

التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاوين

التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن  
كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية  
بالشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية  
(دراسة ميدانية)  
أمجد عبد الفتاح العلاوين

المخلص:

تكمن المشكلة الرئيسية لهذا البحث فى قصور مصادر الافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، وأثر هذا القصور على مستخدمى التقارير المالية، وبصفة خاصة فى الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية. وفي ضوء ما سبق تتبلور مشكلة البحث فى محاولة للإجابة على التساؤل حول مدى إمكانية تحقيق التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى تقديم اطار مقترح للتكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية، واختبار صلاحية هذا الإطار المقترح بعناصره المختلفة فى بيئة الشركات الصناعية المساهمة والمدرجة فى سوق الأوراق المالية الأردني.



## Abstract:

The main problem of this research in the palaces sources disclosed internal strategic information, and the impact of this deficiency on the users of financial reports, particularly in the Jordanian Public Shareholding industrial companies. In light of the above research problem crystallized in an attempt to answer the question about the possibility of achieving integration between stylistic strategic cost management and the Balanced Scorecard as a source for the disclosure of internal strategic information.

The main objective of the search to provide the framework of a proposal for integration between stylistic strategic cost management and the Balanced Scorecard as a source for the disclosure of internal strategic information, and test the validity of this proposal is its various components framework to contribute and listed in the Jordanian stock market industrial companies environment



## المقدمة:

لقد شهد العالم خلال الاونة الاخيرة من القرن العشرين ادخال الكثير من نظم الانتاج المتقدمة التى تعتمد علي الحاسب الآلي مثل نظم الانتاج الفوري ونظم ادارة الجودة الكلية، وتعتمد هذه النظم بشكل رئيسي علي مشاركة العاملين ووجود نظم للرقابة علي الأداء علي مستوي مراكز المسؤولية ( وحدات الاعمال الاستراتيجية) .

وقد بات واضحاً ان نظام المعلومات المحاسبي يعكس في تقاريره كافة الابعاد والمتغيرات الموقفية وما يترتب عليها من معلومات استراتيجية، يجب ألا يقتصر فقط علي مقاييس الاداء المالية وانما يجب الاهتمام ايضا بالبيانات غير المالية والتي تساعد في اعطاء صورة اكمل وأوضح عن اداء الشركة.

## أولاً: مشكلة البحث:

تكمن المشكلة الرئيسية لهذا البحث فى قصور مصادر الافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، وأثر هذا القصور على مستخدمى التقارير المالية، وبصفة خاصة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية.

وفي ضوء ما سبق تتبلور مشكلة البحث في محاولة للإجابة على التساؤل حول مدى إمكانية تحقيق التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

## ثانياً: هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى تقديم اطار مقترح للتكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية، واختبار صلاحية هذا الإطار المقترح بعناصره



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلاويين

المختلفة في بيئة الشركات الصناعية المساهمة والمدرجة في سوق الأوراق المالية  
الأردني.

### ثالثاً: أهمية البحث:

تنقسم أهمية البحث إلى:

#### ١- أهمية علمية:

- لا يزال موضوع الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية يحتاج  
لمزيد من اهتمام الدراسات الأكاديمية والعملية، للتصدي للمشكلات  
المحاسبية الناتجة عن الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية  
واقترح التوصيات للتغلب عليها.

- محاولة وضع إطار للتكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة  
الأداء المتوازن كمصدر للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية،  
يساهم في تدنية فجوة التوقعات بين متطلبات مستخدمى القوائم والتقارير  
المالية وبما يحقق جودة التقارير المالية.

#### ٢- أهمية عملية:

- يمثل البحث محاولة لتطوير الممارسة المهنية في المحاسبة وخاصة فيما  
يتعلق بتحسين جودة الإفصاح المحاسبي من خلال اطار مقترح للتكامل  
بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر  
للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

- يستمد البحث أهميته في أن تحسين الإفصاح عن مثل هذه المعلومات  
يسهم في تخفيض ظاهرة عدم تماثل المعلومات والحد من آثارها السلبية  
من ناحية وزيادة الشفافية فيما ينشر من معلومات من ناحية أخرى.



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاويين

#### رابعاً: فروض البحث :

فى ضوء مشكلة البحث وأهدافه يتمثل الفرض الرئيسى للبحث فى " لا يوجد تأثير معنوى ذو دلالة احصائية للتكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية على تحسين جودة الافصاح المحاسبى بالشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية".

#### ويترق عن هذا الفرض الرئيسى الفرضيين الفرعيين التاليين:

- 1- لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لإدارة التكلفة الاستراتيجية كمصدر للافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية.
- 2- لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية.

#### خامساً: منهج البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وأهدافه وفروضه سوف يعتمد الباحث فى إنجاز هذا البحث على المنهج الإيجابي Positive Approach والذي يعتبر أحد أشكال البحوث التجريبية Empirical Research فى مجال المحاسبة.

#### سادساً: حدود البحث

يتضمن البحث الحدود التالية:

- 1- تقتصر الدراسة النظرية فى البحث على تقديم إطار للتكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية المتعلقة باستراتيجية الإنتاج، وبالتحديد عنصري الجودة والتكلفة دون غيرهما من الاستراتيجيات أو العناصر الأخرى لتحسين جودة الافصاح المحاسبى بالشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية".



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاويين

٢- ستقتصر الدراسة الميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة المسجلة في بورصة عمان للأوراق المالية.

#### سابعاً: تنظيم البحث:

يقترح الباحث تنظيم البحث على النحو التالى:

أولاً: نظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

ثانياً: بطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية والداخلية.

ثالثاً: المدخل المقترح للتكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

رابعاً: الدراسة الميدانية لتقييم الاطار المقترح للافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية.

خامساً: الخلاصة والنتائج والتوصيات.

سادساً: المراجع.

سابعاً: الملاحق.

وسوف يتناول الباحث كل من هذه المحددات بالدراسة والتحليل المناسبين على النحو التالى:

#### أولاً: نظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية:

بدأت الاشارة منذ عقدين او اكثر من الزمان الي اهمية العلاقة بين استراتيجية الشركة من ناحية ونظم الرقابة الادارية بها، بسبب تزايد حدة المنافسة في البيئة التى تعمل بها أي شركة وكذلك نتيجة ظهور اساليب جديدة مثل بطاقة الاداء المتوازن، المحاسبة الادارية الاستراتيجية والادارة علي اساس القيمة، واصبح هناك ادراك عام ان أي شركة ترغب في تحسين الاداء وتحقيق ميزة



تنافسية فانها يجب ألا يكون لديها فقط استراتيجياتها الخاصة، ولكنها يجب أيضاً ان تتأكد من ان هذه الاستراتيجيات يجب ان تكون متكاملة و مترابطة مع نظم الرقابة الادارية بها ولهذا اصبحت الاستراتيجية عنصراً هاماً من عناصر الاداء التنظيمي من خلال تأثيرها علي نظم الرقابة الادارية.

ويوضح الباحث أن أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يتعلق بمصدر الإفصاح عن المعلومات الداخلية الإستراتيجية، إلا أنه سيركز على عنصري الجودة ، التكلفة، حيث أن عنصر مواعيد التسليم يعتبر أحد عناصر الجودة، كما أن المرونة تشتمل على العديد من المتغيرات والمعلومات الخارجية بالإضافة إلى المعلومات الداخلية.

وإذا كانت الاستراتيجية تؤثر علي ادارة التكلفة الاستراتيجية من حيث ضرورة الحاجة الي نظم الرقابة الادارية غير المالية، فان استراتيجية الانتاج هي الاخرى تؤثر علي الاداء المالي وعلي مقاييس ومواصفات الاداء المطلوبة.

#### ١/١ : اثر إستراتيجية الإنتاج علي الأداء:

لقد بات واضحاً ان إستراتيجية الإنتاج في الشركات الصناعية هي التي تؤثر تأثيراً مباشراً علي اداء الشركة الصناعية، حيث تعرف استراتيجية الانتاج بانها مجموعة من الأحداث والأهداف والبرامج المنسقة التي يجري تطبيقها في مجال وظيفة الانتاج وتهدف الي تحقيق مزايا تنافسية متوسطة وطويلة الأجل، وهي التي تضمن تحقيق التوافق بين اسواق الشركة من ناحية وقدرات نظام الانتاج بها سواء الحالية او المستقبلية، كما تؤكد استراتيجية الانتاج ايضا علي اهمية استراتيجية الانتاج الناجحة يجب ان تتضمن عملية



تطابق بين مهام الانتاج من ناحية والاولويات التى تحددتها استراتيجية المنافسة (Kathrin, R. & Perth, S., 2012).<sup>(1)</sup>

ويرى الباحث أن استراتيجية الانتاج تستخدم لاستغلال اولويات وظيفة التصنيع والانتاج من اجل تحقيق مزايا تنافسية، وتشمل تلك الاولويات مجموعة من الخصائص مثل التكلفة، الجودة، التسليم والمرونة والتجديد والابتكار، والتى تعتبر اولويات تنافسية او أهداف للأداء بالنسبة لوظيفة الانتاج.

واوضح (Kazan, H , Goshen O & Ayşe T, 2006)<sup>(2)</sup> ان المزايا التنافسية التى يجب تبنيها عند وضع إستراتيجية الإنتاج التى تؤثر علي أداء الشركة هي الجودة، المرونة، التكلفة، التسليم في الموعد المحدد، وقد أوضحت الدراسة ايضا اختبار اثر حجم الشركة علي مدي التأثيرات السابقة وتوصلت الي أن زيادة حجم الشركة يؤثر فى زيادة كل من:

- ١- حجم تأثير استراتيجيات التصنيع علي الأداء المالي.
- ٢- تأثير الجودة علي الأداء المالي.
- ٣- تأثير المرونة علي الأداء المالي.
- ٤- تأثير معدل التسليم علي الأداء المالي.

ويتضح للباحث ان إستراتيجية الانتاج وما تتبناه من اولويات استراتيجية تؤثر ايجابياً علي الاداء المالي للشركة وهذا الاداء المالي للشركة يعتبر محلا لاهتمام كافة الطوائف ذوي المصلحة بالشركة، مما يؤكد الحاجة الماسة الي الافصاح عن مقاييس الاداء الاستراتيجية.





## ٢/١: الإفصاح عن مقاييس الاداء الاستراتيجية:

لقد ظهر اتجاه في الفكر المحاسبي في العقد الاخير وهو ان تتحول الشركات من مقاييس الاداء التقليدية الي نظم قياس الأداء الاستراتيجية، بسبب ادراك فائدتها واثرها علي الاداء حيثانها تؤدي الي التنفيذ الناجح للاستراتيجيات، بما تحققة من اتصالات جيدة وتنفيذ جيد ومتابعة اكثر فعالية، ولا تساهم هذه النظم فقط في تنفيذ الاستراتيجيات وانما تسهم ايضا في صياغة الاستراتيجيات.

وتعرف نظم قياس الاداء الاستراتيجي بانها مجموعة مختصرة من المقاييس ( المالية او غير المالية طويلة الأجل او قصيرة الأجل الداخلية أو الخارجية بعدية ام قبلية ) تدعم عمليات اتخاذ القرارات، بتجميع وتشكيل وتحليل معلومات كمية عن اداء الشركة وتقديمها بصورة مركزة ومعبرة (Gilbert, X., Bisbee, J., & Mendoza, X., 2010).<sup>(٣)</sup>

وتتميز نظم قياس الاداء الاستراتيجي بما يلي :

- ١- التكامل بين الاستراتيجية طويلة الأجل والاهداف التشغيلية.
- ٢- توفير مقاييس اداء متعددة الابعاد.
- ٣- توفير سلسلة متتابعة الاهداف والمقاييس والاهداف قصيرة الأجل ، خطط التنفيذ لكل بعد من ابعاد قياس الاداء.
- ٤- ان حجم الشركة يزيد من تأثير معدل التسليم علي الاداء المالي.

ويخلص الباحث الى ان الإفصاح عن مقاييس الاداء الاستراتيجية يتطلب استخدام بيانات غير مالية في هذا الإفصاح، ويحتل الإفصاح المحاسبي عن البيانات غير المالية في المحاسبة بصفة عامة، وفي الإفصاح المحاسبي بصفة خاصة ركنا هاما لترشيد قرارات المستثمرين.



**٣/١: تحليل العلاقة بين نظام ادارة التكلفة الإستراتيجية والتقارير المالية:**

هناك حالة تفاعل مستمرة بين نظام ادارة التكلفة ونظام اعداد التقارير المالية لأن كلاهما يساعد في التقرير عن الربحية، فنظام التقارير المالية يقوم بتوفير معلومات للإطراف ذوي المصلحة العامة عن ربحية الشركة في فترة معينة، وفي الشركات الصناعية علي وجه التحديد فان هذه العملية تشمل الإفصاح عن مجمل ربح الفترة، وعلي العكس من ذلك فان نظام ادارة التكلفة الاستراتيجي يقوم باعداد تقارير عن ربحية المنتجات عن المنتجات وغيرها من وحدات التكلفة بشكل فردي، ويحدث التفاعل بين النظامين لان مجموع ربحية المنتجات المستخرج بواسطة نظام ادارة التكلفة الاستراتيجي للمنتجات المباعة خلال الفترة يساعد في الحصول علي تقرير عن مجمل الربح للشركة ككل، والسؤال الذي يفرض نفسه هو هل يجب ان تتساوي مجموع ربحية المنتجات بشكل فردي مع مجمل الربح الإجمالي او يجب إجراء تسوية لتحقيق التوافق بينهما والاجابة التقليدية لهذا السؤال هي نعم يجب ان يتساوي كل منهما، ومع الاخذ فى الاعتبار ان هناك مفاهيم مختلفة للتكلفة تستخدم في قياس ربحية المنتجات بشكل فردي فانه من المحتمل ان يوجد اختلاف وتناقض بين كلا النظامين.

ويرى الباحث ان هناك حاجة للإفصاح عن المعلومات الداخلية عن التكلفة والتي يوفرها نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية ولو بشكل اختياري وخاصة اذا ماكانت تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**٤/١: الإفصاح عن معلومات الجودة:**

أدت عولمة الأسواق وزيادة حدة المنافسة قد بالشركات الي التركيز علي عوامل مستحدثه مثل تلبية حاجات العملاء وتحقيق رضا العملاء كوسائل لتحقيق مزايا تنافسية وحتى من اجل البقاء والاستمرار، وصاحب ذلك ضرورة التأكيد علي الجودة وتطبيق مبادئ ادارة الجودة الكلية والخروج من فكرة المستوي الاقتصادي للجودة الي فكرة ١٠٠% جودة، وقد ادي الاهتمام بالجودة الي الاهتمام



بها من جانب هيئات دولية مثل المنظمة الدولية لتنميط المنتجات ISO والتي اصدرت مجموعة من معايير الجودة بدأت عام ١٩٨٧ وتلتها سلسلة متتالية من معايير الجودة والتي تسمى ISO 9000، وترتبط الاستراتيجية ارتباطاً وثيقاً بالاحداث والقياس ولهذا فان مقاييس الاداء يجب ان يشملها نظام يعمل علي متابعة التقدم في تنفيذ الاستراتيجيات في شكل أحداث وإجراءات يتم اتخاذها ، وقد ادي التركيز علي الجودة والتغيرات التكنولوجية في بيئة التصنيع الي اعادة النظر في مقاييس الأداء التقليدية واصبح هناك طلب علي مقاييس اكثر تفصيلاً واتساعاً.

وقد انتقدت المقاييس التقليدية للاداء بتركيزها علي الأجل القصير وعدم قدرتها علي التكامل مع الأهداف الإستراتيجية للتنظيمات، ولهذا اعتبرت مؤشرات الاداء المالية قصيرة الأجل ليست بالمقاييس المناسبة للاداء وانها تحول انظار الادارة بعيداً عن أنشطة خلق القيمة، وأصبح هناك حاجة لمقاييس اداء جديدة في حالة تطبيق فلسفة الجودة للتعبير عنالاداء المتعلق بالجودة، ولهذا فان مقاييس الاداء التي تعبر عن الجودة يشمل مقاييس مادية للجودة او مقاييس مالية للجودة.

#### ١/٤/١ : مفاهيم الجودة:

عرف كل من (Blucher, E and, David, J, 2010) <sup>(٤)</sup> الجودة بانها المستوي الكلي لرضا العميل عن منتجات الشركة من السلع او الخدمات، وهذا التعريف يقسم الجودة الي:

١. جودة الخصائص والتي تعبر عن مدي تلبية تصميم المنتج لتوقعات العملاء.
٢. جودة الاداء وهي التي تعبر عن الفرق بين خصائص التصميم والاداء الفعلي للمنتج.



ورغم ان تحقيق الجودة ومبادراتها مثل ادارة الجودة الكلية هي مسألة ادارة بالدرجة الاولى وليست مسألة محاسبية، ومع ذلك فان المحاسبون يمكنهم اضافة قيمة الي عملية الجودة بتقديم المعلومات للادارة ولكافة الاطراف ذوي المصالح بمعلومات هامة وصالحة لاتخاذ القرارات وفي التوقيت المناسب، سواء كانت معلومات مالية او غير مالية، وسواء كانت معلومات بالتغذية الامامية عن النتائج الفعلية للجودة او معلومات بالتغذية العكسية عن مدي تنفيذ استراتيجية الجودة، وقد تأكدت اهمية الجودة في دنيا الاعمال نتيجة لظروف شدة المنافسة التى تسود بيئة الاعمال في الزمن المعاصر واصبحت الجودة احد وسائل النجاح في فعالية الاستراتيجية التنافسية التى تتبناها أي شركة.

وتتضح اهمية الجودة للمحاسبة ودور المحاسبين في ادراة ورقابة الجودة اذا ما علمنا ان أي شركة تنافس في السوق سواء عن طريق استراتيجية القيادة التكاليفية او عن طريق تبنى استراتيجية تمييز المنتجات، يظل للجودة دورها الهام في النجاح في أي من هاتين الاستراتيجيين، فاذا كانت الجودة هي مفتاح النجاح في استراتيجية التمييز فان تبنى استراتيجية القيادة التكاليفية لا يعنى اختيار انتاج منتجات منخفضة التكلفة ولا يتوافر فيها الجودة، ولكن يجب ان تظل المنتجات منخفضة التكلفة بوضع يسمح لها بمقابلة احتياجات العملاء وتوقعاتهم لهذا يصبح التحدي الهام للادارة ايا كانت إستراتيجيتها هو كيفية ادارة الجودة ورقابتها وادارة ورقابة التكاليف المرتبطة بالجودة.

ويرى الباحث أن تحسين الجودة هو الطريق امام أي شركة صناعية كي تحقق مزايا تنافسية وربحية عالية ومعدل عائد علي الاستثمار عالي، ومن هنا كان من الضروري ان يتم الافصاح والتقرير عن الجودة لحاجة العديد من الاطراف ذوي المصلحة لمثل تلك المعلومات، والافصاح يجب ان يشمل كل من مقاييس الاداء المالية لنشاط الجودة وكذلك تكاليف الجودة والمعلومات غير المالية عن أنشطة الجودة.



## ٢/٤/١: التقرير والأفصاح عن معلومات الجودة:

تظهر تكاليف الجودة بصورة منفصلة في القوائم المالية ويظهر بعضها في التكاليف الصناعية غير المباشرة والبعض الآخر من تكاليف الجودة يظهر في التكاليف العمومية والإدارية، وفي بعض الحالات النادرة يتم التقرير عن تكاليف التالف غير الطبيعي، ولهذا فإن الإفصاح عن تكاليف الجودة يجب ان يتم تحويلها الي تكاليف أنشطة ثم بعد ذلك يجري تحويلها الي تكاليف منتجات او خدمات او عملاء، وهكذا تعرف تكاليف الجودة انها تكاليف الأنشطة التي تتعلق بمنع وتحديد واصلاح وتصحيح عيوب الجودة السيئة، بالإضافة الي تكلفة الفرصة المضاعة الناتجة عن الانتاج المفقود والمبيعات المفقودة الناتجة عن سوء الجودة. ويهدف اعداد التقارير عن تكاليف الجودة والإفصاح عنها الي زيادة ادراك مستخدمى المعلومات بحالة تلك التكاليف لتشجيع التحسين في ادارة تكاليف الجودة، وكذلك تحليل آثار التحسين في الجودة وكيفية قياسه وتحديد ما يتطلبه هذا التحسين من استثمارات، ولتحقيق الفائدة من تقارير تكاليف الجودة يجب ان يكون التقرير عن تكاليف الجودة متكاملًا مع نظام المعلومات في الشركة.

ومن الامور الهامة ان يتم اعداد تقارير تكاليف الجودة بشكل مقارن يبين تطور نسبة كل عنصر منها الي المبيعات، ومن المهم ايضا ان الإفصاح عن تكاليف الجودة يوفر معلومات هامة عن استراتيجية الشركة في تدعيم المزايا التنافسية لها وزيادة الحصة السوقية عن طريق الدخول في مبادرات ادارة الجودة الكلية، والتي تعتمد علي زيادة نسبة الإنفاق علي تكاليف المنع وتحقيق خفض تدريجي في تكاليف الفشل الداخلي او الخارجي للوصول بهما الي الصفر، وهو الوضع الامثل لتكاليف الجودة الذي تكون عنده تكاليف الجودة عند حدها الأدنى، ويكون نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف الجودة عند حده الأدنى وهذه المعلومات لا تهم فقط الإدارة داخل الشركة وانما يمكن ان يستفيد منها كافة الاطراف خارج



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

الشركة من ذوي المصلحة في الحصول علي صورة كاملة عن الاداء  
الاستراتيجي للشركة.

### ثانياً: بطاقة الاداء المتوازن كمصدر للأفصاح عن المعلومات الاستراتيجية والداخلية:

#### ١/٢: بطاقة الاداء المتوازن – المفهوم والابعاد:

وفقا لهذا الاسلوب يجب على كل شركة ان تحدد اهدافها علي مستوي  
المحاور الأربعة لبطاقة الاداء المتوازن ثم ترجمة تلك الاهداف الي مقاييس اداء  
محددة، وعلي كل شركة ان تقرر ماهية مقاييس الاداء الهامة لها، وقد تختلف  
درجة اهمية تلك المقاييس علي مدار الزمن، ولكن يجب باستمرار ان تكون تلك  
الاهداف والمقاييس مرتبطة بالاستراتيجية.

ولتوضيح ذلك البعد الاستراتيجي لبطاقة قياس الاداء المتوازن فان من  
الضروري التأكيد علي انها ليست مجرد نظام لقياس الاداء يجمع بين المقاييس  
المالية وغير المالية التي تستخدمها الشركة لاغراض الرقابة والتغذية العكسية،  
وانما هي عملية تتبع من اعلي الي اسفل تشتق من الرؤية والاستراتيجية لوحدة  
الاعمال، حيث ان هذه البطاقة تترجم رؤية أي وحدة تنظيمية واستراتيجيتها الي  
مجموعة مترابطة من المقاييس التي تحدد الاهداف الاستراتيجية طويلة الأجل  
وكذلك آليات ووسائل انجاز تلك الاهداف، فالمقاييس تعمل علي اجراء توازن بين  
المقاييس الخارجية المتعلقة بالعملاء وكذلك المقاييس الداخلية التي تتعلق  
بالعمليات الداخلية الأساسية، وكذلك بالتعلم والنمو وتربط، كذلك مقاييس العائد  
المتعلق بنتائج الجهود الماضية من ناحية والمقاييس التي تعمل علي تصور الاداء  
المستقبلي.

في ضوء هذا التصور لمفهوم بطاقة القياس المتوازن فقد حدد  
(Wireman, E, 2009) <sup>(٥)</sup> انها تساهم في انجاز العمليات الادارية التالية:



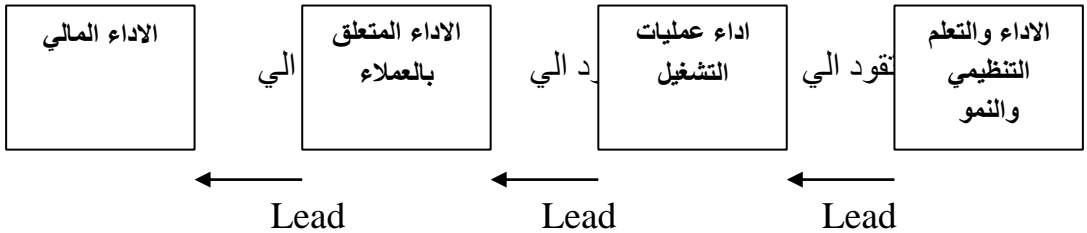
التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

١. توضيح وترجمة الرؤية والاستراتيجية الي اهداف استراتيجية محددة وتوضيح المحركات الاساسية لهذه الأهداف الاستراتيجية.
٢. التوصيل والربط بين الاهداف الاستراتيجية ومقاييس الاداء وتوفر الفرصة لكافة العاملين لفهم الاهداف العليا وما تستند اليه من مقاييس، حيث تترجم هذه الاهداف العليا الي اهداف لا مركزية تساعد في تحقيق الاستراتيجية العامة.
٣. تخطيط ووضع الاهداف للمبادرات الاستراتيجية علي مدي يتراوح من ٣ : ٥ سنوات مقسمة الي اهداف سنوية لقياس التقدم نحو تحقيق الأهداف طويلة الاجل.
٤. التأكيد علي اهمية التغذية العكسية الاستراتيجية والتعلم حتى يستطيع المديرين رقابة وتعديل خطوات تنفيذ الاستراتيجية وربما يؤدي ذلك الي تغيير الإستراتيجية ذاتها.

ويوضح الشكل التالي التكامل بين مؤشرات الاداء:

### شكل رقم (١)

التكامل بين مؤشرات الاداء



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

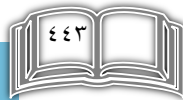
ويلاحظ من هذا الشكل ان التحسين في البعد المتعلق في التعلم التنظيمي والنمو والذي يؤدي الي تحسين كفاءة العاملين، ينعكس مباشرة بالتحسين علي عمليات الانتاج الداخلية بكافة ابعادها مثل الجودة وزمن الانتاج والتكلفة وغيرها، والذي يقود بدوره الي تحقيق مستوي عالي من رضا العملاء ثم تنعكس كل نواحي التحسين السابقة علي الاداء المالي.

**ثالثاً: المدخل المقترح للتكامل بين اسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية:**

أشار أحد الباحثين (Hogue, Z, 2013)<sup>(١)</sup> الى ان مقاييس الاداء غير المالية بجانب مقاييس الاداء المالية التى تستخدم في بطاقة الاداء المتوازن توفر للمديرين اشارات بشكل مستمر حول النقاط الاكثر اهمية في عملهم اليومي واتجاه توجيه المزيد من الجهود.

كما أشار (شوقي فوده، ٢٠٠٥)<sup>(٧)</sup> في دراسته على الشركات الصناعية المصرية، بناء على إطار لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي، معتمداً على مقياس بطاقة الأداء المتوازن وذلك من خلال تحليله لأبعاد هذا المقياس. وقد توصل إلى أن هناك قصور في المقاييس المالية، كمؤشرات لتقييم الأداء الاستراتيجي، وكذلك أهمية التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي.

وهكذا فانه لتحقيق الاهداف الاستراتيجية فان الشركة التى تنفذ الإدارة الكلية للجودة سوف تعتمد علي بطاقة الاداء المتوازن لتحديد الابعاد المتعددة للاداء سواء مالية ام غير مالية، وذلك من اجل دفع وحفز العاملين ومكافأتهم عند تحقيق العوائد المرغوبة، وتشجيع هؤلاء ايضا علي بعض اشارات التغذية العكسية حول المجالات





التي تحتاج الي التحسين، وتعتبر هذه التغذية العكسية هي اداة النجاح والتي تشجع العاملين علي المساهمة في تحقيق تحسين مستمر في الأداء.

ولتوفير إطار للإفصاح عن مثل هذه المعلومات فإنه يمكن أن يتم الربط بين أنشطة إدارة الجودة الكلية والأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن من خلال مجموعة من المؤشرات والمقاييس التي ينتج عنها معلومات هامة تهم كافة ذوي المصلحة في الشركة، ويؤدي هذا الربط إلى اقتراح مجموعة من المقاييس والمؤشرات لقياس وتقييم أنشطة الجودة طبقاً للمحاور الأربعة لتقييم الأداء، وهذه المقاييس هي التي سوف توفر المعلومات المقترح الإفصاح عنها للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة.

يتضح للباحث من الدراسة السابقة ان كل ابعاد بطاقة الاداء المتوازن الاربعة يمكن ان تساهم في فعالية برامج ادارة الجودة الكلية، كذلك أنشطة ادارة الجودة الكلية الرئيسية وكذلك مقاييس ومؤشرات اداء أنشطة الجودة وابعاد بطاقة الاداء المتوازن لكل نشاط من أنشطة ادارة الجودة الكلية، وقد حددت الدراسة ثمانية أنشطة لادارة الجودة الكلية واللازمة لتحقيق فعالية التنظيم وكيفية انعكاسها في ابعاد بطاقة الاداء الاربعة.

ويوضح الباحث الخصائص والنتائج التالية للتكامل بين أسلوب الادارة لاستراتيجية وبطاقة الاداء المتوازن كما يلي:

١. تعتمد مسببات الجودة علي عوامل غير مالية مثل تصميم المنتجات والعمليات واعادة التشغيل والتسليم في الموعد، وبالتالي فان مؤشرات قياس الأداء غير المالية تعتبر مؤشرات افضل لجهود الادارة تعكس علاقات السبب والنتيجة في الاداء المالي المستقبلي.



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلاويين

٢. تكمل مقاييس الاداء غير المالية مقاييس الاداء المالي في دعم ادارة الجودة الكلية، وذلك بوجود تغذية عكسية بالمعلومات للمكافآت والتحسين المستقبلي وبالتالي دعم وتأكيد الجودة.
٣. ان التوازن الذي تحققه بطاقة الاداء المتوازن يعنى التركيز في قياس الاداء علي المقاييس المالية وغير المالية لتحقيق اهداف التنظيم سواء علي مستوي وحدة الاعمال الاستراتيجية او علي مستوي الشركة ككل.
٤. يركز مدخل بطاقة الاداء المتوازن علي الاستراتيجية ، ويؤدي الي تركيز اسهل علي الرقابة وربط المديرين تجاه الأهداف طويلة الأجل والمكافآت وتخصيص الموارد بكفاءة.
٥. تساهم ادارة الجودة الكلية في تحقيق هذا التوجه عن طريق التأكيد علي التحسين المستمر والشراكة مع العملاء والموردين وأهمية فرق العمل.

وهكذا يوضح الباحث ان التكامل بين اسلوب الادارة الاستراتيجية، ومدخل بطاقة الاداء المتوازن يوفر اطاراً لتجميع والتقارير عن قدر هائل من المعلومات الاستراتيجية الداخلية سواء كانت مالية ام غير مالية، ولا يبقى امام الادارة الا ان تتخذ قرارها بالافصاح عن تلك المعلومات لما لها من فائدة واهمية لكافة مستخدمي المعلومات وكافة الاطراف ذوي المصلحة في الشركة، حتى تتوافر لديهم صورة كاملة عن اداء الشركة ويساعدهم علي التنبؤ بأحوالها في المستقبل من اجل اتخاذ كافة القرارات.

وفي ضوء العرض السابق يخلص الباحث الى أهمية المعلومات المتاحة من التكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية وبطاقة الاداء المتوازن، ويرى الباحث أن هذا التكامل يصلح كمحتوى معلوماتى يناسب الاطار المقترح للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للاسباب التالية:



التكامل بين أسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

١. تتضمن مقاييس اداء تاريخية ومقاييس اداء مستقبلية وبالتالي فانها تقدم صورة كاملة عن اداء الشركة علي علي كافة الابعاد الاربعة التى تتضمنها وهي البعدالمتعلق بالتعلم ثم عمليات التشغيل الداخلية ثم بعد العملاء واخيراً البعد المالي.
٢. توضح بطاقة الاداء المتوازن للمستفيد من الافصاح علاقات السبب والنتيجة بين هذه الابعاد الاربعة حتى يتكامل اثرها في النهاية علي البعد المالى وتقدم تفسيراً لأي تغييرات في الاداء المالي.
٣. تحتوي بطاقة الاداء المتوازن علي مؤشرات ومقاييس اداء استراتيجية غير مالية بالاضافة الي المؤشرات المالية.

رابعاً: الدراسة الميدانية لتقييم الاطار المقترح للافصاح عن المعلومات

الإستراتيجية الداخلية:

١/٤ : هدف الدراسة الميدانية:

يتمثل الهدف الرئيسى للدراسة الميدانية فى تقييم الاطار المقترح للتكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية لتحسين جودة الافصاح المحاسبى للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية.

ويتناول الباحث كيفية استخدام التحليل الإحصائي لاختبار مدى صحة أو عدم صحة فروض البحث، لتحديد مدى الاختلافات بين آراء عينة الدراسة متمثلة فى (مستخدمى القوائم المالية - معدى القوائم المالية)، فيما يتعلق بتقييم المدخل المقترح للتكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية لتحسين جودة الافصاح المحاسبى للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية.



#### ٢/٤: تحديد مجتمع وعينة البحث:

اعتمد الباحث فى الدراسة الميدانية على قائمة استقصاء - ملحق رقم (١) - لاستقصاء آراء فئتين من المستقصى رأيهم في الدراسة حول مشكلة البحث وما يطرحة من تساؤلات من خلال عينة من كل فئة من فئات الدراسة وذلك كما يلي:

##### ١- الفئة الأولى:

عينة من مستخدمي القوائم المالية للشركات الصناعية المساهمة الاعامه الاردنية، ويتم استقصاء آراء هذه الفئة باعتبارها تمثل جانب الطلب على المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة لتحديد مدى الحاجة لهذه المعلومات في البيئة الأردنية.

##### ٢- الفئة الثانية:

وهي عينة تمثل معدى القوائم المالية باعتبارهم يمثلون جانب عرض المعلومات المحاسبية وذلك لتحديد مدى موافقتهم على الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية التي يرغبها مستخدمي القوائم المالية.

وقد قام الباحث بتحديد حجم العينة لمجتمع الدراسة بحيث يكون مناسباً للتحليل الإحصائي، وقام بتوزيع قوائم الاستقصاء على هذه العينة و عددها (٢٤٥) قائمة استقصاء لمصادر معلومات الدراسة، وقد بلغ عدد الاستجابات الواردة (٢٢٤) استجابة استبعد منها عدد (١٤) استجابة لعدم صلاحيتها حيث يوجد فى البعض منها بيانات غير كاملة ويتضمن البعض الآخر إجابات عشوائية غير منطقية، وقد تم الاعتماد على الاستجابات الصحيحة الصالحة لإجراء التحليل الإحصائي وعددها (٢١٠) استجابة، ويوضح الجدول التالي- جدول رقم (١) - بيان توزيع قوائم الاستقصاء على مجموعات عينة الدراسة كما يلي:-



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلاويين

### جدول رقم (١)

بيان توزيع قوائم الاستقصاء على فئات عينة الدراسة

الاستجابات الصحيحة		الاستجابات المستبعدة		الاستجابات الواردة		الحجم المحدد للعينة	مصادر المعلومات لعينة الدراسة
%	عدد	%	عدد	%	عدد		
٩٤.٥٢	١٣٨	٥.٤٧	٨	٩١.٢٥	١٤٦	١٦٠	فئة مستخدمى القوائم المالية
٩٢.٣	٧٢	٧.٦٩	٦	٩١.٧٦	٧٨	٨٥	فئة معدى القوائم المالية
٩٣.٧٥	٢١٠	٦.٢٥	١٤	٩١.٤٢	٢٢٤	٢٤٥	إجمالي العينة

وقام الباحث بحساب المقاييس الإحصائية الوصفية للمتغيرات الخاصة بخصائص مفردات عينة البحث في إطار مقياس ليكرت الخماسي الاتجاه Likert Scale المستخدم بهذا البحث كما يلي:

موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
٥	٤	٣	٢	١

### ٣/٤: المحاور البحثية للدراسة الميدانية:

وتشتمل على محورين أساسيين، حيث يختص المحور الأول بعناصر الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية (كمتغيرات مستقلة فرعية)، ويختص المحور الثانى بجودة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية (كمتغير تابع)، وذلك على النحو التالى:



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلاويين

#### ١/٣/٤: المحور الرئيسي الأول:

- ويشمل عناصر الاطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية (كمتغيرات مستقلة) ويشتمل على بعدين فرعيين هما:
- البعد الفرعي الأول: إدارة التكلفة الإستراتيجية  $X1$  : ويشتمل على ١١ عبارة بحثية.
  - البعد الفرعي الثاني: بطاقة الأداء المتوازن  $X2$  : ويشتمل على ١٠ عبارات بحثية.

#### ٢/٣/٤: المحور الرئيسي الثاني:

ويختص بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية (كمتغير تابع)، ويشتمل على ١٠ عبارات بحثية.

وفيما يلي يتناول الباحث المقاييس الإحصائية الوصفية للمتغيرات البحثية، حيث يتضح من بيانات الجداول الخاصة بتلك المحاور، العبارات التي حازت على أعلى درجات الأهمية وأقل درجات الأهمية، وذلك وفقاً لاستجابات مفردات عينة الدراسة، ثم يوضح بالنسبة لكل بعد الاتجاه العام لاستجابات مفردات البحث، بالنظر إلي نسبة معامل الاختلاف من خلال المعادلة: (الإنحراف المعياري ÷ المتوسط الحسابي  $\times 100$ )، طبقاً لأبعاد الدراسة " التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية فى الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، وذلك على النحو التالى:

#### ١/١/٣/٤: المحور الرئيسي الأول:

ويشمل عناصر الاطار المقترح التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن للإفصاح المحاسبي للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية ويشتمل بدوره على بعدين فرعيين كما يلي:



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمد عبد الفتاح العلويين

١/١/١/٣/٤: البعد الفرعي الأول: إدارة التكلفة الإستراتيجية (x1):  
ويشمل على ١١ عبارة بحثية وبيانهم كما يلي:

جدول رقم (٢)

الإحصاء الوصفي

(التوزيع التكراري والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) بعد "إدارة التكلفة الإستراتيجية" (x1)

م	العبارات	المستثمرين			معدى القوائم المالية		
		الخارجيين (ن=١٣٨)			الداخليين (ن=٧٢)		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١	تستمد ادارة التكلفة الإستراتيجية أهميتها في حالات المنافسة الكاملة في السوق.	٣.٩٨	١.١٨١	٢٩.٦٧	١.٠٣	٣.٥٠	٢٩.٥٧
٢	تعمل ادارة التكلفة الإستراتيجية الادارة على خفض التكلفة لتحقيق هامش ربح عالي لتدعيم الميزة التنافسية للشركة.	٤.٠٣	١.٠٥٣	٢٦.١٣	١.٠٤	٣.٤٤	٣٠.٤٤
٣	هناك علاقة مؤكدة بين عملية خفض التكلفة وتحسين الإفصاح المحاسبى عن الأداء المالي للشركة.	٤.٠٧	١.٠١٥	٢٤.٩٤	١.٠٦	٣.٥٣	٣٠.٠٦
٤	يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية ولو بشكل اختياري امكانية الإفصاح عن المعلومات الداخلية.	٤.٣٣	١.٠٦٩	٢٤.٦٩	١.٢٢	٣.٥٤	٣٤.٤٩
٥	يساعد نظام ادارة التكلفة الإستراتيجية نظام اعداد التقارير المالية في التقرير عن الربحية.	٤.٢١	١.٠٩٧	٢٦.٠٦	٠.٩١	٣.٧٦	٢٤.٢٣
٦	يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية البيانات غير المالية واتساقها مع	٤.٠٨	١.٠١٩	٢٤.٩٨	١.٠٩	٣.٦١	٣٠.٣٣



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أحمد محمد الفتاح العلويين

م	العبارات	المستثمرين			معدى القوائم المالية		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
٧	البيانات المالية لتكون بمثابة مؤشر قوي للأفصاح عن دقة البيانات المالية وخلوها من التحريف والغش. يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية معلومات هامة للأفصاح عن استراتيجية الشركة بما يساعد في تدعيم المزايا التنافسية لها وزيادة الحصة السوقية.	٤.٣٤	١.٠٧٠	٢٤.٦٥	٣.٥٤	١.٢٠	٣٣.٨٩
٨	تتعلق المعلومات التي يوفرها نظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالبعد الأول من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وهو البعد المالي.	٤.٠٤	١.٠٥٦	٢٦.١٤	٣.٤٤	١.٠٤	٣٠.٤٤
٩	يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية معلومات تساعد على التقرير عن تكاليف الجودة ويفضل ان تكون في شكل نسبة مئوية من المبيعات	٣.٨٧	٩٥٨.	٢٤.٧٥	٣.٧٤	١.٠٤	٢٨.٠٢
١٠	يعتبر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية بمثابة نظام معلومات للأفصاح عن مقاييس الاداء الاستراتيجية والبيانات غير المالية.	٤.١٧	١.٠٢٩	٢٤.٦٨	٣.٨٦	١.٠٣	٢٦.٩٢
١١	يصلح نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية كمحتوى معلوماتى يناسب الاطار المقترح للأفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.	٤.١٨	١.٠٥٥	٢٥.١١	٣.٥٨	١.٠١	٢٨.٤١
المتوسط العام لإجمالي البعد		٤.١١	٠.٥٩	١٤.٤٧	٣.٥٩	٠.٥١	١٤.٣٩
قيمة "٣" = ٢٢.٠٣٤ درجات الحرية= ١٣٧ مستوى الدلالة = ٠.٠١*		قيمة "٣" = ٩.٧٧٠ درجات الحرية= ٧١ مستوى الدلالة = ٠.٠١*					

\*دالة عند ٠.٠٥

\*\*دالة عند ٠.٠١





### من الجدول السابق يتضح:

#### ١- عينة مستخدمى القوائم المالية:

- أشارت مفردات عينة الدراسة وفقا لإجمالي بعد "" إدارة التكلفة الإستراتيجية " إلى الاتجاه بالموافقة، حيث بلغ المتوسط العام لإجمالي المحور (٤.١١) وبمعامل اختلاف قدره (١٤.٤٧%)، أى بما يعادل نسبة اتفاق (٨٥.٥٣%).
- كانت أهم العبارات اتفقا على بنود هذا البعد عبارة (يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية معلومات هامة للافصاح عن استراتيجية الشركة بما يساعد في تدعيم المزايا التنافسية لها وزيادة الحصة السوقية)، (يعتبر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية بمثابة نظام معلومات للافصاح عن مقاييس الاداء الاستراتيجية والبيانات غير المالية)، (يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية ولو بشكل اختياري امكانية الافصاح عن المعلومات الداخلية)، بمعاملات اختلاف (٢٤.٦٥%)، (٢٤.٦٨%)، (٢٤.٦٩%)، على التوالي.
- أما العبارات الأقل اتفقا فشملت عبارة (تتعلق المعلومات التي يوفرها نظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالبعد الأول من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وهو البعد المالي)، (تستمد ادارة التكلفة الإستراتيجية أهميتها في حالات المنافسة الكاملة في السوق)، بمعاملات اختلاف (٢٦.١٤%)، (٢٩.٦٧%)، على التوالي، وذلك وفقا لردود عينة الدراسة.
- ومن خلال الاتجاه العام لبعد " إدارة التكلفة الإستراتيجية الايجابي، قام الباحث باختبار "ت" لعينة واحدة **One Sample T Test** لإثبات وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لإدارة التكلفة الإستراتيجية كمحتوى معلوماتي للافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية ، حيث بلغت قيمة "ت" (٢٢.٠٣٤)، بمستوى معنوية اقل من (٠.٠١).



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

يتضح للباحث من النتائج السابقة ثبوت وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد " إدارة التكلفة الإستراتيجية كمحتوى معلوماتي على الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، مما يؤكد صلاحيتها فى توفير قدر مناسب من المعلومات الداخلية التى يجب الإفصاح عنها لمستخدمى القوائم المالية.

## ٢- عينة معدي القوائم المالية:

- أشارت مفردات عينة الدراسة وفقا لإجمالي بعد " إدارة التكلفة الإستراتيجية " إلى الاتجاه بالموافقة، حيث بلغ المتوسط العام لإجمالي المحور (٣.٥٩) وبمعامل اختلاف قدره (١٤.٣٩%)، أى بما يعادل نسبة اتفاق (٨٥.٦١%).

- كانت أهم العبارات اتفاقا على بنود البعد عبارة (يساعد نظام ادارة التكلفة الإستراتيجية نظام اعداد التقارير المالية في التقرير عن الربحية)، (يعتبر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية بمثابة نظام معلومات للإفصاح عن مقاييس الاداء الاستراتيجية والبيانات غير المالية)، (يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية معلومات تساعد على التقرير عن تكاليف الجودة ويفضل ان تكون في شكل نسبة مئوية من المبيعات)، بمعاملات اختلاف (٢٤.٢٣%)، (٢٥.٥٨%)، (٢٨.٠٢%)، على التوالي.

- أما العبارات الأقل اتفاقا فشملت عبارة (يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية معلومات هامة للإفصاح عن استراتيجية الشركة بما يساعد في تدعيم المزايا التنافسية لها وزيادة الحصة السوقية)، (يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية ولو بشكل اختياري امكانية الإفصاح عن المعلومات الداخلية)، بمعاملات اختلاف (٣٣.٨٩%)، (٣٤.٩٣%)، على التوالي، وذلك وفقا لرودود عينة الدراسة.



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلويين

ومن خلال الاتجاه العام لبعد " إدارة التكلفة الإستراتيجية الايجابية، قام الباحث باختبار "ت" لعينة واحدة **One Sample T Test** لإثبات وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لإدارة التكلفة الإستراتيجية كمحتوى معلوماتي للإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية . حيث بلغت قيمة "ت" (٩.٧٧٠)، بمستوى معنوية اقل من (٠.٠١).

ويتضح للباحث من النتائج السابقة ثبوت وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد "إدارة التكلفة الإستراتيجية كمحتوى معلوماتي على الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية.

٤/٣/١/١/٢: البعد الفرعي الثانى: بطاقة الأداء المتوازن (x2):  
ويشمل على ١٠ عبارات بحثية وبيانهم كما يلى:

جدول (٣)

الإحصاء الوصفي

(التوزيع التكراري والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) بعد " بطاقة الأداء المتوازن " (x2)

م	العبارات	المستثمرين (ن=١٣٨)			معدى القوائم المالية الداخليين (ن=٧٢)		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١	تمثل بطاقة الاداء المتوازن اطار يجمع العديد من مؤشرات الاداء الهامة للربط بين معايير الاداء المالية وغير المالية.	٤.١٧	١.٠٥٠	٢٥.١٨	٣.٦٧	١.٠٤	٢٨.٥٦
٢	تهدف بطاقة الاداء المتوازن الى توفير اطار شامل للإفصاح عن ترجمة الاهداف الاستراتيجية للشركة الي مجموعة متماسكة ومترابطة من مقاييس الاداء.	٤.٠٤	١.٠٥٦	٢٦.١٤	٣.٤٤	١.٠٤	٣٠.٤٤
٣	تساهم بطاقة الاداء المتوازن فى الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر التى تواجهها	٤.٢٨	١.١١٤	٢٦.٠٣	٣.٦٨	١.١٣	٣٠.٨٧



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

م	العبارات	المستثمرين الخارجيين (ن=١٣٨)			معدى القوائم المالية الداخليين (ن=٧٢)		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
	الشركة مما يؤثر على الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.						
٤	توفر الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن إطارا للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية من خلال الربط بين تلك الأبعاد وأنشطة إدارة الجودة الكلية من خلال مجموعة من المؤشرات والمقاييس التي ينتج عنها معلومات هامة لكافة ذوي المصلحة في الشركة.	٤.٠٨	١.٠١٩	٢٤.٩٨	٣.٥٣	١.٠٦	
٥	توضح بطاقة الأداء المتوازن للمستفيد من الإفصاح علاقات السبب والنتيجة بين الأبعاد الأربعة التي تتضمنها حتى يتكامل أثرها في النهاية علي البعد المالىوتقدم تفسيراً لأي تغيرات في الاداء المالى.	٤.٣٣	١.٠٦٩	٢٣.١٢	٣.٤٣	١.١٧	
٦	تشتمل بطاقة الاداء المتوازن علي مؤشرات ومقاييس اداء استراتيجية غير مالية بالاضافة الي المؤشرات المالية.	٤.١٧	١.٠٥٣	٢٥.٢٥	٣.٥٠	١.٠٣	
٧	توفر المحاور الأربعة لبطاقة الاداء المتوازن المعلومات المقترح الإفصاح عنها للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة.	٤.٠٣	١.٠٥٣	٢٦.١٣	٣.٤٤	١.٠٤	
٨	يوفر التكامل بين مدخل ادارة الجودة الكلية ومدخل بطاقة الاداء المتوازن إطاراً لتجميع والتقرير عن قدر هائل من المعلومات الاستراتيجية الداخلية سواء كانت مالية ام غير مالية .	٤.٠١	٩٦٣.	٢٤.٠١	٣.٧٨	٠.٩٩	
٩	تحتوي بطاقة الاداء المتوازن علي مؤشرات ومقاييس اداء استراتيجية غير مالية بالاضافة الي المؤشرات المالية.	٤.٠٨	١.٠١٩	٢٤.٩٨	٣.٥٣	١.٠٦	
١٠	تصلح بطاقة القياس المتوازن كمحتوى معلوماتي يناسب الاطار المقترح للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.	٤.٣٣	١.٠٦٩	٢٤.٦٩	٣.٤٣	١.١٧	
	المتوسط العام لإجمالي البعد	٤.١٥	٠.٧٠	١٦.٩٩	٣.٥٤	٠.٥١	
	قيمة "ت" = ١٩.١٨٣ درجات الحرية= ١٣٧					قيمة "ت" = ٩.٠٢٨ درجات الحرية= ٧١	



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

معدى القوائم المالية الداخليين (ن=٧٢)			المستثمرين الخارجيين (ن=١٣٨)			العبارات	م
معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
مستوى الدلالة = ٠.٠١*			مستوى الدلالة = ٠.٠١*				

\*دالة عند ٠.٠١      \*دالة عند ٠.٠٥

من الجدول السابق يتضح:

- ١- عينة مستخدمى القوائم المالية:
  - أشارت مفردات عينة الدراسة وفقا لإجمالي بعد "بطاقة الأداء المتوازن" إلى الاتجاه بالموافقة، حيث بلغ المتوسط العام لإجمالي المحور (٤.١٥) وبمعامل اختلاف قدره (١٦.٩٩%)، أى بما يعادل نسبة اتفاق (٨٣.٠١%).
  - كانت أهم العبارات اتفاقا على بنود هذا البعد عبارة (توضح بطاقة الأداء المتوازن للمستفيد من الإفصاح علاقات السبب والنتيجة بين الأبعاد الأربعة التى تتضمنها حتى يتكامل اثرها في النهاية علي البعد المالى وتقدم تفسيراً لأي تغيرات في الاداء المالى)، (يوفر التكامل بين اسلوب الادارة الاستراتيجية ومدخل بطاقة الاداء المتوازن اطاراً للتجميع والتقرير عن قدر هائل من المعلومات الاستراتيجية الداخلية سواء كانت مالية ام غير مالية)، (تصلح بطاقة القياس المتوازن كمحتوى معلوماتى يناسب الاطار المقترح للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية)، بمعاملات اختلاف (٢٣.١٢%)، (٢٤.٠١%)، (٢٤.٦٩%)، على التوالي.
  - أما العبارات الأقل اتفاقا فشملت عبارة (توفر المحاور الأربعة لبطاقة الاداء المتوازن المعلومات المقترح الإفصاح عنها للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة)، (تهدف بطاقة الاداء المتوازن الى توفير اطار شامل للإفصاح عن ترجمة الاهداف الاستراتيجية للشركة الي مجموعة



التكامل بين أسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاويين

متماسكة و مترابطة من مقاييس الاداء)، بمعاملات اختلاف (٢٦.١٣%)،  
(٢٦.١٤%)، على التوالي، وذلك وفقا لردود عينة الدراسة.  
ومن خلال الاتجاه العام لبعد " بطاقة الأداء المتوازن الايجابي، قام  
الباحث باختبار "ت" لعينة واحدة **One Sample T Test** لإثبات وجود  
تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد " بطاقة الأداء المتوازن كمحتوى معلوماتي  
على الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، حيث بلغت قيمة "ت"  
(١٩.١٨٣)، بمستوى معنوية اقل من (٠.٠١).

ويتضح للباحث من النتائج السابقة ثبوت وجود تأثير معنوي ذو دلالة  
إحصائية لبعد " بطاقة الأداء المتوازن كمحتوى معلوماتي على الإفصاح عن  
المعلومات الإستراتيجية الداخلية مما يؤكد للباحث على صلاحيتها كمحتوى  
معلوماتي يناسب الاطار المقترح للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

## ٢- عينة معدي القوائم المالية :

- أشارت مفردات عينة الدراسة وفقا لإجمالي بعد " بطاقة الأداء المتوازن"  
إلى الاتجاه بالموافقة، حيث بلغ المتوسط العام لإجمالي المحور (٣.٥٤)  
وبمعامل اختلاف قدره (١٤.٤١%)، اى بما يعادل نسبة اتفاق (٨٥.٥٩%).
- كانت أهم العبارات اتفاقا على بنود هذا البعد عبارة ( يوفر التكامل بين مدخل  
ادارة الجودة الكلية ومدخل بطاقة الاداء المتوازن اطاراً للتجميع والتقير  
عن قدر هائل من المعلومات الإستراتيجية الداخلية سواء كانت مالية ام غير  
مالية)، (تمثل بطاقة الاداء المتوازن اطار يجمع العديد من مؤشرات الاداء  
الهامة للربط بين معايير الاداء المالية وغير المالية)، (تشتمل بطاقة الاداء  
المتوازن علي مؤشرات ومقاييس اداء استراتيجة غير مالية بالاضافة الي  
المؤشرات المالية)، بمعاملات اختلاف (٢٦.٣٥%)، (٢٨.٥٦%)،  
(٢٩.٥٧%)، على التوالي.



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

– أما العبارات الأقل اتفاقا فقد شملت عبارة (توضح بطاقة الأداء المتوازن للمستفيد من الإفصاح علاقات السبب والنتيجة بين الأبعاد الأربعة التي تتضمنها حتى يتكامل أثرها في النهاية على البعد المالى وتقدم تفسيراً لأي تغيرات في الأداء المالى)، (تصلح بطاقة القياس المتوازن كمحتوى معلوماتي يناسب الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية)، بمعاملات اختلاف (٣٤.٢٠%)، (٣٤.٢٠%)، على التوالي. وذلك وفقاً لردود عينة الدراسة.

وقد قام الباحث من خلال الاتجاه العام لبعد " بطاقة الأداء المتوازن الإيجابي، باختبار "ت" لعينة واحدة **One Sample T Test** لإثبات وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد "بطاقة الأداء المتوازن كمحتوى معلوماتي للإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية ، حيث بلغت قيمة "ت" (٩.٠٢٨)، بمستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

ويتضح للباحث من النتائج السابقة ثبوت وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد " بطاقة الأداء المتوازن كمحتوى معلوماتي على الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية.

٢/١/٣/٤ : المحور الرئيسي الثاني:

ويختص بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية (كمغير تابع)، ويشتمل على ١٠ عبارات بحثية، وذلك على النحو التالي:

#### جدول (٤) الإحصاء الوصفي



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

(التوزيع التكراري والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) بعد " الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية" (M)

م	العبارات	المستثمرين الخارجيين (ن=١٣٨)			معدي القوائم المالية الداخليين (ن=٧٢)		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
١	الإفصاح المحاسبي عن البيانات غير المالية يملكنا هاما لترشيد قرارات المستثمرين.	٤.٣٣	٩٨٠.	٢٢.٦٣	٣.٤٣	١.١٧٣	٣٤.٢٠
٢	الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن تؤدي الى اعطاء مستخدمى المعلومات صورة كاملة عن اداء الشركة.	٤.١٨	٨٧٤.	٢٠.٩١	٣.٥٠	١.٠٣٥	٢٩.٥٧
٣	الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية من خلال الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن تشكل إطار الربط بين أنشطة إدارة الجودة الكلية ومجموعة من المؤشرات والمقاييس التي ينتج عنها معلومات هامة تهم كافة ذوي المصلحة في الشركة.	٤.٠٤	١.٠٥٩	٢٦.٢١	٣.٤٤	٩٦٥.	٢٨.٠٥
٤	ويؤدي الإفصاح عن المعلومات الداخلية الى فائدة واهمية لكافة مستخدمى المعلومات ، لتوفير صورة كاملة عن اداء الشركة ويساعدهم علي التنبؤ بأحوالها في المستقبل من اجل اتخاذ كافة القرارات.	٤.٠٤	٩٦٣.	٢٣.٨٤	٣.٤٤	٨٩٥.	٢٦.٠٢
٥	تؤدي التقارير المتكاملة الى تحسين	٤.١٨	٩٥٤.	٢٢.٨٢	٣.٥٠	٩٦٥.	٢٧.٥٧





التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أحمد محمد الفتاح العلويين

معدى القوائم المالية الداخليين (ن=٧٢)			المستثمرين الخارجيين (ن=١٣٨)			العبارات	م
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاختلاف معامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاختلاف معامل		
						جودة التقارير المالية وترشيد قرارات الاستثمار فى سوق الاوراق المالية.	
٣.٤٤	٩٣٢.	٢٧.٠٩	٢٠.٤٥	٨٢٤.	٤.٠٣	الافصاح عن المعلومات الداخليةيؤدى الى تخفيض سوء الفهم والتفسير والاستنتاج والاستدلال للمعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين.	٦
٣.٤٤	٩٧١.	٢٨.٢٣	٢٤.١٧	٩٧٤.	٤.٠٣	يؤدى تماثل المعلومات الداخليةالتي يتم الافصاح عنها الى حماية حقوق المساهمين.	٧
٣.٥٣	٩١١.	٢٥.٨١	٢٦.٢٠	١.٠٦٩	٤.٠٨	تتحقق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين عند تماثل المعلومات المحاسبية التى يتم الافصاح عنها.	٨
٣.٤٣	١.٠٥٤	٣٠.٧٣	٢٢.٠٣	٩٥٤.	٤.٣٣	يؤدى تماثل المعلومات المحاسبية وخاصة المعلومات الاستراتيجية الداخلية التى يتم الافصاح عنهاالى تحقيق الإفصاح والشفافية.	٩
٣.٤٤	٩٩٩.	٢٩.٠٤	٢٢.٣٠	٩٠١.	٤.٠٤	تحقيق تماثل المعلومات الاستراتيجية الداخلية التى يتم الافصاح عنها من مسئوليات مجلس الإدارة.	١٠
٣.٤٩	٠.٥٦	١٦.٣١	١٨.٩٦	٠.٧٨	٤.١٢	المتوسط العام لإجمالي البعد	



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلاويين

معدى القوائم المالية الداخليين (ن=٧٢)			المستثمرين الخارجيين (ن=١٣٨)			العبارات	م
الاختلاف معامل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاختلاف معامل	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
قيمة "ت = ٥.٨٤٥ درجات الحرية=٧١ مستوى الدلالة = ٠.٠١*			قيمة "ت = ١٦.٩٤١ درجات الحرية=١٣٧ مستوى الدلالة = ٠.٠١*				

\*دالة عند ٠.٠٥

\*دالة عند ٠.٠١

يتضح من الجدول السابق ما يلى:

١- عينة مستخدمى القوائم المالية:

- أشارت مفردات عينة الدراسة وفقا لإجمالي بعد "الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية" إلى الاتجاه بالموافقة ، هذا وقد بلغ المتوسط العام لإجمالي المحور (٤.١٢) وبمعامل اختلاف قدره (١٨.٩٦%)، أى بما يعادل نسبة اتفاق (٨١.٠٤%).
- كانت أهم العبارات اتفاقا على بنود البعد عبارة (الافصاح عن المعلومات الداخلية يؤدي الى تخفيض سوء الفهم والتفسير والاستنتاج والاستدلال للمعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين)، (الافصاح المحاسبي عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية المستمدة من بطاقة الاداء المتوازن تؤدي الى اعطاء مستخدمى المعلومات صورة كاملة عن اداء الشركة)، (يؤدي تماثل المعلومات المحاسبية وخاصة المعلومات الاستراتيجية الداخلية التي يتم الافصاح عنها إلى تحقيق الإفصاح والشفافية)، بمعاملات اختلاف (٢٠.٤٥%)، (٢٠.٩١%)، (٢٢.٠٣%)، على التوالي.



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلويين

- أما العبارات الأقل اتفاقا فشملت عبارة (تتحقق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين عند تماثل المعلومات المحاسبية التى يتم الإفصاح عنها)، (الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية من خلال الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن تشكل إطار للربط بين أنشطة إدارة الجودة الكلية ومجموعة من المؤشرات والمقاييس التي ينتج عنها معلومات هامة تهم كافة ذوي المصلحة في الشركة)، بمعاملات اختلاف (٢٦.٢٠%)، (٢٦.٢١%)، على التوالي، وذلك وفقا لردود عينة الدراسة.

ومن خلال الاتجاه العام لبعد " الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية الايجابي، قام الباحث باختبار "ت" لعينة واحدة Test One Sample T لإثبات وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد " الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، حيث بلغت قيمة "ت" (١٦.٩٤١)، بمستوى معنوية اقل من (٠.٠١).

ويتضح للباحث من النتائج السابقة ثبوت وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد " الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية مما يؤكد أن الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية من خلال مصدرى المعلومات الداخلية وهما الادارة الاستراتيجية و بطاقة الاداء المتوازن، ومما ينتج عن هذين العنصرين كمتغيرات مستقلة فرعية للإفصاح المحاسبي كمتغير تابع لهما يؤدي الى تخفيض سوء الفهم والتفسير والاستنتاج والاستدلال للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمى القوائم المالية.

## ٢- عينة معدي القوائم المالية:

- أشارت مفردات عينة الدراسة وفقا لإجمالي بعد " الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية" إلى الاتجاه بالموافقة ، هذا وقد بلغ



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاويين

المتوسط العام لإجمالي المحور (٣.٤٩) وبمعامل اختلاف قدره (١٦.٣١%)، أى بما يعادل نسبة اتفاق (٨٣.٦٩%).

- كانت أهم العبارات اتفاقا على بنود هذا البعد عبارة (تتحقق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين عند تماثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها)، (ويؤدى الإفصاح عن المعلومات الداخلية الى فائدة واهمية لكافة مستخدمى المعلومات، لتوفير صورة كاملة عن اداء الشركة ويساعدهم علي التنبؤ بأحوالها في المستقبل من اجل اتخاذ كافة القرارات)، (الإفصاح عن المعلومات الداخلية يؤدي الى تخفيض سوء الفهم والتفسير والاستنتاج والاستدلال للمعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين)، بمعاملات اختلاف (٢٥.٨١%)، (٢٦.٠٢%)، (٢٧.٠٩%)، على التوالي.

- أما العبارات الأقل اتفاقا فشملت عبارة (يؤدى تماثل المعلومات المحاسبية وخاصة المعلومات الاستراتيجية الداخلية التي يتم الإفصاح عنها إلى تحقيق الإفصاح والشفافية)، (الإفصاح المحاسبى عن البيانات غير المالية يمثل ركنا هاما لترشيد قرارات المستثمرين)، بمعاملات اختلاف (٣٠.٧٣%)، (٣٤.٢٠%)، على التوالي، وذلك وفقا لردود عينة الدراسة.

وقد قام الباحث من خلال الاتجاه العام لبعد " الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية الايجابي، باختبار "ت" لعينة واحدة Test One Sample T لإثبات وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد " الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، حيث بلغت قيمة "ت" (٥.٨٤٥)، بمستوى معنوية اقل من (٠.٠١).

ويتضح للباحث من النتائج السابقة ثبوت وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لبعد " الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية مما يؤكد أن الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية من خلال مصدرى



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمحمد محمد الفتاح العلاويين

المعلومات الداخلية وهما الإدارة الاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن، ومما ينتج عن هذين العنصرين كمتغيرات مستقلة فرعية للإفصاح المحاسبي كمتغير تابع لهما يؤدي الى تخفيض سوء الفهم والتفسير والاستنتاج والاستدلال للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمى القوائم المالية.

#### ٤/٤: التحليل الاحصائى ونتائج اختبارات فروض البحث:

يمكن ان تأكيد إثبات الفرضية القائلة بأنه باستخدام تحليل الانحدار المتعدد بوجود تأثير لأبعاد محاور الإطار المقترح للتكامل بين اسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة (كمتغيرات مستقلة) متمثلة فى أبعاده (إدارة التكلفة الإستراتيجية - بطاقة الأداء المتوازن) على " جودة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية" (كمتغير تابع)، وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، لقياس هذه التأثيرات كل على حده، وعمّا إذا كانت تلك التأثيرات جوهرية ام إنها غير دالة إحصائياً.

#### ١/٤/٤: تحليل الانحدار المتعدد Stepwise Multiple Regression

##### جدول رقم (٥)

تحديد معنوية أهم عناصر الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة تأثيراً على الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

r معامل الارتباط	R <sup>2</sup> معامل التحديد	F. test		t. test		المعطى المقدر $\beta_i$	المتغير المستقل
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠.٩٦١	%٩٢.٤	**٠.٠٠١	٦٢٢.٤٦٨	**٠.٠٠١	٢.٨٣١	١.٥٢٣	الجزء الثابت
				**٠.٠٠١	٢.٥٠٩	٠.١٥٤	١- إدارة التكلفة الإستراتيجية: (X1)



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاويين

					٢-بطاقة الأداء المتوازن: (X2):
				٠.١٢٣	١.٩٥١
				*٠.٠٦	

\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١). \*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥).

يتضح من الجدول السابق:

١/١/٤/٤ : معامل ارتباط (r):

يتضح من النتائج السابقة وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين " عناصر الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة وجودة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية"، حيث بلغ معامل الارتباط (٩٦١). بمستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

٢/١/٤/٤ : معامل التحديد (R2):

يلاحظ أن المتغيرات المستقلة لإجمالي أبعاد (الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة)، تفسر (٩٢.٤%) من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن النموذج الخطي.

٣/١/٤/٤ : اختبار معنوية المتغير المستقل:

باستخدام اختبار (t.test) يتضح أن المتغيرات المستقلة، عناصر الإطار المقترح المتمثلة في اهم العناصر تأثيرا (إدارة التكلفة الإستراتيجية ، بطاقة الأداء المتوازن)، ذات تأثير معنوي على الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). حيث بلغت قيم "ت" (٢.٥٠٩)، (١.٩٥١)، على التوالي.



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العللاويين

ويتضح للباحث أن النتائج السابقة تشير الى التأثير القوى والفعال لاثر اسلوب الادارة الاستراتيجية للتكلفة على جودة الافصاح المحاسبى عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية حيث حققت أعلى قيمة "ت" وقدرها (٢.٥٠٩) ولكن يظل وجود تأثير ايجابى لبطاقة الاداء المتوازن.

٤/١/٤/٤: اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

اختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام إختبار (F-test)، وحيث أن قيمة إختبار (F-test) هي (٦٢٢.٤٦٨) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠.٠١) ، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية.

٥/١/٤/٤: معادلة النموذج:

$$\text{الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية} = ١.٥٢٣ + ٠.١٥٤ \text{ إدارة التكلفة الإستراتيجية} + ٠.١٢٣ \text{ بطاقة الأداء المتوازن.}$$

تشير النتائج السابقة الى التأثير الدال والفعال لجميع المتغيرات المستقلة عناصر الإطار المقترح للتكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن للإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة على جودة الإفصاح المحاسبى.

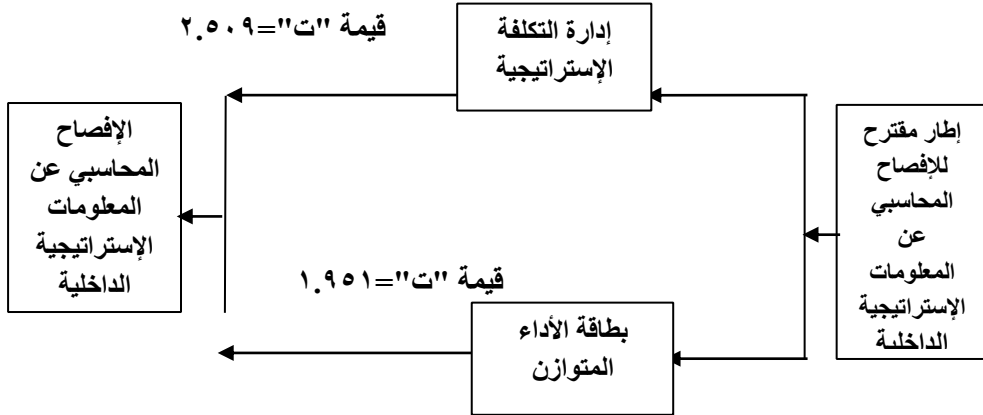
ويوضح الشكل التالي أبعاد الإطار المقترح للتكامل بين اسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن للإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة وتأثيرها على جودة الإفصاح المحاسبى وذلك كما يلى:

شكل رقم (٢)



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد محمد الفتاح العلويين

أبعاد الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية  
للشركات المساهمة وتأثيرها علي الإفصاح المحاسبي عن المعلومات  
الإستراتيجية الداخلية



**مما سبق يخلص الباحث الى أهم النتائج التالية:**

- ١- أن المتغير المستقل (إدارة التكلفة الإستراتيجية) ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية) استناداً إلى قيمة "ت" حيث بلغت (٢.٥٠٩).
- ٢- المتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية) استناداً إلى قيمة "ت" حيث بلغت (١.٩٥١).

وتدل هذه المؤشرات على أهمية ودرجة تأثير كل متغير مستقل من الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة، بذاته على الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية كمتغير تابع.





#### خامساً: الخلاصة والنتائج والتوصيات:

##### ١/٥: الخلاصة:

ويخلص الباحث أن المعلومات التي يوفرها نظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة إنما تتعلق بالبعد الأول من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وهو البعد المالي ولذلك فإنه يمكن أيضاً الربط بين أسلوب الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن، كما يخلص الباحث أن التكامل بين أسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن يمكن اعتباره مصدراً للإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية.

كما يخلص الباحث من الدراسة الميدانية أن التكامل بين أسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن سوف يساهم فى تحسين جودة الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة، وأثر هذا التحسين فى جودة الإفصاح على ترشيد قرارات الاستثمار وبصفة خاصة فى الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية ، ومدى صلاحية الاطار المقترح فى ترشيد القرارات الاستثمارية بما ينعكس على تخصيص موارد المجتمع على الاستخدامات البديلة وانعكاس ذلك على رفاهية المجتمع.

##### ٢/٥: النتائج:

##### ١/٢/٥: نتائج الدراسة النظرية:

- ١- تُعد المعلومات الداخلية أهم مسببات ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى وجود أضرار على سوق رأس المال وعلى الاقتصاد القومي ككل.
- ٢- يتحدد الفرق بين ما يتم الإفصاح عنه وما يجب الإفصاح عنه بذلك القدر من المعلومات التي لا تفصح عنه الإدارة وتحتفظ به وهو ما يعرف بالمعلومات الداخلية وهو ذلك الجزء من المعلومات الذي لا ينشر في



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاوين

- القوائم المالية المنشورة وتحتفظ به الإدارة لنفسها والذي يؤدي إلى ظهور ما يسمى بظاهرة عدم تماثل المعلومات.
- ٣- يلعب الإفصاح المحاسبي دوراً حيوياً لتحقيق كفاءة في سوق رأس المال عن طريق تخفيض عدم التماثل في المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المعاملات وزيادة حجم السوق.
- ٤- أن الإفصاح عن المعلومات الإستراتيجية والداخلية ما هو إلا نوع من الإفصاح الاختياري يترتب عليه تحقيق الشركة العديد من الفوائد.

٢/٢/٥: نتائج الدراسة الميدانية:

أسفرت نتائج الدراسة الميدانية عن:

- ١- أن المتغير المستقل (إدارة التكلفة الإستراتيجية) ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية) استناداً إلى قيمة "ت" حيث بلغت (٢.٥٠٩).
- ٢- المتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية) استناداً إلى قيمة "ت" حيث بلغت (١.٩٥١).
- ٣- تدل هذه المؤشرات على أهمية ودرجة تأثير كل متغير مستقل من الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة)، بذاته على الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية كمتغير تابع.



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلويين

### ٣/٥: التوصيات:

- ١- الاهتمام بتطبيق وتحقيق التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر للمعلومات الاستراتيجية الداخلية التى يتم الإفصاح عنها، ويمثل التكامل بين كل من هذين المحورين محتوى معلوماتى يساهم فى تكوين قاعدة بيانات للجهات الرقابية والإشرافية على سوق الأوراق المالية.
- ٢- يوصى الباحث باتباع الإطار المقترح للتكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية بما يساهم فى تحقيق شفافية الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.



سادساً: المراجع:

1 Kathrin, R. and Perth, S., (2012), "Strategy-managerial Characteristics alignment and performance International", Journal of Operations & Production Management .V 23. No. 5, 3/4 P. 258

2 Kazan, H , Goshen O and Ayşe T, (2006) "The effect of Manufacturing Strategies on Financial performance Measuring" Op. Cit, P. 14.

3 Gilbert, x., Bisbee, J., and Mendoza, x .,(2010), "The Role of Measurement System on Strategy Performance " , Formulation process Long range Planning , V.43 , PP. 477-497

4 Blucher, E and, David .J, (2010), "Cost Management: A Strategic Emphasis", 6th Ed M.C. - Grow-Hill- Irwin New York. P. 715.

5 Wireman, E, (2009) "For Which Purposes do Managers Use Balanced Score Cards? An Empirical Study", Management Accounting Research, V. 20, PP. 239-251

6 Hogue, Z, (2013) "Total Quality Management and Balanced Scorecard Approach: A Critical Analysis of Their Potential Relationships and Directions for Research", Total Quality Management, V. 9, No .5, PP 556-270.

د. شوقي السيد فود، (٢٠٠٥)، إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج الحديثة من خلال بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني.

د.عدنان ماجد عبد الرحمن برى، طرق التنبؤ الاحصائى ( الجزء الاول )، قسم الاحصاء وبحوث العمليات، كلية العلوم، جامعة الملك سعود، يناير ٢٠٠٢م.



**سابعاً: الملاحق:**

ملحق رقم (١)  
استمارة الاستقصاء

جامعة قناة السويس  
كلية التجارة – الإسماعيلية  
قسم المحاسبة و المراجعة  
\*\*\*\*\*

رقم الاستمارة

استمارة استقصاء

بحث بعنوان

التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن  
كمصدر للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية  
بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية  
(دراسة ميدانية)  
السيد الأستاذ الفاضل /  
تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بدراسة امكانية تحقيق التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة  
وبطاقة الأداء المتوازن سوف يساهم فى تحسين جودة الإفصاح المحاسبى عن المعلومات  
الإستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة، وأثر هذا التحسين فى جودة الإفصاح على ترشيد  
قرارات الإستثمار وبصفة خاصة فى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية  
ويرجوا الباحث من سيادتكم الرد على هذه الأسئلة علماً بأن هذه الاراء سرية  
ولأغراض البحث العلمى فقط ، وهى بيانات أساسية وضرورية لاستكمال الدراسة الميدانية لهذا  
البحث ، لذا يأمل الباحث فى عناية سيادتكم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء المرفقة.

مع خالص شكري وتقديري لسيادتكم ..

الباحث

امجد عبدالفتاح العلاوين



التكامل بين أسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلويين

### أولاً: المحور الرئيسى الاول

#### المحور الفرعى الاول

#### ادارة التكلفة الاستراتيجية: (X1):

يمكن الاستفادة من المعلومات الناتجة عن تطبيق اسلوب ادارة التكلفة الاستراتيجية كمصدر للافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية بما يشكل محتوى معلوماتى يؤثر على قرارات المستثمرين، وتتمثل هذه المعلومات في ما يلى:

م	الأبعاد	الوزن المعطى			
		مهم تماماً %١٠٠	مهم إلى حد ما %٧٥	مهم %٥٠	غير مهم إلى حد %٢٥ صفر %
١	تستمد ادارة التكلفة الإستراتيجية أهميتها في حالات المنافسة الكاملة في السوق.				
٢	تعمل ادارة التكلفة الإستراتيجية الادارة على خفض التكلفة لتحقيق هامش ربح عالى لتدعيم الميزة التنافسية للشركة.				
٣	هناك علاقة مؤكدة بين عملية خفض التكلفة وتحسين الافصاح المحاسبى عن الأداء المالى للشركة.				
٤	يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية ولو بشكل اختياري امكانية الافصاح عن المعلومات الداخلية.				
٥	يساعد نظام ادارة التكلفة الإستراتيجية نظام اعداد التقارير المالية في التقرير عن الربحية.				
٦	يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية البيانات غير المالية واتساقها مع البيانات المالية لتكون بمثابة مؤشر قوي للافصاح عن دقة البيانات المالية وخلوها من التحريف والغش.				
٧	يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية معلومات هامة للافصاح عن استراتيجية الشركة بما يساعد في تدعيم المزايا التنافسية لها وزيادة الحصة السوقية.				
٨	تتعلق المعلومات التي يوفرها نظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بالبعد الأول من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وهو البعد المالى.				
٩	يوفر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية معلومات تساعد على				



التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاويين

				التقرير عن تكاليف الجودة ويفضل ان تكون في شكل نسبة مئوية من المبيعات
١٠				يعتبر نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية بمثابة نظام معلومات للافصاح عن مقاييس الاداء الاستراتيجية والبيانات غير المالية.
١١				يصلح نظام ادارة التكلفة الاستراتيجية كمحتوى معلوماتى يناسب الاطار المقترح للافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

### المحور الفرعى الثانى

### بطاقة الأداء المتوازن: (X2):

يمكن الاستفادة من المعلومات الناتجة عن استخدام بطاقة الاداء المتوازن كمصدر للافصاح عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية بما يشكل محتوى معلوماتى يؤثر على قرارات المستثمرين ، وتتمثل هذه المعلومات في ما يلى:

م	الأبعاد	الوزن المعطى			
		مهم تماماً %١٠٠	مهم إلى حد ما %٧٥	مهم %٥٠	غير مهم إلى حد ما %٢٥
١	تمثل بطاقة الاداء المتوازن اطار يجمع العديد من مؤشرات الاداء الهامة للربط بين معايير الاداء المالية وغير المالية.				
٢	تهدف بطاقة الاداء المتوازن الى توفير اطار شامل للافصاح عن ترجمة الاهداف الاستراتيجية للشركة الي مجموعة متماسكة ومترابطة من مقاييس الاداء.				
٣	تساهم بطاقة الاداء المتوازن فى الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر التى تواجهها الشركة مما يؤثر على الافصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.				
٤	توفر الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن إطاراً للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية من خلال الربط بين تلك الأبعاد وأنشطة إدارة الجودة الكلية من خلال مجموعة من المؤشرات والمقاييس التي ينتج عنها معلومات هامة لكافة ذوي المصلحة في الشركة.				
٥	توضح بطاقة الأداء المتوازن للمستفيد من الإفصاح علاقات السبب والنتيجة بين الأبعاد الأربعة التي تتضمنها				



التكامل بين أسلوبى الادارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الاداء المتوازن كمصدر .....  
أمجد عبد الفتاح العلاويين

				حتى يتكامل اثرها في النهاية علي البعد المالى وتقدم تفسيراً لأي تغيرات في الاداء المالى.
٦				تشتمل بطاقة الاداء المتوازن علي مؤشرات ومقاييس اداء استراتيجة غير مالية بالاضافة الي المؤشرات المالية.
٧				توفر المحاور الأربعة لبطاقة الاداء المتوازن المعلومات المقترح الإفصاح عنها للأطراف ذوي المصلحة خارج الشركة.
٨				يوفر التكامل بين مدخل ادارة الجودة الكلية ومدخل بطاقة الاداء المتوازن اطاراً لتجميع والتقرير عن قدر هائل من المعلومات الاستراتيجية الداخلية سواء كانت مالية ام غير مالية .
٩				تحتوي بطاقة الاداء المتوازن علي مؤشرات ومقاييس اداء استراتيجة غير مالية بالاضافة الي المؤشرات المالية.
١٠				تصلح بطاقة القياس المتوازن كمحتوى معلوماتى يناسب الاطار المقترح للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية.

### ثانياً: المحور الرئيسى الثانى

#### الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية (Y)

يستند الاطار المقترح للإفصاح المحاسبى عن المعلومات الإستراتيجية الداخلية على مجموعة من مصادر المعلومات هى أسلوب ادارة التكلفة الاستراتيجية وبطاقة الاداء المتوازن كمصادر تشكل المحتوى المعلوماتى للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية، كما يستند على تطبيق حوكمة الشركات ووجود مجموعة من التقارير المتكاملة للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات وتحسين شفافية الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية وذلك من خلال المحددات التالية:

م	الأبعاد	الوزن المعطى			
		مهم تماماً	مهم إلى حد ما	مهم إلى حد ما	غير مهم علي الإطلاق
		١٠٠ %	٧٥ %	٥٠ %	٢٥ %
١	الإفصاح المحاسبى عن البيانات غير المالية يمثل ركنا هاما لترشيد قرارات المستثمرين.				
٢	الإفصاح المحاسبى عن المعلومات الاستراتيجية				





التكامل بين أسلوبى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وبطاقة الأداء المتوازن كمصدر .....  
أمحمد محمد الفتاح العلويين

				الداخلية المستمدة من بطاقة الأداء المتوازن تؤدي الى اعطاء مستخدمى المعلومات صورة كاملة عن اداء الشركة.	
				الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية من خلال الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن تشكل إطارا للربط بين أنشطة إدارة الجودة الكلية ومجموعة من المؤشرات والمقاييس التي ينتج عنها معلومات هامة تهم كافة ذوى المصلحة في الشركة.	٣
				ويؤدى الإفصاح عن المعلومات الداخلية الى فائدة واهمية لكافة مستخدمى المعلومات ، لتوفير صورة كاملة عن اداء الشركة ويساعدهم علي التنبؤ بأحوالها في المستقبل من اجل اتخاذ كافة القرارات.	٤
				تؤدي التقارير المتكاملة الى تحسين جودة التقارير المالية وترشيد قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية.	٥
				الإفصاح عن المعلومات الداخلية يؤدي الى تخفيض سوء الفهم والتفسير والاستنتاج والاستدلال للمعلومات المحاسبية المقدمة للمستثمرين.	٦
				يؤدي تماثل المعلومات الداخلية التي يتم الإفصاح عنها إلى حماية حقوق المساهمين.	٧
				تتحقق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين عند تماثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.	٨
				يؤدي تماثل المعلومات المحاسبية وخاصة المعلومات الاستراتيجية الداخلية التي يتم الإفصاح عنها إلى تحقيق الإفصاح والشفافية.	٩
				تحقيق تماثل المعلومات الاستراتيجية الداخلية التي يتم الإفصاح عنها من مسؤوليات مجلس الإدارة.	١٠

