

الدور الإستراتيجى لبطاقة القياس المتوازن للأداء  
فى تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس  
إستراتيجى: دراسة نظرية وميدانية

**The Strategic Role of Balanced Scorecard in Activating  
Strategic-Based Responsibility Accounting System:  
Theoretical and Empirical Study**

إعداد

دكتور / محمد شحاتة خطاب خطاب

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

٢٠١٤

## الدور الإستراتيجي لبطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي: دراسة نظرية وميدانية

### مستخلص Abstract

يتناول الباحث في هذا البحث الدور الإستراتيجي الذي تلعبه بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) بما تقدمه من ضرورة ترجمة إستراتيجية المنشأة الى أهداف، وبما تقدمه من منظورات أو أبعاد تجمع ما بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية وبما تحمله من عوامل نجاح حاسمة للمنشأة، وكأحد نظم قياس الأداء الاستراتيجي (SPMSs)، وذلك في تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي (SBRA)، واستخدامها في تحديد وتشكيل العناصر الأساسية لمحاسبة المسئولية، حيث يهدف البحث الى بيان والتعرف على دور بطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي من خلال الإجابة على عدة أسئلة بحثية تتمثل في: هل نظام محاسبة المسئولية الحالي في منشآت الأعمال يعد كافياً لغرض قياس وتقويم الأداء الداخلي؟ وهل بطاقة القياس المتوازن للأداء تضيف مؤشرات ومقاييس أفضل لقياس الأداء الداخلي؟ وهل إدخال بطاقة القياس المتوازن للأداء في نظام محاسبة المسئولية يحسن من الأداء الداخلي؟ واعتمد الباحث على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Version 16) في تحليل البيانات المجمع من استمارات الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث من خلال استخدام: اختبار ألفا-كرونباخ Cronbach's Alpha لتحليل مدى التجانس بين البنود المستخدمة في قياس المتغيرات، والتوزيعات التكرارية، واختبار T للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث. ولقد أثبتت نتائج الاختبارات الإحصائية صحة فروض البحث الثلاثة بأن نظام محاسبة المسئولية المطبق في الشركات محل الدراسة (نظام محاسبة المسئولية على أساس وظيفي، وعلى أساس النشاط) غير كافي لغرض قياس وتقويم وتحسين الأداء، وأن الشركات محل الدراسة تفضل الاعتماد على بطاقة القياس المتوازن للأداء لاكتشاف مقاييس ومؤشرات أداء جديدة تساعد في تحسين عملية قياس الأداء، وأن تطبيق الشركات لبطاقة القياس المتوازن للأداء ومحاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي سيحسن من الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.

### المصطلحات المستخدمة Key Words

[محاسبة المسئولية (RA) Responsibility Accounting، محاسبة المسئولية على أساس وظيفي (FBRA) Functional-Based Responsibility Accounting، محاسبة المسئولية على أساس النشاط Activity-Based Responsibility Accounting (ABRA) محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي-Strategic-Based Responsibility Accounting (SBRA) بطاقة القياس المتوازن للأداء، Balanced-Scorecard (BSC) نظم قياس الأداء الإستراتيجي Strategic Performance Measurement Systems (SPMSs)]

## ١ . مقدمة

مرت عملية قياس الأداء بالعديد من التطورات بدءاً من تقييم الأداء Performance Evaluation الى قياس الأداء Performance Measurement الى إدارة الأداء Performance Management ، كما بدأت بالتركيز على المقاييس المالية ثم الجمع بين المقاييس المالية وغير المالية، وكذلك التحول من التركيز على الأهداف قصيرة الأجل الى التركيز على الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل. وأن التوجه الإستراتيجي نحو قياس وإدارة الأداء كان له أثر كبير على قدرة المنشأة نحو تبني فلسفة ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي Strategic- Based Responsibility Accounting (SBRA) وتحديد نظام الثواب والعقاب للعاملين داخل المنشأة مما كان له أثر على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.

فمنذ الثمانينات من القرن الماضي الميلادي والإدارة لديها اقتناع بأن المقاييس المالية التقليدية لقياس الأداء لا تسمح للإدارة بالوصول الى الدرجة المرغوبة من الفعالية في الأداء، وجاء التفكير بأن يحل محلها مقاييس تشغيلية بحجة أن على الإدارة أن تتبع كل من المقاييس المالية والتشغيلية، وقد اقترح Kaplan & Norton أربع عناصر لقياس الأداء، الأول: كيفية إلقاء الضوء على عملاء الشركة؟، ويقاس ذلك من خلال عدة مقاييس مثل فترة التنفيذ الكلي Lead Times، والجودة Quality، الثاني: كيف تتفوق الشركة؟ بتحديد العمليات والكفاءات الهامة للشركة، ويقاس ذلك من خلال عدة مقاييس مثل زمن دورة التشغيل Cycle Time، ومهارات العاملين Employees Skills، الثالث: كيف يمكن للشركة مواصلة عمليات التحسين المستمر وخلق القيمة؟ من خلال القدرة على ابتكار منتجات جديدة، وخلق قيمة للعميل، وتحسين كفاءة عمليات التشغيل، الرابع: ما الذي تقدمه الشركة لمساهميها؟، ويقاس ذلك من خلال عدة مقاييس مثل التدفقات النقدية، ونمو المبيعات، ونسبة دخل التشغيل الى التوزيعات، وزيادة حصة الشركة في السوق، والعائد على حقوق الملكية. وهذا ما يتضمنه بطاقة القياس المتوازن للأداء Balanced Scorecard (BSC) التي تتيح للإدارة معرفة مقدار التحسن الذي تحقق في كل عنصر من العناصر الأربعة حيث يؤكد Kaplan & Norton على أن المنشأة ستكون في وضع أفضل من خلال تحقيق أداء أمثل في كل عنصر من العناصر الفرعية، وعليه تعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء تجميع لكافة العناصر الهامة لإستراتيجية الشركة من أجل التحسين المستمر Continuous Improvement والعمل بروح الفريق على المستوى الكلي والتي تتيح للمنشأة إحداث تفوق على منافسيها (Kaplan & Norton, 1992).

والعامل الحاسم لنجاح إستراتيجية المنشأة ليس بالضرورة التركيز على أولويات المنافسة، ولكن كيف يتم ترجمة هذه الأولويات الى مجموعة متنسقة من القرارات التي تدعم تلك الأولويات (Boyer and McDermott, 1999)، فالاهتمام بالإستراتيجية العامة للمنشأة والعمل على تحقيقها من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) سيكون له

أثر كبير نحو تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي (SBRA). فقد توصلت البحوث النفسية Psychological research التي تجرى لتحديد دوافع المديرين الى أن تقييم وتفسير المديرين للبيانات يتم بطرق تتفق وتنسجم مع ميولهم وتفضيلاتهم مما يزيد من ميل المديرين الى الوصول الى الاستنتاجات التي تنسجم مع تفضيلاتهم (Kunda, 2007).

## ٢. الإطار العام للبحث

### ٢-١. مشكلة البحث والباحث على الدراسة

ظهر التوجه نحو الاهتمام بوضع إستراتيجية للمنشأة توضح رؤية ورسالة وأهداف المنشأة نتيجة زيادة حدة المنافسة بين المنشآت، وضرورة الاهتمام بعوامل النجاح الحاسمة Critical Success Factors (CSFs) سواء كانت مالية أو غير مالية لذلك أصبح تبني بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) Balanced- Scorecard التي اقترحها Kaplan & Norton ضرورة لكل المنشآت.

إن كبار المسؤولين التنفيذيين بالمنشأة أصبح لديهم إدراك بأن نظام القياس سيؤثر على سلوك المديرين والعاملين، وأن المقاييس المالية مثل العائد على الاستثمار وربحية السهم قد تعطي إشارات مضللة للوصول الى تطوير مستمر وابتكار أنشطة تتماشى مع متطلبات البيئة التنافسية، فمقاييس الأداء المالي التقليدية لها أثر جيد ولكنها تخرج عن نطاق تنمية المهارات والكفاءات التي تحاول كل منشأة الوصول إليها من خلال الدورات التدريبية للعاملين، فالتوجه أصبح يتجه نحو ضرورة تحسين المقاييس التشغيلية مثل زمن دورة التشغيل Cycle Time ومعدلات المعيب Defect Rates على أساس أن الاهتمام بتلك المقاييس التشغيلية سيتبعه نتائج مالية أفضل، مع ملاحظة ألا تضع الإدارة نفسها في موقف الاختيار بين المقاييس المالية والتشغيلية، والملاحظة العملية للشركات تكتشف بأن الواقع العملي يشير الى أن الإدارة التنفيذية لا تعتمد على مجموعة واحدة من المقاييس وتترك المجموعة الأخرى، وأصبح لدى الإدارة إدراك بأنه ليس هناك مقياس واحد للأداء يحقق بوضوح الهدف المرجو من استخدامه وعليها أن تصل الى توازن بين المقاييس المالية والتشغيلية.

فنظراً لانتقاد كل من الأكاديميين والمهنيين على مدى طويل استخدام مقاييس الأداء التقليدية (صافي الربح، ونسبة صافي الربح، والعائد على الاستثمار، والتدفق النقدي، ...) على أساس أنها غير كافية لاتخاذ القرارات في بيئة الأعمال الحالية، لأن الاعتماد في الوقت الحالي على مقاييس الأداء المالية لا يعكس أهمية وتأثير القرارات المرتبطة بالموارد الحالية على الأداء المالي المستقبلي، ومنذ الثمانينيات من القرن الميلادي الماضي (1980s) والعديد من الكتاب والمؤلفين يشيرون في مؤلفاتهم الى أهمية الاعتماد على المقاييس غير المالية في إدارة وتقييم المنشآت، كما أقرت العديد من المنشآت بأهمية

المقاييس غير المالية منذ الخمسينات من القرن الميلادي الماضي (1950s) نتيجة تزايد حدة المنافسة العالمية وظهور إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM) حيث زادت الحاجة الى مقاييس الأداء غير المالية Nonfinancial Performance Measures. لذلك ظهرت دعوات نحو ضرورة إحداث توازن بين المقاييس فى أنظمة قياس الأداء مما دعى كل من كابلان ونورتون فى عام ١٩٩٢ الى تقديم بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) والتي تم استخدامها على نطاق واسع فى جميع أنحاء العالم من خلال تجميع العديد من المقاييس غير المالية للأداء بجانب المقاييس المالية، والتي تركز بشكل واضح على الربط بين القرارات والنتائج حيث تميل الى التوجه نحو تطوير وتنفيذ وتوصيل إستراتيجية المنشأة، كما تساعد فى بناء وتوفير معلومات التغذية العكسية Feedback التي يمكن للإدارة الاعتماد عليها فى رقابة وتقييم الأداء (Malina, 2013).

وقد أكدت Fowzia على أن محاسبة المسؤولية ليست فرع آخر من فروع المحاسبة مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، بل هى أداة رقابية من خلالها يتم تتبع التكاليف تبعاً لمديرى الإدارات. وحتى وقت قريب كانت معظم نظم التكاليف مصممة بصفة أساسية لتجميع التكاليف بغرض الوصول الى تكلفة المنتج مع التركيز بصفة عامة على رقابة التكاليف من خلال أدوات رقابية متاحة مع التأكيد على رقابة كل من التكاليف السلعية Product Costs والتكاليف الدورية Period Costs، فنظام محاسبة التكاليف الموجه نحو الإنفاق نجح بشكل جيد فى إظهار ما هو مبلغ الإنفاق الذى يجب إنفاقه؟ وأين ينفق هذا المبلغ؟، إلا أنه لم يحدد مسؤولية الشخص الذى ينفق المبلغ لذلك فشل نظام محاسبة التكاليف بشكله التقليدى فى تحديد المسؤولية الشخصية عن إنفاق المال، حيث لا يحدد بدقة الشخص المسئول عن الإنفاق وفشل فى تحديد تلك المسؤولية، وتسعى محاسبة المسؤولية من أجل التغلب على تلك القيود الى التحول من التركيز على تكلفة المنتجات الى قياس أداء الأقسام (Fowzia, 2011).

إلا أنه ومع تطور بيئة الأعمال الحالية بدأت تظهر أنواع مختلفة من محاسبة المسؤولية تتمثل فى: محاسبة المسؤولية على أساس مالى (وظيفى) - Financial or Functional-based responsibility accounting ، محاسبة المسؤولية على أساس النشاط Activity-based responsibility accounting ، محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجى Strategic-based responsibility accounting ، ويتم تحديد واختيار نظام محاسبة المسؤولية الذى يتلائم مع بيئة الأعمال التى تعمل المنشأة فى نطاقها، فعندما كانت البيئة تتسم بالإستقرار والنمطية والتركيز على المنظور المالى فقط كان نظام محاسبة المسؤولية على أساس مالى/ وظيفى مناسب، ولكن عندما أصبح توجه المنشآت نحو البحث عن التحسين المستمر لعملياتها من خلال استخدام المؤشرات المالية وغير المالية والتركيز على المنظور المالى ومنظور العمليات الداخلية ظهر نظام محاسبة المسؤولية على

أساس النشاط، وعندما ظهرت الحاجة الى ضرورة ترجمة استراتيجية المنشأة الى أهداف ومقاييس تشغيلية لتحقيق برامج التحسين المستمر من خلال التركيز على المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو ظهر نظام محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي.

وتتبع مشكلة البحث من محاولة التعرف على الدور الذي يمكن أن تلعبه بطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي، ودراسة أثر ذلك على كل عنصر من عناصر محاسبة المسؤولية.

## ٢-٢. هدف البحث

يهدف البحث أساساً الى دراسة الدور الإستراتيجي لبطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي.

**ولتحقيق هدف البحث يجب الإجابة على الأسئلة البحثية الآتية:**

(١) هل نظام محاسبة المسؤولية المطبق حالياً بمنشآت الأعمال يفي بأغراض متطلبات/ قياس وتقويم الأداء الداخلي لتلك المنشآت؟.

(٢) هل بطاقة القياس المتوازن للأداء تضيف مؤشرات ومقاييس أفضل لقياس الأداء الداخلي؟.

(٣) هل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي يفي أكثر بأغراض متطلبات/ قياس وتقويم الأداء الداخلي؟.

(٤) هل إدخال بطاقة القياس المتوازن للأداء في نظام محاسبة المسؤولية يحسن من الأداء الداخلي؟.

## ٣-٢. فروض البحث

من مشكلة البحث وهدف البحث والأسئلة البحثية يستخلص الباحث مجموعة الفروض التالية:

**الفرض الأول:** أن نظام محاسبة المسؤولية المطبق حالياً بمنشآت الأعمال يعد غير كافياً لغرض قياس وتقويم وتحسين الأداء بتلك المنشآت.

**الفرض الثاني:** إن تطبيق المنشآت لبطاقة القياس المتوازن للأداء سوف يؤثر إيجابياً على تحسين الأداء بتلك الشركات.

**الفرض الثالث:** إن التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي يحسن من الأداء الداخلي للشركات ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي.

## ٢-٤. منهج البحث

لتحقيق هدف البحث، ومحاولة الإجابة على مجموعة الأسئلة البحثية التي وضعها الباحث، والتي تمثل جوهر المشكلة، وفي محاولة الباحث لاختبار فروض البحث استخدم الباحث:

**أولاً: المنهج الإستقرائي Inductive Approach** للتعرف على مدى كفاية نظام محاسبة المسؤولية المطبق حالياً في منشآت الأعمال للوفاء بأغراض قياس وتقويم الأداء الداخلي، والتعرف على المؤشرات والمقاييس التي تضيفها بطاقة القياس المتوازن للأداء، وإجراء دراسة ميدانية لتجميع بيانات عن مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وكيفية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة (مثل بطاقة القياس المتوازن للأداء) في تطوير وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي، مع الاعتماد على الاستبيان كداة بحث لاستكشاف مدى تطبيق الشركات لنظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي، وكيفية الاستفادة من بطاقة القياس المتوازن للأداء في تحسين وتفعيل نظام محاسبة المسؤولية، وإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار فروض البحث.

**ثانياً: استخدام المنهج الاستنباطي Deductive Approach** للوصول الى ما يجب أن يكون عليه نظام محاسبة المسؤولية لخدمة تحقيق إستراتيجية المنشأة من خلال تحقيق التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي.

## ٢-٥. أهمية البحث

للبحث أهمية علمية وعملية:

**الأهمية العلمية،** شهدت العقود الأخيرة تطور سريع في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية لتواكب ظروف المنافسة الشرسة التي تتعرض لها منشآت الأعمال في الوقت الحالي، والتي من آثارها البحث عن عوامل نجاح حاسمة تساعد المنشآت على الصمود والبقاء في عالم المنافسة، لذلك جاء دور أهمية قياس وتقويم الأداء الداخلي من أجل التحسين المستمر في جميع مناحي صور الأداء وما ترتب عليه من ضرورة الاهتمام بمقاييس الأداء غير المالية بجانب المقاييس المالية، والدراسة الحالية تهدف الى الاستفادة من بطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي وتقديم إطار مقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي تمثل أهمية علمية يمكن أن يستفيد منها الباحثين في استكمال دراسات أخرى لهذا الموضوع.

**الأهمية العملية،** إن تطبيق الإطار المقترح الذي يبرز أهمية ودور بطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل وتحسين نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي يمكن أن يفيد العديد من الشركات ويمدها بأسلوب جديدة يساعدها في استكمال دورها في السوق الذي اتسع في عالم اليوم وأصبح يمثل ليس جزء من العالم بل أصبح يشمل العالم بأكمله، ويمد

الشركات بأساليب ومفاهيم أكثر تطوراً لقياس وإدارة الأداء والتعرف على مناطق الضعف والقوة من أجل تحسين أداء الشركات.

## ٦-٢. خطة البحث

في إطار محاولة البحث للإجابة عن مجموعة الأسئلة البحثية، ولتحقيق هدف البحث، قام الباحث بتنظيم خطة البحث على النحو الآتي:

- الدراسات السابقة.
- التوجه الاستراتيجي لبطاقة القياس المتوازن للأداء.
- محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي.
- الإطار المقترح.
- الدراسة الميدانية لاختبار مدى تحقق فروض البحث.
- نتائج وتوصيات البحث

## ٣. الدراسات السابقة

قام الباحث بالاطلاع على العديد من المراجع العلمية التي تناولت موضوع بطاقة القياس المتوازن للأداء، ومحاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي، وقد تناول الباحث الدراسات السابقة على النحو التالي:

### أولاً: دراسات تناولت بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)

#### (١) دراسة Kaplan & Norton 1992

أجريت هذه الدراسة التي استمرت حوالي عام على ١٢ شركة من الشركات التي لها الريادة في مجال قياس الأداء واقتراها الباحثان بطاقة القياس المتوازن للأداء **Balanced Scorecard (BSC)** كأداة تجمع مجموعة من المقاييس التي تعطي للإدارة وجهه نظر شاملة وسريعة في مجالات الأعمال التي يقاس أدائها، حيث تتضمن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) مجموعة من المقاييس المالية التي توضح نتائج ما تم، بالإضافة إلى المقاييس التشغيلية لإظهار مدى رضا العميل ومدى تحسن العمليات الداخلية ومدى تحسين وتطوير الأنشطة والتي تعتبر المحرك الرئيسي للأداء المالي في المستقبل، فالتعقيدات التي تحيط بكيفية إدارة المنشأة تتطلب من الإدارة أن تكون قادرة على إظهار الأداء من منظور مجالات عدة في آن واحد.

وتوصلت الدراسة إلى أن المعلومات التي تعطي للإدارة من خلال المنظورات الأربعة لمؤشرات الأداء في بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) تقوم بتقليل العبء الزائد للمعلومات من خلال الحد من عدد المقاييس المستخدمة، فالمنشآت غالباً ما يكون لديها مؤشرات متعددة للأداء ويمكنها أن تضيف مؤشرات جديدة عندما تتغير طبيعة وظروف العمل وتظهر اقتراحات هامة تؤخذ في الحسبان، ولذلك تتميز بأنها تركز على عدد من



المقاييس الأكثر أهمية، وأثبتت التجارب في العديد من المنشآت أن استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء سيساعد الإدارة في مواجهة احتياجات إدارية عديدة مثل:

(أ) أن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) تجمع في تقرير إداري واحد العديد من العناصر التي تبدو أنها متباينة، مثل التركيز على خدمة العملاء، وقصر زمن الاستجابة للعملاء، وتحسين الجودة، والتشديد على العمل بروح الفريق الجماعي، وتقليل زمن ظهور منتجات جديدة، ... ،

(ب) أن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) تحمي من التناقض الذي ينشأ من الأمثلة الفرعية Suboptimization ، من خلال توجيه نظر الإدارة لأن تأخذ في الاعتبار جميع المقاييس التشغيلية الهامة والتعرف على ما إذا كان هناك تحسن في مجال أو أكثر وهل هذا التحسن كان على حساب الضرر بمجال آخر أم لا. فعلى سبيل المثال يمكن للمنشأة تخفيض زمن الاستجابة للسوق بطريقتين هما: إما تحسين إدارة تقديم منتجات جديدة أو إجراء تعديل طفيف على المنتجات الحالية وطرحها للسوق كمنتجات متطورة.

## (٢) دراسة Boyer & McDermott 1999

تناولت هذه الدراسة فحص الحجج النظرية حول لماذا يكون التوافق على الإستراتيجية عملية هامة وضرورية من خلال تقديم دراسة استكشافية لتحليل بيانات ٧ شركات صناعية، وأوضحت أن أحد نقاط الضعف في الإستراتيجية تشير الى أن غالبية الدراسات تعتمد على ردود مقدمة من فرد واحد لكل شركة هو المسئول عن المعلومات المرتبطة بالإستراتيجية. واستخدمت الدراسة لأغراض جمع البيانات من ٧ شركات متخصصة في صناعة المعادن كل من الدراسة المسحية ودراسة الحالة، وجاءت نتائج الدراسة تشير الى وجود اختلافات جوهرية بين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة حول التوافق على الإستراتيجية، ومن خلال عينة الدراسة اتضح أن هناك اتجاه غير متجانس للعاملين المشغلين نحو الاستثمارات في التكنولوجيا بدرجة أعلى من المديرين، وبالإضافة الى هذا الاختلاف المنهجي، كشفت دراسات الحالة الفردية بأن هناك تناقضات كبيرة في أولويات التصنيع بين كل من العاملين المشغلين ورجال الإدارة مما يشير الى عدم وجود توافق بينهم حول الإستراتيجية، علاوة على ذلك أوضحت المنهجية المستخدمة في هذه الدراسة المدخل الذي يحرز شمولية واستجابة أكبر عن إستراتيجية التشغيل التي يجب إتباعها.

## (٣) دراسة Pineno 2013 ودراسة Figge, et al. 2002

تناولت الدراسة الأولى أهمية إدخال البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة القياس المتوازن للأداء، وكان الهدف منها تحديد مدى ملائمة المدخل التقليدي لبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) بمنظوراته الأربعة (المالي، والعميل، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو) لإدارة الاستدامة Sustainability Management واقتراح مدخل جديد أطلق عليه بطاقة القياس المتوازن للأداء باستدامة Sustainability Balanced

Scorecard (SBSC) يراعى المنظور البيئي والاجتماعى تم تطبيقه على وحدة أعمال معينة.

وقامت الدراسة على صياغة بطاقة القياس المتوازن للأداء باستخدام (SBSC) بطريقة توضح كيف يمكن دمج القضايا البيئية والاجتماعية مع السياسة العامة لإدارة وحدة الأعمال محل الدراسة، وتم تصميم هذه العملية بطريقة تُمكن من إمكانية تطبيقها بغض النظر عن ما إذا كانت بطاقة القياس المتوازن للأداء تقليدية (المنظورات الأربعة فقط) أم بعد دمج المنظور البيئي والاجتماعى، مما يجعل هذه البطاقة تتسم بالمرونة من حيث إمكانية إضافة متغيرات ومقاييس أخرى، وتوصلت الدراسة الى أن المنشآت التى اعتمدت على إستراتيجية استدامة واضحة سيكون لها دور أكثر أهمية للجوانب البيئية والاجتماعية عند تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء باستخدام (SBSC).

وتأكيداً للدراسة الأولى توفر الدراسة الثانية معلومات أساسية عن مفهوم الاستدامة استجابة للمبادرات العالمية وفى ضوء استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) وقامت الدراسة بتجميع تقارير الاستدامة لأربع جامعات مع دراسة مقارنة تقرير الاستدامة لجامعة North Carolina بالتقارير فى الجامعات الثلاثة الأخرى، وجاء من أهداف جامعة North Carolina إضافة منظور خامس على منظورات بطاقة القياس المتكامل للأداء حتى تصبح بطاقة الأداء المتوازن بشكلها الجديد فى تكامل، وتم إجراء دراسة انتقادية للتعرف على مزايا وعيوب هذا التكامل ومقارنة هذا الإجراء مع الإجراءات بالجامعات الثلاثة محل الدراسة وتوصلت الدراسة لأهمية إضافة منظور خامس يمثل العوامل البيئية والاجتماعية لضمان الاستدامة.

#### (٤) دراسة Chenhall 2005

أوضحت الدراسة أن هناك اهتمام حول دور نظم قياس الأداء الاستراتيجى (SPMSs) مثل بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) فى مساعدة الإدارة فى تطوير الإستراتيجيات التنافسية Competitive Strategies، وأن السمة المميزة لنظم قياس الأداء الاستراتيجى (SPMSs) هى الجمع بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية لتغطية وجهات نظر مختلفة والعمل على توفير وسيلة لترجمة الإستراتيجية الى مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، حيث ظهر تباين كبير حول كيفية تركيب النظم الإستراتيجية نظراً لقلت الدراسات التى تناولت تحديد نوعية وخصائص المعلومات التى قد تساعد فى تفسير كيف يكون لتلك النظم الإستراتيجية نتائج مفيدة.

وتناولت الدراسة تحديد البعد الرئيسى لنظم قياس الأداء الاستراتيجى (SPMSs) ونوعية المعلومات التكاملية مع هذه النظم، والدور الفعال فى مساعدة الإدارة نحو تحقيق نتائج إستراتيجية إيجابية، حيث قامت على تحديد ثلاثة أبعاد مترابطة ومتكاملة لنظم قياس الأداء الاستراتيجى (SPMSs) تتمثل فى:

**البعد الأول،** إن الربط بين الأهداف الإستراتيجية والأهداف التشغيلية هو العامل الهام الذى يجسد مدى اتساع وشمولية النظم لتوفير تكامل بين الإستراتيجية والعمليات وتكامل بين عناصر سلسلة القيمة.

**البعد الثانى،** التوجه نحو العميل والتركيز على توطيد الروابط وعلاقات الثقة معه من خلال المقاييس المالية ومقاييس العميل.

**البعد الثالث،** التوجه نحو الموردين وإيجاد علاقات وطيدة معهم من خلال مقاييس العمليات الداخلية ومقاييس التعلم والنمو.

وتوصلت الدراسة من خلال إجراء مسح على ٨٠ وحدة أعمال إستراتيجية الى تطوير نموذج يتوقع بأن نظم قياس الأداء الإستراتيجى المتكاملة سوف تعزز من القدرة التنافسية الإستراتيجية للمنشأة، وأن تلك النظم سيكون لها تأثير غير مباشر على النتائج الإستراتيجية.

### **(٥) دراسة DeBusk & Crabtree 2006**

قامت هذه الدراسة على إجراء مسح على أعضاء فى مناصب إدارية بمعهد المحاسبين الإداريين (IMA) Institute of Management Accounting بأمریکا، وأشارت الدراسة الى أن ٨٨٪ من المنتظمين فى استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) يعتقدون أنها تساعد فى تحسين الأداء التشغيلى، على عكس ما جاء فى المسح الذى تم على المستشارين الإداريين فى شركة كيه بى إم جى (KPMG) - وهى من أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة العالمية- بأن نسبة الفشل العام فى استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) فى تحسين الأداء قد تصل الى ٧٠٪ وبالتالي توصلت الدراسة الى وجود نسبة محفوفة بالمخاطر للربط بين أهداف قياس الأداء مع تحسين هذا الأداء.

### **(٦) دراسة Tayler 2007**

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التجريبية التى تستخدم لفحص ما إذا كان هناك تداخل ومشاركة بين مجموعات متعددة لإنجاز بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) من أجل تخفيف حدة آثار الدوافع المتخلفة بين الإداريين بالمنشأة التى تجعل من بطاقة القياس المتوازن للأداء أنها بمثابة أداة إستراتيجية وليس مجرد توازن بين مجموعة من المقاييس، وأظهرت النتائج بأن المديرين المشاركين فى خطوة اختيار الإستراتيجية سيكون لديهم الدافع نحو تحقيق نجاح أكثر ممن لم يشاركوا فى عملية اختيار الإستراتيجية (تسجيل أداء فعلى ثابت).

فهذه الدراسة كشفت عن نتائج مشاركة المديرين فى اختيار مقاييس الأداء ببطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) وحثهم على أهمية وجود إطار لعلاقات السببية بين مقاييس منظورات الأداء ببطاقة القياس المتوازن للأداء والتى يمكن أن تحد من آثار دوافع المديرين وتعطى تقييمات أكثر تفاؤلاً وتحقق نجاح لإستراتيجية المنشأة، ويتضح من البيانات المتولدة من بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) أن المديرين الذين شاركوا فى إعداد واختيار الإستراتيجية سيكونون أكثر نجاحاً من المديرين الذين لم يشاركوا فى عملية إعداد واختيار

الإستراتيجية، وجاءت النتائج تلقى الضوء على أهمية وجود إطار لعلاقات السببية بين مقاييس الأداء التي تؤكد على تأييد بطاقة القياس المتوازن للأداء رغم فشل الممارسين القائمين على التنفيذ العملي، كما أشارت نتائج الدراسة الى التوصل الى تخفيف حدة آثار الدوافع المتخلفة للإداريين بالمنشأة عن طريق منح المديرين مسئولية اختيار مقاييس الأداء الفرعية داخل المنظورات الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء، ولم تجد الدراسة دليل على أن التركيز على علاقات السببية للأداء يكفي للتغلب على دوافع المديرين المختلفة في مهمة تقييم الإستراتيجية.

### (٧) دراسة Aranda & Arellano 2010

تناول الباحثان في هذه الدراسة منهجين لنظم قياس الأداء الاستراتيجي Strategic Performance Measurement Systems (SPMSs) الأكثر نجاحاً في توصيل وإبلاغ العاملين بالمنشأة بالإستراتيجية مع تحقيق توافق بين المديرين حول تلك الإستراتيجية هما: (١) استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) للربط بين المقاييس والمجموعات المتعددة في التسلسل الهرمي للمنشأة، (٢) تصميم بديل لنظام قياس الأداء الاستراتيجي Strategic Performance Measurement Systems (SPMS) يقسم مقاييس الأداء الى مقاييس مالية وغير مالية لتلك المقاييس التي يقل فيها الترابط داخل التسلسل الهرمي للمنشأة.

وأجريت الدراسة الميدانية على بنك ادخار وتم اختيار مجموعتين من مديري الإدارة الوسطى بالبنك لرصد تصرفهم من خلال العمل بكل منهج من منهجي نظم قياس الأداء الاستراتيجي، وجاءت نتائج الدراسة تشير الى: (١) تتحقق جوهرية أكبر في التوافق بين الإدارة الوسطى والإدارة العليا عند الاعتماد على بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) عنها عند الاعتماد على تصميم بديل لنظام قياس الأداء الاستراتيجي (SPMS) ، (٢) تزداد درجة التوافق عند الانتقال بين منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء الى أسفل (أى من المنظور المالى الى منظور العميل الى منظور العمليات الداخلية الى منظور التعلم والنمو) حيث تكون غالبية المقاييس غير مالية ومرتبطة بالأجل الطويل، (٣) أن بعض المديرين يتعاملون مع نظام قياس الأداء الاستراتيجي (SPMS) بدون خبرة وأنه لا يحقق كل من الترابط المطلوب بين مقاييس الأداء والتوافق بين العاملين.

كما توصلت الدراسة الى أن الآثار المترتبة على عملية تصميم نظام قياس الأداء الاستراتيجي (SPMS) تتمثل في:

(١) التقرير عن درجة ترابط مقاييس الأداء فى التسلسل الهرمي عندما يصبح نظام قياس الأداء الاستراتيجي مصمم كأداة فعالة لتوصيل الإستراتيجية.

(٢) حدوث اختلاف فى تفسير المديرين للإستراتيجية المتولدة نتيجة ضعف هيكل الترابط بين مقاييس الأداء بدرجة أكبر من الجهد الناتج عن آراء المديرين حول هيكل الترابط المفصح عنه.

## (٨) دراسة Pineno 2012

تقوم هذه الدراسة على تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ومفهوم الاستدامة Sustainability خلال دورة حياة المنتج، من خلال تحليل أحد مفاهيم المحاسبة الإدارية مثل نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) لتوفير منهج متكامل واقعي.

وقد توصلت الدراسة الى وضع أوزان ترجيحية لكل منظور من منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) خلال كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، ففي مرحلة تقديم المنتج تكون الأوزان النسبية على التوالي ١٠٪، ٤٠٪، ٣٠٪، ٢٠٪، للمنظور المالي، ومنظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو، وفي مرحلة النمو تكون الأوزان النسبية على التوالي ٢٠٪، ٣٠٪، ٢٠٪، ٣٠٪، للمنظور المالي، ومنظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو، بينما في مرحلة النضوج تكون الأوزان النسبية على التوالي ٣٠٪، ٢٠٪، ١٠٪، ٤٠٪، للمنظور المالي، ومنظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو، أما في مرحلة التدهور تكون الأوزان النسبية على التوالي ٢٠٪، ١٠٪، ٢٠٪، ٥٠٪، للمنظور المالي، ومنظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو، وأخيراً في مرحلة التخلص من المنتج تكون الأوزان النسبية على التوالي ١٠٪، ١٠٪، ٣٠٪، ٥٠٪، للمنظور المالي، ومنظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو. ويلاحظ من هذه النتائج أن في مرحلتى تقديم المنتج والتخلص من المنتج تكون الأوزان الترجيحية لمقاييس المنظور المالي أقل من المراحل الأخرى (١٠٪) لأن في هاتين المرحلتين يتوقع عائد ضيف من المنتج ويكون الوزن الترجيحي لمقاييس المنظور المالي فى أعلى مستوى (٣٠٪) فى مرحلة النضوج لأن فى هذه المرحلة تكون مبيعات المنتج فى أعلى حالة.

## (٩) دراسة Clinton & Clinton 2013

قامت هذه الدراسة على مؤسسات التمويل الصغيرة Microfinance Institutions (MFIs) وأظهرت أن هذه المؤسسات مثل غيرها من المنشآت الأخرى تسعى لخلق قيمة للعملاء، إلا أن الدراسة أوضحت أن هناك اختلافات بينها وبين المنشآت الأخرى، حيث تواجه مؤسسات التمويل الصغيرة بصعوبات أكثر لتحقيق الإستراتيجية والتحقق من صحة انجازها من خلال المقاييس المناسبة، كما تواجه تلك المؤسسات بتحديات كبيرة لتبسيط العمل الذى يتميز بصعوبات بسبب الفساد البيروقراطي الحكومي Corrupt and Bureaucratic Governments، والأنظمة الإدارية الداخلية غير الفعالة Inefficient Internal Management Systems، والنقص الشديد فى الموارد Severely Lacking Resources، وجهل العملاء Uneducated Clients فى

بعض الأحيان، وطول فترة العمل الشاق التي تمضى بين طلبات العملاء والتنفيذ من قبل الجهة المانحة.

وتوصلت الدراسة الى أن استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) سيكون أكثر فائدة في تلك البيئة التي تميز مؤسسات التمويل الصغيرة (MFIs) بالإضافة الى استخدام خرائط مقاييس الأنشطة Activities to Metrics Mapping كأداة تكميلية تساعد تلك المؤسسات في ربط الأنشطة التي تخلق قيمة بإستراتيجية المنشأة، عن طريق توجيه نظر العاملين نحو كيفية انجاز الإستراتيجية وفهمها وتطبيقها داخل جميع إدارات المؤسسة.

#### (١٠) دراسة Ebrahimi et al., 2013

نظراً لأهمية نظم المعلومات (IS) في تقييم الأداء قامت هذه الدراسة على استخدام نموذج تكنولوجيا معلومات بطاقة القياس المتوازن للأداء Information Technology Balanced Scorecard (ITBSC) في قياس الأداء، ودراسة نظم معلومات الإدارة الإستراتيجية بناء على أداء النظم من أجل صياغة نظم المعلومات الإستراتيجية على أساس أداء النظم، ويتم تحليل نظم معلومات الإدارة الإستراتيجية بناء على درجة الكمال في نموذج بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC).

وجاء هدف الدراسة الإجابة على سؤال: هل هناك علاقة جوهرية بين نظم معلومات الإدارة الإستراتيجية على أساس بطاقة القياس المتوازن للأداء وأداء نظم المعلومات؟، وللإجابة على هذا السؤال اختار الباحثون في هذه الدراسة عينة مكونة من ٣٠ منشأة في العاصمة الإيرانية بناء على درجة اكتمال بطاقة القياس المتوازن للأداء لدى هذه الشركات المختارة في العينة ودرجة أداء نظم المعلومات بتلك الشركات، وتوصلت الدراسة الى أن ارتفاع مستوى نظم معلومات الإدارة الاستراتيجية على أساس بطاقة القياس المتوازن للأداء يؤدي الى ارتفاع أداء نظم المعلومات والعكس صحيح.

#### (١١) دراسة Malina 2013

قامت هذه الدراسة على تجميع المعلومات عن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) لخمسون شركة لمدة ١٥ عام، وتم تجميع البيانات الوصفية والكمية التي تتعلق ببطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) في شكل عدة أسئلة بحثية تتمثل في: (١) ما الذي تغير بمرور الزمن؟ (٢) ما الذي لم يتغير بمرور الزمن؟ (٣) لماذا استمر ذلك؟.

وجاءت نتائج الدراسة تؤكد على أن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) لم تتأثر: بالتغيرات في الهيكل التنظيمي، وقلة التركيز والانخفاض في المدى الزمني، وتصميم العمليات، ونظام التعويضات، وتوصلت الى عوامل تشير الى أن الغرض من بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ظل ثابت بمرور الزمن حيث استخدمت كأداة لتقييم الأداء وتحديد أفضل الممارسات، كما حددت الدراسة عوامل استمرار بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) كأداة تعلم وتواصل بين العاملين بالمنشأة وقدرتها على التأثير في السلوك، كما توصلت الدراسة أيضاً الى مجموعة من عوامل النجاح الرئيسية التي تستخدم لبناء

والمحافظة على بطاقة الأداء Scorecard تساعد الباحثين والشركات نحو تصميم واستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC).

### (١٢) دراسة Rababah 2014

قامت هذه الدراسة على محاولة التعرف على نسبة الشركات الصناعية الأردنية التي تطبق بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)، واعتمدت على استخدام استبيان للوقوف على نسبة الشركات التي تطبق هذا المدخل (BSC)، كما استخدمت المقابلات الشخصية لمعرفة العوامل التي تؤثر في تنفيذ ذلك المدخل. وجاءت نتائج الدراسة تشير الى أن حوالي ٨٣٪ من الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)، وكشفت المقابلات الشخصية عن أهم العوامل التي تؤثر في جعل الشركات تتجه نحو تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) والتي تتمثل في: دعم الإدارة العليا Higher Top Management Support، وزيادة تكنولوجيا المعلومات Globalization of Information Technology، وعولمة المستهلك Consumer Increased Competition، وزيادة المنافسة.

كما أوضحت الدراسة مجموعة العوائق Barriers التي تواجه الشركات عند تطبيق مدخل بطاقة القياس المتوازن للأداء وأهمها: ارتفاع تكلفة تطبيق هذا المدخل وصيانته، ونقص المعلومات المطلوبة لهذا المدخل، وعدم توافر حزم برامج لدعم تطبيق ذلك المدخل، ومقاومة التغيير من قبل العاملين، وسوء الفهم Misunderstandings من قبل العاملين حول العلاقة بين إستراتيجية المنشأة وبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC).

### ثانياً: دراسات تناولت محاسبة المسؤولية

#### (١) دراسة Fowzia 2011

قامت هذه الدراسة على البحث عن نظام محاسبة المسؤولية الذي يمكن إتباعه في الأنواع المختلفة لمنشآت الخدمات في دولة بنجلاديش، مع التركيز على مستوى الرضا حول نظام محاسبة المسؤولية، ولتحقيق هذه الأهداف أجريت دراسة مسحية على ٨٨ منشأة خدمية، وأشارت نتائج الدراسة الى أنه ليس هناك منشأة تتبع نظام وحيد لمحاسبة المسؤولية من بين عدة نظم لمحاسبة المسؤولية وهي محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي -Functional Based Responsibility Accounting، ومحاسبة المسؤولية على أساس النشاط Activity-Based Responsibility Accounting، ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي Strategic-Based Responsibility Accounting، كما وجدت الدراسة أن مستويات الرضا عن عناصر نظام محاسبة المسؤولية الأربعة (تحديد المسؤولية، ووضع مقاييس الأداء/المقاييس المرجعية، وتقويم/ قياس الأداء، وتحديد المكافآت) هي نفسها في كل المنشآت محل الدراسة باستثناء تحديد المسؤولية. واستخدمت الدراسة النموذج اللوغاريتمي لدراسة تأثير المتغيرات على المتغير التابع ثنائي التفرع. وأشارت النتائج بأن

الرضا الكلى عن نظام محاسبة المسؤولية يتأثر بتحديد المسؤولية ومقاييس الأداء وتحديد نظام المكافآت.

### (٢) دراسة Ocansey & Enahoro 2012

قامت هذه الدراسة على فكرة أن قضية الإشراف وندرة الموارد أدت الى ضرورة إصاق المسؤولية بالأنشطة، حيث أظهرت الدراسة فشل الأنظمة المصممة والقائمة على تجميع التكاليف المتوقعة لغرض تحديد التكاليف السلعية والدورية فى تخطيط أرباح مديري مراكز المسؤولية المسؤولين عن حدوث هذه التكاليف، فقد سعت الدراسة الى إستعراض الموضوعات التى تناولت مبدأ إمكانية التحكم Controllability Principle فى محاسبة المسؤولية كعامل محدد للتخطيط للأرباح، وقد نتج عن هذه الدراسة أن مبدأ إمكانية التحكم يؤسس ويقرر علاقات السببية بين أنشطة محددة يقوم بها المديرين وأداء هذه الأنشطة. إلا أن هذه الدراسة لم تتناول المنظور الإستراتيجى لمحاسبة المسؤولية.

### (٣) دراسة Al-shomaly 2013

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن الأساليب التي يتم استخدامها لتقييم الأداء في قطاع الرعاية الطبية في الأردن ومدى علاقتها بمبادئ محاسبة المسؤولية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان للحصول على المعلومات من العينة التي تمثل المؤسسات الطبية في شمال الأردن (المنظمات غير الحكومية والقطاع الخاص)، وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الطبية في شمال الأردن تتبنى جزئياً أساسيات نظام محاسبة المسؤولية في تقييم أدائها ولكن بشكل غير رسمي، ويدعم هذا الاستنتاج: أولاً وجود هياكل تنظيمية محددة، حيث تم تقسيم المراكز (مراكز التكلفة والربح) وفقاً لتلك الهياكل، ثانياً غياب منهجية إعداد الموازنات لكل مركز من مراكز المسؤولية، ثالثاً كان الميل نحو اللامركزية (تفويض السلطة) في هذه المؤسسات ضعيفة، حيث كان هناك تأثير كبير من قبل الإدارة العليا في عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء في المراكز وعلى مستوى المنظمة بأكملها. إلا أن هذه الدراسة رغم حداثة لم تتناول محاسبة المسؤولية إلا من المنظور الوظيفي التقليدي فقط، ولم تتناول من قريب أو من بعيد بعد العمليات الذى أضافه التوجه نحو الأنشطة أو بعد العميل والتعلم والنمو الذى أضافه التوجه الإستراتيجى لمحاسبة المسؤولية.

### ثالثاً: دراسات تناولت الربط بين بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ومحاسبة المسؤولية على أساس استراتيجى (SBRA)

لم يجد الباحث دراسات كافية وصريحة تربط بين بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ومحاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى (SBRA) إلا القليل من المقالات والكتب التى تمثل مراجع مثل:

(Hansen et al. 2009; Hansen et al. 3013) (الهلباوى والنشار، ٢٠١٣ ؛  
النشار، ٢٠٠٣)



ففي دراسة النشار ٢٠٠٣ التي قامت على إقتراح نموذج يقيس تأثير علاقات السببية بين مقاييس الأداء من أجل تحقيق متطلبات محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي في ضوء مدخل القياس المتوازن للأداء، وكان هدف الدراسة بناء نموذج تخطيطي للمنشأة يساهم في تحديد المسببات غير المالية للنتائج المالية التي تحققها المنشأة في إطار استخدام مدخل بطاقة القياس المتوازن للأداء وعن طريق إبراز أثر التغيرات في المقاييس غير المالية على المقاييس المالية على مستوى المنشأة ككل. وقد جاءت نتائج الدراسة تؤكد على أن قياس تأثير علاقات السببية بين مقاييس الأداء سوف يحقق متطلبات محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي (SBRA)، كما توصلت الدراسة من خلال النموذج المقترح الى إمكانية تحويل بطاقة القياس المتوازن للأداء من كونها وسيلة اتصال الى كونها نموذج للتخطيط المالي، حيث يسمح للإدارة في كافة المستويات الإدارية وفي مختلف وحدات الأعمال الفرعية أن تقدر التأثيرات الناتجة عن التغيرات في الأنشطة المختلفة على الأنشطة المالية، وذلك من خلال تقدير الآثار التراكمية بسبب المقاييس القبلية وكذلك التغيرات في المقياس البعدي بسبب المقاييس القبلية.

والباحث يحاول الاستفادة من الربط الذي تم في تلك المراجع بين بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ومحاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي (SBRA) في التوصل الى دلالة إحصائية تؤكد صحة أو عدم صحة أن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ستفعل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي (SBRA).

#### ٤. الدور الاستراتيجي لبطاقة القياس المتوازن للأداء ٤-١. مفهوم بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)

تم إدخال مفهوم بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) من قبل روبرت كابلان وديفيد نورتون في عام ١٩٩٢ م، وجاءت الفرضية الأساسية لبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) تقوم على أن النتائج المالية وحدها لا يمكن أن تحقق خلق قيمة من الأنشطة، بمعنى أن المقاييس المالية تعبر عن مؤشرات تأتي بعد فترة إبطاء Lagging Indicators وليست فعالة في تحديد المسببات أو الأنشطة التي تؤثر على النتائج المالية (Pineno, 2013) لذلك اقترح كابلان ونورتون على المنشآت أنه مع استخدام المقاييس المالية، ينبغي وضع مجموعة شاملة من المقاييس الإضافية كمؤشرات تقود أو تنتبأ بالأداء المالي وقاما بتصنيف المؤشرات في أربعة منظورات تتمثل في: المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.

ووصفا DeBusk & Crabtree بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) بأنها نظام يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية الذي يعكس التوازن بين مؤشرات الأداء القائدة Leading Measures وتلك التي تأتي بعد فترة إبطاء Lagging والتوازن بين مقاييس المخرجات Outcome Measures والمقاييس المسببة للأداء Measures that Drive Performance (DeBusk & Crabtree, 2006).

وتعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) التي اقترحها Kaplan & Norton أداة إدارية تساعد في دعم تنفيذ إستراتيجية المنشأة بنجاح، حيث تم مناقشتها ودراستها على نطاق واسع من قبل الباحثين والممارسين من خلال ربط أنشطة المنشأة التشغيلية وغير المالية بإستراتيجيتها الرئيسية في الأجل الطويل وتحديد علاقات السببية بين تلك الأنشطة، كما أنها تدعم تخطيط وإدارة كل أنشطة المنشأة وفقاً لأهميتها الإستراتيجية، كما أنها تأخذ في الاعتبار عوامل النجاح الأخرى غير المالية التي تؤثر بصورة جوهرية في نجاح المنشأة، وقد أضاف Figge, et al. بأن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) يمكن أن تكون نقطة انطلاق هامة لتضمين الجوانب البيئية والاجتماعية في النظام الرئيسي لإدارة المنشأة، فإدارة الاستدامة Sustainability Management في ظل تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) قد تساعد في التغلب على أوجه القصور في المنهج التقليدي لنظم الإدارة البيئية والاجتماعية من خلال دمج الركائز الأساسية للاستدامة في أداة واحدة وشاملة لإدارة الإستراتيجية (Figge, et al. 2002).

فبطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) لا تزال الوسيلة الجيدة لقياس الأداء وتساعد المنشآت على تحقيق أهدافها، والتحدى الذي يواجهه الإدارة هو التركيز على تركيبة ملائمة لمجموعة من الأهداف والغايات والتي من شأنها تؤدي الى تعظيم العائد المالي للمنشأة، فمنتجات أى منشأة لا يمكن أن تدخل الى السوق بسهولة أو تخرج منه فجأة وإنما تمر بمراحل تمثل دورة حياة المنتج Product Life Cycle، وتستخدم إدارة المنشأة بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) للمساعدة في نجاح المنتج من خلال رسم الإستراتيجيات لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج (Pineno, 2012).

ولقد حددا Kaplan & Norton أوجه الخصوصية في بطاقة القياس المتوازن للأداء على النحو التالي: (Kaplan & Norton, 1993, p.1).

(١) أنها تعكس رسالة وإستراتيجية الشركة من أعلى لأسفل على عكس معظم المقاييس التي تأخذ مساراً من أسفل الى أعلى والمستمدة من الأنشطة والعمليات الداخلية والتي غالباً ما تكون غير ملائمة للإستراتيجية الشاملة للمنشأة.

(٢) أنها أداة تطلعية تتناول العمل على تحقيق نجاح في الوقت الحالى والمستقبلى، فالمقاييس المالية تصف أداء الشركة خلال الفترة الأخيرة التي أعد عنها التقارير المالية دون أن تشير الى كيفية تحسين الأداء في الفترة القادمة.

(٣) أنها تحدث تكامل بين المقاييس الخارجية والداخلية، من خلال مساعدة الإدارة في المفاضلة بين مقاييس الأداء التي استخدمت في الفترات السابقة لضمان تحقيق نجاح في المستقبل.

(٤) أنها أداة تركز على المقاييس التي من شأنها تحقيق نجاح إستراتيجية الشركة، حيث أن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) تتطلب من الإدارة التوصل الى اتفاق بشأن المقاييس الأكثر أهمية لنجاح إستراتيجية الشركة.

وتوفر بطاقة القياس المتوازن للأداء الفوائد التالية للمنشآت: (Pineno, 2012, p.22)

التشجيع على صياغة وتنفيذ إستراتيجيات المنشأة.

(١) التحديث المستمر لإستراتيجيات المنشأة وجعلها واضحة.

(٢) تحسين عملية الاتصال بين العاملين بالمنشأة.

(٣) تحسين التوافق بين الأهداف الشخصية للعاملين وأهداف وإستراتيجيات المنشأة.

(٤) التوافق بين الخطط التشغيلية السنوية أو قصيرة الأجل مع الإستراتيجيات طويلة الأجل.

(٥) التوافق بين مقاييس تقييم الأداء والإستراتيجيات طويلة الأجل.

ويرى البعض أن بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) رغم أنها تعد مقياساً هاماً وشاملاً لأداء المنظمات إلا أنها لا تظهر بوضوح الكيفية التي تساهم بها في تحسين الأداء، لذلك يجب تكاملها مع نظام للجود ولتحسين الأداء يساعدها في أداء وظيفتها بشكل أكثر كفاءة وفعالية لتتحقق عملية تقويم الأداء والتي تتضمن القياس والتحسين المستمر (صالح وآخرون ٢٠١٣) ، ومع ذلك يرى الباحث أن بطاقة القياس المتوازن للأداء ما زالت تقدم معلومات هامة من خلال المنظورات الأربعة التي تفرز نوعية من مؤشرات الأداء تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية ترتبط بإستراتيجية المنشأة، والتي تؤثر في تحسين الأداء ومن ثم زيادة تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي، وذلك من خلال الاستفادة من بيانات التغذية العكسية.

#### ٢-٤. بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) وإستراتيجية المنشأة

##### ١-٢-٤. مفهوم الإستراتيجية

لكي تستطيع الشركات تطوير بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) بناء على إستراتيجياتها فيجب أن تحدد بوضوح ما المقصود بالإستراتيجية، فالإستراتيجية تنجز من خلال وظيفتين أساسيتين هما: (Atkinson, et al. 2012, p. 20)

**الوظيفة الأولى:** خلق ميزة تنافسية عن طريق مركز الشركة في السوق الخارجى من خلال مواردها وقدراتها الداخلية وتقديم منتجات وخدمات لعملائها أفضل من ومختلفة عن منافسيها.

**الوظيفة الثانية:** وضع إستراتيجية واضحة تساعد في توجيه الموارد الداخلية وتخصيصها على وحدات المنشأة وتمكين العاملين لاتخاذ القرارات وانجاز السياسات التي تحقق وتدعم المركز التنافسي للمنشأة في السوق الخارجى.

وعلى الرغم من أن المنشأة لديها الاختيار من بين إستراتيجيات عديدة إلا أنه لكي تكون الإستراتيجية جيدة يجب أن تحتوى على اثنين من المكونات الأساسية التالية:

(١) بيان واضح بالميزة التنافسية للشركة في السوق، ما الذى تفعله الشركة أو تنوى القيام به بشكل مختلف وعلى نحو أفضل أو فريد بالمقارنة مع المنافسين.

(٢) نطاق الإستراتيجية، ما هي المناطق التي تنافس فيها الشركة بقوة، إما شرائح مستهدفة من العملاء، أو استخدام تكنولوجيات، أو خدمة مناطق جغرافية، أو توسيع خطوط انتاج.

فإذا كانت الإستراتيجية تعتمد على قيام وحدة الأعمال باختيار قطاع من السوق ومجموعة من العملاء والتركيز عليهم يجب على إدارة المنشأة تحديد العمليات الداخلية والهامة التي يجب على وحدة الأعمال التفوق فيها وتقديم مقترحات للعملاء فى قطاعات السوق المستهدفة وتحديد القدرات الفردية والتنظيمية المطلوبة لتحقيق كفاءة العمليات الداخلية ومتطلبات العملاء والأهداف المالية.

ويتم وضع رؤية وإستراتيجية المنشأة من خلال منظورات الأداء الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) على أن يترجم كل منظور الى عدة أهداف تسعى المنشأة بجميع مكوناتها من إدارات وأفراد وتسهيلات نحو تحقيقها من خلال وضع مجموعة من المقاييس التي تقيس مدى تحقيق الأهداف فى ضوء وضع قيم مستهدفة تحقيقها، ثم اتخاذ كل الإجراءات المبدئية التي تساعد فى تحقيق المقاييس ومن ثم الأهداف وبالتالي تحقيق رؤية وإستراتيجية المنشأة.

#### ٤-٢-٢. نظم قياس الأداء الإستراتيجى

إن العديد من القرارات تتخذ بشكل يومية على مستوى الإدارة الوسطى، والشرط الأساسى لأن تتخذ تلك القرارات بفعالية أن يكون لدى الإدارة الوسطى اتفاق وفهم مشترك حول إستراتيجية المنشأة، فعدم الفهم الكافى لإستراتيجية المنشأة من قبل رجال الإدارة الوسطى قد يؤدى الى تنفيذ إستراتيجية مختلفة تماماً عن تلك الإستراتيجية المقصودة من قبل الإدارة العليا، حيث قد تؤدى الى قيام العاملين بتحويل المنشأة الى اتجاهات مختلفة (Aranda & Arellano, 2010)، لذلك من المتوقع أن ينتج عن سوء فهم الإستراتيجية الإضرار بالأداء بينما الفهم المشترك لها سيعزز الأداء من خلال حث أعضاء المنشأة على التماسك Cohesiveness والتفاهم فيما بينهم (Rapert, et al. 2002). وقد سار جدل فى الدراسات السابقة حول نتائج استخدام نظم قياس الأداء الإستراتيجى (SPMSs) فى أنها الأفضل والأكثر انتشاراً فى توصيل الأهداف الإستراتيجية، ومن ثم فهم أفضل لمسار العمل اللازم لتحقيق نجاح المنشأة (Chenhall, 2005).

وتناولت بعض الدراسات التجريبية تحليل فعالية نظم قياس الأداء الإستراتيجى كوسيلة لتوصيل الإستراتيجية داخل المنشأة، حيث قرر البعض أنه سيحدث زيادة فى رضا المديرين عند استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)، إلا أنهم لم يجدوا ما يدعم أثر فعالية توصيل الإستراتيجية بين العاملين بالمنشأة (Malina & Selto, 2001). فالعديد من المنشآت يمكن لها استخدام نظم قياس الأداء الإستراتيجى (SPMSs) فى الممارسات العملية ولكن بأفكار مختلفة، فمنها من يدعى تطبيق بطاقة القياس المتوازن

للأداء (BSC) دون أن يتبنى الأفكار التي نادى بها Kaplan & Norton, 1992, 2001 (Ittner, et al. 2003) وللتخفيف من حدة آثار دوافع المديرين يتم إعطائهم مسؤولية اختيار المقاييس التي تحتويها بطاقة القياس المتوازن للأداء، إلا أن هذا يحدث فقط في إطار بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) على أساس علاقات السببية المفترضة بين مقاييس الأداء بالمنظورات الأربعة وليس النظر الى مقاييس كل منظور بصورة منفصلة (Tayler, 2007).

#### ٤-٣. علاقات السببية بين المنظورات الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء

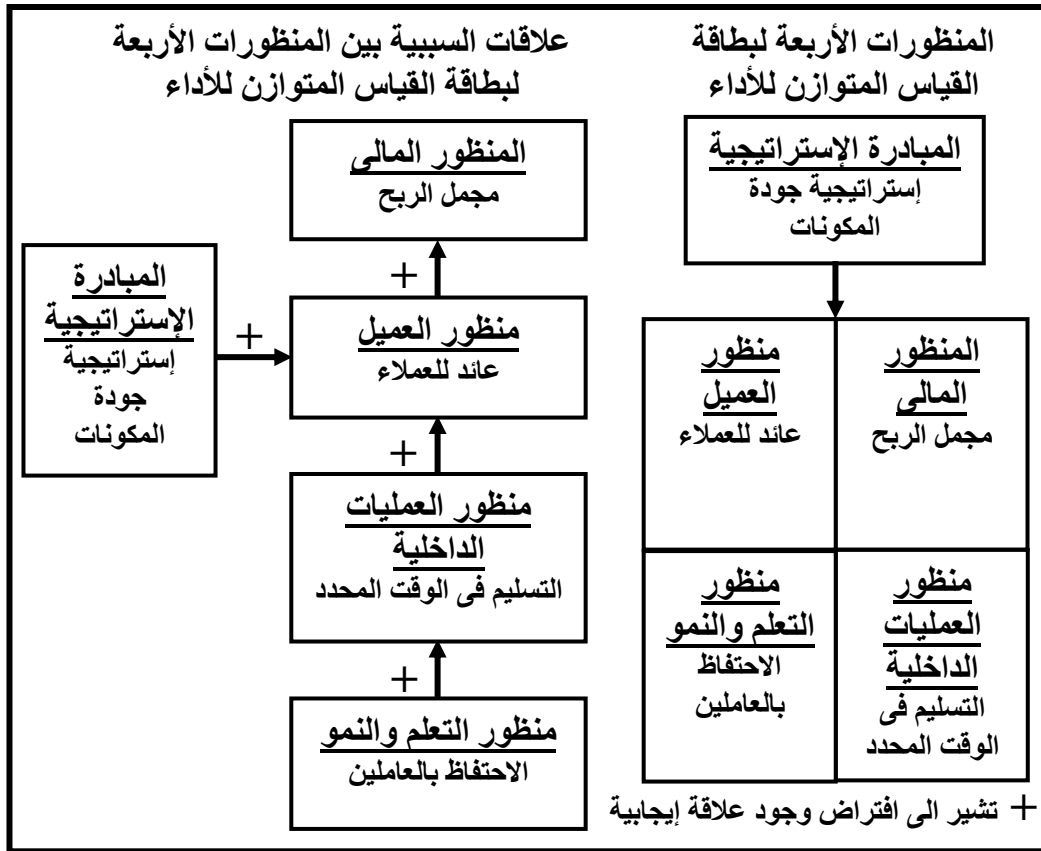
إن ربط المقاييس بالإستراتيجية هو أساس نجاح أى منشأة، وللتعرف على هذا الربط يتم تناول الأسئلة الثلاثة التالية:

(١) إذا نجحت الإدارة في الربط بين الرؤية والإستراتيجية، كيف يتم النظر بصورة مختلفة لكل من المساهمين والعملاء؟ والعمليات الداخلية والخارجية؟ والقدرة على الابتكار والنمو؟

(٢) ما هي عوامل النجاح الهامة في المنظورات الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء؟

(٣) ما هي المقاييس الرئيسية التي تساعد في معرفة ما إذا تم تناول عوامل النجاح كما هو مخطط له أم لا؟

فالإدارة في الوقت الحالي تحاول التعرف على أثر المقاييس على أداء المنشأة، ولكن من النادر أن تفكر الإدارة في أن تجعل تلك المقاييس كجزء أساسي من إستراتيجيتها، فعلى سبيل المثال قد تستحدث الإدارة إستراتيجيات جديدة وعمليات تشغيلية مبتكرة لتحقيق أداء أفضل ثم يتم الاستمرار في استخدام نفس المؤشرات المالية التي كانت تستخدمها لقياس الأداء في الأجل القصير (Kaplan & Norton, 1993). والشكل التالي (شكل رقم ١) يبين إطار بطاقة القياس المتوازن للأداء وعلاقات السببية بها:



شكل رقم ( ١ ) يبين إطار بطاقة القياس المتوازن للأداء وعلاقات السببية بين المنظورات الأربعة

(المصدر : Taylor, 2007, p. 31 )

ويظهر الشكل السابق (شكل رقم ٢) وجود علاقة إيجابية بين منظور التعلم والنمو ومنظور العمليات الداخلية، كما توجد علاقة إيجابية بين منظور العمليات الداخلية ومنظور العميل، كما تكون هناك علاقة إيجابية بين منظور العميل والمنظور المالي، وعليه تتواجد آثار تراكمية بسبب مقاييس أداء قبلية (النشر، ٢٠٠٣)، حيث سيكون هناك أثر على مقاييس الأداء المرتبطة بمنظور العمليات الداخلية ناتجة من التحسن في مقاييس التعلم والنمو، كما سيكون هناك أثر على مقاييس الأداء المرتبطة بمنظور العميل ناتجة من التحسن في مقاييس التعلم والنمو ومقاييس العمليات الداخلية، كما سيكون هناك أثر على مقاييس الأداء المرتبطة بالمنظور المالي ناتجة من التحسن في مقاييس التعلم والنمو ومقاييس العمليات الداخلية ومقاييس العميل، وهذا ما أظهر أهمية الخرائط الإستراتيجية.

#### ٤-٤ . بطاقة القياس المتوازن للأداء والخرائط الإستراتيجية

تمثل بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) Balanced Score Card تقرير محاسبي يتضمن عوامل النجاح الحاسمة (CSFs) في أربع منظورات هي: منظور التعلم

والنمو، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور المستهلك (العميل)، والمنظور المالى، بينما تمثل الخرائط الاستراتيجية Strategy Map الطريقة التى تستند الى بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) والتي تتولى الربط بين المنظورات الأربعة فى صورة علاقات سبب ونتيجة (الهلباوى، والنشار ٢٠١٣)، وتعمل بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) بمنظوراتها الأربعة على التحسين بصورة مستمر.

فالعلاقة بين المنظورات الأربعة وتحديد رسالة ورؤية واستراتيجية المنشأة علاقة تكاملية ومستمرة حيث يؤثر كل منها في الآخر، فالتحديد الواضح لرسالة ورؤية واستراتيجية المنشأة سيؤثر فى المنظور المالى مما يؤثر فى منظور العميل وبالتالي يؤثر فى منظور العمليات الداخلية وبدوره يؤثر فى منظور التعليم والنمو، ومن الناحية الرجعية Feedback نجد أن الاهتمام بمنظور التعلم والنمو سيحسن من مقاييس الأداء بمنظور العمليات الداخلية مما يحسن من مقاييس الأداء بمنظور العميل وبالتالي يحسن من مقاييس الأداء بالمنظور المالى مما يساعد في تحقيق رسالة ورؤية واستراتيجية المنشأة.

وترى معظم المنشآت أن تنفيذ بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) بمنظوراتها الأربعة ستؤدي الى الوصول الى الاستراتيجية الصحيحة لها، فالمنشآت التى تستخدم بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) كنظام للقياس تعمل على تتبع النتائج المالية ولكن أيضاً تراعى المقاييس غير المالية، فالمقاييس المالية التى يتناولها المنظور الأول لبطاقة القياس المتوازن للأداء تميل لأن توصف بأنها متأخرة عن الاستراتيجية، حيث توضح الأثر المالى على القرارات التى تتخذ للمستقبل من خلال عمليات تمت من فترات سابقة، أما المقاييس غير المالية التى تمثلها المنظورات الثلاثة الأخرى فى بطاقة القياس المتوازن للأداء تقدم مؤشرات هامة لا يمكن تجاهلها (مؤشرات عن العميل، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو)، وتحسين تلك المؤشرات يؤدي الى تحقيق أداء مالى أفضل في المستقبل، بينما إهمال تلك المؤشرات ونقصها يؤدي الى تحقيق أداء مالى ضعيف في المستقبل.

ولبيان كيفية الربط بين إستراتيجية المنشأة والمقاييس المالية وغير المالية التى تنتظمها بطاقة القياس المتوازن للأداء عن طريق الخرائط الإستراتيجية، نعطي مثال لشركة صناعية صغيرة الحجم، ومثال آخر لشركة طيران.

فالشكل التالى (شكل رقم ٢) يوضح الخريطة الاستراتيجية للربط بين الأهداف والمقاييس لشركة صناعية صغيرة الحجم داخل كل منظور من منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء، حيث تمثل إستراتيجية تلك الشركة في: "تحقيق مكاسب من خلال الإنتاج بتكلفة أقل وبجودة عالية والتسليم للعملاء في الوقت المحدد"، وتتحقق تلك الإستراتيجية من خلال تحديد الهدف الرئيسى لكل منظور والمقاييس أو المقاييس التى تقيس درجة النجاح في المنظور.

المقاييس	الأهداف	الخريطة الاستراتيجية	
■ العائد على حقوق الملكية	■ زيادة القيمة للمساهمين	زيادة القيمة للمساهمين	المنظور المالي
■ نسبة تكرار العملاء ■ معدل نمو مبيعات العملاء ■ نسبة التسليم في الوقت المحدد ■ مقارنة الأسعار مع المنافسين	■ الاحتفاظ بالعملاء ■ تسليم المنتجات في الوقت المحدد ■ تقديم أسعار تنافسية	الاحتفاظ بالعملاء تقديم أسعار تنافسية تسليم المنتجات في الوقت المحدد	منظور العميل
■ نسبة تحسين زمن دورة التشغيل ■ معدلات الإنتاج المعيب ■ معدل تحسين عائد العمليات	■ تخفيض زمن دورة التشغيل ■ تحسين جودة العمليات	تحسين جودة العمليات تخفيض زمن دورة التشغيل	منظور العمليات الداخلية
■ نسبة تدريب العاملين وحصولهم على شهادة تحسين العمليات الى إجمالي عدد العاملين	■ تطوير مهارات العاملين وتحسين عملياتهم التشغيلية	تحسين وتطوير مهارات العاملين	منظور التعلم والنمو

شكل رقم (٢) الخريطة الاستراتيجية للربط بين الأهداف والمقاييس لشركة صناعية صغيرة الحجم من منظور بطاقة القياس المتوازن للأداء

ويمكن ربط مقاييس الأداء عبر المنظورات الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء لشركة طيران تتبنى إستراتيجية تنافسية تتمثل في: "تقديم أسعار تذاكر مخفضة وتوصيل الركاب في الوقت المحدد من خلال الشكل التالي (شكل رقم ٣):



المقاييس	الأهداف	الخريطة الاستراتيجية للأهداف
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ دخل التشغيل</li> <li>■ معدل العائد على الاستثمار</li> <li>■ نسبة الزيادة في الإيرادات لكل ميل</li> <li>■ نسبة الإيرادات الى الأصول</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ زيادة الأرباح والعائد على الاستثمار</li> <li>■ نمو الإيرادات</li> <li>■ التشغيل بأقل عدد من الطائرات</li> </ul>	<p>المنظور المالي</p> <p>زيادة الأرباح وعائد الاستثمار</p> <p>نمو الإيرادات</p> <p>عدد أقل من الطائرات</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تكرار العملاء على الشركة</li> <li>■ الوصول في الوقت المحدد</li> <li>■ الأسعار مقارنة مع المنافسين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ جذب المزيد من العملاء والاحتفاظ بهم</li> <li>■ وصول الرحلة في الوقت المحدد</li> <li>■ تقديم أقل الأسعار</li> </ul>	<p>المنظور العميل</p> <p>القدرة على جذب المزيد من العملاء والاحتفاظ بهم</p> <p>الوصول في الوقت المحدد</p> <p>تقديم أسعار مخفضة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ متوسط الوقت الذي تقضيه الطائرة عند بوابة دخول الركاب</li> <li>■ نسبة المغادرة في الوقت المحدد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تخفيض زمن دوران الرحلات الجوية</li> </ul>	<p>المنظور العمليات الداخلية</p> <p>تخفيض زمن دوران الرحلات الجوية</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ نسبة طاقم العاملين الى الملاك بالشركة</li> <li>■ ساعات التدريب لكل فرد من الطاقم</li> <li>■ نسبة المدركين لاستراتيجية الشركة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ تحسين عمليات تدريب وتحفيز طاقم الطائرة على الأرض وفي الجو</li> </ul>	<p>المنظور التعلم والنمو</p> <p>تحسين عمليات تدريب وتحفيز طاقم الطائرة</p>

شكل رقم (٣) الخريطة الاستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازن في شركة طيران

## ٥. محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي SBRA

### ٥-١. مفهوم محاسبة المسؤولية

محاسبة المسؤولية هي نظام شامل يعتمد على تقسيم المنشأة الى عدة مراكز مسؤولية بغرض تقويم أداء تلك المراكز، ويعتمد نظام محاسبة المسؤولية على تفويض السلطات حتى يمكن تحديد المساءلة في ضوء السلطات المفوضة، وبالتالي لا بد من توافر مبدأ هام هو: التوازن بين السلطة والمسؤولية، ويتعلق هذا المفهوم بربط بنود التكاليف والإيرادات بالشخص الذي يتخذ القرارات التي تؤثر في هذه البنود، وكذلك بربط بنود التكاليف والإيرادات بالأنشطة المادية.

وتعتبر الميزة الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية أن يحدد لكل مدير مسؤوليته عن مجموعة الأنشطة التي تقع تحت حكمه وسيطرته مع قياس نتائج تصرفاته وأفعاله في شكل إيرادات يحققها داخل قسمه، وتعرف محاسبة المسؤولية على أنها نظام مصمم لتجميع وتقرير التكاليف تبعاً لمستويات المسؤولية الفردية، ويحمل كل مدير بالتكاليف التي تقع تحت مسؤوليته وكذلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها بواسطة ذلك المدير، فهي نظام

للرقابة الإدارية يقوم على مبادئ تفويض السلطة وتحديد المسؤولية، حيث تفوض السلطة لكل مركز مسئولية ويتم محاسبة ومساءلة كل مركز مسئولية بناء على السلطة التي فوضت من قبل، حيث يعطى للمديرين سلطة اتخاذ القرار ومسئولية العمل عن جميع الأنشطة التي تقع تحت سيطرة كل مدير، وتعتبر محاسبة المسئولية أحد أساليب استخدامات المحاسبة الإدارية للرقابة الإدارية والتي لها أهمية كبيرة ودور بارز فى الرقابة وقياس أداء الأقسام المختلفة بالمنشأة.

إن الغرض من محاسبة المسئولية هو إنشاء وبيان علاقة السببية بين الأنشطة التي يؤديها مديرو الإدارات والنتائج المالية المترتبة على أداء تلك الأنشطة، ولتحقيق هذا الغرض يتطلب الأمر تطبيق مفهومين أساسيين هما: (Fowzia, 2011, p. 54)  
**المفهوم الأول:** يجب أن يتم تصميم نظام محاسبة المسئولية بحيث يعكس نتائج التشغيل لكل قطاع تنظيمي أو منتج أو خدمة، ويساعد ذلك فى إنشاء مراكز المسئولية داخل المنشأة.

**المفهوم الثانى:** يجب تحديد جميع التكاليف والإيرادات لكل مركز مسئولية طبقاً لمفهوم القابلية للتحكم والسيطرة *controllability*.

#### ٢-٥. عناصر محاسبة المسئولية

محاسبة المسئولية هى أداة أساسية للرقابة الإدارية وتعرف من خلال ٤ عناصر أساسية هى: (١) تحديد المسئولية *Assigning Responsibility* ، (٢) وضع مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية *Establishing Performance Measures or Benchmarks* ، (٣) تقويم الأداء *Evaluating Performance* ، (٤) تحديد المكافآت *Assigning Rewards* . والهدف من محاسبة المسئولية هو التأثير على السلوك بطريقة تجعل الأفراد والتنظيمات فى انحياز نحو تحقيق هدف عام أو عدة أهداف (Hansen e al. 2009).

#### ٣-٥. أنواع محاسبة المسئولية

يوجد ٣ أنواع لمحاسبة المسئولية هم:

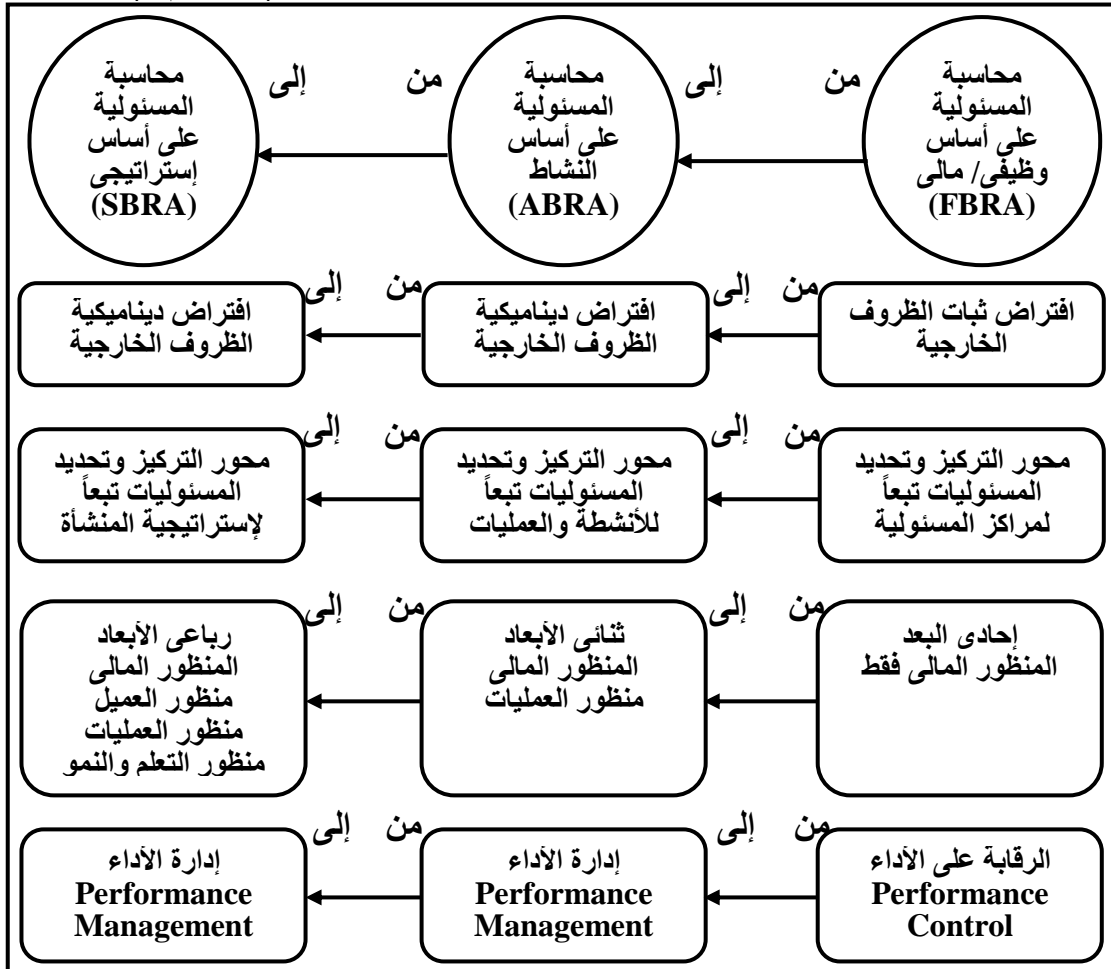
- (١) محاسبة المسئولية على أساس مالى (وظيفى) *Financial or Functional-Based Responsibility Accounting (FBRA)*
- (٢) محاسبة المسئولية على أساس النشاط *Activity-Based Responsibility Accounting (ABRA)*
- (٣) محاسبة المسئولية على أساس استراتيجى *Strategic-Based Responsibility Accounting (SBRA)*

ويطبق نظام محاسبة المسئولية على أساس مالى / وظيفى عندما تتسم بيئة الأعمال بالاستقرار، حيث تحدد مسئولية الوحدات التنظيمية ويقاس أدائها باستخدام المؤشرات المالية، وبالتالي يؤكد نموذج محاسبة المسئولية على أساس مالى (FBRA) استخدام

معايير مالية ثابتة لتقييم أداء الوحدات التنظيمية وتحديد المكافآت، وبالتالي يعتمد هذا النموذج على المنظور المالي فقط، بينما يضيف نموذج محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (ABRA) منظور العمليات الداخلية بجانب المنظور المالي، في حين أن نموذج محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي (SBRA) يقوم على ترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهداف ومقاييس تشغيلية، وتمثل بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) نظام لإدارة الأداء على أساس إستراتيجي Strategic-Based Performance Management System الذي يقوم على تحديد أهداف ومقاييس الأداء من خلال أربعة منظورات مختلفة هي المنظور المالي Financial Perspective ومنظور العميل Customer Perspective ومنظور العمليات الداخلية Internal Process Perspective ومنظور التعلم والنمو Learning and Growth Perspective.

#### ٤-٥. محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي: أسباب اللجوء إليها

يتمثل الفرق بين محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي/ مالي ومحاسبة المسؤولية على أساس النشاط ومحاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي في الشكل التالي (شكل رقم ٤):



شكل رقم (٤) مقارنة بين محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي وعلى أساس النشاط وعلى أساس إستراتيجي

حيث يتضح من الشكل السابق (شكل رقم ٤) أن محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي/ مالى (FBRA) تنضج فى بيئة تفترض ثبات الظروف الخارجية، وتركز على تحديد المسؤوليات تبعاً لمراكز مسؤولية محددة داخل المنشأة، وتقوم على المنظور المالى فقط من خلال التركيز على المقاييس المالية بهدف الرقابة على أداء مراكز المسؤولية بناء على السلطات التى منحت لها، وعندما تغيرت الظروف الى ضرورة التحسين المستمر لعمليات المنشأة ظهرت محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (ABRA) والتى تتمشى مع إفتراض ديناميكية الظروف الخارجية، والتى تركز على تحديد المسؤوليات تبعاً للأنشطة والعمليات، وتقوم على إدخال منظور العمليات الداخلية بجانب المنظور المالى بهدف إدارة الأداء، وعندما تغيرت الظروف والنظرة الى ضرورة الاستفادة من الأصول غير الملموسة بجانب الأصول الملموسة والاهتمام بوضع إستراتيجية عامة للمنشأة يلتف حولها جميع العاملين، بدأ ظهور ما يسمى بمحاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى (SBRA) والتى تتوافق مع إفتراض ديناميكية الظروف الخارجية، والتركيز على تحديد المسؤوليات تبعاً لإستراتيجية المنشأة والعمل كفريق، وتقوم على إدخال منظور العميل ومنظور التعلم والنمو بجانب المنظور المالى ومنظور العمليات الداخلية للاستفادة من الأصول غير الملموسة بهدف إدارة الأداء.

لذلك واجهت الإدارة تحدى كبير يتمثل فى كيفية الوصول الى مزيج سليم من المقاييس المالية وغير المالية لأداء مهام متعددة، فخلال القرن التاسع عشر الميلادى و عقود عديدة من القرن العشرين كانت معظم الشركات تستخدم المقاييس المالية فقط لقياس الأداء بها، ففى نظم الرقابة الإدارية Financial Control Systems يتم الاعتماد على مقاييس مثل دخل التشغيل Operating Income والعائد على الاستثمار Return on Investment (ROI) لتحفيز وتقييم الأداء، والمقاييس المالية للأداء كانت مناسبة عندما كانت الأصول الرئيسية المادية مثل العقارات والآلات والمعدات والمخزون والأوراق المالية والاستثمارات هى التى تولد عائد للشركة، ومع نهاية القرن العشرين الميلادى أتضح أن المنشآت لا يمكن لها أن تخلق قيمة من الأصول المادية والمالية فقط، وأصبح هناك حاجة الى خلق قيمة من خلال أصولها غير الملموسة من خلال الاهتمام بدرجة ولاء العملاء والقيام بعلاقات وثيقة معهم، والعمل على زيادة كفاءة وجودة العمليات التشغيلية، والاهتمام بزيادة درجة مهارات العاملين وتحفيزهم، والاهتمام بقواعد البيانات ونظم المعلومات، وغيرها. فمع وجود مثل هذه التغيرات التى تؤدى الى نجاح المنافسة بين الشركات تصبح المقاييس المالية غير كافية لقياس وإدارة الأداء.

وقد ظهرت عدة إجراءات يجب أن تتخذها الشركة لتعزيز أصولها غير الملموسة من

خلال الإنفاق الحالى: (Atkinson, et al., 2012, p. 18)

(١) تطوير مهارات العاملين والعمل على تحفيزهم.

(٢) التوسع فى تجميع البيانات المتعلقة بالعمليات والعملاء والموردين.

(٣) العمل على سرعة تقديم منتجات جديدة من خلال عمليات البحث والتطوير.

(٤) تحسين جودة وسرعة العمليات المتعلقة بالإنتاج والتوزيع وتقديم الخدمات.

(٥) تعزيز علاقات ثقة قوية مع العملاء الأكثر ربحية، والموردين الأقل تكلفة.

فعلى الرغم من أن هذه الإجراءات سوف تساعد فى خلق قيمة للمنشأة، إلا أن النظام المحاسبى المالى يعالج الانفاق على تلك الإجراءات على أنها تكاليف دورية **Period Cost** تخص الفترة التى حدثت فيها، لذلك يحدث انخفاض فى ربحية المنشأة وأدائها المالى فى تلك الفترة التى أنفق فيها على تلك الإجراءات، بينما فى الواقع يكون قد حدث زيادة فى قيمة أصول المنشأة غير الملموسة، فقيام المنشأة بالإنفاق على تدريب العاملين لديها سوف يعزز نظام المعلومات لديها ويحسن العمليات التشغيلية ويساعد فى تطوير منتجات جديدة وبناء درجة ثقة وولاء مع عملائها. فتخفيض الانفاق على تلك الاجراءات رغم أنه يؤدي الى زيادة الدخل والعائد على الاستثمار **ROI**، إلا أنه يؤدي الى انخفاض قيمة المنشأة بسبب انخفاض قدرتها التنافسية **Competitive Capabilities** وبالتالي تفشل التقارير المالية فى أن تعكس بوضوح التغيرات التى تحدث فى قيمة المنشأة.

ومن أهم أسباب اللجوء الى محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى (**SBRA**) العديد من الإنتقادات التى وجهت لكل من نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفى/ مالى (**FBRA**) ونظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (**SBRA**) والتى من أهمها: أن استخدام نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفى/ مالى (**FBRA**) يؤدي الى المغالاه فى التركيز على المقاييس المالية، وتعرض المنشأة لمشكلة المثالية الجزئية نتيجة التعامل مع مركز المسؤولية كوحدة مستقلة منفصلة عن المنشأة، وتجاهل المقاييس غير المالية مثل الجودة ورضا العميل وزمن دورة التشغيل، بينما استخدام نظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (**ABRA**) يؤدي الى أن جهود التحسين المستمر من خلال منظور العمليات تكون مجزأة **Fragmented**، وأنها فشلت فى أن تكون مرتبطة باستراتيجية المنشأة (الهلباوى والنشار ٢٠١٣).

**٥-٥. محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى: الفرق بينها وبين محاسبة المسؤولية**

**على أساس النشاط**

إن عناصر محاسبة المسؤولية واحدة سواء تبنت المنشأة نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفى/ مالى أو نظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط، أو نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى، وهى: تحديد المسؤولية، ووضع مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية، وتقييم الأداء، وتحديد المكافآت، إلا أن كيفية تحديد كل عنصر يختلف من نظام لآخر، والجدول التالى يعرض مقارنة بين نظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى فى كل عنصر من عناصر محاسبة المسؤولية.

جدول رقم (١) يبين المقارنة بين محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (ABRA) ومحاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي (SBRA)

عناصر محاسبة المسؤولية	محاسبة المسؤولية على أساس النشاط	محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي
<b>تحديد المسؤولية</b>	(١) ليس هناك ربط بالإستراتيجية. (٢) كفاءة منظومة العمل. (٣) المساءلة بناء على فريق العمل. (٤) المنظور المالي. (٥) منظور العمليات الداخلية. (٦) منظور العميل. (٧) منظور التعلم والنمو.	(١) هناك ربط بالإستراتيجية. (٢) كفاءة منظومة العمل. (٣) المساءلة بناء على فريق العمل. (٤) المنظور المالي. (٥) منظور العمليات الداخلية. (٦) منظور العميل. (٧) منظور التعلم والنمو.
<b>وضع مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية</b>	(١) التوجه نحو العمليات والمعايير المالية. (٢) معايير القيمة المضافة. (٣) معايير ديناميكية. (٤) معايير الأمثلية.	(١) معايير لكل منظور من المنظورات الأربعة. (٢) استخدام استراتيجية التواصل. (٣) المساعدة في تخطيط الأهداف. (٤) ربط الإستراتيجية بالأهداف. (٥) مقاييس متوازنة.
<b>تقييم الأداء</b>	(١) العمل على تخفيض الوقت. (٢) تحسين الجودة. (٣) تخفيض التكلفة. (٤) قياس الاتجاه. (٥) التوسع في مجموعة المقاييس. (٦) أهداف ممتدة لكل منظور من المنظورات الأربعة.	(١) العمل على تخفيض الوقت. (٢) تحسين الجودة. (٣) تخفيض التكلفة. (٤) قياس الاتجاه. (٥) التوسع في مجموعة المقاييس. (٦) أهداف ممتدة لكل منظور من المنظورات الأربعة.
<b>تحديد المكافآت</b>	(١) تقييم الأداء يكون بناء على بعدين أو أكثر. (٢) المكافآت بناء على عمل المجموعة. (٣) زيادة المرتبات. (٤) نظام الترقيات. (٥) نظام العلاوات والمشاركة في الأرباح والمكاسب.	(١) تقييم الأداء يكون بناء على أربعة أبعاد أو أكثر. (٢) المكافآت بناء على عمل المجموعة. (٣) زيادة المرتبات. (٤) نظام الترقيات. (٥) نظام العلاوات والمشاركة في الأرباح والمكاسب.

٦-٥. محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي: دور بطاقة القياس المتوازن للأداء  
إن المبدأ الأساسي من مبادئ المحاسبة الإدارية والذي يمثل الأولوية هو: "أن القياس  
يجب أن يدعم إستراتيجية وعمليات المنشأة"، فإذا لم نقيس الشئ لا يمكن أن نديره وتحسنه  
يمكن للمنشآت أن تخلق قيمة بإدارة وتحسين أصولها غير الملموسة فيجب أن يكون لديها  
نظام لقياس كل نوع من أصولها.

وقد اقترحت أطر عديدة لقياس الأداء بشكل موسع مثل تلك التي أدخلتها:  
(Atkinson, et al. 2012, p. 19)

(١) البرامج الوطنية والدولية لإدارة الجودة. National and International

Quality Management Programs

(٢) نموذج التميز للمؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة European Foundation for

Quality Management (EFQM) Excellence Model

فمن بين المقترحات المختلفة لتحسين أنظمة قياس أداء الشركات، نظام المحاسبة  
الإدارية القائم على أساس بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) الذي انتشر على نطاق  
واسع في جميع أنحاء العالم. وتوفر بطاقة القياس المتوازن للأداء إطار لقياس النتائج المالية  
بصورة مستمرة بالإضافة الى المقاييس غير المالية المستمدة من إستراتيجية المنشأة، ولا  
يقصر استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) على شركات القطاع الخاص التي  
تهدف للربح، بل امتد استخدامها الى المنشآت التي لا تهدف للربح وشركات القطاع العام.

وتستخدم المنشآت أنظمة قياس الأداء Performance Measurement

Systems لتأدية أدوار عديدة مثل: (Atkinson, et al. 2012, p. 18)

(١) توصيل الأهداف الاستراتيجية للشركة.

(٢) تحفيز العاملين في مساعدة الشركة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

(٣) تقييم أداء المديرين والعاملين ووحدات التشغيل.

(٤) مساعدة الإدارة في أن تخصص مواردها على الفرص الأكثر إنتاجية وربحية.

(٥) مساعدة الإدارة من خلال بيانات التغذية العكسية Feedback في التعرف على ما

إذا كانت الشركة تحقق تقدم في تحسين العمليات وتلبية توقعات العملاء والمساهمين.

لذلك برز دور بطاقة القياس المتوازن للأداء في تطوير محاسبة المسؤولية وربط العاملين

بمراكز المسؤولية بإستراتيجية عامة للمنشأة يتم توصيلها بشكل فعال داخل المنشأة يلتف

حولها الجميع ويعملوا بروح الفريق من أجل تحقيق الإستراتيجية العامة للمنشأة، والجدول

التالي يعرض للأهداف والمقاييس التي يتناولها كل منظور والتي ستؤثر بشكل فعال في

عناصر محاسبة المسؤولية وتجعلها ذات توجه إستراتيجي: (Hansen et al. 3013)

جدول رقم (٢) الأهداف والمقاييس الخاصة بكل منظور من منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)

المنظورات	الأهداف	المقاييس
المنظور المالي	<p><u>نمو الإيرادات</u></p> <p>(١) زيادة عدد المنتجات الجديدة. (٢) خلق تطبيقات جديدة. (٣) الكشف عن عملاء وأسواق جدد. (٤) تبني إستراتيجية تسعير جديدة.</p> <p><u>خفض التكلفة</u></p> <p>(١) خفض تكلفة الوحدة من المنتج. (٢) خفض تكلفة الوحدة من العميل. (٣) خفض تكلفة قنوات التوزيع.</p> <p><u>منفعة الأصول</u></p> <p>(١) تحسين منفعة الأصول.</p>	<p><u>نمو الإيرادات</u></p> <p>(١) نسبة الإيرادات من المنتجات الجديدة. (٢) نسبة الإيرادات من التطبيقات الجديدة. (٣) نسبة الإيرادات من العملاء والأسواق الجدد. (٤) ربحية المنتجات والعملاء.</p> <p><u>خفض التكلفة</u></p> <p>(١) تكلفة الوحدة من المنتج. (٢) تكلفة الوحدة من العميل. (٣) التكلفة لكل قناة توزيع.</p> <p><u>منفعة الأصول</u></p> <p>(١) العائد على الإستثمار. (٢) القيمة الإقتصادية المضافة.</p>
المنظور العملي	<p><u>الجوهرية</u></p> <p>(١) زيادة الحصة السوقية. (٢) زيادة القدرة على الاحتفاظ بالعميل. (٣) زيادة كسب عملاء. (٤) زيادة رضا العملاء. (٥) زيادة ربحية العملاء.</p> <p><u>قيمة الأداء</u></p> <p>(١) خفض السعر. (٢) خفض تكاليف ما بعد الشراء. (٣) تحسين وظائف المنتج. (٤) تحسين جودة المنتج. (٥) زيادة دقة مواعيد التسليم. (٦) تحسين صورة وسمعة المنتج.</p>	<p><u>الجوهرية</u></p> <p>(١) نسبة الحصة السوقية. (٢) نسبة نمو ووجود العملاء ونسبة تكرارهم. (٣) عدد العملاء الجدد. (٤) دراسات إستقصائية على العملاء. (٥) ربحية العملاء.</p> <p><u>قيمة الأداء</u></p> <p>(١) السعر. (٢) تكاليف ما بعد الشراء. (٣) دراسات إستقصائية على العملاء. (٤) نسبة المردودات. (٥) نسبة التسليم فى الوقت المحدد والجدولة. (٦) دراسات إستقصائية على العملاء.</p>



<p style="text-align: center;"><b><u>الإبتكار والتجديد</u></b></p> <p>(١) نسبة عدد المنتجات الجديدة الى إجمالي المنتجات، وتكاليف البحوث والتطوير.</p> <p>(٢) نسبة الإيرادات من المنتجات المملوكة للمنشأة، وبراءات الاختراع المتوقعة.</p> <p>(٣) زمن وصول المنتجات للسوق (الوقت من بداية التصنيع حتى الانتهاء من التصنيع).</p> <p style="text-align: center;"><b><u>التشغيل</u></b></p> <p>(١) تكاليف الجودة، عائد المنتجات، نسبة الوحدات المعيبة.</p> <p>(٢) ميل تكلفة الوحدة، نسبة المدخلات الى المخرجات.</p> <p>(٣) زمن دورة التشغيل، سرعة دورة التشغيل، كفاءة دورة التشغيل (MCE).</p> <p style="text-align: center;"><b><u>خدمات ما بعد البيع</u></b></p> <p>(١) عائد الخدمة الأولى.</p> <p>(٢) اتجاهات التكلفة، نسبة المدخلات الى المخرجات.</p> <p>(٣) زمن دورة الخدمة.</p>	<p style="text-align: center;"><b><u>الإبتكار والتجديد</u></b></p> <p>(١) زيادة عدد المنتجات الجديدة.</p> <p>(٢) زيادة المنتجات التي تمتلكها المنشأة.</p> <p>(٣) تخفيض زمن دورة التشغيل للمنتجات المطورة.</p> <p style="text-align: center;"><b><u>التشغيل</u></b></p> <p>(١) زيادة جودة العمليات.</p> <p>(٢) زيادة كفاءة العمليات.</p> <p>(٣) تخفيض زمن العمليات.</p> <p style="text-align: center;"><b><u>خدمات ما بعد البيع</u></b></p> <p>(١) زيادة جودة الخدمات.</p> <p>(٢) زيادة كفاءة الخدمات.</p> <p>(٣) تخفيض وقت الخدمة.</p>	<p style="text-align: center;"><b>منظور العمليات الداخلية</b></p>
<p>(١) درجة رضا العاملين، ومعدل دوران العاملين، وإنتاجية العاملين (الإيرادات ÷ عدد العاملين)، وساعات التدريب، نسبة التغطية الإستراتيجية للوظيفة (معدل شغل المتطلبات الهامة للوظيفة).</p> <p>(٢) اقتراحات كل عامل، والاقتراحات المنفذة لكل عامل.</p> <p>(٣) معدل قدرة نظام المعلومات على الرجوع (التغذية العكسية) في الوقت الملائم، نسبة العاملين في مقابل العملاء.</p>	<p>(١) زيادة قدرات العاملين.</p> <p>(٢) زيادة تحفيز وانتظام العاملين.</p> <p>(٣) زيادة قدرات نظم المعلومات.</p>	<p style="text-align: center;"><b>منظور التعلم والنمو</b></p>

٦. الإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي

يتناول الإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء Balanced Scorecard (BSC) ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي Strategic-

القياس المتوازن للأداء كمقياس للأداء فى تفعيل عناصر محاسبة المسئولية وجعلها ذات توجه إستراتيجى يخدم إستراتيجية المنشأة ويساعد فى تحقيقها، فمحاسبة المسئولية قائمة على أربعة عناصر أساسية، وبطاقة القياس المتوازن للأداء قائمة على أربعة منظورات أو أبعاد، وظهر نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى نتيجة الحاجة الى ضرورة ترجمة إستراتيجية المنشأة الى أهداف ومقاييس تشغيلية لتحقيق برامج التحسين المستمر، ويتحقق ذلك من خلال أداة لقياس الأداء أهمها وأكثرها شيوعاً بطاقة القياس المتوازن للأداء **Balanced Scorecard (BSC)** التى اقترحها Kaplan & Norton عام ١٩٩٢ م لمعالجة مشكلة تحقيق التكامل بين المقاييس المالية وغير المالية التى تواجه نماذج قياس الأداء الأخرى.

ويتميز الإطار المقترح بالآتى:

- إمكانية تجميع مزايا كل من بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ونظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى (SBRA) للاستفادة منها فى تحسين أداء العاملين بالمنشأة من خلال ربطهم بإستراتيجية عامة يعمل الجميع ويحفز نحو تحقيقها.
- تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى من خلال الاستفادة من بيانات التغذية العكسية (Feedback) .
- إمكانية إخضاع عناصر الإطار المقترح بعوامله ومتغيراته للدراسة والتحليل النظرى.
- إمكانية إخضاع عناصر الإطار المقترح بعوامله ومتغيراته للاختبارات الإحصائية من خلال الدراسة الميدانية.
- إمكانية التطبيق الفعلى للإطار المقترح على منشآت الأعمال.

#### ٦-١. متغيرات الإطار المقترح

يمكن تقسيم عناصر الإطار المقترح على النحو التالى:

##### ■ عناصر محاسبة المسئولية.

- تحديد المسئولية.
- مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية.
- تقويم أو قياس الأداء.
- تحديد المكافآت.

##### ■ منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء.

- المنظور المالى.
- منظور العميل.
- منظور العمليات الداخلية.
- منظور التعلم والنمو.

- الخرائط الإستراتيجية (علاقات السببية).
  - مؤشرات الأداء القائدة.
  - مؤشرات الأداء التابعة.
- نظام التغذية العكسية.
  - نظام التغذية العكسية كحلقة واحدة.
  - نظام التغذية العكسية كحلقة مزدوجة.
- تحسين الأداء.
- تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.

٢-٦. الهيكل العام للإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى

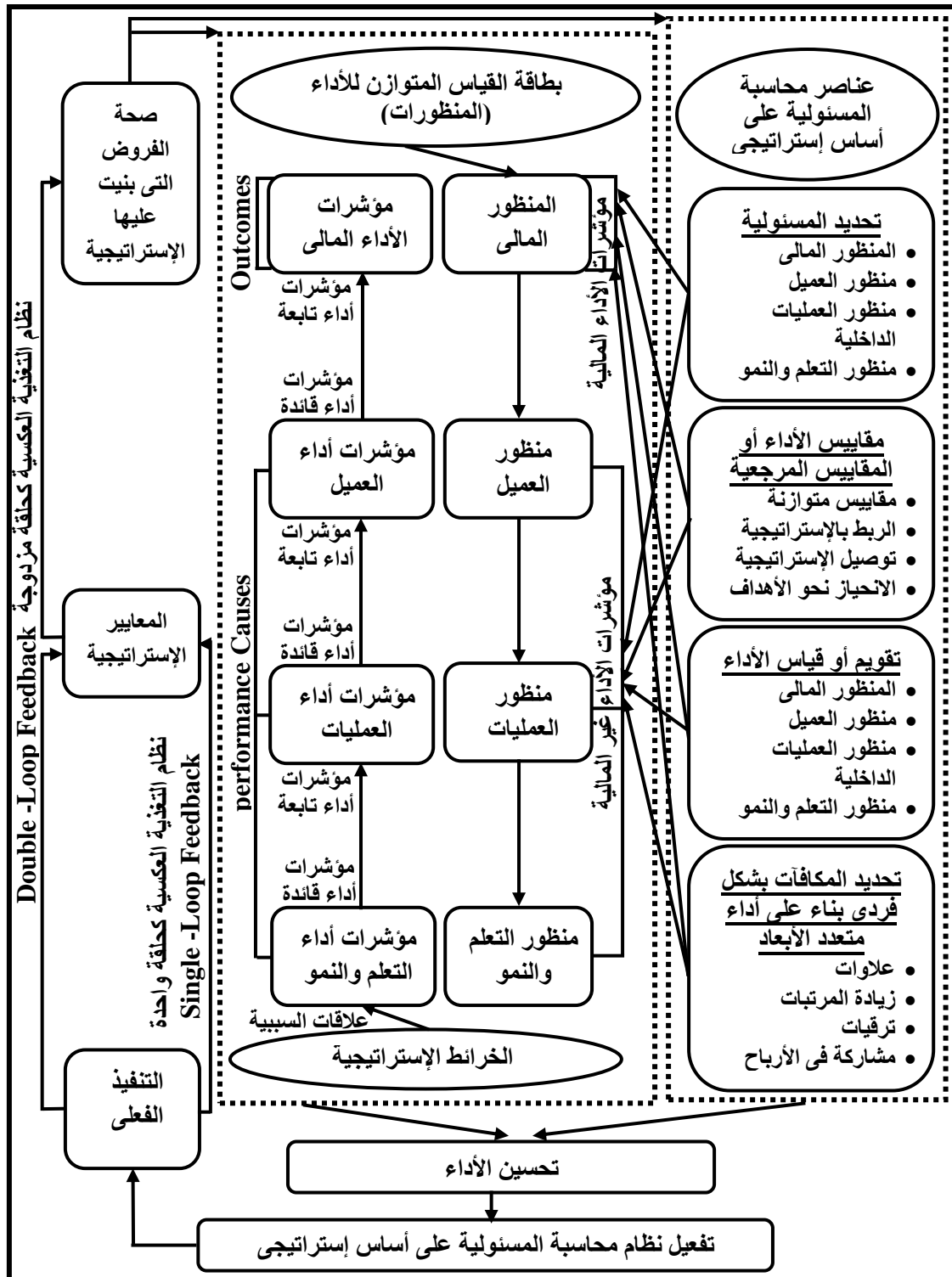
يعتمد الإطار المقترح فى جزء منه على وسائل ربط مقاييس الأداء بإستراتيجية المنشأة التى اقترحها (Hansen et al. 3013) **والتي تتمثل فى**

(١) الخرائط الإستراتيجية Strategy Map : تقوم على توضيح علاقات السببية لربط الإستراتيجية بالأنشطة التشغيلية.

(٢) نظام التغذية العكسية كحلقة واحدة Single-Loop Feedback : وهذا النظام يركز على فعالية الانحرافات التى تنتج عن الفرق بين المعايير الإستراتيجية والتنفيذ الفعلى.

(٣) نظام التغذية العكسية كحلقة مزدوجة Double-Loop Feedback : وهذا النظام يركز على كل من فعالية تنفيذ الإستراتيجية وصحة الفروض التى بنيت عليها الإستراتيجية، حيث تجرى اختبارات للفروض التى بنيت عليها الإستراتيجية من أجل التكيف مع الإستراتيجية أو تغييرها.

والشكل التالى (شكل رقم ٥) يبين الإطار العام المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ومحاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.



شكل رقم (٥) الإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي

### ٣-٦. النظرة التحليلية للإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام

#### محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي

يتناول الباحث فى النظرة التحليلية للإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي لمظاهر التداخل بين متغيرات بطاقة القياس المتوازن للأداء وعناصر نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي، وأثار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي على النحو التالى:

#### أولاً: مظاهر التداخل بين متغيرات بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي

يحاول الباحث من خلال الإطار المقترح إظهار بعض نقاط الربط والتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي، على أساس أن إدخال منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء فى عناصر محاسبة المسؤولية سيغير من افتراض ثبات أم ديناميكية الظروف المحيطة بالمنشأة، ومحور التركيز وتحديد المسؤولية، ونوعية مقاييس الأداء، ورقابة أم إدارة الأداء، مما يحول نظرة المنشأة الى الأجل الطويل والبحث فى معايير لوضع إستراتيجية المنشأة والفروض التى تقوم عليها تلك المعايير الإستراتيجية، على النحو التالى:

#### ١. تحديد المسؤولية

يعتبر تحديد المسؤولية العنصر الأول من عناصر محاسبة المسؤولية، وتتوقف عملية تحديد المسؤولية على نظام محاسبة المسؤولية الذى يطبق، وفى نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي/مالي (FBRA) تتحدد المسؤولية على أساس: مفهوم الوحدة التنظيمية، والمسؤولية الفردية، والكفاءة التشغيلية، والنتائج المالية، بينما فى ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (ABRA) تتحدد المسؤولية على أساس: العملية، وفريق العمل، وسلسلة القيمة، والنتائج المالية، أما فى ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي (SBRA) تتحدد المسؤولية على أساس منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) على النحو التالى:

(أ) المنظور المالى: الذى يركز على النتائج المالية ويحدد مدى المسؤولية نحو تحقيق نتائج مالية مرضية.

(ب) منظور العميل: الذى يركز على وجه نظر العميل ويحدد مدى المسؤولية نحو ارضاء العميل.

(ج) منظور العمليات الداخلية: الذى يركز على العمليات التشغيلية داخل المنشأة ويحدد مدى المسؤولية نحو تحقيق كفاءة التشغيل للعمليات الداخلية.

(د) منظور التعلم والنمو: الذى يركز على العاملين ويحدد مدى المسؤولية نحو تحقيق كفاءة القوى العاملة داخل المنشأة من خلال تدريبات مستمرة لتحسين أدائهم.

ولذلك يعتمد تحديد المسؤولية على إستراتيجية عامة للمنشأة تقسم الى أهداف ومقاييس من خلال منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء.

## ٢. مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية

تعتبر مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية العنصر الثانى من عناصر محاسبة المسؤولية، وتتوقف مقاييس الأداء على نظام محاسبة المسؤولية الذى يطبق، ففى نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفى/مالى (FBRA) تتحدد مقاييس الأداء على أساس: نظام التكاليف المعيارية، وموازنة الوحدة، ومعايير ساكنة، ومعايير جارية يمكن تحقيقها، بينما فى ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (ABRA) تتحدد مقاييس الأداء على أساس: معايير ديناميكية، ومعايير الأمتلية، والقيمة المضافة، والتوجه نحو العمليات، أما فى ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى (SBRA) تتحدد مقاييس الأداء على أساس:

(أ) مقاييس متوازنة: تجمع بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية والتي تحتويها منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء.

(ب) الربط بالإستراتيجية: حيث تحدد مقاييس الأداء التى تخدم الإستراتيجية العامة للمنشأة.

(ج) توصيل الإستراتيجية: من خلال إبلاغ العاملين بالمنشأة بالإستراتيجية التى يجب العمل على تحقيقها.

(د) الإنحياز نحو الأهداف: حيث تساعد مقاييس منظورات الأداء فى الوصول الى تحقيق الأهداف الفرعية التى تندرج تحت كل منظور من منظورات الأداء ببساطة القياس المتوازن للأداء.

## ٣. تقويم أو قياس الأداء

يعتبر تقويم أو قياس الأداء العنصر الثالث من عناصر محاسبة المسؤولية، وتتوقف عملية تقويم أو قياس الأداء على نظام محاسبة المسؤولية الذى يطبق، ففى نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفى/مالى (FBRA) تعتمد عملية تقويم أو قياس الأداء على: مفهوم التكاليف التى يمكن التحكم فيها، ودرجة الكفاءة المالية، والكفاءة التشغيلية، والمقاييس المالية، بينما فى ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (ABRA) تعتمد عملية تقويم أو قياس الأداء على: تحسين الجودة، وتخفيض زمن التشغيل، وتخفيض التكلفة، ومقاييس الاتجاه، أما فى ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى (SBRA) تعتمد عملية تقويم أو قياس الأداء على المقاييس التى يحتويها كل منظور من منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء على النحو التالى:

(أ) المقاييس المالية: وهى المقاييس التى تركز على النتائج المالية مثل رقم صافى الربح، ونسبة صافى الربح، ومعدل العائد على الاستثمار، والتدفق النقدى، والزيادة فى أسعار الأسهم.

(ب) مقاييس العميل: وهي المقاييس التي تركز على وجه نظر العميل مثل رضا العميل، وولاء العميل، وزيادة عدد العملاء الجدد، وزيادة الحصة السوقية، وربحية العميل.

(ج) مقاييس العمليات الداخلية: وهي المقاييس التي تركز على العمليات التشغيلية داخل المنشأة مثل نسبة الإيرادات من المنتجات الجديدة، وزمن دورة تطوير المنتج، وسرعة الاستجابة لطلبات العميل، وعائد العمليات الداخلية، وفعالية دورة التشغيل .

(د) مقاييس التعلم والنمو: وهي المقاييس التي تركز على تحقيق كفاءة وفعالية للعاملين بالمنشأة مثل ساعات التدريب، ورضا العاملين، ومعدل دوران العاملين .

#### ٤ . تحديد المكافآت

يعتبر تحديد المكافآت العنصر الرابع من عناصر محاسبة المسؤولية، وتتوقف عملية تحديد المكافآت على نظام محاسبة المسؤولية الذي يطبق، ففي نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي/مالي (FBRA) تتحدد المكافآت بشكل فردي وبناء على الأداء المالي على أساس: العلاوات، والترقيات، وزيادة المرتبات، والمشاركة في الأرباح، بينما في ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس النشاط (ABRA) تتحدد المكافآت بشكل فردي وبناء على أداء متعدد الأبعاد يركز على المنظور المالي ومنظور العمليات الداخلية على أساس: العلاوات، والترقيات، وزيادة المرتبات، والمشاركة في الأرباح، أما في ضوء نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي (SBRA) تتحدد المكافآت بشكل فردي وبناء على أداء متعدد الأبعاد يركز على منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء الأربعة على أساس: العلاوات، والترقيات، وزيادة المرتبات، والمشاركة في الأرباح، وهنا يكون تحديد المكافآت بناء على الأداء متعدد الأبعاد القائم على تحقيق تقدم وزيادة ونمو في المقاييس المالية وغير المالية التي ينتظمها منظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء.

**ثانياً: آثار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي**

يحاول الباحث من خلال الإطار المقترح التعرف على آثار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي والتي يتوقع أن تكون في صورة:

- تحسين الأداء.
- زيادة تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي.
- ويتحقق ذلك من خلال ربط مقاييس الأداء بالإستراتيجية العامة للمنشأة عن طريق:
- الاستفادة من الخرائط الإستراتيجية التي تقوم على دراسة علاقات السببية بين مؤشرات الأداء.
- الاستفادة من معلومات التغذية العكسية كحلقة واحدة أو كحلقة مزدوجة.

ويتم ذلك من خلال التحليل التالي:

### ١. الخرائط الإستراتيجية Strategy Map وتحليل علاقات السببية

تعتبر الخرائط الإستراتيجية وسيلة هامة لدراسة علاقات السببية بين مؤشرات الأداء داخل المنظورات الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء، حيث تقسم مؤشرات الأداء الى ثلاثة أنواع هم:

#### (أ) مؤشرات الأداء الفأدة Lead Indicators

هى مجموعة مؤشرات الأداء التى ينتج عنها تحقيق نتائج معينة، حيث تكون مؤشرات منظور التعلم والنمو ومؤشرات منظور العمليات الداخلية ومؤشرات منظور العميل بمثابة مؤشرات تقود الى وتحقق مؤشرات الأداء المالى، فهى مسببات أداء لتحقيق نجاح أو فشل فى النتائج المالية، فالنجاح فى منظور التعلم والنمو ومنظور العمليات الداخلية ومنظور العميل يؤدي الى النجاح فى المنظور المالى.

#### (ب) مؤشرات الأداء التابعة Lag Indicators

وهى مؤشرات الأداء التى تتحقق بعد فترة إبطاء معينة والتى تكون تابعة لمؤشرات أداء فأدة، وتمثل نتيجة حتمية لما حدث فى مؤشرات الأداء الفأدة، فمؤشرات الأداء المالى هى مؤشرات أداء تابعة تحدث بعد فترة من العمل الجاد فى منظورات الأداء الثلاثة الأخرى، فلن يتحقق نجاح فى المنظور المالى كمؤشرات أداء تابعة إلا من خلال النجاح فى مؤشرات أداء التعلم والنمو والعمليات الداخلية والعميل.

#### (ج) مؤشرات الأداء الفأدة Lead والتابعة Lag فى نفس الوقت

كما هو مبين فى الشكل السابق (شكل رقم ٥) والخاص بالإطار المقترح ، يلاحظ أن مؤشرات منظور العمليات الداخلية كمؤشرات أداء تابعة يحدث فيها نجاح بعد فترة من العمل على نجاح مؤشرات أداء منظور التعلم والنمو، فالتدريب الجاد للعاملين قد يكون أحد أسباب نجاح مؤشرات العمليات الداخلية من تحسين كفاءة التشغيل وتحسين الجودة، ولذلك تصبح مؤشرات أداء العمليات الداخلية مؤشرات أداء تابعة، والتى تمثل فى نفس الوقت مؤشرات أداء فأدة لمؤشرات أداء تابعة لها هى مؤشرات أداء منظور العميل، فلن يحدث رضاء للعملاء إلا من خلال تحقيق جودة فى المنتج الذى يطلبه العميل، كما أن مؤشرات أداء العميل ستكون فى نفس الوقت مؤشرات أداء فأدة لمؤشرات أداء تابعة لها هى مؤشرات الأداء المالى.

فمؤشرات الأداء التى تعتبر بمثابة مؤشرات أداء تابعة وقأدة فى نفس الوقت هى:

- مؤشرات أداء العمليات الداخلية فهى مؤشرات أداء تابعة لمؤشرات أداء التعلم والنمو، وقأدة لمؤشرات أداء العميل.
- مؤشرات أداء العميل فهى مؤشرات أداء تابعة لمؤشرات أداء العمليات الداخلية، وقأدة لمؤشرات الأداء المالى.



ويلاحظ أن هناك أثر تراكمى لمؤشرات الأداء نتيجة أن التحسن فى مؤشرات التعلم والنمو ستسبب تحسن فى مؤشرات منظور العمليات الداخلية والتي بدورها ستسبب تحسن فى مؤشرات منظور العميل والتي بدورها ستسبب تحسن فى مؤشرات المنظور المالى.

## ٢. نظام التغذية العكسية Feedback

يقدم نظام التغذية العكسية فى الإطار المقترح معلومات مفيدة جداً لتعديل الواقع وتقسيم الى:

### ■ نظام التغذية العكسية كحلقة واحدة Single-Loop Feedback : وهذا

النظام يقتصر على مقارنة المعايير الإستراتيجية التى سبق وضعها من قبل إدارة المنشأة والتي تمثل رؤية ورسالة أساسية للمنشأة، مع ما أسفر عنه التنفيذ الفعلى لتلك الرؤية والرسالة، وتعديل المعايير الإستراتيجية أو تحسين التنفيذ الفعلى.

### ■ نظام التغذية العكسية كحلقة مزدوجة Double-Loop Feedback : وهذا

النظام يركز على كل من فعالية تنفيذ الإستراتيجية وصحة الفروض التى بنيت عليها الإستراتيجية، حيث تجرى اختبارات للفروض التى بنيت عليها الإستراتيجية من أجل التكيف مع الإستراتيجية أو تغييرها، ومن ثم يقوم على إجرائين هما:

#### الإجراء الأول: مقارنة المعايير الإستراتيجية التى سبق وضعها من قبل إدارة المنشأة

والتي تمثل رؤية ورسالة أساسية للمنشأة، مع ما اسفر عنه التنفيذ الفعلى لتلك الرؤية والرسالة، وتعديل المعايير الإستراتيجية أو تحسين التنفيذ الفعلى.

#### الإجراء الثانى: مقارنة المعايير الإستراتيجية التى سبق وضعها من قبل إدارة المنشأة

والتي تمثل رؤية ورسالة أساسية للمنشأة، مع مدى صحة الفروض التى بنيت عليها الإستراتيجية، وتعديل المعايير الإستراتيجية أو تعديل الفروض التى بنيت عليها الإستراتيجية.

## ٧. الدراسة الميدانية

اعتمد الباحث فى الدراسة الميدانية على استخدام قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لدراسة العلاقات التبادلية بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى من أجل تحسين الأداء وزيادة تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى فى عصر يتسم بزيادة حدة المنافسة، والتي لا تنجح فيها إلا المنشآت التى تضع لنفسها إستراتيجية طموحة طويلة الأجل تحاول تحقيقها، وتحسن من الأداء بشكل مستمر من خلال الاستفادة من معلومات التغذية العكسية لتعديل المعايير الإستراتيجية أو الفروض التى بنيت عليها المعايير الإستراتيجية أو إعادة النظر فى أساليب التنفيذ الفعلى لإستراتيجية المنشأة. ولتحقيق عدة أهداف هى:-

(١) التأكد من مدى معرفة العاملين بالشركات بأهمية وضع إستراتيجية عامة.

(٢) التأكد من توصيل الإستراتيجية العامة لجميع العاملين بالمنشأة.

- (٣) التأكد من مدى معرفة العاملين بالشركات بمقاييس الأداء المالية وغير المالية التي تنتظمها بطاقة القياس المتوازن للأداء .
- (٤) التأكد من تطبيق الشركات لبطاقة القياس المتوازن للأداء.
- (٥) التأكد من معرفة العاملين لنظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.
- (٦) التأكد من أهمية الخرائط الإستراتيجية فى ربط مقاييس الأداء بإستراتيجية الشركة.
- (٧) التأكد من أهمية معلومات التغذية العكسية فى تعديل إستراتيجية الشركة وتحسين الأداء وزيادة تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.

#### ١-٧. أده جمع البيانات

اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق عدة أهداف تتمثل فى الأهداف الفرعية للبحث (الأسئلة البحثية) والتي ستؤدى الى تحقيق الهدف العام للبحث.

ويتم تصميم استمارة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسى Five- Point Likert Scale من أجل تحديد إجابات أفراد عينة البحث بحيث تشير الدرجة (٥) الى الموافقة بشدة، والدرجة (٤) الى الموافقة، والدرجة (٣) الى الحياد، والدرجة (٢) الى عدم الموافقة، والدرجة (١) الى عدم الموافقة بشدة.

#### ٢-٧. عينة البحث

تم اختيار عينة البحث من مجموعة من الشركات بالمملكة العربية السعودية، بعضها تابع لقطاع الأعمال العام وبعضها الآخر تابع للقطاع الخاص، حيث تم توزيع عدد ٣١٥ استمارة استقصاء على عينة عشوائية من المنشآت السعودية. وشملت عينة البحث عدداً من المنشآت الصناعية؛ والمنشآت التجارية؛ والبنوك؛ والمنشآت الخدمية؛ وشركات التأمين؛ والمنشآت الصحية؛ التي يظهر فيها أهمية وضع إستراتيجية عامة موضح فيها رؤية ورسالة وأهداف المنشأة من خلال خرائط إستراتيجية توضح ذلك، مما يساعد فى إبراز أهمية ودور بطاقة القياس المتوازن للأداء فى تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.

وقد تم توزيع الاستبيانات فى عدد من المدن السعودية الرئيسية. وقد تم الحصول على عدد ٩٨ قائمة استقصاء صالحة للتحليل والتي تمثل ٣١٪ من إجمالى عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها على مفردات العينة. وبعد هذا المعدل للردود معقولاً مقارنة بالأبحاث المماثلة التي تمت فى هذا المجال. ولقد تم تحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام برنامج حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الاجتماعية SPSS؛ الطبعة السادسة عشرة (SPSS, Version 16)

ولقد روعى فى اختيار عينة البحث أن تكون عينة غير متحيزة Unbiased وأن تكون ممثلة Representative للمجتمع الذى سحبت منه. حيث تم اختيار عينة عشوائية من المنشآت السعودية من قطاعات مختلف بعدة مدن فى المملكة العربية السعودية. وشملت

عينة الدراسة ١٨ منشأة صناعية تمثل ١٨,٤٪ من إجمالي الردود، و ٢٢ منشأة تجارية تمثل ٢٢,٤٪ من إجمالي الردود، و ١٠ بنوك تمثل ١٠,٢٪ من إجمالي الردود، و ٢٧ منشأة خدمية تمثل ٢٧,٦٪ من إجمالي الردود، و ١٠ شركات تأمين تمثل ١٠,٢٪ من إجمالي الردود، و ١١ منشأة صحية تمثل ١١,٢٪ من إجمالي الردود.

وتجدر الإشارة إلى أن ٢٨ من المشاركين في الاستقصاء (٢٨,٦٪ من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمحاسبون ماليون؛ وأن ٢٤ من المشاركين في الاستقصاء (٢٤,٥٪ من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمحاسبى تكاليف؛ بينما ١٦ من المشاركين في الاستقصاء (١٦,٣٪ من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمراجعين داخليين؛ بينما ٢٢ من المشاركين (٢٢,٤٪ من إجمالي الردود) كانوا يعملون كرؤساء أقسام؛ بينما ثمانية من المشاركين في الاستقصاء (٨,٢٪ من إجمالي الردود) كانوا يعملون كمديرين عموميين. ومن ثم فإنه يمكن القول بأن عينة البحث تعد عينة ممثلة للهيكل الوظيفى فى المنشآت السعودية (جدول رقم ٣). وسوف يتم عرض ومناقشة نتائج الدراسة فى الأقسام التالية.

#### جدول رقم (٣) يبين عينة البحث

عينة البحث حسب الوظيفة			عينة البحث حسب نوع الصناعة		
النسبة	العدد	الوظيفة	النسبة	العدد	نوع المنشأة
٢٨,٦	٢٨	محاسب مالى	١٨,٤	١٨	منشأة صناعية
٢٤,٥	٢٤	محاسب تكاليف	٢٢,٤	٢٢	منشأة تجارية
١٦,٣	١٦	مراجع داخلى	١٠,٢	١٠	بنك
٢٢,٤	٢٢	رئيس قسم	٢٧,٦	٢٧	منشأة خدمية
٨,٢	٨	مدير عام	١٠,٢	١٠	شركة تأمين
			١١,٢	١١	منشأة صحية
١٠٠,٠	٩٨		١٠٠,٠	٩٨	الإجمالى

#### ٣-٧. نوعية الأسئلة التى تضمنتها قائمة الاستقصاء

- أسئلة عامة حول نوع المنشأة وعدد المحاسبين والعاملين والمسمى الوظيفى وسنوات الخبرة ومدى التسجيل فى سوق الأوراق المالية السعودية ومدى تطبيق الإطار المقترح.
- أسئلة حول أهمية وضع إستراتيجية عامة للشركة.
- أسئلة حول أهمية توصيل الإستراتيجية العامة لجميع العاملين بالمنشأة.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى تمثل عناصر محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التى تمثل مؤشرات أداء مالية وغير مالية بمنظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء الأربعة.

- أسئلة حول أهمية رسم الخرائط الإستراتيجية للتعرف على علاقات السببية بين مؤشرات الأداء لمنظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء.
- أسئلة حول أهم المتغيرات التي تنتج من التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.
- أسئلة حول أهمية معلومات التغذية العكسية فى إعادة النظر حول معايير إستراتيجية الشركة والفروض التى بنيت عليها.
- أسئلة حول أهمية معلومات التغذية العكسية فى زيادة تحسين الأداء وزيادة تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.

#### ٧-٤. أسلوب تحليل البيانات

إعتمد الباحث على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS Version 16) فى تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستقصاء لتحقيق أهداف البحث. من خلال استخدام الاختبارات الآتية:-

- (١) اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha لأغراض اختبار مدى التجانس بين البنود المستخدمة فى قياس المتغيرات.
  - (٢) التوزيعات التكرارية.
  - (٣) اختبار T للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث.
- وتصميم استمارة استقصاء لتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث سيؤدى الى الوصول الى مجموعة نتائج تخدم مدى إمكانية أو عدم إمكانية تطبيق الإطار المقترح، ومدى استفادة أو عدم استفادة الشركات من تطبيق الإطار المقترح.

#### ٧-٥. نتائج الدراسة الميدانية

##### ٧-٥-١. اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis

يتم هذا الاختبار عن طريق استخدام اختبار ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha الذى يبين مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة فى قياس ظاهرة معينة، وفى ضوء هذا الاختبار تتوافر المصدقية Reliability لأداه جمع البيانات، ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح، بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر.

أولاً: مدى تجانس مجموعة المتغيرات المستخدمة ككل

جدول رقم (٤) نتائج اختبار ألفا- كرونباخ للمتغيرات ككل

##### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.841	40

من الجدول رقم (٤) نجد أن عدد المتغيرات ككل ٤٠ متغير وتدل نتيجة اختبارات مجموعة متغيرات الدراسة أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ١,٨٤٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة ككل.

ثانياً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية (RA)

جدول رقم (٥) نتائج اختبار ألفا- كرونباخ لمتغيرات محاسبة المسؤولية

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.958	16

من الجدول رقم (٥) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية ١٦ متغير وتدل نتيجة اختبارات مجموعة متغيرات الدراسة الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٨,٩٥٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات نظام محاسبة المسؤولية.

ثالثاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة ببطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)

جدول رقم (٦) نتائج اختبار ألفا- كرونباخ لمتغيرات بطاقة القياس المتوازن للأداء

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.873	15

من الجدول رقم (٦) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة ببطاقة القياس المتوازن للأداء ١٥ متغير وتدل نتيجة اختبارات مجموعة متغيرات الدراسة الخاصة ببطاقة القياس المتوازن للأداء أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٣,٨٧٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات بطاقة القياس المتوازن للأداء.

رابعاً: مدى تجانس المتغيرات المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي (SBRA)

جدول رقم (٧) نتائج اختبار ألفا- كرونباخ لمتغيرات نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.810	9

من الجدول رقم (٧) نجد أن عدد المتغيرات المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي ٩ متغيرات وتدل نتيجة اختبارات مجموعة متغيرات الدراسة الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيمة Alpha والتي تبلغ ٨١٪ مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي.

#### ٧-٥-٢. تحليل متغيرات الدراسة في شكل تكرارات ونسب

يوضح الجدول (رقم ٨) للتكرارات والنسب بملاحق البحث أن غالبية الشركات محل الدراسة لا يوافقون على متغيرات الدراسة الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي وعلى أساس النشاط ويتضح ذلك على سبيل المثال مما يلي : أن نسب الموافقة على نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي وعلى أساس النشاط والتي تتمثل في: ١٥,٣٪ فقط يوافقون على أن تتحدد المسؤولية على أساس الوحدة التنظيمية أو العملية، وأن الذين لا يوافقون على ذلك ٨٢,٦٪ من إجمالي مفردات العينة.

كما يوضح الجدول (رقم ٨) للتكرارات والنسب بملاحق البحث أن غالبية الشركات محل الدراسة يوافقون على متغيرات الدراسة الخاصة ببطاقة القياس المتوازن للأداء ويتضح ذلك على سبيل المثال مما يلي : أن نسب الموافقة على بطاقة القياس المتوازن للأداء والتي تتمثل في: ٩٩,٠٪ يوافقون على أن من المهم وضع إستراتيجية عامة للشركة توضح رؤيتها ورسالتها واهدافها، والذين لا يوافقون على ذلك ١,٠٪ فقط.

كما يوضح الجدول (رقم ٨) للتكرارات والنسب بملاحق البحث أن غالبية الشركات محل الدراسة يوافقون على متغيرات الدراسة الخاصة بنظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي ويتضح ذلك على سبيل المثال مما يلي : أن نسب الموافقة على نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي والتي تتمثل في: ٩٨,٠٪ يوافقون على أن في نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي تتحدد المسؤولية بناء على المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو، مع ملاحظة افتراض الباحث بأن جميع متغيرات الدراسة متساوية في الأهمية النسبية.

#### ٧-٥-٣. اختبار فروض البحث

##### اختبار الفرض الأول

**الفرض الأول :** أن نظام محاسبة المسؤولية المطبق حالياً بمنشآت الأعمال يعد غير كافياً لغرض قياس وتقويم وتحسين الأداء بتلك المنشآت.

وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحث اختبار هذا الفرض من خلال المتغيرات المرتبطة بنظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي وعلى أساس النشاط، ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

**الفرض العدمي  $H_0$ :** نظام محاسبة المسؤولية المطبق حالياً بمنشآت الأعمال كافي لغرض قياس وتقويم وتحسين الأداء.

**الفرض البديل  $H_a$ :** نظام محاسبة المسؤولية المطبق حالياً بمنشآت الأعمال غير كافي لغرض قياس وتقويم وتحسين الأداء.

ويقيس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١٦ متغير، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٩) بملاحق البحث أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي الى صحة الفرض الأول لهذا البحث، وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن الشركات محل الدراسة تعترف بأن نظام محاسبة المسؤولية الذي تطبقه حالياً (نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفي، وعلى أساس النشاط) غير كافي لغرض قياس وتقويم وتحسين الأداء.

### اختبار الفرض الثاني

**الفرض الثاني:** إن تطبيق المنشآت لبطاقة القياس المتوازن للأداء سوف يؤثر إيجابياً على تحسين الأداء بتلك الشركات.

وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحث اختبار هذا الفرض من خلال المتغيرات المرتبطة ببطاقة القياس المتوازن للأداء، ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

**الفرض العدمي  $H_0$ :** إن تطبيق المنشآت لبطاقة القياس المتوازن للأداء سوف لا يؤثر إيجابياً على تحسين الأداء بتلك الشركات.

**الفرض البديل  $H_a$ :** إن تطبيق المنشآت لبطاقة القياس المتوازن للأداء سوف يؤثر إيجابياً على تحسين الأداء بتلك الشركات.

ويقيس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ١٥ متغير مرتبطة ببطاقة القياس المتوازن للأداء، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (١٠) بملاحق البحث، أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي الى صحة الفرض الثاني لهذا البحث، وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن تطبيق المنشآت لبطاقة القياس المتوازن للأداء سوف يؤثر إيجابياً على تحسين الأداء بتلك الشركات.

### اختبار الفرض الثالث

**الفرض الثالث:** إن التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي يحسن من الأداء الداخلي للشركات ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي.

وحسب تصميم استمارة الاستقصاء يمكن للباحث اختبار هذا الفرض من خلال المتغيرات المرتبطة بآثار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة

المسئولية على أساس إستراتيجي، ولأغراض الاختبارات الإحصائية يتم صياغة هذا الفرض في شكل الفرض العدمي والفرض البديل كما يلي:

**الفرض العدمي  $H_0$ :** التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي لا يحسن من الأداء ولا يزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.

**الفرض البديل  $H_a$ :** التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي يحسن من الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.

ويقيس هذا الفرض عدد من المتغيرات يتمثل في ٢٤ متغير، ١٥ متغير منهم مرتبطة ببطاقة القياس المتوازن للأداء، وتسعة متغيرات مرتبطة بآثار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ومحاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (١١) بملاحق البحث، أنه يجب رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل حيث جاءت متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، وبهذا فإن نتائج الاختبار الإحصائي تؤدي الى صحة الفرض الثالث لهذا البحث، وعليه يستنتج الباحث من هذه النتائج أن تطبيق الشركات السعودية لبطاقة القياس المتوازن للأداء ومحاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي سيحسن من الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.

## ٨. نتائج وتوصيات البحث

### أولاً: نتائج البحث

(١) تعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) التي اقترحها Kaplan & Norton أداة إدارية تساعد في دعم تنفيذ إستراتيجية المنشأة بنجاح، ولا تزال الوسيلة الجيدة لقياس الأداء وتساعد المنشآت في تحقيق أهدافها، وأنها تعكس رسالة وإستراتيجية الشركة من أعلى لأسفل على عكس معظم المقاييس التي تأخذ مساراً من أسفل الى أعلى، وتساعد على تحقيق نجاح في الوقت الحالي والمستقبلي، وتحدث تكامل بين المقاييس الخارجية والداخلية، من خلال مساعدة الإدارة في المفاضلة بين مقاييس الأداء التي استخدمت في الفترات السابقة لضمان تحقيق نجاح في المستقبل، وتساعد في التحديث المستمر لإستراتيجيات المنشأة وجعلها واضحة، وتحسين عملية الاتصال بين العاملين بالمنشأة، وتساعد في إحداث توافق بين الأهداف الشخصية للعاملين وأهداف وإستراتيجيات المنشأة، وتحدث توافق بين الخطط التشغيلية السنوية أو قصيرة الأجل مع الإستراتيجيات طويلة الأجل.

(٢) انجاز الإستراتيجية العامة للمنشأة يتم من خلال وظيفتين أساسيتين هما: خلق ميزة تنافسية عن طريق مركز الشركة في السوق الخارجي من خلال مواردها وقدراتها الداخلية وتقديم منتجات وخدمات لعملائها أفضل من ومختلفة عن منافسيها، وضع



إستراتيجية واضحة تساعد فى توجيه الموارد الداخلية وتخصيصها على وحدات المنشأة وتمكين العاملين لاتخاذ القرارات وانجاز السياسات التى تحقق وتدعم المركز التنافسى للمنشأة فى السوق الخارجى.

(٣) تمثل بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) Balanced Score Card تقرير محاسبى يتضمن عوامل النجاح الحاسمة (CSFs) فى أربع منظورات هى: منظور التعلم والنمو، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور المستهلك (العميل)، والمنظور المالى، بينما تمثل الخرائط الإستراتيجية Strategy Map الطريقة التى تستند الى بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) والتى تتولى الربط بين المنظورات الأربعة فى صورة علاقات سبب ونتيجة.

(٤) يوجد ثلاثة أنواع لمحاسبة المسئولية هم: محاسبة المسئولية على أساس مالى (وظيفى) Financial or Functional-Based Responsibility Accounting (FBRA)، ومحاسبة المسئولية على أساس النشاط Activity-Based Responsibility Accounting (ABRA)، ومحاسبة المسئولية على أساس

إستراتيجى (SBRA) Strategic-Based Responsibility Accounting. (٥) يطبق نظام محاسبة المسئولية على أساس مالى / وظيفى عندما تتسم بيئة الأعمال بالاستقرار، حيث تحدد مسئولية الوحدات التنظيمية ويقاس أداؤها باستخدام المؤشرات المالية، وبالتالي يعتمد هذا النموذج على المنظور المالى فقط، بينما يضيف نموذج محاسبة المسئولية على أساس النشاط منظور العمليات الداخلية بجانب المنظور المالى، فى حين أن نموذج محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى يقوم على ترجمة إستراتيجية المنشأة الى أهداف ومقاييس تشغيلية، وتمثل بطاقة القياس المتوازن للأداء نظام لإدارة الأداء على أساس إستراتيجى الذى يقوم على تحديد أهداف ومقاييس الأداء من خلال أربعة منظورات مختلفة هى المنظور المالى ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.

(٦) من أهم أسباب اللجوء الى نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى (SBRA) العديد من الإنتقادات التى وجهت لكل من نظام محاسبة المسئولية على أساس وظيفى/ مالى (FBRA) ونظام محاسبة المسئولية على أساس النشاط (ABRA) والتى من أهمها: أن استخدام نظام محاسبة المسئولية على أساس وظيفى/ مالى (FBRA) يؤدى الى المغالاه فى التركيز على المقاييس المالية، وتعرض المنشأة لمشكلة المثالية الجزئية نتيجة التعامل مع مركز المسئولية كوحدة مستقلة منفصلة عن المنشأة، وتجاهل المقاييس غير المالية مثل الجودة ورضا العميل وزمن دورة التشغيل. بينما استخدام نظام محاسبة المسئولية على أساس النشاط (ABRA) يؤدى الى أن جهود التحسين المستمر من خلال منظور العمليات تكون مجزأة Fragmented، وأنها فشلت فى أن تكون مرتبطة بإستراتيجية المنشأة.

(٧) يتناول الإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء **Balanced Scorecard (BSC)** ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي **Strategic- Based Responsibility Accounting (SBRA)** كيفية الاستفادة من بطاقة القياس المتوازن للأداء كمقياس للأداء في تفعيل عناصر محاسبة المسؤولية وجعلها ذات توجه إستراتيجي يخدم إستراتيجية المنشأة ويساعد في تحقيقها.

(٨) من أهم وسائل ربط مقاييس الأداء بإستراتيجية المنشأة التي اعتمد عليها الإطار المقترح: الخرائط الإستراتيجية **Strategy Map** التي تقوم على توضيح علاقات السببية لربط الإستراتيجية بالأنشطة التشغيلية، ونظام التغذية العكسية كحلقة واحدة **Single-Loop Feedback** الذي يركز على فعالية الانحرافات التي تنتج عن الفرق بين المعايير الإستراتيجية والتنفيذ الفعلي، ونظام التغذية العكسية كحلقة مزدوجة **Double-Loop Feedback** الذي يركز على كل من فعالية تنفيذ الإستراتيجية وصحة الفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية، حيث تجرى اختبارات للفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية من أجل التكيف مع الإستراتيجية أو تغييرها.

(٩) مؤشرات الأداء القائدة **Lead Indicators** هي مجموعة مؤشرات الأداء التي ينتج عنها تحقيق نتائج معينة، حيث تكون مؤشرات منظور التعلم والنمو ومؤشرات منظور العمليات الداخلية ومؤشرات منظور العميل بمثابة مؤشرات تقود الى وتحقق مؤشرات الأداء المالي، فهي مسببات أداء لتحقيق نجاح أو فشل في النتائج المالية، فالنجاح في منظور التعلم والنمو ومنظور العمليات الداخلية ومنظور العميل يؤدي الى النجاح في المنظور المالي.

(١٠) مؤشرات الأداء التابعة **Lag Indicators** هي مؤشرات الأداء التي تتحقق بعد فترة إبطاء معينة والتي تكون تابعة لمؤشرات أداء قائدة، وتمثل نتيجة حتمية لما حدث في مؤشرات الأداء القائدة، فمؤشرات الأداء المالي هي مؤشرات أداء تابعة تحدث بعد فترة من العمل الجاد في منظورات الأداء الثلاثة الأخرى، فلن يتحقق نجاح في المنظور المالي كمؤشرات أداء تابعة إلا من خلال النجاح في مؤشرات أداء التعلم والنمو والعمليات الداخلية والعميل.

(١١) مؤشرات الأداء القائدة **Lead** والتابعة **Lag** في نفس الوقت هي مؤشرات الأداء التي ينتج عنها تحقيق نتائج معينة وفي نفس الوقت هي مؤشرات الأداء التي تتحقق بعد فترة إبطاء معينة والتي تكون تابعة لمؤشرات أداء قائدة، فمؤشرات منظور العمليات الداخلية كمؤشرات أداء تابعة يحدث فيها نجاح بعد فترة من العمل على نجاح مؤشرات أداء منظور التعلم والنمو، فالتدريب الجاد للعاملين قد يكون أحد أسباب نجاح مؤشرات العمليات الداخلية من تحسين كفاءة التشغيل وتحسين الجودة، ولذلك تصبح مؤشرات أداء العمليات الداخلية مؤشرات أداء تابعة، والتي تمثل في نفس الوقت مؤشرات أداء قائدة لمؤشرات أداء تابعة لها هي مؤشرات أداء منظور العميل، فلن يحدث رضاء للعملاء إلا

من خلال تحقيق جودة فى المنتج الذى يطلبه العميل، كما أن مؤشرات أداء العميل ستكون فى نفس الوقت مؤشرات أداء قائمة لمؤشرات أداء تابعة لها هى مؤشرات الأداء المالى. (١٢) جاءت نتيجة اختبارات T تشير الى صحة فروض البحث الثلاثة حيث أثبتت الدراسة الإحصائية أن الشركات محل الدراسة تعترف بأن نظام محاسبة المسؤولية الذى تطبقه حالياً (نظام محاسبة المسؤولية على أساس وظيفى، وعلى أساس النشاط) غير كافى لغرض قياس وتقويم وتحسين الأداء، وأن تطبيق الشركات محل الدراسة لبطاقة القياس المتوازن للأداء سوف يؤثر إيجابياً على تحسين الأداء بتلك الشركات، وأن تطبيق الشركات السعودية لبطاقة القياس المتوازن للأداء ومحاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى سيحسن من الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجى.

### ثانياً: توصيات البحث ومقترحات لأبحاث قادمة

- (١) الاهتمام بضرورة وضع إستراتيجية عامة للمنشأة أو المؤسسة يلتف حولها كل العاملين بها وتوصيلها بلغة يفهمها الجميع وتكون الدافع نحو التحرك الى الأفضل.
- (٢) زيادة الاهتمام بمقاييس بطاقة القياس المتوازن للأداء بكل منظور كل حسب طبيعة عمل المنشأة وأهدافها.
- (٣) النظر الى قياس وإدارة الأداء والعمل على تحسينه باعتبار أنه السبيل الرئيسى نحو تقدم المنشأة واستمرارها وبقائها.
- (٤) يوصى الباحث بتطبيق نتائج الدراسة الميدانية التى قام بها على المنشآت المصرية، نظراً لخضوع نوعيات مختلفة من مجالات الأعمال للدراسة الميدانية.
- (٥) يوصى الباحث بإجراء المزيد من الدراسات على نوعية أخرى من مجالات الأعمال التى لم تخضع للدراسة الميدانية من قبل الباحث.
- (٦) إجراء دراسة تربط بين بطاقة القياس المتوازن للأداء وسهته سيجما وكايزن (التحسين المستمر).
- (٧) دور نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت فى إحداث التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ودورة حياة المنتج.
- (٨) بناء إطار متكامل لإدارة الأداء باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء.
- (٩) إجراء دراسة مقارنة لنظم محاسبة المسؤولية المطبقة فى العديد من الشركات والوقوف على أسباب اتجاه الشركات نحو تطبيق نظام وترك نظام آخر.

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع العربية

١. النشار، تهانى محمود (٢٠٠٣)، "نموذج مقترح لقياس تأثير علاقات السببية بين مقاييس الأداء لتحقيق متطلبات محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى: مدخل القياس المتوازن للأداء"، *التجارة والتمويل* المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة طنطا، الملحق الأول للعدد الثانى، ص: ٧٢ - ١.
٢. الهلباوى، سعيد محمود؛ النشار، تهانى محمود (١٠١٣)، *المحاسبة الإدارية المتقدمة (مدخل إدارة التكلفة)*، الطبعة الرابعة، بدون ناشر.
٣. صالح، سمير أبو الفتوح؛ رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم؛ الباز، بسمة محمود أحمد (٢٠١٢)، "التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء وستة سيجما لتقويم أداء المنظمات الإنتاجية: دراسة تطبيقية"، *الفكر المحاسبى- مصر*، مجلد ١٦، عدد خاص، ص: ١٨٧-٢٣٩.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

- (1) Al-shomaly, Ibrahim (2013), "Performance Evaluation and Responsibility Accounting", *Journal of Management Research*, Vol.5, No.1, pp. 291-301.
- (2) Aranda, Carmen and Javier Arellano (2010), "Consensus and Link Structure in Strategic Performance Measurement Systems: A Field Study", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 22, pp. 271-299.
- (3) Atkinson, Anthony A.; Robert S. Kaplan; Ella Mae Matsumura and S. Mark Young (20012), *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution*, New York, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, Sixth Edition.
- (4) Boyer, Kenneth and Christopher McDermott (1999), "Strategic Consensus in Operations Strategy", *Journal of Operations Management*, Vol. 17, pp. 289–305.

- (5) Chenhall, R. (2005), "Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of Manufacturing, Learning, and Strategic Outcomes: An Exploratory Study", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 5, pp. 395–422.
- (6) Clinton, Amy M. and B. Douglas Clinton (2013), "Activities to Metrics Mapping: An Aid to Applying the Balanced Scorecard to MFIS", *Cost Management*, Mar/Apr., Vol. 27, No. 2, pp. 30-38.
- (7) Ebrahimi, Maryam ; Alireza Hassanzadeh; Shaban Elahi and Mahshid Ebrahimi (2013), " Relationship between Information Systems Strategic Management Based on Balanced Scorecard and Information Systems Performance", *International Journal of Business Administration*, Vol. 4, No. 4, pp. 35-49.
- (8) DeBusk, G. K. and A. D. Crabtree (2006), "Does the balanced scorecard improve performance? ", *Management Accounting Quarterly*, Fall, pp. 44-48.
- (9) Figge, Frank; Tobias Hahn; Stefan Schaltegger and Marcus Wagner (2002), "The Balanced Scorecard as a Strategy Tool: The Effects of Responsibility and Causal-Chain Focus", *Business Strategy and the Environment, Bus. Strat. Env.*, Vol. 11, pp. 269-284.
- (10) Fowzia, Rehana (2011). "Use of Responsibility Accounting and Measure the Satisfaction Levels of Service Organizations in Bangladesh", *International Review of Business Research Papers*, September, Vol.7, No.5, pp. 53-67.
- (11) Hansen, Don R.; Maryanne M. Mowen; and Liming Guan (2009), *Cost Management: Accounting & Control*, South-Western, a part of Cengage Learning, Sixth Edition.

- (12) Hansen, Don R.; Maryanne M. Mowen; George A. Gekas; and David J. McConomy (2013), *Cornerstones of Cost Accounting*, South-Western, Cengage Learning, by Nelson Education Ltd, First Canadian Edition.
- (13) Ittner, C., D. Larcker, and T. Randall (2003), "Performance Implications of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 715–741.
- (14) Kaplan, R. S. and David P. Norton (1992), "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, January- February, pp. 70-79.
- (15) Kaplan, R. S. and David P. Norton (1993), "Putting the Balanced Scorecard to Work", *Harvard Business Review*, September- October, pp. 1-16.
- (16) Kunda, Z. (1990), "The Case for Motivated Reasoning", *Psychological Bulletin*, Vol. 108, No. 3, pp. 480-498.
- (17) Malina, Mary A. (2013), "The Evolution of a Based Scorecard", *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 29, No. 3, May/June, pp. 901-912.
- (18) Malina, M., and F. Selto (2001), "Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 47–90.
- (19) Ocansey, Evans O. N. D. and John A. Enahoro (2012), "Determinant Controllability of Responsibility Accounting in Profit Planning", *Canadian Social Science*, Vol.8, No.6, PP. 91-95.
- (20) Pineno, Charles J. (2012), " Simulation of the Weighting of Balanced Scorecard Metrics Including Sustainability and Time-Driven ABC Based on the Product Life

Cycle", *Management Accounting Quarterly*, Vol. 13, No. 2, Winter, pp. 21-38.

- (21) Pineno, Charles J. (2013), "Sustainability Reporting by Organizations: An Integrated Approach or a Separate Category within The Balanced Scorecard Based on Key Drivers through a Mapping Strategy?", *American Society of Business and Behavioral Sciences (ASBBS)*, Vol. 20, No. 1, February, pp. 619-633.
- (22) Rababah, Abedalqader (2014), "The Implementation of Management Accounting Innovations :The Case of Balanced Scorecard Implementation within Jordanian Manufacturing Companies", *International Review of Management and Business Research*, Vol. 3, No. 1, March, pp. 174-181.
- (23) Rapert, M., A. Velliquette, and J. Garretson, (2002), "The Strategic Implementation Process: Evoking Strategic Consensus through Communication", *Journal of Business Research*, Vol.55, pp. 301–310.
- (24) Tayler, William B., (2007), "The Balanced Scorecard as a Strategy Tool: The Effects of Responsibility and Causal-Chain Focus", *Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=999076>*, January31, pp. 1-41.

ملاحق البحث  
ملحق (١) استمارة الاستقصاء

KINGDOM OF SAUDI ARABIA

Ministry Of Higher Education

King Khalid University

Accounting Department



المملكة العربية السعودية

وزارة التعليم العالي

جامعة الملك خالد

كلية العلوم الإدارية و المالية

(قسم المحاسبة)

الدور الإستراتيجى لبطاقة القياس المتوازن للأداء فى تفعيل نظام محاسبة المسئولية على

أساس إستراتيجى: دراسة نظرية وميدانية

السيد الفاضل المكرم/ نحيطكم علماً بأننا نقوم بدراسة حول الدور الإستراتيجى لبطاقة القياس المتوازن للأداء فى تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى، للتعرف على مزايا التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى التى تستفيد منها الشركات السعودية التى تريد مواكبة الشركات العالمية التى تبنى إستراتيجيات تحقق لها تحسين مستمر فى الأداء، وتجعلها منافسة على المستوى المحلى والإقليمى والعالمى.

برجاء التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق، ويتعهد الباحث أمام الله أن أجوبتكم على أسئلة هذا الاستبيان سوف تظل سرية ولن تستخدم إلا فى أغراض البحث العلمى. شاكرين ومثمنين مجهوداتكم فى دعم البحث العلمى بما فيه من مصلحة البلاد والعباد. وجزاكم الله على حسن تعاونكم معنا خير الجزاء.

الباحث

دكتور / محمد شحاته خطاب

أستاذ مشارك بقسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية . جامعة الملك خالد

Email: mskhattab65@gmail.com



## معلومات عامة

بطاقة القياس المتوازن للأداء (Balanced Score Card (BSC): هي بيان يضم مجموعة من مؤشرات ومقاييس الأداء المالية وغير المالية التي تمثل عوامل نجاح للشركات في أربع منظورات هي: المنظور المالي، ومنظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو، والتي تمثل ترجمة إستراتيجية عامة للشركة. الخرائط الإستراتيجية (Strategy Map (SM): هي تصوير مبنى على بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) للربط بين منظورات الأداء الأربعة في صورة علاقات سببية، توضح مؤشرات الأداء القائد والتابعة للمساعد في تحقيق الإستراتيجية العامة للشركة. محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي Strategic-Based Responsibility Accounting (SBRA): هي نظام محاسبي للتقرير عن الأداء مبنى على مجموعة من عناصر المسؤولية التي تحدد بشكل مرتبط بمنظورات بطاقة القياس المتوازن للأداء لمراعاة تحقيق الإستراتيجية العامة للشركة.

من فضلك ضع علامة "✓" على المربع الذي تختاره لكل سؤال على حدة  
١- هل تعمل حالياً في:-

<input type="checkbox"/> منشأة صناعية	<input type="checkbox"/> منشأة تجارية
<input type="checkbox"/> بنك	<input type="checkbox"/> منشأة خدمية
<input type="checkbox"/> شركة تأمين	<input type="checkbox"/> منشأة صحية

٢- كم عدد المحاسبين الذين يعملون حالياً بالمنشأة؟

<input type="checkbox"/> ٥ - ١	<input type="checkbox"/> ١٠ - ٦
<input type="checkbox"/> ١٥ - ١١	<input type="checkbox"/> ٢٠ - ١٦
<input type="checkbox"/> أكثر من ٢٠	

٣- كم عدد العاملين الذين يعملون حالياً بالمنشأة؟

<input type="checkbox"/> ٥٠ - ١	<input type="checkbox"/> ١٠٠ - ٥١
<input type="checkbox"/> ٢٥٠ - ١٠١	<input type="checkbox"/> ٥٠٠ - ٢٥١
<input type="checkbox"/> أكثر من ٥٠٠	

٤- ما هو المسمى الوظيفي لعملك الحالي بالمنشأة؟

<input type="checkbox"/> محاسب مالي	<input type="checkbox"/> محاسب تكاليف
<input type="checkbox"/> مراجع داخلي	<input type="checkbox"/> رئيس قسم
<input type="checkbox"/> مدير عام	

٥- كم عدد سنوات الخبرة التي قضيتها في مزاولة عملك الحالي؟

<input type="checkbox"/> أقل من سنة	<input type="checkbox"/> أكثر من سنة - وأقل من ٥ سنوات
<input type="checkbox"/> أكثر من ٥ سنوات - وأقل من ١٠ سنوات	<input type="checkbox"/> أكثر من ١٠ سنوات - وأقل من ١٥ سنة
<input type="checkbox"/> أكثر من ١٥ سنوات - وأقل من ٢٠ سنوات	<input type="checkbox"/> أكثر من ٢٠ سنة

٦- هل الشركة مسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية؟:

- نعم - الشركة مسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية  
 لا - الشركة غير مسجلة في سوق الأوراق المالية السعودية

٧- من المفيد تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي.

- أوافق بشدة  أوافق  محايد  لا أوافق  لا أوافق بشدة

الدور الإستراتيجي لبطاقة القياس المتوازن للأداء في تفعيل نظام محاسبة المسؤولية على أساس إستراتيجي: دراسة نظرية وميدانية

من فضلك ضع علامة "√" على المربع المناسب الذي تختاره لكل سؤال على حدة.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
					معلومات مرتبطة بمحاسبة المسؤولية (RA) على أساس وظيفي وعلى أساس النشاط
					١. تتحدد المسؤولية على أساس الوحدة التنظيمية أو العملية.
					٢. تتحدد المسؤولية بناء على المسؤولية الفردية.
					٣. تتحدد المسؤولية بناء على الكفاءة التشغيلية أو سلسلة القيمة.
					٤. تتحدد المسؤولية بناء على النتائج المالية.
					٥. تتحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية على أساس التكاليف المعيارية أو على أساس مقاييس ديناميكية.
					٦. تتحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على موازنة الوحدة أو بناء على معيار الأمثلية.
					٧. تتحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على معايير ساكنة أو بناء على التوجه نحو العمليات.
					٨. تتحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على معايير جارية يمكن تحقيقها أو بناء على مفهوم القيمة المضافة.
					٩. تقويم أو قياس الأداء يتم على أساس التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو تحسين جودة العمليات.
					١٠. تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على تحقيق الكفاءة المالية أو تخفيض زمن التشغيل.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
					١١. تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على الكفاءة التشغيلية أو تخفيض التكاليف.
					١٢. تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على المقاييس المالية أو مقاييس الاتجاه.
					١٣. تحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على الأداء المالي فقط.
					١٤. تحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على الأداء المالي وكفاءة أداء العمليات الداخلية.
					١٥. مقاييس ومؤشرات الأداء المالي فقط كافية للحكم على تحسين الأداء.
					١٦. مقاييس ومؤشرات الأداء المالي والخاصة بالعمليات الداخلية كافية للحكم على تحسين الأداء.
					معلومات مرتبطة ببطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)
					١٧. من المهم وضع إستراتيجية عامة للشركة توضح رؤيتها ورسالتها وأهدافها.
					١٨. من المهم توصيل الإستراتيجية العامة للشركة لجميع العاملين.
					١٩. لا بد من ترجمة الإستراتيجية العامة للشركة الى أهداف واضحة تكون قابلة للتحقيق بواسطة العاملين.
					٢٠. المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو هي أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء وتترجم إستراتيجية الشركة من خلالها.
					٢١. لا بد من تحديد منظورات الأداء الأربعة المنبثقة عن بطاقة القياس المتوازن للأداء بشكل واضح.
					٢٢. لا بد من تحديد مقاييس الأداء بكل منظور بشكل واضح.
					٢٣. من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بالمنظور المالي: صافي الربح، ونسبة صافي الربح، والعائد على الاستثمار، والتدفق النقدي، والزيادة في أسعار الأسهم.
					٢٤. من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العميل: رضا العميل، وولاء العميل، وزيادة عدد العملاء الجدد، وزيادة الحصة السوقية، وربحية العميل.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
					٢٥. من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العمليات الداخلية: نسبة الإيرادات من المنتجات الجدد، وزمن دورة تطوير المنتج، وسرعة الاستجابة لطلبات العميل، وعائد العمليات الداخلية، وفعالية دورة التشغيل.
					٢٦. من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور التعلم والنمو: ساعات التدريب، ورضاء العاملين، ومعدل دوران العاملين.
					٢٧. مقاييس ومؤشرات الأداء غير المالية (منظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو) هي مسببات أداء لمقاييس ومؤشرات الأداء المالي.
					٢٨. لا يمكن النجاح في المقاييس والمؤشرات المالية إلا من خلال النجاح في المقاييس والمؤشرات غير المالية.
					٢٩. النجاح في مقاييس ومؤشرات التعلم والنمو يؤدي الى نجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية.
					٣٠. النجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية يؤدي الى نجاح في مقاييس ومؤشرات العميل.
					٣١. النجاح في مقاييس ومؤشرات العميل يؤدي الى نجاح في المقاييس والمؤشرات المالية.
					معلومات عن آثار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ومحاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي (SBRA)
					٣٢. في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد المسئولية بناء على المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.
					٣٣. في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على توصيل الإستراتيجية للعاملين بالمنشأة والربط بالإستراتيجية والاعتماد على مقاييس متوازنة بين منظورات الأداء الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء وبناء على الانحياز نحو تحقيق الأهداف.
					٣٤. في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي يتم تقويم أو قياس الأداء بناء على مقاييس مالية ومقاييس مرتبطة بالعميل ومقاييس مرتبطة بالعمليات الداخلية ومقاييس مرتبطة بالتعلم والنمو.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
					٣٥. في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على أداء متعدد الأبعاد يضم المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.
					٣٦. علاقات السببية بين منظورات الأداء الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال الخرائط الإستراتيجية تحدد مؤشرات الأداء التي تسبب تحسن في الأداء.
					٣٧. من المهم التعرف على مؤشرات الأداء القائدة (التي تسبب النجاح) ومؤشرات الأداء التابعة (النجاح الناتج) لتحديد مناطق التحسن في الأداء.
					٣٨. التحسن في منظورات الأداء الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال الخرائط الإستراتيجية يؤدي الى زيادة تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.
					٣٩. مقارنة التنفيذ الفعلي لنظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي بمعايير وضع الإستراتيجية العامة للمنشأة من خلال معلومات التغذية العكسية يفيد إما في تعديل المعايير الإستراتيجية أو تعديل التنفيذ الفعلي مما يؤدي الى تحسن الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.
					٤٠. مقارنة التنفيذ الفعلي بالمعايير الإستراتيجية ثم مقارنة المعايير الإستراتيجية بمدى صحة الفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية من خلال معلومات التغذية العكسية يفيد إما في تعديل المعايير الإستراتيجية أو تعديل الفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية أو تعديل التنفيذ الفعلي مما يؤدي الى تحسن الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.

(ملحق ٢ : نتائج الدراسة الميدانية)

جدول رقم (٨) التكرارات ونسبة التكرارات لمتغيرات الدراسة

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		المتغيرات
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
										معلومات مرتبطة بحسابية المسنولية (RA) على أساس وظيفي وعلى أساس النشاط
٢١,٤	٢١	٦١,٢	٦٠	٢,٠	٢	١٤,٣	١٤	١,٠	١	تحدد المسنولية على أساس الوحدة التنظيمية أو العملية.
٢٦,٥	٢٦	٦٣,٢	٦٢	٥,١	٥	٤,١	٤	١,٠	١	تحدد المسنولية بناء على المسنولية الفردية.
٢٠,٦	٢٠	٥١,٠	٥٠	٥,١	٥	١٢,٢	١٢	١,٠	١	تحدد المسنولية بناء على الكفاءة التشغيلية أو سلسلة القيمة.
٢٩,٦	٢٩	٥٥,١	٥٤	٦,١	٦	٩,٢	٩	٠	٠	تحدد المسنولية بناء على النتائج المالية.
٢٢,٧	٢٢	٤٤,٩	٤٤	٩,٢	٩	١٣,٣	١٣	٠	٠	تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية على أساس التكاليف المعيارية أو على أساس مقاييس ديناميكية.
٢٢,٧	٢٢	٤٥,٩	٤٥	١١,٢	١١	١٠,٢	١٠	٠	٠	تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على موازنة الوحدة أو بناء على معيار الأمثلة.
٢٥,٥	٢٥	٥١,٠	٥٠	١٣,٣	١٣	٩,٢	٩	١,٠	١	تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على معايير ساكنة أو بناء على التوجه نحو العمليات.
٢٣,٧	٢٣	٤٢,٩	٤٣	١٠,٢	١٠	١٢,٢	١٢	٠	٠	تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على معايير جارية يمكن تحقيقها أو بناء على مفهوم القيمة المضافة.
٢٩,٦	٢٩	٥٠,٠	٤٩	١٠,٢	١٠	٩,٢	٩	١,٠	١	تقويم أو قياس الأداء يتم على أساس التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو تحسين جودة العمليات.
٢٢,٧	٢٢	٤٥,٩	٤٥	١١,٢	١١	٨,٢	٨	٢,٠	٢	تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على تحقيق الكفاءة المالية أو تخفيض زمن التشغيل.
٢٨,٦	٢٨	٥١,٠	٥٠	٩,٢	٩	٨,٢	٨	٣,١	٣	تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على الكفاءة التشغيلية أو تخفيض التكاليف.
٢٩,٦	٢٩	٥٣,١	٥٢	١١,٢	١١	٦,١	٦	٠	٠	تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على المقاييس المالية

لا أوأفق بشدة		لا أوأفق		محايد		أوأفق		أوأفق بشدة		المتغيرات
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
										أو مقاييس الاتجاه.
٢٤,٥	٢٤	٦٠,٢	٥٩	١٢,٢	١٢	٣,١	٣	٠	٠	تحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على الأداء المالي فقط.
٢٦,٥	٢٦	٥١,٠	٥٠	٩,٢	٩	١١,٢	١١	٢,٠	٢	تحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على الأداء المالي وكفاءة أداء العمليات الداخلية.
٢٦,٥	٢٦	٦٢,٢	٦٢	٩	٨,٢	١١	٢,٠	٠	٠	مقاييس ومؤشرات الأداء المالي فقط كافية للحكم على تحسين الأداء.
٢٥,٥	٢٥	٥٨,٢	٥٧	١٠,٢	١٠	٥,١	٥	١,٠	١	مقاييس ومؤشرات الأداء المالي والخاصة بالعمليات الداخلية كافية للحكم على تحسين الأداء.
										معلومات مرتبطة ببطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)
٠	٠	١,٠	١	٠	٠	٥٥,١	٥٤	٤٣,٩	٤٣	من المهم وضع إستراتيجية عامة للشركة توضح رؤيتها ورسالتها وأهدافها.
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٥١,٠	٥٠	٤٩,٠	٤٨	من المهم توصيل الإستراتيجية العامة للشركة لجميع العاملين.
٠	٠	٠	٠	١,٠	١	٥٠,٠	٤٩	٤٩,٠	٤٨	لا بد من ترجمة الإستراتيجية العامة للشركة إلى أهداف واضحة تكون قابلة للتحقيق بواسطة العاملين.
٠	٠	٠	٠	١,٠	١	٦٨,٤	٦٧	٣٠,٦	٣٠	المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو هي أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء وتترجم إستراتيجية الشركة من خلالها.
٠	٠	٠	٠	١,٠	١	٦٥,٢	٦٤	٣٢,٧	٣٣	لا بد من تحديد منظورات الأداء الأربعة المنبثقة عن بطاقة القياس المتوازن للأداء بشكل واضح.
٠	٠	١,٠	١	٣,١	٣	٦٤,٢	٦٣	٣١,٦	٣١	لا بد من تحديد مقاييس الأداء بكل منظور بشكل واضح.
٠	٠	١,٠	١	٤,١	٤	٦٣,٣	٦٢	٣١,٦	٣١	من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بالمنظور المالي: صافي الربح، ونسبة صافي الربح، والعائد على الاستثمار، والتدفق النقدي، والزيادة في أسعار الأسهم.

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		المتغيرات
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
٠	٠	١,٠	١	٣,١	٣	٦٣,٣	٦٢	٣٢,٧	٣٢	من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العميل: رضا العميل، وولاء العميل، وزيادة عدد العملاء الجدد، وزيادة الحصة السوقية، وربحية العميل.
٠	٠	٢,٠	٢	٦,١	٦	٦١,٢	٦٠	٣٠,٦	٣٠	من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العمليات الداخلية: نسبة الإيرادات من المنتجات الجدد، وزمن دورة تطوير المنتج، وسرعة الاستجابة لطلبات العميل، وعائد العمليات الداخلية، وفعالية دورة التشغيل.
٠	٠	٢,٠	٢	٥,١	٥	٦٧,٢	٦٦	٢٥,٥	٢٥	من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور التعلم والنمو: ساعات التدريب، ورضا العاملين، ومعدل دوران العاملين.
٠	٠	١,٠	١	٨,٢	٨	٦٥,٣	٦٤	٢٥,٥	٢٥	مقاييس ومؤشرات الأداء غير المالية (منظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو) هي مسببات أداء لمقاييس ومؤشرات الأداء المالي.
٠	٠	٢,٠	٢	٤,١	٤	٦٤,٣	٦٣	٢٩,٦	٢٩	لا يمكن النجاح في المقاييس والمؤشرات المالية إلا من خلال النجاح في المقاييس والمؤشرات غير المالية.
٠	٠	١,٠	١	٤,١	٤	٦٢,٢	٦١	٣٢,٧	٣٢	النجاح في مقاييس ومؤشرات التعلم والنمو يؤدي إلى نجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية.
٠	٠	١,٠	١	٦,١	٦	٥٩,٢	٥٨	٣٣,٧	٣٣	النجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية يؤدي إلى نجاح في مقاييس ومؤشرات العميل.
٠	٠	١,٠	١	٦,١	٦	٦١,٢	٦٠	٣١,٦	٣١	النجاح في مقاييس ومؤشرات العميل يؤدي إلى نجاح في المقاييس والمؤشرات المالية.
										معلومات عن آثار التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC) ومحاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي (SBRA)



لا أوأفق بشدة		لا أوأفق		محايد		أوأفق		أوأفق بشدة		المتغيرات
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
٠	٠	٠	٠	٢,٠	٢	٧٧,٦	٧٦	٢٠,٤	٢٠	في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد المسئولية بناء على المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.
٠	٠	٠	٠	٣,١	٣	٦٩,٤	٦٨	٢٧,٦	٢٧	في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على توصيل الإستراتيجية للعاملين بالمنشأة والربط بالإستراتيجية والاعتماد على مقاييس متوازنة بين منظورات الأداء الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء وبناء على الانحياز نحو تحقيق الأهداف.
٠	٠	٠	٠	٦,١	٦	٦٦,٢	٦٥	٢٧,٦	٢٧	في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي يتم تقويم أو قياس الأداء بناء على مقاييس مالية ومقاييس مرتبطة بالعمل ومقاييس مرتبطة بالعمليات الداخلية ومقاييس مرتبطة بالتعلم والنمو.
١,٠	١	٠	٠	٢,٠	٢	٧٠,٤	٦٩	٢٦,٥	٢٦	في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على أداء متعدد الأبعاد يضم المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.
٠	٠	٠	٠	١١,٢	١١	٦٤,٣	٦٣	٢٤,٥	٢٤	علاقات السببية بين منظورات الأداء الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال الخرائط الإستراتيجية تحدد مؤشرات الأداء التي تسبب تحسن في الأداء.
٢,٠	٢	١,٠	١	١٠,٢	١٠	٦٣,٣	٦٢	٢٣,٥	٢٣	من المهم التعرف على مؤشرات الأداء القاندة (التي تسبب النجاح) ومؤشرات الأداء التابعة (النجاح الناتج) لتحديد مناطق التحسن في الأداء.
٠	٠	٠	٠	٤,١	٤	٦٣,٣	٦٢	٣٢,٧	٣٢	التحسن في منظورات الأداء الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال الخرائط الإستراتيجية يؤدي

لا أو أفق بشدة		لا أو أفق		محايد		أو أفق		أو أفق بشدة		المتغيرات
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
										الى زيادة تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.
٠	٠	٣,١	٣	٤,١	٤	٧٠,٤	٦٩	٢٢,٤	٢٢	مقارنة التنفيذ الفعلي لنظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي بمعايير وضع الإستراتيجية العامة للمنشأة من خلال معلومات التغذية العكسية يفيد إما في تعديل المعايير الإستراتيجية أو تعديل التنفيذ الفعلي مما يؤدي الى تحسين الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.
٠	٠	٣,١	٣	٣,١	٣	٦٩,٤	٦٨	٢٤,٥	٢٤	مقارنة التنفيذ الفعلي بالمعايير الإستراتيجية ثم مقارنة المعايير الإستراتيجية بمدى صحة الفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية من خلال معلومات التغذية العكسية يفيد إما في تعديل المعايير الإستراتيجية أو تعديل الفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية أو تعديل التنفيذ الفعلي مما يؤدي الى تحسين الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.

#### جدول رقم (٩) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بالفرض الأول

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهرية	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
تحدد المسئولية على أساس الوحدة التنظيمية أو العملية.	٢٢,٢٤٦	٩٧	٠,٠٠٠	٢,١٢٢٤٥	٢,٣١١٨	١,٩٣٣١
تحدد المسئولية بناء على المسئولية الفردية.	٢٤,٩٥٧	٩٧	٠,٠٠٠	١,٨٩٧٩٦	٢,٠٤٨٩	١,٧٤٧٠
تحدد المسئولية بناء على الكفاءة التشغيلية أو سلسلة القيمة.	٢٠,٥٤٢	٩٧	٠,٠٠٠	٢,٠٢٠٤١	٢,٢١٥٦	١,٨٢٥٢
تحدد المسئولية بناء على النتائج المالية.	٢٢,٥٩٢	٩٧	٠,٠٠٠	١,٩٤٨٩٨	٢,١٢٠٢	١,٧٧٧٨
تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية على أساس التكاليف المعيارية أو على أساس مقاييس ديناميكية.	٢٠,٥٤٠	٩٧	٠,٠٠٠	٢,٠٣٠٦١	٢,٢٢٦٨	١,٨٣٤٤
تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على موازنة الوحدة	٢١,٢٩٦	٩٧	٠,٠٠٠	١,٩٨٩٨٠	٢,١٧٥٢	١,٨٠٤٤

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
أو بناء على معيار الامثلية.						
تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على معايير ساكنة أو بناء على التوجه نحو العمليات.	٢٢,٤٩٩	٩٧	٠,٠٠٠	٢,٠٩١٨٤	٢,٢٧٦٤	١,٩٠٧٢
تحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على معايير جارية يمكن تحقيقها أو بناء على مفهوم القيمة المضافة.	٢٠,٥٤٧	٩٧	٠,٠٠٠	٢,٠١٠٢٠	٢,٢٠٤٤	١,٨١٦٠
تقويم أو قياس الأداء يتم على أساس التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو تحسين جودة العمليات.	٢١,٤٩٨	٩٧	٠,٠٠٠	٢,٠٢٠٤١	٢,٢٠٦٩	١,٨٣٣٩
تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على تحقيق الكفاءة المالية أو تخفيض زمن التشغيل.	٢٠,٣٢٥	٩٧	٠,٠٠٠	٢,٠١٠٢٠	٢,٢٠٦٥	١,٨١٣٩
تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على الكفاءة التشغيلية أو تخفيض التكاليف.	٢٠,٥٥٠	٩٧	٠,٠٠٠	٢,٠٦١٢٢	٢,٢٦٠٣	١,٨٦٢٢
تقويم أو قياس الأداء يتم بناء على المقاييس المالية أو مقاييس الاتجاه.	٢٣,٦٩٧	٩٧	٠,٠٠٠	١,٩٣٨٧٨	٢,١٠١٢	١,٧٧٦٤
تحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على الأداء المالي فقط.	٢٧,٣٨٩	٩٧	٠,٠٠٠	١,٩٣٨٧٨	٢,٠٧٩٣	١,٧٩٨٢
تحدد مكافآت العاملين بشكل فردي بناء على الأداء المالي وكفاءة أداء العمليات الداخلية.	٢١,٠٤٥	٩٧	٠,٠٠٠	٢,١١٢٢٤	٢,٣١١٥	١,٩١٣٠
مقاييس ومؤشرات الأداء المالي فقط كافية للحكم على تحسين الأداء.	٢٨,٦٣٠	٩٧	٠,٠٠٠	١,٨٥٧١٤	١,٩٨٥٩	١,٧٢٨٤
مقاييس ومؤشرات الأداء المالي والخاصة بالعمليات الداخلية كافية للحكم على تحسين الأداء.	٢٤,١٣٤	٩٧	٠,٠٠٠	١,٩٧٩٥٩	٢,١٤٢٤	١,٨١٦٨

### جدول رقم (١٠) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بالفرض الثاني

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
من المهم وضع إستراتيجية عامة للشركة توضح رؤيتها ورسالتها وأهدافها.	٧٨,٨٥٢	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٤١٨٣٧	٤,٥٢٩٦	٤,٣٠٧٢
من المهم توصيل الإستراتيجية العامة للشركة لجميع العاملين.	٨٨,٤٥٧	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٤٨٩٨٠	٤,٥٩٠٥	٤,٣٨٩١
لا بد من ترجمة الإستراتيجية العامة للشركة الى أهداف واضحة تكون قابلة للتحقيق بواسطة العاملين.	٨٤,٩٠٨	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٤٧٩٥٩	٤,٥٨٤٣	٤,٣٧٤٩
المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو هي أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء	٨٨,٤٦١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٩٥٩٢	٤,٣٩٢٣	٤,١٩٩٥

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
وتترجم إستراتيجية الشركة من خلالها.						
لا بد من تحديد منظورات الأداء الأربعة المنبثقة عن بطاقة القياس المتوازن للأداء بشكل واضح.	٨٦,٩٢٣	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٣٢٦٥٣	٤,٤٢٥٣	٤,٢٢٧٧
لا بد من تحديد مقاييس الأداء بكل منظور بشكل واضح.	٧٤,٥٦٨	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٦٥٣١	٤,٣٧٨٨	٤,١٥١٨
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بالمنظور المالي: صافي الربح، ونسبة صافي الربح، والعائد على الاستثمار، والتدفق النقدي، والزيادة في أسعار الأسهم.	٧٢,٦٣٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٥٥١٠	٤,٣٧١٤	٤,١٣٨٨
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العميل: رضا العميل، وولاء العميل، وزيادة عدد العملاء الجدد، وزيادة الحصة السوقية، وربحية العميل.	٧٤,٢٠١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٧٥٥١	٤,٣٨٩٩	٤,١٦١١
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العمليات الداخلية: نسبة الإيرادات من المنتجات الجدد، وزمن دورة تطوير المنتج، وسرعة الاستجابة لطلبات العميل، وعائد العمليات الداخلية، وفعالية دورة التشغيل.	٦٤,٨٧٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٠٤٠٨	٤,٣٣٢٧	٤,٠٧٥٥
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور التعلم والنمو: ساعات التدريب، ورضا العاملين، ومعدل دوران العاملين.	٦٨,٢٣٥	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٦٣٢٧	٤,٢٨٤٤	٤,٠٤٢٢
مقاييس ومؤشرات الأداء غير المالية (منظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو) هي مسببات أداء لمقاييس ومؤشرات الأداء المالي.	٦٨,٧٣٥	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٥٣٠٦	٤,٢٧٣٠	٤,٠٣٣١
لا يمكن النجاح في المقاييس والمؤشرات المالية إلا من خلال النجاح في المقاييس والمؤشرات غير المالية.	٦٨,٠١١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢١٤٢٩	٤,٣٣٧٣	٤,٠٩١٣
النجاح في مقاييس ومؤشرات التعلم والنمو يؤدي الى نجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية.	٧٢,٢٨١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٦٥٣١	٤,٣٨٢٤	٤,١٤٨٢
النجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية يؤدي الى	٦٨,٥٥٤	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٥٥١٠	٤,٣٧٨٣	٤,١٣١٩

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
نجاح في مقاييس ومؤشرات العميل.						
النجاح في مقاييس ومؤشرات العميل يؤدي الى نجاح في المقاييس والمؤشرات المالية.	٦٩,١٩٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٣٤٦٩	٤,٣٥٦٢	٤,١١٣٢

### جدول رقم (١١) يبين نتائج اختبار المتغيرات المرتبطة بالفرض الثالث

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥٪	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
من المهم وضع إستراتيجية عامة للشركة توضح رؤيتها ورسالتها وأهدافها.	٧٨,٨٥٢	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٤١٨٣٧	٤,٥٢٩٦	٤,٣٠٧٢
من المهم توصيل الإستراتيجية العامة للشركة لجميع العاملين.	٨٨,٤٥٧	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٤٨٩٨٠	٤,٥٩٠٥	٤,٣٨٩١
لا بد من ترجمة الإستراتيجية العامة للشركة الى أهداف واضحة تكون قابلة للتحقيق بواسطة العاملين.	٨٤,٩٠٨	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٤٧٥٥٩	٤,٥٨٤٣	٤,٣٧٤٩
المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو هي أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء وتترجم إستراتيجية الشركة من خلالها.	٨٨,٤٦١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٩٥٩٢	٤,٣٩٢٣	٤,١٩٩٥
لا بد من تحديد منظورات الأداء الأربعة المنبثقة عن بطاقة القياس المتوازن للأداء بشكل واضح.	٨٦,٩٢٣	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٣٢٦٥٣	٤,٤٢٥٣	٤,٢٢٧٧
لا بد من تحديد مقاييس الأداء بكل منظور بشكل واضح.	٧٤,٥٦٨	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٦٥٣١	٤,٣٧٨٨	٤,١٥١٨
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بالمنظور المالي: صافي الربح، ونسبة صافي الربح، والعائد على الاستثمار، والتدفق النقدي، والزيادة في أسعار الأسهم.	٧٢,٦٣٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٥٥١٠	٤,٣٧١٤	٤,١٣٨٨
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العميل: رضا العميل، وولاء العميل، وزيادة عدد العملاء الجدد، وزيادة الحصة السوقية، وربحية العميل.	٧٤,٢٠١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٧٥٥١	٤,٣٨٩٩	٤,١٦١١
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور العمليات الداخلية: نسبة الإيرادات من المنتجات الجدد، وزمن دورة تطوير المنتج، وسرعة الاستجابة لطلبات العميل، وعائد العمليات	٦٤,٨٧٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٠٤٠٨	٤,٣٣٢٧	٤,٠٧٥٥

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الداخلية، وفعالية دورة التشغيل.						
من أهم مقاييس ومؤشرات الأداء بمنظور التعلم والنمو: ساعات التدريب، ورضاء العاملين، ومعدل دوران العاملين.	٦٨,٢٣٥	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٦٣٢٧	٤,٢٨٤٤٤	٤,٠٤٢٢
مقاييس ومؤشرات الأداء غير المالية (منظور العميل، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو) هي مسببات أداء لمقاييس ومؤشرات الأداء المالي.	٦٨,٧٣٥	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٥٣٠٦	٤,٢٧٣٠	٤,٠٣٣١
لا يمكن النجاح في المقاييس والمؤشرات المالية إلا من خلال النجاح في المقاييس والمؤشرات غير المالية.	٦٨,٠١١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢١٤٢٩	٤,٣٣٧٣	٤,٠٩١٣
النجاح في مقاييس ومؤشرات التعلم والنمو يؤدي الى نجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية.	٧٢,٢٨١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٦٥٣١	٤,٣٨٢٤	٤,١٤٨٢
النجاح في مقاييس ومؤشرات العمليات الداخلية يؤدي الى نجاح في مقاييس ومؤشرات العميل.	٦٨,٥٥٤	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٥٥١٠	٤,٣٧٨٣	٤,١٣١٩
النجاح في مقاييس ومؤشرات العميل يؤدي الى نجاح في المقاييس والمؤشرات المالية.	٦٩,١٩٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٣٤٦٩	٤,٣٥٦٢	٤,١١٣٢
في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد المسئولية بناء على المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.	٩٤,٣٤٢	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٨٣٦٧	٤,٢٧١٧	٤,٠٩٥٧
في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد مقاييس الأداء أو المقاييس المرجعية بناء على توصيل الإستراتيجية للعاملين بالمنشأة والربط بالإستراتيجية والاعتماد على مقاييس متوازنة بين منظورات الأداء الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء وبناء على الانحياز نحو تحقيق الأهداف.	٨٤,٢٦٧	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٤٤٩٠	٤,٣٤٤٩	٤,١٤٤٩
في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي يتم تقويم أو قياس الأداء بناء على مقاييس مالية ومقاييس مرتبطة بالعميل ومقاييس مرتبطة بالعمليات الداخلية ومقاييس مرتبطة بالتعلم والنمو.	٧٦,٩٦٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢١٤٢٩	٤,٣٢٣٠	٤,١٠٥٦
في نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي تتحدد مكافآت	٧٢,٠٧٤	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢١٤٢٩	٤,٣٣٠٣	٤,٠٩٨٢

المتغير	قيمة ت	درجات الحرية	الجوهريّة	متوسط الانحرافات	فترة الثقة عند ٩٥ %	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
العاملين بشكل فردي بناء على أداء متعدد الأبعاد يضم المنظور المالي ومنظور العميل ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.						
علاقات السببية بين منظورات الأداء الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال الخرائط الاستراتيجية تحدد مؤشرات الأداء التي تسبب تحسن في الأداء.	٦٩,٨٥٠	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٣٢٦٥	٤,٢٥٠١	٤,٠١٥٢
من المهم التعرف على مؤشرات الأداء القاندة (التي تسبب النجاح) ومؤشرات الأداء التابعة (النجاح الناتج) لتحديد مناطق التحسن في الأداء.	٥٣,٣٨٢	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٠٥١٠٢	٤,٢٠١٦	٣,٩٠٠٤
التحسين في منظورات الأداء الأربعة ببطاقة القياس المتوازن للأداء من خلال الخرائط الاستراتيجية يؤدي إلى زيادة تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.	٧٨,٩٦٧	٩٧	٠,٠٠٠	٤,٢٨٥٧١	٤,٣٩٣٤	٤,١٧٨٠
مقارنة التنفيذ الفعلي لنظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي بمعايير وضع الإستراتيجية العامة للمنشأة من خلال معلومات التغذية العكسية يفيد إما في تعديل المعايير الإستراتيجية أو تعديل التنفيذ الفعلي مما يؤدي إلى تحسن الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.	٦٦,٥٠١	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٢٢٤٥	٤,٢٤٥٥	٤,٩٩٩٤
مقارنة التنفيذ الفعلي بالمعايير الإستراتيجية ثم مقارنة المعايير الإستراتيجية بمدى صحة الفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية من خلال معلومات التغذية العكسية يفيد إما في تعديل المعايير الإستراتيجية أو تعديل الفروض التي بنيت عليها الإستراتيجية أو تعديل التنفيذ الفعلي مما يؤدي إلى تحسن الأداء ويزيد من تفعيل نظام محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجي.	٦٦,٨٣٦	٩٧	٠,٠٠٠	٤,١٥٣٠٦	٤,٢٧٦٤	٤,٠٢٩٧