

المقدمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد

أصبح الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للشركات من المواضيع التي أثارَت ولا تزال تثير جدلاً كبيراً في الأوساط العلمية والأكاديمية وباعتباره مطلباً أساسياً، للمؤسسات الاقتصادية في التعامل مع مجتمعاتها، مما يعكس طبيعة العلاقة بين التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي شاهده مختلف الدول علي الصعيد الدولي، إذ نجد أن هناك وجهتي نظر مختلفتين للمسؤولية الاجتماعية تتمثل الأولى بكون منظمات الأعمال وحدات اقتصادية تهدف إلي تعظيم الأرباح، أما الثانية فتري أن المنظمات وحدات إجتماعية يجب أن تلعب دوراً إجتماعياً متزايداً في بيئاتها.

ولقد بادرت العديد من المؤسسات إلى تحسين نوعية حياة عاملها، وإلى تحسين ظروف بيئة عملها، وتوفير العدالة الوظيفية، وغيرها من المبادرات الاجتماعية الداخلية، وذلك لتحسين أرباحها وموقفها التنافسي، أي التركيز على الجانب الاقتصادي والتسويقي لهذه المؤسسات، وفي بداية الستينات من القرن الماضي وبعد زيادة الانتقادات والضغوطات، بادرت العديد من منظمات الأعمال إلى تبني ما يمكن أن نسميه أداءً اجتماعياً داخلياً خارجياً، وذلك من خلال الاهتمام بعناصر المسؤولية الاجتماعية التالية: (العملاء، والمنافسين، والمجهزين، والمجتمع، والبيئة) (الغالي والعامري: 2010).

ولقد أدركت العديد من مؤسسات القطاع الخاص أنها غير معزولة عن المجتمع، وتنبهت إلى ضرورة توسعة نشاطاتها لتشمل ما هو أكثر من النشاطات الإنتاجية.

أدى الإنفتاح الكبير علي الأسواق العالمية والتطور التكنولوجي السريع إلي زيادة حدة المنافسة، فقد أصبح السعي إلي تحقيق التفوق والتميز الشغل الشاغل لمنظمات الأعمال بغية البقاء والإستمرار، وتعد الوسيلة الوحيدة أمام هذه المنظمات لبلوغ هذا الهدف هو تبني برامج فعالة للمسؤولية الاجتماعية تأخذ في الاعتبار ظروف المجتمع والتحديات التي تواجهه، ولا شك أن المسؤولية الاجتماعية تعد حجر الزاوية، وأداة مهمة للتخفيف من سيطرة العولمة وجموحها، وعليه أصبح الاهتمام بها مطلباً أساسياً، من خلال التزام المؤسسات الاقتصادية بتوفير البيئة المناسبة، وعدم تبديد الموارد، والقيام بعمليات التوظيف والتدريب ورفع القدرات البشرية.

مشكلة الدراسة

لم يعد تقييم مؤسسات القطاع الخاص يعتمد علي ربحيتها فحسب، كما ولم تعد تلك المؤسسات تعتمد في بناء سمعتها علي مراكزها المالية فقط، بل ظهرت مفاهيم حديثه تساعد في خلق بيئة عمل قادرة علي التعامل مع التطورات المتسارعه في مختلف جوانب الحياة ولعل من أبرز هذه المفاهيم مفهوم "المسؤولية الاجتماعية" للمؤسسات بمختلف أنواعها وأحجامها.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة بغرض الإجابة عن السؤال التالي: "ما أثر قياس تكاليف الأنشطة الإجتماعية علي الميزة التنافسية للشركات الصناعية والخدمية في السودان؟" وذلك من خلال محاولة الإجابة علي الأسئلة الآتية:

1. هل هناك تأثير لقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع علي الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية؟
2. ما هو تأثير قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة العاملين علي الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية؟
3. هل يوجد تأثير لقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة العملاء علي الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية؟
4. هل هناك تأثير لقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة البيئة علي الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية؟

أهداف الدراسة

تسعي الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف إلي مدى إهتمام الشركات الصناعية والخدمية بتحقيق الميزة التنافسية.
2. التعرف علي مدى تبني وإلتزام الشركات الصناعية والخدمية بتطبيق مفهوم أنشطة المسؤولية الاجتماعية.
3. التعرف علي أثر قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية علي الميزة التنافسية في الشركات محل الدراسة.
4. إمكانية التوصل إلي مجموعة من النتائج التي تعزز أثر قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية علي الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية.

أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة من الآتي:

الأهمية العلمية:

1. سد النقص في أدبيات هذا الموضوع في الدول العربية وبالأخص في السودان - لكونها تعالج موضوعاً مهماً يتعلق بأثر قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية علي الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية.

2. تطرقت هذه الدراسة إلي بعد جديد في مجال المسؤولية الاجتماعية يتمثل في أثر قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية علي الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية.

الأهمية العملية:

1. تساعد نتائج الدراسة في تحديد مدى التزام منظمات الأعمال بمسئولياتها الاجتماعية وأثر ذلك الالتزام إن وجد في تحقيق الميزة التنافسية.
2. يدعم هذا الموضوع التوجه المستقبلي للمنظمة قيد البحث في بذل المزيد من الجهود ازاء مسؤولياتها الاجتماعية سعياً منها لتحقيق التميز في أدائها.

التعريفات الإجرائية ومصطلحات الدراسة:

1. **المسؤولية الاجتماعية:** هي الالتزام المستمر لمؤسسات الأعمال بالتصرف الأخلاقي والمساهمة في حل القضايا الاجتماعية والاقتصادية والبيئية، والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للعاملين وعائلاتهم والمجتمع ككل.⁽¹⁾
2. **الميزة التنافسية:** هي خاصية أو مجموعات خصائص نسبية تنفرد بها المنظمة ويمكنها الاحتفاظ بها لمدة طويلة نسبياً وتمكنها من التفوق على المنافسين.⁽²⁾
3. **الاهتمام بالعاملين:** وهي مسؤولية المؤسسة تجاه أفرادها العاملين من حيث (الرواتب، والمكافآت، وفرص الترقية، والتدريب المستمر، والرعاية الصحية).⁽³⁾
4. **الاهتمام والتركيز على العملاء:** هي مسؤولية المؤسسة تجاه عملائها من حيث (المنتجات ذات النوعية المناسبة، والأسعار المناسبة، والإعلانات الصادرة، وامكانيات الحصول على المنتج في الزمان والمكان المناسبين).⁽⁴⁾
5. **الاهتمام بالبيئة:** وهي مسؤولية المؤسسة تجاه البيئة من حيث (الاستخدام الأمثل للموارد وخصوصاً غير المتجددة، والمنتجات غير الضارة بالبيئة، والحد من تلوث الماء والهواء والترربة).⁽⁵⁾
6. **الاهتمام بالمجتمع وحل المشكلات الاجتماعية:** وهي مسؤولية المؤسسة تجاه المجتمع من حيث (المساهمة في دعم البنية التحتية، وخلق فرص عمل جديدة، واحترام العادات والتقاليد، وتوظيف ذوي الاحتياجات الخاصة، والمساهمة في حالة الكوارث والطوارئ).⁽⁶⁾

(1) الغالبي، طاهر، وصالح عامر، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وشفافية نظم المعلومات: دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية الأردنية، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الثاني في الإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2010، ص 43.

(2) الغالبي، طاهر، ووائل إدريس، الإدارة الاستراتيجية – منظور منهجي متكامل، عمان، دار وائل للنشر، 2007، ص 68.

(3) الرازم، هديل جمال، واقع المسؤولية الاجتماعية في شركات الاتصالات الخلوية العاملة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2009، ص 41.

(4) شميس، رامي، رضا العملاء ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في خدمات النقل الجوي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص 21.

(5) الغالبي، طاهر، وصالح عامر، مرجع سابق، ص 42.

(6) Robert, Hay, and Gray, "Social Responsibility of Business Managers", Academy of Management Journal 17

(1): 1999, P. 142.

تنظيم الدراسة

تضمنت الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، المقدمة وشملت الإطار المنهجي والدراسات السابقة. **الفصل الأول بعنوان قياس تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية** ، وعُرض من خلال **المبحث الأول** الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية، **المبحث الثاني** المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، **المبحث الثالث** القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية. أما **الفصل الثاني** بعنوان **الميزة التنافسية للشركات** ، وعُرض من خلال **المبحث الأول** مفهوم وأهمية ومصادر وأنواع الميزة التنافسية ومراحلها، **المبحث الثاني** مؤشرات وأبعاد ومعايير ومحددات الميزة التنافسية، **المبحث الثالث** الميزة التنافسية وقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية للشركات. و**الفصل الثالث** منهجية الدراسة، وعُرض من خلال **نظريات ونموذج ومنهجية الدراسة**. أما **الفصل الرابع** فتمثل في **الدراسة الميدانية** وعُرض من خلال **المبحث الأول** عرض وتحليل البيانات، **المبحث الثاني** اختبار الفرضيات **الدراسة، والمبحث الثالث** مناقشة النتائج وإسهامات الدراسة.

ثانياً: الدراسات السابقة:

حظي موضوع قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية والميزة التنافسية باهتمام متعاظم من البلدان المتقدمة، فقد أجريت العديد من الدراسات علي القياس والإفصاح عن التكاليف الاجتماعية، في حين لا يزال اهتمام البلدان النامية بموضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ليست بدرجة الإهتمام في البلدان المتقدمة، لذلك سيتم استعراض الدراسات العربية والأجنبية علي النحو التالي:

دراسة (محمد، 2000)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلي قياس العلاقات التخاصية ممثلة بنسبة المساهمة الخاصة بنسبة مساهمة الحكومة وبين بعض أبعاد المسؤولية الاجتماعية ممثلة بدعم المؤسسات الخيرية ودعم الأنشطة الثقافية والشبابية والمنح التعليمية والحفاظ علي البيئة والأمن الصناعي وكذلك دعم الحالات الإنسانية وكذلك الإسكان والتدريب والرواتب والأجور والبحث العلمي والضمان الاجتماعي والتأمين الصحي والادخار في الأردن. خلصت الدراسة إلي وجود علاقة واحدة فقط وهي سالبة بين التخاصية والإنفاق علي الضمان الاجتماعي والحالات الإنسانية، أما أهم توصيات هذه الدراسة فقد جاءت لتؤكد وضع إطار علمي لمفهوم المسؤولية الاجتماعية واعتماده كجزء من أهداف التخاصية واعتما مبدأ الإفصاح المحاسبي عن الجوانب التي يمكن أن تعكس مفهوم المسؤولية الاجتماعية.

يلاحظ أن هذه الدراسة اقتصرت علي إيجاد العلاقة بين التخاصية وأبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات وهي بذلك تختلف عن الدراسة الحالية التي ركزت علي أثر التكاليف الاجتماعية علي الميزة التنافسية في منظمات الأعمال.

دراسة (عبد الناصر ومنير، 2001م)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي إلقاء الضوء علي المحاولات التي بذلتها المنظمات المهنية والباحثين في وضع الأسس والمعايير التي تحكم عملية قياس الأداء الاجتماعي للشركة والتقرير عن نتائجه واستعراض مشكلات ومعايير قياس تكاليف الأداء الاجتماعي وترجمتها في تقارير مالية بالشركات الصناعية وقد تم استخدام أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي. وقد توصلت الدراسة إلي كافة عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي للشركة موضوع الدراسة أنه يمكن تجميعها وقياسها والإفصاح عنها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام أسلوب مؤشر الإفصاح عن التقارير السنوية لقياس مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية المحاسبية وقد خلصت الدراسة التطبيقية في إحدى الشركات الأردنية الصناعية لمحاولة تصميم وبناء نموذج لقياس التكاليف الاجتماعية في الشركات الأردنية، كما خلصت إلي إن الإنفاق الاجتماعي للشركات لم يعد إلزاماً قانونياً في توجيه القوانين الاقتصادية أو الاجتماعية

(¹) محمد الطراونة، التخاصية والمسؤولية الاجتماعية - دراسة تحليلية (الأردن: جامعة المفرق للتكنولوجيا، مجلة المنارة، المجلد الخامس،

العدد الأول، 2000) ص ص 37-57.

(²) عبد الناصر نور ومنير شاكرا، محاسبة المسؤولية الاجتماعية - محاولة بناء نموذج لقياس التكاليف الاجتماعية في الشركات الأردنية،

(الإمارات: المجلة الدولية للعلوم الإدارية معهد التنمية الإدارية، المجلد رقم (6) العدد رقم (3)، 2001)، ص ص 257-287.

للأردن فحسب وإنما هو مسؤولية اجتماعية وإنسانية توجبها قواعد الأخلاق العامة أيضاً وأن قوانين كثير من البلدان تحاسب الأفراد عن التلوث والوضاء الذي يسببوه للمجتمع وممتلكاته العامة كالماء والهواء والصحة العامة، لذلك فهناك مقياس مهم وهو مقياس كفاءة الشركة ومدى الأولوية التي يمكن الأولوية التي يمكن أن تحظى بها منتجاتها لدى المجتمع هي تخفيض أضرارها لدى المجتمع بأي شكل من الأشكال، وأن محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي أداة من الأدوات الرقابية علي هذا الجانب.

سعت هذه الدراسة إلي بناء نموذج لقياس المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية الأردنية للوفاء عن متطلبات المجتمع للتأكد من التزام الشركات بهذا الأمر، إلا أن الدراسة الحالية تختلف عنها بأنها تناولت قياس التكاليف الاجتماعية في منظمات الأعمال ومدى تأثير المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية علي الميزة التنافسية.

دراسة (يوسف، 2001م)⁽¹⁾

هدف هذه الدراسة للوقوف علي واقع محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وقد صمما استبانته لهذا الغرض وزعت علي (47) شركة روعي فيها أن يكون المستلم من متخذي القرار، وقد خلصا إلي أن متخذي القرار في الشركات المساهمة العامة الأردنية يتوفر لديهم إدراك مناسب لمفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية وأهميتها بمعناها الاجتماعي الواسع ولكنهم يجهلون كيفية تطبيقها واحتوائها ضمن التقارير التي تعدها الشركة لعدم وضوح معايير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية واحتسابها في القوائم المالية.

تطرقت هذه الدراسة للمسؤولية الاجتماعية في الشركات الأردنية وإمكانية الاستفادة من المعلومات الاجتماعية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وهي بذلك تختلف عن الدراسة الحالية التي حاولت قياس التكاليف الاجتماعية في منظمات الأعمال السودانية وأثرها علي الميزة التنافسية.

دراسة (راضي، 2002م)⁽²⁾

هدفت هذه الدراسة إلي تحقيق مجموعة من الأهداف منها التعرف علي مدى وإدراك متخذي القرار بالمؤسسات الفندقية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، وبيان مدى قيام المؤسسة بتبني محاسبة المسؤولية لديها. وقد أجريت الدراسة علي الفنادق من فئة خمسة نجوم حتى عام ٢٠٠١ وتم تنظيم استبانته بهذا الخصوص وزعت علي عدد أفراد العينة والبالغة ٧٠ فرداً من تلك المؤسسات من شؤون الموظفين والعلاقات العامة ومدير عام ومدير مالي ومساعد مدير مالي وأطراف أخرى من متخذي القرارات هدفت إلي جمع البيانات المتعلقة بمدى إدراك متخذي القرار في المؤسسات الفندقية لمفهوم

(1) يوسف الجهماني، محاسبة المسؤولية الاجتماعية والشركات المساهمة العامة (الأردن: مجلة أبحاث اليرموك، المجلد ١٢، العدد 4، 2001)، ص ص 45-87.

(2) راضي الحمادين، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الفندقية (الأردن: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2001).

المسؤولية الاجتماعية، وقياس مدى تطبيق تلك المؤسسات للمسؤولية الاجتماعية في مجالات العاملين والمجتمع المحلي والبيئة، وكذلك قياس مدى إفصاح تلك المؤسسات عن أدائها الاجتماعي.

كما خلصت الدراسة إلي استنتاجات أوضحت فيها أن متخذي القرارات في المؤسسات الفندقية يدركون المفهوم الواسع للمسؤولية الاجتماعية، كما وكشفت الدراسة عن قيام المؤسسات الفندقية بتبني المسؤوليات الاجتماعية ضمن أنشطتها الاعتيادية، وان هنالك قصور لهذه المؤسسات الفندقية بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي، وبينت الدراسة أيضا أن مجال البيئة قد احتل المرتبة الأولى بين مجالات المسؤولية الاجتماعية من حيث درجة الاهتمام والتطبيق تلاها العاملين وجاء في المرتبة الأخيرة مجال المجتمع المحلي. وقد أوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بالمجتمع المحلي من قبل المؤسسات الفندقية الأردنية وتعزيز الاهتمام بالموارد البشرية في القطاع الفندقي بشكل عام والمؤسسات الفندقية الأردنية بشكل خاص، العمل علي وضع تشريعات قانونية خاصة بحاسبة المسؤولية الاجتماعية تهدف إلي زيادة مستوى الالتزام بتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية علي ارض الواقع، وتطوير التشريعات الخاصة بمؤسسات تشجيع الاستثمار للفت انتباه المستثمرين نحو هذه القطاعات والعمل علي تفعيل تعليمات الإفصاح الصادرة عن مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية. كما أوصت الدراسة بمزيد من الدراسات العملية بهدف وضع إطار شمولي لمحاسبة المسؤولية يصلح للتطبيق في مختلف الظروف يتضمن نموذج عملي للإفصاح عن الأداء الاجتماعي من خلال نظام خاص للتقارير الاجتماعية، وزيادة اهتمام الجهات الأكاديمية المختلفة بمجالات التخصصات الفندقية.

ركزت هذه الدراسة علي التعرف علي مدى وإدراك متخذي القرار بالمؤسسات الفندقية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، وبيان مدى قيام المؤسسة بتبني محاسبة المسؤولية لديها وهي بذلك تختلف عن الدراسة الحالية التي تبحث في أثر التكاليف الاجتماعية علي الأداء التنافسي لمنظمات الأعمال.

دراسة (هدى، 2003م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي تحديد إطار لمفهوم المحاسبة عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية بالمنظمات، كما تناولت أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في المنظمات الهادفة للربح وذلك بإتباع الأدوات. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت إلي مجموعة من النتائج منها أن هناك حاجة لتوضيح مفهوم وخصائص الأنشطة الاجتماعية والبيئية وكيفية الإفصاح عنها وقياسها والمعايير المستخدم في ذلك، ضرورة وضع إطار للمحاسبة عن الأنشطة الاجتماعية واثم يمكن مرتجعة الأداء الاجتماعي والبيئي. أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسة المتعلقة بالقياس والإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية في الشركات.

تطرقت الدراسة إلي الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية وذلك للوقوف علي إمكانية مراجعتها، لذلك فإن الدراسة الحالية تختلف عنها بأنها ركزت علي الإفصاح التكاليف الاجتماعية في الشركات و أثرها في الميزة التنافسية.

(1) هدي دياب أحمد صالح، مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال الهادفة للربح (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2003).

دراسة (عادل، 2004م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة تحقيق الأهداف إلي التعرف علي مدى التزام الشركة الأهلية للأسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسيباً، والوقوف علي المعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للأسمنت بالإفصاح عن أدائها المبني محاسيباً، بجانب تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن يستفيد منها المسؤولين في الشركة الأهلية للأسمنت فيما يتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي. حيث اتبعت المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، لا تقوم الشركة الأهلية بالإفصاح محاسيباً عن أدائها البيئي. وأن هنالك بعض المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للأسمنت بالإفصاح محاسيباً عن أدائها البيئي وأبرز تلك المعوقات، بالإضافة إلي قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، كما توصلت إلي عدم جود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي وصعوبة قياس التكاليف البيئية. أوصت الدراسة بضرورة إيجاد وضع تشريعات وقانون دولي موحد للبيئة يكون ملزماً وموحداً لنطاق الأداء البيئي وذلك للمحافظة علي البيئة في الدول كلها، ومنح المنشآت التي تحافظ علي البيئة معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها وذلك تشجيعاً لها علي حماية البيئة، وإيجاد أسلوب موحد للتعبير والإفصاح عن الأداء البيئي تلتزم به جميع الشركات الصناعية البيئية.

تناولت الدراسة قياس التكاليف البيئية في إحدى شركات الأسمنت في الأردن وأبرز المعوقات التي تحول دون الالتزام بالإفصاح عن التكاليف البيئية، وهي بذلك تختلف عن الدراسة الحالية التي تناولت القياس والإفصاح عن التكاليف الإجتماعية في منظمات الأعمال السوداني.

دراسة (حارس، 2005م)⁽²⁾

اهتمت الدراسة بتحديد وسائل قياس وتقييم الأداء الاجتماعي سيؤدي إلي الكشف عن حجم العوائد الاجتماعية المتولدة من أنشطة المؤسسات الصناعية وتحفيز تلك المؤسسات علي تحقيق المزيد من العوائد أو المنافع لغرض تعظيم هامش الربحية الاجتماعية. كما وأشارت الدراسة أن التقرير عن نتائج الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية بصورة عامة لم يعد خياراً مطروحاً بل أصبح ملزم الكشف عنه ضمن تقاريرها السنوية التقليدية وذلك لإظهار مدى قدرة الوحدة علي الإيفاء بمسؤولياتها الاجتماعية، كما وهدف البحث إلي محاولة إلقاء الضوء علي أهمية المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وتأسيس بعض المفاهيم الأساسية للأداء الاجتماعي وما يحظى به من اعتبارات في الدول المتقدمة. وخلصت الدراسة إلي التقيد بالأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية والكشف عن عناصر تكاليفها ضمن قوائمها المالية وذلك حرصاً علي التعايش مع كافة الأطراف المعنية ضمن بيئة نقية

(1) عادل البهاول حميدان، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمنت - دراسة استطلاعية (الجمهورية العربية السورية: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011)، ص ص 441-459.

(2) حارس كريم العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية - دراسة تطبيقية في مملكة البحرين (الأردن: جامعة فلادلفيا، المؤتمر العملي الرابع، 2005).

تساعد علي تعزيز موقعها ودعم نتائجها المالية، وان موضوع تكاليف الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية قد تبوأ موقعا ذات أهمية كبيرة ضمن إطار الظروف الاقتصادية الراهنة للعصر الحديث لما يتضمنه من آفاق جديدة للتصدي لأضرار المجتمع المتولدة عن النشاطات الاقتصادية لمنظمات الأعمال والذي بدوره يؤدي إلي تعظيم المنافع الاجتماعية للمجتمع بالإضافة إلي تعزيز الوضع المالي للمؤسسة، وكذلك أن عملية القياس ووضع الأسس والمعايير اللازمة للإفصاح عن حجم تكاليف الأداء الاجتماعي ضمن التقارير المالية السنوية لمنظمات الأعمال بشكل عام تحتاج إلي المزيد من جهود الباحثين والمنظمات المهنية المحاسبية.

اهتمت هذه الدراسة ببيان دور المحاسبة في قياس وتقييم مستوى الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية للكشف عن مدى وفاء تلك الوحدات بمسؤولياتها الاجتماعية، بينما الدراسة الحالية ربط المعلومات الاجتماعية بالميزة التنافسية للشركات.

دراسة (يوسف، ٢٠٠٦م)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي مدى وجود منظمات أعمال من الشركات والمؤسسات وغيرها متخصصة للممارسة للمسؤولية الاجتماعية في قطاع غزة، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانته بالاعتماد علي الدراسات السابقة والإطار النظري، وزعت علي (70) من المدراء الماليين ومحاسبي الشركات الفلسطينية. وقد تبين من نتائج الدراسة أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لم تحظ بالقدر الكافي من الاهتمام من جانب الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في فلسطين، كما أظهرت أن الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية هو إطار غير محدد المعالم ولم يتفق علي إبعاده حتى اليوم بشكل قاطع، كما أظهرت الدراسة أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لهذه المشروعات إنها نشاط يمكن تقنيه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، وبالتالي يمكن تحديد سبل قياسه والإفصاح عن نتاجه بشكل موضوعي. وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات من شأنها مساعدة الشركات بالالتزام بالقوانين والأنظمة لحماية البيئة من التلوث والأضرار التي تلحق بها من جراء مزاولتها لأنشطتها المختلفة وتجنباً للعقوبات التي قد تفرض عليها إذا خالفت الالتزام بتنفيذ هذه القوانين، وضرورة الإفصاح عن النشطة التي تقوم بها هذه الشركات والتي لها آثار اجتماعية مثل التعليم، والصحة للعاملين، وتلوث البيئة، واستهلاك الموارد.

ركزت هذه الدراسة علي التحقق من تطبيق محاسبة المسؤولية بالمنظمات في قطاع غزة، بينما الدراسة الحالية تطرقت إلي القياس والإفصاح عن التكاليف الاجتماعية في منظمات الأعمال وأثره في الميزة التنافسية.

(1) يوسف جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة (فلسطين): الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، 2007، ص ص 23-58.

دراسة (علي، 2006م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي تحديد أهم المعايير النظرية والعلمية لقياس القدرة التنافسية، ودراسة واقع المقدرة التنافسية للمنشآت الصناعية السورية، كما تطرقت الدراسة إلي إمكانية وضع إطار مقترح للهيكل التنظيمي للإدارة التسويقية في المنشآت الصناعية السورية محل الدراسة، وذلك بهدف تعزيز قدراتها التنافسية. وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج منها، إن أنظمة الجودة المتبعة في المنشآت الصناعية السورية لا تمكن هذه المنشآت من إنتاج منتجات ذات جودة عالية تتفق مع المقاييس الدولية مما يضعف قدرتها التنافسية، كما أن عوامل تعزيز القدرة التنافسية المتوفرة للمنتجات السورية لا تمكن هذه المنشآت من المنافسة الخارجية.

تختلف الدراسة الحالية عن هذه الدراسة بأنها سعت إلي قياس التكاليف الاجتماعية في منظمات الأعمال والتعرف علي أثر الاهتمام بتلك التكاليف علي الميزة التنافسية للشركات.

- دراسة (وهيبة، 2006م)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي تسليط الضوء علي أهمية إدارة المعرفة في مواجهة التحديات غير المسبوقة حاضراً ومستقبلاً التي يواجهها قطاع المصارف السورية، والتأكيد علي أهمية إدارة المعرفة ودورها في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة لقطاع المصارف الحكومية السورية. وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج منها، اعتماد المصارف في تشخيص الحاجة للمعرفة علي المصارف الداخلية أي خبرات ومهارات الأفراد، بينما لوحظ وجود ضعف في اعتمادها علي الصيرفة الإلكترونية وكذلك شبكة الإنترنت في تشخيص المعرفة.

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في الدور الذي يمكن أن تؤديه التكاليف الاجتماعية في تعزيز الميزة التنافسية لشركات منظمات الأعمال.

دراسة (2006, Calafell, Gutierrez, & Lopez)⁽³⁾

هدفت هذه الدراسة إلي إعطاء بعض الأدلة من منظور مفاهيمي حول إمكانية المساهمة في تطوير المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة كنقطة بداية للالتزام الشركات بمسؤوليتها الأخلاقية تجاه المجتمع، و بيان كيفية أن الإطار المحاسبي الجديد يمكن أن يسمح بالتقدم في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات. وتوصلت الدراسة إلي أن هناك ضرورة ملحة لقيام المحاسبة بتعريف الطريق لحساب النتائج للشركات بأخذ المنهج الاجتماعي والاقتصادي بنظر الاعتبار، وأن تولي الشركات أهمية خاصة للبعد الاجتماعي في أداءها بصورة عامة.

(¹) علي أحمد ديوب، عوامل تعزيز القدرة التنافسية ومدى إمكانية تفعيلها في الصناعات السورية (الجمهورية العربية السورية: جامعة دمشق، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006).

(²) وهيبة حسين داسي، إدارة المعرفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة تطبيقية (الجمهورية العربية السورية: جامعة دمشق، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006).

(³) Calafell, Josep V., Gutierrez, Soledad M., & Lopez, Antonio S., 2006, **Social Responsibility and Accounting: A Possible Binomial**, International advances in Economic Research, Vol. 12, Issue 1, p. 125-130.

يلاحظ أن هذه الدراسة ركزت علي دور المحاسبة للوفاء بالمسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك بإيجاد الطرق والأساليب المناسبة لقياس التكاليف الاجتماعية والإفصاح عنها، إلا أن الدراسة الحالية تتميز عنها بأنها تناولت واقع تطبيق المحاسبة الاجتماعية في منظمات الأعمال وأثرها في الميزة التنافسية للشركات.

دراسة (السيد، 2007م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي تحليل القياس الكمي لأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في القوائم المالية علي قرارات الاستثمار ومنع القروض، واقتراح نموذج محاسبي للإفصاح عن الأداء البيئي للشركات. اتبعت المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج منها، توفير الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية في ترشيد القرارات المتخذة بواسطة المستثمرين ومانحي القروض، وتتاثر قرارات الاستثمار ومنح القروض بتوقيت الإفصاح عن المعلومات البيئية ونوعيتها ومصادر الحصول عليها، وتوجد علاقة ارتباط قوية موجبة (طردية) بين نسبة الأصول البيئية إلي إجمالي الأصول وقرارات الاستثمار ومنح القروض. وأظهرت نتائج الدراسة التطبيقية ضعف تأثير بعض المؤشرات (المتغيرات) المحاسبية البيئية علي قيمة التداول (حالة قرار الاستثمار) وعلي حجم القروض (حالة قرار منح القروض)، ويرى الباحث أن السبب في ذلك قد يرجع الي طريقة عرض المعلومات البيئية للشركات، فعملية العرض الخاصة بهذه المعلومات قد لا تكون معروضة بالشكل الذي يستفيد منه متخذي قرارات الاستثمار ومنح القروض. أوصت الدراسة بتتمة الوعي البيئي لدى العاملين بالشركات والمسؤولين بالبنوك، وأن يكون للهيئة العامة لسوق المال دور حيوي في إلزام الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات البيئية، وأن يتضمن المعيار المحاسبي المصري رقم (1) المعدل (عرض القوائم المالية) إفصاحاً مستقلاً للتكاليف وللتكاليف والالتزامات البيئية الهامة أو تخصص معيار محاسبي مستقل لها، وأن تتبنى الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين، ووزارة البيئة ممثلة في جهاز البيئة تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالإفصاح عن المعلومات البيئية في حالة عدم تخصيص معيار محاسبي مستقل لها، والتعاون بين الجامعات المصرية والشركات الملوثة للبيئة في دراسة المشاكل المرتبطة بالإفصاح عن المعلومات البيئية، ومساهمة هذه الشركات في تمويل مثل هذه البحوث لما لها من مردود إيجابي علي هذه الشركات، وعلي المجتمعات المحيطة بها.

تطرقت الدراسة إلي أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية في قرارات الاستثمار في الشركات المصرية وقد اقترحت نموذج للإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية، إلا أن الدراسة الحالية تتميز بأنها تناولت التكاليف الاجتماعية وأثرها علي الميزة التنافسية.

(1) السيد زكي ضاعية، القياس الكمي لأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية علي مستخدمي القوائم المالية - دراسة نظرية ميدانية (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2007).

دراسة (Katsioloudes, 2007م)⁽¹⁾

فحصت هذه الدراسة مدى الإدراك للمسؤولية الاجتماعية الشاملة في دولة الإمارات العربية المتحدة حيث ركزت الدراسة علي اختبار أداء المنظمات في مجالات المسؤولية الاجتماعية والتي هي: البيئة ، وشؤون المجتمع، وحماية المستهلك . وتوصلت الدراسة إلي انه يوجد إدراك لدى المنظمات في دولة الإمارات العربية المتحدة وان أداءها جيد في مجالات المسؤولية الاجتماعية المذكورة أعلاه، وأن تجاهل هذه المسؤولية يضر بالأداء المالي والتجاري للمنظمة.

تتميز الدراسة الحالية عنها بأنها ربطت بين المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية للشركات في بيئة الاتصالات في السودان.

دراسة (ديالا، 2007م)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي الوقوف علي مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف علي الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وبيان الفوائد التي تعود علي الشركات نتيجة تطبيقها لمحاسبة المسؤولية، حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية في قطاع غزة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج منها، يتوفر لدى الشركات الصناعية هيكل تنظيمي واضح، إلا أنه لا يوجد لديها سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، كذلك تعتمد الشركات الصناعية علي أسلوب الإدارة اللامركزية، وتقوم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، لكنها لا تشرك العاملين بالشركة في إعدادها، كما أنها تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء المخطط والفعلي لتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين القائمين عليها، كما أن نسبة استخدام الشركات الصناعية لنظام التقارير جيدة، لكن لا توجد قاعدة موحدة من حيث الشكل للالتزام بها في إعداد التقارير، وأنها تتبع نظام حوافز للعاملين، إلا أنها لا تعتمد أسلوبًا موحدًا في منحها للمراكز، أي بشكل عام تتوفر لدى الشركات الصناعية معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.أوصت الدراسة بأن يتم تحسين الهيكل التنظيمي المتبع في الشركات بما ينسجم مع أهداف الشركة، وأن تستخدم الشركة دليل واضح ومكتوب لإثبات ذلك، والعمل بشكل أقوى علي إيضاح العلاقات بين مراكز المسؤولية والتنسيق بشكل مستمر فيما بينها، كما توصي الدراسة بضرورة وجود معايير وأسس علمية في تحديد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية بما ينسجم مع طبيعة عمل وأهداف الشركة، وأن يتم توحيد شكل تقارير الأداء مما يسهل علي الإدارة العليا اتخاذ قرار بشأنها في الوقت المناسب، والعمل علي تحسين نظام الحوافز المتبع بالشركات، وأن يكون فعالا وعادلا ويهتم بالجوانب الإنسانية علي أن يتم ربط الأداء المحقق بنظام الحوافز.

⁽¹⁾ Katsioloudes, M. I., 2007, **Corporate Social Responsibility: An Exploratory Study in the United Arab Emirates**, Advanced Management Journal, Autumn, p. 9-20.

⁽²⁾ ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة تطبيقية (فلسطين: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2007).

ركزت هذه الدراسة علي تطبيق محاسبة المسؤولية بالشركات الصناعية، كذلك تناولت معوقات تطبيقها في البيئة الفلسطينية، بينما تختلف الدراسة الحالية عنها بأنها تطرقت إلي قياس التكاليف الاجتماعية في الشركات الخدمية.

دراسة **Rahahleh & Sharair**، 2008 (تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الأردنية)⁽¹⁾

سعت هذه الدراسة إلي التعرف علي مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات العاملة في مدينة الحسن الصناعية في الأردن. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وقد توصلت الدراسة إلي أنه لا يوجد إدراك كامل لمفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات المبحوثة، وانه يوجد تطبيق محدود لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية فيها حيث اقتصر التطبيق علي مجال حماية البيئة بشكل أساسي. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات بتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للوفاء بمسؤولياتها تجاه المجتمع.

تختلف الدراسة الحالية عنها بأنها تناولت القياس والإفصاح عن التكاليف الاجتماعية في بيئة منظمات الأعمال وانعكاس ذلك علي الميزة التنافسية، كما حاولت الدراسة الوقوف علي مستوى الالتزام بنشر المعلومات الاجتماعية للشركات.

دراسة (محمد، 2009م)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي تطوير نموذج لإستراتيجية التصنيع المبنية علي الموارد ودورها لخلق ميزة تنافسية وتشخيص العوامل التي تؤثر في فاعليتها، وتحديد مدى كفاية الموارد المتاحة. تم جمع بيانات الدراسة عن طريق المقابلة الشخصية وباستخدام قائمة استقصاء واعتدت علي المنهج الوصفي التحليلي. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها، كلما أدى ذلك إلي العوائد الحصول عليها من استخدام الحاسب الآلي في المجالات التشغيلية بالمصنع، وأنه من المتوقع وجود علاقة بين تطبيق ممارسات الموارد البشرية في المصنع وبين إمكانية تحقيق ميزة تنافسية، وأن تأثر علاقة كل من الموارد التكنولوجية والموارد البشرية بتحقيق الميزة التنافسية ومكونات الإستراتيجية. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، أنه كلما زادت العوائد التي يمكن الحصول عليها من استخدام الحاسب الآلي في المجالات التشغيلية بالمصانع البتروكيمياوية، وأن هنالك علاقة بين درجة تطبيق ممارسات الموارد البشرية في المصنع وبين إمكانية تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة، وأن إستراتيجية التصنيع المبنية علي الموارد أثرها كبير علي الميزة التنافسية.

(¹) Rahahleh, Muhammad Y., and Sharairi, Jamal D., 2008, **The extent of Social Responsibility Accounting Application in the Qualified Industrial Zones in Jordan**, international management review, Vol. 4, No. 2, p. 5-17.

(²) محمد نصيب محمد سليمان، أثر إستراتيجية التصنيع المبنية علي الموارد علي الميزة التنافسية للمنشأة – دراسة تطبيقية (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2009).

تختلف الدراسة الحالية بأنها ربط بين قياس التكاليف الاجتماعية والميزة التنافسية في منظمات الأعمال بينما هذه الدراسة ركزت علي تطوير نموذج لإستراتيجية التصنيع المبنية علي الموارد ودورها في خلق الميزة التنافسية.

دراسة (علي، 2010م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة ترشيد تكاليف أنشطة المنشآت وترشيد قرارات الإدارة في كافة المجالات ذات الآثار البيئية من خلال القياس السليم للتكاليف عن طريق تخفيض التكاليف البيئية بطريقة سليمة بهدف رفع كفاءة نظام المحاسبة المالية البيئية. وهدفت إلي توضيح دور المحاسب الإداري في مجال محاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتمييز وتخفيض التكاليف البيئية لرفع كفاءة الأداء الكلي للمنشأة و تم اقتراح إطار لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، تم رفض الفرض الأول للبحث القائل : " لا يجد حاجة ضرورية لقيام منشآت الأعمال بإنشاء نظم محاسبة مسؤولية بيئية بالشكل الذي يؤدي إلي سلامة أساليب تحميل التكاليف " وقبول الفرض البديل، حيث تبين أن أسباب عدم الاهتمام بالأداء البيئي في دولة الكويت، وتم رفض الفرض الثالث للبحث القائل : " لا يؤدي تطبيق محاسبة المسؤولية إلي التوزيع المناسب للتكاليف البيئية علي الإدارات المسببة للتلوث"، وقبول الفرض البديل، حيث اتضح أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤدي إلي التوزيع المناسب للتكاليف علي الإدارات المسببة وكذلك تم رفض الفرض الرابع للبحث القائل : " لا يتأثر نظام التكاليف المطبق بالشركة بمزاولة المنشأة لأنشطة خدمة البيئة"، حيث اتضح أن نظام التكاليف المطبق بالشركة سيتأثر بمزاولة المنشأة للنشاط البيئي. أوصت الدراسة بضرورة وضع خطط وإستراتيجيات تتعلق بالأنشطة البيئية وترجمتها في صورة مشروعات وبرامج تخدم المجتمع وتحسن البيئة، وأن يكون هدف هذه المشروعات والبرامج البيئية منع حدوث أضرار أو ملوثات للبيئة نتيجة مزاولة النشاط، توفير المعلومات البيئية الملائمة لمتخذ القرار والتكامل مع نظم المعلومات الأخرى، سن التشريعات التي تلزم الشركات بالممارسات البيئية بخصوص محاسبة المسؤولية البيئية، وخاصة الشركات التي لها تأثير ضار علي البيئة، نشر الوعي البيئي عبر وسائل الإعلام المختلفة، والمناهج التعليمية.

سعت الدراسة إلي التعرف علي المشاكل التي تواجه المحاسب أثناء قيامه بتحديد وتصنيف وقياس التكاليف البيئية، وما يميز الدراسة الحالية بأنها تناولت قياس التكاليف الاجتماعية في البيئة السودانية ودورها في زيادة الميزة التنافسية للشركات التي تلتزم بالإفصاح عنها.

(¹) علي عزاري سعد، منهج مقترح لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية - دراسة تطبيقية بالكويت (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010).

دراسة (حسن، 2010م)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية قياس المنافع الاجتماعية في الشركات ونشر قوائم مالية عن المحاسبة الاجتماعية والتي تبين مدى تقديم خدمات اجتماعية ومعرفة مدي قدرة هذه الشركات بمشاركة المجتمع، وكذلك معرفة الأساليب والطرق المحاسبية والاجتماعية وتسليط الضوء على المحاولات من قبل المنظمات والهيئات الدولية المحاسبية. توصلت الدراسة إلى مجموعة النتائج منها، أن تكاليف حوادث المرور تنقسم إلى تكاليف مباشرة، وهي عبارة عن التكاليف المادية التي يمكن قياسها وتتصف بالموضوعية والتكاليف الغير مباشرة وهي عبارة عن التكاليف المعنوية التي تسبب الحادث بها من الناحية الاجتماعية النفسية حيث تتصف هذه التكاليف بعدم الموضوعية، تشير الإحصائيات الأخيرة في عام 2009م إلى أنه يقتل أكثر من 26 ألف فرد و 250 ألف مصاب و 60 مليار دولار هي حصيللة الخسائر البشرية والمادية العربية سنوياً لحوادث المرور في الوطن العربي وهذا الرقم كبير جداً في تأثيره على اقتصاديات تلك، إن القياس المحاسبي لتكاليف حوادث المرور يتمثل في تحديد قيمة الأضرار والتلفيات التي سببها الحادث المروري ومنها ما يمكن حسابه وحصره ومنها ما لا يمكن حسابه وحصره حيث تعتبر أحد أصعب المشاكل التي يعاني منها الإطار الفكري الحالي للقياس المحاسبي للتكاليف عبر المباشرة لحوادث المرور، وتعددت الطرق بقياس التكاليف الاقتصادية لحوادث المرور وكل الطرق السابق ذكرها تتميز بعدم الموضوعية في القياس في كثير من تلك الطرق إلا أنه يمكن الاستفادة من بعض تلك الطرق التي تتصف بالموضوعية في القياس المحاسبي والبعيدة كل البعد عن الاجتهادات الشخصية. أوصت الدراسة بأنه علي جميع أجهزة الدولة المشار إليها في تقديم المعلومات التي تسبب حوادث المرور وذلك للخروج بمعلومات تساعد علي معرفة حجم الخسائر التي تكبدها جهاز حكومي بسبب الحادث المروري، وزيادة نوعية الأفراد بقواعد المرور والسلامة في الطرقات وتطبيق أشد العقوبات علي المخالفين حيث توضح بعض الدراسات أن دولة الإمارات العربية المتحدة طبقت عقوبات رادعة علي المخالفين.

اهتمت الدراسة بقياس المنافع الاجتماعية في الشركات ونشر قوائم مالية عن المحاسبة الاجتماعية والتي تبين مدى تقديم خدمات اجتماعية للمجتمع، وهي بذلك تختلف عن الدراسة الحالية والتي ربطت بين الإفصاح عن التكاليف الاجتماعية وأثرها في الميزة التنافسية.

دراسة (سامر، 2011م)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في غياب الفكر التسويقي المميز الذي يترجم إلي قدرة وميزة تنافسية للمصارف السورية. هدفت الدراسة إلي التعرف علي دور الاستراتيجيات التسويقية المطبقة في المصرف التجاري السوري في تحسين أداء المصرف من خلال الحصول علي الميزة التنافسية. تبرز

(1) حسن عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة (الدنمارك: الأكاديمية العربية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2010).

(2) سامر قاسم، دور الاستراتيجيات التسويقية في القطاع المصرفي - دراسة ميدانية (الجمهورية العربية السورية: جامعة تشرين، مجلة البحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد السادس، 2011)، ص ص 9-23.

أهمية الدراسة من أهمية الإستراتيجية التسويقية في خلق الميزة التنافسية في المصارف، والتي تمكنها من الاستمرار والتطور. اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، إن الاستراتيجيات التسويقية المطبقة في المصرف محل الدراسة تمكن المصارف من الحصول علي الميزة التنافسية من خلال امتلاك المصرف رؤية إستراتيجية واضحة للتطوير، الاستراتيجيات التسويقية المطبقة في المصرف تمكن من تخفيض كلفة الخدمات التي يقدمها للعملاء من خلال تقديم خدمات ذات كلفة أقل مقارنة مع المصارف الأخرى، وأن الاستراتيجيات التسويقية تؤثر في مدي الاستجابة لحاجات العملاء. أوصت الدراسة بتشكيل إدارة تسويق مستقلة قادرة علي اتخاذ القرارات التسويقية ووضع الاستراتيجيات التسويقية المناسبة، والاعتماد علي أشخاص في الإدارة يفكرون إستراتيجياً ويتخذون الإدارة الإستراتيجية منهجاً للتطبيق في المصرف.

تناولت هذه الدراسة دور الاستراتيجيات التسويقية في خلق الميزة التنافسية في قطاع المصارف، وتتميز الدراسة الحالية عنها بأنها تطرقت إلي قياس التكاليف الاجتماعية وأثرها في الميزة التنافسية في منظمات الأعمال.

دراسة (عبد القادر، 2012م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة محولة التعرف علي تأثير التغيير التنظيمي علي أداء منظمات الأعمال من حيث الكفاءة والفاعلية. هدفت الدراسة إلي التعرف علي مداخل وأساليب التغيير التنظيمي التي تتبناها منظمات الأعمال، وتحديد أهم ملامح وسمات خطط وبرامج التغيير التنظيمي التي تستطيع من خلالها منظمات الأعمال تحقيق الميزة التنافسية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها، هناك علاقة بين مستوي تطبيق التغيير التنظيمي وتحقيق الميزة التنافسية في منظمات الأعمال، وأن هناك علاقة بين تطبيق التغيير التنظيمي وزيادة كفاءة أداء البنوك، وكما أن هناك علاقة بين مقاومة التغيير التنظيمي وإستراتيجية البنك نحو الاستفادة من التغيير التنظيمي. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بعملية التغيير التنظيمي وتأكيد كمنهج إداري إستراتيجي متكامل يساعد المنظمات ويمكنها من التأقلم مع بيئاتها الداخلية والخارجية في ظل ظروف العولمة واحتدام حدة المنافسة التي تشهدها منظمات الأعمال، وتحديد أدوات الرقابة والقياس المناسب للتأكد من أن عملية التغيير تسير في الاتجاه الصحيح.

تناولت الدراسة التغيير التنظيمي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية في قطاع البنوك وهي بذلك تختلف عن الدراسة الحالية التي حولت التعرف علي أثر قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية علي الميزة التنافسية في منظمات الأعمال.

(1) عبد القادر الطاهر إبراهيم عجمي، أثر التغيير علي تحقيق الميزة التنافسية في منظمات الأعمال - دراسة تطبيقية (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012).

دراسة: Abeer M. Elhawatiy (2013م)⁽¹⁾

تناولت الدراسة تكامل ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية ، حيث وضحت الدراسة انه لا يقتصر نجاح الشركات في القرن الحادي والعشرين علي رقابة التكلفة فحسب بل تعتبر القيمة والايراد عاملان مهمان لنجاح الشركات وتمثلت مشكلة الدراسة في مدي امكانية تكامل ادوات واساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة بالشركات الصناعية العاملة بقطاع غزة ، كما هدفت الدراسة الي بيان اهمية تكامل ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية ، وامكانية تطبيق هذا المنهج في الشركات الصناعية العاملة بقطاع غزة ، مع الوقوف علي المعوقات التي تحول دون تطبيقه في شركات قطاع غزة ، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم استخدام اداة الاستبيان في جمع البيانات من 44 شركة بواقع استبانة واحدة لكل شركة ، وقد اسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج منها: إمكانية تطبيق منهج تكامل ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة ، مع وجود بعض المعوقات منها: عدم وجود نظام تكاليف فعال في الشركات الصناعية ، ويرجع السبب في عدم اخذ الشركات محل الدراسة بفكرة الربط والتكامل بين ادوات واساليب الادارة الاستراتيجية للتكلفة الي عدم إمكانية تطبيق بعض الاساليب بشكل منهجي وكامل من ناحية ، والي عدم دراية متخذي القرار في بعض تلك الشركات بالمنافع المتوقعة من تحقيق هذا التكامل من ناحية اخري ، وان الشركات التي تطبق ادوات تكامل الادارة الاستراتيجية للتكلفة بشكل مبسط دون إتباع إجراءات علمية ومنهجية محددة.

سعت الدراسة الي معرفة تاثير تكامل ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة علي تعظيم قيمة تلك المنشآت ودعم مزاياها التنافسية وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي وذلك ما اتفقت فيه مع دراسة الباحث الحالية ، وتختلف الدراسة علي أن الدراسة الحالية ركزت علي قياس تكاليف الأنشطة الإجتماعية وأثره علي الميزة التنافسية للشركات.

دراسة (موسى قاسم القريوتي وآخرون، 2014)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه لم يعد تقييم مؤسسات القطاع الخاص يعتمد على ربحيتها فحسب كما ولم تعد تلك المؤسسات تعتمد في بناء سمعتها على مراكزها المالية فقط، بل ظهرت مفاهيم حديثة تساعد في خلق بيئة عمل قادرة على التعامل مع التطورات المتسارعة، ومنها مفهوم "المسؤولية الاجتماعية" للمؤسسات بمختلف أنواعها وأحجامها.

كما هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اهتمام شركة زين بتحقيق الميزة التنافسية ومدى تبني والتزام الشركة بتطبيق مفهوم المسؤولية الاجتماعية ومدى تأثير المسؤولية الاجتماعية بأبعادها

(1) Abeer M. El-hwatiy , " Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization and Its Competitive Advantage " ; Research For Master Degree In Accounting and Finance , Islamic University – Gaza , May (2013) .

(2) موسى قاسم القريوتي وآخرون، دور المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة في شركة زين للاتصالات الخلوية، (مجلة العلوم الإدارية، عمان، المجلد 41، العدد 1، 2014، ص 37.

المختلفة (الاهتمام بالعاملين، والتركيز على العملاء، وحل المشكلات الاجتماعية، والاهتمام بالبيئة، والمنافسة الشريفة، والمساهمة في الخطط التنموية) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركة، وإمكانية التوصل إلى مجموعة من النتائج التي تعزز دور المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركة. وقد قامت هذه الدراسة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك دوراً إيجابياً للمسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية في شركة زين، كما توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكل من (التركيز على العميل، والاهتمام بحل المشكلات الاجتماعية، والاهتمام بالعاملين، والاهتمام بالبيئة، والمنافسة الشريفة، والمساهمة في دعم الخطط التنموية) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركة.

وأوصت الدراسة بضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين في الشركة لتعريفهم بإستراتيجية المسؤولية الاجتماعية وأهميتها ودورها في تحقيق التميز، وبضرورة تعاون جميع الشركات العاملة في هذا القطاع بوضع إستراتيجية وطنية تسهم في تعزيز مسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تمارس أعمالها فيه.

دراسة (يوسف، 2015م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام القائمين علي أمر منشآت الأعمال في السودان، بأهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية الذي تلعبه منشآتهم والمردود الايجابي للوفاء بالمسؤولية الاجتماعية من قبل منشآت الأعمال وبالتالي علي أداءها بصفة عامة، بالإضافة إلي عدم إدراكهم لأهمية قياس التكاليف الاجتماعية والأسس المتبعة في هذا القياس وكيفية الإفصاح عنها . تكمن أهمية البحث في التعريف بالمسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال وأهمية الوفاء بها من قبل المنشآت، وبيان النماذج المحاسبية الخاصة بقياس التكاليف الاجتماعية. هدف الدراسة إلي دراسة أسس القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، معرفة العلاقة بين القياس والإفصاح عن التكاليف الاجتماعية ورفع كفاءة الأداء المالي في المنشآت. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار ثلاث فرضيات: الفرضية الأولى: يساعد تطبيق نماذج القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية في زيادة الإفصاح عن مدى التزام المنشأة بمسئولياتها الاجتماعية، الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي و رفع كفاءة الأداء المالي في المنشآت. الفرضية الثالثة: القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يؤدي إلي زيادة جودة التقارير المالية للمنشآت. اعتمدت علي المنهج الوصفي التحليلي. وتم استخدام الاستبانة لجمع بيانات الدراسة الميدانية من الشركة السودانية للاتصالات (سوداتل) توصلت الدراسة إلي أن تطبيق نماذج القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية يساهم في الإفصاح عن التكاليف الخاصة بالأنشطة البيئية للمنشأة،

(¹) يوسف هارون خميس محمد، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في رفع كفاءة الأداء المالي لمنشآت الأعمال : دراسة حالة الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015).

تطبيق نماذج القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية يساهم في الإفصاح عن التكاليف الخاصة بمسئولية المنشأة تجاه العاملين،. أوصت الدراسة بإصدار القوانين والتشريعات الملزمة للمنشآت للوفاء بالتزاماتها الاجتماعية، وتدريب المحاسبين في المنشآت علي كيفية القياس والإفصاح عن التكاليف الاجتماعية في التقارير المالية.

تناولت الدراسة قياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في رفع كفاءة الأداء المالي للمنشآت، وتختلف الدراسة الحالية عنها بأنها تناولت قياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية وأثره علي الميزة التنافسية للشركات.

الفصل الأول

قياس تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية

يتناول هذا الفصل قياس تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثاني: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الأول

المسؤولية الاجتماعية

تعتبر المسؤولية الاجتماعية تجسيداً للتطورات المتلاحقة في الاهتمام بزبائن المؤسسات سواء العامة أو الخاصة ولقد شهد موضوع المسؤولية الاجتماعية في الفترة الأخيرة انتشاراً واسعاً، واهتماماً كبيراً من طرف كتاب الإدارة والاقتصاد و من طرف رجال الأعمال على حد سواء، وازداد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية بعد تخلي العديد من الحكومات عن كثير من أدوارها الاقتصادية والخدمية، مما حدا بشركات القطاع الخاص إلى تبني برامج فعالة للمسؤولية الاجتماعية تأخذ بعين الاعتبار ظروف المجتمع والتحديات التي تواجهه، حيث تعتبر المسؤولية الاجتماعية ركن أساسي ومطلب للتنمية الدول وتوفير بيئة ملائمة توفرها شركات القطاع الخاص بكافة أنواعه للمجتمع الذي تعمل به.

أولاً- مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

بعد الحرب العالمية الثانية، ظهر اتجاه قوي في المجتمعات الرأسمالية يدعو إلى ضرورة إلتزام المنظمة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وقد ساهم ذلك في تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية حتى أصبح في يومنا هذا أحد الركائز الأساسية لبقاء وإستمرارية المنظمة وتحقيق التميز لها، لذا "يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية مفهوم متغير ودائم التطور، وهو يرتبط بالتنمية المستدامة حيث يوجب على منشآت الأعمال الاهتمام بالبيئة والمشاركة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية الى جانب هدف تحقيق الأرباح".⁽¹⁾

شهد مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تغيرات جوهرية على مر الزمان ولا يزال يتطور مع تقدم المجتمع وتطوره وهناك العديد من المفاهيم ولكن لا يوجد تعريف موحد للمسؤولية الاجتماعية، فيما يلي نورد بعضاً منها:

يعرفها البنك الدولي بأنها التزام أصحاب النشاطات الاقتصادية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع المجتمع المحلي لتحسين مستوى المعيشة بأسلوب يخدم الاقتصاد و التنمية في آن واحد، كما أن الدور التنموي الذي يقوم به القطاع الخاص يجب أن يكون بمبادرة داخلية و قوة دفع ذاتية من داخل صناع القرار في المؤسسة.⁽²⁾

ويعرفها فريد على أنها التزام المؤسسة بمسؤوليات متعددة كالاقتصادية والقانونية ثم الاخلاقية وهي أنماط السلوك التي لا يتضمنها القانون ولكنها مطلوبة من المؤسسات في علاقاتها الاجتماعية مع الجماهير كالأمانة مع الزبائن والعاملين والحرص على المصلحة العامة للمجتمع في أعمالها ثم

(1) المرسي، جمال الدين محمد؛ ادريس، ثابت عبد الرحمن ، التسويق المعاصر، (الدار الجامعية، الإسكندرية. 2005)، ص 487.

(2) World Bank, Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia: Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania. Working Paper, March 2005..p1

المسؤوليات المتنوعة وهي المجالات التي يرغب المجتمع من المنظمات أن تتحمل بعض مسؤولياتها كأشطة البرامج التدريبية ودعم البرامج التعليمية والبحوث، والمساهمة في تطوير وتحديث بعض المناطق في المجتمعات المحلية.⁽¹⁾، وأيضاً هي التزام الشركة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وذلك عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية والسلوك الاخلاقي الذي يرتبط بقضايا التلوث البيئي والبطالة ومحاربة الفقر وتحسين الخدمات الصحية، وخلق فرص عمل وحل مشاكل المواصلات وغيرها.⁽²⁾

قد برز مفهوم المسؤولية الاجتماعية وتنامى نتيجة العديد من التحديات كان من

أهمها:

1. العولمة.

2. تزايد الضغوط الحكومية والشعبية من خلال التشريعات التي تنادي بضرورة حماية المستهلك والعاملين والبيئة.

3. الكوارث والفصائح الأخلاقية للشركات.

4. التطورات التكنولوجية المتسارعة.⁽³⁾

ويرى بأن المسؤولية الاجتماعية تمتد من داخل المؤسسة الى خارجها ، فالمسؤولية الاجتماعية الداخلية ترتبط بالأفراد والموارد المستخدمة والمرتبطة بالأداء المحقق للعمل داخل المنظمة، والذي يساهم في تطوير العاملين وتحسين نوعية حياة العمل المهنية، أما المسؤولية الاجتماعية الخارجية فهي ترتبط بالمشاكل التي يعاني منها المجتمع ومحاولة معالجتها ومحاربتها . مفهوم المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال⁽⁴⁾ :

اجتهد الباحثون في تعريف وتحديد نطاق المسؤولية الاجتماعية ، فقد عرفتها بأنها " التزام المنشأة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه بفعل ما هو اجتماعي "،⁽⁵⁾ وقد شكل هذا التعريف الأساس الذي انطلقت منه التعريفات اللاحقة، فقد عرفها (Holmos)⁽⁶⁾: "أن المسؤولية الاجتماعية تمثل التزام على منشأة الأعمال تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وذلك عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر وتحسين الخدمات الصحية ومكافحة التلوث وخلق فرص عمل وحل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها". وقد عرف البنك الدولي المسؤولية الاجتماعية على أنها التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم

(1) فريد، كريمان، المسؤولية الاجتماعية والتسويق الاجتماعي، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص98.

(2) الحسن، بوبكر، دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة-دراسة حالة لمؤسسة نפטال، مذكرة لنيل درجة الماجستير، كلية علوم الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير- بسكرة، 2014.

(3) الحمدي، فؤاد محمد حسين. الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، جامعة بغداد، رسالة دكتوراه غير منشورة (2003) ، ص

(4) فلاق ، محمد المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية. شركتي "سوناطراك الجزائرية، أرامكو السعودية " أنموذجاً، مجلة الباحث ، العدد(12)، الجزائر.(2013)، ص 30.

(5) Drucker, Peter F., *An Introductory view of Management*, Harpers College press, U.S.A, (1977) p. 584.

(6) Holmos, 1985, p.435

والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة و يخدم التنمية في آن واحد.(1)

عرفت الغرفة التجارية العالمية المسؤولية الاجتماعية على أنها جميع المحاولات التي تساهم فيها الشركات لتحقيق تنمية بسبب اعتبارات أخلاقية واجتماعية. و بالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تعتمد على المبادرات الحسنة من الشركات دون وجود إجراءات ملزمة قانونياً. و لذلك فإن المسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع و التعليم. كما عرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بأنها "الالتزام المستمر من قبل مؤسسات الأعمال بالتصرف أخلاقياً والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، إضافة إلى المجتمع المحلي والمجتمع ككل".(2)

لقد أدى التطور الحادث في بيئة الأعمال الى زيادة حدة التنافس بين منشآت الاعمال بهدف احتلال مكانة مرموقة بالنسبة للمسؤولية الاجتماعية، وهذا كان حافزاً أيضاً للكثير من الباحثين للاجتهد بهدف الوصول الى تعريف وتحديد دقيق لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.(3) وقد قدم (Davis) (4) المسؤولية الاجتماعية للشركات باعتبارها أداء وقرار يتم اتخاذه من قبل الإدارة لدى منشآت الاعمال الى جانب القرارات المتعلقة بتوجيه الموارد الاقتصادية لتلك المنشآت، ومنذ السبعينات من القرن الماضي والكثير من المؤلفين حاولوا تغيير الاهتمام من المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) الى الأداء الاجتماعي للشركات (CSP).(5)

وتمثل البحوث الرائدة لـ: Carroll نقلة مهمة في مجال المسؤولية الاجتماعية فقد وضع (Carroll) أربعة أبعاد للأداء الاجتماعي للشركات تتمثل في المسؤولية الاقتصادية ، والمسؤولية التقديرية ، والمسؤولية الأخلاقية والمسؤولية القانونية.

وقد أضاف (Carroll) مسؤوليات أخرى لمنظمة الأعمال علاوة على مسؤولياتها الاقتصادية والقانونية، وتتمثل هذه المسؤوليات في التالي(6):

-المسؤولية الخيرية (رفاه المجتمع): وهي مبادرات طوعية غير ملزمة للمنظمة تبادر فيها بشكل إنساني وتطوعي والذي يشتمل على مجمل التبرعات والهبات من المنظمات التي تخدم المجتمع والبيئة

(1) World Bank, Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia: Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania. Working Paper, March 2005..p1

(2) WBCSD, 1999,P.3

(3) Iqbal, N., Ahmad, N., & Kanwal, M. **Impact of Corporate Social Responsibility on Profitability of Islamic and Conventional Financial Institutions.** *Applied mathematics in Engineering, Management and Technology* ,Vol.(1),No.(2), (2013). PP. 26-37.

(4) Davis, K.. **Can business Afford to Ignore Social Responsibilities?** *California Management Review*,Vol. (2), (1960), PP.70-76.

(5) Carroll , 1979 Carroll, A. B.. **A three Dimensional Model of Corporate Performance.** *Academy Of Management Review*, (4), (1979), PP.497-505.

(6) العصفور، صالح، التقييم البيئي للمشاريع، مجلة جسر التنمية، العدد 43، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، (2005)

ولا تهدف للربح من خلالها، حيث في إطار هذا الجانب قد تتبنى منظمة الاعمال قضية أساسية من قضايا المجتمع والبيئة وتخدمها مثل تمويل جمعيات خيرية ورياضية ومستشفيات لمكافحة أمراض مستعصية، وتمويل مشاريع لإنشاء محميات بيئية.

-**المسؤولية الأخلاقية:** إحترام الجوانب القيمية والأخلاقية والسلوكية والمعتقدات في المجتمعات التي تعمل فيها. وفي حقيقة الأمر، فإن هذه الجوانب لم تؤطر بعد بقوانين ملزمة لكن إحترامها يعتبر أمراً ضروريا لزيادة سمعة المنظمة في المجتمع وقبولها. ومن بين الأمور المتعلقة بهذه المسؤولية مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص في التوظيف، ومراعاة حقوق الإنسان، واحترام العادات والتقاليد، ومراعاة الجوانب الأخلاقية في الاستهلاك.

ثانياً- أهمية المسؤولية الاجتماعية:

تمثل المسؤولية الاجتماعية عملية مهمة ومفيدة للمؤسسات في علاقاتها مع المجتمع حيث أنها⁽¹⁾:

1. تعمل على تحسين صورة المؤسسة في المجتمع وخاصة لدى الزبائن والعاملين، حيث أن المسؤولية الاجتماعية تمثل مبادرات تطوعية للمؤسسة تجاه المجتمع.
2. تعظيم عوائد الدولة في حال وعي المؤسسات بأهمية المسؤولية الاجتماعية.
3. تحقيق أرباح للمؤسسة على المنظر طويل الأجل.
4. خلق ظروف بيئية ملائمة لبقاء ونمو وتطور المؤسسات.

ثالثاً- أهداف المسؤولية الاجتماعية للشركات:

هنالك عدة أهداف للمسؤولية الاجتماعية للشركات يمكن تحديدها في التالي: ؛(2)؛(3)؛(4)؛(5)

1. استجابة الشركة الى التغيير في توقعات الأطراف الخارجية الراصدة لرسالة الشركة .
2. تحقيق التوازن في التزامات الشركة بين حملة الأسهم والمجتمع .
3. تعظيم الآثار الإيجابية وتقليل الآثار السلبية لأنشطة الشركة تجاه المجتمع .
4. رد فعل الأعمال التجارية تجاه المجتمع كمدخل أخلاقي .
5. تخفيض حدة التضارب بين أصحاب المصالح المتعارضة من حملة الأسهم والعاملين والمديرين والعلاء وأطراف المجتمع المختلفة .

(1) عبدالقادر: 2009، ص117

(2) العشماوي، محمد عبد الفتاح ..إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية- مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، المجلد (21)، العدد (2)، مصر (2009)، ص ص 49-81.

(3) D'Amato, Alessia؛ Henderson,Sybil ؛Florence,Sue.. **Corporate Social Responsibility and Sustainable Busines**, A Guide to Leadership Tasks and Functions, Center for Creative Leadership Greensboro, North Carolina, Published by CCL Press. (2009).

(4) Toms. N., **Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence**. British Accounting Review, Vol. (34), (2002). p. 52- 70

(5) Schroth ,P., " **Fostering Informed and Responsible Management: The Failure Of The Corruption Treaties Provisions On Accounting and Control**", Social Responsibility & Corporate Governance Issues Research in International Business and Financ,vol.(17),New York, , (2003), PP.35-169

6. المشاركة الإيجابية من قبل المحاسبين في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للشركات لإمكانية تحقيق التوازن النسبي بين العلاقة الاقتصادية (إنتاج السلع والخدمات) والعلاقة الاجتماعية (دعم البعد الاجتماعي) .
7. تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة بحيث لا تشمل فقط عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وإنما أيضاً تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع.
8. الإفصاح عن العلاقة التي تقيمها الشركات ليس فقط مع عملائها وموظفيها بل أيضاً مع المجموعات المجتمعية الأخرى باعتبار أن جميع هذه المجموعات أطرافاً معنية بالشركات .
9. مراقبة أعمال الشركات من قبل المشاركين من الإدارة والمساهمين والعمالين والعملاء والموردين والمجتمع الأهلي والمدني كممثلين عن الأطراف المجتمعية .
10. دعم البعد الاجتماعي بمعرفة الشركة أكثر من مجرد الالتزام التشريعي .
- القدرة على قياس أنشطة العقد الاجتماعي للشركة بشكل فعال يرقى الى وضعها بالمواطنة الصالحة مجتمعياً.
11. اكتساب ثقة الجمهور وارضاء المستهلكين وحمائتهم والتفاعل مع الرأي العام وتحسين صورة الشركة وسمعتها وتنمية ودعم قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والإقليمية والدولية .
12. رعاية العاملین وتحقيق استقرارهم النفسي وتنمية قدراتهم الفنية والإنتاجية وتوفير الأمن الصناعي والرعاية الصحية والاجتماعية لهم .
13. التوازن النسبي بين رفاهية المجتمع ورفاهية الشركة في اطار تأدية الأعمال التجارية.
14. الإفصاح عن الدور المؤسسي في عمليات النمو الاقتصادي والتقدم الاجتماعي وحماية البيئة.
15. قيام الشركات بمقابلة توقعات المجتمع وتقدير متطلباته والإفصاح في تقاريرها عن نتائج ذلك.

رابعاً- الأنشطة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية:

هناك اتفاقاً عاماً بين الأدبيات على أربعة أنشطة اجتماعية أساسية يمكن أن تمارس من خلالها الشركات مسؤولياتها الاجتماعية تتمثل في التالي :

1- الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية:

تعتبر الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية من أهم ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات وتتضمن ضرورة قيام منشآت الأعمال ضمن أهدافها الاهتمام بالبيئة وذلك من خلال الرقابة على التلوث أثناء تنفيذ أنشطتها، والحد من الآثار السلبية الناجمة عن ممارسة الشركة لنشاطاتها التي تؤثر

على البيئة، بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالشركة والمحافظة على الموارد الطبيعية. ومن أهم الممارسات التي تناط بالشركات في هذا المجال⁽¹⁾ :

1. عمل برامج لترشيد استهلاك الطاقة والماء والموارد الطبيعية.
2. عمل برامج للحد من تلوث الهواء والماء والتربة.
3. التشجير وزيادة المساحات الخضراء.
4. إنتاج منتجات صديقة للبيئة.
5. تطوير عمليات صناعية أكثر كفاءة في استغلال الطاقة.
6. حماية الثروات الطبيعية وتقليل أثر الصناعات على البيئة.
7. تحويل النفايات إلى مواد قيمة.

2- الأنشطة الخاصة بخدمة المجتمع:

للمجتمع المحلي والبيئة المحلية في نظر المؤسسات اعتباراً خاصاً، فهي تنظر إليه على أنه شريحة مهمة تتطلع إلى تمتين علاقاتها معه وتعزيزها، الأمر الذي يتطلب منها بذل الجهود والنشاطات المضاعفة تجاهه، والعمل على زيادة الرفاهية العامة لهذا المجتمع، وذلك من خلال النشاطات التي تشمل: المساهمة في دعم البنية التحتية كإنشاء الجسور والحدائق، ومن خلال المساهمة في الحد من مشكلة البطالة بالتركيز على تشغيل أبناء المجتمع المحلي في مشاريعها، ودعم بعض النشاطات الأخرى مثل الأندية الترفيهية لهذا المجتمع مع احترام العادات والتقاليد، ودعم مؤسسات المجتمع المدني، وتقديم العون المادي لذوي الاحتياجات الخاصة، هذا بالإضافة إلى الدعم المتواصل للمراكز العلمية كمراكز البحوث والمستشفيات. وعادة ما ينظر إلى مسؤولية المنظمة تجاه المجتمع المحلي من زوايا مختلفة، فقد تشمل رعاية الأعمال الخيرية، والرياضية والفنية، والتعليمية، والتدريبية، وإقامة المشاريع المحلية ذات الطابع التنموي ، ويلاحظ إن غالبية الأنشطة تتسم بالإختيارية والالتزام الطوعي من قبل الشركة مما يعزز من استمرارية الشركة وتواصلها مع المجتمع المحلي فيتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.⁽²⁾

2- الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية:

تعتبر الأنشطة المتعلقة بتنمية الموارد البشرية من الأنشطة الهامة تطوير وازدهار عمل منشآت الأعمال ، فالعلاقة بين المنشأة والعاملين علاقة مصالح متبادلة، فاذ قامت المنشأة برعاية مصالح

(1) Patil, YuvrajDilip..Corporate Social Responsibility Towards Environmental Management, Social Science Research Network , (2014) Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2403680>

(2) Gray, R., Kouhy, R. and Lavers, S. (1995), Corporate Social and Environmental Reporting: A review of The Literature and A longitudinal Study of UK Disclosure, Accounting Auditing and Accountability Journal, Vol.(8), No.(2), PP.47-77.

العاملين بالشكل المناسب الذي يرضيهم، فإن اخلاصهم للعمل في المنشأة سيزداد وبالتالي تتحقق مصالح الطرفين، ويمكن أن تتضمن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية ما يلي (1) :

1. تبني نظام المشاركة بالأرباح.
2. الاهتمام بنظام وخطط المعاشات.
3. الاهتمام بنظام الحوافز والمكافآت المتبع في داخل المنشأة.
4. المساهمة في ملكية المنشأة عند إجراء التوسعات من خلال تمكين العاملين لامتلاك الاسهم بتخصيص جزء من الأسهم الجديدة للعاملين.
5. عدالة المعاملة بين العاملين من حيث السن والجنس ومستوى التعليم وغيرها.
6. ملاءمة بيئة العمل فيما يتعلق بالأثاث ومعدات العمل.
7. ملاءمة العمل فيما يتعلق بالتهوية والإضاءة والضوضاء.
8. نشر روح التعاون والألفة والترابط بين العاملين بصفة عامة وبين العاملين الجدد والقدامى.
9. نشر روح التعاون الطيب بين الرؤساء ومرؤوسيهـم.
10. اعداد برامج الرعاية الصحية للعاملين.

4- الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات والخدمات:

من حق العملاء الحصول على منتجات وخدمات مميزة وأن يتم الإعلان تلك المنتجات والخدمات بكل صدق وأمانة، وأن يتم تقديم منتجات صديقة وأمينية، مع إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج، مع الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع، والالتزام بتطوير مستمر للمنتجات التي تتوافق مع الاحتياجات المستجدة لهذا المجتمع، مع الالتزام الأخلاقي بعدم خرق قواعد العمل مثل الاحتكار⁽¹⁾ وتشمل الأنشطة الخاصة بالارتقاء بالمنتجات والخدمات، العمل على تحقيق رضا العملاء، وتيسير سياسات وإجراءات تقديم الخدمات للعملاء، وتقديم الخدمة لهم في المكان المناسب، وتيسير أداء الخدمات في الوقت المناسب للمتعاملين، وإيضاح المنافع الخاصة بخدمات المؤسسة للمتعاملين معها، والمحافظة على سلامة الخدمات المقدمة، و بث الثقة عند المتعاملين في تصميم وتكوين وجودة الخدمات المقدمة، وشرح معاني الخدمات المصرفية للمؤسسة بوضوح وجلاء، وشرح وبيان شروط التعامل وتحديد العوائد بوضوح، وإعداد البحوث لدراسة دوافع وسلوكيات المتعاملين، والإهتمام بمقترحات و آراء المتعاملين، والإهتمام بشكاوى المتعاملين والرد عليها وإعلانها⁽²⁾.

(1) وهبية،مقدم سياسات و برامج المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية في منظمات الأعمال (دراسة حالة ثلاثة شركات عربية) ، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، الذي نظّمته كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة شلف.(2011). 13-14 ديسمبر 2011.

(1) Biehal ,G.J.and. Sheinin,D.A., **The Influence of Corporate Messages on The Product Portfolio**, Journal of Marketing, vol. (71), No. (2), (2007). pp. 12-25,

(2) Chung, Ki-Han;Yu, Ji-Eun;Guk Choi, Myeong- and Jae-Ik Shin**The Effects of CSR on Customer Satisfaction and Loyalty in China: The Moderating Role of Corporate Image**, Journal of Economics, Business and Management, Vol. (3), No. (5), .(2015). PP. 542-547.

خامساً- مجالات المسؤولية الاجتماعية:

تغطي المسؤولية الاجتماعية أطرافاً مختلفة في المؤسسة نوضحهم في الجدول التالي (1):

الجدول (1/1/1)

مجالات المسؤولية الاجتماعية

العنصر	بعض ما يجب أن تدركه الإدارة من دور اجتماعي تجاهه
المالكون	حماية أصول المنشأة، تحقيق أكبر ربح ممكن، رسم صورة جيدة للمنشأة لتعزيز قيمة السهم و المنشأة ككل، زيادة حجم المبيعات.
العاملون	عدالة وظيفية، رعاية صحية، رواتب و أجور مدفوعة، إجازات مدفوعة، فرص تقدم و ترقية، تدريب مستمر، إسكان للعاملين و نقلهم، ظروف عمل مناسبة.
الزبائن	أسعار مناسبة، الإعلان الصادق، منتجات آمنة و بنوعية جيدة، إرشادات بشأن استخدام المنتج ثم التخلص منه أو من بقاياها.
المنافسون	معلومات صادقة، عدم سحب العاملين من الآخرين بوسائل غير نزيهة، منافسة عادلة و نزيهة.
المجهزون	أسعار عادلة، الاستمرارية في التجهيز، تسديد الالتزامات المالية و الصديق في التعامل.
المجتمع	خلق فرص عمل، احترام العادات و التقاليد، توظيف المعوقين، دعم الأنشطة الاجتماعية، دعم البنية التحتية، الصديق في التعامل، المساهمة في حالة الكوارث.
البيئة	التشجير و قيادة المساحات الخضراء، المنتجات غير الضارة، الحد من تلوث الماء و الهواء و التربة، الاستخدام الأمثل للموارد و خصوصاً غير المتجددة منها.
الحكومة	الالتزام بالقوانين، إعادة التأهيل و التدريب، تكافؤ الفرص بالتوظيف، حل المشكلات الاجتماعية، تسديد الالتزامات الضريبية.
جماعات الضغط	التعامل الصادق مع الصحافة، احترام أنشطة جماعات حماية البيئة، التعامل الجيد مع جمعيات حماية المستهلك، احترام دور النقابات العمالية و التعامل الجيد معها.

سادساً: مزايا التزام المؤسسات بالمسؤولية الاجتماعية:

ينار التساؤل حول الأسباب التي تشجع المؤسسات على الالتزام بهذه المسؤولية خاصة في ضوء ما تنطوي عليه من أعباء مالية ومادية، وتشير التجارب الدولية إلى أن المزايا التي تعود على الشركات كثيرة، ففي استطلاع تم في عام 2011 على أكثر من 28 ألف من المجيبين على الانترنت يشملون 56 بلداً في جميع أنحاء العالم، وجد أن 66% من المستهلكين يفضلون شراء منتجات من المؤسسات التي لديها برامج مسؤولية اجتماعية تخدم المجتمع، أن 62% يفضلون العمل في هذه المؤسسات، 59% يرغبون في الاستثمار في هذه المؤسسات، 46% يقولون أن أنهم على استعداد لدفع أموال إضافية لشراء المنتجات والخدمات من هذه المؤسسات (2).

(1) الصيرفي: 2007، ص70
(2) (المغربي، فؤاد: 2008)

يمكن إيجاز أهم مزايا التزام المؤسسات بالمسؤولية الاجتماعية فيما يلي⁽³⁾:

1. تحسين سمعة المؤسسات والتي تبنى على أساس الكفاءة في الأداء، والنجاح في تقديم الخدمات، والثقة المتبادلة بين المؤسسات وأصحاب المصالح ومستوى الشفافية الذي تتعامل به هذه المؤسسات، ومدى مراعاتها للاعتبارات البيئية واهتمامها بالاستثمار البشري، ويسهم التزام المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية بدرجة كبيرة في تحسين سمعتها.
2. استقطاب أكفاء العناصر البشرية حيث يمثل التزام المؤسسات بمسؤوليتها تجاه المجتمع الذي تعمل به عنصر جذب أمام العناصر البشرية المتميزة خاصة بالنسبة للقطاع الخاص.
3. بناء علاقات قوية مع الحكومات مما يساعد في حل المشكلات أو النزاعات القانونية التي قد تتعرض لها المؤسسات أثناء ممارستها لنشاطها الاقتصادي.
4. حسن إدارة المخاطر الاجتماعية التي تترتب على قيام الشركات بنشاطها الاقتصادي.
5. رفع قدرة المؤسسات على التعلم والابتكار.

سابعاً: تحديات المسؤولية الاجتماعية:

هناك الكثير من التحديات التي تواجه انتشار المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وهي كالتالي⁽¹⁾:

1. عدم وجود ثقافة المسؤولية الاجتماعية لدى معظم المؤسسات.
 2. معظم جهود المؤسسات غير منظمة، فالمسؤولية للقطاع الخاص كي تكون مؤثرة في حاجة إلى أن تأخذ شكل تنظيمي ومؤسسي له خطة وأهداف محددة، بدلاً من أن تكون جهوداً عشوائية مبعثرة.
 3. غياب ثقافة العطاء للتنمية حيث أن معظم جهود المؤسسات تنحصر في أعمال خيرية غير تنموية مرتبطة بإطعام الفقراء أو توفير ملابس أو خدمات لهم دون التطرق إلى مشاريع تنموية تغير المستوى المعيشي للفقراء بشكل جذري ومستدام.
 4. قلة الخبرات والمعرفة والقدرة العلمية على وضع المقاييس والمعايير لقياس المجهودات فهناك حتى الآن خلط بين الأعمال الخيرية والمسؤولية الاجتماعية.
- يري الباحث أن الاهتمام بموضوع المسؤولية الاجتماعية و اخلاقيات الاعمال امر حيوي في عالم اليوم و لعل ابرز من يعنيه الامر هي الاقسام العلمية في الجامعات و المؤسسات الحكومية و منظمات المجتمع المدني للارتقاء بمستوى الاعمال و تحسين مستوى رفاهية المجتمع ونحن من خلال هذه المساهمة نحث هذه الجهات ان تتحمل مسؤوليتها في التوعية ونشر ثقافة تحمل المسؤولية الاجتماعية والالتزام بالمعايير الاخلاقية عند اتخاذ القرارات الادارية.

⁽³⁾ (السراج: 2014، ص15)

⁽¹⁾ (السراج: 2011، ص16)

المبحث الثاني

المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

أولاً- نشأة وتطور محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

ظهر مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الفكرة المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين، كما يتحدث أغلب الباحثين في أوروبا، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فلم يتم الاهتمام بها إلا بعد أن شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) لجنة، أوكلت إليها مهام معالجة مشكلة القياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمنشآت، وكان ذلك في العقد السابع من القرن العشرين⁽¹⁾.

في فترة السبعينات من القرن الماضي نالت المسؤولية الاجتماعية (Social Accounting) اهتماماً ملحوظاً، ووافقت كفكرة قبولاً واضحاً، تلاها خلال الثمانينات والتسعينات إقبالاً واضحاً - وصل إلى حد التجاهل الكامل - من استكمال البحث المحاسبي العلمي⁽²⁾.

أما المحاسبة البيئية، فقد بدأت بذورها أيضاً في السبعينات، وقد استمر الاهتمام البحثي بها بطيئاً، إلى أن لاقت انبعاثاً وولادة جديد خلال السبعينات وبعدها عاد الاهتمام بالمحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية في أواخر التسعينات. ومع بداية القرن الماضي والدخول في الألفية الجديدة، بدأت كل من المحاسبتين الاجتماعية والبيئية تتكاملان معاً، وتحوزان اهتمام علم الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والأحياء والبيئة، لتصبح تسمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية (SRA) هي البديل لهما⁽³⁾. لم يعد الآن البحث الاجتماعي أمراً متروكاً لإدارة الشركات بل أصبح شأنًا اجتماعياً عاماً محلياً ووطنياً، وعالمياً، لا يمكن تجاهله. ومن خلال ما سبق؛ نستطيع تحديد توجهات أساسية أدت إلى ظهور ثلاث مراحل أساسية في التطور التاريخي للمحاسبة، إلى أن وصلت إلى ما هي عليه كما يلي⁽⁴⁾:

المرحلة الأولى:

مراعاة لمصالح ملاك المشروع، حيث كان الهدف تعظيم الأرباح وقد هيمنت هذه النظرية منذ بداية ظهور المحاسبة، وحتى الثورة الصناعية وانتشار الشركات المساهمة في نهاية القرن التاسع عشر.

⁽¹⁾ Gray, Rob: Thirty Years of Social Accounting "Reporting And Auditing" what (If anything) have we learnt? In Business Ethics A European Review, Vol. 10 Jan 2001- pp 9-12.

⁽²⁾ Gray, and Babington, **Environmental Accounting Managerialism and Sustainability Management**, vol. 1, 2000, pp 293-295.

⁽³⁾ طارق محمد حسين، تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط، (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة التكاليف، العدد الثالث، مايو 2000م)، ص 13.

⁽⁴⁾ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص ص 14-15.

المرحلة الثانية:

مراعاة لمصالح المساهمين والمستثمرين والدائنين، حيث كان التمويل وتحقيق مستوى مرضي من الأرباح والعوائد هو محرك النشاط، وارتبطت هذه المرحلة بظهور شركات المساهمة.

المرحلة الثالثة:

مراعاة لمصالح جميع أفراد المجتمع، حيث حظيت باهتمام متزايد مع كبر حجم المنشآت، وتزايد تأثيرها البيئية والاجتماعية على المستوى المحلي والقومي وأحياناً الدولي، الأمر الذي أدى إلى تأصيل نظرية المشروع التي تتسم بتوجيه أساسي نحو تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع، وتوجه ثانوي نحو تقييم الأداء الاقتصادي خدمة لمصالح المساهمين والمستثمرين في تحقيق عوائد مرضية.

يرى الباحث أن التطور الذي حصل في تاريخ المحاسبة ما هو إلا تأكيد على فرضية الاستمرارية للمحاسبة في المنشآت، والتي مفادها أن المحاسبة وجدت لتتماشى ومستجدات العصر ومتطلباته، وخاصة بعد ازدياد حجم المنشآت وضخامة رؤوس أموالها واستثماراتها، وما رافق عملها من تأثيرات سلبية على المجتمعات البشرية، وتنوع الأدوار التقليدية للدولة والمنشأة.

ثانياً- مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

إن محاسبة المسؤولية ليست مفهوماً جديداً في الفكر المحاسبي إذ تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسؤولية في الأربعينات من القرن الماضي، حيث تعد مقالة Higgins الأمريكي بعنوان "محاسبة المسؤولية" أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسؤولية، حيث أوضح أن محاسبة المسؤولية ليست تغييراً للنظرية المحاسبية أو مبادئها وإنما هي أداة للرقابة على التكاليف بالاعتماد على قاعدة من فعل ذلك⁽¹⁾.

إن الاتجاه المتزايد نحو اللامركزية في الإدارة، تطلب إتباع نظام محاسبة المسؤولية لتكون أداة الرقابة على تصرفات المسؤولين وتقييم نتائج أعمالهم. فمتطلبات نظام اللامركزية يستند على قيام الإدارة العليا بتفويض مديري مراكز المسؤولية صلاحية اتخاذ القرارات مقابل احتفاظها لنفسها بحق مساءلة مديري مراكز المسؤولية عن النتائج، وذلك من خلال محاسبة المسؤولية⁽²⁾.

مما سبق يري الباحث أن الحاجة ملحة إلى وجود نوع من المحاسبة قادر على التعامل مع اللامركزية ومعزراً لمزاياها، فكان لا بد من وجود أداة محاسبة ورقابة في نفس الوقت، ووجود معايير وضوابط للرقابة للتأكد من قيام الإدارات المتوسطة والدنيا بأعمالها بكفاءة حتى تصل المنشأة إلى غايتها الأساسية.

يكتنف مفهوم المسؤولية الاجتماعية الكثير من الغموض والجدل بين الباحثين، ورجال الأعمال وغيرهم من ذوي العلاقة والاختصاص، من حيث: طبيعة المسؤولية الاجتماعية، وأبعادها، وجوانب آثارها، وطرق قياسها، والرقابة عليها وبالتالي هناك مجال واسع للاختلاف في وجهات النظر وتعدد الآراء حول شكل ومحتوى وأسلوب تحقيق المسؤولية الاجتماعية، ورسم أبعادها وطبيعة العلاقة بين

(1) جبرائيل كحالة، رضوان حنان، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، (عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2004م)، ص 413.

(2) يوحنا آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، (عمان: دار الحامد للنشر، 2000م)، ص 45.

الأطراف المعنية بها. ومحاسبة المسؤولية في حقيقتها عبارة عن تطوير لمحاسبة التكاليف فيما يتعلق بتحديد المسؤولية عن الاستخدامات، حيث يمتد إطارها ليستوعب ويغطي المسؤولية عن الموارد بجميع أنواعها الاقتصادية وما يترتب على ذلك من نتائج سلبية أو موجبة، مما ينعكس أثره تلقائياً على كفاءة عمل أي جهاز من أجهزة الوحدة الاقتصادية، وعلى كفاءة الوحدة الاقتصادية ككل⁽¹⁾.

ويمكن تصنيف الآراء حول مفهوم المسؤولية الاجتماعية في فئتين هما⁽²⁾.

- المفهوم الضيق الذي يربط مسؤوليات المنشآت الإنتاجية بهدف تحقيق الربح المنبثقة من مصلحة المستثمرين، ومالكي رؤوس الأموال فقط.
 - المفهوم الواسع الذي يركز على النظرة النظامية للمنظمات الإنتاجية على اختلاف أنواعها، والتي تهدف إلى تحقيق المصلحة العليا للمجتمع، بالإضافة إلى تحقيق المزيد من الأرباح.
- لقد تطور تعريف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية مع تطور الزمن والحاجة له، حيث لم يتفق المحاسبون على تعريف واحد للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، لكنهم اتفقوا على الفكرة الأساسية للمفهوم (Concept)، وهي أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية تقوم على نظرية العقد الاجتماعي، (Social Contract Theory) والتي مفادها أن أية منشأة إنما ترتبط بعلاقة تعاقدية مع المجتمع (Shocker and Seth)، إذ أن هذه العلاقة قد تكون صريحة أو ضمنية.

- ويترتب على العلاقة التعاقدية بين المجتمع والمنشأة أن تقوم المنظمة بوظيفتين رئيسيتين هما:
- وظيفة الإنتاج: والتي تتضمن تقديم منتجات أو خدمات نافعة ومرغوبة للمجتمع.
- وظيفة التوزيع: وهنا ليس توزيع المنتجات، بل توزيع العوائد والمكاسب الاقتصادية والاجتماعية على المجموعات المتواجدة في المجتمع بعدالة، والتي تشكل أصلاً القاعدة التي تستمد منها المنظمة مواردها.

وعلى المنشآت أن تعمل بصورة متوازنة وعقلانية على استخدام موارد المجتمع بكفاءة عالية وتوزيعه على المجتمع بعدالة، وهذا من شأنه أن يعطي المنظمة صورة أكثر قبولاً لدى الأطراف المختلفة، لتجد نفسها في النهاية قادرة على البقاء والاستمرارية، وذلك ليس فقط لأنها قادرة على تحقيق الأرباح، بل لأنها وحدة اجتماعية تلتزم بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعها، وهذا يعني حتماً التزامها بالعقد الاجتماعي نصاً ومضموناً.

إن موضوع المسؤولية الاجتماعية من الموضوعات المشتركة بين علوم الإدارة والاتصال والاجتماع وغيرها، ونتيجة ذلك اختلفت الآراء حول طبيعة المسؤولية الاجتماعية، ومجالاتها، وطرق قياسها، والرقابة عليها، وبالتالي كان هناك مجال واسع للاختلاف على تعريفها، وتعدد الآراء حول

(¹) علي الصغير، تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في المصارف التجارية الليبية، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير في غير منشورة، 2005م)، ص 30.

(²) محمد مطر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، (عمان: مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 114، ربيع الثاني، 2000م)، ص

طبيعتها، ومحتواها، ورسم أبعادها وطبيعة العلاقة بين الأطراف المعنية بها، وإزاء ذلك ظهر العديد من التعريفات للمسؤولية الاجتماعية. عرفت المحاسبة بشكل عام⁽¹⁾. ذلك العلم الاجتماعي الذي يشتمل على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ التي يتم بموجبها تطبيق الدورة المحاسبية لتحقيق أهداف المحاسبة ووظائفها. وعرفت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية - حسب الطور الزمني لمفهومها- كما يلي:

عرفت على أنها⁽²⁾. تطبيق المحاسبة في مجال العلوم الاجتماعية وتشمل هذه العلوم علم الاجتماع، وعلم السياسية وعلم الاقتصاد. وكذلك، عملية الترتيب والقياس والتحليل للآثار الاجتماعية الاقتصادية المترتبة على نشاط القطاع الحكومية أو القطاع الخاص. كما عرفت بأنها التزام يتوجب على قطاع الأعمال القيام به تجاه المجتمع وأن من شأن هذا الالتزام زيادة الآثار الإيجابية لنشاطات المنظمات في المجتمع، وتخفيض الآثار السلبية لتلك النشاطات إلى أكبر قدر ممكن. فهي فرع جديد للمحاسبة يهدف إلى القياس والإفصاح، عما تسببه المشروعات الصناعية من تلوث، وإضرار للمجتمع، وما تقدمه من عوائد ومنافع⁽³⁾. وعرفت على أنها: هدف لإعداد التقارير عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة ولها آثار اجتماعية. وعرفت أيضاً: إلتزام مؤسسات الأعمال المتواصل بالسلوك الأخلاقي وبالمساهمة في التنمية الاقتصادية وفي الوقت ذاته تحسين نوعية حياة القوى العاملة وأسرها، فضلاً عن المجتمعات المحلية التي تعيش فيها والمجتمع عامة⁽⁴⁾. كما عرفت إنها⁽⁵⁾. "الالتزام الأعمال التجارية للمساهمة في التنمية الاقتصادية المستمرة بالعمل مع المستخدمين، عوائلهم السكان المحليين، والمجتمع بشكل عام لتحسين حياتهم في الطرق الجيدة للعمل، والتطوير، للوصول إلى الرفاهية العامة للمجتمع المحلي. وعُرفت محاسبة المسؤولية بأنها "أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، ويركز على تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري، ومن ثم ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها"⁽⁶⁾. أيضاً عرفت بأنها "عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز"⁽⁷⁾.

(1) رضوان محمد العناني، المحاسبة باللغة الإنجليزية، الطبعة الثانية، (عمان: دار صفاء للطباعة و النشر، 2005م)، ص 13.

(2) محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م)، ص ص 413-466.

(3) يوسف جربوع، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، نظرية المحاسبة، (عمان: دار الوراق للطباعة والنشر، 1991م)، ص 34.

(4) الاتجاهات والقضايا الراهنة، (نيويورك: الأمم المتحدة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع، 2004م)، ص 12.

(5) نبيل فهيمي سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، (القاهرة: مكتبة الجلاء الحديثة، 1999م)، ص 17.

(6) محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، (عمان: دار وائل للنشر، 2005م)، ص 33.

(7) نائل جبريل، مرجع سابق، ص 22.

يرى الباحث إن تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية مر بعدة أطوار لكن أولى المحاولات التي أبرزت هذا الحقل الجديد من حقول المحاسبة إلى حيز الوجود كانت على يد (لينويز عام 1968م)، بعد أن قدم تعريفه الذي وسع الإطار الوظيفي للمحاسبة، فلم يقتصر على البعد الاقتصادي، بل تعداه ليشمل التعاملات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية. ويعد هذا التعريف أحد العلماء يشقون منه عدة تعاريف مضيفيه إليه أبعاد وجوانب أخرى، منها التفرقة بين الأحداث الاجتماعية والاقتصادية لكل من القطاع الحكومي والخاص. إلى أن وصلوا إلى مفهوم القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية، وبالتالي الاهتمام بالمستفيدين من القوائم المالية الختامية، والتركز عليهم.

من خلال التعاريف السابقة، يرى الباحث تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية بأنها: عملية تحليل وقياس الأنشطة التي تنتج عن طبيعة عمل المنشآت والتي لها تأثير على العاملين والمجتمع والبيئة، ومن ثم الإفصاح عن هذا القياس بقيم نقدية في تقاريرها المالية، لمعرفة مدى المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع، ومساعدة الدولة في تحمل أعباء التنمية، بما يساعد على اتخاذ القرارات بناءً على هذه القوائم المعدلة اجتماعياً. لا يجب على المنشأة أن تبقى التزامها محصوراً في المحافظة على مصالح الملاك فقط، بل يجب أن يمتد إلى مصالح المجتمع للوصول إلى الرفاهية الاجتماعية حيث يترتب على المنشآت عند تطبيقها للمسؤولية الاجتماعية أربعة أنماط من المسؤوليات هي⁽¹⁾:

- 1- المسؤوليات الإنسانية.
- 2- المسؤوليات الأخلاقية.
- 3- المسؤوليات القانونية.
- 4- المسؤوليات الاقتصادية.

وتشمل المسؤولية الاجتماعية الالتزام بتحقيق التوازن بين أطراف متعددة، لكنها مترابطة تتمثل في مصالح المنشآت والعاملين فيها، والبيئة والمجتمع المحلي.

وبذلك تهتم محاسبة المسؤولية بتصميم النظام المحاسبي بحيث يمكن تجميع وقياس التكلفة الخاصة بكل مركز واتخاذ القرارات مما يسهل عمليات إجراء الرقابة وتطبيقها. وتعد محاسبة المسؤولية من أساليب المحاسبة الإدارية التي تتلاءم مع طبيعة العملية الإدارية، بكونها تعد أداة للرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية وأنها تعمل على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات. وتصدر محاسبة المسؤولية تقارير عن أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدّم

(1) محمد ابراهيم التويجري، المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص في المملكة العربية السعودية، (الرياض: المجلة العربية للإدارة، يوليو 1998م)، ص 7.

للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة. وتعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط في مراكز المسؤولية، وأنها ترتبط بالتنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفوض الصلاحيات وتحدد المسؤوليات⁽¹⁾.

ثالثاً - أهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال يحقق لها العديد من الفوائد منها تحسين صورة المنظمة بالمجتمع، وترسيخ المظهر الإيجابي لدى العملاء والعاملين وأفراد المجتمع بصورة عامة، خاصة إذا اعتبرت أن المسؤولية الاجتماعية تمثل مبادرات طوعية للمنظمة تجاه أطراف متعددة ذات مصلحة مباشرة أو غير مباشرة من وجودها (Stakeholders) وبافتراض أن ما ينص عليه القانون من أعمال اجتماعية مطلوبة من المنظمات هو في حقيقة الأمر مسؤولية اجتماعية في حدودها الدنيا، لأن خرقها يضع المنظمة أمام مساءلة قانونية، وهكذا تكون المنظمة ذات توجيه اجتماعي كلما زادت مبادراتها الطوعية.⁽²⁾

إن المسؤولية الاجتماعية تضيء تحسيناً على مناخ العمل في المنظمات، وتؤدي إلى إشاعة التعاون والترابط بين مختلف الأطراف، كذلك فإنها تمثل تجاوباً فعالاً مع التغييرات الحاصلة في حاجات المجتمع وانتقالها إلى الحاجات الاجتماعية لتحقيق جانب من ذاتية الفرد والمجموعة، وذلك بالإضافة إلى المردود المادي والأداء المتطور والقبول الاجتماعي والعلاقة الإيجابية مع المجتمع. أما المجتمع فإن العائد الذي سيتحقق له جراء اهتمام منظمات الأعمال بتبني نوع معين من المسؤولية الاجتماعية فإنه يمكن أن يخلص بالآتي:⁽³⁾

1. زيادة التكافل الاجتماعي بين مختلف شرائح المجتمع، مع خلق شعور عال بالانتماء من قبل الأفراد ذوي الاحتياجات الخاصة كالمعوقين، وقليلي التأهيل، والأقليات، والمرأة والشباب وغيرهم.
2. الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوافر نوع من العدالة الاجتماعية وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص، والذي هو جوهر المسؤولية الاجتماعية للمنظمات.
3. تحسين نوعية الحياة في المجتمع سواء من ناحية البنية التحتية، أو الناحية الثقافية.
4. ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين منظمات المجتمع المختلفة وفئات المجتمع ذات المصلحة.
5. تحسين التنمية السياسية انطلاقاً من زيادة التنقيف بالوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمنظمات، وهذا سيساهم بالاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الاجتماعية.

(1) R. M. Lyncher, and W.O. Ronald, "Accounting for Management and Planning Control", 2nd ed., (1) McGraw-Hill, New York, 1976, P 525.

(2) أحمد عبد المولي الصباغ، مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، (القاهرة: د:ن، 2000م)، ص5.

(3) طاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال: الأعمال والمجتمع، (عمان: دار وائل للنشر، 2005م)، ص ص 52، 53.

6. ارتباط المسؤولية الاجتماعية بمفاهيم تقليل السرية بالعمل والشفافية والصدق في التعامل، يزيد من الترابط الاجتماعي وازدهار المجتمع على مختلف المستويات.

كما ازدادت أهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية لعدد من العوامل أبرزها: (1)

1. تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمنشآت الاقتصادية، حيث كانت مسؤولية المنظمات الاقتصادية تتمثل في تعظيم الربح والذي كان يعتبر المبرر الأساسي لوجودها إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة كظهور التفاوت الكبير في الدخل وتلوث البيئة نتيجة الأنشطة التي تمارسها تلك المنظمات غيرت من المبرر الأساسي لوجودها " تعظيم الربح" الذي لم يعد يعتبر العامل الوحيد في تقييم الأداء. وعليه أصبح المحاسب معني بتحديد مدى التزام المنظمة بمسؤولياتها الاجتماعية، فضلاً عن توفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والمنافع الاجتماعية التي تتكبدتها أو تقدمها المنظمة وبالتالي تحديد صافي المساهمة الاجتماعية لها. الأمر الذي انعكس على مسؤوليات الإدارة في صورة تحملها لنوعين من المسؤولية، الأولى تتمثل في تحقيق الرفاه الاقتصادي لملاك المشروع أما الثانية فتتمثل في تحقيق الرفاه الاجتماعي. (2)

2. المطالبة المتزايدة من قبل الدول والهيئات والجمعيات المحاسبية للمشروعات الاقتصادية بالإفصاح

عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي، ويبرز هذا الاتجاه من خلال استعراض النقاط الآتية: (3)

أ. إيضاح جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accountants Association أسباب

ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية (AAA, 1973, p. 94).

ب. تكوين عدد من اللجان التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لدراسة وتطوير

أنظمة القياس في المحاسبة الاجتماعية، لمعاونة المشروعات الاقتصادية في هذا المجال.

ج. مطالبة لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكية الشركات بضرورة الإفصاح عن سياساتها في

مجال محاربة تلوث البيئة وما تم تنفيذه منها.

د. مطالبة مجمع المحاسبين القانونيين بانكثرتا بإعادة النظر في مجال وأهداف القوائم المالية المنشورة

على ضوء المتطلبات الجديدة لمستخدميها، ولقد أوضح المجمع أن المجتمع يعتبر من بين

مستخدمي بيانات القوائم المالية المنشورة ومن ثم يجب الإفصاح عن البيانات الملائمة لمقابلة

أهداف المجتمع.

3. تجاهل إدخال التكاليف الاجتماعية للأنشطة التي لها مضمون اجتماعي عند تحديد تكلفتها الحقيقية،

إذ تتمثل مخرجات أي نظام محاسبي في مجموعة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي

سوف تتحول بدورها إلى مجموعة من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. فالتركيز على حصر

التكاليف الخاصة بالمنظمة واعتبارها التكلفة الحقيقية للنشاط بغض النظر عما إذا كان هذا النشاط

(1) عبدالعزيز محمود رجب، نتائج تطبيق المسؤولية الاجتماعية ضمن المحاسبة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية الاقتصادية والتجارية، 1981م)، ص205.

(2) عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة، (لبنان: دار النهضة العربية، 1990م)، ص384.

(3) المرجع السابق، ص388.

له تأثير على البيئة أو المجتمع، فعلى سبيل المثال هناك العديد من الصناعات التي تؤدي إلى تلوث البيئة سواء كان ذلك في صورة تلوث للهواء أو المياه أو إحداث ضوضاء وهذا التأثير الضار على البيئة ما هو إلا تكلفة اجتماعية لا تؤخذ في الاعتبار عند تحديد التكلفة الحقيقية للنشاط المعين.

4. التركيز على جانب التكاليف دون المنافع في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمنظمات، حيث كان نتيجة ذلك ارتفاع التكاليف الكلية للمنظمات التي تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية و انخفاض أرباحها مما أدى إلى إظهارها بمظهر غير ملائم عند مقارنتها بالمنظمات الأخرى التي لا تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية. لذا يتطلب الأمر عند دراسة الأداء الاجتماعي أن يؤخذ في الاعتبار المنافع الاجتماعية التي تسببها أنشطة المنظمة من جهة والتكاليف الاجتماعية لتلك الأنشطة من جهة ثانية. وأخيرا فإن الدولة هي أحد المستفيدين الرئيسيين من إدراك المنظمات لدورها الاجتماعي، حيث إن هذا سيؤدي إلى تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهماتها وخدماتها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية الأخرى، وكذلك من المتوقع أن تكون عوائد الدولة أفضل بسبب وعي المنظمات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية المختلفة يمد الدولة بمستحققاتها من الضرائب والرسوم والمساهمة في القضاء على البطالة والتطور التكنولوجي وغيرها.⁽¹⁾

مما تقدم يري الباحث أن الأمر يتطلب ضرورة تطوير النظرة نحو المنشأة، من كونها كائنا يهتم بالنشاط الاقتصادي إلى دورها الذي يتعلق بما يمكن ويجب أن تؤديه تجاه الحجم اللانهائي من المشاكل الاجتماعية الناتجة عن ممارسة ذلك النشاط باعتبار أن لها حقوق وعليها واجبات والتزامات تجاه المجتمع بجانب حقوقها والتزاماتها تجاه ملاك المنشأة، فهي كما تتمتع بخيرات المجتمع المتمثلة في الموارد المختلفة طبيعة ومادية وبشرية لا بد أن تساهم في حل مشاكله بما يتاح لها من إمكانيات وقدرات ولذلك فإن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمنظمات تعد بمثابة الاستجابة المنطقية لهذا التطوير فيتسع نطاقها ليهتم بجانب قرارات الإدارة ونتائجها وآثارها الاقتصادية والقرارات المتعلقة بالنواحي الاجتماعية ونتائجها وآثارها أيضا، وفي توجيه نظر الإدارة تجاه العدد الهائل من المشكلات الاجتماعية بجانب اهتمامها بفاعلية العمليات الاقتصادية التقليدية، ولاشك أن هذا الاتجاه نحو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بجانب المحاسبة المالية التقليدية يتطلب تحديد أهداف ومفاهيم جديدة للمحاسبة وترجمة ذلك إلى أسلوب منهجي يعني بالمهام المحاسبية المستحدثة والتصدي إلى المشاكل المحاسبية الاجتماعية بأسلوب يتلاءم وطبيعة هذا الفرع المحاسبي.

(1) المرجع السابق، ص 390

رابعاً- مفاهيم ومصطلحات تتعلق بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية:

يتسع الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ليشمل بالإضافة إلى تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وبيان أهدافها جملة من المفاهيم التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً ومباشراً مع هذا الحقل من حقول المحاسبة. وفيما يلي إيضاح لأهم وابرز المفاهيم والمصطلحات وأكثرها شيوعاً في إطار محاسبة المسؤولية الاجتماعية:⁽¹⁾

1. المدخل الاجتماعي:

يعتبر المدخل الاجتماعي أهم مناهج القيم في الفكر المحاسبي، لأنه تطبيق للمدخل الأخلاقي ولكن على نطاق أوسع وهي رفاهية المجتمع التي تعتمد على معادلة متوازنة لكافة قطاعات المجتمع في علاقتها مع المنشأة. وعلى ذلك يتم تقييم المبادئ والقواعد المحاسبية بناءً على اتفاقها مع القيم الاجتماعية السائدة في المجتمع في الزمان والمكان، حيث نستطيع الوصول إلى مجموعة من القيم الاجتماعية عن طريق دراسة المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية حتى نصل إلى بناء النظرية الاجتماعية.

2. التكاليف الاجتماعية:

عرفت بأنها: "تكاليف الاختلال الوظيفي الناشئة عن السلوك السلبي للعاملين نتيجة عدم توفر ظروف عمل مناسبة وما تنفقه المنشأة لتحسين تلك الظروف. فالتكاليف الاجتماعية هي ما ينفق (أو ماسيتم إنفاقه) لإزالة الضرر الناتج عن مزوالة الوحدة الاقتصادية لنشاطها مثل التلوث. وتنقسم التكاليف الاجتماعية بصورة عامة إلى قسمين هما⁽²⁾:

أ. التكاليف الاجتماعية المباشرة من وجهة نظر المنشأة، وتتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة نتيجة قيامها إجبارياً أو اختيارياً بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية والتي لا يتطلبها نشاطها الخاص ولا تعود بمنفعة مباشرة على المنشأة.

ب. التكاليف الاجتماعية غير المباشرة من وجهة نظر المجتمع، تتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة ممارسة المنشأة لنشاطها الخاص، مثل تلوث الهواء، والمياه والعوادم، والنفايات التي تنتج من المنشأة من نشاطها الخاص، حيث تعتبر هذه تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع.

3. المنافع الاجتماعية :

إن صعوبة قياس المنافع الاجتماعية تدعوا كثيراً من الباحثين إلى عدم الاهتمام بهذه الدراسة بسبب عوامل أهمها؛ صعوبة القياس، والعنصر الشخصي المتحيز الذي غالباً ما يفقد موضوعيته في أمور ليست لها مبادئ قياسية، حيث إن المنفعة الاجتماعية تشير إلى المزايا التي حصل عليها المجتمع نتيجة مزوالة المنشأة للعمل الاجتماعي⁽³⁾.

(1) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: دار السلاسل للنشر، 1990م)، ص 341.

(2) المرجع سابق، ص 342.

(3) خالد عبدالعزيز عطية وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية-دراسة تطبيقية، (المملكة العربية السعودية: جامعة الملك

فيصل، المجلة العلمية للعلوم الإنسانية، المجلد السادس، العدد 2، 2005م)، ص 45.

يرى الباحث أن الصعوبة ليس فقط في عملية القياس نفسها، لأنه قد لا تتحقق بعض المنافع الاجتماعية المتولدة من إنفاق المنشأة للتكاليف الاجتماعية لانجاز برامج أو أنشطة اجتماعية في نفس فترة إنفاقها؛ بل تمتد لأكثر من فترة مالية وهذا ما يجعل عملية القياس للمنافع وتتبع تولدها لأكثر من فترة أمراً في غاية الصعوبة والتعقيد.

4. صافي الأصل الاجتماعي:

يعبر هذا المفهوم بصورة عامة عن القيمة الحقيقية للخدمات الاجتماعية التي ينتظر تقديمها، ويأخذ صورة الممتلكات التي تخصصها منظمة الأعمال لأداء الخدمات الاجتماعية مطروحا منها مصروف النفاد أو الإهلاك.⁽¹⁾

5. الإفصاح الاجتماعي:

إن قيام المجتمع بإعطاء الحرية لمنظمات الأعمال بالتصرف فيما يمتلك منموارده المحدودة، يملى على هذه المنظمات أن تفصح عن أدائها الاجتماعي، وعليه فإن الإفصاح يشير هنا إلى قيام المنظمات بتقديم بيانات دورية إلى المجتمعين من خلالها نتائج أدائها الاجتماعي. إن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي هو "إعلام الأطراف الاجتماعية المختلفة ذات الصلة بنتائج أدائها الاجتماعي، والمتمثلة: بتمية العاملين، حماية البيئة، خدمة المستهلك، وأمان المنتج".⁽²⁾

6. المراجعة الاجتماعية:

إن المهمة الأساسية للمراجعة الاجتماعية هي محاولة دراسة أداء منظمات الأعمال لمسؤولياتها الاجتماعية. ومن ثم تحليل هذا الأداء إلى مكونات يمكن التحقق والتثبت منها، وإيجاد الطريقة التي تمكننا من قياس هذه المكونات.⁽³⁾

يرى الباحث أن المراجعة الاجتماعية تركز على اختبار كفاءة تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية كنظام داخل منظمة الأعمال، ثم إعلام الجهات ذات العلاقة بنتائج هذا الاختبار.

خامساً- مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

ترتكز محاسبة المسؤولية الاجتماعية على العديد من المقومات منها:

1. التنظيم الإداري

يعد التنظيم الإداري بمثابة العمود الفقري الذي يبنى عليه نظام دقيق للمساءلة، فهو أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة التكاليف، حيث يتم توضيح خطوط السلطة والمسؤولية في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية. مما يؤدي إلى تحديد المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم، وكذا وحدات الإشراف والمسؤولية والأشخاص المسؤولين عن هذه الوحدات. ولقد عرف التنظيم الإداري

(1) Parkash. SSethi, "Getting A Handle On The Social Audit", "Business And Society Review", No 4, Winter 1992, P64.

(2) منصور محمود، الإطار المتكامل للمحاسبة الاجتماعية (الفاخرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد الثاني، 2006م)، ص 85

(3) حيدر بني عطا، "مفاهيم محاسبية"، (الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 18 - 22.

بأنه "الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلاحيات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة، بعد ما تم تجميع أوجه النشاط اللازم لذلك"⁽¹⁾.

ويهدف التنظيم الإداري إلى ربط جميع مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية بموازنة تخطيطية وبنظام تقارير يتمشى مع التسلسل الواضح لخطوط التنظيم الإداري، ويناسب كل المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية. إن وحدات المسؤولية تعني ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري حتى يمكن تقييم الأداء ويتضح أن هناك علاقة وثيقة بين محاسبة المسؤولية والتنظيم، فكل منهما يهدف إلى ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط بالشخص المسئول عن هذا الأداء في كافة المستويات الإدارية وبالتالي تحديد المسؤولية تجاه الانحرافات الناتجة عن الأداء⁽²⁾.

تقوم الوحدات الاقتصادية عادة بإعداد توصيف للهيكلة التنظيمي باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية، حتى يمكن القضاء على ظاهرة التداخل التي قد تشوب هيكل التنظيم، ويمكن الاستعانة في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسئول عن الوحدة التنظيمية، وتدرج المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية من أعلى إلى أسفل تبعاً لسلطاتها ومسؤولياتها، وتتعاون هذه المستويات فيما بينها على إنجاح الوحدة الاقتصادية وتحقيق أهدافها⁽³⁾.

2. الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية

يتطلب تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وجود معايير مسبقة، يتم على ضوئها معرفة ما إذا كان هذا الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المخطط، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حده لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه. وتقدم التكاليف المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية. بعد أن يتم تحديد معايير الأداء يتم ربطها بمراكز المسؤولية المكلفة بتحقيقها، فمحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات وإنما تتعداها لتصل إلى المسئولين عنها وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب فيها⁽⁴⁾. وأن أسس إعداد الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية تكمن في أن تكون الموازنة المعدة في كل مركز مسؤولية تسعى إلى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وأن يتم ربط تقديرات الموازنة بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال اعتبار كل وحدة إدارية في التنظيم الإداري مركزاً للمسؤولية وربط الموازنة التخطيطية بنظام حوافز للعاملين في مختلف المستويات الإدارية للوحدة الاقتصادية، لتشجيعهم على تحقيق أقصى كفاءة ممكنة⁽⁵⁾.

(1) مهدي حسن زويلف، التنظيم والأساليب والاستشارات الإدارية، (عمان: الطبعة الأولى، 1999م)، ص 45.

(2) عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، الطبعة الأولى، (القاهرة: مكتبة الإشعاع الفنية، 1999م)، ص 177.

(3) أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية - مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، الجزء الثاني، 2000م)، ص 512.

(4) سليمان عطية، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد 57، 1998م)، ص 87.

(5) حلمي نمر وآخرون، "المحاسبة في الهيئات الاقتصادية"، (القاهرة: جامعة القاهرة، 1994م)، ص 28.

3. قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات

إن قياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم القياس من خلالها. وتنشأ عملية القياس مع بدء الأنشطة في الوحدة الاقتصادية، وتعمل كل فروع المحاسبة في عملية القياس الفعلي بعد انتهاء عمل النظام المحاسبي وتحديد الأداء الفعلي وفق المبادئ المحاسبية، يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مراكز المسؤولية، وتخصص له تكاليفه وإيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسية، وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة، ويكون قد توفر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء في كل مركز⁽¹⁾. يري الباحث أن تحليل الانحراف بين الأداء الفعلي والأداء المخطط قد يكون سالباً أو موجباً، وفي كلتا الحالتين يعد هذا انحرافاً عن المخطط، وينحصر حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط إلى سببين: عدم الدقة في المعدلات التخطيطية ومعايير الأداء وعدم الكفاءة في التنفيذ الفعلي.

4. تقارير الأداء لمراكز المسؤولية

تعد تقارير الأداء من الوسائل الرقابية الهامة إذا ما أمكن التعرف على أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً. وتستخدم التقارير لإبلاغ المسؤولين بها ومتابعتها والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة. ويعرف التقرير بشكل عام على أنه "عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل"⁽²⁾.

5. نظام الحوافز

تتبع الأهمية الأساسية لنظام الحوافز من أهمية العنصر البشري كأحد عناصر الإنتاج التي يمكن من خلالها استخدامها بكفاءة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. ولقد عرفت الحوافز على أنها "مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية"⁽³⁾. ونظراً لأن نظام محاسبة المسؤولية يبرز أهمية العلاقات الإنسانية، فإن الأمر يتطلب التخطيط الواعي والعناية الكبيرة من الإدارة في دراسة دوافع عاملها وتحليل العناصر المؤثرة فيها، وذلك لتتمكن من وضع نظام للحوافز يعمل على تكوين شخصيات صالحة للقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات لمختلف مستويات الإدارة⁽⁴⁾. يري الباحث أن توافر نظام فعال للحوافز في أي وحدة اقتصادية ينبغي أن تستند إلى نظام يشتمل التعرف على دوافع كافة أفراد التنظيم وتحديد أولويات هذه الدوافع من وجهة نظر أفراد التنظيم، واختيار أنواع الحوافز التي تتفق مع الدوافع وتحديد معايير وشروط منح الحوافز وتحديد قيمة منح الحوافز والإعلان عن نظام الحوافز بالطريقة المناسبة لكسب التأييد من قبل أفراد التنظيم.

(1) سليمان عطيه، مرجع سابق، ص 90.

(2) عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 180.

(3) خالد عبد الرحيمالهيبي، إدارة الموارد البشرية، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص 255.

(4) فايز الزعبي وآخرون، أساسيات الإدارة الحديثة، (عمان: دار وائل للنشر، 1997م)، ص 162.

سادساً- الاتجاهات الرئيسية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية:

اعتبرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية فرعاً محاسبياً جديداً، يتضمن عدة جوانب منها المحاسبية البيئية، المحاسبة الاقتصادية، المحاسبة الاجتماعية، والمحاسبة عن الموارد البشرية، حيث ركز العلماء على وضع إطار فكري واضح لاستيعاب هذا الفرع الجديد وتفرعت جهود هؤلاء العلماء إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية هي⁽¹⁾:

الاتجاه الأول:

هو المدخل التقليدي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث أعتبر أصحاب هذا الاتجاه إن سياسة المسؤولية الاجتماعية امتداد واستكمال لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمنشأة، أي أنه يتم تضمين الأداء الاجتماعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية نفسها.

الاتجاه الثاني:

يعتبر أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة، حيث أنها مأخوذة من وجهة نظر المجتمع وليس المنشأة، وينتج عن ذلك إعادة تعريف المحاسبة ومفاهيمها على ضوء اقتصاديات الرفاهية حيث ينظر للمحاسبة حالياً محاسبة مالية وإدارية- حسب هذا الاتجاه-، على أنها جزء من إطار أشمل وهو إطار المحاسبة الاجتماعية⁽²⁾.

الاتجاه الثالث:

هو الأكثر انفتاحاً لمتطلبات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث يعتبر أصحاب هذا الاتجاه أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة، أي أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي فرع متميزاً له خصوصيات داخل الإطار العام للمحاسبة. وطبقاً لهذا الاتجاه، ينظر إلى الربح باعتباره وسيلة لتحقيق غاية، وليس غاية في حد ذاتها، وبالتالي فإنه لا بد من تعظيم الربح بصفة عامة، وعلى الإدارة أن تسعى لتحقيق مستوى مرضي يتماشى مع تحقيق مدى معين من الأهداف الاجتماعية⁽³⁾.

يرى الباحث من خلال الاتجاهات المتعددة السابقة أن الاتجاه الأول يركز على عملية الدمج، بينما الاتجاه الثاني يجعل محاسبة المسؤولية الاجتماعية الأساس وباقي الحسابات تابعة له، بينما الاتجاه الثالث يميل إلى الاستقلالية.

(1) رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2003م)، صص 266-268.

(2) محمد عباس بدوي والأميرة عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبة معاصرة، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2008م)، ص 454.

(3) محمد نبيل علام، اخضاع الأداء الاجتماعي للمنظمة للقياس الفعلي-دراسة ميدانية بمنطقة حلوان، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة

العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، 1996م)، صص 56-58.

سابعاً- أهداف المحاسبة الاجتماعية:

بناءً علي ما سبق فإن أهم أهداف المحاسبة الاجتماعية تتمثل في:⁽¹⁾

تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنشأة عن طريق مقارنة التكاليف والمنافع الاجتماعية، حيث لا يمكن استخدام الأرباح كمقياس لأداء المشروع،⁽²⁾ ما لم يؤخذ بعين الاعتبار عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية التي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من القصور في مجال قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال لدى المحاسبة التقليدية.⁽³⁾ (4)

يرى الباحث أن هذا الهدف يرتبط بدور منظمات العمال الهادفة للربح في تطبيق الأداء الاقتصادي وما يلزمه من التقدم التكنولوجي وما يشمل من آثار اجتماعية على المجتمع وما يتضمنه هذا التطبيق من الخطط والسياسات الاستراتيجية التي تستخدمها المنظمة لتنظيم هذه العلاقة بينها وبين المجتمع بما يكفل خدمة الاحتياجات الإنسانية.

1. تقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة وذلك من خلال ما إذا كانت إستراتيجية وأهداف المنشأة تتمشي مع الأولويات الاجتماعية من جهة وطموح المشروع في تحقيق مستوى مرضي من الأرباح من جهة أخرى، وتتمثل العلاقة بين أداء منظمات الأعمال الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية.

يتضح للباحث أن هذا الهدف يرتبط بدور المنظمة في توزيع المنافع داخل المجتمع، حيث أن سياسات المنظمة في التشغيل، التدريب والترفيه تؤثر تأثيراً مباشراً على كيفية توزيع إجمالي المنافع والتضحيات بين الأفراد والقطاعات المختلفة داخل المجتمع.

2. توفير بيانات ونظام معلومات متكاملة يعكس أهداف وسياسات وبرامج وأداء المنشأة في مجال تحقيق الأهداف الاجتماعية.

3. توفير البيانات الملائمة لكل من التقارير الداخلية والخارجية، حيث أن إدارة المنشأة تحتاج إلى هذه التقارير للوقوف على مدى وفائها لمسؤولياتها الاجتماعية. ويرتبط هذا الهدف بمفهوم المحاسبة الإدارية التي تتناول الأحداث المالية والكمية المستقبلية في شكل معلومات، تقوم على أساس القياس والتوصيل بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.

4. الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة والتي لها آثار اجتماعية (أثر قرارات المنشأة على صحة العاملين وتعليمهم وعلى تلوث البيئة واستهلاك الموارد) وأيضاً كل المخرجات لكافة الأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية، حيث يظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن

(1) Grary and Babington , Environmental Accounting Managers and Sustainability Is the planet safe in the Hands of Business and Accounting Advances in Environmental Accounting and Management , 2000 , Vol. 1, P. 44.

(2) Ball, A., Owen, D. Andgray, R. "External Transparency On internal Capture? The Role Of Third Party Statements In Adding Value To Corporate Environmental Reports , "Business In Strategy And The Environment , Vol.1, No.1, January 2000, p.215

(3) صادق الحسني، تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشأة في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية، (سلطنة عُمان: معهد الإدارة العامة، العدد 93 يوليو 2003م)، ص ص 21، 22.

(4) احمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر للمحاسبة، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة، 1995م)، ص 24.

الأداء الاجتماعي للمنظمة، ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، كل ذلك من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمن لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.⁽¹⁾

5. تحسين درجة الاهتمام والوعي لدى الجهاز الإداري بالمنظمة.

يعتبر هذا الهدف من أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية تطور للحس الإداري فمن خلال تسجيل ورصد وقياس الأداء بأهمية الأداء الاجتماعي وإلى أي مدى يساهم في تحسين الأداء الاقتصادي.

من خلال مما سبق يرى الباحث أن أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية تركز على أمرين هما:

1- **عملية القياس المحاسبي**، حيث أن المجتمع ينتظر من المحاسبة أن تقدم إجابات واضحة ومحددة تساهم في تحديد آثار تنفيذ السياسات الاجتماعية للمنظمة في المجتمع، وكيفية تنفيذ تلك السياسات. وهذا الأمر لا يمكن تحقيقه إلا بتوفير معايير محاسبية للقياس الاجتماعي، وإن الصعوبات التي تواجه القياس الاجتماعي يجب أن لاتقف عائقاً أمام إيجاد الحلول لهذه الصعوبات.

2- **عملية التوصيل المحاسبي**، إن الجوانب المفيدة للإفصاح والمطلوب توفيرها تتطلب من المحاسبين مهارات وخبرات متخصصة ما زالت محدودة لدى بعضهم، إذ مازال كثير من المحاسبين لا يستطيع توفير متطلباته، سواء من حيث مهارات القياس أو من حيث مهارات العرض وطرق الإفصاح، بحيث يتوفر الكم والنوع الكافيين في القوائم الختامية وملحقاتها؛ لجعلها نافعة وضرورية وغير مضللة.

ثامناً: المبادئ الرئيسية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية :

تستهدف الشركة أثناء ممارستها لمسؤوليتها الاجتماعية زيادة مساهمتها في التنمية المستدامة، ولتحقيق ذلك على الشركة أن تعمل على أساس مجموعة من المبادئ تتمثل في⁽²⁾ :

1. القابلية للمساءلة.
2. الشفافية.
3. السلوك الأخلاقي.
4. احترام مصالح الأطراف المعنية.
5. احترام سيادة القانون.
6. احترام المعايير الدولية للسلوك.
7. احترام حقوق الإنسان.

⁽¹⁾Ball, A.,Owen, D. Andgray,R."External Transparency On internal Capture? The Role Of Third Party Statements In Adding Value To Corporate Environmental Reports ،"Business In Strategy And The Environment ،Vol.1, No.1, January2000, p.215

⁽²⁾ محمد إبراهيم التويجري ،المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص في المملكة العربية السعودية، (الرياض: المجلة العربية للإدارة،العدد الأول، يوليو، 1998م)، ص 7

يستنتج الباحث من هذه المبادئ ما يلي:

- أ. على المنشأة الالتزام تجاه المجتمع الذي تعمل فيه ويجب أن تقبل هذا الالتزام.
- ب. إن الموارد الاقتصادية للمجتمع نادرة ومحدودة ، ولأنها كذلك يجب الاستفادة منها بأفضل الوسائل والطرق بحيث تؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي.
- ج. لا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبار الموارد الاقتصادية العامة المستنفذة من قبل المنشأة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء سلعاً مجانية.
- د. للمجتمع المحلي الحق الكامل في الإطلاع على مدى تنفيذ الشركة لالتزاماتها تجاهه ، وذلك ضمن المبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

تاسعاً-عناصر وأبعاد المسؤولية الاجتماعية:

- هناك عدة طرق لقياس المسؤولية الاجتماعية، وذلك بسبب الاختلاف في تعريف المسؤولية الاجتماعية واختلاف ماهو مطلوب قياسه، ومن عناصر المسؤولية الاجتماعية:
- 1- الإسهامات في النشاطات الاجتماعية⁽¹⁾.
 - 2- سياسات تسكين الموظفين.
 - 3- برامج المحافظة على البيئة والطاقة وبرامج لأولويات الأهداف.
 - 4- وجود إدارة مختصة بالمسؤولية الاجتماعية، ووسائل لتوظيف ذوي العاهات.
- وعليه حددت ثلاثة مسؤوليات أساسية للمسؤولية الاجتماعية تعبر عن أبعادها تتجسد في: مسؤولية تجاه المالكين ولحملة الأسهم، تتمثل في تحقيق الأرباح، ومسؤولية تجاه أصحاب المصالح، إلا أن مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات التي نصت عليها اللوائح الدولية تتلخص في أربعة أبعاد: البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي والبعد البيئي.⁽²⁾ تتمثل في الشكل رقم (1/2/1) :

شكل رقم (1/2/1)

أبعاد المسؤولية الاجتماعية وعناصرها الرئيسية والفرعية

العناصر الفرعية	العناصر الرئيسية	البعد
-منع الاحتكار وعدم الإضرار بالمستهلكين -احترام قواعد المنافسة وعدم الإلحاق الأذى بالمنافسين	المنافسة العادلة	الاقتصادي

(1) المرجع سابق، ص ص 22,23.

(2) فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، (الجمهورية اليمنية: جامعة المستنصرية، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، 2003م)، ص 39.

	التكنولوجيا	-استفادة المجتمع من التقدم التكنولوجي -استخدام التكنولوجيا في معالجة الأضرار التي تلحق بالمجتمع والبيئة
القانوني	قوانين حماية المستهلك	-حماية المستهلك من المواد الضارة -حماية الأطفال صحيا وثقافيا
	حماية البيئة	-منع التلوث بثتى أنواعه -صيانة الموارد وتميئتها -التخلص من المنتجات بعد استهلاكها
الاجتماعي	السلامة والعدالة	-التقليل إصابات العمل -تحسين ظروف العمل ومنع عمل المسنين وصغار السن -منع التمييز على أساس الجنس أو الدين -توظيف المعوقين
	المعايير الأخلاقية والقيم الاجتماعية	-مراعاة مبدأ تكافئ الفرص في التوظيف -مراعاة حقوق الإنسان -احترام العادات والتقاليد ومراعاة الجوانب الأخلاقية في الاستهلاك
	نوعية الحياة	-نوعية المنتجات والخدمات المقدمة -المساهمة في تقديم الحاجات الأساسية للمجتمع

المصدر :عجيلة محمد وشنيني عبد الرحيم، فعالية محاسبة المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال - مفاهيم وأسس (الجزائر : جامعة بشار، الملتي الدولي الثالث بعنوان: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، 14,15 فبراير 2010م)، ص 6.

يتضح للباحث من الشكل (1/2/1) أن المنظمة يجب أن لا تكتفي باستغلال الموارد المتاحة لها بما يخدم أهدافها الاقتصادية بل أن مسؤوليتها تمتد إلى مواجهة المتطلبات الاجتماعية أيضا. فاكنتساب ثقة الجمهور ورضا المستهلكين يساعد في خدمة أهداف المنظمة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس فلا بد للمنظمة أن تساهم في تحقيق رفاهية المجتمع.

عاشراً - مشاكل المحاسبة الاجتماعية:

إن التحدي الذي يواجه مصممي التقارير الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية فالتشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية نابع من طبيعة نشاط المنشأة الذي يؤدي إلى مشاكل كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل، وعلى سبيل المثال لا الحصر، فتكاليف البحوث والتطوير أو تكاليف زيادة درجة الأمان للمنتج، يمكن النظر لها باعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق حالة من الرضا والإشباع عن منتجات الشركة داخل نفوس العملاء، إلا أنه من جهة ثانية يمكن اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء قوة دفع تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه في السوق بهدف زيادة ربح الشركة، وكذلك بالنسبة لتكاليف تدريب الموظفين في الشركة، فهي من ناحية تكاليف اجتماعية ضرورية لإتاحة الفرصة أمام العاملين للترقية والتدرج الوظيفي لخلق حالة من الولاء

والانتماء لديهم تجاه الشركة، ومن ناحية ثانية يمكن النظر إليها كتكاليف اقتصادية لازمة لزيادة الإنتاجية والارتقاء بها كما ونوعا لزيادة الربحية في الشركة وهكذا.⁽¹⁾

إذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة الاجتماعية، فإن هناك مشاكل أخرى على مستوى القياس للتكاليف والعوائد الاجتماعية من جهة ومشكلة إيجاد وتحديد المعايير الاجتماعية من جهة ثانية.⁽²⁾

يستنتج الباحث مما سبق أن أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي وهي:

1- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المنظمة.

2- مشكلة قياس العوائد (المنافع) الاجتماعية على مستوى المنظمة.

3- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي.

لهذا فإن أهم مشاكل التقرير المحاسبي للنشاط الاجتماعي تتبلور في مشكلة الوقوف على أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي وصولاً إلى مشكلة استحداث المعايير الملائمة لإعداد القوائم الاجتماعية.

إحدى عشر- مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:

لقد حددت لجنة المحاسبة عن الأداء الاجتماعي من قبل الجمعية القومية بأمريكا (NAA) أربعة مجالات للأداء الاجتماعي هي⁽³⁾:

1. مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية:

يتضمن هذا المجال الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي، ويمتد نطاق هذا المجال لأكثر من منطقة جغرافية للمشروع وترتبط أنشطته بأمثال المشروع للمتطلبات القانونية لتجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والمياه والضوضاء ووضع برامج للتخلص من المخلفات الصلبة وإتباع أكثر الطرق الفنية كفاءة لتقليل كمية المخلفات ومساهمة المشروع في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جيدة لها وتزداد أهمية هذا المجال من ناحيتين فمن ناحية التقدم التقني والتوسعات الضخمة ما نتج عنهما من استخدام متزايد للمواد الطبيعية غير القابلة للتعويض وزيادة المخلفات الصناعية من أذخنة وكيماويات وتوسع في استخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات الزراعية مما أدى إلى تلوث مياه الأنهار والبحيرات والأمطار والترربة. وقد قامت عدة دول في إنشاء الهيئات التي تختص بدراسة المشاكل البيئية كأمریکا وإنجلترا ومن ناحية أخرى أثره على ما تتحمله ميزانية الدولة من النفقات، فقد أوضحت بعض الدراسات أن ميزانية المجالس البلدية في أمريكا

(1) سعدون مهدي الصافي وعبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، (الأردن: جامعة الإسراء 2001م)، ص 23-

25.

(2) المرجع السابق، ص 27.

(3) وليد ناجي الحياي، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي ليشمل المسؤولية الاجتماعية، (الدنمارك: الأكاديمية العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م)، ص 75.

مثلاً يخصص منها 20% للتخلص من المخلفات الصلبة فقد بينت دراسة (Banns) التي أجراها على 500 شركة أمريكية أن نسبة الشركات التي تستجيب لهذا المجال كانت 35% عام 1971م. وفي الدراسة التي قام بها (Marshall) حيث أوضح أن نسبة المبالغ التي تنفقها بعض المشروعات للرقابة على التلوث بلغت 10% من إجمالي نفقاتها.

2. مجال المساهمات العامة:

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع وليس لأفراد المنطقة الجغرافية التي يعمل بها المشروع وترتبط أنشطة هذا المجال بمساهمات المشروع في تدعيم المؤسسات العلمية والثقافية والخيرية والمساعدة في التسهيلات الخاصة بالعناية الصحية وبرامج الحد من الأوبئة والأمراض والعمل على حل المشاكل الإنسانية فيما يتعلق بتوظيف الأقليات والمعوقين والعناية بالطفولة وتوفير وسائل النقل للعاملين بما يؤدي إلى تخفيف الضغط على وسائل النقل العام والاشتراك في برامج الإسكان التي تختص بإنشاء المساكن وتجديدها وتوضح الدراسة الميدانية التي قام بها (Vemo&Shetty) والتي أجريت على 222 شركة أمريكية أن 68% من هذه الشركات تستجيب لهذا المجال.

3. مجال الموارد البشرية:

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمشروع من حيث تحسين أحوالهم بصفة عامة لذلك فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً وتتضمن أنشطته مساهمات المشروع في توفير فرص عمل متكافئة لجميع الأفراد دون تفرقة حسب الجنس أو اللون أو العقيدة وإعداد برامج تدريب لكل العاملين لزيادة مهاراتهم وإتباع سياسة الترقى تحقق رضائهم الوظيفي وإتباع نظام أجور وحوافز يحقق لهم مستوى معيشي مناسب يتفق مع المستويات الموجودة في المشروعات الأخرى في الصناعة أو في المجتمع وتوفير ظروف عمل آمنة وتستجيب كثير من المشروعات لهذا المجال لما له من نتائج اقتصادية إيجابية، فتحقيق سلامة العاملين في النواحي الصحية والنفسية ووقايتهم من أخطار المهنة يؤدي إلى رفع معنوياتهم وزيادة كفاءتهم الإنتاجية⁽¹⁾.

4. مجال مساهمات المنتج أو الخدمة:

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضاهم على المنتج، وتتضمن هذه الأنشطة القيام بالبحوث التسويقية لتحديد الاحتياجات التي تتلاءم مع المقدرة الاستهلاكية للعملاء وإعلامهم بخصائص السلعة أو الخدمة وبطريقة استخدامها ومدة صلاحية الاستخدام.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تحديد الأنشطة التي ترتبط بالأداء الاجتماعي حسب المسؤولية الاجتماعية على النحو التالي:

(1) نوال بن عمارة وصديق مسعود، محاسبة الموارد البشرية، فرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، (الجزائر: جامعة ورقلة، المؤتمر الدولي حول التنمية البشرية، 9-10 مارس 2004م)، ص ص 2-3.

1. الأنشطة التي ترتبط بالأداء الاجتماعي:

أ. المساهمات البيئية:

- تجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والمياه والضوضاء.
- تصميم المنتجات وعمليات تشغيلها بطريقة تكفل تخفيض التلوث.
- التخلص من المخلفات بطريقة تكفل تخفيض التلوث.

2. البذل في سبيل الإنسانية:

- أ. تدعيم المؤسسات العلمية.
- ب. تدعيم البيئات الخاصة بالرعاية الصحية.

3. المواصلات والنقل:

- أ. المساهمات في رصف وإنشاء الطرق.
- ب. توفير وسائل نقل العاملين.
- ج. بناء جسور منشأة.

4. الإسكان:

- أ. المساهمة في تنفيذ برامج الإسكان.
- ب. إنشاء مساكن للعاملين.

5. الخدمات الصحية:

- أ. تدعيم البرامج التي تحد من الأوبئة.
- ب. توفير وسائل وإمكانيات وخدمات العناية والرعاية الصحية.

6. رعاية مجموعات معينة من الأفراد:

- أ. المساهمة في توفير وجبات غذائية لغير القادرين مالياً.
- ب. المساهمة في رعاية المعوقين أو ذوي العاهات.
- ج. المساهمة في رعاية الطفولة والمسنين.

7. أنشطة خاصة بمجال الموارد البشرية

تتمثل هذه الأنشطة في الآتي:⁽¹⁾

أ. سياسات التوظيف:

- توفير فرص عمل متكافئة للأفراد.
- قبول توظيف الطلاب أثناء العطلة الصيفية.
- قبول توظيف الطلاب المعوقين.

ب. تحقيق الرضا الوظيفي:

(1) سمية أمين علي، المحاسبة على رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003م)، ص 280.

- منح العاملين أجور ومرتبات تحقق لهم مستوى معيشي مناسب.
 - القيام إتباع سياسة للتزقي تعترف بقدرات كل العاملين وتحقيق فرص متساوية للتزقي.
 - إعداد برامج تدريب لزيادة مهارة العاملين.
 - المحافظة على استقرار العمالة الصيانة المستمرة للمعدات.
 - تهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمان.
 - التأمين الصحي للعاملين بصفة دورية.
- 8. أنشطة خاصة بمجال المنتج أو الخدمة:**

أ. تحديد وتصميم المنتجات:

- القيام بالبحوث التسويقية لتحديد احتياجات المستهلكين.
- تعبئة المنتجات بشكل يؤدي إلى تقليل احتمالات التعرض لأي إصابة عند الاستخدام.

ب. تحقيق رضا المستهلكين:

- وضع بيانات على عبوة المنتج للتعرف بصدور ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.
- القيام ببرامج إعلامية تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه.
- توفير مراكز خدمة لصيانة وإصلاح المنتج.

يتضح للباحث أن هذا لا يعني أن المشروع سوف يتطلع بكل الأنشطة إلا إن اختيار المشروع لمجموعة الأنشطة التي يمكن القيام بها لا يعتبر قيداً يؤثر في ضرورة دخول هذه الأنشطة جميعها في دائرة الوظيفة المحاسبية، فما لا يقوم به المشروع معين من هذه الأنشطة قد يقوم به مشروع آخر.

المبحث الثالث

القياس والافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

أولاً- مفهوم القياس المحاسبي وماهية القياس الإجتماعي وأركانه:

1. مدخل إلى القياس المحاسبي ومفهومه:

إن أساس القياس يعود نظرياً إلى ما قدمه علماء النظريات الطبيعية، وفي مقدمتهم عالم الفيزياء (Galileo)، حيث حدد العناصر الأساسية لعملية القياس عموماً بالنظام العددي والقواعد الحسابية. يعد التطور العلمي ساهم علماء آخرين في تطوير عملية القياس، ومن بينهم العالم (Helmholtz)، حيث ألف كتاباً، تضمن إضافة عنصر جديد لعملية القياس، ألا وهو الإضافة الرياضية. وتابع في تبني ذلك، المنظر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية واستمر هذا الوضع لغاية عام 1946م، عندما أصدر (Sleeven) مؤلفاً حول نظرية القياس، تبني فيه مفاهيم حديثة لشمول الخواص المعنوية للقياس، شرط تمتع العنصر المراد قياسه بصفة المقارنة، والمتابعة بين خاصية عنصر القياس والجانب الكمي لعناصر القياس ذاته، وبالتالي أصبح بمقدور العلوم الاجتماعية أن تستفاد من تطبيقات النظرية الحديثة للقياس⁽¹⁾.

عُرف القياس المحاسبي بأنه⁽²⁾. قرن الإعداد بالأشياء التعبير عن خصائصها، ولذلك بناءً على قواعد طبيعة يتم إنتاجها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. كذلك يعبر عن مطابقة بين الخواص أو العلاقات: أي قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة⁽³⁾. والقياس المحاسبي ما هو إلا تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة ومفهومة⁽⁴⁾. كما عُرف القياس المحاسبي الاجتماعي. بأنه: تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المنشأة الاجتماعية، ثم تسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث التجديد آثارها على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات تقنية تمثيلاً مع فرض وحدة القياس، ويكتسب هذا التبادل صفته المالية من الأسعار التعاقدية التي تتم على أساسها تلك الأحداث⁽⁵⁾. أيضاً عُرف القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي بأنه عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لتحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية الفترية والتي تشمل العناصر الخارجية للمنشأة بالإضافة إلى العناصر الداخلية والتي لها تأثير على

(1) كمال عبد العزيز النقيب، تطور الفكر المحاسبي، (عمان: دار الفكافة للنشر، 1999م)، ص 266.

(2) وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، طبعة 1، (عمان: دار مكتبة الحامد، 2002م)، ص 152.

(3) إسماعيل محمود إسماعيل، التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة بين الفكر وإجراءات القياس المحاسبي، مجلة بحوث جامعة حلب، العدد 2، 1997م، ص 230.

(4) احمد حلي جمعة، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 154.

(5) محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، (القاهرة: دار المكتب الجامعي للنشر، 2007م) ص 28.

جميع قطاعات المجتمع وإيصال هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة⁽¹⁾.

فالقياس المحاسبي الاجتماعي ما هو إلا ناتج منطقي عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية لمعرفة مدى التكاليف (التضحيات) التي تتحملها المنشأة نتيجة ممارستها لأنشطتها الاجتماعية والتي تؤثر على المجتمع⁽²⁾.

يرى الباحث من خلال ما سبق بأن القياس المحاسبي ليس هو الهدف، وإنما وسيلة لتحقيق جوهر المحاسبة فكراً وعملاً، ولا يمكن أن نعد المحاسبة علماً ما ثم تخضع ظواهرها للقياس، فالمحاسبة ما زالت تستخدم وحدة النقد فقط كقياس للقيمة ما لم يظهر العكس.

2. ماهية القياس الاجتماعي:

يعرف القياس الاقتصادي بأنه " إخضاع الأداء الاجتماعي للمشروع، بشقيه التكاليف والمنافع للقياس الكمي في صورة مالية بقدر الإمكان أو قياسه قياساً وصفيًا، وذلك بغرض الاستفادة القصوى من المعلومات المحاسبية بما يعود بالفائدة على الطوائف الاجتماعية المختلفة المعنية بأمر هذا الأداء⁽³⁾. ويرى أحد الباحثين أن مفهوم القياس الاجتماعي يشتمل في تفسيره على النقاط التالية (4) :

1. محاولة لترجمة العمليات والأنشطة ذات الطابع الاجتماعي إلي لغة الكم والأرقام، وذلك من خلال إخضاع الأداء الاجتماعي للقياس مما يعني صعوبة القياس الكمي لهذه الأنشطة والعمليات، وبالتالي يتطلب الأمر، القيام بالعديد من المحاولات بهدف الوصول إلي قيم أنسب تحظى باتفاق القائمين بعملية القياس.
2. إن القياس الاجتماعي يتطلب من القائمين به ثقافة عالية ودراسات متعمقة في المجال الاجتماعي، وهذا يكون سبباً غير مباشر لتثقيف المحاسبين وتعرفهم على علوم أخرى من أجل الوصول إلي أساليب كمية تجعل من الأداء الاجتماعي نشاطاً قابلاً للقياس الكمي ما أمكن.
3. خلق روح التعاون بين المحاسبين ورفقائهم في التخصصات الأخرى والمجالات التي يصعب على المحاسبين قياساً مثل نسب التلوث في الماء والهواء والأرض ومشاكل نفاذ الطاقة وغيرها.
4. يقوم القياس المحاسبي بمحاولات عديدة تفيد الطوائف المختلفة سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، فهو فقد ظهر ليعالج القصور الذي تركه القياس الاقتصادي من خلال المحاسبة التقليدية، وذلك بسبب إهمالها لكثير من المعلومات التي تعتبر ذات فائدة للمستخدمين أي جماعات الضغط البيئي والدولة والمجتمع بصفة عامة.

(1) مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2002م)، ص 164.

(2) السيد عبد العزيز شعيب، نحو نظرية للمحاسبة الاجتماعية، (القاهرة: جامعة الزقازيق، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1996م)، ص 655.

(3) محمد حسين أحمد، استخدام الأساليب الكمية في قياس الأداء الاجتماعي للمشروع، (القاهرة: جامعة حلوان، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1987م)، ص 30.

(4) عبد الكريم عمر الشبلي، القياس والتقارير في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 1996م)، ص 57.

يرى الباحث أن عملية قياس العائد الاجتماعي تواجه عدة صعوبات تتمثل في الآتي:
معظم العوائد الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج المنظمة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمنظمة، والعديد منها يصعب قياسها نقداً فمثلاً كيف يمكن قياس أو تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمنظمة. حتى ولو تحققت للمنظمة نتيجة قيامها بالأنشطة الاجتماعية الخارجية والتي تتمثل في قبول المجتمع للمنظمة اجتماعياً فأن تقدير قيمة نقدية لهذا القبول صعب التحقق من ناحية، ولا يتفق مع سياسة الحيطة والحذر من ناحية ثانية، مثل تحقيق انطباع حسن عن المشروع لدى المجتمع، حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن. أركان القياس المحاسبي هي⁽¹⁾:

- الشيء المراد قياسه الريح مثلاً، الطاقة، الإنتاج.
 - اختيار المقياس المناسب كالنقد، أو عدد الوحدات.
 - تحديد وحدة القياس كالليرة السورية مثلاً.
 - تحديد الشخص المسؤول عن القياس، المحاسب مثلاً.
- أما خطوات عملية القياس المحاسبي فتتمثل في:
- تحليل الأحداث المالية أو المعاملات.
 - تبويب أطراف العملية لإثباتها بالدفاتر.
 - عملية تشغيل البيانات المحاسبية، الوصول إلى مرحلة التحميل والتسوية⁽²⁾.

ثانياً- مجال عملية القياس المحاسبي:

يستلزم هذا المجال حصر وتحديد الإطار الذي تنصب عليه عملية القياس، وهذا الإطار يشمل الأحداث والمعاملات المالية، وقياس القيم الاقتصادية لها مقاسة بوحدة نقدية ثابتة سواء كان الأمر في لحظة زمنية معينة تمثل نهاية الفترة المالية المعتمدة للتوصل إلى تلك القيم الاقتصادية وصياغتها في قائمة المركز المالي للوحدة المحاسبية، أو ما يطرأ على تلك القيم من تغير بالزيادة أو النقصان خلال الفترة المالية معبراً عنه بأوجه الإنفاق المختلفة وبنود الإيرادات للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال الوحدة المحاسبية عن الفترة المالية المعتمدة من خلال صياغة تلك القيم في قائمة الدخل لنفس الوحدة المحاسبية⁽³⁾.

(1) كمال النجيب، مرجع سابق، ص 167.

(2) جورج دانيال، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1993م)، ص 38.

(3) مصطفى الشامي، البعد الإعلامي المحاسبي، اتصال وإفصاح- لترشيد القرار الاستثماري ودعم سوق المال، (القاهرة: جامعة الزقازيق، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1997م) ص ص 489-491.

1. تطبيق عملية القياس المحاسبي:

إن النظرة الشاملة وفق المنظور الاقتصادي والمحاسبي للقياس نابغة أساساً من تحقيق الهدفين أدناه أو أحدهما⁽¹⁾:

أ. قياس الموارد التي تحقق الدخل:

إن موضوع القياس ذاته يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل ولأجل الاطمئنان على استمرارية أسبابه وسلامة تحقيق الدخل وبمعدلات عائد إن لم تتزايد فعلى الأقل أن لا تكون متناقصة. لا بد من زيادة الاهتمام ورعاية تلك الثروة التي تشكل مصدر تحقق الدخل وتدقيقه والحفاظ عليها، وهذا يستلزم بالضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها وباستمرار، للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب.

ب. تأمين الاستقلال الأمثل للموارد المتاحة:

بعد أن تتم عملية القياس للطاقت الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة، بالإمكان تحقيق هدف آخر هو دراسة الفرص البديلة، بهدف توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالاً عقلانياً ورشيداً، للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق. وعليه لا بد من الأخذ في الحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنفود، وعلى ضوء ذلك لا بد من إجراء عملية القياس المحاسبي للقيم الاقتصادية في لحظة زمنية معينة ومعبر عنها بوحدات نقدية.

2. عدم ثبات أسعار السوق محل القياس:

إن استخدام القياس المحاسبي للطاقت المتاحة للموارد يواجه بعض الصعوبات، بسبب عدم ثبات أسعار السوق، وهذه الأسعار تختلف من مورد إلى آخر.

فلو أخذنا مثلاً - على سبيل الذكر - يختلف القياس بعض الشيء بالنسبة للأصول المتداولة أسهلها عليه الحال للأصول الثابتة، بسبب قصر المدى الزمني وخضوع عملية القياس لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل.

بينما الأصول الثابتة لها عمر إنتاجي طويل نسبياً؛ مما يظهر آثار تقنيات السوق (التضخم) لذا يستلزم اللجوء إلى التكلفة الاستبدالية بالنسبة للأصول التي تشتري بهدف بيعها كأصل متداول⁽²⁾.

ثالثاً - القياس المحاسبي الاجتماعي والمعايير، والأساليب:

1. القياس المحاسبي الاجتماعي:

برزت أهمية القياس المحاسبي المسؤولية الاجتماعية، كأحد أهم المواضيع المعاصرة في الوقت الراهن، والذي تعني بعملية اختيار إجراءات قياس الأداء الاجتماعي والمنشآت والإفصاح عن معلومات تفيد في تقييم ذلك الأداء.

(1) المرجع السابق، ص 513.

(2) جورج دانيا، مرجع سابق، ص 26.

على الرغم من أهمية عملية القياس المحاسبي لتلك المتغيرات إلا أنها لا زالت تعاني من صعاب وعقبات تحول دون تطورها⁽¹⁾.

تعكس هذه الصعاب في طبيعة الأنشطة الخاضعة للقياس، لكونها غير محددة المعالم أولاً، ولم يتم الاتفاق عن ماهيتها ثانياً، نتيجة وجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع، وصعوبة القياس الكمي لها، إضافة إلى طول الفترة الزمنية بين واقعة حدوث التكلفة الاجتماعية وزمن العائد الاجتماعي المتحقق من ذلك التكلفة.

تجدر الإشارة إلى أن الصعوبات التي تكتنف عملية القياس المحاسبي ينبغي أن لا تقف عائقاً دون المضي بإجراء الأبحاث اللازمة للتطبيق العملي في إدارة منظمات الأعمال، وأن لا تكون مبرراً للحد من وإغفال أهمية هذا القياس.

بصورة عامة فإن قياس المسؤولية الاجتماعية لأي منظمة تنطوي على مفهوم (إدارة العقد الاجتماعي)⁽²⁾. حيث تقوم بإنتاج السلع والخدمات التي يرغب بها المجتمع ولقياس بعض المنافع على أفراد المجتمع.

تحدد هذه المسؤولية بأربعة مؤشرات تمثل أركان هيكلية الأداء الاجتماعي وهي:

أ. مؤشر قياس الأداء الاجتماعي للعاملين بالمنشأة:

ويشمل على قياس جميع تكاليف الأداء بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المنشأة للعاملين لديها بغض النظر عن مواقعهم التنظيمية، أو نوع طبيعة أعمالهم، وتقوم المنشأة بالالتزام بتوفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة الولاء والانتماء للعاملين كالأهتمام بحالتهم الصحية، وتدريبهم وتحسين وضعهم الثقافي والاهتمام بمستقبلهم عند انتهاء فترة خدمتهم وما شابه ذلك من خدمات.

ب. مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي لحماية البيئة:

يشتمل على قياس كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحى بها لحماية أفراد المجتمع المحيط الذي الذي تعمل به المنشأة داخل نطاقها لجغرافي، حيث تحاول جاهدة رد الأضرار عن البيئة المحيطة والمتولدة من أنشطتها الصناعية، وهذه تشمل على تكاليف حماية تلوث الهواء والتربة و البيئة البحرية والمزروعات والأعشاب الطبيعية وتلوث المياه وما إلى ذلك من أضرار.

يرى الباحث أن التنمية يجب اعتباره إحدى الوسائل للارتقاء بالإنسان.

وفي دراسات قياس الأثر البيئي يقترح العلماء مراعاة العناصر ذات الأهمية ت بعاً لطبيعة نشاط المشروع، ذكر العناصر التالية:⁽³⁾

- عناصر طبيعية- كيميائية: الأرض، مياه السطح، المياه الجوفية، الجو.
- عناصر حيوية: النباتات الحيوانية.

(1) حارس كريم العاني، مرجع سابق، ص ص 9-12.

(2) المرجع السابق، ص 34.

(3) جورج دانيا، مرجع سابق، ص 26.

- اعتبارات بشرية: الصحة والأمن، والاعتبارات الجمالية والثقافية.
 - اعتبارات اجتماعية- اقتصادية: فرص العمل.
- إن قياس التكاليف البيئية تنشأ بعد قيام المنظمات بمزاولة نشاطها مما ينتج عنها مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة.
- ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل المنشأة تكاليف يمكن قياسها ومن هذه التكاليف ما يلي:
- تكاليف الرقابة: وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لمنع إنتاج الملوثات أو النفاية التي تسبب تدهور الجودة البيئية منها: تقييم واختيار آلات للمنع أو الحد من التلوث والدراسات البيئية، وتصميم النظم لمقابلة الأهداف البيئية سواء كانت نظم سراء أو تسويق وتغليف أو نظم معلومات محاسبية وإدارية أو إعادة استخدام رداءة النفايات.
 - تكاليف الاكتشاف: وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والنظم داخل المنشأة متفقة مع المعايير البيئية المناسبة سواء كانت إلزامية أو اختيارية. ومن هذه التكاليف: تكاليف المراجعة البيئية، وتكاليف فحص المنتجات والعمليات، وتطوير مقاييس الأداء البيئي والرقابة على معدلات التلوث.
 - تكاليف الفشل الداخلي: وهي عبارة عن التكاليف البيئية داخل المنشأة والتي فشلت المنشأة في تفاديها ومنعها في الماضي، بسبب إنتاج الملوثات والنفايات وانطلاقها داخل البيئة، ومن أنشطة الفشل البيئي: الغرامات والجزاءات التي تفرض على المنشأة نتيجة الضرر البيئي وعدم الالتزام بالتشريعات البيئية. لذلك اقترح بعض العلماء معادلة رياضية ولحساب ما يمكن ان تتحمله الوحدة الاقتصادية من مبالغ لقاء ما تسببه من أضرار كما يلي:
- إجمالي تكاليف للوحدة من التلوث/ إجمالي الوحدة × صافي أرباح الوحدة.
- **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المؤداة بسبب إنتاج الملوثات أو النفاية وانطلاق هذه الملوثات والنفاية في البيئة، وتنقسم هذه التكاليف إلى:
 - تكاليف الفشل المدركة مثل: تكاليف تنظيف التربة الملوثة.
 - تكاليف الفشل غير المدركة مثل: تكاليف العلاج الطبي نتيجة تلوث الهواء.
- وبصورة عامة تقسم التكاليف البيئية من حيث ارتباطها بالمنشأة إلى:
- **تكاليف اجتماعية مباشرة:**
- تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تقع على المجتمع نتيجة الأضرار الناشئة عن ممارسة المنشأة لأنشطتها الضارة، وخصوصاً مزار التلوث بكافة أشكاله. وتتحد مجالات المسؤولية الاجتماعية المنشأة في المحافظة على البيئية، وتحقيق أمان المنتجات في الحفاظ على الموارد الطبيعية واستخدامها بطريقة مثلى.

رابعاً- مداخل تقدير التكاليف البيئية:

إن تقدير التكاليف البيئية يتضمن نظرة مستقبلية أصعب من متابعة إستراتيجية قائمة والغرض تحديد التكاليف البيئية هناك مدخلان أساسيان هما⁽¹⁾:

المدخل الاتسبائي:

يعد هذا المدخل أحد طرق تقدير التكاليف البيئية، إذ يسأل الملوثون عن تقديرات تكلفة السيطرة على التلوث، وهنا يجب مراعاة المصدقية في التقديرات، إذ إن المبالغة قد تخلق قواعد رقابية أقل شدة للسيطرة على التلوث.

المدخل الهندسي:

يعتمد هذا المدخل على المعلومات الهندسية المرتبطة بحصر التقنيات الممكن استخدامها للسيطرة على التلوث، وتقدير كلفة الشراء واستخدام تلك التقنيات مع افتراض استخدام التقنيات التي تعمل على خفض الكلفة بنفس الوقت.

ج. مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لخدمة المجتمع:

يتضمن قياس كافة التكاليف التي تهدف إلى إسهامات المنشأة في خدمة المجتمع متمثلة بذلك على التبرعات والمساهمات للمؤسسات التعليمية والثقافية والخيرية، وإسهاماتها في برامج التعليم، والتدريب الاجتماعي، ومشاريع التوعية الاجتماعية لأبناء المنظمة.

د. مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لتطوير الإنتاج:

يتضمن هذا المجال المظاهر النوعية للمنتجات مثل: منفعتها، طول حياتها، أمانها، وقابليتها لتقديم الخدمة أو الوظيفة المرجوة، وكذلك أثرها على تلوث البيئة.

إضافة إلى نيلها رضا المستهلك الصدق في الإعلان والاكتمال والوضوح عن طريق الاستخدام وحدودها والمخاطر المرتبطة، ومدة صلاحية الاستخدام وتشتمل على قياس كافة تكاليف الأداء الاجتماعي التي تنصب في خدمة المستهلكين حيث تتضمن تكاليف الرقابة على الإنتاج وتكاليف البحث والتطوير ثم تكاليف ضمانات المتابعة ما بعد البيع، وتدريب وتطوير العاملين وغيرها من الخدمات التي تحقق حالة الرضا للمستهلكين من الخدمات المقدمة.

يتطلب تطبيق مدخل تكلفة دورة حياة المنتج على التكاليف البيئية أن تشتمل جميع التكاليف (الماضية، الحالية، المستقبلية) في تحليل الربحية طويلة المدة للمنتجات حيث أنه في ظل المفهوم الحديث للبيئة الصناعية المتطور فإن فهم تكاليف دورة حياة المنتج الكاملة والتي تتحقق أثناء وقبل وبعد دورة التصنيع أو الإنتاج تعتبر في غاية الأهمية، لتحديد أسباب تحقيق تكاليف الإنتاج حيث بموجب يمكن لمتخذي القرارات اتخاذ القرار السليم.

(1) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 351-352.

يساعد تحليل دورة حياة المنتج في التعرف على احتمالات ومسببات التلوث وكيفية منعها، ويمكن تقسيم دورة حياة المنتج إلى المراحل الآتية:⁽¹⁾

- 1- دورة الأبحاث والتطوير: وتهدف هذه المرحلة إلى تقليل التلوث البيئي من خلال تصميم منتج صديق للبيئة.
 - 2- دورة التصنيع: يتم من خلال هذه المرحلة اختيار واقتناء المواد المستخدمة في عملية الإنتاج حيث لا تسبب تلوث بالبيئة.
 - 3- دورة خدمات ما بعد البيع: تهدف هذه المرحلة إلى إختيار الموارد المناسبة التي توفر مواد ومكونات وعناصر الطاقة النظيفة غير الملوثة.
 - 4- مرحلة التعبئة: وتهدف هذه المرحلة إلى تقليل التلوث البيئي بعدم استعمال مواد تعبئة ملوثة للبيئة ومضرة بالصحة وعلى ان تكون العبوات المستعملة قابلة لإعادة التدوير والاستخدام.
 - 5- مرحلة الاستخدام: يتم في هذه المرحلة التحقق من استخدام الأمتل للمنتج بحيث لا يتسبب في إنبعاثات ضارة وملوثة للبيئة.
 - 6- مرحلة التقسيط أو التخلص من المنتج: حيث يتم التخلص من المنتج إذا انخفض الطلب على المنتج وزادت تكاليفه على إيراداته بطريقة لا تسبب التلوث بيئي.
- إن قياس المؤشرات السابقة لا يمكن أن تدخل حيز التطبيق العملي ما لم تحظ بمعلومات محاسبية واضحة ودقيقة على مستوى المنظمة، والبيئة، والمجتمع ككل، ولذلك تم التأكيد على ضرورة الاعتماد على معلومات محاسبية واضحة وصريحة لكافة التكاليف المؤثرة على بيئة ومحيط الاستثمار تمهيداً لقياسها⁽²⁾.
- أن الأداء الاجتماعي لأي منظمة أعمال لا يمكن تقييمه والحكم عليه بنظرة مجردة بمعزل عن تكاليف الأضرار التي يتحملها المجتمع نتيجة للآثار السلبية للنشاط الاقتصادي لتلك الوحدة، وبذلك ينبغي إجراء الموازنة بين ما تقدمه تلك الوحدة من أداء اجتماعي لكافة أطراف وما لها من آثار سلبية ضارة بالبيئة المحيطة والمجتمع ككل من جانب آخر.
- إن المشكلة الأساسية التي تعيق عملية الموازنة هي كيفية إخضاع تكاليف تلك الأضرار الاجتماعي للقياس الكمي.

بمعنى آخر كيفية تحويل بعض هذه التكاليف من أضرار معنوية إلى خسائر على شكل قيم نقدية لأغراض القياس الكمي، فبعض الأضرار التي يتحملها المجتمع مثال: الضوضاء أو تلوث البيئة، قد تنعكس بشكل أو بآخر. على زيادة تكاليف العلاج للأمراض ذات العلاقة بهذا التلوث، والذي تتحمله

(¹) كمال النجيب، مرجع سابق، ص 170.

(²) محمد نبيل علام، إخضاع الأداء الاجتماعي للمنظمة للقياس العلمي، دراسة ميدانية بمنطقة حلوان، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارية، العدد الأول، 1996م)، ص 570.

الوحدات الصحية وأفراد المجتمع، إلا انه يبقى من الصعب الإيفاء بشيء مباشر ودقيق على حجم تلك الآثار.

إن عملية حصر تلك التكاليف ومقارنتها ليست بالأجراء اليسر والسهل، حيث إن المعلومات المستقاة لهذا الغرض لا تتضمن بشكل مطلق معلومات كمية. بل تشير في الغالب إلى معلومات نوعية يصعب ترجمتها كمياً، وبذلك تبقى عاجزة عن الإحلال كقياسات منطقية تعوض عن الأضرار أو التكاليف المهترئة⁽¹⁾.

خامساً - معايير الحكم على تحقيق أهداف القياس المحاسبي:

لأبد لنا عند استخدام القياس المحاسبي من الاعتماد على معايير ومقاييس تساعدنا في التأكد من تحقيق أهداف القياس باعتماد أفضل الأسس والإجراءات والأساليب اللازمة والممكنة للتحقيق.

إن دراسة معايير القياس المحاسبي وصياغة الأسس النظرية كان لها محل اهتمام ومتابعة من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية واللجان المنبثقة عنها، إذ يعود لها الفضل في صياغة بعض الأسس النظرية الخاصة بصياغة معايير القياس المحاسبي والتي قد أشارت إلى وجود خمسة معايير للقياس المحاسبي تلخصنا بما يلي:

1- معيار الملائمة:

إن أداء وظيفة القياس المحاسبي يهدف إلى إمكانية تحديد وقياس القيمة الاقتصادية للموارد المتاحة وما يطرأ عليها من تعديلات وتطورات، وأن عملية القياس تلك ينجم عنها التوصل إلى صياغة معلومات محاسبية محددة، يستلزم أن تكون تلك المعلومات من سجع مع الهدف من وظيفة القياس ومتلائمة معه.

إن الالتزام بهذا المعيار يعكس أهم خصائص المعلومات المحاسبية والتي يستلزم ان تتلاءم تلك المعلومات من الهدف من قياسها. أي قدرة تلك المعلومات على إبراز القيمة الحقيقية والصحيحة للموارد المتاحة، وأوجه استخدامها في أي لحظة زمنية تتطلبها عملية القياس، بما في ذلك القياس الذي يمكن أن يتم في لحظتين زمنييتين لأجل المقارنة بينهما، وهذا ما يتم التوصل إليه في نهاية أعمال الدورة المحاسبية⁽²⁾.

تأكيداً على ما تقدم تعتبر الباحث هذا المعيار من أهم معايير القياس المحاسبي، لأنه يساعد على تحقيق الملائمة ما بين نتائج المعلومات المحاسبية وأهداف القياس ذاته.

وبناء عليه، تعتبر المحاسبة وفق المفهوم المعاصر نظاماً متكاملًا للمعلومات المحاسبية، والذي يشكل الهدف العام لهذا النظام هو إنتاج وخلق المعلومات المحاسبية وصياغتها قس تقارير وقوائم مالية

(¹) محمد نبيل علام، حدود المسؤولية الاجتماعية، إطار فطري لمراجعة الاداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم الثالث، (المملكة العربية السعودية: مجلة الإدارة العامة، العدد 7، اكتوبر 1991م)، ص ص 18-22.

(²) محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص ص 101-107.

يتم الاعتماد عليها في القياس، ومن ثم اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل الفئات الداخلية والخارجية المستخدمة لتلك المعلومات.

2- معيار الهدف من النشاط والإلزام القانوني:

إن المعيار الهدف من النشاط لا ينص صراحة على إلزام المنشأة للقيام بالأنشطة الاجتماعية. إن الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه هو الذي يلزمها بتحمل هذه التكاليف الاجتماعية، فمثلاً قيام المنشأة بعقد برامج لتدريب الطلاب وأفراد المجتمع المحيط بها في العطلات هي أنشطة تقوم بها المنشأة بمحض إرادتها، وذلك لتحقيق أهداف اجتماعية ترمي في تحقيقها على المدى البعيد لخلق صورة طيبة في أذهان الجمهور على الرغم من أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف اجتماعية تتحملها المنشأة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود التزم قانوني يلزمها بذلك⁽¹⁾. أما معيار الالتزام القانوني فهو معيار للالتزام المنشأة بالتمييز بين التكاليف الاقتصادية والتكاليف الاجتماعية، فالأنشطة التي يلزم القانون المنشأة بأدائها والوفاء بها لا تكون تكاليف أنشطة اجتماعية، وإنما تعتبر تكاليف اقتصادية على اعتبار أن القانون يلزمها بتحمل تلك التكاليف، وإلا جرت مساءلتها من قبل القانون إن هي لم تف بذلك.

يرى الباحث في الوقت الراهن، إن معيار الهدف من النشاط هو الأدق لتمييز الأنشطة الاقتصادية من الأنشطة الاجتماعية، لأن أغلب التشريعات الاجتماعية من قبل الدولة هي إما إختيارية أو لم تنص بصراحة على إلزام الشركات بتحمل مسؤوليتها الاجتماعية، ولم تفرض عليها نتيجة عدم الالتزام أية عقوبات رادعة، وحتى لو فرضت الدولة تشريعات ملزمة سيختلف التطبيق من شركة إلى أخرى نتيجة اختلاف الأنشطة.

3- معيار الموضوعية العلمية:

هناك فرض من ضمن الفروض المحاسبية يصطلح عليه "فرض الموضوعية"، الذي يستلزم الدقة في إصدار الأحكام، وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي للحكم الجرافي والاحتمالات غير المؤكد الحدوث. يدعو فرض الموضوعية في المحاسبة إلى ضرورة ربط الماضي بالحاضر، وهذا الفرض يختلف بعض الشيء عما نعنيه في معيار الموضوعية العلمية الذي يسمح باستخدام مختلف الوسائل والأساليب الإحصائية والتحليلية في قياس الموارد المتاحة، ولوحة استخدامها وما يصاحبه من تغير وتعديلات في القيم والتنبؤ بها في المستقبل، كما بالإمكان الاسترشاد ببعض الحجج والبراهين التي يعتمد عليها في تقدير الأحكام الشخصية لتحقيق أهداف القياس المحاسبي.

إن اعتماد معيار الموضوعية العلمية يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية المقاسة الاستفادة من مفهومي التوحيد و التحديد في عمليات القياس ونتائجه، علماً بأن أساس التوحيد والتحديد نابعة من

(1) عبد الناصر نور، منير شاكر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، المجلة الدولية للعلوم الإدارية، (الإمارات العربية المتحدة: معهد التنمية الإدارية، العدد 3، 2001م)، ص ص 264-265.

تدني الأسس العلمية والموضوعية التي لا خلاف حولها بين المحاسبين مثل: طرق تسعير المخزون، وطرق حساب الإهلاك، فالتوحيد يشمل الالتزام بالمبدأ لكن ليس بالضرورة اختيار نفس الطريقة. يرى الباحث أن الموضوعية تعتبر صفة أساسية ورئيسية في القياس المحاسبي، لسبب بسيط أنها تزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المستخرجة، وبعدها عن التقديرات الشخصية المتحيزة في أغلبها. فالموضوعية تتحقق إذا قام شخصان مؤهلان تأهيلاً علمياً ومهنيًا بعملية قياس لشيء معين، وبصورة مستقلة عن بعضها البعض، فإنهما يصلان إلى النتائج نفسها، وهنا نقول إن هذا القياس موضوعياً.

4- معيار القياس الكمي كلما أمكن ذلك:

إن الهدف العام لأداء وظيفة القياس المحاسبي يتمثل في حصر وقياس قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة واستخداماتها، ومتابعة كافة التقديرات التي تطرأ عليها ما بين لحظتين زمنييتين مختلفتين. إن المحاسبة تعتمد على وحدات قياس كمية، لذا يفضل استخدام الأسلوب الكمي كلما أتاحت الفرصة، لأن استخدام الأسلوب الكمي يؤمن من جهة الدقة والموضوعية في القياس، وكذلك الأمر التحديد والوضوح في التفسير من جهة ثانية.⁽¹⁾

بناء على ما سبق من الضرورة اختيار المقياس الكمي المناسب من قبل المحاسب، بسبب وجود عدة مقاييس كمية مختلفة، والذي يجب أن يتصف أساساً بالشمول والعمومية والتوحيد لمختلفة عناصر الموارد الاقتصادية المختلفة. إن أفضل مقياس كمي يتصف بتك الموصفات هو النقود، نظراً لكونها تؤدي بالإضافة لوظيفة القياس كل من وظائف التقييم والدفع والمبادلة. يرى الباحث إن وجهة نظر بعض الباحثين في أن المقياس الكمي يتمثل بالنقود هي نظرة صحيحة لكنها غير مكتملة أيضاً، إذا أهملت التقلبات المستمرة في المستوى العام للأسعار، وزيادة معدل التضخم النقدي، والتي لا تدع مجالاً للشك في عدم إمكانية تطبيق أحد المبادئ المحاسبية التي يستند على فرض ثبات قيمة الوحدة النقدية، لذلك يجب أن تقترن وحدة القياس النقدي باختيار أساس القياس الملائم.

5- معيار المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس:

إن ممارسة أي نشاط اقتصادي مهما كانت طبيعته وحجمه، والنتائج المرجوة من ممارسته، تستوجب أن لا يتم تجاهل عامل التكلفة بالمفهومين الاقتصادي والاجتماعي، إذ لا بد من تطبيق مبدأ "تكلفة الكلفة" والذي يعني لا بد من الاهتمام والمقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية الناجمة عن عملية القياس وما تكبدته تلك العملية من نفقات وتكاليف.⁽²⁾

هناك تكاليف كبيرة تترتب على توفير معلومات دقيقة قد تتوء من تحملها هذه الشركات، كما أن مزيد من الإفصاح مع عدم وجود حدود أو سقف له سوف يؤدي إلى نزيف الأموال، والتكاليف قد

(1) مصطفى حسن بسيوني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، (الإمارات العربية المتحدة: جامعة الإمارات العربية بحث علمي مقدم للمؤتمر الدولي، مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، ديسمبر 2007م)، ص 8 و9.

(2) محمد علي بدوي، المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، (القاهرة: دار الكتاب الجامعي الحديث، 2007م)، ص ص 91-92.

تكون فوق طاقة هذه الشركات، ومن ثم كان يجب التوافق بين التكلفة المرتفعة لتجميع وإنتاج المعلومات وتحليلها، وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف وخدمة المصلحة العامة.

إن تطبيق هذا المعيار يترك أثراً على تطبيق المبادئ الأخرى، وهنا يجب عدم الجمود والتقييد بمعيار والتخلي عن غيره، بل لابد من الاهتمام بمعامل المرونة مع ترجيح الرؤية لمعيار التكلفة في الحدود المقبولة، لأن الاستزادة في الحصول على معلومات تفصيلية ودقيقة يترتب عليها تكاليف أكثر، حيث توجد علاقة طردية بين كل من الدقة والتفصيل من جهة، والتكلفة من جهة أخرى.

يؤكد الباحث على هذه العلاقة، في عدم التمادي والاستمرار في الرغبة للحصول على المعلومات أكثر دقة وتفصيلاً وإهمال جانب التكلفة، كما لا يجوز بالمقابل الالتزام بمعيار التكلفة والتخلي عن أساسيات التفضيل والدقة والموضوعية في المعلومات المحاسبية الواجب الحصول عليها. وبالتالي يصبح لزاماً على المحاسب المختص بالقياس الكمي للموارد الاقتصادية الالتزام بمبدأ التوازن بين التكلفة من جهة والدقة والتفصيل من الجهة أخرى بحيث لا يطغى طرف على آخر أو يهتم بطرف على الآخر.

2- أساليب عملية القياس المحاسبي الاجتماعي:

يمكن إتباع عدة أساليب لعملية قياس أنشطة المسؤولية الاجتماعية في المنشآت. حيث يتوقف أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن حصر هذه الأساليب في ثلاثة أنواع:

1- أساليب القياس المباشر:

باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس تحدد نتيجة القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يسمى بعملية الحساب المبينة أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ومثال على ذلك: قياس تكلفة آلة لغرض اجتماعي، وذلك من خلال ثمنها الموجود على فاتورة الشراء⁽¹⁾.

2- أساليب القياس المشتقة (غير الأساسية):

تستخدم هذه الأساليب عندما يتعذر على المحاسبين قياس قيمة الأثر الاجتماعي محل القياس بطريقة مباشرة، فإذا تم تسعير أجزاء آلة وذلك لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة باستخدام القياس غير المباشر، وذلك للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة واحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أسعار الأجزاء معاً، للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة⁽²⁾.

تجدر الإشارة إلى أن المحاسب لا يستطيع القيام بعمل قياس غير مباشر إلا إذا كان مسبقاً بعملية قياس مباشر، فمثلاً إذا أراد المحاسب أن يقيس القيمة الإجمالية لأصلين، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، وذلك بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس المباشر، وعند ذلك تحدد بأسلوب القياس غير المباشر لمعرفة قيمتها الإجمالية. وفي هذه

(1) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الإطار الفكري وتطبيقاته، (عمان: دار جنين، 1991م)، ص 215.

(2) المرجع السابق، ص 216.

المقاييس لا تعبر في الواقع عن الرقم الدقيق لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع إلا أنها تمثل حالياً أفضل رقم تقريبي لأضرار أي أفضل رقم بديل للتكاليف الاجتماعية⁽¹⁾.

3- أساليب القياس التحكيمية:

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة، لكن الفرق الرئيسي ينحصر في أنه يوجد في أساليب القياس غير المباشرة قواعد موضوعية تحكمه أما الأساليب غير المباشرة فلا يوجد فيها مثل هذه القواعد، الأمر الذي يجعلها أكثر عرضة للتحيز الناتج عن تقديرات شخصية للقائمين بعملية القياس⁽²⁾.

يرى الباحث من خلال ما سبق، أن هناك الكثير من أنشطة المسؤولية الاجتماعية تفتقد إلى قواعد ومعايير منظمة لعملية القياس المحاسبي الاجتماعية، نتيجة عدم وجود معايير منظمة لهذه الأنشطة، ولتشابك هذه الأنشطة مع الأنشطة الاقتصادية، ولأنها كذلك تؤثر على جهات من خارج المنظمة، ولا يوجد لها كيان مادي ملموس في بعضها.

الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

أولاً- مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي وأنواعه ومجالاته:

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي الاجتماعي:

تعرض معيار الإفصاح المحاسبي لكثير من الجدل في الأوساط المهتمة بمهنة المحاسبة حيث ظهرت العديد من وجهات النظر والتي تتضمن تعاريف متعددة للإفصاح وقد جاء ذلك نتيجة للأهمية البالغة التي حظي بها المعيار لكونه يجسد وظيفة الاتصال كأحد الوظائف الأساسية للمحاسبة. حيث يعرف معجم كلية (برنهارت الأمريكية)، الإفصاح بشكل عام بأنه يعني إظهار الشيء وجعله معلوماً وواضحاً، والإفصاح المحاسبي يراه البعض من مكونات العرف المحاسبي إذ أن العرف المحاسبي يمثل مجموعة التقاليد أو العادات المألوفة للمحاسبين والمتفق عليها فيما بينهم عليه، فإنه في حالة حدوث أي تغير جوهري في هذه التقاليد أو تلك العادات المحاسبية فإن الأمر حينئذ يتطلب الإفصاح عن هذا التغير، خاصة إذا كانت آثار هذا التغير تتحسب على نتائج المشروع وعلى حقيقة مركزه المالي.

كذلك تم تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه إعلام ذوي المصالح المتعلقة بمشروع من المشروعات بالمعلومات المالية الخاصة بالمشروع والحقائق الاجتماعية المتعلقة به وإحاطتهم علماً بالأسس السليمة التي تمكنهم من الحكم إدارة المشروع واتخاذ القرارات المناسبة⁽³⁾. وعرف أيضاً بأنه "ظهور محتويات القوائم المالية بشكل صريح وكامل ولا تحتل أكثر من معنى أو تحمل أي شكوك

(1) مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص ص 179-181.

(2) محمد نبيل علام، مرجع سابق، ص 22.

(3) عبد المنعم محمود وعيسى محمد أبو طبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، الجزء الثاني، (القاهرة، إدارة الثقافة العربية، بدون تاريخ

نشر)، ص ص 364-365.

في معناه⁽¹⁾. عليه فهو "الطريقة التي تستطيع المنظمة بموجبها إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة ذلك. فالإفصاح المحاسبي هو "الإظهار الكامل والواضح (للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة) في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى، ويتحقق ذلك خلال المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المنشأة، والصدق المحاسبي في القوائم المالية والاجتماعية، وتقديم البيانات غير المتحيزة عن حقيقة النشاط الاقتصادي والاجتماعي للاعتماد عليها، في اتخاذ القرارات الصائبة"⁽²⁾. والإفصاح المحاسبي يقتضي نشر كل المعلومات الاقتصادي التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت كمية أو وصفية؛ بما يساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفيض حالة عدم التأكد لديه من الأحداث الاقتصادية المستقبلية⁽³⁾.

يستخدم الإفصاح المحاسبي لتزويد متخذي القرارات بالمعلومات المؤثرة على الربح والمركز المالي، وتعتبر القوائم المالية الأساسية العمود الفقري للإفصاح، حيث يراعي في إعدادها المبادئ المحاسبية المقبولة مثل: التبويب، والتوحيد، والأرقام المقارنة⁽⁴⁾. والإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين، بشكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة، وباختلاف مستواهم الثقافي، ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى⁽⁵⁾.

من خلال التعاريف السابقة يستنتج الباحث، أن القاعدة العامة للإفصاح المحاسبي هي ان يتم الإعلام في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لمستخدميها متى احتاجوا إليها، دون أية عوائق أو تشويش أو تعقيد.

فالإفصاح المحاسبي يمثل ركيزة أساسية للفئات ذات العلاقة بالمنشآت عموماً، وفئة المستثمرين خصوصاً، نظراً لما يقدمه الإفصاح من معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة، ويتم ذلك من خلال إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن من أبرز أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية توفير المعلومات وإعداد التقارير الاجتماعية، والتي من شأنها أن تعكس مدى التزام منظمات الأعمال بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي سعياً إلى توفير القدر الكافي من المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الرشيدة لدى مختلف الأطراف ذات الصلة ويتحقق ذلك من خلال⁽⁶⁾:

أ. الحدث المحاسبي في بيانات القوائم المالية والاجتماعية.

(1) محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 43.

(2) يوسف جربوع، مرجع سابق، ص 250.

(3) احمد شعير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، (القاهرة: جامعة أسبوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، عدد 25 ديسمبر 1998م)، ص 81-82.

(4) حيدر بني عطاء، مفاهيم محاسبية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 18.

(5) حسن القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، (الجمهورية العربية السورية: منشورات جامعة دمشق، 2000م)، ص 200.

(6) احمد شهير، مرجع سابق، ص 159.

ب. المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المنشأة.

ج. تقديم البيانات غير المتحيزة عن حقائق النشاط الاقتصادي والاجتماعي.

إن نطاق الاهتمام الإعلامي للمحاسبة (الإفصاح) لم يعد مقتصرًا على فئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح، وإنما يجب أن يمتد ليأخذ في الاعتبار أثر المعلومات المحاسبية، ومدى فائدتها في توجيه سلوك كافة القطاعات.

مما سبق ذكره، يعتبر تجسيداً للاتجاه الحديث في الإعلام المحاسبي والذي يوجه اهتمام المعلومات صوب أهداف أكثر اتساعاً بحيث تتضمن خدمة المجتمع بأكمله و العمل على زيادة رفاهيته.

إن اهتمام الدولة والمجتمع بالآثار الاجتماعية عن طريق الإفصاح المحاسبي كان لمحاولة التعبير عن تلك الآثار الاجتماعية انسجاماً مع الدور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الذي تقوم به المحاسبة⁽¹⁾.

تميز عقد السبعينات من القرن الماضي بعدد من المحاولات النظرية والعملية للإفصاح عن البعد الاجتماعي، وقد كان هذا البعد موضوعاً لعدد من المناقشات التي عقدتها لجنة البورصة (SES) في الولايات المتحدة، وكذلك مجمع المحاسبين الأمريكي (AAA)، كما شكلت عدة منظمات كمجلس الأفضليات الاقتصادية (CEP) لجمع المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للشركات نظراً لأن المعلومات المصنفة بشكل اختياري من قبل الشركات قد لا تكون صالحة للمقارنة.

2- أنواع الإفصاح المحاسبي:

يرى الباحثون أن للإفصاح أنواع متعددة ويجب أن يأخذ الإفصاح المحاسبي أحد الأنواع التالية:⁽²⁾

(أ) الإفصاح الكامل: يعني ضرورة عرض جميع البيانات المالية، وهذا الأمر لا يلغي التأكيد الكافي من المحاسبين لأنه قد يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المعلومات من جهة ويؤدي إلى إظهار بيانات زائدة وغير ملائمة من جهة أخرى مما يؤدي إلى تضليل قراءة القوائم المالية.

(ب) الإفصاح العادل: وهو يمثل امتداداً للمدخل الأخلاقي في تغيير الإفصاح، حيث يفترض تقديم البيانات المالية التي تخدم كل الأطراف على حد سواء يخضع هذا المستوى من الإفصاح إلى جوانب سلوكية تتعلق بمعدي القوائم المالية.

(ج) الإفصاح الكافي: يمكن تحديد ماهية الإفصاح الكافي من خلال الآتي:

- يجب أن توضح القوائم المالية عما هو ضروري فقط من بيانات ومعلومات حتى لا تكون مظلمة أو مكلفة.

(1) حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، المرجع السابق، ص 253-254

(2) حيدر بني عطاء، مرجع سابق، ص 23.

- يجب أن يكون الإفصاح في القوائم المالية متمشياً مع مبادئ المحاسبة وذلك من حيث الشكل والتصنيف ومحتوى القوائم المالية مع ملاحظاتها الملحقة ومصطلحات المستخدمة ومقدار التفصيل المعطى.
- يجب أن تتوفر الخصائص النوعية في معلومات المحاسبة حتى يكون الإفصاح كافياً، وهذه الخصائص هي الملائمة، سهولة الفهم، إمكانية الإثبات، الحياد، التوقيت المناسب، إمكانية المقارنة الكامل.

ويعتبر الإفصاح الكافي أكثر مستويات الإفصاح ملائمة للتطبيق رغم الانتقادات الموجهة إليه⁽¹⁾.

د) الإفصاح المتميز (النوعي):

يقوم هذا النوع على تحديد مستويين للإفصاح هما:

- المستوى التفصيلي: يتطلب بيانات أقل تفصيلاً من الناحية الفنية وأكثر بساطة وقابلية للفهم وهو يوجه العادة لغير المهنيين.
- المستوى المختصر: يتطلب بيانات أقل تفصيلاً من الناحية الفنية وأكثر بساطة وقابلية للفهم وهو يوجه في العادة لغير المهنيين.

هـ) الإفصاح الوقائي والإفصاح التثقيفي:

ينقسم إلى نوعين⁽²⁾:

- الإفصاح الوقائي: يهدف إلى حماية المستثمر الذي له درجة محدودة باستخدام البيانات المالية بحيث يتم الابتعاد عن البيانات التي تعكس درجة كبيرة عدم التأكد ومراعاة القدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد كمية البيانات والمعلومات الواجب الإفصاح عنها ويتطلب ذلك إيضاح ما يأتي:⁽³⁾

- السياسات المالية التي اتبعت في إعداد القوائم المالية.
- التغييرات في طبيعة الوحدة المحاسبية من الناحية القانونية أو الإدارية.
- المكاسب والخسائر المحتملة والتي لها تأثير على طبيعة النشاط في المستقبل.
- الارتباطات المالية وخاصة طويلة الأجل.
- الأحداث التي وقعت خلال السنة المالية والمستمرة واللاحقة لها.

(¹) إيناس عبد الله حسن، الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وأوله التدقيق الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابة العراقي، (عمان: مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 7 حزيران 2002م)، ص ص 24-22.

(²) يوسف فرج العاتلي ومحمد أحمد الظمى، المحاسبية المالية المحاسبية عن الأصول، المجلد الأول، (الكويت: ذات السلاسل، 1996م)، ص 27.

(³) الشحات محمد، مدى تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي القوائم المالية، (القاهرة: إدارة الثقافة العربية، 1998م)، ص ص 32-33.

- الإفصاح التثقيفي: هو اتجاه معاصر يهدف إلى تقديم بيانات ومعلومات تفيد في أعراض اتخاذ القرارات الاستشارية حيث يتطلب ذلك إيضاح ما يلي:

- معلومات عن أثر تغيرات الأسعار.
- معلومات عن التنبؤات المالية.
- التقارير القطاعية على أساس نظرية الإنتاج أو المناطق الجغرافية.
- مكونات الأصول الثابتة والمتداولة.
- الإنفاق الرأسمالي والمقدر ومصادر تمويله.
- الطرق المتبعة في تقييم العملات الأجنبية المملوكة للمشروع.
- السياسات الإدارية في تكوين الاحتياطات والمخصصات وتوزيع الأرباح.
- معلومات عن الآثار الاجتماعية لنشاط المشروع.

(و) الإفصاح الاختياري والإفصاح الإجمالي:

يأتي تصنيف الإفصاح إلى اختياري أو إجباري بناءً على التشريعات والقوانين النافذة في هذه البيئة:⁽¹⁾

- الإفصاح الاختياري:

هذا النوع من الإفصاح يتم دون إلزام، وذلك بعرض معلومات داخلية قد تحتكرها الإدارة و تهتم أطراف بعينها، حيث تتمكن هذه الأطراف من خلال حصولها على هذه المعلومات من تقدير كمية وموعد واحتمالات الحصول على عائد من استثماراتها إضافة إلى أن هذا النوع من الإفصاح يعمل كجهاز فرز ذاتي للمشروعات بهدف تمييز المشروعات ذات الأخبار الجيدة عن تلك السيئة.

- الإفصاح الإجمالي:

هو ذلك النوع من الإفصاح الذي تلتزم به المشروعات بناء على متطلبات تشريعات مهنية، حيث تنص القوانين في مختلف بلدان العالم على ضرورة عرض قوائم مالية معينة وفق أسلوب معين إضافة إلى النشرات والموجهات التي تصدرها الهيئات المهنية والعلمية المختلفة.

3- مجالات الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية:

- على المنشأة أن تفصح عن المسؤولية الاجتماعية في المجالات الآتية:
- أ. أهمية حماية البيئة المحيطة بالمنشأة ويتضمن بعض أو كل الأشكال الآتية:
 - التحكم في التلوث الناتج من العمليات الصناعية للمنشأة.
 - البحوث والدراسات في الميادين الحديثة للتقليل من التلوث الصناعي.
 - حماية الأراضي الزراعية من الزحف الصناعي.
 - توفير الطاقة، وحسن استغلال الموارد الأولية، وإعادة تشغيلها.

(1) يوسف فرج العائلي ومحمد أحمد الظمى، مرجع سابق، ص 29.

- التخلص من مخلفات المنشأة بطريقة صحية تمنع التلوث.
- تجميل المناطق المحيطة بالمنشأة بزراعة الأشجار والأزهار.
- التعاون مع جمعية حماية البيئة في الأمور الأخرى.

ب. تنمية الموارد البشرية (العاملين)

يتضمن بعض أو كل الأشكال الآتية:⁽¹⁾

- تدريب العاملين لرفع كفاءتهم وأدائهم الوظيفي.
- توفير الرعاية والتأمين الصحي للعاملين، ولأسرهم.
- توفير مسكن مناسب للعاملين ووسائل مواصلات وتتنقل مريحة.
- توفير معدات شروط السلامة الصناعية لحماية العاملين.
- تهيئة ظروف العمل المناسبة وأوقات الراحة، وإنشاء فرق رياضية.
- تشغيل الأقيليات (إن وجدت).

ج. تحسين جودة المنتج وحماية المستهلك

يتضمن بعض أو كل الأشكال الآتية:⁽²⁾

- مطابقة السلع للجودة ومعايير الأمان والسلامة.
- احتواء المنتجات على إرشادات واضحة بين المحتويات واستخدامها والصلاحية.
- المحافظة على أساليب حماية المستهلك.
- تحسين اهتمامات الجماهير.
- الاهتمام بشكاوى واقتراحات المستهلكين.
- الإنفاق في ميادين خدمة المستهلك.

د. خدمة المجتمع المحلي:

يتضمن بعض أو كل الأشكال الآتية:⁽³⁾

- المساهمة في إتاحة فرص التدريب لجميع أفراد المجتمع المحلي.
- دعم المؤسسات التعليمية، والمرافق الصحية والأندية الرياضية لتحقيق رفاهية المجتمع.
- تشغيل ذوي الاحتياجات الخاصة.
- المساهمة في اللجان الحكومية وأنشطة القطاع العام.
- إقامة مشاريع في الأماكن الأقل تطوراً.
- التبرعات لصالح الجمعيات الخيرية والتعاونية والأدبية المحلية.

(¹) ايناس عبد الله حسن، مرجع سابق، ص 30.

(²) المرجع السابق، ص 37.

(³) يوسف فرج العائلي ومحمد أحمد الظمى، مرجع سابق، ص 94.

ثانياً: طرق ومعايير الإفصاح المحاسبي الاجتماعي وقواعده وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

1- طرق الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية:

يتم تحديد الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي بإحدى الطرق التالية:

أ. الإفصاح في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها، وبغض النظر عن التقرير من حيث كونه وصفاً أو كمياً أو مالياً، وسواء كان الإفصاح شاملاً أو جزئياً، مع الإبقاء على القوائم المحاسبية المالية التقليدية كما هي، وهذه الطريقة تسمى (طريقة الفصل). وما يعاب على هذا الإفصاح هو أن القوائم المالية تصبح كثيرة ومتعددة يصعب فهمها.

ب. يتم الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي ضمن القوائم المالية التقليدية: أي يكون جنباً إلى جنب في صلب القوائم المالية، ويعبر عنه بوحدة نقد باعتبار أن المعلومات الاجتماعية والاقتصادية للمنشأة يحققان مبدأ التكامل.

ج. إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي في صلب القوائم المالية هو المفضل، حيث يسمح بتطبيق مفاهيم اجتماعية جديدة منسجمة مع المفاهيم المالية مثل: مفهوم العمليات الاجتماعية والتكاليف والمنافع الاجتماعية.

د. يتم الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي في التقرير السنوي للمنشأة أو في تقرير مجلس الإدارة، وما يعاب على هذا الإفصاح القوائم المالية تصبح مختلطة، ويصعب الرقابة عليها.

2- معايير الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية:

إن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يواجه مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها بصورة مناسبة لمن يهتم التعرف على الأداء الاجتماعي السليم للمنشأة ولضمان فعالية محتوى الإفصاح عن الأداء الاجتماعي في الخدمات عن الجوانب الهامة لهذا الأداء ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات، وفيما يلي أهم المعايير: (1)

أ. الملائمة:

هي علاقة المعلومة بالهدف الذي تعد من أجله، وتعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات الاجتماعية التي تدرج بالتقرير الاجتماعي. فالمعلومات الملائمة هي التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات للبيئة الاجتماعية للمنشأة في المجالات التي تهم الفئات الاجتماعية المتأثرة.

ب. البعد عن التحيز:

إن معيار البعد عن التحيز يقتضي أن تكون المعلومات حيادية، بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف. وينطوي ذلك على أن المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي والاجتماعي ينبغي أن تعكس

(1) المرجع السابق، ص 37.

كلاً من التأثيرات الايجابية والسلبية للعمليات البيئية والاجتماعية المتعلقة بمسؤولية المنشأة الاجتماعية عن نتائج هذه العمليات وأن لا تراعى مصلحة فئة اجتماعية على حساب الفئات الأخرى⁽¹⁾.

ج. القابلية للفهم:

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي مع القدرة الاتساعية لمستخدميها، وهذا مطلب أساسي عند إعداد التقرير تجنباً للغموض والتعقيد، خصوصاً وأن التعامل مع بعض المعلومات يعتبر أمراً حديثاً لكل من المعد والمستفيد⁽²⁾.

د. القابلية للمقارنة:

هذا المعيار ضروري حيث يتم على أساسه إتخاذ القرارات الراشدة من خلال مقارنة أداء المنشأة الاجتماعي مع الأداء الاجتماعي للمنشأة الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والاجتماعي للوصول إلى حقيقة أداء المنشأة الاجتماعي⁽³⁾.

ه. المرونة:

تعتبر المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توافرها لضمان فعالية الاتصال، خاصة بالنسبة للتقرير الاجتماعي والبيئي الذي تتصف عناصره بالتغير. فالمسؤولية الاجتماعية قد تتغير من سنة إلى أخرى نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمنشأة، وقد تكون العمليات البيئية والاجتماعية الخاصة بالوقت الماضي غير ملائمة للوقت الحاضر، وكذلك العمليات في الوقت الحاضر قد تكون غير ملائمة في المستقبل. كما أن إصدار التقارير المالية السنوية في وقتها المناسب ضرورة تؤكد عليها مهنة المحاسبة والتشريعات المالية، وخاصة بعد إعلان جمعية المحاسبة الأمريكية أن توقيت التقارير هو عنصر حيوي من عناصر الإفصاح المناسب⁽⁴⁾.

3- قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (LASC) ثلاثة معايير خاصة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

المعيار رقم (1): وهو بعنوان: (الإفصاح عن السياسات المحاسبية).
المعيار رقم (2): وهو بعنوان: (المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية للبنوك).
وخصت كذلك في كل من المعايير الأخرى الصادرة عن قواعد خاصة بالإفصاح عن المعلومات التي تخص الموضوع الذي يعالجه كل معيار من هذه المعايير بعض أهم القواعد.

(¹) محمد عباس بدوي، المحاسب عن التأثيرات البيئية، المسؤولية الاجتماعية للمشروع، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 3، 2008م)، ص 209.

(²) المرجع السابق، ص 214.

(³) هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، المعايير المحاسبية والمراجعية والضوابط للمؤسسات الإسلامية، (البحرين، هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، 2001م)، ص ص 72-73.

(⁴) عبد الرحمن مرعي، دور سوق الأوراق المالية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سوريا، (الجمهورية العربية السورية: جامعة دمشق، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة 1998م)، ص 159.

أ- الإفصاح عن البيانات المحاسبية:

تعرف الفقرة (6) من المعيار الدولي رقم (1) أنها (المبادئ والقواعد والأعراف والأحكام والإجراءات التي تتبعها الإدارة في إعداد البيانات المالية) ونظراً لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للإدارة الاختيار من بينهما السياسة التي تستخدمها في معالجة الموضوع ذاته لابد من حينئذ من أن تختار الإدارة بين هذه البدائل السياسية المثلى التي تعرض وصفها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في سوء الظروف المحيطة. وتعترف اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (LASC) بالفروقات القائمة حالياً بين التطبيقات المهنية في العالم بشأن السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد البيانات المالية لذا تدعو القاعدة رقم (15) من هذا المعيار إلى توحيد أسس عنصر المعلومات في البيانات المالية بين الدولة المختلفة . هذا وقد أوجب هذا المعيار على الإدارة مراعاة الاعتبارات الثلاثة التالي المفاضلة بين السياسات المحاسبية لاختيار السياسة الأفضل:

- الحيطة والحذر.
- تقوية الجوهر على الشكل.
- الأهمية النسبية.

ب- المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية:

يعالج المعيار الدولي رقم (5) المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات الأخرى الملحقه بتلك البيانات التي تعتبر جزءاً مكماً لها.

تمثل الحد الأدنى للإفصاح المطلوب في البيانات المالية.

ج- جوانب أخرى من الإفصاح.

هناك عدة جوانب أخرى مطلوب الإفصاح عنها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1- بالنسبة لبيانات التغير في المركز المالي.

تعد هذه القائمة من القوائم المالية الهامة في الوقت الحاضر حيث يوليها مستخدمو البيانات المالية أهمية خاصة لما تحتويه من المعلومات تساعد على فهم وتفسير محتوى تلك القوائم وكذلك تدعيم عملية اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة تلك التي تتأثر إلى حد كبير بمحتوى القوائم المالية المنشورة.

نظراً لأهمية القيمة فقد حثت المنظمات المهنية في توصياتها على ضرورة أن تشمل القوائم المالية المنشورة هذه القائمة ومن ذلك ما جاء في الرأي رقم (2) والذي أصدره مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكية (APB) سنة 1965م (24)، وكذلك دراسة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) رقم 1967م (25) ونشره هيئة البورصة الأمريكية رقم (17)، (26) وغيرها من الآراء

(1) محمد عبد السلام تركي، تحسين التقارير المالية، (الرياض: جامعة الملك سعود، المكتبات، 1993م)، ص ص 17-18.

والتوصيات المتعلقة بنشر قائمة التغير في المركز المالي والتي هي أحد الأدوات المناسبة للإفصاح عن بعض البيانات المالية التي قد تكون غير واضحة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

2- بالنسبة لقائمة الدخل:

هناك مسميات مختلفة تطلق على هذه القائمة مثل نتائج الأعمال وحساب العمليات الجارية وأيضاً عدة مسميات تحمل ذات المعنى وهي قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر والإيرادات والمصروفات والذي يعرف حساب أو تقرير يوضح القيمة الحقيقية للدخل الصافي نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية عن فترة محددة والذي يوضح أيضاً بصورة مختصر أو تفصيلية مصدر هذا الدخل. تعد قائمة الدخل من أهم التقارير المحاسبية المتصلة بأعمال المنشأة، حيث تتضمن التدفق المستمر للإيرادات والمصروفات وعليه يتوجب إعدادها وفق أسس سليمة تضمن حسن إظهارها لنتيجة نشاط المشروع من الربح أو الخسارة.

تتخذ القائمة أشكالاً متعددة منها الشكل التقليدي والذي تكون فيه القائمة على شكل حرف (T) وقد قوبل هذا الشكل لقائمة الدخل بالانتقاد وذلك للأسباب التالية:

1- لا يوجد فصل واضح بين أنواع كل من الإيرادات والمصروفات، مما يترتب عليه أن رقم صافي الربح يصبح متمماً حسابياً دون مدلول واضح ولا يصلح لتقييم أداء المشروع كله أو أداء إدارته المختلفة.

2- لا يسهل إيجاد ارتباطات بين مكونات القائمة مما يترتب عليه بصعوبة حساب الاتجاهات وتقييم المشروع وإدارته تقييماً سليماً وكذلك عدم إمكانية الاستفادة من نتائج الماضي استفادة كاملة في تخطيط المستقبل وخاصة عند إعداد الموازنات التخطيطية؟

هذا وقد تعد قائمة الدخل على شكل القائمة بالاعتماد على المعادلة الأساسية لقياس الربح وهي: الإيرادات - المصروفات - صافي الربح. وتعد القائمة وفقاً لهذا التوجيه على أساس مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها للوصول إلى صافي الربح وهو ما يطلق عليه قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة أو تعد على أساس التفرقة بين الإيرادات والمصروفات ذات العلاقة بالنشاط الرئيسي والإيرادات والمصروفات العرضية والتي ترجع إلى سياسات مالية أو إدارية أو ظروف اقتصادية معينة⁽¹⁾.

3- بالنسبة للميزانية:

رغم أن الميزانية تعد من أهم القوائم المالية المنشورة باعتبارها قائمة تحتوي على أصول المنشأة والالتزامات المترتبة عليها. إلا أن تعريفها لا يزال يختلف من باحث لآخر أو من مكان لآخر، فقد جاءت التعريفات الفرنسية لقائمة المركز المالي على النحو التالي:

- الميزانية ليست سوى جدول ملخص لقائمة الجرد معد وفقاً لنظام معين.
- الميزانية هي الأداة المحاسبية التي تضمن تحديد رأس المال وحقيقة الأرباح.
- الميزانية ملخص لمركز أصول وخصوم المنشأة.

(1) المرجع السابق، ص 6.

أما في المملكة المتحدة فتوجد التعريفات التالية للميزانية:

- الميزانية ملخص مبوب للأرصدة الباقية في مجموعة دفترية بعد تجميع الأرصدة الخاصة بالأرباح والخسائر في حساب واحد وإظهار هذا الحساب بها وترتيبها بحيث تظهر الأصول والأرصدة المدينة في جانب والخصوم والأرصدة الدائنة في جانب آخر.
 - الميزانية كشف يبين ملخصاً معيناً لكل الأرصدة الخاصة التي تحتوي عليها مجموعة دفترية وذلك بعد ترحيل جميع الأرصدة الحسابات الوهمية إلى حساب الأرباح والخسائر الذي يظهر رصيده في الميزانية العمومية، وليست كما يظن - كشف بالأصول والخصوم لأنها تتضمن في حالات كثيرة مفردات إلى جانبها لا هي بالأصول ولا بالخصوم.
- بالنسبة للبيئة الأمريكية تعرف الميزانية على أنها:
- كشف بالأصول والخصوم والقيمة الصافية للمنشأة في تاريخ معين مستخرجة من مجموعة الدفاتر المسوكة وفقاً لنظام القيد المزدوج التي توازنت بعد إغفال الدفاتر وهي التعبير الأخير للمعادلة الأساسية بعد أن تأثرت عناصرها بعمليات فترة مالية معينة.
- من التعريفات السابقة يستنتج الباحث أن قائمة المركز المالي أو الميزانية هي عبارة عن الصورة التقريبية للوحدة الاقتصادية في لحظة معينة من الزمن، فهي إذ تعطينا وصفاً صادقاً المميز للأشخاص المأخوذة لهم قائمة المركز المالي لا تظهر كافية استخدام أصول الوحدة ولكنها تعد بمثابة سرد لاستثمارات الوحدة في مختلف أنواع الأصول على اختلاف حياتها الإنتاجية.
- ويمكن أن تعرض الميزانية على شكل حرف (T) بحيث تظهر الأصول في الجانب الأيمن ورأس المال والخصوم في الجانب الأيسر، ورغم أن هذا الشكل هو الأكثر شيوعاً إلا أنه لا يظهر العلاقات بين الأصول والافتراضات بشكل واضح إلى جانب الشكل التقليدي لعرض الميزانية هناك اتجاه حديث يهدف إلى عرض الميزانية على شكل قائمة أو تقرير وهذا العرض من شأنه أن يساعد في التبسيط في هذه القائمة ويظهر بوضوح العلاقات المختلفة بين الأصول والافتراضات وتشمل الميزانية على العناصر التالية:

- أ- الأصول: وهي الموارد الاقتصادية للمشروع والتي تكون لها منفعة اقتصادية إلى المستقبل.
- ب- الالتزامات: وهي ما على المشروع من ديون ناتجة عن عمليات في الماضي ومقاسة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ج- حقوق الملكية: وهي قيمة مصادر رأس المال متمثلة في قيمة الأسهم المصدرة وكذلك الموارد الداخلية الناتجة عن الأرباح المحجوزة والتي لم توزع.

الفصل الثاني

الميزة التنافسية للشركات

يتناول هذا الفصل مفهوم وأهمية ومصادر وأنواع الميزة التنافسية ومراحلها، مؤشرات وأبعاد ومعايير الميزة التنافسية ومحدداتها، والعلاقة بين الميزة التنافسية وقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية ومصادر وأنواع الميزة التنافسية ومراحلها.

المبحث الثاني: مؤشرات وأبعاد ومعايير ومحددات الميزة التنافسية.

المبحث الثالث: العلاقة بين الميزة التنافسية وقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية.

المبحث الأول

مفهوم واهمية ومصادر وأنواع الميزة التنافسية ومراحلها

اصبحت المنافسة هي العنصر الحاكم في بيئة الاعمال الحديثة نتيجة التطورات الاقتصادية والسياسية والصناعية وكذلك تعدد رغبات وأذواق المستهلكين ، حيث تواجه المؤسسات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية نتيجة لاتفاقيات التجارة الدولية ودخول المؤسسات الاجنبية في الاسواق ، الامر الذي يحتم عليهم الاهتمام اكثر فأكثر بالفكر الاستراتيجي التنافسي والذي يعنى بادراك عناصر البيئة الداخلية والخارجية وتحليلها ، وكذلك قدرات المؤسسة للاستفادة منها في بناء استراتيجيات تتماشى مع ظروفها . لذلك سوف يستعرض الباحث في هذا المبحث مفهوم واهمية المزايا التنافسية في ظل بيئة التصنيع الحديثة

الاطار العام للميزة التنافسية في المؤسسة :

يعد مفهوم الميزة التنافسية في وقتنا الحاضر ، الاساس الذي تعتمد عليه دول العالم المتقدم في بناء استراتيجياتها الاقتصادية على المستويين الكلي والجزئي ، ولقد برز هذا المفهوم في منتصف السبعينات من القرن العشرين ليحل مكان الميزة النسبية واصبح التحدي الاكبر الذي يواجه رجال الادارة والاقتصاد وهو كيفية تحويل الميزة النسبية إلى ميزة تنافسية . وعلى الرغم من وجود اتفاق عام في ادبيات التجارة الدولية بشأن مفهوم الميزة النسبية (Comparative Advantage) فإن الامر يختلف إلى حد كبير بشأن الميزة التنافسية (Competitive Advantage)⁽¹⁾.

يختلف مفهوم التنافسية باختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن المؤسسة او القطاع او الدولة ، فالتنافسية على مستوى الشركة تعني الاستمرار نحو كسب حصة اكبر من السوق المحلي والدولي، وهي تختلف عن تنافسية القطاع الذي يمثل مجموعة من الشركات العاملة في صناعة معينة ، وكذلك تختلف عن تنافسية الدولة التي تسعى لتحقيق معدل مرتفع مستدام لدخل الفرد فيها⁽²⁾.

اولاً : مفهوم الميزة التنافسية :

تعرف الميزة التنافسية "بانها عبارة عن القدرة على مواجهة المنافسين من خلال تقديم بعض الاشياء ذات القيمة داخل الاسواق التي يتم استهدافها وخدمتها"⁽³⁾.

تعرف الميزة التنافسية على أنها : "ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس". أما تعريف (M.Porter): تنشأ الميزة التنافسية بمجرد توصل المؤسسة

(1) د. بن الدين أحمد ، بوهنه كلثوم ، واقع تطبيق المناولة الصناعية وعلاقتها بالميزة التنافسية من وجهة نظر المسؤولين في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة الجزائر ، المجلد 27 ، العدد 3 ، 2013م ، ص 97 .

(2) هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، التسويق لمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ، (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2014م) ، ص 135 .

(3) محمد عبد العظيم ابو النجا ، إدارة التسويق مدخل استراتيجي ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2011م) ، ص 50.

إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها أن تعيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه. ويعرفها (علي السلمي) (1). هي المهارة أو التقنية أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون، ويؤكد تميزها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف تميز، حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخرون.

تعرف الميزة التنافسية بأنها المجالات التي يمكن للمنظمة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فعالية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنظمة عن منافسيها في احد انشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، لذا تعتمد الميزة التنافسية على نتائج فحص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية إضافة إلى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنظمة مقارنة بمنافسيها في السوق (2).

يمكن القول ان التنافسية منظومة متكاملة لإنتاج السلع والخدمات لتفي احتياجات الاسواق العالمية والمحلية، وتلك المنظومة تبدأ من قيام الدولة بدورها من توفير البنية الأساسية للاستثمار وتنتهي بارتفاع مستوى معيشة المواطن (3).

تعرف التنافسية على صعيد المنشأة بأنها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر فعالية وكفاءة من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحاً مستمراً لهذه المنشأة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية (العمل ورأس المال والتكنولوجيا). ويمكن قياس تنافسية المنشأة من خلال عدة مؤشرات أهمها، الربحية ومعدلات النمو عبر فترة من الزمن، إضافة إلى استراتيجية الشركة واتجاهها لتلبية الطلب في السوق الخارجي من خلال التصدير أو عمليات التوريد الخارجي، وبالتالي قدرة الشركة على تحقيق حصة أكبر من السوق الإقليمي والعالمي (4).

يقصد بالتنافسية الجهود والاجراءات والابتكارات والضغوط وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والابتكارية والتطويرية التي تمارسها المنظمات من أجل الحصول على شريحة أكبر ورقعة أكثر اتساعاً في الاسواق التي تهتم بها. وتؤدي التنافسية أيضاً معنى الصراع والتضارب والرغبة في المخالفة والتميز عن الآخرين. حيث تعتبر التنافسية الوسيلة الفعالة لمواجهة التحديات التالية (5):

(1) علي السلمي، إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية، (القاهرة: دار غريب، للنشر والطباعة، القاهرة، 2001م)، ص 104.
(2) منال حامد فراج، أثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، الجزء الثاني، ابريل 2015م، ص 83.
(3) د. عادل رزق، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقاً لمعايير الاداء الاستراتيجي، ندوة المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 10 - 14 يونيو 2007م، ص 3.
(4) عطية صلاح سلطان، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة، ندوة المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 10 - 14 يونيو، 2007م، ص 3.
(5) د. محمد عبد العليم صابر، د. خالد عبد المجيد تعيلب، إدارة الموارد البشرية - مدخل معاصر، (الاسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2010م)، ص ص 348 - 349.

1. حتمية إكتساب القدرة على التعامل في سوق مفتوح لا تتوفر فيه اسباب الحماية والدعم التي اعتادت المنظمات عليها قبل عصر العولمة والتنافسية .
 2. ضرورة التخلص من أساليب العمل النمطية والتقليدية التي لم تعد تتناسب مع حركية الاسواق وضغوط المنافسة ، والتحول إلى اساليب مرنة تجاري متغيرات السوق والمنافسة .
 3. ضرورة التحرر من اسر الخبرات السابقة والاكتفاء على الذات ، واهمية الانطلاق إلى المستقبل واستباق المنافسة بتطوير المنتجات والخدمات سعياً إلى كسب ثقة وولاء العملاء .
 4. الاهتمام بالبحوث والتطوير ، واستثمار الطاقات الفكرية والابداعية للموارد البشرية احد أهم الركائز للمنظمة المعاصرة في عملياتها التنافسية .
 5. أهمية تنمية واستثمار القدرات التنافسية للمنظمة وهي كل ما يميزها عن المنافسين من وجهة نظر العملاء الحاليين والمرقبين .
 6. أهمية الادراك الصحيح لحالة السوق ورغبات العملاء وممارسات العملاء الحاليين والمرقبين ، والعمل على سد الفرص امام هؤلاء المنافسين والبحث عن صيغ وآليات تتيح التميز عليهم وسبقهم إلى العملاء .
- أيضاً عرفت الميزة التنافسية على انها العوامل المستعملة من قبل الشركة للوصول إلى مخرجات تفوق مخرجات المنافسين في سوق المنتجات ، وهي تتمثل في تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج ، الاستلام السريع ، المرونة في تغيير الحجم ، دوران المخزون ، دورة الوقت ضمن مجالات تشكيل المواد وتحويلها إلى منتجات نهائية . وهذه جميعها تدعم الميزة التنافسية (1).
- تعرف كذلك الميزة التنافسية بانها الوضع الذي تستطيع من خلاله المنشأة تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات وتسعى من خلال ذلك لكسب حصة معتبرة في الاسواق المحلية والدولية . أما تعريف (نبيل مرسي خليل) (2) . هي ميزة أو عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس . كذلك تعرف إستراتيجية التنافس (3) . على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين، وهذه الإستراتيجية تتحدد من خلال ثلاثة مكونات رئيسية، وهي: طريقة التنافس، حلبة التنافس، وأساس التنافس. وعرف (Jean. JackesLambin) الميزة التنافسية على أنها: مجموعة الخصائص أو الصفات التي يتصف بها المنتج أو العلامة، والتي تعطي للمؤسسة بعض التفوق على منافسيها المباشرين.

(1) هاشم فوزي العبادي ، جليل كاظم العارضي ، نظم إدارة المعلومات منظور استراتيجي ، (عمان : دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2012م) ، ص 200 .

(2) نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 37.

(3) المرجع سابق، ص 81.

يبدو المفهوم الأول أكثر دلالة وإقناعاً لأنه يركز على جوهر الميزة التنافسية ألا وهو الإبداع. أما المفهوم الثاني فهو يعتمد على مصدر من مصادر الميزة التنافسية والمتمثلة في إستراتيجية التنافس والشكل رقم (1/1/3) التالي يبين أبرز المفاهيم التي تناولها الباحثين من خلال وجهات نظر مختلفة:

شكل رقم (1/1/2)

مفاهيم التنافسية

الباحث	المفهوم	التوجه أو التركيز
HOFER	هي المجالات التي تتفوق بها المنظمة على منافسيها.	الأنشطة
FAHEY	أي شيء يميز المنظمة أو منتجاتها إيجابي عن منافسيها من وجهة نظر الزبون.	المكانة الذهبية
ROPPAPORT	قدرة المنظمة على تقليص كلفتها الأقلية وتحقيق فوائد أعلى من خلال السعر مقارنة بالمنافسين وتحقيق قيمة أكبر للزبون.	الكلفة
EVANS	القابلية على تقديم قيمة متفوقة للزبون.	قيمة الزبون
MACMALLA ND TAMPPO	هي الوسيلة التي تمكن المنظمة من تحقيق التفوق في ميدان منافسيها مع الآخرين.	المنافسة

المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، (القاهرة: مركز الإسكندرية للكتاب، 1998م)، ص 37.

يتضح من الجدول رقم (1/1/3) أن مفاهيم التنافسية تركز على تطوير أنشطة المنظمة بحيث تتميز عن غيرها من المنافسين والسعي نحو تقديم منتجات أو خدمات تفضل علي غيرها وكل ذلك منشأه أن ينعكس على رضا الزبائن.

إن الميزة التنافسية تتمتع بالخصائص الآتية: (1).

(1) تبنى على اختلاف وليس على تشابه.

(2) يتم تأسيسها على المدى الطويل، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية.

(3) عادة ما تكون مركزة جغرافياً.

يمكن القول بأنه لا يوجد تعريف محدد لمفهوم الميزة التنافسية، حيث انها مفهوم متعدد الجوانب وذو طبيعة ديناميكية يتطور ويتغير باستمرار مع تغير الزمن، كما أن مفهوم الميزة التنافسية على مستوى المؤسسة يشمل العديد من المؤشرات مثل القدرة على التصدير، وتلبية حاجة السوق وكفاءة استخدام الموارد في الانتاج وزيادة الانتاجية، وارتباط ذلك بالزمن والقدرة على التطوير فيه (2).

(1) لطفي لويز سيفين، معيار القدرة التنافسية، (القاهرة: المؤتمر الأول للجمعية العربية للإدارة، بعنوان: الإدارة الإستراتيجية والقيمة التنافسية لمنشآت الأعمال العربية، 30-31 أكتوبر 1996م)، ص 1.

(2) د. بنالدين احمد، بوهنة كلثوم، مرجع سابق، ص 103.

أوضح بعض الكتاب أن الطريق إلى تحقيق الميزة التنافسية في الصناعة لا يكون بسياسات الحماية لبعض الصناعات والانغلاق على الذات ، وإنما بالمنافسة في السوق العالمية وللابتكار والتتويج وفيما يلي توضيح الفرق بين الميزة التنافسية لكل من الصناعة والشركة والدولة (1):

1. الميزة التنافسية للصناعة :

من الممكن النظر إلى الميزة التنافسية على مستوى الدولة في صناعة معينة أو مجموعة من الصناعات بمفهوم تنافسية الدولة نفسه ، وفي هذا يشير (بورتر) إلى أن الدولة ممكن ان تكون منافساً عالمياً في صناعة معينة أو مجموعة من الصناعات ، ولا يمكن ان تتمتع بميزة تنافسية في كل الصناعات .

2. الميزة التنافسية للشركة :

إن التنافسية يمكن ان تؤخذ على مستوى الشركة ايضاً ، وتعرف الميزة التنافسية على انها قدرة الشركة الفردية على المحافظة او زيادة نصيبها السوقي بشكل مستمر ، كما تعرف الميزة التنافسية للشركة بانها : مهارة الشركة او قدرتها على امتلاك ما يمكنها من التغلب على المنافسين في موقف معين .

3. الميزة التنافسية على مستوى الدولة :

تعددت التعريفات للميزة التنافسية على مستوى الدولة نذكر منها (2):

عرفها المنتدى الاقتصادي العالمي بانها "العوامل التي تمكن الاقتصاديات الوطنية من تحقيق النمو الاقتصادي المستدام والازدهار بعيد المدى". في حين عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية تنافسية الدولة بانها "قدرة الاقتصاد على القيام ، في ظل ظروف السوق الحرة والعادلة بانتاج السلع والخدمات التي تلبي معايير الاسواق الدولية ، مع القيام في الوقت نفسه بحفظ وزيادة مستويات الدخل الحقيقي للمواطنين على المدى الطويل".

يذكر أن العلاقة ما بين التنافسية في المنشأة ، والقطاع ، والدولة هي علاقة تكاملية، بحيث ان احدها يؤدي إلى الآخر ، فلا يمكن الوصول إلى قطاع او صناعة تنافسية دون وجود شركات ذات قدرة تنافسية قادرة على قيادة القطاع لاكتساب مقدرة تنافسية على الصعيد الدولي ، وبالتالي للوصول إلى مستوى معيشة افضل على صعيد الدولة ، إلا أن وجود منشأة او صناعة ذات قدرة تنافسية لا يؤدي إلى إمتلاك الدولة لهذه الميزة حكماً ، وفي المقابل فإن تحقيق الدولة معدل مرتفع ومستمر لدخل الفرد يعد دليلاً على ان النشاطات الاقتصادية المختلفة تمتلك في مجملها ميزة تؤهلها للمنافسة على الصعيد الدولي (3).

(1) محمود عبد الرازق ، الاقتصاد المصرفي والتصدير ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 300 .
(2) مصطفى احمد حامد رضوان ، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2011م) ، ص 27 .
(3) مفتاح علي السائح ، المحاسبة الدولية ، (عمان : المكتبة الوطنية ، 2012م) ، ص ص 93 – 94 .

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كذلك التنافسية الدولية بأنها: "القدرة على إنتاج السلع والخدمات وتواجه اختبار المزاومة الخارجية في الوقت الذي تحافظ فيه على توسيع الدخل المحلي الحقيقي"، كما يمكن تعريف التنافسية الدولية بأنها قدرة البلد على زيادة منصبها في الأسواق المحلية والدولية.

تعريف معهد التنافسية الدولية: ويرى معهد التنافسية الدولية أنها قدرة البلد على:

(أ) أن ينتج أكثر وأكفاً نسبياً، ويقصد بالكفاءة:

- تكلفة أقل: من خلال تحسينات في الإنتاجية واستعمال الموارد بما فيها التقنية والتنظيم.
- ارتفاع الجودة: وفقاً لأفضل معلومات السوق وتقنيات الإنتاج.
- الملائمة: وهي الصلة مع الحاجات العالمية، وليس فقط المحلية، في المكان والزمان ونظم التوريد، بالاستناد إلى معلومات حديثة عن السوق ومرونة كافية في الإنتاج والتخزين والإدارة.

(ب) أن يبيع أكثر من السلع المصنعة والتحول نحو السلع عالية التصنيع والتقنية وبالتالي ذات قيمة مضافة عالية في السوقين الخارجي والمحلي، وبالتالي يتحصل على عوائد أكبر متمثلة في دخل قومي أعلى للفرد، وذي نمو مطرد، وهو أحد عناصر التنمية البشرية.

(ج) أن يستقطب الاستثمارات الأجنبية المباشرة بما يوفره البلد من بيئة مناسبة وبما ترفعه الاستثمارات الأجنبية من المزايا التنافسية التي تضاف إلى المزايا النسبية. وقد توصل فريق المعهد إلى المفهوم المجاز التالي: "تتعلق التنافسية الوطنية بالأداء الحالي والكامن للأنشطة الاقتصادية المرتبطة بالتنافس مع الدول الأخرى؟".

ويرى Aldington⁽¹⁾. أن تعريف التنافسية لأمة هو قدرتها على توفير الموارد اللازمة لمواجهة الحاجات الوطنية، وهذا المفهوم مكافئ لتعريف (and Lodge Scott)⁽²⁾. وهو "إن التنافسية لبلد ما هي قدرته على خلق وإنتاج وتوزيع المنتجات أو الخدمات في التجارة الدولية بينما يكسب عوائد متزايدة لموارده.

ترتبط الميزة التنافسية بمجموعة من المفاهيم والتي قدمتها مجموعة المؤلفين والكتاب ومن بين تلك المفاهيم ما يلي⁽³⁾:

1- تتحقق الميزة التنافسية من خلال التكاليف الأقل والموقع المتميز.

(1) وديع محمد عدنان، القدرة التنافسية وقياسها، (الكويت، المعهد العربي للتخطيط، جسر التنمية، العدد الرابع والعشرون، ديسمبر 2003م، السنة الثانية)، ص5.

(2) المرجع السابق، ص8.

(3) السكاونة بلال خلف، استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين الأداء لشركات الاتصالات في الأردن، (عمان: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، 2005م)، ص74.

2- إن الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية تأتي من خلال الشركة التي تستطيع أن تكسب الميزة بسرعة عن بقية المنافسين.

3- إن العناصر الأساسية في الميزة التنافسية هي المهارات والموارد.

4- إن تحقيق استمرارية في الميزة التنافسية يتطلب البحث عن ميزة جديدة.

5- إن مؤشرات الميزة التنافسية هي القيمة، عدم القدرة على التقليد، الندرة عدم وجود بديل.

6- تتحقق الميزة التنافسية من خلال المنتج المميز بعين الزبون والتكاليف الأقل.

7- هناك عناصر أساسية بالميزة التنافسية وهي الموارد المميزة تراجع المنافسين، قيادة الكلفة.

8- إن المصدر الذي يعزز وضع الشركة هو امتيازها على المنافسين في مجالات المنتج والسعر والكلفة والتركيز على الإنتاج.

أما المعهد الدولي للتنمية الإدارية، فقد حدد مجموعة من المبادئ المتعلقة بتنافسية البلد وهي على النحو التالي: (1)

1- الأداء الاقتصادي، ويتضمن:

أ. الازدهار والرخاء يعكسان الأداء الاقتصادي السابق للبلد.

ب. التنافسية المستندة إلى قوتي السوق تسهم في تحسين الأداء الاقتصادي.

ج. تعميق التنافس في الاقتصاد المحلي يعز قدرة البلد والمؤسسات على المنافسة في الخارج.

د. ارتفاع حصة البلد في التجارة الدولية، يعكس تنافسية اقتصاده الوطني باقتراض عدم وجود حواجز تجارية.

هـ. الانفتاح على الأنشطة الدولية تسهم في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية على مستوى العالم.

و. التنافسية المستندة إلى تنمية الصادرات تترافق عادة مع سياسات استهداف النمو في الاقتصاد المحلي.

2- الفعالية الحكومية:

أ. تقليص تدخل الدولة في أنشطة الأعمال وتوفير شروط المنافسة بين الشركات.

ب. توفير بيئة اقتصادية واجتماعية ملائمة وشفافة يقلل من تعرض الشركات للمخاطر الخارجية.

ج. المرونة في تبني السياسات الاقتصادية تسهم في تحقيق التوافق مع المتغيرات الدولية.

د. تحسين جودة التعليم وجعله بمتناول الجميع، يساعد على خلق الاقتصاد المبني على المعرفة.

3- كفاءة قطاع الأعمال :

أ. تطور القطاع المالي واندماجه في الاقتصاد العالمي، يدعم التنافسية الدولية للدولة.

ب. تقوية الاندماج في الاقتصاد العالمي تسهم في المحافظة على مستوى معيشي مرضي مرتفع.

(1) تقرير التنافسية العربية، (الكويت: المعهد العربي للتخطيط، 2003م)، ص 6.

ج. تعزيز روح المبادرة يعتبر شرطاً ضرورياً للنشاط الاقتصادي وبخاصة في المرحلة الأولى للانطلاق.

د. توفر العمالة الماهرة يعزز تنافسية الدولة.

هـ. سلوك القوى العاملة ومواقفها يؤثران بشكل مباشر في تنافسية البلد.

4- البنية التحتية:

أ. وجود بنية تحتية متقدمة تتضمن بيئة أعمال فاعلة يدعم كفاءة النشاط الاقتصادي.

ب. تعزيز الميزات التنافسية يستند إلى الإبداع والكفاية في استخدام التقنيات المتوافرة.

ج. تشجيع الاستثمار في مجال الأبحاث والأنشطة والإبداعية يسهم في خلق معارف جديدة، يدعم

نقل التنمية الاقتصادية إلى مرحلة أكثر نضوجاً.

إذا كان أحد تعاريف الميزة التنافسية أنها "قدرة البلد على توليد نسبي لمزيد من الثروة بالقياس إلى منافسيه في الأسواق العالمية"، فإن التنافسية العالمية للمنتج والعمليات ذات الصلة العالمية هي القدرة على إيجاد منتجات قابلة للتسويق، جديدة وعالية الجودة، وسرعة إيصال المنتج إلى السوق، وبسعر معقول، بحيث أن المشتري يرغب بشرائها في أي مكان في العالم.⁽¹⁾

تتركز بعض المفاهيم أساساً على ميزان المدفوعات، وأخرى تطبق عدة مئات من المؤشرات الموضوعية والذاتية لتقييم ما إذا كان البلد يولد نسبياً من الثروة في الأسواق الدولية أكثر مما يولده منافسوه والقدرة على الحفاظ على حصص الأسواق، في الوقت ذاته القدرة على توفير مداخيل دائمة أعلى وعلى تحسين المعايير الاجتماعية والبيئية.

مما سبق نجد أن أغلب المفاهيم السابقة تشترك في نقاط تتمثل في قدرة المؤسسات على النفاذ إلى الأسواق الخارجية بمنتجات عالية الجودة وبأقل التكاليف، وأن يظهر أثر ذلك في تحسين النتائج الداخلي الخام والذي بدوره يزيد في تحسين الظروف المعيشية للمواطنين، لذلك فإننا نحاول إعطاء تعريف للميزة التنافسية يتلخص في "التنافسية هي قدرة الحكومات على توفير ظروف ملائمة تستطيع من خلالها المؤسسات العاملة في إقليمها النفاذ بمنتجاتها إلى الأسواق الخارجية، بغية زيادة نمو معدل الناتج الداخلي الخام".

ثانياً: أهمية امتلاك الميزة التنافسية :

1. أهمية الميزة التنافسية :

لم تعد الميزة التنافسية مجرد الإنتاج بأقل التكاليف بل تعدت ذلك في اقتصاد تنافس معلوم إلى ترسيخ مبدأ الجودة / التميز، وهو ما يسمح بالمنافسة على الرغم من ارتفاع التكاليف ويحتاج النهوض

(1) محمد الطراونة، الجودة الشاملة والقدرة التنافسية، (عمان: مجلة العلوم الإدارية، مجلد 29، العدد الأول، 2004م)، ص 38.

بالجودة والنوعية إلى موارد بشرية علمية تستطيع السيطرة على التكلفة وإبداع أشكال التميز والإتقان في المنافسة.

إذا كان الاندماج أو الانفتاح على العالم ضمن منظومة الاقتصاد العالمي أمراً حتمياً أمام الدول العربية والنامية عموماً، فإن الاستفادة من الفرص التي يوفرها لتحقيق النمو الداعم والرفاه ليست نتيجة حتمية بل تخضع لقوانين المنافسة المقترحة على مستوى الدول والشركات وحتى الأفراد، وتتمثل أبرز التحديات التي تطرحها البيئة العالمية الجديدة في تعزيز القدرة على توليد الدخل واستمرارية النمو في ظل هذه البيئة الدولية التي أصبح شعارها البقاء للأفضل مما يستدعي تحديث الهياكل الإنتاجية وتحسين كفاءتها وتطويع المتانة والنهوض بالعنصر البشري وتحسين بيئة الأعمال واجتذاب رأس المال الأجنبي.⁽¹⁾

يعتبر دعم التنافسية الوسيلة الرئيسة للاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء لرفع التحديات المذكورة وهو الأمر الذي جعل التنافسية موضع اهتمام الدول والمنظمات الدولية والشركات وأصبح لها مجالس وهيئات وإدارات ولها سياسات واستراتيجيات ومؤشرات ونذكر على سبيل المثال أن مجلس سياسة التنافسية في الولايات المتحدة يعتبر هبوط التنافسية الاقتصادية أحد العناصر التي تهدد الأمن القومي للبلاد.⁽²⁾

يتمثل إمتلاك وتطوير الميزة التنافسية هدفاً استراتيجياً تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيقه في ظل التحديات التنافسية الشديدة للمناخ الاقتصادي الجديد. إذ ينظر للميزة التنافسية على أنها (قدرة المؤسسة على تحقيق حاجات المستهلك ، او القيمة التي يتمنى الحصول عليها من المنتج ، مثل الجودة العالية ، وبالتالي فهي استثمار لمجموعة الاصول المالية والبشرية والتكنولوجية بهدف⁽³⁾:

أ. إنتاج قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم .

ب. التميز عن المنافسين في سوق المنافسة .

فقد اكد Porter على أن الميزة التنافسية (تنشأ من القيمة التي باستطاعة المؤسسة ان تخلقها لعملائها ، إذ يمكن أن تأخذ شكل السعر المنخفض، أو تقديم منافع متميزة في المنتج مقارنة بالمنافسين. فاهمية التنافسية تكمن في تعظيم الاستفادة ما امكن من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته . ويشير تقرير التنافسية العالمية إلى أن الدول الصغيرة اكثر قدرة على الاستفادة من مفهوم التنافسية من الدول الكبيرة ، حيث تعطي التنافسية الشركات في الدول الصغيرة فرصة للخروج من

(1)تقرير التنافسية العربية، مرجع سابق، ص 6.

(2)المرجع السابق، ص13.

(3) سملاي يحضية ، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية ، الملتقى الوطني الاول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، 22 – 23 ابريل ، 2003م ، ص 173. www.ingdz.com

محدودية السوق الصغير إلى رحابة السوق العالمي وسواءً اتفقنا مع هذا القول أم لا ، فإنه لابد في نهاية المطاف من مواجهة هذا النظام ، بصفته إحدى حتميات القرن الحادي والعشرين (1).

2. أهمية امتلاك ميزة تنافسية لمختلف القطاعات :

حيث يمكن ايجاز أهمية التنافسية لمختلف القطاعات في النقاط التالية (2):

- أ. تعظيم الاستفادة من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي والتقليل من سلبياته .
 - ب. يوفر النظام الاقتصادي العالمي الجديد ، المتمثل في تحرير قيود التجارة العالمية تحدياً كبيراً وخطراً محتملاً لدول العالم ، وشركاته ، إلا أن ذلك النظام في الوقت ذاته يشكل فرصة للبلدان النامية إن امكن الاستفادة منه .
 - ج. أهمية التنافسية تكمن في تعظيم الاستفادة ما امكن من الوضع الاقتصادي الجديد ، ومن المعلوم انه في الوقت الحاضر ان الشركات هي التي تتنافس وليس الدول .
- إن الشركات التي تمتلك قدرات تنافسية عالية تكون قادرة على المهمة في رفع مستوى معيشة افراد دولها ، وكما أشارت تقارير دولية ، ان مستوى معيشة دولة ما يرتبط بشكل كبير بنجاح الشركات العاملة فيها وقدرتها على اقتحام الاسواق الدولية من خلال التصدير أو الاستثمار الاجنبي المباشر ففي العقود الاخيرة كانت التجارة العالمية والاستثمار الاجنبي المباشر في العالم ينمو بشكل اسرع من نمو الناتج العالمي (3).

3. أهمية امتلاك المؤسسة للميزة التنافسية :

يمكن ايجاز أهمية امتلاك المؤسسة للميزة التنافسية في النقاط التالي (4):

- أ. ارتفاع العائد وتدني درجة المخاطرة ومنه ضمان مستويات افضل للدخل ومستوى معيشة جيد.
- ب. اختراق الاسواق الاجنبية بفعالية وجدارة والتمركز فيها بقواعد ثابتة وراسخة من خلال مراكز التسويق والبيع .
- ج. ارتفاع مستوى التوظيف واستقراره في الدولة .
- د. ضمان بقاء واستمرار نشاط المؤسسات وتحسين ادائها من خلال الاستغلال الامثل لكل مجالات وميادين التنافس .
- هـ. يؤدي امتلاك الميزة التنافسية في أي مؤسسة إلى تحقيق الربحية العالية حيث تعتمد الربحية على ثلاثة عوامل وهي :

- i. القيمة التي يوليها المستهلكون لمنتجات المؤسسة .
- ii. السعر الذي تفرضه المؤسسة لمنتجاتها .

(1) مفتاح علي السائح ، مرجع سابق ، ص 94 .

(2) عطية صلاح سلطان ، مرجع سابق ، ص 3 - 4 .

(3) د. مفتاح علي السائح ، مرجع سابق ، ص 94 - 95 .

(4) د. بن الدين احمد ، بوهنة كلثوم ، مرجع سابق ، ص 103 - 104 .

iii. تكاليف خلق القيمة لدى العميل .

يمكن القول بان المنظمة تمتلك ميزة تنافسية إذا كانت لديها القدرة على خلق قيمة لزبائنها من خلال استراتيجية تنافسية ذكية وفعالة ، تؤكد تميزها واختلافها عن منافسيها ، وتمكنها من مواجهتهم وكذلك زيادة حصتها السوقية وتحقيق ارباح تضمن لها البقاء والاستمرار وبذلك تكمن اهمية الميزة التنافسية للمنشأة فيما يلي (1):

- أ. خلق قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم وتضمن ولائهم ، وتدعم وتحسن صورة المنشأة في أذهانهم .
 - ب. تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة إلى العملاء ، مع إمكانية التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المتبعة في ظل بيئة شديدة المنافسة
 - ج. تحقيق حصة سوقية للمنظمة وكذا ربحية عالية للبقاء والاستمرار في السوق .
- يرى احد الكتاب أن أهمية المزايا التنافسية للمنظمة تتجسد في الآتي (2) :

1. تعطي المنظمة تفوقاً نوعياً وكمياً وفضلية على المنافسين ، وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج اداء عالية .

2. تجعل من منظمة الاعمال متفوقة في الاداء أو في قيمة ما تقدمه للعملاء أو لللاثين معاً .

3. تساهم في التأثير الايجابي لمدركات العملاء ، وباقي المتعاملين مع المنظمة وتحفزهم لاستمرار وتطوير التعامل .

4. إن كون الميزات التنافسية تتسم بالاستمرارية والتجدد فإن هذا الامر يتيح للمنظمة متابعة التطور والتقدم على المدى البعيد .

5. نظراً لكون الميزات التنافسية مستندة على موارد المنظمة وقدرتها وجدراتها لذلك فإنها تعطي حركية وديناميكية للعمليات الداخلية للمنظمة .

يرى الباحث أنه في اقتصادنا المعاصر أصبحت الميزة التنافسية أكثر ضرورة فهي تؤثر في الشركات التي تحتاج إلى تنمية فضلاً عن مجرد توفير البقاء، وفي الأفراد الذين يريدون الحفاظ على وظائف عملهم كما تؤثر في الأمم التي ترغب في استدامة مستويات معيشية أفرادها وزيادتها ومما عزز من مناخ التنافس ورسخ الفناعة بأهمية التنافسية تلك التغيرات الحاصلة على النشاط البشري من مختلف جوانبه في التنظيم الاقتصادي وفي التنظيم الاجتماعي والسياسي إضافة التطورات العملية والتكنولوجية.

ثالثاً: أسباب وخطوات وأساليب تحقيق الميزة التنافسية والعوامل المؤثرة عليها :

سنتناول أسباب الميزة التنافسية وخطواتها وأساليب تحقيقها والعوامل المؤثرة عليها فيما يلي:

(1) د. جمال عبدالحميد علي عبدالسميع ، اثر راس لمال الفكري في الميزة التنافسية ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد الأول ، العدد 2 ، 2010م ، ص 193 .
(2) وائل محمد صبحي ادريس ، د. طاهر محسن منصور الغالي ، الادارة الاستراتيجية المفاهيم والعمليات ، (عمان : دار وائل للنشر، 2011م) ، ص 113 .

1. أسباب الميزة التنافسية:

- هنالك العديد من الاسباب التي تجعل المنشآت الصناعية والدول في الوضع التنافسي ، لعل ابرز اسباب التنافسية يمكن ايجازها في الآتي (1):
- أ. ضخامة وتعدد الفرص في السوق العالمي بعد ان انفتحت الاسواق امام حركة تحرير التجارة الدولية نتيجة اتفاقيات الجات ومنظمة التجارة العالمية .
- ب. وفرة المعلومات عن الاسواق العالمية والسهولة النسبية في متابعة وملاحقة المتغيرات نتيجة تقنيات المعلومات والاتصالات ، وتطور اساليب بحوث التسويق وغيرها من المعلومات ذات الدلالة على المراكز التنافسية .
- ج. سهولة الاتصالات وتبادل المعلومات بين المنظمات المختلفة ، فيما بين وحدات وفروع المنظمة الواحدة بفضل شبكة الانترنت وشبكات الاتصالات .
- د. تدفق نتائج البحوث والتطورات التقنية ، وتسارع عمليات الابداع والابتكار بفضل الاستثمارات الضخمة في عمليات البحث والتطوير ، نتيجة للتحالفات الدولية بين المنظمات الكبرى في هذا المجال .
- هـ. زيادة الطاقات الانتاجية ، وارتفاع مستويات الجودة ، والسهولة النسبية لدخول منافسين جدد في الصناعة ، تحول السوق إلى سوق مستثمرين تتركز القوة الحقيقية فيه للعملاء الذين انفتحت امامهم فرص الاختيار والمفاضلة بين بدائل متعددة لاشباع رغباتهم بأقل تكلفة وبأيسر الشروط ، لذلك اصبحت التنافسية هي الوسيلة الوحيدة لتعامل في السوق من خلال العمل على اكتساب وتنمية القدرات التنافسية (2).

2. خطوات الحصول علي الميزة التنافسية:

- لكي تحصل المنظمة على ميزة تنافسية، فإنه عليها إتباع الخطوات الآتية: (3)
- أ. تحديد الفرص الحالية والممكنة: ويتم ذلك من خلال تحليل المنافسة، والذي يتضمن تقرير لنقاط الجذب التي يتطلبها السوق ونقاط القوة والضعف لدى المنظمة مقارنة بالمنافسين.
- ب. تحديد نطاق الميزة التنافسية: يتم ذلك من خلال تحليل مجالات المنافسة فقد تحصل المنظمة على ميزة تسويقية، وهي قدرة المنتجات من سلع وخدمات على إشباع أفضل الحاجات، ورغبات العملاء المرتقين.
- ج. تعريف وتحديد الفرص الناتجة عن المميزات الناتجة عن المميزات التنافسية، وقد تكون لدى المنظمة مميزات تنافسية، ولكنها لا تستطيع أن تحولها إلى فرص تسويقية وهناك ثلاث متطلبات أساسية لتحديد أبعاد الفرص وإمكانية الاستفادة منها:

(1) د. بشار يزيد الوليد ، المفاهيم الادارية الحديثة ، (عمان : دار الراجحة للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص ص 236 – 239 .

(2) محمد عبد العليم صابر ، خالد عبدالمجيد تعيلب ، مرجع سابق ، ص 250 .

(3) المرجع السابق، ص 280.

- تحديد مدى قبول الفكرة الجديدة في السوق وما تتمتع به من مزايا تسويقية تمكنها من المنافسة.
- تحديد عناصر القوة والضعف لدى المنافسين.
- تحديد مقدره المنظمة البشرية على كسب الفرص التسويقية.
- ديناميكية التغيير في مجال التنافس.

يرى الباحث أن التغيير التكنولوجي يمكن أن يخلق اضطرابا كما يمكن أن يخلق ميزة تسويقية في مجال المنافسة ففي خلال فترات معينة تخلق الاختراعات الرئيسية ثورات داخل الصناعة، أو تسبب نماذج التغييرات التكنولوجية نموا وتطورا في مجالات التنافس، وفي فترات أخرى تشاهد تطورا في القابلية للتنبؤ بالتكنولوجيا وذلك عندما تؤثر خصائص الصناعات المتواجدة تأثرا جوهريا على التطور التكنولوجي تستجيب الفترات على التوالي النوعي، ومن ثم فإن العلاقة بين التكنولوجيا والصناعة ليست مريحة ومباشرة، وإنما لكل منها تأثير في الأخرى خلال الفترات الزمنية المختلفة.

3. أساليب تحقيق الميزة التنافسية:

يمكن تحقيق الميزة التنافسية بإحدى الوسائل التالية: (1).

- 1- الكفاية المتفوقة وذلك من خلال السيطرة على التكاليف.
- 2- الجودة المتفوقة وذلك من خلال تقديم منتجات تحقق القبول لدى الزبائن.
- 3- الإبداع المتفوق وذلك من خلال تقديم منتجات جديدة.
- 4- الاستجابة المتفوقة لدى الزبائن وذلك من خلال معرفة دقيقة لاحتياجات الزبائن.

4. العوامل المؤثرة على إنشاء الميزة التنافسية:

تنشأ الميزة التنافسية نتيجة لعوامل داخلية أو عوامل خارجية، نذكرها كالتالي: (2)

أ. العوامل الخارجية: تتمثل في تغير احتياجات الزبون أو التغييرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية، والتي قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المنظمات نتيجة لسرعة رد فعلها على التغييرات، على سبيل المثال يمكن القول بأن المنظمة التي استوردت التكنولوجيا الحديثة والمطلوبة في السوق أسرع من غيرها استطاعت خلق ميزة تنافسية عن طريق سرعة رد فعلها على تغير التكنولوجيا واحتياجات السوق.

ب. العوامل الداخلية: هي قدرة المنظمة على امتلاك موارد وبناء أو شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين، من بينها الابتكار والإبداع اللذين لهما دور كبير في خلق ميزة تنافسية. ولا ينحصر الإبداع هنا في تطوير المنتج، ولكنه يشمل الإبداع في الإستراتيجية والإبداع في أسلوب العمل أو التكنولوجيا المستخدمة أو الإبداع في خلق فائدة جديدة.

(1) الشيخ فؤاد نجيب، العلاقة بين نظم المعلومات والميزة التنافسية في قطاع الأدوية الأردنية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، دورية الإدارة العامة، المجلد الرابع والأربعون، العدد الثالث، 2003م)، ص ص 634,635.

(2) عبد الله بالوناس وقدايفة أمينة، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، ص 7 منشور على الموقع:

<http://www.souforum.com/vb/eloued-dz24034> (2011/12/12)

رابعاً: مصادر الميزة التنافسية :

تعتمد الميزة التنافسية على مصادر، نذكرها فيما يلي⁽³⁾:

أ. **الابتكار:** إن الانحدار المتزايد في عدد المؤسسات، والذي صاحبه انفجار تنافسي على المستوى الوطني والعالمي أدى إلى تصاعد اهتمام المؤسسات بالابتكار والتركيز عليه إلى درجة اعتباره الحد الأدنى من الأسبقيات التنافسية إلى جانب التكلفة والجودة، وأصبحت القدرة على الابتكار مصدراً متجدداً للميزة التنافسية.

ب. **الزمن:** يعتبر الوقت سواء في إدارة الإنتاج أو في إدارة الخدمات ميزة تنافسية أكثر أهمية مما كان عليه في السابق، فالوصول إلى الزبون أسرع من المنافسين يمثل ميزة تنافسية، وهنا نشير إلى أهمية الزمن في تحقيق ميزة تنافسية كالتالي⁽¹⁾.

- تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق من خلال اختصار دورة حياة المنتج.
- تخفيض زمن دورة التصنيع للمنتجات.
- تخفيض زمن الدورة للزبون (الفترة الفاصلة بين طلب المنتج والتسليم)
- الالتزام بجدول الجودة لتسليم المكونات الداخلية في عملية التصنيع.

3. **المعرفة:** إذا كانت المعرفة هي حصيلة أو رصيد خبرة ومعلومات وتجارب ودراسات فرد أو مجموعة من الأفراد في وقت محدد، فإننا نعيش حتماً حالة انفجار المعرفة، حيث أصبحت هذه الخبرة المورد الأكثر أهمية في خلق الميزة التنافسية، ومنه فإن المؤسسات الناجحة هي التي تخلق بشكل مسبق المعرفة الجديدة وتجسدها من تكنولوجيا وأساليب وسلع، وخدمات جديدة.⁽²⁾

لكي تبقى المنظمة في المنافسة بشكل مستمر عليها إيجاد المصادر المختلفة والتي من شأنها أن تخلق لها الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ، ولقد أصبحت مصادر الميزة التنافسية متعددة وأكثر تعقيداً ويرجع ذلك إلى سرعة التغيرات التي تحدث في البيئة ، وقد تطورت مصادر الميزة التنافسية من مجرد السيطرة على السوق بالتكاليف إلى التميز بجودة المنتج، ثم الخدمات المقدمة وبناء العلاقة مع العملاء حتى وصلت إلى تقديم قيمة متميزة ويمكن تقسيم مصادر الميزة التنافسية إلى الآتي⁽³⁾:

1. التفكير الاستراتيجي :

إن تبني التفكير الاستراتيجي من قبل المدراء يمكنهم من الحفاظ على القدرة التنافسية لمؤسساتهم في ظل ظروف متغيرة باستمرار كتغير أذواق العملاء ، زيادة حدة المنافسة والتطور التكنولوجي المستمر والسريع ، فالتفكير الاستراتيجي وسيلة لبناء ميزة تنافسية يمكن أن تعتمد المنظمة على إحدى الاستراتيجيات العامة للتنافس والمتمثلة في كل من قيادة التكلفة، استراتيجية التميز،

⁽³⁾ عبود نجم، الابتكار مصدر متجدد للميزة التنافسية، (عمان: أخبار الإدارة، نشرة فصلية العدد 28 سبتمبر 1999م)، ص 9.

⁽¹⁾ عبود نجم، إدارة الخدمات والمراجعة والأبعاد الأساسية، (عمان: أخبار الإدارة، نشرة فصلية العدد 11 مارس 1997م)، ص 23.

⁽²⁾ السيد غراب، نظم المعلومات الإدارية، مدخل إداري، (عمان: دار وائل للنشر، 2006م)، ص 29.

⁽³⁾ منى إبراهيم دكروري محمد ، دور منطق هيمنة الخدمة SD2 في تحقيق الميزة التنافسية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد 2 ، العدد الأول ، 2014م ، ص 382 .

استراتيجية التركيز، والمقصود بالتفكير الاستراتيجي هنا لا يتوقف عند هذا المستوى وإنما يأخذ التفكير الإيجابي للمنظمة، الذي يضمن لها النجاح والبقاء، ومن تم التفوق لأنه اقتناص للفرص من أجل استغلالها واجتناب التهديدات الممكن التعرض لها.⁽¹⁾

2. مدخل الموارد :

إذا كان امتلاك استراتيجية جيدة يدعم الميزة التنافسية ، فإنه لا بد من وجود الموارد والكفاءات العالية لضمان النجاح ، لأن المنافسة لم تعد تقتصر على وضع الاستراتيجيات التنافسية فحسب، بل امتد إلى ضرورة البحث والتطوير بصفة مستمرة بالاعتماد على الموارد والكفاءات. ونقصد بالموارد كل من الموارد الملموسة وغير الملموسة.⁽²⁾

3. الإطار الوطني: إن الإطار الوطني الجيد للمؤسسات يتيح لها القدرة على الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية لذلك نجد مؤسسات بعض الدول متفوقة ورائدة في قطاع نشاطها عن بعض المؤسسات في الدول الأخرى، بحيث تمتلك الدولة عوامل الإنتاج الضرورية والمتمثلة في الموارد البشرية، الفيزيائية، المصرفية، والمالية، فالحيازة على هذه الموارد يلعب دورا مهما في الحيازة على ميزة تنافسية قوية.⁽³⁾

ويرى بعض الكتاب ان مصادر الميزة التنافسية تتمثل في الآتي⁽⁴⁾:

1. المصادر الداخلية :

تتمثل في الموارد والانشطة التي تمتلكها المنشأة والمهارات التي تقوم بها ، فالموارد تتمثل في جميع الموجودات الرأسمالية والمالية ، والموجودات البشرية تتمثل في المعرفة والمهارات والموجودات التنظيمية ، حيث ان تميز المنشأة بامتلاك موارد بشرية ذات مؤهلات علمية متقدمة أو امتلاكها لراسمال كبير قياساً بالآخرين يجعلها تتميز عن المنافسين والاهم من ذلك هو كيفية إدارة المنظمة لاستخدام هذه الموارد.

2. المصادر الخارجية :

اشارت بعض الدراسات ان البيئة الخارجية قد تشكل مصدراً للميزة التنافسية . إذ تضم البيئة الخارجية مجموعة من العوامل السياسية والاقتصادية والديموغرافية والتكنولوجية والتي قد تؤثر في المنشأة بالاتجاه الايجابي أو السلبي .

⁽¹⁾ مزباني نور الدين ، بلاسكة صالح، التخطيط الفعال للموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، الملتقى الوطني الثاني حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة 2013، ص 09

⁽²⁾ نفس المرجع ص 10

⁽³⁾ نفس المرجع ص 10

⁽⁴⁾ أحمد حميد كريم ، تأثير الابداع المنظمي في تحقيق الميزة التنافسية ، مجلة الادارة والاقتصاد ،جامعة كربلاء ، العدد 91 ، 2012م ، ص

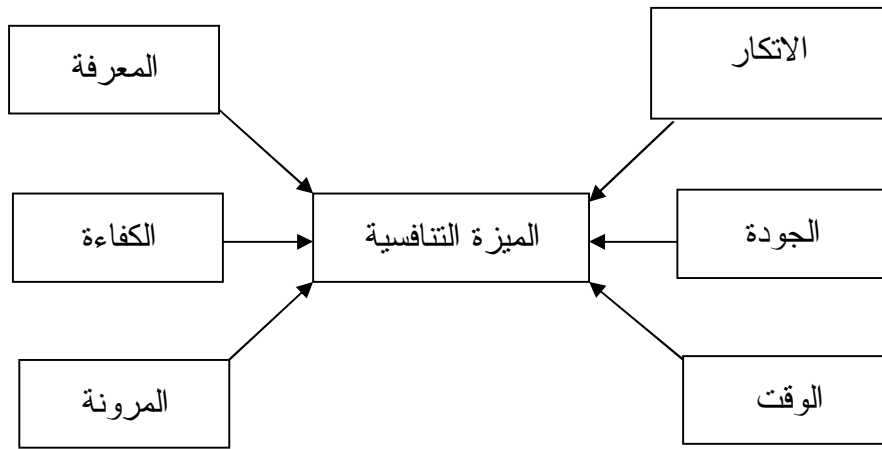
تسعى المؤسسات دائماً إلى اكتساب مزايا تنافسية في قطاع النشاط الذي تزاوله الأمر الذي اوجب عليها ضرورة إعداد وتهيئة القدرات والامكانيات ، من خلال البحث المستمر عن مصادر قوة ودعم بها هذه المزايا التي تجعلها في مركز تنافسي جيد في السوق .

لذلك فالمؤسسة لكي تبقى دائماً في المنافسة عليها ايجاد المصادر المختلفة والتي من شأنها ان تخلق لها ميزة تنافسية في بيئة الاعمال ، على اعتبار ان مصادر الميزة التنافسية اصبحت متعددة ومعقدة نظراً لما اصبحت تمليه المتغيرات المتسارعة⁽¹⁾ .

الشكل التالي يقدم المصادر المساعدة في خلق المزايا التنافسية في بيئة النشاط :

شكل رقم (1/1/2)

مصادر الميزة التنافسية



المصدر : هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ، (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية للنشر ، 2014م) ، ص 121 .

خامساً: أنواع الميزة التنافسية:

وتنقسم الميزات التنافسية إلى:⁽²⁾

1. **ميزة التكلفة الأقل:** هي قدرة المنظمة على تصميم، تصنيع وتسويق منتجات بأقل تكلفة ممكنة مقارنة مع منافسيها مما يمكنها من تحقيق أرباح كبيرة، فالتكلفة المنخفضة تهيئ فرص البيع بأسعار تنافسية.

2. **ميزة تميز المنتجات:** هو أن تتمكن المنظمة من تقديم منتجات أو خدمات متميزة وفريدة من نوعها تلقى رضا المستهلك (جودة عالية، خدمات ما بعد البيع) لذلك يصبح من الضروري على المنظمة فهم وتحليل مصادر التميز من خلال أنشطة حلقة القيمة واستغلال الكفاءات والمهارات والتقنيات

⁽¹⁾ هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص 120 .

⁽²⁾ M.PORTER, l'Avantage concurrentiel: Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, inter-éditions, 1986, p 85.

التكنولوجية العالية وانتهاج طرق توسع فعالة وسياسات سعرية وترويجية تمكنها من زيادة الحصة السوقية.

3. **ميزة اختصار الوقت:** هي تحقيق ميزة تنافسية على أساس تخفيض عنصر الزمن لصالح الزبون وذلك من خلال عدة عناصر أهمها:

أ. تخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى الأسواق.

ب. تخفيض زمن دورة التصنيع المنتجات وبالتالي تخفيض كل من تكاليف التخزين وتكاليف لإنتاج.

ج. تخفيض مدة تسليم الطلبية للزبون.

د. تخفيض زمن التحويل أو تغيير العمليات الإنتاجية (مرونة التصنيع).

هـ. الالتزام بجداول زمنية محددة في التعامل مع الزبائن.

سادساً: خصائص ومقومات الميزة التنافسية :

- خصائص الميزة التنافسية:

عند الحديث عن خصائص الميزة التنافسية لابد من التركيز في المقام الأول على مسألة ديمومة الميزة التنافسية وبقائها ، فالميزة تنتهي بمجرد قدرة المنافسين على تقليدها او محاكاة ما تستند إليه ، وإذا ما اردات المنشأة أن تحافظ على الميزة التنافسية جعلها اكثر استمرارية، فيجب عليها ان تتبنى استراتيجيات تجعل عملية تقليد الميزة التنافسية التي قامت ببنائها شديدة الصعوبة ومرتفعة التكلفة بالنسبة للمنافسين⁽¹⁾.

وصف العديد من الكتاب الخصائص التي يجب توافرها في الميزة التنافسية على المدى الطويل، ومدى قدرة المنظمة على المحافظة على مزاياها التنافسية بصفة مستمرة، حيث يذكر احد الكتاب خصائص الميزة التنافسية في الآتي⁽²⁾:

1. انها تتبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لتلك المنظمة .

2. تؤدي لتحقيق الافضلية للمنظمة وكذلك التفوق على المنافسين .

3. تنعكس الميزة التنافسية في كفاءة اداء المنظمة لانشطتها .

4. تؤدي إلى التأثير في المستثمرين واداركهم لافضلية ما تقدمه المنظمة .

حيث يرى الباحث ان تلك الخصائص تعكس الميزة التنافسية على مستوى الصناعة المحلية، في حين ان نظام الاعمال الجديد فرض التنافس على المستويات الاقليمية والدولية وكذلك المحلية ، حيث اصبح على المنشآت المحلية أن تتمتع بخصائص تنافسية على المستوى العالمي إذا اردات الاستمرار في سوق المنافسة المتجدد والمتقلب .

(1) ايمن علي عمر ، تقييم اثر تطبيق الجودة الشاملة على تنافسية الشركات الصناعية المصرية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، بكلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد 27 ، العدد الأول ، يونيو 2013م ، ص 300 .

(2) اميرة محمد النعمة ، تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الايزو واثرها في تحقيق الميزة التنافسية ، مجلة العلوم الادارية ، كلية العلوم الادارية ، جامعة ام درمان الاسلامية ، العدد الاول ، 2006م ، ص 78 .

كما يضيف أحد الكتاب إلى خصائص الميزة التنافسية الخصائص الآتية (1):

1. تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها .
2. ديناميكية فما يعد اليوم ميزة تنافسية قد لا يصلح للغد ، وما قد يصلح في صناعة ما لا يناسب صناعات أخرى .
3. إن الميزة التنافسية نسبية وليست مطلقة .

يرى الباحث ان خصائص الميزة التنافسية تستند على مدى استمرارية تلك الميزة التنافسية ، وكذلك عدم مقدرة المنافسين على تقليد تلك الخصائص التي تتمتع بها الميزة التنافسية للمنظمة . كما يرى أحد الكتاب ان خصائص الميزة التنافسية متمثلة في الآتي (2):

1. ان الميزة التنافسية تبني على اختلاف وليس على تشابه .
 2. يتم تأسيسها على المدى الطويل ، باعتبارها تختص بالفرص المستقبلية .
 3. عادة ما تكون الميزة التنافسية مركزة جغرافياً .
- كما يقترح Wheel Wright بان الميزة التنافسية القوية لها الخصائص التالية (3):

- أ. إن الميزة التنافسية تحدد بناءً على حاجات ورغبات الزبائن .
- ب. إن الميزة التنافسية تقدم دعماً هاماً يسهم في نجاح الاعمال .
- ج. انها توفر الانسجام الفريد بين موارد المنظمة والفرص في البيئة .
- د. انها تتصف بالديمومة والقوة وصعوبة تقليد المنافسين لها .
- هـ. انها تقدم اساساً للتحسينات المستقبلية .
- و. انها تقدم التوجيه والتحفيز بعموم المنظمة .

ان المنظمة التي تتفوق هي تلك المنظمة التي تفهم الاساس الحقيقي للمنافسة . وهذا الاساس من المحتمل أن يتغير في المستقبل ، والفائزون سيكونون هم تلك المنظمات التي فهمت قواعد المنافسة الحالية وكيفية تغير هذه القواعد في المستقبل ، وان النجاح المستمر يعتمد على ايجاد نماذج جديدة للميزة التنافسية.

إن خصائص المزاي التنافسية يفترض أن تفهم في اطار منظور صحيح وشمولي ومستمر . لذلك يمكن تجسيد هذه الخصائص في الآتي (4):

1. أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى ان تحقق للمنظمة السبق على المدى البعيد ، وليس على المدى القصير فقط .

(1) خالد القطني ، دور المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركات العامة للصناعات المعدنية، مجلة تنمية الراقدين ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل ، المجلد 34 ، العدد 108 ، 2012م ، ص 203 .

(2) هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص 113 .

(3) زكريا الدوري ، احمد علي صالح ، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الاعمال ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 206 .

(4) وائل محمد صبحي ادريس ، د. طاهر محسن منصور الغالي ، مرجع سابق ، ص 113 .

2. ان الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة .
3. ان تكون متجددة وفقاً لمعطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المنظمة الداخلية من جهة اخرى.
4. ان تكون مرنة بمعنى يمكن احلال ميزات تنافسية باخرى بسهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية او الداخلية .
5. أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الاهداف والنتائج التي ترى المنظمة تحقيقها في المدى الطويل والقصير .

-مقومات الميزة التنافسية:

تركزت مقومات القدرة التنافسية في الشركات على مجموعة من المقومات التي تنظم العلاقة التنافسية بين الشركات ، وتستطيع تقييم القدرة التنافسية في ظل متغيرات تفرضها البيئة الصناعية على مدى الزمن وفيما يلي أهم المقومات⁽¹⁾:

1. الالتزام بالمواصفات الدولية للجودة ، تعني الالتزام بمستوى ثابت من الجودة وليس التقلب في نوعية الانتاج .
2. التطور التكنولوجي ، تعني في وقتنا الحاضر الوصول إلى آخر مستوى بدءاً من الانتاج إلى التغليف والتخزين والحفظ والنقل.
3. تطوير المهارات ، تعني القدرة على التدريب والتأهيل المستمر لضمان تطوير المهارات الصناعية والانتاجية ومهارات الادارة في ظل التطور المستمر .
4. نظم التعليم والتدريب ، يجب أن تكون نظم التعليم متوافقة مع احتياجات سوق العمل وحسب الطلب المستقبلي على العمل والتوجهات التكنولوجية المستقبلية .
5. البحث والتطوير ، يجب تفعيل العلاقة بين الشركات والجامعات وكذلك مراكز الابحاث من جهة ثالثة ، حيث تقوم البحوث بدورها في تطوير الكفاءات البشرية وتوفير العوائد التي تكفل تنميتها .
6. دراسة الاسواق الخارجية ، يجب البحث عن خيارات اكثر تطوراً وتوازناً في الاسواق الخارجية من خلال توفير كافة المعلومات عن اتجاهات الطلب ، ونوعية المخاطر التجارية وغير التجارية التي يمكن التعرض لها داخل هذه الاسواق .
7. تقنية المعلومات ، التحسينات الهائلة في تقنية الاتصال (الانترنت) تعتبر قوة فعالة في النمو في أي بلد يمتلك القاعدة الصناعية باعتبارها الوسيلة الأكثر دقة وسرعة في عصرنا الحالي .

(1) د. فؤاد أحمد محمد العفيري ، مرجع سابق ، ص ص 13 - 14 .

سابعاً: مداخل الميزة التنافسية:

أدى تطور مداخل الميزة التنافسية إلى سعي المؤسسات الاقتصادية إلى رفع كفاءة وفعالية ادائها بهدف إمتلاك الميزة التنافسية ، حيث برزت مداخل مازالت تساهم في تنميتها والمحافظة عليها من خلال التلبية الدائمة لحاجات العملاء أو تنمية قدرات المؤسسة التنافسية ، كذلك تبني نظام إدارة الجودة الشاملة (1).

1. مدخل تلبية حاجات العملاء :

يتوقف نجاح المؤسسة في اختراق الاسواق في ظل المناخ الاقتصادي الجديد على مدى إمكانية التلبية الدائمة لحاجات المستهلكين واشباع رغباتهم ، إن اشتداد المنافسة بسبب انفتاح الاسواق جعل هدف كسب ولاء المستهلكين واستمرارية ارتباطهم بالسلعة ومناخها هدفاً استراتيجياً تعمل المؤسسات الاقتصادية على تحقيقه ، الأمر الذي يستوجب دراسة وتحليل تلك الازواق والاحتياجات ، ومحاولة تصميم وإنتاج السلع القادرة على إشباعها بدرجة عالية وبالتالي يتطلب الأمر ما يلي (2):

أ. تحقيق رضى المستهلكين : إن قدرة المؤسسة على امتلاك ميزة تنافسية مقارنة بالمنافسين مرهون بتحقيق رضاء المستهلكين عن القيم والمنافع القادرة على تحقيق الاشباع العالي لحاجاتهم المتنوعة والمتغيرة .

ب. سرعة الاستجابة في تلبية الحاجات من خلال العمل على تقديم السلع ذات الجودة في الوقت المناسب.

ج. ضرورة تقديم المنتج ذو الاداء العالي المرتبط بالخصائص الاساسية وبالمفردات الاضافية.

د. تقديم سلع باسعار جذابة وملائمة لامكانيات المستهلكين .

هـ. توفير الخدمات الضرورية المرافقة للمنتج ، كخدمات ما بعد البيع (النقل ، التشغيل والصيانة).

2. مدخل تنمية القدرات التنافسية:

تعتبر القدرات التنافسية من بين أهم العوامل التي تؤدي تنميتها إلى تطوير قدرة المؤسسة على تحقيق رضا العملاء وتلبية حاجاتهم نتيجة لتقديم المنتج الافضل والمتميز دائماً ، حيث تتمثل اهم قدرات المنشأة التنافسية في الآتي (3):

الكلفة المنخفضة: لتخفيض التكلفة لابد من الاستثمار الامثل للموارد البشرية والاستفادة من معلومات تقويم الاداء بما يسهم في تخفيض الهدر في الوقت والموارد المستخدمة والدقة في انجاز العمل وتلافي الاخطاء وتحديد الطريقة الامثل لاداء العمل مثل الانتاج الفوري والتكلفة على اساس النشاط .

(1) سملاي يحضية ، مرجع سابق ، ص 174 .

(2) المرجع السابق ، ص 174 .

(3) احمد حمد كريم ، مرجع سابق ، ص 226 .

و. الوقت : يكون الوقت مصدراً لتحقيق الميزة التنافسية خصوصاً عند تقديم منتج أو خدمة جديدة حيث يلعب الوقت دوراً هاماً في المنظمات التي يكون فيها عمر المنتج قصير جداً ، ويعبر عن الوقت بكل من سرعة التسليم والالتزام بمواعيد التسليم .

ز. المرونة : أصبحت المرونة البعد التنافسي الحاسم في اسواق الحاضر بعد ان ازدادت رغبات الزبون في التغير والتنويع وكذلك وسائل اشباعها ، حيث تعرف المرونة بانها الاستجابة السريعة للتغير في طلب الزبون والقدرة على إجراء التغييرات في السوق .

ح. الجودة : يعبر عن الجودة بدرجة ملائمة خصائص ومواصفات المنتج أو الخدمة للوظيفة أو الاستخدام ، حيث يرغب الزبون بقيمة اكبر عما يخطط لانفاقه تتعكس بالبحث عن افضل نوعية إلى جانب السعر ، كما إن الجودة تؤثر ايجاباً في ربحية المنظمة ، وان لم تؤدي إلى زيادة الحصة السوقية فيما تقل تكلفة تحقيقها عن ارتفاع السعر جراءها . يرى بعض الكتاب ان الجودة والتنافسية تتلخص في النقاط التالية⁽¹⁾:

i. الحرص على وجود ميزة تنافسية والبحث في القدرات والموارد تملكها المنظمات أو التي يمكن تبنيها أو تشريعها حتى تعرف كيفية توظيفها والحصول على ميزة تنافسية.

ii. الحرص على استمرارية الميزة التنافسية اطول فترة ممكنة ، وان تخلق ميزات تنافسية جديدة لتحل محل الميزات التي قاربت على فقدان التأثير .

iii. استقلال التغييرات الخارجية لخلق فرص تنافسية او على الاقل لمواجهة الميزة التنافسية للآخرين .

iv. زيادة القدرات والموارد المرتبطة بالميزة التنافسية الحالية والمستقبلية.

v. معرفة الوسائل العامة التي تؤدي إلى تقليل التكلفة أو التميز .

vi. تحديد الاستراتيجية التي تتبع من الاستراتيجيات الرئيسية الثلاث كاتجاه عام حتى تستطيع استغلال الموارد والقدرات الحقيقية .

ثامناً: مراحل تطور الميزة التنافسية :

وفقاً لمدى توافر محددات الميزة التنافسية يمكن أن تمر هذه الميزة بعدة مراحل للنمو تتوقف على ما يتوافر من هذه المحددات، وتختلف كل مرحلة في خصائصها وفي دور الدولة فيها عن الأخرى، ولا تمر الدول من خلال جميع هذه المراحل وبنفس ترتيبها وتمثل المراحل الثلاث الأولى فترة الارتقاء المتوالي (المتصاعد) للمزايا التنافسية، أما المرحلة الرابعة فهي تسير إلى انحراف أو هبوط في النهاية وفيما يلي توضيح هذه المراحل⁽²⁾:

(1) د. مفتاح علي السائح ، مرجع سابق ، ص 97 .

(2) عمر صقر ، (العولمة وقضايا إدارية معاصرة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003م)ص96 .

المرحلة الأولى: مرحلة الدفع من خلال عوامل الإنتاج: وفي هذه المرحلة تستند جميع الصناعات الناجحة دولياً في تنافسها وبشكل منفرد على عوامل الإنتاج الأساسية، ويمكن الاعتماد على عوامل الإنتاج فقط يجعل من الميزة التنافسية ذات طبيعة غير مستقرة.

وفي الواقع نجد أن جميع الدول قد مرت بهذه المرحلة في وقت ما. ويمر الجانب الأكبر من الدول النامية بتلك المرحلة باستثناء الدول الحديثة التصنيع وبعض من الدول الأخرى التي قطعت شوطاً في تحقيق الميزة التنافسية وتمكنت من الانتقال إلى المرحلة الثانية.

المرحلة الثانية: مرحلة الدفع من خلال الاستثمار: وهذه المرحلة مبنية على قدرة الدولة ومنظمتها على الاستثمار بشكل متواصل⁽¹⁾. ومن ثم القدرة على الصمود أمام المنافسين حيث يتم تخفيض التكاليف من خلال الاستثمارات المحلية وتحسين جودة المنتج وجذب الطلب بشكل عام، وهي تقوم بالاستثمار في التسهيلات الإنتاجية الحديثة والتطور التقني. وفي هذه المرحلة لا يقتصر الأمر على تطبيق التقنيات الأجنبية بل يتم إجراء تحسينات عليها. وتأتي المزايا التنافسية من توافر عوامل الإنتاج بالإضافة إلى إستراتيجية الوحدة الاقتصادية والهيكل وطبيعة التنافس في السوق المحلي⁽²⁾.

في هذه المرحلة لا يكون الطلب المحلي على درجة عالية من التعقيد، ولا من الصناعات المرتبطة والمساندة متطورة إلى حد كبير. وتتصف هذه المرحلة في الغالب بزيادة في مستوى التوظيف وارتفاع معدلات الأجور وأسعار المدخلات. وتتسم الميزة التنافسية في هذه المرحلة بأنها أكثر استقراراً أو تقدماً عنه في المرحلة الأولى، (تايوان، هونج كونج، سنغافورة، كوريا، أسبانيا، البرازيل).

المرحلة الثالثة: مرحلة الدفع من خلال الابتكار: تعتمد هذه المرحلة على الابتكار والمهارات والتكنولوجيا الأكثر تعقيداً لإنشاء الميزة التنافسية، وهنا يقل دور المنافسة على أساس السعر المسندة إلي انخفاض تكاليف الإنتاج⁽³⁾، ويكون طلب المستهلكين في هذه المرحلة أكثر تعقيداً بسبب ارتفاع مستوى الدخل الرديئة وارتفاع مستوى التعليم، والرغبة المتزايدة في الحصول على الرفاهية وهنا تكوين تجمعات الصناعات (عناقيد) من خلال تطور الصناعات المرتبطة لمساندة ذات المستوى العالمي التي تتنافس دولياً أجزاء الصناعات الأكثر تميزاً، وفي هذه المرحلة يصبح اقتصاد الدولة أقل عرضة للتقلبات الاقتصادية الأحداق الخارجية، وقد وصلت العديد من الدول المتقدمة كبريطانيا وأمريكا والسويد إلى هذه المرحلة، وما زالت بعيدة المنال على اغلب الدول النامية.

(1) نفين حسين محمد محمود، (القدرة التنافسية للصادرات الصناعية المصرية في ظل آليات الاقتصاد العالمي الجديد، رسالة دكتوراه في فلسفة الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2004م)، ص9

(2) منى طعيمة الجرف، دور الصادرات في تنمية الاقتصاد المصري في ضوء التوجهات الاقتصادية الجديدة، (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة دكتوراه في فلسفة الاقتصاد غير منشورة، 1995م)، ص ص67-69.

(3) نبيل مرسي خليل، مرجع سابق ذكره، ص 112

المرحلة الرابعة: مرحلة الدفع من خلال الثروة: تقود هذه المرحلة إلى الانخفاض، حيث يصبح الاقتصاد مدفوعاً بالتراكم السابق للثروة ويصبح أقل قدرة على توليد ثروة جديدة، وتبدأ الشركات في فقدان الميزة التنافسية من خلال عدة أشكال منها انحسار المنافسة، وعمليات الابتكار، وفقدان الموظفين لدوافع النجاح، وتركيز السياسات الحكومية على إعادة توزيع الدخل بدلاً من توليدها. وهنا تبدأ شركات الدولة في فقدان الميزة التنافسية لصالح الشركات الأجنبية. وقد مرت بريطانيا بهذه المرحلة عدة مرات⁽¹⁾.

يتضح للباحث مما سبق انه لا بد من ضرورة سعي الدول عامة والدول النامية خاصة إلى العمل على الارتقاء التدريجي عبر مراحل نمو الميزة التنافسية وإلى اتخاذ السياسات والإجراءات الكفيلة بدعم الميزة في كل مرحلة. وعلى الدول النامية بصفة عامة أن تعمل على الانتقال من المرحلة الأولى للميزة التنافسية التي تعتمد على عوامل الإنتاج في المقام الأول نظراً لما تنتم به من طبيعة هشة غير مستقرة بغرض تحقيق النمو في الميزة التنافسية والاتجاه إلى المراحل الأخرى التي تتضمن ميزة أكثر استقراراً ونمواً وتواجه الدول النامية في تحقيق ذلك ضرورة تنمية محددات الميزة التنافسية.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 113

المبحث الثاني

أبعاد ومؤشرات ومحددات ومعايير الميزة التنافسية

أولاً : ابعاد الميزة التنافسية :

اختلف الكتاب والباحثون في تحديد ابعاد ومكونات تحقيق الميزة التنافسية ، وبصفة عامة يمكن القول بأن هنالك مصدرين اساسيين للميزة التنافسية ، يتمثلان في المهارات المتميزة، والموارد المتميزة . ويمكن من خلال توفير هذين المصدرين واستغلالهما بفاعلية الحصول على العديد من المصادر النهائية للميزة التنافسية⁽¹⁾ .

إن المقصود من ابعاد الميزة التنافسية هي الخصائص التي تختارها المنظمة وترتكز عليها عند تقديم المنتجات وتلبية الطلب في السوق عن طريق واحد او اكثر من تلك الخصائص ان تحقق ميزة تنافسية على المنافسين ، ويمكن للمنظمة ان تتميز عندما تتفرد ببعد او اكثر من ابعاد الميزة التنافسية ، الكلفة المنخفضة ، والنوعية ، المرونة ، الوقت ، الابداع⁽²⁾ . وتتمثل ابعاد الميزة التنافسية في الآتي :

1. التكلفة المنخفضة :

يقصد بها ان يكون هنالك تناسب بين التكلفة المترتبة على تقديم المنتج مع المواصفات الموجودة فيه . وفي العادة تلجأ المنظمات لتخفيض التكاليف من خلال تخفيض التكاليف الثابتة وممارسة الرقابة المستمرة على المواد الأولية والعمل على تخفيض معدلات الاجور، وتحقيق مستويات انتاجية عالية .

نظراً لانخفاض التكاليف فإن المنظمة تحقق ميزة تنافسية وذلك نتيجة لانخفاض اسعارها المبني على انخفاض تكاليفها او البيع بنفس الاسعار السائدة ، ولكن العائد يكون اعلى من بقية المنظمات ، وذلك لوجود فجوة واسعة بين الايرادات والتكاليف⁽³⁾ .

2. بعد الجودة :

يعني قدرة المنظمة على تقديم منتجات تتطابق مع حاجات ورغبات العملاء ، وان الجودة تعني نظرة الافراد المختلفة او النظرة المختلفة للشركة مقابل التوقعات المختلفة للافراد ، وأن خصائص المنتج ستقابل برضاء العميل وان المنتجات ذات الجودة العالية تسهم في تحسين سمعة الشركة وتحقيق رضاء العميل ، فضلاً عن الشركة التي يمكنها أن تفرض اسعار اعلى في حالة تقديم منتجات ذات جودة عالية لتلبية متطلبات العملاء حيث يمكن تلخيص بعد الجودة في مطابقة مواصفات المنتج لمتطلب العملاء واشباع وتحقيق متطلبات السوق في المواعمة والاستخدام⁽⁴⁾ .

(1) د. جمال عبد الحميد عبد السميع ، مرجع سابق ، ص 193 .

(2) أحمد حمد كريم ، مرجع سابق ، ص 226 .

(3) د. محمود علي الروسان ، العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي، دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الاردني ، مجلة الادارة والاقتصاد ، جامعة اربد الأهلية ، العدد 63 ، 2007م ، ص 142 .

(4) د. حمدي جابر محمد نصار ، أثر العلاقة بين الذكرة التنظيمية وتحقيق الميزة التنافسية في المنظمات ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2012م ، ص 263 .

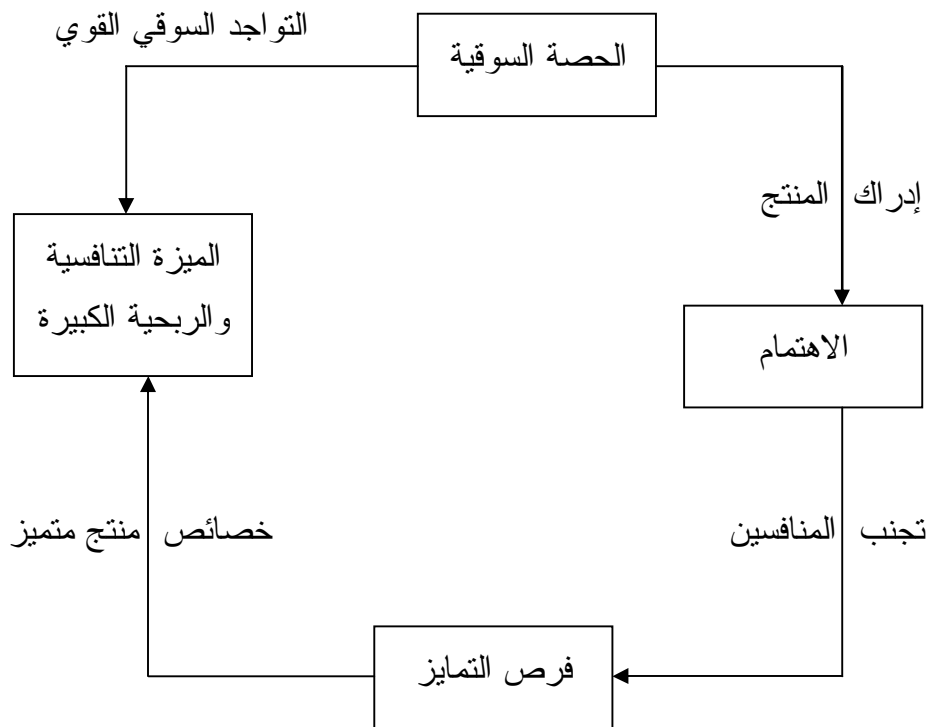
3. بعد النوعية :

ذلك من خلال إضافة خصائص فريدة للمنتج تعطيها جاذبية تنافسية والتي يجب ان تكون ذات فائدة للزبائن ، وتحقق النوعية من خلال بعدين هما نوعية التصميم ويعني ملاءمة خصائص تقسيم المنتج للوظيفة ونوعية المطابقة وتعني قدرة المنظمة على تحويل المدخلات إلى مخرجات مطابقة او منسجمة مع الخصائص المحددة في التصميم وان التركيز على النوعية ينعكس بميزة تنافسية وربحية⁽¹⁾.

كما يتضح من خلال الشكل رقم (2/1/4) :

شكل رقم (2/1/2)

العلاقة بين النوعية والميزة التنافسية



المصدر : د. محمود علي الروسان ، العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي ، مجلة الادارة والاقتصاد ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة اربد الأهلية ، العدد 63 ، 2007م ، ص 143 .

4. بعد المرونة :

تعد المرونة أحد أهم الابعاد التنافسية التي تستطيع المنظمة أن تتميز من خلالها ، وذلك لأن المرونة تتعلق بمدى تكيف النظم التشغيلية للمنظمة مع الطلب والتغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال . وان المرونة تعني بالقدرة على إجراء التغيرات في الموقع السوقي من خلال الابداع في التصميم والاحجام ، حيث اصبحت المرونة السلاح الفعال في المنافسة إذ تتضمن القدرة على تقديم تشكيلة

(1) د. محمود علي الروسان ، مرجع سابق ، ص 143 .

واسعة من المنتجات الجديدة بصورة مستمرة، وتعرف المرونة بأنها قدرة الشركة لعرض مجموعة واسعة من المنتجات المتنوعة لزبائنها ، وتتضمن المرونة مرونة المنتج وتعنى بالقدرة على مواكبة التغيرات في أذواق وحاجات الزبائن ، وكذلك مرونة الحجم وتعنى قدرة المنظمة على الاستجابة للتغير في مستويات الطلب (1).

5. بعد الاستجابة للزبون :

يجب على المنشأة ان تكون قادرة على اداء المهام بشكل أفضل من المنافسين من خلال تحديد واشباع حاجات زبائنها وعندئذ سيولي المستهلكون قيمة أكبر لمنتجاتها مما يؤدي إلى خلق الميزة التنافسية ، إن عملية تحسين جودة المنتج يجب أن تتماشى مع حاجات الزبون ، من خلال تطوير منتجات جديدة تحتوي على سمات تفتقر إليها المنتجات المتواجدة حالياً ، ايضاً يجب الانتباه إلى وقت الاستجابة للزبون وتخفيض ذلك الوقت يسهم في تحقيق الميزة التنافسية وكذلك توفير الخدمات المتوقعة لما بعد البيع وعمليات الدعم ، كل تلك العوامل تدعم مبدأ الاستجابة لحاجات العميل وتهيئ الفرصة للمنظمة لتمييز نفسها عن بقية منافسيها(2).

6. بعد الابداع :

يمثل بعد الابداع والابتكار إحدى الضرورات الأساسية في ادارة الاعمال والمنظمات إذ أن الوقت في تصاعد والحاجات والطموحات هي الاخرى في نمو وتسارع فلا يعد كافياً أو مرضياً اداء الاعمال في المنظمات على اختلاف انواعها بالطرق الروتينية التقليدية لأن الاستمرار بها يؤدي إلى التوقف وهو بالتالي تراجع عن الركب المتسارع في المضي إلى الامام او الفشل ، لذا يمكن تعريف الابداع بانه افكار تتصف بكونها جيدة ومفيدة ومتصلة بحل المشكلات أو تطوير اساليب او اهداف او تعميق رؤية او إعادة تركيب الانماط في السلوكيات الادارية في اشكال متميزة ومتطورة تدفع المنظمة إلى الامام ، كما أن الابداع هو تبني فكرة جديدة او سلوك جديد لصناعة الشركة أو سوقها او بيئتها العامة وتعد الشركة التي تقدم منتج جديد بانها مبدعة (3).

يمكن القول ان ابعاد الميزة التنافسية تختلف باختلاف وجهات نظر العديد من الكتاب والباحثين ، لذلك يمكن الاشارة إلى ابعاد الميزة التنافسية وفق وجهات نظر بعض الباحثين في الجدول الآتي (4):

-
- (1) بسام منيب الطائي ، اسراء وعد الله قاسم ، الاثر التنابعي لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة والتغيير التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية ، مجلة الادارة والاقتصاد ، كلية الحداثة الجامعة ، المجلد 5، العدد 10، 2013م ، ص 261 .
 - (2) أميرة خضر كاظم العنزي ، دور تمكين العاملين في الميزة التنافسية المستدامة ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16 ، العدد الاول ، 2014م ، ص 76 .
 - (3) بسام منيب الطائي ، اسراء وعد الله قاسم ، مرجع سابق ، ص 262 .
 - (4) ايمان عيد محمد ، علاقة إدارة المعرفة الاستراتيجية واثرها فيالميزة التنافسية ، مجلة البحوث المستقبلية ، مركز الدراسات المستقبلية ، كلية الحداثة الجامعة، العدد 41 ، 2013م ، ص 24 .

جدول رقم (1/2/2)

ابعاد الميزة التنافسية وفق وجهات نظر بعض الباحثين

الباحث	ابعاد الميزة التنافسية
Evans, 1993	كفاءة ، مرونة ، جودة ، تسليم ، ابداع
Certo, Peter, 1995	كفاءة ، جودة ، مرونة ، اعتمادية
Mintizb.erg, Quinn, 1996	جودة ، الاسناد ، السمعة ، السعر ، التصميم
Best, 1997	كفاءة ، تميز ، نمو ، تحالفات ، الابداع
Slack, et.al., 1998	التصميم ، الجودة ، المرونة ، سهولة الاستعمال ، الجمالية ، الابداع
Hill and Jones, 1999	جودة متميزة ، كفاءة متميزة ، وردة فعل متميز تجاه حاجات الزبون ، الابتكار
Macmillan and Tampo, 2000	كفاءة ، تميز ، مرونة ، وقت ، تكنولوجيا

المصدر : ايمان عيد محمد ، علاقة ادارة المعرفة الاستراتيجية واثرها في الميزة التنافسية ، مجلة البحوث المستقبلية ، مركز الدراسات المستقبلية ، كلية الحداثة الجامعية ، العدد 41 ، 2013م ، ص 24.

يلاحظ من الجدول اعلاه ان هنالك عدم اتفاق على الابعاد التي تعتمد عليها الميزة التنافسية، وذلك يدل على ان الشركات يجب ان تتبنى ابعاد للميزة التنافسية جديدة تتيح لها فرصة التميز والاستمرارية ، خصوصاً في ظل بيئة تنافسية متجددة وكذلك في ظل تسارع التكنولوجيا ، والتجارة الالكترونية ، وحرية التجارة الدولية وغيرها.

ثانياً : مؤشرات الميزة التنافسية :

توجد في الواقع العملي العديد من المؤشرات التي تستخدم للدلالة على امتلاك المنشأة للميزة التنافسية ، مثل الربحية ، الحصة السوقية ، النمو السنوي للمبيعات ، رضا المستهلك وغيرها . إلا أن أكثر المؤشرات استخداماً وشيوعاً هي ، مؤشرات الربحية ، الحصة السوقية، والنمو السنوي للمبيعات ، لما تتمتع به من مزايا مثل توفير البيانات اللازمة لحسابها ، وسهولة الحصول عليها ، كما انها مؤشرات كمية يمكن حسابها بدقة وسهولة عكس من مؤشرات رضا المستهلك⁽¹⁾. ويمكن عرض اهم تلك المؤشرات لقياس القدرة التنافسية فيما يلي :

1. المبيعات وحصة السوق :

تعتبر المبيعات من أهم المؤشرات التنافسية ككل ، فالتعبير عن مبيعات المنشأة في صورة قيمة منسوبة لاجمالي مبيعات السوق ككل تعبر عن حصة المنشأة في السوق market share ، حيث

(1) مهدي صلاح الدين جميل ، أثر العوامل الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة على الميزة التنافسية ، رسالة ماجستير في الادارة، غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة اليرموك ، 2003م ، ص 49 .

توضح الحصة السوقية ما إذا كان الموقف الحالي للمنشأة في السوق له مكانته أم لا ، ويكون مؤشراً للاداء المتوقع في المستقبل ، وزيادة حصة السوق تكون مصاحبة لاقتصاد الحجم أو منحى الخبرة أو استغلال الطاقة الانتاجية .

2. التكلفة والسعر :

تكلفة الوحدة النسبية (نسبة المنافسين) مؤشر جيد عن قدرة المنشأة التنافسية ، حيث تعتبر التكلفة مؤشراً جيداً لتلافي الضربات أو الهجوم السعري من قبل المنافسين ، كذلك دليل الاسعار للمنافسين يوضح مدى تحكمهم في الاسعار كمتغير تنافسي.(1)

3. الربحية :

تشكل الربحية مؤشراً كافياً على التنافسية الحالية ، وان ربحية المنشأة التي تريد البقاء في السوق ينبغي عليها أن تحصل على ربحية على مدار فترة من الزمن في المستقبل ، وان القيمة الحالية لارباح المنشأة تتعلق بالقيمة السوقية لها . فبذلك تعتبر الربحية من أهم مؤشرات قياس الميزة التنافسية لمنشأة في سوق الاعمال ، حيث يمكن للشركة ان تكسب ميزة تنافسية اذا حققت ربحية عالية مقارنة بمتغير متوسط الربحية للشركات المنافسة العاملة في نفس المجال.(2)

3. الانتاجية الكلية لعوامل الانتاج :

وهي تقيس الفاعلية التي تحول بها المنشأة مجموعة عوامل الانتاج إلى منتجات ، من الممكن مقارنة الانتاجية الكلية لعوامل الانتاج اونموها لعدة مشروعات على المستوى المحلي والدولي ويمكن ارجاع نموها لعدة متغيرات سواء في التكنولوجيا أو في تحقيق وفورات حجم الانتاج.(3)

وبجانب المؤشرات التي ذكرت، قدمت أدبيات التجارة الدولية عدة إسهامات تتعلق بكيفية قياس الميزة التنافسية ونستعرض هنا أبرز هذه الإسهامات على النحو التالي(4):

1. **المنهج التقليدي لقياس التنافسية:** يشتمل المنهج التقليدي لقياس التنافسية على مجموعة من المؤشرات التي يقوم كل واحد منها بترتيب المستويات السلعية حسب قدرتها التنافسية. ومن أبرز هذه المؤشرات ما يلي:

أ. **مؤشر الميزة النسبية الظاهرة:** وهو يعتبر من أفضل المقاييس للقدرة التنافسية للصناعة وتعتبر أول من صاغ مفهوم الميزة النسبية التي تتمتع بها الدولة بما يسمح بإدخال كافة العوامل السعرية وغير السعرية، وبناء عليه فيمكن اعتباره مقياساً ملائماً للميزة التنافسية

(1) يوسف عبد الباقي محمد بخيت ، مرجع سابق ، ص ص 70 – 71 .

(2) Brian Hock, and, Lynn Roden, CMA “Financial Reporting, planning Performance and Control” Hock International Limited, 2014, CMA, Part 1, Volume 1, P 167.

(3) محمد عدنان وديع ، القدرة التنافسية وقياسها ، دورية جسر التنمية ، المعهد العربي للتخطيط بالكويت ، العدد 24 ، 2003م ، ص 11 .

(4) عبد المطلب عبد الحميد، الإدارة الإستراتيجية في بيئة الأعمال، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2010م) ص ص

بالمعنى الأكثر شمولاً حيث ينجح الأداء الفعلي للتجارة أن يعكس المحصلة النهائية لكافة العوامل السعرية وغير السعرية بالدولة.

قد تعددت المؤشرات المستخدمة في قياس الميزة النسبية الظاهرة ويمكن تقسيمها في مجموعتين: (1)

المجموعة الأولى: تشمل كافة الصيغ التي تعتمد في حساب المقدرة التنافسية للدولة على كل من بيانات الإنتاج والاستهلاك فضلاً عن بيانات التجارة الخارجية. ومنها ما يعتمد على المتغيرات المشاهدة المباشرة (نسبة الصادرات من السلعة إلى إنتاجها، نسبة الواردات من السلعة إلى استهلاكها، نسبة صافي التجارة إلى الإنتاج، نسبة الأناث في الآيات إلى الاستهلاك من السلعة محل البحث) أو على القيم المتوقعة والقيم المشاهدة (مدى انحراف صافي التجارة الفعلية عن صافي التجارة المتوقعة، نسبة صافي التجارة إلى الإنتاج المتوقع، الفرق بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية).

المجموعة الثانية: تضم كافة المؤشرات التي تعتمد على بيانات التجارة فقط. وتشمل مؤشرات تعتمد على الصادرات فقط في حالة عدم ظهور السلعة محل البحث إلى جانب الواردات، ومؤشرات أخرى تعتمد على بيانات الصادرات والواردات معاً.

تفضل المؤشرات التي تعتمد على بيانات التجارة فقط (المجموعة الثانية) عن مؤشرات المجموعة الأولى، حيث تتوافر بيانات الصادرات والواردات بصورة متاحة على مستويات تفصيلية تسمح بسهولة المقارنة ودقة النتائج.

$$RCA(I,W) = (X_j(I,W) / T_x(I,W)) / (X_i(W,W) / T_x(W,W))$$

حيث أن:

$X_j(I,W)$: تشير إلى صادرات الدولة من السلعة (J) إلى العالم الخارجي.

$X_j(W,W)$: تشير إلى صادرات العالم من السلعة (J) إلى نفس الأسواق.

$T_x(w,w)$ $T_x(w,i)$: تعبر عن إجمالي الصادرات السلعية من الدولة، ومن العالم (w) أي أن هذا المؤشر يقيس النسبة المئوية من صادرات دولة ما من سلعة أو مجموعة سلعية معينة إلى إجمالي صادرات الدولة مقسوماً على النسبة المئوية لإجمالي الصادرات العالمية من هذه المجموعة السلعية إلى إجمالي الصادرات السلعية العالمية، ودلالة هذا المؤشر أنه في حالة الحصول على قيمة أكبر من الواحد الصحيح، دل ذلك على تمتع هذا النشاط بميزة نسبية والعكس صحيح، وبعد ذلك يتم ترتيب السلع أو المجموعات السلعية بحسب قيمة المؤشر. إلا أن هذا المؤشر قد يتعرض للانتقاد الذي يتمثل في عدم تعديل البيانات المستخدمة في حسابه طبقاً للأسعار العالمية.

(1) المرجع السابق، ص 95.

أ. **مؤشر تكلفة الموارد المحلية:** يقيس هذا المؤشر تكلفة الموارد المحلية مقوماً بالعملة الوطنية اللازمة لاكتساب ما يعادل وحدة واحدة بالعملة الوطنية من العملة الأجنبية. بصفة أخرى فهو يقيس القيمة المضافة بالأشعار العالمية بالعملة الأجنبية.

ويستخدم هذا المؤشر كمقياس لكفاءة الأنشطة الاقتصادية والصناعات وارتفاع قيمة هذا المؤشر تعكس ضعف اميزة أو انخفاض التنافسية. ويتم قياس معامل تكلفة الموارد المحلية باستخدام الاستعار المحاسبية (اسعار الظل) وذلك من خلال الصيغة الآتية:⁽¹⁾

$$DRC = VAD / VAW$$

وتشير رموز المعادلة إلى ما يلي:

$$VAD = \text{القيمة المضافة المحلية مقومة بالأسعار الداخلية.}$$

$$VAW = \text{القيمة المضافة المحلية مقومة بالأسعار العالمية.}$$

حيث يتم التعبير عن بسط المعادلة المحلية، ومقامها بالعملة الأجنبية فيكون لمؤشر تكلفة الموارد المحلية نفس مضمون مؤشر سعر الصرف. ويكون النشاط الاقتصادي أو الصناعة ذات كفاءة إذا كان مؤشر تكلفة الموارد المحلية أكبر من مؤشر الصرف، والعكس صحيح.

يمكن استخدام هذا المؤشر كمرشد للمستثمرين، يقومون على أساسه بتوجيه إنفاقهم الاستثماري على الأنشطة والمنتجات التي تتمتع بأعلى ميزة نسبية ممكنة، بالإضافة إلى كونه يقدم تلميحاتاً لصانع السياسة عن المجالات التي يبتعد التسعير فيها عن تكلفة الفرصة البديلة⁽²⁾.

ب. **مؤشر معدل الحماية الفعال:** يستخدم هذا المؤشر كأحد مقاييس الكفاءة لأنشطة أو صناعات معينة، ويشير المؤشر إلى النسبة التي تفوق بها القيمة المضافة المحلية مقومة بالأسعار الداخلية، ونفس هذه القيمة عند تقويمها بالأسعار العالمية.

ويمكن قياس مؤشر معدل الحماية باستخدام عدة صيغ منها:

$$ERP = (VAD - VAW) / VAD \\ = (VAD/VAW) - 1$$

تسير مروز المعادلة إلى ما يلي:

$$ERP = \text{معدل الحماية الفعال.}$$

$$VAD = \text{القيمة المضافة المحلية مقومة بالأسعار الداخلية.}$$

$$VAW = \text{القيمة المضافة بالأسعار العالمية.}$$

تكون الصناع أو النشاط كفوياً إذا كانت قيمة المعامل أصغر من الصفر (سالبة) ويعاني من عدم الكفاءة إذا كانت قيمة المعامل أكبر من الصفر (موجبه) وبالرغم من جاذبية فكرة معدل الحماية

(1) محمد عواد الزيادات، ومروان محمد النصور، تخطيط الموارد البشرية ودوره في تعزيز القدرة التنافسية لعينة من منظمات القطاع الخاص في الأردن، (القاهرة: جامعة أسيوط، المجلة العلمية كلية التجارة، العدد 42، 2007م)، ص 105.

(2) عمار بن شناف، مرجع سابق، ص ص 20 - 25.

الفعال وشيوع استخدامه إلا أن هناك أوجه قصور توجه إليه ومنها افتراض وجود علاقة ثابتة بين الناتج النهائي والمدخلات المستوردة⁽¹⁾.

ج. مؤشر التحيز ضد التصدير:⁽²⁾ ويقاس هذا المؤشر مدى التحيز ضد التصدير الناجم عن هيكل

لمعين للتعريف الجمركية. ويأخذ هذا المؤشر الصيغة التالية:

$$AEB = (1 + Tf) / (1 + T1) - 1 \times 100$$

وتشير الرموز المستخدمة إلى ما يلي:

$$AEB = \text{مؤشر التحيز ضد التصدير.}$$

$$Tf = \text{معدل التعريف الاسمية على السلعة النهائية.}$$

$$T1 = \text{معدل التعريف الاسمية على المدخلات المستوردة مضروباً في نسبة المكون الأجنبي}$$

في السلعة.

عادة يأخذ هذا المؤشر في الاعتبار أثر الضرائب والدعم سواء أكان مفروضاً على المدخلات أو المخرجات.

د. مؤشر أولوية التصدير: أن السعي نحو زيادة الصادرات من سلعة أو مجموعة سلعية معينة يتطلب زيادات الواردات من بعض مستلزمات الإنتاج المباشرة وغير المباشرة اللازمة لهذه السلعة، أو زيادة المستخدم من بعض المستلزمات المحلية القابلة للتصدير. فإذا كان هدف الدولة زيادة متحصلاتها من النقد الأجنبي ينبغي عليها التوسع في أنشطة التصدير التي تحتاج إلى أقل قدر ممكن من المستلزمات المستوردة أو القابلة للتصدير. وتستخدم الصيغة الآتية في حساب هذا المؤشر.

$$EP = \{(Ii+IX)/X\} * 100$$

حيث تشير رموز المعادلة إلى:

$$EP = \text{مؤشر أولوية التصدير.}$$

$$Ii = \text{قيمة المستلزمات المستوردة.}$$

$$IX = \text{قيمة المستلزمات المحلية القابلة للتصدير.}$$

$$X = \text{قيمة السلعة.}$$

وكلما زادت هذه النسبة عن 100% دل ذلك على تناقص أهمية هذه السلعة في زيادة متحصلات الدولة من النقد الأجنبي، والعكس صحيح. ثم يعاد ترتيب السلع بحيث تعطى السلعة درجة أعلى على سلم الأولويات التصديرية كما انخفضت قيمة المؤشر الخاص بها.

هـ. مؤشر معدل اختراق الأسواق: ويقاس هذا المؤشر قدرة سلعة معينة على اختراق أسواق تصديرية معينة. ويقاس هذا المؤشر بالصيغة التالية:⁽¹⁾

(1) احمد مصطفى، إعادة البناء كمدخل تنافسي، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أخبار إدارية، العدد 16، سبتمبر 1996م)، ص 3.

(2) المرجع السابق، ص 5.

$$MPR_{ij} = (MIH)/(Q_{ij} + M_{oj} - x_{ij})$$

حيث تشير الرموز إلى الآتي:

$$M_{ij} = \text{واردات الدولة (i) من السلعة (j).}$$

$$Q_{ij} = \text{انتاج السلعة (j) في الدولة (i).}$$

$$X_{ij} = \text{صادرات السلعة (j) بواسطة الدولة (i).}$$

$$MPR_{ij} = \text{معدل اختراق الأسواق للسلعة (i) بواسطة الدولة (i).}$$

وارتفاع قيمة مؤشر اقتراف السوق لسوق معين يدل على انه أكثر قبولاً للسلعة هل الاعتبار أو أن هذه السلعة قادرة على اختراق السوق محل الاهتمام.

1. **منهج البنك الدولي:** يتبنى البنك الدولي منهجاً أبسط من مناهج القياس الأخرى عند محاولته لقياس التنافسية الدولية ويقوم هذا المنهج على استخدام على التوالي (30) مؤشراً محدداً للتنافسية، وقد تم تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسية على النحو التالي:⁽²⁾

أ. قدرة الاقتصاد على سرعة الحركة (سرعة استجابة الاقتصاد المحلي ومستوى أدائه، وتشير هذه الطائفة من المؤشرات إلى قدرة شركات ومؤسسات على الاستجابة السريعة للتغيرات في أحوال السوق المحلي والعالمي، والتي يعكسها أداء الاقتصاد القومي بصفة عامة، والأداء التصديري على وجه الخصوص، ومن أبرز هذه المؤشرات ما يلي:

- معدل نمو نصيب الفرد من الناتج القومي.

- متوسط معدل النمو في الناتج المحلي الإجمالي.

- معدل نمو الصادرات، نسبة الصادرات إلى الناتج المحلي الإجمالي.

- نسبة الاستثمار إلى الناتج المحلي الإجمالي، ونسبة الإنفاق الحكومي إلى الناتج المحلي الإجمالي.

- نسبة الناتج المحلي الإجمالي للدولة إلى الناتج المحلي الإجمالي لدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وإلى دول الاتجاه الأوروبي.

ب. مؤشرات تعكس مدى التجارة والثقة في الاقتصاد وتشير هذه المجموعة من المؤشرات إلى قدرة الشركات أو المنشآت على الاحتفاظ بالتزامات وتعهداتها مع مرور الوقت في ظل بيئة تتسم بعدم اليقين والمخاطرة، ومن أهم هذه المؤشرات:

- معدل التضخم.

- نسبة خدمة الدين إلى الصادرات.

- أيام العمل المفقودة في الإضراب.

(1) غسان العتيبي، الإدارة الإستراتيجية، (عمان: المنظمة العربية للتنمية الإدارية مؤتمر دعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العامة والخاصة، 2008م)، ص 60.

(2) المرجع السابق، ص 64.

- عجز الموازنة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي.
 - العمق المالي (حجم المعروض النقدي منسوباً إلى الناتج القومي الإجمالي).
 - ج. مؤشرات تعكس مستوى التعليم، ويقصد بذلك قدرة مؤسسات الدولة ورعاياها على استيعاب مستحدثات العصر من المعلومات وطرق الإنتاج الحديثة. فكلما زادت هذه القدرة كلما زادت قدرة الدولة على تحديث نظمها وتطبيق فنون الإنتاج الجديدة، الأمر الذي يرفع من القدرة التنافسية لاقتصاد الدولة محل الاهتمام، ويعتمد ذلك على مجموعة من المؤشرات أهمها:
 - نسبة الأمية بين سكان الدولة.
 - نسبة المقيدون في المدارس الابتدائية من إجمالي عدد التلاميذ في سن الالتحاق.
 - نسبة المقيدون في المدارس الإعدادية والثانوية إلى إجمالي عدد الطلاب في سن الالتحاق.
 - نسبة الالتحاق بالتعليم الفني إلى إجمالي المقيدون بالتعليم العام.
 - نسبة التسرب من المدرسة في كل مرحلة من مراحل الدراسة.
 - نسبة خريجي الكليات العلمية إلى إجمال خريجي الجامعة.
 - عدد الحاصلين على الدرجات العلمية لكل 1000 مواطن.
 - نسبة إنفاق الحكومة على التعليم.
 - نسبة الإنفاق على أنشطة البحوث والتطوير إلى إجمالي الإنفاق العام.
 - مؤشرات تعكس قدرة الاقتصاد على التشابك مع البيئة المحيطة، ويقصد بذلك قدرة الاقتصاد القومي على التفاعل مع ما يجري على الساحة العالمية وان يتحقق ذلك إلا إذا كانت هناك وسائل حديثة تربط العناصر الاقتصادية العالمية بالعناصر الاقتصادية الأخرى عبر العالم. ومن أبرز مؤشرات هذه المجموعة: (1)
 - الاستثمار الأجنبي المباشر كنسبة من الناتج المحلي.
 - خطوط التلفون المتوفرة وكفاءتها متمثلة في أخطاء التليفون، الوقت المنتظر على خط التليفون.
 - الطرق المرصوفة.
 - الطاقة المفقودة كنسبة من إجمالي الطاقة.
- يرى الباحث أنه على الرغم من حداثة هذه المستويات الأربعة العريضة للتنافسية في إطار منهج البنك الدولي إلا أن المؤشرات التي يستخدمها مؤشرات اقتصادية كلية ولا يختص بقطاعات أو صناعات محددة، يضاف إلى ذلك أن هذا المنهج لا يتضمن مسائل قياسية للتحقق من معنوية المؤشرات المستخدمة، وهناك مؤشرات عديدة أخرى إلا أننا اقتصرنا على منهجين لأهميتها، مثل مؤشر منهج المعهد الدولي للتنمية الإدارية، ومنهج المنتدى الاقتصادي العالمي.

(1) محمود الشيخ، التسويق الدولي، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 80.

د. قياس الميزة التنافسية في الاقتصاد:

يمكن أن يتم ذلك على مستوى الصناعات بإتباع مرحلتين و هما:

المرحلة الأولى: يتم قياس الميزة النسبية الظاهرة السابق حسابها بمثلتها في مجموعة من الدول. ثم اختيارها وفقاً لمعايير معينة بغرض تحديد المزايا التنافسية المحتملة للصناعات المصرية وتتضمن الخطوات والمعايير التي تتم لإجراء المقارن كما يلي:

- الاختبار الأول للدول محل المقارنة.
- تطبيق مؤشرات مائل الصادرات والتحديد للدول محل الدراسة.
- حساب الميزة التنافسية لكل من دول المقارنة.
- استخلاص الفرص المحتملة أمام الصناعات المصرية. وهي تمثل تلك الصناعات التي تحقق بها الدول محل المقارنة ميزة تنافسية ظاهرة، دون أن يتحقق ذلك في مصر، لتعكس بذلك فرصاً محتملة للصناعات المصرية في ظل تشابه الظروف الاقتصادية وهيكل الإنتاج من مصر ودول المقارنة.

يرى الباحث أنه الاعتماد على مؤشر الميزة التنافسية الظاهرة يعرضه إلى انتقادات متمثلة في اعتماده على بيانات التجارة الفعلية بغرض تحديد المجالات التي تتمتع بها الدولة بميزة تنافسية، ومن ثم فإن أي تغيير في ما تتبعه الدولة من سياسات سينعكس بدوره على ما تتمتع به الدولة من ميزة تنافسية كذلك قد يظهر الأداء الفعلي للتجارة بعض المجالات التي تسفر عن تحقيق ميزة تنافسية كانعكاس لسياسات اقتصادية غير سليمة لا تتفق مع محددات الميزة الأربعة الرئيسية. ويحد من هذا الانتقاد عدة حقائق:⁽¹⁾

أ. تلعب السياسة الاقتصادية دوراً رئيسياً في دعم المزايا التنافسية من خلال التأثير على محددات الميزة. إلا أن هذا الدور جزئي، حيث لا يمكن الاعتماد على السياسات الاقتصادية فقط في خلق ميزة تنافسية أكثر تطوراً واستقراراً.

ب. تساهم السياسات الاقتصادية بدور إيجابي في دعم المزايا التنافسية ويمكن أن يكون لها دور سلبي على هذه المزايا. ولذلك يجب أن تتسم السياسات بالمرونة الكافية لتعديلها بما يتفق مع دعم المزايا التنافسية في حدود ما تمتلكه الدولة من محددات الميزة محلياً.

ج. يختلف دور الدولة من خلال ما تنتهجه من سياسات في التأثير على محددات الميزة التنافسية وفقاً للمراحل التي يمر بها الاقتصاد القومي من مراحل الميزة. فالميزة التنافسية الأكثر نمواً واستقراراً ترتبط بتراجع دور الدولة عن التدخل المستمر في (تحديد أسعار عوامل الإنتاج والتأثير على محددات الميزة) وقيامها بدور غير مباشر من خلال ما توفره من ضمان للبيئة الملائمة للاستثمار،

(1) المرجع السابق، ص 84.

وتنشيط للمنافسة المحلية، بما يدفع إلى التطوير والتجديد المستمر وبما ينعكس إيجابياً على كافة العوامل الأربعة المحددة للميزة التنافسية.

مما سبق يرى الباحث أن هناك عدة مؤشرات لقياس الميزة التنافسية وهذه المؤشرات تكاد تختلف حسب طبيعة نشاط المنشأة التي تتمتع بميزة تنافسية سواء كانت خدمة أو إنتاجية هذا ومن جهة أخرى تعتمد على تحليل (SWOT) للعوامل البيئية الداخلية والخارجية.

ذهب بعض الباحثين إلى قياسها من خلال مدخل تحليل الموارد باعتبارها أهم عنصر يمثل قدرات الشركة التنافسية، وأشار البعض الآخر إلى تحليل هيكل المنافسة وقوة التنافس من خلال الإشارة إلى العوامل البيئية ونموذج بورتر (PORTER).⁽¹⁾

1. العوامل الداخلية لمقاييس الميزة التنافسية:

هناك من يرى أن العوامل الداخلية هي مجموعة عوامل تعد أساس ربحية المنظمة منها: تكنولوجيا العمليات، حجم المصانع، قدرة الحصول على المواد بأقل التكاليف، العلاقات التجارية التسويق والتوزيع، براءات الاختراع، القدرة على التقليد، حصة السوق، الموارد المالية، حواجز الدخول للأسواق، القدرة على المساومة والتفاوض فيها، بينما ركز البعض الآخر على المجالات والأنشطة الوظيفية للمنشأة منها:

أ. مجال التنظيم والإدارة: مثل الهيكل التنظيمي والاتصالات والحوافز.

ب. مجال الإنتاج والعمليات: مثل استغلال الطاقة والترتيب الداخلي وكافة التسهيلات.

ج. التمويل والمحاسبة: مثل القدرة على زيادة رأس المال قصير الأجل ورأس المال العامل وحملة الأسهم.

2. العوامل الخارجية لمقاييس الميزة التنافسية:

تعتبر احتياجات العميل أو التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المؤسسات نتيجة لسرعة رد فعلهم على التغيرات.

يمكن أن تعكس التغيرات في بيئة الصناعة تأثيراً ملحوظاً على مصادر الميزة التنافسية للمنظمة وتمثل هذه التغيرات التطورات الجديدة التي تحدد وسيلة التنافس بين منظمات الأعمال داخل الصناعة وبشكل عام يمكن أن تشمل تلك التطورات على الآتي⁽²⁾.

أ. التقنية الجديدة: تستمد منشآت الأعمال مصادر مزاياها التنافسية من التقنيات المستخدمة في أنشطة إضافة القيمة وبغض النظر عن الصناعة التي تعمل فيها.

ب. قنوات التوزيع: على المنظمات القائمة أن تراقب نشاطاتها التسويقية والتوزيعية لكي تتمكن من توقع العرض والتهديدات المحتملة والمرتبطة بأساليبها التوزيعية الحالية.

(1) غسان العتيبي، مرجع سابق، ص 181.

(2) طارق شريف يوسف، خالد عبد الرحيم مطر، الإدارة الاستراتيجية، مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية، (المنامة: مؤسسة الفخراوي

للدراسات والنشر، 2010م) ص ص 275 - 278.

- ج. التحولات الاقتصادية shifts Economic إن التغيرات في العوامل الاقتصادية الأساسية ذات الصلة بالصناعة يمكن أن تغير طبيعة الميزة التنافسية، فزيادة أجور العمال على سبيل المثال لا الحصر يمكن أن يحد من مستوى الاستفادة من ميزة الكلف الأقل.
- د. التغيرات في الصناعات التكميلية Changes complementary industries يتأثر، وفي أغلب الأحيان الوضع في صناعة معينة بالتغيرات في صناعة مرتبطة بها.
- هـ. الأنظمة والإجراءات الحكومية: تؤثر الإجراءات المتخذة من قبل الحكومة في تحويل أو تهديد مصادر الميزة التنافسية المطلوبة للاستقرار والبقاء في الصناعة.

ثالثاً: محددات الميزة التنافسية:

يرجع (Porter)⁽¹⁾ الميزة التنافسية في أي صناع إلى أربع محددات رئيسية، وتؤثر كل منها في الأخرى، حيث لا يمكن الاعتماد على محدد واحد فقط لتحقيق ميزة تنافسية مستقرة إلا أنه لا يقصد من ذلك توافر هذه المحددات الأربعة كشرط ضروري من أجل تحقيق الميزة التنافسية في صناعة ما، إلا أنه كلما توافر عدد أكبر من هذه المحددات وكلما كانت العلاقة بينها أكثر تفاعلاً وتشابكاً تمكنت الدولة من تحقيق ميزة تنافسية مستقرة والمحافظة عليها عبر فترة زمنية طويلة، وتتمثل هذه المحددات فيما يلي:

1- ظروف عوامل الإنتاج: أن عوامل الإنتاج هي المدخلات الضرورية اللازمة لدعم قدرة صناعة ما على المنافسة وتأخذ هذه العوامل الشكل التقليدي وقد جرى العرف على تقسيمها إلى :

- عوامل أساسية: وهي تلك الموروثة بشكل سلبي حيث لم يبذل المجتمع جهداً للحصول عليها أو توليدها من خلال تكريس قدر معقول من الاستثمار وتضم هذه (الموارد الطبيعية، والعمل غير الماهر والغير ماهر).

- العوامل المتقدمة: وهي تشتمل على ما تم تطويره من خلال استثمار مستمر في كل من رأس المال البشري والمادي مثل العلماء ونظم الاتصالات الحديثة وقواعد البيانات والمعدات والآلات.

- عوامل عامة: وهي تلك العوامل التي يمكن استخدامها في مدى واسع من الأنشطة والصناعات مثل توافر بنية أساسية ذات كفاءة، وتوافر رؤوس أموال قابلة للإقراض، وتوافر خريجي جامعات من تخصصات متنوعة.⁽²⁾

- عوامل متخصصة: تشتمل تلك العوامل على مدى محدود من الأنشطة والصناعات، أو حتى نشاط واحد فقط مثل وجود معهد متخصص في مجال البصريات، أو وجود ميناء متخصص لتداول الحاويات. وعند محاولة ربط هذه التقسيمات بالميزة التنافسية نجد أن مفهوم عوامل الإنتاج وطبيعة دورها في تحديد الميزة التنافسية يختلف اختلافاً واضحاً عنه في نظرية الميزة النسبية.

(1) Michael Porter, the Competitive Advantages of Nations, OpCit, pp 71-124

(2) كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية، والعولمة والمنافسة، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004م)، ص 127.

- لا تعتبر عوامل الإنتاج المحدد الوحيد للميزة التنافسية، بل هي أحد المحددات لها، فلا يكفي توافر عوامل الإنتاج لتتمتع الدولة بميزة تنافسية في ظل الاقتصاد العالمي الذي يتسم بإمكانية انتقال عناصر الإنتاج بين الدول، بل وتشابه عوامل الإنتاج في الوقت الحالي داخل الدول المتقدمة وأيضاً بين الدول النامية وبعضها البعض. بالإضافة إلى دور البحث العلمي والتطور التكنولوجي في التغلب على ندوة عوامل الإنتاج بإيجاد البدائل.

- العوامل الموروثة والعامّة لا تؤثر في الميزة التنافسية بالقدر الذي يؤثر به العوامل المتقدمة والعوامل المتخصصة والدولة التي تركز قدراً كبيراً ومستمرّاً من الاستثمار في توليد العوامل المتقدمة والمتخصصة والدولة التي تركز قدراً كبيراً ومستمرّاً من الاستثمار في توليد العوامل المتقدمة والمتخصصة تصل إلى ميزة تنافسية قابلة للاستمرار.

- يعتبر دور عوامل الإنتاج بالنسبة للميزة التنافسية أكثر تعقيداً، فلا يكفي توافر عوامل الإنتاج لدى الدولة أن يتحقق لها ميزة تنافسية في الصناعة القائمة على استخدام العنصر المتوافر لديها وإنما يتوقف الأمر على كفاءة استخدام هذه العناصر وتفاعلها مع محددات الميزات الأخرى. ففي بعض الأحيان تؤدي الميزة النسبية في عوامل الإنتاج إلى تقليل الميزة التنافسية بسبب سوء تخصص عوامل الإنتاج حيث أن الندرة قد تؤدي إلى نوع من حسن الاستغلال. وبالتالي نجد أن توافر عوامل الإنتاج الأساسية والعامّة يعتبر شرطاً ضرورياً لامتلاك دولة ما للميزة النسبية في صناعة ما وان كان غير كاف لتتمتع الدولة بالميزة التنافسية القابلة للاستمرار.

2. ظروف الطلب المحلي: يعتبر الطلب أيضاً أحد المحددات الرئيسية للميزة التنافسية للدولة في أي أنشطة أو صناعات محددة. ويشير اصطلاح ظروف الطلب المحلي إلى مجموعة من السمات الهامة تتمثل في: (1)

- تكوين الطلب المحلي (احتياجات المستهلكين).
- حجم ونمط معدل النمو في الطلب المحلي.
- الآليات التي يمكن من خلالها نقل تفضيلات المستهلك المحلي في دولة ما إلى الأسواق العالمية.

يعتبر تكوين الطلب المحلي هو أكثر العوامل تأثيراً على الميزة التنافسية وذلك من خلال تشكيلة وصفات احتياجات المستهلك المحلي. وتتمتع دولة ما بميزة تنافسية في نشاط أو صناعة معينة إذا كان الطلب المحلي يقدم للشركات المحلية العاملة فيه صورة أكثر وضوحاً، وفي وقت مناسب، وقياساً إلى ما تحصل عليه الشركات الأجنبية المنافسة. وأيضاً إذا كان في استطاعة جمهور المستهلكين المحليين الضغط على الشركات المحلية للإسراع بتقديم المبتكرات التي تعطيها ميزة تنافسية تفوق الشركات الأجنبية المنافسة. ويأتي حجم الطلب المحلي في المرتبة الثانية حيث أن وجود طلب محلي كبير نسبياً يسمح للشركات العاملة بتحقيق وفر اقتصاديات الحجم في السوق المحلي،

(1) رنا أحمد عيتاني، تأثير بعض المتغيرات التسويقية والبيئية على القدرة التنافسية للصناعات الغذائية اللبنانية، (لبنان: جامعة بيروت العربية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2003م)، ص ص 35-36.

وارتفاع الطلب المحلي تدريجياً قد يجعل الشركات تحتفظ بالتركيز على السوق المحلي، بينما التشبع السريع في الطلب المحلي غالباً ما يدفع الشركات إلى البحث عن أسواق تصديرية.

3. الصناعات المرتبطة والصناعات المساندة: ويقصد بذلك أن توجد لدى الدولة صناعات ذات مستوى عالمي تكون مرتبطة ومساندة لبعضها البعض، الأمر الذي يسهم في إثراء الميزة التنافسية للدولة في أنشطة أو صناعات محددة أو في أجزائها.

يقوم هذا المحدد بدور رئيسي في تحقيق الميزة التنافسية في صناعة ما بالدولة، فتوافر مجموعة من الصناعات المرتبطة التي تشترك معاً في التقنيات بالدولة، فتوافر مجموعة من الصناعات المرتبطة التي تشترك معاً في التقنيات والمدخلات، وقنوات التوزيع، والعملاء أو التي تقدم منتجات متكاملة والصناعات المرتبطة ذات المستوى العالمي تستطيع أن تمد شركات الدولة بمصادر التقنية الحديثة، والأفكار، ورأس المال البشري الأمر الذي يدعم الميزة التنافسية. وأيضاً فإن توافر الصناعات المساندة يساعد في الحث على الاستثمار والاتجاه نحو التطوير والتجديد والابتكار في المنتجات القائمة وسهول تدفق المعلومات والتبادل الفني فيما بينها. ولا يخفى أثر هذه العوامل على إمكانية خلق الميزة التنافسية في صناعة ما والمحافظة عليها، وبرغم أهمية توافر هذه المجموعة المتكاملة من الصناعات بغرض تحقيق الميزة التنافسية إلا أن توافر هذا المحدد لا يكفي بمفرده لخلق القدرة التنافسية والمحافظة عليها. بل يتوقف الأمر على مدى توافر محددات الميزة الأخرى.

4. إستراتيجية وهيئة الوحدة الاقتصادية وطبيعة المنافسة المحلية: ويشمل هذا المحدد كلاً من أهداف الوحدات الاقتصادية القائمة واستراتيجيات وطرق التنظيم والإدارة بها، والتي تعتبر انعكاساً للبيئة المحلية بكافة خصائصها من سياسات مختلفة ونظم التعليم والتدريب، وثقافات وعادات. كما تلعب مدى توافر بيئة محلية ومشجعة للمنافسة دوراً رئيسياً في تحديد القدرة التنافسية للدولة في صناعة ما من خلال ما تساهم به من حث للمشروعات والقائمة على التطوير واكتساب أحدث الفنون الإنتاجية.

يرى الباحث أن هذه المحددات تتفاعل بشكل ديناميكي يسفر في النهاية عن تحقيق الميزة التنافسية حيث أن المحددات تعمل كنظام وليس بشكل فردي. أما الدور الحكومي فهو يستطيع أن يعرقل أو يحسن الميزة التنافسية، والدور السليم للحكومة هو أن تلعب الدور المحفز.

رابعاً: نماذج الميزة التنافسية :

كان للمتخصصين في حقل نظم المعلومات الإدارية عامة ونظم المعلومات الاستراتيجية وتكنولوجيا الأعمال خاصة مساهمة ذات دلالة في هندسة نماذج الميزة التنافسية ، وتبين النماذج التالية زاوية من تلك الصورة⁽¹⁾:

(1) محمد عبد حسين الطائي ، نعمة عباس خضير الخفاجي ، نظم المعلومات الاستراتيجي – منظور الميزة التنافسية الاستراتيجية ، (عمان : دار الثقافة للنشر ، 2009م) ، ص ص 156 – 157 .

1. أنموذج الاعمال:

يخصص انموذج الاعمال بمحاولة الاجابة عن تساؤلات مفادها كيف تصمم استراتيجيات تمكن المنظمة بلوغ الميزة التنافسية والتفوق بتحقيق الربحية ونموها ، حيث يبحث نموذج الاعمال عن تلاؤم حجم استثمارات راس المال وإمكانية اختيار استراتيجيات متنوعة تمكن المنظمة من تحقيق الربحية ونموها بمعدلات مستهدفة . وهكذا فإن فكرة انموذج الاعمال تتعلق بالطريقة التي تستطيع المنظمة من خلالها تحقيق الميزة التنافسية متمثلة في السلوكيات الاتية : اختيار زبائنها ، تحديد مختلف اوجه المنتج ، خلق القيمة للزبائن ، كسب الزبائن والمحافظة عليهم ، انتاج السلع والخدمات والمعلومات، تسليم السلع والخدمات والمعلومات إلى السوق المستهدف ، تنظيم أنشطة الشركة الداخلية ، توظيف موارد المنظمة ، بلوغ اعلى مستوى من الربحية واستدامتها ، ونمو الاعمال عبر الزمن.

2. أنموذج الاستراتيجية :

تبنى فكرة هذا الانموذج على إمكانية تفكير إدارة المنظمة بالميزة التنافسية المنتجة للبحث عن نظرة بديلة للاستراتيجية وتعتمد تلك النظرة على ايجاد نوع من التوازن بين انموذج الاستراتيجية ، ومدى مساهمته في بناء ميزة تنافسية مستدامة ، وكما يتبين في الجدول الآتي :

جدول رقم (2/2/2)

النظرة البديلة للاستراتيجية المساهمة في بناء الميزة التنافسية

الميزة التنافسية المستدامة	أنموذج الاستراتيجية
- امتلاك المنظمة مركزاً تنافسياً متفرداً	- ان تحتل المنظمة موقفاً تنافسياً مثالياً في الصناعة
- تكيف أنشطة المنظمة بما يتناسب مع الاستراتيجية	- مرجعية مقارنة جميع الأنشطة لتحقيق افضل ممارسة
- وضوح المبادلات (Trade-off) والاختيارات مقابل المنافسين	- ميزات كسب الموقف يعتمد على عدد محدود من عوامل النجاح والموارد
- القدرة على الاستدامة تأتي من نظام النشاط وليس من أجزاءه	- المرونة وسرعة الاستجابة لجميع التغيرات
- فاعلية نتائج العمليات	- بأسلوب المنافسة في السوق

المصدر : محمد عيد حسين الطائي ، نعمة عباس خضير الخفاجي ، نظم المعلومات الاستراتيجية منظور الميزة الاستراتيجية ، (عمان : دار الثقافة للنشر ، 2009م) ، ص 157 .

3. نموذج قوى التنافس الخمسة لـ Porter :

قدم Porter ضمن دراسته تأثير البيئة التنافسية للمؤسسة في إطار تحليله لهيكل الصناعة في الدول المتقدمة تحليلاً هيكلياً لقطاعات النشاطات المختلفة وقوى المنافسة الفعالة فيها والمحددة لجاذبيتها وربحيتها ضمن ما أصبح يعرف بنموذج قوى المنافسة لـ "بورتير" إذ يؤكد من خلال هذا التحليل على ان العالم الاول الذي يحدد مردودية مؤسسة ما ضمن قطاع معين يتمثل في جاذبية هذا القطاع التي يضعها تجاذب قوى المنافسة بداخله، وان العامل الثاني هو الوضعية التنافسية النسبية لمؤسسة ما إزاء منافسيها ضمن القطاع⁽¹⁾.

يشير (Dress and Miller, 1993) بان هناك خمس قوى رئيسية تساهم في تحديد المزايا التنافسية للمنشأة وتؤثر على توجهها الاستراتيجي ، واعتمد الكاتبان في تحديد تلك القوى على نموذج اقترحه Porter والذي يعرف بنموذج القوى الخمس التي تحدد الموقف التنافسي للمنشآت التي تعمل في صناعة معينة وتتمثل القوى الخمس للمنافسة فيما يلي⁽²⁾:

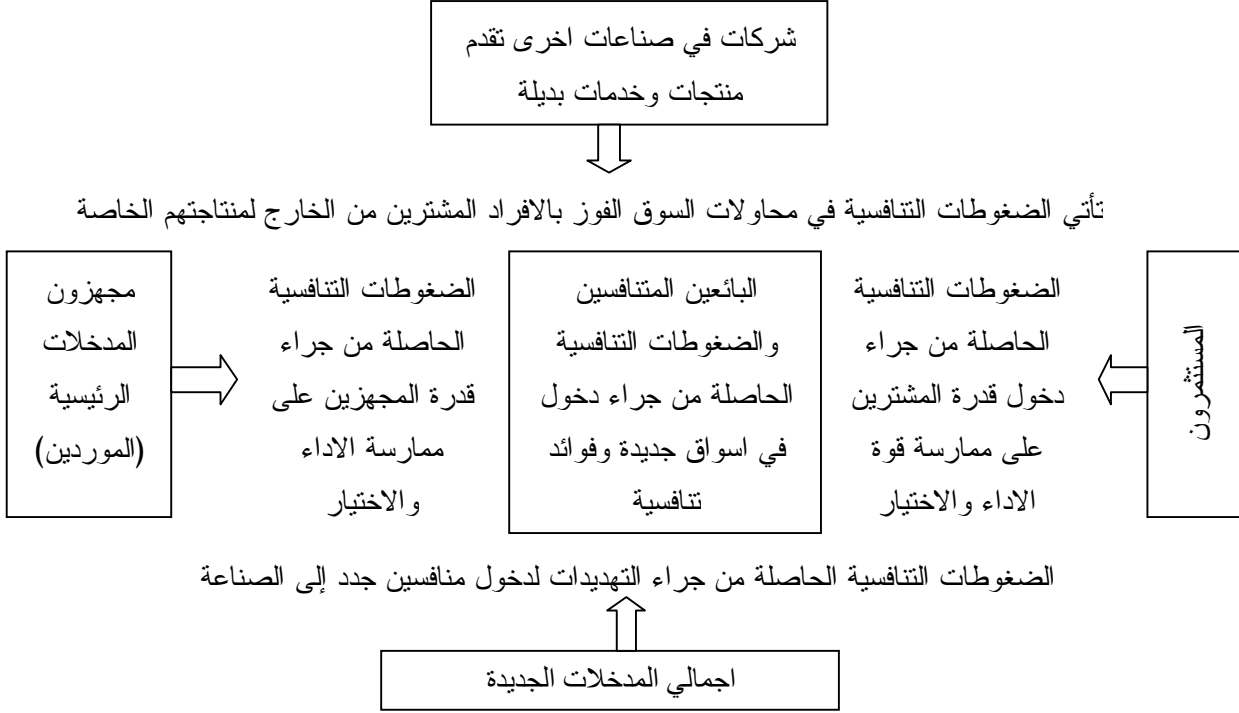
1. المخاطر الناجمة عن دخول منافسين جدد في السوق .
2. القوى التفاوضية لموردي المواد الخام .
3. القوى التفاوضية للمستثمرين الحاليين والمرقبين.
4. المخاطر الناجمة عن المنتجات البديلة .
5. حدة التنافس بين المنشآت المتنافسة حالية في الصناعة .

إن القوى التي تحكم المنافسة في الصناعة ، قدمها (Porter) ضمن خمسة اقسام كما موضح بالشكل التالي⁽³⁾:

(1) هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص 144 .
(2) د. ابو بكر محمد يوسف ، إدارة المزايا التنافسية والدور التاثيري والتسييري للمراجعة الاستراتيجية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الاول ، 2005م ، ص ص 5 - 6 .
(3) هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، مرجع سابق ، ص 145 .

شكل رقم (1/2/2)

نموذج القوى الخمس لبورتر



المصدر : هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، التسويق كمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ، (الاسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، 2014م) ، ص 145 .

يلاحظ الباحث من الشكل أعلاه أن المؤسسة تكون في ضغط من قبل خمس قوى تؤثر في الاستراتيجية التنافسية التي تتبعها في السوق التنافسي وأن القوى التنافسية الخمس تجعل المنشأة تحت ضغط مستمر ومتواصل ، لذلك يجب على المنشأة ان تأخذ تلك القوى التنافسية عند اتباع استراتيجية تنافسية معينة ، وعدم إهمال أي من تلك القوى في الاستراتيجية التنافسية التي تختارها المنشأة في المدى الطويل .

بالإضافة إلى نموذج مايكل بورتر يوجد نموذج أوستين وهو نموذج لتحليل الصناعة والمنافسة للدولة النامية الآن نموذج بورتر لتحليل البيئة الصناعية التنافسية في الدول المتقدمة ويزيد نموذج أوستين على نموذج بورتر عاملين اثنين هما : إضافة سياسات الحكومة باعتبارها قوة كبرى تؤثر على هيكل الصناعة، والآخر إضافة العوامل البيئية وهي العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية والديمقراطية⁽¹⁾.

(1) د. سعد غالب ياسين ، الإدارة الاستراتيجية ، (عمان : دار اليازوري للنشر ، 1998م) ، ص 11 .

خامساً: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية:

هناك العديد من المعايير المستخدمة في تحديد جودة الميزة التنافسية منها:⁽¹⁾

مصدر الميزة: يميز بين نوعين من المزايا وفقاً لهذا المعيار:

أ. مزايا تنافسية منخفضة: تعتمد على التكلفة الأقل لقوة العمل والمواد الخام، وهي سهلة التقليد نسبياً من قبل المنافسين.

ب. تنافسية مرتفعة: تستند إلى تميز المنتج أو الخدمة، السمعة الطيبة أو العلامة التجارية، العلاقات الوطيدة بالعملاء، وتتطلب هذه المزايا توافر مهارات وقدرات عالية المستوى مثل تدريب العمال.

1. عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المؤسسة⁽²⁾. إن اعتماد المؤسسة على ميزة تنافسية واحدة يعرضها إلى خطر سهولة تقليدها من قبل المنافسين، لذات يستحى تحديد مصادر الميزة التنافسية لكي تصعب على المنافسين تقليدها.

2. درجة التحسين، التطوير والتجديد المستمر في الميزة: تقوم المؤسسات بخلق مزايا جديدة وبشكل أسرع لتفادي قيام المؤسسات المنافسة بتقليد أو محاكاة ميزتها التنافسية الحالية، لذا تتجه لخلق مزايا تنافسية من المرتبة المرتفعة⁽³⁾. كما يجب على المؤسسة أن تقوم بتقييم مستمر لأداء ميزتها التنافسية ومدى سدادها بالاستناد على المعايير السائدة في القطاع، كما يمكنها إثراء هذه المعايير بهدف التقييم الصائب لها ومعرفة مدى نجاعتها، وبالتالي اتخاذ القرار في الاحتفاظ بها أو التخلي عنها في حالة أنها لا تحقق هدفي التفوق على المنافس والوفورات الاقتصادية.

3. تقويم المزايا التنافسية⁽⁴⁾. ويتعلق الأمر بالمحتوى التكنولوجي، حيث يتم التعرف على

التكنولوجيات التي تمثل بالنسبة للمؤسسة ورقة رابحة أمام أهم منافسيها. ويقوم التشخيص الداخلي قدرات المؤسسة في مجال: البحث والتطوير، التطبيقات في ميدان الحماية الصناعية، تأهيل المستخدمين، التنظيم ما بين الوظائف.

يتضح للباحث أنه حتى تكون الميزة التنافسية حاسمة، وجب ربطها بمفهوم السرعة الذي مفاده الحيازة و التحكم بشكل أسرع من المنافسين في التكنولوجيات، وتحقيق الإبداعات التي يمكن تجسيد آثارها، ومن ثمة توجيه الاهتمام أكثر إلى مصدر الميزة التنافسية وهو (التكنولوجيا).

(1) المرجع السابق، ص 140.

(2) نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 87.

(3) المرجع السابق، ص 100.

(4) سونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل النظم، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 1999م)، ص 100.

المبحث الثالث

الميزة التنافسية وتكاليف الأنشطة الاجتماعية للشركات

أولاً- الأداء التنافسي للشركة:

لقد حدث تغير كبير وجذري في أسباب وعوامل نجاح الشركات، ويرجع ذلك إلى التغيرات الجوهرية في البيئة المعاصرة، ومن أهم هذه التغيرات انهيار الاقتصاديات الموجهة مركزياً واشتعال المنافسة العالمية والثورة في مجال المعلومات والتطورات التكنولوجية والعولمة والاندمجات بين الشركات وظهور إمبراطوريات الشركات العملاقة وكنيجة طبيعية لهذه التغيرات أصبح لزاماً على الشركات أن تتبنى فلسفة إدارية جديدة واستخدام أدوات وأساليب متطورة للإنتاج وتشغيل العمليات الإنتاجية وتطبيق تكنولوجيا متقدمة والعمل على تقصير دورة حياة المنتج وابتكار منتجات جديدة حتى تتمكن من مواجهة المنافسة العالمية الشديدة وتحقيق النجاح والبقاء في دنيا الأعمال.(1)

ولهذا تتجه معظم الشركات الآن إلى إعادة هندسة نظم المنشأة حتى تتمكن من الاستجابة بفاعلية للتغيرات سواء في البيئة الخارجية المحيطة بها أو في البيئة الداخلية في الشركة حيث أن درجة تفاعل الشركة مع هذه التغيرات ودرجة المنافسة التي تتعرض لها الشركة ومدى قدرة الشركة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية التي تؤثر على أدائها ومدى أهمية استجابة الشركة لتلك المتغيرات وسرعة هذه الاستجابة تعد من أهم العوامل التي يتحدد بناء عليها قدرة الشركة على تحديد أهدافها في ظل ذلك وجب على الشركة أن تعمل على تقييم مركزها التنافسي والمرتبة التي تحتلها سواء على مستوى البيئة الخارجية أو مستوى البيئة الداخلية وذلك كما يلي:(2)

1- تقييم الأداء التنافسي للشركة لمستوى البيئة الخارجية: وتتمثل محاور تقييم الأداء التنافسي

للشركة في البيئة الخارجية في ثلاثة محار يختص:

أ. **المحور الأول:** ويختص باحتياجات المستهلك حيث يتم تحديد (موقف الشركة في الوفاء باحتياجات المستهلك وذلك من خلال تحديد نوعية المستهلكين الحاليين وما الموصفات التي يطلبون توافرها في منتجات الشركة وما هي درجة استجابة الشركة لتحقيق هذه المتطلبات).

ب. **المحور الثاني:** يختص بالتغيرات التكنولوجية وتحديد موقع الشركة في هذه التغيرات عن طريق تحديد مستوى التكنولوجيا السائدة في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة وما هو مستوى التكنولوجيا الذي تستخدمه الشركة والذي يجب أن تستخدمه.

ج. **المحور الثالث:** وهو محور المنافسة وعندما تقيم الشركة مركزها في هذا المحور يجب عليها أن تعرف من هم منافسوها من حيث الأساليب التكنولوجية التي يستخدمونها والعمليات الداخلية لديهم وأساليب التمويل التي يعتمدون عليها ونوع العمالة التي يستخدموها ثم ما الذي يجب أن تفعله الشركة لمواجهة هؤلاء المنافسين وهل سوف يظهر منافسون جدد في المستقبل.

(1) محمد الطراونة، الجودة الشاملة والقدرة التنافسية، (عمان: مجلة العلوم الإدارية، مجلد، 29، العدد الأول، 2002م)، ص38.

(2) المرجع السابق، ص43.

2- تقييم الأداء التنافسي للشركة لمستوى البيئة الداخلية: وهناك محاور عديدة يمكن من خلالها تحديد الأداء التنافسي للشركة في البيئة الداخلية وتتلخص هذه المحاور في: (خطة المنتجات التي تنتجها الشركات والخطة الإستراتيجية وخطة الإنتاج وخطة الطاقة ونقاط القوة ونقاط الضعف للشركة والمعوقات الخارجية التي تعرض إليها والفرص المتاحة أمامها والمخاطر التي قد تواجهها وأخيراً مدى تبعيتها للغير). ولتلافي الفجوة بين الأداء التنافسي الحالي للشركة وبين الأداء المراد الوصول إليه يجب على الشركة استخدام الأساليب الإدارية الإستراتيجية الحديثة والتي من أهمها:

أ. **التخطيط الاستراتيجي:** وهو عملية مستمرة لتصميم وتطوير خطط تشمل وظائف الشركة ويقوم التخطيط الاستراتيجي على نظام للمعلومات وصنع القرارات الإستراتيجية على ضوء تقييم مستمر للتغيرات البيئية المحلية والإقليمية والعالمية وللمتغيرات في البيئة الداخلية للشركة بهدف استكشاف الفرص والتحديات وتحدي نقاط القوة والضعف وخلق الفرص التسويقية وتوظيف نقاط قوة الشركة لاقتناص هذه الفرص وحسن استغلالها وذلك بتقديم منتج أو منتجات بما يقابل الحاجة والتوقعات المتغيرة للعملاء في عالم سرعة التغير⁽¹⁾.

ب. **إدارة الجودة الشاملة⁽²⁾:** وهي تمثل فلسفة خاصة تظهر من خلال مجموعة من المبادئ الإرشادية التي يستند عليها في المزج بين الوسائل الإدارية الأساسية والجهود الابتكارية وبين المهارات الفنية المتخصصة من أجل الارتقاء بمستوى الأداء والتحسين والتطوير المستمرين ويتم ذلك من خلال ترشيد وتعظيم استخدام الموارد البشرية والمادية والمعلوماتية المتاحة للوفاء باحتياجات وتوقعات العملاء حالياً ومستقبلاً من أجل تحقيق رضاهم لضمان بقاء واستمرار الشركة على مسرح العمليات ودنيا الأعمال وبذلك تعتبر أساس للبناء الاستراتيجي الفعال وتمثل رافداً للتوجيه التكنولوجي وأساساً للتوجه التسويقي.

ج. **الإنتاج في الوقت المحدد:** هو اتجاه إداري تتبناه الشركة لإنتاج سلع أو خدمات خلال أقل وقت إنتاج ممكن وبأقل تكلفة إجمالية ممكنة وذلك من خلال التحديد والتحجيم المستمرين لكافة مسببات وجود الفاقد والانحرافات عن المعايير المخططة للجودة والتكلفة والوقت ويتطلب ذلك خفض المخزون وتحسين كل من الجدولة وجودة العمليات والمنتجات وتحسين جودة العمليات والمنتجات وتحسين العلاقات مع الموردين أي أن الهدف الأساسي هو تحقيق أعلى وفورات ومن ثم رفع الكفاءة التشغيلية من خلال تخفيض مدة وتكلفة الوقت المنقضي بين لحظة طلب المنتج من العميل وتسليمه له⁽³⁾.

(1) مصطفى احمد سيد، تهديدات العولمة والتخطيط الاستراتيجي، (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، 2000م)، صص 25-60.

(2) مصطفى احمد سيد، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1999م)، صص 23.

(3) Booth, Rupert, "Performance Management making it Happen", Management Accounting, November 1997- pp 28-30.

د. إعادة الهندسة (الهندرة): هي تعني تحليل وإعادة بناء الشركة وعملياتها الرئيسية واستخدام التفكير ابتكاري لتصميم جذري للعمليات من أجل تحقيق تحسين جوهري في مجالات أداء الشركة مثل خفض مراحل وقت وتكلف العمليات والقيمة المضافة والسرعة والارتقاء بمستوى الخدمة وهذا بهدف تقديم منتج أو خدمة متميزة للعميل للحفاظ عليه وجلب عملاء جدد.

هـ. الإدارة الإستراتيجية للتكلفة: تتصرف إلى استخدام الإدارة للأساليب الإستراتيجية حسب دورة حياة المنتج والتي تعمل على توفير فهم أعمق لديناميكية التكلفة في الشركة ذلك عن طريق الدراسة التحليلية المدعمة لهيكل عناصر التكلفة في الشركة من أجل تحسين الموقف الاستراتيجي للشركة والوصول إلى تقوية الميزة التنافسية بها.

بالرغم من استخدام الشركة لمثل هذه الأساليب الإدارية الإستراتيجية الحديث تتواءم مع متغيرات البيئة الداخلية إلا أن نظم تقييم الأداء لم يتم تطويرها بما يتناسب مع ما حدث من تطوير وتغير في الأساليب الإستراتيجية. الحديث وأصبحت لا تتناسب للتعبير عن مدى قدرة الشركة على تحقيق أهدافها في ظل المتغيرات البيئية التي تحيط بالشركة وإظهار نقاط الضعف ونقاط القوة التي تمكن الإدارة من تجنب نقاط الضعف واستغلال نقاط القوة لتحقيق الأهداف.⁽¹⁾

يرى الباحث أن نظم تقييم الأداء التقليدية والتي كانت مناسبة قبل التغيرات الهائلة في بيئة الأعمال أصبحت غير مناسبة وأصبح هناك ضرورة لوجود نظم تقييم أداء إستراتيجية.

ثانياً- نماذج تقييم الأداء التنافسي للشركة:

هناك العديد من النماذج الحديثة لتقييم الأداء حتى تستطيع الشركة مواكبة التحديات البيئية منها:⁽²⁾
أ. لوحة القياس: تستخدم لتقييم الأداء تشبه تماماً لوحة القيادة الموجودة في كل من الطائرة أو السيارة، ويستخدمها الطيارون وسائقوا السيارات لمعرفة المؤشرات الدالة على مستوى الأداء الذي يتم به تنفيذ عملية قيادة الطائرة أو السيارة مثل السرعة التي يسيرون بها والمسافة التي قطعوها ومقدار الوقود المستهلك غير المستهلك، وغير ذلك من المعلومات الهامة اللازمة لضمان نجاح وتحقيق الهدف وهو الوصول إلى المكان المراد بلوغه. وباستخدام فكرة لوحة القيادة ظهر في فرنسا لوحة القياس كأحد أساليب تقييم الأداء والتي تحتوي على مؤشرات أداء لمستوى العملية الإنتاجية وقام بتصميمها أولاً مهندسو الإنتاج حيث كان من مهام عملهم البحث عن طرق لتحسين وتطوير أساليب أداء العمليات الإنتاجية عن طريق فهم عمق لعلاقة الأثر بالسبب واستخدامها لتكوين هذه المؤشرات. ثم قامت الإدارة العليا بتطبيق نفس المبدأ وحددت مجموعة من المؤشرات تمكنها من تحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية لجميع مستويات الشركة ثم مقارنتها بالأهداف المحددة مسبقاً ثم اختيار الإجراءات المصححة

(¹) مصطفى همت، نموذج استراتيجي للرقابة وتقييم الأداء في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة، (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، بحث مقدم إلى مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة، 6-7 مايو 2000م)، ص54.

(²) المرجع السابق، ص62.

لها وتصمم لوحة القياس المستخدمة حسب المستوى الإداري الذي تقيس أدائه وبالتالي لا توجد هناك لوحة قياس واحدة تطبق لجميع مستويات الشركة بل تختلف كل لوحة عن الأخرى حسب مسئولية المستوى الإداري والهدف المراد تحقيقه من هذا المستوى ولهذا نجد أن لوحة القياس العامة للشركة يتم ترجمتها إلى سلسلة متشابهة من لوحات القياس على مختلف المستويات الإدارية بالشركة، بحيث تتضمن لوحة القياس لأي مستوى إداري مهمة وأهداف هذا المستوى والتي تترجم إلى أهداف جزئية تحدد مسببات النجاح لهذا المستوى ثم تترجم مسببات النجاح إلى سلسلة من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية.

ب. بطاقة الأداء المتوازن: هذه البطاقة وهي مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية والتي قدمها (Kaplan & Norton)، وتعبر عن العوامل الأساسية والهامة التي تحقق نجاح الشركة والجديد في هذه البطاقة هو أن عناصرها ومحتوياتها صممت بحيث يكمل بعضها بعضاً في التعبير عن المنظور العام الحالي والمستقبلي للشركة وتتضمن البطاقة ما يلي:⁽¹⁾

- **المنظور المالي:** يركز هذا المنظور على الوفاء باحتياجات حاملي الأسهم أي تحقيق ما يريده حاملو الأسهم فهل تحقق للشركة عائداً على الاستثمار مناسباً، وهل تزيد من قيمة الشركة في السوق مما يؤدي إلى زيادة ثروة حاملي الأسهم؟ وتقاس النتائج باستخدام المؤشرات الخاصة بأرباح الشركة والتدفقات النقدية والعائد على الاستثمارات وسعر السهم في السوق ونصيب السهم من الأرباح.

- **منظور العميل:** إن الشركة تحتاج إلى أن توجه اهتمامها إلى تلبية احتياجات ورغبات عملائها لأن هؤلاء العملاء هم الذين يدفعون للشركة لتغطية التكاليف وتحقيق الأرباح وهذا المنظور يمكن الشركة من وضع مؤشرات تعكس وضع العميل بالنسبة للشركة مثل رضا العميل ودرجة الولاء للشركة والقدرة على الاحتفاظ بالعميل والقدرة على اجتذاب العميل وربحية العميل.

- **منظور العمليات الداخلية:** وهذا المنظور يعمل على تحقيق أهداف كل من المنظور المالي ومنظور العميل لكل من العميل وحاملي الأسهم وهو يشمل سلسلة القيمة للعمليات الداخلية للشركة ككل، والتي تهدف إلى الوفاء بمتطلبات العميل الحالية والمستقبلية وتطوير وإيجاد الحلول اللازمة لتحقيق هذه الاحتياجات وهي تتضمن مقاييس تحقيق ذلك مثل نسب المنتجات المعيبة وتكلفة فترة الضمان.

- **منظور التعلم والنمو:** ويختص هذا المنظور بتحديد كيف تستطيع الشركة ان تجعل قدراتها على التغيير و التطوير مستمرة، ولهذا فهو يتضمن مؤشرات توضح مستوى التعليم والنمو بالشركة، مثل هل هنالك تحسينات أدخلت على المنتجات، وهل هناك تطوير في الإجراءات المتبعة في الإنتاج؟.

(1) السكاونة بلال خلف، مرجع سابق، ص 74.

ج- تقييم الأداء حسب الأنشطة⁽¹⁾: في ظل قياس الأداء حسب الأنشطة يتم تحليل كل نشاط لمعرفة وتحديد أين يتم أداء هذا النشاط ، فالنشاط هو توليفة بين الأفراد والموارد الاقتصادية للشركة والأساليب التكنولوجية المستخدمة لتشغيل هذا النشاط والأخير له مدخلات ومخرجات والوظيفة الأساسية للنشاط هي تحويل المدخلات إلى مخرجات والشركة تدير الأنشطة التي تمارسها ونقطة البداية في ذلك هو الفهم الكامل للموارد المتاحة للشركة والمخصصة لممارسة الأنشطة وحجم إنتاج هذه الأنشطة وأخيراً كيف يتم أداء هذه الأنشطة؟ إن قياس مستوى الأداء للأنشطة يتم بمقاييس مالية وغير مالية معاً، ويمكن قياس مستوى أداء النشاط عن طريق الإجابة على الأسئلة الآتية:

أ- ما هي تكلفة أداء وتشغيل النشاط؟

ب- ما الوقت الذي يستغرقه النشاط لكي يتم؟

ج- ما هو مستوى جودة أداء النشاط؟

د- ما هي درجة مرونة النشاط؟

والإجابة عن كل سؤال من هذه الأسئلة تعكس رؤية أو اهتماماً معيناً بالنشاط كما يلي:

- **تكلفة أداء النشاط:** تتضمن تكلفة النشاط جميع الموارد المستخدمة لأداء هذا النشاط وهذه الموارد تتكون من الأفراد والآلات والإمدادات ونظم تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات المستخدمة. وعند قياس هذه الموارد تطبق علاقة الأثر بالسبب وعند استخدام الموارد لأداء نشاط واحد يكون القياس بسيطاً، ولكن عندما تخصص الموارد لخدمة أنشطة عديدة يجب أن يتم توزيع تكلفة هذا المورد على هذه الأنشطة حسب الاستفادة منه.

- **الوقت اللازم لأداء النشاط:** إن تطبيق مدخل الإدارة حسب الوقت ساعد على استخدام عنصر الوقت كأحد الأدوات الهامة لتحسين مستوى الأداء حيث أنه يعتبر دالة كثير من التكاليف وباستخدام مؤشرات الوقت الخاصة بأنشطة الشركة لكل نشاط على حدة تتمكن الإدارة من تحديد مواضع الاختناق في الشركة والعمل على إزالتها وتختلف مؤشرات أداء الوقت باختلاف النشاط الذي تقيسه فإذا كان النشاط هو الرد على طلبات العملاء فيعبر عنه بالوقت اللازم للرد على العميل الواح هذا ويمكن تقسيم العملاء إلى مجموعات حسب الموقع الجغرافي.

- **مستوى الجودة تشغيل النشاط:** تشير جودة تشغيل النشاط إلى مدى التطابق بين المواصفات المطلوب توافرها في مخرجات النشاط والمواصفات الفعلية لهذه المخرجات وللتعبير عن ذلك يمكن استخدام مؤشرات تعكس هذا التطابق مثل نسبة المعيب وتكلفة إعادة التشغيل.

(1) جهاد بني هاني، إستراتيجيات العمليات وأثرها على الميزة التنافسية، (عمان: جامعة عمان العربية رسالة دكتوراه فلسفة إدارة الأعمال غير منشورة، 2004م)، ص 62.

- مرونة النشاط:

تعكس مؤشرات الأداء المستخدمة لقياس مدى المرونة التي يتمتع بها النشاط درجة استجابته لأي تغييرات قد تحدث في البيئة الداخلية للشركة أو البيئة الخارجية، فمثلاً في حالة تغيير المواصفات التي يطلبها العميل في السلعة، فهل يتمتع النشاط بالقدرة على التجاوب مع ذلك أي ما مدى التنوع في خدمات أو منتجات النشاط وفي حالة حدوث تغيير في الأساليب التكنولوجية المستخدمة في الإنتاج فهل يستطيع النشاط أن يتواءم مع هذه التغييرات؟ وتوفر لنا مقاييس الأداء حسب الأنشطة رؤية واضحة عن مستوى الفعالية التي ساهم بها النشاط في تحقيق أهداف الشركة، وهناك علاقة واضحة بين مقاييس أداء النشاط فأى تغيير في إحداهما يؤثر على الأخرى ، فمثلاً تخفيض وقت تشغيل النشاط يؤثر على تكلفة تشغيل النشاط ومستوى الجودة والمرونة، حيث أن هذا التخفيض سوف يغير الطريقة التي يؤدي بها النشاط ونظراً لطبيعة هذه العلاقة المتشابكة لمقاييس أداء النشاط، فإنه من الخطأ أن تستخدم الإدارة مقياس واحد بمعزل عن المقاييس الأخرى ويساعدها في ذلك استخدام التحليل النسبي.

د- نموذج لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية:

يتضمن نموذجاً شاملاً لتقييم الأداء، قامت لجنة معايير المحاسبة الإدارية الأمريكية بوضع معيار وأوصت فيه باختيار الشركة لمؤشرات الأداء التي تتناسب مع ظروفها واحتياجاتها والإستراتيجية التي تتبعها ويتكون هذا النموذج من ست مجموعات رئيسية لمؤشرات تقييم الأداء يستعرضها الباحث فيما يلي⁽¹⁾:

المجموعة الأولى: المؤشرات البيئية: يجب أن تكون الشركة على عالم تام بمسئولياتها البيئية وذلك من نواحٍ عديدة مثل أسلوب استخدامها للموارد المحدودة وعمليات إعادة التدوير ودرجة الأمان والسلامة في عمليات الشركة واقترحت اللجنة المؤشرات التالية:

- عدد ساعات الخدمات التي تقدمها الشركة للمجتمع.

- عدد ساعات أنشطة التصنيع.

- نسبة المواد التي تم تدويرها إلى إجمالي المواد.

- حجم الملوثات والأضرار البيئية التي قامت بها الشركة.

- حالات الإصابات والحوادث التي حدثت بسبب الشركة.

- التعويضات التي دفعتها الشركة للجهات الحكومية.

المجموعة الثانية: مؤشرات السوق والمستهلك: لقد أصبح رضا العميل من أهم اهتمامات الشركة سواء من حيث رضاه عن جودة السلعة أو الخدمة، وسرعة تقديمها والحصول عليها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة وبالتنوع الذي يرغبه، ويتوقف ذلك على طبيعة العميل واختلاف الأسواق ومجموعات العملاء، ولهذا يجلب على الشركة أن تحدد مؤشرات ترك العملاء السابقين التعامل مع

(1) مصطفى همت، نموذج استراتيجي للرقابة وتقييم الأداء في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة، (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، بحث مقدم إلى مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة ، 6-7 مايو 2000م)، ص57.

النظم كما يمكن استخدام مؤشرات بناء على تقسيم السوق إلى قطاعات سواء على أساس جغرافي أو على أساس مجموعات العملاء لتحديد الربحية سواء لكل قطاع أو لكل عميل أو لكل منطقة جغرافية على حده. (1)

واقترحت اللجنة بعض المؤشرات مثل:

- نصيب الشركة في السوق.
- عدد العملاء الجدد والذين تم فقدهم.
- رضا العملاء.
- مدى جودة المنتج.
- مدى جودة النقل.
- سرعة الرد على العملاء.
- ربحية العملاء طبقاً لقنوات السوق أو طبقاً للمناطق الجغرافية.

المجموعة الثالثة: المؤشرات التنافسية: يجب على الشركة ان تعرف أحوال منافسيها وتدرسها وتتوافر لديها معلومات وافية عن نقاط الضعف ونقاط القوة التي يتمتع بها المنافسون وكذلك عن العمليات الداخلية وإجراءات سير العمل واستثماراتهم وأساليب تمويلهم ونوع العمالة التي يستخدمونها وإذا تجاهلت الشركة هذه المعلومات فإن الشركة لا تشعر بمنافسيها إلا بعد أن يصبحوا أقوىاء وفيما يلي بعض المؤشرات المقترحة لذلك: (2)

- نصيب المنافس في السوق.
- مدى جودة منتجات المنافسين.
- مدى سرعة تقديم السلعة أو الخدمة لدى المنافسين.
- المؤشرات المالية لدى المنافسين.
- جودة سعر الخدمة أو السلعة لدى المنافسين.
- رضا العميل عن المنافسين.
- الوقت اللازم لتقديم منتج جديد لدى المنافسين.

المجموعة الرابعة: مؤشرات التشغيل الداخلية: أشارت اللجنة إلى أهمية جودة أداء الإجراءات الداخلية للعمل لأنها تعتبر نقطة اتصال بين الموردين والعملاء ولهذا فهي تعمل على تحويل مدخلاتها إلى مخرجات وذلك بأعلى درجة من الجودة بأقل تكلفة وفي الوقت المطلوب وبقيمة مضافة عالية ويجب

(1) السكاونة بلال خلف، مرجع سابق، ص 77.

(2) المرجع السابق، ص 79.

أن تحدد الشركة إجراءات العمل ذات الأهمية الكبيرة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة وقد اقترحت اللجنة بعض المؤشرات الآتية:⁽¹⁾

- الوقت اللازم لتطوير المنتج.
- عدد المنتجات الجديدة.
- متوسط فترة التشغيل.
- نسبة المبيعات إلى حجم التوظيف لدى الشركة.
- مقاييس عدم الجودة.
- متوسط فترة التخزين.
- الوقت المستغرق بين طلب المنتج وتسليمه للعميل.

المجموعة الخامسة: مؤشرات أداء الموارد البشرية: إن رضا العاملين لا يقل أهمية عن رضا العملاء ويجب أن يشعر العاملون بالرضا لكي تستمر الشركة وتحقق أهدافها الإستراتيجية وقد اقترحت بعض المؤشرات لتقييم أداء الموارد البشرية منها:

- عدد ساعات التدريب لكل فرد.
- معدل دوران العامل.
- عدد العاملين الذين تم توظيفهم إلى إجمالي عدد الطلبات المقدمة.
- الروح المعنوية للعاملين.
- مدى ولاء العاملين.

المجموعة السادسة: المؤشرات المالية: هناك العديد من المقاييس والمؤشرات المالية من وجهة نظر المساهمين لقياس أداء الشركة وفيما يلي بعض من هذه المؤشرات: معدل زيادة الإيرادات، ربحية العملاء، ربحية المنتجات، معدل العائد على المبيعات، معدل العائد على رأس المال العامل، القيمة الاقتصادية المضافة، معدل العائد على رأس المال، معدل العائد على حقوق الملكية.

ثالثاً- العلاقة بين الميزة التنافسية وتكاليف الأنشطة الاجتماعية:

تمثل المسؤولية الاجتماعية والتكاليف التي تترتب عليها من منظور تسويقي التحدي الأكثر وخصوصاً لإدارات التسويق في تفاعلها مع البيئة المحيطة بها، وذلك نظراً لما حصل من تغيير اجتماعي وبيئي كبير ألزم الشركات اليوم في أن تنظر إلى الجانب الاجتماعي وبشكل يوازي إن لم يكن أكثر من سعيها لتقديم منتج أو خدمة ناجحة إلى المستفيدين. فالنظر الحديثة لمديري الأعمال تنصب على كون منظماتهم تمتد وظائفها إلى أرجاء المجتمع ولا تقتصر على حدود السلعة أو الخدمة.⁽²⁾

(1) السكاونة بلال خلف، مرجع سابق، ص 80.

(2) مصطفى أحمد سيد، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1999م)، ص 56.

لذلك فإن المسؤولية الاجتماعية ظهر كاتجاه جديد في الشركات في التسويق وشكل منعطفاً جديداً للمنظمات، لذلك يجب مراعاة التكاليف التي تنجم للوفاء بها عند تقديم السلعة أو الخدمة وألا يكون مصدر ضرر للمجتمع. وخاصة أن الشركات التي تقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية، تمتاز بشكل عام بحجمها الكبير وامتلاكها أنظمة عالية لقياس الخطر، مع التأكيد على قوة موقعها بالأمد الطويل قياساً بالشركات التي تمتنع عن الإفصاح عن تكاليفها الاجتماعية. فضلاً عن ذلك فقد توصلت إحدى الدراسات إلى وجود علاقة موجبة بين كبر حجم الشركة ومقدار ما تقوم بها من مهام تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية والتي تمارسها عبر الأنشطة المختلفة.⁽¹⁾

إن الشركة التي تعتمد على معلومات العملاء في تطوير إستراتيجيتها التسويقية وتنفيذها يمكن أن تؤدي بشكل أفضل من تلك التي لا تعتمد على معلومات العملاء، كون الأسلوب الأول ينتج للشركة إمكانية أفضل لاستخدام إستراتيجيات التمايز التسويقية أما الأخيرة فيعني أن الشركة سوف تتعامل مع السوق على أنها متجانسة وتحتاج فقط لنفس المنتج وهذا ما سيؤثر سلباً على الأداء. كما أن هذا الأسلوب سيزيد من التكلفة على الشركة بسبب تشتت جهودها، الأمر الذي سوف يؤدي إلى ظهور ضعف في عوائد الشركة المالية لأنها لن تحصل على ما يكافئ جهودها فيما لو قامت بتمييز عروضها. ولكن من يعتقد العكس أن التركيز فقط على المعلومات الخاصة بالعملاء الحاليين سوف يفقد الشركة القدرة على رؤية التغيرات والفرص التي تظهر في البيئة، وبالتالي يتأثر الأداء سلباً وليس إيجاباً.⁽²⁾

من خلال أدبيات الدراسات السابقة والدراسة الحالية هنالك علاقة بين الميزة التنافسية وتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية ويتضح في الآتي:

يوجد دور للمسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية ، ويبرز هذا الدور من خلال إلتزام الشركات المستمر للممارسات الاخلاقية والمساهمة في القضايا الإجتماعية والإقتصادية والبيئية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للعاملين والمجتمع ككل وهذا يتفق مع (دراسة منصور : 2011م).

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتركيز على العملاء وتحقيق الميزة التنافسية ، ويظهر ذلك من خلال إهتمام الشركات الصناعية والخدمية بتقديم المنتجات النوعية بأسعار مناسبة لجميع شرائح المجتمع وهذا يتفق مع دراسة (شمسين : 2009م).

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإهتمام بحل المشكلات الاجتماعية وتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية والخدمية ، ويظهر ذلك من خلال تقديم الشركات للتبرعات والمنح ورعاية الأنشطة الاجتماعية المختلفة والإسهام في توفير فرص العمل وهذا يتفق مع دراسة (Paul and Siegel : 2006).

(¹) المرجع السابق، ص58.

(²) المرجع السابق، ص64.

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإهتمام بالعاملين وتحقيق الميزة التنافسية ، وذلك يتضح من خلال إهتمام الشركات الصناعية والخدمية ، بتقديم الرواتب والحوافز والمكافآت العادلة لجميع عاملها ومن خلال توفير فرص الترقية المناسبة ، ومن خلال تقديم الرعاية الصحية والضمان الإجتماعي الازم للعاملين فيها وهذا يتفق مع دراسة كل من (منصور ، 2011م) و دراسة (شمسين: 2009م).

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإعتماد بالبيئة وتحقيق الميزة التنافسية ، حيث برز هذا الإهتمام من خلال تقديم الشركات الصناعية والخدمية للمنتجات الصديقة للبيئة ، التي لا تؤدي الي احداث تلوث لابعاد البيئة المختلفة (الماء ، التربة ، الهواء) ويتفق هذا مع دراسة (Paul and Siegel 2006).

يتضح للباحث أن القياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة الاجتماعية لها تأثير علي الميزة التنافسية ويتمثل في الآتي:

1. أن المعلومات الاجتماعية ذات طابع مالي وكمي تؤثر على أصول الشركة وتكاليف التزامها.
2. التحول نحو اعتبار تكاليف المحافظة على البيئة والتكاليف الاجتماعية ضمن عناصر الميزة التنافسية للشركات.
3. أضحت معلومات المسؤولية الاجتماعية من المعلومات المطلوبة لتلبية احتياجات المجتمع.
4. الإفصاح عن التكاليف الاجتماعية يعزز سمعة الشركة لدى المجتمع مما يتيح لها فرصة أكبر لتسويق منتجاتها أو خدماتها.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

يتناول هذا الفصل النظريات التي استخدمت في بناء النموذج ونموذج الدراسة ومنهجية الدراسة.

مقدمة

يتناول هذا الفصل عرضنا للنظريات المستخدمة في الدراسة ونموذج الدراسة ومنهجية الدراسة. أولاً: النظريات المفسرة لتبني المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية:

1- نظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory):

أشاع فريمان ولأول مرة، في سنة 1984 تعبير أصحاب المصلحة، ويشير التعبير إلى العديد من المجموعات ذات الاهتمامات الخاصة التي تستطيع التأثير على المؤسسة أو تكون متأثرة من قبل نشاط أو قرارات المؤسسة مثل المستثمرين والمستخدمين والزبائن والحكومة ومجموعات الضغط والمجتمع.⁽¹⁾

تُسند العديد من البحوث الحديثة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات إلى نظرية أصحاب المصالح والتي تنص على أن الهدف الأساسي للمؤسسات يتمثل في توليد وتعظيم القيمة لجميع أصحاب المصالح من حملة أسهم أو شركاء، وموردين، وموزعين، وزبائن وأيضاً العاملين وأسرهم، والبيئة المحيطة والمجتمع المحلي والمجتمع ككل. وتعد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أداة رئيسية للوصول إلى هذا الهدف من خلال تحقيق الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي لمجتمع الأعمال.⁽²⁾

ويرى عدد من الباحثين أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي الوسيلة التي تستخدمها المؤسسات لإدارة وتنظيم علاقاتها بكامل المتعاملين معها.

2- نظرية الموارد

فرضيات نظرية الموارد ومرتكزاتها:

1- الفرضيات : تركز هذه النظرية على فرضيتين هما⁽³⁾:

- التباين النسبي للموارد: يفترض أصحاب هذه النظرية أن المؤسسات التي تنشط في نفس الصناعة، تختلف في الموارد التي تمتلكها نسبياً.

- الحركية النسبية للموارد: أي أن حركة الموارد بين المؤسسات غير مطلقة، وما يدعم استمرارية الميزة التنافسية هو توفرها بشكل غير كاف في الصناعة،⁽⁴⁾ وذلك لوجود عوامل تعمل على الحد من قدرتها على الحركة بشكل كامل، وكمثال فإنه بإمكاننا نقل التكنولوجيا من مؤسسة إلى أخرى، لكن براءات الاختراع قد تعيق سهولة تلك الحركة.

(1) Ataur Rahman Belal, **Op-cit**, 2008, pp : 18-22.

(2) نهال المغربي وباسمين فواد، **مرجع سابق**، 2008، ص ص: 3-4.

(3) سملاي يحضيه، **مرجع سابق**، ص 49.

(4) J. Pierre Booto ekioned, "Les technologie de l'information la gestion des connaissances et l'avantage concurrentiel soutenu: une analyse par la the'orie des ressources". [On line] www.idefi.cnrs.fr/management2004/communication/col.Booto.ekioned-complet.pdf Consulter le: 09/04/2006.

2- مرتكزات تطبيقها: يركز تطبيق هذه النظرية أساساً على⁽¹⁾:

- اعتبار المؤسسة محفظة من الموارد (التقنية، المالية، والبشرية).

- لا يخرج ضعف الموارد المؤسسة من السوق، كما أن كثرتها لا يضمن لها حصة القائد.

- اختلاف المؤسسات لا يتوقف عند كفاءات اقتحام السوق فحسب، بل يتعدى إلى الأثر الذي تحصل عليه من كمية الموارد.

- الاستغلال الجيد للموارد يرفع الفعالية من جانب رقم الأعمال والمردودية أكثر من جانب الاستثمارات وعدد الأفراد.

3- الشروط الواجب توفرها في الموارد: يرى كل من Schoemaker & Ait وهم من بين رواد نظرية الموارد، أنه وحتى يكون المورد مصدراً إستراتيجياً لتحقيق الميزة التنافسية، لابد من توفرها على عدة شروط نوجزها فيما يلي⁽²⁾:

- الندرة: إمكانية الحصول عليه لعدد محدود من المؤسسات فقط، حتى لا يمكن نقلها من قبل المنافسين.

- القيمة: أي يسهم بطريقة معتبرة في قيمة المنتج النهائي في نظر المستهلكين.

- التقليد: أي صعوبة تقليده وهذا لمنع المنافسين من الحصول عليه، وهذا عندما لا تتضح العوامل التي تساهم في الأداء، هذه الصعوبة نتيجة الأسباب التالية:

▪ تمتلك المؤسسة مورداً متعلقاً بطرف تاريخي نادر؛

▪ العلاقة بين موارد المؤسسة والميزة التنافسية مبهمة الأسباب وغير مفهومة؛

▪ الموارد التي سمحت للمؤسسة بتحقيق الميزة التنافسية معقدة اجتماعياً، مثل سمعة المؤسسة.

- البدائل: حيث أنه للمحافظة على قيمته، لا يجب أن يكون له بديل وذلك حتى لا ينقله المنافسون.

- مدة الحياة: في حالة اهتلاك مورد يمكن استبداله بمورد جديد، يسمح بتمديد حياة الكفاءة التي يساهم فيها، كذلك أن مدة حياة المورد ترتبط بعدة عوامل كدورة حياة الإبداع التكنولوجي مثلاً، لكن تظل الموارد والكفاءات ذات مدة الحياة غير المحدودة موجودة، وكلما ازداد استعمالها تزداد قيمتها.

- الحيازة: فحسب Barney على المؤسسة تنظيم هيكلتها وإجراءاتها للحصول على القوة الكامنة لمواردها عند تحقيق الميزة التنافسية.

محدودية نظرية الموارد:

تعرضت هذه النظرية لانتقادات كثيرة رغم إسهامها في تطور الفكر الإستراتيجي، ومن بين هذه الانتقادات⁽³⁾:

(1) عبد الملوك مزهودة، مرجع سابق، ص 116.

(2) موساوي زهية وخالدي خديجة، نظرية الموارد والتجديد في التحليل الإستراتيجي للمنظمات: الكفاءة كعامل لتحقيق الأداء المتميز، الكتاب الجامع للمؤتمر العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005، ص 173.

(3) موساوي زهية وخالدي خديجة، المرجع السابق، ص 176.

- إن الفرضية القاعدية للنظرية هي اختلاف المؤسسات في الموارد، لكن لم تشرح أسبابه الذي ينتج عنه تمايز في الأداء؛

- النظرية قائمة على مفاهيم ومصطلحات نظرية بحثية ميدانياً غامضة، مما يعني النقص في الميدان التجريبي؛

- إذا لم تستطع المؤسسة تمييز نفسها فستهمش وتقصى من المجال التنافسي الحالي والمستقبلي؛

- القليل من المؤسسات القادرة على الاستغلال الأمثل لكفاءاتها التنظيمية لتحقيق ميزة تنافسية عن بقية منافسيها في الصناعة.

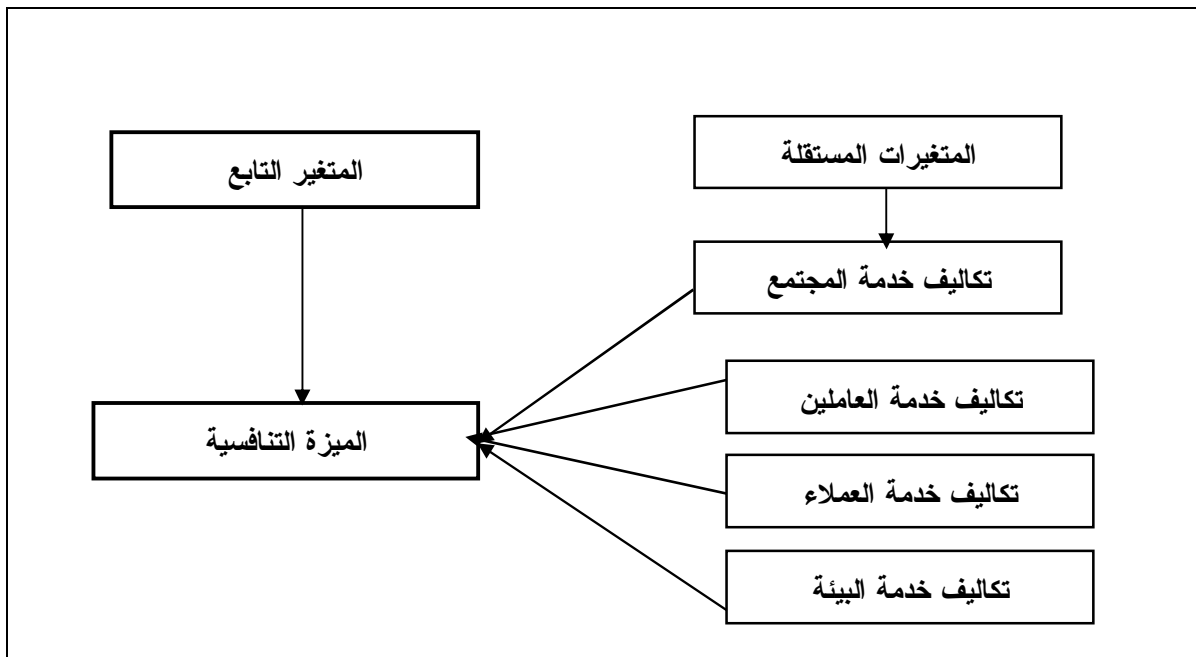
من خلال ما ذكر عن نظرية الموارد وهي تعتبر مصدر داخلي من مصادر الميزة التنافسية، فإن المهم بالنسبة للمؤسسة هو كيفية الحصول على هذه الموارد واستغلالها وترجمتها من أجل تحقيق ميزة تنافسية عن منافسيها في قطاع نشاطها فهذه الترجمة التي تتشكل في إستراتيجيات، يطلق عليها إستراتيجيات التنافس.

ثانياً: نموذج الدراسة:

لمعالجة مشكلة الدراسة والسعي نحو تحقيق أهدافها، فقد تم تصميم النموذج الافتراضي الذي يتضمن العديد من الأبعاد التي تعبر عن تكاليف الأنشطة الاجتماعية للشركات الصناعية والخدمية وعلاقتها بالميزة التنافسية، ومن خلال نظريتي أصحاب المصالح والموارد تم التوصل إلى النموذج كما موضح بالشكل التالي:

شكل رقم (1/1/3)

متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث 2016م

فرضيات الدراسة

تختبر هذه الدراسة صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس تكاليف خدمة العاملين والميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قياس تكاليف خدمة البيئة والميزة التنافسية لمنظمات الأعمال.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

1/ الحدود المكانية: والتي تمثلها عينة من الشركات الصناعية والخدمية في السودان.

2/ الحدود الزمانية: 2016م.

مناهج الدراسة

لإختبار الفرضيات وتحقيق أغراض الدراسة، إستخدم الباحث المناهج الآتية:

1/ المنهج التاريخي: لإستعراض الدراسات السابقة.

2/ المنهج الإستنباطي: لصياغة فرضيات الدراسة.

3/ المنهج الإستقرائي: لإيجاد مشكلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات.

4/ المنهج الوصفي التحليلي: لوصف وتحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

ثالثاً: منهجية الدراسة:

إن منهجية الدراسة تعني مجموعة من القواعد العامة التي تهيم على سير العقل وتحدد عملياته من أجل الوصول إلى نتيجة معلومة (صابر وخفاجة، 2002) اعتمد الدارس على المنهج الوصفي بغرض إنجاز هذه الدراسة حيث تم الرجوع إلى الكتب والأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات المتخصصة في هذا المجال والتي سنثري هذه الدراسة في جانبها النظري والتطبيقي. وهذا المنهج لا يقف عند وصف الظاهرة فقط بل يحلل واقعها، ويفسر نتائجها من خلال معالجة بيانات الدراسة أم الوصول إلى تفسيرات يمكن تعميمها لزيادة رصيد المعرفة عن تلك الظاهرة قيد الدراسة، فالمنهج الوصفي يعتمد على تجميع الحقائق والمعلومات ومقارنتها وتحليلها ونفسيرها وصولاً إلى تعميمات مقبولة ومن أشكاله المسح، دراسة الحالة، وتحليل الوظائف، الدراسة التتبعية لمراحل معينة من النمو. ولا يقتصر المنهج الوصفي على جمع البيانات والحقائق وتصنيفها وتبويبها وتحليلها التحليل المتعمق بل يتضمن قدراً من التفسير لهذه النتائج، ولذلك كثيراً ما يقترن الوصفي بالمقارنة، بالإضافة

إلى استخدام أساليب القياس والتصنيف والتفسير بهدف استخراج الاستنتاجات ذات الدلالة. ثم الوصول لتعميمات بشأن الظاهرة موضوع الدراسة.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في منظمات الأعمال في السودان (الشركات الصناعية والخدمية) وحيث تم الاعتماد على أسلوب العينة لأنه ليس بالإمكان دراسة المجتمع كله حتى وإن أمكن فإن عنصر الوقت والتكلفة لا يسمحان بذلك (سيكاران، 2006).

مصادر جمع المعلومات:

تم استخدام أسلوبين لجمع البيانات:

1. البيانات الأولية

تم جمعها باستخدام إستبانه تم إعدادها وفقاً لمشكلة وعناصر وفرضيات الدراسة.

2. البيانات الثانوية

اعتمدت الدراسة على الكتب، المراجع، المجلات العلمية، المؤتمرات، الدوريات، الرسائل الجامعية ومحركات البحث على الانترنت.

عينة الدراسة:

اختار الباحث أسلوب العينة الغير احتمالية الملائمة لعدم وجود إحصائية دقيقة لمجتمع البيئة وتم استخدام أسلوب العينة الملائمة لموضوع الدراسة. (زغلول، 2003).

تم الاعتماد على العينة الميسرة (غير الاحتمالية) لأنها تتيح للباحث جمع المعلومات من أفراد المجتمع الموجودين في ظروف مريحة للدراسة وجمع البيانات. (سيكاران، 2006).

تكونت عينة الدراسة من 180 مديراً من مديري (الشركات الصناعية والخدمية) حيث كان مجموع الاستبانهات الموزعة 180 مع العلم إذا كانت العينة 10% يمكن أن تمثل المجتمع إذا كان المجتمع كبيراً. (سيكاران، 2006).

قياس متغيرات الدراسة:

يحتوي هذا القسم على مصادر قياس متغيرات الدراسة ويتم الاعتماد على الاستبانه كأداة لجمع البيانات، وتتكون الاستبانه من أربعة أقسام:

القسم الأول: يشمل الأسئلة المتعلقة بالآتي:

أولاً: المعلومات الشخصية المتمثلة في العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمؤهل المهني، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة.

ثانياً: البيانات الأساسية للشركة المتمثلة في طبيعة عمل الشركة، وعمر الشركة، وعدد العاملين بالشركة، وعدد المنافسين لمنتجات الشركة، والأسواق التي تعمل بها الشركة، والمنتجات التي تقدمها الشركة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية والتي تعرف إجرائياً على أنها الأفعال التي تقوم بها المؤسسة لتحمل مسؤولية آثار أنشطتها على المجتمع والبيئة، حيث تكون هذه الأفعال متماشية مع مصالح المجتمع والتنمية المستدامة وتكون قائمة على السلوك الأخلاقي والامتثال للقانون المطبق والجهات فيما بين الحكومات (صالح الحموري، 2015، ص 17). ويتكون من أربعة أبعاد و31 سؤالاً (دراسة أبو بكر محمد الحسن، 2014).

القسم الثالث: يحتوي هذا القسم على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالميزة التنافسية والتي تعرف إجرائياً على أنها الوسيلة التي تتمكن الشركة من خلالها من الفوز على الآخرين وأشار Liu إلى أن الميزة التنافسية للشركة هي ميزة الشركة في منظور سوق المنتج الذي يجب أكثر من مركز تنافسي للشركة ويعني بذلك أن الميزة التنافسية تعني حصول الشركة على مركز تنافسي متقدم في السوق. (فيصل غازي، 2012، ص 23). ويتكون من أربعة أبعاد و11 سؤالاً (دراسة وصفي نزال، 2011).

جودة المقياس:

أ- شمولية البناء الداخلي: لتحقيق هذا المفهوم قام الباحث بأخذ المقياس الوارد في الأداء من الدراسات السابقة، ثم قام بترجمة بعض الأسئلة من اللغة الانجليزية إلى اللغة العربية حتى يسهل للمستخدمين فهمها والإجابة عليها.

ب- صرف الاعتمادية: هي أن تكون الإجابات المستخدمة متجانسة ومتكاملة وبما يحقق العرف والثبات بحيث تقيس الأستبانة الجوانب من وضعية لقياسها وتؤدي نفس النتائج إذا استخدمت مرة أخرى تحت نفس ظروف الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة:

تم ادخال البيانات باستخدام الحاسوب وتمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) لاجراء المعالجات الإحصائية المناسبة .
الإحصاء الوصفي:

يهدف الى ادماج وتلخيص البيانات الرقمية بغية تحويلها من مجرد كم من الارقام الى شكل او صورة اخرى يمكن فهمها واستيعابها بمجرد النظر ، ومن اغلب الاساليب المستخدمة مقاييس الارتباط والانحدار ويتوقف استخدام اي نوع منها على نوعية البيانات ومستوى القياس سواء اكان اسما او صفيا او ترتيبيا او فتويا او نسبة .

استخدمت في هذه الدراسة (التكرارات، الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري) وذلك لمعرفة تكرارت بنود الدراسة وصف الحقائق الديمغرافيا لعينة الدارسة .

أساليب الإحصاء التحليلي:

1/ الصدق :

الاختبار الصادق يقيس ما وضع لقياسه فاختبار الذكاء الذى يقيس الذكاء فعلا اختبار صادق مثله فى ذلك كمثل المتر فى قياسه للاطوال والكيلو فى قياسه للوزان والساعة فى قياسها للزمن وتختلف الاختبارات فى مستويات صدقها تبعا لاقترابها او ابتعادها من تقدير تلك الصفة التى تهتدف الى قياسها فاختبار الذكاء الذى يصل فى قياسه لتلك القدرة الى مستوى 0.8 اصدق فى هذا القياس من اى اختبار اخر للذكاء لا يصل الى هذا المستوى اى انه اصدق مثلا من الاختبار الذى يصل فى قياسه للذكاء الى مستوى 0.5 ويحسب مستوى صدق الاختبار بمقارنه بنتائجه بنتائج مقياس اخر دقيق لتلك الصفة ويسمى هذا المقياس بالميزان .

2/ معامل الارتباط:

لقياس واعتمادية الاداء المستخدمة فى هذه الدراسة . اسلوب تحليل معامل الارتباط واستخدم هذا التحليل لمعرفة المكونات الاساسية للوصول الى جودة توفيق متغيرات الدراسة ولإجراء تعديلات فى فرضيات الدراسة بناء على نتائج التحليل .

3/ الانحدار المتعدد:

من الاساليب الاحصائية المتقدمة والتي تضمن دقة الاستدلال من اجل تحسين نتائج البحث عن طريق الاستخدام الامثل للبيانات فى ايجاد علاقات سببية بين الظواهر موضوع البحث . والانحدار الخطى المتعدد هو عبارة عن ايجاد معادلة رياضية تعبر عن العلاقة بين متغيرين وتستعمل لتقدير قيمة سابقة ولتنبؤ قيم مستقبلية استخدم لقياس العلاقة بين متغيرين فاكثر .

الانحراف المعياري:

هو الجزر التربيعي للتباين ومن الملاحظ ان التباين يقاس بالوحدات المربع وليس بوحدات المتغير والانحراف المعياري قياس بنفس وحدات المتغير محل ظاهرة الدراسة، الانحراف المعياري هو افضل مقاييس التشتت واشهرها استخداما بالرغم من صعوبة حساباتها حال كبر حجم العينة ولكن الحاسب الالى سهل هذه الصعوبة .

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية من حيث تحليل البيانات، واختبار الفرضيات، ومناقشة النتائج وتفسيرها على ضوء الدراسات السابقة، وذلك من المباحث الآتية:

- المبحث الأول: عرض وتحليل البيانات.
- المبحث الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.
- المبحث الثالث: مناقشة النتائج وإسهامات الدراسة.

المبحث الأول

عرض وتحليل البيانات

يستعرض هذا المبحث الإجراءات الأولية قبل تحليل البيانات (تنظيف البيانات)، معدل استجابة أفراد العينة، تحليل البيانات الأساسية في عينة الدراسة، التحليل العاملي الاستكشافي، التحليل العاملي التوكيدي الاعتمادية، المتوسطات والانحراف المعياري، الارتباط بالإضافة إلى معرفة علاقة التأثير بين المتغيرات عن طريق تحليل المسار.

أولاً- تنظيف البيانات Cleaning Data:

1- البيانات المفقودة Missing data

إن فقدان العديد من البيانات أي تركها دون إجابة من قبل المبحوثين تولد العديد من المشكلات أي أنها تمثل في بعض الأحيان تحيز المستجيب تجاه السؤال المحدد أو نسيان المستجيب لذلك السؤال والقاعدة العامة في التعامل مع البيانات المفقودة هي أن لا تزيد عن 10% من حجم الأسئلة فإذا زادت عن ذلك يجب التخلص من الاستبانة نهائياً باعتبارها غير صالحة للتحليل وعليه يتم استخدام طريقة المتوسط للتعامل معها إذا قلت عن الحد المقبول يتم حذفها.

2- الإجابات المتماثلة Unengaged Responses

إن إعطاء المستجيب إجابة واحدة لكل فقرات الاستبانة قد يعني ذلك عدم اهتمام المستجيب بتلك الأسئلة وخاصة إذا كانت هنالك أسئلة عكسية في الاستبانة إذ يستحيل إعطاءها نفس الإجابة لذلك يجب أن يكون هنالك تشتت في إجابة المستجيبين أي أن لا يكون هنالك تجانس تمام لتلك الإجابات، ويتم التعرف على هذا من خلال احتساب الانحراف المعياري للإجابات فإذا كان هنالك انحراف معياري عالي يعني أن هنالك تشتت في الإجابات والعكس صحيح وعليه أي إستبانة يقل الانحراف معياري لها عن 0.5 يجب حذفها.

3- معدل استجابات العينة

تم جمع البيانات عن طريق إستبانة وجهت لعينة من بعض الشركات الصناعية والخدمية العاملة بولاية الخرطوم، حيث تم توزيع (180) إستبانة استرجعت جميعها بنسبة (100%) ومن ثم عمل تنظيف للبيانات وعليه تم إعداد ملخص لكل عمليات تنظيف البيانات وكذلك معدل الاستجابة كما في الجدول رقم (1/1/4).

الجدول رقم (1/4)
تنظيف البيانات ومعدل الاستجابة

م	البيان	الاستجابة
1.	مجموع الإستبانات الموزعة للمستجيبين	180
2.	مجموع الاستبانة التي تم إرجاعها	0
3.	الإستبانات التي لم تسترد	0
4.	الاستبانات غير الصالحة نسبة لبياناتها المفقودة	0
5.	الاستبانات غير الصالحة نسبة لإجاباتها المتشابهة	0
6.	عدد الإستبانات الصالحة للتحليل	180
7.	نسبة الاستجابة	%100

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

ثانياً - البيانات الشخصية:

احتوت البيانات الشخصية علي ستة عناصر هي: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمي الوظيفي، سنوات الخبرة، كما موضحة في الجدول رقم (2/1 /4) التالي:

جدول رقم (2/1 /4)

توزيع أفراد عينة الدراسة للبيانات الشخصية

النسبة	العدد	البيان	العامل الديموغرافي
62.2	112	أقل من 30 سنة	العمر
28.9	52	من 30 وأقل من 40	
8.9	16	من 40 وأقل من 50	
100	180	المجموع	
8.9	16	بكالوريوس	المؤهل العلمي
9.4	17	دبلوم عال	
73.9	133	ماجستير	
7.8	14	دكتوراه	
100	180	المجموع	
30.6	55	إدارة أعمال	التخصص العلمي
11.1	20	نظم معلومات	
37.8	68	تسويق	
20.6	37	أخرى	
100	180	المجموع	
8.9	16	زمالة سودانية	المؤهل المهني
22.8	41	أخرى	
68.3	123	لا توجد	

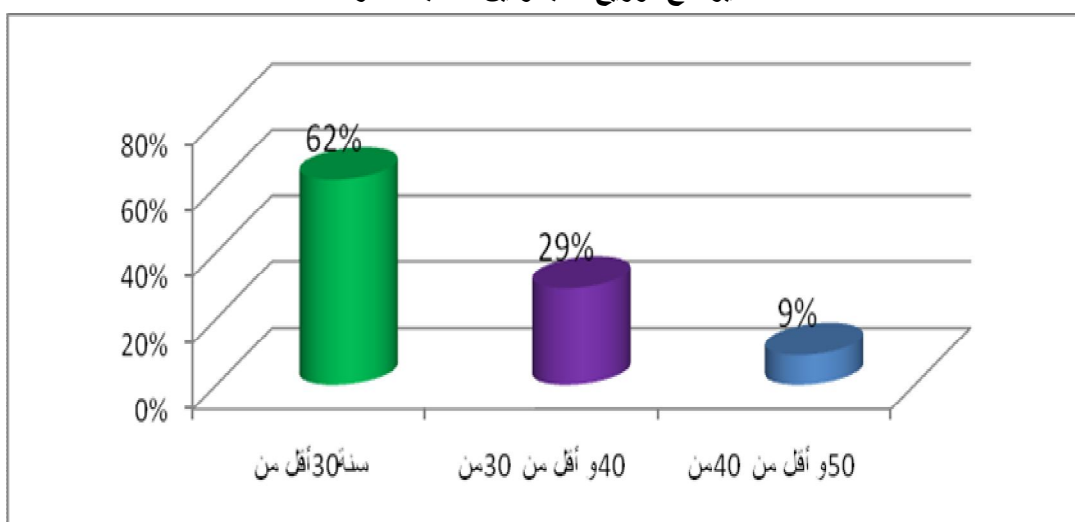
100	180	المجموع	
1.1	2	مدير مالي	المسمى الوظيفي
17.2	31	مدير إداري	
1.7	3	محاسب تكاليف	
1.7	3	مدير عام	
25.0	45	مدير	
53.3	96	أخرى	
100	180	المجموع	
46	83	أقل من 5 سنة	خبرة المبحوث
36	34.4	من 5 وأقل من 10 سنة	
10	20	من 10 وأقل من 15 سنة	
8	15	من 15 وأقل من 20 سنة	
100	180	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول رقم (2/1/4) فيما يتعلق بالعمر أن نسبة 62.2% من أفراد العينة أعمارهم أقل من 30 سنة وهي النسبة الأكبر في العينة، وبينما نسبة 28.9% من أفراد العينة أعمارهم من 30 إلى 40 سنة، وان نسبة 8.9% من عينة الدراسة أعمارهم من 40 إلى 50 سنة وان نسبة 0% من عينة الدراسة أعمارهم أكثر من 50 سنة، وهذه النتيجة تفسر تباين أفراد عينة الدراسة من حيث العمر وهذا مؤشر يعطي استجابات تخدم أهداف الدراسة.

شكل رقم (1/1/4)

يوضح توزيع المبحوثين حسب العمر

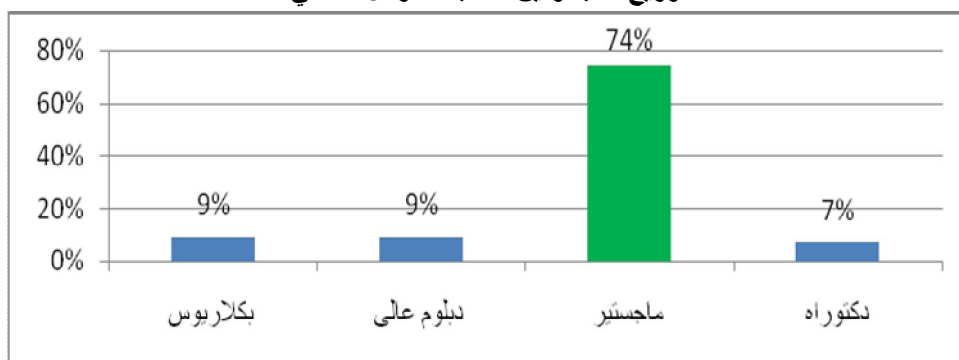


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الشكل رقم (1/1/4) فيما يتعلق بالمؤهل العلمي أن نسبة 28.9% من أفراد العينة من حملة البكالوريوس، وان نسبة 9.4% من عينة الدراسة هم من حملة الدبلوم العالي، وان نسبة 73.9% من عينة الدراسة من حملة ماجستير وهي النسبة الأكبر في العينة، وأن نسبة 7.8% من أفراد العينة من حملة دكتوراه، هذه النتيجة توضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم درجة ماجستير مما يعكس أن العينة كانت من فئات الدراسات العليا وهذا بدوره مؤشر لارتفاع مستوى التعليم لمجتمع الدراسة مما يسهم في تحقيق أهداف الدراسة.

شكل رقم (2/1/4)

توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي

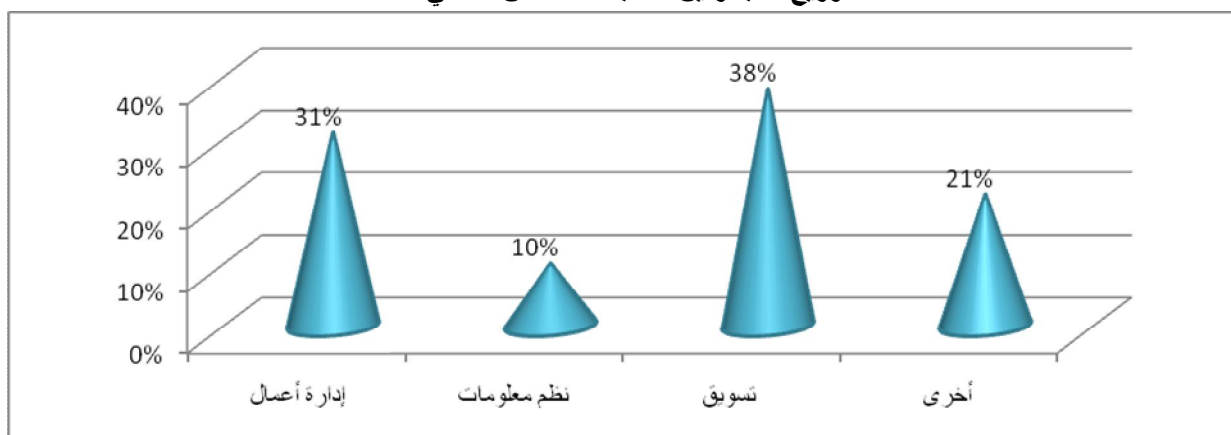


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الشكل رقم (2/1/4) فيما يتعلق بالمؤهل العلمي أن نسبة 30.6% من أفراد العينة إدارة أعمال، وان نسبة 11.1% من عينة الدراسة نظم معلومات، وان نسبة 37.8% من عينة الدراسة تسويق وهي النسبة الأكبر في العينة، وأن نسبة 20.6% من أفراد العينة أخرى، وهذه النتيجة تفسر تباين أفراد عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي وهو مطلوب لعكس وجهات نظر كافة فئات عينة الدراسة نحو تساؤلات الدراسة.

شكل رقم (3/1/4)

توزيع المبحوثين حسب التخصص العلمي

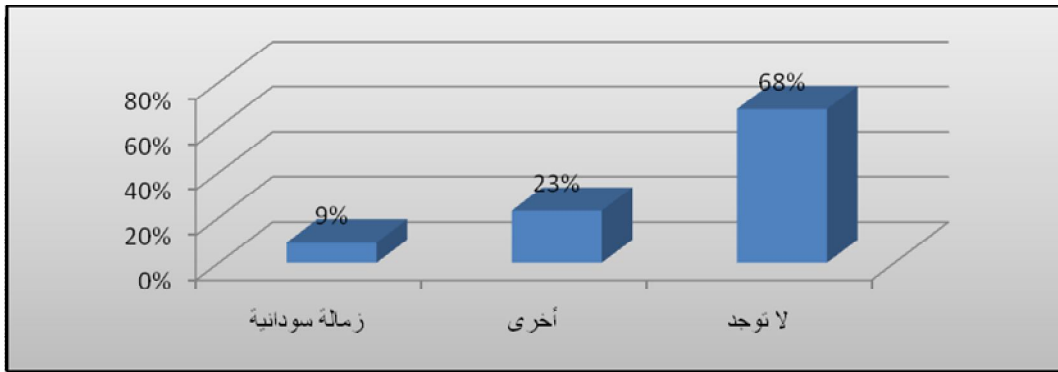


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الشكل رقم (3/1/4) فيما يتعلق بالمؤهل المهني أن نسبة 8.9% من أفراد العينة زمالة سودانية، وان نسبة 22.8% من عينة الدراسة أخرى، وان نسبة 68.3% من عينة الدراسة لا توجد لديهم مؤهلات مهنية وهي النسبة الأكبر في العينة، هذه النتيجة تعكس ضعف التخصص المهني في مجتمع الدراسة ويرجع ذلك لعدم إتاحة الفرص وعدم وجود دراسة زمالات للمحاسبين بعد التخرج بالقدر الكافي، كما يمكن أن يفسر بسبب عدم رغبة المحاسبين فيها ويعود ذلك لضعف ارتفاع الوعي بأهمية الزمالة المهنية.

شكل رقم (4/1/4)

توزيع المبحوثين حسب المؤهل المهني

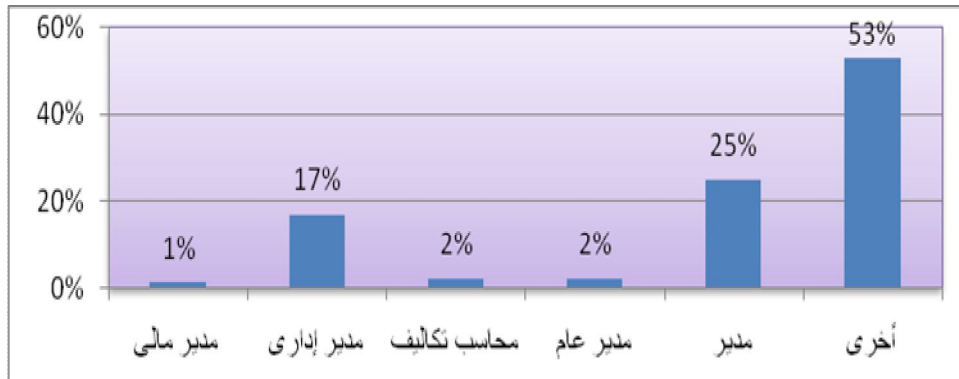


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الشكل رقم (4/1/4) فيما يتعلق بالمسمى الوظيفي أن نسبة 1.1% من أفراد العينة مدير مالي، وان نسبة 17.2% من عينة الدراسة مدير إداري، وان نسبة 1.7% من عينة الدراسة محاسبة تكاليف، وأن نسبة 1.7% من أفراد العينة مدير عام وأن نسبة 25.0% من أفراد العينة مدير وأن نسبة 53.3% من أفراد العينة أخرى وهي النسبة الأكبر في العينة، هذه النتيجة توضح أنها الكتباين في المستوي الوظيفي لدي عينة الدراسة حيث نجد أن غالبية أفراد عينة الدراسة مسميات وظائفهم أخرى ويرجع ذلك إلى أن حجم العينة كبير لذلك توجد خيارات أخرى غير المذكورة.

شكل رقم (5/1/4)

توزيع المبحوثين حسب المسمى الوظيفي

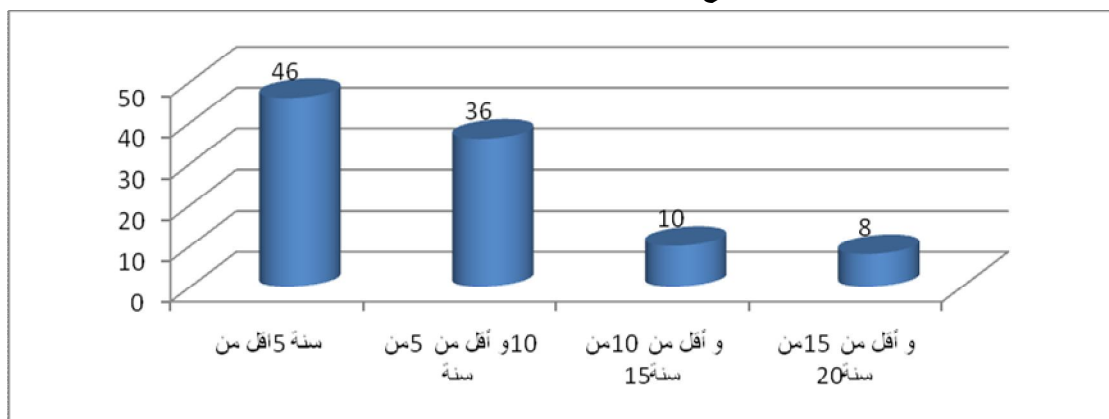


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الشكل رقم (5/1/4) فيما يتعلق بسنوات الخبرة أن نسبة 46.1% من أفراد العينة خبرتهم أقل من 5 سنوات وهي النسبة الأكبر في العينة، وأن نسبة 34.4% من عينة الدراسة من 5 وأقل من 10 سنة، وأن نسبة 11.1% من عينة الدراسة من 10 وأقل من 15 سنة، وأن نسبة 8.3% من أفراد العينة من 15 وأقل من 20 سنة، هذه النتيجة تعكس ضعف سنوات الخبرة في مجتمع الدراسة مما يجعل هنالك صعوبات تواجههم في فهم فلسفة المحاسبة في الميزة الاجتماعية.

شكل رقم (6/1/4)

توزيع المبحوثين حسب سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

ثالثاً - البيانات الأساسية للشركة:

احتوت البيانات الأساسية للشركة علي ست عناصر هي: طبيعة عمل الشركة، عمر الشركة، عدد العاملين بالشركة، عدد المنافسين لمنتجات الشركة، الأسواق التي تعمل بها الشركة، المنتجات التي تقدمها الشركة. كما موضحة في الجدول (3/1 /4) التالي:

جدول رقم (3/1 /4)

توزيع أفراد عينة الدراسة للبيانات الأساسية للشركة

النسبة	العدد	البيان	العامل الديموغرافي
12.2	22	الصناعات الهندسية	طبيعة عمل الشركة
9.4	17	الصناعات الغذائية	
2.2	4	الزيوت والصابون	
36.7	66	البتر وكيمواويات	
39.4	71	أخرى	
100	180	المجموع	
12.8	23	أقل من 5 سنة	عمر الشركة
30.0	54	من 5 وأقل من 15 سنة	
57.3	103	أكبر من 15 سنة	
100	180	المجموع	
23.9	43	أقل من 50 عام	عدد العاملين بالشركة
22.2	40	من 50 إلى 150 عام	

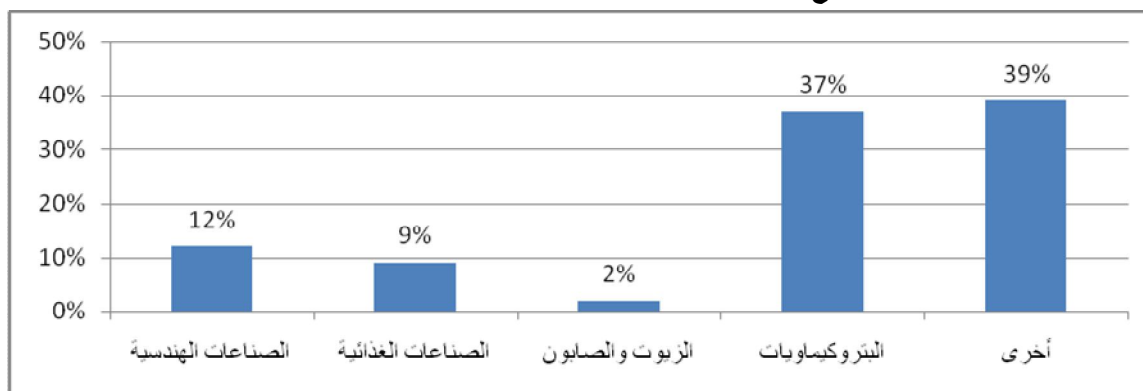
53.9	97	أكثر من 150 عامل	
100	180	المجموع	
32.8	59	أقل من 5 منافس	عدد المنافسين لمنتجات الشركة
26.1	47	من 5 وأقل من 10 منافس	
8.9	16	من 11 وأقل من 20 منافس	
32.2	58	أكثر من 20 منافس	
100	180	المجموع	
52.8	95	محلية	الأسواق التي تعمل بها الشركة
4.4	8	دولية	
42.8	77	محلية ودولية	
100	180	المجموع	
30.0	54	استهلاكية	المنتجات التي تقدمها الشركة
6.7	12	صناعية	
63.3	114	أخرى	
100	180	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول (3/1/4) أن أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بطبيعة عمل الشركة أن نسبة 12.2% من أفراد العينة الصناعات الهندسية، وبينما نسبة 9.4% من أفراد العينة في الصناعات الغذائية وان نسبة 2.2% من عينة الدراسة الزيوت والصابون، وأن نسبة 36.7% من عينة الدراسة البتروكيماويات، وأن نسبة 39.4% من عينة الدراسة هم أخرى وهي النسبة الأكبر في العينة.

شكل رقم (7/1/4)

توزيع المبحوثين حسب طبيعة عمل الشركة

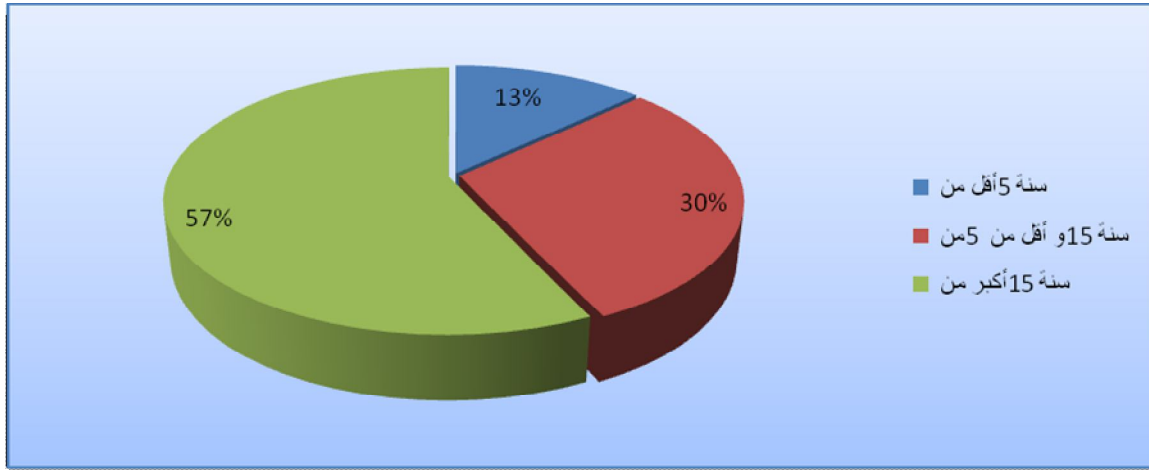


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول رقم (3/1/4) والشكل رقم (7/1/4) فيما يتعلق بعمر الشركة أن نسبة 12.8% من أفراد العينة أقل من 5 سنوات، وأن نسبة 30.0% من عينة الدراسة من 5 وأقل من 10 سنة، وأن نسبة 57.3% من عينة الدراسة أكبر من 15 سنة وهي النسبة الأكبر في العينة.

شكل رقم (8/1/4)

توزيع المبحوثين حسب عمر الشركة

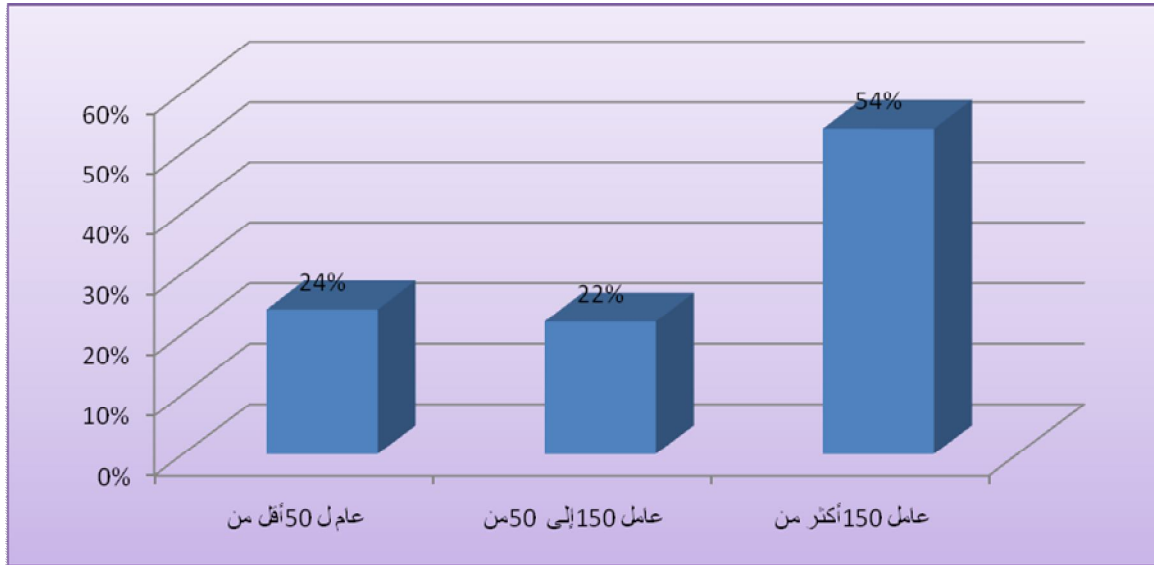


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول (7/1/4) فيما يتعلق عدد العاملين بالشركة فنجد أن نسبة 23.9% من أفراد العينة أقل من 50 عاملاً وأن نسبة 22.2% من عينة الدراسة من 50-150 عاملاً وأن نسبة 53.9% من عينة الدراسة أكثر من 150 عاملاً وهي النسبة الأكبر في العينة.

شكل رقم (9/1/4)

توزيع المبحوثين حسب عدد العاملين بالشركة

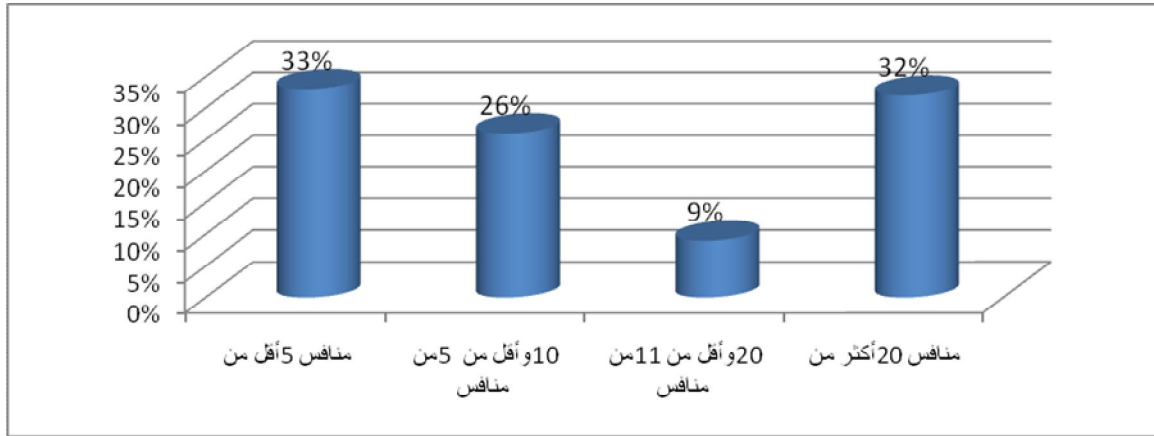


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول رقم (3/1/4) والشكل رقم (7/1/4) فيما يتعلق بعدد المنافسين لمنتجات الشركة أن نسبة 32.8% من أفراد العينة أقل من 5 منافس وهي النسبة الأكبر في العينة، وأن نسبة 26.1% من عينة الدراسة من 5 وأقل من 10 منافس، وأن نسبة 8.9% من عينة الدراسة من 11 وأقل من 20 منافس، وأن نسبة 32.2% من عينة الدراسة أكثر من 20 منافس.

شكل رقم (10/1/4)

توزيع المبحوثين حسب عدد المنافسين لمنتجات الشركة

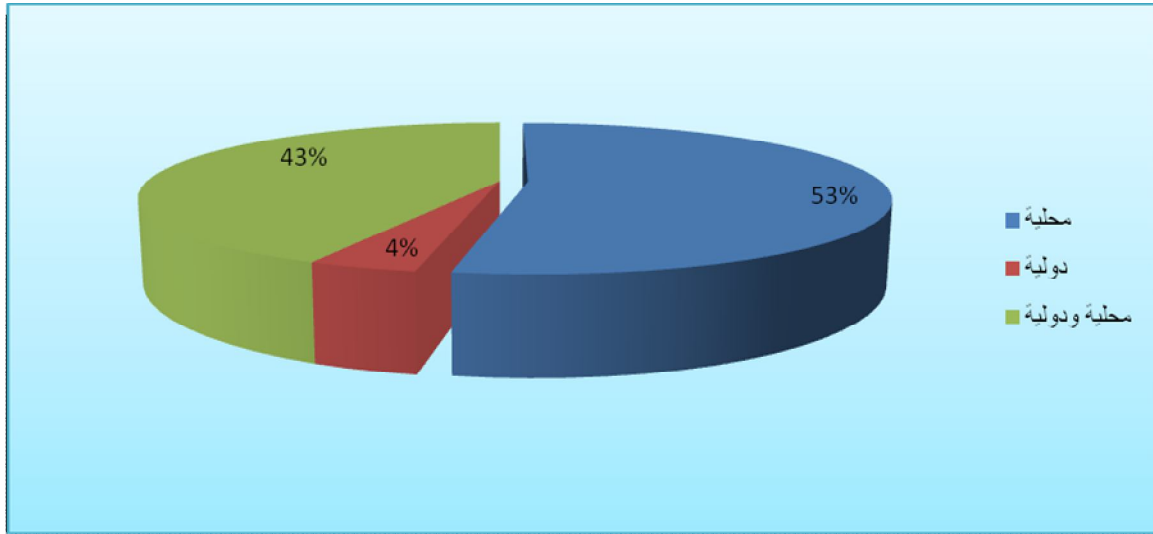


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول رقم (3/1/4) والشكل رقم (10/1/4) فيما يتعلق بالأسواق التي تعمل بها الشركة أن نسبة 52.8% من أفراد العينة محلية وهي النسبة الأكبر، وأن نسبة 4.4% من عينة الدراسة دولية، وأن نسبة 42.8% من عينة الدراسة محلية ودولية.

شكل رقم (11/1/4)

توزيع المبحوثين حسب الأسواق التي تعمل بها الشركة

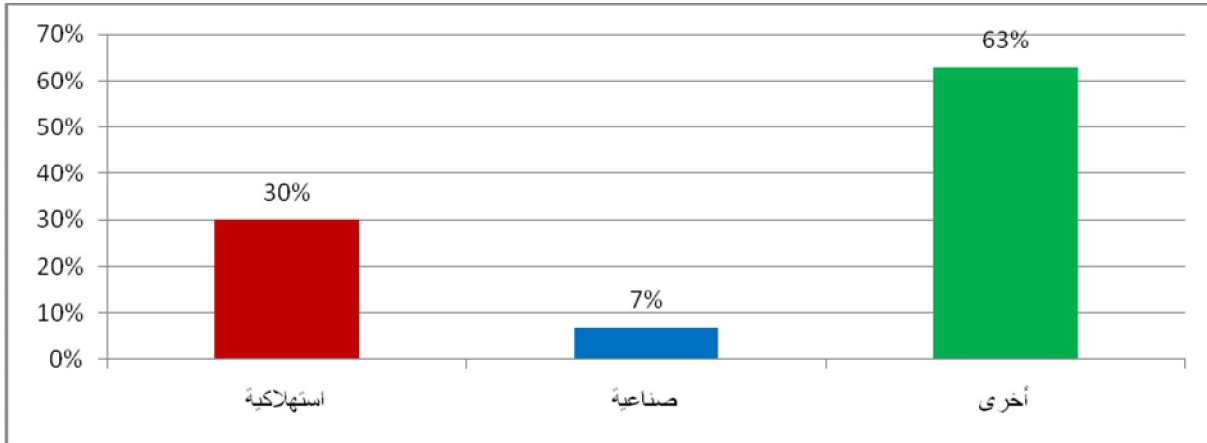


المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول رقم (3/1/4) والشكل رقم (11/1/4) فيما يتعلق بالمنتجات التي تقدمها الشركة أن نسبة 30.0% من أفراد العينة استهلاكية وهي النسبة الأكبر في العينة وان نسبة 6.7% من عينة الدراسة صناعية وان نسبة 63.3% من عينة الدراسة من أخرى.

شكل رقم (12/1/4)

توزيع المبحوثين حسب المنتجات التي تقدمها الشركة



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من الجدول رقم (3/1/4) والشكل رقم (12/1/4) فيما يتعلق بتوزيع المبحوثين حسب المنتجات التي تقدمها الشركة أن نسبة 63% من أفراد العينة أخرى وهي النسبة الأكبر في العينة، وأن نسبة 30% من عينة الدراسة استهلاكية، وأن نسبة 7% من عينة الدراسة صناعية.

رابعاً- التحليل العاملي الاستكشافي Exploratory Factor Analysis :

يستخدم هذا النوع في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير معروفة وبالتالي فإن التحليل العاملي يهدف إلى اكتشاف العوامل التي تصف المتغيرات ولاختبار الاختلافات بين العبارات التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة، حيث تقوم عملية التحليل العاملي بتوزيع عبارات الإستبانة على متغيرات معيارية يتم فرضها وتوزع عليها العبارات التي تقيس كل متغير على حسب انحرافها عن الوسط الحسابي وتكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الأخرى (زغلول، 2003 : 178)، ويؤدي التحليل العاملي إلى تقليل حجم البيانات وتلخيصها والإقلال من المتغيرات العديدة إلى عدد ضئيل من العوامل مستنداً في ذلك إلى معامل الارتباط بين متغير وغيره من المتغيرات الأخرى (سامي، 2009 : 43)، حيث تستند غرابة متغيرات الدراسة بواسطة التحليل العاملي على عدد من الافتراضات (Hair et al , 2010) كشروط لقبول نتائجها وهي:

- 1- وجود عدد كافي من الارتباطات ذات دلالة إحصائية في مصفوفة الدوران.
- 2- ألا تقل قيمة (KMO) عن 60% لتتناسب العينة.
- 3- ألا تقل قيمة إختبار (Bartlett's Test of Sphericity) عن الواحد.
- 4- أن تكون قيمة الاشتراكات الأولية (Communities) للبنود أكثر من 70%.
- 5- ألا يقل تشعب العامل عن 50%، مع مراعاة عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 50% في العوامل الأخرى.
- 6- ألا تقل قيم الجذور الكامنة (Eigen values) عن الواحد.

خامساً- التحليل العاملي التوكيدي **Confirmatory Factor Analysis**:

يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات سواء العوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. تم استخدام المصفوفة التي تتضمن هذه الارتباطات الجزئية في اختبار النموذج وذلك باستخدام برنامج. **سادساً- مؤشرات جودة النموذج:**

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة، ونذكر منها:

1- النسبة بين قيم x ودرجات الحرية **The relative chi-square DF**

وهي عبارة عن قيمة مربع كأي المحسوبة من النموذج مقسومة على درجات الحرية، فإذا كانت هذه النسبة أقل من 5 تدل على قبول النموذج، ولكن إذا كانت أقل من 2 تدل على أن النموذج المقترح مطابق تماماً للنموذج المفترض لبيانات العينة.

2- مؤشر حسن المطابقة **Goodness of Fit Index (GFI)**

يقيس هذا المؤشر مقدار التباين في المصفوفة المحللة عن طريق النموذج موضوع الدراسة وهو بذلك يناظر مربع معامل الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد أو معامل التحديد وتتراوح قيمته بين (1,0) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، وكلما كانت هذه القيمة أكبر من 0.9 دل ذلك على جودة النموذج، وإذا كانت قيمته 1 دل ذلك على التطابق التام بين النموذج المقترح والنموذج المفترض (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, 1996).

3- مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي:

Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)

يعتبر مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي من أهم مؤشرات جودة المطابقة وإذا ساوت قيمته 0.05 فأقل دل ذلك على أن النموذج يطابق تماماً البيانات، وإذا كانت القيمة محصورة بين 0.5 و 0.08 دل ذلك على أن النموذج يطابق بدرجة كبيرة بيانات العينة، أما إذا زادت قيمته عن 0.08 فيتم رفض النموذج (James Lattin and Others, 2002 & George A. Marcoulides and Irini Moustaki 2002).

4- مؤشر المطابقة المعياري **Normed Fit Index (NFI)**

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell 1996).

5- مؤشر المطابقة المقارن (CFI) Comparative Fit Index

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell 1996).

6- مؤشر المطابقة المتزايد (IFI) Incremental Fit Index

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة، (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell 1996).

7- مؤشر توكرو لويس (TLI) Tucker-Lewis Index

تتراوح قيمة هذا المؤشر بين (0,1) وتشير القيمة المرتفعة بين هذا المدى إلى تطابق أفضل للنموذج مع بيانات العينة (Joseph F. Hair, JR. and Others 1995).

سابعاً- تحليل الارتباط (Person Correlation):

تم استخدام تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع ، فكلما كانت درجة الارتباط قريبة من الواحد الصحيح فإن ذلك يعني أن الارتباط قوياً بين المتغيرين وكلما قلت درجة الارتباط عن الواحد الصحيح كلما ضعفت العلاقة بين المتغيرين وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وبشكل عام تعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الارتباط اقل من (0.30) ويمكن اعتبارها متوسطة إذا تراوحت قيمة معامل الارتباط بين (0.30 - 0.70) أما إذا كانت قيمة الارتباط أكبر من (0.70) تعتبر العلاقة قوية بين المتغيرين.

التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي للمتغير المستقل (قياس تكاليف خدمة المجتمع):

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي والاستكشافي والتوكيدي حيث يمتاز هذا البرنامج بإمكانية إجراء التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي في وقت واحد يستخدم هذا النوع من التحليل لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال، ولإجراء التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة قيم يجب أن لا يقل التحميل لكل عبارة عن 0.7 مع عدم وجود قيم منقطة تزيد عن 0.5، ويوضح الجدول (4/1/4) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة.

الجدول رقم (4/1/4)

التحليل العاملي الاستكشافي (قياس تكاليف خدمة المجتمع (حجم العينة: 180)

الميزة التنافسية	قياس تكاليف خدمة المجتمع	العبارات
0.913		زيادة خصائص استخدامات المنتج.
0.867		تقديم منتجات تلبي احتياجات المستهلكين.
0.812		سرعة تسليم المنتجالي العملاء .
	0.900	نسعى لمعالجة مشكلة البطالة من خلال التوظيف.
	0.896	نتحمل قياس التكاليف التي ننفقها لتوظيف ذوي الاحتياجات الخاصة.

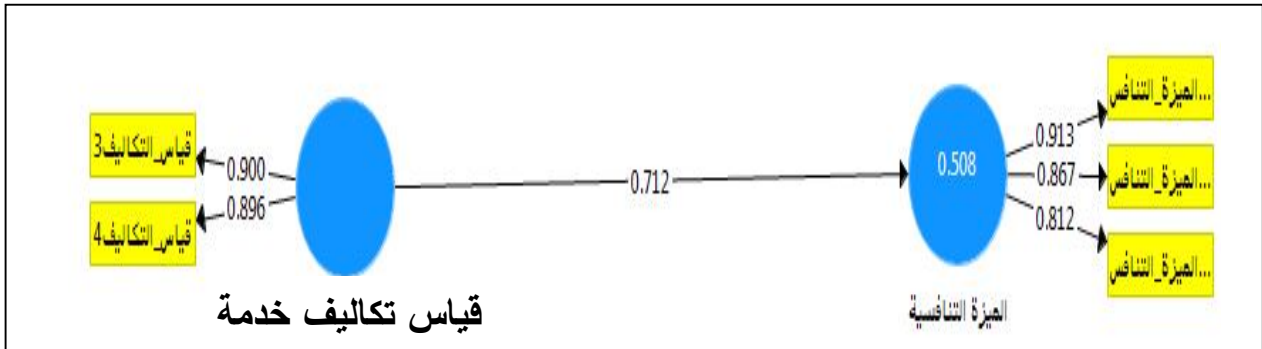
المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح النتائج في الجدول رقم (4/1/4) أن أكثر المتغيرات التي يمكن استخدامها في النموذج ولها أثر في الميزة التنافسية من قياس تكاليف خدمة المجتمع (نسعى لمعالجة مشكلة البطالة من خلال التوظيف، نتحمل قياس التكاليف التي ننفقها لتوظيف ذوي الاحتياجات الخاصة).

التحليل العاملي التوكيدي للمتغيرات المستقلة: تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل رقم (4/1/4) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

شكل رقم (13/1/4)

التحليل العاملي التوكيدي (حجم العينة: 180)



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يوضح الشكل رقم (13/1/4) أن درجة الارتباط بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية بلغت (0.712) وهي قيمة كبيرة اقتربت من الواحد الصحيح مما يفسر خطية العلاقة بين المتغيرين.

مؤشرات جودة النموذج

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التباين للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة حيث تم الاعتماد على (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وكذلك عدد من مؤشرات التطابق والجدول التالي يوضح تلك القيم.

الجدول (5/1/4)

قيم (R^2)

المتغير	R Square	R Square Adjusted
الميزة التنافسية	0.508	0.505

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (5/1/4) أن درجة معامل التحديد $R^2=0.508$ وهي قيمة كبيرة مما يفسر جودة النموذج وان العلاقة بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية علاقة قوية (أي أن درجة مساهمة متغيرات خدمة المجتمع تساهم في تغيير الميزة التنافسية للشركات بنسبة 51%) كمتغير مستقل.

تحليل الاعتمادية:

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرونباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي، إذا كانت قيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلى (1) يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولاتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرونباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير إلى أن المصدقية من -0.50- 0.60 تكفي وأن زيادة المصدقية لأكثر من 0.80 وربما تكون إسراف، كما اقترح أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 ومع ذلك يعتبر ألفا كرونباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً في الأدب. (Bowling, 2009)، والجدول رقم (4-9) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) بعد إجراء التحليل العاملي.

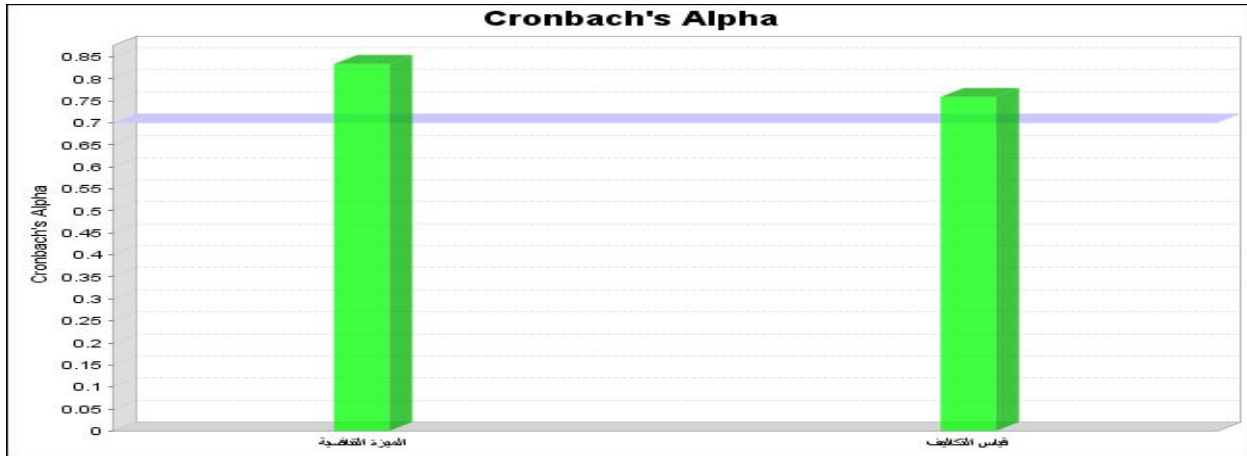
جدول رقم (6/1/4)

معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ لعبارات الإستبانة (حجم العينة: 180)

المتغير	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted
الميزة التنافسية	0.834	0.858	0.899	0.749
قياس تكاليف خدمة المجتمع	0.759	0.759	0.892	0.806

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

الشكل رقم (14/1/4)
معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (6/1/4) والشكل رقم (14/1/4) أن قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير الميزة التنافسية = 0.834 وهي قيمة تقترب من الواحد الصحيح مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات المستخدمة في المتغير يمكن الاعتماد عليها في التحليل بدرجة كبيرة، كذلك نجد قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير قياس تكاليف خدمة المجتمع = 0.759 وهي قيمة تقترب من الواحد الصحيح مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات المستخدمة في المتغير يمكن الاعتماد عليها في التحليل بدرجة كبيرة. استنادا على تحليل الاعتمادية على أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 تم تطوير برنامج (Smart PLS) حيث تعتبر 0.7 أقل قيمة مقبولة.

التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي للمتغير المستقل (قياس تكاليف خدمة العاملين):

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي والاستكشافي والتوكيدي حيث يمتاز هذا البرنامج بإمكانية إجراء التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي في وقت واحد يستخدم هذا النوع من التحليل لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال، ولإجراء التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة قيم يجب أن لا يقل التحميل لكل عبارة عن 0.7 مع عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 0.5، ويوضح الجدول (2-4) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات عبارة).

جدول رقم (7/1/4)

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل (حجم العينة: 180)

العبارات	الميزة التنافسية	قياس تكاليف خدمة العاملين
تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل.	0.818	
الاهتمام بالبحث والتطوير بصورة مستمرة.	0.897	
نوفر فرص عمل متكافئة للعاملين.		0.905
نتحمل قياس التكاليف الخاصة بالسلامة المهنية للعاملين.		0.765

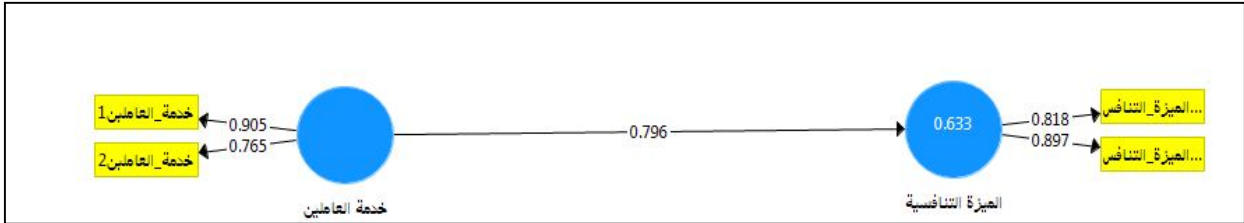
المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

هذه النتائج توضح أن أكثر المتغيرات التي يمكن استخدامها في النموذج ولها أثر في الميزة التنافسية من قياس تكاليف خدمة العاملين (نسعى نوفر فرص عمل متكافئة للعاملين، نتحمل قياس التكاليف الخاصة بالسلامة المهنية للعاملين).

التحليل العاملي التوكيدي للمتغيرات المستقلة: تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل رقم (15/1/4) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

شكل رقم (15/1/4)

التحليل العاملي التوكيدي (حجم العينة: 180)



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يوضح الشكل رقم (15/1/4) أن درجة الارتباط بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية بلغت = 0.796 وهي قيمة كبيرة اقتربت من الواحد الصحيح مما يفسر خطية العلاقة بين المتغيرين.

مؤشرات جودة النموذج

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة حيث تم الاعتماد على (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وكذلك عدد من مؤشرات التطابق والجدول التالي يوضح تلك القيم.

جدول رقم (8/1/4)

قيم R^2

المتغير	R Square	R Square Adjusted
الميزة التنافسية	0.633	0.631

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (8/1/4) أن درجة معامل التحديد $R^2=0.633$ وهي قيمة كبيرة مما يفسر جودة النموذج وان العلاقة بين قياس تكاليف خدمة العاملين والميزة التنافسية علاقة قوية (أي أن درجة مساهمة متغيرات خدمة العاملين تساهم في تغيير الميزة التنافسية للشركات بنسبة 63%) كمتغيرات مستقلة.

تحليل الاعتمادية:

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرونباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي، إذا كانت قيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلى (1) يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولاتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرونباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير إلى أن المصدقية من -0.50- 0.60 تكفي وأن زياد المصدقية لأكثر من 0.80 وربما تكون إسراف، اقترح أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 ومع ذلك يعتبر ألفا كرونباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً في الأدب. والجدول رقم (9/1/4) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ.

جدول رقم (9/1/4)

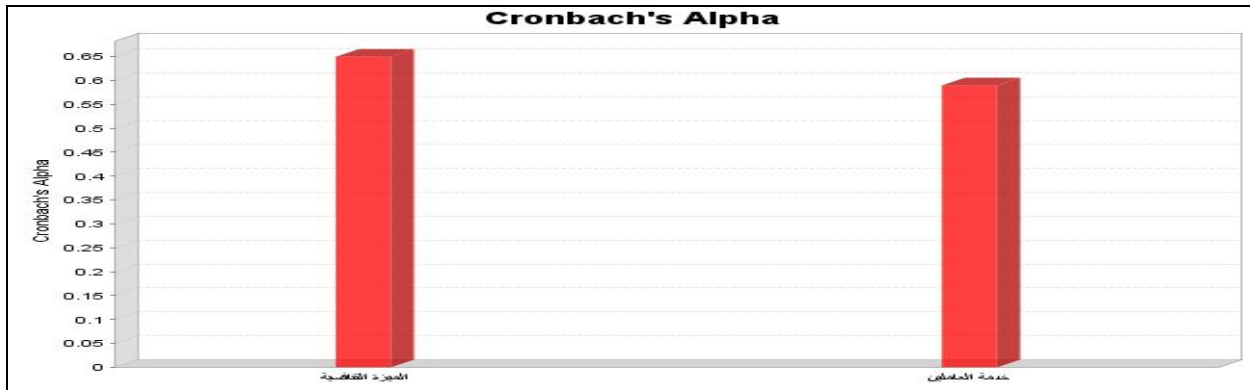
معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ لعبارات الإستبانة (حجم العينة: 180)

المتغير	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted
الميزة التنافسية	0.650	0.680	0.849	0.738
قياس تكاليف خدمة العاملين	0.590	0.656	0.824	0.702

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

الشكل رقم (16/1/4)

معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (9/1/4) والشكل رقم (16/1/4) أن قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير الميزة التنافسية = 0.650 وهي قيمة متوسطة مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات كافي للاستخدام، كذلك نجد قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير قياس تكاليف خدمة العاملين = 0.590 وهي قيمة كافية في هذه الدراسة مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات المستخدمة في المتغير يمكن الاعتماد عليها في التحليل. استناداً على تحليل الاعتمادية على أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 تم تطوير برنامج (Smart PLS) حيث تعتبر 0.7 أقل قيمة مقبولة.

التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي للمتغير المستقل (قياس تكاليف خدمة العملاء):

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي والاستكشافي والتوكيدي حيث يمتاز هذا البرنامج بإمكانية إجراء التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي في وقت واحد يستخدم هذا النوع من التحليل لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال، ولأجراء التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدامات لقياس كل متغيرات الاستبانة قيم يجب أن لا يقل التحميل لكل عبارة عن 0.7 مع عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 0.5، ويوضح الجدول (10/1/4) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات عبارة).

جدول رقم (10/1/4)

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل (حجم العينة: 180)

العبارات	الميزة التنافسية	قياس تكاليف خدمة العملاء
زيادة خصائص استخدامات المنتج.	0.917	
تقديم خدمات تلبي احتياجات المستهلكين.	0.838	
سرعة تسليم المنتج إلى العملاء.	0.843	
دائماً ما نسعى على تطوير إدارة علاقتنا مع العملاء.		0.917
يتم التحسين المستمر لجودة المنتجات.		0.848
نلتزم بقياس نفقات خدمة ما بعد البيع للمنتجات المقدمة للعملاء.		0.809

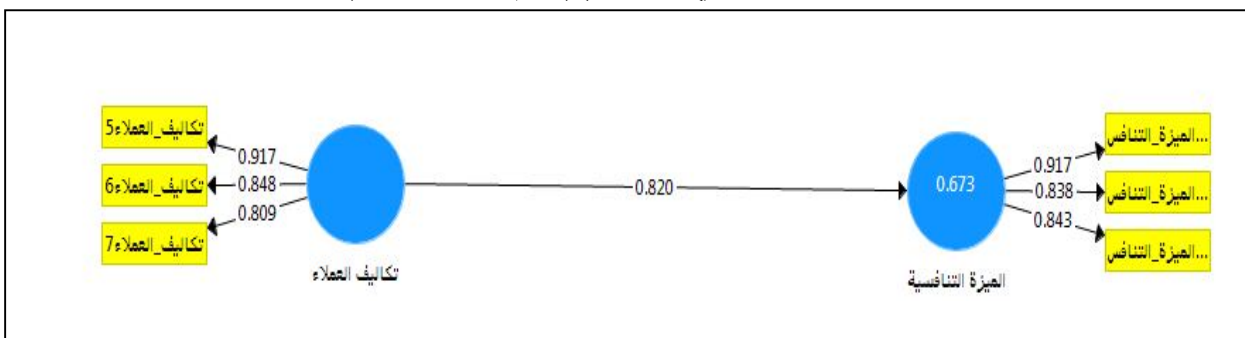
المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

هذه النتائج توضح أن أكثر المتغيرات التي يمكن استخدامها في النموذج ولها أثر في الميزة التنافسية من قياس تكاليف خدمة العملاء (دائماً ما نسعى على تطوير إدارة علاقتنا مع العملاء، يتم التحسين المستمر لجودة المنتجات، نلتزم بقياس نفقات خدمة ما بعد البيع للمنتجات المقدمة للعملاء).

التحليل العاملي التوكيدي للمتغيرات المستقلة: تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل رقم (4/1/16) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

الشكل رقم (17/1/4)

التحليل العاملي التوكيدي (حجم العينة: 180)



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يوضح الشكل رقم (17/1/4) أن درجة الارتباط بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية بلغت =0.820 وهي قيمة كبيرة اقتربت من الواحد الصحيح مما يفسر خطية العلاقة بين المتغيرين

مؤشرات جودة النموذج

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة حيث تم الاعتماد على (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وكذلك عدد من مؤشرات التطابق والجدول التالي يوضح تلك القيم.

جدول رقم (11/1/4)

قيم R^2

المتغير	R Square	R Square Adjusted
الميزة التنافسية	0.673	0.671

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (11/1/4) أن درجة معامل التحديد R Square=0.673 وهي قيمة كبيرة مما يفسر جودة النموذج، وأن العلاقة بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية علاقة قوية (أي أن درجة مساهمة متغيرات خدمة العملاء تساهم في تغيير الميزة التنافسية للشركات بنسبة 67%) كمتغيرات مستقلة.

تحليل الاعتمادية:

يستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرونباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي، إذا كانت قيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلى (1) يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولاتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرونباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير (Nunnally, 1967) إلى أن المصدقية من 0.50-0.60 تكفي وأن زيادة المصدقية لأكثر من 0.80 وربما تكون إسراف، أما (Hair et al, 2010) كما اقترح أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 ومع ذلك يعتبر ألفا كرونباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً في الأدب (Bowling, 2009)، والجدول رقم (12/1/4) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) بعد إجراء التحليل العاملي.

جدول رقم (12/1/4)

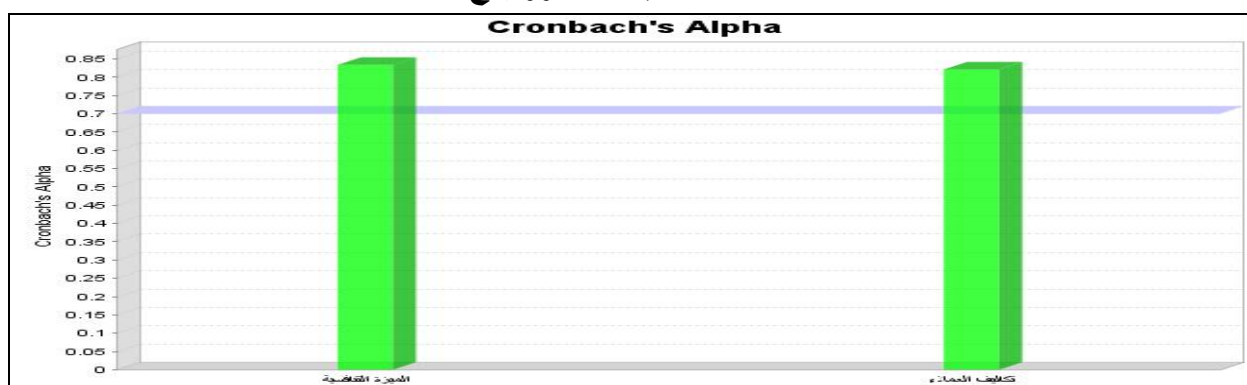
معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ لعبارات الإستبيان (حجم العينة: 180)

المتغير	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted
الميزة التنافسية	0.834	0.834	0.901	0.752
قياس تكاليف خدمة العملاء	0.821	0.830	0.894	0.738

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

الشكل رقم (18/1/4)

معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (13/1/4) والشكل رقم (18/1/4) أن قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير الميزة التنافسية = 0.834 وهي قيمة تقترب من الواحد الصحيح مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات المستخدمة في المتغير يمكن الاعتماد عليها في التحليل بدرجة كبيرة، كذلك نجد قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير قياس تكاليف خدمة العملاء = 0.821 وهي قيمة تقترب من الواحد الصحيح مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات المستخدمة في المتغير يمكن الاعتماد عليها في التحليل بدرجة كبيرة.

استناداً علي إقتراح (Hair et al, 2010) من تحليل الاعتمادية أن قيمة ألفاكرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 تم تطوير برنامج (Smart PLS) حيث تعتبر 0.7 أقل قيمة مقبولة.

التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي للمتغير المستقل (قياس تكاليف خدمة البيئة):

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي والاستكشافي والتوكيدي حيث يمتاز هذا البرنامج بإمكانية إجراء التحليل العاملي الاستكشافي والتوكيدي في وقت واحد يستخدم هذا النوع من التحليل لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال، ولإجراء التحليل العاملي الاستكشافي للنموذج تم إعطاء كل عبارة من العبارات التي استخدمت لقياس كل متغيرات الاستبانة قيم يجب أن لا يقل التحميل لكل عبارة عن 0.7 مع عدم وجود قيم متقاطعة تزيد عن 0.5، ويوضح الجدول (4-2) نتائج عملية التحليل العاملي الاستكشافي للدراسة المكون من عدد من العبارات (العدد الكلي للعبارات عبارة).

جدول رقم (13/1/4)

التحليل العاملي الاستكشافي للمتغير المستقل (حجم العينة: 180)

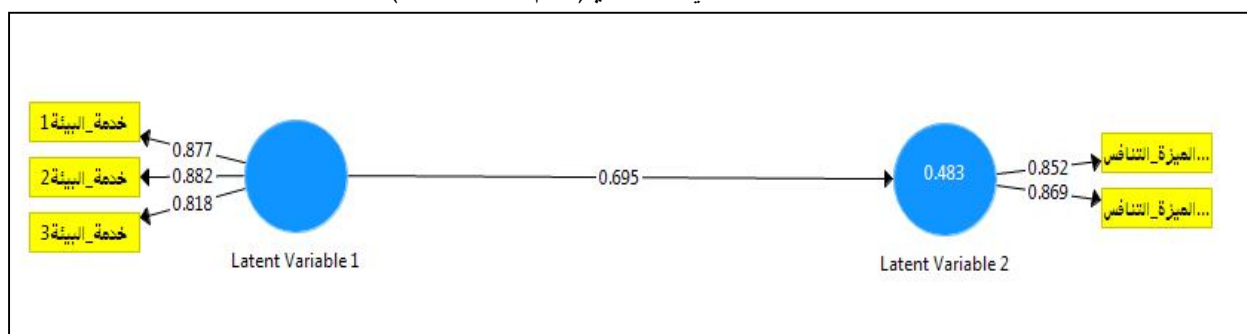
العبارات	الميزة التنافسية	قياس تكاليف خدمة المجتمع
تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل.	0.852	
الاهتمام بالبحث والتطوير بصورة مستمرة.	0.869	
لدينا تكاليف مخصصة للمحافظة على الموارد البيئية النادرة.		0.877
نعمل على قياس النفقات الخاصة لنقل من التأثير السلبي على البيئة.		0.882
دائماً مانسعى لمواكبة آثار الاضطرابات البيئية.		0.818

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يوضح الجدول رقم (13/1/4) أن أكثر المتغيرات التي يمكن استخدامها في النموذج ولها أثر في الميزة التنافسية من قياس تكاليف خدمة البيئة (لدينا تكاليف مخصصة للمحافظة على الموارد البيئية النادرة، نعمل على قياس النفقات الخاصة لنقل من التأثير السلبي على البيئة، دائماً مانسعى لمواكبة آثار الاضطرابات البيئية).

التحليل العاملي التوكيدي للمتغيرات المستقلة: تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج يستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة كما يستخدم التحليل العاملي التوكيدي كذلك في تقييم قدرة نموذج العوامل على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية وكذلك في المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال. الشكل رقم (4/19) يوضح التحليل العاملي التوكيدي.

الشكل رقم (19/1/4)
التحليل العائلي التوكيدي (حجم العينة: 180)



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يوضح الشكل رقم (19/1/4) أن درجة الارتباط بين قياس تكاليف خدمة البيئة والميزة التنافسية بلغت $0.695=$ وهي قيمة كبيرة اقتربت من الواحد الصحيح مما يفسر خطية العلاقة بين المتغيرين.

مؤشر اتجودة النموذج:

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة حيث تم الاعتماد للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع وكذلك R^2 على عدد من مؤشرات التطابق والجدول التالي يوضح تلك القيم.

جدول رقم (14/1/4)

قيم R^2

المتغير	R Square	R Square Adjusted
الميزة التنافسية	0.483	0.480

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (13/1/4) أن درجة معامل التحديد $R\ Square=0.483$ وهي قيمة صغيرة مما يفسر ضعف جودة النموذج وان العلاقة بين قياس تكاليف خدمة البيئة والميزة التنافسية علاقة متوسطة (أي أن درجة مساهمة متغيرات خدمة البيئة تساهم في تغيير الميزة التنافسية للشركات بنسبة 48%) كمتغيرات مستقلة.

تحليل الاعتمادية: ستخدم تحليل الاتساق للعثور على الاتساق الداخلي للبيانات ويتراوح من (0 إلى 1)، تم احتساب قيمة (ألفا كرونباخ) للعثور على اتساق البيانات الداخلي، إذا كانت قيم معامل ألفا كرونباخ أقرب إلي (1) يعتبر الاتساق الداخلي للمتغيرات كبير، ولاتخاذ قرار بشأن قيمة ألفا كرونباخ المطلوبة يتوقف ذلك على الغرض من البحث ففي المراحل الأولى من البحوث الأساسية تشير (Nunnally, 1967) إلى أن المصدقية من 0.50-0.60 تكفي وأن زيادة المصدقية لأكثر من 0.80 وربما تكون إسراف، (Hair et al, 2010) كما اقترح أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 ومع ذلك يعتبر ألفا كرونباخ من 0.50 فما فوق مقبولة أيضاً في الأدب (Bowling, 2009)، والجدول رقم (14/1/4) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) بعد إجراء التحليل العاملي.

جدول رقم (15/1/4)

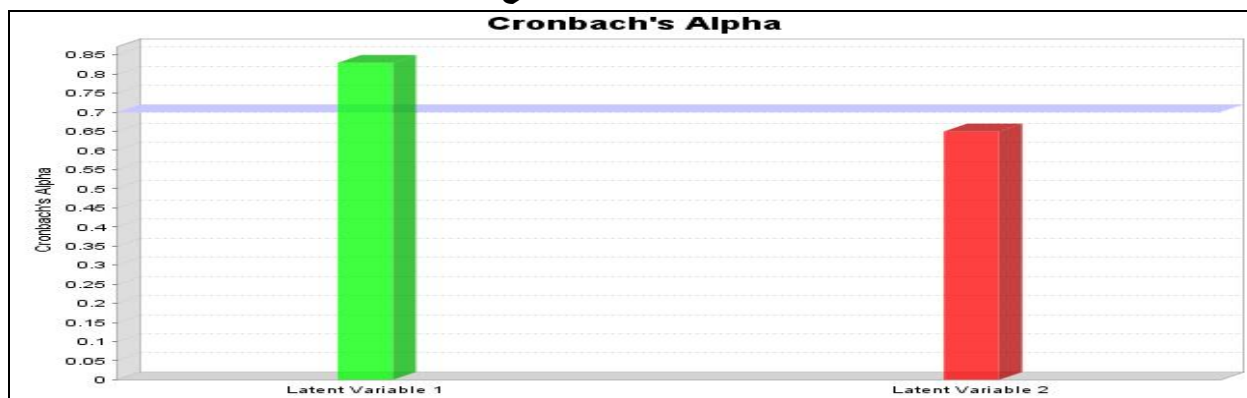
معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ لعبارات الإستبانة (حجم العينة: 180)

المتغير	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted
الميزة التنافسية	0.829	0.884	0.894	0.738
قياس تكاليف خدمة البيئة	0.650	0.651	0.851	0.740

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

الشكل رقم (20/1/4)

معامل الاعتمادية ألفا كرونباخ



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

توضح نتائج التحليل في الجدول رقم (14/1/4) أن قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير الميزة التنافسية = 0.829 وهي قيمة تقترب من الواحد الصحيح مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات المستخدمة في المتغير يمكن الاعتماد عليها في التحليل بدرجة كبيرة، كذلك نجد قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) في متغير قياس تكاليف خدمة البيئة = 0.650 وهي قيمة تكفي لاستخدام المتغير مما يفسر أن هنالك اتساق داخلي للبيانات المستخدمة في المتغير يمكن الاعتماد عليها في التحليل.

استنادا على إقتراح (Hair et al, 2010) تحليل الاعتمادية على أن قيمة ألفا كرونباخ يجب أن تكون أكثر من 0.70 تم تطوير برنامج (Smart PLS) حيث تعتبر 0.7 اقل قيمة مقبولة وعليه الشكل التالي يوضح تحليل الاعتمادية.

المبحث الثاني

اختبار الفرضيات

أعتمد الباحث في عملية التحليل الإحصائي للبيانات على أسلوب نمذجة المعادلة البنائية (Structural Equation Modeling [SEM]) وهو نمط مفترض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة بين مجموعة من المتغيرات الكامنة والمشاهدة، وبمعنى أوسع تمثل نماذج المعادلة البنائية ترجمات لسلسلة من علاقات السبب والنتيجة المفترضة بين مجموعة من المتغيرات. وبالتحديد استخدام أسلوب تحليل المسار، لما يتمتع به هذا الأسلوب من عدة مزايا، تتناسب مع طبيعة الدراسة في هذا البحث، وفيما يلي عرض مختصر لهذا الأسلوب ومبررات استخدامه:

أولاً- تحليل المسار Path Analysis:

وهو أحد أساليب نمذجة المعادلة البنائية، والتي تعني بدراسة وتحليل العلاقات بين متغير أو أكثر من المتغيرات المستقلة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة، ومتغير أو أكثر من المتغيرات التابعة سواء كانت هذه المتغيرات مستمرة أو متقطعة بهدف تحديد أهم المؤشرات أو العوامل التي يكون لها تأثير على المتغير أو المتغيرات التابعة، حيث أن نمذجة المعادلة البنائية تجمع بين أسلوب تحليل الانحدار المتعدد والتحليل العاملي (Barbara G. Tabachnick and Linda S. Fidell, 1996).

يستخدم تحليل المسار فيما يماثل الأغراض التي يستخدم فيها تحليل الانحدار المتعدد، حيث أن تحليل المسار يعتبر امتداداً لتحليل الانحدار المتعدد، ولكن تحليل المسار، أكثر فعالية حيث أنه يضع في الحسبان نمذجة التفاعلات بين المتغيرات، The Modeling of Interactions وعدم الخطية Nonlinearities وأخطاء القياس، والارتباط الخطي المزدوج Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة.

كما اختلف تحليل المسار عن تحليل الانحدار المتعدد فيما يلي:

- 1- أنه نموذج لاختبار علاقات معينة، بين مجموعة متغيرات، وليس للكشف عن العلاقات السببية، بين هذه المتغيرات.
- 2- يفترض العلاقات الخطية البسيطة بين كل زوج من المتغيرات.
- 3- إن المتغير التابع يمكن أن يتحول إلى متغير مستقل بالنسبة لمتغير تابع آخر.
- 4- يمكن أن يكون في النموذج متغيرات وسيطة بالإضافة إلى المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة
- 5- تسهيل علاقات التأثير بين المتغيرات بغض النظر عن كونها متغيرات تابعة أو متغيرات مستقلة، والتي تمثل بسهم ثنائي الاتجاه في الشكل البياني للنموذج.

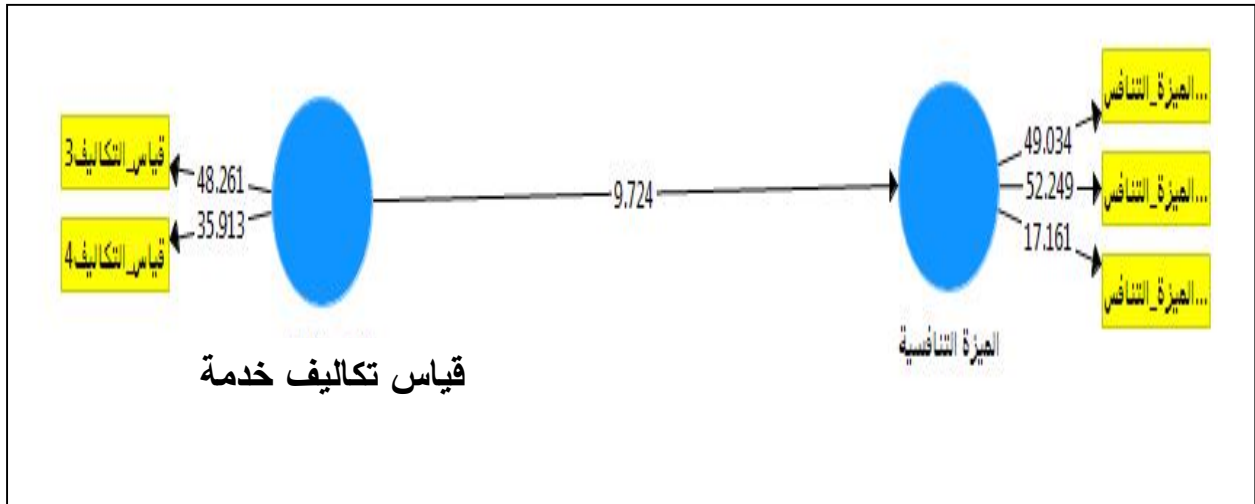
6- يعد نموذج تحليل المسار وسيلة، لتلخيص ظاهرة معينة ووضعها في شكل نموذج مترابط، لتفسير العلاقات بين متغيرات هذه الظاهرة، مما يتطلب من الباحث، تفسير السببية، واتصال المتغيرات مع بعضها البعض والتي تسمى بالمسارات.

7- معاملات المسارات في النموذج تكون معيارية.

الفرضية الأولى-توجد علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية:

الشكل رقم (1/2/4)

تحليل المسار لتكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح، أيضا تم الاعتماد على قيمة (T-statistic) اقل زادت القيمة عن (1.96) وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية والعكس صحيح، أن المسار من قياس التكاليف إلى الميزة التنافسية يساوي 0.712 وهو دال إحصائية عند مستوى معنوية (0.000) الجدول التالي يوضح قيم تحليل المسار.

جدول رقم (1/2/4)

المسار من قياس تكاليف خدمة المجتمع إلى الميزة التنافسية (Estimate)

البيان	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values
قياس تكاليف خدمة المجتمع الميزة التنافسية	0.712	0.719	0.073	9.724	0.000

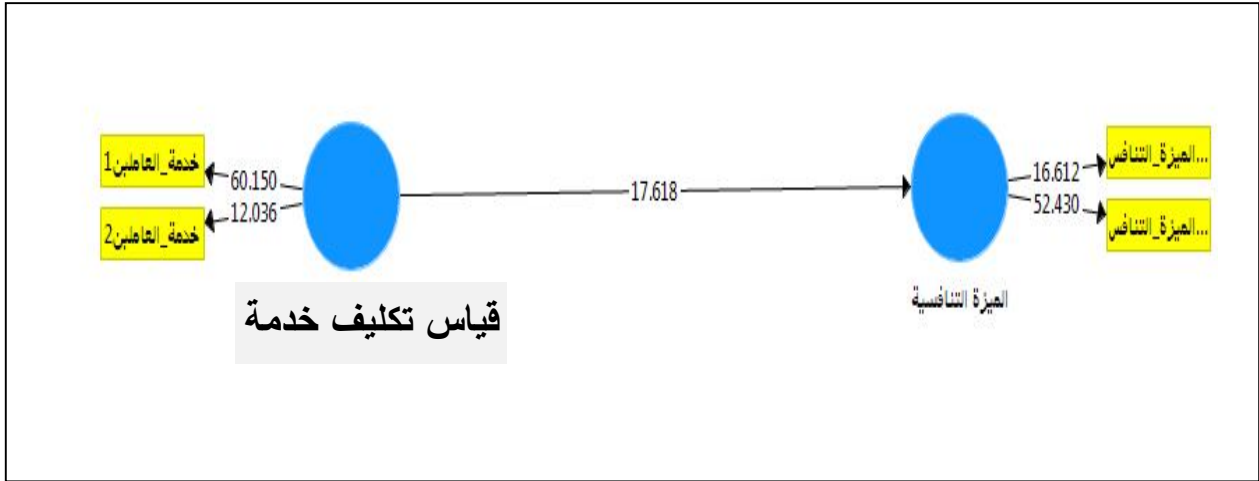
المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

كل هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية حيث نجد مستوي المعنوي $P_value=0.000$ وهي أصغر من 0.05 مما يعني علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية وهذا يفسر أن كلما زادت تكاليف خدمة المجتمع من قبل الشركة أدى ذلك إلى زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلى زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق كفاءة عمل الشركة.

الفرضية الثانية- توجد علاقة إيجابية بين خدمة العاملين والميزة التنافسية:

الشكل رقم (2/2/4)

تحليل المسار لتكاليف خدمة العاملين والميزة التنافسية



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح، أيضا تم الاعتماد على قيمة (T-statistic) أقل زادت القيمة عن (1.96) وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية والعكس صحيح، أن المسار من خدمة العاملين إلى الميزة التنافسية يساوي 17.618 وهو دال إحصائية عند مستوى معنوية (0.000) الجدول التالي يوضح قيم تحليل المسار.

جدول رقم (2/2/4)

المسار من قياس تكاليف خدمة العاملين الي الميزة التنافسية (Estimate)

البيان	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ((O/STDEV)	P Values
قياس تكاليف خدمة العاملين - < الميزة التنافسية	0.796	0.798	0.045	17.618	0.000

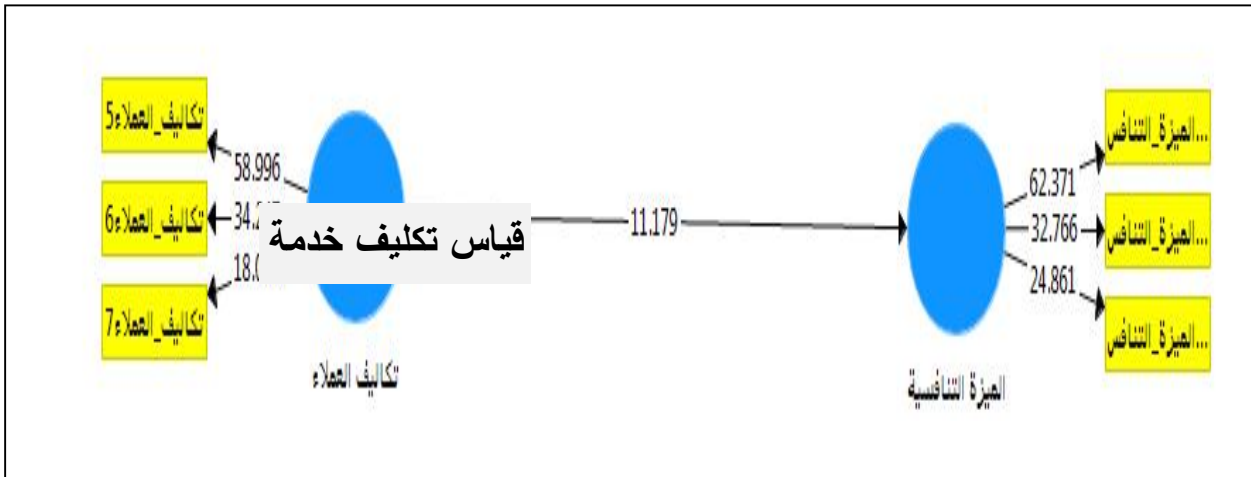
المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

كل هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية حيث نجد مستوي المعنوي $P_value=0.000$ وهي أصغر من 0.05 مما يعني علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة العاملين والميزة التنافسية وهذا يفسر أن كلما زادت تكاليف خدمة العاملين من قبل الشركة أدى ذلك إلي زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلي زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق كفاءة عمل الشركة.

الفرضية الثالثة-توجد علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة العملاء و الميزة التنافسية:

الشكل رقم (3/2/4)

تحليل المسار لتكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية



المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح، أيضا تم الاعتماد على قيمة (T-statistic) اقل زادت القيمة عن (1.96) وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية والعكس صحيح، أن المسار من تكاليف العملاء إلي الميزة التنافسية يساوي 11.179 وهو دال إحصائية عند مستوى معنوية (0.000). الجدول التالي يوضح قيم تحليل المسار.

جدول رقم (3/2/4)

المسار من قياس تكاليف خدمة العملاء الي الميزة التنافسية (Estimate)

البيان	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values
قياس تكاليف خدمة العملاء -> الميزة التنافسية	0.820	0.821	0.073	11.179	0.000

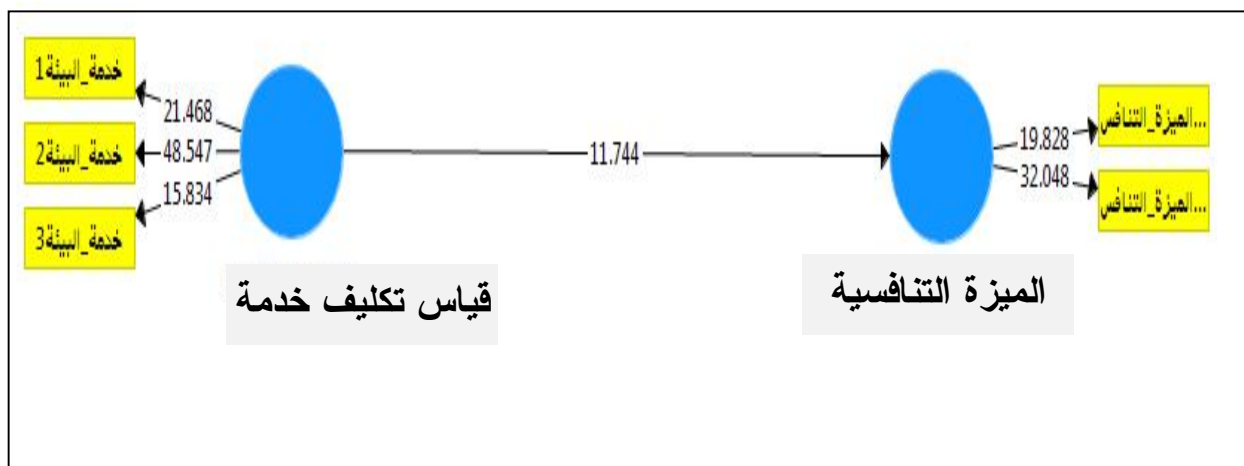
المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

كل هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية حيث نجد مستوي المعنوي $P_value=0.000$ وهي أصغر من 0.05 مما يعني علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية وهذا يفسر أن كلما زادت تكاليف خدمة العملاء من قبل الشركة أدى ذلك إلي زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلي زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق كفاءة عمل الشركة.

الفرضية الرابعة-توجد علاقة إيجابية بين قياس تكاليفخدمة البيئة والميزة التنافسية:

الشكل رقم (4/2/4)

تحليل المسار لتكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية



المصدر: إعدادالباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث تم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحتسب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح، أيضا تم الاعتماد علي قيمة (T-statistic) اقل ذات القيمة عن (1.96) وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية والعكس صحيح، أن المسار من خدمة البيئةإلي الميزة التنافسية يساوي 11.744 وهو دال إحصائية عند مستوي معنوية (0.000) الجدول التالي يوضح قيم تحليل المسار.

جدول رقم (4/2/4)

المسارمن قياس تكاليف خدمة البيئة الي الميزة التنافسية (Estimate)

البيان	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values
خدمة البيئة-> الميزة التنافسية	0.695	0.698	0.059	11.744	0.000

المصدر: إعدادالباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

كل هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية حيث نجد مستوي المعنوي $P_value=0.000$ وهي أصغر من 0.05 مما يعني علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة البيئة والميزة التنافسية وهذا يفسر أن كلما زادت تكاليف خدمة البيئة من قبل الشركة أدى ذلك إلى زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلى زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق كفاءة عمل الشركة.

يوضح الجدول التالي ملخص نتائج اختبار تأثير المتغيرات المستقلة ككل (التكاليف

الاجتماعية)، علي المتغير التابع (الميزة التنافسية):

جدول رقم (5/2/4)

ملخص اختبار الفرضيات

حالة الإثبات	الفرضية :الاولي
	هنالك علاقة إيجابية بين.....و الميزة التنافسية
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة العاملين والميزة التنافسية
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية
دعمت	هنالك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة البيئة والميزة التنافسية
	مستوى دعم الفرضيات
	دعم كاملاً

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة، 2016م.

يتضح من خلال الجدول رقم (19/1/4) أن نتائج التحليل دعمت كل الفرضيات وأثبتت

وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة (التكاليف الاجتماعية) والتابع (الميزة التنافسية).

المبحث الثالث

مناقشة النتائج وإسهامات الدراسة

تم اختبار فرضيات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر (180) إستبانة وُجّهت إلى عينة عشوائية من العاملين في الشركات الصناعية والخدمية في السودان حيث استجاب جميعهم بنسبة 100%، تم استخدام حزمة برنامج التحليل الإحصائي (Smart PLS) لإجراء المعالجات الإحصائية المناسبة للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات، حيث كانت الأسئلة كالتالي:

1. هل هناك تأثير لقياس تكاليف الأنشطة الإجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في السودان؟

5. ما هو تأثير قياس تكاليف الأنشطة الإجتماعية الخاصة بخدمة العاملين في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال؟

6. هل يوجد تأثير لقياس تكاليف الأنشطة الإجتماعية الخاصة بخدمة العملاء في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في السودان؟

7. هل هناك تأثير لقياس تكاليف الأنشطة الإجتماعية الخاصة بخدمة البيئة في الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في السودان؟

تمت مناقشة النتائج وفق أسلوب تمثل في إبراز أهم النتائج، وتقديم التفسيرات وتدعيمها، بالاعتماد على الأدب النظري، والدراسات السابقة المتعلقة بماهية الدراسة، وإبراز أهم مواطن الاتفاق والاختلاف مع تلك الدراسات، وانتهت بتقديم التوصيات وذلك على النحو التالي:

أولاً- نتائج البيانات الأساسية:

اشتملت البيانات الأساسية للشركة على ست عناصر هي: طبيعة عمل الشركة؛ عمر الشركة؛ عدد العاملين بالشركة؛ عدد المنافسين لمنتجات الشركة؛ الأسواق التي تعمل بها الشركة، والمنتجات التي تقدمها الشركة. ففي مجال طبيعة عمل الشركة، كانت معظم الشركات تعمل في مجالات أخرى بخلاف ما ذُكرت في الاستبانة، ثم يليه الصناعات البتروكيماويات، فالصناعات الهندسية، والصناعات الغذائية، ونسبة ضئيلة من الشركات تعمل في مجال صناعة الزيوت والصابون. أما فيما يتعلق بأعمار الشركات أظهرت النتائج أن معظم أعمار الشركات المبحوثة أكثر من 15 سنة وبلغت نسبتها 57.3%، وجاءت بعدها الشركات التي تتراوح أعمارها ما بين 5- 10 سنوات ونسبتها 30.0%. هذا منطقي كون شركات عينة الدراسة هي شركات متوسطة وصغيرة الحجم ومنها شركات خدمية، مما يعني أن الشركات المبحوثة عاملة منذ زمن، وهذا يعطي مؤشر على إمكانية تطبيق الشركات للمسؤولية الاجتماعية. أما بالنسبة لعدد العاملين فإن معظم شركات الدراسة توظف أكثر 50 عامل، وقد بلغت نسبتهم 76.01% من عينة الدراسة، وهذا يشير إلى أن القطاعين الصناعي والخدمي في السودان هي

من الشركات المتوسطة والصغيرة الحجم، وبذلك تؤدي مثل هذه الشركات دوراً مهماً في حل مشاكل البطالة ودعم الاقتصاد السوداني نتيجة لتوفيرها لعدد لا بأس به من الوظائف. أما بالنسبة للمنافسة لمنتجات الشركة تعتبر منافسة متوسطة حيث أن أغلب الشركات تعمل في ظل منافسة تقل عن 20 منافس، فيما يتعلق بالأسواق التي فإن معظم الشركات المبحوثة تركز على الأسواق المحلية والقبل منها يستهدف الأسواق الدولية بنسبة 4%. ويعزى ذلك إلى ضعف المعلومات عن الأسواق الخارجية وحجم المنافسة والأسعار العالمية. أما فيما يتعلق بالمنتجات التي تقدمها الشركة أن نسبة 63.3% من عينة الدراسة تركز على المنتجات الأخرى بخلاف الصناعية والاستهلاكية.

ثانياً- نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

1- العلاقة بين بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية:

اتضح من نتائج التحليل أن هناك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة المجتمع والميزة التنافسية، حيث أنه كلما زادت تكاليف خدمة المجتمع من قبل الشركة أدى ذلك إلى زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلى زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق كفاءة عمل الشركة. وجاءت هذه النتيجة منقطة مع دراسة (سلمان وطلال، 2005)⁽¹⁾ التي توصلت إلى إن تطبيق الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الإستراتيجية التنافسية للشركات، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى إدراك أفراد عينة الدراسة للدور الذي تقوم بها الشركات المبحوثة في قياس تكاليف خدمة المجتمع مما انعكس أثره إيجاباً في الميزة التنافسية. كما تُفسر هذه النتيجة بأنها تأتي في إطار الإحساس بالمسؤولية تجاه المجتمع من قبل الشركات التي تنمو وتحقق أرباح، وبالتالي تختلف هذه النتيجة مع الدراسة التي أعدها (الخشروم وعبيدو، 2012)⁽²⁾ في القطاع الصناعي والتي توصلت إلى ضعف اهتمام الشركات بمسؤوليتها تجاه المجتمع. علاوة على ذلك فإن الباحث يرى أن حالة التنافس بين الشركات في البيئة السودانية يدفع أية شركات حديثة عمرياً لتقديم خدمات اجتماعية رغبة منها في تسليط الضوء عليها أو نوع من أنواع التسويق لخدماتها لجذب جمهور المستفيدين نحوها.

2- العلاقة بين بين قياس تكاليف خدمة العاملين والميزة التنافسية:

أشارت نتائج التحليل إلى أن هناك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة العاملين والميزة التنافسية، حيث أنه كلما زادت تكاليف خدمة العاملين من قبل الشركة أدى ذلك إلى زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلى زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق

(1) سليمان حسين البشتاوي وطلال سليمان جريه، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة، (عمان: الجامعة الأردنية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد الأول، 2005م)، ص 181.

(2) محمد الخشروم وأميرة عبيدو، تبني المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية العاملة في مدينة حلب: دراسة ميدانية لعينة من المدراء، (جمهورية العراق: جامعة الموصل، مجلد (34)، العدد (108)، 2012م)، ص 119.

كفاءة عمل الشركة. تتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (مليجي، 2013م)⁽³⁾ في أن أداء البنوك لمسئوليتها الاجتماعية خاصة تجاه العاملين يساعدها على جذب عملاء ومستثمرين جدد والاحتفاظ بالموظفين ذوي الخبرة، هو ما ينعكس على تحسين أدائها المالي والتنافسي. كما أن هذه النتائج تتفق جزئياً مع دراسة (زينب، 2010)⁽¹⁾ التي توصلت إلي وجود تباين بين وجهات النظر أفراد العينة من العاملين والمسؤولين في الإدارات الوسطى حول عدم التزام الشركات الليبية بمسئولياتها الاجتماعية والأخلاقية تجاه العاملين، أما المسؤولين في الإدارات العليا فقد رأوا أن الشركات الليبية تلتزم بمسئولياتها الاجتماعية والأخلاقية تجاه العاملين. ويعزو الباحث ذلك إلى التفاوت في درجة دراية العاملين بمدى التزام الشركات بمسئوليتها الاجتماعية نحو العاملين.

3- العلاقة بين بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية:

بينت نتائج التحليل أن هناك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة العملاء والميزة التنافسية، حيث أنه كلما زادت تكاليف خدمة العملاء من قبل الشركة أدى ذلك إلي زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلي زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق كفاءة عمل الشركة. هذه النتائج تتفق مع دراسة (سمر وخلود، 2015)⁽²⁾ التي توصلت إلي أن تعزيز المؤسسة المصرفية الفلسطينية موقعها التنافسي بين المؤسسات المالية عن طريق مسئوليتها الاجتماعية التنموية تجاه القطاع الخاص. كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة (رضا، 2012م)⁽³⁾ التي أظهرت نتائجها أن وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لمجال الأداء الاجتماعي المتعلق بالعملاء بلغ معامل الارتباط 0.318 عند مستوى معنوية 0.05، كما بلغت درجة التأثير (B) 0.281 وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مجال الأداء الاجتماعي المتعلق بالعملاء يؤدي إلي زيادة في تحقيق الميزة التنافسية بقيمة 0.281. ويفسر الباحث ذلك إلى أن بناء علاقات طيبة مع الهيئات ذات العلاقة مع العملاء يسهم في تعزيز المكانة الذهنية عند العملاء مما ينعكس إيجاباً على الوضع التنافسي للشركة.

4- العلاقة بين بين قياس تكاليف خدمة البيئة والميزة التنافسية:

أشارت نتائج التحليل إلى أن هناك علاقة إيجابية بين قياس تكاليف خدمة البيئة والميزة التنافسية، حيث أنه كلما زادت تكاليف خدمة البيئة من قبل الشركة أدى ذلك إلي زيادة قبولها من قبل المجتمع والذي بدوره يؤدي إلي زيادة العملاء مما تعتبر ميزة تنافسية تسهم في تحقيق

⁽³⁾ مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، محددات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وأثره على أداء وسمعة البنوك في البيئة المصرية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة بنها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 2013م)، ص 80.

⁽¹⁾ زينب حسن إيجاره القطروني، المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية للمنظمات الصناعية الليبية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمنطقة بنغازي، (القاهرة: جامعة قناة السويس، رسالة في المحاسبة غير منشورة 2010م)، ص 202.

⁽²⁾ سمر عطا الله وخلود الفليت، مدى التزام القطاع المصرفي بأداء مسؤوليته الاجتماعية - دراسة تطبيقية، (غزة: جامعة فلسطين، مؤتمر المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات القطاع الخاص وانعكاساتها على المجتمع الفلسطيني، 2015م).

[http://dspace.up.edu.ps/xmlui/handle/123456789/165?show=full\(25/7/2016\)](http://dspace.up.edu.ps/xmlui/handle/123456789/165?show=full(25/7/2016)).

⁽³⁾ رضا مصيلحي أحمد، أثر تنبني مجالات الأداء الاجتماعي على تحقيق المزايا التنافسية لشركات المشروعات الصناعية البترولية المشتركة في مصر، (القاهرة: جامعة بنها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 2012م)، ص 698.

كفاءة عمل الشركة. هذه النتائج تتفق مع دراسة (جيهان، 2013)⁽⁴⁾ التي توصلت إلى أن ارتكزت الإستراتيجية التي تبنتها شركة الاتصالات السعودية في مجال المسؤولية الاجتماعية، على تبني مشاريع مستقبلية تدعم فكرة التنمية المستدامة مع تركيز أنشطتها بما يوازن بين المحافظة على الإنسان وصحته وبيئته. كما تتفق هذه النتيجة مع دراسة (رضا، 2012م)⁽¹⁾ التي توصلت إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لمجال الأداء الاجتماعي المتعلق بالبيئة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات إذ بلغ معامل الارتباط 0.328 عند مستوي معنوية 0.05، كما بلغت درجة التأثير (B) 0.284 وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في مجال الأداء الاجتماعي المتعلق بالبيئة يؤدي إلى زيادة في تحقيق الميزة التنافسية بقيمة 0.284.

ثالثاً- إسهامات الدراسة:

1- إسهامات الدراسة العلمية

تأتي المساهمة النظرية للدراسة من خلال تناولها للدور الذي يمكن أن تؤديه التكاليف الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال في السودان، والتعرف على متغيرات الدراسة بأبعادها الرئيسية، حيث أظهرت الدراسة أن التكاليف الاجتماعية بأبعادها الأربعة (خدمة المجتمع، وخدمة العاملين، وخدمة العملاء، وخدمة البيئة) لها تأثير إيجابي في الميزة التنافسية وهو البعد الذي لم تنطرق لها الدراسة السابقة - على حد علم الباحث - مما يعتبر إضافة للمكتبة الأكاديمية.

2- إسهامات الدراسة العملية

أوضحت الدراسة أهمية أن اهتمام منظمات الأعمال في السودان بمسئوليتها الاجتماعية والتزاماتها الأخلاقية يمكن أن تحقق الميزة التنافسية بشكل أفضل من المنظمات التي لا تقوم بهذه الممارسات، حيث أن تحمل تلك المنظمات للتكاليف الاجتماعية نظير الوفاء بالدور الاجتماعي يعتبر استثمار يعود عليها بزيادة الأرباح والإنتاج ويجنبها المنازعات مع العاملين والمجتمع الذي تعمل معها، كما يزيد من انتماء العاملين إلى هذه المنظمات.

ومن خلال العملي والنتائج التي توصلت إليها الدراسة إلي عدت توصيات وهي:

1. إقامة المنديات وورش العمل والبرامج التدريبية للعاملين في الشركات المبحوثة، وذلك لتعريفهم بأهمية البعد الاجتماعي في تحقيق التميز المؤسسي.
2. دعم الشركات المبحوثة لبرامج المنح الدراسية لمنسوبيها مما ينعكس إيجاباً على كفاءة العاملين.
3. زيادة اهتمام الشركات المبحوثة بخدمة المجتمع المحلي الذي تعمل فيه من خلال مساهمة الشركة في مشروعات تخفيض معدلات البطالة وإقامة مشروعات في المناطق الأقل نمواً بهدف الحصول على أكبر قدر من العملاء.

⁽⁴⁾ جيهان عبد اللطيف الرفاعي، المسؤولية الاجتماعية لقطاع الاتصالات السعودي بالتطبيق على شركة الاتصالات السعودية، (القاهرة: مجلة مصر المعاصرة، مجلد 104، العدد 512، 2013م)، ص 87.

⁽¹⁾ المرجع السابق، ص 698.

4. تعاون جميع شركات العاملة في قطاع الاتصالات، بوضع إستراتيجية واضحة تسهم في تعزيز مسؤولياتها الاجتماعية تجاه البيئة والمجتمع المحلي.
5. قيام الشركات المبحوثة بإعادة تقييم دورها في المسؤولية الاجتماعية والاستفادة من الفرص المتاحة في المجتمع للمساهمة الايجابية.
6. اهتمام الشركات المبحوثة بشكاوي ومقترحات العملاء، وذلك من خلال الحرص على تقديم منتجات جديدة بجودة عالية وبأسعار مناسبة.
7. عدم تركيز المساهمين في الشركات فقط على تعظيم الربح وأن يكونوا على استعداد لإعطاء جزء من أرباحهم للوفاء بالمسؤولية الاجتماعية للشركات.
8. **يوصى الباحث بأجراء الدراسات المستقبلية التالية:**
 - أ. أثر قياس التكاليف الاجتماعية في ربحية الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية.
 - ب. تقويم أساليب القياس والإفصاح عن التكاليف الاجتماعية في الشركات العاملة في مجال البترول.
 - ج. نموذج مقترح لقياس أثر التكاليف الاجتماعية في مصداقية التقارير المالية المنشورة للشركات.
 - د. دراسة العلاقة بين قياس التكاليف الاجتماعية والميزة التنافسية في القطاع الصناعي.

رابعاً- محددات الدراسة:

يمكن حصر حدود الدراسة في في الآتي:

1. تقتصر الدراسة على شركات الصناعية والخدمية في ولاية الخرطوم.
2. تم استخدام إستبانة كأداة لجمع البيانات وقد تم تطبيقها على عينة الدراسة بعد التأكد من صدق محتواها وثباتها.
3. أُجريت الدراسة على بيانات تم جمعها خلال شهر أكتوبر ونوفمبر من العام 2016م.
4. انحصرت الدراسة على أربعة أبعاد للمسؤولية الاجتماعية، هي: بُعد المجتمع، وبُعد العاملين، وبُعد العملاء، وبُعد البيئة.

خامساً- الخلاصة:

اهتم هذا الفصل بعرض وتحليل البيانات واختبار فرضيات ومناقشة النتائج وتفسيرها واستعراض إسهامات العلمية والعملية للدراسة، حيث تناول الفصل البيانات الأساسية، وبيانات اختبار فرضيات ومحددات الدراسة، والتوصيات وأخيراً الخاتمة.

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً- المراجع العربية:

1-الكتب:

- أبو الجدائل حاتم بن صلاح السنوسي، الإدارة الإستراتيجية في صناعة النقل الجوي - الجزء الثالث، تنفيذ وتقويم الإستراتيجية، (القاهرة: مركز الخبرات المهنية للإدارة، 2008م).
- أبي زكريا يحيى شرف النووي، رياض الصالحين، (عمان: دار الإسراء للنشر والتوزيع، 2004م).
- احمد حلي جمعة، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009م).
- احمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر للمحاسبة، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1995م).
- احمد عبد المولي الصباغ، مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، (القاهرة: بدون نشر، 2000م).
- بشار يزيد الوليد ، المفاهيم الادارية الحديثة ، (عمان : دار الراهة للنشر والتوزيع ، 2009م).
- جبرائيل كحالة، رضوان حنان، المحاسبة الإدارية، (عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2004م).
- السيد غراب، نظم المعلومات الإدارية، مدخل إداري، (عمان: دار وائل للنشر، 2006م).
- الشحات محمد، مدى تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي القوائم المالية، (القاهرة: إدارة الثقافة العربية، 1998م).
- الغالبي، طاهر، وصالح عامر، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وشفافية نظم المعلومات: دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية الأردنية، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الثاني في الإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2010.
- الغالبي، طاهر، ووائل إدريس، الإدارة الإستراتيجية - منظور منهجي متكامل، عمان، دار وائل للنشر، 2007.
- المرسي ، جمال الدين محمد؛ ادريس، ثابت عبد الرحمن ، التسويق المعاصر، (الدار الجامعية، الإسكندرية. 2005).
- جلال مصطفى الصياد، الاستدلال الإحصائي، (الرياض: دار المريخي للنشر، 2000م).
- حسن القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، (دمشق: منشورات جامعة دمشق، 2000م)
- حلمي نمر وآخرون، المحاسبة في الهيئات الاقتصادية، (القاهرة: جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 1994م)
- حيدر بني عطا، مفاهيم محاسبية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، 2007م).
- خالد عبد الرحيم الهبتي، إدارة الموارد البشرية، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003م).

- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003م).
- _____، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2003م).
- رضوان محمد العناني، المحاسبة باللغة الإنجليزية، (عمان: دار صفاء للطباعة والنشر، ط2، 2005م).
- زكريا الدوري ، احمد علي صالح ، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الاعمال ، (عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2009م).
- زين الأسرج، المسؤولية الاجتماعية للشركات، (الكويت: المعهد العربي للتخطيط، سلسلة جسر التنمية، العدد 90، 2010م).
- سعد غالب ياسين ، الإدارة الاستراتيجية ، (عمان : دار اليازوري للنشر ، 1998م).
- سعدون مهدي الصافي وعبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، (عمان: جامعة الإسراء 2001م).
- سونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل النظم، (القاهرة: الدار الجامعية للنشر، 1999م).
- طارق شريف يوسف، خالد عبد الرحيم مطر، الإدارة الإستراتيجية، مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية، (البحرين: مؤسسة الفخراوي للدراسات والنشر، 2010م).
- طاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال : الأعمال والمجتمع، (عمان: دار وائل للنشر، 2005م).
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: دار السلاسل للنشر، 1990م).
- عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، (القاهرة: مكتبة الإشعاع الفنية، الطبعة الأولى، 1999م).
- _____، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة، (بيروت: دار النهضة العربية، 1990م).
- عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، (القاهرة: دار النهضة للنشر، 1990م).
- عبد الله بالوناس وقدايفة أمينة، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، ص7 منشور على الموقع:
- <http://www.souforum.com/vb/eloued-dz24034> (2011/12/12)
- عبد المطلب عبد الحميد، الإدارة الإستراتيجية في بيئة الأعمال، (القاهرة ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات 2010م).

- عبد المنعم محمود وعيسى محمد أبو طبل، **المراجعة وأصولها العلمية والعملية**، (القاهرة ، إدارة الثقافة العربية، الجزء الثاني، بدون تاريخ نشر).
- عبود نجم، **إدارة الخدمات والمراجعة والأبعاد الأساسية**، (عمان: أخبار الإدارة، نشرة فصلية العدد 11 مارس 1997م).
- _____ ، **الابتكار مصدر متجدد للميزة التنافسية**، (عمان: أخبار الإدارة، نشرة فصلية العدد 28 سبتمبر 1999م).
- عصام معرب مرعي، **قواعد المحاسبة الدولية**، تعريب، (عمان: دار العلم للملايين ، 1987م).
- علي السلمي، **إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية**، (القاهرة: دار غريب، للنشر والطباعة، 2001م).
- عمر صقر، **العولمة وقضايا إدارية معاصرة** ، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003م).
- فايز الزعبي وآخرون، **أساسيات الإدارة الحديثة**، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 1997م).
- كاظم نزار الركاي، **الإدارة الإستراتيجية، والعولمة والمنافسة**، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ، 2004م).
- فريد، كريمان، **المسؤولية الاجتماعية والتسويق الاجتماعي**، دار النهضة العربية، مصر، 2006.
- كمال الدين الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة**، (القاهرة: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002م).
- كمال عبد العزيز النقيب، **تطور الفكر المحاسبي**، (عمان: دار الفكافطة للنشر، 1999م).
- محمد أبو نصار، **المحاسبة الإدارية**، (عمان: الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2005م).
- محمد عباس بدوي، **المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**، (القاهرة: دار المكتب الجامعي للنشر، 2007م).
- محمد عبد السلام تركي، **تحسين التقارير المالية**، (الرياض: جامعة الملك سعود، المكتبات، 1993م).
- محمد عبد العظيم ابو النجا ، **إدارة التسويق مدخل استراتيجي** ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2011م).
- محمد عبد العليم صابر ، د. خالد عبد المجيد تعيلب ، **إدارة الموارد البشرية - مدخل معاصر** ، (الاسكندرية : دار الفكر الجامعي ، 2010م).
- محمد علي بدوي، **المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق**، (القاهرة: دار الكتاب الجامعي الحديث، 2007م).
- محمد عباس بدوي والأميرة عثمان، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبة معاصرة**، (القاهرة: المكتب الجامعي الحديث، 2008م).

- محمد عيد حسين الطائي ، نعمة عباس خضير الخفاجي ، نظم المعلومات الاستراتيجي - منظور الميزة التنافسية الاستراتيجية ، (عمان : دار الثقافة للنشر ، 2009م).
- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، (عمان: دار وائل للنشر، 2004م).
- _____ ، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، (عمان: مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 114، ربيع الثاني، 2000م).
- محمود الشيخ، التسويق الدولي، (عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، 2007م).
- محمود عبد الرازق ، الاقتصاد المصرفي والتصدير ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2011م).
- مصطفى احمد حامد رضوان ، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2011م).
- مصطفى احمد سيد، إدارة الإنتاج والعمليات في الصناعة والخدمات، (القاهرة: دار النهضة العربية، 1999م).
- _____ ، تحديات العولمة والتخطيط الاستراتيجي، (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، 2000م).
- مفتاح علي السائح ، المحاسبة الدولية ، (عمان : المكتبة الوطنية ، 2012م).
- مهدي حسن زويلف، التنظيم والأساليب والاستشارات الإدارية، (عمان: الطبعة الأولى، 1999م
- مونيا محمد البكري، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل النظم، (القاهرة: الدار الجامعية، 1999م).
- مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة،(عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002م).
- نبيل فهمي سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، (بورشعيد: مكتبة الجلاء الحديثة، الطبعة الثانية، 1999م).
- نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، (القاهرة: مركز الإسكندرية للكتاب، 1998م).
- نورا أنور، المسؤولية الاجتماعية للشركات في الأزمة الاقتصادية العالمية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: مركز المديرين المصري، 2010م).
- نوير طارق، دور الحكومة الداعم للتنافسية، حالة مصر، (الكويت: المعهد العربي للتخطيط بالكويت World Economic Forum، 2002م).
- هاشم فوزي العبادي ، جليل كاظم العارضي ، نظم إدارة المعلومات منظور استراتيجي ، (عمان : دار الصفاء للنشر والتوزيع ، 2012م).

- هشام حريز ، بوشمال عبد الرحمن ، التسويق لمدخل استراتيجي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة ، (الاسكندرية : مكتبةالوفاء القانونية ، 2014م).
- وائل محمد صبحي ادريس ، د. طاهر محسن منصور الغالبي ، الادارة الاستراتيجية المفاهيم والعمليات ، (عمان : دار وائل للنشر، 2011م).
- وليد الجبالي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الإطار الفكري وتطبيقاته، (عمان: دار جنين، 1991م)
- وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، طبعة الأولى، (عمان: دار مكتبة الحامد، 2002م).
- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الإطار الفكري وتطبيقاته، (عمان: دار جنين، 1991م).
- يحي قللي ومحمد صالح هاشم، مبادئ المحاسبة المالية، (القاهرة : إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2004م).
- يوحنا آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، (عمان: دار الحامد للنشر، 2000م).
- يوسف جربوع، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، نظرية المحاسبة، (عمان: دار الوراق للطباعة والنشر، 1991م).
- يوسف عوض العادلي ومحمد العظمة، المحاسبة المالية : المحاسبة عن الأصول، (الكويت : دار السلاسل، المجلد الأول، 1986 م).
- يوسف فرج العائلي ومحمد أحمد الظمي، المحاسبية المالية المحاسبية عن الأصول، (الكويت: ذات السلاسل، المجلد الأول، 1996م).
- 2- الدوريات والمجلات:**
- ابو بكر محمد يوسف ، إدارة المزايا التنافسية والدور التأثيري والتسييري للمراجعة الاستراتيجية ، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنهاء ، العدد الاول ، 2005م).
- أحمد حميد كريم ، تأثير الابداع المنظمي في تحقيق الميزة التنافسية ، (مجلة الادارة والاقتصاد ،جامعة كربلاء ، العدد 91 ، 2012م).
- احمد شعير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، (القاهرة: جامعة أسيوط، المجلة العلمية لكلية التجارة، عدد 25 ديسمبر 1998م).
- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية - مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، الجزء الثاني، 2000م).

- احمد مصطفى، إعادة البناء كمدخل تنافسي، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أخبار إدارية، العدد 16، سبتمبر 1996م).
- إسماعيل محمود إسماعيل، التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة بين الفكر وإجراءات القياس المحاسبي، (دمشق: مجلة بحوث جامعة حلب، العدد 2، 1997م).
- الشيخ فؤاد نجيب، العلاقة بين نظم المعلومات والميزة التنافسية في قطاع الأدوية الأردنية، (الرياض: معهد الإدارة العامة، دورية الإدارة العامة، المجلد الرابع والأربعون، العدد الثالث، 2003م).
- العشماوي، محمد عبد الفتاح.. اطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية- مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، المجلد (21)، العدد (2)، مصر (2009).
- العصفور، صالح، التقييم البيئي للمشاريع، مجلة جسر التنمية، العدد 43، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، (2005).
- أميرة خضر كاظم العنزي ، دور تمكين العاملين في الميزة التنافسية المستدامة ، (مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16 ، العدد الاول ، 2014م).
- أميرة محمد النعمة ، تطبيق الجودة الشاملة ومواصفات الايزو واثرها في تحقيق الميزة التنافسية ، (مجلة العلوم الادارية ، كلية العلوم الادارية ، جامعة ام درمان الاسلامية ، العدد الاول ، 2006م).
- ايمان عيد محمد ، علاقة إدارة المعرفة الاستراتيجية واثرها فيالميزة التنافسية ، (مجلة البحوث المستقبلية ، مركز الدراسات المستقبلية ، كلية الحداثة الجامعة، العدد 41 ، 2013م).
- أيمن علي عمر ، تقييم اثر تطبيق الجودة الشاملة على تنافسية الشركات الصناعية المصرية ، (مجلة البحوث التجارية المعاصرة، بكلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد 27 ، العدد الأول ، يونيو 2013م).
- ايناس عبد الله حسن، الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وأوله التدقيق الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابة العراقي، (عمان: مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 7 ، حزيران 2002م).
- بسام منيب الطائي ، اسراء وعد الله قاسم ، الاثر التتابعي لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة والتغيير التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية ، (مجلة الادارة والاقتصاد ، كلية الحداثة الجامعة ، المجلد 5، العدد 10، 2013م).
- بن الدين أحمد ، بوهنه كلثوم ، واقع تطبيق المناولة الصناعية وعلاقتها بالميزة التنافسية من وجهة نظر المسؤولين في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة الجزائر ، المجلد 27 ، العدد 3 ، 2013م).

- جمال عبدالحميد علي عبدالسميع ، اثر راس لمال الفكري في الميزة التنافسية ، (مجلة البحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد الأول ، العدد 2 ، 2010م).
- جيهان عبد اللطيف الرفاعي، المسؤولية الاجتماعية لقطاع الاتصالات السعودي بالتطبيق على شركة الاتصالات الرياض، (القاهرة: مجلة مصر المعاصرة، مجلد 104، العدد 512، 2013م).
- حكمت أحمد الراوي، مدي تداخل المفاهيم المحاسبية للقرار والقياس والمعلومات الأخلاقية والمهنية والسلوكية والاتصال، (مسقط: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، العدد السادس والسبعون، مارس 1999م).
- حمدي جابر محمد نصار ، أثر العلاقة بين الذاكرة التنظيمية وتحقيق الميزة التنافسية في المنظمات ، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، المجلد 2 ، العدد 2 ، 2012م).
- خالد القطني ، دور المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركات العامة للصناعات المعدنية، (مجلة تنمية الرافدين ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل ، المجلد 34 ، العدد 108 ، 2012م).
- خالد عبد العزيز عطية وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية -دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي السعودي، (الرياض جامعة الملك، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل للعلوم الإنسانية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005م).
- رضا مصيلحي أحمد، أثر تنبى مجالات الأداء الاجتماعي على تحقيق المزايا التنافسية لشركات المشروعات الصناعية البترولية المشتركة في مصر، (القاهرة: جامعة بنها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 2012م).
- سامر قاسم، دور الاستراتيجيات التسويقية في القطاع المصرفي- دراسة ميدانية، (دمشق: جامعة تشرين، مجلة البحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد السادس، 2011).
- سليمان حسين البشتاوي وطلال سليمان جريهه، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة، (عمان: الجامعة عمانية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد الأول، 2005م).
- سليمان عطيه، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد 57، 1998م).
- سمية أمين علي، المحاسبة على رأس المال الفكري، دراسة تحليلية مع التطبيق على رأس المال البشري، (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003م).
- الشيخ فؤاد نجيب، العلاقة بين نظم المعلومات والميزة التنافسية في قطاع الأدوية عمانية، (المملكة العربية الرياض: معهد الإدارة العامة، دورية الإدارة العامة، المجلد الرابع والأربعون، العدد الثالث، 2003م).

- صادق الحسني، تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشأة في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية، (مسقط: معهد الإدارة العامة، العدد 93 يوليو 2003م).
- طارق محمد حسين، تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط، (القاهرة: جامعة القاهرة، مجلة التكاليف، العدد الثالث، مايو 2000م).
- عادل البهاول حميدان، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمت - دراسة استطلاعية، (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011).
- عادل البهاول حميدان، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمت - دراسة استطلاعية، (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011).
- عبد العزيز محمود رجب، نتائج تطبيق المسؤولية الاجتماعية ضمن المحاسبة، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية الاقتصادية والتجارية، 1981م).
- عبد الله محمد العبيدان، تأثير أنشطة البنود خارج الميزانية العمومية في كفاءة البنوك التجارية الكويتية، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد العشرين، العدد الأول، 2006م).
- عبد الناصر نور ومنير شاكر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية - محاولة بناء نموذج لقياس التكاليف الاجتماعية في الشركات عمانية، (الإمارات العربية المتحدة: المجلة الدولية للعلوم الإدارية معهد التنمية الإدارية، المجلد رقم (6) العدد رقم (3)، 2001).
- عبد الناصر نور، منير شاكر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، (الإمارات العربية المتحدة: معهد التنمية الإدارية، المجلة الدولية للعلوم الإدارية، العدد 3، 2001م).
- فلاق، محمد المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية. شركتي "سوناطراك الجزائرية، أرامكو السعودية" أنموذجاً، مجلة الباحث، العدد (12)، الجزائر. (2013).
- كمال كامل أبو سماحة، دور القياس والتقويم في العملية التربوية، (قطر: مجلة التربية، العدد الرابع بعد المائة، 1993).
- لطفي لويز سيفين، معيار القدرة التنافسية، (القاهرة: المؤتمر الأول للجمعية العربية للإدارة، بعنوان: الإدارة الإستراتيجية والقيمة التنافسية لمنشآت الأعمال العربية، 30-31 أكتوبر 1996م).
- مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، محددات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وأثره على أداء وسمعة البنوك في البيئة المصرية - دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة بنها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 2013م).
- محمد ابراهيم التوبجيري، المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص في المملكة العربية الرياض، (الرياض: المجلة العربية للإدارة، يوليو 1998م).

- محمد الخشروم وأميرة عبيدو، تبني المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية العاملة في مدينة حلب: دراسة ميدانية لعينة من المدراء، (جمهورية العراق: جامعة الموصل، مجلد (34)، العدد (108)، 2012م).
- محمد الطراونة، التخاصية والمسؤولية الاجتماعية - دراسة تحليلية، (عمان: جامعة المفرق للتكنولوجيا، مجلة المنارة، المجلد الخامس، العدد الأول، 2000).
- _____ ، الجودة الشاملة والقدرة التنافسية، (عمان: مجلة العلوم الإدارية ، مجلد 29، العدد الأول، 2004م).
- محمد عباس بدوي، المحاسب عن التأثيرات البيئية، المسؤولية الاجتماعية للمشروع، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 3، 2008م).
- محمد عدنان وديع ، القدرة التنافسية وقياسها ، (دورية جسر التنمية ، المعهد العربي للتخطيط بالكويت ، العدد 24 ، 2003م).
- محمد عواد الزيادات، ومروان محمد النسور، تخطيط الموارد البشرية ودوره في تعزيز القدرة التنافسية لعينة من منظمات القطاع الخاص في عمان، (القاهرة: المجلة العلمية كلية التجارة جامعة أسيوط، العدد الثاني والأربعون، 2007م).
- محمد مطر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية - المفاهيم والمزايا ومشاكل التطبيق، (عمان: مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 114، الربع الثاني، 2000م).
- محمد نبيل علام، إخضاع الأداء الاجتماعي للمنظمة للقياس العلمي، دراسة ميدانية بمنطقة حلوان، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارية، العدد الأول، 1996م).
- محمد نبيل علام، حدود المسؤولية الاجتماعية، إطار فطري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم الثالث، (الرياض: مجلة الإدارة العامة، العدد 7، أكتوبر 1991م).
- محمود علي الروسان ، العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي، دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي الأردني ، (مجلة الادارة والاقتصاد ، جامعة اربد الأهلية ، العدد 63 ، 2007م).
- منال حامد فراج ، أثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول ، الجزء الثاني ، ابريل 2015م).
- منصور محمود، الإطار المتكامل للمحاسبة الاجتماعية (القاهرة: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد الثاني، 2006م).
- منى إبراهيم دكروري محمد ، دور منطق هيمنة الخدمة SD2 في تحقيق الميزة التنافسية ، (المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد 2 ، العدد الأول ، 2014م).

- موسى قاسم القريوتي وآخرون، دور المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة في شركة زين للاتصالات الخلوية، (مجلة العلوم الإدارية، عمان، المجلد 41، العدد 1)، 2014.
- نبيل ياسين أحمد، إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الوحدات غير الهادفة للربح، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 17 (1)، 2013م).
- وديع محمد عدنان، القدرة التنافسية وقياسها، (الكويت، المعهد العربي للتخطيط، العدد الرابع والعشرون، ديسمبر 2003م، السنة الثانية).
- _____ ، محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في الأسواق الدولية، (تونس: بحوث ومناقشات، 21/19 يونيو 2001م)
- يوسف الجهماني، محاسبة المسؤولية الاجتماعية والشركات المساهمة العامة، (عمان: مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 12، العدد 4، 2001).
- يوسف جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، 2007).
- 3- الرسائل الجامعية:**
- الحسن، ابوبكر، دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة-دراسة حالة لمؤسسة نفضال، مذكرة لنيل درجة الماجستير، كلية علوم الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير- بسكرة، 2014.
- الحمدي، فؤاد محمد حسين. الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، جامعة بغداد، رسالة دكتوراه غير منشورة (2003).
- الرازم، هديل جمال، واقع المسؤولية الاجتماعية في شركات الاتصالات الخلوية العاملة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن، 2009.
- السكاونة بلال خلف، استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين الأداء لشركات الاتصالات في الأردن، (عمان: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، 2005م).
- السيد زكي ضاعية، القياس الكمي لأثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية علي مستخدمي القوائم المالية - دراسة نظرية ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2007).
- السيد عبد العزيز شعيب، نحو نظرية للمحاسبة الاجتماعية، (القاهرة: جامعة الزقازيق، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1996م).
- جهاد بني هاني، إستراتيجيات العمليات وأثرها على الميزة التنافسية، (عمان: جامعة عمان العربية رسالة دكتوراه غير منشورة، 2004م).

- جورج دانيال، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية، (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1993م).
- جورج توما بيديا ويد، الإفصاح المحاسبي وأثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية في استراليا، (دمشق: الأكاديمية العربية المفتوحة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2012م).
- حسن عبد الجليل آل غزوي، المشاكل الحسابية المعاصرة، (دمشق: الأكاديمية العربية المفتوحة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2010).
- ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة تطبيقية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2007).
- راضي الحمادين، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الفندقية، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2001).
- رنا أحمد عيتاني، تأثير بعض المتغيرات التسويقية والبيئية على القدرة التنافسية للصناعات الغذائية اللبنانية، (لبنان: جامعة بيروت العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003م).
- زينب حسن إجاره القطروني، المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية للمنظمات الصناعية الليبية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمنطقة بنغازي، (القاهرة: جامعة قناة السويس، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة 2010م).
- سليمان بن عبد الله بن محمد الزامل، مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة الرياض - دراسة تحليلية، (مكة المكرمة: جامعة أم القرى، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2015م).
- شمس، رامي، رضا العملاء ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في خدمات النقل الجوي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2009.
- السكاونة بلال خلف، استراتيجيات الريادة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية وتحسين الأداء لشركات الاتصالات في عمان، (عمان: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2005م).
- راضي الحمادين، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الفندقية (الأردن: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2001).
- فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، (الجمهورية اليمنية: جامعة المستنصرية، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، 2003م).
- عبد الرزاق البايدي، نظرية القياس في المحاسبة القومية، (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1984م)

- عبد الرحمن مرعي، دور سوق الأوراق المالية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سوريا، (دمشق: جامعة دمشق، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1998م).
- عبد القادر الطاهر إبراهيم عجمي، أثر التغيير علي تحقيق الميزة التنافسية في منظمات الأعمال - دراسة تطبيقية، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، 2012م).
- عبد الكريم عمر الشبلي، القياس والتقرير في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 1996م).
- علي أحمد ديوب، عوامل تعزيز القدرة التنافسية ومدى إمكانية تفعيلها في الصناعات السورية، (دمشق: جامعة دمشق، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006).
- علي الصغير، تطوير نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في المصارف التجارية الليبية، (عمان: جامعة آل البيت، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).
- علي عزازي سعد، منهج مقترح لمحاسبة المسؤولية عن التكاليف البيئية - دراسة تطبيقية بالكويت، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010).
- فؤاد خليل إبراهيم، متغيرات السلوك البشري وأثرها في تطوير القياس المحاسبي لخدمة أغراض الرقابة على التكاليف، (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1984م).
- فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، (الجمهورية اليمنية: جامعة المستنصرية، رسالة دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال غير منشورة، 2003م).
- كمال عايشي، إمكانية ترقية صادرات الصناعة الجزائرية في ظل المتغيرات العالمية مع التطبيق على الصناعات التحويلية، (اطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2005/2006م).
- محمد حسين أحمد، استخدام الأساليب الكمية في قياس الأداء الاجتماعي للمشروع، (القاهرة: جامعة حلوان، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1987م).
- محمد نصيب محمد سليمان، أثر إستراتيجية التصنيع المبنية علي الموارد علي الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة تطبيقية، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، 2009).
- مصطفى الشامي، البعد الإعلامي المحاسبي، اتصال وإفصاح - لترشيد القرار الاستثماري ودعم سوق المال، (القاهرة: جامعة الزقازيق، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 1997م).

- مهدي صلاح الدين جميل ، أثر العوامل الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة على الميزة التنافسية ، (رسالة ماجستير في الإدارة، غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة اليرموك ، 2003م).

- منى طعيمة الجرف، دور الصادرات في تنمية الاقتصاد المصري في ضوء التوجيهات الاقتصادية الجديدة، (القاهرة: جامعة القاهرة، رسالة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد غير منشورة ، 1995م).
- نفين حسين محمد محمود، القدرة التنافسية للصادرات الصناعية المصرية في ظل آليات الاقتصاد العالمي الجديد، (رسالة دكتوراه في فلسفة الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2004م).

- نور الدين عبد الله أحمد، نحو تطوير نموذج للقياس المحاسبي للأداء البيئي والاجتماعي - دراسة تحليلية انتقادية، (عمان: الأكاديمية العربية للعلوم المصرفية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2005م) .

- هدي دياب أحمد صالح، مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال الهادفة للربح، (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، 2003).

- وليد ناجي حيالي، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي ليشمل المسؤولية الاجتماعية، (دمشق: الأكاديمية العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

- وليد ناجي الحيالي، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي ليشمل المسؤولية الاجتماعية، (الدنمارك: الأكاديمية العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).

- وهيبة حسين داسي، إدارة المعرفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة تطبيقية، (دمشق: جامعة دمشق، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).

- يوسف هارون خميس محمد، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في رفع كفاءة الأداء المالي لمنشآت الأعمال : دراسة حالة الشركة السودانية للاتصالات المحدودة، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2015م).

4- المؤتمرات والندوات العلمية

- حارس كريم العاني، دراسة تطبيقية في مملكة البحرين، ورقة عمل في المؤتمر العلمي الرابع للريادة والإبداع، (عمان: جامعة فلاديفيا، 2005م).

- سمر عطا الله وخلود الفليت، مدى التزام القطاع المصرفي بأداء مسؤوليته الاجتماعية - دراسة تطبيقية، (غزة: جامعة فلسطين، مؤتمر المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات القطاع الخاص وانعكاساتها على المجتمع الفلسطيني، 2015م).

- سملاي يحضية ، إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية ، الملتقى الوطني الاول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، 22 - 23 ابريل ، 2003م).

- عادل رزق ، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة وفقاً لمعايير الاداء الاستراتيجي ، ندوة المنظمة العربية للتنمية الادارية ، (القاهرة ، 10 - 14 يونيو 2007م).
- عطية صلاح سلطان ، تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات العامة والخاصة ، ندوة المنظمة العربية للتنمية الادارية ، (القاهرة ، 10 - 14 يونيو ، 2007م).
- غسان العتيبي، الإدارة الإستراتيجية، (عمان: المنظمة العربية للتنمية الإدارية مؤتمر دعم القدرات التنافسية للمؤسسات العربية العامة والخاصة، 2008م).
- لطفي لويز سيفين، معيار القدرة التنافسية،(القاهرة: المؤتمر الأول للجمعية العربية للإدارة، بعنوان: الإدارة الإستراتيجية والقيمة التنافسية لمنشآت الأعمال العربية، 30-31 أكتوبر 1996م).
- مزياني نور الدين ،بلاسكة صالح، التخطيط الفعال للموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، (الملتقى الوطني الثاني حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة 2013م).
- مصطفى حسن بسيوني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، (الإمارات العربية المتحدة: جامعة الإمارات العربية بحث علمي مقدم للمؤتمر الدولي، مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، كلية الادارة والاقتصاد، ديسمبر 2007م).
- مصطفى همت، نموذج استراتيجي للرقابة وتقييم الأداء في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة، (القاهرة: الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، بحث مقدم إلى مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة ، 6-7 مايو 2000م).
- موساوي زهية وخالدي خديجة، نظرية الموارد والتجديد في التحليل الإستراتيجي للمنظمات: الكفاءة كعامل لتحقيق الأداء المتميز، الكتاب الجامع للمؤتمر العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005
- نوال بن عمارة وصديق مسعود، محاسبة الموارد البشرية، فرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، (الجزائر: جامعة ورقة، المؤتمر الدولي حول التنمية البشرية، 9-10 مارس 2004م).
- وهيبة، مقدم سياسات و برامج المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية في منظمات الأعمال (دراسة حالة ثلاثة شركات عربية) ، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقصاديات الحديثة، الذي نظمته كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة شلف.(2011). 13-14 ديسمبر .2011
- 5- أخرى:
- الاتجاهات والقضايا الراهنة، (نيويورك: الأمم المتحدة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع، 2004م).
- تقرير التنافسية العربية، (الكويت: المعهد العربي للتخطيط، 2003م).

- خربوطلي عامر، الانتقال من الميزة النسبية إلى الميزة التنافسية، (دمشق: غرفة صناعة دمشق، النشرة الاقتصادية، 2000م).
- عبود نجم، الابتكار مصدر متجدد للميزة التنافسية، (عمان: أخبار الإدارة، نشرة فصلية العدد 28 سبتمبر 1999م).
- _____، إدارة الخدمات والمراجعة والأبعاد الأساسية، (عمان: أخبار الإدارة، نشرة فصلية العدد 11 مارس 1997م).
- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات الإسلامية، المعايير المحاسبية والمراجعة والضوابط للمؤسسات الإسلامية، (البحرين: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات الإسلامية، 2001م).
- مجلس معايير المحاسبة للمؤسسات الإسلامية، أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها، 1994م. ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية:

1- Books:

- Booth, Rupert, "Performance Management making it Happen", Management Accounting, November 1997.
- Calafell, Josep V., Gutierrez, Soledad M., & Lopez, Antonio S., 2006, Social Responsibility and Accounting: A Possible Binomial, International advances in Economic Research, Vol. 12, Issue 1.
- D'Amato, Alessia; Henderson, Sybil; Florence, Sue.. Corporate Social Responsibility and Sustainable Business, A Guide to Leadership Tasks and Functions, Center for Creative Leadership Greensboro, North Carolina, Published by CCL Press. (2009).
- Drucker, Peter F., An Introductory view of Management, Harpers College press, U.S.A, (1977).
- J. Pierre Booto ekioned, "Les technologie de l'information la gestion des connaissances et l'avantage concurrentiel soutenu: une analyse par la the'orie des resources". [On line] www.idefi.cnrs.fr/management2004/communication/col.Booto.ekioned-complet.pdf. Consulter le: 09/04/2006.
- M. PORTER, l'Avantage concurrentiel: Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance, inter-éditions, (1986).
- Parkash. S Sethi, "Getting A Handle On The Social Audit", Business And Society Review, "No 4, Winter 1992.
- Patil, Yuvraj Dilip.. Corporate Social Responsibility towards Environmental Management, Social Science Research Network, (2014) Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2403680>
- R. M. Lyncher, and W.O. Ronald, "Accounting for Management and Planning Control", 2nd ed., McGraw-Hill, New York, 1976.

2- Periodicals and Scientific Journals:

- Ball, A., Owen, D. Andgray, R. "External Transparency On internal Capture? The Role Of Third Party Statements In Adding Value To

Corporate Environmental Reports ‘Business In Strategy And The Environment’, Vol. 1, no. 1, January 2000.

- Biehal, G.J. and Sheinin, D.A., **The Influence of Corporate Messages on The Product Portfolio**, Journal of Marketing, vol. (71), No. (2), (2007).

- Booth, Rupert, “**Performance Management making it Happen**”, Management Accounting, November (1997).

- Brian Hock., and, Lynn Roden, CMA “**Financial Reporting, planning Performance and Control**” Hock International Limited, ,CMA, Part 1, Volume 1, (2014).

- Grary and Babington, **Environmental Accounting Managers and Sustainability Is the planet safe in the Hands of Business and Accounting Advances in Environmental**, Accounting and Management, vol. 1, 2000.

- Gray, R., Kouhy, R. and Lavers, S. (1995), **Corporate Social and Environmental Reporting: A review of The Literature and A longitudinal Study of UK Disclosure**, Accounting Auditing and Accountability Journal, Vol.(8), No.(2).

- Gray, Rob: Thirty Years of Social Accounting “**Reporting And Auditing**” what (If anything) have we learnt? In Business Ethics A European Review, Vol. 10.

- Calafell, Josep V., Gutierrez, Soledad M., & Lopez, Antonio S., **Social Responsibility and Accounting: A Possible Binomial**, International Advances in Economic Research, Vol. 12, Issue 1, 2006.

- Carroll, 1979 Carroll, A. B.. **A three Dimensional Model of Corporate Performance**. Academy Of Management Review, (4), (1979).

- Chung, Ki-Han; Yu, Ji-Eun; Guk Choi, Myeong-; and Jae-Ik Shin **The Effects of CSR on Customer Satisfaction and Loyalty in China: The Moderating Role of Corporate Image**, Journal of Economics, Business and Management, Vol. (3), No. (5), (2015).

- Davis, K., **Can business Afford to Ignore Social Responsibilities?** California Management Review, Vol. (2), (1960).

- Iqbal, N., Ahmad, N., & Kanwal, M. **Impact of Corporate Social Responsibility on Profitability of Islamic and Conventional Financial Institutions**. *Applied mathematics in Engineering, Management and Technology*, Vol. (1), No.(2), (2013).

- Katsioloudes, M. I., **Corporate Social Responsibility: An Exploratory Study in the United Arab Emirates**, Advanced Management Journal, Autumn, 2007.

- Parkash. S Sethi, "Getting A Handle On The Social Audit "**Business, And Society Review**’, No 4, Winter 1992 ,P64.

- Rahahleh, Muhammad Y., and Sharairi, Jamal D., **The extent of Social Responsibility Accounting Application in the Qualified Industrial Zones in Jordan**, international management review, Vol. 4, No. 2, 2008.

- Robert, Hay, and Gray, "Social Responsibility of Business Managers", Academy of Management Journal 17 (1): 1999.

- Schroth ,P., " **Fostering Informed and Responsible Management: The Failure Of The Corruption Treaties Provisions On Accounting and Control**", Social Responsibility & Corporate Governance Issues Research in International Business and Finance, vol. (17),New York, (2003).

- Toms. N., **Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence**. British Accounting Review, Vol. (34), (2002).

3- Academic Thesis:

- Abeer M. El-hwaty ;" **Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization and Its Competitive Advantage "**; Research For Master Degree In Accounting and Finance , Islamic University – Gaza , May (2013) .

4- Conferences and Symposiums:

- World Bank, **Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia: Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania**. Working Paper, March 2005.

5- Others:

- A.A.A “**Report of the Committee on Foundation of Accounting Measure Ment** “The Accenting Review , Supplement to vol.46, 1979.

- **The Accenting principles Board**, statement No4, October 1970.

- Gray, Rob: Thirty Years of Social Accounting “**Reporting And Auditing**” what (If anything) have we learnt? In Business Ethics A European Review, Vol. 10 Jan 200

الملاحق

ملحق رقم (2)

محكمو الإستبانة

م	الاسم	الوظيفة	التخصص العلمي	العنوان
1.	عبد الماجد عبد الله حسن	برفسيور	محاسبة	جامعة أم درمان الإسلامية
2.	محمد عثمان محمد حمزة	برفسيور	محاسبة	جامعة أفريقيا العالمية
3.	عبد القادر محمد أحمد عبد الله	برفسيور	إدارة أعمال	جامعة الخرطوم
4.	الهادي آدم محمد إبراهيم	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة النيلين
5.	أبو ذر محمد أحمد الجلي	برفسيور	محاسبة	جامعة الخرطوم
6.	بابكر ابراهيم الصديق	أستاذ مشارك	محاسبة وتمويل	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
7.	مصطفى نجم البشاري	أستاذ مشارك	محاسبة وتمويل	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
8.	عبد الرحمن البكري منصور	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة النيلين
9.	كمال أحمد يوسف	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة النيلين
10.	ياسر تاج السر محمد سند	أستاذ مساعد	محاسبة	جامعة النيلين
11.	أسعد مبارك حسين	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة النيلين
12.	عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة النيلين
13.	عبد المطلب عثمان محمود دليل	أستاذ مساعد	محاسبة وتمويل	كلية البيان للعلوم والتكنولوجيا
14.	أبو القاسم احمد البشير احمد	محاضر	إحصاء	جامعة الخرطوم/ معهد الدراسات والبحوث الإنمائية