

إطار مقترح لتعديل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن باتجاه تحسين أداء أنشطة الاستدامة

«دراسة نظرية»

■ د. معزز عبد الحميد علي كبلان*

■ ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تقديم إطار مقترح يمثل تعديلاً لبطاقة الأداء المتوازن بشكلها التقليدي الذي قدمه كابلان ونورتن «1992» والقائمة على أربعة أبعاد، وهي بعد التعلم والنمو، بعد العمليات الداخلية، بعد العملاء، البعد المالي. وبسبب ما أفرزته طبيعة المنافسة الشرسة بين منشآت الأعمال حديثاً، والتي تعتمد على التخطيط الاستراتيجي الذي أصبح يشمل متغيرات غير مالية على رأسها ما يعرف بالاستدامة. وبالاطلاع على الأدب المحاسبي والذي يقر بقصور البطاقة بصورتها الأولية في استيعاب هذا المتغير الحديث والحيوي فإن الدراسة قدمت إطارها المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المعدلة في صورة إضاقاة بعد خامس جديد يعرف ببعد الاستدامة يمثل النشاط الاجتماعي والنشاط البيئي، بحيث يحتوي كل بعد من أبعاد البطاقة الخمسة على ثلاث خانات، تمثل الخانة الأولى أهداف البعد، والثانية تمثل الوسائل المتبعة لتحقيق أهداف البعد، أما الخانة الثالثة فتتمثل بالمقاييس المعتمدة للتعرف لأي مدى تم تحقيق الأهداف الموضوعية لهذا البعد.

● الكلمات الدالة: بطاقة الأداء المتوازن - أنشطة الاستدامة - تعديل بطاقة الأداء المتوازن.

■ Abstract:

This study mainly aimed to present a suggested framework to adjusting the traditional Balanced Scorecard "BSC" which presented by (Kaplan & Norton , 1992). This initial card consists of four perspectives like following: the learning and growth perspective, the internal business perspective, the customers' perspective and the financial perspective. Due to the nature of recent aggressive competition between the business firms which relies on

* عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي

the strategic planning by their non-financial indicators like sustainability, additionally consistency to the literature review endorsement about the insufficiency of the native copy of "BSC" to containing this recent and vital variable, this study has presented its suggested adjusted "BSC" looks like creating a fifth perspective called the sustainability perspective that represents the social and environmental activities alike. Consequently, every perspective of the five ones consists of three columns like following: the targets, the tolls and the measurements of the perspective to identify what have really achieved of these targets.

Key words: the Balanced Scorecard - the Sustainability Activities - the Adjusting of Balanced Scorecard.

(1) مقدمة:

إنه وفي ظل انتشار نموذج الوكالة "Agency Theory" بشكل واسع في دنيا الأعمال اليوم، وانفصال الإدارة عن الملكية كأساس للشركات المساهمة المسجلة في أسواق المال حول العالم فقد ألقى ذلك بدوره على الإدارة " التي تدير ولا تملك " مسؤولية تعظيم قيمة المنشأة، ويقصد بذلك تعظيم ثروة المستثمرين المتمثلين في حملة الأسهم من خلال تعظيم القيمة السوقية للسهم الذي يمتلكونه، وخاصةً بعد ظهور متغيرات ومفاهيم غير تقليدية وغير مالية بشكل صرف، مثل ما يعرف بأنشطة الاستدامة «Sustainability Activities» الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، وكذلك فكر إدارة الجودة الشاملة «TQM» Total Quality Management، والقيمة المضافة الكلية «TAV» Totally Added Value.

ولعل ظهور بطاقة الأداء المتوازن عن طريق Kaplan & Norton (1992) جاءت خدمة لهذا الفكر الحديث في إدارة منشآت الأعمال من قبل من يديرها لصالح ملاكها، وهي التي تهدف إلى قياس أداء المؤسسات من خلال أربعة أبعاد أساسية تمثل البعد المالي، وبعد العملاء، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو.

وفي هذا الاتجاه ترى عبده (2020) أن من أهم العوامل التي قد يكون لها تأثير واضح على قيمة الشركة هو الاضطلاع بأداء أنشطة الاستدامة الاجتماعية والبيئية لما لذلك من عديد المزايا التي تتمثل في تحسين سمعة وصورة الشركة، وزيادة قيمة العلامة التجارية لها، بالإضافة إلى جذب الاستثمارات طويلة الأجل.

■ الدراسات السابقة:

يتناول الباحث في هذا الجزء الدراسات السابقة التي تناولت متغيراً أو أكثر من متغيرات الدراسة، وهي كالتالي:

● دراسة (الختاتنة والسعيدة، 2010):

وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى حاجة بطاقة الأداء المتوازن بشكلها التقليدي للتعديل من عدمه، وقد تكونت عينة الدراسة من الذين تم استطلاع آرائهم وهم مجموعة من المديرين العاملين للشركات الصناعية الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: اتفاق عينة الدراسة بدرجة كبيرة لحاجة بطاقة الأداء المتوازن للتعديل من حيث إضافة أهداف غير تقليدية وغير مالية تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية «Social Responsibility» والمسؤولية البيئية «Environmental Responsibility» وحوكمة الشركات «Corporate Governance»، والتي باتت جميعها مسؤوليات يتحتم اضطلاع إدارة المنشأة بها لتحقيق منافع حقيقية للملاك على المدى المتوسط والطويل.

● دراسة (أنور، 2010):

وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر المسؤولية الاجتماعية للشركات على الأداء المالي لها، وقدمت الدراسة أدلة إحصائية تؤكد مايلي:

● زيادة العائد على حقوق الملكية: حيث إن قيام مجلس إدارة الشركة بتطوير استراتيجية يساعد على جذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أداء الشركة، والتخصيص الأمثل للموارد، وبالتالي خفض تكلفة التشغيل، وتعظيم العائد.

● زيادة سعر السهم: لأن المسؤولية الاجتماعية والحوكمة الرشيدة تؤديان إلى زيادة إمكانية الوصول إلى مصادر تمويل خارجية، وبالتالي خفض كلفة التمويل، ومن ثم رفع قيمة المنشأة.

● زيادة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية: وذلك لأن المسؤولية الاجتماعية والحوكمة الرشيدة تؤديان إلى شفافية أعلى في الممارسات المالية وغير المالية، وزيادة جودة الإفصاح، ومن ثم طمأننة المستثمرين.

● دراسة (Evans & Peries، 2010):

وهدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين عناصر الاستدامة الاجتماعية والبيئية وعوائد الأسهم للشركات المدرجة في بورصة لندن، وتوصلت الدراسة إلى أن

هذه العوامل لا تؤثر فقط على عوائد الأسهم، ولكن تؤثر بالإيجاب على أسعار الأسهم والأداء التشغيلي، وذلك باستخدام إطار متعدد العوامل، وقدمت الدراسة دليلاً على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة بين معايير التقييم « الاجتماعية والبيئية » وكل من العائد على الأصول «ROA» Return of Assets، ومقياس القيمة السوقية إلى الدفترية، ودعم نظرية أصحاب المصالح.

● دراسة (الحاج، 2017):

وهدفت الدراسة لوضع إطار فكري لمفهوم تقارير الاستدامة، وقياس أداء المنشأة نحو هدف الاستدامة من وجهة النظر الاجتماعية والبيئية والوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن أنشطة الاستدامة تعتبر من المفاهيم التي نالت الكثير من الاهتمام سواء من الناحية الاقتصادية أو البيئية أو الاجتماعية من أجل تعظيم منفعة الملاك، وإن غياب الإفصاح عن الاستدامة بمرتكزاتها الثلاثة يترتب عليه عدم مصداقية القوائم المالية والتقارير المالية عموماً، ولقد أوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالإفصاح عن الاستدامة في التقارير المالية للمنشآت، وذلك من خلال إصدار تقرير منفصل عن التقارير المالية أو الختامية.

● دراسة (Kablan , 2017):

هدفت الدراسة للتعرف على أثر تطبيق الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية بأبعادها الأربعة المقترحة، وهي البعد الاقتصادي، البعد القانوني، البعد الأخلاقي، البعد التطوعي على الأداء المالي من خلال مؤشرين هما العائد على الأصول «ROA»، وكذلك العائد على المبيعات «ROS» Return of Sales في بيئة الأعمال الليبية، وقد تم اختيار شركة المدار للاتصالات كحالة للدراسة، لأنها هي الوحيدة في ليبيا التي تضطلع بالمسؤولية الاجتماعية بشكل منظم من خلال إدارات محددة في هيكلها التنظيمي، ومن ثم معالجات محاسبية مقبولة للأنشطة الاجتماعية، ولقد توصلت الدراسة لنتائج تدل على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية، وتحسين الأداء المالي لشركة المدار للاتصالات عبر الزمن.

● دراسة (محمد، 2017):

وهدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك

إطار مقترح لتعديل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن باتجاه تحسين أداء أنشطة الاستدامة

التقارير، كما هدفت الدراسة لبيان المشكلات التي تواجهها المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه فيما يتعلق بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وتوصلت الدراسة لنتائج مفادها وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وتحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية، كما توصلت الدراسة كذلك إلى أن أحد أهم المشكلات التي تواجه المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه فيما يتعلق بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية هو عدم اهتمام أجهزة الدولة المصرية بتوفير الحوافز المناسبة مما ينعكس ذلك في عدم تبني الشركات لسياسات محاسبية لأنشطة الاستدامة.

● دراسة (عبدة، 2019):

وهدفت الدراسة إلى اختبار وتحليل العلاقة بين أثر كل من تقرير الإفصاح عن أداء الاستدامة باستخدام سبعة مقاييس مختلفة لتأكيد القرارات التمويلية على كل من تعديل القوائم المالية والتنمية المستدامة للشركات المدرجة بالبورصة المصرية، وقد توصلت الدراسة لنتائج مفادها أن هناك علاقة ارتباطية جوهريّة بين كل من تقرير الإفصاح عن أداء الاستدامة والقرارات التمويلية سواء الداخلية أو الخارجية وتعديل القوائم المالية.

■ تقييم الدراسات السابقة:

إنه وبعد تناول الدراسات السابقة فإنه بالإمكان التأكيد على التالي:

- إن طبيعة المنافسة الشرسة في دنيا الأعمال اليوم حتمت ظهور أدوات ومقاييس غير تقليدية على رأسها بطاقة الأداء المتوازن.
 - إن اضطلاع المنشآت بالمسؤولية الاجتماعية له تأثير إيجابي على سعر السهم بالسوق، ومن ثم على المؤشرات المالية التقليدية مثل العائد على الأصول، ومقياس القيمة السوقية إلى الدفترية، وغيرها.
 - استقرار الأدب المحاسبي حديثاً عند ضرورة الاضطلاع بمسؤوليات الاستدامة بأبعادها الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، وأهمية الإفصاح عنها بشكل يتواءم ومتطلبات المعايير المحاسبية.
 - إن الإفصاح عن أنشطة الاستدامة الثلاثة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية يحسن من المستوى المعلوماتي للتقارير المالية، وإن هناك علاقة وثيقة بين هذا الإفصاح ورشد القرارات التمويلية سواء الداخلية أو الخارجية.
- وبناءً على ذلك، فإنه يمكن التعليق بأن هناك فجوة بحثية تسعى هذه الدراسة لتغطيتها،

وهي ماهو التعديل المقترح على بطاقة الأداء المتوازن بشكلها التقليدي لتستوعب ترشيد أداء أنشطة الاستدامة، والتي باتت ضرورة حتمية في دنيا الأعمال اليوم؟

■ مشكلة الدراسة:

يمكن القول إن استقرار وسيطرة نموذج أو نظرية الوكالة كأساس لفكرة الشركة المساهمة حول العالم اليوم وانفصال الإدارة عن الملكية من جهة، وكذلك وفاء لمتطلبات البيئة التنافسية الشديدة وما أفرزته من مفاهيم حديثة لم تكن دارجة مثل التخطيط الاستراتيجي «Strategic planning»، والإدارة الاستراتيجية «Strategic Management»، وما يقوم عليه من عوامل داخلية وخارجية مالية وغير مالية من جهة أخرى دفعا بقوة باتجاه ابتكار أدوات ومداخل حديثة تلبى متطلبات المرحلة وتستهدف تقديم سلع وخدمات تكتسب رضا العملاء بجودة مرتفعة وبأسعار تنافسية، ومن هنا كان ابتكار بطاقة الأداء المتوازن عبر كل من Kaplan & Norton.

وفي هذا الصدد لا بد من الاعتراف بأن بطاقة الأداء المتوازن قد لاقت قبولاً وانتشاراً واسعاً في دنيا الأعمال بشكل كبير خلال السنوات الماضية وفق المحروق (2017)، إلا إنه وفي ظل ظهور مفاهيم إدارية حديثة أخرى مثل المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية وحوكمة الشركات فإنه يمكن القول بأن البطاقة بشكلها التقليدي وأبعادها الأربعة باتت في حاجة ماسة للتعديل لاستيعاب ترشيد الأنشطة الاجتماعية والبيئية والوفاء بمتطلبات مبادئ حوكمة الشركات، أو ما يعرف بعناصر الاستدامة (الختاتنة والسعيدة ، 2010)، بل إنه وفي هذا الاتجاه يمكن الاستشهاد بنتائج دراسة (2017) Kablan الذي تخطى ذلك وقدم دليلاً عملياً على أن الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية له تأثير إيجابي على الأداء المالي للمنشأة عبر الزمن.

وعليه، فإنه باتجاه تعظيم منفعة الملاك وأصحاب الأموال من قبل من فوضوهم للتصرف في تلك الأموال، وفي ظل ما تفرضه البيئة الاستراتيجية من تغيرات جديدة، وكذلك باتجاه تفعيل مستوى جودة خدمات بطاقة الأداء المتوازن بما يوائم متطلبات أنشطة الاستدامة فإن هذه الدراسة ستحاول الإجابة على التساؤل التالي: ماهو التعديل المطلوب لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن بشكلها التقليدي باتجاه تحسين أداء أنشطة الاستدامة؟

■ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى تقديم إطار مقترح لتعديل بطاقة الأداء المتوازن بشكلها التقليدي باتجاه تحسين أداء أنشطة الاستدامة. كما تهدف الدراسة بشكل إجرائي أو جزئي إلى:

- التعريف بنشأة وأهمية بطاقة الأداء المتوازن وتفاعل أبعادها الأربعة.
- التعريف بمفهوم الاستدامة وأنشطتها سواءً الاجتماعية والبيئية.

(6) أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها العلمية من استعراض ومناقشة الدراسات السابقة والتوصل إلى حاجة بطاقة الأداء المتوازن للتعديل وتلافي بعض أوجه القصور التي حدثت من فاعلية دورها في ظل المتغيرات الإدارية الاستراتيجية الحديثة.

■ منهجية الدراسة:

تتكون منهجية الدراسة من كافة الخطوات سواء النظرية من استقراء الدراسات السابقة والتعرف على أوجه القصور في بطاقة الأداء المتوازن، أو تلك المتعلقة بتقديم إطارها المقترح لتلافي ذلك، وهي كالتالي:

● منهج الدراسة:

أعتمدت هذه الدراسة لتحقيق أهدافها على المنهج الاستقرائي «The Inductive Approach»، والذي يقوم على استقراء وتحليل ما تضمنته الدراسات السابقة، والإطار النظري المتعلق بمتغيرات الدراسة مثل المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية، ومحاولة إقحامها في متن بطاقة الأداء بشكلها التقليدي.

● حدود الدراسة:

تقتصر مساهمة الدراسة على اقتراح إطار مفاهيمي لتضمين بطاقة الأداء المتوازن لأنشطة الاستدامة وكيفية تحسين أدائها، ومن ثم فإن هذه الدراسة لن تتضمن مدى قبول أو قابلية هذا الإطار للتطبيق في الواقع العملي، بمعنى أن هذا الإطار هو اقتراح مفاهيمي بحث، ولن تتطرق الدراسة إلى إخضاعه للتطبيق العملي.

● وسيلة جمع البيانات:

إنه علاوةً على استقراء الدراسات السابقة فيما يتعلق بأهمية دور بطاقة الأداء المتوازن

وكذلك التعرف على أوجه القصور فيها فإن الباحث قد أجرى عديد المقابلات مع العديد من الوظائف القيادية ببعض المنشآت التي تضطلع بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية في ليبيا، وهي شركة المدار للاتصالات، الشركة الليبية للإسمنت، شركة الخليج العربي للنفط، وذلك للتعرف على طبيعة ونوع الأنشطة الاجتماعية والبيئية القائمة بالفعل، وماهي الصعوبات التي تواجههم في الاضطلاع بهذه المسؤوليات بالشكل المطلوب.

■ الإطار النظري لمتغيرات الدراسة:

نتناول بالسرد خلال هذا الجزء التعريف ببطاقة الأداء المتوازن وأبعادها في صورتها التقليدية من جهة، ثم الانتقال للتعريف بالاستدامة ومقوماتها وأنشطتها، ومن ثم التركيز على المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

● بطاقة الأداء المتوازن: Balanced Scorecard

في ظل تزايد حدة المنافسة بين مختلف المنشآت والمؤسسات في قطاعات الأعمال المختلفة فإنها أصبحت مطالبة بتبني أساليب وأدوات إدارية حديثة تعكس متغيرات وأحداث غير تقليدية تساعدها على الحصول على مزايا تنافسية على حساب المنشآت المنافسة لها، لتعظيم حصتها في السوق التي تنشط فيه، وزيادة حجم عملاتها بما ينعكس على تعظيم ثروة ملاكها على المدى المتوسط والبعيد.

وعلى الرغم من أن هناك العديد من المؤشرات التي تعتمد عليها المنشآت في تقييم أدائها، والإفصاح عن نتائجها المالية، إلا إن هذه المؤشرات النمطية أصبحت عرضة للعديد من الانتقادات لعدم وفاء هذه المؤشرات بمتطلبات التخطيط الاستراتيجي وتحقيق الجودة المطلوبة لرضا العملاء، والمجتمع عموماً من منظور الجودة الشاملة (صارو، 2008).

وبناءً على ذلك، فقد اقتضت البيئة التنافسية الشديدة ضرورة تبني مفهوم التخطيط الاستراتيجي، وما يتضمنه من العديد من العوامل الداخلية والخارجية المالية وغير المالية، بحيث يتم الاستفادة منها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتقييم الأداء، وهو الأمر الذي يسهم في تعزيز المنظمات على الاستمرار في ظل بيئة تسودها المنافسة الشديدة (Othman , 2008).

وكنتيجة منطقية لذلك، ورغبة في ابتكار أداة تمكن من تقييم هكذا أداء، ظهر نموذج قياس الأداء المتوازن أو ما تعرف ببطاقة الأداء المتوازن عن طريق كل من Kaplan & Norton⁷ في سنة (1992) كإطار منهجي يعتمد على الموضوعية في تقييم الأداء

إطار مقترح لتعديل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن باتجاه تحسين أداء أنشطة الاستدامة

الداخلي والخارجي للمنشأة مع بيئتها وفق مقاييس وأبعاد غير مالية وغير تقليدية، يرى مبتكرها أن الاضطلاع بها والوفاء بمتطلباتها ستعكس على المدى البعيد في صورة المؤشرات المالية.

وتقسم بطاقة الأداء المتوازن إلى أربعة أبعاد هي (Kaplan and Norton , 2001) :

● **البعد المالي:** وتتمثل أهدافه في زيادة الإيرادات، وخفض التكاليف والاستخدام الأمثل والرشيد للأصول، ويعتمد على توجهات الإدارة بالنسبة للأصول وإدارة المخاطر وتنوع المنتجات، حيث إن تنوع المنتجات والموردين له دور في تخفيض التكاليف، ولكنه ينطوي على بعض المخاطر.

● **بعد العملاء:** ويقوم هذا البعد على إرضاء العملاء، وزيادة مدة الاحتفاظ بهم، وجذب المزيد والمزيد منهم عبر الزمن، وذلك من خلال تقديم منتجات وخدمات تنافسية من حيث الجودة والسعر.

● **بعد العمليات الداخلية:** وتتعلق أهداف هذا البعد على الابتكار والتطوير، وتقليل الفاقد من المدخلات مع الحفاظ على الجودة.

● **بعد التعلم والنمو:** وتقوم أهدافه على تطوير مهارات وقدرات العاملين الفنية والإنتاجية، وتحديث نظم المعلومات، والهيكلة التنظيمية للمنشأة.

● **التعريف بمفهوم الاستدامة: The Concept of Sustainability**

يمكن القول إنه قد زاد الاهتمام في الأعوام الأخيرة بالإفصاح عن أنشطة الاستدامة عبر ما يعرف بتقرير الاستدامة «Sustainability Report»، والذي ترى عبده (2020) أن ذلك المطلب ما هو إلا محصلة لتطوير تقرير المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات، وأصبح هناك وعياً متزايداً من جانب الشركات لإصدار تقرير مستقل ومنفصل للإفصاح عن أداء الاستدامة بصورة سنوية، ووفقاً لمتطلبات المبادرة العالمية للإفصاح عن الاستدامة «GRI» Global Reporting Initiative.

(1.2.8) **المسؤولية الاجتماعية: The Social Responsibility**

لن يطيل الباحث في هذا الصدد بتناول التعريفات الخاصة بمفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث إنها لا تمثل هدفاً إجرائياً للدراسة، ولكن يمكننا القول إنه قد طرأت تغييرات واضحة على مفهوم المحاسبة المالية الكلاسيكية في ظل المتغيرات الحديثة، ووفاءً لمتطلبات التخطيط الاستراتيجي، حيث أصبح الفكر الاقتصادي الحديث ينظر

للمنشأة أو المشروع على إنه يجب أن ينتقل من المشروع المقبول اقتصادياً وفق مؤشرات مالية بحتة إلى المشروع المقبول اجتماعياً من قبل موظفي المشروع، وكذلك المجتمع ككل، حيث إن المشروع المقبول اجتماعياً داخلياً من قبل أفراده سيساعد على وفاء وولاء المستخدمين لمؤسستهم وحرصهم على تقديم جهد وطاقته إضافية، وتقليل هدر العمليات الإنتاجية والتشغيلية لتحقيق أعلى جودة للسلعة أو الخدمة المقدمة للعملاء عند أقل تكلفة ممكنة، وذلك حرصاً من عنصر العمالة على عدم استبداله بآخر، كون أن المنشأة تضطلع بمسؤولياتها أمامه من نفقات خدمات التأمين الطبي وكافة التزاماته الاجتماعية، وتقديم الدورات المختلفة للرفع من كفاءته كعنصر.

ويرى الباحث أن المشروع المقبول اجتماعياً من المجتمع بسبب اضطراره بمسؤولياته تجاهه من خلال تقديم إسهامات مجانية مثل بناء الحدائق والكباري والمساجد والملاعب ومنتزهات الأطفال.....إلخ، يجعل هذا المشروع مقبول من عموم المجتمع مما يزيد من عدد عملائه من جهة، ورضا الدولة بمؤسساتها وهيئاتها المختلفة عنه وتقديم المزايا المختلفة له من تسهيلات ائتمانية بشروط ميسرة، ومزايا تمويلية مختلفة، وإعفاءات ضريبية وغيرها من جهة أخرى، وهو الأمر الذي يرى البعض إنه سينعكس برمته بشكل إيجابي على المدى المتوسط والبعيد على القيمة المضافة الكلية للمنشأة في صورة المؤشرات المالية التقليدية التي كانت تقوم فقط على الأنشطة والأحداث المالية (Alshehhi and et all , 2018).

وحيث إن هذه المسؤولية الاجتماعية تمثل أحداثاً اقتصادية ذات أثر مالي تتمثل في نفقات تكبدتها المنشأة بالفعل لتحقيق أهداف معينة، فإن المنطق يقتضي قياس هذا الأداء الاجتماعي بدقة، والإفصاح عنه في التقارير المالية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية المقبولة، وهو ما يعرف بالمحاسبة الاجتماعية «The Responsibility Accounting».

ويعرف أحمد (2013 : 173) المحاسبة الاجتماعية على أنها «مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للوحدة المحاسبية، وتوصيل المعلومات اللازمة للفتات المختلفة المهتمة بذلك، لمساعدتهم في عملية تقييم اتخاذ القرارات». ويعرفها آخرون على أنها «التحليل المنطقي والمنهجي لأثر أنشطة الوحدة على المجتمع، وأصحاب المصالح الآخرين في الوحدة، وإظهار تلك البيانات والإفصاح عنها في القوائم المالية (87 : Jones and Robert , 2016)

وينظر الباحث للمحاسبة الاجتماعية على أنها قياس الأنشطة والأحداث الاجتماعية التي تقوم بها المنشأة تجاه مستخدميها داخلياً أو تجاه المجتمع ككل خارجياً، بصورة عادلة

ووفق معايير المحاسبة المقبولة، والإفصاح عنها في التقارير المالية المختلفة لزيادة جودة الإفصاح المحاسبي في ظل متغيرات ومتطلبات الإدارة الاستراتيجية الحديثة. واسترسلاً للحديث في نفس الاتجاه، فإنه يمكن القول إن عملية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة خلال تقاريرها المالية الدورية لا زالت ليست بالعملية المحددة والواضحة، حيث دعا معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز «ICAEW» Institute of Chartered Accountants in England and Wales المهتمين والباحث والمنظمات المهنية لإيجاد نموذج جديد للإفصاح عن الأحداث غير المالية وتحديدًا الاجتماعية والبيئية (ICAEW , 2010) وهو ذات الشيء الذي دعت إليه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2010) كون أن هذا النموذج المنشود للإفصاح عن تلك الأحداث المستجدة على الفكر المحاسبي من شأنه تمكين المنشآت التجارية من مواجهة قوى السوق، والنظم المطبقة، والدوافع الأخلاقية، والتنافسية، والضغط الصادر من الجهات المشاركة في الحوار العام. إن جميع تلك القوى تعمل على دفع تقارير المنظمات لمواكبة الظروف الاقتصادية المتغيرة باستمرار.

(2.2.8) المسؤولية البيئية: The Environmental Responsibility

يمكن القول إن ما يقال عن المسؤولية الاجتماعية ينسحب إلى حد كبير هنا عما سيقال عن المسؤولية البيئية، كونها هي الأخرى تمثل أحد المتغيرات الحديثة غير المالية التقليدية، فهي تمثل مسؤولية أخلاقية يجب أن تضطلع بها الشركة لكسب رضا المجتمع ومنظمات الإصحاح والحفاظ على البيئة، حيث يجب أن تحافظ على البيئة من البشر والنبات والحيوانات والمياه من عوادم ممارستها لأنشطتها المختلفة.

إن الأداء البيئي حاله حال الأداء الاجتماعي لا بد من قياسه من حيث النفقات المتكبدة مثل الفلاتر والصفائيات والاعتناء بإزالة القمامة والمخلفات عموماً، مع ضرورة الإفصاح كذلك عن الإيرادات المقابلة لهذه المصروفات "لم يقدم الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة نموذجاً للإفصاح عن الإيرادات البيئية والاجتماعية بشكل واضح وسببي حتى الآن في قائمة الدخل، وكذلك الإفصاح عن تلك الأصول في قائمة المركز المالي"، وهو الإفصاح الذي يجب أن يكون وفق معايير المحاسبة المقبولة"، وبالحدث عن المسؤولية البيئية فإنه يمكن القول إنها تمثل كافة معايير الأداء البيئي، لحماية محيط أفراد المجتمع والكائنات الحية عموماً، والأراضي والمياه داخل النطاق الجغرافي، ومن أهمها ما يلي (Kenneth , 2008):

- تشجيع اتباع منهج احترازي إزاء جميع التحديات البيئية، والاضطلاع بمبادرات لتوسيع نطاق المسؤولية البيئية.
- تشجيع تطوير التكنولوجيا غير الضارة بالبيئة، ونشرها مع تحديد سياسة الإدارة في استغلال الموارد الطبيعية.
- تحسين مؤشرات الأداء البيئي.

وجدير بالذكر في هذا المقام، وبعد تناول أهمية اضطلاع المنشأة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية تجاه المجتمع لما في ذلك من بعد أخلاقي، وما تقدمه هذه المسؤوليات من قيمة مضافة للمنشأة على المدى البعيد في ظل نظرية القيمة المضافة الكلية إن الصعوبة التي تواجه معدي التقارير للمنشأة هي الإفصاح عن مثل هذه الأنشطة والمسؤوليات لا يكمن في حجم النفقات المتعلقة بها، بل في تحديد الإيرادات المتولدة من هذه الأحداث بدقة ووضوح وبشكل سببي، حتى تمكن متخذ القرار المتعلق بالمنشأة من تقييم مدى نجاح الإدارة في الاضطلاع بهذه المسؤوليات في ظل مفهوم التخطيط الاستراتيجي.

■ الإطار المقترح:

بدايةً وقبل الخوض في تقديم الإطار المقترح للدراسة فإنه جدير بالتنويه أن بطاقة الأداء المتوازن مقسمة إلى أربعة أجزاء وفق ما ذكر آنفاً هي كافة المستويات الإدارية للمنشأة وكافة فروعها، ومراكزها المختلفة، وعليه فإن آلية عمل البطاقة تقوم على فكرة ربط الأبعاد الأربعة مع بعضها البعض ابتداءً من البعد الرابع "التعلم والنمو" وحتى البعد الأول "المنظر المالي"، حيث إن زيادة جودة بعد التعلم والنمو سينعكس بالإيجاب على تحسين كفاءة جانب العمليات الداخلية وفاعليته من حيث رشد استخدام المدخلات في العملية الإنتاجية والوصول إلى المستوى المنشود من الجودة، وهو الأمر الذي سيزيد من رضا العملاء على جودة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة وإقبالهم عليها، وهو البعد الذي سينعكس في نهاية المطاف وبشكل مباشر في صورة تحسين المؤشرات والمقاييس المالية مما يحقق قيمة مضافة للمنشأة عبر الزمن.

أما فيما يتعلق بالإطار المقترح فإنه وبعد استعراض الدراسات السابقة وانتقادها لدور البطاقة في صورتها التقليدية بأبعادها الأربعة، وأنها لا تلبى متطلبات تفعيل أداء أنشطة الاستدامة سواء الاجتماعية أو البيئية أو الاقتصادية، والتي تعد مطلباً أساسياً في دنيا الأعمال اليوم لحصول المنشأة على مزايا تنافسية على حساب المنافسين في السوق، فإن الباحث سيقدم إطاره المقترح وفق مرتكزين أساسيين هما:

● أولاً: أن يتم إدخال بعد جديد خامس يعرف باسم بعد الاستدامة «Sustainability Aspect» ، يمثل الأنشطة الاجتماعية والبيئية.

● ثانياً: إن الباحث وحتى تكون بطاقة الأداء المتوازن أداء فعالة، وتدعيم حقيقي لتنفيذ استراتيجية المنشأة عبر الزمن من كافة العاملين بها من مختلف صنوفهم وبشكل محدد ومقاس بدقة فإنه سيقوم باقتراح كل بعد من أبعاد البطاقة المقترحة في صورة ثلاث خانات، تمثل الخانة الأولى أهداف البعد «Targets» التي تحدها البطاقة، أما الخانة الثانية فتمثل الوسائل «Tools» الواجب اتباعها لتحقيق تلك الأهداف، أما الخانة الثالثة فهي تمثل المقاييس «Measurements» التي تعكس أو تُظهر إلى أي مدى تم تحقيق أو إنجاز الأهداف الموضوعه.

وبناءً على ماسبق، فإن الباحث سيقدم إطاره المقترح والمعدل لبطاقة الأداء المتوازن لتحسين أداء أنشطة الاستدامة كالتالي:

البعد	الأهداف	الوسائل	المقاييس
الأول «المالي»	<ul style="list-style-type: none"> تعزيز ثروة الملاك زيادة العائد على الأصول زيادة العائد على حقوق الملكية تحسين الرافعة المالية 	<ul style="list-style-type: none"> زيادة الاستثمار في مجالات القيمة المضافة. خطط تسويقية ممتازة تطوير وزيادة منافذ البيع وانتشارها جغرافياً وإلكترونياً 	<ul style="list-style-type: none"> العائد على الاستثمار القيمة المضافة الدخل المتبقي نسبة العائد على حقوق الملكية نسبة الرافعة المالية
الثاني «العملاء»	<ul style="list-style-type: none"> ولاء العملاء لمنتجات المنشأة وخدماتها الحفاظ على العميل لأطول فترة زيادة نسبة المنتجات المبتكرة انخفاض نسبة الشكاوى 	<ul style="list-style-type: none"> اعتماد تقييمات حديثة في الإنتاج وتقديم الخدمة زيادة الاعتماد على الخدمات الالكترونية مع العملاء تقديم خدمات ما بعد البيع التفاعل الجاد مع شكاوى العملاء 	<ul style="list-style-type: none"> نسبة الحصص السوقية عموماً نسبة المبيعات من المنتجات الحديثة والمبتكرة. مدى انتظام وصول الطلبات للعملاء نسبة المنتجات المبتكرة
الثالث «العمليات الداخلية»	<ul style="list-style-type: none"> توفير البيئة الملائمة صحياً وفضياً للعاملين انخفاض تكاليف الإنتاج مع الوفاء بالجودة انخفاض الفاقد و الهدر من المواد الخام استغلال أقصى طاقة متاحة 	<ul style="list-style-type: none"> اعتماد أساليب إدارية حديثة مثل VALUECHAIN, JET, LEAN, TARGET COSTING توفير الإضاءة والتجهيزات الحديثة والملائمة للعاملين دعم عمليات البحث والتصميم زيادة الاعتماد على تقنية المعلومات بالعمليات الداخلية 	<ul style="list-style-type: none"> نسبة الاستثمار في تقنية المعلومات نسبة ابتكار عمليات جديدة لتطوير المنتج في ظل سلسلة القيمة نسبة معدلات الفاقد و الهدر من المواد الخام

المقاييس	الوسائل	الأهداف	البعد
<ul style="list-style-type: none"> ■ اجتياز العاملين للدورات. ■ عدد الإضافات وبراءات الاختراع ■ نسبة الاستثمار في رأس المال البشري ■ تكاليف التطوير والتدريب 	<ul style="list-style-type: none"> ■ دورات إدارية ومالية وفنية. ■ دورات حاسب آلي. ■ دورات موارد بشرية، وفن التواصل مع الزبائن ■ إيفاد العمالة للخارج 	<ul style="list-style-type: none"> ■ زيادة الاستثمار في رأس المال البشري ■ تحسين الإضافات التكنولوجية وبراءات الاختراع ■ رفع أداء العاملين الإداري والتقني 	<p>الرابع «التعلم والنمو»</p>
<ul style="list-style-type: none"> ■ نسبة الإنفاق على أنشطة الرقابة البيئية والصحة المجتمعية ■ نسبة الإنفاق على برامج الوعي الصحي والوقائي ■ تكاليف منع وإزالة المخلفات البيئية ■ تكاليف دعم المسؤولية الاجتماعية ■ نسبة الالتزام بتخفيض ملوثات البيئة ■ نسبة تحسين الصورة الذهنية للمجتمع عن المؤسسة. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ نشر الوعي الصحي والوقائي بين العاملين والمجتمع عموماً ■ تقديم تأمين طبي ومساعدات اجتماعية للعاملين ■ تقديم مساعدات للمجتمع من صيانة وبناء مرافق مختلفة للعديد الاعتبارات ■ تسويق منتجات آمنة وصديقة للبيئة ■ توقيع بروتوكولات تعاون مع مؤسسات اجتماعية 	<ul style="list-style-type: none"> ■ زيادة برامج الوعي الصحي الوقائي والعلاجي ■ ولاء العاملين للمؤسسة ■ قبول المشروع اجتماعياً عوضاً عن اقتصادياً فقط لزيادة عدد العملاء عن السابق ■ الحصول على مساعدات وتسهيلات من السلطات بالدولة ■ كفاءة وفعالية برامج الحفاظ على البيئة ■ كفاءة وفعالية المشاركة المجتمعية 	<p>الخامس «الاستدامة»</p>

■ نتائج الدراسة:

- إنه وبعد استطلاع الدراسات السابقة والجانب النظري للدراسة، وكذلك الإطار المقترح فإن الكاتب بإمكانه أن يخلص إلى النتائج التالية:
- إن شروط ومقتضيات المنافسة في دنيا الأعمال اليوم تحتم على الإدارة التغيير من فكرها بنقل المشروع من المشروع المقبول اقتصادياً إلى المقبول اجتماعياً.
 - إن الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية من قبل المنشأة بسبب قبول المشروع من عموم المجتمع، وكذلك السلطات والمؤسسات الرسمية يمهد للحصول على منافع اقتصادية مثل الامتيازات والإعفاءات الضريبية والجمركية، والاعتمادات المستندية بأسعار الصرف الرسمية، وقروض وائتمانات بشروط ميسرة.
 - إن الإفصاح عن أنشطة الاستدامة خلال التقارير المالية للشركات يحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل انفصال الإدارة عن الملكية.
 - إن مدى اضطلاع الإدارة بأنشطة الاستدامة يعتبر مؤشراً هاماً على مدى جودة

أدائها ونجاحها في إقرار وتنفيذ استراتيجية تتماشى مع ظروف المنافسة في دنيا الأعمال اليوم.

■ توصيات الدراسة:

بناءً على نتائج الدراسة سالفة الذكر فإنه بالإمكان التوصية بالتالي:

- يوصي الباحث ولأن طبيعة المنشآت والأنشطة التي تمارسها تتباين بشكل كبير بأن تصمم بطاقة خاصة بكل منشأة أو كل نشاط وفق الأبعاد الخمسة والخانات الثلاث المقترحة، وذلك بهدف تفعيل دور البطاقة بشكل أكبر.
- زيادة تركيز الإدارة على المتغيرات غير المالية وغير التقليدية، حيث أثبتت الدراسات والأبحاث أن ذلك يقوم على مزايا تنافسية على حساب المنافسين عبر الزمن.
- يجب الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن المعدلة المقترحة في احتساب الدخل الشامل الحقيقي عن الفترة " الذي يمثل الأنشطة المالية وغير المالية"، لما تحويه من أنشطة غير مالية وغير تقليدية.
- يوصي الباحث بقيام المراجع الخارجي والجهات الرقابية فيما يتعلق بالجهات والمنشآت العامة أن تذكر فقرة صريحة في تقاريرهم الدورية عن المنشآت التي تقع تحت نطاق عملهم تتعلق بمدى جودة الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن للمنشأة، ومدى إدراك العاملين لها بمختلف تخصصاتهم، وطبيعة عملهم.

■ المراجع

- 1- عبده، إيمان محمد (2020)، أثر الإفصاح عن أداء الاستدامة على قيمة الشركة والقيود المالية لها ودور كل من نفوذ المدير التنفيذي وهيكل الملكية: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، المجلد 24، العدد 1، الربيع، ص 68 - 158.
- 2 - الختاتنة، حيدر شعبان؛ السعيدة، منصور إبراهيم (2010)، نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، المجلد 37، العدد 2، ص 335 - 363.
- 3 - أنور، نور محمد (2010)، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل الأزمة الاقتصادية: دراسة تطبيقية، مركز المديرين المصري، ص 1 - 84.
- 4) Evans, J ; Peries, D (2012), The Relationship Between Environmental, Social, Governance Factors and Stock Returns, available at: www.ssrn.com, 142020/4/.
- 5 - الحاج، وفاء عمر (2017)، الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 8، العدد 29، ص 99

- 6 - Kablan, M (2017), A Comparative Study on the Financial Performance Before and After the Implementation of Corporate Social Responsibility at the Company: Almadar Telecommunication Company as a Case Study, Journal of Accounting and Auditing: Research and Practice, June, Available at: www. ibima-publishing.com/article.
- 7 - محمد، مجدي شكري (2017)، دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 21، العدد 3، الصيف، ص 61 - 124 .
- 8 - عبده، إيمان محمد (2019)، أثر تقرير الإفصاح عن أداء الاستدامة والقرارات التمويلية على تعديل القوائم المالية والتنمية المستدامة للشركة: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد 1، الربيع، ص 53 - 124 .
- 9 - المحروق، عبد المنعم سالم (2017)، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء بالمصارف التجارية في ليبيا: دراسة تطبيقية على مصرف الجمهورية، مؤتمر التوجهات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة مصراته، ص 21 - 46 .
- 10 - صارو، ريهام صلاح الدين محمد (2008)، استخدام المقياس المتوازن للأداء لتقويم خدمات القطاع المصرفي: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر.
- 11 - Othman, R (2008), Enhancing Balanced Scorecard with Scenario Planning
- 12 - Kaplan, R ; Norton, D (2001), The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive the New Business Environment, Boston, Harvard Business School Press.
- 13) Alshehhi, A ; Nobanee, H ; Khare, N (2018), The Practices of Corporate Financial Performance: Literature Trends and Future Potential of Sustainability, Academic Open Access Publishing, Vol 10, Iss 2, pp 125-.
- 14 - أحمد، نبيل يس (2013)، إطار مقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الوحدات غير الأول، أبريل، ص 163 - 228 .
- 15 - Jones, c ; Robert, A (2016), Management of Financial Information in Charitable Organization, The Accounting Review, Vol 81, Iss 1, March, PP 3256-.
- 16 - Kenneth, A (2008), Accounting for Representation of EDG Risks Variation Capitalism, Financial Markets and environmental workshop, A Dissertation, Oxford University, May.