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية كافة التابعة للقطاع الحكومي، عن طريق إعادة تبويب التكاليف وتخصيص

- and Multiple Goal Optimisation** . In SSRN Electronic Journal (Issue January). <https://doi.org/10.2139/ssrn.2169335>.
- [11] Bieker, T., & Waxenberger, B. (2001). "Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management". 10th International Conference of the Greening of Industry Network, Sweden., 1–25.
- [12] Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, Madhav, G., Rajan, V., & Ittner, C. (2009). **Cost Accounting: A Managerial Emphasis** Pearson Prentice Hall: Upper Saddle River, NJ. 640
- [13] الزامل، علي عبد الحسين اثر قياس وتحليل تكاليف الجودة على الأداء الاستراتيجي دراسة تطبيقية في شركة الصناعات الخفيفة ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، غير منشورة ، 2011 .
- [14] Arora, K. C. **Total Quality Management** 3rd ed., New A. S. Offset Press, New Delhi, 2008.
- [15] الغالبي، محسن منصور، إدريس، وائل محمد صبحي الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
- Handbooks of Management Accounting Research, 3, 1253–1269. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03003-9](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03003-9).
- [4] Meena, K., & Thakkar, J. (2014). **Development of Balanced Scorecard for healthcare using Interpretive Structural Modeling and Analytic Network Process** . Journal of Advances in Management Research, 11(3), 232–256. <https://doi.org/10.1108/JAMR-12-2012-0051>
- [5] Zimmerman, J. L. (2011). **Accounting for Decision Making and Control** . In Issues in Accounting Education (Vol. 26, Issue 1). <https://doi.org/10.2308/iaee.2011.26.1.258>
- [6] Kieso Donald E, and Weygandt, Jerry J. Kimmel Paul D..(2012). **Managerial Accounting tools for business decision making. Sixth Edition**, Printed in the United States of America <http://www.wiley.com/go/permissions>
- [7] Garrison, Ray H., Noreen, Eric W., & Brewer, Peter C., (2012), **Managerial Accounting** , Fourteenth Edition, New York.
- [8] J. Kádárová, M. Durkáčová, and L. Kalafusová, Balanced Scorecard as an Issue Taught in the Field of Industrial Engineering, Procedia - Soc. Behav. Sci., vol. 143, pp. 174–179, 2014, doi: 10.1016/j.sbspro.2014.07.382
- [9] John O'Rourke: **Sustainability Matters Oracle Corporation** , March 2011, P8, U.S. A.
- [10] Hansen, E. G., & Schaltegger, S. (2012). **Pursuing Sustainability with the Balanced Scorecard: Between Shareholder Value**