قياس الآثار المحاسبية لاستخدام بطاقة قيم المشروع فى تدعيم تقارير الأداء المالى

نورهان السيد محمد عبد الغفار

الملخص :

تتمثل الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية في تطوير مقاييس أداء تساعد المديرين على تخطيط ورقابة منشآتهم . أي تساعدهم في تقييم مدى نجاح المنظمة وتحقيق أغراضها الإستراتيجية ، بغرض تعظيم قيمة المنشأة . ومن أمثلة هذه المقاييس الأرباح ، وربح السهم ، ونسب ربح السهم ، والعائد على الاستثمار ، والعائد على حق الملكية . وتواجه هذه المقاييس عدة انتقادات ، فهي مقاييس داخلية وتاريخية وإجمالية تركز على تحقيق النتائج في الأجل القصير وتتجاهل القيمة الزمنية للنقود. وللتغلب على ذلك فقد تم استخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية في قياس أداء المنظمة ، باعتبارها أكثر تنبؤية لأداء المستقبل ، وأكثر نفعاً في تحسين الأداء ومواجهة الضغوط التنافسية المتزايدة .

وعلى الرغم من أهمية العلاقة بين كل من بطاقة قيم المشروع وما تحتوى عليه من أبعاد ومؤشرات أداء رئيسية ، وتدعيم تقارير الأداء المالي إلا أن القليل من الدراسات قد ناقشت كيفية إجراء التكامل بينهما ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة بين استخدام بطاقة قيم المشروع في تدعيم تقارير الأداء المالي وما تتضمنها من معلومات تتخذ بناء عليها العديد من القرارات التي تختلف تبعاً لاختلاف مستخدمي القوائم المالية، وأن تدعيم تقارير الأداء المالي وما يمكن أن ينتج عنه من تعظيم قيمة المنشأة يعكس الأداء الاقتصادي للشركات نظراً لأن قيمة المنشأة يمكن أن تتأثر بالعوامل أو الأبعاد التي يمكن استخدامها في تعزيز تقارير الأداء المالي .

وبناء على ذلك يسعى هذا البحث إلى قياس الأثار المحاسبية لاستخدام بطاقة قيم المشروع في تدعيم تقارير الأداء المالي .

Abstract:

The basic function of management accounting in the development of performance measures help managers to plan and control their facilities. Any help in assessing the success of the organization and achieve the strategic objectives, in order to maximize the value of the facility. Examples of these measures profits, and earnings per share, and earnings per share ratios, return on investment, return on the right of ownership. These standards and faces several criticisms, they are internal, historical and aggregate metrics focus on achieving results in the short term and ignore the time value of money. To overcome this has been the use of non-financial measurements next financial metrics to measure the performance of the organization, as the most predictive of future performance, and more useful in improving the performance and the face of increasing competitive pressures.

Despite the importance of the relationship between each of the card project values and what they contain dimensions and key performance indicators, and the strengthening of financial performance reports, however, few studies have discussed how to make the integration between them, on the one hand, and on the other hand, some studies have indicated that there the relationship between the use of card project values in strengthening financial performance reports and contained information taken upon which many of the

decisions that vary depending on the different users of financial statements, and to strengthen the financial performance reports, and can result from maximizing the value of the business reflects the economic performance of the companies because the value of facility can be affected by factors or dimensions that can be used to enhance the financial performance reports.

Accordingly, this research seeks to measure the accounting effects of using card project values in the strengthening of the financial performance reports.

مقدمة البحث :

تتمثل الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية في تطوير مقاييس أداء تساعد المديرين على تخطيط ورقابة منشآتهم . أي تساعدهم في تقييم مدى نجاح المنظمة وتحقيق أغراضها الإستراتيجية ، بغرض تعظيم قيمة المنشأة . ومن أمثلة هذه المقاييس الأرباح ، وربح السهم ، ونسب ربح السهم ، والعائد على الاستثمار ، والعائد على حق الملكية . وتواجه هذه المقاييس عدة انتقادات ، فهي مقاييس داخلية وتاريخية وإجمالية تركز على تحقيق النتائج في الأجل القصير وتتجاهل القيمة الزمنية للنقود. وللتغلب على ذلك فقد تم استخدام المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية في قياس أداء المنظمة ، باعتبارها أكثر تنبؤية لأداء المستقبل ، وأكثر نفعاً في تحسين الأداء ومواجهة الضغوط التنافسية المتزايدة .

وعلى الرغم من أهمية العلاقة بين كل من بطاقة قيم المشروع وما تحتوى عليه من أبعاد ومؤشرات أداء رئيسية ، وتقارير الأداء المالي إلا أن القليل من الدراسات قد ناقشت كيفية إجراء التكامل بينهما ، هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة بين استخدام بطاقة قيم المشروع في تدعيم تقارير الأداء المالي وما تتضمنها من معلومات تتخذ بناء عليها العديد من القرارات التي تختلف تبعاً لاختلاف مستخدمي القوائم المالية ،

وبناء على ذلك يسعى هذا البحث إلى قياس الآثار المحاسبية لاستخدام بطاقة قيم المشروع في تدعيم تقارير الأداء المالي .

مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في قياس الأثار المحاسبية لاستخدام بطاقة قيم المشروع بمؤشراتها المالية وغير المالية فى تدعيم تقارير الأداء المالي ، وأيضاً تحديد إلى أى مدى يؤدى استخدام بطاقة قيم المشروع إلى تطوير أو تدعيم تقارير

الأداء المالي نظراً لأن ذلك يؤدى إلى تعزيز ثقة المستثمرين وغيرهم من الأطراف المختلفة من أصحاب المصالح في التقارير المالية للمنشأة .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي إلى قياس وتقييم الأثار المحاسبية لاستخدام وتطبيق بطاقة قيم المشروع في تدعيم تقارير الأداء المالي الاستراتيجي وكذلك دراسة وتحليل المقاييس الإستراتيجية لكل محور من المحاور المكونة لبطاقة قيم المشروع والتي قد تمكن ، إذا ما تم تطبيقها ، من تدعيم تقارير الأداء المالي بالشكل الذي ترغب فيه المنشأة ، وبما يؤدى إلى تحسين الأداء في إعداد التقارير المالية التي تعبر عن الواقع .

أهمية البحث :

ترجع أهمية هذا البحث الى أن الأثار المحاسبية لاستخدام بطاقة قيم المشروع في تدعيم تقارير الأداء المالي يؤدى الى تفاعل الأنظمة المالية وغير المالية في منظمات الأعمال وفتح آفاق أوسع لعملية القياس المحاسبي على عدة محاور متباينة المسارات تحقيقاً لمصلحة رؤوس الأموال والمستثمرين وأصحاب المصالح ، وذلك من خلال تحديث المقاييس المحاسبية لتصبح ملائمة لكل تطور تقنى وما يستلزم ذلك من معلومات مالية وغير مالية لكى تتكامل أساليب القياس والتقييم .

فروض البحث :

- الفرض الأول : إن استخدام بطاقة قيم المشروع لا ينتج عنها أثار محاسبية تؤدى الى تدعيم تقارير الأداء المالى .
- الفرض الثاني : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام بطاقة قيم المشروع وإعداد تقارير الأداء المـالي .

منهج البحث:

في ضوء مشكلة الدراســة وأهميتها وأهدافها وفروضها ، فإنه سـوف يتم إتبـاع المنهجين الوصفي ***(Descriptive)*** والتحليلي ***(Analytical)***وذلك للوصول إلى أهداف الدراسة ، من خلال جمع وتوصيف وتحليل البيانات ، والكشف عن العلاقات بين المتغيرات ، وسوف يتم الاعتماد على أسلوب الدراسة المكتبية ، وأسلوب الدراسة الميدانية للحصول علي البيانات اللازمة لتحقيق أهداف البحث ،

خطة البحث:

- المبحث الأول : علاقة بطاقة قيم المشروع بتقارير الأداء المالى
- المبحث الثانى : الأثار المحاسبية لأبعاد بطاقة قيم المشروع

المبحث الأول :
علاقة بطاقة قيم المشروع بتقارير الأداء المالى

أصبحت المقاييس المالية التقليدية لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجى للمنشآت غير كافية ولا تؤدى الغرض المطلوب منها والذى يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية سواء المحلية منها أو العالمية . وبالتالى فهناك ضرورة لتطوير أساليب قياس وتقييم الأداء على اعتبار أن تقييم الأداء الاستراتيجى يعتبر أساس نجاح المنشآت فى بيئة الأعمال المصرية .

ومن هنا فإن بطاقة قيم المشروع وما تتضمنه من مقاييس مالية وغير مالية سوف تؤدى الى تحسين نظم الرقابة الداخلية والخارجية من حيث إعداد التقارير المالية لمنظمات الأعمال، الأمر الذى يؤدى الى تحقيق الهدف العام لمنظمات الأعمال فى بيئة الأعمال المصرية ، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية :

- التحقق من مدى قيام المستويات الادارية المختلفة بتحقيق الأهداف المنوط بها ، وتحديد الأسباب التى تقف وراء عدم تحقيق تلك الأهداف .
- دعم عملية قياس وتقييم الأداء مع وجود حافز يساعد على رفع مستوى الأداء .
- دعم عملية اتخاذ القرارات التى تهدف الى اقتراح الوسائل الكفيلة بالعمل على تحسين النتائج ، وأيضاً على أسباب الانحراف عن الأهداف المحددة .
- توفير البيانات التى تخلق المعلومات المؤثرة على تحسين طريقة الأداء الاستراتيجى لمنظمات الأعمال.

بالإضافة الى ذلك فإن بطاقة قيم المشروع تهدف الى الربط بين المفردات المالية والربح من جهة ، والعمليات التنفيذية اليومية للأداء والتخطيطية المستقبلية من جهة أخرى ، أى أنها تربط بين الرقابة المالية التشغيلية على المدى القصير مع الرؤية الاستراتيجية المستقبلية فى المدى الطويل . وتتميز بكونها تقوم على قياس الأهداف الوصفية مثل رغبات العملاء والعمليات الداخلية والتعلم والنمو والأداء البيئى ، وتضع لها درجات بهدف الاعتماد عليها فى تقييم الأداء ، كما تقوم بإعطاء نظرة شاملة عن كافة أبعاد الأداء المالى والتشغيلى وتتيح للمستويات الادارية العليا إعادة صياغة أهدافها الاستراتيجية لكى تلائم الاحتياجات الحالية والمستقبلية .

وفى هذا الجزء سوف يتم تناول العناصر الأساسية التالية :

١. جودة التقارير المالية .
٢. بطاقة قيم المشروع كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية .

١. جودة التقارير المالية

انتهت إحدى الدراسات البحثية الحديثة الى نتيجة مؤداها " إنه أكبر إفلاس فى تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية " وذلك تعليقاً على انخفاض رأس المال السوقى بما يقرب من ٧٠ بليون دولار نتيجة الفضائح المالية التى لحقت بشركة

Enron ، حيث تم تضليل حملة الأسهم من خلال المعلومات التى تم الافصاح عنها فى القوائم المالية ، وهو ما أدى الى الحاق الضرر بالعديد من المستثمرين والموظفين وأصحاب المعاشات .

وكان من الطبيعى بعد انفجار تلك الأزمات والفضائح المالية أن تصبح جودة المعلومات المحاسبية مجال الاهتمام والتركيز مرة أخرى . ولقد جاء الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية انطلاقاً من أهمية المعلومات المحاسبية ذاتها ، ليس فقط لحملة الأسهم ، ولكن لمجتمع الأعمال بصفة عامة .

ومع تزايد ضغوط حملة الأسهم بعد الأزمات المالية ، فقد أصبحت هناك حاجة ملحة لتوفير معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها فى صناعة واتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، وهو الأمر الذى جعل الأداء المحاسبى المحترف لمنظمات الأعمال يحظى باهتمام حملة الأسهم والمجتمع بصفة عامة ، وذلك باعتبار أن الأداء المحاسبى المحترف سوف يؤثر على كفاءة التقارير المالية من ناحية ، وسوف يرتبط بكل من سمعة منظمات الأعمال وسلوكها الأخلاقى من ناحية أخرى .

وأمام هذا الواقع الذى يعكس الفضائح المالية ، وتلك الضغوط التى تعكس قلق حملة الأسهم والمجتمع بصفة عامة ، وهذه النتائج التى تعكس تضليل مستخدمى المعلومات المحاسبية والتأثير السلبى على كفاءة سوق الأوراق المالية . أمام هذا الواقع وتلك الضغوط وهذه النتائج لم يكن أمام الباحثين والجهات المهنية الدولية إلا أن تعطى اهتمام غير مسبوق من جانبها بقضية جودة التقارير المالية وجودة المعلومات المحاسبية ، فجاء منها من يهتم بالعلاقة بين جودة التقارير المالية ومنفعة المعلومات ، ومنها من تناول علاقة جودة التقارير المالية بوجود أخلاقيات لدى منظمات الأعمال ومدى التزامهم بتلك الأخلاقيات ، وكذلك فقد تم تناول أثر التزام الشركات بالفقرة ٤٠٤ من قانونٍ (Sarbanes – Oxley SOX) على جودة التقارير المالية ، والتى تتطلب جودة هيكل الرقابة الداخلية

وما تتضمنه من مراجعة داخلية وآليات رقابية تهدف للتحقق من جودة المعلومات ، وبالتالى دورة التقارير المالية .

وفى هذا الجزء سوف يتم تناول العناصر الأساسية التالية :

- طبيعة ومفهوم جودة التقارير المالية
- استخدام نموذج تحسين تقارير الأعمال كمدخل لتطوير التقارير المالية وزيادة جودتها

طبيعة ومفهوم جودة التقارير المالية

أشارت الدراسات المحاسبية الى أنه يمكن التفرقة بين أربعة اتجاهات تناولت مفهوم جودة التقارير المالية ، وتتمثل هذه الاتجاهات الأربعة فيما يلي :

•الاتجاه الأول :

ركز أنصار هذا الاتجاه اهتمامهم عند تعريفهم لمفهوم جودة التقارير المالية (وأحياناً جودة المحاسبة بصفة عامة) على ما تقدمه تلك التقارير للأطراف المستفيدة من خدمات . بالإضافة الى ذلك يرى أنصار هذا الاتجاه أن جودة التقارير المالية تتطلب أيضاً أن تقوم الشركات من خلال تلك التقارير بتوفير معلومات لحملة الأسهم حول الخسائر وحالات الفشل المالى والأحداث المالية غير الملائمة على أن تكون تلك المعلومات على درجة عالية من القابلية للتحقق بما يسمح للمستثمرين باتخاذ القرارات الذكية.

وتضيف بعض الدراسات فى سياق هذا الاتجاه أن جودة التقارير المالية يقصد بها مدى دقة معلومات تلك التقارير فى أن تعكس حقيقة عمليات المنشأة وحقيقة موقعها الاقتصادى ونتائج أعماله .

•الاتجاه الثانى :

يركز أنصار هذا الاتجاه على أنه لا يمكن الحديث عن مفهوم جودة التقارير المالية بعيداً عن ضرورة توافر مجموعة من الخصائص مثل : القدرة التنبؤية ، التغذية العكسية ، الوقتية ، وأمانة العرض. هذا بالإضافة الى عدد من الخصائص التى يجب توافرها فى التقارير المالية للحكم على جودتها مثل خاصية الملائمة وإمكانية الاعتماد والقابلية للمقارنة . هذا وتركز بعض التعريفات التى تنتمى الى هذا الاتجاه بشكل أكبر على خاصية امكانية الاعتماد ، حيث ترى أن المعلومات المحاسبية الأعلى جودة هى المعلومات التى يمكن من خلالها حماية المستثمرين وحملة الأسهم ضد سلوك الادارة الانتهازي أو النفعي .

•الاتجاه الثالث :

يعرف هذا الاتجاه مفهوم جودة التقارير المالية بمدى التزام الشركات بكل من المعايير المحاسبية والتشريعات القانونية التى يجب أن تحكم الممارسة العملية ، حيث حاولت بعض الدراسات اختبار تأثير الالتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية . وبالتالى فان هذا الاتجاه يركز على جودة الافصاح المحاسبى وذلك من خلال الافصاح بشفافية عن كافة الأحداث والعمليات والتوقعات الأساسية ومن ثم جودة المعلومات المحاسبية .

•الاتجاه الرابع :

فى ظل هذا الاتجاه فإن التقارير المالية الأعلى جودة هى تلك التقارير التى تنطوى على عمليات أقل لإدارة الأرباح أو انخفاض القيمة المطلقة للاستحقاق غير العادي. بالإضافة الى ذلك فإن التقارير المالية الأكثر جودة هى تلك التقارير التى يترتب عليها انخفاض نطاق عدم تماثل المعلومات بين الادارة وحملة الأسهم .

هذا وتتفق الباحثة مع مفهوم جودة التقارير المالية وفقاً لما جاء بالاتجاه الأول وذلك على اعتبار أن جودة التقارير المالية يجب التعامل معها باعتبارها منتج يتم تقديمه للعميل (وهو هنا مستخدمى التقارير المالية) ، وبذلك فلا بد أن يقدم هذا المنتج للعميل كل ما يساعده على تحقيق أهدافه ، وتوفير قدر كبير من الرضا لديه ، فضلاً عن أن الآراء الواردة فى بقية الاتجاهات ، وكما ترى الباحثة ، لا تعتبر رؤية جديدة أو مختلفة لمفهوم جودة التقارير المالية وإنما متطلبات ضرورية لتحقيق مفهوم الجودة .

استخدام نموذج تحسين تقارير الأعمال كمدخل لتطوير التقارير المالية وزيادة جودتها

فى ضوء الجهود التى تبذل من جانب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى (FASB) ومجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) لتطوير جودة التقارير المالية الحالية ، فقد تم تشكيل لجنة فى بداية عام 2005 من كبار الممارسين والمهنيين وأصحاب المصالح لدراسة أفضل الطرق لدعم التقارير المالية الحالية بما يكفل تلبية الحاجات المتزايدة لمستخدمى تلك التقارير فى الأسواق المالية . ولقد خلصت هذه اللجنة فى أكتوبر 2005 إلى نموذج تحسين تقارير الأعمال لدعم التقارير المالية الحالية ، حيث يتميز هذا النموذج بالخصائص التالية :

- يمثل النموذج إطاراً شاملاً للإفصاح يساعد الشركات على التواصل مع المستثمرين بشكل أفضل .
- يساعد النموذج على تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات الدقيقة المرتبطة بالمصادر الأساسية لخلق القيمة بالشركة سواء كانت هذه المصادر تقاس بمؤشرات مالية أو غير مالية .

- أن هذا النموذج لا يركز على الأرباح كمحرك أساسى للقرار ويساعد على شفافية المعلومات ودعمها بافصاحات أساسية عن العوامل المحركة للقيمة.

ولقد تم تقديم الصيغة المبدئية لنموذج تحسين تقارير الأعمال فى أكتوبر عام 2005، ثم صدرت الصيغة النهائية لهذا النموذج فى يوليو عام 2006 . حيث تضمنت الصيغة النهائية أربعة مستويات هى : مقدمة عن طبيعة الأعمال ، استراتيجية الشركة ، الموارد والعمليات، ومؤشرات الأداء .

ولقد تناولت العديد من الدراسات خصائص ومميزات نموذج تحسين تقارير الأعمال ، وكان من أهم هذه المميزات :

أ- زيادة قيمة مهنة المحاسبة بالتخلى عن توفير معلومات تاريخية فقط .

ب- التقارير المالية تصبح أكثر اتساقاً مع التقارير الداخلية المعدة لاتخاذ القرارات الادارية فى ضوء التأكيد على عدم الاضرار بالموقف التنافسى للشركة .

ت- توفر معلومات عن محركات القيمة الرئيسية وعن مقاييس الأداء الاضافية .

ث- تحسن نوعية التقارير المالية الحالية وتزيد من شفافية ومصداقية هذه التقارير عن طريق دعم الافصاح الحالى بها .

ج- هـ. أن استخدام نموذج تحسين تقارير الأعمال سوف يساعد كثيراً فى زيادة تعبير التقارير المالية عن واقع المنشأة ، وسيحد ذلك من قصور التقارير المالية وما يصاحبه من صعوبة اتخاذ القرارات خاصة لو تم تفعيل مضمونها من خلال الافصاح الالكترونى وما يتيحه من جداول ورسوم بيانية وأشكال تساعد على زيادة تفهم المستخدمين لمكونات التقارير المالية ويتيح لهم فرصة أفضل لاتخاذ قرارات أكثر دقة.

وترى الباحثة أن نموذج تحسين تقارير الأعمال يعتبر مدخلاً هاماً يساعد على تطوير وزيادة جودة التقارير المالية ، نظراً لأنه يعتبر مدخلاً متكاملاً يحقق

قياس محاسبى وإفصاح جيد عن كافة العناصر غير الملموسة ، ويحقق العديد من المزايا التى سبق تناولها . وبالتالى فإنه من الأهمية بمكان تطبيق هذا المدخل لكى يمكن للمسئولين بالشركات والمحللين الماليين ومستخدمى التقارير المالية ادراك أهمية زيادة جودة الافصاح بتلك التقارير وتوفيرها لكافة المعلومات التى يحتاجها المستثمرين وبالكفاءة التى تساعدهم فى اتخاذ قرارات سليمة .

كما ترى الباحثة أيضاً أن بطاقة قيم المشروع بما تحتويه من مؤشرات مالية وغير مالية تعتبر الوجه الأخر لنموذج تحسين تقارير الأعمال باعتبارها مدخلاً لتحسين جودة التقارير المالية ، وهذا ما سيتم تناوله فى النقطة التالية .

٢.بطاقة قيم المشروع كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية

نظراً لأن إعداد التقارير المالية يفيد الأطراف المتعددة لأصحاب المصالح بالمنشأة ، وتستخدم كوسيلة للإيضاح والمقارنة لأداء المنظمات لفترات مالية سابقة . لذا شهدت مهنة المحاسبة فى مصر وغيرها من دول العالم تطوراً ملحوظاً فى اتجاه تطوير التقارير المالية المنشورة وزيادة فعالية المعلومات المحاسبية ، ونظراً الى دور التقارير المالية وأهميتها ، إذ تمثل القوائم المالية الجزء المحورى للتقارير المالية ، وتمثل أيضاً الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية الى الأطراف الخارجية ، يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالشركات ومعرفتهم بها ، ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية . ويستخدم معلومات التقارير المالية أطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين والعملاء والمحللين الاقتصاديين والسماسرة والضرائب والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات والتجمعات التجارية .

وتنتج أهداف التقارير المالية أساساً من الاحتياجات المعلوماتية من جانب المستخدمين الخارجيين الذين تنقصهم سلطة طلب المعلومات المالية التى يحتاجون اليها عن الشركة ، ومن ثم لا يتوافر لديهم سوى استخدام المعلومات

المقدمة اليهم . ولقد أكدت اللجنة الاستشارية لإدخال تحسينات على اعداد التقارير المالية التابعة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية على وجود انفصام بين المعلومات المقدمة فى التقارير المالية ، وبين الحاجات الفعلية من المعلومات لمستخدمى هذه التقارير .

وترى الباحثة أن وجود قصور بالتقارير المالية – من خلال دراسة وتحليل أسباب قصور التقارير المالية عن تلبية احتياجات مستخدميها – يمكن ارجاعه الى سببين رئيسيين هما : الأول ، التغيرات الحديثة فى بيئة الأعمال وما تتطلبه من تطوير بالتقارير المالية والحاجة الى دعم الاتجاه الى الافصاح الالكترونى . والثانى ، التزايد المستمر لمستوى انخفاض جودة التقارير المالية .

ان المتغيرات المستحدثة فى بيئة الممارسة المحاسبية قد أظهرت قصور فى النموذج الحالى للإفصاح المحاسبى عن توفير المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتلك المتغيرات ، مما أوجد فجوة بين طموحات مستخدمى التقارير المالية فى الحصول على المعلومات المالية وغير المالية التى تستوعب تلك المتغيرات وبين المعلومات التى يوفرها النموذج الحالى للإفصاح المحاسبى . نتيجة لذلك كان لا بد من تدخل محاسبى لمعالجة أوجه القصور تلك والتى من أهمها ما يلي :

أ- عدم توفير التقارير المالية لاحتياجات المستخدمين من المعلومات غير المالية المتعلقة بالتشغيل ومقاييس الأداء .

ب- عدم توفير معلومات مستقبلية على الرغم من حاجة المستخدمين اليها مثل المعلومات المتعلقة بالفرص والمخاطر والمعلومات المتعلقة بخطط الادارة المستقبلية .

ت- تركيز التقارير المالية على توفير المعلومات المتعلقة بالمنشأة فقط يؤدى الى فصلها عن البيئة الاقتصادية المحيطة بها سواء على مستوى النشاط أو على المستوى القومى ، وذلك على الرغم من تأثير تلك المعلومات على أدائها وعلى نتيجة نشاطها.

ث- عدم توفير معلومات تتعلق بالمخاطر المنتظمة التى تواجه المنشأة وذلك بالرغم من أن هناك علاقة ارتباط بين العائد المطلوب وأوجه المخاطر المصاحبة للاستثمار .

ولا شك أن قصور التقارير المالية فى توفير احتياجات المستخدمين من المعلومات التى تفيدهم فى اتخاذ القرارات الاقتصادية فى ظل بيئة الأعمال الحديثة ، دعا المهتمين بالفكر المحاسبى من باحثين ومنظمات مهنية الى المناداة بضرورة تطوير النموذج المحاسبى الحالى بالتعامل مع تلك البيئة وبما يؤدى الى زيادة كفاءة التقارير المالية فى الوفاء باحتياجات المستخدمين من المعلومات المالية وغير المالية لتحقيق التوازن بين المقاييس المالية ومحركات الأداء المستقبلى بالمنشأة وبما يحقق شفافية الافصاح .

وترى الباحثة أن استخدام بطاقة قيم المشروع وما تتضمنه من مقاييس مالية وغير مالية فى قياس وتقييم الأداء المالى الاستراتيجى يؤدى الى تعزيز تقارير الأداء المالى الاستراتيجى وذلك من خلال زيادة جودة المعلومات الواردة فى تلك التقارير .

أى أنه يجب أن تشتمل تقارير المحاسبة المالية لأغراض قياس وتقييم الأداء فى بيئة الأعمال الحديثة على مجموعة من المقاييس الأساسية هى المقاييس الموضوعية والشخصية ، والمقاييس المالية وغير المالية ومقاييس المدخلات والعمليات والمخرجات .

وعليه فإن رفع مستوى جودة التقارير المالية فى بيئة الأعمال المصرية ، وبصفة خاصة فى الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية سوف يزيد من حجم الثقة فى البورصة المصرية ويعمل على زيادة نشاطها واتساعه من خلال تأمين وصول المعلومات الملائمة والموثوقة الى المستثمرين والمقرضين والمتعاملين فى سوق الأوراق المالية مما يزيد من قدرة السوق على تمويل المشروعات وخطط التنمية فى المجتمع والتخصيص الجيد للموارد واتخاذ

القرارات الاستثمارية والائتمانية السليمة ، وكذلك اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة فى حالة الوضع أو الأداء المالى الضعيف مما يعود بالنفع والمصلحة العامة على المجتمع .

وفى هذا السياق أشارت العديد من الدراسات إلى أن استخدام بطاقة قيم المشروع – وما تتضمنه من مقاييس مالية ومقاييس غير مالية - فى قياس الأداء المالى للمنشأة سوف يؤدى الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية ، وبما يؤدى الى اظهار قدرة المنشأة على تنمية وتعظيم ثروة الملاك مقارنة بمؤشرات الأداء الشائع استخدامها والمستمدة من القوائم المالية الحالية ، كما أثبتت العديد من الدراسات أيضاً أن كفاءة سوق رأس المال تتوقف على كل من المعلومات المالية وغير المالية .

وترى الباحثة أن بطاقة قيم المشروع وما تحتوى عليه من مؤشرات مالية وغير مالية تعتبر أداة مفيدة نحو تطبيق نموذج تحسين تقارير الأعمال بهدف تعزيز وتطوير تقارير الأداء المالى الاستراتيجى وبما يؤدى الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية ،ومن ثم اشباع حاجات مستخدمى القوائم والتقارير المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية .

المبحث الثانى :
الأثار المحاسبية لأبعاد بطاقة قيم المشروع

مما لا شك فيه أن العلاقة بين المقاييس فى الأبعاد الخمسة لبطاقة القياس المتوازن للأداء ليست فى اتجاه واحد ولكنها تمثل علاقات متداخلة مستمرة ، فعلى سبيل المثال يعتمد اجراء أنشطة أبحاث وتطوير بصفة مستمرة على النتائج المالية ، ومدى توافر الأموال اللازمة لهذه الأنشطة ، وفى نفس الوقت فإن هناك حاجة الى اجراء المزيد من الأبحاث وعمليات التطوير حتى يمكن تحقيق نتائج مالية متميزة .

هذا وتعتمد بطاقة القياس المتوازن للأداء على فرض رئيسى يتمثل فى وجود مجموعة من علاقات السببية بين الأبعاد الخمسة التى تتضمنها البطاقة ، ويتم تحقيق التكامل أو الارتباط بين هذه العلاقات من خلال استراتيجيتين أساسيتين هما : استراتيجية تحسين الانتاجية (من خلال العمل على تحسين كفاءة العمليات والتأثير على التكلفة / الخدمات الاضافية لجذب العملاء) ، وإستراتيجية نمو الايرادات (من خلال العمل على التحسين المستمر فيما يختص بتنويع مصادر الايرادات من العملاء الحاليين) . ويتطلب تحقيق هاتين الاستراتيجيتين ضرورة التحديد الدقيق لهذه العلاقات .

ويمكن إظهار العلاقة الارتباطية بين الأبعاد الخمسة التى تشتمل عليها بطاقة القياس المتوازن للأداء ، بالأخذ فى الاعتبار أن مؤشر العائد على رأس المال الذى يمثل أحد المقاييس الخاصة بالبعد المالى يتحدد فى ضوء مجموعة أخرى من المؤشرات منها : اتجاه مبيعات العملاء الحاليين ، ودرجة رضاء العملاء الحاليين . وتظهر العلاقة الارتباطية إذا ما أخذ فى الاعتبار أن مؤشرات الأداء الخاصة بالعملاء مثل اتجاه مبيعات العملاء الحاليين ودرجة رضاء العملاء الحاليين ، تمثل مؤشرات خاصة ببعد العملاء ، وهى فى نفس الوقت قد تمثل متغيرات مستقلة أو متغيرات وسيطة لمتغير تابع يتمثل فى العائد على رأس المال المستثمر الذى يمثل أحد مؤشرات البعد المالى .

ولقد سبق القول أن العلاقة الارتباطية تسمح بترجمة الهدف المالى مثل زيادة العائد على رأس المال المستثمر الى عوامل تشغيلية تؤدى الى تحقيق هذا الهدف ، مع تقييم العوامل التى يكون لها تأثير على الأداء المالى فى كل بعد من أبعاد مدخل القياس المتوازن للأداء مع تحديد مقاييس الأداء المناسبة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية . فعلى سبيل المثال يعتبر العائد على رأس المال المستثمر أحد مقاييس البعد المالى الذى يتحقق عن طريق ولاء العملاء ورضائهم عن المنشأة أحد جوانب بعد العميل والذى يتحقق عن طريق وقت التسليم المناسب

وزيادة الجودة وتخفيض دورة التشغيل ، وهذه كلها متغيرات أو مؤشرات تتحقق من خلال جودة النواحى الداخلية للمنشأة والتى تمثل بعد التشغيل الداخلى ، وبالتالى تدخل هذه العوامل كمقاييس فى بعد العمليات الداخلية . ولكن كيف يمكن للمنشأة تطوير الجودة وتخفيض دورة التشغيل ؟ يتم تطوير المنتجات وتخفيض دورة التشغيل عن طريق زيادة تدريب العاملين وتنمية مهاراتهم أو عن طريق الابتكار ، ويمثل هذا بعد التعليم والنمو والابتكار ، وكل هذا يتم من خلال مراعاة الجوانب أو المتغيرات الاجتماعية والبيئية اتساقاً مع البيئة المحيطة بالمنشأة ويمثل هذا البعد البيئى .

كذلك ولمعرفة الدور المحاسبى – على سبيل المثال – لبعد العملاء من حيث آثاره على عناصر التكلفة فى المنشأة ومدى ارتباطه بمسببات حدوث تكلفة الأنشطة ، يلاحظ أنه وان كانت تبدو لأول وهلة متعلق بالشق الادارى للمنشأة ، إلا أن تأثيره على عناصر التكلفة ومسببات حدوث التكلفة لا يقل أهمية .

وبالتالى يمكن القول أن النظام المتكامل لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجى يجب أن يؤكد على أن التطوير فى عمليات التشغيل وخدمة العميل وإضافة منتجات جديدة يتم ربطها بالتطوير فى الأداء المالى من خلال زيادة المبيعات وعائد المساهمة الناتج من عمليات التشغيل ، وسرعة دوران المنتج ، وتخفيض تكاليف التشغيل . ومن هنا يؤكد مدخل القياس المتوازن للأداء على أهمية المخرجات المالية ، ومن ثم يتم ربط علاقة السببية فى كل المقاييس التى يتضمنها نموذج القياس المتوازن للأداء بالأهداف المالية .

وبالتالى فإن استخدام بطاقة قيم المشروع ينتج عنها أثار محاسبية تؤدى الى تدعيم تقارير الأداء المالى ، وهذه النتيجة تثبت عدم صحة الفرض الأول القائل : إن استخدام بطاقة قيم المشروع لا ينتج عنها أثار محاسبية تؤدى الى تدعيم تقارير الأداء المالى .

وفيما يتعلق باختبار الفرض الثانى والذي ينص على: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام بطاقة قيم المشروع وإعداد تقارير الأداء المالي ".

لاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد ، حيث استخدم النموذج المتضمن فى المعادلة التالية ، لدراسة أثر المتغيرات المستقلة والتى تمثل مقاييس الأداء الستة لبطاقة قيم المشروع على تعزيز تقارير الأداء المالى الاستراتيجى والتى تمثل المتغير التابع (EFSPR) :

$$EFSPR(Z) = a \pm \beta_1 (X_1) \pm \beta_2 (X_2) \pm \beta_3(X_3) \pm \beta_4 (X_4) \pm \beta_5 (X_5) \pm \beta_6 (X_6) \pm \sum$$

(X_1) مقاييس الأداء في الجانب المالي ، (X_2) مقاييس الأداء في جانب العملاء ، (X_3) مقاييس الأداء في جانب العمليات التشغيلية الداخلية ، (X_4) مقاييس الأداء في جانب الابداع والتكنولوجيا ، (X_5) مقاييس الأداء فى جانب الأفراد (رأس المال البشرى) ، (X_6) مقاييس الأداء في الجانب البيئى . ويستخدم ذلك النموذج لقياس مجموع ما تفسره المتغيرات المستقلة من تباين فى المتغير التابع . ومن أجل معرفة أثر استخدام المقاييس الاستراتيجية المتضمنة فى مقاييس الأداء الستة لبطاقة قيم المشروع فى تعزيز تقارير الأداء المالى الاستراتيجى ، فإنه تم اختبار الفرضية الرئيسية باستخدام ذلك النموذج للتوصل الى نفيها أو إثباتها على النحو التالى :

H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة قيم المشروع على تعزيز تقارير الأداء المالي الاستراتيجي .

H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة قيم المشروع على تعزيز تقارير الأداء المالي الاستراتيجي .

جدول رقم (١)
معاملات المتغيرات المستقلة فى نموذج الانحدار المتعدد

Xn	B	Sin.T Xn
Constant a	0.051	0.931
X_1	0.029	0.006
X_2	0.166	0.018
X_3	0.268	0.036
X_4	0.252	0.024
X_5	0.134	0.019
X_6	0.194	0.017

المصدر : التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS

ولمزيد من التحليل والدراسة استخدمت الباحثة تحليل التباين ANOVA لاختبار تأثير استخدام بطاقة قيم المشروع في تعزيز تقارير الأداء المالي الاستراتيجي ويوضح ذلك الجدول التالي :

جدول رقم (٢)

تحليل التباين لاختبار الدلالة الإحصائية بين متوسطات فئات الدراسة حول تأثير استخدام بطاقة قيم المشروع فى تعزيز تقارير الأداء المالى الاستراتيجى

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" (F)	الدلالة* Sig.
الانحدار	57.750	1	57.750	122.329	0.000
الخطأ	136.434	278	0.472		
المجموع	194.184	279			

- * ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة (a < 0.001)
- معامل الارتباط (R) = 0.886
- معامل التحديد (R^2) = 0.79
- قيمة (F) الجدولية عند مستوى دلالة (a < 0.001) ودرجات حرية 279 = 3.84

تشير معطيات الجدول السابق رقم (٢) الى ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرض الأول نظراً لارتفاع قيمة F المحسوبة والتى بلغت (122.329) وهى دالة احصائياً عند مستوى معنوية ١% . وبالتالى فإن هناك علاقة هامة ذات دلالة احصائية بين المتغير المستقل (بطاقة قيم المشروع) وبين المتغير التابع (تقارير الأداء المالى) لأن قيمة (F) المحسوبة أعلى من قيمتها الجدولية مع وجود مستوى احتمال معدوم (a > 0.001) . ويعزز قوة هذه العلاقة قيمة معامل الارتباط (R = 0.886) ، ويفسر المتغير المستقل ما مقداره 79% من التباين فى المتغير التابع استناداً الى قيمة معامل التحديد .

ولقد تم اجراء اختبار Collinearity Diagnostics، وحساب معامل Tolerance لكل متغير من المتغيرات المستقلة وذلك لقياس مدى الارتباط بين المتغيرات المستقلة وإمكانية تأثيرها على نتائج تحليل الانحدار ، ويوضح ذلك الجدول رقم (٣) .

جدول رقم (٣)

نتائج معاملات تضخم المتغيرات Coefficients (a)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients (Beta)	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error				Tolerance	VIF
Constant (a)	0.051	4.010		0.013	0.931		
X_1	0.029	0.629	0.531	0.046	0.006	0.521	1.651
X_2	0.166	0.161	0.351	0.031	0.018	0.642	1.920
X_3	0.268	0.098	0.133	2.735	0.036	0.641	1.811
X_4	0.252	0.114	0.294	2.211	0.024	0.539	1.368

X_5	0.134	0.309	0.267	0.434	0.019	0.661	2.862
X_6	0.194	0.099	0.236	1.960	0.017	0.693	1.534

المصدر : التحليل الإحصائي وفق برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيمة ال VIF دون الـ (٥) لجميع المتغيرات المستقلة مما يعنى خلو نموذج الدراسة من مشكلة التداخل الخطى .

وبالتالى يمكن من خلال نتائج التحليل الاحصائى الموضح فى الجداول رقم (١) ،(٢) ، (٣) كتابة معادلة التنبؤ بقيم المتغير التابع (Z) أو (EFSPR) كما يلى :

النموذج الأول المقترح :

$$EFSPR(Z) = 0.051 + 0.029(X_1) + 0.166(X_2) + 0.268(X_3) + 0.252(X_4) + 0.134$$

ولاختبار معنوية المعامل الثابت (a) لقبول أو رفض واحدة من الفرضيتين التاليتين :

H_o : قيمة المعامل الثابت a = الصفر ، إذن يسقط المعامل الثابت من النموذج

H_1 : قيمة المعامل الثابت a = الصفر ، إذن لا يسقط المعامل الثابت من النموذج ويمثل المعامل الثابت ذلك الجزء المقطوع من المحور الصادى أو العمودى ، وهو يساوى قيمة المتغير التابع ، إذا كان تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة يساوى الصفر أو يقترب منه . بفحص معنوية المعامل الثابت وفق قاعدة اتخاذ القرارات التالية :

- إذا كانت Sig. Ta المحسوبة > ٥% يتم قبول H_0
- إذا كانت Sig. Ta المحسوبة ≤ ٥% يتم قبول H_1

وبفحص قيمة معنوية المعامل الثابت المحسوبة والمدرجة فى الجدول رقم (٨) ، نجد أنها تساوى (0.931) وهى أكبر من نسبة 5% التى وضعت كحد

لقبول أو رفض فرض العدم . وبالتالى ووفق قاعدة القرار المذكورة أعلاه فإننا نقبل فرض العدم .

استناداً الى النتائج السابقة يمكن رفض الفرض الأول ، ويرجع ذلك الى وجود نتائج معنوية يظهر منها التأثير الايجابى المعنوى لاستخدام بطاقة قيم المشروع على تعزيز تقارير الأداء المالي .

اختبار النموذج الأول المقترح :

تم اختبار النموذج المقترح الأول ومعنوية معاملاته للتأكد من جودة توافق النموذج . وأكدت النتائج أن جودة التوافق الكلية للنموذج عالية الجودة ، والمؤشرات فى الحدود المقبولة. وبناء على مؤشرات جودة التوافق الكلية فإن النموذج المقترح الأول يفسر العلاقة ويمكن الاعتماد عليه فى تفسير العلاقات . والجدول التالى يبين مؤشرات جودة التوافق الكلية للنموذج المقترح الأول :

جدول رقم (٤)

مؤشرات جودة التوافق الكلية للنموذج الأول المقترح

مؤشرات جودة التوافق الكلية	القيمة
كا^{٢} Chi-Square	٢٨,٨٥٢
درجات الحرية DF	٢٦
المعنوية.SIG	٠,٣١٨
مؤشر كا^{٢} المعيارية	١,١١٠
مؤشر جودة التوافق (GFI)	٠,٩٨٤
مؤشر جودة التوافق المصحح (AGFI)	٠,٩٥٢
مؤشر جودة التوافق المقارن (CFI)	٠,٩٩٨
مؤشر الجذر التربيعى لمتوسط مربعات خطأ التقدير التقريبى (RMSERA)	٠,٠١٩
مؤشر الجذر التربيعى للبواقى (RMR)	٠,٠١٥

أكدت النتائج الواردة في الجدول السابق أن جودة التوافق الكلية للنموذج عالية جداً ، والمؤشرات فى الحدود المقبولة حيث بلغ مؤشر جودة التوافق ٩٨,٤% ، وجودة التوافق المصحح ٩٥,٢% ، ومؤشر كا^2 ٢٨,٨٥٢ بمعنوية ٠,٣١٨ ، ومؤشر كا^2 المعيارى ١,١١٠ ، والجذر التربيعى لمتوسط مربعات خطأ التقدير التقريبى ٠,٠١٩ ، ومؤشر الجذر التربيعى للبواقى ٠,٠١٥ ، وأخيراً بلغت قيمة مؤشر جودة التوافق المقارن ٩٩,٨% . وبناء على ذلك نستطيع القول أن النموذج المقترح الأول (بناء على مؤشرات جودة التوافق الكلية) يمكن الاعتماد عليه فى تفسير العلاقات بالنموذج .

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار معاملات النموذج الأول المقترح :

جدول رقم (٥)

نتائج اختبار معاملات النموذج الأول المقترح

(الآثار المعيارية الكلية المباشرة للمتغيرات الرئيسية بالنموذج الأول المقترح)

المسار			التقديرات	التقديرات المعيارية	الخطأ المعيارى	القيمة الحرجة	المعنوية
Z_1	------→ ←-	X_1	0.774	0.427	0.093	8.356	0.000
Z_2	------→ ←-	X_1	0.066	0.093	0.032	2.093	0.036
Z_3	------→ ←-	X_1	0.122	0.143	0.034	3.577	0.000
Z_4	------→ ←-	X_1	0.167	0.177	0.044	3.817	0.000
Z_1	------→ ←-	X_2	0.133	0.176	0.037	3.606	0.000

0.011	2.551	0.042	0.124	0.108	Z_2	------→ ←-	X_2
0.003	2.937	0.034	0.157	0.101	Z_3	------→ ←-	X_2
0.000	4.113	0.036	0.192	0.148	Z_4	------→ ←-	X_2
0.000	5.508	0.040	0.261	0.219	Z_1	------→ ←-	X_3
0.000	4.696	0.054	0.224	0.255	Z_2	------→ ←-	X_3
0.000	4.098	0.053	0.215	0.217	Z_3	------→ ←-	X_3
0.000	3.348	0.103	0.175	0.344	Z_4	------→ ←-	X_3
0.000	10.487	0.051	0.517	0.538	Z_1	------→ ←-	X_4
0.000	7.336	0.037	0.351	0.269	Z_2	------→ ←-	X_4
0.000	6.083	0.050	0.291	0.304	Z_3	------→ ←-	X_4
0.000	5.533	0.048	0.288	0.267	Z_4	------→ ←-	X_4
0.000	4.392	0.037	0.201	0.160	Z_1	------→ ←-	X_5

0.000	3.998	0.050	0.186	0.201	Z_2	------→ ←-	X_5
0.037	2.087	0.049	0.106	0.102	Z_3	------→ ←-	X_5
0.000	3.345	0.040	0.168	0.135	Z_4	------→ ←-	X_5
0.000	10.355	0.052	0.495	0.540	Z_1	------→ ←-	X_6
0.004	2.869	0.023	0.122	0.065	Z_2	------→ ←-	X_6
0.000	7.560	0.018	0.251	0.133	Z_3	------→ ←-	X_6
0.000	3.338	0.050	0.135	0.168	Z_4	------→ ←-	X_6

يتضح من الجدول السابق أن جميع مسارات النموذج إيجابية عالية المعنوية عند مستوى دلالة ١% (٢١ مسار)، ومساران فقط معنوية عند مستوى دلالة ٥% مما يشير الى أن هناك علاقة مباشرة والتأثير تأثير مباشر إيجابى ومعنوى لبطاقة قيم المشروع على تدعيم تقارير الأداء المالي.

نتائج البحث:

١. هناك قصور كبير فى التقارير المالية الحالية ، ويتطلب ذلك ادخال العديد من التحسينات والتطويرات على التقارير المالية الحالية لكى تصبح مصدراً هاماً للمعلومات بالنسبة للمستثمرين .

٢. تعتبر بطاقة قيم المشروع وما تحتوى عليه من مؤشرات مالية وغير مالية ، أداة مفيدة نحو تطبيق نموذج تحسين تقارير الأعمال بهدف تعزيز وتطوير تقارير الأداء المالى الاستراتيجى وبما يؤدى الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية ، ومن ثم اشباع حاجات مستخدمى القوائم والتقارير المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية .

٣. أن بطاقة قيم المشروع بما تحتويه من مؤشرات مالية وغير مالية تعتبر الوجه الأخر لنموذج تحسين تقارير الأعمال باعتبارها مدخلاً لتحسين جودة التقارير المالية . حيث أن استخدام بطاقة قيم المشروع – وما تتضمنه من مقاييس مالية ومقاييس غير مالية - فى قياس الأداء المالى الاستراتيجى للمنشأة سوف يؤدى الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية ، وبما يؤدى الى اظهار قدرة المنشأة على تنمية وتعظيم ثروة الملاك مقارنة بمؤشرات الأداء الشائع استخدامها والمستمدة من القوائم المالية الحالية ، كما أن كفاءة سوق رأس المال تتوقف على كل من المعلومات المالية وغير المالية. وبالتالى فإن استخدام بطاقة قيم المشروع سوف يترتب عليه توليد وإنتاج تقارير مالية عالية الجودة وذات محتوى معلوماتى يتعلق بمقاييس غير مالية الى جانب المقاييس المالية ، والتى تؤدى بدورها الى تعزيز تقارير الأداء المالى الاستراتيجى وبما ينعكس فى النهاية على قيمة المنشأة بالإيجاب(تعظيم قيمة المنشأة) وبالتالى فإن بطاقة قيم المشروع يمكن اعتبارها كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية .

وبالتالى فإن بطاقة قيم المشروع وما تحتوى عليه من مؤشرات مالية وغير مالية تعتبر أداة مفيدة نحو تطبيق نموذج تحسين تقارير الأعمال

بهدف تعزيز وتطوير تقارير الأداء المالى الاستراتيجى وبما يؤدى الى زيادة فعالية المعلومات المحاسبية ،ومن ثم اشباع حاجات مستخدمى القوائم والتقارير المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية .

٤. أن التقارير (الاضافية) التدعيمية المعتمدة على المؤشرات غير المالية تؤدى الى تعزيز وتحسين تقارير الأداء المالى الاستراتيجى ، والتى لا تستطيع القوائم والتقارير المالية الحالية الافصاح عنها وذلك لارتباطها بمبادئ المحاسبة التقليدية . وبالتالى لإعطاء صورة متكاملة عن الأداء الكلى للمنشأة فإنه يجب استخدام مقـــاييس غير مالية (كمية ووصفية ، داخلية وخارجية ، طويلة الأجل وقصيرة الأجل) ، تعبر عن أداء العمليات التشغيلية الداخلية بجانب مقاييس الأداء المالية وأكثر تفصيلية على المستوى التشغيلى لكى يمكن تقييم الأداء الكلى .

٥. أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية عدم قبول الفرض الأول " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة قيم المشروع على تعزيز تقارير الأداء المالي الاستراتيجي". حيث أشارت المعطيات الاحصائية الى وجود نتائج معنوية يظهر منها التأثير المعنوى لاستخدام بطاقة قيم المشروع على تعزيز تقارير الأداء المالي الاستراتيجي. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه العديد من الباحثين في دراساتهم السابقة ، وأيضا تتفق مع الاستنتاجات السابق الوصول إليها في الدراسة النظرية للبحث.

توصيات البحث:

انطلاقاً من النتائج التي توصلت إليها الدراسة ومن نتائج اختبار الفروض ، توصي الباحثة بما يلي:

١. ضرورة تبنى المنشآت لبطاقة قيم المشروع فى قياس وتقييم الأداء باعتبارها أحد أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية التى تطبق فى مجال قياس الأداء الكامل والذى يركز على المقاييس المالية وغير المالية ، وذلك

عن طريق إعداد تقارير تدعيمية كمدخل للتغلب على قصور التقارير المالية عن توفير معلومات غير مالية ، وذلك لتوفير معلومات أكثر ملائمة لمستخدمى القوائم المالية .

٢. ضرورة تركيز الادارة على المؤشرات غير المالية نظراً لأهمية تلك المؤشرات وارتباطها بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة ومن أهمها المؤشرات الخاصة بجانب العملاء ، والتعليم والابتكار ، والتشغيل الداخلى.

٣. الاهتمام بقياس وتقييم الأداء المالى الاستراتيجى من خلال المقاييس المالية وغير المالية ، وذلك لتضييق الفجوة بين الدراسات الأكاديمية المستخدمة لتطوير المحاسبة الادارية وبما يمارسه المحاسبون الاداريون بتلك المنشآت باعتبار ذلك كأداة لتطوير أساليب المحاسبة الادارية .

٤. ضرورة اهتمام المنشآت بتطوير القوائم والتقارير المالية الخاصة بها ، لتوفير كافة المعلومات التى يحتاجها المستثمرين لاتخاذ القرارات السليمة . من تبنى تلك المنشآت لسياسة إعداد التقارير الاضافية (التدعيمية) – وبما لا يضر بموقفها التنافسى – لزيادة جودة التقارير المالية فى ظل اقتصاد المعرفة .

مراجع البحث:

1. Crabtree, D., and DeBusk, K., " The effects of adopting the Balanced Scorecard on shareholder returns" , Advances in Accounting, Vol. 24, Issue 1, (June 2008) , pp. 132-136 .
2. Vurro, C., and Perrini, F., " Making the most of corporate social responsibility reporting : disclosure structure and its impact on performance " , Corporate Governance , Vol, 11 , Issue 4 , (2011) ,p. 75.
3. Northcott, D. and Smith, J., "Managing performance at the top:a balanced scorecard for boards of directors", Journal of Accounting &Organizational Change, Vol. 7, No. 1,(2011), pp. 33-56
4. Waroonkun , S. and Ussahawanitchakit , P. , " Accounting Quality , Accounting Performance , and Firm Survival : An Empirical Investigation of Thai-List Firms " , International Journal of Business Research , Vol. 11 , No. 4 , (2011) , pp. 118-143 .
5. Penman , S. and Zhang , X. , " Accounting Conservatism , the Quality of earnings , and Stock Returns " , The Accounting Review , Vol. 77 , No. 2 , (2012) , pp. 237-265 .
6. Mataira , K. , and Van Peursem , K. , " An Examination of Disciplinary Culture : Two Professional Accounting Associations in New Zealand " , Accounting Forum , Vol. 34 , No. 2 , (2010) , pp. 109-122 .
7. Ninlaphay , S. , and Ussahawanitchakit,P. , " Accounting Professionalism , Financial Reporting Quality and Information Usefulness : Evidence from Exporting firms in Thailand " , Journal of International Business and Economics , Vol. 11 , No. 4 , (2011) ., pp. 155-166 .
8. Verieun , M. , et. al. , " The Sarbanes – Oxley Act and Accounting Quality : A Comprehensive Examination " , The International

Journal of Economics and Finance , Vol. 3 , No. 5 , (2011) , pp. 49-54 .

9. Sarbanes – Oxley Period : Compensation Disclosure and Analysis (CD & A) , Business Horizons , Vol. 51 , Issue 2, (March – April , 2008) , pp. 3 – 5 .

١٠. ممدوح صادق محمد الرشيدى ، " دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة – جامعة سوهاج ، المجلد(٢٦) ، العدد (٢) ، ٢٠١٢ .، ص ص : ١٩-٢٥.

11. Latridis , G. , " Accounting Disclosures ,Accounting Quality and Conditional and Unconditional Conservatism , International Review of Financial Analysis , Vol. 2 , Issue 88 , (2011) , pp. 88-102 .

12. Hsieh , T. , " Do the Results of Information Transparency Reflect Firms , Accounting Quality African " , Journal of Business Management , Vol. 5 , No. 26 , (2011) , pp. 10540-10549

13. Jara , E. , et. al. , " Effect of International Financial Reporting Standards on Financial Information Quality " , Journal of Financial Reporting & Accounting , Vol. 9 , No. 2 , (2011) , pp. 176-196 .

١٤. راجع فى ذلك :

- Jones , K. , et. al. , " Do Models of Discretionary accruals detect actual cases of fraudulent and restated earning ? An empirical analysis " , Contemporary Accounting Research , Vol. 25 , No. 2 , (2008) , pp. 499-531 .
- Francis , J. et. al. , " Voluvtary Disciosure , Earnings Quality , and Costs of Capital" , Journal of Accounting and Research , Vol. 46 , No. 1 , (2008) , pp. 53-99 .

15. EBR 360 , The Enhanced Business Reporting Framework, (2005) .

16. EBR 360 , The Enhanced Business Reporting Framework for Private Companies , (2005) .

١٧. راجع فى ذلك :

- Roland , J. , et. al. , " The Creation Valuation and Disclosure of Intellectual Assets through Enhanced Business Reporting , Working Paper , (New York : Asset Economics , Inc. 2008) , pp. 81-84 .

١٨. عصام حنفى محمود ، " التزام الشركات بالشفافية والإفصاح " ورقة عمل قدمت الى : مؤتمر الشفافية والإفصاح الذى نظمته جامعة بنها بالقاهرة ، بتاريخ ٤-٥ فبراير(٢٠٠٦) .

19. Securities Exchange Commission , SEC , Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) , Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting , (August 2008) , pp. 59-81 .
20. International Accounting Standards Board , IASB , Financial Crisis Advisory Group , " Financial Crisis Advisory Group Publishes Wide-ranging review of standard-setting activities following the global financial crisis " , (July, 2009) .
21. Kieso , D. and Jerry , J. , Intermediate Accounting , (N.Y. : John Wiley & Sons, Inc. , 2012), pp. 314-327.
22. Kaplan, R. and Norton, D., "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management", Op. Cit. , p. 97 .

٢٣. أحمد هريدى محمد برعى ، "طرق القياس المحاسبى وأثرها على جودة التقارير المالية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد الرابع ،(٢٠١٢) ، ص ص : ١٤٦-١٤٩ .

24. Kaplan, R. and Norton, D.," Mastering the Management System " , Harvard Business Review ,Vol. 86 , No. 1,(2008) , 63-67 .
25. Hanson , R . and Mowen , M. " Management Accounting " , 6th ed , (N.Y: Palgrave, 2012), pp. 45-56 .