شبكة المعلومات الجامعية

بسم الله الرحمن الرحيم

HOSSAM MAGHRABY

شبكة المعلومات الجامعية

شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الالكتروني والميكروفيلم

HOSSAM MAGHRABY

شبكة المعلومات الجامعية

جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها

علي هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغيرات

يجب أن

تحفظ هذه الأقراص المدمجة بعيدا عن الغبار

HOSSAM MAGHRABY

بعض الوثائق الأصلية تالفة

HOSSAM MAGHRABY

شبكة المعلومات الجامعية

بالرسالة صفحات

لم ترد بالأصل

HOSSAM MAGHRABY

جامعة الإسكندرية
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

بحث مقدم للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة بعنوان:

إطار مقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة فى ظل استخدام نظام قياس الأداء المتوازن مع دراسة تطبيقية

مقدم من الطالبة :

فايزة محمود محمد عبيد الله

مدرس مساعد بقسم المحاسبة _ كلية التجارة

جامعة الإسكندرية _ فرع دمنهور

تحت إشراف :

الأستاذ الدكتور/
أحمد حسين على حسين
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة _ جامعة الإسكندرية

الأستاذ الدكتور/
الأميرة إبراهيم عثمان
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة _ جامعة الإسكندرية

٢٠٠٥

لجنة الحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور / أحمد حسين على حسين

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية
(رئيساً و مشرفاً)

الأستاذ الدكتور / زينات محمد محرم

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة
ورئيس مجلس قسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية
(عضواً)

الأستاذ الدكتور / الأميرة إبراهيم عثمان

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية
(عضواً ومشرفاً)

الأستاذ الدكتور / هالة عبد الله الخولى

أستاذ بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة القاهرة
(عضواً)

شكر وتقدير

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله" ، فبعد حمد الله سبحانه وتعالى الذى هدانى إلى طريق العلم ووفقنى إلى موضوع هذا البحث وتفضل علىَّ بإنهائه. أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من عاوننى فى إعداد هذا البحث ، وأخص بالشكر والتقدير **الأستاذ الدكتور / أحمد حسين على حسين** على ما منحه للباحثة من فيض علمه ومن جهده بغير حدود منذ البدايات الأولى للباحثة فى طريق البحث العلمى ، وعلى ما أضافه لهذا البحث من علمه وخبرته وتوجيهاته بما لا يسع الباحثة سوى أن تدعو له بأن يجزيه الله عنها خير الجزاء ، ويمتعه بموفور الصحة والعافية.

وأتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى _الأخت الحنون_ **الأستاذ الدكتور / الأميرة إبراهيم عثمان** التى لم تدخر وسعاً لكى يتم إنجاز هذه الرسالة بالصورة التى هى عليها الآن ، فجزاها الله عنى خير الجزاء ، وأمدها بموفور الصحة والعافية.

كما أتوجه بأسمى آيات الشكر والتقدير إلى **الأستاذ الدكتور / زينات محمد محرم** لما لها من فضل فى التكوين العلمى للباحثة ، وأيضاً لتفضل سيادتها بالمشاركة فى لجنة الحكم على الرسالة رغم مسئولياتها وأعبائها الجسيمة ، وذلك مدعاةً لاعتزاز الباحثة ، فجزاها الله خير الجزاء.

وأتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى **الأستاذ الدكتور / هالة عبد الله الخولى** لتفضل سيادتها بقبول الاشتراك فى مناقشة هذا البحث ، مقتطعة الثمين من وقتها ومتكبدة عناء السفر ، الأمر الذى تعتبره الباحثة شرفاً عظيماً لها ، فأسأل الله عز وجل أن يبارك فى عطائها العلمى ويجزيها خير الجزاء.

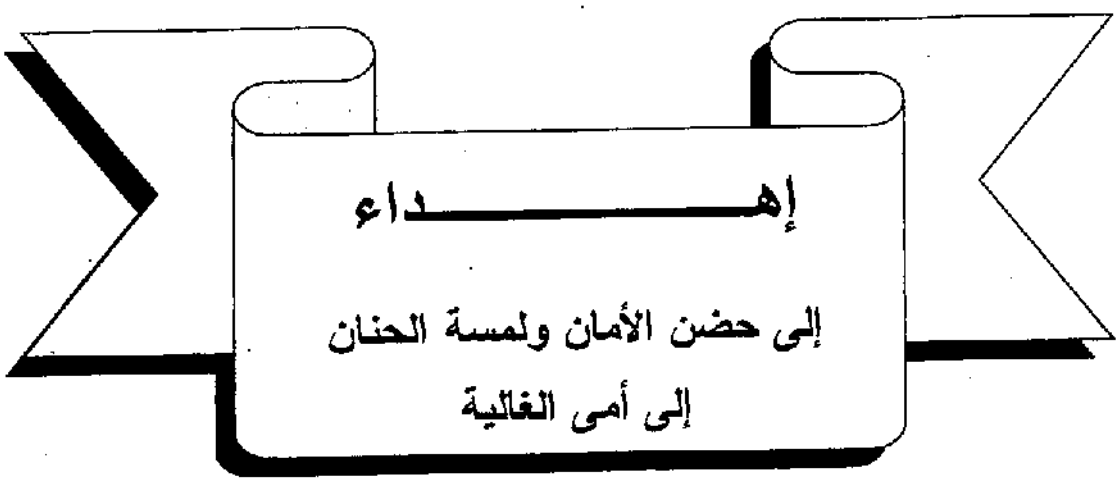
ولا يفوتنى أن أتوجه بالشكر إلى الأستاذ الدكتور / عادل حلاوة لما قدمه للباحثة من عون فى إجراء التحليل الإحصائى لنتائج الدراسة التطبيقية.

وأتوجه بالشكر والعرفان إلى السادة العاملين بالمستشفى التى أُجريت عليها الدراسة التطبيقية لما قدموه للباحثة من عون وجهد فى إمدادها بكل ما يلزمها من بيانات.

وأخيراً أتقدم بالشكر إلى السادة المشاركين فى عينة الدراسة لما بذلوه من جهد وما قدموه من عون للباحثة أثناء إجراء الدراسة التطبيقية.

وأسأل الله التوفيق والسداد .....،

الباحثة


إهـــــــــداء
إلى حضن الأمان ولمسة الحنان
إلى أمي الغالية

مقدمة:

شـــهدت بيـــئة الأعمال فى عقود سابقة استقراراً نسبياً حيث كانت ظروف السوق ثابتة ويمكن التنبؤ بردود أفعال المنافسين ، كما كانت الاستراتيجيات ودورة حياة المنتجات طويلة نسبياً ويتم اتخـــاذ القـــرارات عـــند مستوى الإدارة العليا ، فضلاً عن أن اختيارات العملاء كانت محدودة وكانت التطورات التكنولوجية تتم ببطء وعلى فترات طويلة نسبياً ، هذا بالإضافة إلى أن أسعار المنـــتجات كانـــت تعكس التكاليف التى تحملتها المنشأة داخلياً. وترتب على ذلك أن الموازنات التقلـــيدية والقوائم المالية كانت تؤدى دورها _فى هذه البيئة_ بشكل جيد كأداة للتخطيط والرقابة والتقرير عن أعمال المنشأة.

وعلـــى العكـــس مـــن ذلك يُلاحظ تعرض بيئة الأعمال الحديثة لتغيرات جوهرية نتيجة للتقدم التكـــنولوجى الهائل سواء فى وسائل الاتصال حيث اختفت الحدود بين الأسواق _وأصبح العالم وكأنه سوق واحد_ أو فى الصناعة حيث تعددت وتنوعت السلع والخدمات ، مما أدى إلى تعدد اختـــيارات وتفضـــيلات العملاء وكذلك زيادة توقعاتهم وتطلعاتهم لما يجب أن تكون عليه هذه السلع والخدمات فى المستقبل. وقد ترتب على هذه التطورات فى بيئة الأعمال الحديثة انخفاض فـــى ملاءمـــة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة التى تعتمد على مخرجات نظام المعلومات المحاســـبى ، لأنهـــا تقتصر غالباً على البيانات المالية أو المعلومات التى لها تأثير على الأداء المـــالى فى المنشأة. وعلى ذلك ، فإن هذه التقارير لا تعكس صورة واضحة عن أداء المنشآت الـــتى تتبـــنى فلسفات إدارية حديثة وتسعى لتحقيق أهداف إستراتيجية جديدة لمواكبة التطورات الســـريعة فى بيئة الأعمال. الأمر الذى ترتب عليه وجود فجوتين فى المعلومات ، هما: الفجوة بيـــن ما توفره هذه التقارير من معلومات من ناحية وتوقعات واحتياجات مستخدمى المعلومات الخارجييـــن مـــن ناحية أخرى ، والفجوة بين المعلومات المتاحة للمستخدمين الخارجيين وتلك المـــتاحة للمديريـــن والعامليـــن. وقد ظهرت العديد من الجهود والمحاولات لتطوير الإفصاح المحاســـبى كاســـتجابة للحاجة إلى المزيد من المعلومات ولسد هاتين الفجوتين فى المعلومات. وتنوعـــت هـــذه الجهـــود من جهود مبذولة لتطوير المداخل المتبعة لتلبية احتياجات مستخدمى المعلومات مثل مدخل الأحداث والمدخل الأخلاقى والمدخل المعيارى والمدخل الإيجابى وغيرها ، وجهود من جانب الهيئات العلمية والمهنية لتطوير معايير محاسبية ، وجهود ظهرت استجابةً للضـــغوط المـــتزايدة فى الممارسة العملية لتحسين التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة والتى مـــرت بـــثلاث مـــراحل وهـــى: القوائم المالية والتقارير المالية ونماذج وأشكال جديدة للتقرير الخارجى مثل نموذج Jenkins ونموذج الإفصاح عن ما فى الداخل (Inside Out).

وقد أسفرت محاولات تطوير الإفصاح المحاسبى عن ضرورة وجود آلية منظمة تساعد فى تلبية احتياجات مستخدمى المعلومات ، وتعتمد هذه الآلية المنظمة على أربع مقومات أساسية للإفصاح فى ظل بيئة الأعمال الحديثة وهى: تحديد مجال المعلومات المفصح عنها ، وتحديد المسئولين عن إعداد هذه المعلومات ، وكيفية التحقق منها وأخيراً توازن تكلفة ومنفعة المعلومات التى سيتم الإفصاح عنها. ومما لاشك فيه أن توفير المعلومات للمستخدمين الخارجيين بأسلوب يتفق مع إعداد التقارير الداخلية سوف يؤدى إلى تخفيض تكلفة إعداد التقارير الخارجية وأيضاً سيعمل على توفير صورة حقيقية لأداء المنشأة. وعلى ذلك ، ينبغى أن يتوافر لدى المنشأة نظاماً جيداً لقياس وتقييم الأداء لكى يتم الاستفادة من مخرجاته فى الإفصاح الخارجى ، حيث يعد تحسين الإفصاح الداخلى متطلب أساسى وجوهرى لتحسين الإفصاح الخارجى ومن ثم تحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة. ويعتبر نظام القياس المتوازن للأداء (Balanced Scorecard) من أكثر نظم قياس وتقييم الأداء انتشاراً فى الوقت الحاضر نظراً لمزاياه العديدة التى ساعدت على تحقيق مزايا تنافسية وزيادة فعالية الأداء داخل المنشآت التى طبقته. حيث يعمل نظام القياس المتوازن للأداء على ترجمة إستراتيجيات المنشأة إلى مجموعة متوازنة ومتوافقة من مقاييس الأداء سواء المالية أو غير المالية ، وذلك من خلال أربعة أبعاد هى: البعد المالى الذى يهتم بأصحاب حقوق الملكية ، وبعد العميل الذى يركز على درجة رضا العميل ونظرته إلى المنشأة ، وبعد العمليات الداخلية الذى يسعى إلى التميز والتفوق فى الأداء التشغيلى للمنشأة ، وأخيراً بعد التعلم والنمو الذى يحافظ على ما حققته المنشأة من نجاح وتفوق من خلال التحسينات المستمرة. ويعتمد نظام القياس المتوازن للأداء على ثلاثة افتراضات رئيسية هى: توافر العلاقات السببية سواء بين الأبعاد الأربعة أو بين مقاييس الأداء داخل كل بعد ، والجمع بين مقاييس المخرجات (مقاييس النتائج) ومقاييس مسببات الأداء (مقاييس العملية) ، وأخيراً ارتباط إستراتيجية المنشأة بالأداء المالى على اعتبار أن الهدف النهائى لأى إستراتيجية تتبناها المنشأة هو تحسين الأداء المالى سواء فى الأجل القصير أو الطويل.

وقد ساهم نظام القياس المتوازن للأداء فى تحسين جودة التقارير الداخلية المتداولة بين المديرين والعاملين سواء عند القيام بالتخطيط وإدارة الإستراتيجية حيث تغلب على عوائق نظم الموازنات التقليدية وتقارير الأداء الحالية ، أو عند إدارة المعرفة وتوصيل المعلومات الناتجة عن قياس الأداء حيث تتحقق فى النظام خصائص التوصيل الفعال ، وأيضاً عند تقييم الأداء واتخاذ القرارات لأنه يركز على عوامل النجاح الرئيسية التى تحقق مزايا تنافسية للمنشأة ويوفر معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات.

وفى ضوء مساهمة نظام القياس المتوازن للأداء فى تحسين جودة التقارير الداخلية ، نشأت فكرة تحسين جودة التقارير الخارجية باستخدام هذا النظام الذى أصبح تطبيقه فى حكم المقبول قبولاً عاماً ولم تعد هناك حاجة لإثبات فعاليته أو التحقق من مزاياه. ومن منطلق أن نظام القياس المتوازن للأداء يمكن أن يوفر أنواع جديدة من المعلومات تلبى احتياجات مستخدمى التقارير الخارجية ويوفر معلومات تتسم بالقابلية للقياس الكمى والملاءمة وإمكانية الاعتماد ، فإنه يمكن تكوين إطاراً مقترحاً لتحسين جودة التقارير الخارجية بحيث يضم الأبعاد المختلفة لنظام القياس المتوازن للأداء سواء الأبعاد الأربعة أو ما يمكن إضافته من أبعاد تحقق مزايا تنافسية للمنشأة.

مشكلة البحث:

تواجه المنشآت فى بيئة الأعمال الحديثة الكثير من التطورات التى يجب أن تلاحقها من خلال وضع وتنفيذ الخطط و الاستراتيجيات، حيث أصبح مسايرة التقدم التكنولوجى وتبنى الفلسفات الإدارية الجديدة مطلباً هاماً لبقاء المنشأة واستمرارها وقدرتها على المنافسة. وقد أدى تبنى هذه الاتجاهات الحديثة إلى ظهور أهداف استراتيجية جديدة وبالتالى اتسعت مجالات التركيز على تقييم الأداء ، فلم يعد التركيز على الأداء المالى فقط هو محور الاهتمام. وأيضاً اختلفت احتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية فلم تعد البيانات التى توفرها القوائم المالية التقليدية تفى باحتياجاتهم. ولذلك نشأت الحاجة إلى تطوير التقارير المالية وقد كانت السمة الأساسية للتطوير فى الماضى هى تحسين ما توفره تلك التقارير من معلومات مالية، إلا أن التوسع فى تحسين المعلومات المالية لجعلها أكثر إفادة للمستثمرين والدائنين _سواء من خلال القوائم المالية أو من خلال التقرير المالى بأكمله_ قد لا يؤدى إلى تحسين التقارير عن أعمال المنشأة نظراً لما يطلبه مستخدمى التقارير الخارجية من أنواع جديدة من المعلومات. وعلى الرغم من جهود التطوير المتعددة فى الإفصاح المحاسبى فما تزال احتياجات مستخدمى المعلومات فى ظل بيئة الأعمال الحديثة بحاجة إلى إشباع. ولذلك أصبح التعبير عن الرؤية الإستراتيجية للمنشأة من خلال نظام القياس المتوازن للأداء أمراً يستحق الدراسة ، فهل يمكن تحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة فى ظل ما يوفره نظام القياس المتوازن للأداء من معلومات هى نتاج مجموعة متوازنة ومتوافقة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية ؟

هدف البحث:

فى ضوء ما سبق يمكن صياغة الأهداف التالية للبحث ، وهى:

أولاً: دراسة تحسين جودة التقارير الخارجية باستخدام نظام القياس المتوازن للأداء ، وتكوين إطار مقترح للتقرير الخارجى بحيث يساعد فى تلبية الاحتياجات المتغيرة لمستخدمى المعلومات.

ثانياً: تقييم فعالية الإطار المقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية من الناحية النظرية ، وذلك فى ضوء التحقق من توافر خصائص التقرير الجيد فى الإطار المقترح.

ثالثاً: دراسة فعالية الإطار المقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية _من الناحية العملية_ من خلال دراسة تطبيقية لأثر إضافة الإطار المقترح إلى التقرير المالى الخاص بإحدى المستشفيات الاستثمارية.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث مما تفرضه بيئة الأعمال الحديثة من تطورات يتحتم على الباحثين والأكاديميين دراستها إما لتقنينها أو لتطويرها بغرض مواكبة هذه التطورات السريعة. ويعد الطلب المتزايد من جانب مستخدمى المعلومات على توفير المزيد من المعلومات عن أداء المنشآت أحد سمات بيئة الأعمال الحديثة ، خاصةً فى ظل التقدم الهائل فى تكنولوجيا المعلومات ومع انفتاح الأسواق وازدياد حدة المنافسة العالمية. وأصبح هناك حاجة ملحة لتطوير الإفصاح الخارجى بما يتلاءم مع التطورات السريعة فى بيئة الأعمال الحديثة التى تميزت بوجود العديد من مصادر المعلومات بخلاف ما توفره المنشأة عن طريق التقارير المالية. ومع وجود كم كبير من المعلومات المتوفرة تظهر أهمية وضع إطار منظم يضم هذا الكم من المعلومات بما يلبى احتياجات مستخدمى المعلومات ، ويحسن من جودة التقارير الخارجية التى تعدها المنشأة. كما تظهر أهمية التطورات فى نظم قياس الأداء _وما ينتج عنها من معلومات تساعد فى تحسين الإفصاح الداخلى بالمنشأة وتفعيل الأداء_ كأحد الوسائل الهامة التى يمكن استخدامها لتدعيم أركان الإطار المقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة ، ويركز هذا البحث على استخدام نظام القياس المتوازن للأداء نظراً لما حققه من العديد من المزايا مع تطويره لكى يلائم الهدف من استخدامه فى هذا البحث.

منهج البحث:

يعتمد هذا البحث على دراسة وتحليل الدراسات السابقة للوقوف على أهم متطلبات الإفصاح فى بيئة الأعمال الحديثة ثم استنباط إطار منظم لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة باستخدام المعلومات الناتجة من أحد أهم نظم قياس الأداء فى الوقت الحاضر وهو نظام القياس المتوازن للأداء.

ويلى هذه الدراسة النظرية دراسة تطبيقية تقوم على المزج بين دراسة الحالة وقوائم الاستقصاء من خلال تطبيق الإطار المقترح للتقرير الخارجى _الذى توصلت إليه الدراسة النظرية_ على بيانات إحدى المستشفيات الاستثمارية فى الإسكندرية ، ثم عرض النتائج على عينة من المشاركين ذوى الخبرة فى المجال المحاسبى بغرض تقييم الإطار المقترح من الناحية العملية.

حدود البحث:

يركز هذا البحث على تحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة فى ظل استخدام نظام القياس المتوازن للأداء ، وقد اقتصر على تكوين الإطار المقترح وتقييمه من وجهة نظر خصائص التقرير الجيد دون التعرض لتكلفة ومنفعة المعلومات التى سيتم الإفصاح عنها. كذلك لم يتناول البحث تأثير الإطار المقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة على مهام المسئولين عن الإفصاح وعلى مهنة المراجعة بما فيها من معايير وإجراءات قد تتأثر باستخدام نظام القياس المتوازن للأداء.

خطة البحث:

الفصل الأول:

يتناول الفصل الأول دراسة متطلبات الإفصاح فى ظل التغيرات فى بيئة الأعمال الحديثة ، هذه البيئة التى اتسمت بالتطورات التكنولوجية الهائلة وشدة المنافسة. ومن ثم إلقاء الضوء على أهم الجهود المبذولة لتطوير الإفصاح الخارجى تلبية لهذه المتطلبات.

الفصل الثانى:

يتناول الفصل الثانى شرح وتوضيح مساهمة نظام القياس المتوازن للأداء _كأحد نظم قياس الأداء الفعالة_ فى تحسين جودة التقارير الداخلية عن أعمال المنشأة .

الفصل الثالث:

يتم فى الفصل الثالث دراسة تحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة عن طريق الاستفادة من مخرجات نظام القياس المتوازن للأداء ، ووضع إطار مقترح لذلك التحسين بما يفى بالاحتياجات المتغيرة لمستخدمى المعلومات المحاسبية ، مع توضيح كيفية الإفصاح.

الفصل الرابع:

يتضمن الفصل الرابع دراسة تطبيقية ، حيث يتناول هذا الفصل تقييم أثر التحسين فى جودة التقرير الخارجى عن أعمال إحدى المستشفيات بعد تطبيق نظام القياس المتوازن للأداء ، وذلك من خلال عينة من مجتمع مستخدمى المعلومات المحاسبية.