نموذج مقترح للإفصاح عن الدخل الشامل الحقيقي كمقياس عادل لأداء الإدارة ومؤشر موثوق لتوزيع أرباح رشيدة

«دراسة نظرية»

■ د. معتز عبدالحميد علي كبلان*

ملخص الدراسة :

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي لاقتراح وتقديم نموذج متكامل للإفصاح عن الدخل الشامل الحقيقي لقياس أداء الإدارة بشكل عادل، ولاتخاذ قرار رشيد فيما يتعلق بتوزيع الأرباح، وهو الدخل الذي يعكس كافة التغيرات التي حدثت على حقوق الملكية خلال الفترة بعيداً عن العمليات الرأسمالية من إضافات وتوزيعات أرباح، وهو الدخل المتحقق من الأحداث المالية وغير المالية التي حدثت بالفعل، أو تلك التي يتوقع حدوثها خلال فترات لاحقة. وقد قدمت الدراسة نموذجها النظري بعد تعديل النموذج المقدم وفق SFAS 130 للإفصاح عن الدخل الشامل، حيث أضافت الدراسة خلال النموذج المقترح قسماً أو مكوناً جديداً وهو صافي الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية في صورة إيرادات ونفقات محددة على وجه الدقة، وذلك بعد استعراض الأدب المحاسبي عن متغيرات غير مالية حديثة مثل المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية أو الإفصاح عن الاستدامة، وكذلك مكونات بطاقة الأداء المتوازن. وخلصت الدراسة في نموذجها المقترح للإفصاح عن الدخل الشامل الحقيقي إلى ثلاثة مستويات هي: أولاً: الدخل من الأنشطة والأحداث المالية "المتحقق والخاضع للضريبة" – ثانياً: الدخل من الأنشطة والأحداث غير المالية " المتحقق والخاضع للضريبة" بسبب اضطلاع المنشأة بالمسؤوليات والأنشطة غير المالية – ثالثاً: الدخل الشامل الآخر"غير المتحقق وغير الخاضع للضريبة".

الكلمات الدالة: الدخل الشامل– الدخل الشامل الآخر – الإفصاح عن الأحداث والأنشطة غير المالية.

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

1) مقدمة:

تعتبر القوائم المالية وفقاً للإطار النظري لإعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية «IASB» International Accounting Standards Board أهم مصادر توفير المعلومات عن نتائج الأعمال، والمركز المالي وتغيراته، والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي يعتمد عليها المستخدمون من مستثمرين ومقرضين ومحليين ماليين والسلطات الرقابية بالدولة، وغيرهم من الأطراف المهتمة بشأن المنشاة، واتخاذ القرارات الاقتصادية المرتبطة بها.

كما أن المفترض أن تظهر القوائم المالية بالأساس تقييم مدى كفاءة الإدارة، ومن ثم محاسبتها في إدارة الموارد والاستثمارات التي قُدمت لها من قبل أصحابها لتحقيق العوائد والمنافع المنشودة من قبلهم، وعليه سيقومون باتخاذ قرارات قد تضم على سبيل المثال قرار الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها،أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة، والتعاقد معها مجدداً أو التخلي عنها.

وعليه فإن تحقيق هدف تقييم الإدارة بشكل عادل في مدى رشدها ومهارتها في إدارة موارد المنشأة، وكذلك لاتخاذ قرار رصين في توزيع أرباح حقيقية وعادلة على الملاك واحتجاز جزء منها، بالإضافة إلى التنبؤ بقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية موجبة مستقبلاً لا يتأتى إبتداءً إلا بتقديم قائمة دخل The Income Statement حقيقية وعادلة فيما يتعلق بالأحداث والأنشطة المالية، بل وحتى غير المالية إن أمكن ذلك، وبعيداً عن ممارسات إدارة الأرباح Earnings Management.

2) مشكلة الدراسة:

إن استفحال فكرة نظرية الوكالة The Agency Theory حول العالم اليوم كأساس وقاعدة أصيلة للتجارة الدولية حول العالم في ظل الشركات المساهمة متعددة الجنسية أو حتى المحلية في أسواق الأوراق المالية، وما يرتكز عليها من انفصال الإدارة عن الملكية مابين الأصيل The Origin صاحب الأموال، والوكيل The Agent الذي يدير تلك الأموال، وعدم تماثل المعلومات بينهما Asymmetry Information وتعارض المصالح بينهما في كثير من الأحيان، وما نتج عنه من ممارسات إدارة الأرباح، وتواطؤ كبريات شركات المراجعة للتصديق على تقارير دخل غير حقيقية، حفز الباحثين والمهتمين لتقديم الحلول للحد من هذه الظاهرة الخطيرة، والتي قضت على شركات رائدة وعملاقة، وقد جاءت الحلول في صورة

تطوير معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards وإلغاء العديد منها، وكذلك إعادة صياغة مبادئ حوكمة الشركات The Corporates Governance، ولكن هذه الظاهرة ظلت موجودة لأنها سلوكية بالأساس.

ويمكن القول Nن ما قدمته قائمة التوصيات الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية«FASB» Financial Accounting Standards Board في معيارها« SFAS 130» للإفصاح عن الدخل الشامل« CI» The Comprehensive Income، والذي يتكون من كل من صافي الدخل التقليدي " المتحقق فعلاً والخاضع للضريبة" بمستوياته الخمسة المعروفة، والدخل الشامل الآخر«OCI» The Other Comprehensive Income "غير المتحقق وغير الخاضع للضريبة " بتقسيماته الأربعة المعروفة، وكذلك وفق معيار المحاسبة الدولي الأول المعدل «IAS 1» لغرض إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، مثل خطوة في الاتجاه الصحيح للإفصاح عن دخل حقيقي للحكم على أداء الإدارة، ولتوزيع أرباح رشيدة ومنطقية بعيدة عن إدارة الأرباح.

ولكننا لازلنا نعتقد أن هذا الدخل ليس هو الدخل المنشود، حيث إن هناك أحداثاً غير مالية، مثل المسؤولية الاجتماعية « CSR» Corporate Social Responsibility والمسؤولية البيئية « CER» Corporate Environmental Responsibility، ومدى الوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات أو ما يعرف بالإفصاح عن الاستدامة Sustainability لابد أن يفصح عنها تقرير الدخل على وجه الدقة " من إيرادات ونفقات " للوصول إلى ما يعرف من وجهة نظرنا بالدخل الشامل الحقيقي« RCI» The Real Comprehensive Income، الذي نعتقد أنه سيتكون من صافي الدخل التقليدي، والدخل الشامل الآخر «OCI»، وكذلك الدخل من الأحداث غير المالية من إيرادات ونفقات تتعلق بأحداث غير مالية اضطلعت بها المنشأة بالفعل.

وفي هذا الاتجاه، يؤكد كل من (Bradshaw & Sloan (2012 أنه في ظل أوجه القصور الحالية التي يعاني منها صافي الدخل كمقياس للأداء، حتى مع تطبيق مدخل المحاسبة على أساس القيمة العادلة تزداد الحاجة إلى مقياس بديل للأداء بعيداً عن المحاسبة التقليدية المرتكزة فقط على الأحداث والمؤشرات المالية النمطية.

وعليه نعتقد أن المسؤولية الأكبر والتحدي الأهم هو نجاح الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة في تقديم هكذا نموذج يحقق الهدفين سالفي الذكر «تقييم عادل للإدارة وتوزيع أرباح رشيدة»، ويمكن بالتبعية إرساء مبادئ التخطيط الاستراتيجي Strategic Planning

الـذي يرمي لتحقيق ما يعرف بـالجـودة الشاملة « Total Quality Management TQM» لكافـــة العمليــات والأنشطة والأفراد، والذي سيمنح المنشأة مزايا تنافسية Competitive Advantages على حساب المنافسين، والـذي سينعكس في نهاية الأمر باتجاه تعظيم حصتها بالسوق The Market Share.

وتأسيساً على ماسبق، يتضح وبشكل جلي أهمية الإفصاح عن دخل شامل حقيقي للمنشأة خلال الفترة التي حدثت على حقوق الملكية " بعيداً عن العمليات الرأسمالية من إضافات واستثمارات جديدة أو توزيعات أرباح على الملاك Dividends»، ويترجم بدقة كافة الأحداث والأنشطة المالية وغير المالية في صورة إيرادات ونفقات لكل من هذه الأنشطة المتحققة فعلاً، والتي ستخضع للضريبة، بالإضافة لإفصاحه عن الدخل الشامل الآخر «OCI» الذي يتعلق بأحداث وأنشطة تعكس دخلاً قائماً على المقارنات وإعادة التقييم لبعض البنود، ولم يتحقق بعد، ولكنه ناتج عن تصرفات وقرارات الإدارة في إدارة أموال واستثمارات الملاك بدون إطفائها في قائمة المركز المالي ضمن بنود حقوق الملكية بحجة عدم تحققها بعد، وهو ما دفع الباحث لتقديم هذه الدراسة، والتي تقوم على الإجابة على السؤال التالي:

«ماهو شكل ومحتوى قائمة الدخل الشامل الحقيقي المنشودة؟»

3) الدراسات السابقة:

وتتناول الدراسة خلال هذا الجزء الدراسات السابقة التي تناولت متغيراً أو أكثر من متغيرات الدراسة.

1.3- دراسة (فودة ، 2005) :

وتناولت الدراسة تقديم إطار مقترح لغرض تقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة التصنيع والتقنية الحديثة عبر أداة أو وسيلة بطاقة الأداء المتوازن «BSC» والكشف عن قدرتها على تحقيق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية في قياس وتقييم التخطيط والأداء الاستراتيجي، وقد توصلت الدراسة التي أجريت على عينة من الشركات الصناعية المصرية إلى أن عملية التقييم هذه هي عملية مستمرة تهدف إلى تدعيم الرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة في ظل بيئة شديدة التنافسية، وإلى ضرورة الاهتمام بالمقاييس غير المالية، التي توفر المعلومات الملائمة عن الأداء التشغيلي والاستراتيجي على حد سواء.

2.3- دراسة (Boulianne ، 2006) :

وهدفت الدراسة إلى قياس مدى إمكانية الاعتماد على الأبعاد المختلفة التي تتضمنها بطاقة الأداء المتوازن لغرض التقييم العادل للأداء، كما أن الدراسة تناولت نموذج بطاقة الأداء المتوازن من منطلق صلاحية محتواها، ومدى إمكانية الاعتماد عليه في بناء مستوى من التوافق والاتساق الداخلي بين الأبعاد الأربعة ومقاييس الأداء.وتوصلت الدراسة إلى أن تجميع الأبعاد في مجموعات متسقة يجعل من القياس مدخل فعال للتقييم، ويمكن الاعتماد عليه، كما أوصت الدراسة ببناء مقاييس وأبعاد تقييم بتكلفة منخفضة في التصميم والتنفيذ، على نحو يخدم المنشأة بما لا يخل بمستوى الاتساق الداخلي المنشود بين أبعاد البطاقة.

3.3- دراسة (Fiori et al ، 2006) :

وأشارت هذه الدراسة إلى أن قيام الإدارة بنشر معلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية سوف يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات والتقليل من عدم تماثل المعلومات بين الأصيل «الملاك» والوكيل «الإدارة»، وهذا بدوره سيساعد على كسب ثقة هؤلاء الملاك والمستثمرين عموماً، والذي سيترتب عليه منافع للمنشأة تتمثل في انخفاض تكلفة رأس المال وزيادة القيمة السوقية للمنشأة، كما توصلت الدراسة لنتائج مفادها أن الإفصاح الاستدامة بمتغيراتها الثلاثة « الاجتماعية والبيئية ومتطلبات حوكمة الشركات» له تأثيرات ايجابية طويلة الأجل على الأداء المالي، وذلك حسب النتائج.

4.3- **دراسة (عبد الرحمن ، 2009)** :

وتناولت الدراسة مجموعة من مقاييس الأداء المتوازنة لغايات التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية لتقييم مستوى فعالية الأداء في صناعة الأسمدة والكيماويات المصرية، وخلصت الدراسة التي أجريت على عينة من «28» شركة إلى أن الشركات محل الدراسة لازالت تفضل المنظور المالي في تقييم الأداء، يلي ذلك منظور العمليات الداخلية، فمنظور العملاء، وجاء منظور التعلم والنمو في المرتبة الأخيرة، وتوصلت الدراسة كذلك إلى أن التركيز على المنظورات والأبعاد غير المالية يقدم تقييماً أفضل لقرارات الإدارة في ظل بيئة تتصف بالتنافس الشديد.

5.3- دراسة (Arx & Ziegler ، 2009) :

وتناولت هذه الدراسة تأثير المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات على أداء الأسهم، وقدمت الدراسة أدلة تجريبية جديدة لتأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي

للشركات، وقامت بفحص حالتين، وهما مجموعة شركات بالولايات المتحدة الأمريكية، ومجموعة أخرى من المملكة المتحدة، وبالتحليل تبين أن الأنشطة الاجتماعية والبيئية للشركات لها آثار إيجابية مقارنةً بشركات أخرى داخل الصناعة، وتوصلت الدراسة إلى أن الآثار الإيجابية للمتوسط الشهري لعوائد الأسهم بين عامي «2003» و «2006» أكثر وضوحاً في الولايات المتحدة الأمريكية.

6.3- **دراسة (الختاتنة والسعايدة ، 2010) :**

وهدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نموذج معدل لبطاقة الأداء المتوازن، والذي أضاف بعداً خامساً، للبطاقة بحيث تصبح الأبعاد كما يلي: البعد المالي – بعد العملاء – بعد العمليات الداخلية – بعد التعلم والنمو – والإضافة تتمثل في بعد بيئة الشركة، وتضمن النموذج مجموعة من الأهداف الإستراتيجية لكل بعد من الأبعاد الخمسة، فضلاً عن الآليات التنفيذية لإنجاز وتحقيق هذه الأهداف، ولقد تكونت عينة الدراسة من مجموعة من مديري الشركات الصناعية الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: اتفاق عينة الدراسة بدرجة كبيرة حول كافة متغيرات نموذج بطاقة الأداء المتوازن باستثناء بعض المتغيرات ذات العلاقة ببعد بيئة الشركة، مع إقرارهم بقصورها فما يتعلق بغياب مجموعة من الأبعاد الاجتماعية والبيئية التي يفضل أن تدرج في البطاقة.

7.3- **دراسة (أنور ، 2010) :**

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج إيجابية لأثر المسؤولية الاجتماعية للشركات على الأداء المالي، و المتمثلة فيما يلي:

- زيادة العائد على حقوق الملكية، إذا ما قام مجلس إدارة الشركة بتطوير إستراتيجية تساعد على جذب الاستثمارات وتحسين كفاءة أداء الشركة، والتخصيص الأمثل للموارد، وبالتالي خفض تكلفة التشغيل، وتعظيم العائد.
- زيادة سعر السهم، وذلك لأن المسؤولية الاجتماعية والحوكمة الرشيدة تؤديان إلى زيادة إمكانية الوصول إلى مصادر تمويل خارجية، وبالتالي خفض تكلفة التمويل، ورفع قيمة المنشأة.
- زيادة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية، وذلك لأن المسؤولية الاجتماعية والحوكمة الرشيدة تؤديان إلى شفافية أعلى في الممارسات المالية وغير المالية، وزيادة جودة الإفصاح ومن ثم طمأنة المستثمرين.

8.3 - **دراسة** (Evans & Peries , 2010) :

استهدفت هذه الدراسة بحث العلاقة بين عوامل المسؤولية البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات، «ESG» Environmental, Social & Corporates Governance Factors وعوائد الأسهم للشركات المدرجة في بورصة لندن، وتوصلت الدراسة إلى أن هذه العوامل لا تؤثر فقط على عوائد الأسهم، ولكن أيضاً تؤثر على أسعار الأسهم والأداء التشغيلي، وذلك باستخدام إطار متعدد العوامل ، وقدمت الدراسة دليلاً على وجود علاقة إيجابية ذات دلالة بين معايير التقييم ل «ESG» وكل من العائد على الأصول «ROA» Return of Assets ومقياس القيمة السوقية إلى الدفترية، ودعم نظرية أصحاب، وذلك لأن الأداء الاجتماعي للشركة يرتبط بعلاقة ايجابية بالأداء المالي لها «CFP» Corporate Financial Performance.

9.3 - **دراسة** (**عقل ومحمد** ، 2010) :

واستهدفت هذه الدراسة قياس مستوى إدراك المستثمرين للمستوى للمحتوى المعلوماتي للإعلان عن مؤشر المسؤولية البيئية والاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات «ESG»، كون أنه يحدد شكل ونوعية المعلومات المالية وغير المالية التي تساهم في تحسين قدرة المستثمرين على فهم المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك إدراكا بشكل مرتفع لمكونات المؤشر المصري للمسؤولية البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات من قبل المستثمرين في سوق الأوراق المالية فيما عدا دور المؤشر في تقييم كفاءة السياسات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

10.3- **دراسة** (**حسين** ، 2011) :

وهدفت الدراسة للتعرف على تطور مفهوم الدخل الشامل في ظل إصدارات الهيئات المهنية، وبصفة خاصة مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي «FASB»، ولقد فصل الباحث في التعديلات الأخيرة التي أجريت على المعيار المحاسبي الدولي «1 »IAS عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، حيث استحدث المعيار الدولي قائمة جديدة اتساقاً مع متطلبات «130«SFAS، وهو ما يمثل حالياً ما يعرف حالياُ بمرحلة الموائمة Harmonization بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث توصلت الدراسة إلى تقارب الإفصاح بشكل كبير بين الإفصاح عن الدخل الشامل وفق متطلبات «130 »SFAS وكذلك «1 »IAS المعدل، حيث يضيف المعيار الدولي بند إعادة تقييم الأصول الثابتة خلال قسم الدخل الشامل الآخر.

11.3- **دراسة** (Hong & Anderson ، 2011) :

واستخدمت الدراسة مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات، والذي يتضمن معلومات عن المجتمع، حوكمة الشركات، المنتج، التنوع، علاقات الموظفين، البيئة، حقوق الإنسان، وذلك لاختبار العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات الأمريكية خلال الفترة من «1995- 2005»، وأكدت النتائج أن الدور الذي تلعبه المسؤولية الاجتماعية ذو أهمية قصوى في ضمان جودة التقارير الخاصة بالشركة، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الأكثر قياماً واضطلاعاً بالمسؤولية الاجتماعية تمتلك استحقاقات عالية الجودة، وبالتالي يقل نشاط إدارة الأرباح، حيث إن تلك الشركات جديرة بالثقة والأخلاق، مما يقلل الحافز لدى المديرين على القيام بممارسات إدارة الدخل.

12.3- **دراسة** (Balatbat ، 2012) :

واستهدفت هذه الدراسة اختبار تأثير ممارسات أنشطة «ESG» البيئية والاجتماعية والحوكمة على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الأسترالي من "2008- 2010"، وقد استخدمت مجموعة من النسب المالية لقياس الأداء المالي مثل العائد على الأصول «ROA»، والعائد على حقوق الملكية «ROE» Return of Equity، وتكونت عينة الدراسة من "208" شركات، وقد استخرج نموذج الانحدار في تحليل بيانات العينة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط متوسطة بين مؤشر «ESG» والأداء المالي.

13.3- **دراسة** (Nzuve & Nyaega ، 2013) :

وقامت هذه الدراسة على منهج دراسة الحالة لشركة واحدة من الشركات الكينية لتقييم مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في عملية قياس الأداء، وقد تم جمع البيانات من خلال إجراء عدد من المقابلات الشخصية مع رؤساء الأقسام خاصةً الفنية، وتكنولوجيا المعلومات، خدمة العملاء، التمويل، الموارد البشرية، المبيعات والتسويق، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة تستخدم بطاقة الأداء المتوازن في تنفيذ الإستراتيجية، وكوسيلة فعالة لقياس الأداء، وأوصت الدراسة بضرورة توفير الموارد لتطوير وبناء مقاييس الأداء المتوازن، وخاصةً في مجال تنفيذ الإستراتيجية.

14.3- **دراسة** (**العواجي** ، 2014) :

وتناولت هذه الدراسة استخدام بطاقة الأداء المتوازن لرفع كفاءة القطاع الصحي في

مصر، مع دراسة تطبيقية على مستشفى «57357» لعلاج سرطان الأطفال، لهدف اقتراح بطاقة أداء متوازن يمكن استخدامها في تقويم ورفع كفاءة أداء القطاع الصحي في مصر عموماً، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة تعديل مكونات محاور بطاقة الأداء المتوازن بما يتناسب مع طبيعة نشاط كل منظمة، حيث يتم تضمين محاورها مجموعة من المبادئ والأبعاد التي ترتبط بتقديم المنتجات والخدمات للعملاء، وقد كشفت الدراسة عن وجود علاقة إيجابية بين كل من تحسين الأداء المالي، والتعلم والنمو وبين بعد العمليات الداخلية، وكذلك وجود تأثير إيجابي على بعد التوجه بالعميل، ومن ثم التأثير الإيجابي على الأداء التشغيلي والاستراتيجي ككل.

15.3- **دراسة (يونس، 2015) :**

وتناولت الدراسة بالاستهداف التعرف على أثر الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل عل قرارات المستثمرين، مع التركيز على تحديد أهم العوامل التي تؤثر على القيمة السوقية للأسهم في سوق الأوراق المالية بهدف ترشيد القرارات الاستثمارية، ولقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين الإفصاح عن الدخل الشامل، وقرارات المستثمرين شراءً أو بيعاً في البورصة المصرية، وأن هناك علاقة ارتباط طردية وقوية كذلك بين معلومات الدخل الشامل وأسعار الأسهم في البورصة المصرية.

16.3- **دراسة (الحاج ، 2017) :**

وهدفت الدراسة لوضع إطار نظري لمفهوم تقارير التنمية المستدامة، وقياس أداء المنشأة نحو هدف الاستدامة من وجهة النظر البيئية والاجتماعية والوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن التنمية المستدامة تعتبر من المفاهيم التي نالت الكثير من الاهتمام سواء من الناحية الاقتصادية أو البيئية والاجتماعية من أجل تعظيم رفاهية الفرد في الوقت الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها، وإن غياب الإفصاح عن الاستدامة بمرتكزاتها الثلاثة يترتب عليه عدم مصداقية القوائم المالية والتقارير المالية عموماً، ولقد أوصت الدراسة بزيادة الإفصاح عن التنمية المستدامة في التقارير المالية للمنشآت، وذلك من خلال إصدار تقرير منفصل عن التقارير المالية الختامية، مع الإشارة للحاجة إلى تطوير معايير الأداء في المنشآت بشكل دوري لتقييم أدائها المالي.

17.3- **دراسة** (Kablan ، 2017) :

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

18.3- **تقييم الدراسات السابقة:**

بعد استعراض الدراسات السابقة فإن الباحث في هذا الجزء سيلخص ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج، وما التوصيات التي اقترحتها وما هي الإضافة الحقيقية التي ستقدمها هذه الدراسة، وعليه نسرد هذا التقييم كما يلي:

- ضرورة إدخال مقاييس غير مالية عند الإفصاح عن رقم الدخل، وأن بطاقة الأداء المتوازن كوسيلة وعامل مساعد لتحقيق ذلك لازالت تحتاج لإدخال متغيرات غير مالية إضافية تساعد في تقييم أداء ونشاط المنشأة، وكذلك تقييم الإدارة بشكل أكبر فاعلية في ظل بيئة شديدة التنافسية.
- إن الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية، ومن ثم الإفصاح عنها، يساعد على تقديم استحقاقات عالية الجودة، وذات اعتمادية عالية، كونها بمنأى عن إدارة الأرباح.
- إن الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية ينعكس بالإيجاب على مؤشرات الأداء المالي على المدى المتوسط والطويل.
- إن هناك مستوى مقبولا من الإدراك لدى المستثمرين أو من ينوب عنهم في البورصات العالمية مثل بورصة سيدني عن الأبعاد الاجتماعية والبيئية، وأهميتها حال الإفصاح عنها.

- **ويضيف الباحث** أن الإفصاح عن الدخل الشامل «CI» متقارب إلى حد كبير وفق متطلبات «130» SFAS وكذلك معيار المحاسبة الدولي المعدل «1» IAS، حيث إن الإفصاح عن الدخل الشامل وفق « 130» SFAS يقوم على أربعة بنود هي:

■ **أولاً** الأرباح أو الخسائر «غير المحققة» الناتجة عن استثمار التزامات منافع الموظفين

■ **ثانياً** الأرباح أو الخسائر «غير المحققة» الناتجة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتاحة للبيع «Available for Sale Securities»

■ **ثالثاً** الأرباح أو الخسائر «غير المحققة» الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من عملة لأخرى.

■ **رابعاً** الأرباح أو الخسائر «غير المحققة» الناتجة عن إعادة تقييم المشتقات المالية «Derivatives» وأدوات التحوط «Hedging». أما معايير المحاسبة الدولية ووفق «1» IAS تطلب الإفصاح بند **خامس** إضافي وهو الأرباح أو الخسائر «غير المحققة» الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة.

- **ويقترح الباحث** كذلك فيما يتعلق ببطاقة الأداء المتوازن أهمية إدخال أبعاد ومتغيرات تتناول الأحداث والأنشطة الاجتماعية والبيئية، بالإضافة للأبعاد الأربعة التي اقترحها كل من Kablan & Norton ، بحيث تمثل قسماً خامساً إضافياً للبطاقة.

4) أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- إقتراح نموذج حول كيفية الإفصاح عن الدخل الشامل الحقيقي المنشود، الذي يتناول صافي الدخل التقليدي بتقسيماته المختلفة، بالإضافة إلى الدخل الشامل الآخر، وهما الجزءان اللذان طالب بهما المعيار SFAS130، بالإضافة الإفصاح عن صافي الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية، وهو المتغير الذي يمثل الإضافة التي تسعى هذه الدراسة لإرساء تفاصيلها، ومتغيراتها في النموذج المقترح.
- كما تهدف الدراسة بشكل إجرائي أو جزئي لإبراز أهمية الاضطلاع بالأنشطة والأحداث غير المالية، وتأثيرها الإيجابي من حيث تقديم مزايا تنافسية للمنشأة على حساب منافسيها، وهو ما يعظم من القيمة المضافة الكلية Total Added Value «TAV».

5- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها العلمية والعملية مما يلي:

- من الناحية العلمية: تنبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من استعراض ومناقشة وتحليل الدراسات السابقة، والمساهمات النظرية فيما يتعلق بمفاهيم ومواضيع حديثة مثل الدخل الشامل، والدخل الشامل الآخر، والإفصاح عن الاستدامة، وما تقوم عليه من متغيرات وأنشطة غير تقليدية مثل المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية، والتي تمثل جميعها مواضيع معاصرة وجدلية حتى يومنا هذا في الأدب المحاسبي من حيث الاعتراف Recognition والقياس Measurement والإفصاح Disclosing.
- أما على الصعيد العملي فإن أهمية الدراسة تتجلى من حيث اقتراح نموذج محدد التقسيمات والبنود لغرض الاعتماد عليه من قبل معدي التقارير المالية لمساعدتهم على الإفصاح عن رقم الدخل المنشود، والذي يفصح عن كافة الإيرادات والنفقات سواء المالية أو غير المالية، المتحققة أو غير المتحققة، والذي لم ينجح الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة في تقديمه حتى وقتنا الحاضر.

6- منهجية الدراسة:

تتكون منهجية الدراسة من كافة الخطوات النظرية والعملية التي اعتمدها الباحث حتى يحقق هدف الدراسة، والتي هي كالتالي:

1.6- منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي The Inductive Approach، والذي يقوم على استقراء وتحليل ما تضمنته الدراسات السابقة، والإطار النظري المتعلق بمتغيرات الدراسة، مثل المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية، بالإضافة إلى استعراض بعض الدراسات المتعلقة ببطاقة الأداء المتوازن «BSC» Balanced Scorecard لما تحويه من أبعاد ومتغيرات غير مالية يمكن تصنيفها من ضمن بنود نموذج الدخل الشامل الحقيقي الذي تهدف الدراسة لتقديمه.

2.6) حدود الدراسة:

تقتصر مساهمة الدراسة على اقتراح نموذج عن كيفية الإفصاح عن الدخل الشامل الحقيقي، ومن ثم فإن هذه الدراسة لن تتضمن مدى قبول وقابلية هذا النموذج للتطبيق

في الواقع العملي، بمعنى أن هذا النموذج هو فقط اقتراح مفاهيمي نظري بحت، ولن تتطرق الدراسة إلى إخضاعه للتطبيق العملي.

3.6- وسيلة جمع البيانات:

أجرى الباحث عديد المقابلات مع مدراء الحسابات والمدراء الماليين ورؤساء أقسام الميزانيات، وغيرها من الوظائف القيادية بمصرف التجارة والتنمية، وشركة المدار، والشركة الليبية للأسمنت، كون أن هذه المنشآت تضطلع بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، وجميعها هادفة للربح، حيث إن الأولى تمثل القطاع الخاص، ولديها جمعية عمومية ومجلس إدارة، أما الثانية فهي تمثل القطاع العام، حيث هي شركة تابعة للشركة الليبية للبريد والاتصالات القابضة، وأما الثالثة فلازالت تمتلك الدولة جزءاً منها بعد أن باعت جزءاً منها لمستثمر أجنبي، وتقوم هذه المنشآت بإعداد تقاريرها المالية بشكل منتظم وإن حدثت بعض التأخيرات للثالثة بسبب بعض الظروف الخارجة عن الإرادة.

ويمكن القول إن هذه المقابلات ساعدت الكاتب في التعرف بشكل كبير علاوةً عن الإطار النظري للدراسة على التعرف على الصعوبات المتعلقة بقياس كل من المسؤولية الاجتماعية والبيئية، ومن ثم الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية للمنشأة.

7- الإطار النظري لمتغيرات الدراسة:

لغرض تحقيق هدف الدراسة ذات الطابع النظري فإنها ستستعرض ما تناوله الأدب المحاسبي فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة، وذلك كخطوة أساسية للوصول إلى النموذج المقترح للإفصاح عن الدخل الشامل الحقيقي، حيث يستعرض الباحث تعريفات مفهوم الدخل وتقسيماته المختلفة، ثم الانتقال لاستعراض متطلبات الإفصاح عن الدخل الشامل «CI» وفق متطلبات "SFAS«130 ، ثم يتناول أخيراً استعراض الأبعاد والمتغيرات غير المالية التي تقترح الدراسة أنها تضمن خلال الدخل الشامل الحقيقي «RCI» المقترح من الدراسة.

ويمكن تقسيم هذا المكون كما يلي:

1.7- مفهوم الدخل: The Income Concept

يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية «FASB" الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية، والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية، عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، أو التوزيعات التي تقدم لهم «Dividends».

ويعرف الدخل وفق رجال الاقتصاد عال أنه الزيادة في الثروة التي تحدث خلال فترة ما، أو بمعنى آخر هو المقدار الذي يستطيع أن ينفقه الشخص على السلع والخدمات دون أن يؤثر ذلك على ثروته.

ولكنه جدير بالقول إن هذا التعريف للدخل لا يناسب دنيا الأعمال والاستثمار القائم على اتخاذ القرارات الاستثمارية المتعلقة بالمنشأة من جميع الأطراف المرتبطة بها، سواء ملاكاً أو مقرضين أو جهات رقابية أو غيرها، وعليه فإن الفكر المحاسبي قدم مدخل العمليات لتعريف وقياس الدخل، حيث يرى الباحث أن تفسير قيمة الدخل عن الفترة إلى عمليات تفصيلية من إيرادات ونفقات بتقسيماتها المختلفة يقدم معلومات من شأنها أن تزيد من جودة القرارات المتخذة من الأطراف الداخلية "الإدارة"، وكذلك الأطراف الخارجية "ملاك – مقرضون – موردون – إلخ" أو حتى مستثمرون مرتقبون، حيث أن التعريف أو القياس المحاسبي للدخل في صورة عمليات جزئية أو تفصيلية يساعد على زيادة التركيز على الأنشطة التي من شأنها التأثير عليه بالسلب وفق نظرية القيمة المضافة الكلية Total «TAV» Added Value. علاوةً على تقديمها دليلاً قوياً لتقييم الإدارة وقراراتها، والتي تمثل الوكيل المتصرف في أموال الملاك الذين لا يديرون تلك الأموال.

وجدير بالذكر أن إعداد قائمة الدخل على أساس العمليات المفسرة له من مصروفات وإيرادات يُعد على أساس الاستحقاق The Accrual Basis، والذي يقوم عل أساس الاعتراف بالإيرادات والمصروفات حصلت أم لم تحصل دفعت أم لم تدفع، شريطة أن تكون متعلقة بالفترة.

إن هذا الأساس فتح باباً كبيراً أمام التلاعب بالاستحقاقات والبنود الاحتمالية والتقديرات الشخصية والتغيير في الإجراءات والتطبيقات المحاسبية لتعظيم صورة وحجم الدخل من قبل معدي التقارير المالية "الإدارة –الوكيل" لتحسين صورتها أمام الملاك، والذي يضر ضرراً بالغاً بالمنشأة قيد التعامل، وهو ما يعرف بإدارة الأرباح Earnings Management، وهي الممارسة التي عصفت بشركات رائدة وعملاقة مطلع الآلفية مثل Enron – Xerox – United Airlines وهزت أسواقا مالية رائدة حول العالم.

إن ما تقدم حفز الباحثين والأكاديميين والمهتمين عموماً لتقديم بديل عن الإفصاح عن الدخل بالشكل التقليدي والنمطي، وعليه قدم الإطار المفاهيمي المحاسبي ما يعرف بمفهوم الدخل الشامل.

2.7- مفهوم الدخل الشامل: The Comprehensive Income Concept

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في نوفمبر 1997 معيار أو القائمة التوضيحية «130» SFAS بعنوان التقرير عن الدخل الشامل، والذي ألزم بموجبه الشركات الأمريكية بالاعتراف بكافة المصروفات والإيرادات سواء المعترف بها في قائمة الدخل أو المعترف بها ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي كلاً في قائمة الدخل الشامل الجديدة.

وقد عرف معيار «130» SFAS الدخل الشامل على أنه "التغيير في حقوق الملكية أو صافي الأصول فيما عدا الناتجة عن استثمارات الملاك والتوزيعات للملاك، سواء كانت مكاسب أو خسائر محققة " صافي الدخل التقليدي " أو غير محققة ناتجة عن تقييم لبعض الاستثمارات والأموال الموظفة".

وفي ضوء التعريف السابق للدخل الشامل ووفق FASB و IASB يمكن القول إنه يتكون من مكونين أساسيين، هما: (SFAS 130 , IAS 1) :

أولاً: صافي الدخل التقليدي « المتحقق والخاضع للضريبة»:

Firstly: The Taxable Traditional Realized Income

ويندرج تحت هذا القسم الدخل خمسة مستويات هي: أولاً الدخل من النشاط المتكرر العادي " التشغيلي" ، ثانياً الدخل من النشاط المتكرر غير العادي "غير التشغيلي"، ثالثاً الدخل من الأنشطة المتوقفة أو الملغاة، رابعاً الدخل من الأنشطة العارضة والاستثنائية، وخامساً الدخل من التغييرات في التقديرات أو المعالجات المحاسبية.

ثانياً: الدخل الشامل الآخر «غير المحقق وغير الخاضع للضريبة :

Secondly**: The** Other Comprehensive Income « Non realized – Non Taxable»

وخلال هذا القسم الرئيسي الثاني تتمثل الإضافة التي جاءت بها قائمة توضيحات أو معيار المحاسبة الخاص بالإفصاح عن الدخل الشامل "130" SFAS والذي طالب بدخول هذا القسم الذي يمثل دخولاً هي غير متحققة فعلاً حتى وقت الإفصاح عنها، ولكن يتوقع أن تحدث خلال الفترة أو الفترات المالية اللاحقة القريبة، وكذلك حتى يكون قرار اتخاذ توزيع الأرباح قراراً رصيناً يعتمد على رقم دخل معبر ودقيق إلى حد كبير، ولقد طالب «130 SFAS» خلال هذا الجزء الإفصاح عن الدخول غير المحققة من الأنشطة التالية: التغييرات في الالتزامات تجاه خطط منافع الموظفين – إعادة تقييم الأوراق المالية المتاحة للبيع – ترجمة القوائم المالية – إعادة تقييم المشتقات المالية وأدوات التحوط.

ومن ثم يمثل إجمالي: صافي الدخل التقليدي « المتحقق والخاضع للضريبة و الدخل الشامل الآخر «غير المحقق وغير الخاضع للضريبة» الدخل الشامل الإجمالي للوحدة وفق «130» SFAS.

وبعد استعراض مكونات نموذج الإفصاح المقدم من قبل SFAS و IASB، يمكن القول إنه في رأينا أن هذا النموذج للإفصاح عن الدخل الشامل لم يقض على ممارسات إدارة الأرباح أو الحد منها " حيث استشرت وبقوة بعده"، ولم يتمكن في رأينا من تقديم دليل معتبر لتقييم الإدارة بشكل حقيقي في ظل مفاهيم وأفكار جديدة مثل إدارة الجودة الشاملة والقائمة على التخطيط الاستراتيجي، والذي يتطلب الاضطلاع بمسؤوليات جديدة في دنيا الأعمال والاستثمار مثل المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية، والوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات "أو ما يعرف بأنشطة الاستدامة".

3.7- الدخل الشامل الحقيقي المقترح ومكوناته:

The Suggested Real Comprehensive Income and its Components

يمكن القول أن مفهوم الدخل الشامل هو مفهوم حديث نسبياً، حيث تناولت قائمة المفاهيم الصادرة عن FASB رقم "6" في ديسمبر "1985" مفهوم الدخل الشامل، ثم أصدر مجلس معايير المحاسبة ذاته في نوفمبر"1997" المعيار «130» SFAS بعنوان الإفصاح عن الدخل الشامل، وكذلك تعديل مجلس معايير المحاسبة الدولية لمعيار المحاسبة الدولي «1» IAS عرض القوائم المالية «2007» للمطالبة بالإفصاح عن الدخل الشامل سواء في قائمة واحدة بعنوان الدخل الشامل، أو في قائمتين منفصلتين هما قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل. ومن هنا أصبح مفهوم الدخل الشامل من أكثر الموضوعات حداثة وجدلاً في الفكر المحاسبي، واتجهت الأبحاث العلمية النظرية والتطبيقية لتحديد المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن الدخل الشامل.

وفي هذا الاتجاه يمكن القول إن هناك من ينتقد الإفصاح عن الدخل الشامل بصورته التقليدية، حيث يرى كل من Chambers et al (2007) أن أهم الانتقادات لتطبيق مفهوم الدخل الشامل في تقييم الأداء المالي أن مكونات الدخل الشامل الآخر هي مكونات ذات طبيعة مؤقتة في قائمة الدخل Transitory Income، وهي التي لا تؤثر على الدخل الدائم Permanent Income، وأن ما يؤخذ على مكونات الدخل الشامل الآخر «OCI» هو تضمنه

أرباح وخسائر غير محققة تندرج ضمن الجزء غير المتكرر من الأرباح، ومن ثم لا تؤثر في عملية التنبؤ بالأرباح المستقبلية، بالإضافة إلى أن مكونات الدخل الشامل الآخر تعتمد على عوامل السوق ولا ترجع لتحكم الإدارة، ومن ثم لا تعد أساس مناسب لتقييم مدى جودة أدائها.

ويضيف الباحث، أن هذا الطرح يُرد عليه بأن الإدارة المحترفة وذات الخبرة يجب أن تتعامل بمهارة مع ظروف السوق ومتغيراته، بل حتى يجب أن تضع ميزانياتها التقديرية بأن تأخذها في الاعتبار، وأن تضع الخطط لتحتاط من الأخطار التي يمكن أن تحدث.

هذا من جهة، أما فيما يتعلق بأن الأحداث غير المتكررة لا تؤثر على الدخل الدائم، والتنبؤ بالأرباح فهذا كلام جانبه المنطق وأساسيات الإدارة المالية، حيث إن جودة عملية التنبؤ بالأرباح تتعاظم وتزداد دقة عند الأخذ في الاعتبار الأحداث غير المتكررة وغير العادية بأوزان واحتمالات مرجحة بناء على خبرة تلك الإدارة.

وتأييداً لهذا الرأي، فإن كل من Van Couwenberge and Debeedle (2007) يران أن أهم مبررات تطبيق مفهوم الدخل الشامل ما يلي :

- إن مفهوم الدخل الشامل هو المقياس الوحيد لكافة مصادر خلق القيمة Value Creation.
- إنه مؤشر دقيق ومعتبر لأداء الإدارة، حيث إن نظام حوافز الإدارة على أساس الدخل الشامل يجبر الإدارة على الاحتياط من كافة العوامل التي من شأنها أن تؤثر بالسلب على قيمة المنشأة، ويخفض من احتمال قيام الإدارة بتصرفات احتيالية لإدارة الأرباح.

وبالرغم مما ذُكر آنفاً، فإننا نرى أن خلق القيمة الحقيقية The Real Value Creation في ظل الظروف التنافسية الشديدة في دنيا الأعمال اليوم لا تكتمل إلا بأن تأخذ الإدارة بعين الاعتبار كافة العوامل والأحداث سواء المالية أو غير المالية مثل الاجتماعية أو البيئية أو الوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات.

وعليه فإن نظرية القيمة المضافة الكلية للمنشأة The Gross Added Value وتعظيمها عبر الزمن لا يمكن أن تتحقق إلا من خلال تحقيق الجودة الشاملة لكافة العمليات والأنشطة للمنشأة، وهي الغاية أو الهدف الذي لا يمكن تحقيقه دون إرساء مرتكزات التخطيط الاستراتيجي المعاصر، والقائم على إدراج متغيرات المسؤولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات.

(1.3.7) المسؤولية الاجتماعية للمنشأة:

The Corporate Social Responsibility «CSR»

لن يسهب الباحث في هذا الصدد بتناول التعريفات الخاصة بمفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث إنها لا تمثل هدفاً إجرائياً للدراسة، ولكن يمكننا القول إنه قد طرأت تغييرات واضحة على مفهوم المحاسبة المالية الكلاسيكية في ظل المتغيرات الحديثة، ووفاءً لمتطلبات التخطيط الاستراتيجي، حيث أصبح الفكر الاقتصادي الحديث ينظر للمنشأة أو المشروع أنه يجب أن ينتقل من المشروع المقبول اقتصادياً وفق مؤشرات مالية بحته إلى المشروع المقبول اجتماعياً من قبل أفراد المشروع وعمالته، وكذلك المجتمع ككل، حيث إن المشروع المقبول اجتماعياً داخلياً من قبل أفراده سيساعد على وفاء وولاء المستخدمين لمؤسستهم وحرصهم على تقديم جهد وطاقة إضافية، وتقليل هدر العمليات الإنتاجية والتشغيلية لتحقيق أعلى جودة للسلعة أو الخدمة المقدمة للعملاء عند أقل تكلفة ممكنة، وذلك حرصاً من عنصر العمالة على عدم استبداله بآخر، كون أن المنشأة تضطلع بمسؤولياتها أمامه من نفقات خدمات التأمين الطبي وكافة التزاماته الاجتماعية، وتقديم الدورات المختلفة للرفع من كفاءته كعنصر.

وكذلك أن المشروع المقبول اجتماعياً من المجتمع بسبب اضطلاعه بمسؤولياته تجاهه من خلال تقديم إسهامات مجانية مثل بناء الحدائق والكباري والمساجد والملاعب ومنتزهات الأطفال.....إلخ، يجعل هذا المشروع مقبول من عموم المجتمع مما يزيد من عدد عملائه من جهة، ورضا الدولة بمؤسساتها وهيئاتها المختلفة عنه وتقديم المزايا المختلفة له من تسهيلات ائتمانية بشروط ميسرة، ومزايا تمويلية مختلفة، وإعفاءات ضريبية وغيرها من جهة أخرى، الأمر الذي سينعكس برمته بشكل إيجابي على المدى المتوسط والبعيد على القيمة المضافة الكلية للمنشأة في صورة المؤشرات المالية التقليدية التي كانت تقوم فقط على الأنشطة والأحداث المالية (**Kablan, 2017**).

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

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

وينظر الباحث للمحاسبة الاجتماعية على أنها قياس الأنشطة والأحداث الاجتماعية التي تقوم بها المنشأة تجاه مستخدميها داخلياً أو تجاه المجتمع ككل خارجياً، بصورة عادلة ووفق معايير المحاسبة المقبولة، والإفصاح عنها في التقارير المالية المختلفة لزيادة جودة الإفصاح المحاسبي في ظل متغيرات ومتطلبات الإدارة الإستراتيجية الحديثة.

واسترسالاً للحديث في نفس الاتجاه، فإنه يمكن القول إن عملية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة خلال تقاريرها المالية لا زالت ليست بالعملية المحددة والواضحة، حيث دعى معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز «ICAEW» Institute of Chartered Accountants in England and Wales المهتمين والبحاث والمنظمات المهنية لإيجاد نموذج جديد للإفصاح عن الأحداث غير المالية وتحديداً الاجتماعية والبيئية (ICAEW , 2010)، وهو ذات الشيء الذي دعت إليه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2010) كون أن هذا النموذج المنشود للإفصاح عن تلك الأحداث المستجدة على الفكر المحاسبي من شأنه تمكين المنشآت التجارية من مواجهة قوى السوق، والنظم المطبقة، والدوافع الأخلاقية ، والتنافسية، والضغوط الصادرة من الجهات المشاركة في الحوار العام. إن جميع تلك القوى تعمل على دفع تقارير المنظمات لمواكبة الظروف الاقتصادية المتغيرة باستمرار.

(2.3.7) المسؤولية البيئية للمنشأة:

The Corporate Environmental Responsibility «CER»

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

إن الأداء البيئي حاله حال الأداء الاجتماعي لا بد من قياسه من حيث النفقات المتكبدة

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

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

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

(3.3.7) **بطاقة الأداء المتوازن** : The Balanced Score Card «BSC»

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

وعلى الرغم من أن هناك العديد من المؤشرات التي تعتمد عليها المنشآت في تقييم أدائها، والإفصاح عن نتائجه المالية، إلا أن هذه المؤشرات النمطية أصبحت عرضة للعديد

من الانتقادات على عدم وفاء هذه المؤشرات بمتطلبات التخطيط الاستراتيجي وتحقيق الجودة المطلوبة لرضا العملاء، والمجتمع عموماً من منظور الجودة الشاملة (صارو، 2008).

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

وكنتيجة منطقية لذلك، ورغبةً في ابتكار أداة تمكن من تقييم هكذا أداء، ظهر نموذج قياس الأداء المتوازن أو ما تعرف ببطاقة الأداء المتوازن Balanced Score Card عن طريق كل من Kaplan and Norton في سنة "1992" كإطار منهجي يعتمد على الموضوعية في تقييم الأداء الداخلي للمنشأة، والخارجي مع بيئتها وفق مقاييس وأبعاد غير مالية وغير تقليدية، يرى مبتكراها أن الاضطلاع بها والوفاء بمتطلباتها ستنعكس على المدى البعيد في صورة المؤشرات المالية.

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

- البعد المالي: وتتمثل أهدافه في زيادة الإيرادات، وخفض التكاليف والاستخدام الأمثل والرشيد للأصول، ويعتمد على توجهات الإدارة بالنسبة للأصول وإدارة المخاطر وتنوع المنتجات، حيث إن تنويع المنتجات والموردين، له دور في تخفيض التكاليف، ولكنه ينطوي على بعض المخاطر.
- بعد العملاء: ويقوم هذا البعد على إرضاء العملاء، وزيادة مدة الاحتفاظ بهم، وجذب المزيد والمزيد منهم عبر الزمن، وذلك من خلال تقديم منتجات وخدمات تنافسية من حيث الجودة والسعر.
- بعد العمليات الداخلية: وتتعلق أهداف هذا البعد على الابتكار والتطوير، وتقليل الفاقد من المدخلات مع الحفاظ على الجودة.
- بعد التعلم والنمو: وتقوم أهدافه على تطوير مهارات وقدرات العاملين الفنية والإنتاجية، وتحديث نظم المعلومات، والهيكل التنظيمي للمنشأة.

ويرى الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن المقسمة إلى أربعة أجزاء وفق ما ذكر آنفاً هي تخص كافة المستويات الإدارية للمنشأة وكافة فروعها، ومراكزها المختلفة، وعليه وحتى

تقدم بطاقة الأداء المتوازن ما هو مرجو منها كونها أداة تترجم إستراتيجية الشركة ورؤيتها المستقبلية في شكل بنود ومقاييس محددة فإنه لابد من تقسيم هذه الأبعاد الأربعة للعاملين بشكل تفصيلي ومحدد ويمكن قياسه، حيث يرى الباحث أن كل بعد من أبعاد البطاقة يجب أن يتكون من: الأهداف – Targets، الوسائل: Tools، المقاييس Metrics، كالتالي:

البعد	الأهداف	الوسائل	المقاييس
الأول "المالي"	● تعظيم ثروة الملاك ● زيادة العائد على الأصول ● زيادة العائد على حقوق الملكية ● تحسين الرافعة المالية	● زيادة الاستثمار في مجالات القيمة المضافة. ● خطط تسويقية ممتازة ● تطوير وزيادة منافذ البيع وانتشارها جغرافياً وإلكترونياً	● العائد على الاستثمار ● القيمة المضافة ● الدخل المتبقي ● نسبة العائد على حقوق الملكية ● نسبة الرافعة المالية
الثاني "العملاء"	● ولاء العملاء لمنتجات المنشأة وخدماتها ● الحفاظ على العميل لأطول فترة ● زيادة نسبة المنتجات المبتكرة ● انخفاض نسبة الشكاوى	● اعتماد تقييمات حديثة في الإنتاج وتقديم الخدمة ● زيادة الاعتماد على الخدمات الالكترونية مع العملاء ● تقديم خدمات ما بعد البيع ● التفاعل الجاد مع شكاوى العملاء	● نسبة الحصة السوقية عموماً ● نسبة المبيعات من المنتجات الحديثة والمبتكرة. ● مدى انتظام وصول الطلبيات للعملاء ● نسبة المنتجات المبتكرة
الثالث "العمليات الداخلية"	● توفير البيئة الملائمة صحياً وفنياً للعاملين ● انخفاض تكاليف الإنتاج مع الوفاء بالجودة ● انخفاض الفاقد و الهدر من المواد الخام ● استغلال أقصى طاقة متاحة	● اعتماد أساليب إدارية حديثة مثل VALUECHAIN, JET, LEAN,TARGET COSTING ● توفير الإضاءة والتجهيزات الحديثة والملائمة للعاملين ● دعم عمليات البحث والتصميم ● زيادة الاعتماد على تقنية المعلومات في العمليات الداخلية	● نسبة الاستثمار في تقنية المعلومات ● نسبة ابتكار عمليات جديدة لتطوير المنتج في ظل سلسلة القيمة ● نسبة معدلات الفاقد و الهدر من المواد الخام
الرابع "التعلم والنمو"	● زيادة الاستثمار في رأس المال البشري ● تحسين الإضافات التكنولوجية وبراءات الاختراع ● رفع أداء العاملين الإداري والتقني	● دورات إدارية ومالية وفنية. ● دورات حاسب آلي. ● دورات موارد بشرية، وفن التواصل مع الزبائن ● إيفاد العمالة للخارج	● اجتياز العاملين للدورات. ● عدد الإضافات وبراءات الاختراع ● نسبة الاستثمار في رأس المال البشري ● تكاليف التطوير والتدريب

ويرى الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن تقوم على فكرة ربط الأبعاد الأربعة مع بعضها

البعض، ابتداءً من البعد الاول وحتى البعد الرابع « المنظور المالي»، حيث زيادة جودة عمليات بعد التعلم والنمو سينعكس بالإيجاب على تحسين كفاءة جانب العمليات الداخلية وفاعليته من حيث رشد استخدام المدخلات في العملية الإنتاجية والوصول إلى المستوى المنشود من الجودة، وهو الأمر الذي سيزيد من رضا العملاء على جودة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة وإقبالهم عليها، وهو البعد الذي سنعكس في نهاية المطاف وبشكل مباشر في صورة تحسين المؤشرات والمقاييس المالية مما يحقق قيمة مضافة للمنشأة عبر الزمن.

وعليه، فإن الباحث وفي ظل استهدافه لإقرار الدخل الشامل الحقيقي المنشود يرى أن هذه البطاقة تقدم جزءاً كبيراً وفعالاً من الأبعاد والأنشطة غير المالية التي يجب أن تضمن خلال نموذج الإفصاح عن الدخل من خلال الأبعاد الثلاثة من الرابع وحتى الثاني، ولكنه يرى أن هذه الأنشطة أهملت بعدين أساسيين هما البعد الاجتماعي The Social Aspect والبعد البيئي The Environmental Aspect، والتي يرى الباحث أنه من الأهمية بمكان أن تضمنا خلال بطاقة الأداء المتوازن كبعد أو قسم خامس إضافي للبطاقة.

وتأسيساً على هذا الطرح فإن الباحث يقترح أن يضاف هذا البعد بأهدافه ووسائله ومقاييسه حاله حال الأبعاد الأربعة كالتالي:

البعد	الأهداف	الوسائل	المقاييس
الخامس "الاجتماعي والبيئي"	● زيادة برامج الوعي الصحي الوقائي والعلاجي ● ولاء العاملين للمؤسسة ● قبول المشروع اجتماعياً عوضاً عن اقتصادياً فقط لزيادة عدد العملاء عن السابق ● الحصول على مساعدات وتسهيلات من السلطات بالدولة ● كفاءة وفاعلية برامج الحفاظ على البيئة ● كفاءة وفاعلية المشاركة المجتمعية	● نشر الوعي الصحي والوقائي بين العاملين والمجتمع عموماً ● تقديم تأمين طبي ومساعدات اجتماعية للعاملين ● تقديم مساعدات للمجتمع من صيانة وبناء مرافق مختلفة لعديد الاعتبارات ● تسويق منتجات أمنة وصديقة للبيئة ● توقيع بروتوكولات تعاون مع مؤسسات اجتماعية	● نسبة الإنفاق على أنشطة الرقابة البيئية والصحة المجتمعية ● نسبة الإنفاق على برامج الوعي الصحي والوقائي ● تكاليف منع وإزالة المخلفات البيئية ● تكاليف دعم المسؤولية الاجتماعية ● نسبة الالتزام بتخفيض ملوثات البيئة ● نسبة تحسين الصورة الذهنية للمجتمع عن المؤسسة.

وبناء على ما سبق، فإن الباحث يرى أن هذه الأنشطة قد تكون اللبنة الأولى لإقرار نموذج الدخل الشامل الحقيقي المنشود، والذي يفصح عن الدخل الحقيقي القائم على مقاييس

أخرى غير مالية فرضتها طبيعة المنافسة الشرسة ومقتضيات التخطيط الاستراتيجي، ومن ثم تحقيق الجودة المنشودة استهدافاً لتعظيم ثروة الملاك في نهاية المطاف «أصحاب الأموال والثروة» من جهة، وتقييم عادل للإدارة وتوزيع أرباح رشيدة من جهة أخرى.

ولكن وحتى يتم الإفصاح عن هذا الدخل فلابد من تحديد النفقات والإيرادات المتعلقة بكل جزء أو مستوى، وهنا تكمن الصعوبة، حيث إن المصروفات يمكن تصنيفها وتحديدها بسهولة وفق خانة الوسائل المحددة سلفاً في بطاقة الأداء المتوازن، لكن تحديد الإيرادات المقابلة لكل مصروف هي الإضافة الغائبة والحقيقة حال حدوثها، فالمصروفات والتي تمثل جانب الوسائل من بطاقة الأداء المتوازن، بالإضافة إلى البعد الاجتماعي والبيئي المقترح من قبل الباحث هي مؤيدة بمستندات ووقائع تحديد كمياتها وتفصيلها، والجهات المسددة لصالحها وتواريخ حدوثها ...إلخ، وبالتالي سهولة تصنيفها كذلك خلال الجزء الإضافي المقترح من قبل الباحث ألا وهو الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية The Income of Non – Financial Activities»، ولكن الصعوبة تكمن كما أسلفنا في تحديد وفصل الإيرادات المتولدة من هذه الأنشطة غير المالية بتقسيماتها الأربعة في ظل إجمالي الإيرادات المتولدة والمتدفقة لصالح المنشأة.

إن الباحث وفي ظل إقرار الفكر المحاسبي الحديث أن أي ميزة تنافسية تحققها المنشآت على حساب منافسيها في ظل هذه المنافسة الشرسة ستنعكس على زيادة الإيرادات وتعظيم حصة المنشأة في السوق لا يكون إلا عن طريق تبني ممارسات وأنشطة غير مالية وغير تقليدية، فإن الباحث لتحديد مقدار الإيرادات غير المالية المتولدة سيقدم نموذجه المقترح على أساس أن مقدار الإيرادات من الأنشطة غير المالية عن السنة سيمثل الزيادة في مقدار الإيرادات من النشاط المتكرر العادي "التشغيلي" الذي يمثل المستوى الأول للدخل وفق «SFAS «130 خلال أول سنة تضطلع فيها المنشأة بهذه الأنشطة بهدف تحقيق مزايا تنافسية على حساب منافسيها، وهي التي تسبب في زيادة حصة المنشأة في السوق.

وبناءً على ماسبق فإن الإيرادات من الأحداث و الأنشطة غير المالية عن السنة الأولى من اضطلاع المنشأة بالأنشطة غير المالية "$NFR_{(1)}$» Non –Financial Revenues تمثل الإيرادات من الأنشطة المتكررة العادية "التشغيلية" عن أول سنة تضطلع بها المنشأة بالأنشطة غير المالية "$FOR_{(1)}$» Frequent – Ordinary Revenues مطروحاً منها الإيرادات من الأنشطة المتكررة العادية "التشغيلية" عن السنة السابقة "$FOR_{(0)}$»، أي أنها كمعادلة حسابية يمكن صياغتها كالتالي:

$$NFR_{(1)} = FOR_{(1)} - FOR_{(0)}$$

وعليه لو كانت $FOR_{(1)}$ = 120000 ، و $FOR_{(0)}$ = 100000 فإن الإيرادات من الأحداث و الأنشطة غير المالية التي ستدخل ضمن الجزء الذي تقترحه الدراسة تحت قسم "عنوان" الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية، والتي ستخصم منها النفقات غير المالية الأربع، فستساوي عندها الإيرادات من الأحداث والأنشطة غير المالية $NFR_{(1)}$ = 20000 دينار. أما إذا كانت مثلاً في حالة أخرى $FOR_{(1)}$ = 90000، و $FOR_{(0)}$ = 100000 كما هي فإنه وفق النموذج المقترح فإن الإيرادات من الأحداث والأنشطة غير المالية $NFR_{(1)}$ = (10000) دينار بالسالب، والتي هي بالطبع حاصل طرح 90000 دينار من 100000 دينار.

أما فيما يتعلق بالسنة الثانية من الاضطلاع بالمسؤولية والأحداث غير المالية فإن الإيرادات من الأحداث و الأنشطة غير المالية الخاصة بهذه السنة الثانية $NFR_{(2)}$ = الإيرادات من الأنشطة المتكررة العادية "التشغيلية" للسنة الثانية للسنة الثانية $FOR_{(2)}$ - مطروحاً منها الإيرادات من الأنشطة المتكررة العادية "التشغيلية" للسنة الأولى $FOR_{(1)}$، والتي سيتم مقابلتها "مخصوماً منها" النفقات غير المالية الدورية الخاصة بهذه السنة، وهكذا مع السنوات اللاحقة.

وتأسيساً على كل ماسبق، فإن الباحث يستطيع تقديم نموذجه المقترح وفق الصيغ التالية

قائمة الدخل الشامل الحقيقي لمنشأة / ----------

عن الفترة من ----/ ---- /-------- إلى ---- / ---- / --------

وهي السنة الأولى من الاضطلاع بالمسؤولية والأحداث والأنشطة غير المالية والإفصاح عنها

أولاً: صافي الدخل المحقق من الأنشطة والأحداث المالية :

Firstly: The Taxable Traditional Realized Income

المستوى الأول: الدخل من النشاط المتكرر العادي "التشغيلي":

ويندرج تحت هذا المستوى جميع النفقات والإيرادات المرتبطة بعمليات المنشأة الأساسية أو التشغيلية، بحيث تبوب كافة الإيرادات الرئيسية أو الأساسية المتعلقة بالنشاط الأساسي المتكرر العادي «التشغيلي» والذي رمزنا له بالرمز $FOR_{(1)}$ ، مطروحاً منها أولاً تكلفة البضاعة المباعة للوصول لما يعرف بمجمل الدخل، ثم يطرح منه كافة

المصروفات أو النفقات التشغيلية المرتبطة بهذه السلعة أو الخدمة مباشرة، والتي تعرف في الأدب المحاسبي بمصروفات التشغيل حتى نصل لما يعرف بالدخل من النشاط المتكرر العادي أو التشغيلي.

المستوى الثاني: الدخل من النشاط المتكرر غير العادي «غير التشغيلي»:

ويندرج تحت هذا المستوى من الدخل المتحقق فعلاً من الإيـرادات مخصوماً منها المصروفات التي تتصف بتكرار الحدوث خلال الدورة المحاسبية للمنشأة ولكنها لا تتصل بالنشاط الأساسي «فهي ليست عادية أو تشغيلية»، ويمكن القول إن هذه الأنشطة تمثل نشاطاً فرعياً للمنشأة، ومن هذه الأنشطة ما يلي: إيرادات الفوائد الصافية بعد خصم مصروفات الفوائد منها – أرباح أو خسائر بيع أصول ثابتة واستثمارات قصيرة أجل Treading أو الطويلة.....إلخ + أرباح أو خسائر الشركة في المنشآت التابعة أو الزميلة.

ثم احتساب الضريبة العامة على الدخل من النشاط المتكرر سواء العادي أو غير العادي «أي المستويين الأول والثاني» وفق التشريعات النافذة لنحدد صافي الدخل من النشاط المتكرر، **والذي سنرمز لإجمالي هذين المستويين بالرمز [A].**

المستوى الثالث: الدخل من الأنشطة المتوقفة أو الملغاة :

وخلال هذا المستوى تندرج الأنشطة غير المتكررة وغير المستمرة، وعليه فإن الأرباح والخسائر الناتجة من إغلاق أو إيقاف بعض الأنشطة أو المنتجات يجب أن تظهر في قسم مستقل عن تلك المتكررة والمستمرة، وذلك حتى يتمكن متخذ القرار من تكوين خلفية وافية على قدرة المنشأة على توليد أرباح منتظمة، وخلال هذا المستوى يجب أن تظهر نتائج هذا الجزء بالقيمة الصافية بعد خصم الضرائب المستحقة عليها، وذلك بحيث يحتوي هذا الجزء على بندين أساسيين كما يلي:

- نتيجة النشاط الملغي من ربح أو خسارة.
- نتيجة التصرف في هذا الجزء من أرباح بيع أو خسائر بيع مع مراعاة أن تكون القيمة صافية بعد استنزال ما يتعلق بها من ضرائب، **وعليه سنرمز لهذا المستوى الثالث بالرمز [B].**

المستوى الرابع: الدخل من الأنشطة العارضة والاستثنائية :

وخلال هذا المستوى من الدخل يتم تناول الأنشطة والأحداث غير المخطط لها أو التي لم يتوقع حدوثها خلال المدة، وحيث إننا تناولنا الأنشطة العادية وغير العادية « المتكررات»

وكذلك المتوقف عنها فإنه خلال هذا الجزء سيتم تناول الأنشطة غير العادية وكذلك غير المتكررة، حيث إنها لو كانت متكررة «عادية أو غير عادية» لصنفت ضمن المستوى الأول أو الثاني واللذين يمثل إجماليهما الرمز [A]، وكذلك يجب أن يكون هذا الرقم الممثل للدخل من الأنشطة العارضة والاستثنائية بالقيمة الصافية، **وكذلك وبنفس السياق سنرمز لهذا الرقم الممثل للمستوى الرابع بالرمز C]**

المستوى الخامس: الدخل من التغييرات في التقديرات أو المعالجات المحاسبية :

وخلال هذا المستوى من الدخل يدخل ناتج التغير في التقديرات والتوقعات المحاسبية، وكذلك الانتقال من معالجة محاسبية إلى أخرى، بالإضافة إلى معالجة الأخطاء، وكذلك ستكون القيمة الممثلة لهذا المستوى صافية بعد استنزال الضريبة المفروضة، **وسنرمز لهذا الرقم الممثل للمستوى الخامس بالرمز [D].**

+ وسيضاف إلى المستويات الخمسة السابقة وفق الرموز **[A] [B] [C] [D]** حصة الشركة في دخول الشركات التابعة والزميلة والذي سنرمز له بالرمز **[E] لنصل إلى صافي الدخل التقليدي " المتحقق والخاضع للضريبة" والذي هو عبارة عن [A] + [B] + [C] + [D] + [E]، وهو صافي الدخل المحقق من الأنشطة والأحداث المالية عن الفترة**

ثانياً: صافي الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية: The Net Income of Non-Financial Events and Activities

ويمثل هذا القسم من النموذج المقترح هو الإضافة الأصيلة للدراسة، حيث يدخل خلال هذا القسم الإيرادات المحققة بسبب الاضطلاع بالمسؤوليات غير المالية NFR، والتي افترضنا أنها السبب المباشر في زيادة الإيرادات من الأحداث والأنشطة المتكررة العادية "التشغيلية" لهذه السنة الأولى "1" من حيث الاضطلاع والإفصاح عن المسؤوليات غير المالية عن ذات الإيرادات من الأحداث والأنشطة المتكررة العادية "التشغيلية" للسنة السابقة "0"، والتي رمزنا لها في شرحنا آنفاً $NFR_{"1"}$.

ثم تقابل هذه الإيرادات بالمصروفات غير المالية عن السنة "سهلة الحصول والتحديد وفق مستندات مؤيدة" لتستنزل منها، والتي هي كالآتي:

- النفقات الاجتماعية والبيئية.
- النفقات المتعلقة بالبعد الثاني ببطاقة الأداء المتوازن "بعد العملاء".
- النفقات المتعلقة بالبعد الثالث ببطاقة الأداء المتوازن "بعد العمليات الداخلية".

● النفقات المتعلقة بالبعد الرابع ببطاقة الأداء المتوازن "بعد التعلم والنمو".

وجدير بالذكر أن هذه المصروفات غير المالية يمكن الحصول عليها بكل سهولة ويسر من خانة الوسائل سواء الموجودة ببطاقة الأداء المتوازن، أو تلك المقترحة من قبل الباحث والخاصة بالبعد الاجتماعي والبيئي.

ثم احتساب الضريبة العامة على الدخل مرة أخرى على الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية لنحدد صافي الدخل من هذا القسم المقترح بالإضافة على متطلبات SFAS «130»، + ويضاف إليه حصة الشركة في دخول الشركات التابعة والزميلة من الأحداث والأنشطة غير المالية لتحديد صافي الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية عن الفترة.

ثم نقوم بجمع أولاً وهو صافي الدخل المحقق من الأنشطة والأحداث المالية عن الفترة + ثانياً وهو صافي الدخل من الأحداث والأنشطة غير المالية عن الفترة لنصل إلى صافي الدخل المحقق فعلاً عن الفترة من جميع الأحداث سواء المالية أو غير المالية، والمتاح للتوزيع على حملة الأسهم "الملاك" وأصحاب الحقوق غير المسيطر عليها. وسنرمز له بالرمز [X1].

ثالثاً: الدخل الشامل الآخر "غير المحقق وغير الخاضع للضريبة":

Thirdly: The Other Comprehensive Income «Non realized – Non Taxable»

وخلال هذا الجزء أو القسم الرئيسي الثاني تتمثل الاضافة التي جاءت بها قائمة توضيحات أو معيار المحاسبة «130» SFAS والذي طالب بدخول هذا الجزء حتى يتمكن متخذ القرار من الحكم على قرارات وتصرفات الإدارة بشكل كبير سواء في الأنشطة المحققة "المالية وغير المالية" والتي رُمز لصافي الدخل المتحقق منها بالرمز [X1] ، أو تلك التي يتوقع أن تحدث خلال الفترة أو الفترات المالية اللاحقة القريبة، وكذلك حتى يكون قرار اتخاذ توزيع الأرباح قراراً رشيداً يعتمد على رقم دخل معبر ودقيق إلى حد كبير، وللإفصاح عن الدخل الشامل الآخر طالب «SFAS 130» خلال هذا الجزء الإفصاح عن الأنشطة التالية:

- الأرباح والخسائر "غير المحققة" الناتجة عن التغييرات في الالتزامات تجاه خطط منافع الموظفين.
- الأرباح والخسائر "غير المحققة" الناتجة عن إعادة تقييم الأوراق المالية المتاحة للبيع.
- الأرباح والخسائر "غير المحققة" من ترجمة القوائم المالية.

- الأرباح والخسائر "غير المحققة" الناتجة عن إعادة تقييم المشتقات المالية وأدوات التحوط.

كما طالب المعيار « 1 » IAS المعدل كذلك بالإفصاح عن الآتي:

- الأرباح والخسائر "غير المحققة" الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة

ويضاف على هذه البنود الخمسة + حصة الشركة في الدخل الشامل الآخر للشركات التابعة و الزميلة، ليتحدد بعدها إجمالي الدخل الشامل الآخر عن الفترة، والذي يجب أن يقسم إلى قسمين، القسم الأول يخص حملة الأسهم «الملاك» بالشركة الأم، والثاني يمثل حصة الحقوق غير المسيطر عليها، وسنرمز له بالرمز ..... [X2].

وعليه، ووفق النموذج المقترح من الباحث **فإن الدخل الشامل الحقيقي** للمنشأة للعام سيمثل صافي الدخل المحقق مضافاً إليه الدخل الشامل الآخر»غير المحقق وغير الخاضع للضريبة» والذي رمزنا له بالرمز [X2].

أي أنه وفي معادلة مبسطة يمكن القول إن:

الدخل الشامل الحقيقي المقترح = The Suggested Real Comprehensive Income= [X2] + [X1]

8) نتائج الدراسة:

بعد استعراض الإطار النظري متمثلاً في الدراسات السابقة، وكذلك الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة فإنه بإمكان الباحث تقديم النتائج التالية:

- تغير الفكر الاستثماري الحديث من المشروع المقبول اقتصادياً وفق مؤشرات مالية بحتة إلى المشروع المقبول اجتماعياً الذي يضطلع بمسؤوليات غير مالية "اجتماعية – بيئية – حوكمة الشركات"، والتي ستنعكس في نهاية المطاف في صورة المؤشرات المالية.
- إن الاهتمام بالمقاييس والأحداث غير المالية يمكن المنشأة من الحصول على مزايا تنافسية لتعظيم حصتها في السوق.
- إن قرار تقييم الإدارة من قبل الأصلاء "الملاك" أو أصحاب المصالح الحقيقيين، وكذلك قرار توزيع أرباح حقيقية لا يمكن أن يتصف بالرشد دون الأخذ في الاعتبار قرارات الإدارة فيما يتعلق بالدخول التي ستتحقق في فترات لاحقة وقريبة، وكذلك مدى اضطلاعها بالمسؤوليات والأحداث غير المالية.
- إن بطاقة الأداء المتوازن تمثل إحدى الأدوات التي تساعد على ترجمة إستراتيجية

الإدارة على المدى البعيد في صورة مقاييس كمية وقابلة للقياس أمام العاملين في المنشأة، مع إقرار الباحث بضرورة إضافة قسم خامس للبطاقة يمثل الأنشطة الاجتماعية والبيئية.

- إن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات من قبل الإدارة من شأنه أن يحد من ممارسات إدارة الأرباح، ويضيق من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك في ظل نظرية الوكالة، وانفصال الإدارة عن الملكية.

9) توصيات الدراسة:

بعد سرد الباحث لنتائج الدراسة، وتقديمه للنموذج المقترح للإفصاح عن الدخل الشامل الحقيقي، فإنه بإمكانه التوصية بالتالي:

- زيادة التركيز على المتغيرات غير المالية كضرورة للحصول على مزايا تنافسية على حساب المنافسين، في ظل المنافسة الشديدة في عالم الأعمال اليوم، والتي تجاوزت الاعتماد على المتغيرات والأحداث المالية التقليدية.
- يوصي الباحث بضرورة تعديل بطاقة الأداء المتوازن، من حيث إدخال بعد أو قسم خامس للبطاقة يمثل البعد الاجتماعي والبيئي، وفق التقسيمات المتعارف عليها: الأهداف – الوسائل – المقاييس، كبعد غير مالي هام، يساعد الاضطلاع به الحصول على مزايا تنافسية إضافية.
- إن ممارسة إدارة الأرباح هي سلوكية بالأساس من قبل الوكيل"الذي يدير الأموال"، وستظل موجودة ما بقيت نظرية الوكالة هي أساس النشاط الاستثماري حول العالم، وعليه فإن الحلول المقدمة من الفكر المحاسبي يجب أن تراعي ذلك، ووفق هذا الطرح فإن الباحث يقترح للحد من هذه الممارسة السلبية أن تمنح للإدارة أسهماً مجانية في الشركة مقابل نسبة معينة للعائد على الأصول مثلاً، أو مثلاً يصرف للإدارة فرق السعر السوقي للسهم هذه السنة عن السنة السابقة كمكافأة، أو تقديم أسهم مجانية وهمية للإدارة Dummy Shares تصرف لها أرباح لكن لا تدخل ضمن الجمعية العمومية وليس لها حق التصويت، ولا يمكن بيعها أو التصرف فيها.

المراجع

1) Bradshaw, M ; Sloan, R (2012), GAAP Versus the Street: An Empirical Assessment of Two Alternative Definition of Earnings, Journal of Accounting Research, Vol 40, No 1.

2) فودة، شوقي السيد (2005)، إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال بطاقة الأداء المتوازن: دراسة نظرية وتطبيقية، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، العدد الثاني، ص 2-52.

3) Boulianne, E (2006), Empirical Analysis of the Reliability and Validity of Balanced Score Card Measures, Advanced in Management Accounting, Vol 15, PP1 – 27.

4) Fiori, G ; Donate, F ; Izzo, M (2007), Corporate Social Responsibility and Performance: An Analysis on Italian Listed Companies, "Available at: www.ssrn.com, 7 /2 /2018.

5) عبد الرحمن، محمد كمال الدين (2009) بطاقة الأداء المتوازن كنموذج للتكامل بين المقاييس المالية وغير المالية: دراسة ميدانية، **مجلة الشروق للعلوم التجارية**، أكاديمية الشروق، العدد الأول، يونيو ص 29 – 51.

6) Arx, U ; Ziegler, A (2009), The Effect of Corporate Social Responsibility Stock Performance: New Evidence for USA and Europe Available at: www.ssrn.com, 92018/ 2/.

7) الختاتنة، حيدر شعبان ؛ السعايدة، منصور إبراهيم (2010)، نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، **مجلة دراسات العلوم الإدارية**، الجامعة الأردنية، المجلد 37، العدد 2.

8) أنور، نورا محمد عماد الدين (2010)، **المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل الأزمة الاقتصادية: دراسة تطبيقية**، مركز المديرين المصري، ص 1-84.

9) Evans, J ; Peries, D (2012), The Relationship Between Environmental Social Governance Factors and Stock Returns, Available at: www.ssrn.com, 10 /2 /2018.

10) عقل، يونس حسن (2010)، نموذج مقترح لقياس المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن المؤشر المصري لمسؤولية الشركات: دراسة اختبارية، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 78، السنة التاسعة والأربعون، ديسمبر، ص 319 – 360.

11) حسين، محمد إبراهيم محمد (2011)، تطور مفهوم الدخل الشامل في ضوء إصدارات الهيئات المهنية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الثالث، المجلد الأول، ص ص 303 -317.

12) Hong, Y ; Anderson, M (2014), The Relationship Between Corporates Social Responsibility and Earnings Management: An Explanatory Study, Journal of Business Ethics, Vol 104, PP 461 – 471.

13) Balatbat, M ; Siew, R ; Carmichael, D (2012), ESG Scores and Its Influence on Firm Performance: Australian Evidence, A Dissertation, University of New South Wales.

14) Nzuve, S ; Nyaega, G (2013), Application of Balanced Score Card in Performance Measurement at Essar Telecom Kenya, Available at: www.ssrn.com, 10 /3 /2018.

15) العواجي، وائل عثمان (2014)، استخدام بطاقة الأداء المتوازن لرفع كفاءة القطاع الصحي في مصر مع دراسة تطبيقية على مستشفى 57357 لعلاج سرطان الأطفال، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة حلوان، المجلد 20، العدد الأول، الجزء الأول.

16) يونس، نجاة محمد (2015)،**أثر الإفصاح عن الدخل الشامل على قرارات المستثمرين**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

17) الحاج، وفاء عمر (2017)، الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقويم أداء المنشآت، **مجلة الدراسات العليا**، جامعة النيلين، المجلد الثامن، العدد التاسع والعشرون.

18) Kablan, M.A (2017), A Comparative Study on the Financial Performance Before and After the Implementation of Corporate Social Responsibility at the Company: Almadar Telecommunications Company as A Case Study, Journal of Accounting and Auditing: Research and Practice. www.ibima-publishing.com/articles.

19) Chambers, D ; Linismeier, T ; Shakespeare, C ; Sougiannis,T (2007), An Evaluation of SFAS 130 Comprehensive Income Disclosure, Review of Accounting Studies, Vol 12, Iss 4, pp557593-.

20) Van Couwenberge, P ; Debeedle, I (2007), An Analysis of the Case for Dual Income Display, Abacus, Vol 43, Iss 1.

21) أحمد، نبيل يس (2013) إطار مقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الوحدات غير الهادفة للربح "دراسة حالة"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، أبريل، ص 163 – 228.

22) Jones, C ; Robert, A (2016), Management of Financial Information in Charitable Organization, The Accounting Review, Vol 81, No 1, March.

23) Institute of Chartered Accountants in England and Wales "ICAEW" (2010), www.google.com, 12018/4/.

24) معايير المحاسبة السعودية، **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين** (2007)، المجلد الأول.

25) Kenneth, A (2008), Accounting for Representations of EDG Risks Variation Capitalism, Financial Markets and Environmental Workshop, A Dissertation, Oxford University, May.

26) صارو، ريهام صلاح الدين محمد (2008)، **استخدام المقياس المتوازن للأداء لتقويم خدمات القطاع المصرفي: دراسة تطبيقية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر.

27) Othman, R (2008), Enhancing Balanced Score Card With Scenario Planning, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol 37, Iss3.

28) Kaplan, R ; Norton, D (2001), The Strategy Focused Organization: How Balanced Score Card Companies Thrive the New Business Environment, Boston, Harvard Business School Press.