



مدى امكانية قياس الاداء المستدام للشركات الصناعية بواسطة بطاقة الاداء المتوازن دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة

افتخار جبار عبد *

جامعة القادسية/ كلية الادارة والاقتصاد

الملخص

معلومات المقالة

يهدف البحث إلى قياس الأداء الإستراتيجي المستدام للشركة عينة البحث على وفق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة SBSC ، والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بالاستدامة للشركة عينة البحث، وتوصل البحث الى مجموعة استنتاجات منها لقد تطورت بطاقة الأداء المتوازن BSC إلى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة SBSC من خلال دمج الجوانب غير المالية والنوعية التي تتعلق بالقضايا الاجتماعية والبيئية لقياس وتقييم مدى توازن الأداء المستدام ومدى التوازن بين الأداء المالي وغير المالي فضلا عن الأداء المستدام ، ويوصي البحث إلى لفت أنظار المشرع العراقي والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة وسوق الأوراق المالية إلى ضرورة الاهتمام بالأداء المستدام ومنحه أهمية قصوى لما له من اثر في تطوير الاقتصاد العراقي وتنمية المجتمع والمحافظة على البيئة والموارد الاقتصادية ، اعتمادا SBSC كتقرير أداء ضمن التقرير السنوي الذي تقدمه الشركات المساهمة ، أو تقارير الأداء التي تلزم الشركات العامة بتقديمها للإدارة.

تاريخ البحث
الاستلام : 2018/12/31
تاريخ التعديل : 2019/2/3
قبول النشر : 2019/2/21
متوفر على الأنترنيت: 2019/6/21

الكلمات المفتاحية :

القياس المستدام
بطاقة الاداء المتوازن
الشركات الصناعية
معمل اسمنت الكوفة
تقرير الاداء

© 2019 جامعة المثني . جميع الحقوق محفوظة

Abstract

The objective of the research is to measure the company's sustainable strategic performance based on the SBSC and to disclose the financial and non-financial information related to the sustainability of the research sample. The research has reached a set of conclusions. The BSC has evolved into the SBSC, Non-financial and quality issues related to social and environmental issues to measure and assess the balance of sustainable performance and the balance between financial and non-financial performance as well as sustainable performance. The research recommends drawing the attention of Iraqi legislators and stakeholders An organization of the profession of accounting and the shares market to the need to pay attention to sustainable performance and give utmost importance to its impact on the development of the Iraqi economy and community development and conservation of the environment and economic resources, the adoption of SBSC as a performance report in the annual report of the stock companies, or performance reports that obligate public companies to submit to the management.

منهجية البحث

المقدمة

مشكلة البحث

تتركز مشكلة البحث في مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة بهدف المساعدة في قياس الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدام ويمكن استعراض مشكلة البحث في السؤال الاتي :

- هل يمكن قياس الأداء المستدام للشركات الصناعية بواسطة بطاقة الاداء المتوازن ؟

تطورت بطاقة الأداء المتوازن لتهتم بالجوانب البيئية والاجتماعية وباتت أنموذجا لتقويم الأداء المستدام وسميت بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لأنها تهدف إلى دمج العوامل غير النقدية والنوعية التي تتعلق بالقضايا البيئية والاجتماعية وذلك لقياس وتقييم مدى توازن الأداء المستدام ، فبطاقة الأداء المتوازن المستدامة قد تساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية البيئية والاجتماعية المهمة للشركة ، ولكن قد تعزز أيضا شفافية إمكانية القيمة المضافة الناشئة من الجوانب البيئية والاجتماعية وعداد عملية تنفيذ الاستراتيجية .

*

Corresponding author : G-mail addresses : aftkir214@gmail.com .

أهداف البحث

طريق تطبيق إدارة المعرفة الموجهة للاستدامة فهي تسعى لتحليل المناظير التي تشملها بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وبيان الأصول المعرفية التي تتجسد في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وكيف يمكن لعملية إدارة أنشطة المعرفة من تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة .

يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها :

- أ. قياس الأداء المستدام لمعمل اسمنت الكوفة.
- ب. الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بالاستدامة لمعمل اسمنت الكوفة.

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية مقوماته وهي كالاتي :

- ✓ أهمية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة كأداة حديثة لتقويم الأداء الاستراتيجي للشركة والتي تأخذ بعين الاعتبار البعد الاستراتيجي للاستدامة .
- ✓ قياس مدى سعي الشركات الصناعية الى تحقيق الاداء المستدام .

فرضية البحث

يحاول البحث إثبات الفرضية الآتية :

هنالك إمكانية لقياس الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدام للشركات الصناعية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن المستدامة "

طرائق جمع البيانات

تم الاعتماد على الأدبيات المحاسبية العربية والأجنبية من الكتب والأبحاث والدوريات فضلا عن البحوث والأطاريح الجامعية وسجلات الشركة عينة البحث وشبكة الانترنت

حدود البحث

تتمثل حدود البحث بالاتي :-

- ✓ الحدود المكانية : الشركة العامة للإسمنت الجنوبية - معمل اسمنت الكوفة .
- ✓ الحدود الزمنية ك البيانات المالية للعامين 2014-2015.

دراسات سابقة

أولا : دراسات أجنبية

- ✓ دراسة Knowledge " (Wu & Haasis , 2011) management- enabled Application of the, sustainability balanced scorecard" إدارة المعرفة تمكن من تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة"

اقترحت الدراسة حلا لتمكين الشركات من تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) ولكي تكون أكثر دقة عن

وتوصلت الدراسة الى إن مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة توفر إمكانية للشركات لترجمة رؤية الاستدامة والاستراتيجيات الى أفعال، إذ تناولت مفهوم إدارة المعرفة كأداة تمكين يهمل لتطبيق المناسب لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة، وتصنيف الأصول المعرفية بما ينسجم مع المناظير الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة (التعلم، العمليات، أصحاب المصلحة، الاستدامة) والتي تطورت من نموذج بطاقة الأداء المتوازن التقليدية، ويوفر هذا التصنيف الإدراك لنشر المعرفة في إطار بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، وتوصلت الدراسة الى أن تصنيف المعرفة الذي يدمج الاستدامة بشكل عام يركز على سلسلة من القيم ابتداء من الإدارة العليا الى المستويات الدنيا، وهكذا فالمعرفة في البيئة، والناس، و العمليات، والعلاقات بين أصحاب المصلحة تسهم في تحقيق الاستدامة.

✓ دراسة " How to Apply the " Sustainability Balanced scorecard concept" (Krstic , et al , 2014) كيفية تطبيق مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة "

هدفت الدراسة الى توضيح الأسس النظرية لمفهوم بطاقة الاداء المتوازن المستدامة، وتقديم أمثلة للشركات التي طورت SBSC والهادفة الى تطبيقها بنجاح، وتوصلت الى ان المنظور الخامس (غير الاقتصادي) في بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن يكون منظور المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، فهو موجه لمتطلبات ومصالح المجتمع بعده من أصحاب المصالح في الشركة، هذا المنظور ينبغي أن يشمل الجانب البيئي والاجتماعي للتنمية المستدامة، فهو يؤكد على أن الشركات الحديثة تتطلع لتعظيم المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، ولتحسين هذا المفهوم يجب توظيف كفاءة أداء إدارة الشركة نحو عوامل نجاح إدارة الأعمال الاقتصادية وغير الاقتصادية، فالمحددات الاقتصادية للأنشطة تغطيها ضمن مناظير بطاقة الاداء المتوازن الأصلية (المنظور المالي، والزبائن، والعمليات، والتعلم والنمو) أما المحددات غير الاقتصادية للأنشطة (المسؤولية الاجتماعية للشركات) ممكن تغطيتها عن طريق الأبعاد البيئية والاجتماعية للتنمية المستدامة . وتوصلت الدراسة الى أن مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة يمكن أن يكون أفضل وصف لتحسن أداء المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة والذي يمكن ان يؤثر بشكل كبير في مستوى نجاح الأعمال وتحقيق القدرة التنافسية للشركة الحديثة

التوازن المستدامة لتحقيق الاستدامة، وتوصل البحث الى أن أهم الفوائد المتحققة من تبني الأداء المستدام وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تحقيق الفهم الواضح لإستراتيجية الوحدة الاقتصادية من لدن العاملين وأصحاب المصالح، فضلا عن تحقيق تميز الوحدة الاقتصادية في تقديم خدمات جديدة وإتباع عمليات إنتاجية جديدة ، وخرج البحث بعدة توصيات منها أهمية تبني الأداء المستدام وأهمية اتخاذ إجراءات لتوعية العاملين بأهمية مراعاة العوامل البيئية والاجتماعية عند صياغة استراتيجيات الأداء .

الاطار النظري

اولا : مفهوم تقنية بطاقة الأداء المتوازنة (BSC)

ويرى (Niven) بطاقة الأداء المتوازنة أنها أداة تمثل مقاييس مشتقة من استراتيجيات الوحدة الاقتصادية اذ عرفها بأنها مجموعة مقاييس مختارة ومشتقة من استراتيجيات الوحدة الاقتصادية وتمثل تلك المقاييس أداة يستخدمها المدراء في اتصالاتهم مع العاملين وحملة الأسهم الخارجيين مما يجعلها تساهم في تحقيق رسالة الوحدة الاقتصادية وأهدافها الاستراتيجية. (Niven,2002:12)، اما (Horngren) فقد عبر عنها بأنها ترجمة لرسالة الوحدة الاقتصادية الى مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء ويتم ذلك من خلال تقديم هيكل لتنفيذ استراتيجيتها كما ان بطاقة الأداء المتوازنة لا تكفي بتحقيق الأهداف المالية بل تذهب الى ابعد من ذلك من خلال تأكيدها على الأهداف غير المالية. (Horngren,et.al, 2003 : 447)

ان بطاقة الأداء المتوازنة وجدت لغرض تقويم الأداء الاستراتيجي تتركز بتوجيه انتباه الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية إلى المواقع الحرجة في أنشطتها من خلال مناظيرها الأربعة بأسلوب متكامل ومتبادل فهي تقيس الأداء الحالي من جراء التفاعل بين متغيرات تلك المناظير. فالمنظور المالي يوضح هدف المالكين وحملة الأسهم وسعيهم لتعظيم ثروتهم إذ يبين هذا المنظور مدى نمو المبيعات او النمو في صافي الأرباح ، أما بقية المناظير فهي تمثل الأداء التشغيلي للوحدة الاقتصادية فمنظور الزبائن يبين إجراءات الوحدة الاقتصادية في سبيل تحقيق احتياجات ورغبات الزبائن ومدى رضاهم عن المنتجات والخدمات المقدمة اليهم. وفيما يخص المنظور الثالث (منظور العمليات الداخلية) فيعكس الأنشطة التشغيلية في الوحدة الاقتصادية التي تتميز بها عن منافسيها في نفس القطاع الذي تعمل فيه واخيرا المنظور الرابع (منظور التعلم والنمو) (Niven , 2002 :13).

✓ (Rabban, et al , 2014) "Proposing a new integrated model based on sustainability balanced scorecard (SBSC) and (MCDM) approaches by using linguistic variables for the performance evaluation of oil producing company".

اقترح نموذج جيد لربط بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) ومدخل صنع القرار متعدد المعايير (MCDM) باستخدام المتغيرات اللغوية لتقييم أداء الشركات المنتجة للنفط .

هدفت الدراسة الى تقديم نموذج جديد يقوم على بطاقة الأداء المتوازن المستدامة بالتكامل مع مدخل صنع القرار متعدد المعايير (MCDM) لتقييم أداء الشركات المنتجة للنفط في ايران ، ليعكس العلاقات المترابطة بين العوامل التي تؤثر في المشاكل التي تتعرض لها هذه الشركات وتوصلت الدراسة إلى ان هناك فعالية لأنموذج المقترح ، اذ انه يوفر اطارا لتحليل الشركات لوضع خريطة إستراتيجية كمرجع للتنمية المستقبلية ، كما أظهرت النتائج ان النموذج المقترح له قدرة عالية على تقييم شركات النفط وإعطاء الأولوية للشركات في ترتيب تنازلي ومن المؤمل ان هذا النموذج يمكن ان يساعد الشركات المنتجة للنفط للحفاظ على القدرة التنافسية

ثانيا : دراسات عربية

✓ دراسة (الحسين،2011) محاولة دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمنظمات الأعمال لتحقيق الأداء المتميز ناقشت الدراسة كيف يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لإدخال مؤشرات الأداء البيئي ضمن المؤشرات والإبعاد الأخرى التي تحتويها البطاقة لتصل الى بطاقة أداء متوازن مستدامة، وتوصلت الدراسة الى أن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة تساهم في إظهار استدامة الشركات الآن إجراءات صياغتها تجبر الإدارة على تحديد استراتيجيات الاستدامة المهمة وتحديد علاقات السبب والتأثير، كما توصلت الى أن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة اداة لتوفير فرص جديدة لدمج الأهداف والمقاييس البيئية فينظم العمل العادية الموجودة ،فضلا عن أن إدخال أبعاد التنمية المستدامة وأهمها البعد البيئي في بطاقة الأداء المتوازن يساعد الشركات على التعامل مع كثير من المشاكل المعروفة كالتركيز على الأصول غير الملموسة وتحسين العمليات "من الاستراتيجيات الى العمل " أو "الاستراتيجيات الموجهة للسوق "

✓ دراسة(المسعودي والسيد علي، 2016) "استعمال بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لتقويم الأداء الاستراتيجي" هدف البحث الى بيان أهمية تبني الأداء المستدام من لدن الوحدات الاقتصادية العراقية وإمكانية تقييمه باستعمال بطاقة الأداء

ثانيا : مكونات بطاقة الأداء المتوازنة

تقوم بتلخيص النتائج الاقتصادية لعملية تنفيذ استراتيجيتها، كما يساهم هذا المنظور في التركيز على الأهداف والمقاييس المتعلقة ببقية مناظير بطاقة الأداء المتوازنة وبالتالي يؤدي إلى تحسين النتائج المالية التي تطمح لها الوحدات الاقتصادية. ومن الجدير بالذكر انه بإمكان الوحدات تركيز جميع الطاقات والقدرات المتاحة لتحسين أهداف مثل رضا الزبون وجودة المنتج والإيفاء بمواعيد التسليم في الوقت المحدد.

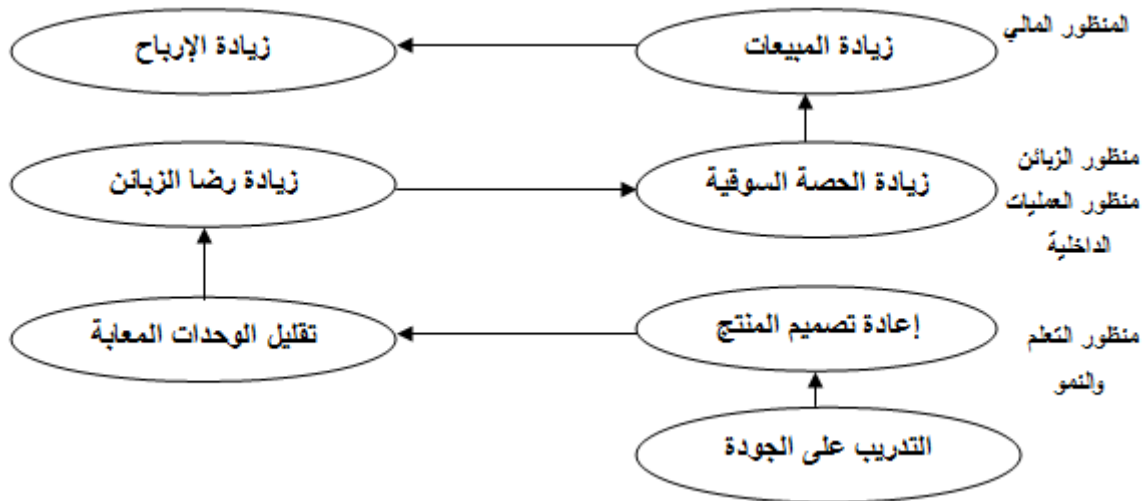
ويوضح الشكل رقم (1) يبين الترابط والتداخل المتبادل فيما بين مناظير بطاقة الأداء المتوازنة والذي يؤدي إلى دعم سبل تحقيق أهداف المنظور المالي فيمكن توضيحه من خلال الشكل التالي :-

تتكون بطاقة الاداء المتوازنة من أربعة مناظير أساسية متكاملة تتفاعل فيما بينها وبشكل متبادل من خلال ما تتضمنه من مقاييس وأهداف تصب في تحقيق وتنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية بشكل متوازن وبالاعتماد على كل من المؤشرات المالية وغير المالية لضمان تعقب وتقويم الأداء الاستراتيجي بالمسار الصحيح. وفيما يأتي شرح لهذه المناظير :-

أولاً : المنظور المالي Financial Perspective :-

تعتبر مقاييس المنظور المالي من المؤشرات المهمة في بطاقة الأداء المتوازنة وخاصة في الوحدات الهادفة للربح لأنها

شكل (1) التداخل المتبادل بين مناظير بطاقة الأداء المتوازنة لتحقيق الأهداف المالية



Source: (Hansen & Mowen , 2003:407

،الأداء و الخدمة ، الكلفة) وينصب اهتمام استراتيجية الوحدات الاقتصادية في القيمة المقدمة للزبون والتي يمكن وصفها من خلال التشكيلة المميزة (لنوعية المنتجات ، الأسعار ، الخدمات والعلاقات مع الزبون) حيث يشخص المنظور كيف يمكن ان تتميز الوحدة الاقتصادية عن منافسيها من الوحدات الأخرى من خلال جذب الزبائن والاحتفاظ بهم وإيجاد علاقات وطيدة مع المستهدف منهم. وعليه فان القيمة المقدمة لهم تكون حاسمة لكونها تساعد في ربط العمليات الداخلية في الوحدة الاقتصادية لتحسين النتائج العوائد معهم.

(Kaplan & Norton,2001, part(1): 93)

والجدول الاتي يقدم ملخص بالأهداف والمقاييس الموجودة في منظور الزبون:

ثانياً : منظور الزبون Customer Perspective :-

اغلب وحدات الأعمال الناجحة وجدت بان التركيز على الزبون وتلبية احتياجاته يمثل الغاية الأكثر أهمية في الأمد الطويل مقارنة بالتركيز البسيط على المقاييس المالية للأداء وهكذا فان منظور الزبون سيكون منظورا حاسما لتحقيق وبلوغ الأهداف المالية لتلك الوحدات. (Jackson & Sawyers, 2001:37) ولقد أصبح أداء الوحدات الاقتصادية من وجهة نظر الزبون يحتل المرتبة الأولى في اهتمامات الإدارة العليا وفي نفس السياق جاءت تقنية الأداء المتوازنة حيث تتطلب من المدراء ترجمة رسالة الوحدة الاقتصادية بخصوص خدمة الزبون الى مقاييس محددة تعكس العوامل التي تهتمه فعلا، ويمكن تقسيم اهتمامات الزبون الى أربعة أصناف كآلاتي: (الوقت، الجودة

جدول رقم (1) ملخص بالأهداف والمقاييس المرتبطة بمنظور الزبون

المقاييس	الأهداف
(نسبة من الأسواق) الحصة السوقية	زيادة الحصة السوقية
نسبة نمو التعامل مع الزبائن الموجودين	زيادة الاحتفاظ بالزبون
نسبة الزبائن المتكررين	
عدد الزبائن الجدد	زيادة كسب الزبون
معدلات مسموحات الزبائن	زيادة رضا الزبون
ربحية الزبون	زيادة ربحية الزبون
	قيمة الأداء:
السعر	تخفيض السعر
تكاليف المشتريات	تخفيض كلف المشتريات
معدلات مسموحات الزبائن	تحسين وظيفة المنتج
نسبة المردودات من المبيعات	تحسين جودة المنتج
نسبة التسليم في الوقت المحدد	زيادة ملائمة التسليم
معدلات مسموحات الزبائن	تحسين صورة المنتج وسمعته

Source: (Hansen & Mowen ,2003:410)

ثالثاً : منظور العمليات الداخلية

(المالكين). (Hornngren,et.al ,2003:441) ، وفي سبيل التعرف على أهم الأهداف والمقاييس الموجودة في منظور العمليات الداخلية ضمن مراحل الثلاث سيتم تقديم الجدول الآتي:-

يركز هذا المنظور على العمليات الداخلية فضلا عن تركيزه على منظور الزبون حيث يحاول خلق قيمة للزبائن بالإضافة إلى تركيزه على المنظور المالي بمحاولة زيادة قيمة حملة الأسهم

جدول رقم (2) ملخص بأهداف ومقاييس منظور العمليات الداخلية

المقاييس	الأهداف
	<u>الإبداع:</u>
عدد المنتجات الجديدة (كما مخطط)	زيادة عدد المنتجات الجديدة
نسبة الإيرادات من المنتجات الملائمة	زيادة المنتجات الملائمة
وقت السوق (من البداية وحتى النهاية)	تخفيض وقت تحسين المنتجات الجديدة
	<u>عمليات التشغيل:</u>
الكلف النوعية	زيادة جودة العملية

عائد المخرجات	
نسبة الوحدات المعالجة	
اتجاهات كلفة الوحدة	زيادة كفاية العملية
المخرجات / المدخلات	
دورة الوقت	تخفيض وقت العمليات
	<u>خدمات ما بعد البيع:</u>
(First-pass yields)العوائد	زيادة جودة الخدمة
اتجاهات الكلفة	زيادة كفاية الخدمة
المخرجات / المدخلات	
دورة الوقت	تخفيض وقت الخدمة

Source: (Hansen & Mowen , 2003 412).

خلق قيمة لكل من الزبائن والمالكين (Horngren,et.al, 2003:451). والوحدات الاقتصادية التي تركز على منظور التعلم والنمو تحتاج الى أنظمة صحيحة للعاملين لكي تسهل عملية دعمهم لتحقيق الأهداف فبدون عمليات التعلم والنمو ستكون الوحدة الاقتصادية غير قادرة على التكيف مع البيئة الديناميكية ولتحقيق التكيف الناجح ينبغي عليها الاستمرار في تدريب عامليها على التقنيات الحديثة وعلى نظم المعلومات من اجل تسهيل تلبية متطلبات الزبائن المتجددة. (McWatters ,et.al, 2001:442) ومن خلال دعم نظام الحوافز والمكافآت يمكن تحفيز العاملين في الوحدة الاقتصادية لتقديم الأداء المتميز. والجدول التالي يوضح أهداف ومقاييس منظور التعلم والنمو:

رابعاً: منظور التعلم والنمو

يعمل هذا المنظور على تحديد البنية التحتية التي يجب على الوحدة الاقتصادية بناءها لخلق التطور والنمو طويل الأجل بعد ان يتم تحديد العوامل الحاسمة لتحقيق النجاح الحالي والمستقبلي من قبل منظوري الزبون والعمليات الداخلية. وعلى أية حال فمن غير المحتمل ان تكون وحدات الأعمال قادرة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل فيما يتعلق بالزبائن والعمليات الداخلية في ظل تقنيات وقدرات الوقت الحاضر لان المنافسة العالمية الشديدة تتطلب من الوحدات الاقتصادية ان تقوم بتحسين المستمر لقابليتها على تحقيق القيمة المطلوبة الى الزبائن والمالكين. (Simons,2000,P:198) وهذا المنظور يمثل قدرات العاملين والمهارات المتوفرة في اية وحدة اقتصادية والتي تحاول ان تتميز من خلالها للوصول إلى أفضل العمليات الداخلية في سبيل

جدول رقم (3) ملخص بالأهداف والمقاييس المرتبطة بمنظور التعلم والنمو

المقاييس	الأهداف
معدلات رضا العاملين	زيادة قدرات العاملين
نسبة دوران العاملين	
إنتاجية العاملين	
ساعات التدريب	
إستراتيجية معدلات تغطية الأعمال	
نسبة العمليات إلى الوقت الحقيقي	زيادة قدرات نظم المعلومات
التغذية الراجعة	
نسبة العاملين في الخطوط الأمامية للإنتاج	
وصولاً إلى الزبائن ومعلومات المنتج.	
اقتراحات كل عامل	زيادة التحفيز والتطوير
الاقتراحات المنفذة لكل عامل	

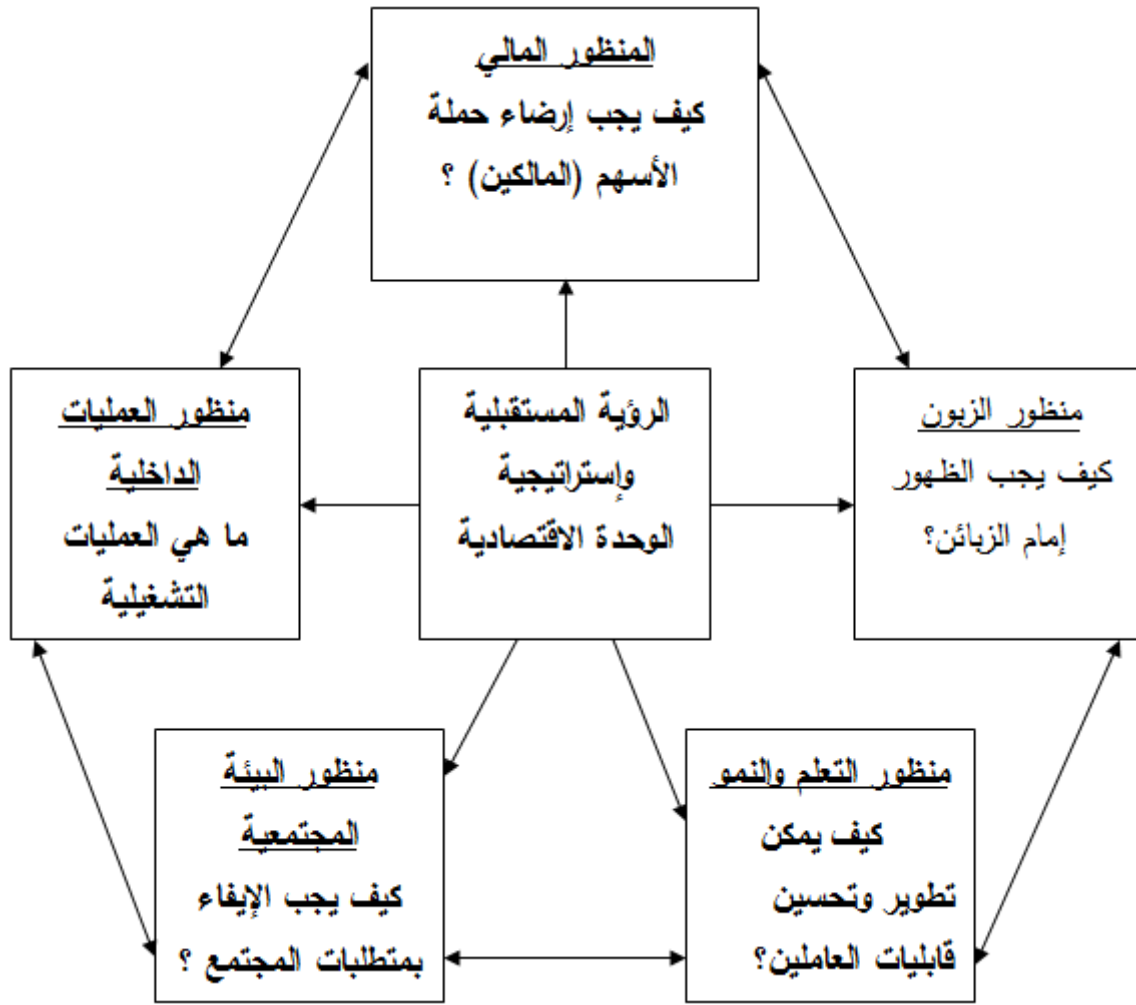
Source: (Hansen & Mowen , 2003:413).

خامسا: منظور البيئة المجتمعية

فالانتهاكات البيئية الناتجة عن ممارسة نشاط عملهم مثل (تلوث الماء والهواء والتربة والوضوء) يجب أن يتحملوا إزاءها غرامات كبيرة في حالة تقصيرهم عن تلافي أثرها وذلك لأجل الحد من أضرارها مستقبلا. وعلى الدولة ان تصدر قوانين لحماية البيئة تلزمهم بتحمل المسؤولية تجاه المجتمع المحيط بوحداتهم. كما يجب إلزامهم بأعداد تقارير تبين أثرها ذلك لبيان مدى التقدم الذي أحرزوه في سبيل خدمة المجتمع , (Horngren, 2003:805, et.al.). عموما مما يدل على نضوج الوعي البيئي لديها. ومن خلال الشكل التالي سيتم عرض نموذج لبطاقة الأداء المتوازنة بعد إضافة المنظور الخامس لها والذي يمثل منظور البيئة المجتمعية :-

إن الالتزامات الداخلية والخارجية للوحدة تجاه المجتمع إما ان تكون مفروضة بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات أو أنها طوعية تساهم بها الوحدة لخدمة العاملين فيها وبالتالي لخدمة المجتمع تشكل الوحدات الاقتصادية جزءا مهما من المجتمع الذي تعمل فيه مما يتطلب منها أن تساهم في تحقيق رفاهية ذلك المجتمع حفاظا على استمرار نجاحها بالرغم من كونها لا تمثل المسؤول الوحيد عن ذلك ولكن عليها أن تجعل في أول اهتماماتها متابعة مسؤولياتها الاجتماعية وضمان كونها تساهم في استمرار ذلك من خلال توفير منتجات بجودة عالية وخدمات بأسعار معقولة فضلا عن حماية سلامة البيئة والمحافظة على صحة المواطنين المحيطين بها والعاملين فيها من خلال تجنب مخاطر التلوث فضلا عن تحسين أداء العاملين من خلال سد احتياجاتهم وبالتالي تعزيز دور الوحدات في الإيفاء بمتطلبات المجتمع المحيط بها (5-6: Niven, www.qpr.com).

شكل رقم (2) نموذج بطاقة الأداء المتوازنة بمناظيرها الخمسة



Source:(Niven,2005:14)

مفهوم الأداء المستدام

يجب أن تنسجم مقاييس الاستدامة في جميع أنشطة الشركة يوماً بعد يوم ، ودمج مقاييس الاستدامة في المناظير الأربعة التقليدية لبطاقة الأداء المتوازن يشير إلى أن الإدارة تعترف بأن هناك روابط السبب والنتيجة بين استراتيجيات الشركة والاستدامة (السعد وآخرون، 2012: 325). إذ يمكن تصنيف المجالات البيئية والاجتماعية تحت لواء المناظير الأربعة التقليدية لبطاقة الأداء المتوازن مثل كل المجالات الاستراتيجية الملائمة المحتملة (Butler,et al,2011:4)

المتطلبات الأساسية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة

يجب إن تتوفر عدة متطلبات الأساسية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ويمكن تحديدها بثلاث خطوات هي :-

إن اتجاهات الشركات تتوجه نحو أصحاب المصالح المختلفة والتي هي بازدياد ، ويمتد الأداء المؤسسي ليشمل ليس فقط الجانب المالي وكذلك القضايا الاجتماعية والبيئية ، فالأداء الشامل للشركة يسمى أداء الشركة المستدام ويشمل عناصر قياس الأداء المالي والأداء الاجتماعي والأداء البيئي (Fauzi,et,al,2010:1353) . إن الأداء المستدام يركز بصورة رئيسية على الأداء الاجتماعي والاقتصادي للتنمية المستدامة (Goyal,et,al,2013:362) فعملية التقرير عن الأداء المستدام تبدأ من قياس الركائز الرئيسية الثلاثة للأداء المستدام وهي الاجتماعية والاقتصادية والبيئية (Persic,et,al,2013:9)

دمج مقاييس الاستدامة بمناظير الأداء لبطاقة الأداء المتوازن

1. تحديد إستراتيجية وحدة الأعمال.
 2. تحديد الجوانب البيئية والاجتماعية.
 3. تحديد أهمية الجوانب البيئية والاجتماعية.
- أولاً : مجموعة مؤشرات السيولة

الاطار العملي

1. نسبة التداول

دراسة وتحليل القوائم المالية للشركة العامة للإسمنت الجنوبية تم أخذ مجموعة من المؤشرات المالية للقوائم المالية للشركة العامة للإسمنت الجنوبية ولل سنوات (2011 ، 2012 ،

جدول (4) تحليل نسبة التداول

البيان	2011	2012	2013
معدل الموجودات المتداولة	181953030186	156992048178	136551343751
معدل المطلوبات المتداولة	160626893940	156260994160	178809039243
مؤشر التداول	1 : 1.13	1 : 1.005	1 : 0.76

ووفقاً للنتائج أعلاه يلاحظ إن مؤشر التداول خلال السنوات 2. النسبة السريعة الثلاث أقل من المعيار القياسي 1:2 وهو بانخفاض .

جدول (5) تحليل نسبة السريعة

البيان	2011	2012	2013
معدل الموجودات المتداولة عدا المخزون السلعي	68319647910	43328278928	39237762502
معدل المطلوبات المتداولة	160626893940	156260994160	178809039243
مؤشر النسبة السريعة	1 : 0.43	1 : 0.28	1 : 0.22

من الكشف أعلاه يلاحظ إن مؤشر النسبة السريعة خلال السنوات الثلاث كان اقل من المعيار القياسي (1:1) انخفض بشكل حاد في سنة 2013 إلى (1 : 0.22) وكان معدل النسبة السريعة خلال السنوات بحدود 1 : 0.31 وهي نسبة منخفضة أيضاً

3. نسبة النقدية :

جدول (6) تحليل نسبة النقدية

البيان	2011	2012	2013
معدل النقد في الصندوق والبنوك	45975406326	9363899284	31465715876
معدل المطلوبات المتداولة	160626893940	156260994160	178809039243
مؤشر النقدية	1 : 0.286	1 : 0.059	1 : 0.175

يلاحظ من أعلاه إن مؤشر النقدية منخفض جداً في أغلب السنوات موضوع التحليل وخصوصاً عام 2012 حيث بلغ المؤشر 0.059: 1 .
4. صافي رأس المال العامل

جدول (7) تحليل صافي رأس المال العمل

البيان	2011	2012	2013
مجموع الموجودات المتداولة	182811658845	131172437510	141930249992
مجموع المطلوبات المتداولة	160183733894	152338254426	205279824059
صافي رأس المال العامل	22627924951	(21165816916)	(63349574067)

5. يظهر الجدول أعلاه ان صافي رأس المال العامل أصبح بالسالب في السنتين الأخيرتين وهذا ما يؤكد إن الشركة تستنزف أموالها وتتجه نحو الانهيار
نسبة المخزون السلعي إلى الموجودات المتداولة

جدول (8) تحليل نسبة المخزون السلعي إلى الموجودات المتداولة

البيان	2011	2012	2013
معدل المخزون السلعي	113633382276	113663769250	97313581250
معدل الموجودات المتداولة	181953030186	156992048178	136551343751
نسبة المخزون السلعي إلى الموجودات المتداولة	0.62	0.72	0.71

يلاحظ ارتفاع نسبة المخزون السلعي إلى الموجودات المتداولة بشكل عام حيث كان بمعدل 0.68 خلال السنوات موضوع الدراسة وبلغ ذروته خلال عام 2012 حيث كان معدله بنسبة 0.72 وانخفض في نهاية عام 2013 إلى 0.71 من إجمالي قيمة الموجودات المتداولة .
6. نسبة الموجودات المتداولة إلى إجمالي الموجودات

جدول (9) تحليل نسبة الموجودات المتداولة إلى إجمالي الموجودات

البيان	2011	2012	2013
معدل الموجودات المتداولة	181953030186	156992048178	136551343751
معدل إجمالي الموجودات	276007027789	274584735937	272332914911
نسبة الموجودات المتداولة إلى مجموع الموجودات	0.66	0.57	0.5

يلاحظ احتفاظ النسبة لمعدلها نسبياً وبذلك فإن 58% كمعدل عام من الموجودات هي متداولة والمتبقي 42% موجودات ثابتة
ثانياً : مجموعة مؤشرات النشاط
1. معدل دوران المخزون السلعي

جدول (10) تحليل معدل دوران المخزون السلعي (بضاعة تامة وتحت الصنع)

البيان	2011	2012	2013
كلفة المبيعات	153053018542	137743212630	181264234108
معدل تكلفة المخزون السلعي من البضائع	53035371990	50450177826	32042983872
معدل الدوران (مرة)	2.89	2.73	5.66
معدل الاحتفاظ بالمخزون / يوم	126	134	64

ويشير الجدول أعلاه إلى إن معدل الدوران وبشكل عام 2. معدل دوران الموجودات للفترة أعلاه بحدود 3.76 مرة وبمعدل احتفاظ (108 يوماً)
جدول (11) تحليل معدل دوران الموجودات

البيان	2011	2012	2013
كلفة المبيعات	153053018542	137743212630	181264234108
معدل إجمالي الموجودات	276007027789	274584735937	272332914911
المعدل	0.55	0.5	0.67

يظهر بان المعدل العام كان للفترة أعلاه بحدود 0.57 وكل 3. معدل دوران الموجودات الثابتة ذلك يشير إلى عدم تناسب حجم نشاط الشركة مع الأموال المستثمرة فيها . حيث يفترض زيادة مبلغ المبيعات المتحققة سنوياً عن الموجودات .

جدول (12) تحليل معدل دوران الموجودات الثابتة

البيان	2011	2012	2013
كلفة المبيعات	153053018542	137743212630	181264234108
الموجودات الثابتة	98548280720	136637094799	134926047521
المعدل	1.55	1.008	1.34

ان انخفاض هذا المعدل على مدى الفترة محل التحليل دون المعدل المقبول يشير إلى عدم استغلال الشركة لموجوداتها الثابتة في تحقيق الإنتاج والمبيعات وكان المعدل العام خلال الفترة بحدود 1.3 وذلك يعني عدم كفاءة التصرف بالموجودات الثابتة أما بسبب انخفاض المبيعات أو زيادة الاستثمار بالموجودات الثابتة أو الاثنين معاً .

جدول (13) تحليل معدل دوران الذمم المدينة

البيان	2011	2012	2013
المبيعات	111964942052	88762953822	138849018631
معدل الذمم المدينة	11540089787	7884202817	3703768589
المعدل (مرة)	9.7	11.26	37.49
معدل التحميل (يوم)	38	32	10

التداول والنسبة السريعة و يلاحظ نسبة الموجودات المتداولة إلى إجمالي الموجودات التي كانت 58% كمعدل عام من الموجودات والمتبقي 42% موجودات ثابتة وهذا بحد ذاته مؤشر خرقاً لمفهوم المنشآت الصناعية التي يفترض تكون أهم موجوداتها المكنن والآلات والمعدات لأنها منشآت صناعية وليست تجارية تميل إلى الاحتفاظ بقدر كبير من السيولة لتدوير أنشطتها من خلال تداول عمليات البيع والشراء.

ثانياً : مجموعة مؤشرات النشاط

كان معدل الدوران للمخزون السلعي لعام 2011 (2.89) ومدة التدوير للمخزون كانت 126 يوم وانخفض المعدل في عام 2012 ليصل إلى 2.73 وفترة تدوير 134 يوم وهو ما نعتبره مؤشر متدني جداً إلا إن الشركة صححت مسارها في عام 2014 وتحسن المؤشر ليصل إلى 5.66 وفترة تدوير تصل إلى 64 يوم وبمعدل عام للفترة موضوع البحث بحدود 3.76 مرة وبمعدل احتفاظ (108 يوماً) وهو أعلى من المعدل المقبول للاحتفاظ بالمخزون ويشير إلى تعطيل جزء مهم من رأس المال في المخزون إضافة إلى تعرضه للتلف أو التقادم وتأثيره السلبي على سيولة النقدية.

ويشير انخفاض معدل دوران الموجودات على مدى السنوات الثلاثة موضوع التحليل يشير إلى انخفاض في كفاءة الشركة في استغلال مواردها المتمثلة بالموجودات لتحقيق المبيعات بمعنى آخر يشير إلى وجود طاقات غير مستغلة وبالتالي ارتفاع نصيب الوحدة المنتجة أو المباعية من التكاليف الثابتة وتأثير ذلك على نتيجة النشاط، وهذا ينطبق على المؤشرات الأخرى كمعدل دوران رأس المال العام ومعدل دوران الموجودات الثابتة، وهذا ما يؤكد إن الشركة تنحدر نحو تحقيق خسائر أخرى مستقبلاً وينبغي تصفيتهما بأقرب وقت ممكن،

كان معدل الدوران بشكل عام للفترة أعلاه بحدود 19.48 مرة وهو معدل مقبول وبمعدل تحميل 27 يوماً وهو كذلك مقبول ويمكن القول بان هناك متابعة مستمرة لتحصيل الديون .

مناقشة النتائج التي تمخضت عن استخدام المؤشرات المالية ووفقاً للنتائج التي تم التوصل لها يلاحظ ما يأتي :-

أولاً : مجموعة مؤشرات السيولة

إن مؤشر التداول خلال السنوات الثلاث أقل من المعيار المطلق 1:2 وهو بانخفاض ففي عام 2011 بلغ 1: 1.13 وقد انخفض في عام 2012 إلى 1: 1.05 ثم استمر بالانخفاض في عام 2013 ليصل إلى 1: 0.75 وهذا يشير بشكل واضح إلى عدم قدرة الشركة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل بالوقت الملائم، وهذا يؤكد حجم التدهور الذي تعاني منه الشركة .

كما إن مؤشر النسبة السريعة خلال السنوات الثلاث كان أقل من المعيار المطلق (1:1) فقد كان في عام 2011 1: 0.43 وانخفض بشكل كبير ليصل في عام 2013 إلى (1 : 0.22) ونفس الحال ينطبق على مؤشر النقدية إذ كان منخفض جداً في السنوات موضوع التحليل ولاسيما عام 2012 حيث بلغ المؤشر 0.059: 1 أي كل دينار من المطلوبات المتداولة يقابله 59 فلس من النقدية (الدينار العراقي يساوي 1000 فلس) ، ويلاحظ إن صافي رأس المال العامل كان موجبا خلال سنة 2011 وأصبح سالباً خلال السنتين 2012 و 2013 حيث أنه شهد انخفاضاً كمعدل خلال السنتين 2012 و 2013 حيث بلغا برصيد سالب (21165816916) و(63349574067) على التوالي وهو مؤشر سلبي يشير إلى عدم قدرة الشركة على تسديد التزاماتها قصيرة الأجل من موجوداتها المتداولة .

وان ارتفاع نسبة المخزون السلعي يلاحظ ارتفاع نسبة الموجودات المتداولة بشكل عام إذ بلغ خلال عام 2012 حيث كان معدله بنسبة 0.72 مما يشير إلى عدم إمكانية الشركة على تصريف منتجاتها وان المعدل الطبيعي للمخزون يجب ان لا يتجاوز نسبة 50% وفقاً لما جاء في المعيار المطلق لنسبتي

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

توصلت الباحثة في نهاية هذه الدراسة وبعد استعراض الجانب النظري بالاعتماد على ما تم إجراءه من تحليلات كميّة ونوعيّة إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وهي كما يأتي:

1. تُعدّ بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الاستراتيجية الحديثة لقياس وتقييم الأداء بشكل شامل متضمنة القياسات المالية وغير المالية عبر المنظورات الهامة فضلا عن الاداء في الشركة، وهي بذلك تهدف إلى وضع خطة عمل جديدة وتترجم استراتيجية المنظمة إلى أعمال تشغيلية مع الأخذ بنظر الاعتبار الأبعاد الزمنية الثلاثة (الماضي والحاضر والمستقبل).

2. إن توافر الأساليب العلمية والعملية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC من شأنه أن يدعم نظام الاداء في الشركة.

3. تركز بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة على تحسين الاداء الكلي للمنظمة والذي يؤثر في القيمة المستدامة للمصارف.

4. تتوافق عمليات الشركة مع منظورات البطاقة الأربعة وهذا يعني ارتفاع درجة الوعي بمنظورات البطاقة على مستوى المديرين في المصارف، الأمر الذي يوفر الأساس الموضوعي للتخطيط بشكل جيد لتطبيق هذه البطاقة.

5. تطبيق كل من بطاقة الأداء المتوازن وتحسين الجودة يوفر للشركات الاستغلال الأمثل في كل من :-

أ. الإفادة من الموارد البشرية وبالتحديد أداء العاملين.

ب. الإفادة من أداء العمليات الداخلية .

ج. الإفادة من ما هو متوفر بشكل أفضل من الموارد المالية.

د. وجود اهتمام من قبل المصارف بعملائهم لما تحقق من أرباح عبر فترة تعاملها معهم.

التوصيات

في ضوء ما تقدم من استنتاجات يعد من الأهمية الأخذ بنظر الاعتبار التوصيات الآتية :

1. ضرورة تبني بطاقة الأداء المتوازن بوصفها نظاماً لقياس اداء المستدام عبر المنظورات الأربعة لتوافقه مع مبادئ إدارة الجودة بسبب ربط قيادة المصارف بكل من المساهمين والزبائن أي بأعضائها عبر اتصال استراتيجي مشترك بحثاً عن مؤشرات الأداء الأكثر فاعلية.

2. التأكيد على أنّ بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لتحقيق وخلق الميزة التنافسية، واللذان تعكسان استراتيجية التنظيم، وفلسفته، وإتھما وصفتان لبناء الأداء المتميز والعلاقة مع الزبون وتحسين الأداء، فضلاً عن رضا العاملين وزيادة

الربحية. وإنّ تلك المؤشرات سوف تدعم حتماً قياس كفاءة الشركة وفعاليتها.

3. ضرورة تركيز مؤشرات قياس بطاقة الأداء المتوازن على الزبون لكون إنّ التمرکز في مؤشرات قياس الأداء هو تأسيس مقاييس تؤدي إلى نتائج فائقة في إنجاز العمليات التي تلبي حاجات الزبون ورغباته، وإنّ التمرکز في إدارة الجودة هو إزالة العمليات التي قد تؤدي إلى التأخير أو التأثير السلبي على خدمة الزبون.

4. الانفتاح على مراكز البحث العلمي والجامعات من أجل تطوير الكفاءات العلمية واستقطاب المعرفة اللازمة لتبني بطاقة الأداء المتوازن (BSC) تحقيق جودة الخدمات المصرفية لتحقيق الميزة التنافسية.

5. تأسيس إدارة علاقات الزبون في المصارف ، تقوم بأنشطة التسويق والمبيعات وخدمات الزبائن وتؤمن الاطلاع الكامل على المستجدات وتتفاعل مع الزبون بشكل مباشر خاصة بالزبائن الكبارة .

المصادر

اولا : المصادر العربية

أ. التقارير و الوثائق الرسمية للشركة
ب. الكتب .

السعد ، مسلم علاوي ومنهل ، محمد حسين والعبادي، هاشم فوزي.(2012). "بطاقة العلامات المتوازنة ، مدخل لإدارة المستدامة". بيروت، لبنان : دار الكتب العربية.

ج. الاطاريح والرسائل والبحوث المنشورة

المولى ، مصطفى محمود احمد جاد .(2012). "استخدام بطاقة الاداء المتوازن للاداء في تقييم الاداء البيئي للمشاة بهدف زيادة القدرة التنافسية لها في ضل بيئة الانتاج الحديثة". رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر

المسعودي ، حيدر علي : والسيد علي ، هبة الله مصطفى .(2016). "استعمال بطاقة الاداء المتوازن المستدامة لتقويم الاداء الاستراتيجي المستدام " ، بحث تطبيقي في مصرف بغداد الاهلي . مجلة الادارة والاقتصاد ، السنة التاسعة والثلاثون العدد مئة وتسعون.

الركابي ، علي خلف سلمان ، والذهب ، جلييلة عيدان . (2014). " اسعمال بطاقة العلامات المتوازنة لدعم التنمية المستدامة " ، المؤتمر العربي السنوي العام الاول – بغداد – جمهورية العراق

الحسين ، عبد القادر. (2011). " محاولة دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن المستدامة لمنظمات الاعمال لتحقيق الاداء المتميز " ، مجمع مداخلات الملتيقي الدولي الثاني حول

- Blocher , Edward J. & Stout , David E. & Cokins , Gary .(2010). " Cost Management , A strategic Emphasis " by The McGraw-Hill Companies .
- Dais , Charles E. & Davis , Elizabeth .(2014). Managerial Accounting 2nd Edition , John Wiley & Sons , Inc.
- Coombs , Hugh & Jenkins , Ellis & Hobbs , David .(2005). Management Accounting : Principles and Applications , SAGE .
- Fauzi , Hasan&Svensson , Goran&Rahman , Abdul .(2010). " Triple bottom line as Sustainable corporate performance , a proposition for the future " Sustainability , ISSN 2071-1050 www.mdpi.com/journal/sustainability .
- Hubbard , Graham .(2006). " Measuring organizational performance : Beyond the Triple bottom line " Business strategy and the Environment , John Willy & sons , Ltd and ERP Environment .
- Persie , Milena & Jankovic , Sandra & Bakija , Katarina & Poldrugovac , Katarina .(2013). " Sustainability Reporting for hotel companies : A tool for over coming the crisis " Tourism in southern and Eastern Europe .
- Tsalisa , A.T & Nikolaou , E.I. & Grigoroudis E. & Tsagarakisa P.K. (2015). A dynamic sustainability Balanced Scorecard methodology as a navigator for exploring the dynamics and complexity of corporate sustainability strategy , Civil Engineering and Environmental Systems .
- Chia-Wei Hsu & Allen H. Hu & Cherng – Ying Chiou & Ta- Che Chen .(2011). Using the FDM and ANP to construct a.
- Butler, Janet B. & Henderson, Sandra, Cherie & Rainborn, Cecily. (2011). " Sustainability balanced scorecard: integrating Green measures into business Reporting, Management Accounting Quarterly Winter 2011, vol. 12, No.2.
- Figge, F. & Hahn, T. & Schaltegger, S. & Wagner, M. (2002). The Sustainability management to
- الاداء المتميز للمنظمات والحكومات الطبعة الثانية : نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الاداء المالي وتحديات الاداء البيئي ، المنعقد بجامعة ورقه ، نوفمبر .
- ثانيا :-المصادر الاجنبية
- Jiangtao , Li & Pin , Zhao.(2010). Analysis of of sustainability balanced scorecard influences on decision , Information Management and Engineering (ICIME) ,2010 The 2nd IEEE International Conference , 11361896 ,Chengdu , China.
- Wu , Jiani&Haasis ,Hans-Dietrich (2011) Knowledge Malagement-Enabled Application of the sustainability Balanced Scorecard , Power and Energy Engineering Conference (APPEEC) , 2011 Asia-Pacific , Wuhan , Chana.
- Krstic , Bojan&Sekulic , VesnaIvanovic , Vladimir (2014) HOW TO APPLY THE SUSTAINABILITY BALANCED SCORECARD CONCEPT, ECONOMIC THEMES(2014) 52.
- Sustainability balanced scorecard for the semiconductor industry, Elsevier Ltd.
- Rabbani , Arefeh&Zammani , Mahmoud & Yazdani-Chamzini , Abdolreza&Zavadskas , EdmundasKazimieras .(2014). Proposing a new integrated model based on sustainability balanced scorecard (SBSC) and MCDM approaches by using linguistic variables for the performance evaluation of oil producing companies , Journal Expert Systems with Applications : An International Journal Volume 41 Issue 16 , November , 2014 .
- Kaplan , R.S. & Norton , D.P. (2000). "The Strategy focused organization " HBS press Boston , USA .
- Weyandt , Jerry J. & Kimmel , Paul D. & Kieso , Donald E. (2010). Financial Accounting : IFRS Edition , John Wiley & Sons .
- Atrill , Peter & McLaney , Edwardn John .(2009). Management Accounting for Decision Makers , Pearson Education Limited

business strategy, Business strategy and the Enviroment.

Capra, Fritjof& Pauli, Gunter .(1995). "Steering Buisness Toward Sustainability" New York, Nu: United Nations press, United Nations University, ISBN 92_808_0909_1.