

"إطار نظري لإضافته منظور الاستدامة لبطاقة الأداء المتوازن وانعكاسه في استراتيجية الوحدة الاقتصادية"
" Theoretical Framework for Adding The Sustainability Perspective to The Balanced Scorecard and its Reflection in the Economic Unit Strategy"

أ.د. عباس نوار كحيط الموسوي
جامعة واسط/ كلية الإدارة والاقتصاد

abnawar@uowasit.edu.iq

الباحث/ أمير عبد الكريم عزيز الوائلي¹
جامعة واسط/ كلية الإدارة والاقتصاد

amer.abad38@yahoo.com

المستخلص

تمثلت مشكلة البحث عن ضعف إدراك الوحدات الاقتصادية لأهمية التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية كتقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) Sustainable Balanced Scorecard، إذ طبقت العديد من الوحدات الاقتصادية نظم الإدارة البيئية والاجتماعية من أجل إدارة ومراقبة القضايا المتعلقة بالاستدامة، ومع ذلك فإن تواجد نظم الإدارة في ممارسة الوحدات الاقتصادية لسببين: الأول، عدم ربطها بالتخطيط والإدارة الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية، أي هناك نقص في الاستراتيجيات المناسبة فيما يتعلق بإدارة الجوانب البيئية والاجتماعية بطريقة فاعلة وكفوءة، الثاني، يتم تنفيذها بشكل منفصل عن نظم الإدارة العامة التقليدية التي تستعملها الإدارة العليا للتحكم في الأعمال وإدارتها، وعلى هذا الأساس تم تطوير أداة الإدارة ومنهجية بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced Scorecard التقليدية نحو بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) التي تدمج الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية، لذلك توفر (SBSC) إمكانيات كافية للتغلب على أوجه القصور المذكورة أعلاه في إدارة الاستدامة، إذ أنها أداة تم تطويرها للتركيز على الجوانب النوعية كالجوانب الاجتماعية والبيئية، لذا فإنها توفر منهجية لسد الفجوة بين المستويات الاستراتيجية والعملية للوحدات الاقتصادية، لذا فإن الهدف من هذا البحث هو دمج منظور الاستدامة في (BSC) للوحدة الاقتصادية وإيجاد مؤشرات الأداء الرئيسية لاستعمالها في نظام قياس أداء الوحدة الاقتصادية وأيضاً لتحديد مستوى أولوية مؤشرات الأداء الرئيسية فضلاً عن الإفصاح على المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بالاستدامة.

الكلمات المفتاحية: بطاقة الأداء المتوازن؛ بطاقة الأداء المتوازن المستدامة؛ الخارطة الاستراتيجية المستدامة.

Abstract

The problem of searching for weak economic units 'awareness of the importance of modern management accounting techniques such as the Sustainable Balanced Scorecard (SBSC) technique, as many economic units have applied environmental and social management systems to manage and monitor issues related to sustainability, yet the presence of management systems in The practice of economic units for two reasons: the first is not linking them to the strategic planning and management of economic units, i.e. there is a lack of appropriate strategies in relation to managing environmental and social aspects in an effective and efficient manner, and the second, they are implemented separately from the traditional public administration systems that the senior management uses to control and manage the business On this basis, the traditional Balanced Scorecard (BSC) management tool and methodology has been developed towards the SBSC that integrates environmental, social and economic aspects, so SBSC provides sufficient capabilities to overcome the above-mentioned deficiencies in sustainability management, It is a tool developed to focus on the atmosphere Specify quality as social and environmental aspects, so it provides a methodology for bridging the gap between the strategic and practical levels of economic units, so the aim of this research is to integrate the sustainability perspective in (BSC) of the economic unit and find key performance indicators for use in the system of measuring the performance of the economic unit and also to determine a priority level KPIs as well as disclosure of financial and other information related to sustainability.

key words: Balanced Scorecard; Sustainable Balanced Scorecard; Sustainable strategic map.

¹ بحث مسجل من رسالة الماجستير للباحث.

المقدمة

خلال السنوات السابقة ظهرت بوادر توجهت نحو تكامل الادارة البيئية والاجتماعية مع إدارة الوحدة الاقتصادية، إلا أن التغييرات التي حصلت في جميع نواحي الحياة جعلت من الصعب على إدارة الوحدة الاقتصادية مواكبة هذه التغييرات، لذا ظهر التوجه نحو الاستدامة التي أصبحت في الوقت الحاضر محط اهتمام المجتمع بشكل متزايد، مما يتطلب سرعة الاستجابة لهذه المتغيرات بالتوجه إلى تغيير الطرائق والأساليب التقليدية المستعملة إلى أساليب حديثة، ولعل من أهم هذه الأساليب الحديثة هي تقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC)، إذ تسعى هذه التقنية لترجمة رسالة ورؤية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف ملموسة، فهي تهدف بصورتها المستدامة إلى دمج العوامل المالية وغير المالية التي تتعلق بالقضايا البيئية والاجتماعية.

لذا فإن توجه الوحدات الاقتصادية نحو الاهتمام بالاستدامة كجزء من مسؤولياتها الاجتماعية وجزء من اخلاقيات الأعمال التي تتبناها، من جهة أخرى فإن تهديدات العولمة والتشريعات الحكومية التي تهتم بالجوانب البيئية والاجتماعية ولدت نوعاً جديداً من الضغط على الإدارة، وبهذا يعني الدخول إلى مرحلة جديدة تتعلق بكيفية تحويل الوحدات الاقتصادية إلى كيانات مستجيبة اجتماعياً وبيئياً واقتصادياً والعمل على اشراك اصحاب المصالح بشكل أكبر وأكثر عمقاً، فتقنية SBSC لا تساعد فقط في كشف الأهداف الاستراتيجية البيئية والاجتماعية المهمة للوحدات الاقتصادية، بل تعزز شفافيتها في الافصاح عن أدائها الهادف إلى تحقيق قيمة مضافة نتيجة تحسين الأداء على المستويات البيئية والاجتماعية وإعداد عملية تنفيذ الاستراتيجية، فإن إضافة منظور الاستدامة إلى بطاقة الأداء المتوازن هو من اجل توسيع دورها في عملية تقييم الأداء الاستراتيجي الذي يشكل جزءاً أساسياً من استراتيجية الوحدة الاقتصادية.

عليه جاءت فكرة هذا البحث، إذ تم تقسيمه إلى سبعة مباحث، إذ يتناول **المبحث الأول** منهجية البحث ودراسات سابقة وما تميّزت به الدراسة الحالية، أما **المبحث الثاني** فيتناول بطاقة الأداء المتوازن: نشأتها، ومفهومها، ومناظيرها، في حين يتناول **المبحث الثالث** مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، أما **المبحث الرابع** فيتناول مناهج دمج الاستدامة في بطاقة الأداء المتوازن، في حين خصص **المبحث الخامس** لعملية صياغة بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وخطوات تطويرها وتنفيذها، أما **المبحث السادس** فيتناول الخارطة الاستراتيجية المستدامة، وختم البحث **بالمبحث السابع** الذي تناول الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة وما تميّرت به الدراسة الحالية

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث بأن الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية تعاني من مشكلات كثيرة أدت إلى حدوث فجوة صناعية وتنافسية واسعة بينها وبين الصناعات الأجنبية العاملة في مجال نشاطها، إذ تمثلت هذه الفجوة بقلة اهتمامها بالبيئة.

على وفق المشكلة المعروضة، فإن ثمة تساؤلات يُمكن أن تُثار في هذا السياق يسعى الباحثين الإجابة عنها من خلال هذا البحث، وهي كالآتي:

أ. ما هي طبيعة المتغيرات أو المتطلبات الأساس لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة؟

ب. ما مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية الصناعية لتقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة؟

ج. ما مستوى إدراك الوحدات الاقتصادية العراقية لأهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة؟

د. هل تسهم تقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في دعم متطلبات التنمية المستدامة؟

2. أهداف البحث: في ضوء مشكلة البحث والتساؤلات المطروحة، فإن البحث يهدف أساساً إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي كالآتي:

أ. دراسة وتحليل طبيعة المتغيرات أو المتطلبات الأساس لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

ب. بيان مدى تطبيق الوحدات الاقتصادية الصناعية لتقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

- ج. تقييم مستوى إدراك الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية لأهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.
- د. بيان مساهمة تقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في دعم متطلبات التنمية المستدامة.
3. **فرضيات البحث:** يستندُ البحثُ إلى الفرضياتِ الأساسِ الآتية:
- أ. هُناكَ تأثيراتٌ إيجابيّة تترتّبُ عند استِعمالِ تقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.
- ب. لا تدرك الوحدات الاقتصادية الصناعيّة العراقية أهمية تطبيق تقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.
- ج. إمكانية تقديم إطار نظري لاستِعمالِ تقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الوحدات الاقتصادية الصناعيّة.
4. **أهمية البحث:** يستمدُّ البحثُ أهميّتهُ مِنْ أهميّة التطرُّقِ لموضوعٍ يسهم في حل مشكلة واقعية تواجه الوحدات الاقتصادية العالمية بصورة عامة والوحدات الاقتصادية العراقية بصورة خاصة، ألا وهو موضوع (بطاقة الأداء المتوازن المستدامة) كتقنية مهمة لتحقيق أداءٍ متميزٍ ومتفوقٍ، ففي ظل التطور التكنولوجي وزيادة حدة المنافسة، أصبح من الضروري استعمال تقنيات إدارية حديثة لتقييم الأداء وذلك لترشيد القرارات الإدارية، فلا بد من تطبيق هذه التقنية وبيان الاستفادة منها فيما لو تم اعتمادها من قبل الوحدات الاقتصادية العراقية عن طريق التحسينات المتعددة التي سوف تضيفها.
5. **اسلوب جمع البيانات:** اعتمد الباحثان على نتائج الكتاب والباحثين التي تمّ جمعها من المصادر العربيّة (المحلّية وغير المحلّية) والأجنبيّة المختلفة المتمثّلة بالكتب والمجلّات والرّسائل والأطروحات العلميّة والبحوث ذات العلاقة بموضوع البحث وما منشورٌ منها على شبكة المعلومات الدوليّة (الأنترنت).

ثانياً: دراسات سابقة وما تميّزت به الدراسة الحاليّة

الدراسة	اسم الباحث	عنوان الدراسة
الدراسات المحلية	(السيد، 2016)	"استعمال بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لتقويم الأداء الاستراتيجي المستدام"
	(المندلوي، 2018)	"استعمال بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة في تحسين كفاءة الموارد"
الدراسات العربية	(زهرة، 2014)	"دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تفعيل استراتيجية التنمية المستدامة"
	(بودودة، 2014)	"استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة"
	(محاد، 2016)	"اشكالية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام"
الدراسات الأجنبية	(Figge et al., 2002)	"The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy"
	(Gminder & Bieker, 2002)	"Managing Corporate Social Responsibility by using the Sustainability-Balanced Scorecard"
	(Oliveira, 2010)	"A integração da sustentabilidade no Balanced Scorecard: um estudo de caso"
	(González & Ávila, 2010)	"Sustainable Balanced Scorecard and Information Systems for Environmental Management"
	(Silva, 2018)	"Avaliacao da Sustentabilidade A luz do Balanced Scorecard: um Estudo de Caso de uma Empresa do Setor Eletrico"

مما سبق، يتبين ضيق المساحة التي خُصِّصت في الدراسات السابقة لأضافه منظور الاستدامة كمنظور مستقل، والاكتفاء بما قدّمه الباحثين السابقين في السنوات الأخيرة من القرن الماضي، إذ اكتفت جميع تلك الدراسات بأربعة مناظير لا غير، كذلك تُدرة الدراسات السابقة المحليّة (التي وقع عليها نظر الباحثان) التي تناولت موضوع بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، فضلاً عن ذلك، فإنّ جميع الدراسات السابقة (على حدّ علم الباحثان) لم تتوفّق باختيار موضوع بطاقة الأداء المتوازن المستدامة كتنقيّة مهمة في عملية تقييم الأداء الاستراتيجي الذي يشكل جزءاً أساسياً من استراتيجية الوحدة الاقتصادية.

المبحث الثاني: بطاقة الأداء المتوازن: نشأتها، ومفهومها، ومناظيرها

تعود نشأة BSC إلى عام 1988، وذلك عندما صمّمت شركة KPMG² نظام تقييم الأداء لشركة APPLE³ في وقت لاحق، وفي عام 1990 رعى معهد Nolan Norton مشروع بحث بعنوان تقييم الأداء المؤسسي المستقبلي بقيادة البروفيسور Robert Kaplan من جامعة Harvard كممثل للأوساط الأكاديمية، والرئيس التنفيذي لشركة Nolan Norton, David Norton، كممثل للصناعة لتقييم أداء 12 شركة، اكتمل المشروع في ديسمبر 1990 وتمّ نشر في مجلة Harvard Business Review في عام 1992، إذ أشار Norton & Kaplan إلى مفهوم BSC التي تُطبّق نظام إدارة شامل يغطي مناظيرها الأربعة لمساعدة المديرين في الحصول على معلومات كاملة بسرعة كبيرة، وتخبرهم بوضع أعمالهم، فضلاً عن كونها تعد نظام إدارة شامل لترجمة الاستراتيجية إلى عمل، وقيمتها الأساس هي تحقيق رؤية الوحدة الاقتصادية واستراتيجيتها، إذ أنّ الهدف الرئيس هو تحويل استراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى إجراءات لتحسين القدرة التنافسية (Hwang & Rau, 2007:218)، كما أكدت BSC إمكانية الوحدات الاقتصادية أن تحسن إدارة موجوداتها غير الملموسة عن طريق دمج قياس الموجودات غير الملموسة في نظمها الإدارية (Kaplan, 2010:2)، إذ أنّ صفة التوازن في BSC تأتي من التوازن بين استعمال مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقويم أداء الوحدة الاقتصادية على المدى القصير والطويل الأجل في تقرير واحد (Horngren et al., 2018:501)، ويبيّن الجدول (1) الآتي تعريفات بطاقة الأداء المتوازن من قبل بعض الباحثين أو الكتاب.

الجدول (1)

تعريفات بطاقة الأداء المتوازن

المصدر	التعريف
(Kaplan & Norton, 1996:24)	إطار شامل يترجم رؤية الوحدة الاقتصادية واستراتيجيتها إلى مجموعة متناسقة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية.
(Smith, 2007:178)	أداة إدارية توفر للإدارة العليا مجموعة شاملة من الإجراءات لتقييم كيفية تقدم الوحدة الاقتصادية نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
(Atril & Mc Laney, 2009:335)	نظام إدارة ونظام قياس في جوهرها توفر إطاراً يترجم أهداف العمل وغاياته إلى سلسلة من مقاييس وأهداف الأداء الرئيسة، ويهدف هذا الإطار إلى جعل استراتيجية العمل أكثر تماسكاً عن طريق ربطها بإحكام وبأهداف ومبادرات معينة.
(Maher et al., 2011:694)	مجموعة من أهداف الأداء والنتائج التي توضح مدى جودة أداء الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها المتعلقة بأصحاب المصلحة وإنها أداة إدارية تعترف بمسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه مختلف مجموعات أصحاب المصالح، مثل الموظفين والموردين والزبائن وشركاء الأعمال والمجتمع والمساهمين.
(Garrison et al., 2015:519)	مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء المستمدة من استراتيجية الوحدة الاقتصادية، والاستراتيجية هي في الأساس نظرية بخصوص كيفية تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.
(Horngren et al., 2018:501)	ترجمة لرسالة الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر إطاراً لتنفيذ استراتيجية، إذ أنّها لا تركز على الأهداف المالية فحسب بل تسلط الضوء أيضاً على الأهداف غير المالية (التشغيلية) التي يجب على الوحدة الاقتصادية تحقيقها والحفاظ عليها.

² - KPMG: تُعد واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم. تأسست عام 1987. يعمل لديها ما يقارب 155 ألف موظف موزعين على شبكة من الدول تصل إلى 145 دولة. كان إجمالي عوائدها في سنة 2007 ما يقارب 19.8 مليار دولار أمريكي، بنمو مقداره 17.4% عن سنة 2006. تقدم ثلاثة أنواع أساس من الخدمات وهي: التدقيق والخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية. (<https://ar.wikipedia.org>)

³ APPLE: هي شركة أمريكية متعددة الجنسيات تعمل على تصميم وتصنيع الإلكترونيات الاستهلاكية ومنتجات برامج الحاسوب. أنشئت في الأول من نيسان عام 1976، وأدرجت في الثالث من يناير لعام 1977. تشمل منتجات الشركة الأكثر شهرة أجهزة حواسيب "ماكينتوش"، والجهاز الموسيقي "آي بود" (iPod) والجهاز المحمول "آي فون" (iPhone). (<https://ar.wikipedia.org>)

مما تقدّم يتّضح بأنّ BSC نظام عملي تستعملها الوحدات الاقتصادية كنظام إدارة استراتيجي لإدارة استراتيجياتها في المدى الطويل على وفق مناظيرها الأربعة (المالي، والعمليات الداخلية، والزبائن، والتعلم والنمو) يتم عن طريقها ترجمة رسالة ورؤية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف، ومؤشرات، وقيم مستهدفة، ومبادرات، إذ تهدف إلى التوازن بين الرؤية التنظيمية والرسالة الاستراتيجية.

إنّ BSC تسمح للوحدة الاقتصادية بإنشاء تركيز استراتيجي عن طريق ترجمة استراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف تشغيلية ومقاييس أداء لأربعة مناظير مختلفة هي : المنظور المالي، ومنظور الزبائن، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو (Hansen et al.,2009:471).

1. المنظور المالي (Financial Perspective) :

تركز BSC على المنظور المالي، نظراً لأنّ الإجراءات المالية لها قيمة في تلخيص التأثيرات الاقتصادية القابلة للقياس بسهولة للإجراءات المتخذة بالفعل، إذ تشير مقاييس الأداء المالي إلى أنّ استراتيجية الوحدة الاقتصادية وتنفيذها وأدائها يساعد في تحسين النتائج النهائية، إذ ترتبط الأهداف المالية عادةً بالربحية على سبيل المثال الدخل التشغيلي، أو العائد على رأس المال العامل، أو القيمة الاقتصادية المضافة، ويمكن أن تكون الأهداف المالية البديلة نمو المبيعات السريع أو توليد التدفق النقدي (Atkinson & Kaplan,1998:368)، كما يرى Hansen & Mowen أنّ المنظور المالي يحدد أهداف الأداء المالي على المدى الطويل والقصير، فضلاً عن ذلك يهتم المنظور المالي بالتأثيرات المالية للمنظورات الثلاثة الأخرى، ومن ثمّ يجب ربط أهداف ومقاييس المناظير الأخرى بالأهداف المالية، وإيضاً يحتوي المنظور المالي على ثلاثة محاور استراتيجية: نمو الإيرادات وتخفيض التكلفة واستعمال الموجودات، إذ تُعدّ هذه المحاور بمثابة اللبنات الأساس لتطوير أهداف وإجراءات تشغيلية محددة (Hansen & Mowen,2007:748).

مما تقدّم يتّضح أنّ مقاييس الأداء المالي تُعد من أهم العناصر في تطبيق استراتيجية الوحدة الاقتصادية، ويرجع ذلك إلى الدور الرئيس لدعم وتحسين الوحدات الاقتصادية، إذ يتمثل الهدف الرئيس للمنظور المالي في زيادة قيمة المساهمين ونموهم وربحيّتهم.

2. منظور الزبائن (Customer Perspective) :

يصف منظور الزبائن كيف تنوي الوحدة الاقتصادية جذب العلاقات مع الزبائن المستهدفين والحفاظ عليها وتعميقها عن طريق تمييز نفسها عن المنافسين، إذ يعكس منظور الزبائن جوهر الاستراتيجية التي يجب أن تحتوي على أهداف ومقاييس محددة لنطاق الاستراتيجية - كيف تعمل الوحدة الاقتصادية مع زبائنهم المستهدفين، كما ويجب أن تمثل ميزة الاستراتيجية - المزيّج الفريد من ميزات المنتجات والخدمات والعلاقات التي تم اختيارها لتلبية احتياجات زبائنهم بشكل أفضل من منافسيها، ومن ثمّ يؤدي النجاح في منظور الزبائن إلى تحسين أهداف المنظور المالي للنمو في الإيرادات والأرباح (Atkinson et al., 2012:27-28)، فضلاً عن ذلك يتكون هذا المنظور من مقاييس تتعلق بمجموعات الزبائن الأكثر رواجاً، والتي تشمل العديد من الإجراءات القياسية مثل رضا الزبائن والاحتفاظ بالزبائن، ولكن في كل حالة يجب أن تكون مصممة لتلبية المتطلبات التنظيمية، إذ تُعدّ حصة السوق وقيمة وحماية الزبون من الإجراءات الرئيسة الأخرى التي تمكن الوحدة الاقتصادية من إنشاء رؤية واضحة للزبائن الذين ينبغي أن تستهدفهم مع تحديد احتياجاتهم وتوقعاتهم من الوحدة الاقتصادية (Mooraj et al.,1999:482).

عليه يتبين أنّ غالبية الوحدات الاقتصادية طورت رؤيتها بناءً على زبائنهم، إذ أنّ تركيزها على رضا الزبائن تُعدّ عملية مهمة للغاية بالنسبة لأي قطاع، إذ يتمثل الهدف الرئيس لمنظور الزبائن في تقديم خدمات ممتازة وجودة عالية وضمان للحفاظ على سمعة الوحدة الاقتصادية بين زبائنهم.

3. منظور العمليات الداخلية (Internal Process Perspective) :

يحدد المسؤولون التنفيذيون العمليات الداخلية الحيوية التي يجب على الوحدة الاقتصادية التفوق فيها، إذ تمكن هذه العمليات الوحدة الاقتصادية من (Kaplan & Norton,1996:26):

أ- تقديم العروض القيمة التي تجذب الزبائن وتحتفظ بهم في قطاعات السوق المستهدفة .

ب- تلبية توقعات المساهمين بعوائد مالية ممتازة.

إذ تركز إجراءات العملية الداخلية على العمليات التي سيكون لها أكبر تأثير في رضا الزبائن وتحقيق الأهداف المالية للوحدة الاقتصادية، كما يكشف منظور العمليات الداخلية عن اختلافين أساسيين بين النهج التقليدي ونهج BSC تجاه الأداء، إذ تحاول الطرائق التقليدية مراقبة العمليات التجارية الحالية وتحسينها، وتتجاوز المعايير المالية للأداء عن طريق دمج مقاييس الجودة والوقت، لكن ما زالت الوحدات الاقتصادية تركز على تحسين العمليات الحالية، ومع ذلك فإن طريقة تسجيل النتائج ستحدد العمليات الجديدة عادةً بالكامل التي يجب أن تتفوق فيها هذه الوحدات لتحقيق أهداف الزبون والأهداف المالية (Kaplan & Norton, 1996: 27)، إذ يركز منظور العمليات الداخلية على معايير الجودة، والوقت، والكفاءة، وتباينات كفاءة المواد المباشرة، وعائد التأثير، ومهلة التصنيع، وعدد الموظفين، والمخزون، وعدد براءات الاختراع الجديدة، وعدد عمليات إطلاق المنتجات الجديدة، ووقت المعالجة للسوق، ووقت تطوير الجيل القادم (Gregoriou & Finch, 2012: 213-214).

عليه يتضح أن منظور العمليات الداخلية يركز على العوامل والإجراءات التشغيلية الداخلية المهمة التي تمكن الوحدة الاقتصادية من التميز ومن ثم تؤدي إلى تحقيق رغبات الزبائن المتوقعة منها بكفاءة وفاعلية، وكذلك تحقيق نتائج مالية مرضية، إذ يهدف هذا المنظور إلى تحديد العمليات المهمة التي يجب أن تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية لتنفيذ الاستراتيجية.

4. منظور التعلم والنمو (Learning and Growth Perspective):

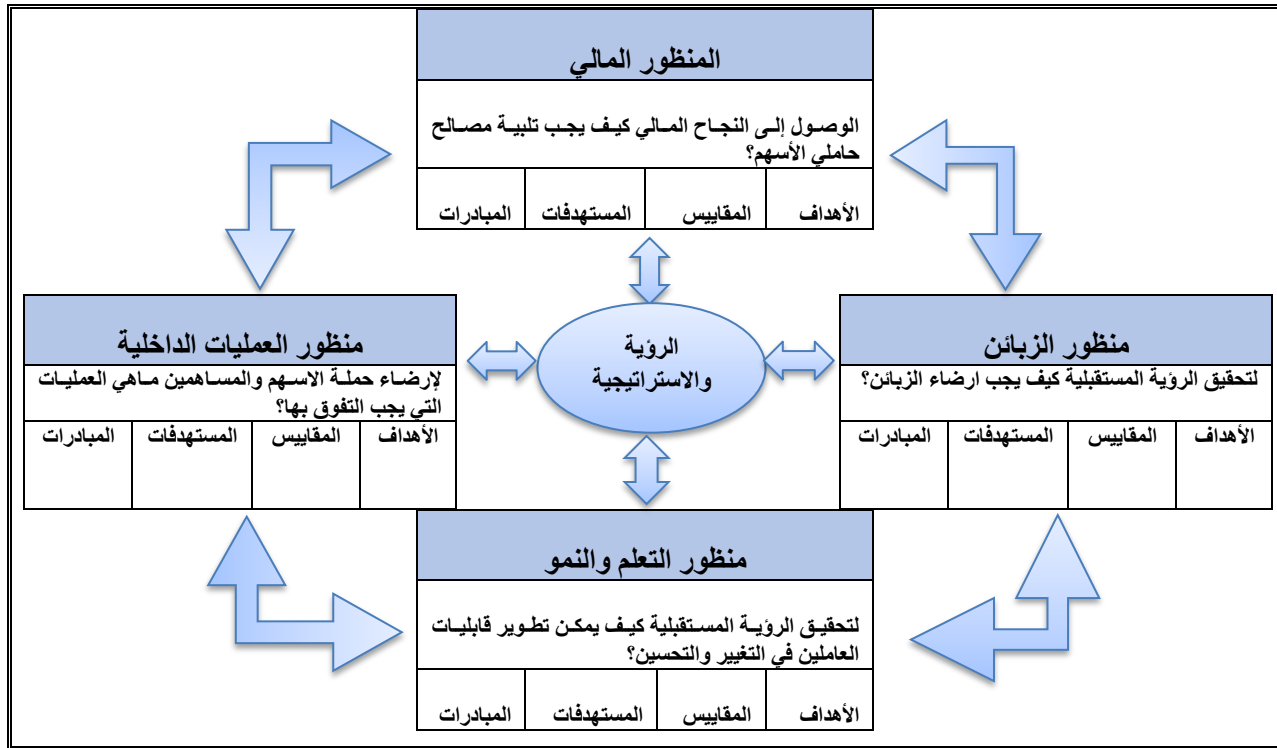
يحدد منظور التعلم والنمو البنية التحتية⁴ التي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تتبناها لتحقيق نمو وتحسين طويل الأجل، كما تحدد أيضاً منظوري الزبائن والعمليات الداخلية العوامل الأكثر أهمية للنجاح الحالي والمستقبلي، إذ من غير الممكن أن تتمكن الوحدات الاقتصادية من تحقيق أهدافها الطويلة الأجل للزبائن والعمليات الداخلية باستعمال التقنيات والقدرات الحالية، فضلاً عن حاجة المنافسة العالمية الشديدة أن تقوم الوحدات الاقتصادية باستمرار بتحسين قدراتها لتقديم قيمة للزبائن والمساهمين، كما أن التعلم التنظيمي والنمو يأتيان من ثلاثة مصادر رئيسية: الأفراد، والنظم، والإجراءات التنظيمية، وعادة ما تكشف أهداف العمليات الداخلية والمالية والزبائن في BSC عن وجود فجوات كبيرة بين الموظفين ذوي المهارات العالية وتعزيز تكنولوجيا ونظم المعلومات وملائمة الإجراءات التنظيمية والروتينية، إذ يتم توضيح هذه الأهداف في منظور التعلم والنمو في BSC، كما هو الحال في منظور الزبائن، تشمل الإجراءات المعتمدة على الموظف العديد من المقاييس مثل رضا الموظفين، والاحتفاظ بالموظفين، وتدريب الموظفين، ومهارات الموظف، وتطوير قدرات الموظفين في مجال نظم المعلومات، إذ يمكن قياس إمكانات نظم المعلومات عن طريق توفير معلومات دقيقة وحاسمة للزبائن والعمليات الداخلية في الوقت الحقيقي للموظفين لاتخاذ القرارات والإجراءات، كذلك ويمكن أن تفحص الإجراءات التنظيمية مدى توافق حوافز الموظفين مع عوامل النجاح التنظيمية الشاملة ومعدلات التحسين المقاسة في العمليات الداخلية والدرجة المستندة إلى الزبائن (Kaplan & Atkinson, 1998: 374-375).

مما تقدم يتبين أن منظور التعلم والنمو يركز على ما يجب أن تقوم به الوحدة الاقتصادية لتحسين قدراتها المتعلقة بالعمليات الداخلية الجيدة التي تضيف قيمة للزبائن والمساهمين، وذلك عن طريق تقديم منتجات جديدة، وأن تتعامل مع المنافسة عن طريق تحليل استراتيجيات المنافسين ودراسة جودة الخدمات التي تقدم للزبائن، وسيتمّ إيضاح المناظير الأربعة في الشكل (1).

⁴ البنية التحتية: هي الهياكل التنظيمية اللازمة لتشغيل المجتمع أو المشروع أو الخدمات والمرافق اللازمة لكي يعمل الاقتصاد، ويمكن تعريفها بصفة عامة على أنها مجموعة من العناصر الهيكلية المترابطة التي توفر إطار عمل يدعم الهيكل الكلي للتطوير، إذ تمثل مصطلحاً مهماً للحكم على تنمية الدولة أو المنطقة (<https://ar.wikipedia.org>).

الشكل (1)

المناظير الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن



Source: Kaplan, Robert S. and Norton, David P.; (1996); "Linking the Balanced Scorecard to Strategy", California Management Review, Vol. 39, No. 1, fall, p: 56.

على الرغم من أهمية هذه المناظير الأربعة في توفير النجاح الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية، إلا أنها أهملت المعلومات الخاصة بالقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية (الاستدامة)، التي أصبحت اليوم ضرورة ملحة يجب على الوحدات الاقتصادية عدم إهمالها أو التغافل عنها، إذ لا بد من مراعاة هذه الجوانب في إطار BSC وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفقرة القادمة.

المبحث الثالث: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC)

قبل الخوض بتوضيح مفهوم (SBSC) لابد من معرفة معنى "الاستدامة" والتي تشير إلى دراسة وتطبيق المعرفة بخصوص كيفية التحكم في الأفراد والمجتمع والوحدات الاقتصادية بطريقة تعمل على تحسين رأس المال البشري والتكنولوجي والمالي والمعرفي والفكري واستعادته من أجل توليد قيمة لأصحاب المصلحة والمساهمة في رفاه الأجيال الحالية والمستقبلية (Al Kaabi & Jowmer, 2018:214).

فقد تم اشتقاق مفهوم SBSC من BSC التقليدي استجابة للقضايا البيئية والاجتماعية كمرتكز أساس لبيئة أعمال مستدامة، إذ تساعد إدارة الاستدامة مع BSC التقليدية في التغلب على أوجه قصور النهج التقليدي في أنظمة الإدارة البيئية والاجتماعية عن طريق دمج الركائز الثلاث للاستدامة في أداة إدارة استراتيجية واحدة وشاملة، ومع ذلك فإن SBSC لا تساعد على تحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية الاستراتيجية هامة للوحدة الاقتصادية فحسب، بل تعزز أيضاً شفافية الإمكانات ذات القيمة المضافة الناشئة من الجوانب البيئية والاجتماعية وإعداد عملية تنفيذ الاستراتيجية، إذ أنها توفر إطاراً مرجعياً لفهم كيف يمكن أن تنشأ العلاقة بين أبعاد الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، ومن ثم يمكن لإدارة البيئة أو إدارة الموارد البشرية في الوحدة الاقتصادية اكتساب خبرة مع أداة (SBSC) ، ويعتقد Rabbani et al (2002:8) ، لتحقيق الاستدامة في الحسبان بشكل متزامن وبطريقة متوازنة، وذلك لما لبـ BSC التقليدية من إمكانات عالية لدمج الجوانب البيئية والاجتماعية في نظام الإدارة العام، لذلك تم دمج معايير مستدامة مع BSC التقليدية، إذ أصبحت تسمى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC)، لتوفير أداة ذات معنى لإدارة الاستدامة (Rabbani et al., 2014:7817). فعليه تُعد SBSC واحدة من أكثر

الأدوات الواعدة لتحسين التكامل بين الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية لقياس استدامة الوحدات الاقتصادية وإدارتها، إذ تجمع SBSC بين قياس الأداء وإدارته في أن واحد فضلاً عن القضايا التقليدية التي تعالجها (Schaltegger & Wagner, 2006: 686).

لذا تركز SBSC بشكل منهجي على الفرص والمخاطر البيئية والاقتصادية والاجتماعية ومن ثم يؤمن وجود الوحدة الاقتصادية في المستقبل، إذ تكمن إحدى نقاط قوتها في قدرتها على سد الفجوة بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التشغيلي والمساعدة في تحديد تلك الجوانب البيئية والاجتماعية الضرورية وإدارتها لضمان النجاح المالي للوحدة الاقتصادية، وذلك عن طريق تسهيل التحسين المتزامن للأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للوحدة الاقتصادية (Falle et al., 2016: 3).

على هذا الأساس عرفت SBSC من قبل Schaltegger بأنها نهجاً للإدارة الاستراتيجية فضلاً عن كونها وسيلة لقياس منطق الإدارة ودعمه وقياس الأداء في منازيرها وهم المالي، والزبائن، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو فضلاً عن عناصر الاستدامة غير السوقية، وكنظام إدارة تقدم SBSC منهجاً منتظماً لإدارة الاستدامة الاستراتيجية، مما يؤدي إلى نظام من مؤشرات الأداء الرئيسية، ومن ثم فإن SBSC هي إطار هيكلي ممتاز لهيكلة مراقبة إدارة الاستدامة (Schaltegger, 2010: 6)، كما وقد عرفها González & Ávila بأنها نوع من BSC التقليدية المصممة أساساً لتعكس قضايا وأهداف استدامة الوحدات الاقتصادية، ولتوضيح استراتيجيات الاستدامة المناسبة وترجمتها إلى عمل، يوصى عموماً أن يقوم المديرين أولاً بتصميم SBSC مستقلة، إذ يجب بعد ذلك دمجها في BSC التقليدية لضمان رؤية شاملة للاستدامة، إن هذه العملية ستساعد في التغلب على التمييز بين نهج الإدارة المالية ذات التوجه المالي والتأكيد على شواغل الإدارة البيئية أو الاستدامة (González & Ávila, 2010: 3)، كما عرفت بأنها أداة إدارة وقياس الأداء الاستراتيجي تدمج بشكل صريح الأهداف الاستراتيجية المتعلقة بالاستدامة المصممة لمعالجة مستويات الأقسام داخل الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح (Hansen & Schaltegger, 2012: 9)، وأوضح كل من Nikolaou & Tsalis بأنها أداة أساس لتصميم الأهداف الرئيسية لإدارة استدامة الوحدات الاقتصادية وتحقيقها، في حين أنها قد تشكل أيضاً سيقاً مناسباً لتسجيل المعلومات الضرورية فيما يتعلق بأداء قابلية الوحدات الاقتصادية عن طريق الجمع بين المعلومات المالية وغير المالية (Nikolaou & Tsalis, 2013: 77).

مما تقدم يتضح أن إمكانيات SBSC لدمج الإدارة الاستراتيجية التقليدية مع إدارة استدامة الوحدات الاقتصادية لسببين، أولاً: تتيح للإدارة معالجة الأهداف في أبعاد الاستدامة الثلاثة جميعاً عن طريق دمج القضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، ثانياً: تدمج SBSC هذه الأبعاد الثلاثة في نظام إدارة متكامل واحد، وبناءً على هذه الاعتبارات تم تطوير تصميمات لبطاقة الأداء تحت اسم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC).

المبحث الرابع: مناهج دمج الاستدامة في بطاقة الأداء المتوازن

إن BSC التقليدية كانت مهتمة بقياس الأداء التشغيلي وتوضيح نقاط القوة والضعف داخل الوحدة الاقتصادية لكن من المفروض أن تبحث بالتخطيط استراتيجياً بحدود الامكانيات المتاحة داخل الوحدة الاقتصادية للتغلب على ما موجود في بيئتها الخارجية، إذ أنها أداة غايتها البحث عن الأهداف ووضع الخطط الاستراتيجية والسعي من أجل تنفيذها لكي تحقق عائداً مثالياً للوحدة الاقتصادية والبيئة والمجتمع إذ أنها بحاجة إلى دمج الجوانب والامور المستدامة ضمن BSC التقليدية، وحسب اطلاع الباحث تم تصنيف مناهج دمج الاستدامة BSC التقليدية من قبل بعض الكُتّاب والباحثين إلى تصنيفات مختلفة تماماً في بعض الأحيان ومتشابهة إلى حد ما في حين آخر، وعلى هذا الأساس سيُتم إدراج هذه التصنيفات مع الإشارة إلى أصحابها وكالاتي:

1. تصنيف (Gminder & Bieker, 2002: 6-8):

أ- منهج SBSC القائمة بذاتها مع امكانية الارتباط المستقبلي

(Stand-alone SBSC Plus Integration Later Approach)

اقترح هذا الأسلوب للوحدات الاقتصادية التي تقوم بتصنيف الإجراءات البيئية والاجتماعية التي يمكن أن تسهم في الأداء المالي، فالأهداف داخل BSC ينبغي أن تكون مقيدة من أجل التركيز على أهم الأهداف الاستراتيجية، إذ يمكن في هذا المجال أن تكون SBSC أداة للتعليم، لأنها تجعل من السهل التعبير عن الأهداف، فعلى سبيل المثال أهداف نظام ISO 14001⁵، ضمن منطق BSC

⁵ International Organization for Standardization 14001: هو أحد معايير نظام الإدارة البيئية، يضع إطاراً يمكن أن تتبعه الوحدة الاقتصادية لإنشاء نظام فاعل للإدارة البيئية ويمكن استعماله من قبل أية وحدة اقتصادية ترغب في تحسين كفاءة الموارد، والحد من النفايات، وتخفيض التكاليف ويمكن أن يوفر استعمال المعيار ISO 14001 ضماناً لإدارة الوحدة الاقتصادية والموظفين وكذلك أصحاب المصلحة الخارجيين بأن التأثير البيئي يجري قياسه وتحسينه ويمكن أيضاً دمج ISO 14001 مع وظائف الإدارة الأخرى فيساعد الوحدات الاقتصادية على تحقيق أهدافها البيئية والاقتصادية (www.iso.org).

الذي يصنف المناظير المختلفة، ويحدد علاقات السبب والنتيجة، ويُعرف المؤشرات الرائدة⁶ وكذلك الوسائل المحددة لتحقيق هذه الأهداف، فضلاً عن إمكانية رؤية SBSC كأداة تخطيط، لأنها تساعد على تحديد الأهداف البيئية والاجتماعية الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وكذلك تحديد الوسائل الممكنة وكيفية توظيف مواردها بكفاءة وفعالية لكي يتم تحقيق تلك الأهداف ومن ثم تتولد الخريطة الاستراتيجية للإدارة المستدامة، وأخيراً يمكن أيضاً استعمال SBSC كأداة للإبلاغ إذ تسمح بإبلاغ الأطراف الخارجية ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية للتعرف على المؤشرات المحددة في SBSC لكي تزودهم بالمعلومات المهمة والحيوية كالمساهمين، من أجل تحقيق التكامل بين الإدارة البيئية والاجتماعية في الوحدة الاقتصادية، المتمثلة بالخطوة الآتية وهي دمج SBSC في BSC الموجودة على مستوى الوحدة الاقتصادية.

ب - منهج SBSC المتكامل (Integrated SBSC Approach)

هي في الأساس BSC معيارية اضيفت لها قوتان دافعتان مختلفتان هما: أولاً، تحتوي على الجوانب البيئية والاجتماعية بطريقة متوازنة، ثانياً، ينبغي ألا تنتهي علاقات السبب والنتيجة بين الأهداف عند المنظور المالي لـ BSC، بل يجب تطوير SBSC المتكامل معاً من قبل مديري الاستدامة ومديري تطبيق مناظير BSC التقليدية في الوحدات الاقتصادية، إذ تعتمد آلية SBSC على تحديد الأهداف البيئية والاجتماعية وربطها عن طريق سلسلة من علاقات السبب والنتيجة، إذ تتمثل الخطوة الأولى في **التكامل الجزئي Partial Integration** المتكون من دمج واحد أو اثنين من مؤشرات الاستدامة في بعض المناظير التي تم اختيارها جيداً لـ BSC التقليدية الأكثر عرضة لقضايا الاستدامة (مثل منظور العمليات الداخلية أو الزبائن)، إذ أن هذا النوع قادر بشكل أساسي على زيادة تكامل إدارة الاستدامة، لكن لها تأثيرات محدودة في الممارسة العملية، أما الخطوة الثانية هي **التكامل ذات البعد المضاف Additional Integration** يعمل على دمج الجوانب البيئية والاجتماعية في منظور منفصل يمكن أن يسمى منظور الاستدامة كمنظور خامس الذي يختص بالاستدامة البيئية والاجتماعية إلى المناظير الأربعة التقليدية، إذ يمكن لهذا الحل من شأنه أن يعزز إلى حد كبير حالة الاستدامة في الوحدة الاقتصادية، ومن الممكن تطبيقه في الوحدات الاقتصادية التي تكون معرضة بدرجة كبيرة لأمر الاستدامة، والخطوة الثالثة تتمثل **بالتكامل الكلي Total Integration** يتم فيها دمج المؤشرات المستدامة بالمؤشرات المستقبلية التي تخص المناظير الأربعة التقليدية، ومن ثم تجعل علاقات السبب واضحة، في حين يتم الاحتفاظ بالخصوصية، إذ تهدف إلى إدخال جوانب الاستدامة في كل المناظير مروجة لفكرة دراية الوحدة الاقتصادية بقوة الاستدامة.

ج - منهج SIGMA⁷ لبطاقة الأداء المستدام (SIGMA Sustainable Scorecard)

لا تمتد BSC التقليدية من منظور جديد، لكنها تراجع وبشكل أساسي المنظور المالي ومنظور الزبائن، يتم توسيع المنظور المالي المعاد صياغته ليشمل منظور الاستدامة وانعكاس للاستدامة البيئية وحقوق الإنسان والأداء الاقتصادي، انطلاقاً من رؤية الوحدة الاقتصادية ورسالتها، إذ يجب صياغة منظور الاستدامة وفقاً لتعريفها ومساهمتها في مفهوم التنمية المستدامة⁸ (SD)، كما يتم إعادة تصميم منظور الزبائن الخاص بـ BSC التقليدية بحيث يشمل منظور أصحاب المصلحة بدلاً من إضافة منظور خامس جديد لإدارة أصحاب المصلحة، وعلى هذا الأساس تقترح SIGMA دمج منظور أصحاب المصلحة في منظور الزبائن.

2. تصنيف (Figge et al., 2002: 273-275B)؛ (Butler et al., 2011: 5):

أ- دمج جوانب الاستدامة في المناظير الأربعة لـ BSC

يمكن إدراج جوانب الاستدامة ضمن المناظير الأربعة لـ BSC التقليدية مثل جميع الجوانب المحتملة الأخرى ذات العلاقة من الناحية الاستراتيجية، هذا يعني أن جوانب الاستدامة يتم دمجها في المناظير الأربعة عن طريق العناصر الأساس الاستراتيجية أو

⁶ المؤشرات الرائدة : هو مؤشر يتكون من عشرة مقاييس اقتصادية متعلقة بالإنتاج وثقة المستهلك ومؤشرات أسواق الاسهم والمعرض النقدي، إذ تم جمع هذه المؤشرات في مؤشر واحد لقيته على التنبؤ بالأحوال الاقتصادية في المستقبل (<https://www.arabictreader.com>) ، كما يمكن ان يقيس معدل التغير في حركة السعر ويمكنها تسجيل متى تتباطأ حركة السعر أو تتزايد (<http://www.alltimefx.com>).

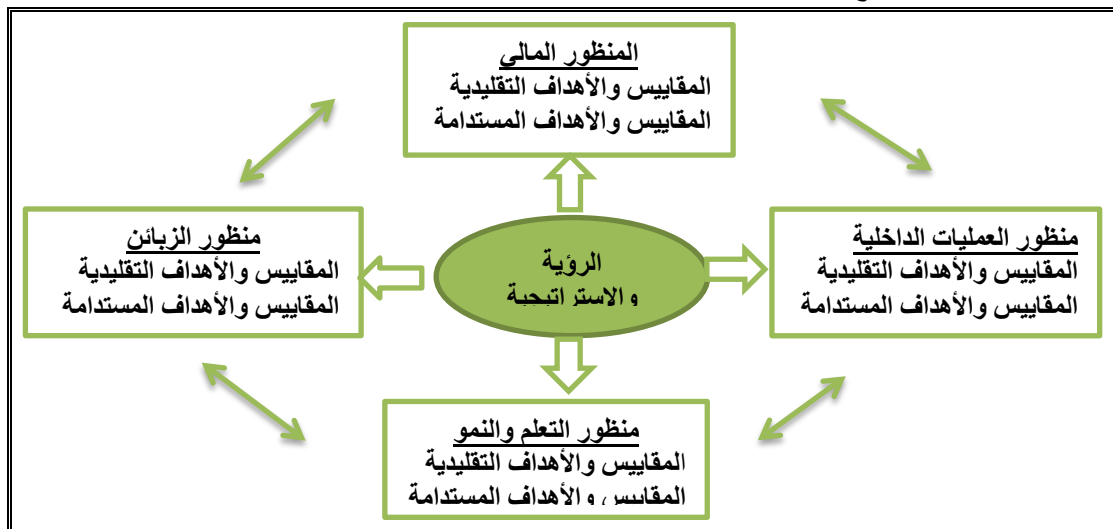
⁷ سيجما (SIGMA) : هي مبادره طرحها المعهد البريطاني للمواصفات القياسية سنة 1999 بالتعاون مع منظمات الاعمال البريطانية والمنظمات غير الحكومية والتي اطلق عليها تسمية المنتدى من اجل المستقبل، إذ أن الهدف من هذه المبادرة هو وضع معيار يسمح بدمج التنمية المستدامة في الادارة إذ يتناول كل الأوجه الممكنة التي تسمح بإدارة التنمية المستدامة كما يحتوي على الأدوات التي تتيح ذلك (العايب، 2011: 133).

⁸ التنمية المستدامة Sustainable Development: هي عملية تطوير الأرض والمدن والمجتمعات وكذلك الأعمال التجارية بشرط ان تلبي احتياجات الحاضر بدون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية حاجاتها، ويواجه العالم خطورة التدهور البيئي الذي يجب التغلب عليه مع عدم التخلي عن حاجات التنمية الاقتصادية وكذلك المساواة والعدل الاجتماعي (<https://ar.wikipedia.org>).

محركات الأداء التي يتم من خلالها صياغة المؤشرات الرائدة والمتأخرة⁹ وكذلك الأهداف والإجراءات، إذ يتم تحديد جوانب الاستدامة ذات العلاقة استراتيجياً في إطار المناظير الأربعة لـ BSC التقليدية، إذ أصبحت جوانب الاستدامة جزءاً لا يتجزأ من BSC التقليدية ويتم دمجها تلقائياً في روابط السبب والنتيجة وتوجيهها الهرمي نحو المنظور المالي والتحويل الناجح لاستراتيجية العمل (Figge et al., 2002:273-274B)، فعلى هذا النحو يجب على الإدارة تحديد المقاييس المهمة في قياس التقدم نحو أهداف الاستدامة التنظيمية وفهم كيف سيؤثر وجود الاستدامة (أو عدم وجوده) على نجاح الوحدة الاقتصادية أو فشلها، كما وإن دمج الإجراءات الجديدة في المناظير التقليدية له ميزة إضافية تتمثل في السماح بالإجراءات التي تعد الأساس بالنسبة للعمليات اليومية وجوهاً بالنسبة للرفاهية المالية للوحدة الاقتصادية مثل رضا الزبائن وكفاءة دورة التصنيع وبراءات الاختراع والبحث والتطوير (Butler et al., 2011:5).

الشكل (2)

دمج جوانب الاستدامة ضمن المناظير الأربعة التقليدية



Source: Krivokapic, Zdravko, & Javanovic, Jelena, "Using Balanced Scorecard to Improve Environmental Management System", (2009): P265

ب- إضافة منظور الاستدامة (منظور البيئة المجتمعية) إلى BSC

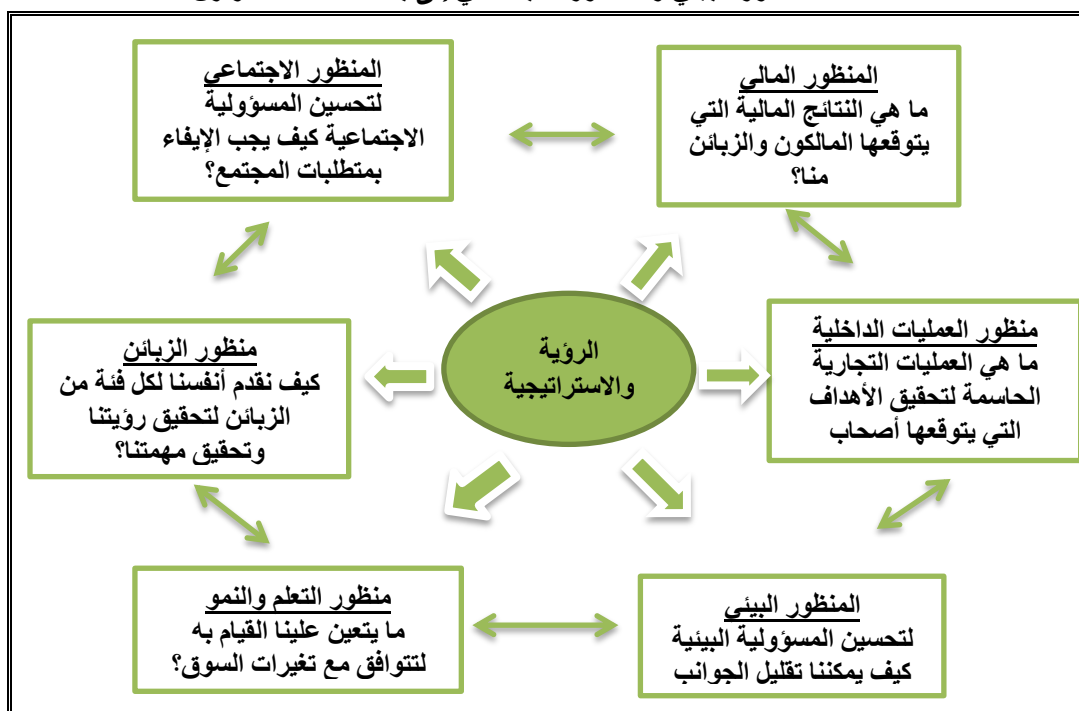
إن جوانب الاستدامة لم يتم دمجها بالكامل في عمليات التبادل السوقي عن طريق أسعار السوق المحددة، والسبب في ذلك هو أن جوانب الاستدامة تنشأ أساساً من النظم غير السوقية كونها بنى اجتماعية، ومن ثم فإن العديد من جوانب الاستدامة لا تزال غير مدمجة في آلية تنسيق السوق وغالباً ما تمثل العوامل الخارجية، إذ يمكن أن تظهر جوانب الاستدامة مثل التركيبات الاجتماعية في جميع المجالات ويمكن أن تصبح ذات علاقة استراتيجية عن طريق آليات أخرى غير عملية كالتبادل السوقي، في ضوء هذه الخصائص الخاصة لجوانب الاستدامة، يصبح من الواضح دمج جوانب الاستدامة ذات العلاقة من الناحية الاستراتيجية خارج نظام السوق، إذ يتعين توسيع هيكل BSC التقليدية - الذي يؤثر في نظام السوق - عن طريق منظور إضافي يسمى المنظور غير السوقي، ومن أجل تبرير إدخال هذا المنظور، يجب أن تمثل جوانب الاستدامة خارج نظام السوق بشكل واضح الجوانب الأساس الاستراتيجية للتنفيذ الناجح الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية التي تم النظر فيها، ومن ثم ضرورة إنشاء منظور إضافي غير سوقي عندما تكون جوانب الاستدامة التي لا يمكن التأثير عليها وفقاً لأهميتها الاستراتيجية ضمن المناظير الأربعة لـ BSC التقليدية وفي الوقت نفسه مؤثرة على نجاح الوحدة الاقتصادية، وكما يمكن لجوانب الاستدامة ذات العلاقة من الناحية الاستراتيجية خارج نظام السوق أن تؤثر في أداء أفضل للمناظير الأربعة لـ BSC التقليدية، هذا يعني أنه يمكن أن تكون ذات علاقة مباشرة (فيما يتعلق بالمنظور المالي) وغير مباشرة (فيما يتعلق بالمناظير الأخرى)، ومن ثم يمكن للمنظور الإضافي غير السوقي أن يؤثر في المناظير الأربعة التقليدية، على نحو مماثل لعملية صياغة BSC التقليدية، يجب أيضاً تحديد الجوانب الاستراتيجية الأساس والمؤشرات الرئيسة للمنظور غير السوقي وإعادة إنتاجها عن طريق الإجراءات ذات العلاقة، ثم يتم ربط هذه الإجراءات بالمنظور المالي عن طريق علاقات السبب

⁹ المؤشرات المتأخرة (المتخلفة): تستعمل المؤشرات المتأخرة عادة في تأكيد ما قامت به حركة السعر فعلياً، على سبيل المثال في حال دخلت حركة السعر في اتجاه معين ومدى قوة هذا الاتجاه، إذ يطلق عليها المؤشرات المتأخرة لأنها تسير متأخرة خلف حركة السعر (<http://www.alltimefx.com>).

والنتيجة الهرمية، كما سيظهر لاحقاً أن لا يمكن اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان من الضروري وجود منظور إضافي غير سوقي لصياغة الاستراتيجية المحددة لـ SBSC عن طريق عملية الصياغة (Figge et al., 2002:274-275B)، وكما موضح في الشكل (3).

الشكل (3)

إضافة المنظور البيئي والمنظور الاجتماعي إلى بطاقة الأداء المتوازن



Source: Krivokapic, Zdravko, & Javanovic, Jelena, "Using Balanced Scorecard to Improve Environmental Management System", (2009): P265.

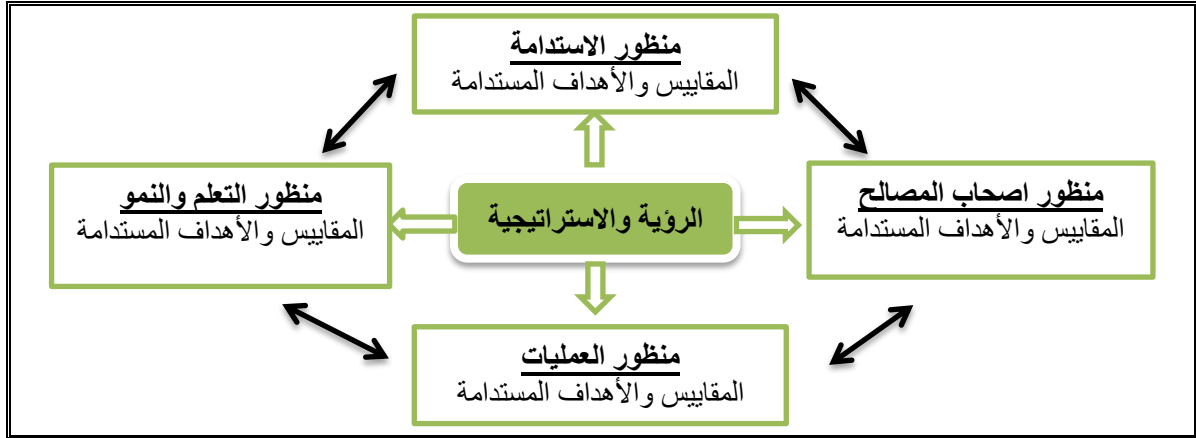
ج- بطاقة الأداء المتوازن التي تختص بقضايا الاستدامة (بطاقة أداء بيئية واجتماعية مستقلة)

يكنم النهج الثالث وفقاً لتصنيف Figge et al. و Butler et al. فيمكن صياغة بطاقة أداء مستدامة مستقلة ولا يمكن تطوير بطاقة الأداء هذه بدمجها مع BSC التقليدية، إذ أن بطاقة الأداء هذه ليست بديلاً مستقلاً للتكامل، ولكنها مجرد امتداد للمتغيرين اللذين هما دمج جوانب الاستدامة في المناظير الأربعة لـ BSC، وإضافة منظور الاستدامة إلى BSC الذي ذكر آنفاً، والسبب وراء قيام الوحدات الاقتصادية بإنشاء بطاقة أداء متوازن مستقلة من أجل الاستدامة، هو أن استراتيجية المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية والتنمية المستدامة تُعد استراتيجية أساسية في إيجاد ميزة تنافسية¹⁰ (CA) (Figge et al., 2002:275B)، إذ تعد SBSC المستقلة مناسبة للعديد من الوحدات الاقتصادية، مثل تلك التي ليس لديها BSC حالياً ولكنها ترغب في قياس الاستدامة أو دمجها دون حدوث خلل وتكلفة في اعتماد BSC واسعة النطاق، يمكن أيضاً استعمال SBSC المستقلة من قبل الوحدات الاقتصادية التي ترغب في التأكيد على استدامة الوحدة الاقتصادية كقيمة أساس أو استراتيجية مهمة دون مراجعة شكل BSC الأصلي، وعلى هذا الأساس تتكون SBSC المستقلة من أربعة مناظير، المنظور الأول (الاستدامة) الذي يؤكد نموذج الخط الأساس الثلاثي¹¹ Triple Bottom Line (TBL) والمتعلق بالازدهار الاقتصادي والجودة البيئية والعدالة الاجتماعية، والمنظور الثاني فهو (أصحاب المصالح)، ويشتمل على مقاييس أخلاقيات الأعمال التجارية وممارسات العمل وتأثيرها في المجتمع، والمنظور الثالث (العمليات) يركز على العمليات الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية والمنتجات والأدوات والنظم، والمنظور الرابع (التعلم والنمو) ويؤكد على التأزر التنظيمي والتدريب والبحث والتطوير، فيمكن استعمال SBSC المستقلة لتطوير استراتيجية الاستدامة (Butler et al., 2011:5)، وكما موضح في الشكل (4).

¹⁰ الميزة التنافسية Competitive Advantage: أداء الوحدات الاقتصادية لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة وفاعلية مقارنة بالمنافسين (عبد، 2016:227).

¹¹ يعرف الخط الأساس الثلاثي (Triple bottom line): " بأنه الوسيلة التي تمكن الوحدة الاقتصادية من ضمان تحقيق الأداء الاقتصادي طويل الأجل عن طريق تجنب التصرفات قصيرة الأجل التي تضر بالبيئة والمجتمع " (المسعودي والسيد، 2016:200).

الشكل (4)
بطاقة الأداء المستدامة المستقلة



المصدر: من إعداد الباحثين

المبحث الخامس: عملية صياغة بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وخطوات تنفيذها وتطويرها

أولاً: عملية صياغة بطاقة الأداء المتوازن المستدامة

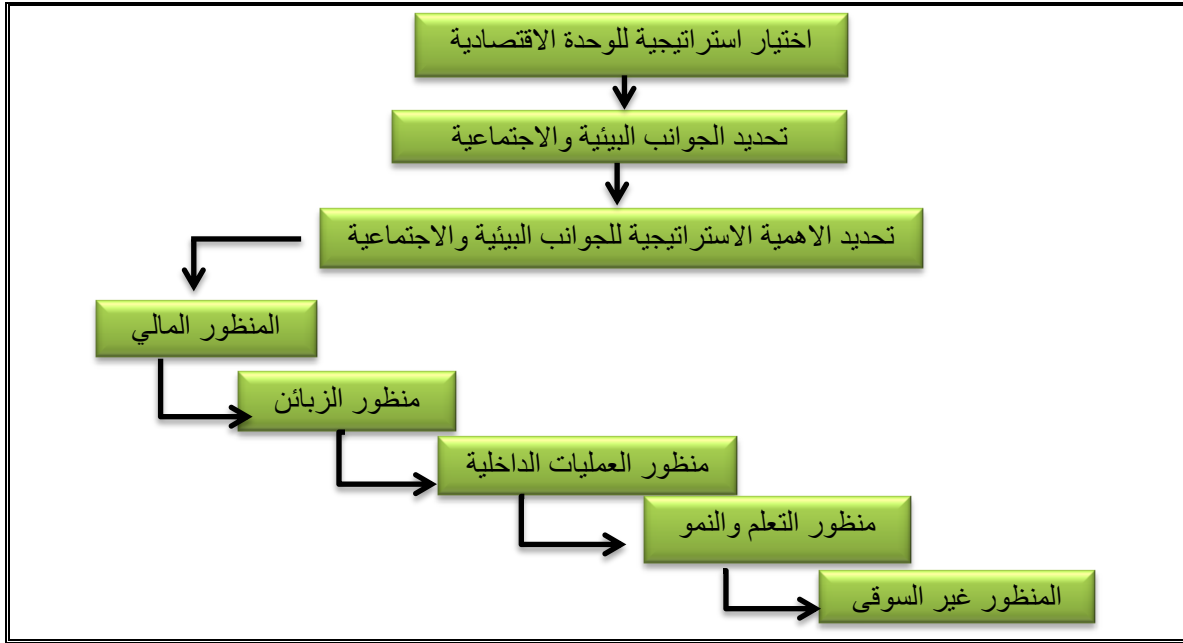
يمكن صياغة SBSC عن طريق توفير عدد من المتطلبات الأساسية الآتية (Figge et al., 2002:11A):

1. يجب أن تؤدي عملية صياغة SBSC إلى دمج الإدارة البيئية والاجتماعية في الوحدة الاقتصادية.
2. يجب ألا تكون SBSC عامة الجوانب البيئية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية ويجب ان تلبي خصائص ومتطلبات استراتيجية.
3. يجب دمج الجوانب البيئية والاجتماعية للوحدة الاقتصادية وفقاً لأهميتها الاستراتيجية، وهذا يشمل ما إذا كان إدخال منظور إضافي غير سوقي أمراً ضرورياً.

على أساس هذه المتطلبات، يمكن تقسيم عملية صياغة SBSC على ثلاث خطوات رئيسية وهي كالاتي (Figge et al., 2002:11A):

- أ- يجب اختيار استراتيجية للوحدة الاقتصادية، تفترض هذه الخطوة وجود استراتيجية للوحدة الاقتصادية.
- ب- يجب تحديد الجوانب البيئية والاجتماعية المثيرة للقلق.
- ج- يجب تحديد مدى أهمية الجوانب البيئية والاجتماعية لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية، إذ يوضح الشكل رقم (5) هذه الخطوات.

الشكل (5)
خطوات صياغة بطاقة الأداء المتوازن المستدامة



Source : Hahn, Tabias, Wager Marcus, " Sustainable Balanced Scorecard Von der Theorie zur Umsetzung", University of Luneburg, Germany, 2001:4.

ثانياً: خطوات تطوير وتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن المستدامة

قبل البدء بعملية تنفيذ SBSC، من المستحسن تطوير SBSC في سلسلة من ورش العمل من أجل التوصل إلى حل مقبول على نطاق واسع، إذ من الضروري وجود فريق عمل جماعي مكون من موظفين من مختلف المستويات التنظيمية الآتية (Gminder & Bieker, 2002 : 9):

- 1- وجود إدارات خاصة بالبيئة والمجتمع .
 - 2- دائرة الرقابة للحفاظ على BSC التقليدية.
 - 3- قسم التطوير الاستراتيجي.
 - 4- المكان الذي سيتم فيه تطبيق SBSC.
 - 5- التزام الإدارة العليا بمنهج دمج الاستدامة ضمن BSC التقليدية .
- وبعد توفير هذه العوامل الرئيسة تبدأ عملية تنفيذ SBSC بموجب الخطوات الآتية (Schaltegger & Wagner, 2006:688-689; Gminder & Bieker, 2002: 9-10):

الخطوة الأولى: تحديد رؤية الوحدة الاقتصادية، فإذا كانت الرؤية محددة مسبقاً يمكن إعادة النظر فيها وتحديثها، إذ يتم إعادة تصميم أنماط جديدة بحيث يتم دمج الاستدامة ضمن المتطلبات الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية إذ تعكس الرؤية تصور الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل.

الخطوة الثانية: توضيح استراتيجيات الاستدامة للوحدة الاقتصادية، أي تحديد المجموعة الفرعية من الجوانب البيئية والاجتماعية التي يحتمل أن يكون لها تأثير مادي في نجاح أعمال الوحدة الاقتصادية.

الخطوة الثالثة: تحديد الأهداف الاستراتيجية بواسطة فريق العمل من أجل استنباط الأهداف، وهذا لا ينكر أهمية وضع أهداف استراتيجية قبل تطوير SBSC، إذ يجب أن يتم تحديد الأهداف الاستراتيجية التي يمكن وصفها بمزيد من التفصيل حسب الأهداف في خطوة واحدة، نظراً لوجود انتقال مرّن بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف التشغيلية وحتى الإجراءات، ومن ثم في الممارسات

العملية تحتاج الاستراتيجيات في كثير من الأحيان إلى توضيح أو إعادة صياغة أو حتى إعادة تعريف من أجل أن تكون قادرة على بدء عملية التطوير.

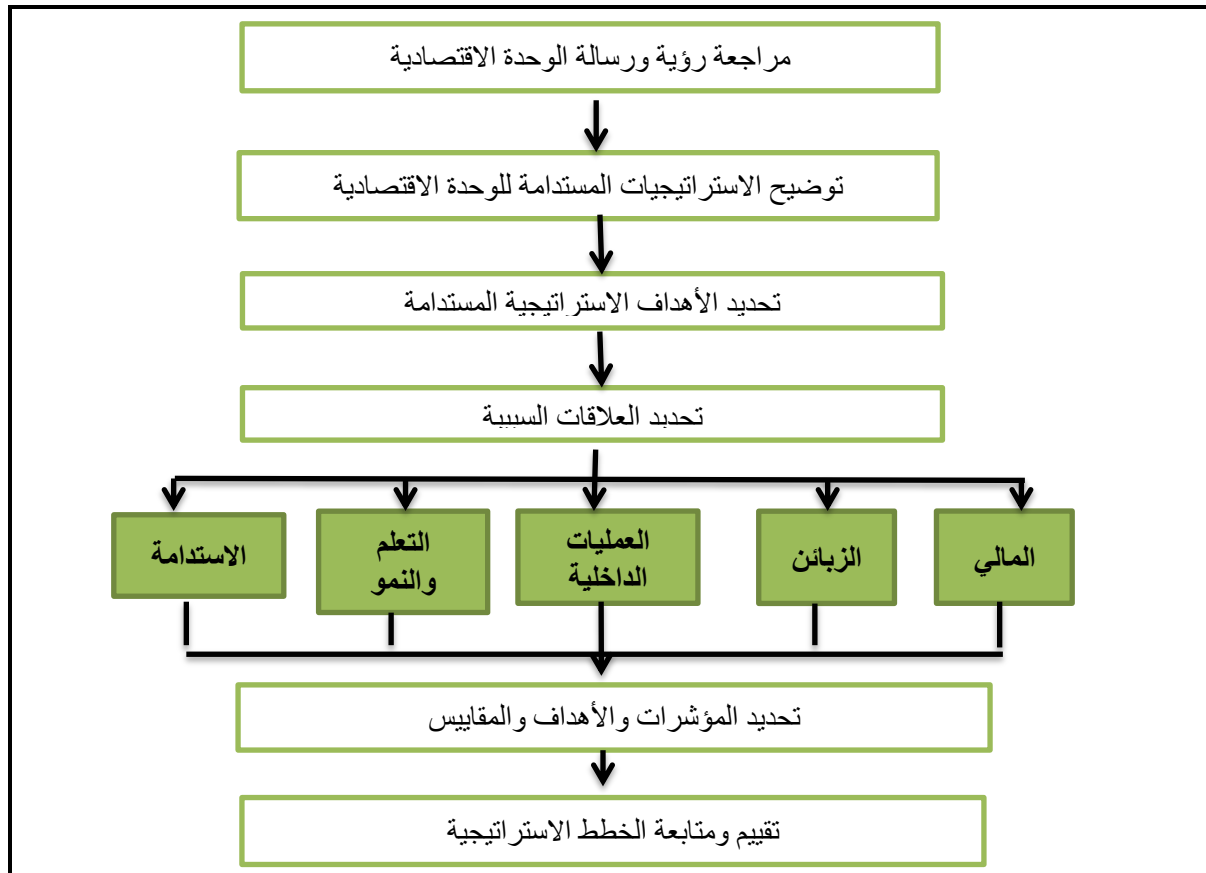
الخطوة الرابعة: تحديد العلاقات السببية (السبب والنتيجة) ليعكس الروابط بين الجوانب الاجتماعية والبيئية ذات العلاقة من الناحية الاستراتيجية وأهداف الوحدة الاقتصادية وأنشطتها، من أجل تقييم التأثير المحتمل على نجاح أعمال الوحدة الاقتصادية .

الخطوة الخامسة: العمل على تعديل BSC الأساسية أو انشاء منظور جديد عن طريق هذه المرحلة إذ يكون ضمن اطار واحد مع المناظير الأربعة التقليدية، ففي هذه الخطوة يجب تقييم الأهداف فيما يتعلق بأهميتها الاستراتيجية النسبية .

الخطوة السادسة: كل هدف في SBSC مقابلة بالمؤشرات الخاصة به (الرائدة أو المتأخرة)، إذ يفترض أنه من المستحسن بشدة عدم مناقشة المؤشرات المناسبة في مرحلة مبكرة، وللتأكد من أن BSC لا تعد مجرد بطاقة أداء إضافية للوحدة الاقتصادية فمن الصعب في بعض الأحيان العثور على مؤشر مطابق، خاصة للمؤشرات الرائدة، ونتيجة لذلك يبدو من الأفضل أن يكون هناك بديل على شكل عامل إدخال مثل (ساعات العمل أو عدد الموظفين) أو ترك الهدف الموضوعي بدون بطاقة وتحديد القياسات الكافية بدلاً من وجود تطابق غير مناسب يمكن أن يضلل الموظفين الذين يعملون مع هذا النظام الإداري.

الخطوة السابعة: تقييم ومتابعة الخطط الاستراتيجية عن طريق SBSC، من المهم هنا التأكد من أن SBSC تتم مراجعتها بشكل مستمر من حيث الاستراتيجية والمؤشرات والأنشطة الأساس فضلاً عن كونه أداة لقياس الأداء، فإن هذا يبرز بشكل أكمل قوة طريقة BSC كنظام إدارة، وكما موضح في الشكل (6).

الشكل (7)
خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازنة المستدامة



Source: Gminder, Carl Ulrich & Bieker. Thomas, "Managing Corporate Social Responsibility by using the "Sustainability Balanced Scorecard", Institute for Economy and the Environment (IWoe-HSG), University of St. Gallen Switzerland) 2002: 10.

المبحث السادس: الخارطة الاستراتيجية المستدامة

اتفق Brignall مع Kaplan&Norton على تقديم ثلاث مقالات في عامي (2000,2001) أوضح فيهن مفهوم التخطيط الاستراتيجي¹² Strategy mapping الذي يضع النظام الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية على شكل خريطة تقدم وصف ذات بعدين : العمليات التشغيلية، واستراتيجية الوحدة الاقتصادية، إذ يقدم المفهوم استعمال علاقة السبب والنتيجة والتي تربط بين التعلم والنمو والكفاءة الداخلية ووجهة نظر الزبون من ناحية والنتائج المالية للمساهمين من ناحية أخرى بشكل واضح، وذلك بتحقيق استعمال BSC كأداة لإدارة الأداء الاستراتيجي والتغير التنظيمي (Brignall, 2003:2)، لذا فإن الخطوة الأولى المفيدة في تصميم BSC هي الخارطة الاستراتيجية لذا فهي رسم بياني يصف كيفية قيام الوحدة الاقتصادية بإنشاء قيمة عن طريق ربط الأهداف الاستراتيجية في علاقات السبب والنتيجة الواضحة مع بعضها بعضاً في المنظور المالي والزبائن والعمليات الداخلية والتعلم والنمو (Datar & Rajan, 2018:502)، إذ يتم استعمال الخارطة الاستراتيجية لتزويد الوحدات الاقتصادية بطرائق لإيجاد قيمة لربائنها، فهي توفر إطاراً واضحاً ووصفاً موجزاً لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية، ويمكنها تحويل الموجودات غير الملموسة إلى نتائج ملموسة كما ويمكن أن تعزز القدرة على تطوير الاستراتيجية المطلوبة وتقييمها وإدارتها وتنفيذها، ومع ذلك لا ينبغي أن تقتصر الخارطة الاستراتيجية على المناظير الأربعة لـ BSC، إذ يمكن لكل وحدة اقتصادية تصميم الهيكل الأساس بحيث يلبي احتياجاتها على سبيل المثال، تتضمن بعض الوحدات الاقتصادية وجهات نظر أكثر أهمية، مثل تلك الخاصة بالموردين والموظفين، كما وتضيف بعض الوحدات الاقتصادية منظور الاستدامة ذو المكونات البيئية والاجتماعية كمنظور إضافي، وعلى أساس BSC قدم كل من (Cordova, Quezada, Palominos , Godoy and Ross, 2009) طريقة لتحديد الأهداف الاستراتيجية في الخارطة الاستراتيجية باستعمال تحليل SWOT¹³ (نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات) من أجل إنشاء مؤشرات الأداء الرئيسية (Yi Wu, 2011:308).

إن نتيجة عملية صياغة SBSC يمكن عرضها بيانياً باستعمال الخارطة الاستراتيجية، ففي هذه الخارطة يتم تمثيل جميع جوانب الاستدامة التي تم تحديدها على أنها ذات علاقة استراتيجية في الشبكة الهرمية لعلاقات السبب والنتيجة، فبمجرد الانتهاء من تحديد الجوانب ذات العلاقة استراتيجياً وملاءمتها، يتم في الخطوة اللاحقة تحديد المؤشرات والأهداف والمقاييس من أجل التحكم في أداء الوحدات الاقتصادية وتوجيهها نحو النجاح على المدى الطويل وتحقيق مساهمتها في الاستدامة (Figge et al., 2002:25A)، وكما موضح في الشكل (7).

¹² التخطيط الاستراتيجي (SM): هو عبارة عن عملية منهجية تسعى إلى تحقيق تصور واضح حول مستقبل شيء ما من أجل ترجمته وتحويله إلى أهداف تعتمد على سلسلة من الخطوات (<https://mawdoo3.com>).

¹³ (SWOT): هو أداة التحليل الاستراتيجي في عدة مجالات كإدارة الأعمال والتسويق والتنمية البشرية وغيرها. ويمكن تعريفها كما يأتي:

القوة: عناصر القوة في المشروع والتي تميزه عن غيره من المشاريع وهي ترجمة لكلمة Strengths.

الضعف: نقاط الضعف في المشروع وهي ترجمة لكلمة Weaknesses.

الفرص: وهي التي يمكن أن تأتي من خارج المشروع وقد تؤدي على سبيل المثال إلى زيادة المبيعات وأيضاً يمكن أن تؤدي لزيادة الأرباح. وهي ترجمة لكلمة Opportunities.

التهديدات: وهي التي يمكن أن تأتي من خارج المشروع وتسبب اضطرابات للمشروع وهي ترجمة لكلمة Threats.

(<https://ar.wikipedia.org>)

الشكل (7) الهرم الاستراتيجي المستدام



Source: Armitage, Howard M., Ph.D, CMA, FCMA & Scholey, Cameron, MBA, CMA, " Using Strategy Maps to Drive performance" Published by The Society of Management Accountants of Canada, the American Institute of Certified Public Accountants and The Chartered Institute of Management Accountants , 2006 :P 8. (بتصرف الباحث)

مما تقدّم يتضح بأن الخارطة الاستراتيجية (نموذج الارتباط الاستراتيجي) هي أداة سهلة الاستعمال إذ تترجم رسالة ورؤية الوحدة الاقتصادية على شكل برامج وخطط تشغيلية أو تستعمل لإعطاء لمحة بيانية عن استراتيجية الوحدة الاقتصادية لتوضيح الروابط بين الأهداف الاستراتيجية والمبادرات والإجراءات المحددة المراد تحقيقها، إذ تُعد الأهداف الاستراتيجية هي اللبنة الأساس للموضوعات الاستراتيجية فيتم التعبير عنها على أنها أنشطة التحسين المستمر التي ينفرد بها كل منظور من مناظير بطاقة الأداء، فعند إنشاء نظام متكامل لبطاقة الأداء يعتمد على الاستراتيجية، فيمكن بناء خارطة استراتيجية لكل سمة، فالخارطة الاستراتيجية تجمع بين BSC ومعايير الجودة لتحديد احتياجات الوحدة الاقتصادية وتحديد أولوياتها.

المبحث السابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

يتناول هذا المبحث أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان ذات العلاقة بموضوع البحث، وكالاتي:

1. إنّ المناظير الأربعة التقليدية لبطاقة الأداء المتوازن أهملت المعلومات الخاصة بقضايا الاستدامة التي أصبحت اليوم ضرورة ملحة ولذا يجب على الوحدات الاقتصادية عدم إهمالها أو التغافل عنها.
2. أنّ إمكانيات SBSC لدمج الإدارة الاستراتيجية التقليدية مع إدارة استدامة الوحدات الاقتصادية لسببين هما:
أ. تتيح للإدارة معالجة الأهداف في أبعاد الاستدامة الثلاثة جميعاً عن طريق دمج القضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
ب. تدمج SBSC هذه الأبعاد الثلاثة في نظام إدارة متكامل واحد.
3. إنّ إضافة منظور البيئة المجتمعية (الاستدامة) إلى بطاقة الأداء المتوازن وذلك من أجل توسيع دورها في عملية تقييم الأداء الاستراتيجي الذي يشكل جزءاً أساسياً من استراتيجية الوحدة الاقتصادية.
4. إنّ اهتمام الوحدات الاقتصادية لم يُعد مقتصراً على تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح فقط، بل أصبح لديها مجموعة من الأهداف والمسؤوليات الاجتماعية التي يجب أن تؤديها تجاه هذا المجتمع الذي يُعد سبب بقاء واستمرار هذه الوحدات في مزاوله نشاطها ضمن بيئة الأعمال التنافسية.

5. أن توافر الأساليب العلمية والعملية لتطبيق SBSC من شأنه أن يدعم نظام الأداء في الوحدة الاقتصادية.
6. تُعد الخارطة الاستراتيجية أداة سهلة الاستعمال فهي تترجم رسالة ورؤية الوحدة الاقتصادية على شكل برامج وخطط تشغيلية أو تستعمل لإعطاء لمحة ببنائية عن استراتيجية الوحدة الاقتصادية لتوضيح الروابط بين الأهداف الاستراتيجية والمبادرات والإجراءات المحددة المراد تحقيقها.

ثانياً: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تمّ عرضها في أعلاه، يصنّع الباحثان جُملةً من التّوصيات التي يراها جديرةً بالاهتمام، وكالاتي:

1. على الوحدات الاقتصادية الصناعية الاطلاع على التقنيات الحديثة واستعمالها استجابة للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال كتقنية SBSC لكي توفر معلومات مالية وغير مالية تساهم في إتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.
2. يجب على الوحدة الاقتصادية محل البحث الاهتمام بعوامل النجاح الرئيسية والتي تمثل التكلفة والجودة والوقت والتي ينعكس تأثيرها على رضا الزبائن.
3. اعتماد تطبيق تقنية SBSC وذلك لما لها من نتائج مهمة في زيادة وعي الإدارة والعاملين عن أهمية الدور البيئي والاجتماعي.
4. ضرورة تركيز مؤشرات قياس SBSC على الزبون لكون أن التمرکز في مؤشرات قياس الأداء هو تأسيس مقاييس تؤدي إلى نتائج فائقة في إنجاز العمليات التي تلبي حاجات الزبائن ورغباتهم.

المصادر

1) المصادر العربية:

أولاً: البحوث والدوريات

1. المسعودي والسيد، حيدر علي وهبة الله مصطفى، (2016)، "استعمال بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لتقويم الأداء الاستراتيجي المستدام"، مجلة الادارة والاقتصادية، جامعة كربلاء، المجلد التاسعة والثلاثون، العدد 109.
2. عبد، احمد راهي، (2016)، "إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية بحث تطبيقي في عينة من المصارف الاهلية العراقية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 18 العدد 1.
3. محاد، عريوة، (2016)، "إشكالية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، العدد 15.

ثانياً: الرسائل والأطروحات

1. العايب، عبد الرحمن، (2011)، "التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة"، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف-الجزائر.
2. المندلوي، بيان جوامير ماخان، (2018)، "استعمال بطاقة العلامات المتوازنة المستدامة في تحسين كفاءة الموارد"، رسالة ماجستير، جامعة المستنصرية، كلية الاقتصاد والادارة، قسم المحاسبة.
3. بودودة، مريم، (2014)، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة"، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.
4. زهرة، ركاب، (2014)، "دور بطاقة الأداء المتوازن المستدام في تفعيل استراتيجية التنمية المستدامة دراسة حالة مركب تربية الدواجن لولاية ميلة"، رسالة ماجستير، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر.

2) المصادر الأجنبية:

First: Books

1. Atkinson, Anthony A, and Robert S Kaplan. (2012). **“Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution.”** Sixth Edition, Boston Columbus Indianapolis New York San Francisco Upper Saddle River Amsterdam Cape Town Dubai London Madrid Milan Munich Paris Montreal Toronto Delhi Mexico City Sao Paulo Sydney Hong Kong Seoul Singapore Taipei Tokyo.
2. Atrill, Peter, and Eddie Mc Laney. (2009). **“Management Accounting for Decision Makers.”** <http://books.google.com/books?hl=en&lr=&id=HiMs1sspRNsC&pgis=1>, Sixth Edition.
3. Datar Srikant M., Madhav V. Rajan. (2018). **“Horngren’s Cost Accounting. A Managerial Emphasis”.**
4. Garrison, Ray H. Noreen, Eric W., and Brewer, Peter C. (2015). **“Managerial Accounting.”** Sixteenth Edition, This book is printed on acid-free paper. 1. Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.
5. Gregoriou, Greg N. and Finch, Nigel. (2012). **“Best Practices in Management Accounting.”** Palgrave Macmillan in the US is a division of St Martin’s Press LLC, 175 Fifth Avenue, New York, NY 10010. Palgrave.
6. Hansen, D., Mowen, M., & Guan, L.(2009). **“Cost Management: Accounting and Control: Accounting and Control. In Rob Dewey”**, Sixth Edition [https://doi.org/10.1016/S1433-1128\(04\)80029-9](https://doi.org/10.1016/S1433-1128(04)80029-9).
7. Hansen, Don R. and Mowen, Maryanne M. (2007). **“Managerial Accounting.”** Eighth Edition, Library of Congress Control Number: 2006934291, <http://www.thomsonrights.com>.
8. Horngren, Charles T. Datar, Srikant M. Rajan, Madhav V. Wynder, Monte. Maguire, William. Tan, Rebecca. (2018). **“Cost Accounting A Managerial Emphasis.”** 14th Edition, ISBN: 0132109174.
9. Kaplan, Robert S, and Atkinson, Anthony A. (1998) **“Advanced Management Accounting.”** Third Edition.
10. Kaplan, Robert S, Norton, David, P.(1996). **“The Balanced Scorecard.”** Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, The paper used in this publication meets the requirements of the American National Standard for Permanence of Paper for Printed Library Materials 239.49-1984.
11. Kaplan, Robert S. and Andrrson Steven R.(2007). **“Time-Driven Activity – Based Costing.”** A Simpler and More Powerful Path to Higher Proeits, Harvard Business School Publishing Corporation.
12. Maher Michael W , Lanen, William N., Shannon W. Anderson,, and David T. Dearman. (2011). **“Fundamentals of Cost Accounting.”** Issues in Accounting Education. Vol. 25. <https://doi.org/10.2308/iace.2010.25.4.791>.
13. Smith, Ralph F. (2007). **“Business Process Management and the Balanced Scorecard.”** Business Process Management and the Balanced Scorecard. <https://doi.org/10.1002/9781119196921>.

Second: Periodicals and Researches

1. Al Kaabi Buthaina Rahid and Jowmer Bayan. (2018). **“The Use of Sustainable Balanced Scorecard as a Tool for Strategic Planning and Resource Efficiency Improvement: An**

- Empirical Study in the Mustansiriya University.”** The Journal of Social Sciences Research
ISSN(e): 2411-9458, ISSN(p): 2413-6670.
2. Armitage, Howard M, and Cameron Scholey. (2006). **“Using Strategy Maps to Performance.”** CMA Management. Vol. 80.
<http://search.proquest.com.library.capella.edu/docview/197849990?>.
 3. Bieker, Thomas. (2002). **“Managing Corporate Sustainability with the Balanced Scorecard: Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management.”** Oikos PhD Summer Academy 2002 Sustainability, Corporations and Institutional Arrangements, 1–20.
 4. Brignall, Stan. (2003). **“The Unbalanced Scorecard: A Social and Environmental Critique.”** Performance Measurement and Management: Research and Action, 85–92.
 5. Falle, Susanna, Romana Rauter, Sabrina Engert, and Rupert J. Baumgartner. (2016). **“Sustainability Management with the Sustainability Balanced Scorecard in SMEs: Findings from an Austrian Case Study.”** Sustainability (Switzerland) 8 (6).
<https://doi.org/10.3390/su8060545>.
 6. Figge, Frank, Tobias Hahn, Stefan Schaltegger, and Marcus Wagner. A(2002). **“The Sustainability Balanced Scorecard – Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management.”** Greening of Industry Network Conference 2002, Gothenburg, 1–32. <https://doi.org/10.1002/bse.339>.
 7. Figge, Frank, Tobias Hahn, Stefan Schaltegger, and Marcus Wagner. B(2002). **“The Sustainability Balanced Scorecard - Linking Sustainability Management to Business Strategy.”** Business Strategy and the Environment 11 (5): 269–84.
<https://doi.org/10.1002/bse.339>.
 8. Gminder, Carl Ulrich, and Thomas Bieker. (2002). **“Managing Corporate Social Responsibility by Using the ‘Sustainability-Balanced Scorecard.’** 10th International Conference of the Greening of Industry Network, no. June: 1–16.
 9. Hansen, Erik G., and Stefan Schaltegger. (2012). **“Pursuing Sustainability with the Balanced Scorecard: Between Shareholder Value and Multiple Goal Optimisation.”** SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2169335>.
 10. Hwang, Ming Hon, and Hsin Rau. (2007). **“Design and Planning of the Balanced Scorecard: A Case Study.”** Human Systems Management 26 (3): 217–27
 11. Janet Butler, B, Sandra Cherie Henderson, and Cecily Raiborn. (2011). **“Sustainability and the Balanced Scorecard : Integrating Green Measures into Business Reporting.”** Management Accounting Quarterly 12 (2): 1–10.
 12. Kaplan, Robert S. (2010). **“Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard.”** Handbooks of Management Accounting Research 3: 1253–69. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(07\)03003-9](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(07)03003-9).
 13. Kaplan, Robert S. and Norton, David P.; (1996); **“Linking the Balanced Scorecard to Strategy”**, California Management Review, Vol. 39, No. 1, fall, p: 56.
 14. Krivokapic, Zdravko, & Javanovic, Jelena. (2009) **“Using Balanced Scorecard to Improve Environmental Management System”**, Strojniški vestnik - Journal of Mechanical Engineering : P265.

15. Medel-González, Frank, and Lourdes García-Ávila. (2010). **"Sustainable Balanced Scorecard and Information Systems for Environmental Management."** 7ma Conferencia Internacional de Ciencias Empresariales (CICE), no. May.
16. Mooraj, Stella, Daniel Oyon, and Didier Hostettler. (1999). **"The Balanced Scorecard: A Necessary Good or an Unnecessary Evil?"** European Management Journal 17 (5): 481–91. [https://doi.org/10.1016/S0263-2373\(99\)00034-1](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(99)00034-1).
17. Nikolaou, Ioannis E., and Thomas A. Tsalis. (2013). **"Development of a Sustainable Balanced Scorecard Framework."** Ecological Indicators 34: 76–86. <https://doi.org/10.1016/j.ecolind.2013.04.005>.
18. Oliveira, Elda Manuela Araújo. (2010). **"A integração da sustentabilidade no Balanced Scorecard: um estudo de caso."** Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão.
19. Rabbani, Arefeh, Mahmoud Zamani, Abdolreza Yazdani-Chamzini, and Edmundas Kazimieras Zavadskas. (2014). **"Proposing a New Integrated Model Based on Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) and MCDM Approaches by Using Linguistic Variables for the Performance Evaluation of Oil Producing Companies."** Expert Systems with Applications 41 (16): 7316–27. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2014.05.023>.
20. Schaltegger, Stefan, and Marcus Wagner. (2006). **"Managing Sustainability Performance Measurement and Reporting in an Integrated Manner."** Sustainability Accounting as the Link between the Sustainability Balanced Scorecard and Sustainability Reporting Stefan, 681–97.
21. Schaltegger, Stefan. (2010). **"Sustainability as a Driver for Corporate Economic Success."** Society and Economy 33 (1): 15–28. <https://doi.org/10.1556/SocEc.33.2011.1.4>.
22. Silva, Alexandro da. (2018). **"Avaliação da Sustentabilidade ALuz Do Balanced Scorecard :Um Estudo De Caso De Uma Empresa Do Setor Eletrico."** Universidade Is Sol de Santa Catarina.
23. Tobias Hahn; Makus Wagner. (2001). **"Sustainability Balanced Scorecard: Von Der Theorie Zur Umsetzung."** Unternehmerische Steuerung von, no. September: 24. <https://doi.org/10.1002/bse.339>.
24. Wu, Hung Yi. (2011). **"Constructing a Strategy Map for Banking Institutions with Key Performance Indicators of the Balanced Scorecard."** Evaluation and Program Planning 35 (3): 303–20. <https://doi.org/10.1016/j.evalprogplan.2011.11.009>.

Third: Internet

1. <https://ar.wikipedia.org>
2. www.iso.org
3. <https://www.arabictrader.com>
4. <http://www.alltimefx.com>
5. <https://mawdoo3.com>