



تقويم الأداء المستدام باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة وتأثيره على جودة التقارير المالية

عماد حمزه عبد العجيلي

أ.د. اسعد محمد علي وهاب العواد

كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة كربلاء

asaad.m@uokerbala.edu.iq

gemad.h@s.uokerbala.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث الى بيان دور تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة. كذلك لفت انتباه الشركات الصناعية بأهمية تقويم الأداء المستدام وتأثيره في جودة التقارير المالية، واستخدم الباحثان بطاقة العلامات المتوازنة لتقوم أداء الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات للسنوات 2017-2020 وصل البحث الى عدة استنتاجات أهمها ان للتدقيق الداخلي دور في تعزيز التقارير التي تقوم بأعدادها الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات ومصانعها ولكن ليس بالمستوى المطلوب وان التدقيق الداخلي لدى الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات يركز في عمله على الجانب الاقتصادي بشكل كبير جدا وعلى التقارير المالية التقليدية والتي تكون بياناتها كمية وتتضمن مبالغ نقدية فقط. كذلك هناك ضعف لدى التدقيق الداخلي فيما يخص تدقيق الأعمال والتقارير التي تعدها الجهات المسؤولة عن الجانب البيئي، وفي ضوء الاستنتاجات اقترح الباحث عدة توصيات أهمها نظراً لوجود مساهمات واهتمامات بجوانب التنمية المستدامة من قبل الشركة عينة البحث لذا ينبغي عليها ان تقوم بإعداد تقارير الاداء المستدام بدلاً من التقارير المالية التقليدية لما لهذه التقارير من اهمية كبيرة في الابلاغ عن جميع الانجازات المتحققة من قبلها سواء كانت كمية او وصفية وبالتالي تحسين سمعة وصورة الشركة في المجتمع.

كلمات المفتاحية: تقويم الأداء، بطاقة العلامات المتوازنة، جودة التقارير المالية

ABSTRACT

The research aims to clarify the role of sustainable performance evaluation and its impact on the quality of financial reports using the balanced scorecard. He also drew the attention of industrial companies to the importance of evaluating sustainable performance and its impact on the quality of financial reports, and the researchers used the balanced scorecard to evaluate the performance of the General Company for the Automotive and Equipment Industry for the years 2017-2020. Cars, equipment and their factories, but not to the required level. The internal audit of the General Company for the manufacture of cars and equipment focuses in its work on the economic aspect in a very large way and on the traditional financial reports whose data is quantitative and includes cash only. There is also a weakness in the internal audit with regard to auditing business and reports prepared by the authorities responsible for the environmental aspect, and in light of the conclusions, the researcher suggested several recommendations, the most important of which are due to the presence of contributions and interests in aspects of sustainable development by the research sample company, so it should prepare sustainable performance reports instead of Traditional financial reports because of the great importance of these reports in reporting all the achievements made by them, whether quantitative or



descriptive, and thus improving the reputation and image of the company in the community.

Keywords: performance evaluation, balanced scorecard, quality of financial reports

المقدمة

ظهر ان مفهوم التنمية المستدامة ظهر لأول مرة عام 1992، ثم تلاه مفاهيم الجودة البيئية عام 1996 ثم الجودة الاجتماعية عام 2008. نتيجة تحول مفهوم الأداء من الأداء المالي والمحاسبي إلى الأداء الشامل الذي يضمن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي، وهذا يعني تحقيق المحاور الثلاثة لمفهوم التنمية المستدامة (الاقتصاد، البيئة، الاجتماعي). من خلال دمج مبدأ المسؤولية الاجتماعية، وستكون المؤسسة او المنظمة قد تجاوزت النظرة التقليدية التي تنظر الى الربح هدفها الأساسي والتي توسعت لتشمل المصلحة العامة للمجتمع ككل، والذي يعبر عن مفهوم الأداء طويل المدى، ويتمثل أحد الأهداف الأساسية للتقارير المالية بتوفير معلومات مالية عالية الجودة حول الأداء المالي للشركات والمساعدة باتخاذ القرارات الاقتصادية. ولكي تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين، فإن جودة التقارير المالية هي انعكاس لمستوى التأكيد. للمعلومات المتشابهة وتساعد أصحاب المصلحة في مراقبة أداء الإدارة، والحكم على ما إذا كانت جودتها قد تحققت أم لا.

المبحث الأول: منهجية البحث

أهمية البحث

تتمثل الأهمية التطبيقية للبحث من خلال لفت انتباه الشركات الصناعية العراقية للدور المهم في تقييم الأداء المستدام من خلال استعمال بطاقة الأداء المتوازن وتأثيرها في جودة التقارير المالية.

اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية:

مناقشة الادبيات الخاصة في تقييم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية.

بيان دور تقييم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة.

مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

هل تقييم الأداء المالي من قبل أجهزة استعمال بطاقة العلامات المتوازنة سيؤثر في جودة التقارير المالية

هل تقييم الأداء البيئي والاجتماعي باستعمال بطاقة العلامات المتوازنة سيؤثر في جودة التقارير المالية؟

هل تقييم الأداء الاقتصادي باستعمال بطاقة العلامات المتوازنة سيؤثر في جودة التقارير المالية؟

فرضية البحث

عن طريق التساؤلات التي تم التطرق لها في مشكلات البحث فان البحث الحالي يستند الى مجموعة من الفرضيات وهي:

ان تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة يسهم في تحسين جودة التقارير المالية.

ان تقييم الأداء البيئي والاجتماعي باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة يسهم في تحسين جودة التقارير المالية.

ان تقييم الأداء الاقتصادي باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة يسهم في تحسين جودة التقارير المالية.

حدود البحث

الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في تطبيق ابعاد الاستدامة لبطاقة العلامات المتوازنة على البيانات المالية في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات.

الحدود الزمانية: البيانات المالية للشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات للسنوات 2017-2020.



المبحث الثاني: الأداء المستدام وجودة التقارير المالية

أولاً: الأداء المستدام

تعريف الأداء المستدام Define sustainable performance

في تعريفه الأوسع، يوصف الأداء على أنه نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية على مدى فترة زمنية مثل سنة، ويتم اشتقاقه من خلال استخدام الوحدة للموارد المتاحة لها؛ عندما يكون استخدام الموارد مناسباً، يكون الأداء جيداً. (انيس، 2020:148)، كما عرف بأنه أحد المؤشرات الأساسية والرئيسية التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية لتحديد مستوى نجاحها أو فشلها، كذلك مساعدة الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الحاسمة والاستراتيجية في الوحدة الاقتصادية (Nhamo, et.al, 2021:11)، كما تم تعريفه على أنها عملية الاستفادة من مهارات وقدرات الوحدة الاقتصادية، وكذلك برامجها التنظيمية، لتحقيق أفضل استخدام للموارد المتاحة لها من أجل ضمان بقاء الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل، وتحقيق أهدافها. (القريشي، 2017:36).

ابعاد الأداء المستدام dimensions of sustainable performance

يتم قياس متغير الأداء المستدام على مستويات متعددة، بما في ذلك البيئية والاجتماعية والاقتصادية. لقد أطلق عليها اسم "الركائز الثلاثة للاستدامة" لأنها تساعد على جلب وتقويم أداء الاستدامة للمؤسسة من خلال تزويد صانعي القرار بالمعلومات وابعاد الاداء المستدام هي كالآتي (Bi, et.al, 2017:18) **البعد البيئي:** يعرف بأنه تفسير دقيق للأنشطة البيئية وتقييم فعال للالتزامات البيئية، مما يعني أن المنظمة مسؤولة عن حماية الكائنات الحية والاستخدام الفعال للموارد. وتقليل النفايات والتخلص منها، والاستخدام المناسب للطاقة وتقليل الخسائر والمخاطر والتغطية التأمينية وتسويق المنتجات الآمنة وما إلى ذلك. الإدارة البيئية والشفافية البيئية وأهمية تحقيق الملاءمة البيئية للشركة تظهر مؤشرات الأداء البيئي للمنظمات كنتيجة لتأثير المنظمة على النظم الطبيعية، وتساعد في تحديد أهم الآثار البيئية، وعرض وربط الأهداف البيئية للمنظمة وتطوير الموظفين، وترشيد الأسعار لتلبية الاحتياجات البشرية، رفع مستوى المعيشة وخفض استهلاك الموارد وترشيده لضمان استمراريتها. (بلحاج، 2016:34)

البعد الاجتماعي: هو المحافظة على التوازن بين الكفاءة الاقتصادية وإنتاجية العمل للأفراد والمجتمع، من خلال استخدام الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة، لتعزيز التنمية الاجتماعية الناشئة عن الأداء التنظيمي، وبالتالي إظهار العديد من القوانين واللوائح والعقوبات. في هذا المجال لذا يتطلب الأداء ربط استراتيجية العمل التنافسي في المنظمات وبين الإدارة الاجتماعية من أجل تحقيق التوازن، لذلك يتطلب الأداء ربط استراتيجية الأعمال التنافسيه في المنظمات وبين الإدارة الاجتماعية من أجل تحقيق التوازن، لذلك يتطلب الأداء ربط استراتيجية عمل تنافسي في المنظمات وبين الإدارة الاجتماعية ومتطلبات الزبائن الفردية والجماعية للخدمات أو المنتجات من أجل تحقيق التوازن بين احتياجات وتوقعات وتطلعات أصحاب المصلحة. تحقق المنظمات أداءً مستداماً للزبائن في المجتمع من حيث قدرتها على توليد قيمة للمنتج والخدمة المقدمة للمجتمع، من خلال تحقيق جودة عالية للخدمة والمنتج، والسعر المناسب لجميع الطبقات الاجتماعية، والتسليم في الوقت المناسب بأقل نسبة من التي تسهم جميعها في استدامة التميز في الخدمة وزيادة الحصة السوقية في القطاعات المستهدفة وولاء المجتمع للمؤسسة. (المواجدة، 2019:24)

البعد الاقتصادي: أنها قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف المالية المتمثلة في إرضاء المساهمين وأصحاب المصالح من خلال معدلات عائد مرضيه على الاستثمار، وان الأهداف المالية هي الأساس لقياس البعد الاقتصادي للمنظمة. كما يظهر أداء المنظمة على المدى الطويل وتنفيذ الخطة. التقدم، وأن المكون الاقتصادي يساعد في قياس نجاح المنظمة على المدى الطويل من خلال مقارنة مؤشرات المنافسة الخاصة بالصناعة وتحديد إمكاناتها على المدى الطويل. (القريشي، 2017:37)

مؤشرات تقويم الأداء المستدام sustainable performance indicators



يمكن استخدام مجموعة متنوعة من المؤشرات الكمية والنوعية لتقييم الأداء الاقتصادي، (wang,et.al,2021:243)

مؤشرات الأداء المالي: يمكن استخدام مجموعة متنوعة من المؤشرات الكمية والنوعية لتقييم الأداء الاقتصادي، أو المالي الذي يشير الأداء المالي إلى الكفاءة التي يتم بها استخدام الموارد المالية المتاحة لتحقيق أهداف مالية معينة، وتشمل الربحية والنمو والنشاط والقروض ومؤشرات السيولة. ومنها أيضاً المؤشرات الاتية: (وهيبة، 2012: 102)

- مؤشر الإنتاجية: الإنتاجية مقياس يستخدم لتقييم الأداء الاقتصادي لعناصر الإنتاج المختلفة.
- مؤشر الحصة السوقية: يمثل هذا المقياس الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية مقارنة بالمنافسين.
- مؤشر رضا الزبائن: لأن العميل هو الهدف النهائي لعملية التصنيع، يجب على الوحدة الاقتصادية السعي لإرضائه كأحد ركائز الجودة الكاملة.
- مؤشر القيمة المضافة: يوضح هذا المؤشر مدى مساهمة كل وحدة اقتصادية في تحقيق الدخل القومي، والذي يعرف بأنه إجمالي القيمة المضافة التي تم إنشاؤها في الدولة خلال فترة زمنية معينة.
- مؤشر الميزة التنافسية: هو قدرة الوحدة الاقتصادية على العمل بطريقة أو أكثر لا يستطيع المنافسون مطابقتها.

مؤشرات الأداء الاجتماعي: (Hristov& Chirico,2021:7)

- تعتبر مؤشرات الأداء الاجتماعي معياراً لتقييم مدى وفاء الوحدة الاقتصادية بالتزاماتها ومسؤولياتها الاجتماعية، أي تقييم الفوائد الاجتماعية لنشاطها الاقتصادي. حسب الوحدة الاقتصادية: يغطي جميع التكاليف التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية لصالح الموظفين، باستثناء الأجر الأساسي الذي تدفعه لهم.
- مؤشر الأداء الاجتماعي للمجتمع: ويغطي كافة تكاليف الأداء لمساهمات الوحدة الاقتصادية في خدمة المجتمع مثل التبرعات والتبرعات للمنظمات التربوية والثقافية.
- مؤشر الأداء الاجتماعي البيئي: التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية من أجل حماية البيئة، أي أنها تسعى جاهدة للتخفيف من المخاطر التي يشكلها نشاطها الاقتصادي.
- التكاليف التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية لتحسين جودة منتجاتها وتطويرها بما يلبي احتياجات المجتمع.
- مؤشرات الأداء البيئي:** كان هناك عدد من المشاريع التي ساعدت في تحديد مؤشرات تقييم الأداء البيئي. (Wang,et.al, 2021:244)

- مؤشرات الإدارة البيئية: تشير هذه المؤشرات إلى أهداف الإدارة المتعلقة بالعنصر البيئي للوحدة الاقتصادية من خلال الرؤية الاستراتيجية والسياسية وكذلك الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية.
- مؤشرات الحالة البيئية: وتشمل جميع المعلومات والإحصائيات حول البيئة المحلية أو الإقليمية أو الدولية، مثل حالة طبقة الأوزون، ودرجة حرارة الأرض، وما إلى ذلك.

ثانياً: بطاقة العلامات المتوازنة balanced Scorecard

مفهوم بطاقة العلامات المتوازنة Balanced scorecard concept

وهي طريقة لتقييم الأداء الاستراتيجي الذي يساعد الوحدات الاقتصادية في تحليل أنشطتها وأدائها في ضوء رؤيتها واستراتيجيتها. الاقتصادية، ومساعدتها في تزويد الإدارة بمعلومات التغذية العكسية التي تساعد في تصحيح مسار الخطط الاستراتيجية. (Anthoula&Alexandros,2011:67)، وتم تعريف بطاقة الأداء المتوازن BSC على أنها مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي تركز على الوضع الحالي للوحدة الاقتصادية فضلاً عن رؤيتها المستقبلية، بهدف رئيس هو توفير رؤية متوازنة لأداء الوحدة الاقتصادية بناءً على وجهات نظرها. أهمية القياسات غير المالية في التركيز على تحقيق الأداء المستقبلي وكذلك المقاييس المالية لتحليل الأحكام السابقة. نتيجة لذلك، تحافظ البطاقة على التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل، والمؤشرات المالية وغير المالية، ومؤشرات السبب والنتيجة، ووجهات نظر الأداء الداخلية والخارجية. (Lee,2012: 9 – 10)، وإن بطاقة الأداء المتوازن هي فكرة مفاهيمية تعزز استخدام نظام تقييم الأداء بما في ذلك المقاييس المالية وغير المالية. ولكنه يتجاوز أيضاً أصوله المفاهيمية



ليشمل نظاماً كاملاً لإدارة الأداء مبنياً على تشبيه لوحة القيادة للمؤشرات. وأخيراً، يعد أيضاً تطبيقاً خاصاً لمفهوم لوحة القيادة هذا والذي أثبت أنه يحظى بشعبية كبيرة لدى الشركات في جميع أنحاء العالم. (Hilton& Platt,2020:535)

مزايا بطاقة العلامات المتوازنة Balanced Scorecard Advantages

- تتمتع بطاقة الأداء المتوازن BSC بعدد من المزايا المهمة عندما يتعلق الأمر بتقييم الأداء الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية. (Pineno,2012:23) ، وفيما يلي أبرز هذه المزايا:
- تساعد في تطوير نموذج هرمي للأهداف الاستراتيجية وجميع وجهات نظر بطاقة الأداء المتوازن، التي نشأت في استراتيجية الشركة وتتوافق مع جميع أهداف المنظور المالي. (Radu,2012: 456)
- أسلوب لتنفيذ الاستراتيجية من خلال توجيه انتباه المديرين إلى عناصر النجاح المهمة للخطوة ومكافأتهم على تحقيقها، وكذلك أداة لتنسيق الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية. (Blocher,et.al, 2019: 46)
- على عكس المؤشرات المالية التقليدية، والتي لا تكون فعالة إلا في الإبلاغ عما حدث في الماضي دون إظهار كيفية تحقيق الفائدة المرجوة في تعزيز الأداء المستقبلي، فإن البطاقة بمثابة حجر الزاوية لتحديد نجاح الوحدة الاقتصادية الحالي والمستقبلي. (Kaplan & Norton,2001: 153)
- تستخدم المقاييس المالية وغير المالية، كذلك الروابط المنطقية، للمساعدة في عملية تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ودمج جميع أهداف الوحدة الاقتصادية في نموذج واحد لقياس وتقييم الأداء. حيث توفر التدابير غير المالية أهدافاً قابلة للقياس كمقياس لجودة المنتج. رضا الزبائن والموظفين على حد سواء مهم. (Weygandt, et.al, 2018: 470).
- يسهل التركيز على الرؤية والرسالة والاستراتيجية، وهو أمر بالغ الأهمية لفهم وتنفيذ الاستراتيجية. (Awadallah&Allam,2015: 94).
- تحسين التفكير السببي أو المنطقي، لأن التحسين في نشاط ما يؤدي إلى تحسن في نشاط آخر، مما يعني أن بطاقة الأداء المتوازن هي بطاقة قياس سببية أو متماسكة. (Horngren,et.al, 2015: 501).

مناظير بطاقة العلامات المتوازنة Balanced Scorecard Perspectives

تمثل المناظير الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن أربعة أنواع من المناظير المهمة لفهم نجاح الشركة في الماضي والمستقبل. وهذه الأفكار عامة بما يكفي لتطبيقها على معظم أنواع المؤسسات، لكنها أيضاً محددة بما يكفي للمساعدة في توجيه اختيار المؤشرات في بطاقة قياس الأداء. (Hilton&Platt,2020:537)

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من عدد من المناظير ووجهات النظر التي يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

المنظور المالي:

يشتمل المنظور المالي على عدد من المؤشرات الرئيسية التي تقيم الربحية والقيمة السوقية وعوامل أخرى مثل مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على إرضاء مساهميها. (Blocher,et.al, 2010: 12).

ويركز المنظور المالي لبطاقة الأداء المتوازن على تعظيم قيمة المساهم من خلال قياس الأداء المالي على المدى القصير وإظهار نتائج الأحداث والقرارات السابقة دون التركيز على دوافع أو أسباب هذه النتائج والأهداف في الوحدات الاقتصادية الموجهة نحو الربح التي يتم توجيهها لتزويد المساهمين بعائد على استثماراتهم، حسب المنظور المالي. وتتوافق أهداف المنظور المالي مع توليد القيمة، حيث أن الزيادة في قيمة الوحدة الاقتصادية تأتي من وجهات نظر أخرى تتعلق بالمنظور المالي، من خلال العلاقة السببية بين وجهات نظر البطاقة، وتتزامن أهداف المنظور المالي مع توليد القيمة. (Zimmerman, 2017: 628)



منظور الزبون:

تشتمل وجهة النظر هذه على مجموعة من المؤشرات للجودة والوظائف والتكاليف المنخفضة. ويقارن منظور العميل ويحلل الوحدة الاقتصادية من وجهة نظر الزبائن الذين يشترون منتجاتها الخاصة أو يحصلون على الخدمات التي تقدمها. مع أسعارها التنافسية والجودة وتطوير المنتجات والابتكار وخدمة الزبائن وعوامل أخرى. (Weygandt, et.al, 2018: 469)

وتعتبر وجهة نظر الزبون مفيدة (كيف يرانا الزبائن؟) بهدف تحقيق النجاح على المدى الطويل، بفرض أن الزبون يمثل أولوية قصوى. بالنسبة للوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها المالية. (Braun & Tietz, 2018: 611)

منظور العمليات الداخلية:

(في أي المجالات يجب أن نتفوق؟) تتضمن وجهة النظر هذه مقياساً لكفاءة الوحدة الاقتصادية وفعاليتها في تقديم المنتج أو الخدمة، بالإضافة عن التركيز على تقييم جودة العمليات التشغيلية أو التجارية الداخلية التي تعتبر حاسمة للنجاح من خلال تقييم جميع الجوانب أو العمليات الرئيسية المرتبطة بسلسلة قيمة الوحدة الاقتصادية. مثل إنشاء المنتج والتصنيع والتسليم وخدمات ما بعد البيع لضمان عمل الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية. (Weygandt, et.al, 2018: 469)

يتم تحديد العمليات الداخلية الأولية التي يجب أن تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية في عملية تنفيذ استراتيجيتها من قبل المديرين، وهي تشمل الأنشطة الرئيسة الثلاثة المدرجة أدناه:

(Drury, 2018: 579)

1- عملية الابتكار: إنها إجراءات توقع احتياجات العميل المحتملة وتصميم وتطوير عناصر جديدة لتلبية تلك الاحتياجات. ويمكن مقارنة الموجة الطويلة لتوليد القيمة بهذا الإجراء (Hansen & Mowen, 2007: 750)

2- عملية التشغيل: بدءاً من طلب العميل وانتهاءً بتسليم المنتج أو الخدمة، تركز هذه العملية على زيادة الكفاءة التشغيلية باستخدام تقنيات التشغيل أو الإنتاج الهزيل. يمكن مقارنة الموجة القصيرة لتوليد القيمة بهذا الإجراء.

3- عملية خدمات بعد البيع: وهو توفير أو تقديم خدمة عملاء فائقة. ويلزم أن تكون هذه الخدمات منتبهة وسريعة الرد على العملاء بمجرد تسليم المنتج أو الخدمة.

(Braun & Tietz, 2018: 612)

منظور التعلم والنمو:

(هل يمكننا الاستمرار في تحسين الأداء وإضافة القيمة؟) يشتمل منظور التعلم والنمو على مؤشرات تخص قدرة الوحدة الاقتصادية وقدرتها على تنمية الموارد البشرية والاستفادة منها في المستقبل لتحقيق أهدافها الاستراتيجية. (Blocher, et.al, 2010: 12)

وتحدد وجهة النظر هذه البنية التحتية والموارد التي يجب أن تمتلكها الوحدة الاقتصادية وتديرها وتطورها من أجل تحقيق توليد قيمة طويلة الأجل وتطويرها وتحسينها. (Drury, 2018: 579)

المنظور البيئي والاجتماعي:

(كيف يمكن تلبية متطلبات البيئة والمجتمع؟) أصبحت المنظورات البيئية والاجتماعية أحد أهم الاتجاهات لأي وحدة عمل تسعى إلى البقاء والتوسع والاستمرارية. ويلزم استخدام مؤشرات الأداء المالي، وكذلك مؤشرات الأداء غير المالية، لتسليط الضوء على الموضوعات الحاسمة مثل السلامة والبيئة والمجتمع وسلامة الموظفين. (Radu, 2012: 455)

ويتكون النهج البيئي والاجتماعي، بشكل عام، من مجموعة من مؤشرات الأداء البيئية والاجتماعية التي تؤكد على أهمية المسؤولية البيئية والاجتماعية والاقتصادية كهدف مشترك ومتماثل لتحديات الاستدامة الثلاثة. (Kalender&Vayvay,2016: 78)

منظور إدارة المخاطر:

(ما هي الأساليب التي يمكن استخدامها لإدارة المخاطر؟) هناك عدد من المخاطر المرتبطة بعمل وأنشطة الوحدات الاقتصادية التي لها تأثير على التكاليف والربحية والإنتاجية وحصة السوق نتيجة لفرصة الضرر والخسارة المستحقة لظروف غير مؤكدة. هناك فئتان من المخاطر، مع المخاطر النظامية التي تؤثر على جميع الوحدات الاقتصادية في سوق تنافسية. من ناحية أخرى، فإن المخاطر غير المنتظمة هي مخاطر تقتصر على وحدة اقتصادية واحدة وليس للآخرين. (المعموري، 2020: 442)

خصائص بطاقة العلامات المتوازنة Balanced Scorecard Features

تتميز بطاقة الأداء المتوازن جيدة التصميم بعدد من الجوانب المهمة التي توفر لها المصداقية، وأهمها ما يلي. (Brewer,et.al, 2019: 481)

- التحسين المستمر: فالبطاقة أمر بالغ الأهمية في تخصيص الموارد، والتخطيط المستقبلي السليم، وتطوير ثقافة الجودة، وأنشطة التحسين المستمر، والتغيير التنظيمي. (عبد العال، 2018: 29)

- تقييم الأداء: يساعد في تقييم الأداء الاستراتيجي على أساس الاستراتيجية التنافسية بحيث يتم تطوير الخطط الاستراتيجية وتقييم الأداء وتحسين فعالية الرقابة من خلال التركيز على قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق رضا العملاء والموظفين وأصحاب المصلحة وكذلك قيادة السوق. (Drury,2018: 579)

- التحفيز: يساعد على تحسين إدارة الموارد البشرية من خلال تشجيع الموظفين على أساس أدائهم. (إبراهيم، 2019: 68).

- الشمولية: تقديم لمحة عامة عن تقييم الأداء وشرح كيفية استخدامه لتحسين وتوفير قيمة كبيرة للوحدة الاقتصادية. (Brewer,et.al, 2019: 482)

- التغذية العكسية: وهي إحدى أهم أدوات بطاقة الأداء المتوازن هي الخريطة الاستراتيجية، والتي تساعد في عملية تحليل وتغيير أداء الوحدات الاقتصادية من خلال مديريها. (Valmohammadi& Sofiyabadi,2015:1177).

- الواقعية: تُعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها توفر إطاراً عملياً يربط القياس بالمعايير الكمية والنوعية، فضلاً عن تزويد الإدارة العليا بصورة شاملة وواضحة عن أداء الأقسام وتقييم مساهماتها في استراتيجية الوحدة الاقتصادية. (سرور، 2019: 311).

- توصف بطاقة الأداء المتوازن بأنها تقنية تواصل واتصالات فضلاً عن كونها تقنية لأنظمة المعلومات والتعلم، وبالتالي فهي ليست تقنية رقابة تقليدية.

(Bhimani,et.al,2019:631)

ثالثاً: جودة التقارير المالية

مفهوم جودة التقارير المالية The concept of quality financial reporting

أن مفهوم جودة التقارير المالية، يجب أولاً أن يتم تفصيله لمكوناته الأساسية (التقارير المالية والجودة). من وجهة نظر محاسبية. كان يُنظر إلى إعداد التقارير المالية في السابق على أنه عملية مسك الدفاتر والتوثيق ذات الأولوية المنخفضة، ولكن يُنظر إليها الآن على أنها وظيفة حاسمة لتوجيه الشركة وفق مبادئ الحوكمة للشركات الجيدة. (Paulinus,et.al,2017:117)

إذ يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية فائدة التقرير المالي على النحو التالي: فهو يوفر معلومات حول المركز المالي للشركة وأدائها والتغيرات في المركز المالي التي تفيد مجموعة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. (Mbawuni,2019: 30).



عرّف بيان مفاهيم المحاسبة المالية (SFAC) الجودة بأنها مقدار فائدة المعلومات، وذكر البيان أن: فائدة المعلومات المالية لصنع القرار يجب أن تكون الجودة الأساسية التي يجب البحث عنها في تحديد ما يجب تضمينه في التقرير المالي. (Tambingon, et.al, 2018: 265).

تم تعريف التقارير المالية على إنها دقة المعلومات المنقولة من خلال عملية إعداد التقارير المالية. (Hailu, 2017:12)

اهمية جودة التقارير المالية The importance of quality financial reporting

استكمالاً لمفهوم، وفهم أهمية جودة التقارير المالية لوضعي السياسات وأي أصحاب مصلحة على دراية بالتقارير المالية، ولإثبات هذه الأهمية ولتحقيق الأهمية العامة لجودة التقارير المالية، الاتي مجموعة من الدراسات المحاسبية تتناول الأهمية جودة التقارير المالية على النحو الاتي:

- تعمل التقارير المالية عالية الجودة على تعزيز الشفافية، مما يقلل من عدم تماثل. المعلومات وتلبي احتياجات المستثمرين وأصحاب المصلحة. (Pamungkas, 2018:27)
- يعتبر إعداد تقارير مالية عالية الجودة أمراً بالغ الأهمية لزيادة مراقبة الإدارة وتجنب القرارات الانتهازية. (Aulia&Siregar, 2018:4)
- تظهر جودة التقارير المالية أداء المدير في المؤسسة. (Al'Alam, et.al, 2019:40)
- تقدم التقارير المالية عالية الجودة معلومات عالية الجودة للمديرين تسمح لهم باتخاذ قرارات استثمارية أفضل لأن لديهم قدرة أفضل على اكتشاف المشاريع المربحة. الكفاءة في الاستثمار. (Assad&Alshurideh, 2020:199)
- يمكن أن تساعد التقارير المالية الدقيقة في تقليل قرارات الاستثمار السيئة والمسائل الأخلاقية، مما يسمح بتحديد فرصاً لاستثمار بشكل أفضل. (Al'Alam, et.al, 2019:40)
- يتم تخفيف الاختلافات في تقارير الإدارة التي تسبب الخلاف بين المديرين والمساهمين من خلال التقارير المالية. هناك مزايا عديدة لتقديم معلومات عالية الجودة. تقلل جودة التقارير المالية من المعلومات ومخاطر السيولة، وتمنع المديرين من إساءة استخدام السلطة التقديرية، وتساعد في اتخاذ قرارات استثمارية سليمة. الميزة الرئيسية لإعداد التقارير المالية الأفضل هي الحد من مشاكل المعلومات غير المتماثلة التي تسببها الوكالة المتضاربة بين الوكلاء والمديرين. (Irwindi&Pamungkas, 2020:25-)

(26)

خصائص جودة المعلومات المحاسبية

Characteristics of the quality of accounting information

الجودة العالية هي نتيجة المقايضة الجيدة والتفاعل، أو مزيج من عدة سمات مختلفة، بدلاً من واحدة فقط. تساهم التقارير المالية، بتوفير معلومات تساعد المستخدمين باتخاذ القرارات بشأن مصلحتهم في الشركة، فضلاً عن تلبية طلبات المستخدمين. (Hesarzadeh, 2019: 8) ويلزم أن تكون المعلومات ذات طبيعة نوعية، ومناسبة لاحتياجات المستخدم، وتقدم بطريقة مفهومة وقابلة للمقارنة، والتحقق منها من شخص مستقل، وتقدم في الوقت المناسب. تتيح معلومات الجودة للمستخدمين والمستثمرين، بتقييم ربح الشركة وتوقعاتها، والتي تعد الأساس لقرار الاستثمار. (Abdullahi&Abubakar, 2020:12) ، ميزات جودة المعلومات هو الخصائص التي تجعل البيانات المالية ذات قيمة، وهي مقسمة إلى مجموعتين بناءً على كيفية تأثيرها على فائدة المعلومات. الملاءمة والتمثيل الصادق هما أهم السمات النوعية، وكالاتي.

(Paulinus, et.al, 2017:124)

الملائمة: نظراً لتعريف الملاءمة على أنها إمكانية التأثير على تصرفات المستخدمين كمقدمين لرأس المال، فإن المعلومات المبلغ عنها لا تكون ذات قيمة إلا إذا كانت تتعلق بموضوعات ذات أهمية رئيسية بالنسبة لهم.



التمثيل الصادق: تشمل الظواهر المراد تصويرها الموارد الاقتصادية والالتزامات والمعاملات والأحداث التي تؤثر في تلك الموارد، ويتم الحصول على تمثيل صادق عندما يكون وصف الوضع الاقتصادي كاملاً ومحايلاً وخالياً من الأخطاء المادية. "وأما خصائص الجودة المعززة فهي مكملة لخصائص الجودة الرئيسية إذ تشتمل الخصائص التعزيزية على قابلية المقارنة وإمكانية التحقق والتوقيت المناسب وإمكانية فهمها وتعرف طبقاً للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي، كالآتي" (kieso,et.al,2014)

قابلية المقارنة: تشير قابلية المقارنة إلى جودة البيانات التي تتيح للمستخدمين بيان الشبه والاختلاف بين مجموعات من الحالات الاقتصادية.

قابلية التحقق: وهي جودة البيانات التي تسمح للمستخدمين التأكد من أن البيانات تمثل بدقة الظواهر الاقتصادية التي من المفترض أن تنقلها.

التوقيت المناسب: يشار إلى التوقيت المناسب هو توافر معلومات لصناع القرار قبل فقدان القدرة على التأثير في القرارات.

قابلية الفهم: هي قدرة المستخدمون على فهم معنى المعلومات التي لم يفهمها المستهلكون غير مجدية وأن تكون ذات صلة.

تقارير الأداء المستدام Sustainable performance reports

مفهوم تقارير الأداء المستدام

يتم تعريف تقارير الاستدامة بطرق عدة. يتم تعريفها على أنها "تقارير تحتوي على معلومات عن أداء الشركة" و "كأداة تستخدم لسد فجوة المعلومات الناشئة عن نقص المعلومات التي تقدمها الشركة وما يسعى إليه أصحاب المصلحة" (KPMG,2019)، كما عرفها (العرومطي،2013: 25). "على أنها تقارير تحتوي على معلومات عن أداء الشركة في ثلاثة مجالات رئيسية وهي الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ويشمل مجموعها صافي القيمة المضافة للمجتمع". وعرفها (فؤاد،2016: 156) على أنها "أداة فاعلة لتقييم التزام الشركات في مجال التنمية المستدامة وتمثل ممارسة لقياس أداء الشركة باتجاه تحقيق هدف التنمية المستدامة والإفصاح عن هذا الأداء وتحمل المسؤولية أمام الجهات المعنية الداخلية والخارجية"

أهمية تقارير الأداء المستدام:

وفقاً لمبادرة الإبلاغ العالمية، فإن عملية الكشف عن الاستدامة هي خطوة حاسمة في القضاء على تحقيق اقتصاد عالمي مستدام من خلال تحميل الشركات مسؤوليتها عن تأثيرات أنشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وكذلك مساهمتها الايجابية والسلبية. فضلاً عن تعزيز النمو المستدام وسهولة مشاركة المثل العليا التي يقوم عليها المجتمع، يجب على الحكومات تحليل مساهمة الشركات في التنمية الاقتصادية واكتساب فهم أفضل للتحديات التي تم التعامل معها سابقاً من قبل الأطراف الفاعلة. (GRI2020). وتعود أهمية الإفصاح عن تقارير الاداء المستدام الى تحسين الاداء المالي، والسيطرة على مخاطر الأعمال، وخلق القيمة، ومتابعة آفاق التنمية من أولويات الشركة. للمشاريع المتعلقة بالأعمال. والإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسؤولية الاجتماعية التي لها له تأثير في دقة توقعات المحللين الماليين ويؤدي هذا إلى مزيد من الإفصاح والشفافية، مما يقلل من عدم تناسق المعلومات ويقلل من تكاليف الوكالة. كذلك تحسين سمعة الشركة وعلامتها التجارية مما يكون له أثر مفيد على أدائها وموقعها التنافسي في السوق وزيادة تجارة البورصة في نهاية المطاف. وتحسين الكفاءة التشغيلية والربح من خلال خفض التكاليف وترشيد استغلال الموارد والحفاظ على درجة عالية من السلامة والسلامة العامة في عمليات الشركة. (عبد الله، 2018: 46).



تطبيق تقنية بطاقة الأداء المتوازنة في الشركة عينة البحث

1- تحديد مقاييس أداء الشركة عينة البحث طبقاً لمناظير تقنية بطاقة العلامات المتوازنة وقياس الأداء وتحليله

تم تضمين ستة مناظير في تقنية بطاقة الأداء المتوازن، والتي تم توضيحها في الجزء الثاني من الفصل السابق. يحتوي كل منظور على مجموعة من المقاييس التي تعمل كأساس للتقييم. فيما يتعلق بتقييم أداء شركة عينة البحث على المدى الطويل، يقترح الباحث مجموعة من المقاييس المتوافقة والمتوافقة مع طبيعة البيانات التي يمكن الحصول عليها وواقع أنظمة المعلومات المحاسبية للشركة، والتي سيتم إضافتها إلى المقاييس المستخدمة في تقييم أداء الشركة للفترة (2020-2017)، مع ملاحظة أن عملية تحديد أداء الشركة على المدى الطويل معقدة. تسبق عملية تحليل النتائج التي سيسفر عنها تطبيق المقاييس المختلفة في كل منظور من مناظير بطاقة العلامات المتوازنة الستة. والجدول (1) يوضح المقاييس التي ستستخدم لقياس أداء الشركة عينة البحث.

جدول (1) طرق ومقاييس احتساب كل مقياس ضمن مناظير بطاقة الأداء المتوازنة

المنظور	القياس	طريقة الاحتساب
المنظور المالي	معدل دوران الموجودات	صافي المبيعات مجموع الموجودات
	نسبة السيولة السريعة	الموجودات المتداولة – المخزون المطلوبات المتداولة
	نسبة التداول	الموجودات المتداولة المطلوبات المتداولة
	نسبة النقدية	النقدية وما يعادلها المطلوبات المتداولة
	معدل العائد على الموجودات	صافي الربح (الخسارة) $100 \times$ اجمالي الموجودات
	معدل دوران الذمم المدينة	صافي المبيعات متوسط الذمم المدينة
	نسبة هامش الربح	مجمول الربح $100 \times$ اجمالي الإيرادات
	نسبة اجمالي الإيرادات الى اجمالي التكاليف	اجمالي الإيرادات $100 \times$ اجمالي التكاليف
المنظور الزبون	معدل نمو المبيعات السنوية	مبيعات السنة الحالية – مبيعات السنة السابقة مبيعات السنة السابقة
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	عدد زبائن العام الحالي – عدد زبائن العام السابق عدد زبائن العام السابق
	جودة الصنع	قيمة المخلفات والمستهلكات $100 \times$ قيمة الإنتاج التام
	جودة خدمات ما بعد البيع	عدد طلبات التصليح $100 \times$ عدد الوحدات الكلية المباعة
	نسبة مساهمة الزبائن بالدخل	صافي الدخل عدد الزبائن
	نمو التكاليف التسويقية	تكاليف التسويق للسنة الحالية – تكاليف التسويق للسنة السابقة تكاليف التسويق للسنة السابقة



منظور العمليات الداخلية	معدل نمو المبيعات السنوية	مبيعات السنة الحالية – مبيعات السنة السابقة مبيعات السنة السابقة
	معدل الاحتفاظ بالزبائن	عدد زبائن العام الحالي – عدد زبائن العام السابق عدد زبائن العام السابق
منظور التعليم والنمو	نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية	الإنتاج الفعلي المتحقق 100 X الطاقة التصميمية أو الطاقة المتاحة
	معدل الإنتاج اليومي	الإنتاج الفعلي السنوي عدد أيام السنة
	معدل خدمات الصيانة	تكاليف الصيانة الإنتاج الفعلي السنوي
	معدل دوران المخزون	كلفة البضاعة المباعة كلفة المخزون
	تكاليف فحص مراحل الإنتاج	مصاريف السيطرة النوعية للسنة الحالية – مصاريف السيطرة النوعية للسنة السابقة مصاريف السيطرة النوعية للسنة السابقة
	إنتاجية المواد	قيمة المخرجات (الإنتاج الفعلي) 100X قيمة المواد الداخلة في انتاجها
	معدل دوران العاملين	عدد العاملين تاركو الخدمة اجمالي عدد العاملين
منظور الجانب الاجتماعي	النمو في مصاريف التدريب	مصاريف التدريب للسنة الحالية – مصاريف التدريب للسنة السابقة مصاريف التدريب للسنة السابقة
	النمو في مصاريف البحث والتطوير	مصاريف البحث والتطوير للسنة الحالية – مصاريف البحث والتطوير للسنة السابقة مصاريف البحث والتطوير للسنة السابقة
	معدل نمو العاملين	عدد العاملين للسنة الحالية – عدد العاملين للسنة السابقة عدد العاملين للسنة السابقة
	نمو المبالغ المنفقة على مكافئة العاملين وتحفيزهم	مكافئات العاملين للسنة الحالية – مكافئات العاملين للسنة السابقة مكافئات العاملين للسنة السابقة
	نمو مصاريف السفر والايافاد	مصاريف السفر والايافاد للسنة الحالية – مصاريف السفر والايافاد للسنة السابقة مصاريف السفر والايافاد للسنة السابقة
	المساهمة في الضمان الاجتماعي	مصاريف الضمان الاجتماعي للعاملين اجمالي المصاريف
	المساهمة في توفير وسائل النقل	مصاريف نقل العاملين عدد العاملين
منظور البيئي والاجتماعي	نمو مصاريف خدمات ما بعد البيع	مصاريف للسنة الحالية – مصاريف للسنة السابقة مصاريف للسنة السابقة
	الجانب البيئي	
	معدل الانفاق على الماء	معدل الانفاق للسنة الحالية – معدل الانفاق للسنة السابقة

والكهرباء	معدل الانفاق للسنة السابقة
نمو مصاريف صيانة وسائل نقل وانتقال	مصاريف صيانة للسنة الحالية – مصاريف صيانة للسنة السابقة
نمو المبالغ المنفقة على حماية البيئة	مصاريف صيانة للسنة السابقة
نمو المبالغ المنفقة على المنتجات غير المطابقة للمواصفات	المصاريف البيئية للسنة الحالية – المصاريف البيئية للسنة السابقة
نسبة المبالغ المنفقة على المنتجات غير المطابقة للمواصفات إلى المبيعات	المبالغ المنفقة للسنة الحالية – المبالغ المنفقة للسنة السابقة
عدد الشكاوى المقدمة للمصنع	عدد الشكاوي المستلمة
النمو في كلفة المواد الأولية	عدد الطلبات المباعة 100 X
النمو في أسعار البيع	كلفة المواد الأولية للسنة الحالية - كلفة المواد الأولية للسنة السابقة
	كلفة المواد الأولية للسنة السابقة
	سعر البيع للسنة الحالية – سعر البيع للسنة السابقة
	سعر البيع للسنة السابقة

منظور المخاطر

تحديد مستوى الأداء للشركة عينة البحث

بعد اتمام عملية تقويم الأداء الاستراتيجي للشركة بتطبيق تقنية بطاقة العلامات المتوازنة، فإنه ينبغي تحديد مستوى الأداء الأفضل للشركة بين فترات الدراسة فضلاً عن تحديد المنظور الذي حقق عنده المصنع أداءً أفضل وكذلك المنظور الذي جاء عنده المصنع بأداء مُتدّنٍ، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم اعطاء أهمية لمستوى الأداء بالشكل الذي تمنح فيه (10) درجات للمستوى الذي حقق فيه المصنع ولكل مقياس أدنى أداء و(50) درجة لمستوى الأداء الأعلى وقد تدرجت مستويات الأهمية لنتائج الأداء بين هذين الرقمين، والجدول (3-19) يوضح توزيع الدرجات لكل مقياس من المقاييس الواردة ضمن تقنية بطاقة العلامات المتواز

جدول(24) توزيع الدرجات لكل مقياس من مقاييس تقنية بطاقة العلامات المتوازنة للشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات للمدة (2017-2020)

النتيجة %				الدرجات				مستوى الأداء					المقياس	المنظور
20	20	20	20	20	20	20	20	50	40	30	20	10		
20	19	18	17	20	19	18	17							
				10	10	20	50	0.039	0.031	0.023	0.016	0.008	معدل دوران	٣-٤



													الموجودات	
				40	40	50	50	0.598	0.478	0.359	0.239	0.120	نسبة السيولة السريعة	
				50	50	50	50	0.902	0.722	0.541	0.361	0.180	نسبة التداول	
				30	40	50	50	0.086	0.069	0.052	0.034	0.017	نسبة النقدية	
				30	40	20	50	0.083	0.066	0.050	0.033	0.017	معدل دوران الذمم المدينة	
				10	10	20	50	8.015	6.412	4.809	3.206	1.603	معدل العائد على الموجودات	
				30	50	30	50	-55.564	-44.451	-33.338	-22.226	-11.113	نسبة هامش الربح	
				50	40	50	50	75.550	60.440	45.330	30.220	15.110	نسبة اجمالي الإيرادات الى اجمالي التكاليف	
63 %	70 %	73 %	10 %	25 0	28 0	29 0	40 0						مجموع نقاط المنظور المالي (400)	
				10	50	50	40	-0.758	-0.6064	-0.4548	-0.3032	-0.1516	معدل نمو المبيعات السنوية	
				50	50	50	50	-0.462	-0.3696	-0.2772	-0.1848	-0.0924	معدل نمو الاحتفاظ بالزبائن	
				30	50	10	10	0.024	0.0192	0.0144	0.0096	0.0048	جودة الصنع	
				50	30	20	50	3.142	2.5136	1.8852	1.2568	0.6284	جودة خدمات ما بعد البيع	
				50	50	20	30	59413 -05	475304 -4	356478 -3	237652 -2	118826 -1	نسبة مساهمة الزبائن بالدخل	
				40	50	40	30	0.550	-0.440	-0.330	-0.220	-0.110	نمو التكاليف التسويقية	
77 %	93 %	63 %	70 %	23 0	28 0	19 0	21 0						مجموع نقاط منظور الزبون (300)	
				10	20	50	20	28.75	23	17.25	11.5	5.75	نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية	
				10	20	50	50	807.5	646	484.5	323	161.5	معدل الإنتاج اليومي	
				50	50	30	40	2170.4	1736.3	1302.2	868.16	434.08	معدل خدمات الصيانة	
				40	30	40	50	0.54	0.432	0.324	0.216	0.108	معدل دوران المخزون	



				20	20	40	50	0.21	0.168	-0.126	-0.084	-0.042	تكاليف فحص مراحل الإنتاج	
				50	10	10	10	23.04	18.432	13.824	9.216	4.608	إنتاجية المواد	
60 %	50 %	70 %	73 %	18 0	15 0	21 0	22 0						مجموع درجات منظور العمليات الداخلية (300)	
				30	50	30	50	0.06	0.048	0.036	0.024	0.012	معدل دوران العاملين	منظور التعلم والنمو
				10	10	50	20	4.2	3.36	2.52	1.68	-0.84	النمو في مصاريف التدريب	
				50	50	30	50	0.21	0.168	0.126	0.084	0.042	النمو في مصاريف البحث والتطوير	
				50	30	30	50	-0.06	-0.048	-0.036	-0.024	-0.012	معدل نمو العاملين	
				20	20	10	50	2.82	2.256	-1.692	-1.128	-0.564	نمو المبالغ المنفقة على مكافآت العاملين وتحفيزهم	
				10	10	50	10	0.45	0.36	0.27	0.18	-0.09	نمو مصاريف السفر والإيفاد	
57 %	57 %	67 %	77 %	17 0	17 0	20 0	23 0						مجموع نقاط منظور التعلم والنمو (300)	
				50	50	50	40	0.07	0.056	0.042	0.028	0.014	المساهمة في الضمان الاجتماعي	المنظور البيئي والاجتماعي
				10	40	50	50	36756 2.58	294050	220537 .5	147025	73512. 5	المساهمة في توفير وسائط النقل	
				10	10	10	50	3.06	2.448	1.836	1.224	-0.612	نمو مصاريف خدمات ما بعد البيع	
				50	20	20	10	0.004	-0.032	-0.024	-0.16	-0.008	معدل الاتفاق على الماء والكهرباء	
				30	10	30	50	1.28	1.024	-0.768	-0.512	-0.256	نمو مصاريف صيانة وسائط نقل وانتقال	
				0	0	0	0	0	0	0	0	0	نمو المبالغ المنفقة على حماية البيئة	
50 %	43 %	53 %	67 %	15 0	13 0	16 0	20 0						مجموع نقاط منظور البيئي والاجتماعي (300)	
				30	40	50	40	-0.297	-0.2376	-0.1782	-0.1188	-0.0594	نمو المبالغ المنفقة على المنتجات غير المطابقة للمواصفات	منظور المخاطر
				20	30	40	50	0.681	0.5448	0.4086	0.2724	0.1362	نسبة المبالغ المنفقة على المنتجات غير	



													المطابقة للمواصفات إلى المبيعات
				10	10	20	50	16.277	13.021 6	9.7662	6.5108	3.2554	عدد الشكاوى المقدمة للمصنع
				10	10	20	50	-0.959	-0.7672	-0.5754	-0.3836	-0.1918	النمو في كلفة المواد الأولية
								0.439	0.3512	0.2634	0.1756	0.0878	النمو في أسعار البيع
35 %	45 %	65 %	95 %	70	90	13 0	19 0						مجموع نقاط منظور المخاطر(200)
				10 50	11 00	11 80	14 50						اجمالي نقاط المناظير(1800)
58 %	61 %	66 %	81 %										الدرجة النهائية لتقييم الاداء

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الجداول (23-20-17-14-11-8)

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- 1- أن الأداء الكلي للمصنع عام (2017) كان الأفضل ، إذ بلغت نسبة أداء المصنع على مستوى جميع المناظير (81%) قياساً بالأعوام (2018-2019-2020) إذ بلغت نتيجة الأداء فيها (66% - 61% - 58%)، حيث شهدت الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات عينة البحث وجود تحسن في الأداء الاستراتيجي نتيجة إعادة النشاط الإنتاجي بعد التوقف الطويل الذي سبب تراجعاً كبيراً في الأداء الاستراتيجي.
- 2- حصول تحسن في أداء الشركة في عام (2017) وذلك بالنسبة للمنظور المالي، إذ بلغت نسبة أداء الشركة لذلك المنظور (100%) قياساً بالأعوام (2018-2019-2020) إذ حققت فيه الشركة نتيجة أداء نسبها (73% - 70% - 63%) بالنسبة للمنظور المذكور آنفاً.
- 3- يبين منظور الزبون انخفاض في أداء الشركة فيما يخص هذا الجانب إذ حقق عام (2017) درجة (70%) مقارنة بعام (2018-2019-2020) إذ كانت فيه نسبة الأداء (63%-93%-77%) حيث شهدت النسبة ارتفاعاً للأعوام (2019-2020) وتزامن ذلك مع عودة الشركة للإنتاج وأثر ذلك في أداء هذا المنظور.
- 4- حقق المصنع في عام (2017) ضمن منظور العمليات الداخلية أداءً مرتفعاً بلغ (73%) بفارق عن عام (2018) إذ بلغ فيه الأداء على وفق المنظور المذكور آنفاً (70%) حيث بدأت بالانخفاض عام (2019) التي بلغت (50%) ثم عاودت بالارتفاع لعام (2020) التي بلغت (60%) بفضل زيادة التخصيصات على مقاييس هذا المنظور.
- 5- بالنسبة لمنظور التعلم والنمو فقد كان عام (2017) أفضل أداء، حيث بلغت النتيجة (77%) مقارنةً بالأعوام (2018-2019-2020) إذ حققت فيه الشركة أداءً نسبته (67% - 57% - 57%).
- 6- بالنسبة للمنظور البيئي والاجتماعي فقد كان عام (2017) أفضل أداءً ، حيث بلغت نتيجته (67%) مقارنةً بالأعوام (2018 - 2019 - 2020) الذي حققت فيه الشركة أداءً نسبته (53% - 43% - 50%).
- 7- بالنسبة لمنظور المخاطر، فقد شهد ارتفاعاً في أداء الشركة عام (2017) إذ كانت نتيجته (95%) مقارنةً بالأعوام (2018 - 2019 - 2020) الذي بلغت نسبة الأداء للشركة بالنسبة لهذا المنظور (65% - 45% - 35%).

يتضح مما سبق أهمية دور المدقق الداخلي في اجراء تقويم الأداء المستدام من خلال الإجراءات المناطة به والتي تتضمن تدقيقه لبنود القوائم المالية ذلك لان ماتم الحصول عليه من قوائم مالية مدققة سينعكس بطبيعة الحال على نتائج عملية تقويم الأداء المستدام ومصادقية نتائج مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة وانعكاس ذلك بالتالي على الحصول على تقارير مالية عالية الجودة.

اختبار الفرضيات:

بناءً على النتائج التي تم الوصول اليها وتقويم الاداء في الشركة عينة البحث باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة وتحديد الانحرافات في اداء الشركة، فان على الشركة معالجة هذه الانحرافات في الاداء وان معالجة هذه الانحرافات سوف يسهم في تحسين جودة التقارير المالية للسنوات اللاحقة.

المبحث الرابع – الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

من خلال عرض الجانب النظري والعملية فان البحث توصل الى مجموعة من الاستنتاجات التي كانت في نظرنا تستحق الوقوف عندها وكما يلي:

- (1) هناك دور في تعزيز التقارير التي تقوم بأعدادها الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات ومصانعها ولكن ليس بالمستوى المطلوب.
- (2) تركّز الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات في عملها على الجانب الاقتصادي بشكل كبير جداً وعلى التقارير المالية التقليدية والتي تكون بياناتها كمية وتتضمن مبالغ نقدية فقط.
- (3) هناك ضعف لدى التدقيق الداخلي فيما يخص تدقيق الأعمال والتقارير التي تعدّها الجهات المسؤولة عن الجانب البيئي والاجتماعي كما لا يوجد لدى الشركة مدققون داخلون متخصصون في الجانب البيئي والاجتماعي.
- (4) هناك صعوبة في الافصاح عن بيانات الاداء المستدام في القوائم المالية التقليدية لعدم قدرتها على احتواء بيانات وصفية مما يتعين على الشركة معالجة ذلك.
- (5) لا توجد سجلات او دفاتر خاصة بالحسابات الاجتماعية أو البيئية وانما تدخل من ضمن السجلات المالية.
- (6) أن المعلومات التي يمكن أن يصل اليها المدققون الداخليون والتي تخص الجانب البيئي والاجتماعي تؤدي إلى تحسين مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- (7) أن استخدام اساليب قديمة قياس وتقييم أداء الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الشركة لا تؤدي الى اعطاء معلومات كافية عن أداء الشركة البيئي والاجتماعي.
- (8) وجود بعض الجوانب لا يمكن السيطرة عليها بشكل كامل من قبل الشركة وذلك بسبب طبيعة عملها مثل مخلفات العملية الإنتاجية والغازات المنبعثة من بعض الأقسام الإنتاجية.
- (9) عدم وجود مختبرات لدى الشركة تسمى مختبرات السيطرة النوعية تقوم بفحص وتحليل المنتجات للتأكد من سلامتها ومطابقتها للمواصفات المطلوبة.
- (10) تركّز ادارة الشركة على جانب السلامة بشكل كبير جداً من خلال وضع منظومات اطفاء حريق وتوفير سيارات اطفاء تابعة للشركة ودفاع مدني مزودين بالعدد الخاصة.

ثانياً- التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي توصل لها البحث نستعرض اهم التوصيات التي نراها تخدم الشركة موضوع البحث وكما يلي:

- (1) نظراً لوجود مساهمات واهتمامات بجوانب التنمية المستدامة من قبل الشركة عينة البحث لذا ينبغي عليها ان تقوم بإعداد تقارير الاداء المستدام بدلاً من التقارير المالية التقليدية لما لهذه التقارير من أهمية



- كبيرة في الإبلاغ عن جميع الانجازات المتحققة من قبلها سواء كانت كمية او وصفية وبالتالي تحسين سمعة وصورة الشركة في المجتمع.
- (2) على ادارة الشركة ان تشجع ثقافة المسؤولية الاجتماعية وحماية البيئة بين الموظفين والعاملين لديها من خلال الندوات والاعلانات الداخلية وورش العمل.
- (3) على ادارة الشركة ان تعمل على ان يكون هناك إدراك من قبل العاملين في الشركة بان الالتزام بالقوانين والانظمة ذات الصلة بالجوانب البيئية والاجتماعية يعود بالنفع عليهم وعلى الشركة بشكل عام من خلال ما تحصل عليه الشركة من مكافآت او كتب الشكر والتقدير من قبل الحكومة او من المنظمات الراعية لهذه الجوانب سواء المحلية او الدولية وبالتالي تحسين سمعة الشركة.
- (4) ينبغي ان يكون هناك افصاح عن جميع التدابير الاحترازية التي تتخذها الشركة لمواجهة اي طوارئ تتعلق بالجانب البيئي لمواجهة المخاطر التي من الممكن ان تتعرض لها الشركة.
- (5) ضرورة انشاء قواعد بيانات الكترونية متخصصة لتجميع وتلخيص التقارير المالية الخاصة بالشركات في بيئة الأعمال العراقية، لإنشاء نظام معلومات قائم على أساس قاعدة بيانات متكاملة تتميز بسهولة البحث والتلخيص والقياس، حتى يسهل وصول الباحثين واصحاب المصلحة إلى المعلومات المختلفة باختلاف احتياجاتهم المتعددة لتحقيق اهدافهم.
- (6) ضرورة قيام الباحثين الأكاديميين والمحاسبين والمدققين المهنيين بدراسة نظرية وتطبيقية لتأثير الخصائص النوعية على بيئة الشركات العامة العراقية وبمختلف القطاعات، وتحديد المقياس الأنسب للسوق العراقية، بهدف البحث عن الدقة في تقييم جودة التقارير المالية.
- (7) توعية أصحاب المصلحة من خلال إقامة الورش العملية والمحاضرات التوجيهية، بمدى أهمية التنبيه على أي أمور تثير الشك في ضعف جودة التقارير المالية أو قدرة الشركات على الاستمرار.
- (8) دعم اجهزة التدقيق الداخلي في الشركة لتقييم الأداء المستدام من خلال توفير البيانات اللازمة لتدقيق الأداء المستدام.
- (9) على الشركة قياس جودة التقارير المالية من خلال مقاييس كمية تركز على سمات محددة لمعلومات التقارير المالية، او من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

المصادر العربية

1. أنيس، كشاط، (2020) "الأداء المستدام لمنظمات الاعمال: دراسة في نماذج القياس والافصاح، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة" المجلد 05 / العدد 02.
2. القرشي، ياسر شاكر ياسر، (2017) "تأثير الرشاقة الاستراتيجية في الاداء المؤسسي المستدام"، بحث مقدم لنيل درجة الدبلوم العالي في التخطيط الاستراتيجي، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق.
3. بلحاج، مريم، (2016) "دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة"، ملتقى دولي، العدد الثالث عشر، جامعة تلمسان، الجزائر.
4. المواجة، اسيل، (2019) " دور تكنولوجيا المعلومات في دعم الاداء المستدام في منظمات العمال الإلكترونية: دراسة تطبيقية في منظمات العمال الإلكترونية في الاردن – عمان "رسالة ماجستير كلية العمال -جامعة الشرق الوسط .
5. وهيبة، سراج، (2012) "استراتيجية تنمية الموارد البشرية كمدخل لتحسين الأداء المستدام في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة شركة تصنيع اللواحق الصناعية والصحية بعين الكبيرة سطيف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص إدارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف.
6. عبد العال، محمد محمود علي محمد، (2018) "استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس وتقييم الأداء في شركات البترول"، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية التجارة جامعة بنها.



7. إبراهيم، إسلام سعيد صالح، (2019) "أثر التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن على إدارة التكلفة"، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة إلى مجلس كلية التجارة جامعة قناة السويس.
8. بيج، تيسير جواد كاظم علي، (2020) "تفعيل الإطار الرقابي لإدارة مخاطر المشروع عن طريق التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن" دراسة تطبيقية في شركة الكندي لإنتاج اللقاحات والأدوية البيطرية أطروحة دكتوراه جامعة كربلاء.
9. العرموطي، أحمد عدنان. (2013) "أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان" رسالة ماجستير كلية الأعمال قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط.
10. عبد الله، مصعب الطيب محسن، (2018) "دور محاسبة الاستدامة في تحسين مستوي الإفصاح عن الأحداث غير المالية للمنشآت الصناعية"، دراسة ميدانية على القطاع الصناعي السوداني أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
11. فؤاد، ريمون ميلاد، (2016) "الآثار الإيجابية لتقرير الاستدامة: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية" الفكر المحاسبي جامعة عين شمس -كلية التجارة -قسم المحاسبة والمراجعة المجلد 20 العدد 4.

Foreign References

1. Nhamo, Godwell; Dube, Kaitano; Togo, Muchaiteyi; (2021), "Sustainable Development Goals for Society" The Editor(s) (if applicable) and The Author(s), under exclusive license to Springer Nature Switzerland AG 2021. ISSN 2523-3084 ISSN 2523-3092 (electronic) Sustainable Development Goals Series ISBN 978-3-030-70947-1 ISBN 978-3-030-70948-8 (eBook) <https://doi.org/10.1007/978-3-030-70948-8>.
2. Bi, R.; Davison, R. M.; Smyrniotis, K. X.; (2017), "E-business and fast growth SMEs. Small Business Economics", 48(3), 559-576 Small Business Economics Vol. 48, No. 3 (March 2017), pp. 559-576
3. Wang, Q.; Yang, Q.; Chang, M; (2021), "Measuring Sustainability Performance in the Product Level". In Proceedings of the 10th International Conference on Operations Research and Enterprise Systems (ICORES 2021), pages 241-247 ISBN: 978-989-758-485-5.
4. Hristov, Ivo; Chirico, Antonio; Appolloni, Andrea; (2019) "Sustainability Value Creation, Survival, and Growth of the Company", A Critical Perspective in the Sustainability Balanced Scorecard (SBSC), Sustainability Journal, Vol.11,
5. Hilton, Ronald W.; Platt, David E.; (2020) "Managerial Accounting - Creating Value in a Dynamic Business Environment", Twelfth Edition, McGraw-Hill Education, New York.
6. Pineno, Charles J.; (2012) "Simulation of the Weighting of Balanced Scorecard Metrics Including Sustainability and Time-Driven ABC Based on the Product Life Cycle", Management Accounting Quarterly, Vol.13, No. 2.



7. Radu, Maria; (2012),"Empirical Study on the Indicators of Sustainable Performance –the Sustainability Balanced Scorecard Effect of Strategic Organizational Change, Amfiteatru Economic.
8. Blocher , Edward J. , Stout , David E. , Juras , Paul E. , Smith , Steven D.,(2019) "Cost Management - A Strategic Emphasis" , Eighth Edition , McGraw-Hill Companies, Inc. , New York .
9. Kaplan, Robert. R; (2001)"Risk Management and the Strategy Execution System, Harvard Business", Vol. 11, No. 6.
10. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2014)"Intermediate Accounting", IFRS Edition, Hoboken.
11. Awadallah, Emad A.; Allam, Amir; (2015)"A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool", International Journal of Business and Social Science, Vol. 6 , No. 7 .
12. Bhimani, Alnoor, Horngren ,Charles T. , Datar , Srikant M. , and Rajan, Madhav V.,(2019)"Management and Cost Accounting", Seventh Edition , Pearson Education Limited .
13. Hilton, Ronald W.; Platt, David E.; (2020) "Managerial Accounting - Creating Value in a Dynamic Business Environment", Twelfth Edition, McGraw-Hill Education, New York.
14. Blocher , Edward J. , Stout , David E. , Cokins , Gary, (2010) "Cost Management" , Fifth Edition , McGraw-Hill Companies, Inc. , New York.
15. Zimmerman, Jerold L.,(2017) "Accounting for Decision Making and Control", Ninth Edition, McGraw-Hill Education, New York.
16. Braun, Karen Wilken, Tietz, Wendy M., (2018) "Managerial Accounting", Fourth Edition, Pearson Education Limited.
17. Drury, Colin, (2018)"Management and Cost accounting", Tenth Edition, Printed in China by RR Donnelley.
18. Hansen, Don R., Mowen, Maryanne M.,(2007)"Managerial Accounting", Eighth Edition, Thomson South-Western Company .
19. Braun, Karen Wilken, Tietz, Wendy M., (2018) "Managerial Accounting", Fourth Edition, Pearson Education Limited.
20. Kalender, Zeynep Tuce; Vayvay, Ozalp ;(2016) "The Fifth Pillar of the Balanced Scorecard: Sustainability", Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol.235.
21. Brewer, Peter C., Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. (2019)"Introduction to Managerial Accounting", Eighth Edition, McGraw-Hill Education.
22. Valmohammadi, Changiz; Sofiyabadi, Javad ;(2015) "Modeling cause and effect relationships of strategy map using fuzzy Dematel & fourth generation of balanced scorecard", Benchmarking: An International Journal, Vol. 22, No. 6.
23. Bhimani, Alnoor, Horngren ,Charles T. , Datar , Srikant M. , and Rajan, Madhav V.,(2019)"Management and Cost Accounting", Seventh Edition , Pearson Education Limited .



24. Paulinus, E. C.; Oluchukwu, N.; Somtochukwu, O. Empirical ; (2017)"investigation of corporate governance and financial reporting quality of quoted companies in Nigeria". International Journal of Economics, Business and Management Research.
25. Mbawuni, J.; (2019)"Assessing Financial Reporting Quality of Listed Companies in Developing Countries: Evidence from Ghana", International Journal of Economics and Finance.
26. Tambingon, H. N; Yadiati, W; Kewo, C. L.; (2018)"Determinant factors influencing the quality of financial reporting local government in Indonesia". International Journal of Economics and Financial Issues.
27. Hailu, Eden Sisay ; (2017)"Determinants of Financial Reporting Quality", Evidence from Ethiopian Private Banks, A Thesis, Addis Ababa University. Master thesis, College of Business and Economics.
28. Pamungkas, B.; Ibtida, R.; Avrian, C.; (2018)"Factors influencing audit opinion of the Indonesian municipal governments" financial statements. Cogent Business & Management.
29. Aulia, D.; Siregar, S. V. ; (2018) "Financial reporting quality, debt maturity, and chief executive officer career concerns on investment efficiency". BAR-Brazilian Administration Review.
30. Al'Alam, M. P. A.; Firmansyah, A.; (2019)"The effect of financial reporting quality, debt maturity, political connection, and corporate governance on investment efficiency", Evidence from Indonesia. International Journal of Innovation, Creativity and Change.
31. Assad, N. F.; Alshurideh, M. T.; (2020)"Financial reporting quality, audit quality, and investment efficiency", evidence from GCC economies. Accelerating the world's research. Waffen-und Kostumkd.
32. Irwandi, S. A.; Pamungkas, I. D.; (2020)"Determinants of financial reporting quality: Evidence from Indonesia", Journal of International Studies.
33. Hesarzadeh, R.; (2019)"Are the individual and collective roles of financial reporting quality measures the same? Evidence in the context of information uncertainty". Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad.
34. Abdullahi, A.; Abu-Bakr, M. Y.; (2020)"International Financial Reporting Standards (IFRS) and Reporting Quality in Nigeria": An Assessment of Selected Quoted Firms. International Business and Accounting Research Journal.
35. Paulinus, E. C.; Oluchukwu, N.; Somtochukwu, O. Empirical ; (2017)"investigation of corporate governance and financial reporting quality of quoted companies in Nigeria". International Journal of Economics, Business and Management Research.