



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا



دور رأس المال الفكري في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة
للمنشات الصناعية السودانية
(دراسة ميدانية على مجموعة السالمة للتنمية والاستثمار)

**The Role of intellectual capital in achieving of cost leadership
strategy in industrial Sudanese company**

بحث تكميلي مقدم للأستاذ جابر إبراهيم محمد
في التكاليف والمحاسبة الإدارية

إعداد الطالب

مالك جابر إبراهيم محمد

إشراف الدكتور

فارس الطيب محمد عثمان

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية الدراسات التجارية

جامعة السودان

2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى:

{ قَالَ اجْعَلْنِي عَلَىٰ خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ }

صدق الله العظيم

سورة يوسف (الآية 55)

الإهداء

إلي معلم البشرية ورسول الرحمة وخاتم الأنبياء والمرسلين حبيبي رسول الله صلي الله

عليه وسلم

والي من جعلهما المصطفى عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم أحق الناس بحسن

الصحبة

إلي والدي رحمهما الله رحمة واسعة

إلي شريكة حياتي ونصفي الآخر والتي خفت عني الكثير من العنت والمشقة

بصبرها وتجردها

إلي زوجتي الغالية

إلي فلذات كبدي وأحبتني ومتكأني في كبري

أبنائي: يوسف - يسرا - ياسين

إلي إجماليل شقيقات مع تمنياتي لهن بدوام الصحة والعافية وبالرحمة والمغفرة لمن

رحل منهن والي جميع أبنائهم وبناتهم وعلي رأسهم كبير القلب فائق

إلي أخوتي الذين تعلمت منهم معني النجاح (رجب - محجوب - محمد) وأبنائهم

وبناتهم

إلي كل من أعانني علي إتمام هذا الجهد وعلي رأسهم جميع أساتذتي في جميع

مراحلهم التعليمية

إلي زملائي في العمل والدراسة وعلي رأسهم الزميل / إيهاب عبد القادر ، والزميل /

عصام محمود والأخ الأكبر/الطيب محمد أحمد لتشجيعهم ومساندتهم لي

إلي كل من لم تسعفني الذاكرة بذكره .

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات ، اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك ، وأصلي وأسلم على المبعوث رحمة للعالمين ، وأشرف خلق الله إجماليعين ، سيدنا ونبينا وشفيعنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وأصحابه إجماليعين .

أتقدم بجزيل شكري ووافر إمتناني لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لإتاحتها لي هذه الفرصة العظيمة متمنياً لها دوام التقدم والإزدهار .

كما أتقدم بالشكر والتقدير وعرfan الجميل للأستاذ الدكتور فارس الطيب محمد عثمان الذي تشرفت بأن تتلمذت على يديه ولما قدمه لي من جهد علمي ، وفكري قيم خلال سيرتي في درب البحث العلمي ، ومساهماته البناءة لي خلال إعدادي لهذا البحث جزاه الله عني كل خير .

كما أتقدم بالشكر أجزله إلى الأستاذة محكمي الإستبانة على ما قدموه من جهد في تحكيم الإستبانة .

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأسرة العمل الذين سهلوا لي المهمة بصدر رحب وعلى رأسهم الوقور السيد / رئيس مجلس الإدارة .

مع تمنياتي للجميع بالصحة ودوام العافية .

الباحث

المستخلص

تناولت الدراسة رأس المال الفكري ودوره في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة ، دراسة ميدانية على مجموعة السالمة للتنمية والاستثمار المحدودة ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد الإستراتيجية التي تتبناها المؤسسات السودانية وبالتحديد صعوبة تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة، وكذلك عدم تناول البحوث السابقة لرأس المال الفكري كأحد المناهج التي يمكن استخدامها لتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة الرئيسية في كيفية تأثير رأس المال الفكري على إستراتيجية قيادة التكلفة .

حيث هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين رأس المال الفكري بمكوناته الثلاثة (الزبائني والبشري والهيكلية) وإستراتيجية قيادة التكلفة ، أتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في جمع وتحليل البيانات ومعرفة العلاقة وذلك عن طريق توزيع 60 نسخة استبانته على مجموعة شركات السالمة استردت جميعها وبنسبة استرداد 100% وكانت كلها صالحة .

اختبرت الدراسة العلاقة بين رأس المال البشري وإستراتيجية قيادة التكلفة ورأس المال الزبائني وإستراتيجية قيادة التكلفة ورأس المال الهيكلية وإستراتيجية قيادة التكلفة.

توصلت الدراسة إلى أن الاهتمام برأس المال البشري يساعد في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة ، وأن الاهتمام برأس المال الهيكلية يساعد في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة كذلك الاهتمام برأس المال الزبائني يساعد في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة، كما أوصت الدراسة بتكثيف الجهود من قبل الباحثين لترسيخ أهمية رأس المال الفكري لدى المؤسسات وإيجاد طرق مثلى لعرضه في القوائم المالية لتمكين متخذ القرار من اتخاذ القرار المناسب باستخدام القوائم المالية كمؤشر. وكذلك نشر الوعي التكاليفي بين العاملين والنظر إلى التكاليف بنظرة أكثر عمقا من ذي قبل.

Abstract

The research examined intellectual capital and its role in achieving the strategy of cost leading. It was a fieldwork study on Saalima Group for Investment and Development ltd Company. The problem of study was to determine the strategy which would be adopted by the Sudanese organizations and specifically to determine the difficulty to apply the cost leading strategy. As well, former studies didn't tackle the intellectual capital as one of methods that could be used for achieving the cost leading strategy. The key problem of study was how intellectual capital had effect on the cost leading strategy. The study aimed to examine the relationship between intellectual capital and its three components (customer capital, human capital and structural capital) and cost leading strategy. The descriptive analytical approach was used to collect and analyze data and identify the relationship between them. 60 questionnaires were distributed to the Saalima group and all were collected by 100%. The study tested the relationship between human capital and cost leading strategy as well as the structural capital and cost leading strategy. The findings indicated that emphasis on the human capital would assist in achieving cost leading strategy and also emphasis on customer capital would help to achieve cost leading strategy. It was recommended that researchers should exert more efforts to enforce the significance of intellectual capital in organizations and find out ideal methods to presenting in financial statement and so decision-maker could be able to use financial statement as an indicator for taking the reasonable decision. The cost awareness should be spread among employees and cost should be considered in more deep thinking than ever before.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	abstract
و	فهرس الموضوعات
ز	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
ط	فهرس الملاحق
المقدمة	
2	الإطار المنهجي
7	الدراسات السابقة
الفصل الأول : الإطار النظري لرأس المال الفكري	
19	المبحث الأول: مفهوم وأهمية وخصائص رأس المال الفكري
30	المبحث الثاني: مكونات وطرق قياس وصعوبات رأس المال الفكري
الفصل الثاني : الإطار النظري لإستراتيجية قيادة التكلفة	
55	المبحث الأول: مفهوم وأهمية إستراتيجية قيادة التكلفة
68	المبحث الثاني: آليات وأبعاد وتحقيق اسراتيجية التكلفة
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
83	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن شركة السالمة
94	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
الخاتمة	
124	النتائج
126	التوصيات
128	المصادر والمراجع
136	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	الجدول	الصفحة
(1/2/3)	الاستبيانات الموزعة والمعادة بعد تعبئتها	94
(2/2/3)	الوزن والوسط المرجح لمقياس الدراسة	96
(3/2/3)	معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ	97
(4/2/3)	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر	98
(5/2/3)	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	99
(6/2/3)	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي	100
(7/2/3)	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني	101
(8/2/3)	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي	102
(9/2/3)	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	103
(10/2/3)	النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الأول (رأس المال البشري).	104
(11/2/3)	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي (رأس المال البشري)	106
(12/2/3)	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثاني (رأس المال الهيكلي).	108
(13/2/3)	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثاني (رأس المال الهيكلي) .	110
(14/2/3)	النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثالث (رأس المال الزبائني).	112
(15/2/3)	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثالث (رأس المال الزبائني).	115
(16/2/3)	النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الرابع (إستراتيجية قيادة التكلفة).	117
(17/2/3)	الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الرابع (إستراتيجية قيادة التكلفة).	119
(18/2/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى	121
(19/2/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الثانية	122
(20/2/3)	نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الثالثة	123

فهرس الأشكال

الصفحة	الشكل	رقم الشكل
28	الخصائص الشخصية للمتميزين والموهوبين والمبتكرين	(1/1/1)
44	نموذج وصفي لقياس رأس المال الفكري	(1/2/1)
76	اثر استخدام نظام الإنتاج الانى ، ونظام الإنتاج التقليدي على التكلفة.	(1/2/ 2)
98	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر	(1/2/3)
99	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
100	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي	(3/2/3)
101	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل المهني	(4/2/3)
102	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
103	التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة	(6/2/3)

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	رقم الملحق
136	خطاب المبحوثين	(1)
142	إستمارة الإستبانة	(2)
144	قائمة أسماء المحكمين	(3)

المقدمة

تشتمل علي الآتي

أولاً : الإطار المنهجي.

ثانياً : الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

أدت التحولات في البيئة الاقتصادية المحلية والإقليمية والدولية إلى زيادة حدة المنافسة بين المنظمات على كافة المستويات. كما اتسم اقتصاد المعرفة بالتعقيد والديناميكية وأصبحت المعرفة مورداً إستراتيجياً يتنامى بشكل تراكمي ويؤثر بشكل كبير على المركز التنافسي للمنظمة. ولقد أصبح رأس المال الفكري في ظل ذلك الاقتصاد التنافسي وعصر المعلوماتية هو رأس المال الحقيقي للمنظمات باعتباره الركن الذي يلعب الدور الرئيسي في عملية الابتكار والتجديد وهو القائد في عملية التغيير والإبداع.

ونتيجة لذلك فإن المنظمات الناجحة هي تلك المنظمات التي تقوم باستقطاب واختيار وتطوير وتنمية الأفراد العاملين بها والذين يمكنهم قيادة هذه المنظمات.

كما أن المنظمات الناجحة هي المنظمات التي تهتم بعملائها وحاجاتهم ورغباتهم وتستغل فرص التقنيات المختلفة الموجودة بالبيئة المحيطة بها.

لذلك فإن التحدي الرئيسي أمام المنظمات اليوم هو التأكد من توافر الأفراد المهرة المميزين وتدريبهم وتطويرهم وتنمية مهاراتهم .

أدت التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحالية والمتمثلة بالنمو الهائل في الاتصالات والثورة المعلوماتية، وتحرير الأسواق العالمية من القيود، وحرية انتقال الأموال، فضلاً عن التطورات في أدواق الزبائن وغيرها من العوامل الأخرى، أدت جميع هذه التغييرات إلى زيادة حدة المنافسة العالمية بين منظمات الأعمال، الأمر الذي أدى إلى ضرورة قيام تلك المنظمات بالبحث عن استراتيجيات وتقنيات تساعد على البقاء في بيئة الأعمال، وذلك عن طريق التمايز بتحقيق عوامل النجاح الحرجة التي تتمثل بالتكلفة، الجودة، الوقت والإبداع ويؤدي الاستخدام الجيد لتقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية إلى تعزيز قدرة المنظمة على التطبيق الفاعل

والكفاء لإستراتيجية قيادة التكلفة الأمر الذي ينعكس على تطوير إستراتيجية التسعير المناسبة، وتحقيق رضا الزبون من خلال تقديم المنتجات بكلف مقبولة¹.

مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة البحث في تحديد الإستراتيجية التي تتبناها المؤسسات السودانية وبالتحديد صعوبة تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة، وكذلك عدم تناول البحوث السابقة لرأس المال الفكري كأحد المناهج التي يمكن استخدامها لتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة الرئيسية في كيفية تأثير رأس المال الفكري على إستراتيجية قيادة التكلفة .

وتسعى الدراسة للإجابة علي التساؤل الرئيسي المتمثل في دور رأس المال الفكري في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة, ومنه تنفرع التساؤلات التالية:

- 1- ما هو دور رأس المال الهيكلي في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة؟
- 2- كيف يؤثر رأس المال الزبائني في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة؟
- 3- ما علاقة رأس المال البشري في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة؟

أهمية الدراسة :

يكتسب البحث أهميته مما يلي:

الأهمية العلمية: تتمثل في أن كثير من الكتابات تحدثت عن الشق المادي لرأس المال فكانت محاولة البحث إلقاء الضوء علي الشق الآخر والذي يعتبر من الأهمية بمكان بإعتباره يدير الشق المادي لذا يعتبر هذا البحث إضافة للمكتبة وللبحث العلمي.

الأهمية العملية :- تنبع أهمية البحث العملية من أن رأس المال الفكري أو المعرفي أصبح يمثل عصب حياة منظمات الأعمال حيث يلعب دوراً أساسياً في بقاء واستمرار هذه المنظمات وتعزيز موقعها التنافسي لذلك يسعى الباحث إلي ترسيخ هذا المفهوم في التطبيق العملي.

¹ - حيدر شاكر نوري وآخرون ، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية ، مجلة ديالي 2014 العدد الثالث والستين، كلية الاقتصاد جامعة ديالي ص 351 .

أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في معرفة العلاقة بين أبعاد رأس المال الفكري وتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة ومنه تتفرع الأهداف الآتية:-

- 1- التعرف علي دور رأس المال الهيكلية في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة.
- 2- التعرف علي أثر رأس المال الزبوني في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة.
- 3- التعرف علي دور رأس المال البشري في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة.

فروض الدراسة:

تتمثل فرضية البحث الرئيسية في تأثير رأس المال الفكري علي تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة ومنها تتفرع الفرضيات التالية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الهيكلية وإستراتيجية قيادة التكلفة.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الزبائنية وإستراتيجية قيادة التكلفة.
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال البشري وإستراتيجية قيادة التكلفة.

منهج الدراسة:

استخدم البحث المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة دور رأس المال الفكري بأبعاده المختلفة في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة.

حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: ولاية الخرطوم(مجموعة السالمة المحدودة).
- الحدود الزمانية: 2018م.
- الحدود البشرية: (أعضاء مجلس الإدارة، مدراء الإدارات ، المحاسبين بالمجموعة).
- الحدود الموضوعية (رأس المال البشري، رأس المال الهيكلية، رأس المال الزبوني، إستراتيجية قيادة التكلفة).

مصادر جمع البيانات:

وتشتمل المصادر على الآتي:

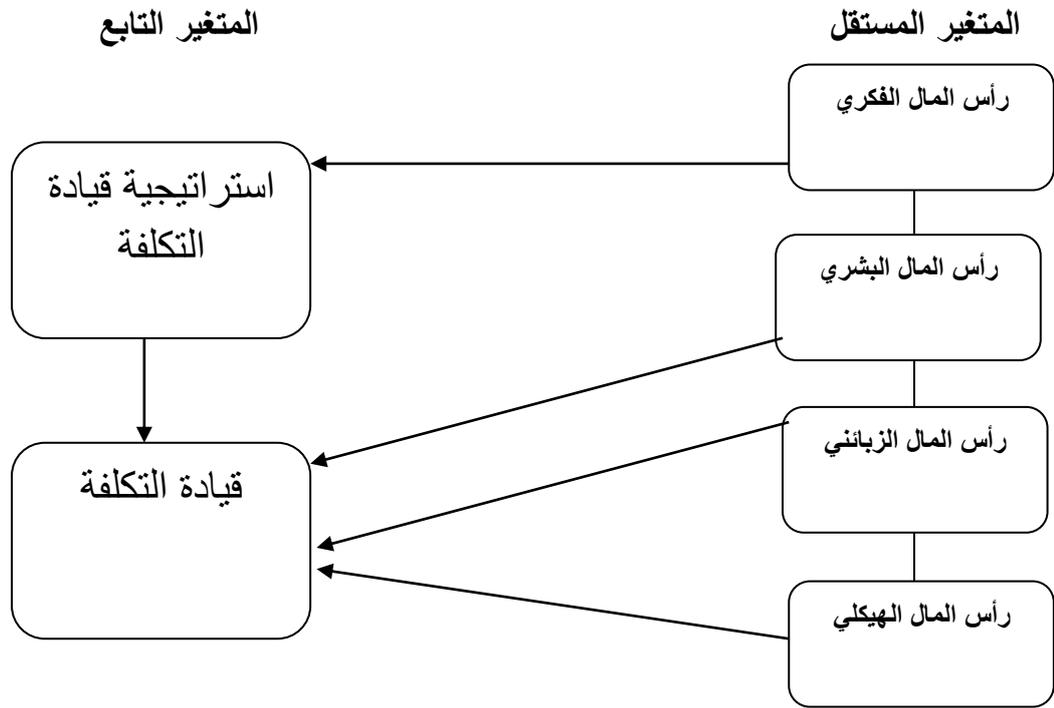
أولاً: مصادر البيانات الأولية تم جمعها بواسطة الاستبانة.

ثانياً: مصادر البيانات الثانوية تم جمعها من الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل الجامعية بالإضافة إلى ما ورد على شبكة الانترنت.

هيكل الدراسة:

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة. تشتمل المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة. يتناول الفصل الأول الإطار النظري لرأس المال الفكري. وينقسم إلى مبحثين المبحث الأول يتناول مفهوم وأهمية وخصائص رأس المال الفكري، أما المبحث الثاني يتناول مكونات وطرق قياس وصعوبات رأس المال الفكري . أما الفصل الثاني الإطار النظري لإستراتيجية قيادة التكلفة وينقسم إلى مبحثين المبحث الأول يتناول مفهوم وأهمية إستراتيجية قيادة التكلفة أما المبحث الثاني يتناول آليات وأبعاد إستراتيجية قيادة التكلفة. الفصل الثالث الدراسة الميدانية يشتمل على مبحثين، المبحث الأول نبذة تعريفية عن مجموعة السالمة، أما المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات وأخيراً خاتمة البحث التي تشتمل على النتائج والتوصيات.

نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث 2018م

ثانياً: الدراسات السابقة

بعد الإطلاع على العديد من الدراسات السابقة التي تناولت أحد متغيرات الدراسة فيما يلي نستعرض منها :

(1) دراسة (ميساء محمود محمد راجحان ، 2002)¹

تناولت الدراسة دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة حيث تمثلت طبيعة مشكله الدراسة في دراسة مدى تطبيق نظام التكاليف المستهدفة على المشروعات الصناعية السعودية بمدينة جدة ، لذلك فقد هدفت الدراسة إلى إبراز دور التكاليف المستهدفة في المشروعات اليابانية الرائدة بصفة خاصة ، وفي بعض الدول المتقدمة بصفة عامة ، ولقد اعتمدت الدراسة في جمع المعلومات التي تخدم الدراسة الميدانية على أسلوب قوائم الاستقصاء حيث تم تصميم قائمة استقصاء احتوت على عدة أسئلة موضوعية تهدف الإجابة عليها معرفة مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة ، حيث تمثلت فروض الدراسة في وجود إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لدى بعض المشروعات الصناعية السعودية ، وأن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية حيث يوفر نظام التكاليف المستهدفة معلومات هامة تساعد في تطوير المنتجات ، وأن هنالك بعض المعوقات التي تحد من تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها ، إهتمام نظام التكاليف المستهدفة بالتخطيط لجميع أقسام المشروع بهدف تقديم منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف وتشبع احتياجات المستهلك ، وبالتالي تحقق الأرباح الكافية على المدى الطويل ، كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها ، ضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث والدراسات التي تتناول موضوع التكاليف المستهدفة بالشرح والتوضيح .

يلاحظ : تلتقى كل من الدراستين في تناولهما للتكاليف بينما تختلفا في أن الدراسة السابقة تناولت دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وان الدراسة الحاليه تناولت رأس المال الفكري ودوره في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة .

¹ - ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض وتطوير المنتجات ، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، المملكة العربية السعودية ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، قسم المحاسبة، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير بقسم المحاسبة 2002

(2) دراسة (نورة محمد حسين هملان، 2005م)¹

تناولت الدراسة دراسة وتحليل عناصر رأس المال الفكري في ضوء مستجدات العولمة ،حيث ساهم التقدم العلمي في توجيه الفكر المحاسبي إلى إعادة النظر في معالجة الموارد البشرية ، وإدراكا من الباحثين لأهمية توفير معلومات عن تلك الموارد فقد نشطت المحاولات لوضع أسس للمحاسبة عن الموارد البشرية والبحث في كيفية معالجة البيانات المالية المتعلقة بالأفراد العاملين بالمنشآت في السجلات والقوائم المالية، فكانت مشكلة الدراسة ممثلة في معرفة الأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية ، وكذلك معرفة طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالموارد البشرية ، ومعرفة الأسلوب الملائم للإفصاح عن الموارد البشرية ، ومعرفة أثر إدراج العنصر البشري على محتوى معلومات للقوائم المالية ، ومعرفة الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المنشآت السعودية ، هدفت الدراسة إلى عرض الأهمية المتنامية لرأس المال الفكري، ومفهومه، ومكوناته، وأهمية المحاسبة عنه، وقياسه ، تسعى الدراسة الميدانية إلى استطلاع وجهات نظر كل من الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بالأسلوب الملائم لقياس الموارد البشرية ، وطبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ، والأسلوب الملائم للإفصاح عن الموارد البشرية ، واثار إدراج العنصر البشري ضمن القوائم المالية ، والصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المنشآت السعودية ، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج أهمها أن هناك دوافع على درجة عالية من الأهمية تحفز المنشآت على ضرورة المسارعة في إعداد قائمة تضم عناصر رأس المال الفكري، وتكشف بدورها عن أصول غير ملموسة، ولعل من أبرزها المساعدة في تنمية الإبداع والابتكار، ومن التوصيات التي قدمتها الدراسة ضرورة فهم وإدراك أهمية رأس المال الفكري من قبل إدارات الشركات المساهمة الصناعية؛ لما يمثله من قيمة خاصة للشركات ترفع من كفاءتها على المستوى المحلي والعالمي.

يلاحظ : كلتا الدراستين تناولت رأس المال الفكري واختلفتا في ان الدراسة الحالية حاولت البحث عن العلاقة بين رأس المال الفكري وتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة .

¹ - نورة محمد حسين هملان ، دراسة وتحليل عناصر رأس المال الفكري في ضوء مستجدات العولمة ،دراسة استطلاعية الناشر مطابع جامعة الملك عبد العزيز, 2005

(3) دراسة (بشار ذنون الشكرجي وآخرون 2010)¹

تناولت الدراسة قياس رأس المال الفكرى وأثره فى ربحية المصارف ، فأن كان رأس المال المادى والملموس تحكمه أسس ونظريات وتستنبطه سجلات وأجراءات مالية ومحاسبية ويعتمد تقييمه سنوياً معايير محددة ، فكيف هو الأمر بالنسبة لرأس المال الفكرى الذى يتصف بأنه أثيرى (غير ملموس) مما يجعل من الصعب اجراء النظريات الماليه والمحاسبية عليه ، وصعوبة قياسه فعلياً ومن هذا المنطلق كان التساؤل هل يظهر رأس المال الفكرى فى القوائم المالية بوصفه أبرز موجودات المصارف ، وهل يؤثر رأس المال الفكرى فى ربحية المصارف ، حيث هدفت الدراسة الى تحقيق حزمة متكامله ومتراپطة من الأهداف الأساسية التى يمكن أيجازها فى تقديم أطار نظرى وتطبيقى عن مفهوم رأس المال الفكرى ومكوناته وأبراز مؤشرات قياسه وصعوباته ، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفى ، حيث تم الأستعانة بالبحوث والدراسات التى تصدت لموضوع البحث ، تمتثلت فرضية الدراسة فى أن هنالك تباين كبير بالأهتمام برأس المال الفكرى فى المصارف عينه الدراسة من ناحيه ظهورها ضمن الوجودات فى القوائم الماليه أولاً ، وهنالك أثراً لرأس المال الفكرى فى ربحية المصارف ، توصلت الدراسة لمجموعة من الأستنتاجات لعلى ابرزها هو أنه على الرغم من تعدد المؤشرات (المالية وغير الماليه) فى قياس رأس المال الفكرى إلا أن عملية استخدام تلك المؤشرات محددة بما توفره القوائم المالية للمصارف عينه الدراسة كما بين وجود علاقة أرتباط وأثار معنوية بين رأس المال الفكرى وربحيه تلك المصارف ، كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أبرزها أن تولى المصارف اهتماماً ب (رأس المال الفكرى) بشرط أظهاره وعرضه فى القوائم الماليه وأظهار ما يقابله من أصول معرفية وفكرية بحيث تبدأ بها الميزانية .

يلاحظ : كل من الدرستين تناولتا رأس المال الفكرى بأعتباراً من المواضيع الحديثة وأختلفتا فى أن الدراسة السابقة قد ربطت رأس المال الفكرى بربحية المصارف وان الدراسة الحاليه قد ربطته بتحقيق أستراتيجية قيادة التكلفة .

¹ - بشار ذنون الشكرجى وآخرون، قياس راس المال الفكرى واثرة فى ربحية المصارف،جامعة تكريت ، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 6 ، العدد 20 ، 2010، ص ص 29 - 31 .

(4) دراسة (محمود على الروسان واخرون 2011)¹

تناولت الدراسة اثر رأس المال الفكري فى الإبداع فى المصارف الأردنية ، دراسة ميدانية ، حيث تزايدت حدة المنافسة فى القطاع المصرفي الأردني خلال السنوات القليلة الماضية سواء تمثل ذلك من خلال المصارف القائمة (القديمة) أو مع المصارف التي دخلت حديثاً الى السوق المصرفي الأردني نتيجة العولمة وتحرير التجارة والتقدم التكنولوجي ، هدفت الدراسة للإجابة عن ما إذا كان هنالك اهتمام بمستوى عالي برأس المال الفكري متمثلاً بإبعاده الخمسة (الاستقطاب ، الصناعة ، التنشيط ، المحافظة والاهتمام بالزبائن) ، وهل تجسد ثقافة الإبداع فى بيئة عمل المصارف الأردنية ، حيث هدفت الدراسة الى الوقوف على مدى الاهتمام الذى توليه المصارف الأردنية لموضوع رأس المال الفكري ، حيث أختيرت المصارف الأردنية ميداناً للبحث لأنها اكثر المنظمات حاجة لرأس المال الفكري ، ويبلغ عدد المصارف الأردنية (15) مصرفاً مدرجة فى بورصة عمان ، حيث تم توزيع استمارة الاستبانة الى رؤساء الأقسام بواقع (60) استبانة أسترجمت (53) استبانة وجري التحليل على (50) استبانة صالحة ، تمثلت فرضية الدراسة فى وجود أثر لرأس المال الفكري (الأستقطاب ، الصناعة ،التنشيط ، المحافظة ، الأهتمام بالزبائن) فى تنمية القدرة الأبداعية لدى الأفراد فى المصارف الأردنية ، توصلت الدراسة الى أن الأهتمام برأس المال الفكري مازال بحدود متواضعة ، وان هنالك تأثيراً ايجابياً لرأس المال الفكري (الصناعة ، التنشيط والمحافظة) مع القدرات الأبداعية ، وبناء على ذلك أوصت الدراسة بضرورة الأهتمام بالموجودات المعرفية وأعطاء جهود التنمية البشرية بعداً استراتيجياً .

يلاحظ : تلتقى الدرستان فى أن كلاهما تناول موضوع رأس المال الفكري وأختلفتا فى ان الدراسة السابقة ربطت رأس المال الفكري بالأبداع بينما ربطت الدراسة الحاليه رأس المال الفكري بأستراتيجية قيادة التكلفة .

¹ - محمود على الروسان واخرون، اثر راس المال الفكري فى الإبداع فى المصارف الاردنية ، دراسة ميدانية ،الاردن ، جامعة جدارا ، كلية الدراسات الاقتصادية والادارية،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ،العدد الثانى ، 2010 ص ص 37-

(5) دراسة (مصطفى رجب، 2011)¹

تناولت الدراسة رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية جوال، تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة حدة المنافسة في سوق الاتصالات الخلوية الفلسطينية، حيث يصبح النجاح في السوق لتلك المنظمات التي تحقق ميزة تنافسية، وبناءً على ماسبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في معرفة دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية (جوال)، كما هدفت هذه الدراسة للإجابة عن تساؤل فيما إذا كان هناك تفاوت في مكونات رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للشركة، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الوظائف الإدارية (مدير إدارة، مدير دائرة، رئيس قسم، مدير معرض) لدى الشركة، والبالغ عددهم 120 موظفاً، حيث تم توزيع استبيان تم إعداده لهذا الغرض على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وتم استرداد 105 استبيان من المبحوثين، بمعنى أن نسبة الاسترداد بلغت 87,5%، تمثلت اهم فرضيات في وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى توافر رأس المال البشري وتحقيق الميزة التنافسية، ووجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى توافر رأس المال الهيكلي وتحقيق الميزة التنافسية، ووجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدى توافر رأس مال العلاقات وتحقيق الميزة التنافسية، أظهرت الدراسة عدة نتائج من أهمها، وجود علاقة احصائية بين توافر متطلبات رأس المال الفكري بأبعاده الثلاث (البشري والهيكلية والعلاقات) وتحقيق الميزة التنافسية للشركة، ومن أهم ما أوصت به الدراسة هو ضرورة أن تتعامل إدارة الشركة مع رأس المال الفكري على أنه مورد رئيسي واستراتيجي من بين الموارد المختلفة التي تمتلكها الشركة، والحفاظ عليه وتطويره بشكل مستمر، والتأكيد على أهميته ودوره في نجاح الشركة وتحقيق الميزة التنافسية لها.

يلاحظ: تلتقى كلى الدراستين في تناولهما لرأس المال الفكري وتختلفا في ان هذه الدراسة ربطت بين رأس المال الفكري وتحقيق الميزة التنافسية بينما كانت الدراسة الحالية تبحث عن علاقة رأس المال الفكري في تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة

¹ - مصطفى رجب على شعبان، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الاتصالات الخلوية الفلسطينية جوال، دراسة حالة، فلسطين، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، قسم ادارة الاعمال، بحث ماجستير، 2011،

(6) دراسة عامر بشير 2012:1

تناولت الدراسة دور الاقتصاد المعرفى فى تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، دراسة حالة الجزائر، حيث تمثلت مشكلة الدراسة فى سرعة الانتقال الى الاقتصاد المعرفى ، وشدة المنافسة القائمة بين البنوك ، وكيف يمكن للاقتصاد المعرفى ان يساهم فى اكتساب ميزة تنافسية للبنوك الجزائرية، هدفت هذه الدراسة الى التعرف وتحديد المفاهيم المتعلقة بالمعرفة ، كذلك التعريف بالاقتصاد المعرفى وتحديد مظاهره ، بيئته ، وتحدياته وفرص الانتقال إليه ، إتبعته الدراسة المنهج الوصفى التحليلى ، و اعتمدت على عدة مراجع ، كتب ومقالات ودراسات مختلفة اجنبية وعربية ، تمثلت اهم فرضيات الدراسة فى ان الاقتصاد المعرفى غاية على جميع الاطراف المساهمة للانتقال اليه ، وإن راس المال الفكرى يعد الموجود الوحيد للمعرفة ، اى كلما زاد عدد راس المال الفكرى فى المنظمة زادت درجة المعرفة فى المنظمة انتاجا ونشرا وتوظيفا وتخزينا ، لم تسمح الاصلاحات المصرفية فى الجزائر من تحسين اداء وتنافسية البنوك الجزائرية ، من خلال تفعيل مصادر جديدة ممثلة فى التكنولوجيا والمعرفة ، توصلت الدراسة الى عدد من النتائج ابرزها ،تعد المعرفة مورد استراتيجى يجب العمل على انتاجها واستخدامها وتخزينها ، يمثل اقتصاد المعرفة تكامل المعرفة وراس المال الفكرى بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات،فقد فتحت هذه التقنيات افاق جديدة لانتشار المعرفة وفوائد مكنت كثير من الدول الطامحة الى التقدم من العمل وبالتالي تقليص الفجوة التى تفصلها عن الدول المتقدمة الاخرى ، كما اوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها ،تشجيع الكفاءات الفردية والجماعية على اظهار معرفتهم الكامنة والمخزنة فى عقولهم وتحفيزهم للتصريح بها وتبادلها واقتسامها من خلال التفاعل الايجابى والدائم بين تلك الكفاءات ، وضرورة تحويلها الى تطبيقات تحقق الاداء المتميز .

يلاحظ : تلتقى كلتا الدراستين فى اهتمامهما براس المال الفكرى وتختلفان فى ان الدراسة السابقة تناولت راس المال الفكرى كجزء من مقومات المعرفة التى تحقق الميزة التنافسية بينما تناولت الدراسة الحالية راس المال الفكرى بصورة مباشرة وربطة بتحقيق استراتيجية قيادة التكلفة.

¹ - عامر بشير ، دور الاقتصاد المعرفى فى تحقيق الميزة التنافسية للبنوك، دراسة حالة الجزائر ،جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية، اطروحة دكتوراه فى العلوم الاقتصادية ، فرع نقود مالية وبنوك 2012م.

(7) دراسة (الزهرة برييش، 2013)¹

تناولت الدراسة دور رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية بمؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات الصناعية ، فكانت المؤسسات التي تسعى لتحقيق أعلى معدلات الربحية عن طريق تحقيق الميزة التنافسية تبحث عن آلية لتحقيق ذلك فكان التفكير في رأس المال الفكري ليكون التساؤل الرئيس ما هو دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية لمؤسسة صناعة الكوابل ، حيث هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية بالمؤسسة محل الدراسة، وتوضيح العلاقة بين متغيري البحث، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وتم استخدام الإستبانة لجمع البيانات، وقد وزعت على عينة حجمها 60 فرداً، وكان عدد الإستبانة المستردة 45 إستبانة، كانت جميعها صالحة للتحليل. كما تم استخدام برنامج SPSS الإحصائي في التحليل الإحصائي للبيانات ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن متغيرات الدراسة المستقلة الخاصة برأس المال الفكري (رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، رأس المال العلائقي) لها دور معنوي في التأثير على المتغير التابع (الميزة التنافسية)، كما وضحت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغير الجنس ومتغير رأس المال الفكري ، وفي ضوء ذلك توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات أهمها: ضرورة التعامل مع رأس المال الفكري على أنه مورد رئيسي إستراتيجي من بين الموارد المختلفة التي تمتلكها المؤسسة.

يلاحظ : ركزت الدراسة السابقة على دور رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية بمؤسسة صناعة الكوابل أما الدراسة الحالية فهي تركز على دور رأس المال الفكري بمكوناته الثلاثة على تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة حيث كان التركيز على قيادة التكلفة باعتباره أم العناصر لمواجهة التنافس الحاد من وجهة نظر الباحث.

¹ - الزهرة برييش، دور رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية بمؤسسة صناعة الكوابل ، فرع جنرال كابل ، بسكرة ، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل الماستر في علوم التسيير - 2012 ، 2013م

(8) دراسة (سلمان عبيد، 2014) ¹.

تناولت الدراسة اثر الاستثمار برأس المال الفكري، على إدارة الجودة الشاملة، كدراسة تطبيقية على شؤون الجمارك بمملكة البحرين، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في اعتبار رأس المال الفكري موردا رئيسيا لمنظمات العمل ، لذا فقد أصبح تقدم وتفوق الدول رهنا بحسن تكوينها لذخيرتها العقلية ، والاستفادة منها ، لذا جاء هذا البحث لأجل الإجابة عن السؤال المحوري التالي : ما هو دور رأس المال الفكري في تحقيق الجودة الشاملة ، هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مكانة رأس المال الفكري ، ودوره في تحقيق الجودة الشاملة في المنظمة ، كذلك التعرف على المكونات الأساسية لرأس المال الفكري وتوضيح العلاقة بينهما، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تمثل مجتمع الدراسة من جميع العاملين بقطاع شؤون الجمارك بمملكة البحرين ، وتكونت عينة الدراسة الأساسية النهائية من (213) موظفاً، واستخدم الباحث استبياناً يحتوي على متغيري الدراسة، وهما ، الاستثمار برأس المال الفكري، إدارة الجودة الشاملة، بالإضافة للمتغيرات الديموغرافية ، ولتحقيق هدف الدراسة ، سعى الباحث لصياغة الفرضيات الرئيسية التالية كما يلي ، لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وتحقيق الجودة الشاملة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج لعل أهمها ، وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين رأس المال الفكري وتحقيق الجودة الشاملة بشؤون الجمارك ، اوصت الدراسة بعدد من التوصيات ابرزها ضرورة زيادة حرص المسؤولين بالادارات المختلفة لشؤون الجمارك باهمية الدور المهم الذي يؤديه الاستثمار برأس المال الفكري ، فيما يتعلق بجودة اداء لعاملين بشكل عام، والدور الاداري بشكل خاص .

يلاحظ : تتفق الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية في أن كلاهما بحث في موضوع رأس المال الفكري واختلفا في كون الدراسة السابقة حاولت إيجاد العلاقة بين رأس المال الفكري والجودة والدراسة الحالية ركزت على مدى تحقيق رأس المال الفكري لإستراتيجية قيادة التكلفة.

¹ - سلمان عبيد، اثر الاستثمار برأس المال الفكري على إدارة الجودة الشاملة ، دراسة تطبيقية على شؤون الجمارك بمملكة البحرين، مملكة البحرين ، جامعة العلوم التطبيقية ،كلية العلوم الادارية، رسالة مقدمة الى كلية العلوم الادارية جامعة العلوم التطبيقية لجزء مكمّل لمتطلبات الحصول على الماجستير في ادارة الموارد البشرية 2014

(9) دراسة (صباح فوزى صالح ، 2014) ¹.

تناولت الدراسة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة ، ويمكن سياق مشكلة الدراسة بالتساؤل الرئيسي التالي ، هل تستخدم شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة إدارة التكلفة الإستراتيجية في عملية اتخاذ القرارات، حيث هدفت الدراسة بصفة أساسية إلى إلقاء الضوء على إدارة التكاليف الإستراتيجية ودورها في اتخاذ القرارات من قبل شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة ، حيث اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ، واستخدمت في ذلك أسلوب الأستبانة ، حيث تمثلت أهم فرضيات الدراسة في الآتي ، تستخدم شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة نظام تكاليف مطبق وفق اسس علمية محاسبية تلبى حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات ، وتستخدم إدارات شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة أدوات ومدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، تواجه إدارات شركات قطاع الخدمات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة مزيد من الصعوبات عند تطبيقها مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية ، ومن اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي ان نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة يعتمد على أسس علمية محاسبية تلبى حاجة الإدارات في اتخاذ القرارات ، كما تستخدم إدارات الشركات أدوات مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل مبسط وبنسب متفاوتة ، كما قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها ، ضرورة تركيز اهتمام إدارة الشركات بمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية بشكل متكامل ، والسعي لربط أدوات هذا المدخل بأهداف الشركة الإستراتيجية لتعظيم قيمة الشركة وتعزيز قدرتها التنافسية .

يلاحظ : تلتقي الدراستان في تناولهم الإستراتيجية إدارة التكلفة وتختلفا في أن الدراسة السابقة قد ربطت بين الإدارة الإستراتيجية وعملية اتخاذ القرارات بينما تناولت الدراسة الحالية رأس المال الفكري ودوره في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة .

¹ - صباح فوزى صالح ، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة ، دراسة ميدانية،فلسطين ، الجامعة الإسلامية غزة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل، رسالة ماجستير 2014

(10) دراسة (ليث عبد الله القهيوي 2015)¹

تناولت الدراسة تطور رأس المال الفكري وأثره على الأداء الأكاديمي ، دراسة حالة جامعة الزرقاء الأردن ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في مدار قلق الإدارة والمديرين في المنظمة بكيفية تحسين فاعلية العمليات الداخلية في ظل اشتداد المنافسة والوعي العالي للزباين ، حيث يمكن تحقيق أغراض الدراسة من خلال الإجابة عن التساؤل التالي ، هل يوجد أثر لرأس المال الفكري على الأداء الأكاديمي ، حيث هدفت الدراسة إلى تقديم إطار نظري يضاف للأدب الإداري فيما يتعلق بالمفاهيم الأساسية لرأس المال الفكري بأبعاده المختلفة في منظمات الأعمال ، وكذلك توضيح أثر رأس المال الفكري بأبعاده المختلفة على الأداء الأكاديمي ، وفي ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها ، فقد أعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي لوصف استجابات أعضاء هيئة التدريس حول تطوير رأس المال الفكري الأداء الأكاديمي في جامعة الزرقاء ، مستخدماً أسلوب الأستبانة ، تحاول هذه الدراسة فحص الفرضيات الآتية ، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرأس المال الفكري بأبعاده المتمثلة ب(رأس المال البشري ، رأس المال الهيكلي) على الأداء الأكاديمي في جامعة الزرقاء ، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرأس المال البشري على الأداء الأكاديمي في جامعة الزرقاء ، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرأس المال الهيكلي على الأداء الأكاديمي في جامعة الزرقاء ، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ، أظهرت نتائج التحليل الوصفي بأن مستوى تقييم أعضاء هيئة التدريس في جامعة الزرقاء كان ايجابيا ، ولكل بعد من أبعاد رأس المال الفكري المتمثلة ب(رأس المال البشري ، ورأس المال الهيكلي)، ومتغير الأداء الأكاديمي في الجامعة من وجه نظرهم، كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات لعل أهمها ، ضرورة زيادة اهتمام جميع العاملين في الجامعة على حد سواء ببعدها رأس المال الهيكلي نظراً لحصوله على درجة تقييم متوسطة.

يلاحظ : كل الدارستين انفقتا في تناول رأس المال الفكري كمتغير رئيسي واختلفتا في أن الدراسة السابقة ربطت رأس المال الفكري بالأداء في حين الدراسة الحالية قد ربطته بإستراتيجية قيادة التكلفة .

¹ - ليث عبد الله القهيوي ، تطوير رأس المال الفكري وأثره على الأداء الأكاديمي ، دراسة حالة جامعة الزرقاء، الأردن، كلية الاقتصاد والعلوم الرادارية ، جامعة الزرقاء 2015م

(11) دراسة (عبد الرحمن زيدان عطية وآخرون)¹

تناولت الدراسة دور مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح الشركات الصناعية ، دراسة ميدانية على شركات الأدوية الأردنية ، حيث تمثلت مشكله الدراسة في مدى أدراك أهمية دور مدخل إدارة التكلفة وأدواته في تعظم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) ، حيث هدفت الدراسة إلى بيان مدى قدرة الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) على توفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية) (ماليه ، بشرية ، فنية) لتطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته ، وكذلك بيان الدور الذي يلعبه مدخل إدارة التكلفة وأدواته في تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) ، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب الأستبانة حيث يتكون مجتمع الدراسة من المدراء الماليين في شركات الأدوية الأردنية والبالغ عددها 28 شركة ، حيث تمثلت فرضيات الدراسة في الآتي ، لا توجد أماكن عند الشركات الصناعية (شركات لأدوية الأردنية) لتوفير بيئة ملائمة (المقومات الرئيسية)(ماليه ، بشرية ، فنيه) لتطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته ، لا يؤدي تطبيق مدخل إدارة التكلفة وأدواته إلى تعظيم أرباح الشركات الصناعية (شركات الأدوية الأردنية) ، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك إمكانيات وقدرات لدى شركات الأدوية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لتوفير الكوادر البشرية ، وتأهيلها وتدريبها، كما أوصت الدراسة بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة على زيادة الوعي والإدراك والاهتمام بالقطاع الصناعي بشكل عام وقطاع الأدوية بشكل خاص من أهمية بالغة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن المقومات الرئيسية لبناء الدولة ، وكذلك الأهتمام بتطبيق أدوات مدخل إدارة التكلفة ، لاسيما وأن تطبيقها يساعد على تحديد وحصر عناصر التكاليف التي تدخل في المنتج ، والوصول إلى تحديد التكاليف بشكل دقيق .

يلاحظ : أن كل من الدراستين النقتاء في البحث عن إدارة التكاليف وأدواته وتباينتا في ان الدراسة السابقة ربطت بين مدخل إدارة التكلفة وتعظيم الأرباح بينما الدراسة الحالية تناولت رأس المال الفكري ودوره في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة .

¹ - عبد الرحمن زيدان عطية وآخرون، دور مدخل إدارة التكلفة في تعظيم أرباح الشركات الصناعية ، دراسة ميدانية على شركات الأدوية الأردنية ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية ، ص ص 5 - 6 .

الفصل الأول

الإطار النظري لرأس المال الفكري

يتناول هذا الفصل مفهوم وأهمية وأبعاد وخصائص وعيوب ومكونات وطرق قياس رأس المال الفكري كما يتطرق إلى المواضيع التي اختلف فيها الباحثين عن رأس المال الفكري ، أضف إلى ذلك توضيح رأي الباحث فيما يتعلق بتلك المواضيع.

حيث يمكن تناول ذلك من خلال بحثين كالآتي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وخصائص رأس المال الفكري

المبحث الثاني: مكونات وطرق قياس وصعوبات قياس رأس المال الفكري

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وخصائص رأس المال الفكري

أولاً : مفهوم رأس المال الفكري :

أن موضوع رأس المال الفكري (Intellectual capital) ويرمز له اختصاراً (I/C) من الموضوعات الحديثة جداً في الأدب الإداري من حيث المنهجية والقياس كما أشير إلي أن انبعاث رأس المال الفكري هو تأكيد التحول من القياس الاقتصادي لرأس المال الثابت إلي المنهج الإداري في قياس الأداء البشري والأدلة عليه هي قدرته علي التحرك والانتقال والتأثير أين ما يوجد وبالرجوع لقولة تعالي في ذلك: (يَا أَيُّهَا النَّاسُ إِنَّا خَلَقْنَاكُمْ مِنْ ذَكَرٍ وَأُنْثَى وَجَعَلْنَاكُمْ شُعُوبًا وَقَبَائِلَ لِتَعَارَفُوا إِنَّ أَكْرَمَكُمْ عِنْدَ اللَّهِ أَتْقَاكُمْ إِنَّ اللَّهَ عَلِيمٌ خَبِيرٌ) (سورة الحجرات ، الآية 13) وتأكيد علي أهمية وتأكيد رأس المال الفكري كحقيقة مستهدفة ينبغي علي الجميع الحفاظ عليها هو ما جاء بذكرها والتأكيد عليها في القرآن الكريم بأصحاب العقول والألباب في (61 آية) موزعة علي (43) سورة كريمة أي بنسبة (38 %) من مجموع سور القرآن الكريم والبالغ عددها (114) سورة وهي نسبة ليست بالقليلة تشير إلي علي أهمية الدور الذي يؤديه أصحاب العقول والألباب وحجم المسؤولية الملقاة علي عاتقهم إزاء الحفاظ علي الدين وعمارة الدنيا بهذا العمق الروحي والعقلي في العقيدة الإسلامية التي ميزت الإنسان بأفضل الميزات هي ميزة العقل، والإدراك ، والإرادة التي كرمها الله إياه وأعتبره أفضل خلقه بقولة تعالي: (وَلَقَدْ كَرَّمْنَا بَنِي آدَمَ وَحَمَلْنَاهُمْ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ وَرَزَقْنَاهُمْ مِنَ الطَّيِّبَاتِ وَفَضَّلْنَاهُمْ عَلَى كَثِيرٍ مِمَّنْ خَلَقْنَا تَفْضِيلًا 70) (سورة الإسراء ، الآية 70) بهذا المعني تواترت عملية التأكيد علي عملية رأس المال الفكري في كونه يمثل أكثر الموجودات قيمةً (معنوية واقتصادية وفنية) في القرن الحادي والعشرين في ظل ما يطلق عليه بالاقتصاد المعرفي في كونه يمثل قوة علمية جوهرها هو رأس المال الفكري الذي يمتلك من القدرة والرغبة علي إدخال التغيير باتجاهات مختلفة سواء كان في ملاحقة كل تطور تقني ومعرفي أو في الابتكار والإبداع الذي جعل المنظمات الفاعلة اليوم تسعى جاهدة للحصول عليه والاحتفاظ به باعتباره أحد الموارد الثمينة التي لا تنضب بل العكس تزداد عطاء كلما وفرت له وسائل الاهتمام والتحفيز التي تجعله قابلاً للعطاء الملموس، أي أن الرعاية والدعم والإسناد

هي التي تحول كل ما هو محسوس معرفياً إلى ملموس عملي تستطيع توظيفه واستثماره كيفما تريد وبأي اتجاه يحقق لك المعجزات¹.

اختلف العديد من الباحثين في تعريف رأس المال الفكري وذلك حسب مرحلة ظهوره أو تعدد مكوناته وفيما يلي نستعرض أهم تلك التعاريف:

1- عُرف بأنه نخبة متميزة من العاملين لهم القدرة على تفكيك هيكلية الصندوق الأسود للعمل الإنتاجي إلى مكوناته الأولية وإعادة تركيبها بشكل متميز².

يرى الباحث أن التعريف ركز على رأس المال البشري وهو مكون من مكونات رأس المال الفكري في حين أهمل كل من رأس المال الزبائني والهيكلية.

2- وتعريف آخر للأصول الفكرية بأنها البنود المبنية على المعرفة والتي تمتلكها المنشأة وسوف تحقق لها تياراً مستقبلياً من المنافع، وتشتمل على القدرات التكنولوجية والابتكارية والخبرات الإدارية والاستثمارية.⁽³⁾

يرى الباحث ان التعريف أطلق لفظ الأصول الفكرية لكل من القدرات التكنولوجية والابتكارية والخبرات الإدارية وبذلك يكون قد شمل مكون رأس المال البشري ورأس المال الهيكلية دون التطرق إلى رأس المال الزبائني وهو مكون هام من مكونات رأس المال الفكري.

3- وتعريف آخر بأنه (الوصف الراسخ الثابت لأسلوب فهم إدارة المعرفة والجهود المكتسبة من التطوير لتوزيع الحصص وضمان المحافظة على نتائج المستقبل).⁽⁴⁾

¹ - براق النعيمي ، الحفاظ علي رأس المال الفكري في إستراتيجيات وسياسات إدارة الموارد البشرية تعزيزاً للاقتصاد الوطني (أستاذ محاضر في معهد الإدارة العامة سلطنة عمان ، ص7.

² - محمود على الروسانى وآخرون. اثر رأس المال الفكري في الإبداع في المصارف الأردنية ، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 العدد الثاني، 2010م، ص50.

³ - عفاف السيد بدوى عبد الحميد ، رؤية إستراتيجية لرأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة ميدانية، جامعة الأزهر، كلية التجارة، 2007م ، ص79.

⁴ - ضرغام عل مسلم العميدى ، تأثير رأس المال الفكري في شفافية المنظمة ، دراسة تحليلية لأراء عينة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الزراعة ،جامعة الكوفة ، مجلة القرى للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الثالثة عشر، المجلد الاول، العدد 37 ، 2016م، ص117.

يرى الباحث بأن التعريف ذكر بأن رأس المال الفكري هو وصف لأسلوب فهم إدارة المعرفة والجهود المكتسبة من التطورات أي أن التعريف لم يتطرق إلى أي مكون من مكونات رأس المال الفكري.

4- وتعريف آخر: هم النجوم اللامعة التي تقوم بعمليات التطوير الخلاق والاستراتيجي المعتمد علي اقتناص الفرص والابتكار والتجديد الذي يعد المفتاح المؤدي إلي بقاء المنظمة في بيئة العمل والمتغيرة بسرعة هائلة¹.

يرى الباحث أن التعريف اقتصر على رأس المال البشري باعتباره المفتاح المؤدي إلى بقاء المنظمة في بيئة العمل المتغيرة وتجاهل بقية المكونات.

ويرى الباحث أن رأس المال الفكري هو خليط من الخبرات المتراكمة والمهارات المكتسبة لدى العاملين بالمؤسسة ممزوج بالتقنية العالية المتوفرة لدى المؤسسة والتي من خلالها تستطيع المؤسسة أن تقدم أفضل ما لديها من منتجات ترضى بها عملائها، وتحقق من خلالها أعلى درجات ومعدلات الربحية متفوقة بذلك على المنافسين مع هيكل تنظيمي جيد يعمل على إدارة هذا الخليط بمقادير دقيقة.

ثانياً: مراحل تطور مفهوم رأس المال الفكري:

يعتبر موضوع رأس المال الفكري حديثاً نسبياً في الفكر الإداري، وقد بدأ الاهتمام به خاصة في فترة التسعينات ولم يوجد أي اتفاق حول مفهوم واحد وواضح له، لذلك سنتعرض فيما يلي إلى مراحل تطوره.

ظهر هذا المفهوم في تسعينات القرن الماضي، وأصبح بمثابة الثروة الحقيقية للمنظمة المنافسة والناجحة بديلاً للمصادر المادية، لكن هذا لا يعني أن مفهوم رأس المال الفكري لم يكن موجوداً قبل تسعينات القرن الماضي، ولكن ما تقصده انه لم يكن قيد البحث وكان يعرف باسم (شهرة المحل) ويتضمن كل الموجودات غير الملموسة للمنظمة ويظهر في ميزانيتها.

1- براق النعيمي، مرجع سابق ، ص8.

وقد تأخر التعامل مع رأس المال الفكري حتى التسعينات من القرن الماضي لسببين رئيسيين هما¹:

1- انه اثري غير ملموس صعب القياس والتقييم، ولم يكن ينظر إليه كرأس مال حقيقي لعقود طويلة باستثناء حالات قليلة لم يكن بالإمكان تجاهلها، وهي تدر أرباحا وثروة واضحة كما هو الحال في براءات الاختراع، وحقوق المؤلف والملكية الفكرية، والعلامة التجارية (شهرة المحل).

2- أن النظم المحاسبية في المنظمات نظرت إليه على انه تكاليف قصيرة الأجل على الرغم من انه يجب النظر إليه على انه استثمار مهم.

بدأ استخدام مصطلح رأس المال الفكري بشكل صريح في الكتابات المحاسبية والإدارية في عقد التسعينات فقط من القرن الماضي، وكما يعتقد فان هذا المفهوم سوف يكتسب أهمية أوسع مع بداية الألفية الثالثة كعنصر رئيسي لخلق الثروة المستقبلية للمنشأة وبقاءها.

ولقد تعددت الدراسات والأبحاث التي تناولت رأس المال الفكري، ولا يوجد اتفاق على تعريف موحد لهذا المصطلح وذلك لعدة أسباب منها²:

1- حداثة مفهوم رأس المال الفكري.

2- تنوع مجالات الباحثين في دراستهم لرأس المال الفكري، فهناك من تعامل معه على انه إدارة للمعرفة وقيمة مضافة للمنظمة، وبالتالي ركز على الموجودات الفكرية غير الملموسة، وهناك من اهتم برأس المال الفكري من حيث مكوناته وطرق وأساليب قياسه وكيفية استخدامه وتعظيم قيمته، وهناك من اهتم بتقييم أثره على أداء منظمات الأعمال وقدرتها التنافسية.

3- اختلاف الباحثون في تقسيم مكونات رأس المال الفكري، فهناك من يرى انه يتكون في عنصرين أساسيين هما:

¹ - فرحاتى لويزة ، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاديات المعرفة -دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة، رسالة دكتوراه، الجمهورية الجزائرية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2010، ص ص88-90 .

² - خالد احمد عبد الحميد قشقيش، إدارة رأس المال الفكري وعلاقته في تعزيز الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين 2005م، ص 166.

رأس المال البشرى ورأس المال الزبوني، وهنالك من يرى انه يتكون من ثلاثة عناصر هي : رأس المال البشرى ورأس المال الهيكلية ورأس مال العلاقات، وهناك من يتعامل معه على انه محصلة التفاعل بين أربعة عناصر هي : رأس المال البشرى، رأس المال الهيكلية، ورأس المال من العملاء ورأس المال من الموردين.

ثالثاً : أهمية رأس المال الفكري :

يستقطب رأس المال الفكري في الوقت الحاضر اهتماماً متزايداً من قبل المنظمات الهادفة إلى تحقيق التمييز في الأداء في ظل بيئة ذات مناخات معقدة لا يرقى إلى مواجهة تحدياتها الديناميكية سوى أصحاب العقول المبتكرة والمبدعة والقادرة على أحداث التغيير والتجديد الاستراتيجي لمنظمتهم بما يضمن لها النجاح والاستمرار.

حيث يكتسب رأس المال الفكري أهميته من خلال وصفه احد أكثر الموجودات قيمة في بلوغ الأداء المتميز لتلك المنظمات. ويعد رأس المال الفكري واحد من أكثر المواضيع التي نالت اهتمام الباحثين لكونه يمثل موجوداً استراتيجياً للمنظمة وثروتها الحقيقية، وهو مصدر الإبداع والتجديد فضلاً عن كونه مؤشراً لأدائها الاقتصادي وعلامة بارزة على نجاحها وتفوقها واستمرارها.⁽¹⁾

ويعتبر موضوع رأس المال الفكري احد الموضوعات في مجال الموارد البشرية حيث يركز على فئة معينة من الأشخاص العاملين الذين يمتلكون معارف ومهارات خاصة، ويمثل اليوم موضوعاً حيوياً بالنسبة للباحثين والممارسين على حد سواء، وقد ذكر احد الباحثين أهمية الاستثمار في رأس المال الفكري بقوله أن رأس المال الفكري غير المستثمر عملية يمكن تشبيهها بالذهب غير المستخرج، هذا الوصف لهذه الفئة تجعل من اليسير التأكيد على الفوائد التي يمكن أن تجنيها أي منظمة أو مجتمع من خلال الاهتمام برأس المال الفكري وان بعض المنظمات أدركت أن القيمة الحقيقية التي تمتلكها هي رأس المال الفكري، وهو أكثر أهمية من رأس المال المادي باعتباره المحرك الأساسي والموجه الرئيسي في توظيف وتوجيه الموارد الأخرى للشركة، وهو أقوى سلاح

1- صالح عبد الرضا رشيد وآخرون. دور رأس المال الفكري في تحقيق الأداء الجامعي المتميز. دراسة تحليلية لأراء القيادات الجامعية في عينة من كليات جامعة القادسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16 ، العدد 3 لسنة 2014م، ص 40.

تنافسي، إذ تسعى إدارة هذه الشركات إلى زيادة إنتاجية العمل المعرفي وان أكثر الموجودات قيمة هي الموجودات المعرفية. (1)

وتعتبر إدارة المعرفة المسؤولة عن تحديد وتقييم رأس المال الفكري في المنظمة واستثمار معطياته وتطبيقها لتحقيق التفوق التنافسي، فضلا عن كونها مسؤولة عن استخراج وتحويل المعرفة الضمنية أو المعرفة الخفية إلى معرفة صريحة عن طريق خلق بيئة تسمح بالتحاور وبالتالي نقل الخبرات فهذا النوع من المعرفة ذو وجود ضمنى يصعب التعبير عنه وبالتالي نقله بشكل منظم، ولذلك يقول مايكل بولياني (نحن نعرف أكثر مما يمكننا التعبير عنه ولكن لا ندرك معرفتنا به إلا حين نحتاج إليه بالإضافة إلى ذلك تقوم إدارة المعرفة باستغلال وبيع مخرجات رأس المال الفكري ، لذا فان تزايد الاهتمام برأس المال الفكري في منظمات الأعمال لا ينبع من فراغ بقدر ما ينبع عن حقائق موضوعية يؤكدها الواقع الاقتصادي لمختلف المنظمات ، فان كان على سبيل المثال رأس المال المادي يصنع الوجود المادي للمنظمة فان رأس المال الفكري يصنع قيمتها السوقية، فراس المال الفكري منجم من الذهب ولكن لا بد من تعدينه. (2)

وكذلك فان أهمية رأس المال الفكري تزداد في الوقت الراهن مع تزايد التحديات التي تفرضها العولمة على المنظمات لتطوير وتنمية كفاءات ومهارات عاملها، لذلك وجب على المنظمة أن تدرك جيداً كيفية استغلال هذه الخصائص الهامة من أجل بناء قاعدة فكرية قوية تستطيع من خلالها مواجهة المنافسة الشديدة في بيئة الأعمال.

علماً بان ابرز ما يميز القرن الحادي والعشرون هو ظهور قوة المعرفة، التي تعتبر عاملاً مهماً يعطى المنظمة القدرة على الاستمرارية وامتلاك القدرة التنافسية، عليه بدأت المنظمات والحكومات تولى موضوع بناء قاعدة للمعرفة الأهمية التي تستحقها، وضرورة امتلاكها ومعرفة كيفية إدارتها، وما ينتج عن ذلك هو رأس المال الفكري وعلى المنظمة أن تدرك جيداً كيفية امتلاك وإدارة وقياس رأس المال الفكري، وهذا الدور والأهمية نوضحه فيما يلي³:

¹ - خالد احمد عبد الحميد قشقى، مرجع سابق ص (13).

² - أيمن سليمان أبو سويح، العناصر والمكونات الأساسية لرأس المال الفكري دراسة تحليلية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول ، ص ص 337 - 371 يناير 2015م.

³ - فرحاتى لويبة ، مرجع سابق ، ص 842

1- يساعد في خلق معارف جديدة.

2- يساعد في زيادة كفاءة استخدام الأصول ويحقق إنتاجية أعلى وخدمة أفضل للزبائن.

3- هو أهم مصدر للربحية والدعامة التنافسية.

4- يعتبر أساساً مهماً في بناء المنظمات الزكية ، و ذلك من خلال توفير العقول المتميزة بذكائها وقدرتها على استثمار باقي الموارد وتسخيرها لصالح توسيع مساحة التمييز لمنظماتهم.

وكذلك تبرز أهمية رأس المال الفكري في المنظمات من كونه يمثل السلاح الأساسي للمنظمة في عالم اليوم ، لأن الموجودات الفكرية تمثل القوة الخفية التي تضمن البقاء للمنظمة وقد أشارت بعض الإحصاءات إلى أن ثلثي الشركات المدرجة في قائمة الشركات الثرية البالغ عددها 500 شركة في سنة 1954 قد اختفت، ولم تعد كبيرة إلى درجة لتحفل بذكرى الأربعين لتأسيسها، وبين عامي 1979 و 1994، فان عدد الأشخاص المستخدمين في كبرى الشركات الأمريكية، تراجع بنسبة الثلث من 16,2 مليون إلى 11,6 مليون، وحل محل هذه الشركات الضخمة المتداوية شركات معتمدة على الموجودات المعرفية، أكثر من اعتمادها على الموجودات المادية الأخرى. وابتسط مثل على ذلك شركة NIKE للأحذية التي لا تصنع الأحذية، ويقتصر عملها على البحث والتطوير وضع التصاميم، والتسويق وتقديم الخدمات المصرفية التي تحقق 334 ألف دولار مبيعات لكل موظف، مقابل 248 ألف دولار مبيعات لكل موظف في الشركات الغنية.

وكذلك يمثل رأس المال الفكري كنزاً مدفوناً يحتاج إلى من يبحث عنه ويستخرجه للوجود والممارسة. ويعد احد أساليب استخراج هو نشر المعرفة. وان الفكر الموجود في المنظمة يصبح رأس المال فكرياً عندما يمكن نشره للقيام بشئ لا يمكن إجراءه، لأن رأس المال الفكري يحوى معرفة مفيدة وعليه لا بد من تحذير المنظمات من نتائج عدم نشر المعرفة. من خلال القول أن المعرفة بوصفها موجودات في المنظمة غالباً ما تغفل، وبالتالي لا تنشر ليس بسبب إخفاق

المدرء في التفكير بأعمالهم، وإنما السبب يكمن في أنهم لا يحولون المعرفة إلى رأس مال في شركاتهم ولا يعززون القدرات العقلية، والتي تبني وتحافظ على العمل. (1)

واتساقاً مع ما سبق، فيؤكد البعض على ان السرعة والديناميكية إلى يتسم بها عصر المعرفة تظهر الحاجة لمنظور مستقبلي في إدارة الأداء التنظيمي، والاعتماد المتزايد علي المحاسبة التقليدية وعلى البيانات المالية مع التركيز على المستوى الأدنى يعنى ان المديرين يديرون شركاتهم بالنظر في مرآه تعطى نظرة خلفية.

وارتباطاً بما سبق، فقد اعتبر البعض ان رأس المال الفكري هو السلاح الذي يتوقف عليه نجاح او فشل الشركات في تحقيق أهدافها المتعددة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، والتنافس الاقتصادي الكبير والسعي الدائم نحو التحسين والتطوير، وقد أصبح المحرك الأساسي في نمو الشركات، وبالتالي أدى ذلك إلى انخفاض مساهمة الأصول العينية والمالية كعامل مهم في إنتاج السلع والخدمات وتنامي أهمية الأصول غير الملموسة مثل البحوث والتطوير وقدرات العاملين والخبرات المكتسبة والعلامات التجارية التي يعبر عنها برأس المال الفكري، وأصبح تركيز الشركات على كمية المعرفة والمعلومات والدراسات البشرية التي تتوفر لديها أكثر في تركيزها على ما تمتلكه من أصول عينية ومالية، ونتيجة لذلك فقد أصبح رأس المال الفكري هو المكون الأساسي في مجال الشركات وازدهارها وتميزها عن منافسيها حيث يتم استخدام العناصر المكونة لها بصورة أفضل وأسرع لبلوغ الأهداف المراد تحقيقها، بالإضافة إلى ما سبق فان عناصر رأس المال الفكري تزداد قيمتها مع مرور الوقت نتيجة تراكم الخبرات والمعلومات التي تمتلكها الشركة، على العكس في معظم الأصول العينية والمالية التي تتآكل مع مرور الزمن اما نتيجة الاستخدام أو انخفاض القيمة الشرائية للبعض الآخر².

ويرى الباحث أن رأس المال الفكري من الأهمية بمكان وذلك لإحتدام المنافسة بين المنظمات ولظهور عصر العولمة التي أدت إلى جعل السوق مفتوحاً غير مغلق وحتى تستطيع المنظمات الثبات في السوق واكتساب اكبر حصص سوقية فلا بد لها من رعاية رأس المال الفكري الذي

1- سلمان عبيد، اثر الاستثمار برأس المال الفكري على إدارة الجودة الشاملة، دراسة تطبيقية على شئون الجمارك بمملكة البحرين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية، كلية العلوم الإدارية، البحرين 2006م، ص 43.

2- رشا الغول، قضايا محاسبية معاصرة، المحاسبة عن رأس المال الفكري، التنظير العلمي والتطبيق العملي، (الإسكندرية، مكتبة الوفاء القانونية، 2014)، ص 83.

بموجبه تستطيع المنظمة تحقيق أعلى معدلات الربحية عن طريق الإدارة الفعالة والرشيدة للتكلفة وإحكام الجودة.

رابعاً :- خصائص رأس المال الفكري :

يمكن استخلاص أن رأس المال الفكري يمثل مجموعة من الأفراد الذين تتوافر لديهم قدرات معرفية وتنظيمية تميزهم عن غيرهم من الأفراد، ولتأصيل مفهوم رأس المال الفكري بشكل أكثر تحديداً سنتعرض لسمات وخصائص الأفراد الذين يمثلون رأس المال الفكري لدى المؤسسة وذلك على النحو التالي :

- 1- تميز الأفراد الذين يمثلون رأس مال فكري بتوافر مهارات وخبرات عالية ومتنوعة.
- 2- يفضل رأس المال الفكري العمل في الهياكل التنظيمية المرنة.
- 3- يتسم رأس المال الفكري بالاستقلالية في الفكر والعمل .
- 4- يتفاعل رأس المال الفكري بشكل أكثر ايجابية في المناخ الإداري الذي يتسم باللامركزية في اتخاذ القرارات. .
- 5- لا يرغب رأس المال الفكري في التنظيمات التي يسودها المناخ الرسمي الكامل.
- 6- يميل رأس المال الفكري نحو المبادرة والسعي المستمر نحو تقديم الأفكار والمقترحات الابتكارية والتي قد تكون غير مألوفة في بعض الأحيان.
- 7- يفضل رأس المال الفكري التعامل مع القضايا التي تتسم بعم التأكد، لأنها تعتبر مجال خصب لإبراز القدرات المتميزة للعاملين.
- 8- يمثل رأس المال الفكري المعرفة التي يمكن تحويلها إلى أرباح.
- 9- يحاول رأس المال الفكري الانفتاح على الخبرة من خلال السعي المستمر نحو الاستفادة من خبرات الآخرين.
- 10- يتواجد رأس المال الفكري في كافة المستويات الإدارية ولكنه بدرجات متفاوتة . بالإضافة إلى الخصائص السابقة، يتميز رأس المال الفكري عن غيره من الأصول بمجموعة من المميزات من أهمها:

أ- رأس مال غير ملموس.

ب- من الصعوبة قياسه بدقة.

ج- يتزايد بالاستعمال.

د- يمكن الاستفادة منه في مراحل وعمليات مختلفة في نفس الوقت.

هـ- يتجسد في أشخاص لديهم الاستعداد لحمله.

و- له تأثير كبير على المنظمة⁽¹⁾.

وقد تم الرجوع إلى قوائم الخصائص الشخصية للمتميزين، الموهوبين المبدعين، المبتكرين، وتبين أن أفضل تصميم للخصائص يكون تحت المسميات الموضحة في الشكل التالي.

شكل رقم (1/1/1)

الخصائص الشخصية للمتميزين والموهوبين والمبتكرين

الخصائص	الصفات	الممارسات
التنظيمية	المستوى الاستراتيجي	الأعمال، الوظيفية، التشغيلية، بنسب متباينة يتوزع رأس المال الفكري على مستويات الإستراتيجية كافة الشاملة
	نوعية الهيكل	يميل رأس المال الفكري للعمل ضمن الهياكل التنظيمية المرنة
	الرسمية	يركز رأس المال الفكري على استخدام الرسمية بشكل متخصص جداً
	المركزية	يبتعد رأس المال الفكري عن الميل صوب المركزية الإدارية بشكل كبير
المهنية	التحصيل الأكاديمي	ليس بالضرورة أن يكون رأس المال الفكري حاصلاً على شهادة أكاديمية، بل بالضرورة تمكن في مواصلة تعليمهم المنظمي.
	المهارة	يتميز رأس المال الفكري بمهارات عالية ومتنوعة
	الخبرة	يتصف رأس المال الفكري بخبرات متقدمة
السلوكية والشخصية	المخاطرة	يميل رأس المال الفكري إلى تحمل المخاطرة في بدء العمل بدرجة كبيرة.
	اللاتأكد	يحبذ رأس المال الفكري التعامل مع الموضوعات التي تتسم بلا تأكد
	المبادرة	يبادر رأس المال الفكري بتقديم الأفكار والمقترحات البناءة
	الحسم	يحسم رأس المال الفكري القرارات بدون تردد إلى حد كبير
	الذكاء	يتسم رأس المال الفكري بمستوى ذكاء متوسط فما فوق

¹ دحمانى عزيز ، مساهمة الإنفاق على رأس المال الفكري في أداء المؤسسة الصناعية ، حالة مؤسسة سونا طراك، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2014م، ص ص 32 ، 33.

الحدس	يبدى رأس المال الفكري قدرة على الحدس والتبهير .
الانفتاح على الخبرة	يستفيد رأس المال الفكري من خبرات الآخرين
المثابرة	يتميز رأس المال الفكري بمثابرة عالية في العمل
الثقة بالنفس	يتمتع رأس المال الفكري بثقة عالية بالنفس.
الاستقلالية	يحب رأس المال الفكري الاستقلالية في الفكر والعمل
روح المرح	يحسن رأس المال الفكري الدعابة، السخرية، ويفهم النكات ويستمتع بها أكثر من غيره.

المصدر: عبد المطلب ببيجار، دور الاستثمار في رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز لمنظمات الأعمال، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2002م، ص 30

يرى الباحث أن الشكل قد تناول الخصائص الشخصية التي يتميز بها الموهوبين والمبتكرين وقد قسمت إلى خصائص تنظيمية ومهنية وسلوكية ، حيث تناولت الميزات التنظيمية كل تعقيد يجعل الفرد غير قادر على العطاء لأن عدم انحصار رأس المال الفكري في مستوى معين من مستويات الإستراتيجية يجعل كل فرد يمكنه تقديم نفسه وأفكاره بصورة تلقائية دون حصر الأفكار على مستوى معين، كذلك ميوله على العمل ضمن الهياكل المرنة أمر طبيعي لأن الهياكل التنظيمية الجامدة تجعل الفرد في قالب محدد لا يمكن تجاوزه وبعده عن الرسميات إشارة على أن المبتكر أصلاً يفكر في حل المشكلات بطرق قد تكون غير مالوفة بعيدة عن الشكل الرسمي وبعده عن المركزية يجعله حراً فالأنظمة اللامركزية تعطي مزيداً من الحرية في التصرف ، أما الميزات المهنية فقد أفسحت المجال لغير الحاصلين على شهادات أن يمثل رأس مال فكري فهناك من حباه الله بمواهب ثقلها بالتجارب ، حيث جعلت المهارات والخبرات المتراكمة أبرز مقومات التميز، أما الميزات السلوكية فتناولت كل ما هو مطلوب بالقائد من صفات سلوكية كتحمل المخاطر والصبر والمثابرة والحسم في القرارات دون تردد والقدرة على الحدث والثقة بالنفس واستقلالية الفكر وغير ذلك من الصفات الضرورية للقائد المبتكر .

المبحث الثاني

مكونات وطرق قياس وصعوبات قياس رأس المال الفكري

أولاً : مكونات رأس المال الفكري:

لقد قدم مجموعة من الباحثين تقسيمات متعددة لمكونات رأس المال الفكري، تتفق في مكوناتها ولكنها تختلف في طريقة التقسيم، فمنهم من قسمها إلى اثنين ومنهم إلى ثلاثة مكونات، ومنهم إلى أربعة أو يزيد، حيث قدم احد الباحثين رأس المال الفكري على انه يتكون من رأس المال البشرى ورأس المال الهيكلي ، وقدمه آخر على أن رأس المال الفكري يشتمل على كفاءة العاملين (التعليم والخبرة)، والهيكل الداخلي (الشكل القانوني للمنظمة ، الإدارة ، النظم وثقافة المنظمة والبرامج الجاهزة) والهيكل الخارجي (العلاقات التجارية) العلاقات مع العملاء، العلاقات مع الموردين).

وذكر آخر تقسيماً لرأس المال الفكري مكون من أربعة عناصر هي¹:

- 1- أصول السوق : وتشمل جميع الجوانب غير الملموسة المرتبطة بالسوق مثل الماركات ، العملاء ، منافذ التوزيع، الطلبات المتراكمة.
- 2- الأصول البشرية : وهي الخبرات المتراكمة ، وقدرات الابتكار وحل المشاكل ومؤشرات عن قدرة الأفراد على الأداء في مواقف معينة مثل فرق العمل أو العمل تحت الضغط.
- 3- أصول الملكية الفكرية : وتشمل العلاقات التجارية، الأسرار التجارية ، براءات الاختراع، حقوق التعليم والمعرفة.
- 4- أصول تقويم التنمية : وتتضمن جميع العناصر التي تحدد طريقة عمل المنظمة مثل ثقافة المنظمة، وطرق تقييم الخطر، وأساليب إدارة قوة البيع ، الهيكل المالي، قواعد بيانات العملاء ونظم الاتصال.

¹ - خالد احمد عبد الحميد قشش، مرجع سابق ، ص 16.

ومن الباحثين من قال أن القيمة السوقية للمنظمات تتكون بشكل عام من نوعين من العناصر والمتمثلة في رأس المال المالي ورأس المال الفكري.

ويتكون رأس المال المالي من رأس المال المادي ورأس المال النقدي، أما رأس المال الفكري فان اغلب الباحثين متفقين على انه يتكون من ثلاثة مكونات فرعية هي رأس المال البشري ، رأس المال الهيكلي، رأس المال الزبوني.

رأس المال البشري :

يعد رأس المال البشري من أهم مكونات رأس المال الفكري ويتمثل في القوى العاملة التي تمتلك المقدرة على التفكير والإبداع، ونشير هنا إلى أن رأس المال البشري يتكون من المعارف والمهارات والخبرة التطبيقية المكتسبة في المنظمة، كما يعد رأس المال البشري محرك الإبداع في المنظمات في ظل اقتصاد المعرفة وهو يتضمن العناصر التالية¹ :

1- المقدرة على الابتكار : ويقصد بها المقدرة على تقديم حلول جديدة بدلاً من استخدام الأساليب التقليدية بشكل مستمر. أن هذا الجزء من رأس المال البشري ضرورة و أساسي لإبداع العاملين والمقدرة المنظمة على التكيف مع المواقف الجديدة.

2- المقدرة الشخصية :- هي عبارة عن المستوى التعليمي والخبرة التي يمتلكها العاملين، فضلا عن المعرفة المستخدمة لأداء الأعمال بشكل فعال، فالمعرفة هي سمة نظرية في حين أن المهارات تتسم بصفة التطبيقية.

3- المقدرة الاجتماعية: وهي المقدرة على التفاعل والاقتران مع الآخرين، وهي ضرورية لتعاون الفرد مع الآخرين في المنظمة لتحقيق الأداء المرغوب فيه:

ويرى كاتب آخر أن رأس المال البشري ظهر كمفهوم بعد الدراسات التي قام بها بعض الاقتصاديين كشولتر وبيكر، والذين أكدوا على انه لا يقل أهمية عن باقي رؤوس الأموال

¹ - عامر بشير، دور الاقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، 2006م، ص23.

الأخرى، خصوصاً مع التقدم في التكنولوجيا والتقنية والتي تحتاج مهارات ومتطلبات خاصة للتعامل معها مما يجعل التعليم والتدريب عناصر السبق في التنافس القادم على الريادة العالمية.

ولقد عارض فريق من الاقتصاديين القدامى مجرد التفكير في العنصر البشري كراس مال أو ثروة وطنية حيث أن ذلك يعيد إلى الذاكرة عصر العبودية حيث كان رأس المال البشري مملوكاً للسيد مثله مثل رأس المال المادي ولكن نجد أن جانب آخر من الاقتصاديين رأوا أن العنصر البشري يعتبر كراس مال ومن هؤلاء الاقتصاديين آدم اسمث والذي اعتبر أن كل القدرات المكتسبة لسكان بلد ما تعتبر كجزء من رأسمالها.

وتشير العديد من الكتابات أن جاكوب مينشر هو أول من استخدم عبارة (رأس المال البشري) في مقال نشره سنة 1958 تلتها بعدها في سنة 1961 كتابات الاقتصادي شولتر، ثم إسهامات بيكر 1964.

وقد جاء مارشال ليؤكد على أهمية رأس المال البشري في التنمية بل على ضرورة الاستثمار في التعليم والاهتمام بالرعاية الصحية لذلك ظهر آنذاك ما يسمى باقتصاديات الموارد البشرية وتم إبراز الأهمية الاقتصادية لرأس المال البشري والتي ستساعد على حل عدة متناقضات، وما زيادة معدل الدخل القومي في الولايات المتحدة الأمريكية لأكثر دليل على ذلك وهذا راجع للاهتمام بالعنصر البشري نظراً لما يملك من علم ومعرفة وتأثيره على الإنتاج والإنتاجية هذا من جهة ومن جهة أخرى يبين لنا فوائد الاستثمار في الموارد البشرية وأهميته البالغة على الإنتاج ، هذا دون أن ننسى الدور الذي لعبه رأس المال البشري في بناء اقتصاديات الدول التي عانت من دمار الحرب¹.

ثانياً : طرق قياس رأس المال الفكري :

أن النظر إلى الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات، قد ترتب عليه استحداث العديد من الطرق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية والإفصاح بشكل كمي في الكشوفات المالية ومن أمثلتها²:

¹ - لبنى بابا سعيد ، دور الاستثمار في رأس المال البشري في النمو الاقتصادي بالجزائر ،رسالة ماستر أكاديمي، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد جمعة، الجمهورية الجزائرية، 2005 - 2013، ص 99.

² - مؤيد الفضل، وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة (دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان 2002-1423هـ)

- 1- طريقة التقييم على أساس الكلفة التاريخية.
- 2- طريقة التقييم على أساس الكلفة الاستبدالية.
- 3- طريقة التقييم على أساس كلفة الفرصة البديلة.
- 4- طريقة التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصصة.
- 5- طريقة التقييم على أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية.
- 6- طريقة التقييم على أساس خصم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل.
- 7- طريقة التقييم باستخدام المقاييس السلوكية.

وهناك العديد من المفاهيم والطرق الفنية التي يمكن استخدامها كمقاييس غير نقدية لقيمة الموارد البشرية، وهي تشمل على المقاييس الشائعة الاستعمال في بحوث الأفراد وفي إدارة الأفراد، فبحوث حصر المهارات، وطرق تقييم الأداء، ومقاييس الاتجاهات كلها أدوات معروفة في إدارة الأفراد، وكل منها يمكن استخدامه كأحد أقسام نظام المحاسبة عن الموارد البشرية، كما يمكن استخدام مبدأ المنفعة الحكيمة المتوقعة للقياس غير النقدي للموارد البشرية¹.

ثالثاً: رأس المال الفكري ومحاسبة الموارد البشرية:

تعتبر محاسبة الموارد البشرية أحد المداخل الحديثة في المحاسبة التي اهتمت بها لجان معايير المحاسبة الدولية، وأفرزت لها معياراً حيث يعتبر رأس المال الفكري أحد المداخل الحديثة التي اهتمت بالمعايير بقياسها محاسبياً، وفيما يلي يستعرض الباحث فروض محاسبة الموارد البشرية كما يلي²:

- 1- فرضية الموارد البشرية المؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً عالياً هي التي يسرى عليها مفهوم محاسبة الموارد البشرية.

1- عصام الدين زايد، وآخرون، المحاسبة عن الموارد البشرية (دار المريح للنشر، الرياض 1992م - 1412هـ) ص342.

2 - كمال النقيب، مشكلة الاعتراف المحاسبي في الموارد البشرية كأصول طويلة الأجل، أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك، رئيس قسم إدارة الأعمال الدولية سابقاً، كلية العلوم التطبيقية في صحار، سلطنة عمان، ص499.

2- اعتبار الموارد البشرية احد بنود الأصول طويلة الأجل وذلك بسبب سريان اغلب أن لم يكن جميع الخصائص الأساسية للأصول طويلة الأجل والتي على ضوءها يتم الاعتراف بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل.

3- يمكن إخضاع الموارد البشرية لمسألة القياس المحاسبي وتحديد تكلفتها ليتم الاستفادة منها على عدة سنوات لاحقة بعد التعاقد معها.

4- فرضية أن يتم تخصيص وتوزيع تكلفة الاستثمار البشري ونفقات تكوين رأس المال المعفى على مدى سنوات العمر الخدمي طبقاً لمدى استفادة الوحدة الاقتصادية من تلك الموارد سنوياً.

5- فرضية الفصل والتمييز بين التكاليف الدورية - الإيرادية للعمالة العادية والتكاليف الرأسمالية للموارد البشرية المؤهلة.

6- فرضية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالموارد البشرية في القوائم المالية السنوية.

7- فرضية المحافظة على الموارد البشرية وتنمية مهاراتها للاستفادة منها خلال سنوات العمر الخدمي من خلال تكثيف برامج التدريب والتطوير والتعليم المستمر لمواكبة التقنيات الحديثة في عالم المال والأعمال.

وقد نشأت الحاجة إلى قياس وتقييم رأس المال الفكري نظراً لاحتياج الشركات لوجود مدخل علمي يتم الاعتماد عليه في قياس المعلومات المالية المؤسسة على رأس المال الفكري، حيث تستخدم تلك المعلومات كأداة لإدارة المعرفة والأنشطة المرتبطة بها، فضلاً عن ترسيخ القيمة الصحيحة للشركة.

وفى هذا الاتجاه لقد اهتم البعض بدراسة الأسباب التي من أجلها نشأت حاجة الشركات لقياس رأس مالها الفكري وتتمثل تلك الأسباب في كل من زيادة الطلب من قبل الإدارة الفعالة نحو قياس رأس المال الفكري وكل الأصول غير الملموسة، وتعد زيادة الاهتمام بالتقارير البيئية والاجتماعية خير دليل على ذلك، وكذا عملية القياس المحاسبي لرأس المال الفكري تعطى صورة

شاملة لمسيبات الأداء، كما انه من الشفافية أن تعكس القوائم المالية الثروة الحقيقية للشركة، وحتماً فعملية القياس المحاسبي السليم تدعم هدف الشركة الخاص بتعزيز قيمة أسهمها¹.

رابعاً: مداخل قياس رأس المال الفكري:

تعددت المداخل لقياس رأس المال الفكري وذلك بسبب الاختلاف على مفهومه ومكوناته وفيما يلي سنستعرض تلك المداخل كما يلي²:

1- المدخل المباشر لحساب رأس المال الفكري : يعتمد على تفصيل محتويات الأصول غير الملموسة لحساب قيمتها على حدة أو متجمعة.

- المدخل المباشر لحاسب رأس المال يعمل على تقدير قيمة الأصول غير الملموسة وللوصول إلى ذلك يجب تحديد المكونات الفردية لتلك الأصول ومن ثم تقييمها.

2- مدخل رأسمالية السوق : ويعتمد على حساب الفارق بين قيمة رأس مال المؤسسة بالسوق وقيمة الأسهم التي تملكها، ولذلك يعد مدخل القيم السوقية والدفترية لأي مؤسسة وجه آخر لذلك المدخل. وهناك طريقة أخرى معروفة بـ (توبين كيو) (Tobin q) التي تحسب نسبة قيمة المؤسسة في سوق الأوراق المالية مقسومة على قيمة تكاليف الأسهم التي تملكها.

- مدخل رأسمالية السوق يعتمد على حساب الفارق بين قيمة رأس مال المؤسسة بالسوق وقيمة الأسهم التي تملكها ولذلك يعتمد هذا الأسلوب على قيمة المؤسسة في السوق التي قد تتعرض إلى تقلبات كثيرة.

3- مدخل الرجوع إلى الأصول : وفيه يتم قسمة متوسط دخل المؤسسة قبل تحصيل الضرائب في مدة معينة على متوسط قيمة الأصول الملموسة. ثم يتم مقارنة الناتج مع متوسط النشاط الصناعي للمؤسسة ككل، ويضرب الفارق بينها في متوسط قيمة الأصول الملموسة للمؤسسة لحساب موسط الدخل السنوي الناتج عن الأصول غير الملموسة.

¹ - رشا الغول مرجع سابق، ص 116.

² - سلسلة المميزون الإدارية ، يورك بريس، إدارة المعرفة، (الشركة المصرية العالمية للنشر - لونجمان 2005) ص ص 216-217.

4- مدخل العرض : يتم فيه تحديد المكونات المختلفة للأصول غير الملموسة ثم يتم تصنيفها في قوائم لعرضها بالصور والأشكال والأرقام.

ويعد المدخل الأخير من أكثر المداخل وضوحاً كما انه يوفر المعلومات في سياق معين، مما يؤدي إلى فهم فعال للأمر، ومن عيوبه أن المعلومات ذات السياق قد لا يستوعبها من ليس على دراية بذلك السياق الذي يختلف من مؤسسة إلى أخرى ولذلك يجب موازنة السياق ليتناسب مع طبيعة المؤسسة وهناك عيب آخر متمثل في كمية البيانات التي تنتج عن هذا المدخل والتحليل الذي تتطلبه تلك البيانات الذي قد يعوق حركة العملية ككل، ولكن وبالرغم من ذلك فان تلك الطريقة تعد من أفضل المداخل إلى حساب رأس المال الفكري.

- مدخل العرض يعنى بتحديد محتويات الأصول غير الملموسة ثم عرضها بالصور والأرقام (الجرافيك). أن عملية قياس رأس المال الفكري تتطلب مجموعة من المبادئ والإجراءات.

يرى الباحث أن المدخل المباشر يعتمد على تقدير قيمة الأصول غير الملموسة وهذا التقدير بالنسبة للأصول غير الملموسة يكون صعباً في كثير من الأحيان.

أما مدخل رأسمالية السوق فهو يعتمد على سعر المؤسسة بالسوق مقارنة بقيمة الأسهم التي تمتلكها . علماً بأن قيمة المؤسسة في السوق قد تتعرض إلى بعض التقلبات الكبيرة مما يجعل هذا المدخل غير ذي جدوى في القياس.

أما مدخل الرجوع إلى الأصول والذي فيه يتم حساب متوسط دخل المؤسسة قبل الضرائب في مدة معينة ومن ثم قسمه على متوسط قيمه الأصول الملموسة ومن ثم مقارنة النتائج مع متوسط النشاط وبضرب الفارق في متوسط قيمه الأصول الملموسة للمؤسسة لحساب متوسط الدخل السنوي الناتج عن الأصول غير الملموسة . فهو يحتاج إلى عمليات كثيرة ، أما مدخل العرض والذي يتم فيه تحديد المكونات المختلفة للأصول غير الملموسة ثم يتم تصنيفها في قوائم لعرضها بالصورة والأشكال وبالرغم من أنه أعتبر أفضل المداخل إلا أن له بعض العيوب من ضمنها كمية البيانات التي تنتج عن هذا المدخل علماً بأن كلما كثرت الكتابات في رأس المال الفكري مع التطبيق العملي والاهتمام به في المؤسسات كلما حصلنا على مداخل أكثر اتساقاً وأكثر سهولة في التطبيق.

خامساً: مبادئ عملية قياس رأس المال الفكري :

يعتبر رأس المال الفكري هو أحد المداخل الحديثة من حيث المفهوم وكذلك من حيث القياس ، حيث يمكن القول بأنه من لا يمكن معرفته لا يمكن قياسه ، لذلك نستعرض أهم المبادئ العملية لقياس رأس المال الفكري فيما يلي¹:

1- يجب أن تكون المقاييس سهلة، والتركيز على قياس الأداء الإجمالي أو الكلي لرأس المال الفكري.

2- يجب قياس ما هو استراتيجي وهام في نشاط المنظمة وهو ما تمارسه لفترة طويلة نسبياً.

3- يجب قياس الأنشطة التي تنتج ثروة فكرية أي الأنشطة المرتبطة برأس المال الفكري.

وبالتالي إذا توفرت هذه المبادئ يمكن أن نقول أن عملية القياس تأخذ المسار الصحيح من أجل الوصول إلى تقييم الأصول الفكرية تقييماً أقرب ما يكون للدقة والموضوعية.

سادساً: إجراءات قياس رأس المال الفكري :

حيث لا بد من تفصيلات معينة لإتمام عملية (القياس) وتتلخص مجموعة هذه الإجراءات فيما يلي²:

1- تحديد الخاصية التي يراد قياسها، فالقياس لا يمس الشيء أو الشخص، بل يمس خاصية معينة للشيء المراد قياسه، وبهذا التحديد نصل إلى القياس بدقة، وليس كل ما هو متوفر من معلومات لدى الأفراد العاملين هو رأس مال فكري، بل يجب أن تكون معلومات متميزة عن معلومات المنافسين، ومعلومات إستراتيجية يمكن أن تتحول إلى قيمة يدفع الزبون الثمن للحصول عليها.

¹ - فاطمة على الربابعة، مستويات رأس المال الفكري في منظمات الأعمال : نموذج مقترح للقياس والتطبيق، مقال منشور في مجلة

النهضة المجلد الثالث عشر، العدد الأول، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة القاهرة، مصر ، 2012 ، ص 19

² - عادل حرحوش المفرجى وآخرون، رأس المال الفكري طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه(المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر 2003) ص ص 83 - 85.

2- جمع المعلومات عن حجم رأس المال الفكري، للاستفادة منها في عملية القياس واتخاذ قرارات ملائمة.

3- التزام القياس بالأهداف المحددة له، وإلا يفقد قيمته.

4- توفر الأسس العلمية في القياس والمتمثلة في الموضوعية ، الصدق، الثبات.

5- تشخيص المؤشرات التي تعتمد بالقياس لغرض اعتمادها في استنتاج نتائج موضوعية في ضوءها ومن هذه المؤشرات مثلا معدل دوران توظيف الخبراء في المنظمة، مدى جودة المنتجات. حيث أن غالبية الكتاب والباحثين قد اتفقوا على وجود قيمة لرأس المال الفكري في الشركات المعاصرة. وانه بحد ذاته قد لا يكون ذا أهمية لأي شركة ما لم ينعكس على عمليات ومنتجاتها وبالمحصلة النهائية لربحيته ونموها.

سابعاً: مؤشرات قياس رأس المال الفكري:

يساهم قياس رأس المال الفكري أسهاماً فاعلاً في تحديد القيمة الحقيقية للشركات، ويكتنف عمليات القياس صعوبات عديدة لعل أبرزها تكمن في التباين بين رأس المال المادي ورأس المال الفكري، حيث أن المورد المادي يمكن قياسه وعده وإحصائه وسهل التحديد في القيمة والاستخدام والتوثيق، بينما المورد الفكري لا يمكن قياسه بشكل دقيق لأنه موجودات غير ملموسة وغير محددة في الوجود وفي القيمة لذا لا تدخل غالباً في القيود المحاسبية وفي الاستخدام والواقع أن هذا الفرض لا يجعل من الصعب إدارة المعرفة فقط، بل وقياس تأثيرها وحصيلتها وعلى الرغم من تلك المحددات والصعوبات، فإن هنالك العديد من المؤشرات المالية وغير المالية الاستدلالية التي يمكن من خلالها قياس رأس المال الفكري والتي يمكن أن نتناولها على النحو التالي¹:

1- المقاييس المالية لقياس رأس المال الفكري ولعل أبرزها :

أ- القيمة السوقية.

ب- نفقات البحث والتطوير / إجمالي إلى النفقات الإدارية.

ج- نفقات حماية العلامة التجارية/ النفقات التسويقية.

¹ - بشار ذو نون الشكرجي وآخرون ، مرجع سابق ، ص25.

د- نفقات التدريب / إجمالي إلى المصروفات الخدمية المنوعة.

هـ- الإعلانات / إجمالي إلى النفقات التسويقية.

و- نفقات المكافآت / إجمالي إلى النفقات الإدارية.

ز- نسبة رأس المال الفكري / إجمالي إلى العاملين.

ح- الموقع في السوق والسمعة في مجال العمل.

ط- متوسط عدد سنوات الخبرة العلمية للموجودات الفكرية.

2- طريقة نموذج معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري:

حيث أنه لا يمكن إغفال رأس المال المادي في إطار قياس رأس المال الفكري للمنظمة حيث تم تطوير نموذج لقياس رأس المال الفكري وهو نموذج معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري. حيث يقيس مدى قدرة المنظمة على خلق القيمة كقياس لكفاءة الاستثمار في رأس المال الفكري في ظل الاقتصاد الحالي والقائم على المعرفة، حيث عرف فيما بعد بالمنهج النمساوي، حيث يعمل هذا النموذج على قياس رأس المال الفكري من خلال قياس كفاءة رأس المال الفكري للمنظمة بجانب قياس كفاءة رأس مالها العامل (المادي) وهو يتكون من مجموع نسب ثلاثة هي كفاءة رأس المال البشري، وكفاءة رأس المال الهيكلي، وكفاءة رأس المال المادي.

ويحسب معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري وفقاً للخطوات التالية :

أ- حساب القيمة المضافة للشركة (VA^1) : القيمة المضافة (VA) = صافي الدخل قبل الضرائب والتوزيعات + إجمالي إلى تكاليف الموظفين (المرتبات والأجور وجميع الحوافز) + مصروف استهلاك الأصول الثابتة.

ب- حساب كفاءة رأس المال العامل ($C2EE$) : تحسب عن طريق قسمة القيمة المضافة على رأس المال العامل (رأس المال المادي) $CEE = Va / 3CE$ وتصف (CEE) : مقدار القيمة المضافة للشركة والتي يتم توليدها بواسطة رأس المال المادي.

ج- كفاءة رأس المال البشرى (4HCE) : تحسب عن طريق قسمة القيمة المضافة علي رأس المال البشرى (الأجور والمرتببات وجميع الحوافز) $(HCE) = VA/5HC$ وهى مؤشر كفاءة القيمة المضافة عن طريق استخدام رأس المال البشرى.

د- كفاءة رأس المال الهيكلي (S6CE): يحسب رأس المال الهيكلي أولاً عن طريق طرح رأس المال البشرى من القيمة المضافة.

رأس المال الهيكلي (SC) : القيمة المضافة (VA) رأس المال البشرى (HC) ثم نحسب كفاءة رأس المال الهيكلي عن طريق قسمة رأس المال الهيكلي على القيمة المضافة.

$$SCE = 1S C / VA$$

وهى مؤشر لكفاءة القيمة المضافة عن طريق استخدام رأس المال الهيكلي.

ه- حساب كفاءة رأس المال الفكري (2ICE) يحسب عن طريق جمع كل من كفاءة رأس

$$ICE = HCE + SCE$$
 رأس المال الهيكلي

وأخيراً حساب معامل القيمة المضافة لرأس المال الفكري (VAICTM) عن طريق جمع كل من كفاءة رأس المال العامل (المادي) وكفاءة رأس المال الفكري.

$$VAICTM = CEE + ICE$$

ويشير هذا النموذج إلى الكيفية التي تم بها خلق قيمة جديدة للمنظمة من خلال تكلفة الاستثمار في مواردها المادية والفكرية، وكلما كانت قيمة (VAICTM) مرتفعة دل ذلك على قدرة المنظمة في استخدام مواردها بشكل أفضل في خلق قيمة مضافة أي أنها تمد الباحث بمعلومات عن الكيفية التي تؤدي بها الاستثمارات في الموارد إلى خلق قدر معين من القيمة المضافة في المستقبل، كما يمكن للمستثمرين الاستفادة من هذا النموذج أيضاً لتحديد الفرص الاستثمارية في المستقبل، ويميز هذا النموذج أنه يقدم معلومات مفيدة لأصحاب المصلحة من مديريين ومستثمرين في مجال الأسواق المالية يظهر أن المستثمرين يعطون أهمية كبرى للشركات التي

تحقق أفضل كفاءة أداء لرأس المال الفكري عن طرق حساب معامل القيمة المضافة حيث أن زيادة قيمته تدل على كفاءة الشركة في إدارة استثمار مواردها.⁽¹⁾

3- نموذج القيمة السوقية للسهم كأساس لقياس رأس المال الفكري:

يعتمد هذا النموذج على فكرة مؤداها أن رأس المال الفكري يمكن قياسه من خلال إجراء مقارنة بين القيمة السوقية والدفترية لأسهم المنشأة، وفي حالة زيادة القيمة السوقية عن القيمة الدفترية يتم إرجاع مبلغ الفرق إلى مقدار الزيادة في رأس المال الفكري للمنشأة.

ويرى بعض الباحثين أن الفرق بين القيمة السوقية والدفترية لأسهم المنشأة قد لا يكون راجعاً بالكامل لرأس المال الفكري إنما قد يكون راجعاً من جزء منه إلى انخفاض القيمة الدفترية للأصول عن قيمتها السوقية نتيجة لتطبيق مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية المتعارف عليه في الفكر المحاسبي، فضلاً عن هذا فإن هناك العديد من المتغيرات التي قد تؤثر على قيمة السهم، مثل التدخل الحكومي، ظروف العرض والطلب على الأسهم، والسياسات الصناعية في الأسواق الأجنبية، وهذا الأمر أكد عليه معيار المحاسبة المصري رقم 23 والذي أوضح انه لا يمكن إرجاع الاختلاف بين القيمة السوقية للمنشأة والقيمة الدفترية لصافي الأصول غير الملموسة فقط فهناك العديد من العوامل التي قد تؤثر في قيمة المنشأة بخلاف الأصول غير الملموسة.

4- نموذج الرسملة السوقية :

يقوم هذا النموذج على افتراض أن رأس المال الفكري يمثل الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية الأعلى للمنشأة ويتم قياس القيمة على أساس متوسط القيمة السوقية للسهم خلال مدى زمني معين مضروباً في عدد الأسهم التي يتكون منها رأس المال المدفوع. ويتم حساب متوسط القيمة السوقية للسهم عن طريق قسمة قيم التداول للأسهم خلال فترة زمنية معينة على كمية التداول لنفس الأسهم خلال نفس الفترة الزمنية.

1- عادل عطية عبد الستار العبيدي، اثر رأس المال الفكري عل الأداء المالي للمصارف التجارية الليبية دراسة ميدانية، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية ، المجلد الثاني، العدد 4 ،كلية الإقتصاد ، جامعة عمر المختار، ديسمبر 2015،

5- نموذج معدل العائد على الأصول :

وفقاً لهذه الطريقة يتم التحقق أولاً من وجود رأس المال الفكري عن طريق متوسط أرباح الشركة- متوسط الربح قبل الضرائب من 3 - 5 سنوات- إلى متوسط قيمة أصول المنشأة خلال نفس الفترة، ثم مقارنة معدل العائد الناتج بمتوسط معدل العائد في الصناعة، فإذا كان ناتج المقارنة صفراً أو سالباً فإنه يعنى وجود رأس مال فكري، وارتفاع الفارق دليل على زيادة لرأس المال الفكري ويمكن اشتقاق القيمة المتوقعة لرأس المال الفكري من خلال حساب متوسط القيمة المضافة التى تتحقق للمنشأة خلال نفس الفترة ويتم حسابها عن طريقة المعادلة التالية :

(متوسط ربح المنشأة قبل الضرائب - متوسط تكلفة رأس المال)

وبعد احتساب القيمة المضافة التى حققتها المنشأة يتم تحديد مساهمة رأس المال المادي فيها والمتبقي بعد ذلك يمثل قيمة رأس المال الفكري.

6/ نموذج الميزانية العمومية غير المنظورة:

قام Sveiby بإعداد هذا النموذج لتقويم الأصول في الشركات القائمة على أساس المعرفة والإفصاح عنها في صلب القوائم المالية، ويعتبر هذا النموذج امتداد للمحاسبة عن الموارد البشرية.

وقد قسم Sveiby رأس المال الفكري وفقاً لهذا النموذج إلى رأس المال البشرى ورأس المال الهيكلي، غير انه لم يستطع تحديد قيمة كل عنصر من هذه العناصر على حده بل حدد مؤشرات لقياس رأس المال البشرى ممثلة في عدد العاملين ذوى التأهيل والخبرة المناسبة والتوزيع المحدد للمسئوليات في علاقاتهم بكل من عملاء الشركة ومشروعاتها المستقبلية، وتحديد حملة الشهادات المهنية والأكاديمية، وتحديد المهارات المتقدمة التى تمثل قاعدة المعرفة، أما مؤشرات قياس رأس المال الهيكلي فقد حددها من خلال المميزات التنافسية وسمعتها وموقعها المتميز، والقدرات المعرفية.

7- نموذج توبينز كيو لقياس الأصول الفكرية :

اقترح James Tobin ذلك المدخل الاقتصادي لتطوير الطريقة السابقة، طريقة نموذج زيادة القيمة السوقية عن القيمة الدفترية للمنشأة لقياس رأس المال الفكري ، حيث يقاس رأس المال الفكري وفقاً لذلك المدخل من خلال حساب قيمة q من خلال القيمة السوقية للمنشأة إلى تكلفة إحلال الأصول. وتتحدد القيمة السوقية للمنشأة على أساس متوسط القيمة السوقية للسهم مضروباً في عدد الأسهم التي يتكون منها رأس المال المدفوع فإذا كانت القيمة السوقية أكبر من تكلفة إحلال الأصول فإن ذلك يعني أن المنشأة حققت عائد كبير على إستثماراتها يطلق عليه عائد احتكاري أو تحقق ربح أكبر من الأرباح العادية. وتشير ارتفاع قيمة q على ارتفاع قيمة رأس المال الفكري للمنشأة.

هذا ويرى Lim أن ذلك النموذج قد لاقى الانتقاد الاساسى الموجه لطريقة الرسملة السوقية، حيث قام مدخل توبينز كيو باستخدام تكلفة الإحلال بدلاً من التكلفة التاريخية، الأمر الذي يؤدي إلى إرجاع الفرق بين القيمة السوقية وتكلفة الإحلال إلى تأثير الأصول الفكرية. ومع ذلك فقد وجهت له بعض من أوجه القصور من أبرزها أن القيمة السوقية للمنشأة تخضع لتأثير متغيرات خارجية مثل التدخل الحكومي، التأثيرات السياسية والسياسات الصناعية، وظروف العرض والطلب، هذا بالإضافة إلى عدم دقة التنبؤ بتكلفة الإحلال ومن ثم عدم دقة قياس الأصول.⁽¹⁾

8- كما أن هناك نماذج وصفية تلك النماذج تحدد السمات والخصائص وتركز على استطلاع الآراء والاتجاهات التي تعتبر مهمة في تأثيرها غير المباشر على أداء عمليات المعرفة وتحقيق نتائجها المرغوبة بالاعتماد على الخبرة الذاتية والتقدير الذاتي للقائمين بالدراسة أو معدي النموذج ، ويدخل ضمن هذه النماذج الوصفية ما يلي حساب الشكل أدناه :

¹ رنا ألياس صالح علي، دور المعلومات المحاسبية في القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري، دراسة ميدانية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل 2013، ص ص 98-103

شكل رقم (1/2/1)

نموذج وصفي لقياس رأس المال الفكري

توصيف المقاييس أو النماذج	المقاييس و النماذج
<p>هذه الأداة معدة كإستبانة مكونة من خمسة أقسام هي : عملية المعرفة ، القيادة، الثقافة، التكنولوجيا و القياس في إدارة المعرفة.</p> <p>قسم تمت تغطيته بمجموعة من العبارات التي تكون الإجابة عليها باختيار مستوى من مستويات مدرج لبركت الخماسي. ومن خلال رصده الاستبانة يمكن تقسيم أداء وإنتاجية العمل المعرفي في المنظمة بين مستويين المستوى لأعلى : ممتاز والمستوى الأدنى / عدم وجود إدارة معرفة.</p>	<p>أداة تقييم معرفة الإدارة</p>
<p>وهذا التقييم يقوم على توجيه أربعة أسئلة لمهني المعرفة ليحددوا هم بأنفسهم أن كانوا إنتاجيين أم لا. والأسئلة هي : هل قمت بقياس إنتاجك، هل تعتبر نفسك إنتاجيا، وأخيرا هل تتلقى تغذية مرتدة عن إنتاجيتك.</p>	<p>التقييم الذاتي لإنتاجية مهني المعرفة</p>
<p>وتقسم دراسات كثيرة ركزت على ترجمة رسالة وإستراتيجية المنظمة إلى مجموعة شاملة من المقاييس ويتم تحقيق التوازن في هذه الإدارة بين المقاييس الموضوعية والذاتية. حيث أن أداء المنظمة يقاس بمؤشرات تغطي أربع مجالات أو منظورات رئيسية هي :</p> <p>المنظور المالي ، منظور الزبون ، منظور العمليات الداخلية ، وأخيرا منظور التعلم . وان هذه المؤشرات تقيم بالعلاقة مع الأهداف الإستراتيجية للشركة مما يعطى لهذه الطريقة بعدها الإستراتيجي</p>	<p>بطاقة الدرجات المتوازنة</p>

المصدر: عامر بشير، دور الاقتصاد المصرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق

يرى الباحث ان الشكل يعتبر من النماذج الوصفية لقياس رأس المال الفكري وان النموذج قد غطى الأبعاد الثلاثة لرأس المال الفكري ، حيث أن أداة تقييم معرفة الإدارة يمكن أن تغطي بعد رأس المال الهيكلي كما ان التقييم الذاتي لإنتاجية مهني المعرفة قد تناولت رأس المال البشري وبطاقة الدرجات المتوازنة قد تناولت رأس المال الزبائني.

من خلال أسلوب التكلفة على أساس النشاط تستطيع المنظمة التحميل الدقيق للتكاليف الغير مباشرة وكذلك تستطيع تتبع مسار التكاليف عن طريق مراكز النشاط وبالتالي يمكن ان يحقق إستراتيجية قيادة التكلفة عن طريق حذف كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع الإبقاء على الأخرى التي تضيف قيمة للمنتج.

ثامناً : تحديات القياس المحاسبي لرأس المال الفكري :

إن الأساس المحاسبي والاقتصادي للأصول المعرفية ورأس المال الفكري يمكن أن يتحدد في بيان مفهومي الأصول ورأس المال، فالأصول هي الموارد الاقتصادية المسيطر عليها من قبل الوحدة وتقاس موضوعياً بالكلفة وقت الحصول عليها، وان تقييم وقياس رأس المال يمكن أن يكون على أساس مقارنة التدفقات المتوقعة للتدفقات مع العوائد المحتملة.

أن هدف التقييم هو التحديد فيما إذا كان معدل العائد المقدر اعلي من الاستخدامات البديلة للأصول القائمة أو شراء أصول جديدة وبالنسبة للأصول غير المادية يعتبر إثباتها على أساس أنها اقتناء للأصل في فترة معينة سيولد إيرادا خلال فترات مستقبلية ففي نظام الاستحقاق يقوم المحاسبون بتسجيل التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل كزيادة في الأصول وكعائد حتى عندما لا يملكون دليلاً موضوعياً على استلام النقدية في المستقبل.

أن المحاسبين يدركون أن تقييم الأصول عملية غير موضوعية وخاصة ما يتعلق بالأصول غير الملموسة، لذلك يجب أن يتم وضع أدلة ومعايير لغرض تجديد طرق التقييم والقياس والإفصاح للتأكد من واقعية وموثوقية تقييم الأصول الغير ملموسة ويلاحظ في حالة الأصول المادية فان المنافع الحالية والمتوقعة منها تكون قابلة للقياس من خلال استخدام معدلات الخصم والكلف الخاصة بها تقاس من خلال الاستهلاك، أما في الأصول المعرفية فلا توجد طريقة لاحتساب كلفها ومنافعها للفترات المستقبلية ويمكن أن تحسب للفترة الحالية فقط.

بناء على ما تقدم فإن الحاسبين يواجهون تحديات أساسية في قياس الأصول المعرفية أهمها 1:

1- إنها غير مادية.

2- لا يمكن تحديدها أو الوصول إليها.

3- غير قابلة للقياس المباشر .

ولذلك أن عملية القياس والتقييم تأتي في إطار النظام الرقابي وتقييم الأداء التنظيمي لأي منظمة وأيضا تتم في إطار العملية الإدارية والتي تشمل التخطيط والتقييم والتوجيه والرقابة، ولا شك أن عملية وضع معايير وقياسها وتحديد نقاط القوة والضعف هو أمر حيوي ومعقد وصعب في حد ذاته، وتتزايد هذه الصعوبة وهذا التعقيد في المنظمات الخدمية نظراً لطبيعة وخصائص الخدمات المقدمة، إلا أن التعقيد والتداخل والصعوبة تكون أكثر حالاً ووضوحاً في رأس المال الفكري ، وذلك لأمر كثيرة يمكن سردها على النحو التالي 2:

أ- حداثة المفهوم وعدم التحديد الواضح لأبعاده من قبل العديد من الباحثين.

ب- انخفاض إدراك وفي بعض الأحيان عدم إدراك أهمية رأس المال الفكري لدى الكثير من مديري المنظمات.

ج- طبيعة البنود والأصول والموارد المعنوية وغير الملموسة والتي يتكون منها رأس المال الفكري.

د- اعتماد المحاسبة التقليدية حيث القواعد المحاسبية والمؤشرات والمقاييس المالية وهي بطبيعتها تعتمد على البيانات التاريخية تعطي نظرة لفترة ماضية وليست مستقبلية. حيث أن تلك القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية مثل الأراضي والمباني والآلات واعتبرت أنها هي فقط تمثل مصدراً للثروة خلال العمر الإنتاجي للمنشأة.

هـ- بعض الأصول غير الملموسة يصعب قياسها فالإبداع مثلا هو جوهر عملية المعرفة وخلق القيمة، ولكن من الصعب التنبؤ بعملية الإبداع ومخرجاته.

1 - سعد عبد الكريم الساكني ،رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه، جامعة اريد الأهلية، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة ص 11 .

2 - خالد أحمد عبد الحميد قشش ، مرجع سابق ص ص 33 ، 34 .

و- الطبية الخاصة لرأس المال الفكري، فقد يكون احد مكوناته ذو قيمة بالنسبة لمنشأة ما ، بينما يكون غير ذي قيمة بالنسبة لمنشأة أخرى، وهذا بدوره ينتج مقاييس عكسية أو مختلفة قد تجعل المقارنة بين المنشآت أو القطاعات عملية غاية في الصعوبة.

كما أن تقييم رأس المال الفكري في المنظمات غير ممكن دون قياسه، وتعتبر عملية القياس مهمة صعبة ترتبط بطبيعة عمل المنظمة، وفق أنشطة العمل فيها وتاريخها وبيئة العمل التي تعمل بها والثقافة الموجودة في المنظمة.

ويعتبر الهدف من قياس رأس المال الفكري هو التعرف على جدوى الاستثمارات الرأسمالية التي تنفذها المنظمة في مجالات التنمية البشرية والتنمية الهيكلية وأيضاً في مجال اكتساب والحفاظ على العملاء فمن أجل الحفاظ على التميز بالمقارنة مع المنافسين في الأجل الطويل، علماً بأن عملية القياس ليست هدفاً في حد ذاتها إنما هي أداة لاكتشاف نقاط القوة ودعمها وتعزيزها وأيضاً اكتشاف نقاط الضعف ومحاولة علاجها وتلافيها مستقبلاً. وكذلك من معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية وقياس الأصول غير الملموسة أن اعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المؤسسة مسألة تواجه العديد من العوائق منها¹ :

1- ليس لدى المؤسسات حق ملكية قانوني على الموارد البشرية لكي تبرز معاملتها كأصل من الأصول.

2- صعوبة قياس المنافع أو الخدمات المستقبلية للموارد البشرية التي لها الحرية في النقل أو ترك العمل.

3- ارتفاع معدل دوران العاملين ، مما يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملت نفقاتهم.

4- وجود الذاتية في عملية قياس الموارد البشرية وعرضها.

5- لا يمكن أن تصل عملية قياس تكلفة الموارد البشرية إلى تقييم حقيقي للقدرات والإمكانات البشرية.

ومن المعوقات التي تواجه عملية القياس على الرغم من أهميتها ما يلي :

¹ - محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق ، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتنوير عن رأس المال المعرفي، كلية التجارة جامعة المنصورة، ص 11 .

1- عدم وجود أسواق مناسبة لتحديد أسعار بعض عناصر رأس المال الفكري مثل رضاء العملاء.

2- عناصر رأس المال المعرفي متناقصة في طبيعتها ، فمنها ما ترتفع قيمته بالاستخدام ومنها العكس.

3- زيادة درجة عدم التأكد للمنافع المتوقعة مما يترتب عليه احتمال ارتفاع قيم عناصر رأس المال الفكري أو انخفاضها إلى الصفر في محطة مثل براءة الاختراع.

4- رأس المال الفكري يختلف من منظمة إلى أخرى، لذلك يصعب توحيد المقاييس.

5- عند قياس رأس المال الفكري في ظل مؤشر الميزانية التقليدية – يجعله يقدم فقط قيم في لحظة معينة، وهذا لا يتفق مع طبيعة عناصر رأس المال الفكري الديناميكية.(1)

وأن غالبية الشركات الحديثة أن لم يكن جميعها يعاني من الصعوبات المتعلقة بقياس إنتاجية وأداء العمل المعرفي. ففي دراسة واسعة واسعة شملت 431 شركة أمريكية وأوروبية حول إدارة المعرفة كشفت أن الصعوبة الأساسية الثانية التي تواجهها هذه الشركات هي ما يتعلق بقياس قيمة وأداء أصول المعرفة وقد أكدت عليها 43% من الشركات.

ومع ذلك فإن الدراسات الكثيرة التي تضمنت مسوحاً مختلفة أشارت إلى مقاييس كثيرة، ففي دراسة تحليلية غطت 23 دراسة مسحية أعدت خلال الفترة 1997 – 2001 اشتملت على آلاف الشركات والحالات الدراسية والخبراء وفي أوروبا وأمريكا الشمالية، وأوضحت أن هذه الدراسات استخدمت من أجل قياس عناصر كثيرة ومتنوعة لا مجال لحصرها هنا شملت مداخل عقبات، عمليات، تكنولوجيات، مشكلة التجاهل، وخصائص سلوكية في إدارة المعرفة وصولاً إلى رأس المال الفكري، ثقافة، رؤية، وإستراتيجية الشركة في إدارة المعرفة، ومن الواضح أن مثل هذا الاستخدام الواسع والعام للمعايير والمقاييس لا يقدم الكثير في الممارسة والتطبيق في مجال إنتاجية العمل المعرفي، فمثلاً أن التجاهل يمثل مشكلة أساسية في إدارة المعرفة وأساسه أن هنالك معرفة مفيدة وذات قيمة في الشركة ولكن يتم تجاهلها لعدم المعرفة أين تكمن هذه المعرفة أو لأسباب تتعلق بصراع الأفراد والأقسام أو الفرق.. الخ.

ولكن كيف يمكن قياس مثل هذا التجاهل وبالتالي كيف يمكن قياس تأثيره السلبي على الحصيلة المباشرة أو النهائية لأداء الشركة؟ لهذا فإن العبرة ليست في المعيار المقترح وإنما في إمكانية

¹ خالد أحمد عبد الحميد قشقيش ، مرجع سابق ص 62 .

تطبيقه في إدارة المعرفة في ظل الخصائص الأثرية وغير الملموسة للمعرفة سرعة تسربها واستنساخها.

واهم الصعوبات التي تواجه قياس وتقييم إنتاجية العمل المعرفي كالاتي :

1- الفروق الأساسية بين إدارة الأشياء وإدارة المعرفة : أن الشيء قابل للعد والإحصاء وسهل التحديد في القيمة والاستخدام والتوثيق بينما المعرفة ليست كذلك فهي أثرية غير ملموسة وغير محددة في الوجود (لذلك هي عرضة للتجاهل) وفي القيمة (لذا لا تدخل غالباً في القيود المالية والمحاسبية) وفي الاستخدام (في حالة عدم الطلب عليها لا في حالة عدم تكرار استخدامها مما يضعف الرافعة المعرفية). والواقع أن هذا الفرق لا يجعل من الصعب إدارة المعرفة فقط بل قياس تأثيرها وحصيلتها.

2- صعوبة التخصيص: ومما يرتبط بالفقرة السابقة أيضا هو أداء الشركة لا يمكن ربطه بطريقة خطية أو مباشرة بالمعرفة التي أدت إليه، فمثلاً عند استخدام تكنولوجيا جديدة في شركة صناعية قد يعنى هذا ببساطة زيادة إنتاجية الخط الإنتاجي الذي ينعكس على تكلفة الوحدة وبالتالي على الربح. ولكن مثل هذه العلاقة الخطية لا يمكن التوصل إليها فيما يتعلق باستخدام خبير تسويق أو خبير جودة. لأن معرفته تتوزع وتنتشر وتتداخل مع عوامل أخرى لا يمكن معها إيجاد مثل هذه العلاقة. لهذا فان المعرفة يمكن أن تتحول بسهولة إلى ما يشبه تأثير التكلفة غير المباشرة والتي يمكن الاعتراف بأهميتها إلا انه لا يمكن تحديد تأثيرها المحدد على الأداء بسبب انتشارها وتوزع تأثيرها على الشركة ككل.

3- القيمة في الاستخدام : أن ثروة المعرفة مهما تكون عظيمة فإنها تظل سمة فردية أو مقدرة كامنة ما لم يتم الطلب عليها ليحفز استخدامها داخل الشركة أو خارجها. وبالتالي فان قيمة المعرفة هي دالة الطلب عليها من داخل الشركة أو خارجها. لهذا فإن المشكلة المتعلقة بتوليد الطلب على المعرفة هي مشكلة حقيقية وقد تكون أكثر صعوبة من توليد الطلب على السلع المادية.

4- مشكلة كم قيمة المعرفة : أن المعرفة في حالات كثيرة هي معرفة ذاتية، ضمنية وخاصة لهذا فإنها عالية إذا ما اشترك صاحب المعرفة في فريق متجانس ومتآلف ولكنه في حالات أخرى قد لا تحقق معرفته أية قيمة إذا ما اشترك في فريق غير متجانس ولا يجد اهتماماً للعمل فيه. وهذا ما ينطبق على الاستشارة أو المحاضرة أو جلسة عصف الأفكار لتطوير منتج جديد ... الخ.

5- مشكلة المعرفة الرديئة : كما تكون الأشياء رديئة ومزيفة فإن المعرفة أيضا وبدرجة اكبر يمكن أن تكون رديئة ومزيفة . وهذا لا يعود فقط إلى أن المعرفة يمكن أن تكون مجرد عنوان أجوف أو تسميات بلا مضمون وإنما وهذا الأهم أن المعرفة قد تتقاسم بسرعة دون الانتباه إلى أنها أصبحت خارج الاستخدام أو التأثير الايجابي. لهذا فان قياس المعرفة الرديئة ليس فقط بلا جدوى وإنما قد يؤدي فيما بعد إلى الإساءة أو التقليل من أهمية المعرفة الايجابية والرديئة على حد سواء.

6- مشكلة ماذا نقيس في المعرفة : والواقع أن هذه المشكلة هي التي تقع في جوهر عملية القياس لإنتاجية العمل المعرفي، فالمعرفة بحد ذاتها قد لا تكن ذات أهمية للشركة الصناعية ما لم تنعكس على عملياتها ، تكنولوجياتها، ومنتجاتها وخدماتها. ولكن في شركات استشارية فان المعرفة بحد ذاتها مهمة في إنشاء قاعدة المعرفة من اجل نطاق واسع من الاستشارات والخدمات التي تقدمها. لهذا فان مثل هذه الصعوبة لا بد من أن توضع في سياق عمل الشركات وكذلك سياق ما يجب قياسه من اجل تحديد إنتاجية العمل المعرفي¹.

تاسعاً : الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وصعوباته:

حيث أصبحت الحاجة ماسة للإفصاح عن معلومات رأس المال الفكري التي تمثل الحصيلة النهائية التي تظهر في القوائم المالية والتي يعتمد عليها المستخدمون النهائيين لمعلومات رأس المال الفكري في اتخاذ قراراتهم لتقييم المنظمة. وبالتالي أصبح الإفصاح عن معلومات رأس المال الفكري من أهم القضايا التي تواجه الكتاب والباحثين في مجال المحاسبة.

وان الإفصاح عن المعلومات عن رأس المال الفكري ساعد في عملية صنع القرار الأمثل بالإضافة إلى دعم عملية المراجعة وتوليد فرص للعمليات الإنتاجية لتحقيق مستويات أعلى في الإنتاجية.

وتأتى أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري من المراحل التي تسبقه الممتلئة في مرحلة الاعتراف المحاسبي والتي تتطلب أن تكون هنالك مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية التي تحكم تلك المرحلة ثم مرحلة التناول المحاسبي وهو عبارة عن عمليات التسجيل المحاسبي والتبويب والتلخيص. فان إدراج معلومات عن رأس المال الفكري في القوائم المالية يعتبر إضافة

¹ - ربحي مصطفى عليان ، إدارة المعرفة (دار الصفا للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الثانية ، 2015) ص ص 421-423.

حقيقية لمتخذي القرارات. لذا يجب على واضعي المعايير والسياسات المحاسبية أن يأخذوا في الاعتبار معلومات رأس المال الفكري ضمن التقارير المالية. لأن القصور في النظام المحاسبي الحالي في معالجة رأس المال الفكري قد أدى إلى انخفاض جودة التقارير المالية.

وإن الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية له مجموعة من الخصائص حتى يكون ذو فائدة لدى المستخدمين منها خاصية الملائمة والتي يقصد بها الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، وخاصية الدقة والتي يقصد بها توشي الدقة والامانة في البيانات والمعلومات المنشورة المتعلقة برأس المال الفكري، وخاصية التوقيت والتي يقصد بها الإفصاح عن معلومات رأس المال الفكري في التوقيت المناسب، وخاصية المحتوى والتي يقصد بها أن تكون المعلومات ذات محتوى مفيد، وخاصية العدالة والتي يقصد بها الاستفادة من المعلومات والبيانات عن رأس المال الفكري لجميع مستخدميها، وخاصية إمكانية الفهم ويقصد بها أن تتم هذه المؤشرات بالوضوح حتى يمكن فهمها من قبل المستخدمين، وخاصية الموثوقية والتي يقصد بها توفر الحد الأدنى من الثقة في هذه المعلومات وعلى الرغم من أهمية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري إلا أنه توجد بعض الصعوبات التي تقف أمام الإفصاح عن رأس المال الفكري ولعل أهمها الفجوة فيما بين الفكرين المحاسبي والاقتصادي، حيث أن المحاسبة لا تعترف به ضمن أصول المنظمة وذلك لأن رأس المال الفكري مكون داخلي ولصعوبة حصر ما يرتبط به من تكاليف أو توقع منافع إضافية لعدم ارتباطه بعملية خارجية. أما الفكر الاقتصادي فينتج عن الاعتراف بأي مورد طالما أنه تحت السيطرة، وأنه يساهم في تحقيق القيمة لحملة الأسهم ولعل هذا ينطبق على رأس المال الفكري الذي يعتبر من أهم الموارد المحققة للقيمة في ضوء الاقتصاد الجيد ومن المؤكد أن عدم تضمين رأس المال الفكري في القوائم المالية ينتج عنه العديد من المشاكل التي تواجه المنظمات التي تملك رأس مال فكري ومنها أن عدم الإفصاح عن معلومات رأس المال الفكري يؤدي إلى عدم قدرة المنظمة على إستغلال الفرص التي تتاح لها وكذلك يمكن حدوث نوع من التجارة الداخلية من الإدارة لإستغلال ما تعرفه من معلومات خاصة عن رأس المال الفكري مما يؤدي إلى زيادة عنصر الفساد في المنظمة.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أنه من الأهمية بمكان الإفصاح عن معلومات رأس المال الفكري لان ذلك يمكن مستخدمي تلك المعلومات من اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة

وكذلك أن عدم الإفصاح عنه يؤدي إلى جعل هذه القوائم مضللة بعض الشيء ولا تعكس الموقف الحقيقي للمنشأة.⁽¹⁾

خلاصة الفصل الأول:

استعرض الباحث من خلال هذا الفصل مفهوم وأهمية وطرق قياس رأس المال الفكري ونظراً لحدثة المفهوم واختلاف الباحثين حوله وحول مكوناته وطرق قياسه رأى الباحث ان يتم تلخيص لأهم النتائج النظرية التي تم استخلاصها من آراء وتطبيقات الباحثين السابقين وفيما يلي سيستعرض الباحث أهم النتائج النظرية التي تم استخلاصها من الفصل الأول:

1- إن رأس المال الفكري يعتبر من المفاهيم الجديدة حيث يحتاج إلي بذل مزيد من الجهد من المنظرين للوصول إلي طريقة موحد لقياسه وتحويله إلي بيانات كمية.

2- إن الاقتصاد الجديد المبني علي المعرفة يضع رأس المال الفكري علي رأس قائمة الموجودات التي تمتلكها المنظمة.

3- إن رأس المال الفكري يمثل رهاناً رابحاً بالنسبة للمنظمة إذا ما أرادت النمو والتفوق واحتلال مساحة أوسع في بيئة الأعمال.

¹ رانيا ألياس صالح علي ، مرجع سابق ، ص ص 104 - 110

الفصل الثاني

الإطار النظري لإستراتيجية قيادة التكلفة

سيتعرض الباحث في هذا الفصل لمفهوم وأهمية وأبعاد وآليات إستراتيجية قيادة التكلفة متطرقاً لأنواع واستراتيجيات ومزايا وعيوب كل منها وكذلك يوضح الباحث من خلال هذا الفصل كيفية الربط النظري بين رأس المال الفكري وإستراتيجية قيادة التكلفة وأيضاً رأى الباحث في كل ما تم تناوله في هذا الفصل من خلال قسمين كالآتي:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف إستراتيجية قيادة التكلفة

المبحث الثاني: أبعاد وآليات تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة وعلاقتها بأبعاد رأس المال الفكري.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف إستراتيجية قيادة التكلفة

أولاً: مفهوم إستراتيجية قيادة التكلفة:

إن العديد من العلوم المتعلقة بالإنسان لها فرضية وهي ادعاء الفهم والإدراك لظاهرة ما، أكثر من هؤلاء الذين يعيشونها والإستراتيجية هي إحدى هذه العلوم الإنسانية التي تؤمن بهذه الفرضية. أنها تحاول أن تكون علماً شاملاً يقود جميع أنواع الصراعات، ولكن مهما كان تعريفها أو اختلافنا فيه مع الآخرين فهي عمل نبيل، لا يمارسه إلا نخبة من الناس له مستوى عالي من المسؤولية والمعرفة العلمية.

1. مفهوم الإستراتيجية:

إن مفهوم الإستراتيجية يعنى المستقبل حيث أن الإستراتيجية تنتقل نظرنا إلى ابعده من اللحظة التي نعيشها أو الحاضرة. إذ أنها وكما يقول بعض الاستراتيجيين كل ما يمنعنا من الخضوع إلى دكتاتورية اللحظة. ولكن الإستراتيجية لا تختزل أي فعل أو مخطط للتطبيق، فالمخطط هو توقع أو عمل مسبق يجعل من الممكن القيام بالعمل مستقبلاً. أما الإستراتيجية فهي شكل من أشكال تخيل المستقبل بأكمله. إذا يعكس العمل الذي يقوم به الإداريون ، فالاستراتيجي هو من يملك رؤية كاملة وبعيدة.

فالإستراتيجية ليست شكلاً بسيطاً نتحدث عنه أو ننظر له، بل يجب ان تتوافق مع الممارسة من قبل أشخاص مسئولين أكفاء وفي اللغة الدارجة عندما نقول عن شئ انه استراتيجي فهذا يعنى انه مهم. أيضا بالنسبة لرجل السياسة، ولمدراء الشركات ومن شابههم في المسؤولية.

الاستراتيجي يعنى المهم. كما أننا نطلق هذه الصفة (استراتيجي) على الأشياء التي لا تقدر بثمن أو بأهميتها¹.

¹ - صلاح نيوف، مدخل الي الفكر الإستراتيجي - الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، كلية العلوم السياسية.

وعرفت الإستراتيجية تاريخياً على أنها لفظ استراتيجيوس Strategos وهو ذلك اللفظ الذي يشير إلى دور القائد العام general في الجيش ثم أصبحت تعنى المهارات السيكلوجية والسلوكية لمن يمثل هذا الدور، ثم انصرف مفهوم الإستراتيجية إلى المهارات الإدارية، ثم أصبحت تشير إلى مهارة توظيف القوة للتغلب على المقاومة وخلق نظام موحد كحكم العالم ومع نمو المجتمعات أخذ القادة العسكريون ورجال الدولة يدرسون وينظمون المفاهيم الإستراتيجية المهمة حتى برزت مبادئ استراجية مترابطة قامت المؤسسات الحديثة بتكليفها وتعديلها لتلاءم البيئة الخاصة المحيطة بها¹.

2. مفهوم الكلفة:

يختلف مفهوم الكلفة ومن ثم ما يعنى بها، طبقاً لاختلاف وجهة الناظر إليها وموضوعها، كما يختلف مضمونها ومظهرها طبقاً لاختلاف الغرض من قياسها أو احتسابها وطبقاً للمدى الزمني المنتج لأنها فتكلفة اللوحة الفنية لفنان موهوب من وجهة نظره قد تنحصر في تكلفة المواد اللازمة لتحقيق ذاته والتعبير عن مواهبه، بينما قد تكون تكلفة نفس اللوحة من وجهة نظر أحد هواة جمع اللوحات الفنية مبلغ خيالياً. ويمكن تعريف التكلفة تعريفاً عاماً وشاملاً بأنها أي تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، يتحتم أن لا تقل في قيمتها وقت إتمام التضحية في سبيلها عن قيمة التضحية فالتكلفة تنطوي على تضحية اختيارية بشئ ذا قيمة اقتصادية والتضحية بالشئ تعنى التنازل عنه أو افتقاده أو إضاعته ويلزم أن يكون هذا التنازل أو الافتقاد أو الإضاعة هادفاً ورشيداً وبمحض الاختيار الحر للقائم بالتضحية ومتوافقاً مع تفضيلاته الذاتية ومحققاً لرغباته المستهدفة، أما إن يفقد المضحي الشئ أو يضيع منه رغماً عن إرادته ودون اختياره فان قيمة المفقود أو الضائع لا تعتبر تكلفة ذلك لأن المفقود أو الضائع في هذه الحالة لن يترتب عليه الحصول على منفعة من وجهة نظر من تكبد التضحية رغم إرادته وبالتالي فتوافر الاختيار الحر عند إتمام التضحية أو عدم توافره يعتبر أهم معايير التمييز بين التكلفة والخسارة والتحويل دون مقابل، فالخسارة هي تضحية اضطرارية دون الحصول على مقابل وتتجم عادة عن عوامل المخاطرة وعدم التأكد الممزوجة بقصر النظر من قبل متحمل عبئ التضحية⁽²⁾.

¹ - لؤي حيمي وآخرون ، دور المعرفة السوقية في اختيار الإستراتيجيات التنافسية ، رسالة ماجستير ، دراسة عينة علي مؤسسات التعليم العالي الخاصة الأردنية ، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
² - عبد الحى مرعى، فى محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة،(مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1993) ص ص5-8.

وتعرف الكلفة بأنها الموارد المضحى بها بغرض تحقيق هدف محدد وتقاس (كالمواد الأولية أو الإعلان) بوحدة نقدية يجب دفعها للحصول على السلع او الخدمات، ويجب التمييز بين الكلفة الفعلية، وهى الكلفة التي تتحقق فعلياً (الكلفة التاريخية)، وكلفة الموازنة، وهى الكلفة المتوقعة او المتنبأ بها وتسمى (الكلفة المستقبلية).

وتكون الإدارة بحاجة إلى معرفة تكاليف شئ ما، لخدمة القرارات الإدارية وترشيدها ويطلق على هذا الشئ (وحدة حساب التكلفة) والذي يعرف بانه أي شئ نرغب فى تحديد تكاليفه بشكل منفصل، ويمثل سلعة او خدمة، او مشروع او زبون او مجموعة العلامة التجارية او نشاط أو قسم او إدارة. ويتم اختيار حساب التكلفة لغرض اتخاذ القرارات الإدارية¹.

وتقاس التكلفة لأغراض كثيرة حيث بدأت محاسبة التكاليف بالتركيز أساسا على قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج المباع ومخزون آخر الفترة من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وهو ما يعرف باسم تسعير المنتجات وتحديد نتيجة عمليات الفترة من ربح او خسارة ومع الزيادة فى إجمام الشركات الصناعية نتيجة للتوسع والتنوع فى العمليات الإنتاجية مع زيادة حدة المنافسة ودرجة المخاطرة التي تعمل فى ظلها هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى قياس التكلفة لأغراض أخرى لا تقل أهمية عن الغرض الأول وهى قياس التكلفة لأغراض التخطيط ولأغراض الرقابة ولأغراض تقييم القرارات البديلة للاختيار من بينها².

وبما ان التكلفة يتم قياسها أيضا تتم رقابتها حيث تعتبر رقابة التكاليف من الأنواع الهامة للرقابة التي يجب ان تمارسها كافة المستويات الإدارية خاصة تلك الملتصقة بمنابع التكلفة، وتعنى رقابة التكاليف فى ايسر تعريف لها ، اتخاذ مجموعة من الإجراءات (القرارات) التي من شأنها محاولة الاحتفاظ بالتكاليف الفعلية قريبة بقدر الإمكان من التكاليف المعيارية أو المحددة مقدماً.

(3)

وهناك أسس لتحليل التكلفة وتبويبها، لما كان نظام محاسبة التكاليف كنظام فرعى من نظام المعلومات المحاسبية يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمساعدة إدارة المنشأة فى تادية وظائفها فى مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فان الخطوة الأولى التي يتخذها محاسب التكاليف نحو قياس تكلفة النشاط بصورة إجمالية ومتوسط تكلفة الوحدة المنتجة تتطلب تحليل التكلفة وتبويبها.

1- حيدر شاكر نوري وآخرون، مرجع سابق، ص286.

2- احمد حسين علي حسين ،مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين (مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية1998) ص 9-11

3- عبد المنعم عوض الله وآخرون،المحاسبة الإدارية فى مجالات الرقابة واتخاذ القرار، ص ص 34 - 36.

ويعتبر التبويب احد مراحل الأسلوب الإحصائي كما أنه مرحلة من مراحل الأسلوب المنهجي في المحاسبة لتصنيف البيانات التي يتم تسجيلها في مجموعات رئيسية ومتجانسة أو متشابهة ثم تحليل المجموعات الرئيسية إلى مجموعات فرعية لطبيعة البيانات في كل منها ووفقاً لأثرها على المركز المالي للوحدة المحاسبية.

والتبويب هو عملية تصنيف الحسابات بطريقة تحضير قائمة بالحسابات مرتبة في مجموعات مترابطة ومناسبة لمنشأة معينة وتشمل هذه القائمة الإيضاحات التفصيلية التي تبين المعنى والغرض من محتويات كل حساب وعلاقة الحسابات بعضها البعض وتكون تلك القائمة عادة مصحوبة بنماذج السجلات الواجب إمساكها ونماذج المستندات التي سوف تستخدم لتسجيل العمليات، علاوة على التعليمات التي توضح كيفية استخدامها وتوزيعها وكذلك أسس المراقبة اللازمة، ويجب مراعاة حاجة الإدارة عند تصميم أساس لتصنيف الحسابات لتسهيل مهمة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بدقة وكفاءة (1).

3. مفهوم التكلفة الإستراتيجية

يستخدم " مصطلح إدارة التكلفة " بشكل واسع في بيئة الأعمال الحالية ولا يوجد تعريف محدد لهذا المصطلح ، إلا أنه يمكن تعريف إدارة الكلفة بأنها الأساليب والأنشطة التي يمارسها المدبرون والمتعلقة بقرارات التخطيط والسيطرة في الأمدين القريب والبعيد والتي تعمل على زيادة القيمة للزبائن وتخفيض كلف المنتجات والخدمات وتعرف كذلك بأنها استخدام المعلومات " مثلاً المعلومات المتعلقة بتكاليف المنتج ، وعدد شكاوي الزبون ونوعها ، لغرض استخدامها في اتخاذ القرارات الإدارية ، ويعمل المحاسب الإداري على إعداد المعلومات المتعلقة بإدارة الكلفة وتقديمها إلى المدير المالي وبقية المديرين ، لغرض استخدامها في إدارة المؤسسة ، وفي اتخاذ القرارات التنافسية والناجحة ولذلك يتم استخدام المعلومات الخاصة بإدارة الكلفة في أربعة وظائف رئيسية هي الإدارة الإستراتيجية ، وعملية التخطيط وصناعة القرار ، والإدارة والسيطرة التشغيلية ، وأخيراً إعداد القوائم المالية وادي ارتفاع أهمية القضايا الإستراتيجية بالنسبة للإدارة إلى تحول الدور الذي تلعبه إدارة التكلفة في مجال حساب تكاليف المنتج والسيطرة التشغيلية من الدور التقليدي إلى التمركز الإستراتيجي الأوسع وهو " إدارة الكلفة الإستراتيجية " والتي تعرف بأنها عملية إعداد المعلومات المتعلقة بإدارة التكلفة لغرض استخدامها في تسهيل الوظيفة الإدارية الرئيسية والتي تتمثل في الإدارة الإستراتيجية .

1- محمد عبد الفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف والمنظورين التقليدي والحديث(دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن، 2011م) ص ص 151-157.

ويمكن توضيح مراحل تطور إدارة التكلفة من خلال المراحل الأربع الآتية 1 :

1- تعد نظم إدارة التكلفة في هذه المرحلة من النظم الأساسية المستخدمة في إعداد تقارير الصفقات

2- تركز نظم إدارة الكلفة في هذه المرحلة على إعداد التقارير المالية الخارجية ، ولذلك فإن الغرض منها هو إعداد تقارير مالية معول عليها .

3- تعمل نظم إدارة التكلفة في هذه المرحلة على تعقب بيانات التشغيل الرئيسية وإعداد معلومات كلفوية أكثر دقة وملائمة.

4- تعد نظم إدارة التكلفة في هذه المرحلة والتي توفر المعلومات الإستراتيجية الملائمة كجزء متكامل من النظام الإداري

وتركز المرحلتان الأولى والثانية على عمل المحاسب الإداري ودوره في إعداد التقارير فيما تحول هذا الدور في المرحلة الثالثة إلى السيطرة التشغيلية ، أما المرحلة الرابعة فقد أشارت إلى كون المحاسب الإداري جزء من الإدارة وليس معداً للتقارير فقط ، وذلك من خلال وصفة شريكاً في انجاز الأعمال ، من خلال مهاراته في تحديد وتلخيص وتسجيل العوامل الحرجة لتحقيق نجاح المنظمة .

4. إستراتيجية قيادة التكلفة:

هي الإستراتيجية التي تكون الشركة فيها اقل المنتجين تكلفة في قطاع الصناعة، وذلك من خلال الاستثمار الأمثل للموارد والإنتاج بمعايير نموذجية والبيع بالأسعار الرائدة في السوق. وتتطلب هذه الإستراتيجية أساليب محكمة تتعلق بالتسهيلات البيعية ذات الكفاءة العالية، وملاحظة مستمرة للتكلفة بغرض خفضها، ورقابة صارمة على التكلفة وهامش الربح وخفض التكاليف لبعض المجالات مثل البحوث والتطوير، والإعلان الترويجي وغيرها. وتتخذ الشركة القائدة في التكاليف (السعر) كميزة تنافسية ضد المنافسين أو المنتجات البديلة. فالتكلفة المنخفضة للمنتجات تسمح للشركة مواصلة تحقيق الأرباح إثناء اشتداد حدة المنافسة، كما أن

¹ - حيدر شاكور نوري وآخرون، مرجع سابق، ص ص 286-288.

الحصة السوقية الكبيرة للشركة في ظل هذه الإستراتيجية تعنى أن للشركة قوة تساومية عالية مع الموردين، لأنها تستطيع الشراء بكميات كبيرة منهم. كما أن البيع بأسعار مخفضة سوف يشكل حاجزاً أمام دخول الآخرين إلي الصناعة، وذلك لسبب قلة عدد الشركات التي يمكن أن تتحمل المخاطر من منافسيها والدخول في الصناعة وذلك على أساس التكلفة الأقل. وكنتيجة لذلك فان الشركات الرائدة في التكلفة يحققون غالباً في حدود فوق المتوسط من العائد على الاستثمار.

وتتطلب هذه الإستراتيجية من المنشأة زيادة إنتاجية منتجاتها ومحاولة تخفيض التكاليف بقدر الإمكان من خلال الخبرة السابقة وأحكام الرقابة على التكاليف الثابتة والمتغيرة بشكل عام وتجنب العملاء الهامشين وتقليل النفقات إلى الحد الأدنى في مجالات البحث والتطوير ومندوبي البيع والإعلان وتنشيط المبيعات وما إلى ذلك.

ومما لا شك فيه أن التمتع بتكلفة منخفضة يعطى المنشأة قوة دفاعية وميزة تنافسية علي المنافسين فهذه التكلفة المنخفضة تمكن المنشأة من الاستثمار في تحقيق الأرباح على الرغم من وجود منافسة حادة في سوق العمل ، وتعتبر الشركات اليابانية خير مثال في تطبيق هذه الإستراتيجية، وذلك فان شركة الراجحي المصرفية للاستثمار تحاول بقدر الإمكان تقليص النفقات العامة إلى اقل حد ممكن مما أعطاها ميزة تنافسية على البنوك المنافسة في المملكة والجدير بالذكر أن تخفيض التكلفة يجب ألا يكون على حساب القوى العاملة داخل المنشأة، فلو حاول أي بنك على سبيل المثال تقليص التكلفة على حساب احتياجات العاملين فهذا يعنى أن ذلك البنك سوف يواجه بعض الصعوبات أجلاً أم عاجلاً باعتبار أن العنصر البشري في أي عمل هو القوة الدافعة والمحركة دائماً وراء تحقيق الأهداف¹.

ثانياً: أهمية إستراتيجية قيادة التكلفة:

تهدف هذه الاستراتيجية إلى تحقيق تكلفة اقل بالمقارنة مع المنافسين. وهناك عدة دوافع أو حوافز تشجع الشركات على تحقيق التكلفة الأقل، وهي توافر اقتصاديات الحجم، الآثار المترتبة

2- توفيق محمد عبد المحسن ، قياس الجودة والقياس المقارن، أساليب حديثة في المعايرة والقياس (توزيع دار الفكر العربي، مكتبة النهضة المصرية ، دار النهضة العربية ، المكتبة الأكاديمية ، دار الكتاب الحديث 2005 - 2006) ص271.

على منحنى التعلم أو الخبرة ، وجود فرص مشجعة على تحقيق التكلفة وتحسين الكفاءة، وأخيراً سوق مكون من مشتريين وواعين تماما للسعر.

تحقق هذه الاستراتيجية عدة مزايا من بينها:

1- ما يتعلق بالمنافسين، فالشركات المنتجة بتكلفة اقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.

2- ما يتعلق بالمشتريين فالشركة المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء ،حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.

3- ما يتعلق بالموردين، فالشركة المنتجة بتكلفة اقل يمكنها في بعض الحالات أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء وخاصة في حالة ما إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرجة .

4- ما يتعلق بدخول المنافسين المحتملين إلى السوق، فالشركة المنتجة بتكلفة اقل تحتل موقعاً تنافسياً ممتازاً يمكنها من تحقق السعر ومواجهة أي هجوم من المنافس الجديد.

5- ما يتعلق بالسلع البديلة فالشركة المنتجة بتكلفة اقل يمكنها مقارنة مع منافسيها . استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة التي تتمتع بأسعار جذابة¹.

ومن ما يمثل نقطة ارتكاز لإستراتيجية اقل الكلف العلاقة بين الحصة السوقية العالية والربحية العالية حيث وجدت العديد من الدراسات بان المنظمات التي تمتلك حصة سوقية كبيرة ولأسباب عدة تكون قادرة على تحقيق ربحية الصناعة فوق المعدل ولفترة زمنية طويلة وتظهر الحصة السوقية الكبيرة عندما تكون المنظمة قادرة على إنتاج وتقديم منتجات أو خدمات تدرك من العملاء بأنها بكلف اقل من المنافسين. وتؤكد بعض النتائج التجريبية إلى أن العلاقة بين الحصة السوقية العالية والربحية يمكن أن تعزى جزئياً إلى اقتصاديات الحجم وتجنب المخاطرة من قبل العملاء والحضور الواضح للمنظمة في السوق والإدارة الرشيدة ويعنى تجنب المخاطرة من قبل العميل معرفة المنتجات القائدة في مجال اقل الكلف مما يجعله غير راغب في التحول إلى منتجات المنافسين ماعدا في الحالات التي يظهر فيها منتج المنافسين مختلف عن منتج المنظمة التي يتعامل معها العميل بخصائص نوعية محددة لذا فان المنظمات تستفيد في حالة تجنب المخاطرة من قبل عملاء الصناعة. فالعملاء عادة ما يفضلون منظمات تمتلك سوق كبير وذلك

1- نبيل موسي خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال(مركز الإسكندرية للكتاب 1998م) ص ص 115-118

لشعورهم بان تلك المنظمات لم يكن لها أن تكون كذلك بدون منتجات تتميز بجوده عالية وسعر تفضيلي وأنها ستبقى في السوق لفترة أطول بعد قيامهم بالشراء من ما يوفر لهم خدمات ما بعد الشراء بشكل انسيابي وهذا السبب يبدو صحيحاً للمنتجات المكلفة التي تحتاج إلى خدمات ما بعد البيع على وجه الخصوص. فالحضور القوي في السوق يعنى بان منظمات اقل الكلف قادرة على إقناع منافسيها بعدم البدء بحرب الأسعار داخل الصناعة وهذا بدوره يقنع العميل بان الأسعار ستبقى ثابتة لفترة من الزمن مما يؤمن لجميع المنظمات العاملة في الصناعة مستويات ربحية. وبسبب المنافسة العالمية الكثيفة العاملة اليوم في اغلب الصناعات سلعية كانت أم خدمية يكون تكتيك تهذيب الأسعار صعب التطبيق.

وغالبا ما تمتلك منظمات اقل الكلف القدرة على منع المنافسين المحتملين من الدخول إلى الصناعة وذلك لدورها في تخفيض الأسعار والتي يمكن أن تشكل عوائق دخول لمن ينوى دخول الصناعة.

ويظهر ذلك واضحا في شركات تصنيع الحاسبات الشخصية حيث أن قدرة إحدى المنظمات على تخفيض أسعار منتجاتها تتجه لانخفاض كلفة مكونات المنتج تجعل القادمين الجدد للصناعة أمام حسابات للحصة السوقية المحتمل الحصول عليها والتي قد لا تكون مغرية في غالب الأحيان.

كما تمتلك منظمات الأعمال التي تستخدم استراتيجيات اقل الكلف ميزة كونها قادرة على زيادة الأسعار والمحافظة عليها من خلال اتجاهين. فعن طريق العمل بمستويات كفاءة عالية في الإنتاج فإنها يمكن أن تستوعب بسهولة الزيادات في أسعار المواد الأولية والمكونات التي تستخدم في تصنيع منتجاتها. تظهر تلك السياسة واضحة في بعض منظمات تصنيع المواد الغذائية .

ثالثاً: أشكال إستراتيجية قيادة التكلفة:

تبحث منظمة الأعمال التي تعتمد إستراتيجية اقل الكلف عن تحديد موقع أي مصدر ممكن لميزة الكلفة من نشاطات سلسلة القيمة، وهناك فرص متعددة للمنظمات التي تبحث في التمايز الكلفوى في نشاطات سلسلة القيمة الأساسية والمساعدة فعندما تحاول المنظمة اعتماد إستراتيجية اقل الكلف فعليها أن تبحث عن طرائق جديدة لتخفيض كلف أنشطتها وبشكل مستمر أي أن مصادر إستراتيجية اقل الكلف ليست ممكنة التحقيق وغير قابلة للاستدامة بدون تحسين مستمر وبحث متواصل لكفاءة أعلي في إنتاج السلعة أو الخدمة.

فبناء الميزة المعتمدة على الكلف يتطلب من المنظمة إيجاد واستثمار جميع مصادر أو موجهات تخفيض الكلف المحتملة والتي تقود إلى كفاءة أكبر في كل نشاط يمكن أن يضيف قيمة، فموجه الكلف هو أي عامل تقني أو اقتصادي يحدد كلفة انجاز فعالية معينة ومن موجهات الكلف المهمة التي تحدد شكل إستراتيجية اقل الكلفة ما يأتي:

فاتجاه المنظمة لميزة اقل الكلف لا يعنى إغفالها لخصائص المنتج المتمثلة بالجودة والخدمة والاعتمادية. وإذا مارست المنظمة ذلك فان أدائها سيكون غير مقبول للعملاء لذا يتوجب علي المنظمة التي تبني الميزة المعتمدة على الكلف أن تعمل على تحقيق درجة من التقاربية مع منظمات أخرى حددت معايير جودة المنتج المفضلة من قبل العملاء، وفيما يلي استعراض لموجهات اقل الكلف:

(أ) تأثير اقتصاديات الخبرة والحجم:

تمكن اقتصاديات الخبرة والحجم المنظمة من تحقيق كلف منتجاتها فكلما زاد الحجم وتطورت الخبرة كلما انعكس ذلك بكلف اقل ويظهر تأثير المنحنى بشكل أكبر في نشاطات التوزيع في سلسلة الأنشطة المضيفة للقيمة. فعلى سبيل المثال، توصف المصانع الكبيرة بأنظمة توزيع تتميز بكلف ثابتة عالية وعمليات تعتمد تكثيف رأس المال والتي يمكن تخفيضها باقتصاديات الحجم وتعد اقتصاديات الخبرة مؤشراً في هذه الأنشطة كذلك وذلك لتوفر فرص للعاملين لكي يصبحوا أكثر كفاءة في انجاز أعمالهم مع الوقت. كما أن كلف الشراء وتطوير التقنية يمكن أن تخضع لتأثيرات منحنى الخبرة والحجم والذي يمكن أن ينعكس بانخفاض الكلف. فالمنظمات التي يمكن أن تصنع استراتيجيات اعتماداً على اقتصاديات منحنيات الحجم والخبرة يمكن أن تحصل على عوائد أعلى ببيع منتجاتها بأسعار السوق السائدة.

(ب) التكامل العمودي:

حيث يعد التكامل العمودي مفهوماً اقتصادياً إدارياً ذا طبيعة إستراتيجية، ويقصد به درجة السيطرة التي تمتلكها المنظمة على مصادر عرض مدخلاتها والطلب على مخرجاتها على سبيل المثال عندما تمتلك منظمة تصنيع سيارات مصنع للحديد والمصدر الأساسي للتجهيز بالمواد الأولية فإنها بذلك تمارس شكل من أشكال التكامل العمودي وفي هذه الحالة فان المنظمة توسع سيطرتها على عميل مهم لمنتجاتها. فتوسيع السيطرة على مصادر العرض أو على العملاء

يسمى بالتكامل العمودي. وقد تجد المنظمات مداخل عديدة للتكامل العمودي تمكنها من تخفيض الكلف. فالتكامل العمودي يمكن أن يكون احد المسارات المهمة لتخفيض الكلف اعتماداً على طبيعة المنتج ودرجة التغير التقني في أنشطة إنتاجه والقوة النسبية للبائعين والعملاء في الصناعة وعوامل بيئية خارجية أخرى. فكيف يمكن أن يسهم التكامل في بناء إستراتيجية تنافسية قائمة على الكلف يعتمد على طبيعة الحالة التي تواجه المنظمة. فالمستويات العالية من التكامل العمودي تساعد المنظمة في السيطرة علي جميع المدخلات والتجهيزات الممكنة والمطلوبة لتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع وفي العديد من الحالات تقود المستويات العالية من التكامل العمودي إلى منتجات تامة الصنع وفي العديد من الحالات تقود المستويات العالية من التكامل العمودي المنظمة إلى زيادة تأثيرات الحجم والخبرة بين الأعمال التي تمارسها. يظهر تأثير ذلك واضحاً في منظمات الأعمال التي تكون بوضع أفضل من منافسيها للسيطرة على إجمالي الكلف لكل الأنشطة الأساسية والداعمة في سلسلة القيمة وفي أحيان أخرى تتمكن المنظمة من تحقيق كلف أقل عن طريق تكامل متخصص أو اللجوء إلى عدم التكامل ويظهر ذلك واضحاً عندما تكون القوة التساومية للمجهزين والعملاء منخفضة والتغير المستمر في خصائص المنتج والتغير الكبير والمستمر في التقنية لذا على المنظمة قبل الدخول في التكامل أن تجرى عملية المفاضلة في قرار الدخول من عدمه أولاً ومستويات التكامل العمودي ثانياً لكي تتمكن من اختيار المسار الصحيح إلى الإستراتيجية التنافسية المعتمدة على الكلف.

(ج) موقع الفعاليات (الأنشطة):

يمثل الموقع الذي تتجز به الفعالية التي تضيف قيمه احد موجهات الكلف في تحديد ميزة الكلفة للمنظمة. وربما يكون المثال الأفضل للإيضاح كيف أن الموقع يمكنه أن يستخدم لبناء ميزة تنافسية تعتمد على الكلفة هو مثال شركة تويوتا وكيف تتعامل مع تجهيزها فلكي تحافظ على كلفة المخزون بأقل مستوى وجودة عالية للأدوات الاحتياطية لاجزاء عالية الحركة تعمل تويوتا مع المجهزين الأساسيين لبناء مصانع للأدوات الاحتياطية قريبة من معامل التجميع التابعة لها وعن طريق ذلك تتمكن تويوتا تحقيق إدارة المخزون القائمة على أساس التدفق في الوقت المناسب (jit) وهذا يعنى بان تويوتا يمكن أن تستلم الأجزاء التي تحتاجها حالا بدون كلفة الاحتفاظ بالمخزون. وقد مكنت هذه الإستراتيجية شركة تويوتا بتخفيض كلف تصنيع وتجميع

السيارات بمستوى أكبر فكلّف التوزيع المادي الداخلي تتخفّض بشكل ملحوظ وذلك لقلّة الأدوات الاحتياطية التي تبقى في المخازن علاوة على ذلك يمكن إنجاز العمليات بكفاءة أعلى طالما تكون حركة المدخلات الإنتاجية والتجميعية متوفرة في الوقت المناسب. فالموقع يعدّ موجه كلف جوهري سواء ارتبط بالعمليات الإنتاجية أو التسويقية حيث أن قرب موقع المنظمة من السوق وقدرتها في الإيصال المنتج في الوقت المناسب يمكن أن يخفّض الكلف خاصة إذا ما اختارت قنوات التوزيع الخارجي المناسبة¹.

رابعاً: أهداف إستراتيجية قيادة التكلفة:

هنالك عدة أهداف تسعى إستراتيجية قيادة التكلفة كإستراتيجية رائدة إلى تحقيقها والتي يمكن صياغتها وفقاً للآتي:

أ/ تسعى إستراتيجية قيادة التكلفة إلى تحقيق تخفيض جوهري في التكاليف الكلية لأي صناعة ، من خلال الاعتماد على مجموعة من الإجراءات الوظيفية الهادفة².

ب/ تسعى إستراتيجية قيادة التكلفة إلى تقديم خدمة أو إنتاج منتج وبيعه في سوق يتميز بحساسية السعر ، وقد يتحقق ذلك من خلال اكتشاف مورد رخيص للمواد الأولية أو الاعتماد على تحقيق وفورات الحجم الكبير وبالتالي تخفيض تكلفة الوحدة أو التخلص من الوسطاء أو استخدام طرق للإنتاج والبيع تخفض من تكلفة الإنتاج³.

ج/ ويرى أحد الباحثين أن إستراتيجية قيادة التكلفة تسعى لأن تصبح المنظمة أقل المنظمات في مجال الصناعة من ناحية تكلفة منتجاتها⁴.

تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة:

1- طارق شريف يونس وآخرون، الإدارة الإستراتيجية. مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية، (مؤسسة فخراوي للدراسات والنشر ، ملكة البحرين ، 2010 م) جامعة العلوم التطبيقية كلية العلوم الإدارية ص ص 243 - 247

2 . فلاح حسن الحسين ، الإدارة الإستراتيجية مفاهيمها ومداخلها وعملياتها المعاصرة، ط ح ، (دار وائل للنشر عمان 2006م) ص189.

3 .محمد أحمد عوض ، الإدارة الإستراتيجية : الأصول والأسس العلمية ، (الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية: 1992م) ص175.

4 . راوية حسن ، إدارة الموارد البشرية ، رؤية مستقبلية ، (الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2001م) ص10.

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم وذلك لتفادي حدوث الارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع في مواد خام وعمالة وأجور وغير ذلك، ومن خلال اتباع جميع الوسائل الممكنة لتحقيق التكاليف بعد مزيد التكلفة المستهدفة، كما ان التكاليف المستهدفة تصنع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكن دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ، خطط له ، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تحقيق التكاليف.

وبجانب قيام التكاليف المستهدفة كما ان التكاليف المستهدفة تصنع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكن دائماً من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له ، هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تحقيق التكاليف.

وبجانب قيام التكاليف المستهدفة بالعمل على تحقيق التكاليف بالتعاون مع الموردين ، فهي أيضاً تقوم بفحص كافة مراحل المشروع لتكشف مناطق حدوث الارتفاع في التكاليف ومقدار ذلك الارتفاع لتحقيقه بالقدر اللازم له من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المشروع ومن خلال التعرف على الأنشطة التي فيه والاستغناء عنها¹.

عليه يرى الباحث أن تحقيق إستراتيجية التكلفة لا يأتي عن طريق اتخاذ القرارات العشوائية بتخفيض مستوى الإنفاق أثناء العملية الإنتاجية أو دون سابقه تخطيط دون دراية لإمكانية تحقيق ذلك التخفيض ومدى تأثيره على كافة العناصر التي تم تخفيض تكاليفها ، بل يأتي عن طريق دراسة تفصيلية متعمقة لجميع التكاليف خلال دورة حياة المنتج التي تبدأ بالتخطيط والتصميم وحتى دخول المنتج أو الخدمة إلى مرحلة التدهور والسحب من السوق.

خامساً: مزايا إستراتيجية قيادة التكلفة:

ان إستراتيجية التكلفة الأقل من أهم المصادر التي يمكن ان تعتمد عليها المؤسسة لزيادة أرباحها وتحقق الرفاهية للعاملين بها، خاصة في ظل الثورة التكنولوجية التي جعلت الفروق بين منتجات

¹ . عماد عبد الخالق الشيخ، التكاليف المستهدفة ودورها في دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي في السوداني، دراسة حالة مصنع التوفيق للصابون، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013م، ص76.

المنافسين من حيث الجودة قليلة أو تكاد تكون معدومة . كما أن هذه الإستراتيجية بها عدة مزايا من بينها¹:

- أ. ضمان موقع تنافسي جيد نسبة لانخفاض تكلفة منتجات المؤسسة.
- ب. المدرسة المنتجة بتكلفة اقل تستطيع التحكم في السعر وبالتالي سوف تتمتع بحصانة العملاء ، حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض سعر المؤسسة الذي يمثل أقل سعر في السوق.
- ج. المؤسسة المنتجة بتكلفة أقل يمكن أن تكون في مأمن من الموردين الأقوياء ، خاصة إذا كانت المؤسسة تتبع سياسة الحجم فضلا عن تحكمها في السوق وبالتالي فإن تعاملها مع الموردين يكون بكميات كبيرة مما يتيح لها المساومة على تخفيض أسعار الموردين .
- د. المؤسسة المنتجة بتكلفة أقل ، يمكن أن تستخدم تخفيضات السعر ضد السلع البديلة.
- هـ. المؤسسة المنتجة بتكلفة اقل تحتل موقعا يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أي تهديد لمنافسين جدد.

يرى الباحث ان إستراتيجية التكلفة الأقل توفر قدراً من الحماية للمؤسسة وان هذه الإستراتيجية تعطي المؤسسة المطبقة لها القدرة على تحديد السعر ، كما تعطيها حماية من محاولة المنافسين تقليد هذه الإستراتيجية ، حيث إن المنافسين الجدد أما رغبوا في مجارة المؤسسة في تحديد الأسعار بدون دراية لأسس تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة وبذلك سوف يتعرضون إلى خسائر بالغة لان تطبيق إستراتيجية التكلفة الأقل لا يعتمد فقط على تخفيض الأسعار أو ضغط التكاليف بشكل عشوائي.

¹ - نادية العارف ، الإدارة الإستراتيجية (الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية: 2003م) ص110.

المبحث الثاني

أدوات وابعاد وتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة

أولاً: أدوات إستراتيجية قيادة التكلفة:

لتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة تحتاج المنظمة إلى أدوات وأنظمة محاسبية لتحقيق ذلك ، حيث ربط العديد من الباحثين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة ، ونظام الإنتاج بالوقت المحدد كأحد أدوات إستراتيجية قيادة التكلفة وفيما يلي نستعرض مفهوم تلك الأدوات بالتفصيل :

الأداة الأولى: أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، التي ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة عن المعلومات في بيئة الأعمال وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز في الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من مسببات التكلفة، وذلك تمهيداً لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة. تستند فلسفة هذا النظام على استخدام الأنشطة أساساً لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة من حيث أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن تحسب التكاليف على أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات التي تجد الطلب على موارد هذه الأنشطة، والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات. قد تم تصميم هذا المدخل لتوفير معلومات أكثر دقة عن الإنتاج والأنشطة المدعمة له، وتكاليف المنتجات، وذلك حتى يمكن للإدارة أن تركز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فاعلية وتأثيرها على زيادة الإنتاج ومن ثم فإنها تساعد المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج والتسعير والتسويق والربح البيعي وتشجع التطورات التشغيلية بصفة مستمرة، وقرارات إضافة المنتجات وابتعادها من الأنشطة إلى لا تضيف قيمة للمنشأة⁽¹⁾.

1- نور الشام موسى شايبو وآخرون، التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الانجاز لزيادة كفاءة القياس التكميلي، مجلة جامعة بحري للآداب والعلوم الإنسانية، السنة الثالثة ، العدد السادس ، ديسمبر 2014.

أشارت إحدى الدراسات إلى أن نظام المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يعد مدخلا للتعامل مع تكاليف المنتج من خلال محركات التكلفة وذلك لتخصيص التكاليف غير المباشرة كما عرفه البعض بأنه الرد المناسب من الدول الأوروبية للنظام الياباني لإشباع الاحتياجات الناتجة عن التطورات الصناعية. كما أشارت إحدى الدراسات إلى أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية. فيما عرفته دراسة أخرى بأنه منظور جديد لقياس التكلفة وتتبعها من خلال تحديد العوامل المحركة لتكلفة الأنشطة وتجميع مايتصل بها من بيانات بهدف تحديد تكلفة وحدة المنتج بكل نشاط . ودراسة أخرى أوضحت أنه نظام يركز على الأنشطة لوحدات أساسية لتجميع وتحليل التكاليف على الوحدات المستفيدة.(1)

ومن التعريفات السابقة تتبين أن مدخل المحاسبة عن التكاليف على أساس النشاط يقوم على مبدأ رئيسي مفاده الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.(2)

مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

لتحقيق استراتيجية قيادة التكلفة من خلال أسلوب التكلفة على أساس النشاط لا بد من الأخذ في الاعتبار مقومات أسلوب التكلفة على أساس النشاط وفيما يلي نستعرض تلك المقومات كالآتي:

1- الموارد: وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد.

2- الأنشطة: تعرف الأنشطة طبقا لمحاسبة تكاليف النشاط (ABC) بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المنظمة.

1- محمد محمود يوسف، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 32، مارس 1995م، ص 128 ، 129.

2- حسين محمد عيسى ، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، مجلد العدد (3) يوليو 1997م ، ص 127.

3- أغراض التكلفة: غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمات) أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة).

4- مسببات التكلفة: ويعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عناصر التكلفة داخل وعاء التكلفة.

5- أوعية التكلفة: تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى في التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف.

خطوات تطبيق أسلوب محاسبة تكاليف الأنشطة:

إن تطبيق أسلوب تكاليف الأنشطة يشتمل على الخطوات الآتية:

1- تحليل قيمة العملية:

وينصرف تحليل قيمة العملية إلى التحليل النظامى للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج إلى تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج ويتم التعرف على الأنشطة من خلال مراجعة الخرائط التنظيمية والأنشطة المعاونة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع العاملين بالمنظمة لتحديد ماذا يفعلون من أجل استمرار المنظمة ثم يتم تصنيف هذه الأنشطة حسب طبيعتها إلى نوعين:

أ- الأنشطة التي تضيف قيمة وتعرف بأنها الأنشطة التي تضيف أو تزيد من قيمة النشاط ذاته ومن ثم تضيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك.

ب- الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط ذاته ومن ثم لا تضيف قيمة للمنتج تبعاً لذلك.

2- تحديد مراكز النشاط:

بعد تحليل قيمة العملية (PVA) تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة وجاهرة ويتم تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد.

3- تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:

يتم في هذه الخطوة تعيين التكاليف لمراكز النشاط والتي سبق وتم تحديدها في الخطوة السابقة ويتم هذا التعيين حسب الدور الذي يؤديه كل مركز بحيث تكون التكاليف في كل مركز نتيجة أعمال متجانسة وقد يستخدم في ذلك الأساليب الإحصائية لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين تكاليف كل مركز نشاط وبين الأنشطة المؤداة داخل هذا المركز وبعبارة أخرى تحديد أي التكاليف تتعلق بأي من مراكز النشاط وذلك لتفادي أي تشويه للتكاليف.

4- اختيار مسببات التكاليف:

تشمل هذه الخطوة على تعيين التكاليف من مركز النشاط إلى المنتجات ويتم ذلك من خلال اختيار واستخدام مسببات التكاليف المحددة.⁽¹⁾

الأداة الثانية: أسلوب التكلفة المستهدفة:

مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة:

يعتبر نظام التكلفة المستهدفة احد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات.

ويبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تتناسبهم ويجعل من ذلك هدفاً محدداً له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسئولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع وخاصة الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم، بل يتجاوز ذلك الإحساس بالمسئولية حدود المشروع إلى الأطراف الخارجية كالموردين ليجد هؤلاء الموردين أنفسهم مضطرين لخفض تكاليفهم والارتقاء بمستوى منتجاتهم سواء الخامات أو تلك المصنعة تصنيحاً أولياً.⁽²⁾

1- أمل إبراهيم احمد وادي وآخرون، أسلوب التكلفة علي أساس النشاط و دوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية 2016، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية .

1- ميساء محمود محمد راجحان، مرجع سابق، ص 11 .

لقد تعددت المفاهيم والتعريفات ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، فقد عكست التعريفات وجهات نظر مختلفة فقد عرفت على أنها : (عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق إستراتيجيتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء)، كما عرف على انه (مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج)، كما عرفت بأنها أسلوب أو نظام يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق القيام بإجراء دراسة للسوق وتحديد السعر ومعرفة رغبات العميل للوصول إلى ما يرضيه فضلا عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير للمنتج اى أن تمارس من خلال دورة حياة المنتج.

وعرفت على أنها : عبارة عن عملية ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل، حيث أن مدخل التكلفة المستهدفة قد ظهر أولاً في اليابان فان من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة، إذ تم تعريفها بأنها عبارة عن عملية لإدارة الأرباح بصفة عامة وذلك عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج وسعره وشروط توزيعه وغير ذلك من الأهداف المتعلقة بالمنتج والتي تمكن المنظمة من تحقيق استراتيجياتها للربح على أن يتم تحقيق تلك المستويات المذكورة في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء.⁽¹⁾

التسعير وفق أسلوب التكلفة المستهدفة:

لغرض تسعير المنتج على أساس التكلفة المستهدفة يتم إتباع الخطوات التالية:

1- تحديد المنتج الذي يحقق ويستوفي احتياجات الزبائن المرتقبين:

2- على عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل.

وذلك من خلال أبحاث السوق ومعلومات المنافسة والزيائن المرتقبين وطبيعة المنتج ونطاق مدة حياة المنتج المتوقعة وقوة المنافسة المتوقعة وقوة الطلب والمقدرة المالية للمنظمة.

2- تحديد السعر المستهدف:

يعرف السعر المستهدف بأنه ذلك السعر المقدر للمنتج سواء سلعة أو خدمة الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه وهذا التقدير يبنى على أساس فهم وإدراك الزيائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين ويعد تحديد السعر المستهدف هو نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة وهناك عوامل كثيرة تؤثر على السعر المستهدف منها طبيعة المنتج، رغبات المستهلك المرتقب والسوق المستهدف، دورة حياة المنتج، العوامل السياسية والقانونية.

3- تحديد هامش الربح المرغوب:

يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للشركة وخاصة على المدى المتوسط مع الأخذ في الاعتبار تكلفة الأموال التي تولد تلك الأرباح وفى مدخل التكلفة المستهدفة يتم ابتداء احتساب الربح المستهدف في ضوء خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي فترة 3-5 سنوات ثم يعاد إلى تقسيم إجمالي الربح إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي تسوق في السوق مستقبلا فيما يتم استخدام معدل العائد على المبيعات أو العائد على الاستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة.

4- تحديد التكلفة المستهدفة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب فيه من سعر البيع المحدد في السوق للوصول إلى التكلفة الممكن تحقيقها (المستهدفة) لهذا المنتج في ظل الموارد والأنشطة آخذاً بالاعتبار جميع الاعتبارات والمواصفات الخاصة للمنتج وفى حالة ظهور تكلفة المنتج أكبر من التكلفة المستهدفة يمكن البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف من دون التأثير في خصائص ومواصفات المنتج الرئيسية التي يحتاجها الزيائن عن طريق ما يعرف بهندسة القيمة.

5- إجراءات تحليل هندسة القيمة:

تعرف هندسة القيمة بأنها الطريقة أو الأسلوب الذي من خلاله تستطيع الشركة تخفيض التكلفة المقدر إلى التكلفة المستهدفة حيث أن كل عنصر أو جزء من المنتج يختبر لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة وأداء المنتج ككل. بذلك فإن هندسة القيمة تحقق أهدافها للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال :

أ- تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض تكاليف المنتج من دون التضحية بوظائف ونوعية المنتج.

ب- حذف الوظائف أو الأنشطة غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج.⁽¹⁾

الأداة الثالثة: نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

تعانى المنظمات عادة، وخاصة تلك الموجودة في البلدان النامية من مشاكل كبيرة في تضخم حجم المخزون وتكلفة إدارته والاحتفاظ به، مما دعاها إلى وضع أساليب عديدة للسيطرة عليه من أجل تخفيض التكاليف الصناعية ورفع مستوى الربحية، لذلك زاد الاهتمام بإدارة المخزون (inventory management) في المنظمات وخاصة الصناعية منها، وأصبحت سياسة المخزون الصفرى (Zero inventory) الهدف الأكبر وذلك عن طريق التوريد المباشر من الموردين، وتقليل كمية المخزون من المواد الأولية، والمواد تحت التصنيع والمنتجات النهائية في المخازن وتم تخفيض ذلك باستخدام نظام الـ (Just-in time) إذ هو نظام إنتاجي بلا مخزون وفلسفة نحو تطبيق المخزون الصفرى، و الأعمال الصفرية، والمناولة الصفرية، ووقت الأعداد الصفرى ، والتلف الصفرى.

ومما لا شك فيه أن الغالبية العظمى من المنشأة الصناعية والتجارية تتسابق نحو المنافسة العالمية، وتحقيق الربحية والوصول بها إلى أقصى درجاتها وان نجاح تلك المنشآت تمتد إشارة

1- طه عليوى ناصر ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد الخامس والثمانون ، 2010 ص 5-6.

لتنعكس على الاقتصاد والنشاط على مستوى الدولة والعالم ولا بد من مقارنة (ما آل إليه حلنا وما وصل إليه غيرنا) من حيث نجاح المؤسسات والمنافسة العالمية. (1)

مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد:

على الرغم من أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد من التقنيات التي ظهرت في بداية السبعينات ولاقى نجاحاً كبيراً في تطبيقه من العديد من الشركات، إلا أنه لا يوجد تعريف محدد لنظام الانتهاج في الوقت المحدد، إلا أن جميع التعريفات تتفق من حيث الفلسفة والمضمون فقد عرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد بأنه نظام يعمل على شراء المواد اللازمة للعملية الإنتاجية والإنتاج بالكمية والوقت المحدد وفقاً لاحتياجات العملاء في حين يرى آخر في تعريفه بأنه ذلك النظام الذي يتم فيه إنتاج كل جزء من المنتج بواسطة إحدى خلايا التشغيل على خط الإنتاج في ذات اللحظة التي تكون فيها الخلية التالية بحاجة إليها ومستعدة لاستلامها، و يرى آخر بأنه نظام يستخدم نظام الجذب أي أن البداية في الإنتاج تكون في طلب العميل ثم يتم شراء المواد الأولية اللازمة للإنتاج وبعد ذلك يتم الإنتاج بمهارات عالية حتى يتم تسليم المنتج النهائي للعميل في الوقت المحدد وبجودة وكفاءة عالية في حين عرفة آخر بأنه نظام يعمل على خلق قيمة مضافة للشركة من خلال استبعاد أي نشاط لا يؤدي إلى إضافة إلى الإنتاج ويعمل على تخفيض المخزون إلى أدنى درجة ممكنة.

وتعريف آخر بأنه فلسفة تسعى إلى تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن وكذلك إلى الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية من خلال القيام بشراء تلك المواد بالكميات والوقت المناسبين، والإنتاج بالكمية والوقت المحدد لتلبية احتياجات العملاء حيث تركز هذه الفلسفة على معرفة احتياجات العملاء وتنمية علاقات الشركة مع مورديها وتنمية مهارات العاملين وتدريبهم. (2)

نظام الإنتاج الآني وأثره على إستراتيجية الكلفة:

1-سناء نايف اليعقوب، اثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (just. In. time) على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال ، قسم المحاسبة .
1- احمد سليم سمور ، دور تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد just in time في تعزيز الأداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية، جامعة الأزهر ، غزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.

أن نظام الإنتاج الانى عند تطبيقه لابد أن يكون له اثر كبير على محاسبة الكلفة، فإن التخلص من المخزون في جميع مراحل العملية الإنتاجية، وما يصاحبها من تكاليف، بالإضافة إلى غياب التعقب التفصيلي للمواد الأولية والعمل المباشر، خلال تسلسل العملية الإنتاجية يؤدي إلى إلغاء محاسبة المخازن وما ينتج عنها من تكاليف.

الشكل التالي يوضح اثر استخدام نظام الإنتاج الانى ، ونظام الإنتاج التقليدي على التكلفة.

أ/ محاسبة التكلفة التقليدية

شكل رقم (2/ 1/2)

أثر استخدام نظام الإنتاج الآني ونظام الإنتاج التقليدي علي التكلفة



ب / محاسبة التكلفة في JIT

الموارد في التشغيل عدم التعقب التفصيلي المنتجات النهائية

المصدر: احمد سليم سمور ، دور تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد just in time في تعزيز الأداء المالى للشركات الصناعية الفلسطينية، جامعة الأزهر ، غزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.

في ظل نظام الإنتاج الانى كان الاتجاه إلى القيام بتخفيض عدد عناصر التكلفة، مما ساعد الأفراد والإدارة بشكل عام على دراسة التكلفة بشكل إجمالي، والقيام بدراسة التكلفة للمنتجات النهائية، عوضاً عن الاهتمام بتحديد تكلفة المنتجات الوسيطة ومشاكل الإنتاج تحت التشغيل وغيرها، وذلك لمحاولة التخفيض الكلى للتكلفة بدلا من القيام بدراسة العناصر الفرعية للتكاليف.

ويرى آخر بان هناك فرقاً بين قيام المنشأة بتخفيض التكاليف الصناعية والرقابة عليها. وتشير إلى أن الرقابة على التكاليف تؤدي إلى تخفيضها، وان تخفيض التكلفة لا يحقق الرقابة عليها.

فالقيام بتخفيض التكاليف الصناعية يمثل قيام المنشأة بتخفيض في تكلفة عناصر الإنتاج، دون التأثير على جودة المنتج، وبذلك يمكن القول بان تخفيض التكاليف الإنتاجية يتم من خلال:

1- تخفيض زمن الإنتاج، وذلك بتبني سياسات إنتاجية حديثة.

2- إلغاء ما هو غير ضروري من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

3- الوصول بالفاقد والتالف إلى الصفر.

ويتم ذلك باستخدام أساليب إنتاجية جديدة احدث من تلك التقليدية التي تعتمد عليها المصانع، فالأساليب التقليدية لا يمكن أن تساعد المنشأة على تحديد مجالات تخفيض التكاليف الصناعية. ولا تمكن المنشأة من حل المشاكل التي تنتج عن انفراد قسم المشتريات بشراء المواد الأولية دون مشاركة الأقسام الأخرى مما ينتج عنها عدم مطابقة للمواصفات وزيادة في العادم والتالف.⁽¹⁾

إستراتيجية قيادة التكلفة وأبعاد رأس المال البشري:

1/ علاقة رأس المال البشري بإستراتيجية قيادة التكلفة:

هو المصدر الأساسي لتكوين وتشخيص الأفراد الذين يمتلكون المقدرّة العقلية والمهارات و الخبرات اللازمة لإيجاد الحلول العملية المناسبة لمتطلبات ورغبات الزبائن لأنهم مصدر الابتكار والتجديد في المنظمة².

أن الإنسان هو القدرة البشرية التي خلقها الله عز وجل وخصها بالقوة الكامنة القادرة على أحداث التطور باستخدام العلوم والغوص فيه ، ويوصف إنسان اليوم بأشد وحدة اقتصادية منتجة لنفسه ولأسرته ولمجتمعه ، ومن الخصائص المذكورة عن عصرنا ، انه عصر التنظيمات الكبيرة بل

1- فراس عزت عقلة الكساسية، معوقات تطبيق نظام الإنتاج الانى في شركات الأدوية الأردنية المساهمة العامة، دراسة ميدانية، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، قسم المحاسبة.

2 . التجاني أحمد عبد الله فرح، المحاسبة عن رأس المال الفكري ودورها في تجديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الصندوق القومي للتأمين الاجتماعي ، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013م.

المعقدة ، ومن بين مؤشرات التعقيد ، درجة الفن التقني ، وحجم الانتشار المكاني أو الجغرافي لا نشطة التنظيم وتعقيد البيئة المحيطة ، وظهور المعرفة¹.

ويرى الباحث أن إستراتيجية قيادة التكلفة هي فن التعامل مع التكاليف في جميع مراحل الإنتاج باستخدام أساليب تستطيع المؤسسة من خلالها جعل التكاليف في اقل ما يمكن أن تكون عليه سواء كان ذلك باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أو أسلوب التكلفة عن أساس النشاط أو أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد أو غير ذلك من الأساليب . وهذا لا يتأتى إلا عن طريق امتلاك المؤسسة لعقول مبتكرة قادرة على حل المشكلات بطرق متعددة لتحقيق الحد الأدنى من التكاليف مع مراعاة عدم المساس بجودة الخدمة أو السلعة التي تقدمها المؤسسة ، كذلك لا يتأتى إلا بوجود كوادر مدربة تدريباً عالياً حتى تتميز المؤسسة بعدم الفاقد والتالف في جميع مراحل الإنتاج وحتى تستطيع إدارة الوقت بطريقة تجنب المؤسسات الوقت المهدر ، كذلك هذا لا يتأتى إلا عن طريق أفراد يجيدون لغة التعامل مع الآخرين للاستفسار من نقل الخبرات فيما بينهم أفراد يستطيعون الإبداع من خلال فرق العمل أفراد لديهم المقدرة على تحمل ضغط العمل في جميع مراحلهم ، أفراد لديهم الجراءة لإحداث التغيير عن طريق المشاركة بأرائهم.

2/ رأس المال الزبائني وإستراتيجية قيادة التكلفة:

يمثل العلاقات التي تقيمها المنظمة مع الزبائن من خلال زيادة إرضاء الزبون وولائه ومدى الاحتفاظ به ، عن طريق الاهتمام بمقترحاته والاستماع إلى الشكاوى المقدمة من قبله وإيجاد الحلول الناجحة لها بالسرعة الممكنة ومشاركة أعمالها وصفاتها وإقامة علاقات تعاون قوية. ويرى آخرون رأس مال العملاء (العلاقات) تشمل جميع ارتباطات المنظمة مع الجمهور وعامة الناس خارج المنظمة (العملاء والموردين) مثل الولاء لمنتجات المنظمة وحصص المنظمة في السوق وما إلى ذلك (2).

أن إستراتيجية قيادة التكلفة تعني أيضا قدرة المؤسسة على تصميم وتصنيع وتسويق منتج أقل تكلفة بالمقارنة مع الشركات المنافسة وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد اكبر وتحديد هذه

¹ .طلعت عبد العظيم متولي، نموذج وصفي لقياس إدارة رأس المال الفكري ، باستخدام إستراتيجية القياس المتوازي للإدارة ، منظور المحاسبة عن المعرفة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا العدد الأول 2003م.

² التجاني أحمد عبد الله فرح ، مرجع سابق، ص54.

الميزة فإنه لا بد من فهم الأنشطة الربحية في حلقة القيمة للمؤسسة والتي تعد مصادر هامة لميزة التكاليف¹.

هنالك عدة طرق لتحقيق استراتيجية قيادة التكلفة منها :

أ. تنمية حضارة تنظيمية تركز أساسا على الاهتمام الواعي للعاملين بشأن التكلفة . وفي ظل هذه الحضارة فإن جميع العاملون بالمنظمة يضعون نصب أعينهم عن قصد مسألة التكاليف وضرورة العمل على تحقيقها إلى حد ممكن .

ب. محاولة تقديم منتج اساسي دون أي نوع من الكماليات الإضافية والتي تؤدي إلى زيادة التكلفة.

ج. تعديل الأنشطة والعمليات ذات التكاليف المالية ، مثلا لو كانت بعض العمليات الإنتاجية تتم بصورة يدوية أو نصف آلية وكان ذلك يؤدي على زيادة التكاليف فإن الإدارة يمكن أن تحل محل هذه العمليات الآلية منخفضة التكاليف.

د. استخدام بعض الإعلانات أو وسائل الترويج للسلعة بصورة مميزة وجيدة والذي قد يترتب عليه تخفيض المبالغ الكلية التي تنفق على نشاط الترويج.

3/ رأس المال الهيكلي وإستراتيجية قيادة التكلفة

هو قرارات التي تنظم وتلبي متطلبات الزبائن وتساهم في نقل المعرفة وتعزيزها من خلال الموجودات الفكرة الهيكلية المتمثلة في نظم المعلومات ، وبراءات الاختراع وحقوق النشر والتأليف ، ومدى حماية العلامة التجارية التجارية التي تمثل شخصية المنظمة وقسميتها وهويتها والتي ترجع بالفائدة للزبون وزيادة رضائه ، وكذلك فائدة المنظمة لزيادة كفاءتها وفعاليتها.

ويرى أن رأس المال الهيكلي أو رأس المال التنظيمي يتضمن الأنظمة والسياسات والثقافة والبحوث والتطوير وأي مقدرات نمطية أخرى ، والتي من شأنها تطوير المقدرة السوقية والتنافسية للمنشأة⁽²⁾.

¹ . أمين فضل الله عبد الله خير الله ، تسعير المنتجات الصناعية على أساس التكلفة وأثره على المنافسة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2010م ، ص43.

² التجاني أحمد عبد الله فرح ، مرجع سابق، ص54

أن إستراتيجية قيادة التكلفة تعتمد على قدرة المنظمة في توفير الخدمة أو السلعة بكلفة منخفضة مقارنة بالمنافسين فالافتراض الأساسي والعملي لإستراتيجية قيادة أقل الكلف يتمثل بامتلاك المنظمة لميزة الكلفة مقارنة بالمنافسين الآخرين والتي يمكن من خلالها إيصال المنتج إلى العميل بأسعار منخفضة للحصول على حصص سوقية أكبر .

حيث تبحث منظمة الأعمال التي تعتمد إستراتيجية أقل الكلف عن تحديد موقع أي تخفيض في الكلفة في نشاطات سلسلة القيمة الأساسية والمساعدة فعندما تحاول المنظمة اعتماد إستراتيجية أقل الكلف فعليها أن تبحث عن طرائق جديدة لتحقيق كلف أنشطتها وبشكل مستمر، أي أن مصادر إستراتيجية أقل الكلف ليست ممكنة التحقيق وغير قابلة للاستدامة دون تحسين مستمر وبحث متواصل لكفاءة أعلى في إنتاج السلع أو الخدمة فبناء الخبرة المعتمدة على الكلف يتطلب من المنظمة إيجاد واستثمار جميع مصادر أو موجّهات تحقيق الكلف المختلفة والتي تعود على كفاءة أكبر في كل نشاط يمكن أن يضيف قيمة الكلف هو أي عامل تقني أو اقتصادي يحدد كلفة انجاز فعالية معينة¹ .

ويرى الباحث أن استخراج التقنيات الحديثة في الإنتاج واستدامة ونقل المعرفة وانتشارها بين العاملين والمحافظة على العلامة التجارية كل ذلك من شأنه أن يميز منتجات المؤسسة وتستطيع من خلاله اكتساب أكبر حصة سوقية وبذلك يتمكن من تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة.

¹ . طارق شريف يونس وآخرون ،مرجع سابق ، ص243.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يستعرض الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية وفيها يتم عرض نبذة تعريفية عن مكان الدراسة ومن ثم عرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشة النتائج ويعرض ذلك من خلال مبحثين كالآتي:

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مجموعة السالمة

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

المبحث الأول

نبذة عن مجموعة السالمة :

تأسست شركة السالمة بموجب قانون الشركات لسنة 1925 ومقرها الرئيسي الخرطوم غرب شارع علي عبد اللطيف شرق الخطوط الجوية السعودية حيث ينضوي تحت لوائها كل من الشركة السعودية السودانية للنقل والاستثمار المحدودة (سالكا للنقل) وشركة الرويان للحفريات وأعمال الري وشركة السالمة للحلول الذكية وشركة النعمة للإنتاج الزراعي والحيواني .

الأغراض¹ :

- 1- أن تعمل في مجال العمل الخيري ودعم خلاوي القرآن الكريم .
- 2- أن تعمل على تشجيع التجارة او الأعمال الخيرية أو أي غرض من الأغراض النافعة .
- 3- أن تعمل في مجال التجارة العمومية والاستيراد لكافة أنواع السلع والبضائع والمنتجات الزراعية وأن تُمارس أعمال الوكلاء التجاريين والقيام بإنشاء وإعداد وتنفيذ المشروعات المختلفة .
- 4- أن تعمل في مجال الصناعة والزراعة والخامات وتصديرها داخل وخارج السودان وفق قانون الاستثمار لسنة 1991 أو أي قانون لاحق .
- 5- أن تعمل في مجال التخزين بمختلف أنواعه والقيام بإنشاء وتركيب الثلاجات لحفظ الخضروات واللحوم وإنشاء صوامع الغلال ومطاحن الدقيق وتخزين التمور وتسويقها وإكثار البذور .
- 6- أن تعمل في مجال الخدمات بكل أنواعها بما في ذلك الشحن والتفريغ والتخليص وإنشاء محطات الوقود والبتروول والعمل في وكالات السفر والسياحة .
- 7- أن تعمل في مجال المقاولات المختلفة والاستشارات الفنية والعلمية والهندسية والاقتصادية.
- 8- أن تؤمن على ممتلكاتها لدى أي شركة أو شخص ضد الخسائر والتلف والالتزامات وجميع الأضرار والأخطار .
- 9- أن تعمل على تسجيلها والاعتراف بها في أي قطر وإن تؤسس فروعها ومكاتب وكلاء ممثلين لها في جمهورية السودان أو أي قطر آخر وان تتزاول أعمالها بشتى الطرق خارج السودان .
- 10- أن تعمل في مجال النقل بكافة أنواعه بما في ذلك النقل النهري والجوي والبري .

¹ - النظام الأساسي ، منشورات الشركة.

الرؤية :

* تحفيظ القرآن الكريم ونشر الثقافة الإسلامية .

الرسالة : إرساء دعائم الحق والفضيلة في المجتمع عن طريق تحفيظ القرآن الكريم .

القيم :

- تقوى الله قولاً وفعلاً .

- التفاني في العمل .

- الصدق والأمانة .

- العدل والمساواة .

- الصبر والمصابرة .

الهيئة التنظيمية :

هي مجموعة من الأفراد داخل منظومة مضبوطة لها نظام إعلامي يهدف إلى تسهيل نقل المعلومات من أجل تسهيل تلبية المتطلبات والاهتمامات بغرض الوصول إلى الهدف المراد تحقيقه .

الهيكل التنظيمي لشركة السالمة هرمي تسلسلي يتكون من :

(1) المدير العام : وهو رئيس مجلس الإدارة في كل الشركات التابعة .

(2) الإدارة المالية :

وعلى رأسها المدير المالي وهي مسؤولة عن كل الشؤون المالية للشركة من تعاقدات مالية وكل ما يتعلق بالنواحي المالية .

(3) إدارة الموارد البشرية :

وعلى رأسها المدير الإداري حيث تمثل الموارد البشرية العنصر الأكثر أهمية داخل الشركة ولهذه الإدارة علاقة بكل الإدارات الأخرى .

(4) إدارة الإعلام والعلاقات العامة :

وهي إدارة تعمل على نشر فعاليات وبرامج الشركة .

5) الإدارة القانونية :

وهي الإدارة المسئولة عن جميع النواحي القانونية سواء كان ذلك من خلال العقود أو تمثيل الشركة في كل الدوائر القانونية في حالة نشوب النزاعات .

الشركة السعودية السودانية للنقل والاستثمار المحدودة (سالكا للنقل) :

شركة خاصة باستثمار سعودي سوداني وتعتبر من الشركات الكبرى في مجال النقل البري في السودان بدأت نشاطها في مارس من عام 1993 بأسطول من شاحنات الهينو بعدد (64) شاحنة وظلت تتطور تباعاً خلال هذه السنوات إلى أن وصل عدد شاحناتها إلى (176) شاحنة ، تفاصيلها كالاتي :

1/ 62 شاحنة هينو (SH) حمولة 22 طن .

2/ 29 شاحنة رينو حمولة 40 طن .

3/ 32 شاحنة هينو حمولة 40 طن .

4/ 33 شاحنة هينو (SS) حمولة 40 طن .

5/ 20 شاحنة مان دبل ترلة حمولة 40 طن .

كمية الطن المنقول خلال الشهر يصل إلى 32.000 طن تقريباً .

ورش الصيانة :

تمتلك الشركة عدد (3) ورش متحركة مجهزة بأجهزة اتصال حديثة ومرتبطة بكل المكاتب الفرعية التابعة للشركة في ولايات السودان المختلفة .

كما تمتلك الشركة مجموعة من عربات المتابعة وذلك لرصد ومتابعة سير الشاحنات وضبط زمن الوصول حيث يُعتبر عامل الزمن من أهم عوامل النجاح في تنفيذ عقود الترحيل .

وللشركة ورشة رئيسية بالخرطوم وورشة فرعية ببورتسودان وبها مجموعة مقدر من المهندسين والفنيين كما بها أجهزة ومعدات حديثة ومتطورة للصيانات الثقيلة والخفيفة .

المكاتب الفرعية :

1/ بورتسودان : ويعتبر الفرع الرئيسي وأهمها للشركة .

2/ الأبيض : ويعتبر حلقة وصل بالنسبة لعمل الشركة خاصة بمنطقة هجليج .

3/ هجليج : ويعتبر من أهم المكاتب ودعامة أساسية في عمل الشركة مع شركات البترول في تلك المنطقة وهو مجهز بورشة متحركة مع عربة للمتابعة مع تزويدها بأجهزة إتصال طويلة وقصيرة المدى .

4/ القصارف : ويعتبر نقطة متابعة ورصد لحركة الشاحنات كما يعتبر من أهم مكاتب الشركة في تنفيذ حركة الصادر الزراعية في موسم الصادر وهو أيضاً مزود بكافة أجهزة الإتصال .

5/ ربك : مكتب مجهز أيضاً لمتابعة حركة ورصد حركة الشاحنات المتجهة لمدينة الأبيض ومنطقة هجليج كما يقوم المكتب بمتابعة حركة الصادر والوارد لشركة سكر كنانة .

6/ الدمازين : وهو من المكاتب التي تم تأسيسها لحركة صادر الكروم حيث تعمل الشركة في نقل صادر الكروم لشركات مختلفة بالإضافة إلى العمل في مجال الصادر خاصة الذرة والسمسم والقطن من مدينة سنجة .

7/ مدني : مجهز بوحدة اتصال ونقطة ارتكاز لورشة متحركة كما يساهم في حركة صادر المحاصيل الزراعية من الجزيرة والحصاحيصا .

أهم الأعمال التي نفذتها الشركة في مجال الترحيل :

1- كل واردات شركة هجليج لخدمات البترول المحدودة من عام 1997م إلى هجليج والخرطوم ومروي حتى تاريخ اليوم .

2- صادر خام الكروم لشركة أعمال التعدين المتقدمة وشركة النيلين .

3- معدات بترول لشركة بيتن الإيطالية .

4- سكر صادر ومدخلات إنتاج لشركة سكر كنانة .

5- واردات شركة النيل الكبرى خاصة لهجليج ومناطق السودان المختلفة .

6- إغاثة لبرنامج الغذاء العالمي .

7- ترحيل واردات شركة جياذ بمختلفة قطاعاتها .

8- واردات مؤسسة دانفوديو الخيرية .

9- سماد ومدخلات زراعية لمشروع الجزيرة .

10- ترحيل واردات شركة ماستر تكنولوجي .

11- ترحيل معدات بترول لشركة كي أم سي الماليزية .

12- المجلس السوداني للجمعيات التطوعية .

بالإضافة لعمليات النقل إلى شركات ومؤسسات أخرى كثيرة كل هذه الأعمال أكسبت الشركة خبرة وثقة ممتازة بحمد الله .

الخطط المستقبلية للشركة:

- 1/ رفع الكفاءة التشغيلية بإضافة شاحنات جديدة تتناسب مع قانون الحمولات .
- 2/ تنويع أسطول الشركة بما يتناسب والطفرة القادمة في مجال النقل بتنوع البضائع
- 3/ الدخول في مجال النقل مع الدول المجاورة خاصة بعد الطفرة المتوقعة في مجال الطرق الإقليمية .
- 4/ تأسيس محطات وقود ثابتة على طول الطريق لتزويد الشاحنات بالوقود مع تجهيزها بورشة للصيانة الخفيفة والوقائية هذا بخلاف الورش الرئيسية بالخرطوم والورش الفرعية ببيورتسودان والأبيض .
- 5/ الإستمرار في سياسة تدريب العاملين ورفع مستوى التأهيل داخل وخارج السودان .
- 6/ رفع كمية الطن المنقول إلى الضعف .

الهيئة التنظيمية :

تتمتع الشركة بهيكل إداري ممتاز يتكون من :

- 1/ مجلس الإدارة : وعلى رأسه مدير عام شركة السالمة وعضوية خمسة أفراد .
- 2/ الجهاز التنفيذي ويتكون من :

أ) المدير العام :

ولديه مطلق الصلاحيات المخولة له من قبل مجلس الإدارة .

ب) الإدارة المالية :

وعلى رأسها المدير المالي ولديه قدر من الصلاحيات مخولة له من المدير العام بالقدر الذي يمكنه من إدارة المال بشكل فعال بالإضافة للمراقب المالي والذي يعمل على ضبط ومراجعة الحركة اليومية للعمل المالي بالإضافة إلى المراجعة الداخلية والتي تعمل على تدقيق كل العمل المالي الذي يتم داخل الشركة بالإضافة إلى المحاسبين مع العلم بأن الإدارة المالية لديها شبكة تربط كل الفروع بالمكتب الرئيسي الموجود برئاسة الشركة بالخرطوم .

ج) إدارة الموارد البشرية :

وعلى رأسها المدير الإداري وهي إدارة مسئولة عن كل التحركات الخاصة بالعاملين من تعيين وفصل وترقيات والمساهمة في وضع الأسس للتحفيز وغير ذلك يعاون المدير الإداري على هذه الأعمال ضابط شئون العاملين بالإضافة إلى عدد 3 موظفين .

د) إدارة الصيانة والحركة والتشغيل :

وتظهر أهمية هذه الإدارة من خلال نشاط الشركة والذي يعتمد على النقل حيث يقود هذه الإدارة مهندسين على قدر عالي من الكفاءة والخبرة والتميز .

شركة الرويان :

يتميز السودان بحكم موقعه الجغرافي وإتساع مساحته وتباين مناخه بثروات هائلة تؤهله

لريادة العالم بأثره في مجال الإنتاج الزراعي والتصنيع الزراعي .

وهو بلد زراعي رعوي في المقام الأول ، لذلك ظل رديحاً من الزمان يعتمد في إقتصاده على الذهب الأبيض (القطن) كمصدر رئيس للدخل القومي ونتيجة للتغيرات التي طرأت على العوامل المناخية مما أدى إلى تحول بعض المزارعين إلى أنشطة أخرى فكان لابد للدولة أن تُعيد المشاريع الزراعية إلى سيرتها الأولى فبدأت برنامجاً لإعادة تأهيل تلك المشاريع فكان ميلاد شركة الرويان للحفريات وأعمال الري المحدودة في مطلع عام 1999 للمساهمة في إعادة تأهيل المشاريع الزراعية وتطوير الزراعة .

تأسست شركة الرويان بمساهمة بين القطاعين العام والخاص حيث يمتلك القطاع العام ربع أسهمها متمثلاً في ولاية الجزيرة بينما يمتلك القطاع الخاص ثلاثة أرباع الأسهم متمثلاً في شركة السالمة للتجارة الإستثمار وشركة السودان للأقطان ، وبرأس مال مكن الشركة من شراء آليات متطورة تشمل ، الحفارات ، اللوادر ، القريدرات ، القلابات ، الدرداقات ، العربات الصغيرة وتناكر المياه علماً بأن الشركة آلت الآن لشركة السالمة بعد شراء أسهم الشركاء .

أسطول آليات الشركة :

تمتلك الشركة مجموعة كبيرة ومتنوعة من الآليات والتي تمكنها من تنفيذ المهام التي توكل إليها ممثلة في الحفارات ، اللوادر ، القريدرات ، الدرداقات ، طقم الإسفلت والقلابات .
كما تمتلك الشركة عدد 3 خلاط إسفلت بكل من رفاة وسنار والشواك وعدد 2 كسارة حجر بكل من الجيلي والشواك .

مجالات العمل :

- 1- أعمال الحفريات وتحريك التربة .
- 2- إنشاء المشاريع الزراعية الجديدة وإعادة تأهيل المشاريع القديمة .
- 3- إنشاء وتأهيل وصيانة قنوات الري .
- 4- صناعة وتركيب مواسير وحوالك الري وصيانتها وإعادة تأهيلها .
- 5- إنشاء الحفائر والسدود وصيانتها .
- 6- حفريات كوابل الألياف للاتصالات .
- 7- حفريات أنابيب البترول .
- 8- مزاولة أعمال بيوت الخبرة الإستشارية للمشاريع الزراعية والتنمية .
- 9- القيام بأعمال المقاولات وصناعة الطرق والجسور .

الإجازات :

[1] في مجالات تطهير القنوات :

- * أعادت الشركة تأهيل المشاريع الآتية :
- أ- مشروع الجزيرة والمناقل .
 - ب- مشاريع النيل الأبيض الزراعية .
 - ج- مشاريع النيل الأزرق الخضراء .
 - د- مؤسسة السوكي الزراعية .
 - هـ- قنوات مصنع سُكر غرب سنار .
 - و- مشروع الرهد الزراعي .
 - ز- مشروع القاش الزراعي .
 - ح- مشروع حلفا الجديدة الزراعي .

[2] مشاريع الطرق والجسور :

أ- طريق الفاشر أم كدادة .

ب- كُبرى سنار وطرقه .

[3] مشاريع تعمل الآن في تنفيذها :

أ- طريق حلفا المطار - ولاية كسلا .

ب- طريق حلفا السبعات - ولاية كسلا .

ج- طرق القرية الداخلية - ولاية كسلا .

د- طريق حلفا 6 عرب - ولاية كسلا .

هـ- طريق سنجة الدالي والمزموم - ولاية سنار .

و- طريق سنار - 44 ود تكتوك - ود الركين - الخياري - ولاية سنار .

الهيئة التنظيمية : يتكون الهرم الإداري لدى شركة الرويان من :

1) مجلس الإدارة :

وهو السلطة العليا التي ترسم السياسات الخاصة بالشركة على رأسه مدير عام شركة السالمة وعضوية 5 أفراد .

2) الجهاز التنفيذي ويتكون من :

أ- المدير العام :

وهو المسئول الإداري من تنفيذ السياسات ولديه كافة الصلاحيات والتصرفات التي تحول إليه من مجلس الإدارة .

ب- الإدارة المالية :

وهو الإدارة التي تعني بتنفيذ السياسات المالية وتتكون من :

- المدير المالي .

- المراقب المالي .

- المراجعة الداخلية .

- المحاسبين .

ج- إدارة المشاريع :

وهي الإدارة المسئولة من التقديم للعطاءات ووضع سياسات التنفيذ للمشروعات وتتكون من :

- مدير المشروعات .

- مدراء المشاريع .

- المهندسين .

د- إدارة الموارد البشرية :

وهي إدارة مسئولة عن كيفية إدارة الكادر البشري وتوزيعاته ومتابعة جميع شئونها الإدارية وتتكون من :

- المدير الإداري .

- ضابط شئون الأفراد .

- الموظفين .

هـ- إدارة تقنية المعلومات :

وهي مسئولة عن متابعة البرامج والشبكات وعمليات الصيانة .

شركة السالمة للحلول الذكية المحدودة :

أنشأت شركة السالمة للحلول الذكية في شهر سبتمبر من عام 2015م وهي شراكة مع أحد المستثمرين الجزائريين .

خطة العمل :

1- دراسة الإحتياجات وتصميم منتجات تتماشى مع متطلبات السوق السوداني بمعدات مصممة خصيصاً لذلك .

2- تجهيز ورشة لتركيب أنظمة الطاقة الشمسية ومصنع للمنتجات الموفرة للطاقة .

3- إستهداف القطاع الخاص بمنتجات الشركة .

4- تدريب كوادر في مجال الطاقة الشمسية .

الهيكل الإداري :

يتكون الهيكل الإداري من :

1- مجلس الإدارة :

وعلى رأسه مدير عام شركة السالمة وعضوية خمسة أفراد .

2- الجهاز التنفيذي ويتكون من :

أ/ المدير العام :

حيث أوكلت الإدارة ممثلة في المدير العام إلى الشريك وهو المستثمر الجزائري حسب الإتفاق.

ب/ الإدارة المالية :

تتكون من :

- المدير المالي .

- رئيس الحسابات .

- المحاسبين .

ج/ الإدارة الفنية :

وهي القسم المسئول من العمليات الفنية وتتكون من :

- مدير الإدارة الفنية .

- مجموعة من المهندسين .

د/ إدارة الموارد البشرية :

وتتكون من :

- المدير الإداري .

- ثلاثة موظفين .

شركة نعمة للتنمية المحدودة :

تأسست شركة نعمة للتنمية المحدودة في مطلع العام 2016م وهي المالك المسجل لإسم

العمل نعمة للإنتاج الزراعي والحيواني .

مقرها الرئيسي الخرطوم جنوب غرب وكالة السودان للأنباء (سونا) .

أغراض التأسيس :

1- أن تعمل في مجال الإنتاج الزراعي والحيواني ودباغة الجلود وإملاك المشاريع الزراعية

والبساتين وتعليب الخُضر والفاكهة والتبريد والتجفيف لجميع المنتجات الزراعية والحيوانية وإنتاج

وتسويق اللحوم والدواجن وإنشاء مسالخ للحوم وذلك بعد موافقة الجهات المختصة .

2- أن تعمل في مجال الكيماويات والأدوية البشرية والبيطرية والكيماويات المتعلقة بدباغة

الجلود .

3- أن تعمل في مجال التجارة العمومية لجميع أنواع السلع والإنتاج الزراعي والحيواني والصناعي وتسويقها بالجملة والقطاعي والإستيراد والتصدير وفتح المعارض الدائمة والمؤقتة داخل وخارج السودان .

4- المساهمة في أي شركة أو مؤسسة داخل أو خارج السودان والإطلاع بأعمال التوكيلات التجارية للشركات والمؤسسات المحلية والأجنبية وإعداد دراسات الجدوى الفنية والإقتصادية والإستشارات العلمية .

5- أن تعمل في مجال الأعمال الحديدية وتشغيل الورش والمصانع وخدمات الصيانة في مجال هندسة الطاقة الشمسية وتوليد الطاقة الكهربائية والحرارية .

الهيكل الإداري للشركة :

يتكون الهرم الإداري للشركة من :

1- مجلس الإدارة :

وعلى رأسه مدير عام شركة السالمة وعضوية خمسة أفراد .

2- الإدارة التنفيذية وتتكون من :

أ/ المدير العام .

ب/ الإدارة المالية .

ج/ الإدارة الفنية :

وتتكون من :

* قسم الإنتاج الزراعي .

* قسم الإنتاج الحيواني .

د/ إدارة الموارد البشرية .

هـ/ إدارة تقنية المعلومات :

والتي تعمل على ربط الحقل بالرئاسة عن طريق شبكة مخصصة لذلك .

المبحث الثاني

تحليل واختبار الفرضيات ومناقشتها

أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على الإجراءات التي اتبعتها الباحثة في الدراسة التطبيقية من تحديد مجتمع الدراسة الميدانية ، واختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها. مع بيان الأداة المستخدمة لجمع البيانات وكيفية التوصل إليها، وإجراء اختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها للدراسة. كما يتم توضيح المقاييس والأساليب الإحصائية التي استخدمت للدراسة وتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة ؛ وذلك على النحو التالي:

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من موظفي مجموعة السالمة للتنمية والاستثمار وتمّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية البسيطة للحصول على بيانات الدراسة، فطبيعة مشكلة وفرضيات هذا البحث يوجد لها اهتماماً مقدراً وسط مجتمع البحث ، وتم توزيع عدد (60) استمارة استبيان على الموظفين العاملين بالمجموعة أُستردت جميعها أي بنسبة استرداد بلغت 100% وأن جميع الاستبيانات كانت صالحة للتحليل.

جدول (1/2/3) الاستبيانات الموزعة والمعادة بعد تعبئتها

البيان	العدد	النسبة %
استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة	60	100%
استبيانات غير صالحة للتحليل	0	0%
إجمالي الاستبيانات الموزعة	60	100%

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م

من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 100% من الاستبيانات .

2- تصميم أداة الدراسة

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان لدراسة رأس المال الفكري ودوره في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة -دراسة حالة على مجموعة السالمة للتنمية و الاستثمار المحدودة والاستبيان هو من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية ويتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

ولقد اتبع الباحث خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية:

1. الاطلاع على العديد من الدراسات المتعلقة برأس المال الفكري ودورة في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة بالإضافة إلى الاطلاع على الدراسات السابقة وذلك للاستفادة منها في إعداد أداة جمع البيانات.

2. إعداد قائمة الاستبيان والتي تتألف من ثلاثة أقسام:

القسم الأول:

اشتمل على خطاب موجه للمستجيبين يبين هدف الدراسة وعنوانها.

القسم الثاني:

وشمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة : وهي وشملت البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة وهي:

1. العمر .

2. المؤهل العلمي .

3. التخصص العلمي .

4. المؤهل المهني .

5. المركز الوظيفي .

6. سنوات الخبرة .

القسم الثالث:

وشمل متغيرات الدراسة الأساسية (بيانات الدراسة): وهي التي من خلالها يتم التعرف على محاور البحث . و يشتمل هذا القسم على عدد (36) عبارة تمثل محاور الدراسة.

المحور الأول:

رأس المال البشري ، ويتكون من (9) عبارات.

المحور الثاني:

رأس المال الهيكلي ، ويتكون من (9) عبارات.

المحور الثالث:

رأس المال الزبائني ، ويتكون من (9) عبارات.

المحور الرابع :

إستراتيجية قيادة التكلفة ، ويتكون من (9) عبارات.

وقد اعتمد الباحث في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي . حيث تم إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي وزن ترجيحي كالاتي: أوافق بشدة (5) ، أوافق (4) ، محايد (3) ، لا أوافق (2) ، لا أوافق بشدة (1) .

$$- \text{الوسط الفرضي} = \text{مجموع الأوزان} \div \text{عدد الأوزان} = \frac{15}{5} = 3$$

- الوسط الفعلي = مجموع إجابات المبحوثين عن عبارة الفرضية على عدد المبحوثين .
فإن زادت قيمة الوسط الفعلي عن قيمة الوسط الفرضي دلّ ذلك على الاتجاه الإيجابي لإجابات
المبحوثين والعكس. تمّ حساب الأوساط المرجحة لهذه الأوساط كما في الجدول التالي:

جدول (2/2/3) الوزن والوسط المرجح لمقياس الدراسة

الخيار	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.79 - 0.1	2.59 - 1.8	3.39 - 2.6	4.19 - 3.4	5 - 4.2

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م

3- أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

قام الباحث بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثمّ تفريغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "for Social Sciences" ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف البحث واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test) لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام " معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha). وتم استخدامه للتحقق من صدق الأداء .

2- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة ؛ للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة % لكل متغير على حدا ، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي.

كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاه آراء المبحوثين.

3- تم استخدام اختبار مربع كاي (χ^2) لمعرفة الفروق بين إجابات المبحوثين وتم حسابه وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\chi^2 = \sum \frac{-E_i\}^2}{E_i}$$

حيث χ^2 = كاي تربيع

$$= \sum$$

$$\text{التكرارات المشاهدة} = O_i$$

$$\text{التكرارات المتوقعة} = E_i$$

4- تم استخدام الانحدار الخطي البسيط لمناقشة نتائج الفرضيات.

4-تقييم أداة الدراسة:

ويتم تقييم واختبار أداة الدراسة من خلال المقاييس التالية:

(1). ثبات وصدق الأداة (الاستبيان):

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف)⁽¹⁾. ويستخدم لقياس الثبات " معامل الفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)، والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر والواحد صحيح ، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساويةً للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح . أي أن زيادة معامل الفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة ، والصدق هو الجزر التريبيعي لمعامل الثبات.

جدول (3/2/3) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل الصدق	معامل الثبات	الفرضية
9	0.79	0.68	المحور الأول
9	0.84	0.71	المحور الثاني
9	0.92	0.84	المحور الثالث
9	0.90	0.81	المحور الرابع
36	0.89	0.80	الصدق والثبات الكلي

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع قيم الصدق والثبات للمحور الأول والثاني والثالث أقل من 65% عليه فإن الاستبيان يتمتع بدرجة جيدة من الصدق والثبات ، كما يتضح أيضاً أن الكلي للمحاور يتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات.

1- د. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS ، ص 560.

ثانياً: تحليل بيانات الدراسة

1-تحليل البيانات الشخصية

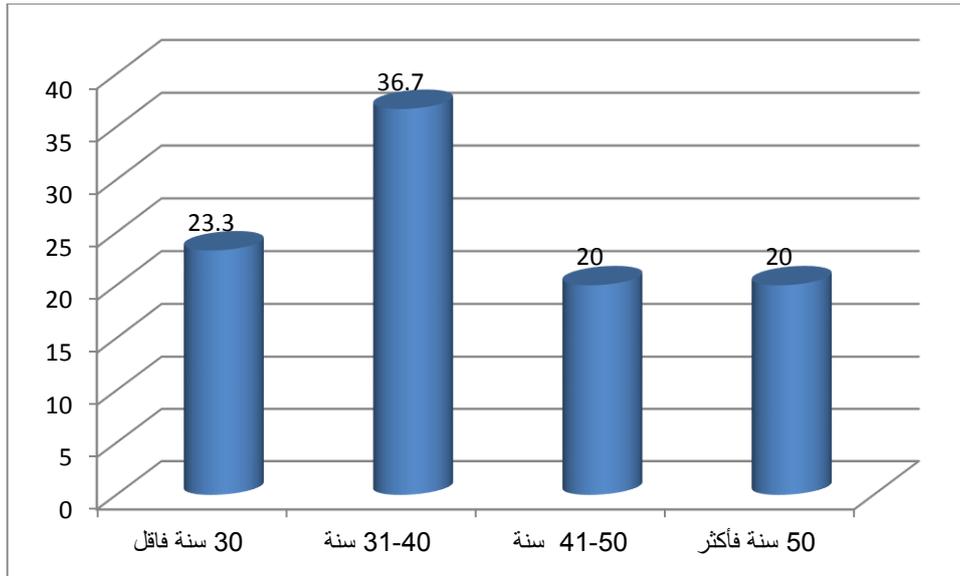
أ-متغير العمر

جدول رقم (4/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر

العمر	العدد	النسبة
30 سنة فأقل	14	23.3
31-40 سنة	22	36.7
41-50 سنة	12	20.0
50 سنة فأكثر	12	20.0
المجموع	60	100.0

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

شكل رقم (1/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير العمر



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن 23.3% من أفراد عينة الدراسة أعمارهم 30 سنة فأقل و36.7% من 31-40 سنة و 20.0% من 41-50 سنة و 20.0% من 50 سنة فأكثر . أن غالبية المستجيبين كنت أعمارهم تتراوح بين 31-40 سنة نسبة 36.7% وأن ذلك يدل على علم هذه الفئة بمتطلبات موضوع الدراسة.

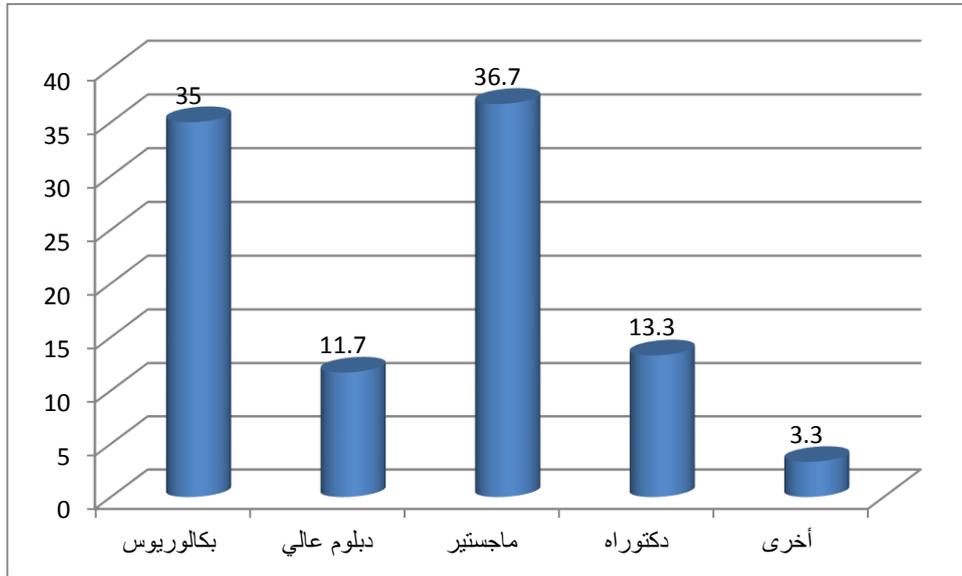
ب-متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (5/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
35.0	21	بكالوريوس
11.7	7	دبلوم عالي
36.7	22	ماجستير
13.3	8	دكتوراه
3.3	2	أخرى
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

جدول رقم (2/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن 35.0% من أفراد عينة الدراسة المؤهل العلمي لهم بكالوريوس و 11.7% دبلوم عالي و 36.7% ماجستير و 13.3% دكتوراه و 3.3% أخرى . ونلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة ماجستير و بكالوريوس وهذا يدل على نضج هذه الفئة و إلمامها بموضوع الدراسة.

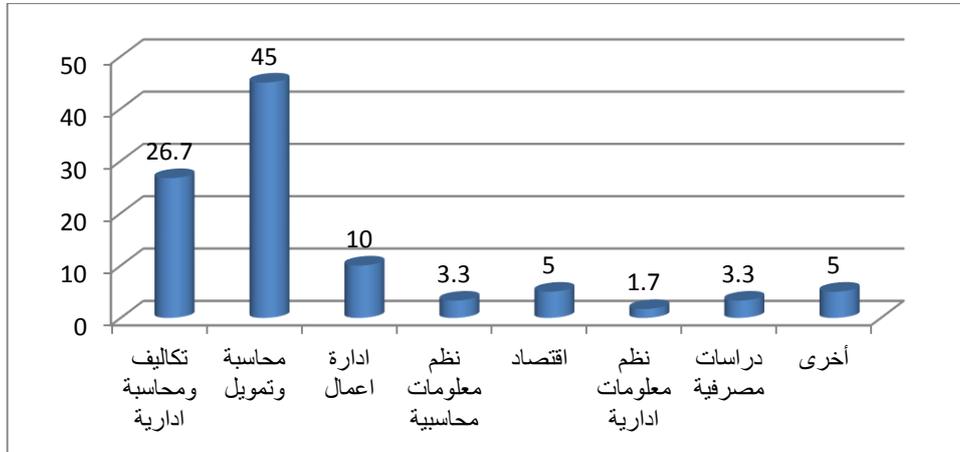
ج- متغير التخصص العلمي

جدول رقم (6/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي

النسبة	العدد	العلمي التخصص
26.7	16	تكاليف ومحاسبة إدارية
45.0	27	محاسبة وتمويل
10.0	6	إدارة أعمال
3.3	2	نظم معلومات محاسبية
5.0	3	اقتصاد
1.7	1	نظم معلومات إدارية
3.3	2	دراسات مصرفية
5.0	3	أخرى
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

شكل رقم (3/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص العلمي



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن 26.7% من أفراد عينة الدراسة التخصص العلمي لهم تكاليف ومحاسبة إدارية و 45.0% محاسبة وتمويل و 10.0% إدارة أعمال و 3.3% نظم معلومات محاسبية و 5.0% اقتصاد و 1.7% نظم معلومات إدارية و 3.3% دراسات مصرفية و 5.0% أخرى .

أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة كان تخصصهم العلمي محاسبة تليها نسبة التكاليف ومحاسبة إدارية مما أدى إلى قدرتهم على تفهم هذه الدراسة لأنهم في نفس تخصص الدراسة.

متغير المؤهل المهني

جدول رقم (7/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل

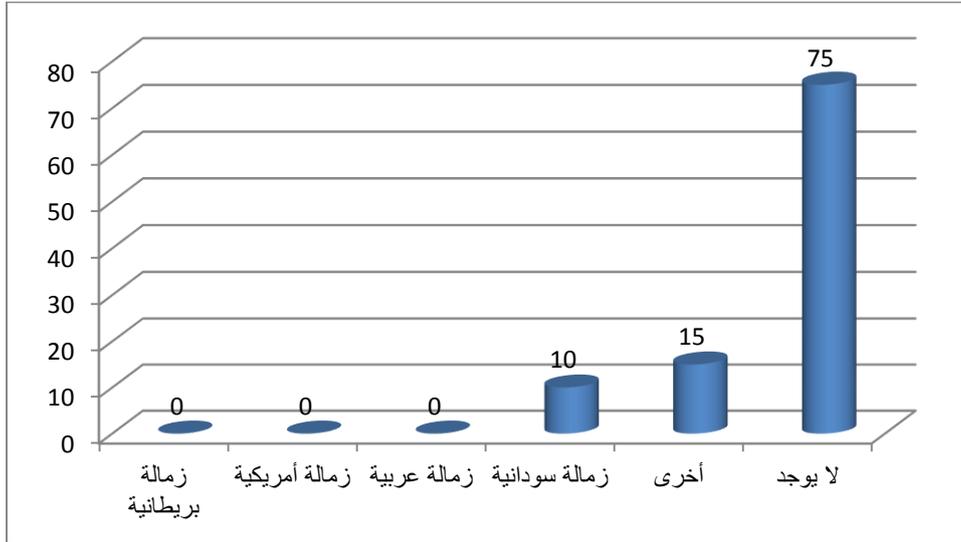
المهني

النسبة	العدد	المسمى الوظيفي
00.0	0	زمالة بريطانية
00.0	0	زمالة أمريكية
00.0	0	زمالة عربية
10.0	6	زمالة سودانية
15.0	9	أخرى
75.0	45	لا يوجد
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

شكل رقم (4/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل

المهني



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن 10.0% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم المهني زمالة سودانية و 15% أخرى و 71.7% لا يوجد .
71.7% من المستجيبين على الدراسة لم يكن لديهم مؤهلات مهنية بينما 25% لديهم مؤهل زمالة سودانية و أخرى مما يدل على عدم تركيزهم على اتجاه يمكنهم من الشهادات المهنية.

هـ - متغير المركز الوظيفي

جدول رقم (8/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز

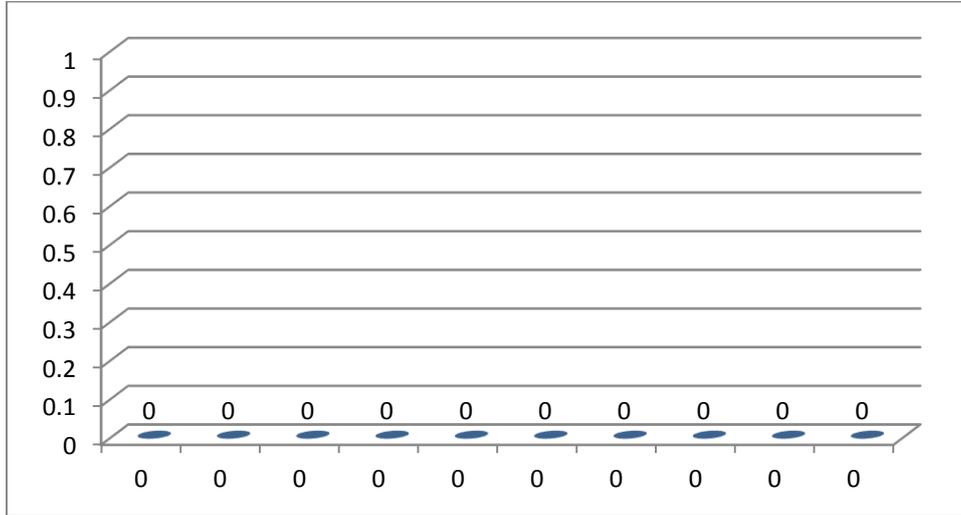
الوظيفي

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
1.7	5	مدير مالي
16.7	5	مدير إداري
10.0	7	محاسب تكاليف
3.3	8	محاسب مالي
18.3	5	مراجع داخلي
3.3	2	محلل مالي
10.0	6	مدير مشروعات
8.3	5	مدير إدارة
5.0	3	رئيس قسم
18.3	11	أخرى
100.0	60	المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

شكل رقم (5/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المركز

الوظيفي



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن 1.7% من أفراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفي مدير مالي و 16.7% مدير إداري و 10.0% محاسب تكاليف و 3.3% محاسب مالي و 18.3% مراجع داخلي و 3.3% محلل مالي و 10.0% مدير مشروعات و 8.3% مدير إدارة و 5.0% رئيس قسم و 18.3% أخرى .

نلاحظ أن النسبة العالية للمركز الوظيفي تمثلت في مراجع داخلي وأخرى ومدير إداري ويرى الباحث أن هذا التنوع من شأنه أن يضيف قوة للدراسة.

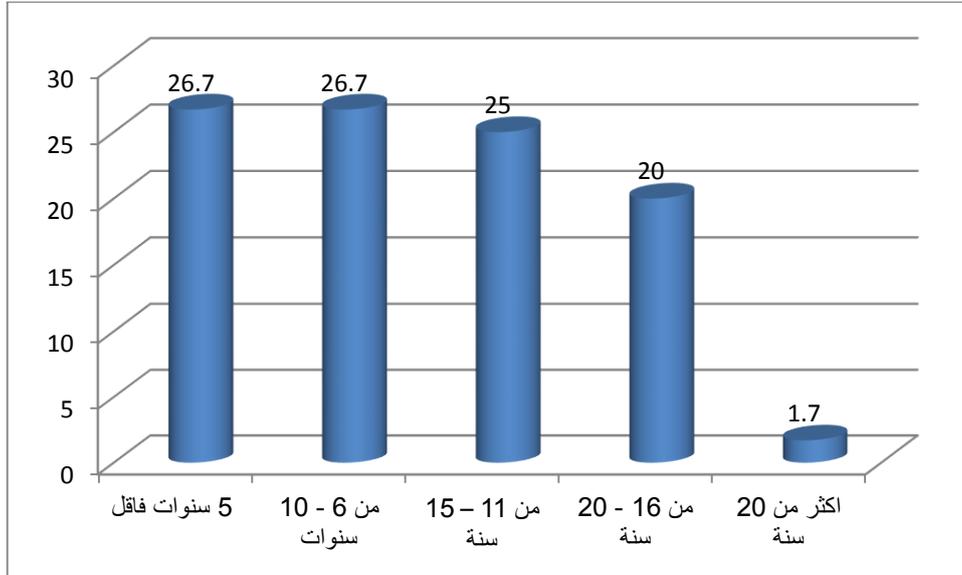
و- متغير سنوات الخبرة :

جدول رقم (9/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
5 سنوات فأقل	16	26.7
من 6 - 10 سنوات	16	26.7
من 11 - 15 سنة	15	25.0
من 16 - 20 سنة	12	20.0
أكثر من 20 سنة	1	1.7
المجموع	60	100.0

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

شكل رقم (6/2/3) يوضح التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير سنوات الخبرة



المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن 26.7% من أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم 5 سنوات فأقل و 26.7% من 6 - 10 سنوات و 25.0% من 11 - 15 سنة و 20.0% من 16 - 20 سنة و 1.7% أكثر من 20 سنة .
73.3% من أفراد عينة الدراسة تراوحت سنوات خبرتهم بين 6 سنوات - 20 سنة وهذا يعني أنهم يتمتعون بخبرة كافية تمكنهم من استيعاب مقصود الدراسة.

2-تحليل البيانات الأساسية

المحور الأول (رأس المال البشري):

رقم (10/2/3): يوضح النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور

الأول (رأس المال البشري).

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	العبارات
0	3	0	17	40	1-تتوفر لدى موظفو المجموعة المعرفة للأزمة لأداء مهامهم بأفضل وجه ممكن
0	5.0	0	28.3	66.7	
0	3	0	22	35	2-تشجع إدارة المجموعة على تبادل المعلومات المتوفرة بين الشركات بشكل فعال
0.0	5.0	0.0	36.7	58.3	
0	0	2	27	31	3-تسهل الخبرة العلمية التي يمتلكها الموظفون في تقديم حلول متميزة للمشكلات التي تواجههم في العمل
0.0	0.0	3.3	45.0	51.	
0	0	1	28	31	4-الموظفون لديهم القدرة على إنجاز وإنهاء الأعمال المطلوبة بسرعة كبيرة
0	0	1.7	46.7	51.7	
0	0	2	22	36	5-الموظفون لدى المجموعة لهم خبرات طويلة في مجال نشاط المجموعة
0.0	0.0	3.3	36.7	60.0	
0	0	0	31	29	6-يتمتع موظفو المجموعة بالقدرة على توليد الأفكار وتقديم الحلول السريعة لمواجهة مشاكل العمل
0	0.0	.0	51.7	48.3	
0	1	3	24	32	7-تهتم الإدارة بتدريب الموظفين بشكل يتناسب مع احتياجاتهم الوظيفية
0.0	1.7	5.0	40.0	53.3	
0	1	3	23	33	8-توجد مشاركة جماعية في حل المشكلات والتعامل مع قضايا العمل
0.0	1.7	5.0	38.3	55.0	
0	0	1	22	37	9-يملك موظفو المجموعة قدرة على التكيف مع ضغوط العمل اليومية
0.0	0.0	1.7	36.7	61.7	
0	8	12	216	304	إجمالي المحور الأول
0.0	1.5	2.2	40.0	56.3	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نجد أن :

1. أن 66.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تتوفر لدى موظفو المجموعة المعرفة للأزمة لأداء مهامهم بأفضل وجه ممكن " و 28.3% موافقين و 5.0% لا أوافق.
2. أن 58.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تشجع إدارة المجموعة على تبادل المعلومات المتوفرة بين الشركات بشكل فعال " و 36.7% أوافق و 5.0% لا أوافق.

3. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن تسهم الخبرة العلمية التي يمتلكها الموظفون في تقديم حلول متميزة للمشكلات التي تواجههم في العمل " 45.0% أوافق و 3.3% محايد.
4. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن "الموظفون لديهم القدرة على إنجاز وإنهاء الأعمال المطلوبة بسرعة كبيرة" و 46.7% أوافق و 1.7% محايد.
5. أن 60.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " الموظفون لدى المجموعة لهم خبرات طويلة في مجال نشاط المجموعة " و 36.7% أوافق و 3.3% محايد.
6. أن 48.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " يتمتع موظفو المجموعة بالقدرة على توليد الأفكار وتقديم الحلول السريعة لمواجهة مشاكل العمل " و 51.7% أوافق .
7. أن 53.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تهتم الإدارة بتدريب الموظفين بشكل يتناسب مع احتياجاتهم الوظيفية " و 40.0% أوافق و 5.0% محايد و 1.7% لا أوافق .
8. أن 55.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " توجد مشاركة جماعية في حل المشكلات والتعامل مع قضايا العمل " و 37.3% أوافق و 5.0% محايد و 1.7% لا أوافق.
9. أن 61.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " يمتلك موظفو المجموعة قدرة على التكيف مع ضغوط العمل اليومية " و 36.7% أوافق و 1.7% محايد .
- كما نجد أن 56.3% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشدة على " رأس المال البشري " و 40.0% موافق و 2.2% محايد و 1.5% لا أوافق و 3.9% لا أوافق بشدة .

جدول رقم (11/2/3): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات للمحور الأول (رأس المال البشري) .

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تتوفر لدى موظفو المجموعة المعرفة للأزمة لأداء مهامهم بأفضل وجه ممكن	34.900	2	0.000	4.57	0.745	5.00	دالة	أوافق بشدة
2	تشجع إدارة المجموعة على تبادل المعلومات المتوفرة بين الشركات بشكل فعال	24.700	2	0.000	4.48	0.748	5.00	دالة	أوافق بشدة
3	تسهم الخبرة العلمية التي يمتلكها الموظفون في تقديم حلول متميزة للمشكلات التي تواجههم في العمل	67.444	2	0.000	4.48	0.567	5.00	دالة	أوافق بشدة
4	الموظفون لديهم القدرة على أنجاز وإنهاء الأعمال المطلوبة بسرعة كبيرة	27.300	2	0.000	4.50	0.537	5.00	دالة	أوافق بشدة
5	الموظفون لدى المجموعة لهم خبرات طويلة في مجال نشاط المجموعة.	29.200	2	0.000	4.57	0.563	5.00	دالة	أوافق بشدة
6	يتمتع موظفو المجموعة بالقدرة على توليد الأفكار وتقديم الحلول السريعة لمواجهة مشاكل العمل	.067	1	0.796	4.48	0.504	4.00	ليست دالة	أوافق
7	تهتم الإدارة بتدريب الموظفين بشكل يتناسب مع احتياجاتهم الوظيفية	47.333	3	0.000	4.45	0.675	5.00	دالة	أوافق بشدة
8	توجد مشاركة جماعية في حل المشكلات والتعامل مع قضايا العمل	48.533	3	0.000	4.47	0.676	5.00	دالة	أوافق بشدة
9	يمتلك موظفو المجموعة قدرة على التكيف مع ضغوط العمل اليومية	32.700	3	0.000	4.60	0.527	5.00	دالة	أوافق بشدة
إجمالي المحور الأول		491.704	3	0.00	4.51	0.620	5.00	دالة	أوافق بشدة

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نجد أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي اقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين فيما عدا العبارة السادسة فأن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أكبر من 0.05 وهي ليست دالة إحصائياً أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين , وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارات المحور الأول.

كما نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي لإجمالي المحور الأول أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الأول ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على المحور الأول.

رقم (12/2/3): يوضح النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني (رأس المال الهيكلي).

العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً
1- تساهم الهيكلية الإدارية للمجموعة في سهولة التواصل بين كافة المستويات الإدارية بالشركة	33	27	0	0	0
	55.0	45.0	0.0	0.0	0.0
2- تهتم المجموعة بأن تمتلك مرونة في القرارات الإدارية المتخذة حرصاً على تطوير العاملين	31	29	0	0	0
	51.7	48.3	0.0	0.0	0.0
3- توفر المجموعة كافة الوسائل التي تتيح للعاملين المعلومات التي تتيح للعاملين الاطلاع على أنظمة وقوانين الشركة	29	29	2	0	0
	48.3	48.3	3.4	0.0	0.0
4- توثق المجموعة برامجها وتجاريها للاستفادة منها لاحقاً	36	22	2	0	0
	60.0	36.7	3.3	0.0	0.0
5- تتسم العلاقات التنظيمية بين أقسام المجموعة بالتعاون والتكامل وتبادل الخبرات	31	29	0	0	0
	51.7	48.3	0.0	0.0	0.0
6- تساعد الهيكلية الإدارية في المجموعة على انجاز الأعمال المطلوبة بكل سهولة	34	25	0	1	0
	56.7	41.7	0.0	1.7	0.0
7- تمتلك المجموعة هيكلية إدارية واضحة	38	22	0	0	0
	63.3	36.7	0.0	0.0	0.0
8- تقوم المجموعة بتشكيل فرق العمل من مختلف الأقسام والوحدات التنظيمية	36	21	1	2	0
	60.0	35.0	1.7	3.3	0.0
9- تدعم المجموعة ثقافة التحسين المستمر لمشاريعها	31	26	1	1	1
	51.7	43.3	1.7	1.7	1.7
إجمالي المحور	299	230	6	4	1
	55.4	42.6	1.1	0.7	0.2

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نلاحظ:

1. أن 55.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تساهم الهيكلية الإدارية للمجموعة في سهولة التواصل بين كافة المستويات الإدارية بالشركة " و 45.0% أوافق.
2. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تهتم المجموعة بأن تمتلك مرونة في القرارات الإدارية المتخذة حرصاً على تطوير العاملين " و 48.3% أوافق .
3. أن 48.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " توفر المجموعة كافة الوسائل التي تتيح للعاملين المعلومات التي تتيح للعاملين الاطلاع على أنظمة وقوانين الشركة " و 48.3% أوافق و 3.4% محايد .

4. أن 60.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " توثق المجموعة برامجها وتجاريها للاستفادة منها لأحقا " 36.7% وأفق و 3.3% محايد .
5. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تتسم العلاقات التنظيمية بين أقسام المجموعة بالتعاون والتكامل وتبادل الخبرات " و 48.3% وأفق .
6. أن 56.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تساعد الهيكلية الإدارية في المجموعة على انجاز الأعمال المطلوبة بكل سهولة " و 41.7% وأفق و 1.7% لا وأفق .
7. أن 63.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تمتلك المجموعة هيكلية إدارية واضحة " و 36.7% وأفق .
8. أن 60.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تقوم المجموعة بتشكيل فرق العمل من مختلف الأقسام والوحدات التنظيمية " و 35.0% وأفق و 1.7% محايد و 3.3% لا وأفق .
9. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على أن " تدعم المجموعة ثقافة التحسين المستمر لمشاريعها " و 43.3% وأفق و 1.7% محايد و 1.7% لا وأفق و 1.7% لا وأفق بشدة .
- أن 55.4% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشدة على " رأس المال الهيكلية " و 42.6% موافق و 1.1% محايد و 0.7% لا وأفق و 0.2% لا وأفق بشدة .

جدول رقم (13/2/3): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثاني (رأس المال الهيكلي) .

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تساهم الهيكلية الإدارية للمجموعة في سهولة التواصل بين كافة المستويات الإدارية بالشركة	0.600	1	0.4390	4.55	0.502	5.00	ليست دالة	أوافق بشدة
2	تهتم المجموعة بأن تمتلك مرونة في القرارات الإدارية المتخذة حرصاً على تطوير العاملين	0.067	1	0.796	4.52	0.504	5.00	ليست دالة	أوافق بشدة
3	توفر المجموعة كافة الوسائل التي تتيح للعاملين المعلومات التي تتيح للعاملين الاطلاع على أنظمة وقوانين الشركة	24.300	2	0.000	4.45	0.565	4.00	دالة	أوافق
4	توثق المجموعة برامجها وتجاربيها للاستفادة منها لاحقاً	29.200	2	0.000	4.57	0.563	5.00	دالة	أوافق بشدة
5	تتسم العلاقات التنظيمية بين أقسام المجموعة بالتعاون والتكامل وتبادل الخبرات	0.067	1	0.796	4.52	0.504	5.00	ليست دالة	أوافق بشدة
6	تساعد الهيكلية الإدارية في المجموعة على انجاز الأعمال المطلوبة بكل سهولة	29.100	2	0.000	4.53	0.596	5.00	دالة	أوافق بشدة
7	تمتلك المجموعة هيكلية إدارية واضحة	4.267	1	0.039	4.63	0.486	5.00	دالة	أوافق بشدة
8	تقوم المجموعة بتشكيل فرق العمل من مختلف الأقسام والوحدات التنظيمية	56.133	3	0.000	4.52	0.701	5.00	دالة	أوافق بشدة
9	تدعم المجموعة ثقافة التحسين المستمر لمشاريعها	76.667	4	0.000	4.42	0.766	5.00	دالة	أوافق بشدة
	إجمالي المحور الثاني	778.093	4	0.00	4.52	0.582	5.00	دالة	أوافق بشدة

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نجد أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين فيما عدا العبارات الأولى و الثانية و الخامسة فأن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أكبر من 0.05 وهي ليست دالة إحصائياً أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين , وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارة المحور الثاني. كما نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للمحور الثاني أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الثاني، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على المحور الثاني.

رقم (14/2/3): يوضح النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثالث (رأس المال الزبائني).

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	العبارات
0	2	3	13	42	1- تسعى المجموعة إلى كسب ولاء الزبائن عن طريق التعرف إلى رغباتهم واهتماماتهم.
0.0	3.3	5.0	21.7	70.0	
0	1	3	23	33	2- تمتلك المجموعة قنوات توزيع عديدة ومتنوعة للخدمات التي تقدمها وذلك لضمان وصول الخدمات للزبائن بكفاءة وفاعلية
0.0	1.7	5.0	38.3	55.0	
0	1	4	20	35	3- تهتم المجموعة بتقديم خدمات ما بعد البيع لزيائنها
0.0	1.7	6.7	33.3	58.3	
0	1	3	25	31	4- اختيار الموردين يقوم على أساس الخبرة والسمعة والمصدقية
0.0	1.7	5.0	41.7	51.7	
0	2	4	24	30	5- تتميز المنتجات في الأسواق عن طريق استخدام العلامات التجارية العائدة
0.0	3.3	6.7	40.0	50.0	
0	2	5	18	35	6- تعمل المجموعة على استقطاب للشركاء والمستثمرين الاستراتيجيين
0.0	3.3	8.3	30.0	58.3	
0	3	3	22	32	7- تسعى المجموعة إلى بناء قاعدة بيانات عن طريق المسوحات والاستطلاعات حول ماضي وحاضر الزبائن واحتياجاتهم واهتماماتهم وعاداتهم الشرائية ومعارفهم
0.0	5.0	5.0	36.7	53.3	
2	1	2	19	36	8- تقيم المجموعة التحالفات الإستراتيجية لتحقيق التعاون في الأعمال مع المنظمات الأخرى من خلال الاستفادة من خبرات وتجارب الآخرين
3.3	1.7	3.3	31.7	60.0	
2	4	5	15	34	9- تعقد المجموعة اتفاقيات حقوق الامتياز ومنح التراخيص مع المنظمات الأخرى من خلال الموافقة على منحهم استخدام حق أو أكثر من حقوق الملكية الفكرية
3.3	6.7	8.3	25.0	56.7	
4	17	32	179	308	إجمالي المحور
0.7	3.2	6.0	33.1	57.0	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه:

1. من الجدول أعلاه نلاحظ أن 70.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تسعى المجموعة إلى كسب ولاء الزبائن عن طريق التعرف إلى رغباتهم واهتماماتهم " و21.7% موافقين و5.0% محايد و3.3% لا أوافق .
2. أن 55.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تمتلك المجموعة قنوات توزيع عديدة ومتنوعة للخدمات التي تقدمها وذلك لضمان وصول الخدمات للزبائن بكفاءة وفاعلية " و38.3% موافقين و5.0% محايد و1.7% لا أوافق .
3. أن 58.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تهتم المجموعة بتقديم خدمات ما بعد البيع لزبائنها " و33.3% موافقين و6.7% محايد و1.7% لا أوافق .
4. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " اختيار الموردين يقوم على أساس الخبرة والسمعة والمصداقية " و41.7% موافقين و5.1% محايد و1.7% لا أوافق .
5. أن 50.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تتميز المنتجات في الأسواق عن طريق استخدام العلامات التجارية القائدة " و40.0% موافقين و6.7% محايد و3.3% لا أوافق.
6. أن 58.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تعمل المجموعة على استقطاب للشركاء والمستثمرين الاستراتيجيين " و30.0% موافقين و8.3% محايد و3.3% لا أوافق.
7. أن 53.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تسعى المجموعة إلى بناء قاعدة بيانات عن طريق المسوحات والاستطلاعات حول ماضي وحاضر الزبائن واحتياجاتهم واهتماماتهم وعاداتهم الشرائية ومعارفهم " و36.7% موافقين و5.0% محايد و5.0% لا أوافق.
8. أن 60.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تقيم المجموعة التحالفات الإستراتيجية لتحقيق التعاون في الأعمال مع المنظمات الأخرى من خلال الاستفادة من خبرات وتجارب الآخرين " و31.7% موافقين و3.3% محايد و1.7% لا أوافق و3.3% لا أوافق بشدة.
9. أن 56.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تعقد المجموعة اتفاقيات حقوق امتياز ومنح التراخيص مع المنظمات الأخرى من خلال الموافقة على منحهم استخدام حق

أو أكثر من حقوق الملكية الفكرية " و 25.0% موافقين و 8.3% محايد و 6.7% لا أوافق
و 3.3% لا أوافق بشدة.
أن 57.0% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشدة على " رأس المال الزبائني
و 33.1% موافق و 6.0% محايد و 3.2% لا أوافق و 0.7% لا أوافق بشدة .

جدول رقم (15/2/3): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الثالث (رأس المال الزبائني).

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تسعى المجموعة إلى كسب ولاء الزبائن عن طريق التعرف إلى رغباتهم واهتماماتهم	69.733	3	.000	4.58	.743	5.00	دالة	أوافق بشدة
2	تمتلك المجموعة قنوات توزيع عديدة ومتنوعة للخدمات التي تقدمها وذلك لضمان وصول الخدمات للزبائن بكفاءة وفعالية	48.533	3	.000	4.47	.676	5.00	دالة	أوافق بشدة
3	تهتم المجموعة بتقديم خدمات ما بعد البيع لزبائنهم	49.467	3	.000	4.48	.701	5.00	دالة	أوافق بشدة
4	اختيار الموردين يقوم على أساس الخبرة والسمعة والمصداقية	46.400	3	.000	4.43	.673	5.00	دالة	أوافق بشدة
5	تتميز المنتجات في الأسواق عن طريق استخدام العلامات التجارية العائدة	39.733	3	.000	4.37	.758	4.50	دالة	أوافق بشدة
6	تعمل المجموعة على استقطاب للشركاء والمستثمرين الاستراتيجيين	45.200	3	.000	4.43	.789	5.00	دالة	أوافق بشدة
7	تسعى المجموعة إلى بناء قاعدة بيانات عن طريق المسوحات والاستطلاعات حول ماضي وحاضر الزبائن واحتياجاتهم واهتماماتهم وعاداتهم الشرائية ومعارفهم	41.733	3	.000	4.38	.804	5.00	دالة	أوافق بشدة
8	تقيم المجموعة التحالفات الإستراتيجية لتحقيق التعاون في الأعمال مع المنظمات الأخرى من خلال الاستفادة من خبرات وتجارب الآخرين	78.833	4	.000	4.43	.909	5.00	دالة	أوافق بشدة
9	تعقد المجموعة اتفاقيات حقوق أامتياز ومنح التراخيص مع المنظمات الأخرى من خلال الموافقة على منحهم استخدام حق أو أكثر من حقوق الملكية الفكرية	58.833	4	.000	4.25	1.083	5.00	دالة	أوافق بشدة
	إجمالي المحور الثالث	647.352	4	0.00	4.43	.801	5.00	دالة	أوافق بشدة

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نجد أن معظم القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين , وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارة المحور الثالث.

كما نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للمحور الثالث أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الثالث، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على المحور الثالث.

رقم (16/2/3): يوضح النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الرابع (إستراتيجية قيادة التكلفة).

لا أوافق مطلقاً	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	العبارات
0	3	3	18	36	1- تقوم المجموعة بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يناسب إمكانيات العميل ويستطيع دفعه.
0	5.0	5.0	30.0	60.0	
0	1	3	27	29	2- تقوم إدارة المجموعة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة بغرض تقليل التكلفة
0.0	1.7	5.0	45.0	48.3	
0	1	4	24	31	3- تقوم إدارة المجموعة بعملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة عن طريق استبدالها بالأنشطة الأكثر فاعلية.
0	1.7	6.7	40	51.7	
0	4	2	21	33	4- يوضح تتبع المجموعة أسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تخفيض التكلفة والرقابة عليها.
0.0	6.7	3.3	35.0	55.0	
2	1	2	24	31	5- تقوم إدارة المجموعة باستخدام الأساليب الإحصائية لضبط الجودة.
3.3	1.7	3.3	40.0	51.7	
1	1	3	29	26	6- تقوم إدارة المجموعة بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناءً على أسس موضوعية
1.7	1.7	5.0	48.3	43.3	
0	1	2	32	25	7- تتابع إدارة المجموعة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لمعرفة جودة منتجاتها من اجل تطويرها بما يتلاءم مع رغبات العملاء
0.0	1.7	3.3	53.3	41.7	
0	1	2	29	28	8- تعتمد إدارة المجموعة على الحقائق والأرقام عند اتخاذ قرار التوقف أو الاستمرار في إنتاج منتج أو تقديم خدمة.
0.0	1.7	3.3	48.3	46.7	
2	2	2	27	27	9- تمتلك إدارة المجموعة القدرة على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لدورة حياة الخدمة بهدف خفض التكلفة وزيادة الربحية
3.3	3.3	3.3	45.0	45.0	
5	15	23	231	266	إجمالي المحور
2	0.8	4.3	42.7	49.3	

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نلاحظ :

1. من الجدول أعلاه نلاحظ أن 60.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تقوم المجموعة بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يناسب إمكانيات العميل ويستطيع دفعة. " و 30.0% موافقين و 5.0% محايد و 5.0% لا أوافق .
 2. أن 48.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تقوم إدارة المجموعة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة بغرض تقليل التكلفة " و 45.0% موافقين و 5.0% محايد و 1.7% لا أوافق .
 3. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تقوم إدارة المجموعة بعملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة عن طريق استبدالها بالأنشطة الأكثر فاعلية. " و 40.0% موافقين و 6.7% محايد و 1.7% لا أوافق .
 4. أن 55.0% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تتبع المجموعة أسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تخفيض التكلفة والرقابة عليها " و 35.0% موافقين و 3.3% محايد و 6.7% لا أوافق .
 5. أن 51.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تقوم إدارة المجموعة باستخدام الأساليب الإحصائية لضبط الجودة. " و 40.0% موافقين و 3.3% محايد و 1.7% لا أوافق و 3.3% لا أوافق بشدة .
 6. أن 43.3% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تقوم إدارة المجموعة بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناءً على أسس موضوعية. " و 48.3% موافقين و 5.0% محايد و 1.7% لا أوافق و 1.7% لا أوافق بشدة .
 7. أن 41.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تتبع إدارة المجموعة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لمعرفة جودة منتجاتها من أجل تطويرها بما يتلاءم مع رغبات العملاء. " و 53.3% موافقين و 3.3% محايد و 1.7% لا أوافق.
 8. أن 46.7% من أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على " تعتمد إدارة المجموعة على الحقائق والأرقام عند اتخاذ قرار التوقف أو الاستمرار في إنتاج منتج أو تقديم خدمة. " و 48.3% موافقين و 3.3% محايد و 1.7% لا أوافق .
- كما نجد أن 49.3% من إجمالي إجابات أفراد عينة الدراسة هي الموافقة بشدة على " إستراتيجية قيادة التكلفة " و 42.7% موافق و 4.3% محايد و 2.8% لا أوافق و 0.7% لا أوافق بشدة .

جدول رقم (17/2/3): يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم اختبار مربع كاي لعبارات المحور الرابع (إستراتيجية قيادة التكلفة).

رقم العبارة	العبارة	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
1	تقوم المجموعة بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يناسب إمكانيات العميل ويستطيع دفعة	49.200	3	.000	4.45	.811	5.00	دالة	أوافق بشدة
2	تقوم إدارة المجموعة بإزالة أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة بغرض تقليل التكلفة	45.333	3	.000	4.40	.669	4.00	دالة	أوافق
3	تقوم إدارة المجموعة بعملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة عن طريق استبدالها بالأنشطة الأكثر فاعلية.	43.600	3	.000	4.42	.696	5.00	دالة	أوافق بشدة
4	تتبع المجموعة أسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تخفيض التكلفة والرقابة عليها.	43.333	3	.000	4.38	.846	5.00	دالة	أوافق بشدة
5	تقوم إدارة المجموعة باستخدام الأساليب الإحصائية لضبط الجودة.	68.833	4	.000	4.35	.899	5.00	دالة	أوافق بشدة
6	تقوم إدارة المجموعة بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناءً على أسس موضوعية.	67.333	4	.000	4.30	.788	4.00	دالة	أوافق
7	تتبع إدارة المجموعة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لمعرفة جودة منتجاتها من أجل تطويرها بما يتلاءم مع رغبات العملاء.	50.267	3	.000	4.35	.633	4.00	دالة	أوافق
8	تعتمد إدارة المجموعة على الحقائق والأرقام عند اتخاذ قرار التوقف أو الاستمرار في إنتاج منتج أو تقديم خدمة.	48.667	3	.000	4.40	.643	4.00	دالة	أوافق
9	تمتلك إدارة المجموعة القدرة على الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لدورة حياة الخدمة بهدف خفض التكلفة وزيادة الربحية.	62.500	4	.000	4.25	.932	4.00	دالة	أوافق
	إجمالي المحور الرابع	616.444	4	0.00	4.37	.772	4.00	دالة	أوافق

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

من الجدول أعلاه نجد أن معظم القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على عبارة المحور الرابع.

كما نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للمحور الرابع أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً أي توجد فروق ذات دلالة إحصائياً بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الرابع ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجدها أكبر من الوسط الفرضي (3) عليه أخذت آراء المبحوثين الموافقة على المحور الرابع .

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" الاهتمام برأس المال البشري يؤدي إلى تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة "

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن رأس المال البشري كمتغير مستقل ممثل بـ (X1) و إستراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (18/2/3) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	3.964	.000	معنوية
\hat{B}_1	.853	.007	معنوية
معامل الارتباط (R)	.856		
معامل التحديد (R^2)	.782		
اختبار (F)	8.947		النموذج معنوي

$$\hat{y} = 32.351 + 0.471x_1$$

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

يتضح جدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين رأس المال البشري كمتغير مستقل و إستراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.86).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.782)، هذه القيمة تدل على أن رأس المال البشري كمتغير مستقل ساهم بـ (78%) في إستراتيجية قيادة التكلفة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (8.947) وهي دالة عن قياس مستوى دلالة (0.007) .
4. 32.351 : متوسط إستراتيجية قيادة التكلفة عندما يكون رأس المال البشري يساوي صفراً.
5. 0.471: وتعني عند زيادة رأس المال البشري وحدة واحدة تزيد إستراتيجية قيادة التكلفة بـ 47.1%.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" الاهتمام برأس المال الهيكلي يؤدي إلى تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة " .

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث رأس المال الهيكلي كمتغير مستقل ممثل بـ (X2) و إستراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (19/2/3) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الثانية

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	9.109	.000	معنوية
\hat{B}_1	.407	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.621		
معامل التحديد (R^2)	.566		
اختبار (F)	7.358		النموذج معنوي
$\hat{y} = 41.121 + 0.878x_1$			

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

ينضح جدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين رأس المال الهيكلي كمتغير مستقل و إستراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.62).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.566)، هذه القيمة تدل على أن رأس المال الهيكلي كمتغير مستقل تساهم بـ (56.6%) في إستراتيجية قيادة التكلفة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (7.358) وهي دالة عن قياس مستوى دلالة (0.000).
4. 41.121 : متوسط قياس إستراتيجية قيادة التكلفة عندما يكون رأس المال الهيكلي يساوي صفراً.
5. 0.878 : وتعني زيادة رأس المال الهيكلي وحدة واحدة تزيد إستراتيجية قيادة التكلفة بـ 87.8%.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة :

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" الاهتمام برأس المال الزبائني يؤدي إلى تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة " .

لتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث رأس المال الزبائني كمتغير مستقل ممثل بـ (X3) و إستراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (20/2/3) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرضية الثالثة

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	7.239	.000	معنوية
\hat{B}_1	1.037	.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	.861		
معامل التحديد (R^2)	.792		
اختبار (F)	19.583		النموذج معنوي
$\hat{y} = 34.404 + 0.756x_1$			

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية 2018م.

يتضح جدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين رأس المال الزبائني كمتغير مستقل و إستراتيجية قيادة التكلفة كمتغير تابع ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.86).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.792)، هذه القيمة تدل على أن رأس المال الزبائني كمتغير مستقل تساهم بـ (79.2%) في إستراتيجية قيادة التكلفة (المتغير التابع).
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (19.583) وهي دالة عن قياس مستوى دلالة (0.000).
4. 34.404 : متوسط قياس إستراتيجية قيادة التكلفة عندما يكون رأس المال الزبائني يساوي صفرًا.
5. 0.756 : وتعني زيادة رأس المال الزبائني وحدة واحدة تزيد إستراتيجية قيادة التكلفة بـ 75.6%.

أولا النتائج :

من خلال الدراسة توصل الباحث للآتي :

النتائج الميدانية :

(1) أن زيادة الاهتمام برأس المال البشرى لدى شركات مجموعة السالمة يؤدي إلى تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة وذلك بسبب الارتباط القوي الذي ظهر في الدراسة الميدانية ويدل هذا على أن رأس المال البشرى كمتغير مستقل ساهم بنسبة كبيرة في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة.

(2) أن الاهتمام برأس المال الهيكلي لدى شركات مجموعة السالمة يؤدي إلى تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة وذلك بسبب الارتباط القوي الذي أظهرته الدراسة هذا يعني أن رأس المال الهيكلي قد يساهم في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة.

(3) أن الاهتمام برأس المال الزبائني لدى شركات مجموعة السالمة يؤدي إلى تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة وذلك بسبب الارتباط القوي الذي أظهرته الدراسة وهذا يعني أن رأس المال الزبائني قد ساهم في تحقق إستراتيجية قيادة التكلفة.

(4) أن مجموعة شركات السالمة تهتم برأس المال البشرى حيث أظهرت ذلك نتائج الدراسة الميدانية .

(5) أظهرت نتائج الدراسة أن شركات السالمة تهتم برأس المال الهيكلي من خلال الدراسة الميدانية .

(6) أن شركات مجموعة السالمة تهتم برأس المال الزبائني ولكن بنسب اقل من سابقه وظهر ذلك في الدراسة الميدانية .

(7) أن شركات مجموعة السالمة تهتم بتطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة.

النتائج النظرية :

1- من خلال مجريات الدراسة اتضح أن هنالك عدم اتفاق حتى الآن بين الباحثين حول مكونات رأس المال الفكري.

2- كذلك هنالك صعوبة تواجه الباحثين حول إمكانية قياس رأس المال الفكري قياساً دقيقاً.

3- هنالك صعوبة أيضاً في عرض رأس المال الفكري في القوائم المالية.

ثانياً : التوصيات

بناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي :

- 1- يجب على شركات مجموعة السالمة أن تواصل في إهتمامها برأس المال البشري ورأس المال الزبائني حتى تحافظ على نسبتها المرتفعة في مساهماتها في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة .
 - 2- يجب على شركات مجموعة السالمة زيادة الإهتمام برأس المال الهيكلية لأن نسبة مساهمته في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة كانت منخفضة مقارنة برأس المال البشري ورأس المال الزبائني حيث كانت نسبة رأس المال الهيكلية 56 % .
 - 3- يجب على شركات مجموعة السالمة زيادة الإهتمام بالتكلفة لأن إجابات المبحوثين أعطت نسبة منخفضة عن محور إستراتيجية قيادة التكلفة مقارنة ببقية المحاور .
 - 4- يجب على الباحثين مواصلة الجهود الخاصة برأس المال الفكري لإيجاد طرق تعالج صعوبات القياس والعرض .
 - 5- ضرورة التعامل مع رأس المال الفكري على أنه أهم مورد إستراتيجي تحوز عليه المنظمة والمحافظة عليه بإستمرار لأنه العنصر الفعال في نجاح المنظمات خاصة في ظل التطور التكنولوجي الهائل الذي تفرضه بيئة الأعمال .
- يقترح الباحث دراسات مستقبلية في مجالات البحث التالية :
- 1) أهمية القياس والإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الخدمية.
 - 2) المعوقات وأوجه القصور في إدارة رأس المال الفكري في الشركات وأثرها على تعزيز الميزة التنافسية .
 - 3) أثر رأس المال الفكري في الإبداع .
 - 4) أثر إدارة رأس المال الفكري على الأداء .

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم :

أولاً: الكتب :

- أحمد حسين علي حسين ، مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين (مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 1998م) .
- إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون ، الفكر المحاسبي المعاصر في القياس والتقييم المحاسبي (جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، دار التعليم الجامعي ، 2015م) .
- براق النعيمي ، الحفاظ على رأس المال الفكري في إستراتيجيات وسياسات إدارة الموارد البشرية تعزيزاً للإقتصاد الوطني (استاذ محاضر في معهد الإدارة العامة سلطنة عمان) .
- توفيق محمد عبدالمحسن ، قياس الجودة والقياس المقارن، أساليب حديثة في المعايرة والقياس (توزيع دار الفكر العربي ، مكتبة النهضة المصرية ، دار النهضة العربية ، المكتبة الأكاديمية ، دار الكتاب الحديث ، 2005-2006م) .
- راوية حسن، إدارة الموارد البشرية، رؤية مستقبلية، (الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001م)
- رحي مصطفى عليان ، إدارة المعرفة (دار الصفا للنشر والتوزيع ، الطبعة الثانية ، 2015م ، عمان) .
- رشا الغول ، قضايا محاسبية معاصرة ، المُحاسبة عن رأس المال الفكري ، التنظير العلمي والتطبيق العلمي ، (الإسكندرية ، مكتبة الوفاء القانونية ، 2014م) .
- سلسلة المميزون الإدارية ، يورك بريسي ، إدارة المعرفة (الشركة المصرية العالمية للنشر ، لونجمان) .
- صلاح نيوف ، مدخل إلى الفكر الإستراتيجي ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، كلية العلوم السياسية .

- طارق شريف يونس وآخرون ، الإدارة الإستراتيجية ، مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية ، مملكة البحرين ، جامعة العلوم التطبيقية ، كلية العلوم الإدارية ، (جامعة العلوم التطبيقية ، مملكة البحرين ، مؤسسة فرادي للدراسات والنشر)
- عادل حرحوش المفرجي وآخرون ، رأس المال الفكري طرق قياسه وأساليب المحافظة عليه (المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر 2003م)
- عبدالحى مرعي ، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة (مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1993م) .
- عبد المنعم عبدالله وآخرون ، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة وإتخاذ القرار .
- عصام الدين زائد وآخرون ، المحاسبة عن الموارد البشرية (دار المريح للنشر ، المملكة العربية السعودية) .
- فلاح حسن الحسين ، الإدارة الإستراتيجية مفاهيمها ومداخلها وعملياتها المعاصرة، ط ح ، (دار وائل للنشر عمان 2006م)
- كمال النقيب ، مشكلة الإعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل .
- محمد عبدالفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف ، المنظورين التقليدي والحديث (دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الأردن) .
- محمد أحمد عوض ، الإدارة الإستراتيجية : الأصول والأسس العلمية ، (الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية: 1992م)
- محمود عبدالفتاح ابراهيم رزق ، إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتنوير عن رأس المال المعرفي ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.
- مؤيد الفضل وآخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة (دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان 2002م ، 1423هـ).
- نادية العارف ، الإدارة الإستراتيجية (الدار الجامعية للنشر ، الإسكندرية: 2003م).

- نبيل موسى خليل ، الميزة التنافسية في مجال الأعمال (مركز الإسكندرية للكتاب 1998م).

ثانياً: الدوريات العلمية :

- أمل إبراهيم أحمد وادي وآخرون مجلة العلوم الإقتصادية 2016م جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات التجارية .

- أيمن سليمان أبوسويح ، العناصر والمكونات الأساسية لرأس المال الفكري دراسة تحليلية ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الأول ص 337 - ص 371 يناير 2015م .

- بشار ذنون الشكرجي وآخرون ، قياس رأس المال الفكري وأثره في ربحية المصارف ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية المجلد 6 العدد 20 ، 2010

- حسين محمد عيسى ، دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس المجلد الثاني العدد 3 يوليو 1997 ص 127 .

- حيدر شاكر نوري وآخرون ، تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية مجلة ديالي 2014 العدد الثالث والستين ، كلية الإقتصاد جامعة ديالي .

- صالح عبدالرزاق رشيد وآخرون ، دور رأس المال الفكري في تحقيق الأداء الجامعي المتميز ، دراسة تحليلية لأراء القيادات الجامعية في عينة من كليات جامعة القادسية ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد 16 ، العدد 3 لسنة 2014م .

- ضرغام علي مسلم العميدي ، تأثير رأس المال الفكري في شفافية المنظمة ، دراسة تحليلية لأراء عينة من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الزراعة ، جامعة الكوفة ، مجلة القرى للعلوم الإقتصادية والإدارية ، السنة الثالثة عشر ، المجلد الأول العدد 37 ، 2016م .

- طلعت عبد العظيم متولي، نموذج وصفي لقياس إدارة رأس المال الفكري ، باستخدام إستراتيجية القياس المتوازي للإدارة ، منظور المحاسبة عن المعرفة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا العدد الأول 2003م.

- طه عليوي ناصر ، إستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل ، مجلة الإدارة والإقتصاد العدد الخامس والثمانون 2010 ص 5-6 .

- عادل عطية عبدالستار العيدي ، أثر رأس المال الفكري على الأداء المالي للمصارف التجارية الليبية، دراسة ميدانية ، مجلة المختار للعلوم الإقتصادية ، المجلد الثاني ، العدد 4 ، كلية الإقتصاد ، جامعة عمر المختار ، ديسمبر 2015م.

- فاطمة علي الربابعة ، مستويات رأس المال الفكري في منظمات الأعمال ، نموذج مقترح للقياس والتطبيق ، مجلة النهضة ، المجلد الثالث عشر ، العدد الأول كلية الإقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2012 ص 19 .

- محمد محمود يوسف ، نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكلفة النشاط ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد 32 مارس 1995 ص 128 - 129 .

- محمود علي الروساني وآخرون ، أثر رأس المال الفكري في الإبداع في المصارف الأردنية ، دراسة ميدانية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد الثاني 2010 .

- نور الشام موسى شايبو وآخرون ، التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة القياس التكميلي ، مجلة جامعة بحري للآداب والعلوم الإنسانية ، السنة الثالثة ، العدد السادس ، ديسمبر 2014م .

ثالثاً: الرسائل الجامعية :

- أحمد سليم سمور ، دور تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تعزيز الإداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية ، جامعة الأزهر ، غزة ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية .
- أمين فضل الله عبد الله خير الله ، تسعير المنتجات الصناعية على أساس التكلفة وأثره على المنافسة ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، غير منشور ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2010م ، ص43.
- التجاني أحمد عبد الله فرح، المحاسبة عن رأس المال الفكري ودورها في تجديد جودة وفاعلية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الصندوق القومي للتأمين الاجتماعي ، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013م.
- الزهرة بربيش ، 2013 ، دور رأس المال الفكري في تحقيق ميزة تنافسية بمؤسسة صناعة الكوابل ، فرع جنرال كابل ، بسكرة ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية ، الجزائر .
- خالد أحمد عبد الحميد قشقش ، إدارة رأس المال الفكري وعلاقته في تعزيز الميزة التنافسية ، دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية ، بقطاع غزة رسالة ماجستير في إدارة الأعمال ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، غزة ، فلسطين.
- دحماني عزيز ، مساهمة الإنفاق على رأس المال الفكري في إدارة المؤسسة الصناعية ، حالة مؤسسة سوناتراك ، اطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية ، الجمهورية الجزائرية ، جامعة أبي بكر بالقايد تلمسان .
- سعيد عبدالكريم الساكن ، رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه ، جامعة أريد الأهلية ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، قسم المحاسبة .
- سناء نايف اليعقوب ، أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تعظيم ربحية الشركات الصناعية المساهمة في الأردن رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، قسم المحاسبة .

- سلمان عبيد ، 2014 ، تأثير الإستثمار برأس المال الفكري على إدارة الجودة الشاملة ، دراسة تطبيقية على شئون الجمارك ، مملكة البحرين ، رسالة ماجستير جامعة العلوم التطبيقية ، كلية العلوم الإدارية ، مملكة البحرين .

- صباح فوزى صالح ، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها فى اتخاذ القرارات فى شركات قطاع الخدمات الفلسطينية فى قطاع غزة ، دراسة ميدانية،فلسطين ، الجامعة الإسلامية غزة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل، رسالة ماجستير 2014 .

- عامر بشير ، دور الإقتصاد المعرفي فى تحقيق الميزة التنافسية للبنوك ، اطروحة دكتوراة جامعة الجزائر ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم الإقتصادية .

- عبد الرحمن زيدان عطية وآخرون، دور مدخل إدارة التكلفة فى تعظيم أرباح الشركات الصناعية ، دراسة ميدانية على شركات الأدوية الأردنية ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية ، ص ص 5 - 6 .

- عبد المطلب بيعار ، دور الإستثمار فى رأس المال الفكري فى تحقيق الأداء المميز لمنظمات الأعمال ، دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية المسيلة ، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراة فى علوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

- عفاف السيد بدوى عبد الحميد ، رؤية إستراتيجية لرأس المال الفكري ودوره فى تحقيق الميزة التنافسية، دراسة ميدانية، جامعة الأزهر، كلية التجارة، 2007م ، ص79.

- عماد عبد الخالق الشيخ، التكاليف المستهدفة ودورها فى دعم القدرة التنافسية للقطاع الصناعي فى السوداني، دراسة حالة مصنع التوفيق للصابون، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير فى التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013م، ص76.

- علي عدنان أبو عودة ، أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل .
- فراس عزت عقلة الكساسية ، معوقات تطبيق نظام الإنتاج الآني في شركات الأدوية الأردنية المُساهمة ، دراسة ميدانية جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال قسم المحاسبة .
- فرحاتي لويزة ، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الإقتصادية في ظل إقتصاديات المعرفة ، دراسة حالة شركة الإسمنت عين التوتة رسالة دكتوراه ، الجمهورية الجزائرية ، جامعة محمد خيضر .
- لُبنى بابا سعيد ، دور الإستثمار في رأس المال البشري من النمو الإقتصادي بالجزائر خلال الفترة 2005 - 2013 ، رسالة ماستر أكاديمي ، ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد جمعة ، الجمهورية الجزائرية.
- لؤي حيمي ، دور المعرفة السوقية في إختيار الإستراتيجيات التنافسية ، رسالة ماجستير ، دراسة عينة على مؤسسات التعليم العالي الخاصة الأردنية ، جامعة الشرق الأوسط كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية .
- ليث عبد الله القهيوي ، تطوير رأس المال الفكري وأثره على الأداء الأكاديمي ، دراسة حالة جامعة الزرقاء، الأردن، كلية الاقتصاد والعلوم الرادارية ، جامعة الزرقاء 2015م .
- مصطفى رجب شعبان ، 2011 ، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الإتصالات الخلوية الفلسطينية جوال ، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
- ميساء محمود محمد راجحان ، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات ، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة ، رسالة ماجستير ، وزارة التعليم العالي ، جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة ، المملكة العربية السعودية .

- نورة محمد حسين هملان ، دراسة وتحليل رأس المال الفكري في ضوء مستجدات بيئة العولمة ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبدالعزيز ، كلية الإقتصاد والإدارة .

- يوسف بودلة ، تقييم تكلفة رأس المال البشري والأصول غير الملموسة بتطبيق محاسبة الموارد البشرية ، رسالة ماجستير ، دراسة حالة في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة بومرداس .

الملاحق

ملحق رقم (1)

خطاب المحكمين

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا - قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية

الدكتور /الموقر

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع تحكيم استبانة

مرسل لكم طيه استبانة الطالب / مالك جابر ابراهيم محمد خاصة ببحث بعنوان :

(رأس المال الفكري ودوره في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة - دراسة حالة على مجموعة

السالمة للتنمية والاستثمار المحدودة) بغرض التحكيم، للإسيفاء بمتطلبات درجة

الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية .

نرجو شاكرين ومقدرين حسن تعاونكم معنا في تحكيم هذه الاستبانة .

ولكم فائق الشكر والتقدير

المشرف :

دكتور/ فارس الطيب محمد عثمان

أ.مساعد جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/.....

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع : استبانة

إشارة إلي الموضوع أعلاه يقوم الباحث بإجراء بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية بعنوان :

(رأس المال الفكري ودوره في تحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة - دراسة حالة على مجموعة السالمة للتنمية والاستثمار المحدودة) ،،،

متمنيا الاستفادة من خبرتكم في المجال التطبيقي للمساهمة في ربط العلم النظري بالعلم التطبيقي من خلال ابداء ارائكم بوضوح وشفافية على عبارات الاستبانة ونضمن لكم سرية البيانات المقدمة من قبلكم ، علماً بأن المعلومات تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ...

وشكراً على حسن تعاونكم واهتمامكم

الباحث

مالك جابر ابراهيم محمد

ت:0126645755

أولاً : البيانات الشخصية :-

1/ العمر :

30-40 سنة

30 سنة فأقل

50 سنة فأكثر

41-50 سنة

2/ المؤهل العلمى :-

ماجستير

دبلوم عالي

بكالوريوس

اخرى

دكتوراة

3/ التخصص العلمى :

إدارة أعمال

محاسبة وتمويل

تكاليف ومحاسبة إدارية

نظم معلومات إدارية

اقتصاد

نظم معلومات محاسبية

أخرى

دراسات مصرفية

4/ المؤهل المهنى :

زمالة عربية

زمالة أمريكية

زمالة بريطانية

لا يوجد

أخرى

زمالة سودانية

5/ المركز الوظيفى :-

مدير عام مدير مالي مدير إداري محاسب تكاليف
محاسب مالي مراجع داخلي محلل مالي مدير مشروعات
مدير إدارة رئيس قسم أخرى

6/ سنوات الخبرة :-

5 سنوات فأقل 0-6 11-
20-16 سنة أكثر من 20 سنة

ثانيا : أسئلة الاستبيان :

الرجاء وضع علامة (√) امام كل فقرة تحت الخيار الذى تراه مناسباً من وجهة نظرك :

المحور الأول :- رأس المال البشرى

هو المعرفة المحفوظة فى ذهن العامل الفرد والتي لا تمتلكها المنظمة، بل هو مرتبط بالفرد شخصيا ويتمثل فى المهارات والابداع والخبرات .

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	تتوفر لدى موظفوا المجموعة المعرفة للأزمة لاداء مهامهم بأفضل وجه ممكن					
2	تشجع ادارة المجموعة على تبادل المعلومات المتوفرة بين الشركات بشكل فعال					
3	تسهم الخبرة العلمية التى يمتلكها الموظفون فى تقديم حلول متميزة للمشكلات التى تواجههم فى العمل					
4	الموظفون لديهم القدرة على أنجاز وانهاء الأعمال المطلوبة بسرعة كبيرة					
5	الموظفون لدى المجموعة لهم خبرات طويلة فى مجال نشاط المجموعة .					
6	يتمتع موظفو المجموعة بالقدرة على توليد الافكار وتقديم الحلول السريعة لمواجهة مشاكل العمل					
7	تهتم الإدارة بتدريب الموظفين بشكل يتناسب مع أحتياجاتهم الوظيفية					
8	توجد مشاركة جماعية فى حل المشكلات والتعامل مع قضايا العمل					
9	يمتلك موظفو المجموعة قدرة على التكيف مع ضغوط العمل اليومية					

المحور الثاني : رأس المال الهيكلي

هو القدرة الهيكلية على تحريك وتطوير المبادرات من خلال الاخذ في الاعتبار التوقعات الجديدة والاعتراف بالافكار الجديدة والمفاهيم والادوات التي تتمشى مع التغيير .

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	تساهم الهيكلية الإدارية للمجموعة في سهولة التواصل بين كافة المستويات الإدارية بالشركة					
2	تهتم المجموعة بأن تمتلك مرونة في القرارات الإدارية المتخذة حرصاً على تطوير العاملين					
3	توفر المجموعة كافة الوسائل التي تتيح للعاملين المعلومات التي تتيح للعاملين الاطلاع على انظمة وقوانين الشركة					
4	توثق المجموعة برامجها وتجاريها للاستفادة منها لاحقاً					
5	تتسم العلاقات التنظيمية بين أقسام المجموعة بالتعاون والتكامل وتبادل الخبرات					
6	تساعد الهيكلية الإدارية في المجموعة على انجاز الأعمال المطلوبة بكل سهولة					
7	تمتلك المجموعة هيكلية ادارية واضحة					
8	تقوم المجموعة بتشكيل فرق العمل من مختلف الأقسام والوحدات التنظيمية					
9	تدعم المجموعة ثقافة التحسين المستمر لمشاريعها					

المحور الثالث :- رأس المال الزبائني

هو الذى يعكس طبيعة العلاقات التى تربط المنظمة بعملائها ومورديها ومنافسيها ومراقبة وتقويم التأثيرات المختلفة.

الرقم	العبارة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	تسعى المجموعة الى كسب ولاء الزبائن عن طريق التعرف الى رغباتهم واهتماماتهم					
2	تمتلك المجموعة قنوات توزيع عديدة ومتنوعة للخدمات التى تقدمها وذلك لضمان وصول الخدمات للزبائن بكفاءة وفاعلية					
3	تهتم المجموعة بتقديم خدمات ما بعد البيع لزيائنها					
4	أختيار الموردين يقوم على أسسس الخبرة والسمعة والمصدقية					
5	تتميز المنتجات فى الأسواق عن طريق استخدام العلامات التجارية العائدة					
6	تعمل المجموعة على أستقطاب للشركاء والمستثمرين الإستراتيجيين					
7	تسعى المجموعة الى بناء قاعدة بيانات عن طريق المسوحات والأستطلاعات حول ماضى وحاضر الزبائن واحتياجاتهم وأهتماماتهم وعاداتهم الشرائية ومعارفهم					
8	تقيم المجموعة التحالفات الأستراتيجية لتحقيق التعاون فى الأعمال مع المنظمات الأخرى من خلال الأستفادة من خبرات وتجارب الأخرين					
9	تعقد المجموعة اتفاقيات حقوق الأمتياز ومنح التراخيص مع المنظمات الأخرى من خلال الموافقة على منحهم استخدام حق او اكثر من حقوق الملكية الفكرية					

المحور الرابع :- استراتيجية قيادة التكلفة

هي عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول الى ادنى حد مع الأخذ في الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة .

الرقم	العبرة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	تقوم المجموعة بتحديد سعر البيع المستهدف الذى يناسب امكانيات العميل ويستطيع دفعه .					
2	تقوم ادارة المجموعة بازالة او تقليص الانشطة التى لاتضيف قيمة للخدمة بغرض تقليل التكلفة					
3	تقوم ادارة المجموعة بعملية تحسين كفاءة الانشطة التى لا تضيف قيمة للخدمة عن طريق استبدالها بالانشطة الاكثر فاعلية.					
4	تتبع المجموعة اسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تخفيض التكلفة والرقابة عليها .					
5	تقوم ادارة المجموعة باستخدام الاساليب الاحصائية لضبط الجودة .					
6	تقوم ادارة المجموعة بتحليل بنود تكاليف دورة حياة المنتج بناءً على اسس موضوعية .					
7	تتبع ادارة المجموعة نظام لتقليل العيوب الانتاجية لمعرفة جودة منتجاتها من اجل تنميتها بما يتلائم مع رغبات العملاء .					
8	تعتمد ادارة المجموعة على الحقائق والأرقام عند اتخاذ قرار التوقف او الاستمرار فى انتاج منتج او تقديم خدمة .					
9	تمتلك ادارة المجموعة القدرة على الحد من الانشطة التى لا تضيف قيمة لدورة حياة الخدمة بهدف خفض التكلفة وزيادة الربحية .					

ملحق رقم (3)

قائمة أسماء المحكمين

الاسم	الدرجة الوظيفية	الجامعة
د. زهير أحمد علي أحمد	أ. المحاسبة المساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. محمد الناير محمدين	أ. مساعد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. عبد الرحمن البكري منصور	أ. مشارك	جامعة النيلين كلية التجارة
د. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن	أ. مشارك	جامعة النيلين كلية التجارة