



استعمال مراقبي الحسابات لبطاقة الأداء المتوازن للتحقق من فرض الاستمرارية على وفق معيار التدقيق الدولي /570/
دراسة حالة في شركة مصافي الجنوب- شركة عامة

Auditors using the balanced scorecard to verify the going concern assumption According to the
International Standard on Auditing 570/ A case study in the Southern Refineries Company - a
public company

مأمون علي طالب

mamonali.stu1986@gmail.com

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

مستخلص البحث

نتيجة لتسارع التغيرات في أنظمة إدارة الوحدات الاقتصادية واستجابةً للتطورات الحاصلة في طبيعة تنفيذ الأنشطة التكنولوجية وما رافق ذلك من ازدياد في حدة المنافسة ، ولأغراض تلبية احتياجات جمهور المستفيدين فيما يتعلق بتقييم مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية والتحقق من قدرتها على الاستمرار ، مما دعا الباحثين إلى تسليط الضوء في إمكانية استعمال بطاقة الأداء المتوازن للتحقق من استمرارية الوحدات الاقتصادية على وفق معيار التدقيق الدولي/570 ، وتوصل إلى عدة نتائج وكان أهمها ، وجود تطور مستمر لمعدل هامش الربح الصافي في حين كان هناك تطور نسبي في كل من معدل دوران الأصول ومعدل العائد على الاستثمار وعلى مدى سنوات البحث ، وتقدم الباحث بمجموعة من التوصيات من أبرزها ، استعمال مراقبي الحسابات لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن بهدف التحقق من قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في قطاع الأعمال .

الكلمات المفتاحية : بطاقة الأداء المتوازن ، فرض الاستمرارية ، معيار التدقيق الدولي/570

المقدمة

فرضت الثورة الصناعية عند انطلاقها في ثلاثينيات القرن التاسع عشر تغييرات على أصعدة عدة منها الصعيد الاقتصادي، وقد تمثل بظهور الشركات المساهمة والصعيد التكنولوجي التصنيعي والمتمثل بمستوى الجودة العالي من المواصفات الواجب توافرها في السلع المنتجة والخدمات المقدمة المطلوبة من لدن الزبائن المستهدفين ذوي المتطلبات

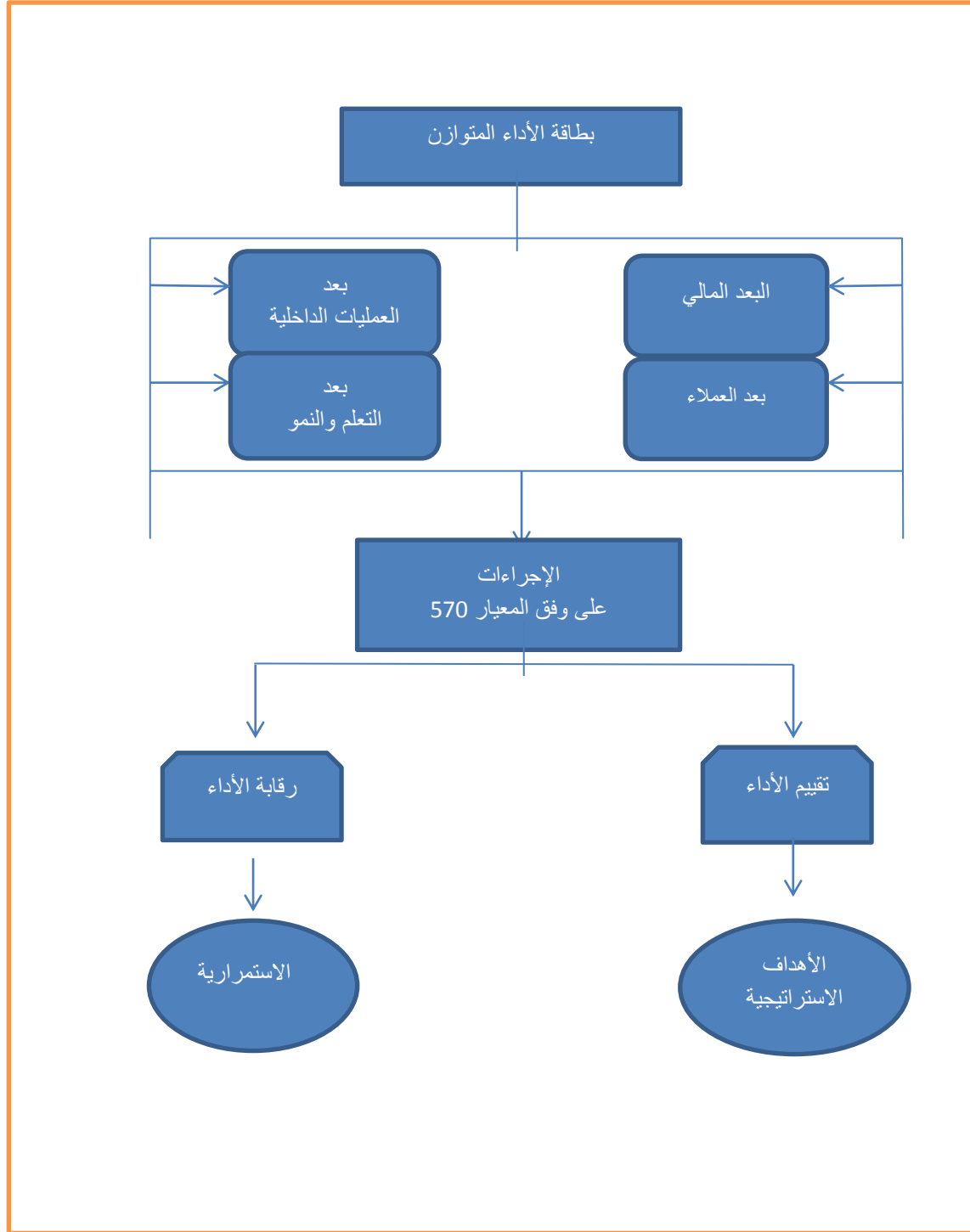
والاحتياجات المتغيرة باستمرار . فكان لزاماً على الوحدات الاقتصادية من تطوير أنظمتها المحاسبية وأدواتها الإدارية والمالية وتحقيق الموازنة بينهما والتفاعل بين عناصرها ، لضمان قدرتها على منافسة الوحدات الاقتصادية الأخرى العاملة في نفس النشاط والحصول على حصة سوقية متميزة ، ومن ثم استمرار بقاءها في قطاع الأعمال ، ويتبلور هدف الإدارات من استعمال بطاقة الأداء المتوازن هو ، لتكوين رؤية ورسالة لوحدها الاقتصادية بسبب تعدد وتنوع أبعادها الداخلية والخارجية المستخدمة في أولاً: تقييم الأداء ، من خلال تقديمها للجهات المستفيدة نظرة شاملة وموضوعية عن مدى قدرة الوحدات الاقتصادية على تنفيذ خططها وبرامجها التشغيلية وصولاً إلى بلوغ أهدافها الاستراتيجية بجودة عالية ، ثانياً: رقابة الأداء ، من خلال استعمالها كأداة للتحقق من مدى قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار كوحدة رابحة ومنافسة في سوق العمل تنفيذاً لمعيار التدقيق الدولي 570 واستدامة النتائج المتحققة تلك ، مما دعا الباحث إلى دراسة ذلك الاستعمال على وفق المنهجية الآتية :

المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : منهجية البحث

- 1- مشكلة البحث : تعاني الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال الراهنة من منافسة شديدة في مجالات عدة منها الحصة السوقية ، وجودة المنتجات ، ورضا الزبائن مما ينعكس ذلك على استمراريتها في مزاولة أنشطتها وبرامجها ذات القيمة المضافة بغية تحقيق أهدافها الاستراتيجية ، واستناداً لذلك من الممكن تحديد مشكلة هذا البحث من خلال السؤال الآتي:
(هل تسهم بطاقة الأداء المتوازن في التحقق من استمرارية الوحدات الاقتصادية على وفق معيار التدقيق الدولي/570) .
- 2- أهمية البحث : تكمن أهمية هذا البحث من أنه يركز على بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة تؤدي دوراً رئيسياً في ترجمة وتمثيل رؤية واستراتيجية الوحدات الاقتصادية إلى أهداف قصيرة الأجل وخطة عمل واضحة للمساعدة في تحقيق تلك الأهداف، فضلاً عن مقياس أداء لقياس المتحقق من هذه الأهداف، ومن ثم التحقق من مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار خلال المستقبل المنظور .
- 3- أهداف البحث : يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الرئيسية الآتية :-
أ- بيان استعمال بطاقة الأداء المتوازن للتحقق من استمرارية الوحدات الاقتصادية على وفق معيار التدقيق الدولي/570 .
ب- التعرف على مفهوم وأهداف وأهمية وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن .
ج- توضيح مفهوم وطبيعة فرض الاستمرارية والفوائد المتحققة عند التأكد منه .
- 4- فرضية البحث : للإجابة على التساؤل الذي أثاره البحث ولتحقيق أهدافه فقد تم صياغة الفرضية الآتية :
(ما مدى اعتماد مراقب الحسابات على بطاقة الأداء المتوازن للتحقق من استمرارية الوحدات الاقتصادية على وفق معيار التدقيق الدولي/570))
- 5- حدود البحث :
أ- تمثلت الحدود المكانية للبحث بشركة مصافي الجنوب - شركة عامة .

ب- تضمّنت الحدود الزمانية للبحث السجلات المالية والحسابية والبيانات المالية للشركة عينة البحث من السنة/2015 ولغاية السنة/2018 .



شكل(1) المخطط الإجرائي للبحث

المصدر : إعداد الباحث

ثانياً : دراسات سابقة

1- دراسة (Christian Etal ، 2022) بعنوان :

(Project Performance Analysis Using Balance Scorecard Case Study Manage Service Project At PT. X)

تبحث هذه الدراسة في قياس أداء مشروع إدارة الخدمات في مصرف PTX الإندونيسي باستعمال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ، توصلت هذه الدراسة إلى فاعلية واقتصادية الأداء على المستوى المالي مع الحاجة إلى زيادة عدد التقنيين بالنسبة لبعد العمليات الداخلية ، في حين أوصت هذه الدراسة بأشراك العاملين ببرامج التدريب والتطوير فيما يتعلق بالصحة والسلامة المهنية .

2- دراسة (Fatima & Elbanna ، 2020) بعنوان :

(Balanced scorecard in the hospitality and tourism industry: Past, present and future)

توضح هذه الدراسة أثر بطاقة الأداء المتوازن في قياس مدى تحقق الأهداف الموضوعة في قطاع السياحة والفندقة القطرية ، فضلاً عن تحديد جوانب الضعف والخلل في عدم تحقق تلك الأهداف ، وأظهرت هذه الدراسة كثيراً من النتائج كان أهمها يساعد اعتماد بطاقة الأداء المتوازن على استعمال ممارسات أكثر ملائمة لبلوغ الأهداف المحددة كأن يكون تبني مفهوم السياحة المستدامة ، وقدمت هذه الدراسة عدة توصيات منها، توسيع قاعدة الأبحاث فيما يخص قياس مدى تحقق الأهداف المتعلقة بقطاع الساحة والفندقة باستعمال بطاقة الأداء المتوازن .

3- دراسة (Dudic Etal ، 2020) بعنوان :

(The Innovativeness and Usage of the Balanced Scorecard Model in SMEs)

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم تنفيذ برامج وأنشطة الشركات الصغيرة والمتوسطة السلوفاكية والصربية من خلال استعمال المؤشرات المالية وغير المالية لبطاقة الأداء المتوازن ، وخُصت هذه الدراسة إلى أن استعمال بطاقة الأداء المتوازن تعطي رؤية موضوعية وبيانات دقيقة ما يساعد ذلك في تنمية العمليات التجارية للشركات ، في حين أوصت هذه الدراسة باستعمال المؤشرات المالية وغير المالية لبطاقة الأداء المتوازن لتحقيق ميزة تنافسية في سوق العمل .

4- دراسة (Amer Etal ، 2023) بعنوان :

(Engaging physicians and nurses in balanced scorecard evaluation—An implication at Palestinian hospitals and recommendations for policy makers)

هدفت هذه الدراسة إلى دمج العاملين في قطاع الرعاية الصحية الفلسطينية لوضع سياسات وآليات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المستشفيات ، ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي ، وجود قسم كبير من العاملين في المستشفيات لم يزودوا بأحدث المستجدات الطبية بشأن الأدوية والأمراض ، في حين أوصت هذه الدراسة بإقامة دورات وندوات علمية وتطويرية وإدراجها ضمن خطط عمل المستشفيات .

5- دراسة (Harkal ، 2023) بعنوان :

(Performance Assessment of Wheat Flour Suppliers Based on Balanced Scorecard)

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أفضل الموردين للمواد الأولية لشركة إنتاج دقيق القمح الإندونيسية باستعمال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ، توصلت الدراسة إلى مؤشرات تقييم الموردين والتي تعتمد على (استقرار الأسعار ، والرضا عن الخدمات ، والتسليم في الوقت المحدد) ، بينما توصي هذه الدراسة باعتماد الموردين الذين يمكن الاتصال بهم حين طلبهم ومدى مطابقة المواد الأولية المجهزة للمواد المطلوبة .

المبحث الثاني : التأطير النظري

أولاً : بطاقة الأداء المتوازن (النشوء، المفهوم، الأهداف، الأهمية، الأبعاد)

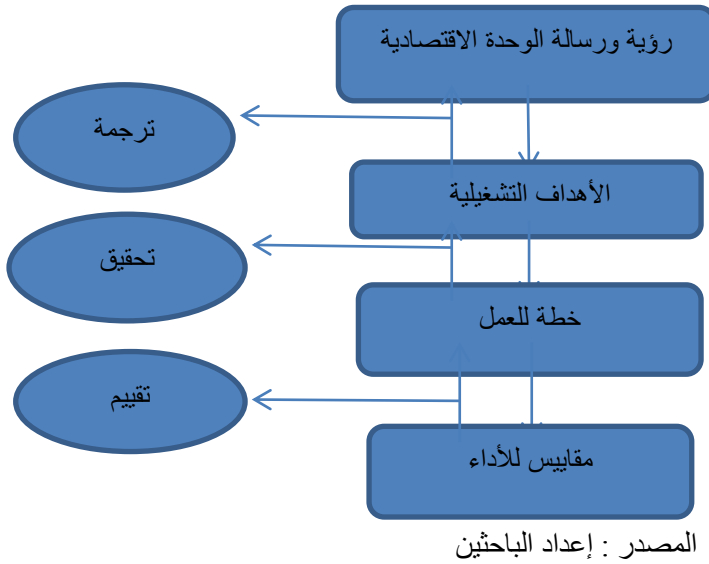
1- النشوء التاريخي لبطاقة الأداء المتوازن :

يعود أول ظهوراً نظرياً لبطاقة الأداء المتوازن إلى العام/1983 حينما أشار R. Kaplan إلى وجوب إدارة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال المؤشرات غير المالية فضلاً عن المؤشرات المالية (Shirkouhi Etal، 2020: 650) . وفي العام/1987 قام A. Schneider بصياغة بطاقة الأداء المتوازن كخطة استراتيجية أطلق عليها (Improvement Process Quality) والتي تمتد لفترة خمسة سنوات (Neiva Etal، 2021: 4) . وظهرت بطاقة الأداء المتوازن إلى الممارسة العملية في العام/1992 بعد عرضها كمقالة في إحدى المجلات العلمية تحت عنوان (The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance) والتي أشارت إلى إمكانية قياس وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال أربعة أبعاد والتي تمثل مؤشرات مالية وغير مالية (Lin Etal، 2014: 1023) . ومرت بطاقة الأداء المتوازن بثلاث مراحل للتطور بدءاً من العام/1992 الذي تم فيه اقتراح ربط رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية بأبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة لبناء علاقة السبب والنتيجة ، وفي العام/1996 فقد تم تطوير علاقة السبب والنتيجة تلك لإعطاء صورة واقية عن الأداء الشامل للوحدة الاقتصادية ، أما في العام/2008 فقد حُدد الأنموذج العملي القائم على ربط الأهداف الاستراتيجية للوحدة بأبعاد البطاقة (Tawse & Tabesh, 123, 2023) .

2- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن : تكمن أهمية عملية قياس الأداء (وما يرتبط بها من تغذية عكسية) بوصفها جانب ملزم لضمان نجاح وتحقيق الاستراتيجيات من خلال حاجة الوحدات الاقتصادية إلى تطوير وتبني أساليب وأدوات حديثة ومتنوعة الأبعاد والزام جميع المستويات الإدارية بتنفيذها (Hegazy Etal، 2022: 905) . وخصوصاً بعد التغيرات التي طرأت على طبيعة العمليات الإنتاجية وأنظمة المعلومات والتي أدت إلى قصور المؤشرات المالية منفردةً في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية لهذا السبب تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن من قبل فريق عمل من معهد نولان نورتون (5: 2020 Frederico Etal،) . وعلى هذا الأساس تم تبنيها من قبل العديد من الدول الغربية ودول الشرق الأوسط والدول الآسيوية (2: Balaji Etal، 2021:) . ويمكن تحديد مفهوم لبطاقة الأداء المتوازن على أنها أداة لإدارة استراتيجية الوحدات الاقتصادية وصولاً لتحقيق رسالتها ورؤيتها، ويتم ذلك من خلال ربط أبعادها الأربعة بالاستراتيجية (Amer Etal، 2: 2023) . في حين يُشير كل من (Kaplan & Norton) على أنها نظام لقياس الأداء تتضمن مزيج من المتغيرات المالية وغير المالية تؤدي إلى إدارة أداء الوحدات الاقتصادية بشكل متوازن باستعمال مقاييس يتم اختيارها بشكل يلائم علاقة الارتباط بين

الأهداف طويلة الأجل والأهداف التشغيلية (Gazi Etal، 2022: 5). وذكر آخرون بأنها أسلوب يُمكن المديرين من الحصول على رؤية شاملة وموضوعية لأنشطة الوحدة الاقتصادية باستعمال معايير مالية وغير مالية وبشكل متوازي للتأكد من مدى تحقق أهداف الوحدة التشغيلية لضمان تحقيق استراتيجيتها (Junior & Alver، 2022: 2).

ويستطيع الباحث من تقديم تعريف لبطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام شامل لقياس وإدارة الأداء من وجهة نظر استراتيجية يتم بموجبها ترجمة رؤية ورسالة الوحدات الاقتصادية إلى أهداف قصيرة الأجل ومن ثم يتم تطوير خطة عمل لتحقيق تلك الأهداف ، فضلاً عن بناء مقاييس أداء لتقييم مستوى أداء خطة العمل المطورة ، ويمكن تصوير العلاقات تلك على وفق المخطط الآتي :



3- أهداف بطاقة الأداء المتوازن : يرى (Camileri، 2021: 13) إن بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى تحقيق التكامل في إدارة الأداء وتوجيه ذلك الأداء نحو النتائج من خلال تضمينها مؤشرات متنوعة تقوم بربط قيم ورؤى الوحدات الاقتصادية بالأهداف والاستراتيجيات بغرض تحقيق التحسين المستمر . وترمي بطاقة الأداء المتوازن إلى بناء نظام إداري متين يدعم الاستراتيجيات المتبناة من لدن الوحدات الاقتصادية من خلال تقييم الأداء التشغيلي بأسلوب شامل واللازم لبلوغ تلك الاستراتيجيات؛ إذ بدأت بطاقة الأداء المتوازن كنظام لتطوير الأداء ومن ثم أصبحت نظام للتغيير التنظيمي (2: 2021 ، Bohm Etal). كما وتهدف هذه البطاقة إلى ضمان التوازن بين نتائج المؤشرات المالية وغير المالية من خلال توجيه انتباه العاملين نحو استراتيجية الوحدات الاقتصادية التي تتضمن تسلسلاً للأهداف ويتم ذلك ببناء علاقة بين الاستراتيجيات من جهة والأهداف قصيرة الأجل من جهة أخرى ، فتحقيق الاستراتيجيات مرهون بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل ليتم تعويض العاملين بمستوى ما تم تحقيقه من أهداف تشغيلية (3: 2022: Quesado Etal).

4- أهمية بطاقة الأداء المتوازن : تتبلور أهمية بطاقة الأداء المتوازن بتحقيقها منافع عدة فاستعمالها يؤدي إلى ربط مقاييس الأداء المالية وغير المالية من خلال ترجمة استراتيجيات الوحدات الاقتصادية وأهدافها القصيرة الأجل في أن واحداً (6: 2020 Kaplan & Mcmillan). إذ إن المقاييس المالية تستهدف تحقيق الأهداف التشغيلية في حين إن المقاييس غير المالية

تُمكن الوحدات الاقتصادية من النمو المستقبلي والحصول على ميزة في سوق المنافسة (Mio Etal، 2022: 368) . ويرى (Dwivedi Etal، 2021: 36) إن الوحدات الاقتصادية التي قامت بتبني وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس الأداء قد تمكنت من تحسين ادائها المالي مقارنةً بالوحدات الاقتصادية التي استخدمت مقاييس الأداء التقليدية ، فضلاً عن أنها وسيلة مهمة لترجمة الأهداف طويلة الأجل إلى مجموعة من الأهداف قصيرة الأجل يتم متابعة مدى تنفيذها باستعمال مقاييس متنوعة والإبلاغ عن ذلك بتقرير موحد ما يؤدي ذلك إلى منح الإدارة رؤية شاملة وتكاملية لأداء الوحدة الاقتصادية . وتتمكن إدارات الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن من رقابة الأداء المالي والنتائج المتحققة عنه مما ينعكس على قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار كوحدة رابحة خلال المستقبل المنظور ، فقياس مستوى العوائد من شأنه أن يكون عامل مساعد للأطراف ذات العلاقة على فهم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وعلى أساسه تتم عمليات التقييم (707: 2022 Christian Etal) .

5- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن : تتضمن بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد تعكس مصالح كل من المساهمين والزبائن وموظفي الوحدة الاقتصادية ، ويُشتق منها أهداف تشغيلية وخطط عمل ومقاييس أداء؛ إذ تعمل تلك الأبعاد بشكل متوازي ويتأثر كل منها مع بعضها البعض ليتم بلوغ هدفها الرئيس وهو قياس وإدارة الأداء (3: 2020 Agarwal) . وفيما يأتي بيان لتلك الأبعاد :

أ- البعد المالي : يتضمن هذا البعد مؤشرات عدة لقياس الأداء المالي للوحدات الاقتصادية على المدى القصير ، والذي يعكس مدى مساهمة الاستراتيجية المتبناة في عمليات التحسين المستمر للأنشطة (6: 2019 Mamabolo & Myres) . وتتمثل الأهداف التي يمكن أن تُقاس بمؤشرات البعد المالي بمستوى الأرباح المتحققة ، وكفاءة الوحدات الاقتصادية على تخفيض تكاليف منتجاتها ، ومستويات نمو العوائد والتي تحدد مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على مواجهة ديونها قصيرة الأجل مما يساعدها ذلك على الاستمرار كوحدة رابحة ، ومستوى الإنتاجية والتي تعكس وجود علاقة بين فاعلية وكفاءة الوحدة الاقتصادية عند تنفيذ أنشطتها ، فضلاً عن تحليل العلاقة بين حسابات قائمة المركز المالي وحسابات كشف الدخل بغية الحصول على نتائج مالية أكثر دقة لتعكس أداء أنشطة الشركة (765: 2022 Gonzalez Etal) .

ب- بعد الزبائن : يتمثل هذا البعد في تحديد قطاعات السوق المستهدفة من قبل الوحدات الاقتصادية ، ومن ثم سعي الإدارات إلى تحقيق أعلى مستوى من رضا الزبائن في تلك القطاعات السوقية والذي يعكس مدى ما تم تلبية من رغبات وتصورات هؤلاء الزبائن (3: 2019 Tuan) . وبهدف الحصول على حصة سوقية مناسبة والبقاء كموقع صدارة في قطاع الأعمال تلجأ الوحدات الاقتصادية إلى قياس رضا زبائنها باعتبار ذلك عامل مهم للنجاح والاستمرارية في تأدية الأنشطة والبرامج المختلفة لتحقيق العوائد ومن الأرباح ، ويتضمن بعد الزبائن أهداف عدة يمكن أن تُقاس بمؤشرات هذا البعد وهي ، الحصة السوقية ، ومستوى الاحتفاظ بالعملاء ، والحصول على زبائن جدد ، وشكاوى الزبائن (2: 2020 Dincer Etal) .

ج- بعد العمليات الداخلية : لبلوغ الأهداف المتعلقة ببعد الزبائن وقياس المتحقق منها ، على الوحدات الاقتصادية ترجمة جوانب بعد الزبائن إلى أهداف ومقاييس خاصة ببعد العمليات الداخلية ، بمعنى ما يجب أن تتبعه الوحدات الاقتصادية في بيئتها الداخلية من أساليب وأنظمة إنتاجية لتنفيذ أنشطتها وبرامجها بكفاءة وفاعلية ، فضلاً عن اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة ذات قيمة مضافة للسلع المنتجة والخدمات المقدمة لكسب رضا زبائنها من جهة وتعظيم مصالح المساهمين من جهة أخرى كأسلوب

تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإنتاج في الوقت المناسب (Abdurrachman Etal، 0222: 1051). وهذا من شأنه أن يؤدي إلى بقائها واستمرارها في سوق العمل كوحدات رابحة ، ويساعد هذا البعد الإدارات في تحديد العمليات التي يجب أن تتميز بها الوحدة الاقتصادية عن غيرها من الوحدات المنافسة ، وهناك أهداف عدة يتضمنها هذا البعد وهي ، طبيعة الأسواق الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، وطريقة تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات ، وأوقات تسليم المنتجات والخدمات ، وخدمات ما بعد البيع (4: Benkova Etal، 2020).

د- بعد التعلم والنمو : يهتم هذا البعد بالبنى التحتية للوحدات الاقتصادية والتي يتوجب عليها بنائها لضمان النمو طويل الأجل ، ويتحقق ذلك من خلال بناء قدرات الإبداع والتطوير لمواجهة الشركات المنافسة في ظل أسواق عالمية مفتوحة ، ولكي تحقق الوحدات الاقتصادية النجاح في هذا المجال عليها معرفة كيفية رفع المستويات الفكرية لموظفيها ومهاراتهم المهنية وتحديث أنظمة المعلومات المستخدمة وبرامج تحفيز وتدريب العاملين (2: Betto Etal، 2022). لتحقيق رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية والمتمثلة بالتطور على المدى البعيد، مما يساعد ذلك في بناء قاعدة واسعة للزبائن والوفاء بمتطلبات المستثمرين، وهو ما يعني إمكانية الاستمرار في أداء أنشطتها وخططها المختلفة بهدف تحقيق العوائد (8: Carayannis Etal، 2022).

ثانياً : مفهوم وطبيعة وأهمية ومؤشرات فرض الاستمرارية

يشير مصطلح الاستمرارية إلى أحد الفروض المحاسبية المهمة والذي يعني إن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أداء أنشطتها وبرامجها وليس هناك اتجاه لتصفيتها خلال المستقبل المنظور (3: IAASB، ISA NO.570). وأشارت الفقرة (25) من معيار المحاسبي الدولي /1 بضرورة قيام الإدارة بإجراء تقييم لقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار كوحدة رابحة ويتم تقييم معظم أصولها على أساس التكلفة التاريخية تطبيقاً للفرض المذكور آنفاً (986: IAS NO.1، IFRS). ويتم إعداد وتنظيم البيانات المالية ذات الغرض العام وإظهار الأصول والالتزامات على أساس إن الوحدة الاقتصادية قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها عندما يكون من المناسب استعمال فرض الاستمرارية (114: AICPA، 2016). ويُمثل فرض الاستمرارية المسار الطبيعي للوحدة الاقتصادية، فهو يعكس رغبات الأطراف كافة ذات العلاقة ، فحالة التصفية أو التوقف عن مزاولة الأنشطة يمثل وضع استثنائي ، فضلاً عن كون الفرض المذكور آنفاً يتفق والتشريعات التي تعمل في ظلها الشركات المساهمة ، نظراً لما يتمتع به هذا الشكل القانوني من الشركات من نمو متزايد وتوسع مستمر في حجم أعمالها (4593: Effiong & Ekpoese، 2020). وتأتي أهمية هذا الفرض المحاسبي من كونه أحد السمات الرئيسية لأي وحدة اقتصادية مهما كانت طبيعة أعمالها سواء صناعية أم تجارية أم زراعية أم خدمية والتي على أساسه تقتني أصولها لأغراض أداء أنشطتها وليس لأغراض البيع ، فضلاً عن إن العديد من المبادئ والأسس المحاسبية تم بنائها على مفاهيم هذا الفرض (6: Nagendrakumar Etal، 2022). وهناك ثلاثة مؤشرات نص عليها معيار التدقيق الدولي/570 التي تقود إلى الشك في قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار خلال المستقبل المنظور ، وهي مؤشرات مالية مثل (زيادة الالتزامات المتداولة على الأصول المتداولة ، وجود خسائر تشغيلية متكررة ، وعدم وجود توزيعات للأرباح) (9: IAASB، ISA NO.570). أما المؤشرات التشغيلية فكانت (التخلي عن مديرين ذوي خبرة دون وجود من يحل محلهم ، وفقدان أحد الأسواق الرئيسية ، وفقدان مجهز رئيس ، ومشاكل كبيرة في المبيعات البشرية) (51: Feghail Etal، 2022). في حين

تمثلت المؤشرات الأخرى (عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية ، وجود عدد كبير من الدعاوى القضائية التي يمكن أن تنشأ عنها أحكام لا تستطيع الوحدة الاقتصادية الوفاء بها ، وحدثت تغييرات في التشريعات والقوانين الحكومية) (276: 2021). (Senokosova).

ثالثاً : بطاقة الأداء المتوازن واستمرارية الوحدات الاقتصادية

تتأسس الوحدات الاقتصادية لتحقيق هدف رئيس وهو تعظيم مصالح المساهمين وتلبية توقعات بقية الأطراف الداخلية منها والخارجية ذات العلاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية ، ولتحقيق الأهداف تلك عليها أن تستمر في أداء أنشطتها المختلفة بغرض تحقيق العوائد ، ولكن في أحيان معينة تواجه صعوبات في تنفيذ برامجها كأن تكون انخفاضاً كبيراً في الإيرادات ، وتآكل الحصص السوقية بسبب دخول منافس جديد ، وتدني في مستويات السيولة النقدية ، مما يؤثر ذلك سلباً في استمراريتها كوحدة اقتصادية رابحة ومن ثم فشلها في تحقيق أهداف مستخدمي البيانات المالية ، وهنا يأتي دور مراقب الحسابات للتحقق من مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في المستقبل المنظور باستعمال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة .

المبحث الثالث : الإطار التطبيقي

1- مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من الشركات النفطية العاملة في المنطقة الجنوبية ، أما عينة البحث فقد تمثلت بشركة مصافي الجنوب- شركة عامة ، وهي إحدى شركات القطاع النفطي المختصة بالصناعات التحويلية والتي تقع في محافظة البصرة .

2- المناقشة واختيار الفرضية

فرضية البحث : اعتماد مراقب الحسابات بطاقة الأداء المتوازن للتحقق من مدى استمرارية الوحدات الاقتصادية على وفق معيار التدقيق الدولي/570 .

لغرض إثبات أو نفي فرضية البحث قام الباحثون بالتحقق من مدى قدرة الشركة على الاستمرار خلال المستقبل المنظور على وفق معيار التدقيق الدولي/570 بالاعتماد على المؤشرات التي تتضمنها أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن ، ولغرض اعتماد البيانات والمعلومات الدقيقة ومن مصادرها بقصد التمكن من الاستنباط وتعميم نتائج البحث فقد تم الاعتماد على الملاحظة التي تساعد في الوقوف على جوانب الأنشطة المختلفة للشركة ذات العلاقة بالبحث وبشكل ملموس ، في حين أن المقابلات الشخصية وفرت للباحثين ومن خلال إجراء لقاءات ثنائية مع المستويات الإدارية المختلفة فكرة عن آليات أداء البرامج ، فضلاً عن استقراء البيانات المالية والسجلات الحسابية للشركة وضمن الحدود الزمانية ، وكما موضح في الآتي :

3- تحديد رؤية ورسالة الشركة

بالاعتماد على تقرير الإدارة المرفق بالبيانات المالية للشركة ، تبين أن رؤية الشركة تمثلت في ((المساهمة بدعم الاقتصاد الوطني في مجال القطاع انطفي)) ، اما رسالتها فتمثلت بـ((تكرير وتصفية النفط الخام وإنتاج المنتجات النفطية بأنواعها)).

4- تحديد الاستراتيجية وبناء الأهداف الاستراتيجية

بعد إجراء المقابلات الشخصية مع المستويات القيادية والرجوع إلى النظام الداخلي للشركة ، اتضح إن للشركة استراتيجية تتدرج ضمن أحكام قانون رقم(101) لسنة/1976 (المعدل) والخاص بتنظيم فعاليات وتشكيلات وزارة النفط ، وقانون الشركات العامة رقم(22) لسنة/1997(المعدل) ، ويمكن تحديد استراتيجية الشركة بالآتي :

أ- استلام وخزن النفط الخام لأغراض التصفية .

ب- خزن وتحميل المنتجات النفطية على اختلاف أنواعها .

ت- تبويع المنتجات النفطية بهدف تغطية حاجة السوق المحلي .

ث- التحكم في تكلفة المنتجات وترشيدها .

ج- تحقيق نسب تطور في الطاقات الإنتاجية .

ويمكن تقسيم استراتيجية الشركة المتمثلة بالنقاط المذكورة آنفاً إلى أهداف استراتيجية للتمكن من وضع مؤشرات لقياس وتقييم أداء الشركة في السعي لتحقيق تلك الأهداف وحسب طبيعة كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ، وكما موضح في الجدول الآتي :

أبعاد بطاقة الأداء المتوازن	الأهداف الاستراتيجية	مؤشرات الأداء
البعد المالي	السيطرة على الأصول	معدل دوران الأصول
	نمو الأرباح	معدل هامش الربح الصافي
	تحسين العوائد	معدل العائد على الاستثمار
بعد العملاء	نمو المبيعات السنوية	معدل نمو المبيعات السنوية
	زيادة المبيعات السنوية المتحققة	حجم المبيعات السنوية
بعد العمليات الداخلية	تصريف المخزون	معدل دوران المخزون
	الزيادة في حجم المبيعات اليومي	معدل المبيعات اليومي
بعد التعلم والنمو	تدريب العاملين وتطوير قدراتهم	مؤشر كلف التدريب إلى

الرواتب		
مؤشر كلف المزايا العينية	خلق بيئة تنظيمية ملائمة	

5- التحقق من قدرة الشركة على الاستمرار باستعمال بطاقة الأداء المتوازن

بعدما تم اشتقاق الأهداف الاستراتيجية من استراتيجية الشركة عينة البحث ، سيتم اختيار مؤشرات أداء ذات علاقة مباشرة بالاستراتيجية ، للتمكن من تحديد مدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية ، ومن ثم التحقق من قدرة الشركة على الاستمرار باستعمال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ، وكما موضح في الآتي :

أولاً : تقييم البعد المالي

من بين مؤشرات الأداء التي تم اختيارها لتقييم البعد المالي ما يأتي :

1- معدل دوران الأصول : هو أحد النسب المالية التي تستعمل لقياس امكانية الشركة على توليد المبيعات من الأصول ، ويُحسب من خلال المعادل الآتي :

$$\text{معدل دوران الأصول} = (\text{صافي المبيعات} / \text{إجمالي الأصول}) * 100$$

و عليه يمكن قياس فاعلية الشركة في استعمال أصولها من أجل توليد المبيعات ، وحسب الجدول الآتي :

الجدول (1) يوضح معدلات دوران الأصول المبالغ (بالآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
صافي المبيعات	1092604360	990113038	1286126386	1345393590
إجمالي الأصول	1237228578	1327048926	1590641606	1984572786
معدل دوران الأصول	88,3%	74,7%	80,8%	67,7%

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

من الجدول أعلاه نلاحظ انخفاض معدل دوران الأصول لسنة/2016 قياساً بالسنة/2015 بسبب الانخفاض الحاصل في صافي المبيعات وارتفاع إجمالي الأصول ، في حين أستمر معدل دوران الأصول في الارتفاع في سنة/2017 ليصل إلى نسبة(80,8%) بسبب الارتفاع الحاصل في كل من صافي المبيعات وإجمالي أصول الشركة ، أما في السنة/2018 فقد انخفضت النسبة لتصل إلى(67,7%) على الرغم من ارتفاع صافي المبيعات وإجمالي الأصول ، نستنتج من ذلك إن الشركة عينة البحث كانت في السنتين(2015 و 2017) أكثر فاعلية في توليد المبيعات عند استعمال أصولها مقارنةً بالسنتين(2016 و 2018) .

2- معدل هامش الربح الصافي : يوضح هذا المؤشر مدى قدرة الشركة في تحقيق الأرباح مقابل مبيعاتها ، كما ويعد وسيلة مهمة للمقارنة بين الشركات العاملة في نفس القطاع ، ويُحسب باستعمال المعادلة الآتية :

$$\text{معدل هامش الربح الصافي} = (\text{نتيجة النشاط/ صافي المبيعات}) * 100$$

من خلال المعادلة أعلاه يمكن التوصل إلى معدل هامش الربح الصافي خلال سنوات البحث ، وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول(2) يوضح معدلات هامش الربح الصافي (بآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
نتيجة النشاط	173039139	240871227	462749293	495272620
صافي المبيعات	1092604360	990113038	1286126386	1345393590
معدل هامش الربح الصافي	% 15,8	% 24,3	% 35,9	% 36,8

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

من الجدول أعلاه نلاحظ إن معدل هامش الربح الصافي وخلال سنوات البحث في تطور مستمر وهو مؤشر جيد ويرجع سبب ذلك إلى الارتفاع المستمر في نتيجة النشاط المقترن بالانخفاض الحاصل في كلفة النشاط الجاري ، وتذبذب صافي المبيعات التي حققتها الشركة ، إذ بلغ(15,8%) في سنة/2015 ليرتفع إلى (24,3%) في سنة/2016 في حين كانت الزيادة ملحوظة في سنة/2017 والتي حققت نسبة(35,9%) ، أما في سنة/2018 فقد كانت بمعدل(36,8%) .

3- معدل العائد على الاستثمار : يستعمل هذا المؤشر لتحديد حجم الأرباح المتحققة قياساً بالأصول المتاحة للشركة، إذ كلما كان معادل العائد على الاستثمار مرتفع كان ذلك مؤشر جيد للشركة ، ويتم التوصل إليه من خلال المعادلة الآتي :

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = (\text{نتيجة نشاط الشركة/ إجمالي الأصول}) * 100$$

والجدول الآتي يوضح معدلات تطور العائد على الاستثمار :

جدول(3) يوضح معدلات العائد على الاستثمار (بآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
نتيجة النشاط	173039139	240871227	462749293	495272620
إجمالي الأصول	1237228578	1327048926	1590641606	1984572786
معدل العائد على الاستثمار	% 14	% 18	% 29	% 25

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

يتبين من الجدول المذكور أنفاً إن هناك ارتفاع لمعدل العائد على الاستثمار للسنوات (2015 و 2016 و 2017) مسجلاً (14% و 18% و 29%) على التوالي، ويعود سبب ذلك الارتفاع إلى نمو نتيجة نشاط الشركة التشغيلي خلال السنوات تلك مع الاستقرار النسبي لإجمالي الأصول ، مما يدل على الاستغلال الأمثل للأصول ، أما في السنة المالية/2018 فقد انخفض العائد على الاستثمار إلى (25%) على الرغم من ارتفاع كل من نتيجة نشاط الشركة التشغيلي وإجمالي أصولها. ولتقييم الأداء المالي للشركة عينة البحث وبالاستناد إلى النتائج التي تم الحصول عليها باستعمال مؤشرات الأداء ، يتضح بأن أداء الشركة كان في تطور مستمر وعلى مدى سني البحث وفيما يخص معدل هامش الربح الصافي ، إذ تمكنت الشركة من تحقيق الأرباح من مبيعاتها مع التطور النسبي لكل من معدل دوران الأصول ومعدل العائد على الاستثمار .

ثانياً : تقييم بعد العملاء

لأغراض تقييم بعد العملاء فيما يخص نشاط الشركة عينة البحث ، فقد تم اختيار مؤشرات الأداء المدرجة في الآتي :

1- معدل نمو المبيعات السنوية : يوضح هذا المؤشر معدل النمو في المبيعات من سنة إلى أخرى ، فالزيادة في حجم المبيعات السنوية للوحدات الاقتصادية تؤدي إلى زيادة الإيرادات ومن ثم الزيادة في الأرباح ، مما يساعد الشركة في الاستمرار في سوق العمل ، ويتم التوصل إليه عن طريق المعادلة الآتية :

معدل نمو المبيعات السنوية = (مبيعات السنة الحالية - مبيعات السنة السابقة) / مبيعات السنة السابقة

ويمكن التوصل إلى التطور الحاصل ضمن هذا المؤشر حسب الجدول الآتي :

جدول (4) يوضح معدلات النمو في المبيعات المبالغ (بالآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
حجم المبيعات السنوية	1092604360	990113038	1286126386	1345393590
معدل النمو في المبيعات	—	9,38%	29,89%	4,6%

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

نستنتج من الجدول المذكور في أعلاه إن معدل النمو السنوي في مبيعات الشركة أنخفض في سنة/2016 عن سنة/2015 وبنسبة مئوية سالبة بلغت (9,38%) ليعاود الارتفاع في سنة/2017 وبنسبة وصلت إلى (29,89%) وهذا يدل على ارتفاع الطلب على منتجات الشركة من خلال تحسين نوعيتها ومواصفاتها ، في حين أن نسبة النمو السنوي للمبيعات في سنة/2018 انخفضت عن السنة السابقة لتكون (4,6%) على الرغم من ارتفاع حجم المبيعات لذات السنة .

2- حجم المبيعات السنوية : يستعمل هذا المؤشر لمعرفة حجم المبيعات السنوية التي حققتها الشركة من بيع منتجاتها ومدى تطورها من سنة إلى أخرى ، إذ يفيد هذا المؤشر بإعطاء نظرة سريعة وتقييم دقيق عن قدرة الشركة في بيع منتجاتها ، وبحسب عن طريق المعادلة الآتية:

إجمالي المبيعات = مجموع المبيعات الفعلية السنوية

وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (5) يوضح حجم المبيعات السنوية (بالآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
حجم المبيعات السنوية	1092604360	990113038	1286126386	1345393590

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

يتبين من الجدول في أعلاه وجود انخفاض في حجم المبيعات لسنة/2016 عن سنة/2015 وهذا يدل على عدم تمكن الشركة عينة البحث من التسويق لمنتجاتها وبيعها ، في حين إن السنتين (2017 و 2018) شهدت ارتفاعاً في حجم المبيعات المتحققة وهذا يدل على تحسن قدرات الشركة في بيع منتجاتها من خلال زيادة في الحصة السوقية للشركة . ولتقييم مستوى أداء الشركة حسب مؤشرات بعد العملاء بغرض التحقق من قدرة الشركة على الاستمرار ، يتضح وجود تذبذب في معدلات النمو السنوي لمبيعات الشركة ، فانخفضت بنسبة مئوية سالبة في سنة/2016 عن السنة التي تسبقها ، وانخفضت النسبة كذلك في سنة/2018 عن سنة/2017 ، أما عن حجم المبيعات السنوية المتحققة فشهدت سنة/2016 انخفاضاً عما هو متحقق في سنة/2015 ، فيما واصل حجم المبيعات بالارتقاع للسنوات 2017 و 2018 .

ثالثاً : تقييم بعد العمليات الداخلية

من بين أهم مؤشرات الأداء المعتمدة من لدن الباحثين بما يتوافق مع الأهداف الاستراتيجية للشركة عينة البحث ما يأتي :
1- معدل دوران المخزون : يوضح هذا المعدل عدد المرات التي يتم فيها تصريف مخزون الإنتاج التام من المخازن واستبداله بإنتاج آخر جديد خلال فترة زمنية معينة ، إذ كلما كانت عدد المرات أكثر دل ذلك على قدرة الشركة بتصريف إنتاجها عبر المنافذ التوزيعية ، ويُحسب بالمعادلة الآتية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{صافي المبيعات} / \text{تكلفة المخزون}$$

ويمكن التعرف على كيفية تطور هذا المؤشر استناداً للجدول الآتي :

جدول (6) يوضح معدلات دوران المخزون (بالآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
صافي المبيعات	1092604360	990113038	1286126386	1345393590
تكلفة المخزون	187823206	207364324	214340017	207145207
معدل دوران المخزون	5,8 مرة	4,7 مرة	6 مرة	6,4 مرة

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

بالاستناد إلى المعلومات الموضحة في الجدول أعلاه ، يتبين بأن هناك استقرار نسبي في عدد مرات دوران المخزون خلال سنوات البحث دون سعي الشركة إلى زيادة عدد مرات الدوران تلك ، مع وجود انخفاض في سنة/2016 عند المقارنة مع سنة/2015 ، ويفسر ذلك الاستقرار بالإجراءات المتخذة من قبل الشركة فيما يخص مخزونها مما ينعكس ذلك في الإبقاء

على تكاليف التخزين دون تخفيضها ، فضلاً عن الطلب المستقر على منتجات الشركة بسبب عدم تطوير سياسات التسويق المتبعة .

2- معدل المبيعات اليومية: الهدف من استعمال هذا المؤشر هو لمعرفة المبيعات اليومية المتحققة للشركة ومن ثم معالجة نقاط الخلل وجوانب الضعف عند وجود تذبذب في نتائج هذا المؤشر ، ويُسحب بالعلاقة الآتي :

$$\text{معدل المبيعات اليومية} = \text{إجمالي المبيعات} / 365$$

ويمكن توضيح نتائج استعمال هذا المؤشر عبر الجدول الآتي :

جدول (7) يوضح معدلات المبيعات اليومية المبالغ (بالآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
إجمالي المبيعات	1092604360	990113038	1286126386	1345393590
معدل المبيعات اليومي	2993437	271264	3523634	3686010

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

نستنتج من الجدول المذكور أنفاً ، وجود انخفاض ملحوظ في معدل المبيعات اليومية لسنة/2016 عن سنوات البحث الباقية، وهذا ما يؤشر عزوف مؤقت في الطلب على منتجات الشركة ، بينما حصل ارتفاع في معدل المبيعات اليومية للشركة خلال السنتين 2017 و 2018 ، وهذا ما يؤيد ذلك العزوف المؤقت .

استناداً للنتائج التي تم الحصول عليها ضمن بعد العمليات الداخلية ، توصل الباحثون لعدم قيام الشركة بتحقيق تطور بخصوص عدد مرات دوران مخزونها خلال سنوات البحث ، إذ استمر الاستقرار النسبي وكما بينته نتائج هذا المؤشر ، فضلاً عن وجود انخفاض مؤقت في معدل مبيعات الشركة اليومية وارتفاع ذلك المعدل خلال سنتين من سنوات البحث فقط ويدل ذلك كله إلى عدم ملائمة أداء الشركة فيما يخص قدرتها على الاستمرارية .

رابعاً : بعد التعلم والنمو

اختار الباحثون مؤشرات أداء ضمن هذا البعد ذات علاقة مباشرة بطبيعة الأهداف الاستراتيجية التي تسعى الشركة عينة البحث لبلوغها ، وكما موضح في الآتي :

1- مؤشر كلف التدريب إلى الرواتب : يستعمل هذا المؤشر لمعرفة حجم المصاريف التي تنفقها الشركة لإقامة برامج تدريب وتطوير الموظفين ، بهدف تعزيز إمكانيات عاملها على أداء المهام المكلفين بها بكفاءة وفاعلية ، ويتم التوصل لذلك من خلال المعادلة الآتية :

$$\text{مؤشر كلف التدريب إلى الرواتب} = (\text{التدريب والتطوير} / \text{الرواتب والأجور}) * 100$$

ويمكن التوصل إلى نتائج هذا المؤشر من خلال الجدول الآتي :

جدول (8) يوضح معدلات التدريب والتطوير إلى الرواتب المبالغ (بالدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
التدريب والتطوير	83151500	952568360	121357067	140056756
الرواتب الأجور	38470319006	40431386986	41497207171	42554306942
المعدل	% 0,216	% 2,356	% 0,292	% 0,329

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

من الجدول المذكور آنفاً يتبين لنا تدني أقيام المبالغ المصروفة من قبل الشركة على برامج التدريب والتطوير الخاصة بموظفي الشركة قياساً بالرواتب المدفوعة لهم ، ما يعني ذلك عدم وجود ثقافة التدريب والتطوير ضمن توجهات إدارة الشركة ، ومن ثم يؤدي إلى نشوء صعوبات في أداء برامج وأنشطة الشركة على المدى الطويل من خلال عدم مواكبة العاملين للتقنيات الحديثة في أساليب العمل المختلفة .

2- مؤشر كلف المزايا العينية : يستخدم هذا المؤشر لقياس نسبة تطور مصروفات الشركة فيما يخص المزايا العينية والخدمية المقدمة للعاملين بهدف رفع مستوى رضاهم وانتمائهم الوظيفي وتعزيز ولائهم للشركة ، ويتم التوصل لذلك المؤشر حسب العلاقة الآتية :

مؤشر المزايا العينية = (كلف المزايا العينية - كلف المزايا العينية) / كلف المزايا العينية

للسنة الحالية للسنة السابقة للسنة السابقة

ويمكن توضيح نتائج استعمال هذا المؤشر حسب الجدول الآتي :

جدول (9) يوضح معدلات كلف المزايا العينية المبالغ (بآلاف الدنانير)

السنة المالية	2015	2016	2017	2018
كلف المزايا العينية	10384593	9103151	3294852	3499942
المعدل	--	% 12,33-	% 63,8-	% 6,22

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

من الجدول المذكور في أعلاه نجد انخفاض ملحوظ في مؤشر المزايا العينية لسنة/2016 عند المقارنة مع سنة/2015 ليُسجَل نسبة مئوية سالبة بلغت (-12,33%) ، واستمر هذا الانخفاض في سنة/2017 ليصل مستواه إلى (-63,8%) ، مما يدل على انحسار مصروفات الشركة فيما يخص المزايا العينية الممنوحة للعاملين والذي بدوره يؤثر سلباً في ولاء وانتماء العاملين وظيفياً ، فيما سجل هذا المؤشر ارتفاعاً في سنة/2018 ليكوّن نسبة مئوية موجبة والتي بلغت (6,22%) .

وعليه وبالاستناد إلى النتائج التي تم التوصل إليها باستعمال مؤشرات بعد التعلم والنمو ، يمكن القول بأن مستوى أداء الشركة عينة البحث غير مقبول لضمان استمراريتها ، لكونها لا تولي أي أهمية واهتمام فيما يتعلق ببرامج تدريب وتطوير العاملين والمزايا العينية الممنوحة لهم ، الأمر الذي يؤدي إلى خلق معوقات في تأدية واجبات ومهام العاملين من خلال عدم تهيئة بيئة تنظيمية ملائمة لهم ، ما يؤثر ذلك سلباً في قدرة الشركة على الاستمرار .

استناداً لما تم عرضه في الفقرات المذكورة آنفاً يتضح بأن هناك إمكانية لمراقبي الحسابات من استعمال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وما يتعلق بها من مؤشرات أداء ، للتحقق من مدى قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار بالاعتماد على النتائج المتحققة من تقييم الأداء تنفيذاً لمعيار التدقيق الدولي/570 ، يُثبت مما سبق صحة فرضية البحث التي قضت بـ((اعتماد مراقب الحسابات بطاقة الأداء المتوازن للتحقق من مدى استمرارية الوحدات الاقتصادية على وفق معيار التدقيق الدولي/570)).

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء ما توصل إليه البحث من إثبات للفرضية يتقدم الباحث بالاستنتاجات والتوصيات الآتية :

أولاً : الاستنتاجات

- 1- وجود تطور نسبي في كل من معدل دوران الأصول ومعدل العائد على الاستثمار ، في حين كان هناك تطور مستمر لمعدل هامش الربح الصافي وعلى مدى سنوات البحث .
- 2- ارتفاع معدل النمو السنوي لمبيعات الشركة في سنة/2017 ، مما يدل على ارتفاع مستوى الطلب على منتجات الشركة من خلال تحسين الشركة لمواصفات منتجاتها .
- 3- شهد العامين 2017 و 2018 ارتفاعاً في معدل المبيعات اليومية للشركة بعد الانخفاض الحاصل في سنة/2016 عند مقارنته بسنة/2015 .
- 4- الاستقرار النسبي في عدد مرات دوران المخزون للسنتين 2017 و 2018 دون سعي الشركة إلى زيادة وتيرة دوران مخزونها، مما ينعكس ذلك في الإبقاء على تكاليف التخزين دون تخفيض.

ثانياً : التوصيات

- 1- استعمال مراقبي الحسابات لأبعاد بطاقة الأداء المتوازن بهدف التحقق من قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في قطاع الأعمال.
- 2- زيادة اهتمام الشركة عينة البحث ببرامج تدريب وتطوير موظفيها ورفع مستوى كفاءتهم المهنية لمواكبة التطورات الحاصلة في أداء أساليب العمل وتعزيز ولائهم الوظيفي .

- 3- تطوير سياسات التسويق المتبعة من لدن الشركة عينة البحث وإيجاد منافذ توزيعية جديدة بهدف رفع معدلات المبيعات اليومية وصولاً إلى زيادة في الإيرادات ومن ثم تحقيق أرباح عالية.
- 4- معالجة حالة الاستقرار النسبي لمعدل دوران المخزون من خلال زيادة معدلات تصريفه خلال السنة ، ما يفسر ذلك زيادة كميات الإنتاج وتخفيض تكاليف التخزين .

المراجع والمصادر

المصادر العربية

- 1- السجلات المالية والحسابية والبيانات المالية للشركة عينة البحث من السنة/2015 ولغاية السنة/2018 .

المصادر الأجنبية

- 1- Abdurrachman, A., Givan, B. G. B., Amalia, R. A. R., Riesmiyantiningtias, N. R. N., Kusuma, A. B. K. A. B., & Putra, A. S. (2022). Implementation of the Balanced Scorecard as a measuring tool for company performance (Case Study at PT. ARS Maju Sentosa). International Journal of Educational Research and Social Sciences (IJERSC), 3(2), 1049-1058.
- 2- Agarwal, A. (2021). Investigating design targets for effective performance management system: an application of balance scorecard using QFD. Journal of advances in management research, 18(3), 353-367.
- 3- Amer, F., Hammoud, S., Khatatbeh, H., Lohner, S., Boncz, I., & Endrei, D. (2022). The deployment of balanced scorecard in health care organizations: is it beneficial? A systematic review. BMC health services research, 22(1), 1-14.
- 4- Amer, F., Kurnianto, A. A., Alkaiyat, A., Endrei, D., & Boncz, I. (2023). Engaging physicians and nurses in balanced scorecard evaluation—An implication at Palestinian hospitals and recommendations for policy makers. Frontiers in Public Health, 11, 1115403.
- 5- American Institute of Certified Public Accountants(2016) , Depository and Lending Institutions: Banks and Savings Institutions, Credit Unions, Finance Companies, and Mortgage Companies .
- 6- Balaji, M., Dinesh, S. N., Kumar, P. M., & Ram, K. H. (2021). Balanced Scorecard approach in deducing supply chain performance. Materials Today: Proceedings, 47, 5217-5222.
- 7- Benková, E., Gallo, P., Balogová, B., & Nemeč, J. (2020). Factors affecting the use of balanced scorecard in measuring company performance. Sustainability, 12(3), 1178.

- 8- Betto, F., Sardi, A., Garengo, P., & Sorano, E. (2022). The Evolution of Balanced Scorecard in Healthcare: A Systematic Review of Its Design, Implementation, Use, and Review. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 19(16), 10291.
- 9- Bohm, V., Lacaille, D., Spencer, N., & Barber, C. E. (2021). Scoping review of balanced scorecards for use in healthcare settings: development and implementation. *BMJ Open Quality*, 10(3), e001293.
- 10- Camilleri, M. A. (2021). Using the balanced scorecard as a performance management tool in higher education. *Management in Education*, 35(1), 10-21.
- 11- Christian, Y., Suroso, S., & Untari, D. T. (2022). Project Performance Analysis Using Balanced Scorecard (Case Study: Manage Service Project At PT. X). *Dinasti International Journal of Management Science*, 3(4), 702-714.
- 12- Carayannis, E., Kostis, P., Dinçer, H., & Yüksel, S. (2022). Balanced-scorecard-based evaluation of knowledge-oriented competencies of distributed energy investments. *Energies*, 15(21), 8245.
- 13- da Silva Neiva, S., Prasath, R. A., de Amorim, W. S., de Andrade Lima, M., Barbosa, S. B., Ribeiro, J. M. P., ... & de Andrade Guerra, J. B. S. O. (2021). Sustainable urban development: Can the balanced scorecard contribute to the strategic management of sustainable cities?. *Sustainable Development*, 29(6), 1155-1172.
- 14- De Jesus Alvares Mendes Junior, I., & Alves, M. D. C. (2023). The balanced scorecard in the education sector: A literature review. *Cogent Education*, 10(1), 2160120.
- 15- Dincer, H., Hacıoğlu, Ü., & Yüksel, S. (2020). Balanced scorecard-based performance assessment of Turkish banking sector with the Analytic Network Process (ANP). *International Journal of Decision Sciences & Applications*.
- 16- Dudic, Z., Dudic, B., Gregus, M., Novackova, D., & Djakovic, I. (2020). The innovativeness and usage of the balanced scorecard model in SMEs. *Sustainability*, 12(8), 3221.
- 17- Dwivedi, R., Prasad, K., Mandal, N., Singh, S., Vardhan, M., & Pamucar, D. (2021). Performance evaluation of an insurance company using an integrated Balanced Scorecard (BSC) and Best-Worst Method (BWM). *Decision Making: Applications in Management and Engineering*, 4(1), 33-50.
- 18- Effiong, S. A., & Ekpoese, J. D. (2020). Firms' characteristics and going concern status: a diagnostic spectrum analysis. *Journal of Critical Reviews*, 7(11), 4591-4600.

- 19- Fatima, T., & Elbanna, S. (2020). Balanced scorecard in the hospitality and tourism industry: Past, present and future. *International Journal of hospitality management*, 91, 102656.
- 20- Feghali, K., Hallak, J., & Moussa, S. (2022). Covid-19 Effects On The Going Concern Audit Opinion In Mena Region: Text Mining Approach. *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 12(3).
- 21- Fernández-González, R., Puime-Guillén, F., & Vila-Biglieri, J. E. (2023). Environmental strategy and the petroleum industry: A sustainability balanced scorecard approach. *Journal of Petroleum Exploration and Production Technology*, 13(2), 763-774.
- 22- Frederico, G. F., Garza-Reyes, J. A., Kumar, A., & Kumar, V. (2021). Performance measurement for supply chains in the Industry 4.0 era: a balanced scorecard approach. *International journal of productivity and performance management*, 70(4), 789-807.
- 23- Gazi, F., Atan, T., & Kılıç, M. (2022). The assessment of internal indicators on the balanced scorecard measures of sustainability. *Sustainability*, 14(14), 8595.
- 24- Haekal, J. (2023). Performance Assessment of Wheat Flour Suppliers Based on Balanced Scorecard (BSC). *International Journal of Scientific and Academic Research (IJSAR)*, eISSN: 2583-0279, 3(2), 24-33.
- 25- Hegazy, M., Hegazy, K., & Eldeeb, M. (2022). The balanced scorecard: Measures that drive performance evaluation in auditing firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(4), 902-927.
- 26- International Accounting Standards Board (2022), *International Accounting Standards NO.1, Presentation of Financial Statements*.
- 27- International Federation of Accountants(2016), *International Standard on Auditing 570, Going Concern* .
- 28- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2009). Putting the balanced scorecard to work. In *The economic impact of knowledge* (pp. 315-324). Routledge.
- 29- Kaplan, R. S., & McMillan, D. (2020). Updating the balanced scorecard for triple bottom line strategies. *Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper*, (21-028).
- 30- Lin, Y. H., Chen, C. C., Tsai, C. F., & Tseng, M. L. (2014). Balanced scorecard performance evaluation in a closed-loop hierarchical model under uncertainty. *Applied Soft Computing*, 24, 1022-1032.

- 31- Mamabolo, A., & Myres, K. (2020). Performance measurement in emerging market social enterprises using a balanced scorecard. *Journal of Social Entrepreneurship*, 11(1), 65-87.
- 32- Mio, C., Costantini, A., & Panfilo, S. (2022). Performance measurement tools for sustainable business: A systematic literature review on the sustainability balanced scorecard use. *Corporate social responsibility and environmental management*, 29(2), 367-384.
- 33- Nagendrakumar, N., Alwis, K. N. N., Eshani, U. A. K., & Kaushalya, S. B. U. (2022). The Impact of Sustainability Practices on the Going Concern of the Travel and Tourism Industry: Evidence from Developed and Developing Countries. *Sustainability*, 14(24), 17046.
- 34- Nazari-Shirkouhi, S., Mousakhani, S., Tavakoli, M., Dalvand, M. R., Šaparauskas, J., & Antuchevičienė, J. (2020). Importance-performance analysis based balanced scorecard for performance evaluation in higher education institutions: an integrated fuzzy approach. *Journal of Business Economics and Management*, 21(3), 647-678.
- 35- Quesado, P., Marques, S., Silva, R., & Ribeiro, A. (2022). The balanced scorecard as a strategic management tool in the textile sector. *Administrative Sciences*, 12(1), 38.
- 36- Senokosova, O. V. (2021). Issues of assessing the going concern when investing in active entity.
- 37- Tawse, A., & Tabesh, P. (2023). Thirty years with the balanced scorecard: What we have learned. *Business Horizons*, 66(1), 123-132.
- 38- Tuan, T. T. (2020). The impact of balanced scorecard on performance: The case of Vietnamese commercial banks. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(1), 71-79.