



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء

وإستمرارية الشركات

(دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية اليمنية)

The Role of Strategic Management Accounting Methods In Improving The Performance and Corporate Continuity

A Field Study on a Sample of Yemeni Industrial Companies

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

إعداد الدارس

أنور أحمد قاسم عبدالله

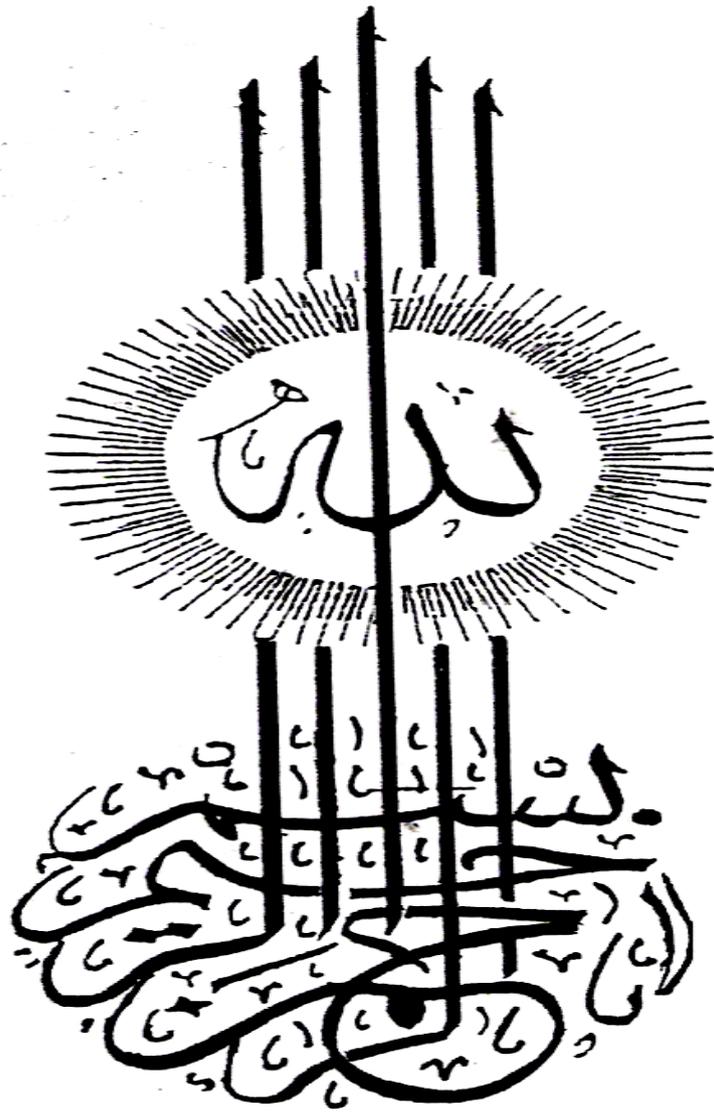
إشراف الدكتور

مصطفى نجم البشاري علي

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1444هـ - 2022م



الإستهلال

قال الله تعالى:

﴿وَتَرَى الْجِبَالَ تَحْسَبُهَا جَامِدَةً وَهِيَ تَمُرُّ مَرَّ السَّحَابِ صُنْعَ اللَّهِ الَّذِي أَتَقَنَ كُلَّ شَيْءٍ إِنَّهُ خَبِيرٌ بِمَا تَفْعَلُونَ﴾

” سورة النمل، الآية 88 ”

الإهداء

إلى سيد الخلق أبا القاسم محمد صلى الله عليه وسلم...

إلى من انتظروا ثمرة غرسهما (والدي الغالي وأمي
الحنون) رمزي التضحية والعطاء...

إلى زوجتي التي حلت معي آمال المستقبل وشاركتني
المشقة والعناء...

إلى فلذات كبدي أولادي (قاسم وأحمد وفاطمة)

إلى إخواني الذين أحاطوني بالحب والعون والدعاء..

وإلى كل من يسعده نجاحي...

أهدي هذا الجهد...

الباحث

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله تعالى على جزيل نعمه وتوفيقه في إكمال هذا البحث.
والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، نبي الرحمة وخاتم
الأنبياء والمرسلين. الشكر لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا على إتاحتها
لي فرصة التعليم وتحقيق الطموحات بالحصول على درجة دكتوراه الفلسفة
في المحاسبة والتمويل.

الشكر للأستاذ الدكتور / **مصطفى نجم البشاري** لإشرافه على هذا البحث وما
قدمه لي من توجيه ونصح وإرشاد حتى خرج البحث بصورته الحالية، كما
هو الشكر لرئيس وجميع أعضاء قسم المحاسبة والتمويل.
الشكر لمكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ومكتبة جامعة النيلين،
ومكتبة جامعة أم درمان.

الشكر موصول إلى الأخوة العاملين في الشركات الصناعية اليمنية عينة
الدراسة لما قدموه لي من تعاون.

الشكر لكل من ساعدني في كل مرحلة من مراحل هذا البحث.

الباحث

المُستخلص

تناولت الدراسة دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن أنظمة مقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن أداء الشركات الصناعية اليمنية لعدم قدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء يمكّن تلك الشركات من الإستمرار في تحسين أدائها، الأمر الذي أدى إلى الصعوبة في قياس إستمرارية هذه الشركات في ظل المنافسة الشديدة الذي يشهدها عالمنا اليوم بين مختلف الشركات محلياً وعالمياً الأمر الذي أدى إلى الإنتقال إلى أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. وتكمن أهمية الدراسة في بيان أهمية متغيرات الدراسة مجتمعة عبر الفاء الضوء على آخر ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي والإستراتيجي، وتوضيح أهمية دور التفاعل بين ممارسات أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة في الدراسة في تحسين الأداء ونمو وإستمرارية الشركات. وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على دور أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، وبيان أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، ودراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وبين تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، وبيان العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة وبين تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. أعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. أختبرت الدراسة فرضيتين رئيسيتين **الفرضية الأولى**: توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية. **الفرضية الثانية**: توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. توصلت الدراسة إلى نتائج تؤكد صحة تلك الفرضيات من أهمها: تطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط يساهم في تحديد سعر تنافسي مناسب ويساعد في زيادة معدلات الربحية في الشركات الصناعية اليمنية، يساعد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقويم الأداء الشامل للشركات الصناعية اليمنية، تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة يساهم في تحقيق الميزة التنافسية مما يؤدي إلى إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحقيق الربح المستهدف للشركات الصناعية اليمنية، تهتم الشركات الصناعية اليمنية بتطبيق إستراتيجيات تساعد في تحديد الأقسام التي تحتاج إلى تحسين الأداء وتحرص على معالجة الإنحرافات، تعمل الشركات الصناعية اليمنية لتحديد الإتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل. كما ختمت الدراسة بتوصيات من أهمها: إهتمام الشركات الصناعية اليمنية بتطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدورها في تحسين الأداء والنمو والإستمرارية، العمل على توفير كوادر مؤهلة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وضع استراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات العاطلة بالشركة حتى يتم الاستفادة القصوى منها، السعي لربط أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية اليمنية.

Abstract

The study has dealt with the role of strategic management accounting methods in improving the performance and continuity of Yemeni industrial companies. The problem of the study was that the traditional management accounting performance measurement systems are no longer able to give an integrated idea of the performance of Yemeni industrial companies due to their inability to provide indicators and performance measure that enable these companies to continue improving their performance, which led to the difficulty in measuring the continuity of these companies in the intense competitive in our world nowadays between various companies locally and globally, which led to the transition to the methods of strategic management accounting. The importance of the study lies in explaining the importance of the study's variables as a whole by shedding light on the latest of the literature of accounting and strategic thought, and clarifying the importance of the role of interaction between the practices of strategic management accounting methods applied in the study current study in improving performance, growth and continuity of companies. The study has aimed to identify the role of the activity-based costing on costing method in improving the performance and continuity of Yemeni industrial companies, and to show the impact of applying the target cost method in improving the performance and continuity of Yemeni industrial companies, and studying the relationship between the application of the balanced scorecard method and between improving performance and the continuity of Yemeni industrial companies, and clarifying the relationship between the total quality management method and improving performance and continuity of Yemeni industrial companies. The study has relied on the descriptive analytical method. The study tested two main hypotheses: The first hypothesis: There is a direct statistically significant relationship between strategic management accounting methods and improving the performance of Yemeni industrial companies. The second hypothesis: There is a direct, statistically significant relationship between the strategic management accounting methods and the continuity of Yemeni industrial companies. The study has results that confirm the validity of these hypotheses, the most important of which are: The application of the activity-based costing method contributes to determining an appropriate competitive price and helps increase profitability rates in Yemeni industrial companies. The balanced scorecard method helps in measuring and evaluating the comprehensive performance of Yemeni industrial companies, applying the management method. Total quality contributes to achieving competitive feature, which leads to the continuity of Yemeni industrial companies. Applying the target cost method contributes to achieving the target profit for Yemeni industrial companies. Yemeni industrial companies are interested in applying strategies that help identify the departments that need to improve performance and are keen to address deviations. The Yemeni industrial companies work to determine future trends for better performance. The study has concluded with recommendations, the most important of which are: Yemeni industrial companies' interest in applying strategic management accounting for its role in improving performance, growth and continuity, working to provide qualified cadres to apply strategic management accounting methods, developing a clear strategy to exploit the company's idle energies so that maximum benefit is made from it, striving to link accounting methods Strategic management with strategic objectives for Yemeni industrial companies.

فهرس الموضوعات

| رقم الصفحة | عنوان الموضوع |
|------------|---|
| أ | الإستهلال |
| ب | الإهداء |
| ج | الشكر والتقدير |
| د | المستخلص |
| هـ | Abstract |
| و | فهرس الموضوعات |
| ح | فهرس الجداول |
| ي | فهرس الأشكال |
| ك | فهرس الملاحق |
| 1 | المقدمة |
| 2 | أولاً : الإطار المنهجي |
| 13 | ثانياً :- الدراسات السابقة |
| 46 | الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية |
| 47 | المبحث الأول:- نشأة وتطور ومفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية |
| 61 | المبحث الثاني:- أهمية وخصائص المحاسبة الإدارية الإستراتيجية |
| 68 | المبحث الثالث:- أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية |
| 99 | الفصل الثاني: الإطار النظري لتحسين الأداء |
| 100 | المبحث الأول:- مفهوم وأهمية تحسين الأداء |
| 115 | المبحث الثاني:- طرق مداخل تحسين الأداء |
| 126 | المبحث الثالث:- أساليب قياس الأداء |
| 138 | الفصل الثالث: الإطار النظري لإستمرارية الشركات |
| 139 | المبحث الأول :- طبيعة ومفهوم الإستمرارية |
| 151 | المبحث الثاني :- المشاكل والمظاهر المؤثرة على الإستمرارية |
| 160 | المبحث الثالث :- وسائل دعم إستمرارية الشركات |
| 174 | الفصل الرابع: الدراسة الميدانية |
| 175 | المبحث الاول :- نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية عينة الدراسة |
| 186 | المبحث الثاني:- إجراءات الدراسة الميدانية |
| 192 | المبحث الثالث :- تحليل البيانات وإختبار الفرضيات |

| | |
|-----|--------------------|
| 234 | الخاتمة |
| 235 | أولاً :- النتائج |
| 239 | ثانياً :- التوصيات |
| 241 | المصادر والمراجع |
| 264 | الملاحق |

فهرس الجداول

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|---------------|---|---------------|
| 118 | متغيرات مداخل التحسين | (1/2/2) |
| 119 | أهم مميزات التحسين المستمر والتحسين الجذري | (2/2/2) |
| 153 | أهم العوامل التي تؤثر على إستمرارية الشركات | (1/2/3) |
| 177 | اجمالي عدد المنشآت الصناعية في عدن | (1/1/4) |
| 183 | أهم منتجات الشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون | (2/1/4) |
| 184 | أهم منتجات الشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية: | (3/1/4) |
| 187 | توزيع عبارات الاستبانة | (1/2/4) |
| 187 | مقياس ليكرت الخماسي المتدرج | (2/2/4) |
| 188 | تقسيم الفئات وفق المقياس الخماسي | (3/2/4) |
| 188 | الأستبيانات الموزعة والمعادة | (4/2/4) |
| 191 | معامل الثبات والصدق (طريقة الفا كرونباخ) | (5/2/4) |
| 192 | التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق العمر | (1/3/4) |
| 193 | التوزيع التكراري للمبحوثين وفق متغير المؤهل العلمي | (2/3/4) |
| 194 | التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي | (3/3/4) |
| 195 | التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي | (4/3/4) |
| 196 | التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق عدد سنوات الخبرة | (5/3/4) |
| 197 | التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة | (6/3/4) |
| 198 | الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الاول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة | (7/3/4) |
| 200 | التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن | (8/3/4) |
| 202 | الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن | (9/3/4) |
| 204 | التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة | (10/3/4) |
| 205 | الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة | (11/3/4) |

| | | |
|-----|---|----------|
| 207 | التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة | (12/3/4) |
| 208 | الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة | (13/3/4) |
| 210 | التوزيع التكراري والنسبي لعبارات المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية | (14/3/4) |
| 212 | الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية | (15/3/4) |
| 214 | التوزيع التكراري والنسبي لعبارات المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية | (16/3/4) |
| 216 | الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية | (17/3/4) |
| 220 | العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية | (18/3/4) |
| 221 | العلاقة بين أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية | (19/3/4) |
| 222 | العلاقة بين استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية | (20/3/4) |
| 224 | العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية | (21/3/4) |
| 225 | العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية. | (22/3/4) |
| 226 | العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية | (23/3/4) |
| 228 | العلاقة بين أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. | (24/3/4) |
| 229 | العلاقة بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. | (25/3/4) |
| 231 | العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. | (26/3/4) |
| 232 | العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. | (27/3/4) |

فهرس الأشكال

| رقم الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|------------|---|-----------|
| 10 | العلاقة بين متغيرات الدراسة | (1) |
| 55 | الإطار العام للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية | (1/1/1) |
| 57 | الدعائم او الركائز الاساسية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الثلاثة الجوانب | (2/1/1) |
| 72 | آليه تخصيص التكاليف وفقاً لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC | (1/3/1) |
| 75 | أبعاد إطار أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC | (2/3/1) |
| 92 | أبعاد بطاقة الأداء المتوازن | (3/3/1) |
| 96 | دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين الجودة وزيادة المركز التنافسي للشركات | (4/3/1) |
| 97 | أهداف إدارة الجودة الشاملة | (5/3/1) |
| 104 | الأداء الخارجي (الظاهري) | (1/1/2) |
| 112 | دوافع تحسين الأداء | (2/1/2) |
| 180 | الهيكل التنظيمي للشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال – عدن. | (1/1/4) |
| 192 | الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة العمر | (1/3/4) |
| 193 | الرسم البياني للمبحوثين وفق متغير المؤهل العلمي | (2/3/4) |
| 194 | الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة التخصص العلمي | (3/3/4) |
| 195 | الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي | (4/3/4) |
| 196 | الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة | (5/3/4) |

فهرس الملاحق

| رقم الصفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|------------|-----------------|------------|
| 265 | الاستبانة | (1) |
| 271 | محكمو الاستبانة | (2) |

المقدمة

وتشمل على:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد: - Preface

إن الكثير من الدراسات في الأدب المحاسبي تشير إلى القصور في تطبيقات أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، وعدم مجاراتها للتطورات التي حدثت في الصناعة وفي الأسواق التنافسية وعدم تمكنها من تلبية متطلبات العملية الإدارية لقصور مخرجاتها في دعم عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإستراتيجية لبقائها على أساليبها التقليدية دون أحداث تغيير فيها، ونتيجة لذلك لجأت الكثير من الشركات إلى الانتقال لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. وتعد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أحد أهم التوجهات الحديثة لعلم المحاسبة والتي جاءت لمساعدة الإدارة في تحقيق إستراتيجياتها بشكل فعال وتحقيق أهدافها بما يضمن نموها وإستمرارها، وقد أصبحت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أساليبها تمثل الذراع الأيمن للإدارة في جميع الجوانب، وفي الصناعات تستخدم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية العديد من الأساليب والإستراتيجيات لتقديم معلومات مفيدة للإدارة تساعدها في تحسين الأداء بالشكل المطلوب وبما يلبي طموحات وتطلعات العملاء والمساهمين وأصحاب المصالح.

كما أن تحسين الأداء تُعد عملية إدارية تركز على المخرجات الكلية للشركة من خلال تنفيذ جهود مستمرة لضبط وتحسين العمليات والبحث عن الأخطاء التي قد تقع أثناء العمل لتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما هي عليه الآن، وهي عملية مستمرة ومنهجية ومنتظمة لتقليص الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها، وذلك عن طريق إستخدام لجميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاج العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى.

في حين تعد الإستمرارية واحدة من أهم الأهداف التي تسعى الشركات بمختلف أنشطتها الى تحقيقها من خلال الوسائل والآليات المناسبة، إن مفهوم الإستمرارية في المحاسبة تعني بأن الشركة سوف تستمر في عملياتها ولن تخرج من الصناعة أو يتم تصفيتها في الأجل القصير وهذا يلزمها أن تكون قادرة على زيادة مواردها بشكل كافي، أي أن الإستمرارية تعني نجاح الشركة وذلك بعدم تعرضها لخسائر متتالية وإنما تحقيقها أرباح متتالية تزيد من قدرتها على تسديد ديونها المستحقة من خلال تحقيق مستوى مقبول من الأداء.

ولأن هدف تحسين أداء الشركات والمحافظة على إستمراريتها وتدعيم قدرتها التنافسية في ظل المنافسة الشديدة من الأهداف الحيوية التي تشغل حيزاً كبيراً من تفكير إدارة الشركات, لكون هذا الأمر أصبح من صميم إستراتيجيات إدارات الشركات على المديين القصير والطويل, جاءت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أساليبها لمساعدة الإدارة في هذا الأطار, فهي تمثل أهم فروع النظام المحاسبي التي ترتبط بإتخاذ القرارات, حيث توفر العديد من المعلومات المفيدة للإدارة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار بهدف تحقيق أهداف المشروع بأقل تكلفة وأكثر إنتاجية وأعظم ربحية وهذا سيساعد في إستمراريتها على المدى الطويل.

ولأن بيئة الأعمال في اليمن ليست بمنأى عن هذه التغيرات, جاءت هذه الدراسة لتتناول دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية.

مشكلة الدراسة: Problem of the Study

تم إستقراء الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع دراستي, ومن هذه الدراسات: دراسة (مجدي, 2011م) هدفت إلى معرفة مدى انتشار إستخدام بعض الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية ودورها في تقييم الاداء المالي, في حين تمثلت مشكلة دراسة (خالد ومرفت, 2012) كيف يمكن تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لتلبي إحتياجات مستخدمي التقارير على مستوى الهرم التنظيمي للمنشأة , بينما دراسة (Azzouz Elhamma & Zhang Yifei , 2013) تناولت العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبين تحسين الأداء الإستراتيجي للشركات, أما دراسة (منصور, 2014) فقد ركزت على الدور الذي يمكن أن تلعبه أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تستخدم على مستوى الإدارة التنفيذية, في حين دراسة (Charaf & Rahmouni, 2014) تناولت أنظمة التكاليف الحديثة وأثرها على أداء الشركات واقتصرت على أسلوب ABC, بينما دراسة (نوبلي, 2015م) هدفت إلى بيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفاعلية, أما دراسة (Moqbel & Al-Rjoub 2015) تناولت مفاهيم المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات أثناء إعداد موازنتها, ودراسة (ياسر, 2016) هدفت إلى إستعراض الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمنافع الناجمة عنها, بينما دراسة (عبدالناصر وآخرون , 2016م) أهتمت بأبعاد إدارة الجودة الشاملة كأحد الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية, ودراسة (إبراهيم, 2017م) توصلت الى ان المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تساعد الإدارة على أداء

وظيفة الرقابة, دراسة (نعيم وقاسم, 2017م) تناولت عملية تقييم العوامل المؤثرة على إستمرارية الشركات, دراسة (محمد حازم, 2017م) بينت أثر نظم التكاليف البيئية على إتخاذ القرارات الإستراتيجية للمحافظة على إستمرارية الشركات , دراسة (محمد نسمان, 2017م) ركزت على استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فرض الإستمرارية, دراسة (البنى, 2017م) تناولت أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية, دراسة (محمد عثمان, 2017م) ركزت على أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تخفيض التكاليف, دراسة (هبة, 2017م) تناولت دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية, دراسة (فضل وبشير, 2018م) هدفت الى بيان دور أسلوب التحسين المستمر والإنتاج في الوقت المحدد في دعم القدرة التنافسية, دراسة (فلاح, والهادي, 2018) ركزت على أسلوب التكلفة المستهدفة والإنتاج في الوقت المحدد في قياس تكلفة المنتجات, دراسة (أشرف, 2018م) تناولت موضوع إستمرارية الشركات ولكن بإستخدام الإتجاهات الحديثة للمراجعة, دراسة (محمد مروان, 2018م) هدفت الى معرفة أثر الهيكل التمويلي على إستمرارية الشركات , دراسة (سارة, 2018م) بينت كيفية قدرة الشركات على الإستمرار في النشاط بالاعتماد على موقف المراجع , دراسة (عزة, 2018م) أهتمت بأساليب إدارة التكلفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية, دراسة (موسى, 2018م) تناولت أسلوب التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن في تحقيق ميزة تنافسية, دراسة (نجوى, 2018م) استخدمت بعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في تعظيم قيمة المؤسسة, دراسة (Sbarah, 2018) بينت التأثير الإستراتيجي لتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في إتخاذ القرارات, دراسة (مروة, 2019م) أوضحت كيفية تفعيل دور المحاسبة الإدارية في إدارة التكلفة الإستراتيجية, دراسة (ولاء وآخرون, 2019م) أوجبت إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية, دراسة (القطيني وآخرون, 2020م) أوضحت تأثير أسلوب سلسلة القيمة في دعم إستمرارية الشركات, دراسة (أبراهيم أمشهر, 2020) بينت قصور أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في زيادة كفاءة الأداء المالي, دراسة (يسري, 2020م) بينت الدراسة أن أنظمة التكاليف الحديثة تسهم في دعم الميزة التنافسية وإستمرارية الشركات, دراسة (Adetayo&Obembe, 2021) كشفت أهمية الدور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحقيق الأداء الأفضل للشركات, دراسة (علوية, 2021م) أهتمت بدراسة أسلوب القياس المرجعي ودوره في دعم الإستمرارية والميزة التنافسية, دراسة (مكارم, 2021م) أوضحت مدى تحسين مقاييس الأداء المالي للشركات الصناعية ودعم القدرة التنافسية.

يتضح للباحث من خلال عرض الدراسات السابقة: تناولت عدداً من تلك الدراسات التي اطلع عليها الباحث جوانب من الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية وبعضها فيما يتعلق بتحسين الأداء والإستمرارية وبصور مختلفة، إلا أن تلك الدراسات لم تتطرق إلى دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في إستمرارية الشركات، وبعض الدراسات السابقة اقتصر دورها على الأداء المالي فقط، بالإضافة إلى ذلك قلة الدراسات التي تناولت ذلك الدور في الدول العربية والأجنبية، علاوة على ذلك ندرة مثل هذه الدراسات في البيئة اليمنية وهذا القصور يمثل الفجوة المعرفية التي بنى عليها الباحث دراسته. وبالنسبة لدراسة الباحث في البيئة الصناعية اليمنية فإن أنظمة مقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن أداء الشركات الصناعية اليمنية لعدم قدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء يمكّن تلك الشركات من الإستمرار في تحسين أدائها، الأمر الذي أدى أيضاً إلى الصعوبة في قياس إستمرارية هذه الشركات في ظل المنافسة الشديدة الذي يشهدها عالمنا اليوم بين مختلف الشركات محلياً وعالمياً، فكان لابد لها من إستخدام أساليب حديثة لتحسين أدائها ولضمان الإستمرارية والإستقرار.

ويمكن توضيح مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

ما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركة الصناعية اليمنية؟ ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة يؤدي إلى تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية؟
2. ما هو تأثير أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية؟
3. هل هناك دور لأسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية؟
4. كيف يؤثر أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية؟

أهداف الدراسة: Objectives of the Study

يهدف الباحث من وراء هذه الدراسة بصورة أساسية إلى بيان دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية اليمنية ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف التالية:

1. التعرف على دور أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
2. بيان أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
3. دراسة العلاقة بين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وبين تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
4. بيان العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة وبين تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
5. التوصل إلى نتائج وتوصيات من شأنها المساهمة في إيجاد وسائل لتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية ودعم قدرتها على الإستمرارية والنمو وخاصة فيما يتعلق بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

أهمية الدراسة: Importance of the Study

تتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تقوم على تحديد وتشخيص الواقع الحالي لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية، لذلك تكمن أهمية الدراسة في كلاً من:

الأهمية العلمية: Scientific Importance

1. إضافة حقيقية لما تمت كتابته في هذا الموضوع، حيث تتطرق لأساليب المحاسبة الادارية الإستراتيجية من حيث مفهومها وأهميتها ومراحل بناءها وإستخدامها كأحد أهم الوسائل في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات.
2. تعد الدراسة الحالية بالمقارنات بالدراسات السابقة ذات الصلة بموضوعها محاولة جديدة لتحديد ودراسة العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين الأداء والإستمرارية، وذلك يعطي ميزة خاصة للدراسة تفتح آفاق جديدة للباحثين لتغطية العديد من الجوانب التي ربما تغفلها الدراسة.
3. بيان أهمية متغيرات الدراسة مجتمعة عبر القاء الضوء على آخر ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي والإستراتيجي.
4. توضيح أهمية دور التفاعل بين ممارسات أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة في الدراسة في تحسين الأداء ونمو وإستمرارية الشركات، لتحقيق أهداف الشركات.

الأهمية العملية: The Practical Importance

1. تظهر أهميتها من أهمية القطاع الذي تطبق عليه الدراسة، حيث أن القطاع الصناعي يمثل القطاع الأول بين القطاعات الإقتصادية اليمنية.
2. تحاول هذه الدراسة أن تقدم للإدارة في الشركات الصناعية اليمنية معلومات هامة عن أهمية تبني الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية والمناسبة لبيئة الأعمال مثل أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن، وإدارة الجودة الشاملة، ليتمكنها من تحقيق أهدافها المتمثلة في تحقيق الأرباح والنمو والإستمرارية.
3. إن هذه الدراسة يمكن أن تعود بالنفع لرجال الأعمال في تطوير الشركات الصناعية في البيئة اليمنية، حيث يمكن أن تستخدم نتائجها في التخطيط السليم لأنشطة وعمليات الشركات،

ولكسب رضا العملاء وتحقيق التميّز، من خلال تبني الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الادارية.

4. تشخيص وفحص الممارسات الخاصة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة في الشركات الصناعية اليمنية عينة الدراسة.

5. قد تكون هذه الدراسة مرجعاً هاماً للأكاديميين فيما يخص مواضيع أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين الأداء والإستمرارية.

6. تقدم توصيات ومقترحات لمتخذي القرار عن نشاط الشركات من ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

فرضيات الدراسة: Hypothesis of the Study

للإجابة على تساؤلات الدراسة قام الباحث بصياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية. ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

2. الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

2. الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

3. الفرضية الفرعية الثالثة: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

4. الفرضية الفرعية الرابعة: هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

منهج الدراسة: Methodology of the Study

تستخدم الدراسة المناهج:

التاريخي: لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

الوصفي التحليلي: الذي يقوم بوصف الظواهر والأحداث موضوع الدراسة، ويعد هذا المنهج مناسب لهذه الدراسة لما يوفره من بيانات دقيقة وتفصيلية عن الحالة موضوع الدراسة ولملائمته الدراسات الإستراتيجية، وكذلك استخدم أسلوب التحليل الاحصائي وبرنامج (SPSS) لتحليل الإستبانات وإختبار الفروض.

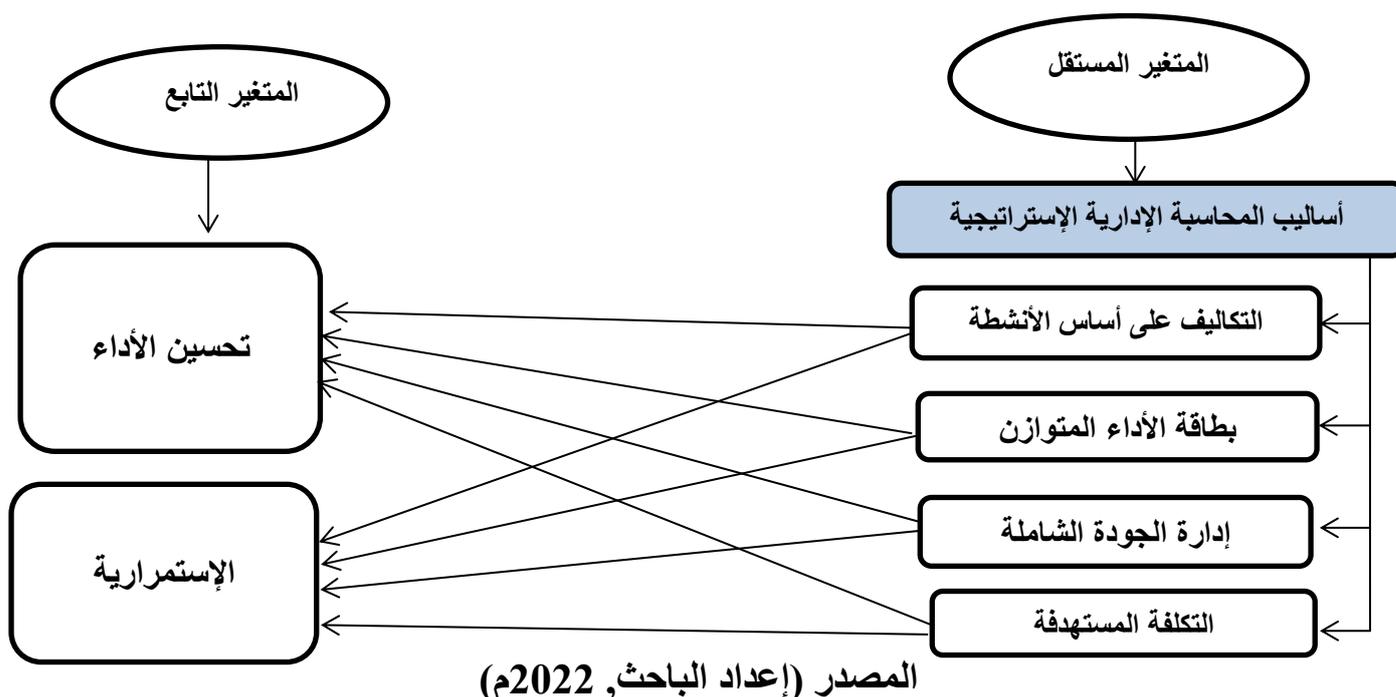
الإستنباطي: الذي يعتمد على التفكير المنطقي للتعرف على المحاور الأساسية المرتبطة بمفهوم الدراسة وصياغة الفرضيات.

الإستقرائي: لإختبار فرضيات الدراسة.

أنموذج الدراسة: Model of the Study

متغيرات الدراسة تم صياغتها في متغير مستقل ممثلاً بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأبعادها الأربعة ودورها في تحسين الأداء والإستمرارية، والشكل التالي يبين العلاقة بين المتغير المستقل وأبعاده والمتغير التابع.

شكل رقم (1) العلاقة بين متغيرات الدراسة



Data collection Surces : مصادر جمع البيانات

تتمثل مصادر جمع البيانات بالآتي:

1. البيانات الأولية: عن طريق أداة الإستبانة.
2. البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والدوريات والرسائل الجامعية والمواقع الإلكترونية.

Reductions of the Study: حدود الدراسة

- الحدود الزمانية: العام 2022م.
- الحدود المكانية: الشركات الصناعية – الجمهورية اليمنية العاصمة التجارية عدن.
- الحدود البشرية: مدراء الإدارات – رؤساء الأقسام – الموظفين، في الشركات الصناعية اليمنية.

- الحدود الموضوعية: (أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية) (تحسين الأداء - الإستمرارية)

التعريفات الإجرائية: Terms Definition

- أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: عبارة عن أدوات تستخدمها الشركة حسب طبيعة عملها تستطيع من خلالها تحقيق أهدافها وخططها المستقبلية: وتشتمل على الآتي:

1. أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة(ABC): نظام يصحح التكاليف التقليدية وذلك بالتركيز على الأنشطة الفردية ويعتبر موضع التكلفة الأساسي.

2. أسلوب التكلفة المستهدفة(TC): الاسلوب الذي يركز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف، باعتباره الطريقة التي تساعد في تخفيض التكاليف.

3. أسلوب بطاقة الأداء المتوازن(BC): أسلوب يستخدم لتحسين الأداء الحالي والمستقبلي وذلك من خلال دراسة عدد من المقاييس ضمن أربعة محاور (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو)

4. أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM): فلسفة إحيية تمارسها الشركة بهدف إستخدام الموارد المادية البشرية للشركة بطريقة أكثر فاعلية لتحقيق أهدافها.

تحسين الأداء: عملية مستمرة ومنهجية ومنظمة لتقليص الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها.

إستمرارية الشركات: البقاء في مزاولة النشاط وتجنب المخاطر والمهددات التي تؤدي إلى إنهاء الشركة.

هيكلية الدراسة: Structure of the Study

تتكون هذه الدراسة من مقدمة وأربعة فصول وخاتمة:

المقدمة: تشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية: ويتكون من ثلاثة مباحث المبحث الأول يتناول نشأة وتطور ومفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمبحث الثاني يتناول أهمية وخصائص المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أما المبحث الثالث فيتناول أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

الفصل الثاني: بعنوان الإطار النظري لتحسين الأداء: ويتكون من ثلاثة مباحث المبحث الأول يتناول: مفهوم وأهمية وأهداف تحسين الأداء والمبحث الثاني يتناول: طرق ومداخل تحسين الأداء والمبحث الثالث أساليب قياس الأداء.

الفصل الثالث: بعنوان الإطار النظري لإستمرارية الشركات: ويتضمن ثلاثة مباحث المبحث الأول يتناول: طبيعة ومفهوم الإستمرارية والمبحث الثاني يتناول: المشاكل والمظاهر المؤثرة على الإستمرارية أما المبحث الثالث فيتناول وسائل دعم الإستمرارية.

الفصل الرابع: بعنوان الدراسة الميدانية: ويتكون من ثلاثة مباحث المبحث الأول: نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية اليمنية محل الدراسة والمبحث الثاني يتناول: إجراءات الدراسة الميدانية، والمبحث الثالث يتناول: عرض وتحليل البيانات إختبار الفرضيات... وأخيراً الخاتمة وبعدها أهم النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة.

ثانياً: الدراسات السابقة

تم القيام بمسح الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة وذلك لتكوين إطار مفاهيمي يتم الإستناد إليه في الدراسة الحالية.

دراسة (مجدي, 2011)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن عملية بقاء الشركات الصناعية تستلزم عملية تخفيض تكاليفها وتحسين الجودة والانتاجية وهذا الأمر لم يعد قاصراً على إستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ونظام إدارة الجودة الشاملة فقط، بل تعدى إلى تقييم الأداء المالي بإعتبار أن هذا الأخير سيظل المقياس المحدد لمدى نجاح الشركات وقدرتها على البقاء. وقد هدفت الدراسة إلى معرفة قياس أثر إستخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الاداء المالية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، وكذلك معرفة مدى إنتشار إستخدام بعض الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية بصورة منفردة أو متزامنة في الشركات الصناعية المساهمة العامة ومدى توفر العناصر الاساسية لتطبيقها. واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي، واعتمدت الدراسة على إستمارة أستبيان في جمع البيانات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أنه لا يوجد أثر لإستخدام أبعاد إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية العامة، كما أن هناك ثلاث شركات فقط هي التي تستخدم نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة من مجموع الشركات الصناعية المساهمة العاملة في الاردن من أصل اثنا عشر شركة، وقد رجح الباحث بأن يعزى السبب إلى قناعات إدارة تلك الشركات. وتقدمت الدراسة بعدة توصيات من أهمها أنه يجب على الشركات الصناعية المساهمة العامة العاملة في الأردن فحص إمكانية استخدام كل من نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ونظام إدارة الجودة الشاملة بصورة متزايدة في المستقبل القريب والإبقاء على فكرة الاستخدام دائماً في اذهان إدارات هذه الشركات، ويجب على الشركات عند تبنيها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة القيام بالخطوات الضرورية لتهيئة مناخ ملائم لأدارته وتشغيله والإستعانة بخبراء مؤهلين ومتخصصين في مجال تصميم الأنظمة المحاسبية.

(1) مجدي وائل الكبيجي, قياس أثر استخدام الأدوات الاستراتيجية للمحاسبة الادارية على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة, جامعة عمان العربية, الاردن, رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة, 2011م.

يتّضح للباحث أنّ هذه الدراسة ساهمت في توضيح أثر أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال الأدوات المستخدمة في تحسين الأداء المالي، بينما دراستي ساهمت في توضيح الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي والإداري للشركات، وأوضحت أهم المعوقات التي تحد من تحسين الأداء.

دراسة (خالد و مرفت, 2012)⁽¹⁾

تمثّلت مشكلة الدراسة في مجموعة من التساؤلات وضعها الباحثين في كيف يمكن تطوير تقارير المحاسبة الإدارية لتلبي إحتياجات مستخدمي التقارير على مستوى الهرم التنظيمي للمنشأة، وكذا هل يساعد تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في المنشآت على تحسين أدائها لمواكبة التغيرات في البيئة الصناعية الحديثة. وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة. وهدفت الدراسة إلى بيان تأثير تطبيق أساليب التصنيع الحديثة على تطوير تقارير المحاسبة الإدارية بهدف تحسين أداء المنشأة، وكذا تطوير تقارير المحاسبة الإدارية بحيث تتضمن معلومات مالية وغير مالية ليتم تقييم الأداء على أساسها وبالتالي تحسينه، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن تطوير تقارير المحاسبة الإدارية من خلال تطبيق استراتيجيات التصنيع الحديثة يؤدي إلى تحسين أداء المنشأة، كما أن التقرير عن معايير الأداء التشغيلي للجودة يؤدي إلى تحسين أداء الجودة، وتوصلت أيضاً إلى أن التفاعل بين بيئة التصنيع الحديثة والتقرير عن معايير الأداء التشغيلي ومعايير الجودة يؤدي إلى تحسين أداء المنشآت. وتقدمت الدراسة بعدة توصيات من بينها ضرورة تطبيق أنظمة بيئة التصنيع الحديثة على نحو كامل ضمن الشركات لمواجهة التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، وإعداد تقارير المحاسبة الإدارية بحيث تتضمن المقاييس غير المالية إلى جانب المقاييس المالية حتى تكون مفيدة لجميع مستخدميها.

يتّضح للباحث أنّ هذه الدراسة هدفت إلى بيان تأثير تطبيق أساليب التصنيع الحديثة على تطوير تقارير المحاسبة الإدارية بهدف تحسين أداء المنشأة واقتصرت هذه الدراسة على دراسة أسلوب إدارة الجودة الشاملة، بينما تختلف دراستي في تحديد الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

(1) خالد القطيني، مرفت المصري، تأثير تقارير المحاسبة الإدارية على تحسين أداء المنشآت في ضوء البيئة الصناعية الحديثة، دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السورية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 106، المجلد 34، 2012م، ص 171-187.

في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية, وكذا استعراض أهم طرق ومداخل تحسين الأداء في الشركات الصناعية.

دراسة (Azzouz Elhamma & Zhang Yifei , 2013م) " (1)

تمثلت مشكلة الرسالة في معرفة ما إذا كانت هناك علاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبين تحسين الأداء الإستراتيجي للشركات الصناعية العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية. وقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء الإستراتيجي للأعمال في الشركات الصناعية , وتسليط الضوء على نتائج تطبيق هذا النظام بإعتباره نموذج جديد في المحاسبة الإدارية , واستخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي , ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم جمع المعلومات من الشركات الصناعية في المغرب من خلال تصميم استبانته تم توزيعها على 62 شركة مغربية , وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: ان من مصلحة كافة أنواع الشركات تطبيق نظام ABC , إذ أن 87.5 % من الشركات يؤيدون أن تطبيق هذا النظام يؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية وزيادة الربحية , ويؤدي تطبيق هذا النظام إلى الدقة في توزيع التكاليف غير المباشرة وتحسين الأداء الكلي للشركة وكذلك له تأثير ايجابي على الأداء المالي , كما أن إستخدام نظام ABC, يؤدي إلى زيادة الانتاجية. وقد تقدمت الدراسة بالتوصيات التالية : ضرورة تطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية المغربية.

ومن خلال ذلك يتّضح للباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراستي في دراسة العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبين تحسين الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المغربية, بينما دراستي ساهمت في توضيح الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أساليبها المستخدمة في الدراسة ومنها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية.

(1) Azzouz Elhamma & Zhang Yifei , **The Relationship Between Activity Based Costing , Business Strategy And Performance In Moroccan Enterprises**, Accounting and Management Information Systems , Vol. 12 , No. 1 , 2013 , pp : 22 – 38.

دراسة (منصور, 2014) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في الدور الذي يمكن أن تلعبه أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تستخدم على مستوى الإدارة التنفيذية في تفعيل بعد الأداء وتحقيق أهداف الحوكمة، والإجراءات التي قدمت لتحسين حوكمة الشركات وهل تساعد تلك الإجراءات في تحسين عمل الشركات. وتكمن أهمية الدراسة في أنّ معظم الدراسات تناولت حوكمة الشركات من الجوانب المحاسبية المالية والمراجعة ولم تلقى المحاسبة الإدارية نفس الإهتمام، وبالتالي هناك ندرة في الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية بصفة عامة والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية بصفة خاصة، وكذلك تطوير أسلوب لتقييم مجلس الإدارة بإعتباره أحد الأوجه المرتبطة ببعد الأداء على المستوى المحلي. وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وأهدافها وآلياتها وأبعادها المختلفة ومدى الحاجة إلى تحسينها وكذلك دراسة وتحليل دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي تستخدم على مستوى الإدارة التنفيذية في تفعيل بعد الأداء وتحقيق أهداف الحوكمة، وقد استخدمت هذه الدراسة المنهج الإستقرائي والمنهج الوصفي واعتمدت على إستمارة إستبانة في جمع البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى أنّ الإجراءات التي قدمت لتحسين الحوكمة في السنوات الأخيرة ساعدت في تجنب الأزمات والتغيرات المستمرة في بيئة التصنيع المصرية كما ان الشركات في بيئة التصنيع المصرية تحتاج إلى أدوات تساعد في تفعيل الأوجه المرتبطة ببعد العملاء على مستوى مجلس الإدارة، وتوصي الدراسة بضرورة تحسين إجراءات الحوكمة بصورة مستمرة في الشركات المصرية حتى تستطيع مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة، وكذا ضرورة التوسع في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ونشر مفهوم وثقافة الحوكمة بين كافة الأطراف ذات العلاقة.

يتّضح للباحث أنّ هذه الدراسة تناولت دراسة وتحليل دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي تستخدم على مستوى الإدارة التنفيذية في تفعيل بعد الأداء وتحقيق أهداف الحوكمة، بينما تختلف عن دراستي أنّها تناولت دراسة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في تحسين الأداء، وكذلك التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مؤشرات تحسين الأداء.

(1) منصور محمد السيد، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تفعيل حوكمة الشركات، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2014م.

دراسة (Charaf & Rahmouni, 2014م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تحسين الأداء باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية المغربية , وقد تناولت هذه الدراسة أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات المغربية وأثرها على أداء الشركات . وكان الهدف الرئيسي من الدراسة تحليل رضا الشركات المطبقة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة والشركات غير المطبقة للنظام وتحديد نقاط القوة والضعف ووضع الحلول المناسبة لتحسين استخدام نظم التكاليف المختلفة , ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم جمع المعلومات من الشركات الصناعية في المغرب من خلال تصميم إستبانة تم توزيعها على نوعين من الشركات , واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها : أن الشركات المطبقة لنظام ABC كانت أكثر كفاءة وأكثر رضا وإرتياح , كما أن هذا النظام يزيد من المعرفة حول هيكلية التكاليف وتوزيعها على المنتجات المختلفة مما يسمح للمدراء باتخاذ القرارات الصائبة المتعلقة بالتسعير وتشكيلة المبيعات , وتوصلت أيضا إلى أن الطرق التقليدية في قياس التكلفة معتمدة من قبل العديد من الشركات لديها فرص أقل لتحسين الأداء وتحسين صنع القرارات الإستراتيجية . وتقدمت الدراسة بعدة توصيات من أهمها ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية لما له من أثر إيجابي على تحسين الأداء .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراستي في تناولها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء المالي لما له من أهمية في تخصيص التكاليف الغير مباشرة, بينما دراستي استخدمت هذا الأسلوب في دراسة العلاقة بينه وبين تحسين الأداء وإستمرارية الشركات بالإضافة إلى أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة.

⁽¹⁾ Karim Charaf & Ahmed Fath-Allah Rahmouni Using Importance Performance Analysis to Evaluate the Satisfaction of Activity-Based Costing Adopters , Accounting and Management Information Systems ,Vol. 13, No. 4, 2014 , pp : 665–685

دراسة (نوبلي , 2015 م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تطور مفاهيم المحاسبة الإدارية تمخضت عنه أدوات حديثة بالإضافة إلى الأدوات التقليدية, من أجل مساعدة الإدارة وأصحاب القرار على القيام بمهامهم من تخطيط ورقابة، وبما أن المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى الإستغلال الأمثل للموارد لتحسين أداءها الإقتصادي بصفة عامة وأداءها المالي بصفة خاصة، من خلال وضع الخطط والرقابة على التنفيذ وكشف الإنحرافات ومعالجتها. وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إبراز التحولات التي عرفت أدوات المحاسبة الإدارية، وكذا محاولة تبيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفاعلية والإكتشاف المبكر لنقاط الضعف وذلك حتى يتسنى معالجتها في الوقت المناسب، وكذا محاولة القاء الضوء على أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية , استخدمت في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الادارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية، إن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية (التوازن المالي، السيولة، واليسر المالي) ، بالإضافة إلى قياس المردودية من مؤشرات الربحية؛ وهذا يدل على التأثير الإيجابي على الأداء المالي , إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة ساهم في مجموعة من التوازنات منها التوازن بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف قصيرة المدى كخلق القيمة والمردودية ، كذلك التوازن بين البيئة الخارجية العملاء والبيئة الداخلية العمليات الداخلية، كذلك التوازن بين المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية. وتقدمت الدراسة بعدة توصيات اهمها : تنمية الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لما تقدم من فرص نحو التطور , تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لتواكب التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة, ضرورة مواكبة هذه المؤسسة للتطور التكنولوجي فيم يخص إجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة التحليلية.

(1) نوبلي نجلاء , استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة , جمهورية الجزائر جامعة محمد خيضر -بسكرة , رسالة دكتوراه في المحاسبة , غير منشورة , 2015م.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد استخدمت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية كما أنها اقتصرت على عملية تحسين الأداء المالي فقط، وتختلف في دراستي أنها قد استخدمت أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملية تحسين الأداء المالي والإداري للشركات الصناعية.

دراسة (Moqbel & Al-Rjoub 2015)⁽¹⁾

تمثّلت مشكلة الدراسة في معرفة ما إذا كانت الشركات الصناعية الأردنية تطبق مفاهيم المحاسبة الإدارية أثناء إعداد موازنتها لتحقيق أهداف هذه الشركات أم أنها لا تعتمد على ذلك. وقد هدفت الدراسة بدرجة أساسية إلى التعرف على تطبيق الشركات الصناعية الأردنية إلى مفاهيم المحاسبة الرئيسية في مفاهيم المحاسبة هي الموازنة الرئيسية والموازنة المالية والتدقيق النقدي والموازنة الثابتة والموازنة التشغيلية , كما هدفت أيضاً إلى دراسة القطاع الصناعي في بورصة عمان والأردن واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على إستمارة إستبيان في جمع بياناتها. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن الشركات الصناعية في الأردن تطبق مفاهيم المحاسبة الإدارية وبكثيرة متفاوتة. وقدمت مجموعة من التوصيات من بينها العمل على ضرورة توجيه الإدارة في الشركات الصناعية بمستوى المحاسبة الإدارية وزيادة القدرة لدى الشركات من أجل المساعدة في تطبيق مفاهيم المحاسبة الإدارية.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة أهتمت بدراسة أسلوب الموازنات التخطيطية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أثناء إعداد الموازنة الرئيسية والموازنة المالية والموازنة الثابتة والموازنة التشغيلية ودورها في تحقيق أهداف الشركة، وتختلف عن دراستي إنها تناولت استخدام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودراسة الأثر على تحسين الأداء وإستمرارية الشركات من خلال الأساليب الإستراتيجية لتحقيق أهداف الشركات الصناعية.

⁽¹⁾ Moqbel and Al-Rjoub , **An Exploratory Study Management Accounting Practices in Industrial Companies in Jordan (Case Study Industrial Companies)** Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing 2 Version 10 (2015) PP 334-359.

دراسة (ياسر, 2016) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في القصور الذي أضح في الكثير من المنشآت الصناعية لعملية مواكبة التطور الذي طرأ على الصنيع في توفير معلومات تدعم التخطيط الإستراتيجي لموارد المنشأة , وبالضرورة وجود تنظيم فعال وتخطيط سليم بالإضافة إلى متابعة الأنشطة وتقويم مستمر للعمل الإداري داخل المنشأة الصناعية لأن الأمر يتطلب إجراء تحليل شامل لأوجه النشاط الكلي في المنشأة بكل مكوناتها, وكثير من الشركات لا تستفيد من دور المحاسبة الإدارية في تحقيق كفاءة وفعالية الأداء في المنشأة الصناعية وعدم مواكبتها للأساليب العلمية الحديثة التي تقوم بتوفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب والشكل المناسب حول المشكلة المراد معالجتها. وقد هدفت الدراسة إلى التوصل إلى معلومات تتلاءم مع الفكر الحديث للمحاسبة الإدارية من خلال الدور المتزايد للمحاسبة الإدارية, وكذا استعراض الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية لمعرفة المنافع الناتجة عن تبني المنشآت الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومدى إمكانيته تطبيقها في الواقع العملي. وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي في إجراء هذه الدراسة عن طريق إستمارة إستبيان. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها : إن الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية تؤثر على فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في المنشأة الصناعية من خلال مدخلات ومخرجات نظم المعلومات وتوجيه رقابة الأنشطة الداخلية والإستغلال الأمثل للموارد , وإن تطبيق الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية تؤثر على جودة التحديد الاستراتيجي لموارد المنشآت الصناعية من خلال وضع الخطط وزيادة فاعلية الإستخدام لموارد المنشأة وزيادة درجة التشغيل وخلق ميزة تنافسية وتخطيط علمي سليم. وقدمت الدراسة عدة توصيا من أهمها : الإهتمام بتوفير وسائل الرقابة الداخلية المتطورة التي تلبي الإحتياجات المختلفة للمستخدمين , والسعي في إزالة كافة العوائق التي تحول دون تطبيق الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتفعيل دورها من خلال وسائل الإعلام والمؤتمرات والورش , وكذلك ربط نظام المعلومات المحاسبية الخاص بالمنشآت الصناعية بشبكة الأنترنت حتى يتسهل التعامل معها في عملية نقل البيانات والمعلومات بالسرعة المطلوبة.

(1) ياسر علي أدريس , الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية ودورها في تحقيق تخطيط استراتيجية موارد المنشأة : دراسة ميدانية تحليلية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم, جامعة أم درمان الاسلامية , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2016م.

يتّضح للباحث أنّ هذه الدراسة قد هدفت إلى دراسة الآثار الناجمة عن تطبيق المحاسبة الإدارية على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية من خلال دراسة مدخلات وخرجات نظم المعلومات في المنشآت الصناعية, بينما هدفت دراستي إلى بيان الدور الذي تلعبه الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية في عملية تحسين الأداء وإستمرارية الشركات.

دراسة (عبدالناصر وآخرون , 2016م) (1)

تمثّلت مشكلة الدراسة في معرفة هل هناك أثر لإدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين أداء الشركات المساهمة العامة في الأردن, وقد هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية , وتكون مجتمع هذه الدراسة من فئات ذات صلة بموضوع الدراسة وهم العاملون في الإدارة المالية وأقسام الجودة من مجتمع الدراسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها : وجود أثر لعناصر إدارة الجودة الشاملة (تحسين الجودة , وتخفيض التكاليف , ورضاء الزبائن) في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية , وكذا وجود أثر للتكامل بين تطبيق إدارة الجودة الشاملة مع إستخدام تقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات المساهمة العامة الأردنية , ووجود أثر لعناصر تقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أبرزها: ضرورة إستمرار الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وتطبيق تقنيات التكلفة , ومواكبة المستجدات في هذه التقنيات وإختيار ما يناسب الشركة منها , لما لها من تأثير إيجابي في تحسين أدائها.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة أهتمت بالتعرّف علي أثر التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية العامة المساهمة في الأردن, أما دراستي فقد أهتمت بالتعرف على الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين أداء الشركات اليمينية ,

(1) عبدالناصر إبراهيم نور, وعبدالعزيز احمد الشرباتي , ومحمد محمود النحوي , أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات ادارة التكلفة في تحسين الاداء في الشركات المساهمة العامة الاردنية , مجلة رؤى استراتيجية , المجلد الثالث , العدد 12, مركز الامارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية , الامارات العربية المتحدة , 2016م , ص ص 82 – 119.

وتتفق هذه الدراسة مع دراستي في إتباعها بعض الأساليب منها التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب إدارة الجودة الشاملة.

دراسة (إبراهيم , 2017م) ⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إلمام الكثير من الإداريين ومتخذي القرارات بمفهوم المحاسبة الاستراتيجية كأحد التوجهات الحديثة في علم المحاسبة. وتكمن أهمية الدراسة في بيان مفهوم المحاسبة الاستراتيجية كأحد التوجهات الحديثة لعلم المحاسبة، توضيح كيفية استخدام أدوات المحاسبة الاستراتيجية في التأثير على الأداء المالي والإداري للمؤسسات ورفع كفاءته. وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإستراتيجيات والتقنيات التي تستخدمها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية ، دراسة العلاقة بين إستراتيجيات وتقنيات المحاسبة الإستراتيجية والأداء المالي والإداري للمؤسسات، تشجيع المؤسسات السودانية على إعتقاد المحاسبة الاستراتيجية في طبيعة عملها كإحدى الاتجاهات الحديثة في علم المحاسبة.

توصلت الدراسة إلى أن توفير المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لمعلومات تساعد الإدارة على أداء وظيفة الرقابة ويؤثر على الأداء المالي للمؤسسات، قيام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بتجميع البيانات التي تساعد الإدارة في وظيفة التخطيط يؤثر على الأداء المالي للمؤسسات، توفير معلومات تساعد على إتخاذ قرارات الإستثمار الإستراتيجية وإعداد الموازنات الرأسمالية يؤثر على الأداء المالي للمؤسسات. أوصت الدراسة بتشجيع إدارات المنشآت على الإهتمام بوضع الإستراتيجيات الإدارية التي تمكنهم من زيادة القدرات التنافسية لمنشآتهم وتحقيق أهدافها، زيادة وعي متخذي القرارات في المنشآت بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال إبراز مزاياها وأهميتها في تحقيق إستراتيجيات الإدارة، تشجيع إدارات المنشآت على النقيوم الدوري والمستمر لأدائها المالي والإداري من خلال إبراز أهمية ذلك بالنسبة لرفع كفاءة الأداء وإستمرارية المنشأة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الرقابة والأداء المالي للمؤسسات وذلك من خلال إستخدام بعض الأساليب، وتختلف عن دراستي بتناولها دور أهم أساليب

(1) إبراهيم مصطفى حقار أحمد، أثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء المالي والإداري للمؤسسات، دراسة ميدانية، جامعة ام درمان الإسلامية، معهد البحوث والدراسات الاستراتيجية، رسالة ماجستير في التخطيط الاستراتيجي القومي غير منشورة، 2017م.

المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة في الشركات الصناعية اليمينية في تحسين الأداء المالي والإداري معاً وكذا إستعراض لأهم طرق تحسين الأداء المالي والإداري لتلك الشركات.

دراسة (نعيم وقاسم, 2017م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن شركات المقاولات تواجه تحديات كبيرة يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على استمراريته في أداء مهامها الأساسية التي وجدت من أجلها وبالتالي قد تؤدي هذه المشاكل إلى فشلها وتصفيته، مما يتطلب وضع حلول وإتخاذ إجراءات فعالة تساعد الشركات على تجاوز مشاكلها من أجل إستمراريتها في تحقيق أهدافها. وتكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع الإستمرارية في شركات المقاولات بإعتبار أن الشركة وجدت من أجل أن تستمر لحين تحقيق أهدافها. وقد هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم الإستمرارية وأهميتها لدى شركات المقاولات وتحديد أهم العوامل أو الأسباب التي تحد من قدرة الشركة على الإستمرار في تحقيق أهدافها، فضلاً عن تحديد الوسائل والإجراءات التي من الممكن أن يكون لها دور فعال في تجنب الشركات لحالات الفشل التي تتعرض لها من جرّاء مؤثرات داخلية أو خارجية أوجدتها بيئة الشركة التي تعمل فيها، ولأجل تحقيق هذه الأغراض استخدمت عينة عشوائية بسيطة يعملون كمدرّاء مفوضين في شركات المقاولات في محافظة الديوانية. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها أن الجهد البشري يلعب دوراً مؤثراً سواء في نجاح أو فشل شركات المقاولات، فضلاً عن ذلك أشارت الاستنتاجات إلى أن هناك العديد من العوائق التي تواجه الشركات أهمها حالات الفساد الإداري والمالي التي يمارسها كبار موظفي الإدارات الحكومية في إحالة المناقصات على شركات المقاولات أو في صرف مستحققاتها أو إستلام المشاريع المنفذة منها والتي تؤدي إلى حرمان عدد كبير من الشركات من الحصول على أعمال أو تحملها تكاليف إضافية تحت مسميات عديدة، كما كشفت الدراسة أيضاً عن أن التغيير في السياسات والقوانين الحكومية كان له الأثر الواضح في عرقلة أعمال شركات المقاولات.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة أقتصرت على عملية تقييم العوامل المؤثرة على إستمرارية شركات المقاولات من خلال دراسة العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الإستمرارية، بينما دراستي أنها تناولت

(1) نعيم تومان الزيايدي , قاسم محمد البعاج , تقييم العوامل المؤثرة على إستمرارية المنشأة , دراسة تطبيقية على عينة من شركات المقاولات , مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية , المجلد 19 , العدد 1 , 2017 , ص ص 204-222.

أهم المعوقات والعوامل المؤثرة على إستمرارية الشركات وكذا وسائل لدعم الإستمرارية للشركات كدعم الميزة التنافسية وجودة الأرباح.

دراسة (محمد حازم , 2017 م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظم التكاليف البيئية تؤثر على إتخاذ القرارات الإستراتيجية للمحافظة على إستمرارية الشركات الصناعية لإيصال النتائج للجهات المستفيدة مع الأخذ بالاعتبار الآثار البيئية والإلتزامات والتكاليف المترتبة عليها من خلال الدراسة الميدانية للتعرف على الممارسات الحالية من قبل الشركات والتعرف على المداخل والطرق المستخدمة في تحديد التكاليف البيئية وتسلط الضوء لنظم التكاليف البيئية على إتخاذ القرارات الإستراتيجية لبيان مدى اهتمام المحاسبة البيئية مع بيان دور التكاليف البيئية على أبعاداً لقرارات الإستراتيجية لتدعيم عوامل نجاح الشركات في إستشراف المستقبل ودعم إستمرارية الشركات الصناعية. وقد هدفت الدراسة الى التعرف على المداخل والطرق المستخدمة في قياس التكاليف البيئية , تسلط الضوء لنظم التكاليف البيئية على إتخاذ القرارات الإستراتيجية لبيان مدى إهتمام المحاسبة بالبيئة وهل لدى المنشآت الصناعية سياسات بيئية متبعة. وقد أعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في بناء القاعدة النظرية ثم إعتداد المنهج التحليلي الكمي من خلال دراسة حالة الشركة العامة للزيوت النباتية وتقديم اطار مقترح لتحديد نظم التكاليف البيئية كونه يدعم مقومات اتخاذ القرارات الإستراتيجية. وقد تقدمت الدراسة بعدة نتائج من أهمها ضرورة تطبيق نظم التكاليف البيئية في الشركات الصناعية بهدف خلق قاعدة معلومات جيدة وفي وقت قريب تلبي حاجة مستخدميها من أطراف داخلية وخارجية مع إعتداد التدقيق البيئي من قبل الرقابة المالية, مع ضرورة إبراز دور الشركات في حماية البيئة وتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات من منظور إستراتيجي في الشركة والبيئة المحيطة بها, بالإضافة الى ضرورة فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الصناعية غير المباشرة لتذليل المشكلات التي قد تظهر في وقت مبكر بهدف القياس المحاسبي السليم بالإضافة الى الإفصاح عن الإلتزامات البيئية والذي سيعزز من قدرتها التنافسية ومواكبة التحديات التي تواجه الشركة من الإغلاق. وقدمت عدة توصيات من أهمها: واقترح الباحث من خلال الدراسة بإعتداد الإطار المقترح لتحديد نظم التكاليف البيئية

(1) محمد حازم إسماعيل الغزالي , إطار مقترح لدراسة أثر نظم التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الاستراتيجية ودعم إستمرارية المنشآت الصناعية دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية في العراق, جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة, 2017م.

في الشركات الصناعية العراقية لمعالجة التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الصناعية غير المباشرة وبيان مدى مساهمة تلك التكاليف في عملية ترشيد القرارات الإستراتيجية والذي يدعم إستمرارية الشركات الصناعية.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد بينت أثر نظم التكاليف البيئية على إتخاذ القرارات الإستراتيجية للمحافظة على إستمرارية الشركات الصناعية بما يسهم في إيصال النتائج للجهات المستفيدة مع الأخذ بالإعتبار الآثار البيئية والإلتزامات والتكاليف المترتبة عليها، وتختلف عن دراستي أنها أسهمت في معرفة الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات وكذلك أسهمت في التعرّف على أهم المعوقات والمشاكل التي تواجه الشركات الصناعية اليمينية وتحد من الإستمرار بنشاطها.

دراسة (محمد نسمان, 2017م) (1)

تمثّلت مشكلة الدراسة في معرفة الأثر المترتب من تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالتكامل مع إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على تحقيق فرض الإستمرارية في المنشآت, وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة عن الموارد البشرية، إذ أنها مدخل قديم معاصر يوضح قيمة الموارد البشرية في المنشأة ودورها في تحقيق النجاح والأهداف، فإعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المنشأة يقود إلى إبراز القيمة الكبيرة لهذه الموارد فضلاً عن الإستثمار فيها لزيادة كفاءتها وفعاليتها وهو ما يُعزز مساهمتها في تحقيق النجاح في المنشأة. واستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي. كما هدفت الدراسة للتعرف على بطاقة الأداء المتوازن، حيث أنها أداة فاعلة في عمليات التخطيط والرقابة وترجمة إستراتيجية المنشأة من خلال تحقيق أهدافها الفرعية، وهذه الدراسة أهتمت بدراسة أثر التكامل بين هذين المفهومين على تحقيق فرض الإستمرارية للمنشآت. طبقت هذه الدراسة على شركات مجموعة الإتصالات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وقد استخدمت المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهدافها وإختبار فرضياتها، حيث أعتمدت الدراسة في جمع البيانات والمعلومات على المصادر الثانوية المتمثلة في الإطار النظري، وكذلك المصادر الأولية المتمثلة في قائمة إستقصاء (إستبانة) استهدفت أفراد العينة من العاملين في شركات

(1) محمد عمر نسمان , اثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الاداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية , جامعة الازهر غزة , فلسطين , رسالة ماجستير في المحاسبة, غير منشورة , 2017م.

مجموعة الإتصالات الفلسطينية بغزة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها إن محاسبة الموارد البشرية هي مدخل لقياس قيمة المورد البشري ودوره الريادي في المنشأة، وبالتالي فقد اعتُبر أصلاً من أصولها يمكن الأستثمار فيه لتحقيق المنافع والأهداف , هناك علاقة إيجابية بين تحقق فرض الإستمرارية لشركات مجموعة الإتصالات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وبين تطبيق محاسبة الموارد البشرية وكذلك إستخدام بطاقة الأداء المتوازن فيها, وكذلك وجود علاقة تكاملية بين محاسبة الموارد البشرية وبطاقة الأداء المتوازن، مما يفتح مجالاً لقياس إستمرارية المنشأة من منظور آخر وهو مؤشر الأداء، إلى جانب المؤشرات المالية. وكانت أهم توصيات تلك الدراسة، ضرورة الإهتمام بتطبيق محاسبة الموارد البشرية وبطاقة الأداء المتوازن في بيئة العمل، لما لهذين المفهومين من دور فاعل في إبراز قيمة الموارد البشرية وتأثير أدائه في مختلف مستويات المنشأة وصولاً إلى تحقيق إستراتيجيتها وأهدافها، ضرورة التركيز على بُعد التعلم والنمو في بطاقة الأداء المتوازن والذي يرتبط بشكل مباشر وكبير بالموارد البشرية، الأمر الذي يخلق تكاملاً بين النظامين يؤثر بذلك على البُعد المالي لبطاقة الأداء والذي يقيس مالياً نجاح المنشأة وإستمرارها في سوق العمل.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الأثر المترتب من تطبيق محاسبة الموارد البشرية بالتكامل مع إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على تحقيق فرض الإستمرارية في المنشآت وتتفق مع دراستي في تناولها موضوع الإستمرارية، وتختلف عن دراستي أنها تناولت دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية بالإضافة إلى إبراز أهم المعوقات التي تحد من الإستمرارية.

دراسة (لبنى , 2017م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم دقة البيانات التي توفرها الأنظمة التقليدية في الشركات الصناعية في العراق مما انعكس سلباً على القرارات التي تتخذها في مجالات عديدة، بالإضافة إلى أن هذه الانظمة لم تعد قادرة على توفير مؤشرات أداء تُمكن هذه الشركات من قياس وتحسين أدائها وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف في ظل بيئة عمل تمتاز بالمنافسة الحادة المحلية والدولية بشكل خاص. وتمثل الهدف

(1) لبنى هاشم نعمان, اثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية, جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة, 2017م.

الرئيسي لهذه الدراسة في دراسة أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء في الشركات الصناعية العراقية، وتوضيح لأهمية توفر الخصائص النوعية في المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف لأغراض تحسين كفاءة الأداء. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم إستمارة إستبانة بالإعتماد على الإطار النظري، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الإستنتاجات لعل من أهمها أن نظام (ABC) يحسن من جودة المعلومات ويحسن من كفاءة الأداء من خلال توفيره بيانات تكاليف أكثر دقة وملائمة تستخدم لإدارة التكاليف والإيرادات لتجنب المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة نتيجة إتخاذ قرارات غير صحيحة بناءً على بيانات تكلفة غير دقيقة كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أحد أهم أساليب تحسين الأداء مما يؤدي إلى دعم القدرة التنافسية. وكانت اهم التوصيات ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لكونه يحسن من جودة المعلومات وذلك من خلال توفيره معلومات تتصف بالدقة والملائمة والتي يمكن على أساسها تكوين قاعدة بيانات مالية وغير مالية واضحة ومفهومة ومفصلة لكافة الأنشطة والتي تُمكن الإدارة من صياغة مجموعة من المؤشرات لأغراض الرقابة وتقويم الأداء وبالتالي تحسينه.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء في الشركات الصناعية العراقية، بينما تناولت دراستي دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمتمثلة بـ نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات.

دراسة (محمد عثمان, 2017م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية معالجة مشاكل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تبني إستراتيجية خفض تكلفة المنتجات مع المحافظة على جودتها وتحسينها والرقابة عليها وأن تكون أقل تكلفة للمنافسين في المنشأة للحصول على ربح مرتفع يمكنها من إستمرارها في الصناعة على المدى القصير والطويل، ولتتم ذلك من خلل إتباع أنظمة التكاليف وفق الأسس العلمية الدقيقة للحصول على المعلومات المالية أو غير المالية. وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التكلفة المستهدفة التي تساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية، والتعرف على مدى فاعلية التكلفة المستهدفة في توفير المعلومات

(1) محمد عثمان إبراهيم أحمد، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية، دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2017م.

الملائمة التي تساعد إتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية، والتعرف على التكلفة على أساس النشاط التي تؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية. تناولت الدراسة مجموعة من الفرضيات تتمثل في: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تحقيق الرقابة الفعّالة على التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يؤثر في تحقيق الرقابة على التكاليف في المنشآت الصناعية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في: إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف، ويساعد في توفير معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية السودانية.

يتّضح للباحث بأن هذه الدراسة تتفق مع دراستي في تناولها الإستمرارية كمتغير تابع، وتختلف عن دراسة الباحث في أن هذه الدراسة تناولت الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في دعم الميزة التنافسية والإستمرارية، بينما تناولت دراستي دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات، وكذا توضيح أهم الطرق التي تدعم عملية النمو والإستمرارية في الشركات كدعم القدرة التنافسية وجودة الأرباح.

دراسة (هبة، 2017م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الشركات الصناعية العاملة بولاية نهر النيل لا تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية مما أثر سلباً على أداء تلك الشركات من تخطيط ورقابة على العملية الإنتاجية مما أدى إلى تدني أرباح تلك الشركات وأتخاذ القرارات غير الرشيدة تجاه ذلك. وهدفت الدراسة إلى التعريف بأهمية إستخدام نظام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بصورة سليمة، وكذا إستخدام اساليب التخطيط السليم والرقابة المحكمة وذلك لتحقيق أهداف الشركة محل الدراسة بكفاءة وفاعلية، وربط المعلومات التي تقدمها أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بعملية التخطيط الفعال ونجاح الخطط الإنتاجية التي تم وضعها واكمال ذلك بعملية الرقابة على تنفيذ هذه الخطط. وأستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر معلومات تتصف بالدقة مما يساعد في تخطيط العملية الإنتاجية وزيادة

(1) هبة جعفر حسن، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية دراسة ميدانية في الشركات الصناعية بولاية نهر النيل، جامعة شندي، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، 2017م.

نظام الرقابة في الشركات الصناعية، وأن تحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة تتصف فيه المنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج تساعد في توفير معلومات تتصف بالدقة، وأن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يزيد من فاعلية العملية الإنتاجية ويسهل عملية الرقابة. وقد أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها على الشركة أن تبني نظم تكاليف حديثة ملائمة مثل نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة، سيعمل على تطوير آلية العمل في هذه الشركات لما يوفره من بيانات ومعلومات أكثر دقة وملائمة لعملية إتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وفاعلية. وضرورة العمل على توفير الكوادر البشرية المؤهلة والمدرّبة من ذوي الإختصاص بحيث يكونوا قادرين على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال وذلك لضمان التوصل للنتائج السليمة والدقيقة والتي يمكن الإعتماد عليها.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بالنسبة للإدارة، وكذا استخدام في عملية التخطيط السليم والرقابة المحكمة وذلك لتحقيق أهداف الشركة، بينما دراستي بيّنت الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وعرض طرق ومقاييس تحسين الأداء ومحددات تحسين الأداء وكذلك أهم المعوقات والعوامل المؤثرة على إستمرارية الشركات ووسائل دعم إستمرارية الشركات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية الشركات .

دراسة (فضل وبشير, 2018م) ⁽¹⁾

تمثّلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام المنشآت الصناعية السودانية بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الرغم من دورها الهام في دعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. وقد هدفت الدراسة إلى بيان دور تطبيق أسلوب التحسين المستمر وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية. توصلت الدراسة لعدة نتائج منها : يسهم أسلوب التحسين المستمر في خفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية ، ويسهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بخفض تكلفة رأس المال غير المستثمر في مدخلات الإنتاج لدعم القدرة التنافسية. وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها رفع الوعي بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، والعمل

(1) فضل الله بربر جعفر, بشير بكري عجيب, دور أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية, مجلة كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا, العدد 2, 2018م, ص ص 129- 170.

على عقد دورات تدريبية لبيان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لمنشآت الأعمال لدعم القدرة التنافسية.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد أسهمت في بيان الدور الذي يلعبه أسلوب التحسين المستمر والإنتاج في الوقت المحدد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، وتختلف عن دراستي أنها أسهمت في بيان دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات من خلال إستخدام أربعة أساليب والمتمثلة ب نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكلفة المستهدفة.

دراسة (فلاح، والهادي , 2018)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية: هل تساعد التكلفة المستهدفة في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية في العراق. هل يساعد تطبيق الإنتاج في الوقت المحدد في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية في العراق. وتمثلت أهمية الدراسة في أن هذه الدراسة إضافة علمية للمكتبات الأكاديمية في العراق حيث أنها توفر مادة علمية تساعد الطلاب والباحثين في معرفة دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية. وقد هدفت الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها: التعرف على كيفية قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية. التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. إختبار وتطبيق ومعرفة أثر تطبيق نظامي التكلفة المستهدفة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية , وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يوفر معلومات عن مختلف البدائل التي تسهم في تحديد وقياس تكلفة المنتجات الصناعية. نظام الإنتاج في الوقت المحدد قادر على تلافي أوجه قصور الأنظمة التقليدية في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية. وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة بالآتي: يجب علي المنشآت العراقية بشتى أنواعها صناعية, تجارية, خدمية خاصة أو عامة ومراجعة أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة حالياً بعد أن ثبت إن بها العديد أوجهه القصور.

(1) فلاح هادي صالح عجاج، والهادي آدم محمد إبراهيم، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية في العراق , الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، المجلد 30 ، العدد 3 ، ص ص87-113 ، 2018م.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية في العراق والإنتاج في الوقت المحدد ودوره في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية في العراق، بينما دراستي بينت دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحديد سعر تنافسي في الشركات الصناعية اليمنية ودور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الربح المستهدف للشركات الصناعية اليمنية، وكذا بينت دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية اليمنية مما يؤدي إلى إستمرارية ونمو هذه الشركات.

دراسة (أشرف, 2018م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إدراك القائمين على إدارة المنشآت المالية لأهمية الإجراءات التحليلية في المراجعة و برنامج مراجعة النظر كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة يؤثر إيجاباً في تحقيق جودة عملية المراجعة مما ينعكس بصورة إيجابية في تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي إمكانية الحكم على إستمرار المنشآت المالية في ممارسة نشاطها من عدمه، والهدف من هذه الدراسة يمثل في الإجابة عن ذلك التساؤل من حيث تأطير الإطار النظري والمفاهيمي عن متغيرات الدراسة أولاً فضلاً عن إختبار نماذج العلاقة والتأثير، وتبسيط الضوء على مكاتب المراجعة الخارجية الخاصة العاملة في العراق. وأستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها : هناك علاقة إرتباط وتعاضم التأثير المعنوي للإتجاهات الحديثة بأبعادها في المراجعة علي جودة التقارير المالية من خلال جودة المراجعة , فضلاً عن وجود علاقة إرتباط وتعاضم التأثير المعنوي للإتجاهات الحديثة بأبعادها في المراجعة على إستمرارية المنشآت من خلال جودة التقارير المالية عبر جودة المراجعة , ومن أهم التوصيات التي جرت بها الدراسة أنه يجب على مكاتب المراجعة ضرورة تطبيق الإتجاهات الحديثة في المراجعة لما لها من دور في تحقيق جودة المراجعة مما ينعكس بصورة إيجابية على تحقيق جودة التقارير والحصول على مؤشرات يمكن من خلالها تقويم مدى ملائمة فرض الإستمرارية من عدمه.

(1) أشرف هاشم العبدون , الإتجاهات الحديثة في المراجعة وإنعكاساتها على إستمرارية المنشآت وفق منظور تحقيق جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في العراق, جامعة النيلين , السودان رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة , 2018م.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت موضوع إستمرارية المنشآت بإستخدام الأتجاهات الحديثة للمراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات عن إستمرارية المنشآت في العراق واتفقتا في إستعراض أهم المشاكل التي تحد من الإستمرارية, بينما تختلف عن دراستي أنها تناولت موضوع الإستمرارية في الشركات الصناعية من خلال بيان الدور الذي يمكن أن تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في نمو وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

دراسة(محمد مروان, 2018م)⁽¹⁾

تمتّت مشكلة الدراسة في معرفة تأثير الهيكل التمويلي المتمثل بـ(التمويل الداخلي , التمويل الخارجي , والمديونية) على إستمرارية الشركات المتمثلة بـ(نسبة السيولة, نسبة الربحية) في الشركات الصناعية الاردنية . وأستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي , وقد هدفت الدراسة لمعرفة أثر الهيكل التمويلي على إستمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية , واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي , وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها : وجود أثر عند مستوى دالة (0.05) للهيكل التمويلي على ربيحة السهم في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية , وعدم وجود أثر عند مستوى دالة (0.05) للهيكل التمويلي على العائد على رأس الأموال المستثمرة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية . كما تقدمت الدراسة بمجموعة من التوصيات من بينها : ضرورة الإهتمام بتحقيق الهيكل التمويلي الأمثل ما أمكن , كونها واحدة من الإهتمام بالنجاح لعمل هذه الشركات , من خلال أن المراجعة والتحليل المستمر للواقع المالي للشركة بحثا عن تحقيق الموازنة بين الهيكل التمويلي من الأموال المملوكة والأموال المقترضة.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة أوضحت أثر الهيكل التمويلي للشركات والمتمثل بـ التمويل الداخلي, التمويل الخارجي, والمديونية على إستمرارية الشركات الأردنية, وتتفق مع دراستي في تناولها موضوع الإستمرارية كمتغير تابع, بينما تختلف عن دراستي في كونها أوضحت الدور الذي تقوم به أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملية النمو ودعم إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية, مع إستعراض أهم العوامل المؤثرة على الإستمرارية وكذا التطرق لأهم وسائل دعم إستمرارية الشركات.

(1) محمد مروان ربيع, أثر الهيكل التمويلي على إستمرارية الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية, جامعة الاسراء, الاردن, رسالة ماجستير في المحاسبة, غير منشورة, 2018م.

دراسة (سارة, 2018م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة إجراءات المراجعة اللازم تنفيذها بواسطة مراقب الحسابات بشأن تحديد قدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط وإعداد تقرير المراجعة عن القوائم المالية الذي يتضمن الإفصاح عن فرض الإستمرارية، وكذا معرفة موقف مراقبي الحسابات من تقييم الإستمرارية وماهي أبعاد مخاطر المراجعة المتعلقة بالإستمرارية. وأستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وهدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء التقرير عن إستمرارية المنشأة وذلك عن طريق معرفة تأثير مخاطر المراجعة ومصادرها ومكوناتها وأبعادها المختلفة والأحداث اللاحقة للميزانية على التقرير عن إستمرارية المنشأة وبدورة على إستمرارية المنشآت, وتأثرها بتحفظات مراقب الحسابات إن وجدت وبموقفة إتجاهها , وتأثير مستخدمي المعلومات بهذا الموقف وأثر ذلك على سمعة مراقب الحسابات وإحتمال تعرضه للمسألة القانونية , وبيان طرق تقدير مخاطر المراجعة وأدوات تدنيها وتأثيرها على قدرة المنشأة على الإستمرار . وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مخاطر المراجعة وتقرير مراقب الحسابات عن الإستمرارية , وأنه يجب أن يتم تدعيم استقلال مراقب الحسابات وحمايته , وأن تدريبه وتأهيله أمراً ضروريا لمساعدته على أداء عمله بكفاءة وفاعلية , كما يجب عليه أن يأخذ مخاطر المراجع بعين الإعتبار عند تخطيطه لعملية المراجعة , والذي يتم في ضوء قياس المخاطر بمكوناتها عند تنفيذ عملية المراجعة وكذلك عند إصداره لتقريره الذي يتم في ضوء تقييم المخاطر النهائية وأن يقوم بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن التي يمكن أن يقوم على أساسها بعملية المراجعة , على أن يتم ذلك قبل قيامه بإصدار تقريره وذلك للوصول إلى تقرير موضوعي عن مدى سلامة وصحة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة بصفة عامة ومدى قدرة المنشأة على الإستمرار بصفة خاصة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة قد عرضت تأثير مخاطر المراجعة ومصادرها ومكوناتها وأبعادها المختلفة والأحداث اللاحقة للميزانية على التقرير عن إستمرارية المنشأة وبدورة على إستمرارية المنشآت، بينما دراستي عرضت أهم المعوقات والعوامل المؤثرة على إستمرارية الشركات وكذلك وسائل معالجة فشل الشركات أو الحد منها.

(1) سارة طارق صلاح الدين, إطار مقترح لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء التقرير عن إستمرارية المنشآت, دراسة ميدانية, جامعة عين شمس, كلية الدراسات العليا, رسالة ماجستير في المحاسبة, غير منشورة, 2018م.

دراسة (عزة , 2018م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من الشركات الصناعية مازالت تعتمد على طرق تقليدية في خفض التكلفة بالرغم من ظهور مستجدات لإدارة التكلفة تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة، وتناولت سؤال الدراسة الرئيسي في معرفة ما أثر تطبيق تقنيات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الأداء في الشركات الصناعية بمنطقة القصيم في السعودية. وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق تقنيات إدارة التكلفة في الشركة الصناعية بمنطقة القصيم في المملكة العربية السعودية وأثر تطبيق هذه التقنيات على تحسين الأداء في تلك الشركات. وأستخدمت في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل وتفسير نتائج الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن الشركات الصناعية بمنطقة القصيم في المملكة العربية السعودية تطبق تقنيات إدارة التكلفة، وأن هذه الشركات تواجه معوقات تحد من تطبيق تقنيات إدارة التكلفة بهذه الشركات. وتقدمت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها: تنمية الوعي لدى الإدارات العليا بالشركات الصناعية بمنطقة القصيم في المملكة العربية السعودية بأهمية تطبيق تقنيات إدارة التكلفة ودورها في تحسين الأداء، وكذا ضرورة اهتمام الشركات الصناعية بمنطقة القصيم في المملكة العربية السعودية بتطبيق التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة لمواجهة التطورات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراستي من حيث تناولها تحسين الأداء كمتغير تابع من خلال دراسة العلاقة بين أساليب التكلفة الإستراتيجية لما لها من تأثير على تحسين الأداء في المملكة العربية السعودية، وتختلف عن دراستي في إستخدامها الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية كأسلوب التكاليف على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

(1) عزة أحمد طه، أثر تقنيات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الأداء بالشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية الشركات الصناعية بالقصيم، جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م.

دراسة (موسى, 2018م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة أهم المشاكل المتعلقة بالأنشطة اللوجستية التي تقدم بالموانئ من دخول بداية السفينة إلى الميناء وحتى مغادرتها منها والوقت المستغرق في عمليتي الشحن والتفريغ ومدى تأثيرها على جودة الخدمة المقدمة بالموانئ , كما أن الظروف الإقتصادية للبلاد بشكل عام لا تسمح باستخدام الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية. وهدفت الدراسة إلى معرفة أثر التطورات العالمية الحديثة على المنافسة بين الموانئ البحرية , وبيان أهمية الموانئ البحرية للإقتصاد القومي , وكذلك توضيح أثر التكامل بين أسلوبى التكلفة على أساس النشاط الموجة وبطاقة الأداء المتوازن على تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها إن إمكانية إحداث التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط وأثر ذلك على أداء المنظمات الخدمية وذلك بما يوفره نظام التكلفة على أساس النشاط من بيانات تفصيلية لتحسين مؤشرات الأداء بمقياس الأداء المتوازن, وإن الأساليب التقليدية المطبقة بالمنظمات الخدمية تواجه العديد من الإنتقادات , وبالتالي فقد كان الأهمية الإستعانة بالأساليب الحديثة لتفعيل الأداء بالمنظمات الخدمية وذلك للتوجه إلى الأداء الإستراتيجي طويل الأجل. كما تقدمت الدراسة بعدة توصيات من بينها العمل على تطوير نظم المعلومات بالمنظمات الخدمية وآليات تشغيله بما يؤدي إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة في الوقت المناسب, مع توفير كل الضمانات التي تضمن صحة هذه البيانات والمعلومات.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد أوضحت دور التكامل بين أسلوبى التكلفة على أساس النشاط الموجة وبطاقة الأداء المتوازن معاً على تحقيق ميزة تنافسية في الموانئ المصرية, بينما أوضحت دراستي دور كلاً من أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكلفة المستهدفة على حدة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

(1) موسى إبراهيم عفيفي , دور التكامل بين اساليب المحاسبة الاستراتيجية في تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , جامعة قناة السويس , المجلد 9 العدد 2 , 2018م ص ص 293-265.

دراسة (نجوى, 2018م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المؤسسة الاقتصادية تسعى لتعظيم قيمتها، هذه الأخيرة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بعدة عناصر أهمها تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال إمتلاكها لتكنولوجيا أفضل، فعالية أنظمتها الإنتاجية، إستخدامها أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية. وقد وضعت الدراسة التساؤل الآتي الى أي مدى تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية لولاية سطيف الجزائرية. وقد هدفت الدراسة إلى تبيان ما يمكن أن يساهم به أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسيتها؛ وإظهار ما يمكن أن يساهم به أسلوب التكلفة المستهدفة في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسيتها؛ وإبراز ما يمكن أن تساهم به بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسيتها. وقد أستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على نموذج إستبانة لجمع البيانات. وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها : يؤثر تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على جودة وتكلفة وحجم الإنتاج، كما يعزز المركز التنافسي للمؤسسة، ويزيد من فاعلية الإجراءات الرقابية على عناصر التكاليف المختلفة، ويخفض تكلفة العنصر البشري وحجم وتكلفة المخزون. وقدمت الدراسة عدة توصيات من أهمها: الخوض في مجال دراسات أخرى من جوانب الموضوع منها دور الأساليب الحديثة في تفعيل حوكمة الشركات وأثر العوامل الموقفية في تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد أوضحت الدور الذي تسهم به الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية في الجزائر من خلال ثلاثة أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية، بينما أوضحت دراستي دور كلاً من أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن وإدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكلفة المستهدفة على حدة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

(1) نجوى قمازي , مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف , جامعة فرحات عباس سطيف , الجزائر, رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة, 2018م.

دراسة (Sbarah ، 2018) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة ما إذا كان هناك تأثير إستراتيجي لتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في إتخاذ القرارات الإستثمارية في الشركات الصناعية الأردنية، بالإضافة إلى تقييم تلك القرارات بطريقة تحقق التوازن في الأداء، وما إذا كانت قد ساهمت في زيادة عائدات الإيرادات إلى الحد الأقصى. وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمتمثلة بالأساليب التالية (التكلفة المستهدفة ، وبطاقة الأداء المتوازن ، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد) في إتخاذ القرارات الإستثمارية في الشركات الأردنية. وقد أستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على نموذج إستبانة لجمع البيانات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أنه يوجد تأثير لتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ممثلة بمتغيرات الدراسة في إتخاذ قرارات الإستثمار في الشركات الصناعية الأردنية. وقدمت الدراسة عدة توصيات منها: ضرورة إستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من قبل الشركات الأردنية والعناية بمجالاتها المختلفة لتكون قادرة على التفاعل والإستجابة مع البيئة المحيطة بها.

يتضح للباحث أنّ هذه الدراسة قد هدفت إلى تحديد أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمتمثلة بالأساليب التالية (التكلفة المستهدفة ، وبطاقة الأداء المتوازن ، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد) في إتخاذ القرارات الإستثمارية في الشركات الصناعية الأردنية، بينما هدفت دراستي أسهمت بيان الدور الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال الأساليب التالية (التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة) في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمينية.

(1) Sufian Salameh Sbarah , **The Impact of Strategic Management Accounting Techniques in Taking Investment Decisions in the Jordanian Companies** , International Business Research ,2018, Canada , pp:145-156.

دراسة (مرودة، 2019م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تفعيل دور المحاسبة الإدارية في إدارة التكلفة الإستراتيجية لسلاسل الإمداد في المنشآت الصناعية. وقد هدفت الدراسة إلى دراسة مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية على إمتداد سلسلة الإمداد، ودور مدخل إدارة التكلفة البينية في توفير المعلومات اللازمة لترشيد قرارات خفض التكلفة عبر سلسلة الإمداد ، بالإضافة إلى إقتراح نموذج محاسبي لتفعيل تطبيق مدخل إدارة التكلفة البينية يكون ملائماً للمنشآت الصناعية، من خلال تطوير وحوكمة العلاقات التعاونية مع الموردين في ضوء نظام إدارة التكلفة المتكامل، كما سعت الدراسة أيضاً إلى إجراء دراسة حالة بُغية إستكشاف كيفية ممارسة إدارة التكلفة عبر سلسلة الإمداد عملياً مقارنة بالنموذج المقترح، وتحديد العوامل الرئيسة المؤثرة في هذه الممارسات، وأخيراً تم إجراء إختبار ميداني لصلاحية النموذج المقترح عن طريق إستبيان مدى توافق وتوافر مقوماته الأساسية في بيئة التطبيق العملية لشركات صناعة تجميع السيارات التي تعمل في مصر .

وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة التكلفة البينية هي المدخل للإدارة الإستراتيجية للتكلفة عبر سلسلة الإمداد ، والتي تمثل إمتداداً لتطبيق أساليب إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة/التحسين المستمر) خارج الحدود التنظيمية للمنشآت، من خلال بناء علاقات تعاونية مستقرة طويلة الأجل مع الموردين قوامها الثقة والإلتزام وتبادل المعلومات والمنفعة المشتركة ، إن المقومات الأساسية لممارسات إدارة التكلفة البينية في الشركة محل الدراسة كانت مماثلة لمقومات ومراحل النموذج المقترح، مما يعد دليلاً على إمكانية التطبيق العملي للنموذج المقترح في المنشآت الصناعية. وأخيراً جاءت متوسطات آراء العاملين لدى شركات تجميع السيارات في مصر نحو وجود إدراك بشأن الإلمام بالمفاهيم العلمية والإجراءات الفنية للنموذج المقترح لتفعيل تطبيق إدارة التكلفة البينية، بالإضافة إلى إقتناعهم بأهمية المعلومات التي توفرها هذه الإجراءات والمفاهيم.

تختلف هذه الدراسة عن دراستي في أنها تبحث في توفير المعلومات اللازمة لترشيد قرارات خفض التكلفة عبر سلسلة الإمداد التي تمثل إمتداداً لتطبيق أساليب إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة / التحسين المستمر) في المنشآت الصناعية المصرية، بينما دراستي تبين أهم الطرق والوسائل العلمية التي من شأنها تحسين

(1) مرودة عمر أحمد عبد الجواد، أساليب تفعيل دور المحاسبة الإدارية في إدارة التكلفة الإستراتيجية لسلاسل الإمداد في المنشآت الصناعية (دراسة حالة القاهرة: جامعة أسيوط ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2019م.

الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية وذلك بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المتمثلة ب(التكاليف على أساس النشاط، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، إدارة الجودة الشاملة).

دراسة (ولاء وآخرون , 2019)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التغيرات الهامة التي طرأت على بيئة التصنيع الحديثة خلال الفترة الأخيرة أدت إلى صعوبة التنبؤ باتجاه تلك التغيرات وذلك بسبب التغيرات التكنولوجية المتلاحقة , الحاجة إلى الوفاء بمتطلبات العملاء المتغيرة بإستمرار المنافسة الشديدة بين المنشآت في مجال تخفيض التكلفة , إرتفاع مستوى الجودة , قصر دورة حياة المنتج وعولمة الأسواق كل ذلك أدى إلى جعل العملية الإدارية أكثر تعقيداً, وجعل المنشآت تسعى إلى التركيز على الأنشطة والعمليات التي تحقق لها ميزة تنافسية, إلى البحث عن طرق وأساليب جديدة لإدارة عملياتها , لذا أصبح التعهد عنصراً أساسياً في إستراتيجية بعض المنشآت ممثلاً كأداة جديدة لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء. وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في زيادة فاعلية تطبيق قرارات التعهد وذلك من خلال تحليل مضمون ودوافع قرارات التعهد، وكذا أثر تلك الدوافع في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية وعرض وتحليل عوامل نجاح تطبيق قرارات التعهدات ومعوقات التطبيق. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن اتخاذ قرارات التعهد أصبح أمراً ضرورياً في سبيل تدعيم المنشآت لقدرتها التنافسية، ويتحقق ذلك من خلال إستخدام اساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة والملائمة في نفس الوقت والتي توفر قدر من المعلومات المحاسبية التي تساعد في تدعيم وترشيد إتخاذ قرارات التعهد. وقدمت الدراسة توصياتها من أهمها إجراء العديد من الدراسات التحليلية عن تبويب قرارات التعهد إلى مجموعات متجانسة بهدف إستخدام أساليب الإدارية المتقدمة الملائمة لكل فرد، وكذا دراسة تطبيقية لترشيد قرارات التعهد بإستخدام أساليب التكلفة المستهدفة , سلسلة القيمة, التحسين المستمر, ودور كل أسلوب في توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتدعيم قرارات التعهد.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد هدفت إلى إبراز أهمية إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في زيادة فاعلية تطبيق قرارات التعهد وذلك من خلال تحليل مضمون ودوافع قرارات التعهد في المنشآت

(1) ولاء سيد محمد, وآخرون , دور أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في ترشيد قرارات التعهد بهدف تخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية , مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , جامعة اسبوط , العدد67 , 2019م, ص ص 253-283.

الصناعية المصرية، بينما دراستي تناولت الدور الذي من الممكن أن تلعبه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أساليبها الحديثة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات.

دراسة (القطيني وآخرون, 2020م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى الاستفادة من أسلوب سلسلة القيمة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم قدرة المنشآت الصناعية على الإستمرار والبقاء، وما إذا كان أسلوب سلسلة القيمة سيؤدي الى تحقيق زيادة في حجم أرباح تلك المنشآت. وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وبيان مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المنشآت الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمّان بالتركيز على أسلوب سلسلة القيمة وكذا بيان تأثير هذا الأسلوب لدعم إستمرارية المنشآت. وقد أستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أنه يوجد تطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية ولكن بدرجة متفاوتة لكل أسلوب في المنشآت الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمّان، وأنه يود أثر لتطبيق المنشآت الصناعية المساهمة العامة لأسلوب سلسلة القيمة. وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها: التأكيد على المنشآت الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمّان للأوراق المالية بتطوير العاملين في المنشأة نحو التقنيات الحديثة لسلسلة القيمة، وبتطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لاتي تناسبها وتطوير تطبيق سلسلة القيمة.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد أوضحت مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المنشآت الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمّان بالتركيز على أسلوب واحد فقط (أسلوب سلسلة القيمة) وكذا بيان تأثير هذا الأسلوب في دعم إستمرارية المنشآت الأردنية. بينما دراستي تناولت الدور الذي من الممكن أن تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية وذلك بإستخدام أربعة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتناولت دراستي أيضاً أهم المعوقات والعوامل المؤثرة على إستمرارية المنشآت وكذلك وسائل معالجة فشل المنشآت أو الحد منها.

(1) القطيني وآخرون, دور المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية في دعم إستمرارية المنشآت باستخدام أسلوب سلسلة القيمة : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمّان , الاردن , عمان , مركز البحث وتطوير الموارد البشرية , مجلة رماح للبحوث والدراسات , العدد40, 2020م , ص ص 53-90.

دراسة (إبراهيم, 2020م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في زيادة كفاءة الأداء المالي بالمؤسسات الخدمية في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم بين منشآت الأعمال عالمياً ومحلياً، وبما أن المؤسسات الخدمية الليبية جزء من منشآت الأعمال التي تتأثر بهذه المنافسة وتسعى لزيادة كفاءة أداؤها والتحكم في تكاليفها فلا بد لها من استخدام أساليب حديثة لتحسين جودة منتجاتها لإرضاء العملاء وذلك لضمان الإستمرارية والإستقرار والبقاء. وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث لإدارة التكلفة في زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية، دراسة العلاقة بين التكلفة على أساس النشاط كأسلوب حديث لإدارة التكلفة و زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية، دراسة وإختبار العلاقة بين القياس المرجعي كأسلوب حديث لتقويم التكلفة وزيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية، التعرف على أثر بطاقة قياس الأداء المتوازن كأسلوب حديث لتقويم التكلفة في زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية، والتعرف إمكانية تطبيق الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات الخدمية، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها: ساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخفيض التكاليف دون المساس بالتنوع والشروط القانونية لمنح الدرجات العلمية للبرامج الدراسية. إعتاد أسلوب التكلفة المستهدفة بالقياس الموضوعي للتكاليف غير المباشرة ساهم في رفع كفاءة الأداء المالي، ساعد أسلوب القياس المرجعي في توفير المناخ الملائم وتعزيز الرغبة لدى الإدارة والعاملين فيها على تبني سياسة التغيير نحو كل ما هو أفضل وجديد. وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها: توجيه إدارة جامعة سرت بإنشاء قسم خاص بمحاسبة التكاليف وتقديم التسهيلات اللازمة للتدريب على الأساليب الحديثة، التدريب العملي لموظفي الجامعة على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وإطلاعهم على المستجدات العلمية في هذا المجال، تزويد مؤسسات التعليم بالوسائل والأساليب التي تمكنها من معالجة نقاط الخلل في الوقت المناسب.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة قد أوضحت الدور الذي تلعبه الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية في زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية الليبية، من خلال إستخدامها لبعض أساليب المحاسبة

(1) إبراهيم علي حمد أشهر، الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية - دراسة ميدانية على جامعة سرت، جامعة النيلين، رسالة دكتوراة في المحاسبة، غير منشورة، 2020م.

الإدارية والتي تتفق مع دراستي في تطبيقها وهي أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن، بينما دراستي تناولت الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بشكل عام في تحسين الأداء المالي والإداري ودعم إستراتيجية الشركات الصناعية اليمنية.

دراسة (يسري، 2020م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن إعتقاد الشركات الصناعية على نظم إدارة التكلفة التقليدية قد يترتب على ذلك عدم المقدرة في تحقيق جودة المنتجات الصناعية والحد من الميزة التنافسية مع صعوبة التحقق عن مدى إستراتيجية الشركة، وهدفت الدراسة إلى: قياس وإختبار أثر إستخدام نظام التكلفة المستهدفة في دعم الميزة التنافسية وإستراتيجية شركة السكر السودانية، قياس وإختبار أثر استخدام نظام القياس المقارن في دعم الميزة التنافسية وإستراتيجية شركة السكر السودانية، قياس وإختبار أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية وإستراتيجية شركة السكر السودانية، قياس وإختبار أثر استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد في دعم الميزة التنافسية وإستراتيجية شركة السكر السودانية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج تؤكد صحة تلك الفرضيات منها: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة السكر السودانية ساعد في تقادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج، إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بشركة السكر السودانية ساعد في الإستخدام الكفوء لموارد المنشأة، إن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يعطي صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، إن تقسيم الأنشطة بناء على إضافتها للقيمة يعطي صورة واضحة للأنشطة التي يمكن استبعادها. كما ختمت الدراسة بتوصيات منها: إستخدام الشركة نظم إدارة التكاليف الإستراتيجية لتطوير آلية العمل بشركة السكر السودانية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة قد بينت الأثر من إستخدام نظم إدارة التكلفة الإستراتيجية في تكاليف الجودة لدعم الميزة التنافسية وإستراتيجية الشركات الصناعية السودانية، بينما دراستي تناولت دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستراتيجية الشركات الصناعية اليمنية، من خلال دراسة

(1) يسري عبدالرحمن السني المقبول , أثر إستخدام نظم إدارة التكلفة الإستراتيجية في تكاليف الجودة لدعم الميزة التنافسية وإستراتيجية الشركات الصناعية دراسة على شركة السكر السودانية, جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة , 2020م.

أربعة أساليب: أسلوب التكلفة على أساس النشاط, أسلوب التكلفة المستهدفة, أسلوب ادارة الجودة الشاملة , أسلوب بطاقة الاداء المتوازن.

دراسة (Adetayo&Obembe ,2021)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مرتبطة بأحكام واستخدام المعلومات المحاسبية من قبل الأشخاص في شركات النقل النيجيرية مثل الإدارة لاتخاذ قرارات العمل التي من شأنها تعزيز الميزة التنافسية والسيطرة الفعالة على نشاط الشركة، وهذا ما سبب قيود في تفعيلها على بقية الفئات الادارية في الهياكل التنظيمية للشركات. وهدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أهمية الدور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحقيق الأداء الأفضل لشركات النقل في نيجيريا. إعتمدت في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، تم الحصول بيانات من 230 شركة نقل في نيجيريا من خلال نهج مسح إستقصائي مقطعي بإستخدام وسائل الإسقاط والإختيار لتوزيع البيانات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن عوامل مثل المعلومات والأشخاص والسياسة الحكومية هي عوامل مهمة تؤثر على أداء أعمال النقل، وأن التكنولوجيا لها تأثير كبير على أداء أعمال النقل، ووجود علاقة بين المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأداء الأعمال. وأوصى الباحثان أن هذه الدراسة ستكون مفيدة لجميع وسائل النقل وأصحاب الأعمال والباحثون لأن ذلك سيعطي إرشادات معقولة لإتخاذ قرارات حيوية فيما يتعلق بأداء الأعمال، وسيكون أساساً للبحث في المستقبل. بناءً على النتائج تم استنتاج أن: المعلومات، والأشخاص، وسياسة الحكومة، والتكنولوجيا هي العوامل الهامة اللازمة للبحث على الأداء الفعال لأعمال النقل في نيجيريا.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة قد تشابهت في دراستي من حيث دراسة أهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملية الأداء على الشركات بإستخدام الأساليب الإستراتيجية، في حين دراستي تناولت دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملية تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية.

⁽¹⁾ Adetayo Adeniran & Oluwabukunmi Obembe **The Significance of Strategic Management Accounting on the Performance of Transport Businesses in Nigeria** ,Insights Into Regional development , volume2 number3 , 2020 , PP 303- 341.

دراسة (علوية, 2021م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المنشآت الصناعية السودانية تعاني من كيفية قياس إستمراريتها وكذلك ظروف المنافسة في السوق من خلال مواجهتها للتطورات التكنولوجية في مجال تصنيع المنتجات وتسويقها بالرغم من وجود أساليب حديثة مثل القياس المرجعي لقياس مدى استمرارية المنشأة ودعم قدرتها التنافسية. وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه أسلوب القياس المرجعي في دعم الإستمرارية والميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت الدراسة على إستمارة إستبيان. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن معرفة مستوى المنشأة وقياسه بأداء المنافسين يساعد على إستمرارية المنشأة، ووجود أسواق رئيسية نشطة يدعم مقدرة المنشآت التنافسية ويزيد من ربحيتها ويعزز موقفها المالي، وتقدمت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: ضرورة الإلتزام بمعايير أداء أفضل لضمان النجاح والتميز وتعزيز المقدرة التنافسية للمنشآت، والعمل على تقويم الأداء المالي والإداري والتأكد من قوة نظام الرقابة الداخلية لضمان إستمرارية المنشأة.

يتّضح للباحث أن هذه الدراسة قد هدفت إلى التعرف على الدور الذي يلعبه أسلوب القياس المرجعي في دعم الإستمرارية والميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية. في حين هدفت دراستي إلى بيان الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمتمثلة بـ أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب ادارة الجودة الشاملة، أسلوب بطاقة الاداء المتوازن في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

(1) علوية عبدالله مصطفى , القياس المرجعي ودوره في دعم الإستمرارية والميزة التنافسية دراسة ميدانية على عينة من المنشآت السودانية , جامعة النيلين, كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة, 2021م.

دراسة (مكارم, 2021م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام المنشآت الصناعية السودانية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بالرغم من دورها الهام في تقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية السودانية. وهدفت هذه الدراسة للتعرف على مفهوم وأهمية وأهداف أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومعرفة أي من تلك الأساليب له دور في تقويم الأداء المالي وتأثيره على دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية السودانية. واعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. واختبرت هذه الدراسة فرضيتين رئيسيتين الأولى: تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية والثانية: تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على دعم الميزة التنافسية في الشركات السودانية. توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها من أساليب قابلة للتحديث باستمرار, بالإضافة إلى دورها الفاعل والمؤثر في مساندة الإدارة ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات, أدى إستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد إلى التركيز على الكميات الممكن بيعها بدلاً من الكميات التي يمكن إنتاجها, ساعد أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحقيق أقل مستوى للتكلفة دون التضحية بالجودة, كما أدى نظام الجودة الشاملة إلى إستقلال الموارد مما يتلاءم مع الظروف الداخلية والخارجية بكفاءة عالية. وقدمت الدراسة عدة توصيات من أهمها: ضرورة إدخال أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية السودانية. والإستفادة من الأبحاث العلمية التي أجريت حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ترشيد القرارات.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة قد إتفقت مع دراستي من حيث دراسة أسلوب التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة في عملية تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية السودانية, في حين دراستي تناولت دور تلك الأساليب في عملية تحسين الأداء المالي والإداري معاً بالإضافة إلى دورها عملية النمو والإستمرارية في الشركات الصناعية اليمينية.

(1) مكارم محمد الامين الطيب , اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في تقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية دراسة على عينة من الشركات الصناعية السودانية , كلية الدراسات العليا , جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة, غير منشورة, 2021م.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية

يتناول الباحث في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وذلك من حيث التطرق إلى نشأة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأسباب ظهور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ومفهوم وأهمية وأهداف ومزايا المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، بالإضافة إلى التطرق لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: - نشأة وتطور ومفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

المبحث الثاني: - أهمية وخصائص المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

المبحث الثالث: - أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

المبحث الأول

نشأة وتطور ومفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

تمهيد:

تُعد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إحدى أهم التوجهات الحديثة لعلم المحاسبة والتي جاءت لمساعدة الإدارة في تحقيق إستراتيجياتها بشكل فعّال وتحقيق أهدافها في المحصلة، وقد أصبحت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تمثل الذراع الأيمن للإدارة في جميع النواحي وتجاوز دور المحاسب الإستراتيجي الدور التقليدي للمحاسب من جمع وتسجيل البيانات المالية والمحاسبية والتقارير عنها إلى العمل كمستشار للإدارة في كثير من المسائل المالية لمساعدتها في تحقيق إستراتيجياتها، وذلك في وقت اتسمت فيه ملامح بيئة الأعمال المعاصرة بتأثرها بثلاثة أنماط تغيير رئيسة تمثلت في تكنولوجيا المعلومات، اتساع المنافسة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، والنجاح الإستراتيجي للشركة الذي يعتمد على رضا الزبون في المدى الطويل، الأمر الذي فرض الحاجة لتغيير دور المحاسبين الإداريين والإستجابة لتلك التغيرات.(1)

أولاً: مراحل تطور الربط بين المحاسبة والإدارة الإستراتيجية:

بُذلت العديد من المحاولات لتطوير المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للشركات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال عرض المراحل الثلاث التي مرت لتطوير المحاسبة الإدارية الإستراتيجية(2).

المرحلة الأولى: فقد تميزت هذه المرحلة بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية تركز على توفير معلومات عن الأداء الداخلي للشركة، مما يؤكد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية كزيادة الإنتاجية أو مستوى الجودة، ومدى تحسين مرونة المنتج.

المرحلة الثانية : خلال هذه المرحلة تم تطوير مجموعات من الأساليب المرتبطة بهدف تدعيم الموقف الإستراتيجي للشركة ، فتم تطوير المجموعة الأولى من الأساليب والتي تركز على النشاط مثل : تحليل ربحية الزبون ، وتحليل الربحية المباشرة للمنتج، وإعداد الموازنات على أساس النشاط ، وإعداد خرائط

(1) عصام فهد العريدي، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، عمان، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2003م، ص14.

(2) هيثم الخلف، ماهي التكلفة المستهدفة، القاهرة، جامعة الأزهر، كلية التجارة ، بحث مقدم للدراسات العليا ، 2007م ، ص 13.

الأنشطة, ومجموعة أخرى من الأساليب تركز على التميز التشغيلي, والربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج وإدارة العمليات, مثل المحاسبة عن تكلفة الجودة ونظرية المحددات ومجموعة ثالثة من مداخل تركز على النواحي الخارجية لأداء الشركة, وترتبط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق, مثل تحليل موقف المنافسين, والمحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتجات, وتستفيد هذه الأساليب من معلومات تحليل مواصفات المنتجات مقارنة بالمجموعتين السابقتين.

المرحلة الثالثة: تميزت هذه المرحلة في تطوير مجموعة من الأساليب الإدارية التي تهدف الى تحقيق الميزة التنافسية للشركات , وهي أسلوب الإدارة على أساس النشاط , وأسلوب التحسين المستمر , وأسلوب التكلفة المستهدفة , وتستفيد هذه الأساليب أيضاً من معلومات تحليل مواصفات المنتجات وتحليل سلسلة القيمة في الشركات, مما يتضح من طبيعة هذه الأساليب أنها تركز على النواحي الخارجية للشركة من خلال تداخل واضح بين تلك الأساليب الثلاث بالرغم أن لكل واحدة منها طرق مختلفة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات, فقد أتفقت المرحلتان الثانية والثالثة مع تفسير المدخل التقليدي لنشأة المحاسبة الإستراتيجية, وإيضاً تم في المرحلتين السابقتين تطوير مجموعة من الأساليب والأدوات التي تهدف إلى تحسين أداء الشركات.

إن الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية تم من خلال الثلاث المراحل, تميزت المرحلة الأولى بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية تركز على توفير معلومات عن الاداء الداخلي للمنظمة بما يساعد على أهمية المحاسبة والمعلومات المحاسبية وتتفق مواصفات تلك المرحلة مع تفسير المدخل الإنتقائي لنشأة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. ومن خلال المرحلة الثانية تم تطوير مجموعة من المداخل المترابطة بهدف تدعيم الموقف الإستراتيجي للمنظمة فتم تطوير مجموعة من المداخل تركز على النشاط ومجموعة من المداخل تركز على التميز التشغيلي والربط بين مفاهيم المحاسبة الإدارية وإدارة الإنتاج والعمليات. أما المرحلة الثالثة فقد تميزت بتطوير مجموعة من الفلسفات الإدارية التي تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات, وتتفق المرحلتين الثانية والثالثة في تفسير

المدخل التقليدي للمنشأة المحاسبة الإستراتيجية فقد تم تناول هذه الأساليب والأدوات بالتفصيل في تحليل للكتابات المختلفة التي أستهذفت دمج المحاسبة مع الإدارة الإستراتيجية.⁽¹⁾

يستنتج الباحث أنه ومن خلال الربط السابق الذكر بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية والذي تم التوصل فيه إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية تتصف بالإستراتيجية، الأمر الذي دعا إلى ظهور مدخل حديث يطلق عليه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وقبل الحديث عن مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من حيث تعريفها وعناصرها وخصائصها وإهدافها وإساليبها، لابد من تحديد مفهوم الإستراتيجية ومفهوم الإدارة الإستراتيجية من أجل الوصول إلى تعريف شامل للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

ثانياً: مفهوم الإستراتيجية:

في الحضارة اليونانية القديمة اشتقت كلمة الإستراتيجية من الكلمة اليونانية Strategia التي تعني علم الجنرال، واقتصر استخدام هذا المفهوم في البداية على النواحي العسكرية إلا أنه مع التطور الكبير في العلوم الإجتماعية أمتد ليشمل المجالات الإدارية والإقتصادية والإجتماعية⁽²⁾.

وعرفت الإستراتيجية أيضاً بأنها : تصور الرؤية المستقبلية ورسم رسالتها وتحديد غاياتها على المدى البعيد وتحديد أبعاد العلاقات المتوقعة بينها وبين بيئتها بما يسهم في بيان الفرص والمخاطر المحيطة بها ونقاط القوة والضعف المميزة لها، وذلك بهدف إتخاذ القرارات الإستراتيجية المؤثرة على المدى البعيد ومراجعتها وتقويمها.⁽³⁾

وعرفها الباحثان Hitt & Hoskisson بأنها: أنشطة تعمل على تطوير عملية إتخاذ القرارات من أجل تحديد الهدف والسياسية والبرامج وتخصيص الموارد المتاحة.⁽⁴⁾

(1) صلاح محمد عمران ، المحاسبة الإدارية ودعم الميزة التنافسية مدخل التوجه بالسوق ، القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد 19 ، العدد 1 ، 2008م ، ص57.

(2) أحمد القطامين ، الإدارة الإستراتيجية ونماذج تطبيقية ، عمان ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 2012م ص15.

(3) فتحي أحمد ذياب عواد ، إدارة الاعمال ووظائف المدير في المؤسسات المعاصرة ، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2012م ، ص 202.

(4) Hitt & Hoskisson, Re Strategic Manamement Competitiveness and Globalization Concepts ed- Mason Oh Thomson – Swth Wasteren, 2007, p18.

كما عرفت الإستراتيجية أيضا بأنها : خطط وأنشطة الشركة التي يتم وضعها بطريقة تضمن إيجاد درجة من التطابق بين رسالة الشركة وأهدافها وبين الرسالة البيئية التي تعمل بها بصورة فاعلة وذات كفاءة عالية.(1)

كما تعرف الإستراتيجية بأنها : خطط وأنشطة الشركة التي يتم وضعها بطريقة تضمن إيجاد درجة من التطابق بين رسالة الشركة وأهدافها وبين هذه الرسالة البيئية التي تعمل بها بصورة فاعلة وذات كفاءة عالية.(2)

وعرفها آخرون بأنه : تحديد الأهداف الأساسية طويلة الاجل, ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الاهداف.(3)

ومن خلال تلك التعاريف التي أوردها الباحث عن الكثير من الكتاب والباحثين يرى الباحث أن الإستراتيجية كان ينظر إليها بإتجاهين، إتجاه قديم بمعنى الحروب والإستراتيجيات الحربية وإتجاه آخر ينظر إلى الفكر الإداري المعاصر للمنظمات، وبمضمونها الشامل أي أن الإستراتيجية لا تخرج عن الرؤية المستقبلية للشركة بشكل عام.

ثالثاً: مفهوم الإدارة الإستراتيجية:

هناك عدة تعريفات لمفهوم الإدارة الإستراتيجية يمكن عرض أهمها فيما يلي:

تعرف الإدارة الإستراتيجية إلي أنها: مجموعة من القرارات والتصرفات التي تحدد الأداء طويل الأجل للمنظمات. كما تعرف بأنها مجموعة القرارات والتصرفات الخاصة بتكوين وتنفيذ الإستراتيجيات المصممة لإنجاز أهداف الشركة.(4)

(1) أسماعيل السيد , الإدارة الإستراتيجية , الإسكندرية , جامعة الإسكندرية كلية التجارة , جامعة الإسكندرية للطباعة والنشر , 1998م, ص2.

(2) أسماعيل السيد , الإدارة الاستراتيجية , الاسكندرية , كلية التجارة , جامعة الاسكندرية , 1998م , ص2.

(3) محمد حسن , محمد عبدالعظيم , دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات , الامارات , جامعة الامارات العربية المتحدة , مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , العدد 1 المجلد , 21 , 2005م , ص3-4.

(4) نبيل محمد مرسي وأحمد عبد السلام سليم, الإدارة الاستراتيجية , الإسكندرية , المكتب الجامعي الحديث, 2007 م, ص 11.

وتعرف الإدارة الإستراتيجية بأنها: العملية التي تضمن تصميم وتنفيذ وتقييم القرارات ذات الأثر طويل الأجل التي تهدف إلى زيادة قيمة المنظمة من وجهة نظر العملاء والمساهمين والمجتمع ككل.⁽¹⁾

وعرفت بأنها سلسلة متصلة من القرارات والتصرفات التي تؤدي إلى تنمية وتكوين إستراتيجيات فعالة تساعد في تحقيق أهداف المنظمة، وعملية الإدارة الإستراتيجية هي طريقة يمكن من خلالها تحديد الأهداف ووضع القرارات الإستراتيجية. وأيضاً هي عملية تتمكن المنظمة بواسطتها من تحديد أهدافها وتحديد الأعمال اللازمة لإنجاز تلك الأهداف في الزمن المناسب والسعي لتحقيق تلك الأعمال والأنشطة وتقييم مستوى التقدم والنتائج المحققة.⁽²⁾

كذلك عرفت الإدارة الاستراتيجية على أنها عبارة عن عملية تحديد رسالة المنظمة والسعي لتحقيقها عن طريق ملائمة مقدرات المنظمة الداخلية مع ما تتطلبه البيئة الخارجية. وعرفت الإدارة الإستراتيجية على أنها عبارة عن "عملية اتخاذ وتنفيذ القرارات الإستراتيجية".⁽³⁾

ويمكن تعريف الإدارة الإستراتيجية بأنها علم وفن تشكيل وتنفيذ وتقييم القرارات الوظيفية المتداخلة التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها.⁽⁴⁾

ومن خلال التعريفات السابقة التي أوردها الباحث عن الكتاب والباحثين في مجال الإدارة الإستراتيجية يستخلص إلى أن الإدارة الإستراتيجية تتبنى نظرة طويلة المدى وتعنى بالأهداف الكلية (طويلة الأجل) وهذه الأهداف الكلية هي في الحقيقة تمثل حصيصة الأهداف الرئيسية لكل قسم من أقسام الشركة كما تقوم الإدارة الإستراتيجية على الأخذ في الحسبان عوامل التأثير في البيئة الداخلية والخارجية للشركة وكيفية التكيف مع هذه العوامل البيئية المتغيرة.

رابعاً: مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

في ظل بيئة التصنيع الحديثة التي تعتمد على الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم إلى تدفق المعلومات من الداخل والخارج من خلال العلاقات مع البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة ، ففي حالة المنافسة التامة وثورة

(1) محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية ، القاهرة: الدار الجامعية، 2003 م ، ص 6.

(2) فلاح حسن عدي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية ، عمان ، دار وائل للنشر، 2000 م ، ص 6

(3) عمر أحمد عثمان المقلبي، الإدارة الإستراتيجية ، الخرطوم ، مطابع العملة، 2002 م، ص 2.

(4) نادية العارف، التخطيط الاستراتيجي والعولمة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002 م ، ص 6.

المعلومات في العصر الحالي أدت إلى خلق تحديات كبيرة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لمجمل التحليلات المحاسبية بشكل يعكس درجة عالية من الرضاء والولاء للزبائن والملاك والمستثمرين والمجتمع على حدٍ سواء , إضافة إلى البعد التشغيلي التقليدي لتلك التحليلات, وقد أخذ البعد الإستراتيجي لأساليب المحاسبة الإدارية تطبيق حزمة الأساليب التحليلية بهدف إيجاد المعلومات المناسبة والدقيقة لصنع القرارات وفق المعطيات التشغيلية لخلق إستمرارية الأنشطة وتحقيق العوائد.(1)

ومن خلال ذلك يستعرض الباحث التعريفات الآتية: -

عُرفت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها : شكلاً من أشكال المحاسبة الإدارية التي يتم التركيز فيها على المعلومات التي تتعلق بالعوامل الخارجية للشركة فضلاً عن المعلومات الغير مالية والمعلومات المولدة داخليا.(2)

إيضاً عُرُفت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها: النُظْم المحاسبية التي تستخدم في دعم إتخاذ القرارات الإستراتيجية في ظل المتغيرات البيئية الحالية والتي تستخدم على أساس التقييم الناجح للمواقف الإستراتيجية.(3)

كما عُرُفت بأنها : تحليل المعلومات المالية لسوق منتج الشركة وتكاليف المنافسين وهيكل التكلفة ومتابعة إستراتيجية المنشأة ومنافسيها لهذه الأسواق لعدد من الفترات.(4)

كما عرفت أيضاً بأنها : أطار متكامل لتوفير وتحليل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية عن تكاليف الأسواق ومنافسيها وذلك بهدف إستخدام هذه البيانات والمعلومات في تطوير إستراتيجية متقدمة للتعامل مع منافسيها وترشيد إستراتيجيات المشروع بما يحقق أهداف طويلة المدى.(5)

(1) القطيني وآخرون, دور المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية في دعم استمرارية المنشآت باستخدام أسلوب سلسلة القيمة : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان , الاردن , عمان , مركز البحث وتطوير الموارد البشرية , مجلة رماح للبحوث والدراسات , العدد40, 2020م , ص68.

(2) محمد الفيومي وآخرون , المحاسبة الإدارية الإستراتيجية , القاهرة , المكتب الجامعي الحديث للنشر , 2011م , ص 14.

(3) هشام زكريا محمد حسن, أثر استراتيجيات منظمات الأعمال علي تصميم نظام المحاسبة الإدارية, حلوان: جامعة حلوان, كلية التجارة وإدارة الأعمال, المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية , العدد 1 , 2013م, ص344.

(4) أحمد الظاهر , محمد ابو نصار , المحاسبة الادارية , القدس , جامعة القدس المفتوحة , الشركة العربية المتحدة للتوزيع والنشر , 2009م ص 17.

(5) حسين مصطفى هلاي وآخرون , التخطيط الاستراتيجي لتطوير اداء المؤسسات , القاهرة , السحاب للنشر والتوزيع , 2009م ص30.

وإيضاً هي مدخل يوفر ويحلل المعلومات عن المنافسين الرئيسيين والعملاء وخصائص المنتج بما يمكن الشركة من متابعة وتقييم مدى التقدم في إستراتيجياتها التنافسية ومدى تحقيق أهدافها في السوق لأجل طويل.⁽¹⁾

ويعرفها (مالكوم سميث) بأنها أسلوب إستراتيجي منهجي يستند إلى النظرية قليلاً بشكل نسبي يعمل على وضع إطار عام لحلول الأعمال وتحسين الفرص.⁽²⁾

ويرى (القطيني) أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تهتم بالنظر للمعلومات بغرض خدمة متخذي القرار، حيث تهتم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بعدد من العناصر منها:⁽³⁾

1. ما يفعله المنافسون.
2. دراسة الموقف الإستراتيجي الحالي.
3. فرص الحصول على المزايا الإستراتيجية.
4. التخطيط لإستراتيجية الشركة.

كما يرى أحد الباحثين أن هنالك ثلاثة إتجاهات في الدراسات المحاسبية لتحديد معنى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:⁽⁴⁾

الإتجاه الأول : يرى أن مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يشير إلى أجمالي التطورات في المحاسبة الإدارية التي تدعم الموقف التنافسي الإستراتيجي للشركة .

الإتجاه الثاني : يرى أن مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يشير إلى محاولة الربط بين المحاسبة والإدارة.

(1) محمد السيد منصور , دور المحاسبية الإدارية الإستراتيجية في تفعيل حوكمة الشركات , الاسكندرية , جامعة الاسكندرية , كلية التجارة , رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة , 2014م , ص40.

(2) مالكوم سميث , طرق البحث في المحاسبة , تعريب عبيد بن سعيد المطيري , شاهر فلاح العرود , الرياض دار المريخ للنشر والتوزيع , 2014م , ص77.

(3) خالد القطيني , دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية "بردى" , مجلة تنمية الراقدين العدد 108 مجلد 34 , كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل 2012م ص195.

(4) محمد السيد منصور , مرجع سابق , ص36

الإتجاه الثالث: يرى أن مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يشير إلى محاولة التكامل بين إدارة التسويق والمحاسبة الإدارية.

وأضاف (سماسم) بأنها عبارة :عن النظام المحرك للأداء السلوكي للأفراد في الوحدة الإقتصادية للمساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الإقتصادية، فهي تسعى إلى توفير المعلومات المتعلقة بالمركز النسبي للمنشأة في السوق بإختيار العملاء والأسواق المستهدفة، وتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق التميز والريادة السوقية للوحدة الإقتصادية من خلال ما يعرف بأضلاع المثلث الإستراتيجي الثلاثة (الجودة، التكلفة، السرعة)⁽¹⁾

إن العديد من كُتّاب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أعتمدوا في كتاباتهم عن الإستراتيجية العامة التي تحقق الميزة التنافسية للشركات، فقد أوضحت بعض الدراسات أنه يمكن تتبع واحدة أو أكثر من الإستراتيجيات التنافسية كإستراتيجية الريادة في التكاليف وإستراتيجية تميز المنتج وإستراتيجية التركيز. وفي العام 1981م أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية بضمها لعمل المحاسب الإدارية لتوفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية.⁽²⁾

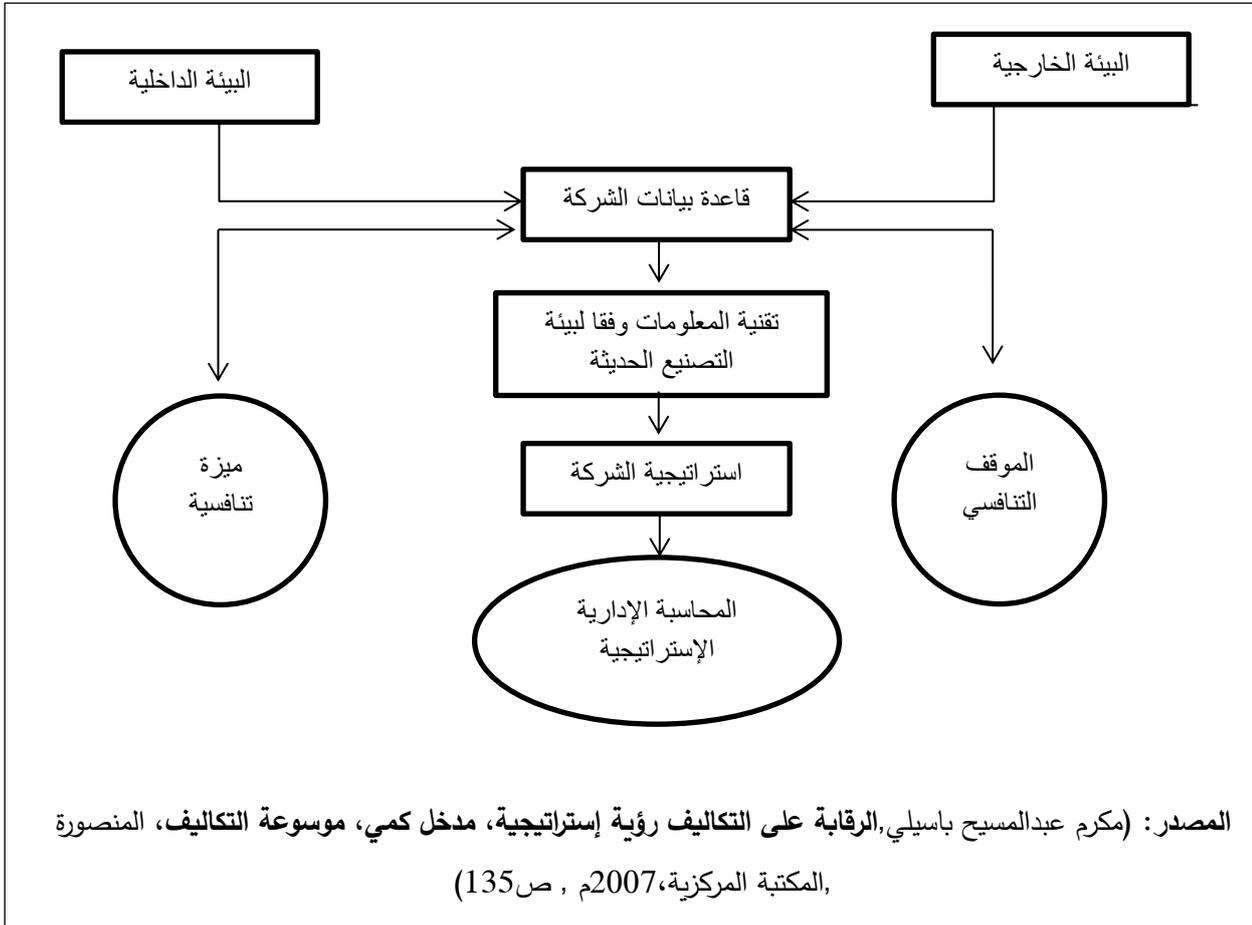
ويستنتج الباحث من خلال التعريفات السابقة أنّ المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: هي الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية، ولديها من المهارات ما يُمكنها من تقويم حجم المنافسين ودرجة تأثيرهم على قرارات الشركة، وذلك بجمع المعلومات عن البيئة التنافسية (الخارجية) إلى جانب المعلومات الداخلية ، وذلك لتلبية مطلب الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم القرارات التي ستأخذها المستقبل.

(1) سماسم كامل موسى إبراهيم جادو، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، العدد 2، 2005م، ص 270 - 271.

(2) طارق عبدالمتعال حماد ، دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية المتوازنة للشركة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2، 2003م ، ص77.

الشكل رقم (1/1/1)

الإطار العام للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية



يلاحظ من الشكل (1/1/1) كيفية الحصول على المعلومات من البيئة الداخلية والخارجية للشركة، بهدف تحديد الإستراتيجية التنافسية المناسبة وتحديد مركزها التنافسي.

خامساً: الدعائم الأساسية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية :

ينبغي على الشركات في الإستمرار في بيئة التصنيع الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة أن تعمل جاهدة على توحيد الأبعاد الثلاثة الإستراتيجية والتي تتمثل في دعائم المثلث الإستراتيجي وهي "الجودة" والتي تعني مدى مصداقية مكونات الإنتاج وفقاً لمتطلبات وتوقعات الزبون، و"التكلفة" والتي تُقاس بمدى قدرة

العمل على الدفع لإقتناء المنتج وكذا "الوقت" ويقصد به سرعة دخول المنتج السوق وذلك عبر تخفيض الوقت اللازم للإنتاج بالإضافة إلى سرعة توصيل المنتج إلى العميل.⁽¹⁾

ويمكن تلخيص الدعائم الأساسية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الجوانب الثلاثة الآتية وهي:

1. الجانب التقني: ويتعلق هذا الجانب بمدى توافر الجودة المرغوبة في المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية ولملائمة إتخاذ القرارات, وتكون المعلومات ملائمة إذا كانت مسايرة للمعلومات الحديثة ويتم تحديثها باستمرار وأن تستمد هذه المعلومات مصدرها من خلال فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات, ليكون مسؤولاً عن كل المهام التي تتم على المنتج بداية من تكوينه وتصميمه حتى تسليمه للعميل النهائي , بما يتيح فرصة معرفة مسببات التكلفة وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج, وتحديد العلاقة التأثيرية بين أجزاء سلسلة القيمة لتحديد نقاط الإختناق والتي تعتبر قيوداً على العملية الإنتاجية وتؤثر على تحقيق متطلبات العملاء.

2. الجانب السلوكي: أن يكون للمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تأثير مرغوب فيه على سلوك الأفراد وتوجههم بما يتفق مع تحقيق الإستراتيجية وتوفر المقاييس المناسبة للبيانات اللازمة وقياس المتغيرات الفسيولوجية والإجتماعية المؤثرة للفرد لتؤدي إلى تحفيزهم.

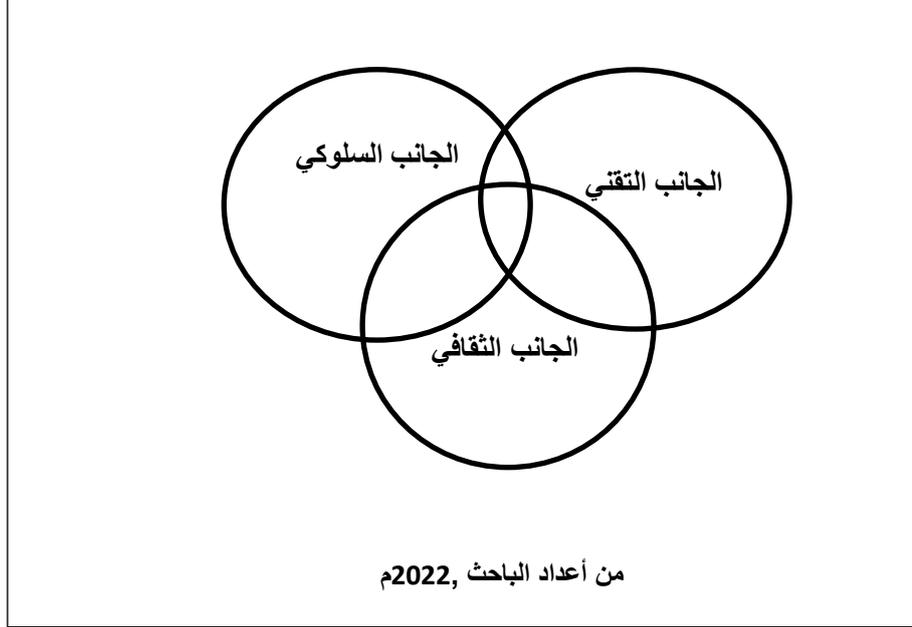
3. الجانب الثقافي: أي أن تساهم المحاسبة الإدارية في تأييد ومساندة القيم والمعتقدات الثقافية المشتركة بين الوحدة الإقتصادية والمجتمع وأن توفر المقاييس المناسبة للوصول إلى السلوك المرغوب فيه داخل الأفراد في الوحدة الإقتصادية. وتعتبر العلاقة بين هذه الجوانب الثلاثة المركوبة في المحاسبة الإدارية والمثلث الإستراتيجي علاقة تأثيرية تبادلية فالمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية عن الجودة والتكلفة والسرعة ينبغي أن تكون ملائمة لإتخاذ القرارات ويكون لها جانب تقني حتى يمكن إدارة الجودة والتكلفة والوقت بكفاءة.⁽²⁾

(1) حسن عيسى أبو حمام , أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في البورصة وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات , القاهرة , جامعة عين شمس , كلية التجارة , مجلة الفكر المحاسبي العدد 3 , 2013م , ص27.

(2) سماسم كامل موسى , مرجع سابق , ص270.

الشكل رقم (2/1/1)

الدعائم او الركائز الاساسية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الثلاثة الجوانب:



ومن خلال الشكل رقم (2/1/1) يستنتج الباحث أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لا تقتصر على العمل المطلوب للعاملين في الهيكل التنظيمي للشركة سواء محاسبين أو إداريين, بل يجب التركيز على إنجاز الأهداف الإستراتيجية كتحقيق رضا العملاء والتفوق على المنافسين ويستدعي ذلك من الإدارة العليا للشركة أولاً العمل على ترسيخ الدعائم الأساسية للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وفق الجوانب التقنية والسلوكية والثقافية معاً, وكذا العمل على توافر مهارات جديدة يكتسبها العاملون في الهيكل التنظيمي للشركة والتي من خلالها تساعد الشركة نحو تحسين أدائها خلال الفترة المقبلة مما يسهم في الإستمرار والبقاء في السوق.

سادساً: دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في خلق القيمة بالمنشأة:⁽¹⁾

إن دور الإتجاهات الحديثة في خلق قيمة بالمنشآت تلقي على نظام المحاسبة مهاماً جديدة تعمل على تطوير الأساليب المستخدمة في عملية إتخاذ القرارات بشأن تحديد الهدف وتخصيص الموارد المتاحة , وهي تمثل توافقاً بين جوانب القوة والضعف الداخلي للوحدة الإقتصادية والتحديات التي تواجه الوحدات

(1) أحمد علي حسين , مبادئ التكاليف الصناعية للإداريين , الإسكندرية , مكتبة شعاع للطباعة والنشر , 1998م , ص8.

الإقتصادية خارجياً , ويتم تحديد الإستراتيجية الأنسب للوحدة الإقتصادية في ظل تحقيق المزايا التنافسية في السوق ودراسة الموقف المنتظر للمنتج على ضوء قواعد إستراتيجية ودراسة وتحليل مقارن للتكلفة الإستراتيجية لتحديد سعر البيع المنتظر للمنتج الذي يعكس المركز التنافسي للوحدة الإقتصادية وتقدير النتائج المحتملة على تغيير الإستراتيجية الحالية والبحث عن أفضل الحلول, وبشان الأبعاد المميزة للقضايا الإستراتيجية يجب إتخاذ القرارات المرتبطة بها بواسطة الإدارة العليا وأنها تحتاج إلى تخصيص موارد مادية ومالية على المدى الطويل, والتوجه المستقبلي له أثر جوهري على وحدات النشاط المختلفة لأنها تراعي عوامل البيئة الخارجية للوحدة الإقتصادية في المجالات المختلفة وبالتالي ضرورة إجراء تعديلات على النظام المحاسبي تماشياً مع المنظور الإستراتيجي للمحاسبة الإدارية, ويمكن للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية أن تؤدي دوراً فاعلاً في خلق القيمة بالمنشأة من خلال مساهمتها في أربع مجالات وهي:

1. **التخطيط الإستراتيجي:** حيث تساعد الإدارة في وضع الخطط الإستراتيجية، وتقييم الإستثمار ووضع الأهداف الإستراتيجية للجودة بمفهومها الشامل.
2. **تخصيص الموارد:** وذلك من خلال دورها في تخصيص الموارد المتاحة ووضع الموازنات الرأسمالية.
3. **المجال التشغيلي:** وذلك من خلال مساهمتها في التنبؤ وإعداد الموازنات التشغيلية، وإدارة كلا من التكلفة والمخاطرة.
4. **إدارة الأداء:** من خلال ما تقوم به من قياس وتقرير ووضع نظم للمكافآت، ومن ثم يتبلور دور المحاسبة الإدارية في مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على إتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية بشكل كفوء وفعال، ومساهمة الإستثمار، بالإضافة لقياسها الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير وتقديم التقارير بالإنحرافات وأسبابها وتقديم التوصيات بكيفية تلافيها مستقبلاً.

سابعاً: الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

تتمثل الأسباب في الآتي:⁽¹⁾

1. التغيير والتطور في بيئة الأعمال: أهم التغيرات والتطورات التي يمكن أن تحدث في بيئة الأعمال سوف تشمل الآتي:

أ. التوجه نحو أداء العمليات الصناعية باستخدام الأجهزة الإلكترونية (أتمته العمليات).

ب. توسع الاستفادة من شبكة الأنترنت في مجالات عديدة من بينها الترويج والإعلان والتسويق وصولاً إلى بيع وشراء السلع والخدمات عبر الشبكة العالمية، الأمر الذي عرف مؤخراً بالتجارة الإلكترونية.

ج. التنبؤ بالأحداث المستقبلية ضمن المديّات قصيرة وطويلة الأجل.⁽²⁾

د. أسواق المنافسين والمنتجات التي يتعاملون بها حالياً والمتوقع التعامل بها مستقبلاً في ظل التغيرات المتوقعة.

هـ. إمكانية تغير أذواق المستهلكين وكيفية الوفاء بإحتياجاتهم في ضوء شروط (قيود) الميزة التنافسية.

و. قرارات الإنتاج للطلبات الخاصة والصغيرة الحجم وتأثيراتها على ربحية المنشأة وأهدافها الأخرى.

ز. إتخاذ القرارات الآنية (المباشرة) بما يتعلق بعمليات البيع والشراء في ضوء مختلف الإحتمالات المتعلقة بظروف المنشأة وقدرتها على تنفيذ تلك القرارات.

2. التغيير في الفكر الإداري: إن التغيرات والتطورات التي سوف تؤثر على الفكر الإداري خلال القرن

الحادي والعشرين سوف تؤثر بصورة مباشرة على عمل نظام المحاسبة الإدارية من خلال الآتي:⁽³⁾

أ. إن زيادة تعامل المنشآت من خلال شبكة الأنترنت والمشاركة فيما بينها في نفس قاعدة البيانات

سوف يؤدي إلى إلغاء كل الوظائف المتكررة التي كان يقوم بها البشر، الأمر الذي سوف يؤدي

أيضاً إلى تحريك الوظائف للتفكير والأبداع والخلق والرؤيا البعيدة للإدارة في ميدان العمل، وأن

العبء الذي سيلقى على المحاسبة الإدارية هو في مدى قدرتها على تلبية الإحتياجات المختلفة

(1) <http://www.arrouiah.com.30.5.2020>.

(2) Blocher, Edward C., et.al, **Cost Management: A Strategic Emphasis**, (London: McGraw Hill Co. 1999, p10.

(3) هشام أحمد حسبو، التحديات التي تواجه المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين، المؤتمر العلمي السابع للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، 2-8 أكتوبر، 1986م، ص 2.

والسريعة من قبل متخذي القرارات في ضوء البيانات المتاحة للوحدات الإقتصادية المنافسة التي تعتمد على نفس قاعدة البيانات، مما يتطلب ضرورة وجود عامل الأبداع لدى المحاسب الإداري في تجهيز البيانات وتشغيلها وتقديمها وفق الشكل والمحتوى الذي يمكن من خلاله تحقيق أقصى فائدة ممكنة لمتخذ القرار.

ب. إن تغيّر نمط التفكير الإداري سوف يتطلب من المحاسب الإداري أن تكون له قدرة على إضافة قيمة إلى العمل الإداري في المنشأة التي يعمل فيها، وأن هذه القيمة سوف تقاس بما يمكن أن يساهم به من خلال تسهيل ممارسة الوظائف الإدارية المختلفة.

ج. النظرة الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية، وهي تتعلق بمدى إمكانية نظام المحاسبة الإدارية في إعداد وتجهيز البيانات والمعلومات يمكن أن تستفاد منها الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الإقتصادية.

يتضح للباحث مما سبق أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تقوم بدور إرشادي لإدارة الشركات لمساعدتها للقيام لوظيفة التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، حيث أن تلك المهام الموكلة للمحاسب الإداري الإستراتيجي والمتمثلة في توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الصائبة بإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ستؤدي إلى فعالية في تأدية تلك الوظائف، وإذا تم حجب الخدمات المقدمة من قبل نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لن تتمكن من القيام بتلك الوظائف بالفعالية المرجوة، مما يؤكد أهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كأحد التوجهات الحديثة في علم المحاسبة في العصر الحديث والتي تعتمد عليها الإدارة الإستراتيجية الحديثة في تنفيذ إستراتيجياتها وتحقيق الأهداف المرجوة.

المبحث الثاني

أهمية وخصائص المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة الإدارية من الأدوات التي توفر معلومات مناسبة تساعد الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة، والمقصود بالمعلومات التي خضعت للتحليل والتحميص بناء على مبادئ وطرق علمية، التي تطابق احتياجات الإدارة في اتخاذ القرارات، ولذلك يجب أن يسبقها دراسة لطبيعة القرارات التي ستستخدم الإدارة المعلومات للوصول إليها، وتسعى المحاسبة الإدارية إلى خدمة الإدارة في أداء وظائفها بكفاءة عالية لتواكب المتغيرات في بيئة الأعمال المحيطة، فهي تركز على تحديد التكاليف والرقابة المالية كمرحلة أولى، وتلى ذلك توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة.

أولاً: أهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

تتمثل أهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الإعتبارات التالية:⁽¹⁾

1. الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية، إن ممارسة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية نقلت المحاسبة الإدارية من التركيز على القضايا التشغيلية إلى التركيز على القضايا ذات التوجه الاستراتيجي من خلال تكامل العمليات الموارد المالية والبشرية وظهر مصطلح المنظمة الأفقية ليدل على المنشآت التي تركز على تكامل أنشطتها عبر سلسلة القيمة لدعم إستراتيجية للتركيز على العميل.
2. تتضمن مجموعة من أساليب المحاسبة ذات التوجه الإستراتيجي التي تركز على البيئة التنافسية والتي من خلالها للمحاسب الإداري دور جوهري في عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية، مما يجعلها تختلف عن المحاسبة الإدارية التقليدية التي تعتمد على مجموعة من الأساليب ذات التوجه التشغيلي التي

(1) هشام زكريا محمد حسن، أثر إستراتيجية منظمات الأعمال علي تصميم نظام المحاسبة الإدارية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية، العدد، 1، 2013م ص 351).

تركز أكثر على البيئة الداخلية من أجل توفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في الرقابة واتخاذ القرارات.

3. قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق إستراتيجية التنافس تستدعي ضرورة توافر دعائم المثلث التنافسي الإستراتيجي الثلاث، والتي تكون ملائمة لكافة الوحدات الاقتصادية حتى تلك الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح، لأنها أيضاً تواجه متطلبات الجودة المرتفعة والتكلفة المنخفضة وسرعة إستلام المنتج أو الخدمة، وقد أصبح تحقيق التوازن بين دعائم الإستراتيجية الثلاثة هو مفتاح النجاح في بيئة التنافس الحادة.(1)

4. إن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تهتم بالنظر للمعلومات بغرض خدمة متخذي القرار الخارجي بالإضافة لمتخذي القرار الداخلي ويعرفها وبالتالي تعرّف بأنها تحليل المعلومات المالية المتعلقة بأسواق منتجات الشركة وتكاليف الإنتاج المتكبدة من قبل المنافسين وهيكل التكاليف ورقابة إستراتيجية الشركة لتوفير معلومات عن سوق الشركة ومنافسيها وللتركيز عن البيانات الداخلية بما يخدم البعد الاستراتيجي , كما أنها تركز على النواحي الخارجية وبالتالي تهتم بتوفير معلومات تتعلق بسوق المنتجات النهائية وتتناول تفصيلات عن المنتجات والمنافسين والعملاء في نفس الإتجاه.(2)

5. تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم العناصر التي تساعد الإدارة في أداء وظائفها المتعددة, ولقد حدثت في الثلاث العقود الماضية تغيرات جوهرية في البيئة الداخلية والخارجية للمنشآت, مما تطلب تطوير أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية لكي تقدم معلومات ملائمة لترشيد القرارات الإدارية, وتلعب المحاسبة الإدارية دوراً هاماً في تخطيط ورقابة منشآت الأعمال في الأجل القصير والأجل الطويل ونتيجة للتغير الذي حدث في بيئة الأعمال سواء البيئة الداخلية وفي مقدمتها نظم التصنيع الحديثة أو البيئة الخارجية وفي مقدمتها المنافسة الشديدة في الأسواق , فقد تعرضت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إلى إنتقادات شديدة, حيث أكدت دراسات أن المعلومات التي تقدمها هذه الأساليب غير

(1) Bromwich, M., **Thoughts on Management Accounting and Strategy**, Pacific Accounting Review Vol.11, No.2, 2000, P 45.

(2) حسن عيسى أبو حمام, مرجع سابق, ص 58.

ملائمة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية وأن الحاجة ماسة لتطوير أساليب حديثة ملائمة للتغير الذي طرأ في بيئة الأعمال.⁽¹⁾

6. توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية عن أسواق منتجات المنشأة، وتكاليف المنافسين بغية المساعدة في تطوير إستراتيجيات متقدمة لإكتساب مزايا تنافسية من خلال:⁽²⁾

أ- قيادة التكلفة: بهدف أن يكون المنتج الأقل تكلفة في الصناعة.

ب- إستراتيجية التميز: بالبحث عن الأبعاد الفريدة في منتج أو خدمته والتي يقدرها المستهلك ويمكن أن تنال سعر أعلى من السعر العادي.

يستنتج للباحث أن أهمية المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بدرجة أساسية تكمن في أنها توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية، لذلك فهي تسعى إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتبعة، بما يمكن من توفير احتياجات الإدارة من البيانات التفصيلية الخارجية، وخاصة تلك المرتبطة بالمنافسين والأسواق بما يساعد في تنمية وتطوير إستراتيجيات الشركة.

ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: ويمكن تلخيصها في التالي:

1. تطوير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، مما يمكّن من توفير إحتياجات الإدارة من بيانات تفصيلية.
2. صياغة وتطوير إستراتيجية متقدمة للمنشأة للتعامل مع أسواق المنشأة وتكاليف منافسيها.
3. توفير وتحليل البيانات والمعلومات المالية وغير المالية.
4. ممارسة التخطيط والتنسيق والرقابة الإستراتيجية مما يدعم المنشأة في إتخاذ قرارات إستراتيجية.⁽³⁾

كما أضاف (ابو حمام)⁽⁴⁾

(1) مجبور جابر محمود النمري، خلود عدنان موسى التمبكتي، دراسة تحليلية لمدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة في المنشآت الصناعية السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الاسكندرية، جامعة الاسكندرية، العدد 2، 2012م، ص212.

(2) هادي محسن دعيه ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المدخل المحاسبي في أسواق المنافسة، (بناها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 1994م ، ص6.

(3) حسين مصطفى هلالى وآخرون، مرجع سابق، ص 30

(4) حسن عيسى أبو حمام ، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في البورصة وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات ، القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي العدد 3 ، 2013م ، ص27.

- تأكيد الموقف التكاليفي للمنشأة بما يتناسب مع المنافسين.
- تحقيق ميزة تنافسية نتيجة للإستراتيجيات المتكاملة المتبعة.
- تدعيم المركز المالي من خلال الإدارة الإستراتيجية وأدوات المحاسبة الحديثة.
- العمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

يستنتج الباحث من أهداف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ما يلي:

- أنها تعمل على تعظيم القدرات التنافسية للشركة.
- أنها تركز على المقاييس المالية وغير المالية معاً في طبيعتها.
- أنها تعمل على تجاوز عيوب أنظمة المحاسبة التقليدية.
- تهتم بجودة المنتج والخدمة ورضاء العميل.
- تستخدم العديد من الأدوات والتقنيات والاستراتيجيات لتحقيق أهدافها.

ثالثاً: خصائص المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: ويمكن تلخيصها في الآتي:

1. تحقيق التميّز للشركات الصناعية مما يجعل منتجاتها مختلفة وبالتالي أكثر جاذبية.
2. التركيز على تحليل الموقف النسبي للتكلفة.⁽¹⁾
3. التركيز على الأهداف المالية وغير المالية لأغراض إتخاذ القرارات بشكل عام.⁽²⁾
4. التركيز على توفير معلومات خارجية عن المنافسين والعملاء والموردين.
5. التركيز على الأجل الطويل والتوجه المستقبلي.

(1) محمد الفيومي محمد وآخرون, مرجع سابق ص15.

(2) حسين مصطفى هلالي, وآخرون, مرجع سابق, ص30.

وأضاف (محمد منصور)⁽¹⁾

- التركيز على الأجل الطويل والتوجه المستقبلي.
- التركيز على الأهداف المالية وغير المالية لأغراض إتخاذ القرارات.

رابعاً: عناصر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

يرتكز مدخل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على ثلاثة عناصر هي:⁽²⁾

- 1- **تحليل القيمة:** إذ ينظر إلى الشركة مهما كان غرضها بأنها " مجموعة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج مثل أنشطة التسويق كالشراء والتخزين وأنشطة كالإنتاج وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج مثل مناولة وحركة المواد بعبارة أخرى أنه يجب أن يتم التخلص من الأنشطة غير المولدة للقيمة من أجل تخفيض التكلفة.
- 2- **تحليل مسببات التكلفة:** إذ يُنظر على أن الأنشطة تستهلك الموارد المختلفة التي تسبب التكلفة، حيث تحدث الخدمات تكاليف ناجمة عن أنشطة الشركة بما فيها خدمات ما بعد البيع، وهذا يعرف بأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وبناء على ذلك فإن التكاليف يمكن أن تدار بفعالية من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها أي بما يعرف بمسبب محرك التكلفة.
- 3- **تحليل الإتجاه الإستراتيجي:** إن الهدف التي تسعى إليه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هو الإهتمام بتوفير المعلومات التي تدعم إستراتيجية الشركة في مجال البيئة التنافسية وآليات السوق من خلال إستخدام الإستراتيجيات التنافسية.

(1) محمد السيد منصور، مرجع سابق، ص40.

(2) مكرم عبدالمسيح باسيلي، المحاسبة الادارية - الاصاله المعاصرة، مصر، المنصورة، المكتبة العصرية، الطبعة الثالثة، 2007م، ص 56.

خامساً: إستراتيجيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

يمكن للشركات الصناعية إتباع أي من الإستراتيجية التالية والتي من شأنها تحسين الميزة التنافسية لها وتحقيق بقية أهداف الإدارة:⁽¹⁾

إستراتيجية إحكام السيطرة على التكاليف: من خلال تخفيض تكلفة مدخلات الإنتاج مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المنافسون، فضلاً عن تخفيض تكاليف جميع أنشطتها مثل الإنتاج والتمويل والأفراد والتسويق والبحوث.

إستراتيجية التميز: من خلال إستمرار المنشأة بالمنافسة عن طريق تقديم سلع وخدمات تتمتع بخصائص جذابة تدفع العملاء إلى تفضيلها.⁽²⁾

إستراتيجية التركيز: من خلال إختيار شريحة معينة من العملاء والتركيز على إحتياجاتهم المتميزة من غيرهم بهدف تخصيص خطوط إنتاج لمنتج محدد أو التركيز على سوق معين.

إستراتيجية التمويل(المالية): وهي ترسم مقياس صورته لأداء الشركة خلال السنة الحالية مما يسهل مقارنتها بالسنوات السابقة.

إستراتيجية التوقيت: وهي تقيس مدى إنجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له، حيث لا بد من وضع معايير خاصة لضبط توقيتات الأعمال وعاده ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء.

وعليه ينظر الباحث إلى أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تسعى إلى الإهتمام بتوفير معلومات تدعم إستراتيجيات الشركة عن البيئة التنافسية لها من خلال دراسة وإستخدام الإستراتيجيات التنافسية.

(1) ليلي محمد لطفي حسن مرعي، المحاسبة الاستراتيجية القاهرة ، مصر، المكتبة العصرية، 2004م ، ص52.

(2) Wheelen T. L and J. D. Hunger, **Strategic Management and Business Policy**, (UK: Prentice Hall,2002), p122.

سادساً: معوقات أو صعوبات تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

هناك عدة صعوبات تواجه تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال أساليبها، ويمكن تلخيصها على النحو الآتي:

1. عدم المعرفة والإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بشكل عام، إذ أن هناك الكثير من القائمين على المحاسبة في المنظمات ليس لديهم إلمام كافٍ بالمعارف والمبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية.

2. قلة البرامج التدريبية والدورات التأهيلية على المحاسبة من قبل إدارة المنظمات.

3. قلة الخبرة في مجال التطبيق، إذ أن الكثير من القائمين على المحاسبة الإدارية في المنظمات تنقصهم الخبرة في هذا المجال.

4. الإفتقاد الى أسلوب العمل التعاوني، إذ يُعد عامل أساسي لتطبيق الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية.

5. عدم توفر المناخ الملائم للعمل، إذ أن توفير ظروف العمل المناسبة تُمكن المحاسب الإداري من تطوير طرق أفضل لبناء الفريق والمشاركة وتقدير آراء الآخرين، وتطوير الحلول التي تؤدي إلى تعظيم المنافع ككل.

6. صعوبات في التغيير التنظيمي، إذ أن هناك الكثير من المعوقات في مجال تحسين قدرة المنظمة على حل المشكلات وتجديد عملياتها , كما أن هناك مشاكل في تسخير مبادئ المحاسبة الإدارية لخدمة أغراض وأهداف المنشأة ككل.⁽¹⁾

ومن خلال ذلك ينظر الباحث إلى أن هذه المعوقات أو الصعوبات التي تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وعلى الشركات الرغبة في تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أن تأخذ بعين الاعتبار هذه الصعوبات، وأن تعمل جلياً على حلها ومعالجتها بدءاً من البيئة الداخلية للشركات وهذا سيساعد في التخلص من نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة، لتحقيق الأهداف المرجوة.

(1) محار عبدالله الخليل, تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية, الكويت, جامعة الشرق الاوسط, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2012م, ص47.

المبحث الثالث

أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

تمهيد:

تعرضت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للعديد من الإنتقادات والتي تتمركز حول عدم ملائمة هذه النظم والأساليب للسمات الأساسية للبيئة الصناعية الحديثة، مما ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات في نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية معاً لكي تتلاءم مع تلك السمات، ومن هنا بدأ البحث عن أساليب أو وسائل لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتوافق مع سمات البيئة الصناعية الحديثة والتي أنبثق عنها مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

وينظر الباحث الى أن قصور المحاسبة الإدارية التقليدية يرجع بشكل أساسي إلى إهتمام هذه الأنظمة بمعلومات الأداء الداخلي دون متابعة أداء المنافسين ومتغيرات البيئة الخارجية المحيطة والمؤثرة على أداء الشركات، ففي ظل متغيرات البيئة الحديثة الصناعية والإدارية وما فرضته من ضغوط على بيئة الأعمال، أصبح تحليل القضايا من منظور خارجي إستراتيجي يمثل أحد التحديات الهامة التي تواجه المحاسبة الإدارية، ويمكن معالجة هذا القصور من خلال إستخدام الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية والتي تركز بشكل جوهري على التوجه الخارجي من خلال الإعتماد على تحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن الشركات ومنافسيها لتطوير ومتابعة إستراتيجية الشركة. وقد تعددت أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلا أن عند تبني وتطبيق هذه الأساليب من جانب العديد من الشركات تعيد النظر في تبني تلك الأساليب وبدأت التفكير في إحداث تكامل بينها لتحسين أدائها وضمان إستمرارية بقائها في السوق.

وتتميز المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمجموعة من الأساليب التي يمكن تصنيفها وفق ما يلي:⁽¹⁾

1. أساليب المحاسبة عن التكلفة، وتتمثل في:

- المحاسبة عن تكاليف جودة المنتج أو الخدمة (أسلوب التحسين المستمر).

(1) عبد العال مصطفى أبو الفضل، قياس مدى تطبيق أدوات (أساليب) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية، القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، المجلد 20 ، العدد 1، 2016 م ، ص ص 1001 – 1002.

- المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد).
- المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط.
- المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات.
- المحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتج أو الخدمة.
- المحاسبة عن تكاليف سلسلة القيمة.
- المحاسبة عن التكاليف المستهدفة.
- 2. أساليب الرقابة وقياس الأداء، وتتمثل في:
 - القياس المقارن أو المرجعي.
 - القياس المتكامل (المتوازن) للأداء.
- 3. أساليب المحاسبة عن المنافسين، وتتمثل في:
 - تقييم تكلفة المنافسين.
 - عرض الموقف التنافسي.
 - تقييم أداء المنافس.
- 4. أساليب المحاسبة عن العملاء، وتتمثل في:
 - تحليل ربحية العميل.
 - تحليل ربحية العميل خلال مدة تعامله.
 - تقييم العميل كأصل من أصول الشركة.
- 5. أساليب اتخاذ القرار الإستراتيجي، وتتمثل في:
 - التسعير الإستراتيجي.
 - تقييم العلامة التجارية.

وفي هذا المبحث يستعرض الباحث أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتي تم التركيز عليها في دراسة الباحث وهي: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) - أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)- أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، من خلال دراستها في البيئة الصناعية اليمنية وفيما يلي شرح لكل من هذه الأساليب:

أولاً: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing) (ABC)

خلال العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين ، أجبرت التطورات التكنولوجية الشركات بيئة الأعمال التنافسية أن يكون لديها تطوير مستمر في كل مراحل الإنتاج ، وقد تضمن ذلك ضرورة تطوير نظام التكاليف المطبق في تلك الشركات وخاصة في ظل الإنتقادات التي وجهت إلى نظم التكاليف التقليدية والتي كان من أهمها (1):

1. تستخدم نظم التكاليف التقليدية أساس واحد لتخصيص التكاليف غير المباشرة، مثل عدد ساعات العمل المباشر او الأجر المباشرة الأمر الذي يؤدي لتشويه حساب تكلفة المنتج النهائي.
2. صعوبات الرقابة على جزء كبير من التكاليف غير المباشرة في بعض الأنشطة.
3. فقدان العلاقة السببية بين تكلفة المنتج والموارد التي تم إستخدامها في عملية إنتاجية.
4. لا توفر التكاليف التقليدية بدقة تفاصيل المعلومات اللازمة لتخصيص طاقاتها الإنتاجية وبالتالي فهي لا تلبى شروط المنافسة العالمية للتحسين
5. تعد نظم التكاليف التقليدية غير فعالة في مجال تخطيط وتخفيض التكلفة.
6. تفترض نظم التكاليف التقليدية أن التكلفة هي المقياس الوحيد والمهم لإنجاز الشركة.

وعلى ضوء تلك الإنتقادات وما أدت اليه النظم التقليدية من تشوهات في تحديد تكلفة المنتج وبالقرارات المبنية عليها تم تطوير نظام (ABC) بشكل جوهري في ثمانينات القرن الماضي ، وتحديداً العام 1987م من خلال مقالة نشرت في مجلة الإدارة التابعة لجامعة هارفارد في قسم المحاسبة والإدارة بعنوان (كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات) للباحثان (Cooper & Kaplan) وذلك لتفادي عيوب الطرق التقليدية في تحميل التكاليف التي تستخدم العمالة المباشرة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.(2)

(1) محمد عبدالفتاح العشماوي, محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث, الاردن, عمان, الطبعة الاولى, دار اليازوري للطباعة والنشر, 2011م, ص 81.

(2) Rebeschke, Steven A. Sapp Richard W, Crawford Activity- Based –Costing Information for Financial Journal of Performance Management Vol USA Online Available, 2005, p12.

تعريف نظام التكاليف على أساس الانشطة:

هو نظام يصحح نظام التكاليف التقليدية وذلك بالتركيز على الأنشطة الفردية ويعتبر موضع التكلفة الأساسي.⁽¹⁾

ويعرف أيضاً بأنه: نهج إجرائي يتكون من مرحلتين لأغراض توزيع التكاليف غير المباشرة أو تخصيصها على السلع أو الخدمات وذلك بناء على أسس عادلة.⁽²⁾

كما ويعد نظام التكاليف المبني على أساس الانشطة أحد أساليب إدارة التكلفة الحديثة التي تطبق من أجل دعم الميزة التنافسية للشركة وتتضمن هذه الأساليب ما يلي: التكلفة على أساس الأنشطة، الإدارة حسب الأنشطة، تكلفة التحسين والتطوير المستمر، التكلفة المستهدفة، وبطاقة الاداء المتوازن.⁽³⁾

وبين الباحث عشاوي بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر نظاماً له قدره على ربط التكاليف بالأنشطة كمصادر لوجود التكاليف بغض النظر عن فكرة التخصيص الحالي للتكاليف غير المباشرة، إذ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق توزيع دقيق للتكاليف مما يتعكس على صحة القرارات وذلك من خلال تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، حيث تعتمد فكرة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على الربط بين الموارد المستخدمة من ناحية والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد من ناحية أخرى، ثم الربط بين تلك الأنشطة والمنتجات النهائية.⁽⁴⁾

وينظر الباحث إلى أن فلسفة هذا النظام يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات يتطلب أولاً القيام بالعديد من الأنشطة، وإن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب توفير وإستخدام موارد بسبب حدوث أو تحقيق تكاليف، فمنطق هذا النظام أن هذه الموارد هي التي تولد المنتجات وأن الأنشطة تستهلك الموارد

(1) Horngren T.C , Datar M.s and Foster G, Cost Accounting Management Emphasis . New Jarsy. Pearson education Inc. 2008, p11

(2) Hilton,R.W, Management Accounting Creating Value in A dynamic Business Envirment.5 ed Mc Graw – Hill , 2002, p178.

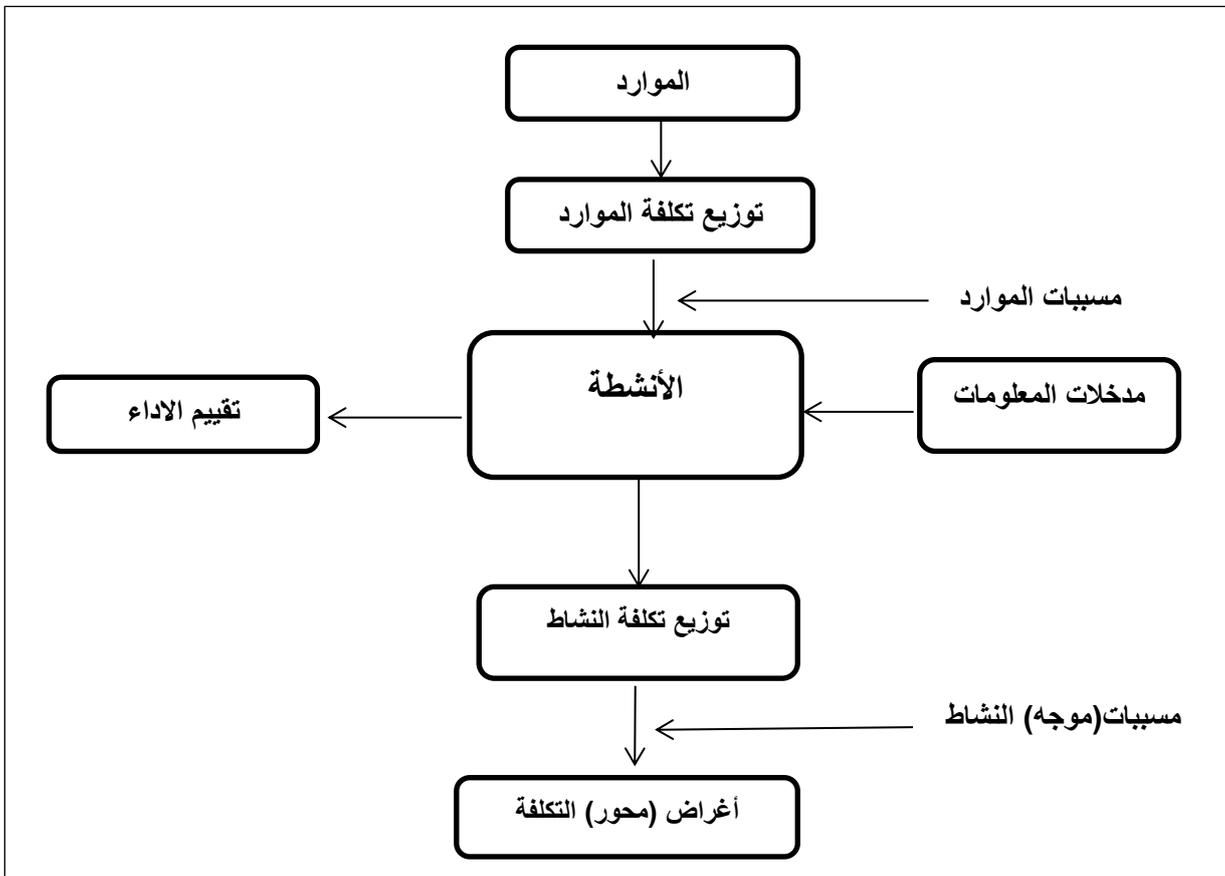
(3) Kaplan & Cooper , Cost and Effect , Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance , Harvard Business School Press , USA , 1998,p140.

(4) محمد عبدالفتاح العشاوي , محاسبة التكاليف منظورين التقليدي والحديث , الردن , عمان , دار مرتضى للطباعة والنشر والتوزيع , الطبعة الاولى , 2011م , ص285.

والمنتجات تتكون بالأنشطة بشكل مشترك, ولهذا لابد من تحديد الأنشطة الرئيسة للشركة ثم تعقب أو تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي أستهلكتها تلك الأنشطة ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية المتمثلة في المنتجات أو الخدمات, وعلى أساس نسبة إستهلاك كل منتج من الأنشطة.

الشكل رقم (1/3/1)

آليه تخصيص التكاليف وفقاً لأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC



المصدر (مجدي وائل الكبيجي، قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة، جامعة عمان العربية، الأردن، رسالة دكتوراه في المحاسبة، 2011م، ص58)

يوضح الشكل (1/3/1) المرحلة الفعلية لتصميم النظام أثناء تخصيص التكاليف، حيث تتم دراسة الشركة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم بالربط بين مسببات المواد مسببات النشاط، وكيفية سير العملية

الإنتاجية فيها ويعتمد مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة على قرار الإدارة ومستوى المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة بأقل التكاليف اللازمة لتشغيل هذا الأسلوب.

أهداف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:

يمكن تلخيص أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في النقاط الآتية: (1)

1. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة، والتخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
2. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط ولوحدة التكلفة من المنتجات او الخدمات.
3. ترشيد القرارات الإدارية وأهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة المنافسة العالمية والمحافظة على حصة المنظمة في الأسواق.
4. تسهيل إجراء الرقابة على إقتناء وإستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في تخفيض عناصر التكاليف في مرحلة إستنفادها بأنشطة المنظمة.
5. إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط.
6. تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وربحيتها.

يرى الباحث أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يهدف إلى تحليل أنشطة الشركة وتحديد موجهات التكلفة مما يسهم في ايجاد معايير دقيقة لتقويم أداء العاملين، فضلاً عن أهمية هذا الأسلوب في التقويم المالي للأنشطة.

خصائص (مميزات) نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يتميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من المزايا وهي: (2)

(1) محمد عبدالفتاح العشماوي , مرجع سابق , ص286.
(2) ماهر درغام , مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة ABC في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة دراسة ميدانية , فلسطين , غزة , مجلة الجامعة الاسلامية سلسلة العلوم الانسانية , 2007م , ص680.

1. يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير، ويوفر الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط مما يؤدي إلى دقة توزيع التكاليف، وكما يوفر مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية لقياس مسببات التكلفة.
 2. يعمل على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات إتخاذ القرارات الأخرى داخل المنظمة.
 3. الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف.
 4. إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الإهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة إنحرافات الأداء الكلية بالمنظمة.
 5. يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية للمنظمة.
- وينظر الباحث أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لا ينحصر فيما يقدمه من معلومات دقيقة عن تكلفة المنتجات إنما تمتد لتشمل دعم وتحسين إتخاذ القرارات والسياسات الإدارية والرقابة وإدارة التكلفة وتحليل الربحية، ولاسيما من خلال تكاملها مع بعض الأساليب والتقنيات الأخرى.

أبعاد إطار أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)⁽¹⁾

البعد الأول: إنتاج المعلومات ويتمثل في كيفية الصاق وتخصيص التكاليف:

والهدف الأساسي هو تحديد تكلفة المنتجات إذ يتم تجميع التكاليف في مجمعات التكلفة وتحديد مسببات إستخدام النشاط تمهيداً لإلصاق وتخصيص التكاليف على وحدة المنتج عن طريق معدلات تكلفة الوحدة من مسببات التكلفة التي تمثل بدورها المقياس الملائم لمخرجات النشاط، كما تستخدم المعلومات في إجراء تحليل ربحية المنتجات وتحديد مجالات خفض التكلفة بالإضافة إلى قرار التسعير والمفاضلة بين البدائل تصميم المنتجات.

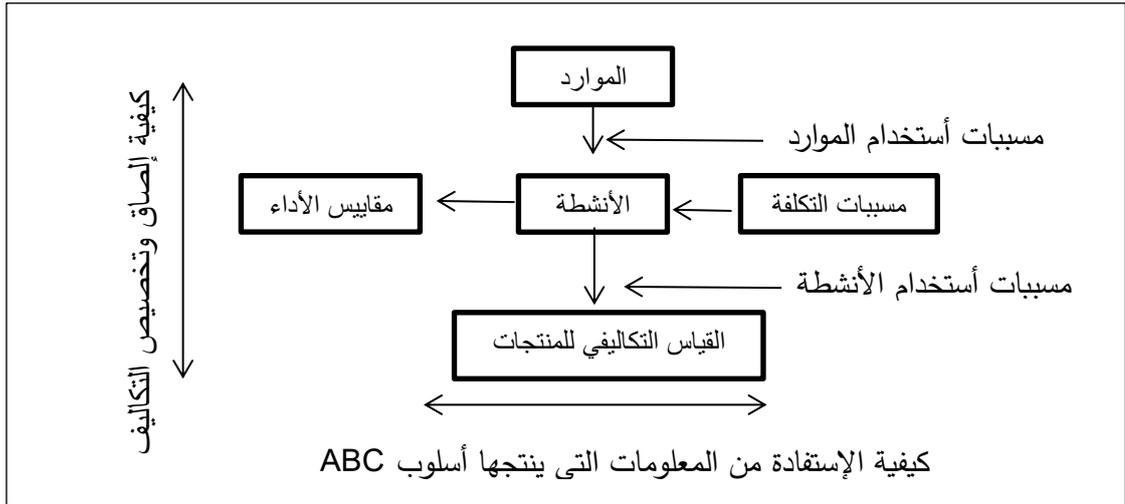
البعد الثاني: يستخدم المعلومات ويتمثل الرقابة على العمليات:

ويتناول هذا البعد كيفية الإستفادة من المعلومات التي يوفرها البعد الأول، مجال الرقابة على العمليات وقياس الأداء في مجال إتخاذ قرارات عديدة مثل المفاضلة بين الشراء أو الصنع وقرارات أخرى مرتبطة

(1) بكوش لطيفة , مساهمة التسيير على اساس الأنشطة في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية , دراسة حالة مجمع صيدال , رسالة دكتوراه في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية , جامعة محمد خيضر , 2017م , ص192.

بتصميم المنتج وكذلك فرض تحسين الأداء في المنشأة ويسهم هذا البعد على توفير إشارات عن مناطق المشكلات ويرشد الإدارة عن كيفية بناء نماذج لحل هذه المشكلات عن طريق توافر معلومات تكاليفه وأخرى غير مالية عن الأنشطة التي تم أداؤها.

شكل رقم (2/3/1) أبعاد إطار أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC



المرجع (بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين اداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة دكتوراه في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية غير منشورة، جامعة محمد خيضر ، 2017م ،ص193)

يتضح للباحث أن: نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد على توفير معلومات خاصة من أنشطة الشركات وتكاليف تلك الأنشطة ومحركات التكلفة الهيكلية والتنفيذية بما يساعد الشركة على التميز على منافسيها وخاصة في مجال الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وعلى الأخص في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة والتي تمثل وزن نسبي كبير في الشركات المعتمدة على تكنولوجيا التصنيع الحديثة.

ثانياً: أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing) (TC):

مفهوم وتعريف التكلفة المستهدفة:

يعد مفهوم التكلفة المستهدفة من المواضيع التي لاقى اهتماماً كبيراً من قبل الشركات الصناعية في عملية إستهداف إحتساب تكاليف السلع والخدمات والتخطيط لإنتاج هذه السلع والخدمات، كما وأن مراحل إستهداف التكاليف هو العملية التي تطور المنظمة بواسطتها أهداف محددة، بالنسبة لتكاليفها لطرحة سلعة

أو تقديم خدمة وهي مبنية على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو قيمة مرسومة للخدمة وعلى التقييمات المعقولة التي يجب ان تكلفها السلعة أو الخدمة.

إن شركة تويوتا لصناعة السيارات في اليابان من أوائل الشركات التي طبقت أسلوب التكلفة المستهدفة في العام 1963م لمواجهة المنافسة الشرسة بينها وبين المنشآت الأمريكية والألمانية ودول أخرى وتوقفت شركة تويوتا وبسبب هذا الأسلوب على العديد من المنشآت الأمريكية والأوروبية وفي معظم الأسواق المالية ومازالت تحقق بعض التفوق حتى الآن , وقد توالى المنشآت اليابانية في كافة المجالات في تطبيق هذا الأسلوب وذلك لتحقيق مزايا تنافسية.⁽¹⁾

ويعرّف نظام التكلفة المستهدفة على أنه: أحد أدوات ادارة التكاليف التي تخفض التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج الكلية للإنتاج بمساعدة القائمين بهندسة الإنتاج والتصميم وبحوث التسويق والمحاسبة والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوريد ربحية في ضوء السعر التنافسي.⁽²⁾

وعرفت التكلفة المستهدفة بأنها: الإدارة المستجدة في المحاسبة الإدارية التي تركز على إدارة تكلفة أنشطة البحوث والتطوير في إطار حصر إمكانيات هندسة المنتج وذلك في حدود تكاليف الإنتاج المستهدفة التي بناء على الأسعار المتوقعة التي يقبلها السوق.⁽³⁾

وعرفت بأنها: طريقة لتخطيط التكلفة ترتكز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وتستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج من اجل ايجاد طرق جديدة لخفض التكاليف.⁽⁴⁾

كما يعرف بأنه: الأسلوب الذي يركّز على سعر السوق في تحديد سعر البيع المستهدف, وإعتباره الطريقة التي تساعد في تخفيض التكاليف من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة التخطيط والتصميم

(1) يسري محمد علي خيرى, أطار مقترح للإدارة الاستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج, القاهرة, جامعة المنصورة, كلية التجارة, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2004م, ص69.

(2) رياض مفتاح عبدالرحمن, أثر استخدام التكلفة المستهدفة في الرقابة على تكاليف البحوث والتطوير لتحسين القدرة التنافسية, دراسة ميدانية على شركات صناعة الاسمنت الليبية, السودان, جامعة الزعيم الازهري, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2016م, ص 33.

(3) زينب محمد محرم, ومحمد محمود البيايلى, المحاسبة الادارية, مصر, الاسكندرية, الدار الجامعية, 2012م, ص30.

(4) محمد الفيومي محمد, وآخرون, المحاسبة الإدارية الإستراتيجية, مصر, الاسكندرية, المكتب الجامعي الحديث, 2011م, ص43.

من دورة حياة المنتج وتكشف هذه الأساليب عن وجود صلة مباشرة بين متغير السوق في ضوء الوضع التنافسي وأرباح الشركة في الأمد الطويل وإدارة التكاليف.⁽¹⁾

ويعرفها (Kaplan): بأنها مقدار الاختلاف بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف وصولاً إلى رقم التكلفة المستهدفة.⁽²⁾

ويستنتج الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف إلى خفض تكلفة المنتج إلى الحدود الدنيا خلال مرحلة ما قبل الإنتاج وهي مرحلة التخطيط والتصميم، والبحوث والتطوير، مع الأخذ بعين الاعتبار المحافظة على مستوى جودة المنتج وتحسين الربحية مما يدعم القدرة التنافسية.

المتغيرات التي تتحكم في تحديد التكلفة المستهدفة:

يمكن تحقيق الوصول الأمثل للتكلفة المستهدفة من خلال الربط بين ثلاثة متغيرات في: سعر السوق المستهدف، وهامش الربح، والتكلفة المستهدفة. وهذه المتغيرات يمكن من خلالها تفسير مفهوم التكلفة المستهدفة كالتالي:⁽³⁾

أولاً: سعر السوق المستهدف: يتم تحديد سعر السوق المستهدف ليس على أساس تكلفة الإنتاج كما في نظام التكاليف التقليدي وإنما يحدد في ضوء الوضع التنافسي في السوق وقدرة الزبون على الدفع نتيجة لتلبية رغباته وإحتياجاته من خلال الوظائف التي تقدمها وحدة المنتج، بالإضافة إلى ذلك فإن سعر السوق المستهدف يعد من الأساليب المهمة في مجال تحليل التكلفة وتخطيط الربحية وأحد أهم عوامل نجاح التكلفة المستهدفة وعليه فأن:

سعر السوق المستهدف = هامش الربح المستهدف + التكلفة المستهدفة.

(1) ثائر صبري محمود الغبان، المنهجية الداعمة لاستعمال اليات تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها، بغداد، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الرابع والثلاثون، 2013م، ص41.

(2) Kaplan R, Atkinson A, Matsumura E and M, Young Management Accounting Information for Decision – Making and Stratgy Execution, 6thed Bearson Education Inc Upper Saddle River New Jersay, 2012, p42.

(3) أحمد محمد العبيسات، أثر تطبيق أنظمة المحاسبة الادارية الحديثة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، جامعة الاسراء، عمان، الاردن، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2017م، ص ص12-13.

ثانياً: هامش الربح المستهدف: وينبغي وضع هامش الربح المستهدف بحيث يأخذ بالإعتبار أهداف ورغبات أطراف عديدة منها:

1. المستثمرون ويعني رغبتهم في الحصول على أعلى عائد ممكن من الأرباح.
2. الإدارة وتعني مدى إمتلاك الإدارة من خبرة وقدرة على التنبؤ وبإستخدام كل الوسائل وأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليفية، وغيرها من الأدوات التنبؤية التي تساهم في إحتساب الربح المستهدف أي معدل العائد على المبيعات بدلاً من معدل العائد على الأستثمار بإعتباره أكثر ملائمة من الناحية الفنية لربط الربح مع المبيعات وبنفس الوقت الأخذ بعين الإعتبار ربحية محفظة المنتجات وليس على ربحية منتج معين بشكل منفرد.

ثالثاً: التكلفة المستهدفة: وتمثل التكلفة المستهدفة الحد الأعلى الذي لا ينبغي تجاوزها عند تصنيع المنتج وأن نقارن التكاليف المقدره لوحدة المنتج مع التكلفة المستهدفة فإذا كانت التكاليف المقدره تساوي أو أقل من تكاليف وحدة المنتج المستهدفة يتم الإنتاج, أما إذا كان غير ذلك يتم إعادة تصميم المنتج بإستخدام تقنية هندسة القيمة إلى أن يتم التوصل إلى التصميم المناسب الذي يتوافق مع التكلفة المستهدفة , وفي حالة تعذر ذلك تلغى فكرة الإنتاج ويتم التحول إلى منتج آخر, كما أن جوهر التكلفة المستهدفة تركز على تخفيض التكاليف وقد وجدت الوحدات الإقتصادية بأن المنافسة الشديدة وضغط الزبائن من أجل تخفيض الأسعار قد أجبر العديد من الوحدات الإقتصادية على تخفيض تكاليف منتجاتها مع الحفاظ على الوظائف الرئيسية لتلك المنتجات, ويمكن الوصول إلى المعادلة التالية للتكلفة المستهدفة.

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامس الربح المستهدف.

خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:(1)

الخطوة الأولى: الإهتمام بالوضع الداخلي للشركة من خلال جعل عملية حساب التكاليف المستهدفة عملية واضحة المعالم بالنسبة لأقسام الشركة ككل، ويتطلب ذلك إندماج الأنشطة والمهام لدعم التكاليف المستهدفة هذه العملية من الضروري أن تقوم على إعتبرات مبدئية التكلفة المستهدفة, ويتطلب تكامل المجالات الضرورية بالشركة.

(1) سيد عطا الله السيد, النظرية المحاسبية الحديثة, الاردن, عمان, دار الراية للنشر والتوزيع, 2009م, ص269.

الخطوة الثانية: الوقوف على الوضع الحالي للسوق إذ الأخذ بعين الإعتبار السعر المتأثر بالسوق وتفصيلات وإحتجاجات العملاء، ولذلك فإن هذه الخطوة تهدف إلى معرفة المنتج الذي تخطط له المنشأة إلى إنتاجه والسوق الذي ترغب الشركة المنافسة فيه، ونوعية العملاء الذي يجب أن يتم التركيز عليهم كما يجب على المنشأة إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية التي تعمل من خلالها.

الخطوة الثالثة: تحديد السعر المستهدف من الضروري أن يبنى على تحليل العوامل المرتبطة بالسوق مثل موقع الشركة في السوق وإستراتيجية إختراق السوق ومدى إستجابة وردة فعل المنافسة والسعر التنافسي وكذلك السوق المستهدف, كما يتم تحديد السعر المستهدف بناء على تحليل السعر الهادف إلى الربح مع أخذ قدرة العملاء على الشراء والمنافسة.⁽¹⁾

الخطوة الرابعة: تحليل التكلفة والأرباح المستهدفة ويتم تحديد الأرباح المستهدفة والتي من المخطط أن يحققها المنتج بما على الأسلوب الذي تتبعه الشركة في تحديد الأرباح والذي قد يكون إحدى ثلاث مقاييس:

1. معدل العائد على المبيعات التاريخية للشركة.
2. معدل العائد على المبيعات على مستوى الصناعة.
3. معدل العائد على المبيعات المتوقعة للشركة.
4. مقارنة التكلفة المستهدفة مع متطلبات جودة المنتج.

حيث يجب قبل الإنتهاء من تحديد التكلفة المستهدفة الأخذ بعين الإعتبار أن التكلفة المستهدفة تكون مرتبطة بتكلفة ومتطلبات الجودة بالنسبة للمنتج, كما أن الفرصة العظيمة للسيطرة على التكاليف هي عن طريق التحديد المناسب لمتطلبات ومواصفات جودة المنتج, كما أن هذا الأمر قد يتطلب الحذر عند تحليل وتحديد إحتياجات وقدرات العملاء على الشراء دون إغفال مدى إتجاه العميل أو المستهلك إلى شراء المنتجات ذات الجودة العالية.⁽²⁾

(1) عامر علي سليمان محمد , تطبيق وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن , مصر , جامعة حلوان , كلية التجارة وإدارة الاعمال , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2009م , ص30.

(2) جبر ابراهيم الداور , الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الانتمائي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين , مجلة الفكر المحاسبي , كلية التجارة جامعة عين شمس , العدد 2, 2013م , ص393.

الخطوة الخامسة: إستخدام بعض الأدوات لخفض التكلفة ويقصد بالأدوات هنا الطرق والمنهجيات المرتبطة بتصميم وتركيب وتجميع المنتجات إضافة إلى فحص وإختبار معايير الإنتاج، وهذه الطرق والمنهجيات تشمل على خطوات إرشادية وتعليمات وقواعد وتدريبات وإجراءات إضافية إلى أدوات تحليلية أخرى. (1)

بناء على ما سبق ينظر الباحث أنه لا بد من بيان العلاقة بين الخطوات الرئيسية لأسلوب التكلفة المستهدفة سابقة الذكر وذلك من أجل الوصول إلى أهداف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل شامل.

المزايا والإيجابيات التي يوفرها نظام التكلفة المستهدفة:

تعتبر التكلفة المستهدفة من الأنظمة التي ترتبط بنظام المعلومات للمحاسبة الإدارية والتي تساعد إدارات المنشآت في إتخاذ القرارات الإستراتيجية في الشركة سواء في تحسين نوعية المنج أو الخدمة المقدمة للزبائن وأن التكلفة المستهدفة توفر الكثير من المزايا من أهمها: (2)

1. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناء على معطيات السوق بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم فانه سيؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم بدءاً من مفهوم تطوير المنتج وإنهاءً بخدمات ما بعد البيع بما يؤدي إلى إستغلال أمثل لموارد المجتمع وتعظيم القيمة ليس للزبائن فقط والمساهمين بل أيضاً على مستوى الإقتصاد الكلي.

2. إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة، وليس وفقاً للتكلفة.

3. يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءاً من مرحلة التصميم، وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الإنتظار لحين وقوع الحدث أي تصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث، فمثلاً في مشاركته في مراحل التصميم والإنتاج بتوفيره المعلومات المتعلقة بتكلفة عناصر الإنتاج الواجب العمل في إطارها.

(1) منى صبح محمد ابراهيم , مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الادارية في المنشآت الصناعية الحديثة, جامعة السويس , كلية التجارة , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2004م, ص134.

(2) زانه بوكورية , التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية بسعيدة, الجزائر , جامعة الطاهر مولاي سعيدة , كلية الاقتصاد والعلوم التجارية , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2013م , ص37.

4. يقوم بوصف خطة التطوير مع الأخذ بعين الإعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.

5. تستخدم التكلفة المستهدفة البحث السوقي من اجل تقدير ما يمكن أن يدفعه العملاء لمنتج معين ومعرفة أسعار المنافسين.

6. يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع القائم والبيئة الخارجية عن طريق معرفة رغبات العملاء والعمل على تحقيقها.

7. تستخدم كأداة للرقابة، لأنها تعمل على تفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج.

8. يساعد هذا النظام في التعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح المطولة، أي أنه يساعد الإدارة في صنع القرارات الإستثمارية حول الإستمرار في صنع منتج معين أو التوقف عن صنعه.

9. يعمل على التخطيط طويل الأجل , حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يعمل على الوصول إليه من خلال تطبيق أنشطة التحسين المستمر.⁽¹⁾

ومما سبق يرى الباحث أن من مميزات التكلفة المستهدفة أنها تمكن الشركات من بناء ميزة تنافسية من خلال التحكم بالكلف من بداية نشأتها مروراً بمرحلة التطوير والتصميم والى مرحلة ما قبل الانتاج.

ويتضح للباحث أن: التكلفة المستهدفة تعتبر إحدى الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية للتكلفة والتي توفر بيانات عن البيئة الداخلية والخارجية للشركة وخاصة عن أسعار بيع المنافسين وتكلفتهم بما يساعد الشركة في تخطيط التكلفة المستهدفة لها بكفاءة وفاعلية مقارنة بمنافسيها بما يساعدها على تخفيض تكلفة المنتج بما يساعد على تخفيض السعر وهذه بدورة يؤدي إلى زيادة الطلب على منتجاتها والحد من دخول منافسين لها مما يدفعهم إلى التميز وتدعيم مركزها التنافسي وهذا بدورة يؤدي إلى إستمراريتها.

(1) أحمد محمد العبيسات, مرجع سابق, ص16.

ثالثاً: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: (BSC) (Balance Scorecard)

مفهوم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

يقوم مفهوم نظام بطاقة الأداء المتوازن على أساس ترجمة رؤية ورسالة الشركة إلى أهداف إستراتيجية متضمنة في أبعاد متعددة، من خلال إستخدام مقاييس مختلفة للأداء. بعضها مقاييس مالية والبعض الآخر غير مالية، وتشكل هذا الأسلوب ما يمكن وصفه بثورة فكرية في مجال المحاسبة ، وتحديداً في مجال تطوير أساليب قياس وتقييم الأداء ومن هنا يجب التركيز على أن هذه الثورة لم تكن متعلقة فقط بإستخدام المقاييس المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية ، وإنما ببناء نموذج تشاركي مترابط يجمع بين هذه المقاييس من خلال إيجاد تداخل أو تدفق مزدوج الإتجاه بين ما تمثله هذه المقاييس من أبعاد.⁽¹⁾

وقد تم تعريف بطاقة الأداء المتوازن من قبل (Kaplan & Norton) بأنها: إطار عملي يستخدم كمدخل لتحسين الأداء الحالي والمستقبلي وذلك من خلال دراسة عدد من المقاييس ضمن أربعة محاور: المحور المالي، ومحور العملاء، ومحور العمليات الداخلية، ومحور التعلم والنمو. وعرفت أيضاً بأنها : نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنظمة على ترجمة رؤيتها وإستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة، وذلك من خلال ما تتضمنه من أبعاد تتعدى ما يذهب إليه التقرير المالي في تقييم الأداء بالإعتماد على بطاقة الأداء المتوازن.⁽²⁾

كما تم تعريفها أيضاً بأنها: أداة تتكون من مجموعة مقاييس الأداء المشتقة من إستراتيجية المنظمة، وتمكّن المنظمة من ترجمة إستراتيجياتها إلى أربع مجموعات من مقاييس الأداء المتعلقة بالأمر المالية، والعملاء ، والعمليات الداخلية، والنمو والتطوير.⁽³⁾

(1) أحمد محمد العبيسات ، أثر تطبيق أنظمة المحاسبة الادارية الحديثة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركات الصناعية

المساهمة العامة الاردنية ، جامعة الاسراء ، عمان ، الاردن ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2017م ، ص16

(2) مريم شكري محمود، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2013 م ، ص13

(3) Garrison, R, H., and Eric, W. **Brewer Managerial Accounting, Thirteen Edition, Mc Graw Hill, USA,2010, p. 529.**

وكذلك عرفت بأنها: أداة تستخدم لنقل وتوصيل إستراتيجية المنظمة إلى المستويات الإدارية المختلفة، وترجمتها إلى أهداف ومقاييس عملية من خلال التوازن بين البعد المالي، والعملاء ، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو بما يحقق رؤية المنظمة.(1)

وعرفها (Hilton) بأنها: نموذج لتقييم أداء الأعمال: من خلال مجموعة من المقاييس التي توازن بين الأداء المالي والعمليات الداخلية والتعلم والإبتكار ورضا العميل.(2)

ويرى أحد الباحثين أن بطاقة الأداء المتوازن: يعد إطار متكامل للأداء الإستراتيجي لتنظيم الأعمال؛ فهو الأداة التي تستخدم لنقل وتوصيل إستراتيجية المنشآت المالية إلى الوحدات الإدارية المختلفة، وهو أداة لترجمة إستراتيجيات المنشآت المالية إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية ومهمة المنشآت المالية.(3)

وبناء على ما سبق يستنتج الباحث أن بطاقة الأداء المتوازن تشمل ما يلي:

1. أنها إطار متكامل لقياس وتقييم الأداء باستخدام مقاييس مالية وغير مالية.
2. تقوم بترجمة رؤية واستراتيجية المنظمة إلى أهداف ومقاييس
3. إتساق مقاييس الأداء مع إستراتيجية المنظمة.
4. توازن بين مجموعة من الأبعاد.

ومن خلال ذلك يبين إلى أنه عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يجب التركيز على مجموعة من المفاهيم الأساسية التي لا بد من معرفتها وفهمها بالشكل الجيد للتوصل إلى الفهم السليم لهذه البطاقة، ومن أهم هذه المفاهيم ما يلي(4):

(1) فادي خليل ظاهر الأسطل، بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية بقطاع غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، 2011م، ص 15

(2) Hilton, Ronald W. "Management Accounting: Creating Value In A Dynamic Business Environment", Mc Raw – Hill International Edition, 7th Edition, 2008, p9.

(3) أحمد محمد ابو محسن ، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2002 م، ص71.

(4) عمرو سيد عبدالله ، تقييم مدى ملائمة استخدام بطاقة مقاييس الأداء المتوازن (BSC) في المنشأة صغيرة ومتوسطة الحجم بهدف تحسين الأداء بالتطبيق على إحدى منظمات الأعمال الصناعية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، جمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2011م ، ص ص 51- 52.

الرؤية: تصف الرؤية طموحات المنظمة للمستقبل، ويجب العمل على توصيل الرؤية لأكبر عدد ممكن من العاملين في المنظمة وذلك بتحويلها إلى رسالة، ويمكن التعبير عن رؤية المنظمة في صيغة السؤال التالي: ماذا نريد أن نكون في المستقبل؟

الرسالة: ويقصد بالرسالة الغرض الأساسي لوجود أي منظمة أعمال، ويتم تحديدها أثناء التخطيط الإستراتيجي.

الإستراتيجية: تعرف الإستراتيجية على أنها: طريقة قيام المنظمة بمقابلة إمكانياتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في السوق لمواجهة الضغوط التنافسية التي تواجهها في سعيها نحو تحقيق أهدافها، وهي خطة عمل شاملة طويلة المدى تحدد أسلوب تنفيذ أنشطة منظمة الأعمال لبلوغ هدف أو أهداف طويلة الأجل في سوق أو أسواق معينة باستخدام موارد معينة في بيئة متغيرة"
مقاييس الأداء: وهي التي تعكس مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف.

منافع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تتحقق العديد من المنافع الملموسة وغير الملموسة والتي تأتي نتيجة للتطبيق الفاعل والصحيح لتلك البطاقة، وقد ذكر مجموعة من الباحثين العديد من المنافع التي يحققها التطبيق والتي يمكن تلخيص أهمها كالآتي: (1)

1. زيادة الهواش والعوائد المالية نتيجة لتحسين المنتج.
2. الإسهام في صياغة وتطبيق وتحديث الإستراتيجيات التنظيمية.
3. تحسين الربط بين إستراتيجيات المنظمة ككل بالأهداف الفرعية والمستقلة.
4. ربط الخطط التشغيلية السنوية أو قصيرة الاجل بالاستراتيجيات طويلة الاجل.
5. تحديد مواطن الخلل وأماكن الهدر والضياع وأين تكمن ضرورة عملية التحسين.
6. إظهار ما إذا كان التحسين المخطط له قد تم تنفيذه بالفعل.
7. تمييز ما إذا كانت المنظمة تقابل متطلبات العميل.

(1) مجدي وائل الكبيجي، قياس أثر استخدام الأدوات الاستراتيجية للمحاسبة الادارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة، جامعة عمان العربية، الاردن، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2011م، ص 47

8. تسمح لمقاييس الأداء والتغذية العكسية والتعليم وتحسين الجودة بأن تكون عناصر أساسية لجهود المنظمة.

يستنتج الباحث أن المنفعة من أسلوب بطاقة الاداء المتوازن تكمن في انه يقوم بتحويل أهداف الشركة إلى كل منظور من مناظيرها الأربعة (المالي، العميل، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) ثم تحديد مقاييس محددة لكل هدف من الأهداف.

أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على العديد من المقاييس المنفصلة والمتصلة التي توضح صورة متكاملة وشاملة عن كيفية أداء العمل وتقييمه وذلك بصفة مستمرة منتظمة، وبأسلوب فني محدد للتقييم بهدف تدعيم الموقف التنافسي.

وتقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد رئيسية وهي: البعد المالي، وبعد العلاقة مع العملاء ، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، وتم إضافة بعد خامس مؤخراً وهو البعد الإجتماعي حيث أنه من الضروري أن تهتم هذه البطاقة بالمجتمع المحيط بالمنظمة لوجود مصلحة مشتركة بين المنظمة ومجتمعها، فدعم منظمات الأعمال للمجتمع من شأنه أن يؤدي إلى إرتفاع مستوى الرفاهية للمجتمع مما يعود بالنفع على المنظمات عن طريق زيادة الإقبال على شراء المنتجات والخدمات التي تنتجها أو تقديمها منظمات الأعمال.⁽¹⁾

ويمكن تلخيص أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في الاتي:

1. البعد المالي:

بالرغم من الانتقادات الموجهة للمقاييس التقليدية من قبل العديد من الكتاب والباحثين ودعمهم للمقاييس غير المالية وبالرغم من أهمية الأهداف غير الملموسة وأثرها على الأجل الطويل إلا أنهم يعتبرون أن الأهداف المالية هي السبيل الأمثل في التطبيق حيث لا يمكن إنكار المقاييس المالية في قياس وتقويم

(1) حمد أحمد حمد أبو جزر ، مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة لتقويم أدا البنك الإسلامي الفلسطيني، دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة ، فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2012م ، ص51.

الأداء ولا يمكن تجاهلها، بل يجب إستخدامها مع المقاييس الغير مالية جنباً إلى جنب. ويمثل البعد المالي المحصلة النهائية لأنشطة المنظمة لتحقيق الهدف الإستراتيجي وهو تعظيم قيمة المنظمة لتحقيق رضا وتوقعات المساهمين والملاك، ويتضمن هذا البعد العديد من المقاييس منها: صافي الربح، نمو حجم المبيعات (الخدمات)، والعائد على رأس المال المستثمر، وتكلفة المنتجات (الخدمات) ، والعائد على حقوق الملكية ، والعائد على إجمالي الأصول ، وهامش المساهمة ، والتدفق النقدي.

وهذه المقاييس تختلف باختلاف المراحل التي تمر بها المنظمة، حيث تم تلخيصها إلى ثلاث مراحل أساسية وهي:

مرحلة النمو: وهي المرحلة الأولى من دورة حياة المنظمة، ويكون الإهتمام فيها بعمل إستثمارات جوهرية لتطوير منتجات جديدة وتقديم التسهيلات وبناء قدراتها التشغيلية والإستثمارية، وبالتالي فإن المقاييس المالية في هذه المرحلة تركز على زيادة المبيعات والدخول في أسواق جديدة، وإجتذاب عملاء جدد والمحافظة على مستوى مناسب للأنفاق على تطوير المنتجات وعمليات التشغيل وتنمية قدرات العاملين وإمكانياتهم.

مرحلة الإستقرار: وهي المرحلة التي تحاول المنظمة فيها إعادة إستثمار أموالها والعمل على إجتذاب المزيد من الإستثمارات، وبالتالي فإن المقاييس المالية في هذه المرحلة سوف تركز على المقاييس التقليدية مثل: العائد على رأس المال المستثمر، وعائد المساهمة، والتدفقات النقدية المخصومة، والدخل الناتج عن التشغيل بالإضافة إلى القيم الإقتصادية المضافة.

مرحلة النضج: وهنا ترغب المنظمة في حصاد نتائج الإستثمارات من المرحلتين السابقتين والمقاييس المالية في هذه المرحلة تركز على تعظيم التدفق النقدي الداخل للمنظمة ومقاييس أخرى مثل فترة الإسترداد وحجم الإيرادات.⁽¹⁾

وتستطيع المنظمات تحقيق أهدافها الإستراتيجية من خلال ثلاثة أساليب رئيسة هي :

(1) خالد صالح علي المطري، استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركات اليمينة لصناعة الادوية، دراسة عملية ، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سوريا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2010م ، ص117.

- نمو الإيرادات وتنوع المنتجات: وهو التوسع في المنتجات والخدمات بغرض تلبية رغبات متنوعة لجذب عملاء جدد، والدخول في أسواق جديدة، والتنوع في الإنتاج، والخدمات من خلال التركيز على المنتجات التي تحقق قيمة مضافة أعلى، وإعادة تسعير المنتجات والخدمات.
- تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية: وذلك من خلال المحاولة لتخفيض التكاليف المباشرة للمنتجات والخدمات، وتخفيض التكاليف الغير مباشرة بالإضافة إلى توزيع الموارد العامة أو المشتركة على وحدات أو قطاعات المنظمة المختلفة.
- إستغلال الأصول: أي العمل على تخفيض مستويات رأس المال المطلوب لتحقيق حجم ومزيج معين من الأعمال.⁽¹⁾

2. بعد العملاء:

يعدّ اختيار العملاء الذين تستهدف المنظمة التعامل معهم والمناطق التسويقية التي ترغب في المنافسة فيها أحد أهم الأهداف الأساسية للمنظمة، فمعظم المنظمات في الوقت الحاضر تقوم على فلسفة جعل إحتياجات العملاء في قلب إستراتيجيتها، وذلك لما لهذا البعد من أثر يزيد من نجاح المنظمة وبقائها في سوق المنافسة، ويتم تحقيق هذا البعد من خلال الإبداع، والجودة العالية للمنتجات، والخدمات المقدمة، وإبتكار الجديد منها وتوفيرها بأسعار منخفضة وفي الوقت المناسب، ويشمل هذا البعد العديد من المقاييس تتعلق بالعملاء الحاليين والمستهدفين والتي تركز بشكل عام على رضا العميل والإحتفاظ به، واكتساب عملاء جدد، ربحية العميل، والحصة السوقية في القطاعات المستهدفة، بالإضافة إلى القيمة من وجهة نظر العميل، التي تعتمد بشكل أساسي على إتباع المنظمة لأسلوب تحليل ربحية العملاء.⁽²⁾

ويبين مقياس الحصة السوقية قدرة المنظمة على التغلغل في السوق، ويمكن قياسه على أساس عدد العملاء أو حجم المبيعات، أما مقياس الإحتفاظ بالعميل فيوفر صورة عن مدى ولاء العملاء للمنظمة، والذي يمكن قياسه عن طريق معدل النمو في المبيعات أو معدل دوران العملاء وكذلك يمكن قياسه بطول فترة التعامل مع المنظمة. ويعبر إكتساب عملاء جدد عن مدى كفاءة المنظمة في إستقطاب عملاء جدد،

(1) نبيل سعيد عبده المعمرى ، القياس المحاسبي المتوازن للأداء وتطبيقه في صناعة الاسمنت اليمينية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، أسيوط، جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2005م، ص71.

(2) علاء أحمد حسين ، وأحمد ميسون عبدالله احمد ، قياس أداء جامعة الموصل باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، دراسة حالة ، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 28 ، المجلد السابع، ايار 2011م ، ص19..

حيث أن هدف المنظمات هو الزيادة في نمو أعمالها عن طريق زيادة قاعدة عملائها، ويقاس بعدد العملاء الجدد وعدد المعاملات التي تمت معهم أو نسبة المبيعات للعملاء الجدد. ويقاس رضا العملاء عن طريق مردودات المبيعات، أو عدد الشكاوي المقدمة على منتجات أو خدمات المنظمة ففي الواقع يوفر هذا المقياس مؤشراً عن كفاءة ونجاح المنظمة في تحقيق الرضا لعملائها، فرضا العملاء يؤدي إلى تكرار الشراء من المنظمة، ويقصد بمقياس ربحية العميل إظهار العملاء المستهدفين الغير مربحين، وهم العملاء الجدد الذين تزيد تكلفة جذبهم عن العائد المتحقق من بيع السلع أو تقديم الخدمات لهم.⁽¹⁾

3. بعد العمليات الداخلية:

تركز الأساليب التقليدية لقياس الأداء على مدى نجاح المنظمة في عملياتها التشغيلية القائمة فعلاً، بينما بطاقة الأداء المتوازن تقترح مراحل جديدة وتطور المراحل القائمة بشكل يمكن المنظمة من تلبية إحتياجات عملائها بالإضافة إلى تحقيق الأهداف المالية المرتبطة بالهدف الإستراتيجي للمنظمة. ويهدف بعد العمليات الداخلية إلى تحديد العمليات الهامة التي يجب على المنظمة التيقن بها لتنفيذ إستراتيجياتها وتحقيق القيمة التي يتوقعها العميل منها بكفاءة وفعالية، بالإضافة إلى إرضاء توقعات المساهمين في الحصول على عوائد مالية مرضية.⁽²⁾

ويحتوي هذا البعد على أربع مجموعات من الإجراءات وهي:

- أ- **العمليات التشغيلية:** وهي العمليات الأساسية واليومية التي تقوم بها المنظمة والتي تشمل تحويل الأنشطة إلى خدمات، وتقديم الخدمات للعملاء.
- ب- **العمليات الإدارية للعملاء:** وتهدف هذه العمليات إلى توسيع العلاقة مع العملاء ، وتشمل: اختيار العملاء وجذبهم والاحتفاظ بهم، بالإضافة إلى تطوير النشاطات التجارية معهم.
- ج- **العمليات الإبداعية:** وتتضمن العمليات الخاصة بتطوير خدمات جديدة والدخول لأسواق جديدة، وإستهداف شرائح جديدة من العملاء.

(1) نبيل سعيد عبده المعمري ، مرجع سابق، 2005 م، ص 78- 81.

(2) جيهان السيد عبدالحميد ، "استخدام أسلوب القياس المتوازن لتقويم أدا الخدمات الصحية مع التطبيق على مستشفيات أسيوط الجامعية"، كلية التجارة، جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م ، ص 46.

د- العمليات التنظيمية والاجتماعية: وهذه العمليات هي آخر مجموعة متعلقة بالعمليات الداخلية، حيث تسعى المنظمات إلى الحصول على حقوق الإنتاج و تقديم الخدمات والبيع في البلدان والمجتمعات التي تقوم بالاستثمار فيها، وذلك يتضمن الإذعان للقوانين المحلية والدولية في البيئة التي ينشط فيها، والصحة والسلامة المهنية، وإستئجار ممارسات الموظفين، وبالتالي تتجنب الغرامات الممكن أن تفرض عليها وذلك بالإذعان للقوانين الخاصة ببيئة الأعمال التي تعمل بها المنظمة.(1)

4. بعد التعلم والنمو:

بينما تركز أبعاد العملاء والعمليات الداخلية على وضع المنافسة القائم بين منظمات الأعمال، فإن هذا البعد يكون مطلوب لإدراك أن هذا الوضع يتغير باستمرار فيجب على كل العاملين في المنظمات أن يبحثوا باستمرار عن التعلم والإبتكار، والتحسين لكل جوانب أعمال المنظمات، وذلك للحفاظ على المزايا التنافسية وتحسينها في المستقبل. ف قدرة المنظمة على الإبداع والتحسين والتعلم تؤثر مباشرة في قيمة المنظمة، حيث أن من خلال قابليتها على طرح منتج جديد، وخلق قيمة للعملاء، وتحسين العمليات التشغيلية باستمرار، تستطيع المنظمة أن تخترق الأسواق الجديدة وتزيد من إيراداتها وهوامش أرباحها، فيضمن هذا البعد للمنظمة القدرة على التجديد لأنه يعتبر شرط أساسي لإستمرار وبقاء المنظمة على المدى الطويل من خلال توجيه الأفراد نحو التطوير والتحسين المستمر الضروري للبقاء.(2)

ويركز هذا البعد على تطوير قدرات ومهارات العاملين كونهم يمثلون البنية التحتية للمنظمة، والتي يتم بناؤها من خلال قدرات وإمكانات المنظمة المعتمدة على الأصول الملموسة بالإضافة إلى الأصول الغير ملموسة الممثلة بالتكنولوجيا وأنظمة المعلومات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة ممثلة بالنمو في الأجل الطويل من جهة والقدرة على البقاء والمنافسة من جهة أخرى.(3)

(1) أبو عجيلة رمضان عثمان الغريب مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء في البنوك التجارية الليبية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م، ص 36-39.

(2) Al Shaikh Ali, Mohammed N., " Performance Evaluation of Palestinian Telecommunication Corporation by using Balanced Scorecard Approach", Master Thesis- Collage of Commerce, The Islamic University- Gaza, 2007, P.48.

(3) Asa, Romeo Asa & Prasad, Navneel Shalendra & Htay, Maw Maw, April, **Balanced Scorecard: A Paradigm Measure Of Business Strategy And Firm Performance**, International Journal of Scientific and Technology Research. Vol. 2, Issue 4, 2013, P. 122.

ويقيم هذا البعد أدا المنظمة بإتجاه تحسين قدرات العاملين من خلال المقاييس الآتية:

- **رضا العاملين:** الذي يمكن أن يقاس من خلال مقاييس إستطلاع مصادر رضاهم وهي:

(الحوافز، فرص الترقية المتاحة، نوعية المهام الوظيفية، نمط الإشراف، ظروف العمل والعلاقات مع مجموعة العمل).

- **الاحتفاظ بالعاملين:** ويقاس بمعدل دوران العمل، إذ كلما أرتفع هذا المعدل كلما دل على عدم رغبة العاملين في البقاء في المنظمة، وعدد الدورات التدريبية.

- **إنتاجية العاملين:** تتمثل في نسبة الإيرادات أو نسبة القيمة المضافة إلى عدد العاملين.⁽¹⁾

وبناء على ما سبق يستنتج الباحث أن بعد التعلم والنمو يمثل القاعدة الأساسية لتمييز المنظمة عن غيرها من المنظمات، لأن هذا البعد يمكّن المنظمة من تحديد المجالات الواجب الإنفاق عليها لتحسين مهارات الموظفين وتطوير أنظمة وتكنولوجيا المعلومات، وربط الأفراد بالأهداف التنظيمية.

5. البعد الاجتماعي:

تعرضت بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة إلى العديد من الإنتقادات نتيجة إهمالها وتجاهلها المعلومات الخاصة بتقييم الأداء الاجتماعي للمنظمات، حيث أصبح الأداء الاجتماعي من المحركات الأساسية الضرورية لأي منظمة ترغب في البقاء والنمو والإستمرار، فهو لا يعتبر محركاً مستقلاً للأداء وإنما هو محرك ضمني بين محركات الأداء الأربعة السابقة؛ لذا فإنه لا يجب أن يظهر كمحرك مباشر للأداء.⁽²⁾

وهذا البعد يهتم بتطوير المجتمع والوفاء بإحتياجاته من خلال دعم الأنشطة الاجتماعية والتنوع في الخدمات التي يتم تقديمها للمجتمع مثل: إنشاء المستشفيات، أو الجامعات، أو المدارس، أو إقامة الدورات التدريبية، أو من خلال تقديم الدعم والتمويل للجمعيات الخيرية كما يمكن المساهمة في حل مشكلة

(1) علاء أحمد حسين , وأحمد ميسون عبدالله احمد ، قياس أداء جامعة الموصل باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، دراسة حالة ، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 28 ، المجلد السابع، ايار 2011 م، ص 17.

(2) أحمد محمد ابو محسن ، مرجع سابق، 2002 م، 81

الإسكان، أو إيجاد فرص عمل من شأنها محاربة البطالة، أو العمل على محاربة التلوث ورعاية المهرجانات الوطنية.⁽¹⁾

ويتم قياس هذه الخدمات بالعديد من المقاييس مثل: مقياس مدى مساهمة المنظمة في حل المشاكل الاجتماعية كتوفير المواصلات والإسكان والذي يقاس بعدد الأفراد المشمولين بالسكن والنقل مقسوماً على عدد العمال، ومقياس تحقيق الرفاهية الاجتماعية والثقافية للبيئة المحيطة والمجتمع والذي يقاس بتكاليف المنظمة في بناء المدارس والأندية الاجتماعية على إجمالي التكاليف الاجتماعية في مجال البيئة المحيطة، بالإضافة إلى مقياس مدى مساهمة المنظمة في تكاليف البنى التحتية في المنطقة المحيطة بها والذي يتم قياسه من خلال كلفة المساهمة للمنظمة المعنية مقسوماً على إجمالي تكاليف مساهمة المنظمات في المنطقة.⁽²⁾

ويلاحظ أن المنظمات التي تقدم خدمات للمجتمع تحقق العديد من المزايا التي تجعلها مميزة عن المنظمات الأخرى التي لا تقدم خدمات للمجتمع، وأهم هذه المزايا ما يلي:

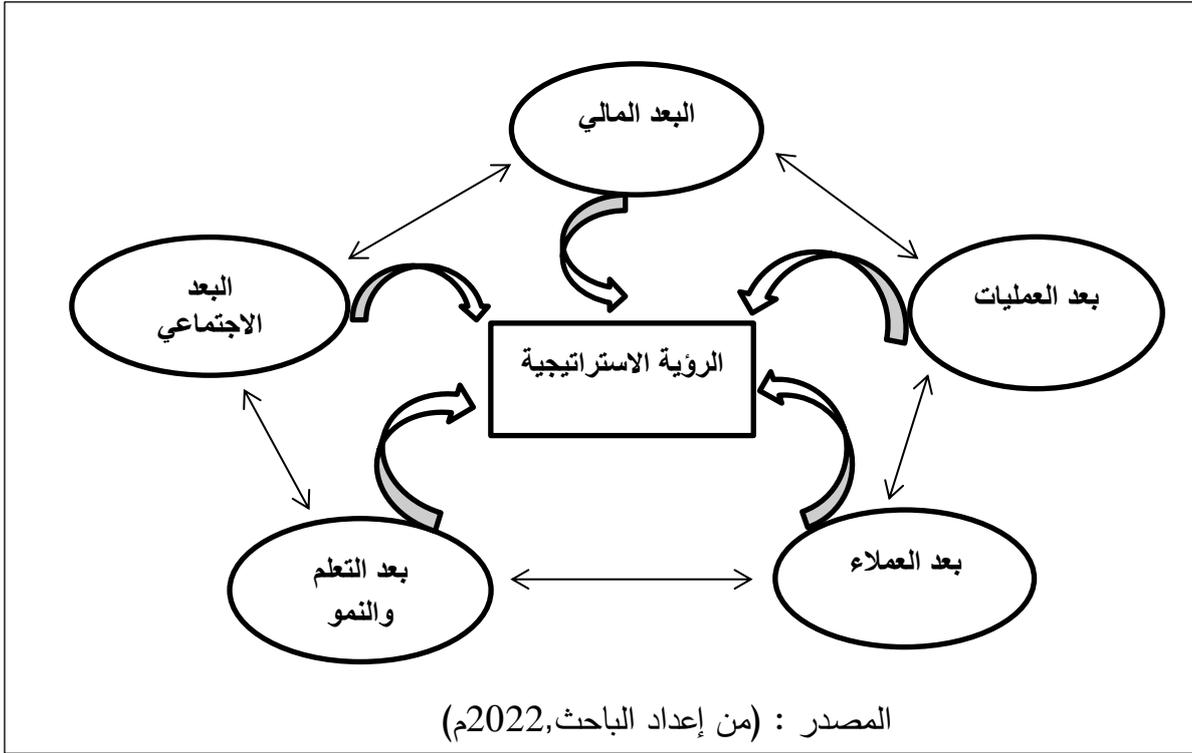
1. زيادة أرباح المنظمة على المدى البعيد عن طريق التأثير على رضا العملاء والثقة بالمنظمة.
2. يعزز الميزة التنافسية للمنظمة وتحقيق الشهرة التي تسعى إليها.
3. تحقق زيادة في المبيعات بسبب إنعاش الوضع العام للدولة.
4. تساعد المنظمة على تجنب المشاكل الاجتماعية المعقدة، فهي تعتبر وسيلة وقائية.⁽³⁾

(1) <http://www.arrouiah.com>.21.8.2020.

(2) عريوة محاد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية، دراسة مقارنة بين: ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، 2011م، ص 88-89.

(3) طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي ادريس، الإدارة الاستراتيجية، منظور منهجي متكامل، طبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007م، ص ص 524-525.

شكل رقم (3/3/1) أبعاد بطاقة الاداء المتوازن



من خلال الشكل رقم (2/3/1) يتضح أن بطاقة الأداء المتوازن تظهر في خمسة أبعاد مرتبطة ببعضها البعض وتتوسطها الرؤية الإستراتيجية (تبين أين تتجه الشركة؛ مجمل أهدافها وخططها الطويلة المدى)، كون هذه الأخيرة هي نقطة إنطلاق الشركة، ولكن يمكن إضافة أبعاد أخرى، فمثلاً يمكن للمؤسسة أن تضع البعد البيئي كجانب رئيسي حيث أنها تؤثر في عملياتها الرئيسية، وهذا كله يتوقف على الشركة وظروفها وبيئة عملها المحيطة.

يتضح للباحث أن: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يعد نظاماً متكاملًا لتحسين الأداء ولتدعيم القدرة التنافسية للشركة من خلال إعطاء صورة واضحة لحالة الشركة وقدرتها التصنيعية والتي تستطيع من خلالها تحديد ما هو المطلوب نحو تحقيق التميز، فأبعاد مقاييس الأداء المتوازن تستطيع أن تدعم الميزة التنافسية من خلال تدعيم مركزها التنافسي بتحقيقها مؤشرات مالية (ربحية - معدل عائد على الاستثمار ... الخ) أكبر من منافسيها، ويمكن أيضاً تعظيم قيمة العميل بحصوله على منافع تفوق التكاليف التي تتحملها، ويمكن أيضاً المساعدة في توفير المؤشرات الرقابية لعملية التشغيل الداخلية بما يكفل تحسين

أدائها في المستقبل , كما أن الزيادة في التطوير والإبتكار في المنتجات تسهم في زيادة الحصو السوقية للشركة وتدعيم المركز التنافسي لها.

رابعاً: أسلوب إدارة الجودة الشاملة: (Total Quality Management) (TQM)

تواجه المنشآت الصناعية في وقتنا الحاضر العديد من التحديات نتيجة للتغيرات في البيئة الصناعية الحديثة ذات التقنية العالية والمتطورة بشكل مستمر , وما ترتب عليها من زيادة حدة المنافسة وظهور التحالفات والتكتلات الإقتصادية والتطور التكنولوجي الهائل والإتجاه نحو العولمة وتحرير التجارة العالمية , ولتحقيق وضع تنافسي متميز على المستوى المحلي والأقليمي والدولي لتلك المنشآت ولتتمكن من البقاء في سوق الأعمال يستلزم هذا ضرورة كسب رضا المستهلك وتحقيق إحتياجاته الآنية والمستقبلية , فلم يعد المستهلك مجرد متلق للسلعة أو الخدمة بل أصبح المستهلك هو سيد السوق بل اعتبروه الفكر الإقتصادي الحديث بأنه رئيس مجلس الإدارة , لذا أصبح الشغل الشاغل لكل منشأة هو تقديم منتجات أو خدمات ترضي حاجات المستهلك وتلبي رغباته سعياً منها لكسب رضاه , ولن يتحقق ذلك إلا بتقديم سلع ذات جودة عالية وسعر ملائم ووقت مناسب فأعتمدت لتحقيق ذلك على العديد من المداخل والأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية والتي منها نظام إدارة الجودة الشاملة بإعتبار أن الجودة سلاح الألفية الثالثة ويتوقف عليها نجاح أو فشل تلك المنشآت.(1)

مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

تناول العديد من الكتاب والباحثين وذوي الاختصاص وكلّ بحسب نظرته جميعهم ناقش إدارة الجودة الشاملة وسأعرض بعض وجهات نظرهم على النحو الآتي:

فقد وضّح معهد الجودة الفيدرالي عند تعريفه الجودة الشاملة بأنها : منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات العميل وتوقعاته بإستخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات(2)

(1) مجدي وائل الكبيجي , قياس أثر استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة , جامعة عمان العربية, الأردن , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2011م, ص98.

(2) Stephen Harrison "Total Quality Management" Public Administration Quarterly ,vol. (16) No. (4) , 1993 , p4.

وقد نشر معهد المعايير البريطاني (BSI British Standards Institution) تعريفين لإدارة الجودة الشاملة.(1)

الأول: إدارة الدورة الشاملة هي: فلسفة إدارية تعتنقها كل أنشطة الشركة لتحقيق إحتياجات وتوقعات المستهلك والمجتمع , وان أهداف المنظمة تنفذ بأقصى كفاءة وبأسلوب تكاليفي فعال عن طريق تعظيم جهد كل العاملين بالدفع المستمر للتحسين.

الثاني: أنها فلسفة إدارية تمارسها الشركة بهدف إستخدام الموارد المادية والبشرية للشركة بطريقة أكثر فاعلية لتحقيق أهدافها.

كما عرّفت إدارة الجودة الشاملة إلى أنها فلسفة إدارية حديثة تأخذ صورة منهاج أو نظام إداري مبني على أساس إحداث تغييرات جديدة داخل المنظمة للفكر والسلوك والمعتقدات الإدارية ونمط القيادة الإدارية.(2)

وعرفت إدارة الجودة الشاملة ايضاً: بأنها مدخل إداري حديث يهدف إلى التحسين والتطوير المستمر في جودة المنتج أو الخدمة من خلال تعاون وتضافر جهود كل من الإدارة والعاملين لأداء الأعمال والأنشطة داخل المنظمة أو الجهاز الإداري بشكل صحيح , ومن المرة الأولى مع التركيز الدائم على العميل لتحقيق رغباته وتوقعاته من خلال إشراكه في تصميم المنتج أو الخدمة.(3)

فكل شيء في المنظمة يهدف إلى تطوير مكونات المنظمة وتحسينها والوصول إلى أعلى جودة لمخرجاتها من سلع وخدمات وبأقل كلفة، لتحقيق أعلى درجات الرضا للزبائن، من خلال إشباع حاجاتهم ورغباتهم على وفق ما يتوقعونه، انسجاماً مع استراتيجية تدرك أن رضا الزبون وهدف المنظمة لا يتجزآن عن بعضهما البعض، إذ إن بقاء المنظمة ونجاحها وإستمرارها يعتمد على مقدار الرضا من خلال أداء العمل الصحيح دون أخطاء من الوهلة الأولى، إعتياداً على مبادئ عديدة منها: ترسيخ العمل الجماعي والتعاوني المنسق وتحفيز الطاقات والقدرات وإستمرارها على أفضل وجه والتحسين المستمر لتحقيق فوائد للجميع (المنظمة، العاملين، المجتمع) .

(1) Dale & Plunkett . **Quality Costing** , Chapman & Hall London. 1995 , p2

(2) عمر وصفي عقيلي , **المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة**, وجهة نظر، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان،الأردن،2001م , ص31.

(3) علي أحمد ثاني بن عبود , **إدارة الجودة الشاملة مدخل متكامل لتطوير الاداء بالدوائر المحلية بحكومة دبي** , القاهرة , جامعة عين شمس , كلية التجارة , رسالة دكتوراه في ادارة الاعمال غير منشورة , 2003م , ص51.

وإنسجماً على ما تقدم فإن إدارة الجودة الشاملة تعد منهجاً إدارياً شاملاً لخدمة الزبون من خلال إستثمار قدرات المنظمة الداخلية وإمكاناتها؛ إذ إنها ليست إدارة متخصصة لتحقيق الجودة، بل عملية شاملة للأقسام والأنشطة والوظائف كافة.

ويرى الباحث إلى أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة عبارة عن مجموعة من الصفات التي يتميز بها المنتج أو الخدمة والتي يمكن من خلالها إشباع حاجات ورغبات العملاء بحدود قدراتهم الشرائية، لكونه مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بمقاييس الجودة.

أهمية إدارة الجودة الشاملة:

تتبع أهمية إدارة الجودة الشاملة من المنافع المتحققة من جراء تطبيق النظام على المستوى الداخلي والخارجي ، ومن أبرز منافع التطبيق كالاتي (1):

1. تحسين في الربحية والقدرة التنافسية، ذلك التحسين في الجودة يجعل من المقبول لدى المستهلك الشراء بسعر أعلى، كما أنه يزيد من حجم المبيعات وبحيث تصبح السلعة مسوقة نفسها مما ينعكس بدوره على تكاليف التسويق والقدرة على المنافسة، ذلك أن إشعار إدارة الجودة الشاملة هو إنجاز العمل بطريقة صحيحة من أول مرة، وبالتالي في حال تطبيقه سيؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الربحية.

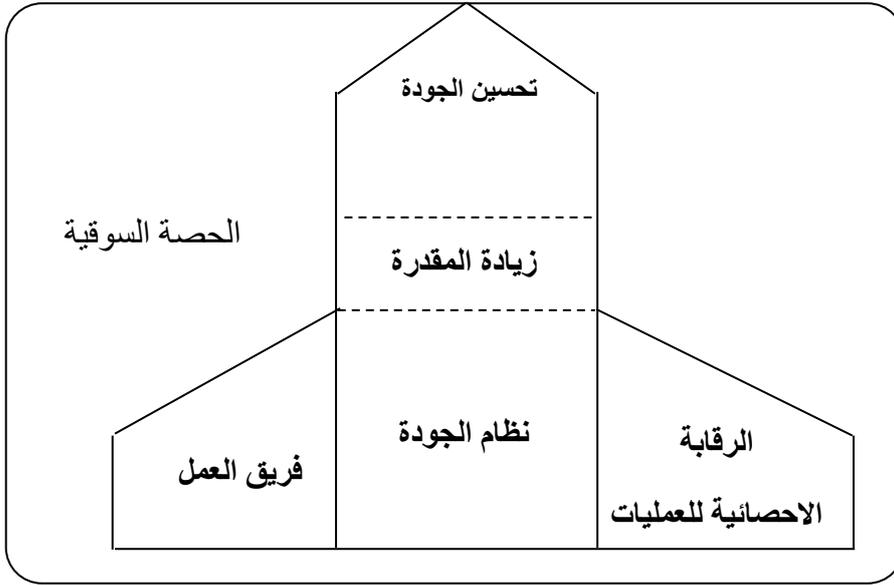
2. تقوية المركز التنافسي للشركة، وتتم من خلال تقديم سلعة أو خدمة ذات جودة عالية وفق طلب المستهلك بسعر جيد، ووقت يناسب المستهلك.

3. إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة أصبح أمراً ضرورياً للحصول على بعض الشهادات الدولية منها ISO 9000.

4. زيادة الكفاءة من خلال تقليص الضياع في المخزون، وتقليص الأخطاء بالعمليات التشغيلية وتقليص المشاكل المتعلقة بالزبائن (شكاوى الزبائن الداخليين والخارجيين)

(1) عمر وصفي عقيلي , مرجع سابق , ص60.

الشكل رقم (4/3/1) (دور إدارة الجودة الشاملة في تحسين الجودة وزيادة المركز التنافسي للشركات)



المصدر: علي أحمد ثاني بن عيود , إدارة الجودة الشاملة مدخل متكامل لتطوير الاداء بالدوائر المحلية بحكومة دبي , القاهرة , جامعة عين شمس , كلية التجارة , رسالة دكتوراه في ادارة الاعمال غير منشورة , 2003م , ص53.

من خلال الشكل (4/3/1) يلاحظ الباحث أن كل من فريق العمل ونظم الرقابة الاحصائية للعمليات تمثل الركائز الأساسية في عملية تحسين الجودة وزيادة الحصة السوقية وفق أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

أهداف إدارة الجودة الشاملة:

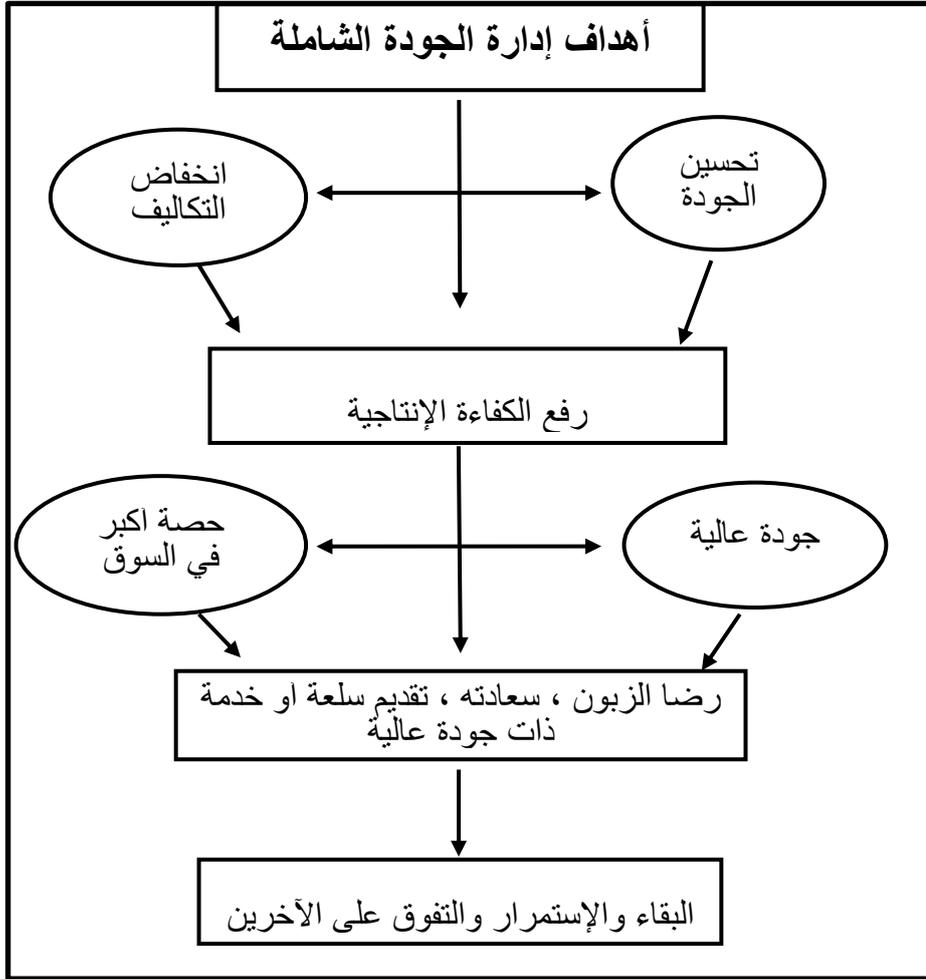
لا أحد يستطيع أن يثبت في وجه المنافسة إلا من يسعى إلى رضا العميل وتحقيق متطلباته ورغباته بدرجة عالية وتخطيها بشكل مستمر ودائم.

وتسعى إستراتيجية الجودة الشاملة في مسعى منها لتحقيق مضمونها إلى ما يأتي:⁽¹⁾

1. فهم حاجات العميل المستهلك والجمهور ورغباتهم لتحقيق ما يريدونه.
2. توفير السلعة أو الخدمة على وفق متطلبات العميل من حيث الجودة، التكلفة، الوقت، الإستمرارية.
3. التكيف مع المتغيرات التقنية والإقتصادية والإجتماعية بما يخدم تحقيق الجودة المطلوبة.
4. توقع إحتياجات العميل ورغباته في المستقبل وجعل ذلك عملاً مستمراً.
5. جذب المزيد من العملاء والمحافظة على العملاء الحاليين.

(1) مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء، عمان، الأردن، 2008م ، ص41.

الشكل رقم (5/3/1) أهداف إدارة الجودة الشاملة



المصدر عمر وصفي عقيلي , المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة, وجهة نظر, دار وائل للنشر والتوزيع
عمان،الأردن،2001م, ص40.

مما سبق يتضح للباحث أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة يوفر المعلومات اللازمة لإعداد الموازنات حسب استهلاك الأنشطة للموارد، لذلك يصبح هذا الأسلوب أداة مميزة في عملية التحسين مما يحقق إستراتيجية أفضل للشركة وتعزيز مركزها التنافسي من خلال تلبية رغبات العملاء, وكذلك أنه يعمل على تخفيض التكاليف وإلغاء الأنشطة ذات التكاليف العالية وغير الضرورية.

معوقات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة:⁽¹⁾

1. عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق معايير إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم بأنها ستفقد العاملين قوتهم في إنجاز العمل.
2. التركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والإهتمام بها لكونها مهمة في الأداء الرئيسي للجودة على حساب الإهتمام بحاجات الزبائن.
3. تشكيل فرق عمل متعددة وكثيرة وعدم توفير الموارد والإدارة المطلوبة بما يضمن نجاحها.
4. ضعف الربط بين الأهداف الخاصة بالجودة والعوائد المالية.
5. عدم وجود كفاءة بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق هذا النظام.
6. عدم وجود نظام فعال للإتصالات والتغذية العكسية.
7. عجز الإدارة العليا على توضيح التزاماتها بإدارة الجودة الشاملة.

مما سبق يلخص الباحث إلى أن فلسفة إدارة الجودة الشاملة تحتاج إلى فهم وتحليل الأنشطة التي تمارسها الشركة بالإضافة إلى صعوبة تحديد العلاقة السببية بين تكلفة النشاط وبين المنتج، ولكن هذه المعوقات يمكن التغلب عليها أيضاً من خلال توفير الطريق المناسب لتطبيق هذا الأسلوب بحيث يتضمن أشخاص لهم دراية بالنظم ومعلومات كافية عن أنشطة الشركة التي تريد تطبيق هذا الأسلوب.

يستنتج الباحث ومن خلال دراسته لأساليب المحاسبة الإدارية التي تطرق لها في هذه الدراسة، أن أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة يهدف إلى تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة مما يعكس صحة القرارات وذلك من خلال كل نشاط من تلك الأنشطة، وهذا يسهم في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وأن أسلوب التكلفة المستهدفة يهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج، وهو الهدف الأساسي لتطبيق التكلفة المستهدفة مع مراعاة الحفاظ على الجودة والإلتزام بكافة الشروط، بينما يهدف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن الربط بين المقاييس المالية وغير مالية عن طريق إندماج أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) تتكامل لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة، في حين يهدف أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى تحسين في الربحية والقدرة التنافسية للشركة، وذلك التحسين في المنتج يجعل من المقبول لدى المستهلك الشراء بسعر يتناسب مع تلك الجودة.

(1) مصطفى كمال السيد طایل ، معايير الجودة الشاملة - إدارة، إحصاء، اقتصاد، مقدمة من إدارة، الجودة الشاملة الإنتاج والعمليات والخدمات، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1 2009م، ص47

الفصل الثاني: الإطار النظري لتحسين الأداء

يتناول الباحث في هذا الفصل الإطار النظري لتحسين الأداء من حيث مفهوم وأهمية وأهداف تحسين الأداء وخطوات تحسين الأداء، وكذا استعراض أهم مداخل تحسين الأداء، وطرق وأساليب قياس الاداء المالية والغير مالية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: - مفهوم وأهمية تحسين الأداء

المبحث الثاني: - مداخل تحسين الأداء

المبحث الثالث: - أساليب قياس الأداء

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف تحسين الأداء

تمهيد:

يتصّف مفهوم الأداء بالمرونة من حيث قابلية التوسع في محتواه لمواكبة التطورات التي تشهدها البيئة الإقتصادية، فقد عولج هذا المفهوم في أبعاد مختلفة لتعدد آراء وإتجاهات المفكرين عند دراسته ، والتي وإن بدأت متقاربة إذ أنها قد تختلف بتنوع طبيعة كل مؤسسة واختلاف بيئتها ، لهذا يمكن القول أن شيوع مفهوم الأداء وكثرة استخدامه لما يكتسبه من أهمية لم يؤدي إلى توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله ، حيث تنوعت التفسيرات المتقدمة له نتيجة الإختلاف حول هدف الأداء في الشركة وأساليب تقييمه، مما يخلق نوعاً من التمايز في مفهوم الأداء.(1)

أولاً: تعريف الأداء

إن الأصل اللغوي لكلمة الأداء من اللغة اللاتينية مقابل لكلمة PERFORMARE التي تعني إعطاء الشكل لشيء ما، وبعدها إشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظ PERFORMANCE وأعطتها معنى إنجاز العمل كما يجب أن ينجز.(2)

كما يرى البعض بأن الأداء في ظل الإطار المؤسسي والتنظيمي هو المخرجات ذات القيمة التي ينتجها النظام في شكل سلع وخدمات.(3)

ويمكن تحديد مفهوم الأداء بأنه عبارة عن محصلة تفاعل القدرة مع الرغبة مع البيئة.(4)

$$\text{الأداء} = \text{القدرة} \times \text{الرغبة} \times \text{البيئة}$$

(1) مصعب محمد زهير الدويك، مدى استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تخفيض التكاليف في البنوك التجارية الاردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، عمان الاردن ، 2014م، ص86.

(2) Abdellatif Khemakhem, *la dynamique du contrôle de gestion*, Dunod, 2 ed, Paris, 1976, P 310.

(3) عبد الباري ابراهيم درة، تكنولوجيا الاداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2003 ، ص1.

(4) مدحت أبو النصر، الأداء الاداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، القاهرة، 2009 ، ص74.

كما يعرف الأداء بأنه : النتيجة أو الحصيلة التي تسعى الشركات والمرافق الحكومية وغيرها من المنشآت الأخرى إلى تحقيقها والوصول إليها , ودورية الأداء تختلف من منظمة لأخرى باختلاف نوع القيادة الإدارية والمكونات المحلية والبشرية والمقومات الأخرى.(1)

ومما سبق ينظر الباحث إلى أن الأداء هو محصلة قدرة الشركة على استغلال مواردها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المطلوبة.

ثانياً: أهمية الأداء :

يحظى موضوع الأداء بإهتمام متزايد في كل المجالات لكونه محور أساسي لنجاح على جميع المستويات إبتداء من مستوى الفرد العامل وصولاً إلى المنظمة العامة، وفيما يلي يستعرض الباحث أهمية الأداء كل حسب رؤيته فالأول يحصر الأهمية بالنسبة للعاملين والمنظمة كالتالي:(2)

بالنسبة للعاملين : يعد أداء الفرد على مختلف المستويات والتنظيمات إنعكاساً لأداء المنظمة التي يتبعها، كما أن العاملين ودرجة أدائهم الجيدة هو تعبير عن درجة فاعلية المنظمة التي يعملون بها، بحيث أن إهتمام الفرد بمستوى أدائه ينعكس عليه إيجابياً على النحو التالي:

بالنسبة للمنظمة : يحتل موضوع الأداء المقام الأول من حيث أهميته لدى كل مسؤول، إذ يمثل الأداء أحد العوامل المهمة التي تستخدم في تقييم المنظمة التي يديرها أو يرأسها أو يشرف عليها. مما سبق يستنتج الباحث إلى أن أهمية الأداء تكمن في تنفيذ مهمة أو تأدية عمل أو الكيفية التي يتم التوصل بها إلى تحقيق الأهداف واستمرارية الشركات في ظل المنافسة الشديدة.

ثالثاً: مكونات الأداء :

يتكون مفهوم الأداء من مكونين أساسيين الأول الكفاءة والثاني الفاعلية:
الفاعلية: يعتبر الباحثون في علم الإدارة الفاعلية على أنها أداة من أدوات مراقبة الأداء في الشركة، إنطلاقاً من أن الفاعلية تمثل معياراً يعكس درجة تحقيق الأهداف الموضوعية، وقد تعددت وجهات النظر

(1) عبدالرحمن النور , تقويم الأداء واثرة على تحسين كفاءة العمليات , جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة. 2003م , ص83.

(2) صباط يسرى , دور الرقابة الإدارية في تحسين الأداء دراسة ميدانية بالمؤسسة المينائية , جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي , الجزائر , رسالة ماجستير تنمية وتسيير الموارد البشرية , 2017م , ص51.

حول ماهية وطبيعة مفهوم الفاعلية، فقد اعتبر المفكرون التقليديون أن الفاعلية تتمثل في الأرباح المتحققة وبهذا فإن الفاعلية في المؤسسة تقاس بحجم الأرباح فيها، وقد عرفها أحد أقطاب وجهة النظر هذه وهو (فنسنت) بأنها القدرة على تحقيق النشاط بينما عرفها كل من (لكر و روبرت) بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية من نمو المبيعات وتعظيم حصتها في السوق مقارنة بالمنافسة. وهذا ينطبق على المؤسسات ذات الطبيعة النوعية أي التي لا تهتم بالجانب المالي كنشاط رئيسي لها كالمؤسسات التربوية والمؤسسات البحثية.(1)

ويمك إختصار الفاعلية في المعادلة التالية الفاعلية = الفاعلية = الانجاز المحقق / الانجاز المخطط

ونستنتج مما سبق أن الفاعلية تعني أداء المهمات أو الأعمال بشكل صحيح وسليم، وترتبط بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وبالتالي بدرجة تحقيق النتائج، بمعنى آخر فإن الفاعلية تعبر عن الفرق بين النتائج المتوقعة والنتائج المحققة، وهي في الوقت نفسه ترتبط بتحقيق أهداف المؤسسة وتقاس الفاعلية عادة بإحدى طريقتين، الأولى نسبة للأهداف المتحققة إلى الأهداف المتوقعة وبهذه الطريقة يمكننا الحكم على درجة تحقيق الأهداف، أما الثانية فتعتمد على النسبة بين الإمكانيات المستخدمة إلى الإمكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج.

الكفاءة: لا يوجد تعريف محدد للكفاءة حيث يتقاطع مفهوم الكفاءة مع عدة مفاهيم كالإنتاجية والمردودية، فقد عرفها كل من (لبرور وكيرتس) بأنها: قدرة المؤسسة ومعنى ذلك أنها تشير إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات وتقاس من خلال نسبة المخرجات إلى المدخلات، أما الكفاءة من وجه نظر أخرى فأنها القدرة على القيام بالعمل المطلوب بأقل الإمكانيات، والنشاط الكفؤ هو الأقل كلفة، حيث نستنتج من هذا التعريف أن الكفاءة ترتبط بتحقيق ما هو مطلوب بشرط تدني المدخلات أي استعمال مدخلات أقل، وهناك تعريف آخر ينظر للكفاءة على أنها: الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل، أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا والأرباح في حدودها القصوى وهي مفهوم يقتصر على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة، أي أنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات.

(1) إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء، عمان الاردن، دار جرير، الطبعة الاولى، 2013م، ص109.

وهذا يتطلب الإشارة إلى أن الكفاءة في المؤسسة تتأثر بحجم مدخلاتها بالإضافة إلى عوامل أخرى أهمها المحيط، جودة إدارتها وتنظيمها.(1)

ويمكن إختصار الكفاءة في المعادلة التالية: الكفاءة = قيمة المخرجات / قيمة المدخلات

ومن هذا التعريف ينظر الباحث إلى أن الكفاءة صفة ملازمة لكيفية وطبيعة استخدام المؤسسة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها، حيث لا بد من الإستغلال الرشيد، والمزج بين عوامل الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة، كما يمكن الإستنتاج بأن الكفاءة يمكن ترجمتها وتمثيلها في ثنائية (تعظيم الأرباح مقابل تدني التكاليف) وهذا يشير إلى أن عملية الإنتاج تعتبر غير كفؤة إذا تطلبت إستعمال كمية أكبر من المدخلات لإنتاج نفس الكمية من الناتج.

رابعاً: أنواع الأداء :

إن تحديد أنواع الأداء لا بد له حتمية إختيار معايير التقسيم، التي تصنف إعتيادياً ضمن أربعة أشكال هي: معيار الشمولية، معيار مصدر الأداء، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة.

❖ : حسب معيار الشمولية: حسب هذا المعيار يقسم الأداء إلى كلي وجزئي كالتالي (2) :

1. أداء كلي: يتجلى الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت بها جميع العناصر دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة الإجمالية في تحقيق أهدافها الرئيسية كالإستمرارية والنمو وخلق القيمة.
2. أداء جزئي: على خلاف الأداء الكلي، فإن الأداء الجزئي هو قدرة الأنظمة الفرعية للمؤسسة على تحقيق أهدافها الفرعية وبالتالي المساهمة في تحقيق الأهداف الكلية، أي أن الأداء الكلي للمؤسسة الاقتصادية هو تفاعل وتكامل وتسلسل مجموع الأداءات الجزئية.

❖ حسب معيار المصدر: يقسم أداء المؤسسة وفق هذا المعيار إلى نوعين، أداء ذاتي (داخلي) وأداء خارجي.(3)

(1) إبراهيم محمد المحاسنة، مرجع سابق، ص 111.

(2) عبد الملك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001 ، ص 98

(3) نجلى نوبلي، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، جامعة محمد خيضر – بسكرة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2015م ، ص 144.

1. أداء ذاتي (أداء الوحدة): أي أنه ينتج بفضل ما بحوزة المؤسسة الإقتصادية من موارد ضرورية

لنشاطها فهو ينتج أساساً من الموارد التالية:

أ. الأداء البشري: وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن إعتبارهم مورد إستراتيجي قادر على صنع

القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهاراتهم.

ب. الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على إستعمال إستثماراتها ووسائلها التقنية بشكل فعال.

ج. الأداء المالي: ويكمن في فعالية وكفاءة إستخدام الوسائل المالية المتاحة.

2. أداء خارجي (أداء ظاهري): وهو ذلك الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط

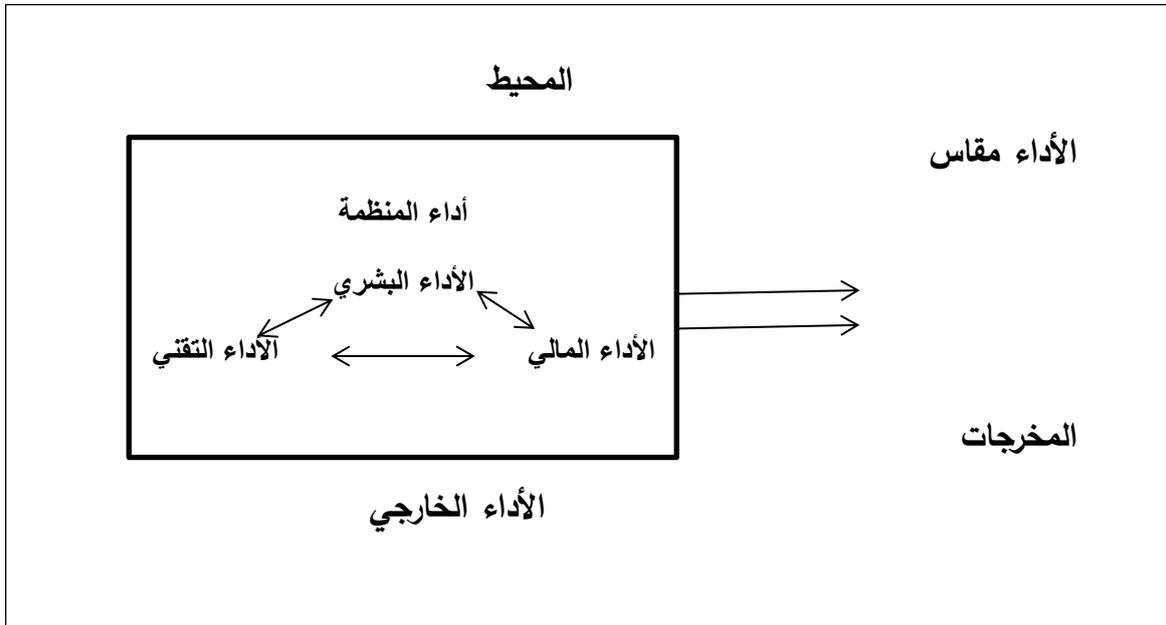
الخارجي للمؤسسة، فهذه الأخيرة لا تتسبب في إحداثها ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولدها،

وهذا النوع بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم

الأعمال نتيجة لإرتفاع أسعار الصرف أو خروج أحد المنافسين. إن هذا التقسيم يفرض على

المؤسسة تحليل نتائجها وفق المنظور الظاهري والمنظور، ويمكن توضيح ذلك في

الشكل التالي:⁽¹⁾ شكل رقم (1/1/2) الأداء الخارجي (الظاهري)



يتضح من الشكل رقم (1/1/2) أن المؤسسة الإقتصادية جزء لا يتجزأ من المحيط الخارجي، لذا لا بد لها أن تولي إهتمامها الكبير بالمتغيرات المتعلقة بالمحيط الخارجي، لأن المحيط الداخلي وإن كثرت متغيراته

(1) Bernard Martory, *contrôle de gestion sociale*, librairie Vuibert, Paris, 1999, p237.

يمكن لها وأن تتحكم في تأثيراتها على عكس المحيط الخارجي الذي يصعب التحكم في تهدداته، وأفضل حل للمؤسسة هو أن تحاول التكيف والإستجابة للمتغيرات الخارجية بما يلائم أهدافها الأساسية.

❖ **حسب المعيار الوظيفي:** يقسم الأداء وفقاً لهذا المعيار حسب وظائف المؤسسة الاقتصادية التي يمكن حصرها: وظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة الموارد البشرية، ووظيفة التسويق، ووظيفة التموين، ووظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية:⁽¹⁾

1. **أداء الوظيفة المالية:** يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة.

2. **أداء وظيفة الإنتاج:** ويقصد به قدرة المؤسسة الاقتصادية على تحقيق المعدلات المطلوبة من الإنتاجية، وإنتاج منتجات بجودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها بالتنافس مع مثيلاتها وتخفيض نسبة تعطل الآلات والتأخر في تلبية الطلب.

3. **أداء وظيفة الموارد البشرية:** ويقصد بها الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور أو المهام، والذي بالتالي يشير إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد.

4. **أداء وظيفة التموين:** يتمثل أداؤها في القدرة على توفير المواد الأولية بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق إستغلال جيد لأماكن التخزين.

5. **أداء وظيفة البحث والتطوير:** يتمثل أداء وظيفة البحث والتطوير بقدرتها على توفير الجو الملائم للإختراع والإبتكار والتجديد، وتحقيق وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين، ومواكبة التطورات الحديثة.

6. **أداء وظيفة التسويق:** يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على التحديد الجيد لمتطلبات العملاء وبالتالي محاولة تلبية وإرضاءه وأيضاً معرفة الحصص السوقية للمؤسسة ومحاولة تنميتها وتعظيمها.

7. **أداء وظيفة العلاقات العمومية:** إن أداء وظيفة العلاقات العمومية يتجسد في قدرة المؤسسة على حسن تسيير علاقات المؤسسة الاقتصادية مع مختلف الأطراف الفاعلة معها وإرضائهم كالمساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيراً الدولة.

(1) George R Terry, Stéphan G Franclin, **les principes du management**, Ed economica, 8ed, paris, 1985, p 325.

❖ **حسب معيار الطبيعة:** حسب هذا المعيار فإن الأداء يقسم إلى أداء إقتصادي، أداء اجتماعي، أداء سياسي، أداء تكنولوجي:⁽¹⁾

1. **الأداء الاقتصادي:** ويعبر عن الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى تحقيقها ويتمثل في تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية) وتدنية إستخداماتها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا... الخ)

2. **الأداء الاجتماعي:** إن الأهداف الإجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك شروطاً فرضها عليها العاملين أولاً، وأفراد المحيط الخارجي ثانياً، والقدرة على تحقيق هذه الأهداف هو ما يصطلح عليه بالأداء الإجتماعي، ويعد الأداء الإجتماعي لأي مؤسسة هو أساس تحقيق المسؤولية الإجتماعية لها.

3. **الأداء التكنولوجي:** يكون للمؤسسة أداء تكنولوجياً عندما تكون لها القدرة على تحقيق ما قامت بالتخطيط له من أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين.

4. **الأداء السياسي:** ويتجسد في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية، ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى، والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات كتمويل الحملات الإنتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم لإستغلال إمتيازاتهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

خامساً: قياس الاداء :

القياس هو تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، وغياب القياس يدفع المدراء إلى التخمين وإستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة، وعليه فإن قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة وهي المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل أساسية هي : (القياس , المقارنة , وتصحيح الإنحرافات)⁽²⁾

(1) نجلى نوبلي, مرجع سابق, ص147.

(2) كوثر بوعابة, دور الموازنة التقديرية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر – وحدة ورقلة , رسالة ماجستير , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة قاصدي مرباح ورقلة , 2012 ص2

أهم مؤشرات الأداء شيوعاً:

1. **الفاعلية:** وهي مستوى تحقيق الأهداف، أي أن هذا المقياس يقيس قدرة الشركة على التخطيط لمخرجاتها ويعبر عنه بنسبة قيمة المخرجات الفعلية إلى المخرجات المخططة.⁽¹⁾
2. **الكفاءة:** وهي حسن استخدام الموارد، وتعبّر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات.⁽²⁾
3. **الجودة:** هي المطابقة مع الإحتياجات، وهي مستوى تلبية المنتج لمتطلبات وتوقعات الزبائن، ويعبر عنها بعدد المخرجات الجيدة من إجمالي عدد المخرجات.⁽³⁾
4. **التوقيت:** وهو مدى إنجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له، ويمكن التعبير عنه بعدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد من إجمالي عدد الوحدات المنتجة.
5. **الإنتاجية:** وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال المستهلك ويعبر عنها بإجمالي المخرجات من المدخلات.
6. **السلامة:** وهي مدى الإلتزام بالمعايير الصحية العامة وإجراءات السلامة في العمل.

مما سبق يستنتج الباحث انه عند استخدام مؤشرات الأداء يجب أن يتوفر لدى الشركة نظاماً للمعلومات المحاسبية يتداخل مع نظام المعلومات الإدارية ويضمن انسيابية المعلومات بصورة سريعة ومنتظمة بحيث يمكن الاعتماد عليها كمؤشرات لمتابعة الأداء ومن ثم تحسينه وبما يتلاءم مع طبيعة أهداف الشركة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة، أو نظام التكلفة المستهدفة أو إدارة الجودة الشاملة والتي تعتبر إحدى أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

سادساً: تحسين الأداء:

مفهوم تحسين الأداء:

يقصد بتحسين الأداء: استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى. ولتحسين الأداء يجب أن

(1) محفوظ جودة وآخرون، **منظمات الأعمال: المفاهيم والوظائف**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012ص71.

(2) طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد إدريس، **الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007م، ص488.

(3) لبنى هاشم نعمان، **اثر نظام التكاليف على اساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية**، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه في المحاسبة، 2017م، صص116-117.

يتوازن مجموعة من العناصر التي تتمثل في الجودة , الإنتاجية , التكنولوجيا , والتكلفة ويؤكد توازن هذه العناصر أن توقعات وإحتياجات أصحاب المصلحة في الشركة قد أخذت بعين الإعتبار.(1)

كما يعرف تحسين الأداء أيضاً بأنها: عملية إدارية تركز على المخرجات الكلية للمؤسسة من خلال تنفيذ جهود مستمرة لضبط وتحسين العمليات والبحث عن الأخطاء التي قد تقع أثناء العمل لتقليل الفجوة بين ما يجب أن يكون وما هي عليه الآن, وهي عملية مستمرة ومنهجية ومنظمة لتقليص الفجوة بين الأداء الحالي والنتائج المرغوب فيها.(2)

ويعرف أيضاً: إستخدام لجميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاج العمليات, وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى.(3)

كما يعرف تحسين الأداء بأنه: الكفاءة في إستخدام الموارد المتاحة الطبيعية والبشرية والرأسمالية لتحقيق أهداف الشركة في البلوغ إلى أقصى إنتاجية ممكنة بإستخدام الأساليب العلمية والتكنولوجية وتنمية وتطوير طرق الإنتاج مع مراعاة الجودة وتخفيض التكاليف والعناية بالأيدي العاملة وتحسين مهاراتهم الإنتاجية وتكوين علاقات إجتماعية ناجحة فيما بينهم وبين إدارتهم.(4)

ومما سبق ينظر الباحث إلى أن تحسين الأداء يتطلب من الشركات تظافر كل الجهود والإمكانات والوعي بتحقيق إحتياجات وتوقعات الزبون, وإزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين والتركيز على النظم والعمليات وكذلك القياس المستمر ومتابعة الأداء.

(1) فهد حمد السعدون, دور البرامج التخصصية في تحسين اداء العاملين في هيئة التحقيق والادعاء بمنطقة الرياض, مجلة جامعة نايف العربية , المملكة العربية السعودية , 2013م , ص48.
(2) عبدالوهاب محمد جبين , تقييم الأداء في الادارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف , جامعة سانت كليمنتس العالمية , سوريا , رسالة دكتوراه في الإدارة , 2009م , ص59.
(3) عبدالحكيم أحمد الخزامي , تكنولوجيا الاداء من التقييم الى التحسين : تحسين الأداء, سلسلة الادارة المعاصرة , اقرأ , تدريب , مكتبة ابن سينا , القاهرة مصر , 1991م , ص11

(4) Williams, M.R . and Batty, J., Performance Evaluation in the Industrial and Service Facilities, London Heinemann, 2013, p: 80

سابعاً: أهمية تحسين الأداء :

تتبع أهمية تحسين الأداء في الشركة من خلال دورها في الآتي (1):

1. تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الشركة بأعلى جودة وأقل تكلفة وأقصر وقت.
2. تحقيق أفضل عائد من خلال إستخدامها الفعال للموارد البشرية والمادية.
3. تقليل حجم الفاقد في الموارد المتاحة.
4. بقاء وإستمرارية الشركة في ظل كل المتغيرات البيئية وتحت ضغط المنافسة الشديدة.(2)
5. بناء هيكل مالي فعال يحقق الوصول إلى أقصى مستويات المردودية الممكنة.
6. تمكين الشركة من التحكم بمعايير الجودة المطلوبة في المنتجات.
7. تحسين المبيعات ورفع قيمة الحصة السوقية.
8. إرضاء الزبائن.

مما سبق يستنتج الباحث أن عملية تحسين الأداء نتيجة لعملية إدارية متكاملة ينطبق عليها مفهوم النظام المكون من قياس الأداء لمعرفة مستوياته، تحليل الأداء لتحديد الإنحرافات وتحسين الأداء بإتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما يتناسب مع تحقيق الأهداف.

ثامناً: المبادئ الأساسية لتحسين الأداء:(3)

- 1- الوعي بتحقيق إحتياجات وتوقعات الزبون (داخلي /خارجي)
- 2-أزاله الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين وخاصة ذوي المهارة والكفاءة والابداع.
- 3- التركيز على النظم والمعلومات.
- 4- القياس المستمر ومتابعة الأداء.

ويتطلب تحسين أداء أي منظمة توازن العناصر الأربعة التالية:(1)

(1) Dessler, C., Managerial competence and the managerial performance appraisal process, Journal of Strategies and Management, Vol.19, No. 5, 2010, p : 213

(2) Perren, S., Key Performance Indicators Drive Best to improve performance, Journal of Management Accounting, London ,Vol. 71 , No. 10 , 2009 , p : 384 .

(3) علي مسغوني , البعد الاستثمائي للكفاءات ودورة في تحسين اداء المؤسسات , الجزائر , مجلة اداء المؤسسات الجزائرية , العدد5 , 2014م , ص ص18-19.

- الجودة
- الإنتاجية
- التقنية
- التكلفة

ويؤكد توازن هذه العناصر ان توقعات وإحتياجات المصلحة في المنظمة قد أخذت في الإعتبار، ويطبق على هذا المنهج المتكامل (إدارة التحسين الشامل).

ومما سبق يرى الباحث أن عند تحسين الأداء يتطلب تجميع الوظائف في فئات بناء على التماثل في واجباتها ومسؤولياتها لمساعدة المشرفين على توزيع العمل على نحو منظم وفق تجانس فضلاً عن مساعدة العاملين على معرفة واجبات ومسؤوليات ووظائفهم، ومن ثم معرفة المطلوب منهم أدائه.

تاسعاً: دوافع تحسين الأداء :

يوجد العديد من العوامل التي تؤدي بالمؤسسات إلى تحسين أدائها، وقد قسمها الكثير من الباحثين إلى أسباب داخلية وأسباب خارجية (2)

1. الأسباب الداخلية لتحسين الأداء :

تعاني الكثير من المؤسسات عوائق ومشاكل داخلية تؤدي إلى إنخفاض مستوى أدائها، وبالتالي عدم قدرتها على مواجهة المنافسة والوصول إلى مستوى تطلعات العملاء ومن أبرز مظاهر هذه المشاكل ما يلي:

- أ. تناقض أهداف المؤسسة مع تلك الخاصة بالعمال بين مستويات الأداء المخططة والمنجزة.
- ب. ضعف النظم المحاسبية في قياس نتائج الأداء بسبب تشتت المسؤوليات بين مستويات وأفراد المؤسسة.
- ج. بطء الإستجابة لتغيرات السوق وبالتالي عدم القدرة على إستثمار الفرص أو تجنب المخاطر.

(1) زياد سعيد خليفة، الثقافة التنظيمية ودورها في رفع مستوى الأداء، المملكة العربية السعودية، جامعة نائف العربية للعلوم الامنية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م، ص80.

(2) بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على اساس الانشطة في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، جامعة محمد خيضر، رسالة دكتوراه في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، 2017م، ص52.

د. عدم الإعتماد على معايير حديثة لبناء الهياكل التنظيمية القائمة على أساس العمليات المترابطة المنتجة بالمؤسسة.

هـ. هدم الإستعداد الكافي للمستقبل والتركيز فقط على مشاكل في المدى القصير.

و. هدر الوقت في العمليات مما يخفض فرص بلوغ الأسواق في الوقت المناسب.

ز. الإستخدام الشكلي للتقنيات الجديدة (المعلومات، الإتصالات والحواسيب) دون تفعيلها.

ح. ضعف التوجيه التسويقي والإفتقار إلى آليات إرضاء العملاء وبالتالي تضؤل القدرات التنافسية.

ط. ضعف الوعي بالمصادر القوة التنافسية للمؤسسة مما يؤدي إلى عدم قدرتها على تحقيق التميز والتفوق على المنافسين.

2. الاسباب الخارجية لتحسين الأداء :

تتمثل هذه الأسباب في عوامل المحيط الخارجي المؤثر على أداء المؤسسة ومن أهمها:

أ. الإتجاه نحو التكتلات الإقتصادية التي تسمح بزيادة القدرة التنافسية والسيطرة على الأسواق.

ب. عولمة السوق التي توفر فرصاً ومخاطر تؤثر مباشرة على واقع المؤسسة.

ت. التطور التكنولوجي السريع الذي يسمح بزيادة الحصة السوقية.

ث. ظهور شركات متعددة الجنسيات العابرة للقارات التي تسيطر على الأسواق العالمية.

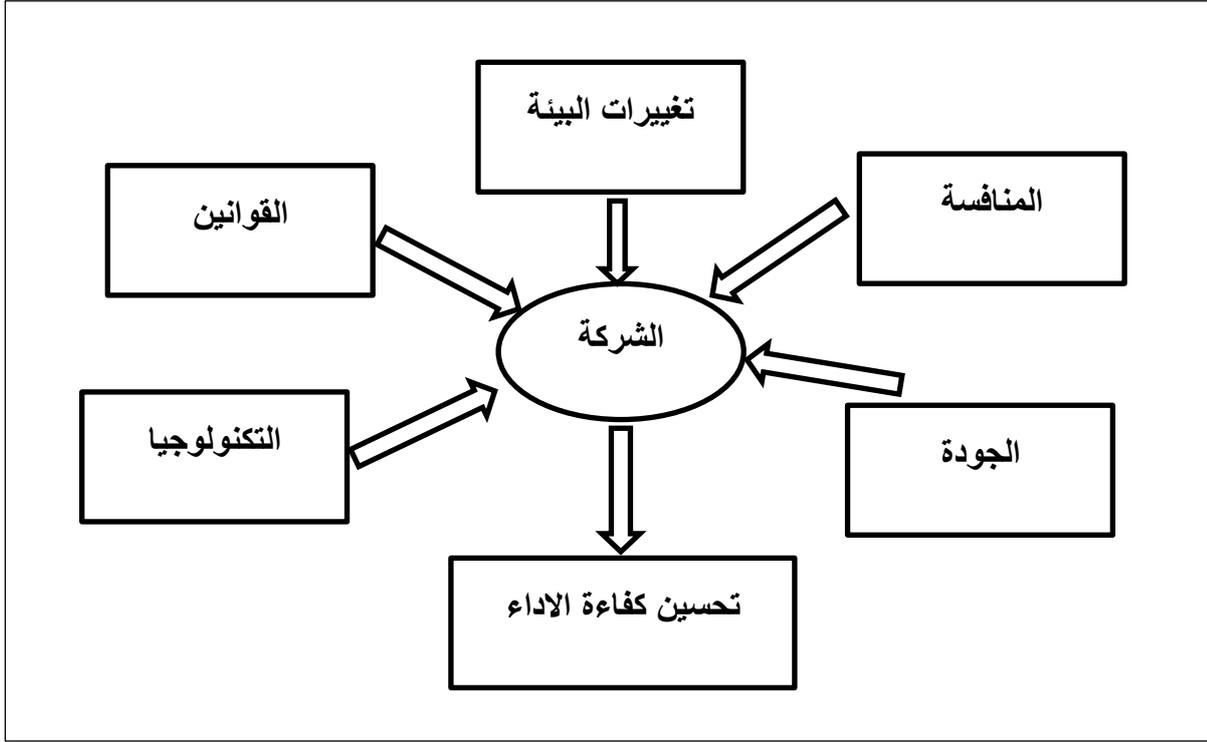
ج. تطبيق أنظمة إدارة الجودة والإيزو 9001 وإدارة الجودة الشاملة وكذا إدارة البيئة وفقاً للإيزو

.14001

ومما سبق ينظر الباحث إلى هذه التحديات بنوعها الداخلية والخارجية تفرض على الشركات التجاوب

معها من خلال تحسين أدائها لتصبح مرناً ومتكيفاً مع التغيرات السريعة في محيطها.

والشكل رقم (2/1/2) دوافع تحسين الأداء:



المصدر (لبنى هاشم نعمان , اثر نظام التكاليف على أساس الانشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الاداء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية , جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة, 2017م.ص123)

يوضح الشكل (2/1/2) عملية تحسين الأداء من خلال عملية التأثير بين المتغيرات الخارجية التنافسية، الجودة، التكنولوجيا، القوانين واللوائح والتحسين، وجميع هذه المتغيرات تؤثر على الشركة مما يتطلب منها عملية تحسين أدائها بالشكل المطلوب وبما يلبي طموحات وتطلعات العملاء والمساهمين وأصحاب المصالح.

عاشراً: خطوات تحسين الأداء: (1)

تحسين الأداء يكون من خلال خمس خطوات كالتالي:

الخطوة الأولى: تحليل الأداء: يتم تحليل الأداء بإختيار أداء المؤسسة ضمن أولوياتها وقدراتها, وهو تعريف وتحليل للوضع الحالي والمتوقع للمشاكل في أداء العمل والمنافسة.

الخطوة الثانية: البحث عن جذور المسببات: يتم تحليل المسببات في الفجوة بين الأداء المرغوب والواقعي, وعادة ما يتم الفشل في معالجة مشاكل الأداء لان الحلول المقترحة تهدف إلى معالجة الأغراض الخارجية فقط وليست المسببات الحقيقية للمشكلة, ولكن عندما تتم معالجة المشكلة من جذورها فذلك سيؤدي إلى نتائج أفضل لذا فإن تحليل المسببات هو رابط مهم بين الفجوة في الأداء والإجراءات الملائمة لتحسين وتطوير الأداء.

الخطوة الثالثة: إختيار وسيلة التدخل أو المعالجة: التدخل في الإختيار هو طريقة منتظمة وشاملة وتكامل بالإستجابة لمشاكل الأداء ومسبباته وأهم الطرق الملائمة لتجاوزه , وعادة ما تكون الإستجابة مجموعة من الإجراءات تمثل أكثر من وسيلة لتحسين الأداء, ويتم تشكيل الإجراءات الملائمة للشركة ولوضعها المالي والتكلفة المتوقعة إعتياداً على الفائدة المرجوة, وأيضا تقييم المؤسسة ونجاحها يقاس بمدى تقليل الفجوة في الأداء والتي تقاس بمدى تحسين الأداء والنتائج التي توصلت اليها المؤسسة , وعادة ما يؤدي التدخل الشامل والمتكامل إلى التغيير وإلى نتائج مهمة في المؤسسة, لذا يجب ان تكون أي إستراتيجية لتحسين وتطوير الأداء آخذة بعين الإعتبار تغيير أهداف المؤسسة قبل تطبيق الإستراتيجية لضمان قبولها وتطبيقها في كل المستويات.

الخطوة الرابعة: التطبيق: بعد إختيار الطريقة الملائمة وضعها حيز التنفيذ, ثم صمم نظاماً للمتابعة . وحاول تحليل أو تضمين مفاهيم التغيير التي تردها في الأعمال اليومية مع محاولة الإهتمام بتأثير

(1) عزة أحمد طه , أثر تقنيات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الأداء بالشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية الشركات الصناعية بالقصيم , جامعة أم درمان الاسلامية , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة , 2018م , ص165-166.

الأمر المباشر وغير المباشر بالنسبة للتغيير لضمان تحقيق فعالية المؤسسة وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

الخطوة الخامسة: مراقبة وتقييم الأداء: يجب أن تكون هذه العملية مستمرة لأن بعض الأساليب والحلول لها آثار مباشرة على تحسين وتطوير الأداء كما يجب أن تكون لديك وسائل مراقبة ومتابعة تركز على قياس التغيير الحاصل لتوفير تغذية راجعة ومبكرة لنتيجة تلك الوسائل، ولتقييم التأثير الحاصل على محاولة سد الفجوة في الأداء، يجب المقارنة وبشكل مستمر مع التقييم الرسمي بين الأداء الفعلي والمرغوب، وبذلك نكون حصلنا على معلومات من التقييم يمكن إستخدامها والإستفادة منها في عمليات تقييم أخرى من جديد.

مما سبق يستنتج الباحث أن الإدارة وهي بصدد تحقيق أفضل أداء ممكن، يجب أن تسعى لتحقيق أهداف مهمة تتعلق بالجودة والكفاءة والفاعلية للأداء، ومن أجل تحقيق ذلك فلا بد لها من المحافظة أولاً على الأداء الحالي وتطويره من أجل أن لا ينحدر من مستواه، وكذلك ينبغي لها أن تسعى جاهدة لتحسين الأداء الأقل تميز، وبعد ذلك تقوم برفع الأداء إلى مستويات أفضل باستمرار وتطوير عناصره لتحقيق أعلى مستويات للأداء للمنافسة والحصول على ثقة العملاء.

المبحث الثاني طرق ومداخل تحسين الأداء

تمهيد:

تعددت مساهمة الباحثين في الوصول إلى مجموعة من الطرق والمداخل الفكرية التي من شأنها أن تساهم في تحسين أداء الشركات, كل حسب توقعاته الفكرية واهتماماته البحثية التي خدمت عدة مجالات, فالبعض يرى أن مداخل تحسين الأداء تتمثل بتحسين أداء الأفراد والشركات من خلال تكنولوجيا الأداء البشري وهي مجموعة من الإجراءات والأساليب المعتمدة لتحسين أداء الموارد البشرية بما يسمح بتحسين أداء الشركة ككل, وبالتالي يمكن للشركات أن تحقق أهدافها عن طريق رفع مستويات الأداء لجميع العاملين فيها, لأجل ذلك فإنها تبحث وبإستمرار عن طرق ومداخل مبتكرة لرفع مساويات الأداء, والبعض الآخر يرى أن تحسين الأداء لا يقتصر على تحسين الأفراد فقط ولكن بالإضافة إلى ذلك تحسين أداء الشركات بمراعاة تأثيرات البيئة الإجتماعية والإقتصادية والثقافية.

أولاً: طرق ووسائل تحسين الأداء:

توجد بشكل عام ثلاثة مداخل أو طرق لتحسين الأداء وهي: (1)

الطريقة الأولى: تحسين أداء الموظف:

ويتم تحسين أداء الموظف في هذه الطريقة من خلال عدة وسائل هي:

أ. الوسيلة الأولى:

تتمثل هذه الوسيلة في التركيز على نواحي القوة وما يجب عمله أولاً بحيث يتم إتخاذ إتجاه إيجابي نحو الموظف بما في ذلك مشاكل الأداء التي يعاني منها وإدراك أنه لا يمكن القضاء على جميع نواحي القصور والضعف لدى الموظف بحيث يتم التركيز على تحسين أداء الموظف خلال الإستفادة مما لدى الموظف من مواهب جديدة أو ضعيفة وتميبتها.

ب. الوسيلة الثانية:

التركيز على المرغوب أي بين ما يرغب الفرد في أداءه وبين ما يؤديه الفرد أو الموظف على أرض الواقع بحيث أن إرتباط الرغبة بالأداء تؤدي إلى زيادة تحسين الأداء والوصول الأداء الوظيفي الممتاز

(1) فهد حمد السعدون , دور البرامج التخصصية في تحسين أداء العاملين في هيئة التحقيق والادعاء بمنطقة الرياض , مجلة جامعة نايف العربية , المملكة العربية السعودية , 2013م , ص ص50-52.

من خلال السماح للأفراد بأداء الأعمال الذين يرغبون بالقيام بها، وتوفير الإنسجام بين الأفراد وإهتماماتهم.

ج. الوسيلة الثالثة:

الترابط بين الأهداف الشخصية للفرد وأداء عملة بحيث يكون مجهود تحسين الأداء مرتبطاً ومنسجم مع إهتمامات وأهداف الموظف من خلال إظهار وتأكيد أن التحسين المرغوب في الأداء يساهم في تحقيق هذه الإهتمامات مما يزيد من تحقيق التحسينات المرغوبة للموظف.

الطريقة الثانية: تحسين طبيعة العمل:

يرى بعض الباحثين أن عملية التغيير في طبيعة المهام الوظيفية فرصاً جيدة لتحسين الأداء، حيث تساهم المحتويات الوظيفية إذا كانت ممتعة أو تحتاج إلى مهارات تفوق مهارات الفرد القائم بها أو حتى إحتوائها على مهام غير ضرورية أو مناسبة فأنها تؤدي إلى تدني مستوى الأداء، ونقطة البداية في دراسة وسائل تحسين الأداء في وظيفة معينة تكون في معرفة ضرورة كل مهمة من مهام الوظيفة خصوصاً مع الإستمرار في أداء بعض المهام حتى بعد زوال منفعتها وتكرار أداء مهام خاصة بإدارة أخرى أو أقسام أخرى داخل المنظمة بسبب عدم الثقة بين الأقسام في أداء المهام الملقى على عاتقهم بالشكل الصحيح. وبعد تحديد المهام الضرورية للوظيفة يجب تحديد الجهة المناسبة التي تؤدي هذه المهام حيث أن بعض المهام يمكن نقلها إلى إدارات وأقسام مسانده سواء كانت إدارية أو فنية مع توفير المهارات والصلاحيات اللازمة للموظفين القائمين بهذه المهام، ويضيف أن تحسين الوظيفة يتم من خلال توسيع نطاقها من خلال تجميع مزيد من المهام التي تتطلب نفس المستوى من المهارات بهدف زيادة الإرتباط بين الموظف والمنتج النهائي إضافة إلى العمل على زيادة مستوى المسؤولية والحرية المعطاة للموظف من أجل إثراء الوظيفة. ومن وسائل تحسين الوظيفة أيضاً زيادة الدافعية من خلال التدوير الوظيفي للموظفين لفترة من الزمن وذلك لتخفيض درجة الملل الوظيفي وروتين العمل إضافة إلى زيادة وتحسين قدرات الموظف واكتسابه مهارات جديدة من خلال التدريب المتبادل بين الموظفين، ولضمان نجاح التدوير الوظيفي يجب مراعاة أن تكون الوظائف المتبادلة متساوية في الصعوبة والتعقيد قدر الإمكان، وأن تكون فترة التبادل كافية وأن تكون معدلات الأداء واقعية.⁽¹⁾

(1) وفاء رايس , دور التعلم التنظيمي في تحسين الأداء التنافسي لمنظمات الأعمال, بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول راس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, مجلة جامعة حسية بو علي الجزائر , العدد 13, 2011م ص ص 16:17.

ويستنتج الباحث أنه من أجل أن يكون هناك تناسق بين تحسين طبيعة العمل لدى الشركات يجب التركيز في التعامل مع القضايا الموجودة فعلاً، وهذا يقربها الى ملامسة الواقع والبعد عن الترف الفكري الذي لا يفيد في تحسين أداء الشركات وهي بذلك تبتعد عن نظرية ومثالية الطرح الذي لا يلامس الواقع، وهذا لا يعني اقتصارها على التعامل مع القضايا والمشاكل الطارئة بل تتعامل مع قضايا إستراتيجية هامة وواقعية.

الطريقة الثالثة: تحسين البيئة:

إن البيئة التي تؤدي فيها الوظيفة عامل أساسي ومهم يمكن إستغلاله في تحسين الأداء وذلك من خلال الآتي:

أ. معرفة مدى الملائمة بين عدد المستويات التنظيمية والطريقة التنظيمية أو الأسلوب التي يتم بها تنظيم وتكوين الجماعات داخل المنظمة.

ب. وضوح خطوط الاتصال وفعالية التفاعل المتبادل بين الموظفين أنفسهم بمختلف أقسامها وإدارتها التابعين لها وبين جمهور المستفيدين.

ج. تحضير جداول للعمل مع قابليتها للتغيير بما يتلاءم مع الظروف المحيطة بالوظيفة نفسها بحيث تخدم مصلحة العمل نفسه.

د. إيجاد الأسلوب المناسب للإشراف من خلال تحقيق درجة التوازن بين مستوى الإشراف المتبع ومستوى الوعي والرشد الذي يتمتع به الموظفين، فإذا اختلفت درجة التوازن عما هو مألوف أو مناسب فإن ذلك سيؤدي إلى تثبيط همة وفعالية الموظف.

هـ. تحسين نوعية الإتصالات بين الموظفين ومشرفيهم أو مدراءهم وبين الموظفين أنفسهم.⁽¹⁾

يتضح للباحث أن عملية تحسين البيئة الصناعية عن طريق توظيف الأسلوب الملائم للإشراف من خلال مستوى الوعي والرشد الذي يتمتع به الموظفين، مع اختيار نوعية التواصل الملائمة بين الرئيس والمرؤوس في كل إدارة وقسم في الهيكل التنظيمي.

(1) عزة احمد طه , أثر تقنيات التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الاداء بالشركات الصناعية السعودية , دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بالقصيم , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, جامعة ام درمان الاسلامية , كلية الدراسات العليا , 2018م , ص168.

ثانياً: مداخل تحسين الأداء

هناك نمطين أساسيين متكاملين لتحسين الأداء، هما التحسين التدريجي المستمر والتحسين الجذري المرتبط بإعادة التصميم، فالتحسين التدريجي المستمر يتعلق بتحديد طرق التطوير في الأعمال اليومية، وتنفيذها بوضع فرق للتطوير تهتم بحل المشكلات اليومية التي تواجهها العمليات بإستعمال أدوات إدارة الجودة، أما التحسين الجذري فلا يكون تدريجياً بل بقفزة نوعية في مستوى الأداء، وتلجأ المؤسسات إلى هذه الطريقة إذا كان هناك فرق كبير بين الأداء الحالي والأداء المرغوب فيه الذي يستلزم إشباع الزبون أو مواجهة المنافسة، فتجرى على العمليات تعديلات جذرية في طريقة تسييرها.⁽¹⁾

ويوضح الجدول التالي خصائص كل من التحسين المستمر والتحسين الجذري وفق عدة معايير (طبيعة التغيير، نقطة البداية، تكرار التغيير، الوقت اللازم، المشاركة ومدى التغيير):

جدول رقم (1/2/2) متغيرات مداخل التحسين

| المتغير | التحسين المستمر | التحسين الجذري |
|---------------|--------------------|--------------------|
| طبيعة التغيير | جزئي | جذري |
| نقطة البداية | عملية موجودة | البدء من جديد |
| تكرار التغيير | مرتفعة | منخفضة |
| الوقت اللازم | قصير | طويل |
| المشاركة | من أسفل إلى أعلى | من أعلى إلى أسفل |
| مدى التغيير | ضيق (داخل الأقسام) | واسع (بين الأقسام) |

المصدر

(المصدر: محمد خلاق، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية شركتي " سوناطراك الجزائر، أرامكو السعودية" نموذجاً، مجلة الباحث العدد 12, 2013م، ص31.)

ويوضح الجدول (1/2/2) إن مدخل التحسين المستمر تُعنى بـ: التغييرات الصغيرة، المتكررة، التدريجية ويظهر التحسين في وقت قصير ويبدأ من الاسفل إلى الاعلى، في حين أن التحسين الجذري يعنى بـ: التغييرات الكبيرة، والمحددة، والتي ليس لها علاقة بالسير الموجود في داخل الشركة وتأخذ فترة نوعاً ما طويلة لتنفيذها ويبدأ من الاعلى إلى الأسفل.

(1) فهد حمد السعدون، مرجع سابق، ص60.

وينظر الباحث أنه لا يوجد هناك تفضيل مدخل على آخر، فكلا المدخلين متكاملين في تقدم أداء مرتفع ودائم، لهذا فمن اللازم على كل شركة أن تقوم بكلى التحسينين بصفة مستمرة ودورية ومتتالية مع بعضها البعض.

إن مدخلي التحسين المستمر والتحسين الجذري يتشاركون في إشباع الزبون عن طريق تعديل عمليات المؤسسة، فالتحسين المستمر يقوم بأعمال تصحيحية على مستوى الاختلالات بصفة مستمرة عن طريق الفاعلين المباشرين في العمليات، أما التحسين الجذري فهو يركز أكثر على الاختلالات التي تحتاج إلى تصحيح كبير جدا وفق نظام قيادي. كذلك فإن نوع التحسين يرتبط بالقيود التالية:

- الصعوبة التقنية المتعلقة بالكفاءات والتأهيلات اللازمة من أجل الحصول على التحسين.
- حجم الموارد سواء المالية أو البشرية المعبئة من أجل تنفيذ التحسين.
- مستوى الإلتزام المنتظر من الإدارة العليا من أجل القيادة الفعالة للتحسين.⁽¹⁾

والجدول التالي يبين الحاجة لهذه المعايير بالنسبة لهذه القيود في مدخلي التحسين وهذا بوجود مدخلين للتحسين المستمر ومدخلين للتحسين الجذري وهي: مدخل إدارة الجودة الشاملة ومدخل كايزن بالنسبة للتحسين المستمر ومدخل إعادة الهندسة وإدارة هوشين كانري بالنسبة للتحسين الجذري.

جدول رقم (2/2/2) أهم مميزات التحسين المستمر والتحسين الجذري

| التحسين الجذري | | التحسين المستمر | | المقياس |
|----------------|---------------|-----------------|-------|-----------------|
| هوشين كانري | إعادة الهندسة | الجودة الشاملة | كايزن | |
| ** | *** | * | * | خطر الفشل |
| ** | *** | * | * | أرباح الأداء |
| *** | *** | ** | * | الصعوبة التقنية |
| ** | *** | ** | * | الموارد المعبئة |
| ** | * | *** | ** | التزام الإدارة |

*** هامة، ** متوسطة، * ضعيفة.

(1) مؤمن شرف الدين , دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة , جامعة فرحات عباس- سطيف- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, رسالة ماجستير في الإدارة, 2012م, ص59-61.

المصدر (مؤمن شرف الدين, دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة نفاوس للمصبرات باتنة , رسالة ماجستير في الادارة , جامعة فرحات عباس- سطيف- كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , 2012م , ص62)

التحسين المستمر:

إن التحسين المستمر يعبر عن فلسفة إدارية لتطوير العمليات والأنشطة والأنظمة والمنتجات بصورة متواصلة ومنتظمة وهادفة، للتأكد من كفايتها وملائمتها وفعاليتها لتحقيق مستويات متطورة من الأداء ومن خلال تغيير تدريجي بناء على التغذية الراجعة من عدة مصادر مثل الرقابة والتقييم بهدف المساعدة في الانتقال الى حالة تنظيمية وإدارية تتسم بالتميز في الأداء التنظيمي , وهي قائمة على مبدأ أن فرص التحسين المستمر لا تنتهي ابداً مهما بلغت كفاءة وفعالية الأداء. بالإضافة إلى أن مستوى توقعات ورغبات المتعاملين ليست ثابتة بل تتغير باستمرار وكذلك المعارف وتكنولوجيا المعلومات والتقنيات بالإضافة إلى المنتجات والخدمات التي يقدمها المنافسين هي جميعها في تغيير دائم لذلك لا يوجد جود أو توقف للتحسين المستمر.⁽¹⁾

مفهوم التحسين المستمر:

قام العديد من الباحثين والكتاب بوضع مفهوم للتحسين المستمر ومنها الآتي:

عرفة كابن : تلك التقنية التي توجه أنظار الإدارة العليا للتفكير في الكيفية التي يمكن من خلالها تحفيز المدراء والعاملين لديها في جميع مستوياتها بإتجاه إيجاد طرق لتخفيض التكاليف للمنتج أو الخدمة.⁽²⁾

وعرف: بأنها عملية أحداث تحسينات على المدى القصير في مفردات صغيرة متكررة الحدوث قياساً بأحداث تغييرات أساسية كبيرة على المدى البعيد من خلال تخفيض التكاليف المتغيرة بمعدلات معينة.⁽³⁾

وعرف أيضاً: السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء, وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك , وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة.⁽⁴⁾

(1) Bhuiyan Nadia & Baghel, Amet An overiview of couninous improvement: from the past to the Peresent Management Decision Journal 2005, p762.

(2) Kaplan R. Athison K. ,**Advance Management Accounting** Prentice Hall , 1998 , p229.

(3) Weetman , Pauline , **Management Accounting** Pearson Education England , 2010 , p482.

كما عرف أيضاً بأنه: أسلوب من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية ويعتبر من الأساليب الإدارية التي يلتزم بموجبها المدراء والعاملين بالجوانب المتعلقة بالتنوع والكلفة والوقت.⁽²⁾

وعرف بأنه البحث عن إجراء تحسينات مستمرة في المكائن والمواد والعمل وطرق الإنتاج من خلال تشجيع الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الاقتصادية أو المصنع.⁽³⁾

وتكمن أهمية التحسين المستمر بأنه يمثل فلسفة ومنهجية عمل تدريجية ومتواصلة لا تنتهي وبدون خط نهاية، وهي منهجية شمولية تتضمن كافة مجالات عمل المنظمة وبمشاركة كافة العاملين بمستوياتهم الإدارية المختلفة.

إن أهمية التحسين المستمر تبرز في ظل التطورات السريعة والمتلاحقة للتقنيات وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات المعاصرة، وفي ظل العولمة وزيادة التعقيدات والتنافسية في بيئة الأعمال، وفي زيادة التوقعات وتغير التوجهات لدى العملاء.

إن التحسين المستمر يجعل التعلم هدف أساساً للمنظمة والعاملين فيها، وهو يعزز الميزة التنافسية وتميز الأداء والاستدامة للمنظمة.⁽⁴⁾

من أجل تحقيق التحسين، تستخدم الشركة نموذج تحسين الأداء الذي يركز على مبدأ تحليل الفجوة أو إنحراف الأداء الفعلي عن الأداء المستهدف، والبحث عن مصادر هذا الإنحراف وإقتراح الكيفية أو الوسائل التي يمكن أن تصحح هذا الإنحراف.

مما سبق ينظر الباحث ان التحسين المستمر هو مجموعة من الإجراءات والطرق التي تعمل على إجراء تحسينات تدريجية ومستمرة على كافة الأنشطة والأفراد والمعدات، بتضافر جهود كافة المستويات الإدارية لغرض تخفيض التكاليف وتحسين الجودة.

(1) مكرم عبدالمسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية، 2020م، ص105.

(2) أسماعيل التكريتي، أثر مدخل الأنشطة في تحقيق استراتيجية المنظمة، مجلة الدراسات العليا، جامعة القاهرة، مصر، 2008م، ص377.

(3) Judie Krajewski, and Barbara Ritzman, **Operation Management: Process and Value Chains**, 7th ed., Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education, Inc., 2005, p. 218.

(4) المعتصم عبدالله عبدالعزيز، القيادة الاستراتيجية وأثرها في تميز الاداء المنظمي - الدور الوسيط للتحسين المستمر دراسة ميدانية في مجموعة شركات المناصير في الاردن. رسالة دكتوراه في ادارة الاعمال، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، الاردن، 2018م، ص91.

مراحل تطبيق التحسين المستمر باستخدام إدارة الجودة الشاملة: يمكن تحديد خمس مراحل أساسية:⁽¹⁾

- أ- **مرحلة الإعداد:** يشمل الهدف الأساسي من هذه المرحلة إعتبار الجودة الشاملة جزءاً من ثقافة المؤسسة والتركيز على الدعم التام من قبل الإدارة العليا للمؤسسة من خلال تعزيز الوعي بأهمية التطوير المستمر، وتعريف قيادات المؤسسة بالأسس الفكرية لإدارة الجودة الشاملة.
- ب- **مرحلة التخطيط:** وتهدف إلى تعريف العاملين في المؤسسة بالجودة الشاملة وإقناعهم بمفاهيم التميز الإداري للجودة وإعداد خطة شاملة لتطبيق الجودة الشاملة بمشاركة جميع العاملين للإستفادة من تنوع آرائهم وضمن التزامهم وكسب رضاهم.
- ج- **مرحلة التقييم:** وهو تشخيص الوضع الحالي للمؤسسة والتعرف على جوانب القوة لدعمها وجوانب الضعف لمعالجتها، ومراجعة ثقافة المؤسسة في ضوء متطلبات ثقافة الجودة الشاملة والعمل على تطوير هذه الثقافة في ضوء تلك المتطلبات الجديدة.
- د- **مرحلة التطوير:** تختص هذه المرحلة بالتطبيق الفعلي لإدارة الجودة الشاملة ومعالجة المشاكل وأوجه القصور التي أفرزتها المرحلة السابقة من خلال تحديد المسؤوليات وتعريف جميع العاملين بدوره في عملية التغيير.
- هـ- **مرحلة التحسين المستمر:** تستهدف هذه المرحلة التعرف على أفضل الممارسات وأفضل الأداءات من أجل استثمارها مرة أخرى في عمليات التطور المستمر، وتتضمن هذه المرحلة الآتي:
 - الإستعانة بخبراء الجودة الشاملة في تقييم برنامج التطبيق.
 - دعوة جميع الأطراف المعنية بتطوير عمل المؤسسة للمشاركة في عملية التطبيق.
 - تزويد جميع العاملين في المؤسسة بالتغذية العكسية على نتائج التقييم، ثم العودة مرة أخرى إلى مرحلة التخطيط للإستمرار بعملية التحسين المستمر للجودة الشاملة.

مدخل التحسين الجذري:

تسعى الشركات بتنفيذها لاستراتيجية التغيير إلى إعادة التوازن لأعمالها وتموقعها في السوق إستجابة لمؤثرات البيئة المحيطة لضمان النمو والإستمرارية، ويعتبر عملية تحريك الوضع الحالي للشركات تجاه حالة مستقبلية مرغوبة لتعزيز الميزة التنافسية بالتغيير الإستراتيجي وهو الحجر الأساسي الأكثر أهمية

(1) قاسم نايف علوان المحياوي ، إدارة الجودة في الخدمات، دار الشروق، عمان، 2006م ، ص 192.

بأداة الشركة، ويختلف التغيير الإستراتيجي حسب عمق التغيير وحجمه من بين أشكاله التغيير الجذري الذي ينشأ من تطبيق تغيرات جذرية في البيئة الداخلية للشركة كهيكلها أو أساليبها أو حتى أفرادها وأشار الكثير من الباحثين أن مدخل التحسين الجذري يحتوي على أداتين لتحسين الأداء هما التخطيط الإستراتيجي من خلال أسلوب هوشين كانبري وإعادة هندسة العمليات.(1)

1. الهوشين كانري (Hochin Kanri):

الهوشين (Hochin): مصطلح ياباني مركب من مزيج من كلمتين "هو" والتي تعني حرفياً القرار و"شين" التي تعني البوصلة، وكانري (Kanri): تعني الإدارة، بالتالي اقترح الهوشين كانري فكرة إبرة البوصلة لتوجيه جميع أفراد العمل نحو تحقيق هدف مشترك. (2)

ويعرف هوشين كانري أيضاً: بأنه أسلوب إداري للمحاسبة عن تحقيق الأهداف لتحقيق التوازن بين الأهداف القصيرة والطويل الأجل ويجمع بين إدارة العملية، وبالتالي يسمح الهوشين كانري بالرقابة المباشرة من خلال التنسيق المفصل بين أنشطة العمليات بهدف تطوير الشركة وتنفيذ استراتيجيتها في كافة مستوياتها وتطوير الوسائل المتاحة لتحقيق أهدافها والعمل على إستمرارية ذلك. (3)

أهداف مدخل هوشين كانري: ويمكن تلخيصها في الآتي(4)

1. ضمان إشراك جميع الفاعلين في العملية في لانفس الأهداف المفتاحية لأداء هذه العملية، من خلال مقاييس مباشرة ومعدلة لكل مستوى تنظيمي.
2. توجيه جميع وظائف ومهام الشركة لتحقيق الأهداف الرئيسية بتركيز الجهود وتنسيق الموارد بشكل أفضل.
3. ربط الأنشطة اليومية بالنتائج والأولويات الإستراتيجية المحددة.
4. التعديل الفعال لأهداف وأنشطة الشركة بطريقة تمكنها من التكيف بسرعة مع التغيرات المستمرة للمحيط.

(1) بكوش لطيفة , مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية , دراسة حالة مجمع صيدال , جامعة محمد خيضر, رسالة دكتوراه في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, 2017م, ص65.

(2) أحمد يوسف دودين , منظمات الأعمال المعاصرة الوظائف والإدارة الأكاديميون , 2014م , ص128

(3) عباس نوار الموسوس, سجاد مهدي الغرابوي, استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الانتاج الرشيق وتقويم أداء الوحدات الاقتصادية, مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية , العدد17, العراق, 2015م , ص508.

(4) بكوش لطيفة , مرجع سابق, ص67.

مما سبق يستنتج الباحث أن هوشين كانزي مدخل شامل لتحقيق طفرات إستراتيجية في أداء الشركات ومنظم لإطلاق طاقات إستراتيجية طبقاً للأولويات والتي تمثل ترجمة الرؤى المستقبلية إلى نتائج قابلة للقياس.

2. إعادة الهندسة:

إن موضوع إعادة الهندسة يركز على الوصول إلى تحسينات جوهرية في عمليات الشركة بما يحقق متطلبات المستهلك من ناحية الجودة، السرعة، التجديد، التنوع، والخدمات ويتطلب تحقيق هذا التعرف على المبادئ التي لها علاقة بكيفية أداء العمل و مكان أدائه و توقيت أدائه وتجميع البيانات ودمجها وتحليلها.⁽¹⁾

مبادئ إعادة الهندسة: تتميز إعادة الهندسة بالمبادئ التالية:⁽²⁾

- أ. نظم حول المخرجات وليس المهام: فالتنظيم حول المخرجات يؤدي إلى تحقيق سرعة أكبر في تنفيذ الأعمال وتحسين الإنتاجية والإستجابة إلى طلبات المستهلكين.
- ب. جعل الذين يستخدمون المخرجات يؤديوا العملية: وهذا يتطلب أن الأفراد الذين يقومون بالعمل والمتخصصين بالعمليات والأقرب لها هم المسؤولون عن أداء العملية لقيام الموردين بإدارة المخزون.
- ج. دمج العمليات المتوازية بدلاً من دمج نتائجهم: إن عمليات دمج نتائج العمليات فقط هو المسؤول عن إعادة العمل والتكاليف العالية، وتأخير المخرجات النهائية، ولهذا لا بد من دمج العمليات نفسها والتنسيق بينها خلال العمليات، والهندسة المتزامنة خير دليل، ومثال ذلك يتم في مرحلة التقييم دمج المسؤولين عن التصميم الهندسي، العمليات التشغيلية، الأنشطة التسويقية للتعرف على احتياجات العملاء المتوقعة وترجمتها في شكل مواصفات للمنتج تضمن ملائمتها مع القدرات التنظيمية المتاحة.

(1) سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 ، ص313.

(2) محمد صلاح, كايزن الهيئة القومية لضمان جودة التعليم والإعتماد, www.vb.naqaae.eg

يستنتج الباحث أن عند القيام بإعادة الهندسة لابد أولاً من فهم العمليات الحالية والتعرف على نواحي القصور قبل وضع حلول للتطبيق مع ملاحظة أن معظم عمليات الشركة ذات علاقة متداخلة وتؤثر بعضها على بعض، ففي هذه الإجراءات قد تكون هناك تحسينات بسيطة في بعض العمليات هذا ما يؤدي إلى تحسين ملحوظ في الأداء، وفي حالات أخرى قد تكون عمليات إعادة الهندسة تحتاج إلى تغيير جذري في العمليات حتى يمكن الوصول إلى تحسين هام.

ومما سبق في دراسة هذا المبحث ينظر الباحث بأنه يمكن تحديد نوع التحسين الذي تختاره الشركة بالنسبة للمعايير التي تظهر أكثر أهمية للشركة فمثلاً طريقة التحسين باستخدام كايزن إذا كانت الشركة تفضل ألا تكون لها نسبة كبيرة من خطر الفشل، أو تختار التحسين بهوشين إذا كانت تريد أن تكون فترة التحسين قصيرة نوعاً ما، أو إعادة الهندسة من أجل التحسين الكبير في الأداء، وإدارة الجودة الشاملة من أجل التوفيق بين جميع العناصر المذكورة.

المبحث الثالث

أساليب قياس الاداء

تمهيد:

إن عملية قياس الأداء مهمة وهي التي تحدد مدى تقدم المنظمة من عدمه , كما أن قياس الأداء هو الوسيلة الصحيحة التي بواسطتها تحدد من خلال جميع العوامل المؤثرة في التقدم نحو الهدف بحيث يكون قياساً شاملاً لجميع أبعاد الأداء , وقد ركزت عملية قياس الأداء ولعدة سنوات على استخدام مجموعة من المقاييس المالية والتي تُعد الأساس في بناء صورة وموقف المنظمة في السوق , وأدت التغييرات في بيئة التصنيع الحديثة وما صاحبها من زيادة إحتياجات العملاء وشدة المنافسة إلى ضرورة إيجاد مقاييس جديدة للأداء التشغيلي للمنشأة (غير مالية) مثل: مقاييس الجودة , وأداء المخزون , والإنتاجية , والمرونة والإبتكار بتحقيق التكامل مع المقاييس المالية, وذلك لزيادة دور المحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقييم الأداء , وتقديم معلومات غير مالية تدعم وتعزز قدرة مستخدمي المعلومات على القياس والتقييم والتنبؤ بالأداء المالي طويل الأجل.⁽¹⁾

وعملية قياس الأداء يهتم الإداريين أصحاب الإنجازات المتقدمة والقادة راغبي الدقة في تحركات مؤسساتهم , وكذلك العاملين معهم والمديرون المتخصصين في إقتحام الصعوبات وتحدي المعوقات بصورة علمية رصينة.

أولاً: مفهوم قياس الأداء:

تعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل أساسية: القياس , المقارنة, تصحيح الإنحراف, ويتطلب القيام بالقياس إن تحدد الإدارة متى سوف تتم عملية القياس , والواقع أن الوقت المناسب للقيام بالقياس يتوقف على الإستخدام المستهدف من وراء القياس , وكذلك فإن

(1) عزة أحمد طه , أثر تقنيات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الاداء بالشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية الشركات الصناعية بالفصيم , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, جامعة أم درمان الاسلامية , 2018م , ص170.

الإدارة لابد وان تحدد نوعية المقاييس التي سوف تستخدم في قياس الأداء , وفي بعض الحالات يكون قياس الأداء سهلة نسبياً وفي حالات أخرى يكون صعباً للغاية.(1)

ويعرف قياس الأداء بأنه نظام رسمي مصمم من أجل قياس وتقييم الأداء وسلوك الأفراد أثناء العمل , وذلك عن طريق الملاحظة المستمرة والمنتظمة لهذا الأداء ومعرفة نتائجه (2) .

وينظر الباحث إلى أن قياس الأداء يعتبر الوسيلة الصحيحة التي من خلالها تحدد جميع العوامل المؤثرة في التقدم نحو الهدف بحيث يكون قياساً شاملاً لجميع أبعاد الأداء .

ثانياً: أنواع مؤشرات قياس الأداء :

تختلف أنواع المؤشرات من مؤسسة إلى أخرى، وذلك بحسب المتغيرات المستعملة، هناك العديد من أنواع المؤشرات تختلف حسب زاوية النظر أو المعيار المعتمد في التقسيم، ويستعرض الباحث مجموعة منها فيما يلي:(3)

المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية: المؤشرات الشخصية هي التي يكون مردها تصورات وتقييمات الأفراد الذين لهم علاقة مع المؤسسة، أما المؤشرات الموضوعية هي التي تؤدي إلى نفس النتيجة مهما كان المقيم، أي أنها لا يمكن أن تولد تناقضات في كل مرة تجرى عملية التقييم.

المؤشرات النوعية والمؤشرات الكمية: المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في أغلب الحالات مثل رضا العملاء، الجودة، الميزة التنافسية.. الخ.

أما المؤشرات الكمية فتسهل عملية قياسها كالمردودية والقيمة المضافة وغيرها.

المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية: المؤشرات الشاملة تقدم نظرة كلية عن أداء المؤسسة (النظام الكلي) أما المؤشرات الجزئية فتسمح بقياس كفاءة وفعالية الأنظمة الجزئية.

المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية: المؤشرات المالية هي تلك المؤشرات التي تعتمد في حسابها على المعلومة المحاسبية والمالية في المؤسسة مثل العائد على الأصول، السيولة، التوازن المالي... الخ

(1) علي الشريف , الإدارة المعاصرة , القاهرة , الدار الجامعية للطباعة والنشر , 2000م , ص376.

(2) عبدالوهاب تاج السر, أثر الحصول على شهادة الايزو في تحسين الاداء , جامعة النيلين , رسالة ماجستير , 2013م , ص36.

(3) مريم شكري محمود نديم, تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن, رسالة ماجستير, غير منشورة, كلية

. الأعمال, جامعة الشرق الأوسط, الأردن, 2013م, ص ص34-35.

أما المؤشرات الغير مالية فتظهر بوجهين وجه داخلي يتجه نحو العمليات الأساسية كإرضاء العميل، الجودة... الخ، أما الوجه الثاني فيرتبط بالمحيط وتطورات الطلب والمنافسة.

مؤشرات الكفاءة ومؤشرات الفعالية: مؤشرات الكفاءة هي المؤشرات التي تسمح من التأكد على الإستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة، أما مؤشرات الفعالية فتعبر عن درجة تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى الوصول إليها.

بالإضافة إلى التقسيمات السابقة يوجد عدة تقسيمات أخرى يتمثل أهمها فيما يلي:

مؤشرات الإنتاجية: وهي تعبر عن كمية المخرجات (المنتجات) التي تنتجها المدخلات (المواد) الأولية خلال فترة زمنية محددة.

مؤشرات الجودة: وهي المؤشرات التي تعنى بقياس المواصفات النوعية للخدمة أو المنتجات.

مؤشرات التنافسية: ويعبر هذا المؤشر عن مدى قدرة المؤسسة الإقتصادية على مجابهة مثيلاتها من المؤسسات الإقتصادية الأخرى.

مؤشرات المسؤولية الإجتماعية: وهي مقاييس تتعلق بتحديد مدى إهتمام المؤسسة الإقتصادية بالمحيط الإجتماعي والبيئي بشكل طوعي.

ثالثاً: أهم أساليب قياس الأداء :

تساعد مقاييس الأداء الجيدة على تطابق أهداف الوحدات الفرعية مع الأهداف الإستراتيجية للشركة، ومن ثم يجب أن يتضمن نظام قياس الأداء كلاً من مقاييس الأداء المالية وغير المالية.

❖ مقاييس الأداء المالية التقليدية:

نسب السيولة:

نسب السيولة هي النسب التي تقيس أو تهدف إلى تحليل وتقويم رأس المال العامل والتعرف على درجة سيولة الشركة على المدى القصير، والأهمية النسبية لمكونات الأصول المتداولة ودرجة سيولتها التي تعبر عن إمكانية الشركة في تسديد الإلتزامات التي مدتها أقل من سنة، أما نسبة المديونية فتقيس درجة

مديونية الشركة وتستطيع من خلالها الجهات المستفيدة (المقرضين والمالكين) معرفة مصير مديونيتها وقدرة الشركة على تسديد الإلتزامات التي تتحملها تجاه الغير⁽¹⁾ ومن تلك المقاييس .

1- صافي رأس المال العامل:

هذه النسبة تعني أن المنشأة تتمكن من تغطية إلتزاماتها المتداولة من أصولها المتداولة ويعتبر رأس المال العامل متاح للمنشأة من أول إهتمامات الدائون قصيري الأجل حيث أنه يمثل أصولاً تم تمويلها من مصادر تمويل رأس المال طويل الأجل والتي لا تتطلب سداد من الأجل القصير .

2- نسبة التداول:

تقيس هذه النسبة قدرة المنشأة على سداد الإلتزامات الجارية من الأصول الجارية ويتم حسابها بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة بشكل عام كلما زادت نسبة التداول كلما زادت قدرة المنشأة على الإيفاء بالإلتزامات قصيرة الأجل.⁽²⁾

3- نسبة السيولة:

يتم إعداد السيولة التي تظهر إمكانية الشركة على تسديد الإلتزامات بالإعتماد على الأصول المتداولة سريعة التحويل إلى نقد، ولغرض الوصول إلى هذه النسبة التي تقيس إمكانية السريعة لتسديد الإلتزامات تتم قسمة الأصول المتداولة مطروحاً منها المخزون على الخصوم المتداولة.⁽³⁾

4- السيولة السريعة:

هي تلك النسبة التي تضم أكثر الأصول المتداولة سيولة كونها تعتمد على العناصر السائلة جداً كالنقد وشبه النقد، ويتم إحتسابها من خلال قسمة الأصول الأكثر سيولة على الإلتزامات الجارية، وتهدف إلى قياس القدرة السريعة على سداد الإلتزامات الجارية من الأصول الأكثر سيولة.

(1) دريد كامل ال شيب , مقدمة في الادارة المالية المعاصرة , الاردن , عمان , دار المسيرة للنشر والتوزيع , الطبعة الاولى , 2007م , ص85.

(2) أسعد حميد العلي , الادارة المالية الاسس العلمية والتطبيقية , الاردن , عمان , دار وائل للنشر والتوزيع , 2010م , ص81.

(3) دريد كامل ال شعييب , مرجع سابق , ص86.

5- نسبة الديون:

وهي تلك النسبة التي تقيس إجمالي الديون والإلتزامات المترتبة على الشركة مقارنةً بإجمالي الأصول ، وتعد هذه النسبة مؤشر مهم لأنها تحدد هامش الأمان للمقرضين فهي تبين نسبة اعتماد الشركة على أموال الغير في تمويل أصولها وتستخرج نسبة الديون بقسمة إجمالي الإلتزامات على إجمالي الأصول.(1)

نسب الربحية: ومن تلك المقاييس نستعرض الآتي:

1- هامش الربح:

وهو يبين نسبة من الأرباح التي تمثل صافي الربح، وتعد هذه النسبة أكثر المقاييس شمولية للربحية، ويمكن قياس هذه النسبة من خلال قسمة صافي الربح إلى المبيعات.

2- العائد على الأصول:

وهو يقيس كفاءة الإدارة في استخدام إجمالي الأصول في عمليات التشغيل ويمكن حسابه عن طريق قسمة صافي الأرباح بعد الضرائب على متوسط القيمة الدفترية لأصول الشركة.

3- العائد على المبيعات:

وهو يقيس صافي الربح لكل عائد من المبيعات، وتحسب هذه النسبة بقسمة صافي الأرباح بعد الضرائب على صافي مبيعات الشركة في السنة.

4- نمو المبيعات:

ويتم حسابها بطرح مبيعات السنة السابقة من مبيعات السنة الحالية وقسمتها على مبيعات السنة السابقة.

5- القيمة السوقية:

وتستخرج هذه القيمة بضرب عدد أسهم الشركة في نهاية السنة في أسعار إغلاقها.(2)

(1) لستراي هيتجر ، وسيرج مالتولنتش ، المحاسبة الادارية (ترجمة : أحمد محمد حجاج) ، 1986م ، ص693.
(2) نصر عبدالكريم ، وسعيد علاونة ، مدى تأثير الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات علي الاداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين ، مجلة النجاح للأبحاث ، المجلد 23 ، العدد 4 ، 2009م ، ص 1006.

6- القيمة الإقتصادية المضافة:

وتشير القيمة المضافة إلى الزيادة في الثروة المتولدة من استخدام موارد المنشأة الإنتاجية قبل تخصيصها بين المساهمين, المقرضين, العاملين والحكومة , وعلى ذلك فهي تتميز عن الربح في هذه النقطة, فبينما يمثل الربح العائد النهائي المكتسب بواسطة المساهمين فان القيمة المضافة تمثل العائد المكتسب بواسطة مجموعة العاملين, مقدمي راس المال والحكومة , ويمكن حساب القيمة المضافة بطريقة أخرى وذلك بطرح تكلفة المشتريات من إيرادات المبيعات وتتضمن هذه التكلفة كل التكاليف والمصروفات اللازمة لشراء البضاعة والحصول على الخدمات من المنشآت الأخرى.(1)

نسب الأداء المالي: ومن تلك النسب نستعرض:

1- معدل دوران المدينين:

وهو يقيس القدرة على تحويل المديونية إلى نقدية في شكل عدد من دورات التحصيل، ويتم حسابها بقسمة صافي المبيعات على متوسط رصيد المدينين.

2- معدل دوران المخزون:

يعد معدل دوران المخزون من المؤشرات التي تقيس كفاءة الإدارة في تحويل البضاعة إلى سيولة نقدية عن طريق بيعها وتحديد درجة سيولة المخزون وهذا يعطي مؤشراً على جودة او كفاءة المخزون، ويمكن إستخدام هذا المعدل لقياس إدارتي البيع والتسويق والمخازن في الشركة، ويتم حسابها بقسمة البضاعة المباعة على متوسط البضاعة.

3- معدل دوران مجموع الاصول:

وتشير هذه النسبة إلى قدرة الشركة على إستخدام إجمالي أصولها في تحقيق المبيعات أي أنها تقيس إنتاجية الأصول، وقدرة الأصول على تحقيق المبيعات لتحسبن معدل دوران الأصول ويستخرج هذا

(1) حمدي شحدة زغرب , وامل بدر ابو حويله , مدى استخدام مقاييس الاداء المالية وغير المالية في ظل بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة , مجلة جامعة فلسطين للأبحاث , العدد 3, 2012م ص277.

المعدل من خلال قسمة المبيعات السنوية على إجمالي الأصول, وتشير هذه النسبة إلى مدى كفاءة الإدارة في إستعمال جميع الموجودات لتحقيق هدفها في المبيعات.(1)

4- معدل دوران رأس المال العامل:

وهو المعدل الذي يبين العلاقة بين صافي المبيعات ورأس المال العامل, ويستخرج بقسمة صافي المبيعات على متوسط رأس المال العامل , وتوضح هذه العلاقة إذا كانت الشركة متوسعة في نشاطها أو تحتفظ بأصول سائلة أكثر من حاجتها.(2)

رابعاً: أهم الإنتقادات الموجهة إلى مقاييس الأداء المالية التقليدية:

توجه العديد من الإنتقادات إلى مقاييس الأداء المالية خاصةً في ظل بيئة التصنيع الحديثة ومنها:(3)

- أ. المقاييس المالية تاريخية بطبيعتها وتميل لأن تكون مؤشرات ضعيفة للأداء.
- ب. عدم كفاية المقاييس التقليدية في مجال تقييم الأداء لمتغيرات البيئة الحديثة.
- ج. عدم الشمولية والموضوعية فمقاييس الأداء المالية تركز على الجوانب المالية فقط, وتهمل الجوانب الغير مالية وبالتالي ذلك يشكل نقطة ضعف لمنشآت الأعمال, فالمقاييس المالية تهدف في المقام الأول إلى تقييم الربحية للمنشأة وهذا غير ملائم لتحقيق الأهداف التي تسعى إلى تحقيق النجاح والنمو في بيئة التصنيع الحديثة.
- د. مقاييس الأداء المالية التقليدية لا تعكس الوضع التنافسي للمنشأة لأنه في ظل البيئة التقليدية تكون المنافسة ضعيفة وفي ظل بيئة التصنيع الحديثة فإن المنافسة تشدد وتتسع بما يحتم أن تشمل مقاييس الأداء الحديثة على مقاييس جديدة لقياس الموقف التنافسي للمنشأة.

(1) مفلح محمد عقيل , مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي , الاردن عمان , مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع , الطبعة الاولى , 2009م , ص325

(2) دريد كامل ال شبيب , مرجع سابق , ص97.

(3) هشام محسن محمد العطاس , مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية , رسالة ماجستير غير منشورة , جامعة الملك عبدالعزيز , المملكة العربية السعودية , 2004م , ص104.

هـ. مقاييس الأداء المالية التقليدية قد تعرقل عملية التطوير والتحسين المستمر حيث أنه ينصب إهتمام الإدارة على حجم المنتج دون وضع الإعتبارات لجودة المنتج وتطويره بينما في بيئة التصنيع الحديثة تزداد درجة المنافسة وينصب إهتمام الإدارة على عمليات تطوير وتحسين مستمرة للمنتج.

و. مقاييس الأداء المالية التقليدية ونظم التكاليف التقليدية تعطي أهمية كبيرة لتكاليف العمل المباشر على الرغم من تناقص أهمية عنصر العمل المباشر في بيئة التصنيع الحديثة.

❖ مقاييس الأداء غير المالية:

إن التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وما يصاحبها من زيادة إحتياجات العملاء وشدة المنافسة أدت إلى ضرورة إيجاد مقاييس جديدة للأداء التشغيلي للمنشأة تتلاءم مع الأهداف الصناعية الحديثة مثل: مقاييس الجودة , أداء المخزون , الإنتاجية , المرونة , الإبتكار , لتحل محل مقاييس الأداء المالية قصيرة الأجل.

إن مقاييس الأداء غير المالية لا تلغي أو تحل محل مقاييس الأداء المالية ولكنها تدعمها وتكملها حيث تغطي جوانب عديدة بعوامل النجاح الأساسية للمنشأة مثل: التوقيت المناسب, جودة المنتجات, والعمليات المتعلقة بالإبتكار والتجديد, ويوجد حالياً شبه إتفاق في الفكر المحاسبي المعاصر على ضرورة وجود مقاييس غير مالية (تشغيلية) لقياس أداء المنشأة في ظل هذه التطورات التكنولوجية الحديثة وتتمثل أهم هذه المقاييس الجدية في الآتي:⁽¹⁾

مقاييس الجودة:

يتمثل الهدف الأساسي في بيئة التصنيع الحديثة في زيادة الجودة, وليس مجرد إنخفاض التكلفة , وبالتالي أصبح زيادة جودة المنتجات من أبرز مظاهر التصنيع الحديثة, بل وأحد الأهداف الإستراتيجية للشركة ومن أمثلة المقاييس المرتبطة بأداء الجودة ما يلي:

(1) عزة أحمد طه , أثر تقنيات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الاداء بالشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية الشركات الصناعية بالفصيم , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, جامعة أم درمان الاسلامية , 2018م , ص: 175-177

1. مقاييس مستوى رضا العملاء:

إن رضا العملاء من أهم المقاييس التي تضعها الشركات، حيث أن هذا المقياس يحدد ويعبر عن نتائج الأعمال التي تقوم بها الشركة، وبشكل عام فإن رضا العملاء يحقق منافع متعددة منها: يحافظ على إستمرار تعامل العملاء مع الشركة لأطول فترة ممكنة، ويعتبر مدخلاً لتعميق علاقة العملاء بالشركة، ويقلل من حساسية العملاء تجاه أسعار السلع والخدمات التي تقدمها الشركة.

2. مقاييس جودة التصميم:

المقصود هنا بتصميم المنتجات هو وضع الخصائص والوظائف والأشكال الخاصة بمنتج معين أو خدمة في قالب يمكن المنشأة من الوفاء بإحتياجات المستهلكين.

3. مقاييس أداء جودة عمليات الإنتاج والمنتجات:

تركز أن هذه المقاييس على رقابة الجودة أثناء الإنتاج للتأكد من الإلتزام بمواصفات ومستويات الجودة عند مراحل عمليات الإنتاج وتهدف هذه المقاييس إلى قياس العناصر الآتية: مرونة خطوط الإنتاج، جودة المنتج، معدلات الأمان الصناعي، درجة الإلتزام بالجودة، كمية الإنتاج.

4. مقاييس تحديد مستوى أداء المورد:

إن أداء الموردين هو عامل أساسي في كسب الثقة لبلوغ مستوى عال من المصلحة التجارية ويتم تقييم أداء الموردين بتحديد أيهما الأكثر إنضباطاً من حيث التوريد إلى موقع الإنتاج بدون فحص، وإيهما يتطلب التعامل معهم ضرورة القيام بفحص الأصناف الواردة منهم، ويمكن الإعتماد أيضاً في تقييم أداء الموردين على كمية المواد غير المطابقة للمواصفات في كل طلبية تم توريدها ومدى تكرار إستلام هذه الكميات غير المطابقة للمواصفات، فهذه المقاييس تركز على قياس جودة المواد القادمة وعلى الجودة المرتفعة والوقت الأقصر للإستلام.

مقاييس المرونة والإبتكار والتعلم:

في ظل نظم التصنيع الحديثة فإن أهم الدعائم الأساسية لإستراتيجية التصنيع الحديثة مرونة الإنتاج ويقصد بالمرونة هنا القدرة على سرعة تغيير تشكيلة المنتجات وتقليل زمن الإنتاج وعادة ترتبط المرونة

بسرعة الإستجابة لإحتياجات العملاء، أما الإبتكار فيقصد به قدره المنشأة على تقديم سلع جديدة تساعد على زيادة المنافسة وزيادة حصة المنشأة في السوق، والقدرة على الإستمرار في التحسين والإبتكار من خلال السرعة في تقديم منتجات جديدة أو تحسين وتطوير المنتجات الحالية وزيادة كفاءة العمليات الإنتاجية.

مقاييس مرتبطة بزمن التشغيل

تتعدد هذه المقاييس ومنها مقياس كفاءة دورة كفاءة دورة التصنيع وهي ناتج قسمة إجمالي وقت التشغيل الفعلي على وقت الإنجاز الكلي (من تصنيع، فحص، إنتظار، مناولة) ومقاييس زمن تجهيز وإعداد الآلات وذلك بمحاولة تقليل زمن التجهيز وإعداد الآلات للإنتاج والإتجاه بها نحو الصفر، ومقاييس زمن توقف الآلات غير المخطط وذلك بوجود طاقات للآلات غير المستغلة.

مقاييس تخفيض المخزون:

ويعتبر إنخفاض مستوى المخزون من أكثر الإتجاهات وضوحاً في بيئة التصنيع الحديثة فالتشغيل في ظل مستويات منخفضة من المخزون قد تصل إلى الصفر إعتماًداً على نظام الإنتاج في الوقت المحدد والذي يعنى بتوفير التكاليف المرتبطة بأنشطة المناولة والتخزين وبالأعمال الإدارية والمالية المتعلقة بها، فالطلب على الإنتاج يكون فورياً وليس قبل أسابيع أو حتى أيام ، وبالتالي لا يتم الإحتفاظ سوى بالحد الأدنى لمستويات المخزون المطلوبة فوراً للعملية الإنتاجية من المواد الخام وغيرها ، دون الاخلال بجداول التسليم وخدمة العملاء .

مقاييس أداء التسليم:

تمثل مقاييس اداء التسليم في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة أهمية بالغة بالنسبة للعميل حيث أن تسليم البضاعة أو السلعة أو الخدمة بجودة عالية وفي أسرع وقت ممكن تعتبر من الدعائم الأساسية في تقييم أداء المنشآت في ظل نظم التكاليف الحديثة.

مقاييس مرتبطة بالتوريد:

إن أغلب المنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة تسعى إلى الحصول على ما تحتاجه من مواد خام من الموردين في الوقت المناسب والسرعة المطلوبة، وفي ظل الإنتاج في الوقت المحدد فإن المنشأة تعتمد في تطبيق هذا النظام على ضرورة الإتفاق مع عدد محدود من الموردين الذين يمكن الإعتماد عليهم في توريد إحتياجات المنشأة من المواد الخام وبمستوى جودة مرتفع وخالي من العيوب.

مقاييس البحوث والتطوير:

في ظل التنافس الحاد بين الشركات في العالم، فقد بات من الضروري التركيز على قطاع البحوث والتطوير بهدف مراجعة وتنقيح التصاميم والتقنيات المتوفرة، وزيادة كفاءة عمليات الإنتاج وتحسين المنتجات الحالية وإبتكار منتجات جديدة من أجل مواجهة المنافسين ومتابعة التغيرات المستمرة في زغبات الزبائن.

مميزات مقاييس الأداء غير المالية:

وتتميز مقاييس الأداء غير المالية بما يلي:⁽¹⁾

1. سهولة تتبعها وربطها بإستراتيجيات الشركة، فهي تساعد المديرين على إتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب.
2. يمكن تطبيقها على مستوى الوحدات الصناعية في الشركة، فمن الممكن تحديد إنخفاض الجودة بسرعة في ظل هذه المقاييس، ويمكن إتخاذ خطوات علاجية لحل المشكلة خطوات وقائية تمنع الوقوع في المشكلة.
3. تتناول مشكلة إستجابة الشركة للزبائن في الوقت المناسب، في حين لا تكشف المقاييس المالية هذه المشكلة بسهولة.
4. تركز على الأصول غير الملموسة، حيث يرتبط عنصر النجاح في العديد من الصناعات بالأصول الثابتة غير الملموسة مثل رأس المال الفكري وإدراك الشركات لدورها في خدمة وتنمية المجتمع المحلي والمحافظة على ولاء الزبائن، أكثر من إرتباطه بالأصول الثابتة الملموسة التي تظهر مقدرة الشركة من الناحية المالية والإنتاجية.

(1) <http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/post/156079>.

5. نقل من الحساسية النفسية بين الموظفين بعكس المقاييس المالية، حيث تظهر تقييماً لأداء كل قسم او فريق عمل أو موظف بشكل أكثر عدالة ومن دون تمييز بين الموظفين والأقسام، مما يحسن أداء المديرين ويوفر مؤشرات أكثر دقة لتقويم اعمالهم، ويقلل الضغط على المديرين الناتج عن أدوات القياس المالية التي تؤثر في التعاون والتكامل بين فريق العمل الذي يقوم بتحقيق أهداف الشركة.

خامساً: معوقات تطبيق مقاييس الأداء غير المالية:

على الرغم من تلك المميزات التي تتميز بها مقاييس الأداء غير المالية فإن هناك معوقات في تطبيقها وتتمثل في الآتي: (1)

1. صعوبة التعبير عن هذه المقاييس في صورة نقدية، مثل صعوبة القياس النقدي لمقاييس التسليم في الوقت المحدد أو مقاييس إنخفاض زمن دورة الإنتاج، أو تحديد تأثيرها على المقاييس المالية في صورة نقدية مثل الربط بين التحسينات في المقاييس غير المالية والأرباح.
2. صعوبة الربط بين المقاييس المالية وغير المالية، فقد تتعارض المقاييس في الأجل القصير مما يؤثر على أداء الشركة ككل، فمثلاً من الصعب ربط الزيادة في الإيرادات عند شراء آلة جديدة لأحد الأقسام بإنخفاض زمن دورة الإنتاج كهدف للشراء.
3. لا يوجد معيار محدد لقياس الأداء غير المالي على العكس من مؤشرات قياس الأداء المالي.
4. عدم وجود الرابط السببي بين مؤشرات القياس غير المالي ومستوى الأداء المراد تحقيقه مما يقلل من موضوعية تلك المؤشرات.

مما سبق إستعراضه في هذا المبحث نستخلص أن عملية قياس الأداء ترتكز على مجموعة من المعايير والمؤشرات التي يمكن عن طريقها الحكم على مدى نجاح الشركة في تحقيق الأهداف المرسومة وفقاً لما ينبغي لها أن تكون، وأنة لابد أن تكون هذه المعايير المستخدمة واضحة وتتمتع بالمرونة والبساطة حتى يسهل فهمها لكافة القائمين على عملية تحسين الأداء. كما لاحظ الباحث أن نتيجة للتطور الحاصل في بيئة الأعمال تطورت مقاييس الأداء من المقاييس الداخلية إلى مقاييس خارجية وأخذت المؤشرات الخارجية من قبل إدارة الشركات بعين الإعتبار.

(1) <http://www.hrdiscussion.com/ht81225.html>.

الفصل الثالث: الإطار النظري لإستمرارية الشركات

يتناول الباحث في هذا الفصل طبيعة مفهوم وأهداف الإستمرارية ومتطلبات تحقيقها وكذلك المخاطر المؤثرة على الإستمرارية والعوامل المؤثرة عليها وكذ أهم وسائل دعم الإستمرارية في الشركات وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول:- طبيعة ومفهوم الإستمرارية

المبحث الثاني:- المشاكل والمظاهر المؤثرة على الإستمرارية

المبحث الثالث:- وسائل دعم إستمرارية الشركات

المبحث الأول

طبيعة ومفهوم الإستمرارية

تمهيد:

تقوم الشركات على أساس ذو بُعد إستراتيجي بغض النظر عن طبيعة نشاطها فهدفها خاصةً إذا كانت ربحية هي الإستمرار في نشاطها الطبيعي بل والصعود المستمر في بيئة الأعمال وتحقيق القوة التنافسية لديها، فقيمة الشركة تكمن في قدرتها على ممارسة نشاطها بشكل يضمن لها الإستمرار في المدى القريب والبعيد، لاسيما عند إحتدام صراع المنافسة في السوق، ولم يكن للشركة من سبيل للوصول إلى هذا الهدف الإستراتيجي الأول إلا من خلال مؤشرات ودلائل واقعية عديدة، تُتيح لجميع الأطراف ما يُفسّر لهم أن الشركة مستمرة وناجحة.

ولتفسير فرض الإستمرارية للشركة لا بُد من توفر معلومات ذات مصداقية وواقعية عن أداء المنشأة داخلياً وخارجياً، وكما تم ذكره في المبحث السابق بأن قياس الأداء هو أحد المقاييس التي تُترجم مدى نجاح وتحقق الأهداف الأستراتيجية للمنشأة، فقد كانت بطاقة الأداء المتوازن مدخلاً ونموذجاً فعّالاً لقياس أداء المنشأة الذي يقودها لتحقيق إستراتيجيتها ويضمن لها الإستمرار في سوق العمل.⁽¹⁾

وقد أجريت دراسات في مجال تقييم فرض الإستمرارية وتوصلت تلك الدراسات إلى أن المعلومات المالية هي السائدة، كالمؤشرات المتعلقة بالسيولة، والربحية، ومعدلات دوران المخزون، والمدنيين، وتوازن الهيكل التمويلي، والتي هي على درجة كبيرة من الأهمية في مجال تقييم الإستمرارية، ورغم أهمية المعلومات المالية في حالة التقييم هذه إلا أن معظم الدراسات أشارت إلى أهمية المعلومات غير المالية أيضاً في هذا المجال.⁽²⁾

(1) حمدي شحدة محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة كلية التجارة العلمية، الجامعة الإسلامية، المجلد الحادي والعشرون، العدد الأول، 2013م، ص34.
(2) محمد عمر نسمان، اثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الاداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الازهر غزة، فلسطين، 2017م، ص84.

أولاً: مفهوم الإستمرارية:

إن مفهوم الإستمرارية يتمثل بإحتمال عدم إستمرار الشركات في ممارسة نشاطها على المدى المنظور كأقل تقدير, إن الإهمية لا تكمن فقط لمستخدمي التقارير المالية وإنما كذلك لمراجع الحسابات عند إعداد التقرير الخاص به عن موثوقية ومصداقية التقارير المالية , خصوصاً بعد الأزمات المالية المعاصرة فضلاً عن أنه يعد من أحد المهام الأساسية والمسؤول عنها هو الحكم على إستمرارية المنشأة, كما يجب على إدارة المنشأة أن تصحح عند إعدادها للتقارير المالية عن أي شكوك أو حالة عدم تأكد جوهرية تحول دون تحقيق قدرة المنشأة على الإستمرار في نشاطها في المستقبل, فضلاً عن قيامها بالتقييم الخاص بمدى ملائمة التقييم الخاص بالافتراض المحاسبي للإستمرارية إذ يجب عليها أن تأخذ بالحسبان كافة المعلومات المتاحة والتي تخص الفترة المستقبلية والتي يجب أن لا تقل عن اثني عشر شهر بعد إعداد الميزانية الخاصة بالمنشأة.(1)

ويشير مصطلح الإستمرارية إلى أحد الفروض المحاسبية المهمة التي يرتكز عليها المحاسبون في الأساس على القوائم المالية ما لم توجد معلومات تشير إلى غير ذلك , وبالتالي تسجل قيم الأصول والإلتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق قيم أصولها وسداد التزاماتها.(2)

وتعرف الإستمرارية على أنها: النظر إلى المنشأة المالية في المستقبل القريب بإستمراريتها في ممارسة نشاطها, ولا توجد هناك مؤشرات تثير الشكوك في عدم إمكانية الإستمرارية ولو على أقل تقدير بعد اثني عشر شهر من تاريخ إعداد الميزانية.(3)

كما أن الإستمرارية يقصد بها إستمرار المشروع والمنشأة وليس الملاك لأن كثير من المنشآت تقوم ببيع الأسهم التي تمتلكها, لو كان الأمر يتعلق بالملاك لأعتبرناها غير مستمرة, لأن الملكية غير مستمرة لمالك بعينه وإنما تتغير حسب عمليات البيع والشراء وهذا يتنافى مع المفهوم العام للإستمرارية.(4)

(1) أشرف هاشم العبدون , الاتجاهات الحديثة في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور تحقيق جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في العراق , جامعة النيلين , السودان , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2018م, ص82

(2) عباس مهدي الشيرازي , النظرية المحاسبية , الكويت , ذات السلاسل للطباعة والنشر , 1990م , ص225.

(3) ابتهاج اسماعيل يعقوب , استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية : دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق , الجامعة المستنصرية , مجلة كلية الإدارة والاقتصاد , العدد 106 , 2016م , ص 179.

(4) جمعة وآخرون , مفاهيم التدقيق المتقدمة , عمان الاردن , المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001م , ص9

وتعرف أيضاً الإستمرارية بأنها: عملية إدارية شاملة تحدد التهديدات المحتملة على المؤسسة وأثرها على العمليات الأساسية للمؤسسة والتي توفر خطة عمل لبناء المرونة لدى المؤسسة لرفع قدرتها على الإستجابة الفعالة التي تعمل على حماية مصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين، وسمعة المؤسسة، والعلمة التجارية.⁽¹⁾

ايضاً الإستمرارية : تتمثل بأنها تتعلق بالوقت الحاضر وظروفه السائدة في وقت إعداد التقارير المالية ولا تتعلق بالمستقبل, ومن هذا المنطلق يمكن تمييز ثلاثة حالات, الأولى تتمثل في أن الإستمرارية تكون لمدة غير معلومة في الوقت الحاضر وهي ما يعرف بالحالة الطبيعية, أما حالة الحكر وهي الحالة الثانية وتتمثل في أن تكون الإستمرارية الخاصة بالمنشأة المالية تكون لمدة معلومة ويطلق عليه أيضاً بمدة الإمتياز, أما الحالة الأخيرة فتتمثل في أن الفترة الحالية تسمح بإفترض عدم إستمرارية المنشأة وإحتمال تصفيتها وارد بقوة.⁽²⁾

فيما أصدر (IFAC) الإتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة الدولي رقم (570) والمتعلق بإستمرارية المنشأة وأن الهدف منه توفير الإرشادات الخاصة بمسؤولية المراجع عن مراجعة التقارير المالية فضلاً عن مدى ملائمتها مع إمكانية الإستمرار أثناء إعدادها من قبل المنشأة .⁽³⁾

ثانياً: مفهوم فرض الإستمرارية:

عرف بأنه تعد فرضية الإستمرارية حجر الزاوية عند إعداد القوائم المالية , فالوحدة الإقتصادية مستمرة في الأعمال والأنشطة التي تقوم بها إلى أمد غير محدد مالم يوجد أي دليل أو مؤشر خلاف ذلك كحصول تصفية إجبارية أو إختيارية أو تحجيم عمل الوحدة الإقتصادية في المستقبل المنظور والإستمرارية من وجهة نظر جمعية المحاسبين الأمريكية AAA هو إستمرار تدفق منافع الوحدة الإقتصادية من الغرض الذي اقتنيت من أجله فضلاً عن سداد التزاماتها عند إستحقاقها مالم يقم دليل على عكس ذلك.⁽⁴⁾

(1) جلييلة حسن حسنين، دراسات في التنمية السياحية، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م ص 11

(2) رضوان حلوة حنان , النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة , عمان الاردن , دار وائل للنشر والتوزيع , 2006م , ص 386.

(3) عمر شريفي , التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والادارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 , جامعة محمد خضيرة بسكرة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , مجلة ابحاث اقتصادية وادارية , العدد 19 , 2016م , ص 222.

(4) إبتهاج إسماعيل يعقوب , إستعمال إستراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم إستمرارية الوحدة الإقتصادية , مجلة الادارة والاقتصاد , كلية التجارة والاقتصاد , جامعة المستنصرية , العدد 109, 2016م, ص 186.

كما عرف بأنه يلزم المعيار الادارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ويجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم يكن هناك نية لدى الإدارة أما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو يكن أمامها بديل آخر سوى ذلك وعندما لا يتم إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن الأساس الذي تم بموجبه إعداد القوائم المالية أو سبب عدم اعتبار المنشأة مستمرة.⁽¹⁾

وأيضاً: يعد فرض الإستمرارية بأنه يتعلق بالوقت الحاضر وظروفة السائدة في وقت إعداد التقارير المالية ولا يتعلق بالمستقبل ومن هذا المنطلق يمكن تمييز ثلاث حالات في الآتي:⁽²⁾

الحالة الأولى: تتمثل في أن فرض الإستمرارية يكون لمدة غير معلومة في الوقت الحاضر وهو ما يعرف بالحالة الطبيعية.

الحالة الثانية: وهي حالة الحكر وتتمثل في أن فرض الإستمرارية للمنشأة المالية يكون لمدة غير معلومة ويطلق عليه أيضاً بمدة الأمتياز.

الحالة الثالثة: وهي الحالة الاخيرة فتتمثل في الفترة الحالية حيث تسمح بإفترض عدم إستمرارية المنشأة وإحتمال تصفيته واردة بقوة.

يستنتج الباحث أن فرض الإستمرارية يعد من أهم الفروض المحاسبية عند إعداد التقارير المالية كي تتمكن الشركة من أداء عملها بكفاءة وفاعلية حتى تحقيق جميع أهدافها التي وضعتها.

ثالثاً: إستمرارية الأعمال:

مفهوم إستمرارية الأعمال:

تعرف إستمرارية الأعمال: بأنها العمليات التي تتصل بتعرض المنظمة إلى التهديدات الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف الأعمال فيها، وهذا يشمل الرقابة الإدارية ووظائف إدارة المخاطر والأزمات وتوثيق الخطط والعمليات للحفاظ على الأعمال في حال حدوث أي تعطل فيها.⁽³⁾

(1) أسماء سهيل نجم , الإفصاح المحاسبي في التقارير للشركات المساهمة العراقية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية , كلية الادارة والاقتصاد , جامعة تكريت , المجلد1, العدد41, 2018م, ص82.

(2) أشرف هاشم العبدون , مرجع سابق , ص218.

(3) Reeder, John "Building and Maintaining a Business Continuity Program", Successful strategies for financial institutions for effective preparation and recovery, Copyright McAfee, Inc., USA, 2013, p3.

كما تعرف أيضا بحالة الإستمرارية لعمليات الأعمال، وإستعمال التدابير التنظيمية والفنية كافة والملاك العامل من أجل ضمان إستمرار نشاطات الأعمال الأساسية بعد وقوع الأزمة، وضمان إستمرار العملية تدريجياً لنشاطات الأعمال كافة في حالة الإضطراب المتواصل والشديد.⁽¹⁾

مفهوم إدارة إستمرارية الاعمال:

تعد إدارة استمرارية الأعمال (BCM) Business Continuity Management من العناصر الأساسية في منظومة إدارة الطوارئ والأزمات والكوارث، نظراً لما لها من دور كبير في إسترجاع المقدرة الكاملة لعمليات المنظمة والعودة إلى الحياة الطبيعية، وتمثل إدارة إستمرارية الأعمال عملية تكرارية ينبغي أن تدرج ضمن الثقافة الإدارية للمنظمة من خلال تنفيذ برامج إستمرارية الأعمال والتي تعمل على بث الوعي بهذه الموضوع داخل المنظمة، فضلاً عن جمعها لمختلف البيانات من أجل التعرف على النشاطات التي لا بد من الإستمرار فيها لدعم الأغراض التي تتوخى المنظمة بلوغها ووضع الخطط الكفيلة بالتصدي لتأثير الحوادث والأزمات التي قد تقع وإتخاذ التدابير الرامية إلى التخفيف من وطأة تلك التأثيرات، وتنفيذ خطط الطوارئ وتكريس الموارد البشرية والمالية اللازمة لذلك.⁽²⁾

تعرف إدارة إستمرارية الأعمال: بأنها عملية إدارة شاملة لضمان توفير جميع متطلبات موارد الأعمال الرئيسية دون انقطاع لدعم نشاطات الأعمال الحاسمة.⁽³⁾

وينظر الباحث أن إدارة إستمرارية الأعمال تمثل عملية الإدارة التي تحدد الآثار المحتملة التي تهدد الشركة وتوفر إطاراً لبناء المرونة والقدرة على الإستجابة الفاعلة التي تحمي مصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين، والسمعة والعلامة التجارية ونشاطات خلق القيمة للشركة بكاملها.

مزايا إدارة إستمرارية الأعمال:

ولإدارة إستمرارية الأعمال مزايا عديدة أهمها الآتي:⁽⁴⁾

(1) Kosutic, Dejan, " **Becoming Resilient: The Definitive Guide to ISO 22301 Implementation** ", EPPS Services Ltd., Copyright by Dejan Kosutic ,Zagreb, Croatia, 2013 , p11.

(2) Everest, David; Garber, Roy E. ; Keating, Michael& Peterson, Brian" **Business Continuity Management** ", Copyright by The Institute of Internal Auditors, USA , 2008 , p3

(3) Svata, Vlasta, , **System View of Business Continuity Management**, Department of Systems Analysis, University of Economics, Prague, Czech Republic, Journal of Systems Integration, vol.2, no.1, 2013, p7.

(4) Murakmi, Julie; Alford, Rich; Baribault, Christina; Starr ,Jeannette; Botes, Par& Schwaderer ,David , " **Secure Business Continuity: Strategies for Business Continuity Management and Disaster Recovery** ", Copyright Symantec Corporation, USA , 2006 , p19.

1. تكشف عن الاختلافات ما بين المخطط وبين الواقع الفعلي.
 2. يمكن أن تولد أفكاراً بشأن أكثر الطرائق كفاءة في العمل.
 3. تبيين الإستعداد لمواصلة تقديم المنتجات في الوقت المناسب وتحت ظروف صعبة.
 4. تهتم بالعاملين والزبائن وتشير إلى مستويات عالية من الإحتراف.
 5. الإلتزام بما تقدم أنفاً، يعزز مصداقية وثقة وجدارة الشركات، مما يجعل الشركات أكثر جاذبية وعرضة للإستثمار بالمقارنة مع المنافسين، وأكثر حظاً في الفوز بالفرص المحتملة.
- يستنتج الباحث أن إدارة إستمرارية الأعمال تهدف بدرجة أساسية إلى مواجهة الآثار السلبية للتهديدات المحتملة على إستمرارية النشاطات التنظيمية للشركة.

رابعاً: أهمية الإستمرارية في الفكر المحاسبي: ويمكن تلخيصها في الآتي:

1. يعتبر فرض الإستمرارية بمثابة حجر الزاوية في النظرية التقليدية للمحاسبة وهو المسؤول عن أخطاء القياس المحاسبي، فإستناداً إلى إستمرارية المنشأة يتم تقويم الأصول الثابتة من قبل المحاسبون بسعر التكلفة التاريخية ولا يعدلون تقويمهم هذا إلا إذا حدثت تصفية للمنشأة، كما يتم تقويم المخزون السلعي بسعر التكلفة، وإذا كان سعر السوق أقل من التكلفة فإنهم يأخذون القيمة الأقل إنسجاماً مع مبدأ الحيطة والحذر.⁽¹⁾
2. تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ، وقد أوجبت معايير المحاسبة في المعيار الدولي رقم (570) أن على الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية، وأن تعد هذه القوائم على أساس إستمرار المنشأة ما لم يكن لديها النية لتصفيتها ، وإذا علمت الإدارة بوجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث وظروف قد تلقي بظلال من الشك على قدرة المنشأة فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس المستخدم في إعداد هذه القوائم وأسباب إعتبار المنشأة غير مستمرة.⁽²⁾

(1) غسان فلاح المطارنة، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية، القاهرة ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة التجارة للدراسات المالية والتجارية ، المجلد 1 ، العدد 3 ، 2001م ، ص101.

(2) مصطفى راشد العبادي ، مدى كفاية وملانمة ودور مسؤولية مراجعي الحسابات بشأن المراجعة والإفصاح عن استمرارية المنشأة ، القاهرة ، جامعة بنها ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، 2010م ، ص67.

3. أستخدمت العديد من العبارات في الفكر المحاسبي المنشور في صياغة فرض الإستمرارية ومع ذلك يمكن صياغته بصفة عامة في العبارة التالية (النظر إلى الوحدة المحاسبية على أنها مستمرة في أعمالها إلى أجل غير مسمى , مالم يوجد دليل على خلاف ذلك)⁽¹⁾
4. إن فرض الإستمرارية وراء تبرير تقييم الأصول طبقاً لتكلفتها التاريخية بعد إستبعاد الإستهلاك منها في تحقيق الربح طالما أن الوحدة وجدت لتستمر وأن القيمة الدفترية للأصول سيتم إستردادها , وأن الإلتزامات سيتم سدادها خلال مجرى أعمال المنشأة.⁽²⁾
- يتضح للباحث أن تطبيق فرض الإستمرارية يسهم في تحقيق الأهداف الأساسية التي وضعت من أجل الشركة في سبيل الأستثمار والارباح ونمو رأس المال والمحافظة عليه.

خامساً: متطلبات تحقيق الإستمرارية:

- لتحقيق الإستمرارية في الشركة هناك عدد من المتطلبات الواجب توفرها وهي على النحو التالي:⁽³⁾
1. يجب على إدارة الشركة أن تفصح عن المشاكل والمعوقات التي تواجهها عن إعداد تقريرها السنوي والتي من الممكن أن تتعكس سلباً على تحقيق الإستمرارية.
 2. يجب عليها القيام بعملية التقييم السنوي لأداء المنشأة ككل وتحديد مناطق الضعف والقوة والعمل على أخذها بنظر الإعتبار مستقبلاً.
 3. يجب عليها الإعتتماد على بيانات عند إعداد التقارير المالية مستتدة على أساس الإستمرارية أي لا توجد نية لتصفية الشركة ما لم يحدث عكس ذلك من خلال المؤشرات التي تحصل عليها.
 4. قيامها بدراسة السوق ومعرفة التفاصيل الكاملة عن البيئة التي تنتمي لها فضلاً عن الشركات المنافسة لضمان محافظتها على حصتها المقررة في السوق.

(1) غالب نصر مصطفى نمره , مدى مسؤولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية , القاهرة , جامعة الازهر , كلية التجارة , المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , العدد 2 , 2004م , ص3.

(2) Ropwrt K. Eskew and Daniel . jenson . financial Accounting . Fifth Edidon the mc Graw- Hill CO inc 1996 . P43.

(3) جلييلة عيدان حليحل , حسين صالح كريم , دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الاستمرارية , بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي نقابة المحاسبين والمدققين , مجلة المحاسبة للعلوم المحاسبية والتدقيقية , المجلد 23 , العدد 45 , 2016م , ص143.

ومما سبق يستنتج الباحث أن من أجل الحكم على إستمرارية النشاط أو عدمه لدى أي شركة يجب عليها أن تفصح عن أي مشاكل أو معوقات نهاية كل سنة مالية، مع دراسة السوق ومعرفة موقع الشركة في السوق.

سادساً: المبادئ والأسس المحاسبية التي بنيت على إستمرارية الشركة:

هنالك عدة مبادئ وأسس وقواعد محاسبية بنيت على أساس إستمرارية الشركة تتمثل في الآتي:

1. مبدأ الحيطة والحذر:

ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ التي تتناغم مع فرض الإستمرارية حيث يتجاهل المحاسبون الأرباح التي لم تتحقق بالفعل، وأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان وعدم تسجيل المكاسب المحتملة حتى تتحقق بالفعل ومن خلال هذا المفهوم نجد أن مبدأ الحيطة والحذر لا يصلح تطبيقه إلا في حالة وجود فرض الإستمرارية.⁽¹⁾ , ولكن هنالك مشكلات لتطبيق مبدأ الحيطة والحذر تتمثل في الآتي:⁽²⁾

أ- إن مبدأ الحيطة والحذر يظهر تناقضاً ذاتياً معنوياً يأخذ موقفاً متشامماً عند تحديد الدخل في دورة معينة وهذا يؤدي إلى زيادة مقابلة في أرباح العام القادم، وهذه الزيادة تناقض مبدأ الحيطة والحذر.
ب- إن الأفرط في التشاؤم بإعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة مالية بشكل دقيق وواقعي.

ج- لقد تغيرت الظروف الإقتصادية فبدلاً من إخفاض الأسعار أصبحت أغلب دول العالم تعاني التضخم وإرتفاع الأسعار.

2. مبدأ التكلفة التاريخية:

يرى غالبية علماء المحاسبة أن فرض الإستمرارية هو حجر الأساس الذي يعتمد عليه القياس المحاسبي وفق أساس التكلفة التاريخية وهذا الرأي السائد حالياً في الأدبيات المحاسبية بإعتبار أن منهج التكلفة التاريخية هو المقبول عموماً في الحياة العملية، وهو يبرر القياس وفق التكلفة التاريخية كحالة طبيعية.⁽³⁾

(1) أمين السيد أحمد لطفي , مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل , القاهرة و دار الكتاب الكبرى , 2003م , ص11.

(2) عماد الدين عوض فقيري, الأنشطة المعاصرة للمراجعة الداخلية ودورها في التنبؤ بالتعثر المالي لترشيد القرارات وضمن الاستمرارية , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا , 2018م , ص136

(3) رضوان حلوة حنان , تطور الفكر المحاسبي , عمان , مكتبة دار الثقافة للطباعة والنشر , ط1 , 1998م , ص348.

كما أن فرض إستمرارية المنشأة أيضاً المسؤول عن أخطاء القياس المحاسبي فإستناداً إلى إستمرارية المنشأة يتم تقييم الأصول الثابتة بسعر التكلفة التاريخية ولا يتم تعديل هذه القيم للأصول الثابتة إلا في حالة حدوث تصفية للمنشأة كما يتم تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة إنسجاماً مع فرض إستمرارية المنشأة وإذا كان سعر التكلفة أقل من سعر السوق فيتم تقييم المخزون على سعر الأقل وفقاً لمبدأ الحيطة والحذر.⁽¹⁾

إن فرض إستمرارية المنشأة له علاقة مباشرة مع مبدأ التكلفة التاريخية، ويرى البعض أنه من الضروري للمحاسبين، بينما البعض الآخر يرى أنه ضروري للإدارة، وبناء عليه يتم تقدير وتوقع الدخل والحالة المالية للمنشأة في حالة وجود تأكيد لاستمرارية المنشأة.

3. مبدأ الدورية:

يرى أحد الكتاب أن فرض الإستمرارية يستلزم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات زمنية يطلق عليها الفترة المالية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي عن تلك الفترة المالية والفترات السابقة لها.⁽²⁾ ويرتكز مفهوم الدورية منطق مفاده أن طالما المنشأة مستمرة في نشاطها فلا يعقل أن ينتظر المهتمين والقائمين حتى نهاية عمرها الإنتاجي والخدمي لكي يتم تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة، وعليه يتم التغلب على هذه المشكلة من خلال مبدأ الدورية الذي يقوم بتقسيم حياة المنشأة إلى فترات متعاقبة.⁽³⁾

4. مبدأ تحقق الإيراد:

يؤثر فرض الإستمرارية على طريقة تحديد الربح وتحديد المركز المالي للمنشأة، وحتى يتم الإثبات المحاسبي للإيرادات لابد من توافر الشرطين التاليين⁽⁴⁾ :

أ. الإكتساب: ويعني أن جميع العمليات اللازمة لإكتساب الداخل قد تمت بالفعل أو على وشك الإنتهاء كإنتاج السلع المباعة.

ب. التحقق: وهو تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية أو إلى ما هو في حكم النقدية.

(1) حسين القاضي , نظرية المحاسبة , سوريا دمشق , مطابع مؤسسة الوحدة , 1980م , ص18.

(2) عبدالفتاح الصحن وعمر حسين , دراسات في المحاسبة المالية , الاسكندرية , مؤسسة شباب الجامعة , 1997م , ص89.

(3) عبدالرزاق مهدي الشيرازي , مرجع سابق , ص264.

(4) [http //:www. Sfty / cim / momtda, php.](http://www.Sfty/cim/momtda.php)

ووفقاً لهذا المبدأ يتم الاعتراف بالإيرادات في لحظة البيع ولحظة البيع هي اللحظة التي يتم فيها تسليم الشيء المباع للمشتري ويحصل البائع على الثمن إلا أن هناك بعض الاستثناءات على هذه القاعدة مثل حالة البيع بالتقسيط والاعتراف بإيرادات شركة المقاولات. (1) , وكما أن الإيراد في الوحدات المحاسبية يتم إكتسابه عن طريق العمليات والأحداث والظروف المالية الثابتة في أغلب الأحيان مثل.

أ- بيع البضائع والسلع المشتراة أصلاً بهدف بيعها.

ب- تقديم الخدمات للغير والتي تتضمن غالباً واجبات متعاقد عليها خلال فترة من الوقت.

ج- السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية مقابل فائدة أو أرباح أو ريع مثل الودائع في المصارف وتأجير المباني.

مما سبق يلاحظ الباحث أن فرض الإستمرارية يعتبر أساس عمل أي مشروع ويعد حجر الزاوية في تطبيق بقية الفروض والمبادئ التي بنيت عليها.

سابعاً: إرتباط الإستمرارية بالأوضاع الإقتصادية:

إن الأحوال الإقتصادية الصعبة تمثل تحديات لجميع الفرقاء المرتبطين بتحضير القوائم المالية كما يلي.(2)

- إدارة الشركة: تحتاج لإعادة النظر في تقديراتها لفرضية الإستمرارية ولعمل الإفصاحات المناسبة.

- ملاك الشركات: مطالبين بالتفكير بالجدى حول ما إذا كانت أعمالهم مستتدة إلى نفس الأسس التي

بنيت عليها الإستمرارية في زمن الرخاء الإقتصادي في بيئة إقتصادية غير قوية من المحتمل أن

التصورات المبرمجة للتدفقات النقدية تتأثر بشكل سلبي.

- مدقق الحسابات: يحتاج من جهته إلى إعادة النظر في تقديرات الإدارة لفرضية إستمرارية المنشأة

وبالتالي قد يحتاج إلى تعديل تقريره حول القوائم المالية.

- يجب إحاطة المستثمرين والدائنين علماً بأي تغيرات في فرضية الإستمرارية وتزويدهم بالمعلومات

المفيدة من خلال التقرير السنوي.

- البنوك بشكل خاص قد تعيد النظر في مجمل اتفاقيات القروض للتحقق عن كثب من عدم توفر

دلائل على إمكانية إنتهاك تلك الإتفاقيات من قبل عملائها.

(1) الفاتح الامين عبدالرحمن , حسين محمد الطاهر , المحاسبة المالية مدخل علمي - اساليب علمية , الخرطوم مكتبة الرشيد للنشر والتوزيع , 2015م ص 46.

(2) أحمد دحوح , مسئولية مدقق الحسابات في ابداء الرأي حول قدرة المنشأة على الاستمرارية كمنشأة مستمرة وتقييم سياسات الادارة بين الحكم المهني والرأي الفني، فلسطين: رام الله، المؤتمر المهني الدولي الاول، تدقيق الحسابات مسؤولية وانتماء، 2012 م , ص 2

ثامناً: خطوات الإستمرارية: وتتمثل في الآتي: (1)

1. في برنامج إستمرارية الشركات تبدأ من إلتزام الإدارة العليا في الشركة بتنفيذ عناصر البرنامج الرئيسية وتقديم الدعم الكامل لمدير مشروع إستمرارية الشركة الذي تم إختياره مسبقاً في تلك الشركة الصناعية ويشترط في مدير البرنامج أن يكون ملتزماً بتنفيذ أحكام وشروط البرنامج واستحداث برنامج يكون قابل للتفعيل في حال وقع طارئ في هذه الشركة إذا شاءت الأقدار، وبناءً على ذلك يتم تحديد نطاق البرنامج، قد يقتصر البرنامج على إدارة معينة أو قد يشمل جميع إدارات وأقسام الشركة.
2. يقوم مدير اشركة بتحديد الوظائف الحيوية للشركة عن طريق تنفيذ إحدى أهم عناصر البرنامج ألا وهي تحليل التأثير على الأعمال، ومن هذا التحليل يستطيع مدير الشركة أن يتعرف على ماهو أقصى زمن يمكن للشركة أن تصمد في حال إنقطاع إحدى الوظائف الحيوية لها.
3. بعد الإنتهاء من عمل تحليل التأثير في الأعمال يقوم مدير الشركة بعمل تقييم للمخاطر التي قد تؤثر على هذه الوظائف الحيوية للشركة. ويتم تحديد احتمالية الخطر وتأثيرها على الشركة الصناعية. وبعد ذلك يدخل مدير الشركة في عملية معالجة للمخاطر منها المعالجة الجذرية للخطر أو تقصير فترة العطل أو تحويل الخطر أو تقبل الخطر كما هو. وكذلك قد تكون هنالك تبعات مالية على الشركة في حال هنالك خطر يجب معالجته معالجة نهائية بحيث لا يتكرر هذا الخطر مره أخرى.
4. إستراتيجية التعافي (Recovery Strategy) هي إجراءات محددة مسبقاً واختبرت مسبقاً ومعتمدة من قبل الإدارة ليتم تفعيلها من خلل نشوء طارئ، ومن ذلك ينبغي على كل شركة النظر إلى الوظائف الحيوية البالغة الأهمية التي تريد التعافي منها مع الأخذ في الإعتبار الموارد التالية الذكر: الأيدي العاملة والمعلومات والبيانات والمباني وبيئة العمل والمرافق العامة والخدمات والمعلوماتية وتكنولوجيا الإتصالات والنقل والموارد المالية والشركاء والموردين.
5. خطة الإستجابة للحدث: يجب على الشركة تنسيق أنشطة من يستجيبون للحدث واجراء التقييم المبدئي للأضرار، وتنظيم فريق الإدارة المسؤول عن تحديد الإجراءات المطلوبة، وتنسيق أنشطة الفرق المشاركة في الإستجابة، واعتماد الإتصال بالجهات المعنية الداخلية والخارجية.

(1) عبدالمجيد قدي، الإقتصاد البيئي، الجزائر: دار الخلدونية، 2010م ، ص 168.

6. تنفيذ خطة إستمرارية الشركة: خطة إستمرارية الشركة تحتوي على عدد من الإجراءات يتم من خلالها تنظيم عملية تفعيل الخطط الفرعية لإستمرارية العمل. قد تكون هنالك مسميات أخرى للخطط ولكنها تتسم بهذه الخصائص:

- أ. مستويات التفعيل (Activation Criteria).
- ب. تفعيل فريق إدارة الأزمات البيئية (Crisis Management team).
- ج. خطة الإستجابة الإعلامية تجاه التوعية البيئية (Media Response plan).
- د. خطة التعافي من الكوارث البيئية (Dr plans).
- هـ. خطة إستمرارية العمليات إحتساب الكلف البيئية (Continuity of Operation plan).
- و. خطة للطوارئ (Contingency plan).
- ز. خطة تفشي الأوبئة (pandemic plan).

7. التثقيف والتدريب للتعامل مع الإدارة البيئية وحساباتها: يجب على الشركة الحرص على تغذية ثقافة إستمرارية الشركة للموظفين بشكل دوري، كي تكون هذه الثقافة راسخة في أذهان الموظفين الذين هم مسؤولون عن تطبيق حماية البيئة لإستمرارية الشركة. ويشمل برنامج تثقيف العاملين على مايلي: وضع الأسس لتقييم مدى فعاليته، نشر ثقافة القدرة على إستمرارية الشركة. التأكد من التطوير المستمر، إيمان إمام العاملين بأدوارهم ومسؤولياتهم تجاه البيئة وضرورة إستمرارية الشركة. وعلى الشركة إجراء التمارين بشكل دوري ومنتظم وذلك لضمان فعالية الخطط المعتمدة لإستراتيجية الشركة، وقد نجد من خلل الإختبارات أن هنالك ثغرات تظهر بشكل غير متوقع ومفاجئ، فذلك يجب تدوين ما يسمى بالدروس المستفادة ووضعها ضمن الخطط الإستراتيجية تحسباً لأي خطر، بحيث تكون هنالك تمارين دورية يتم فيها إخطار الجهات والأشخاص المعنيين وذلك لتفادي عدم تعطل الأعمال في الشركة.

مما سبق يلاحظ الباحث أن هنالك سبع خطوات للإستمرارية وتبدأ من التزام الإدارة العليا بتنفيذ البرنامج ثم تحليل التأثير على الأعمال ثم تقييم المخاطر إن وجدت ثم إستراتيجية التعافي ثم الإستجابة للحدث ثم تنفيذ خطة الإستمرارية وأخيراً تأهيل وتدريب الكوادر البشرية.

المبحث الثاني

المشاكل والمظاهر المؤثرة على الإستمرارية

تمهيد:

تتأثر الإستمرارية بمجموعة من المشاكل والعوامل التي تفاعلت وتتفاعل عبر مراحل زمنية تطول أو تقصر وتؤدي إلى حالة تصل إليها الشركة من عدم قدرتها على سداد التزاماتها والحصول على التزامات جديدة بل أيضا والعودة إلى ما كانت عليه من قبل, أو استعادة توازنها المالي والنقدي أو التشغيلي, ويعود السبب في ذلك إلى طبيعة النشاط وتنوعه, إذ يتميز القطاع الصناعي بمتطلبات خاصة منها الحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لتمويل العمليات التشغيلية في الشركة وكذلك التنوع في الأعمال التي تنفذها تلك الشركات. ولغرض تسليط الضوء في هذا المبحث نتناول المشاكل والعوامل التي تهدد الإستمرارية في الشركات.

أولاً: مشاكل الإستمرارية:

إن المشاكل التي تواجه تطبيق الإستمرارية تتمثل في الآتي: (1)

1. إن الأصول يتم تقييمها وتحديد اهلاكها وفقاً للتكلفة التاريخية وكذلك مخزون آخر المدة يتم تقييمه بسعر التكلفة انسجاماً مع الاستمرارية, فإذا كان سعر السوق أقل من التكلفة تعتمد القيمة الاقل انسجاماً مع سياسة الحيطة والحذر وأن الأخطاء الناتجة في عام من الأعوام يتم تعويضها في الأعوام القادمة وإن مخزون آخر المدة سيصبح في العام التالي مخزون أول المدة وسوف يباع ويحقق ربح, ولكن المشكلة تكمن في تخفيض أرباح السنة الحالية لصالح أرباح السنوات القادمة, وهذا يؤدي إلى حرمان الملاك والمساهمين من أرباح خاصة بالدورة لصالح مساهمين آخرين, وأخطاء في التقارير الدورية قصيرة الأجل.
2. إن القياس المحاسبي بالاستناد إلى فرض الإستمرارية يمثل تجمعات للأسعار التي حدثت في تواريخ مختلفة والتي غالباً ما تكون بعيدة عن القيم الحقيقية مما يؤدي إلى تشوية القوائم المالية.

(1) عاهد عيد سرحان, دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الإستمرارية لدى الشركات المساهمة في فلسطين, غزة, الجامعة الإسلامية, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2007م, ص60.

ويرى الباحث مما سبق أن هذه المشاكل التي تواجه الاستمرارية حيث يجب على الشركات أخذها بعين الإعتبار والعمل على وضع المعالجات السريعة حتى لا تصل إلى مرحلة التعثر والانهيار في المستقبل القريب.

ثانياً: تقرير مراجع الحسابات وإستمرارية الشركة:

ويمكن تحديد أثر تقييم قدرة الشركة على الإستمرار على تقرير مراجع الحسابات وذلك من خلال الآتي:⁽¹⁾

1. تعتبر الإدارة مسؤولة عن تقرير مدى قدرة الشركة على الإستمرار، في حين أن مراجع الحسابات يعتبر مسئولاً عن تقييم الإدارة وأن يصدر حكماً مهنيّاً بذلك.
2. يتم إعداد القوائم المالية بإفتراض أن المشروع مستمر لمدة اثنا عشر شهراً من تاريخ القوائم، وإذا لم يشر مراجع الحسابات في تقريره إلى خلاف ذلك فإنها تعتبر موافقة ضمنية منه على تقرير الإدارة بشأن إستمرارية الشركة.
3. إذا أعتقد مراجع الحسابات بأنه قام بتجميع أدلة إثبات كافية وملائمة لتقييم فرض الإستمرارية فإنه يجب عليه إصدار تقرير نظيف أو غير مقيد بذلك.
4. إذا أعتقد مراجع الحسابات بملائمة فرض الإستمرار بسبب خطط الإدارة للأعمال المستقبلية فإنه يجب عليه دراسة وتقييم مدى كفاية الإفصاح في البيانات المالية، وفي حالة اعتقاده بعدم كفاية الإفصاح يجب عليه إصدار تقرير برأي متحفظ أو رأي سلبي أيهما يراه مناسب.
5. إذا أظهرت البيانات المالية عدم قدرة الشركة على تصفية أصولها وتسدّد التزاماتها وفي نفس الوقت عدم كفاية الإفصاح فإنه يجب على مراجع الحسابات إصدار تقرير برأي متحفظ أو رأي سلبي أيهما يراه مناسب.
6. إذا أعتقد مراجع الحسابات بعد الفحص بعدم قدرة الشركة على الإستمرار يجب عليه إصدار تقرير برأي سلبي.

(1) أشرف هاشم العبدون , الاتجاهات الحديثة في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور تحقيق جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في العراق , جامعة النيلين , السودان , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2018م, ص85.

7. إذا كان هناك شك مهني لدى مراجع الحسابات بشأن قدرة الشركة على الإستمرار يجب عليه توسيع نطاق الفحص، فإذا استمر الشك يجب أن يشير إلى ذلك في تقريره وذلك في فقرة إضافية توضيحية، إما في حالة إزالة الشك لديه يقوم بإصدار برأي نظيف.

ثالثاً: العوامل التي تؤثر على استمرارية الشركات: هناك مجموعتين من العوامل الداخلية

والخارجية تتعكس بصورة سلبية على إستمرارية المنشأة موضحة كما في الجدول التالي.(1).

جدول رقم (1/2/3) أهم العوامل التي تؤثر على استمرارية الشركات

| م | العوامل الداخلية | العوامل الخارجية |
|---|--|--|
| 1 | عدم الواقعية بأعداد دراسات الجدوى فضلاً عن اغلب المستثمرين يدخلون الميدان دون ادراك كامل متعلقاته وانما بهدف الربح فقط. | التغيرات في السياسات والقوانين والتعليمات من قبل الجهات والمنظمات المهنية والحكومية والتي لم تؤخذ بالاعتبار مسبقاً |
| 2 | قلة رأس المال العامل (2). | صعوبة تطبيق المعايير الدولية على المستوى الوطني . |
| 3 | ضعف الهيكل الإداري للمنشأة فضلاً عن أن نظام الرقابة الداخلية يكون غير متين , مما ينعكس بصورة سلبية على تحديد مؤشرات عدم امكانية إستمرارية المنشآت. | مشاكل تتعلق بالفساد الإداري في عقد الصفقات مما يؤدي إلى إحتكارها على جهة معينة دون توزيعها حسب الإستحقاق. |
| 4 | الشحة في إمتلاك الآلات والمعدات اللازمة لعمل المنشأة والتي يتطلبها النشاط الذي تمارسه المنشأة. | تتعلق في فرض الضرائب فضلاً عن عدم التسديد في الوقت المحدد من قبل المدينين. |
| 5 | الدخول في التزامات تكون فوق إمكانياتها المالية والبشرية , فضلاً عن عدم إقتصار نشاطها الرئيسي. | تقلبات الاسعار للمواد الأولية نتيجة للأزمات المالية التي يمر بها العالم . |
| 6 | كثرة الدعاوي القضائية ضد المنشأة من قبل الاطراف التي لها مصلحة معها نتيجة لعدم التزامها لأغلب ما تم ذكره سابقاً. | القصور في الرقابة من قبل الهيئات والمنظمات المهنية فضلاً عن عدم توفير الدعم الحكومي اللازم. |

المصدر: (أشرف هاشم العبدون، الاتجاهات الحديثة في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور تحقيق جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في العراق، جامعة النيلين، السودان، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م، ص88).

(1) أشرف هاشم العبدون , مرجع سابق , ص88

(2) راس المال العامل : هو عبارة عن الاستثمارات قصيرة الاجل والتي من الممكن تحويلها الى نقد خلال السنة المالية او الدورة التشغيلية وايهما اطول اذ يشمل على النقد والاوراق المالية قصيرة الاجل فضلاً عن الحسابات المدينة وكذلك المخزون السلعي .

(2) الجليلي محمد الحسن بايكر، تقويم راس المال واثرة على قرارات الاستثمار والتمويل بالمصارف التجارية - دراسة تطبيقية على عينة من المصارف التجارية السودانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة والتمويل , 2014م , ص35.

رابعاً: مظاهر عدم إستمرارية الشركات:

مظاهر عدم القدرة على الإستمرارية تتمثل في الإتي:⁽¹⁾

1- العسر المالي:

تواجه المنشأة العسر المالي عندما لا تكون قادرة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل في مواعيد إستحقاقها ويرجع ذلك لأسباب عديدة منها ضعف السيولة نتيجة ضعف قدرتها المالية المتمثلة في النقود والأصول سريعة التحويل إلى نقدية عن مقابلة تلك الإلتزامات. ورغم أنها توجد أساليب متعددة لمواجهة العسر المالي فإنه ستثير الشك على مدى قدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط , وأن المنشأة تتسلم آراء المراجعين بخصوص عدم التأكد من قدرتها على الإستمرارية في النشاط , أما في حالة العسر المالي أو تعرضها لدعاوي قضائية.⁽²⁾

إن العسر المالي يثير الشك حول قدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط وعلى المراجع الإلتباه لذلك , وحيثاً يتم إستخدام لفظ العجز المالي بدلاً من العسر المالي الذي غالباً ما تمثل مؤشراتته في مخالفة شروط إتفاقيات الديون وتخفيض توزيعات الأرباح كما أنه يؤدي إلى إفلاس المنشأة.⁽³⁾

وقد يكون العسر المالي حالة مؤقتة تواجه الشركة لعدم إجراء مقابلة صحيحة بين التدفقات النقدية الداخلية والخارجة وبالتالي لا يؤثر على قدرة الشركة على الإستمرار وقد ينظر البعض إلى العسر المالي في المدى الطويل والذي يطلق على العسر المالية الحقيقي أو الكامل.

2- الفشل:

توجد عدة أنواع للفشل منها ما يلي:

أ. **الفشل الإقتصادي:** وهو يتمثل في إنخفاض إيرادات المنشأة وعدم كفايتها لتغطية تكاليفها وإنخفاض

معدل العائد على رأس المال المستثمر عن معدل عائد عن الإستثمارات المماثلة.⁽¹⁾

(1) Nogler GE Roslution of Going Opinions Auditing : A Journal of Praticce and theory , 1995 , p55

(2) Ban Ches GE Essentials of Financial Management new york, Harper and Row publiishers, 1984, p675.

(3) Atman E.I Corporate Financial Distress, Acimplete Guide Toper – and Dons, 1983, p170.

ب. **الفشل المالي:** وهو يتضمن المشكلات والمظاهر الناتجة خلال الفترة ما بين العسر والإفلاس ، واهمها إستفادة المشروع لقدرته على الإقتراض وعدم قدرته على سداد التزاماته ، وتراكم السحب على المكشوف وعدم إجراء أي توزيعات على المساهمين ويترتب عليه زيادة كبيرة في إجمالي التزامات المنشأة عن إجمالي القيمة السوقية لأصولها.(2)

ج. **الفشل القانوني:** ويتمثل في الحالة التي لا تتمكن فيها المنشأة من مواجهة العسر المالي في أقصى درجاته، وبالتالي فإن الأمر يتطلب ضرورة الإعتراف بالفشل من الناحية القانونية ، وهو يحدث عندما لا تستطيع المنشآت الوفاء بالتزاماتها لفترة طويلة وبالتالي فإنه من الضروري إتخاذ إجراءات قانونية تتعلق بإشهار الإفلاس والتصفية.(3) ونظراً لان الفشل يؤدي بالضرورة إلى إفلاس المشروع من الناحية القانونية يتطلب صدور حكم قضائي بذلك، وبالتالي قد يكون الإفلاس النتيجة النهائية للمشروع ، ويترتب على ذلك تأثيرات قانونية وإقتصادية عديدة منها أنها الكيان القانوني للمنشأة وتحمل المساهمين والدائنين لخسائر مالية بالإضافة للتأثرات السالبة على المستوى القومي.(4)

ومن أهم المؤشرات التي تساعد في التنبؤ بالفشل المالي تتمثل في الآتي : (5)

- نسبة الأصول السريعة الى الأصول المتداولة تتناقص.
- القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى إجمالي الأصول تتناقص.
- إجمالي الخصوم إلى إجمالي الأصول تتزايد.
- صافي الدخل إلى إجمالي الأصول يتناقص.
- الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول تتناقص.
- الأرباح قبل الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول تتناقص.
- المبيعات إلى إجمالي الأصول تتناقص.

(1) Kayc J.L and L.N The Early Warning Signs of Busuness Failure, Credit and Financial Management, 1979, p12.

(2) Waston, J.F and Compeland T.E **Total Quality Management**, New York the Drden press, 1986, p38.

(3) Marantz R.G, Wgen your V New York C Lient Faces Ban kruptcy C.A magazine, 1984, p38.

(4) الهواري وآخرون، الإدارة المالية، القاهرة، مكتبة عين شمس، 1988م ، ص330.

(5) أحمد حلمي جمعة، دور اساليب تنقيب البيانات في تطوير تقييم المدقق لتقرير الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية، القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين ، العدد 77 ، 2010م ص136-137.

3- مظاهر الضعف الإداري:

- يمكن ان تؤدي مظاهر ضعف الإدارة إلى مؤشرات تزيد من التأثير السالب للمؤشرات المالية ومن أهم مظاهر الضعف الإداري ما يلي⁽¹⁾.
- أ. عدم وجود خطط مستقبلية للتطوير والتنمية ودعم الموقف التنافسي.
 - ب. عدم البحث عن إيجاد بدائل عملية لمواجهة التعثر في سداد الإلتزامات وأعباء الفوائد.
 - ج. عدم التحرك الرشيد لإعادة جدولة الديون التي توقفت الشركة عن سدادها.
 - د. عدم البحث عن بدائل لتوريد الأمدادات للشركة في حالة توقف الموردين.
 - هـ. عدم وجود نظام للتنبؤ المالي باستخدام الأساليب العلمية والتكنولوجية المعلوماتية.

خامساً: مؤشرات الشك بالإستمرارية:

هناك مجموعة من المؤشرات والتي تثير الشك في إمكانية إستمرار الشركات, ولذلك فقد إصدرت عام 2009م مجموعة من الإرشادات من قبل مجمع المحاسبين العموميين في أستراليا وفق المعيار الدولي (570) ويوضح تلك المؤشرات ويقسمها في الآتي:⁽²⁾

1. مؤشرات مالية:

أ. زيادة الإلتزامات قصيرة الاجل على الأصول قصيرة الاجل.

عندما تكون الإلتزامات قصيرة الأجل أكثر من الأصول قصيرة الأجل فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة الشركة على تسديد التزاماتها، حيث أن توفر السيولة يعد شيئاً مهماً كي تستمر الشركة في عملياتها وتسديد التزاماتها والمحافظة على سمعتها.

ب. قرب إستحقاق قروض ذات اجل محدود دون وجود امكانية متوقعة للسداد، او التجديد، أي

مشاكل في الإقتراض.

(1) عبدالوهاب نصر علي , وشحاته السيد شحاته , مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة , الاسكندرية , الدار الجامعية , 2007م , ص92.

(2) حسن شلقامي محمود , دراسة تحليلية لأدوات دعم كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن تقييم استمرارية المنشأة , اكااديمية السادات للعلوم الادارية مركز الاستشارات والبحوث والتطوير , مجلة البحوث الادارية , العدد 2 , القاهرة , 2016م , ص29-31.

يؤدي عجز السيولة، ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى إضطرار الشركة للمزيد من الإقتراض من أجل الإلتزامات الجارية، أو أنشطتها الإستثمارية، وبالتالي يؤدي إلى زيادة أعباء الشركة وزيادة ديونها التي قد تفوق أرباحها، ويعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الإستمرار.

ج. تكون النسبة المالية الأساسية كنسبة معدل العائد على الإستثمار فضلا عن نسبة سلبية.

يمكن إستخدام العديد من النسب المالية التي تساعد للتنبؤ بوضع الشركات، فبعض هذه النسب تستخدم للتحليل المالي بشكل عام، وبعضها يستخدم لتحليل ظروف معينة، كما أن النسب المالية تعد من إحدى الطرق التي تساعد على الحكم على قدرة الشركة على الإستمرار في المستقبل من خلال تحديد نقاط الضعف والقوة في القوائم المالية.

د. كثرة الخسائر التشغيلية.

إن الخسائر التشغيلية تعتبر مؤشراً مهماً من بين مؤشرات الشك حول إستمرارية العملاء، وتصنف الخسائر التشغيلية بالمرتبة الثانية لأهميتها وقدرتها لتحديد إستمرارية العملاء، وإن الإتجاه التنازلي للمبيعات والإنخفاض المستمر في الأرباح.

هـ. التأخر في توزيع الأرباح أو إيقافها.

و. التأخر في سداد الدائنين أو عدم سدادهم بصورة نهائية في الموعد المحدد.

إن عدم قدرة الشركة على دفع الإلتزامات المستحقة للدائنين ينتج في الدرجة الأولى عن نقص في السيولة (النقد) لديها.

ح. صعوبات الإلتزامات بشروط الإتفاقيات كإتفاقيات القروض.

كذلك يعد عدم قدرة الشركة على الإلتزام بدفع المستحقات وتسديد ديونها في الوقت المتفق عليه مع الدائنين يؤدي إلى تراكم الديون وزيادة الفوائد، ويعد مؤشراً على نقص السيولة لدى الشركة.

ط. الصعوبة في توفير التمويل اللازم لصفقة معينة أو تطوير منتج معين.

ي. العجز الحاصل في التدفقات النقدية نتيجة للتشغيل في التقارير المالية التاريخية أو المستقبلية.

2. المؤشرات التشغيلية:

أ. الإرتفاع في معدل الدوران الخاص بالمدراء المميزان دون وجود البديل المناسب.

عندما يستقيل مديرون مهمون في الشركة ولا يوجد من يحل محلهم بنفس المستوى والمهارات والخبرة يؤدي إلى ضعف إستمرارية الشركة.

ب. نقص في المستلزمات الهامة والقوى العاملة.

تغيير العمال من فترة إلى أخرى، يحتاج إلى تدريبهم مرة أخرى، رواتب العمال ومستحققاتهم كلها عوامل تؤثر على إستمرارية الشركات.

ج. نقص الكوادر الفنية المدربة.

إن نقص الكوادر الفنية المؤهلة لتسويق منتجات الشركة محلياً وعالمياً، وفي ظل التنافس وإنخفاض الأسعار، يؤدي إلى فقدان الشركة لأسواق مميزة لبيع منتجاتها أو موردين رئيسيين.

3. مؤشرات أخرى:

أ. كثرة الدعاوي القضائية ضد الشركة نتيجة عدم الوفاء بالإلتزامات من قبلها.

ب. القصور بالإلتزامات الكاملة بالمتطلبات الخاصة بكفاية رأس المال فضلاً عن المتطلبات القانونية.

رأس المال في الشركة يكون عبارة عن الأسهم والمستحقات والديون، وتوجد نسبة متقف عليها للتوازن بين التمويل الداخلي والخارجي، إذا حصل خلل في هذا التوازن تواجه الشركة زيادة في الديون والفائدة.

ج. التغيير في السياسات والقوانين الصادرة من قبل المحكمة مما ينعكس سلباً على الشركة.

سادساً: مسؤولية تقييم قدرة الشركة على الإستمرارية:

تحتوي بعض أطر التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعلم تقييم محدد لقدرة الشركة على الإستمرار، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص الشركة المستمرة. فعلى سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. يمكن أيضاً تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن

تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة أو إفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظم.⁽¹⁾

قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة لكن، وبما أن إفتراض المنشأة المستمرة يعتبر مبدأ أساسياً في إعداد البيانات المالية، فإن إعداد البيانات المالية يقتضي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

ويشمل قيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة عمل تقديرات ، في مرحلة معينة من الوقت حول النتائج المستقبلية المشكوك فيها المتأصلة للأحداث أو الظروف، وتعتبر العوامل التالية ذات علاقة بالتقدير:⁽²⁾

1. تزداد درجة الشك المرافقة لنتائج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو النتائج أبعد في المستقبل، ولهذا السبب تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييم إدارة صريح للفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة المعلومات المتوفرة بالحسبان.
2. حجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة وظروف أعمالها والدرجة التي يؤثر فيها تأثرها بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بنتائج الأحداث أو الظروف.
3. أي تقدير حول المستقبل يتسند الى المعلومات المتوفرة في وقت عمل التقدير، ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت عملها.

مما سبق في هذا المبحث ينظر الباحث إلى أن على إدارة الشركات أن تأخذ بعين الإعتبار هذه الاشكاليات والعوامل المؤثرة لتتقادي الخسائر قدر الإمكان، كما يجب على الشركات أن تتعامل مع المشاكل والعوامل التي تؤثر على إستمراريتها بكل حزم حتى لا تقع في المحذور، بالاضافة إلى ذلك يجب على الشركة أن تعمل من فترة إلى أخرى على تقييم مدى قدرتها على الإستمرارية، من خلال الإطلاع على تقارير مراجع الحسابات ودراسة المؤشرات المالية والتشغيلية والفنية.

(1) دؤاد محمد الليثي ، مدخل معاصر ط2، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 2002م ص114.

(2) عماد الدين عوض فقيري ، الأنشطة المعاصرة للمراجعة الداخلية ودورها في التنبؤ بالتعثر المالي لترشيد القرارات وضمن الإستمرارية ، رسالة دكتوراه ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2018م ، ص147-148.

المبحث الثالث

وسائل دعم الإستمرارية

تمهيد:

إن إستمرار أي وحدة اقتصادية في ممارسة نشاطها داخل الإقتصاد مرهون بأمرين اثنين، تحقيق الهدف الذي قامت من أجله وهو تحقيق أقصى ربح ممكن أو قدر معقول من الربحية والأمر الآخر هو مواجهة الإلتزامات التي تترتب عليها نتيجة ممارسة نشاطها في أوقات إستحقاقها دون أن تتعرض إلى أي ازمات مالية قد تسبب لها إنهاء حياتها أي التوقف عن ممارسة نشاطها وتحقيق هدفها الأساس الا وهو تحقيق الربحية. (1)

والإزمات المالية التي قد يواجهها الإقتصاد بشكل عام والمنشآت بشكل خاص توجد بها ظاهرة التعثر المالي والإفلاس الذي يؤدي إلى توقف النشاط. (2)

إن فضل الشركات ينتج أساساً من الطبيعة التعاقدية بين المنشآت وجمهور الممولين (حملة الأسهم والدائنين) من جانب والمنشآت والعملاء (المدينين) وغيرهم في الجانب الآخر فإذا فشل العملاء في الإيفاء بالإلتزاماتهم تجاه الشركات فشلت بدورها حتماً في الإيفاء بحقوق المودعين ومن ثم تبدأ الأزمة. (3)

أولاً: وسائل دعم إستمرارية المنشآت: ومن تلك الوسائل نستعرض ما يلي:

1. إدارة المخاطر:

كل المشاكل التي تواجه الإدارة لا يمكن تجنبها أو تقليص حدتها بشكل كامل وذلك ببساطة يعود إلى لوجود عوائق عملية ومالية. لذلك على كل الشركات أن تتقبل مستوى معين من الخسائر (مخاطر متبقية). بينما تستخدم إدارة المخاطر لتفادي الخسائر قدر الامكان فإن التخطيط لإستمرارية العمل وجدت لتعالج نتائج ما يتبقى من مخاطر، وتكمن أهميتها في أن بعض الحوادث التي ليس من المحتمل أن تحدث قد تحدث فعلاً إن كان هناك وقت لحدوثها. وان التخطيط لاستمرارية العمل هي عملية مربوطة مع

(1) الامام أحمد بن عبدالحليم بن تيمية , كتاب نظرية العقد , بيروت , دار المعرفة للطباعة والنشر , بدون تاريخ , ص158.

(2) عبدالحميد عبدالمطلب عبدالحميد , الديون المتعثرة والازمة المالية المصرفية العالمية , الاسكندرية , دار الجامعة , 2002م , ص21.

(3) علي فهمي , نظم دعم واتخاذ القرار والانظمة التركية , القاهرة , دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع , 2004م , ص12.

ادارة المخاطر ولا يجوز فصلها عن بعض، فعملية ادارة المخاطر توفر الكثير من المدخلات لعملية التخطيط لاستمرارية العمل مثل (الموجودات، تقييم الاثر، التكلفة المقدرة... الخ).

مفهوم إدارة المخاطر:

يشير مفهوم إدارة المخاطر إلى أنها منظومة إدارية متكاملة تهدف إلى الحد قدر الإمكان من المخاطر التي تشكل تهديداً حقيقياً على سير عمل الشركات، وينطبق ذلك المفهوم على عالم الأعمال والاستثمارات والأموال، إذ يتم تحديد المخاطر أو توقعها ووضع السبل والإستراتيجيات المناسبة للتعامل معها، ويعود المصطلح الأول لإدارة المخاطر في خمسينيات القرن الماضي وظهرت تحت مسمى إدارة المخاطر ومشاريع الأعمال.⁽¹⁾

وإدارة المخاطر هي ذلك الفرع من علوم الاقتصاد الذي يتعلق بالآتي:⁽²⁾

1. المحافظة على الأصول الموجودة لحماية مصالح المودعين، والدائنين والمستثمرين.
2. إحكام الرقابة والسيطرة على المخاطر والأنشطة أو الاعمال التي ترتبط أصولها بها كالقروض والسندات والتسهيلات الائتمانية وغيرها من أدوات الاستثمار.
3. تحديد العلاج النوعي لكل نوع من أنواع المخاطر وعلى جميع مستوياتها وتقييم إدارة المنشأة، وكذا العمليات التي تقوم بها يومياً.
4. العمل على الحد من الخسائر وتعليلها إلى أدنى حد ممكن وتأمينها من خلال الرقابة الفورية أو من خلال تحويلها إلى جهات خارجية إذا ما انتهت إلى ذلك إدارة المنشأة، ومدير ادارة المخاطر.
5. تحديد التصرف والإجراءات التي يتعين القيام بها فيما يتعلق بمخاطر معينة للرقابة على الأحداث والسيطرة على الخسائر.
6. إعداد الدراسات قبل الخسائر أو بعد حدوثها وذلك بغرض منع أو تقليل الخسائر المحتملة، مع محاولة تحديد أية مخاطر يتعين السيطرة عليها واستخدام الادوات التي تعود إلى دفع حدوثها، أو تكرار مثل هذه المخاطر.

(1) أحمد محمد ، التحليل المالي ، القاهرة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 2014م ، ص88.

(2) عبدالرحيم محمد ، إدارة إستمرارية الأعمال ، الإسكندرية ، دار الجامعة للنشر ، 2007م ، ص88.

7. حماية صورة المنشأة بتوفير الثقة المناسبة لدى المودعين, والدائنين , والمستثمرين , بحماية قدراتها الدائمة على توليد الأرباح رغم أي خسائر عارضه والتي قد تؤدي إلى تقلص الأرباح أو عدم تحقيقها.

ومن خلال ذلك ينظر الباحث إلى أن المخاطر تغطي مساحات واسعة مهمة لعملية التخطيط لإستمرارية العمل, والتي تذهب في معالجتها للمخاطر أبعد من عملية إدارة المخاطر.

أنواع المخاطر:

قد تواجه الوحدة الإقتصادية مجموعة من المخاطر تصنف على أساس إرتباطها بالوحدة الإقتصادية ومنها:⁽¹⁾

أ. مخاطر منتظمة:

هي المخاطر التي تتعرض لها جميع الوحدات الإقتصادية بالسوق بصرف النظر عن خصائص الوحدة كالنوع أو الحجم أو هيكلية الملكية، وتنشأ هذه المخاطر عن متغيرات لها صفة العمومية مثل الظروف الاقتصادية أو السياسية وتسمى المخاطر التي لا يمكن تجنبها بالتنوع أو مخاطر السوق.

ب. مخاطر غير منتظمة:

وهي المخاطر الخاصة التي تواجه وحدة إقتصادية معينة نتيجة لخصائص وظروف تلك الوحدة ويمكن تخفيض أو تجنب تلك المخاطر بالاعتماد على إستراتيجية التنوع ولذلك تسمى أيضاً المخاطر التي يمكن تجنبها بالتنوع أو المخاطر الفردية إذ لأنها تخصص وحدة إقتصادية معينة. فنصيب الاكبر للمخاطر الكلية يعود إلى مخاطر منتظمة وجزء من مخاطر غير منتظمة وبذلك فالمخاطر الكلية هي مجموعة المخاطر المنتظمة والغير منتظمة.

(1) علي عباس كريم , فرض الإستمرارية وإمكانية إستخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة, مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية , كلية الادارة والاقتصاد , جامعة المثنى , المجلد6, العدد 2, 2016م ص53.

ويرى الباحث مما سبق أن هنالك العديد من السبل التي تمكن الشركات من التعامل مع المخاطر في حال حدوثها وتقليل أضرارها لأقصى حد ممكن، وضمان الإستمرارية في العمل، وخاصة في ظل توفر الخبراء والمختصين المؤهلين للعمل في إدارة المخاطر.

2. التحليل المالي:

تعرف محاسبياً بتحليل البيانات المالية أو التحليل المحاسبي وتحليل المالية، وهو مصطلح محاسبي يكشف عن مدى قابلية المنشأة وقدرتها على الإستمرار والإستقرار، وما توصلت إليه من ربح على ضوء العمل التجاري الذي تمارسه. ويعمل لمختصون على إعداد التقارير المالية بالإعتماد على النسب المالية التي تستخلص البيانات المنبثقة من البيانات المالية والتقارير المحاسبية. وتعد هذه العملية هامة للقيام بالتقييم الشامل لما تقوم به الشركة من أعمال تجارية أو أي نشاط آخر يتعلق بها، كما تقوم هذه العملية على فهم المخاطر والربحية بواسطة تحليل المعلومات المالية، وخاصة تقارير التدقيق المالي والتقارير السنوية والموسمية. ويشار إلى أن هذه مرحلة التحليل المالي هي المرحلة التالية لعملية التدقيق المالي إذ تعتمد على دراسة التقارير المالية التي يقود المدقق المالي بصياغتها وإعدادها استعداداً للحصول على إستنتاجات تتعلق بها وبالتالي دراسة المشروع الإستثماري بكافة أبعاد إنتاجه التي يتم الوصول إليها بالإعتماد على نظم البيانات والنسب والإحصاءات التي تستخلص من التقارير الموثقة.⁽¹⁾

أهداف التحليل المالي:

- أ. مساعدة المدقق المالي في إتخاذ القرار حول إمكانية الإستمرار في تنفيذ العملية الرئيسية للعمل أو التوقف عنها.
- ب. تحفيز المدقق على صنع القرار حول القدرة من عدمها على شراء مواد معينة لصناعة منتج ما.
- ج. إتخاذ القرار الإيجابي من بين خيارات تأجير المعدات أو شرائها.
- د. إتخاذ قرار نهائي حول إصدار أسهم لأحد البنوك أو التفاوض معه لغايات رفع رأس المال العامل من خلال الحصول على قرض.

(1) إيمان الحيارى , أدوات التحليل المالي , دار المعرفة للطباعة والنشر , 2016م , ص52

هـ. الإستقرار على قرار نهائي حول إقراض رأس المال أو إستثماره.

نتائج التحليل المالي:

بعد إجراء الفحص الدقيق للمعلومات المالية للمنشأة ومعالجتها , أستعمال وسائل معينة ولهذا فإن هناك نتائج داخلية وخارجية تتضمن في الآتي:⁽¹⁾

نتائج التحليل الداخلي:

- أ. وضع المعلومات المتوصل اليها للإستفادة منها في المراقبة العامة.
- ب. إعطاء حكم على التسيير المالي لفترة تحت التحليل.
- ج. إتخاذ القرار في عملية توزيع الأرباح أو إستثمارها.
- د. إعطاء أحكام على مدى تطبيق التوازنات المالية.

نتائج التحليل الخارجي:

- أ. تقييم النتائج المالية بواسطة تحديد الأرقام الخاضعة للضريبة.
- ب. مقارنة الوضعية العامة للمؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع.
- ج. اقتراح الوضعية المالية ومدى استطاعة المؤسسة لتحمل نتائج القروض.

3. حوكمة الشركات:

الحاجة للحوكمة نتجت أخيراً بسبب الاضرابات والإنهيارات التي نشأت في غيابها, فلذلك لا بد من وجود قواعد وضوابط الحوكمة التي تحقق الشفافية والعدالة لكل منشأة تحمي جميع الأطراف من أي إستغلالات قد تنشأ نتيجة لعدم وجودها وتحقيق الحماية للمساهمين, ولاشك أن الحوكمة تؤدي إلى زيادة الثقة في التعامل مع المنشأة والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين, فإن حوكمة الشركات تعتبر إحدى الآليات المهمة التي يمكن الاعتماد عليها في مكافحة الفساد الإداري والمالي وتقليل المخاطر, فهي أداة فعالة للحد من جوانب القصور في الممارسات الخاطئة, وتزداد أهمية الحوكمة في تجنب المنشأة من حدوث مشكلات مالية أو محاسبية أو قانونية, فهني ذات أهمية

(1) أحمد محمد , التحليل المالي , القاهرة , دار النهضة العربية للطباعة والنشر , 2014م , ص74.

بالنسبة لاقتصاد الدولة بشكل عام، وأهمية أكبر للمنشأة نفسها، وغيابها يؤدي إلى فشل الإستثمارات، وإنعدام الثقة العامة وإنعدام المصدقية، فوجود الحوكمة يدعم إستمرارية الشركات وإستقرارها ولاشك أنه يرفع من كفاءتها ما ينتج عنه تعظيم القيمة لحملة الأسهم، بعكس التجارب العالمية السابقة في إنهيار عديد من الشركات المعروفة عالمياً، وذلك بسبب غياب الحوكمة ما أدى إلى فقدان الثقة بإدارات ومجالس الشركات والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة في تلك الشركات، الأمر الذي أثار في إقبال المستثمرين على الإستثمار في تلك الشركات، وهنا تظهر أهمية الحوكمة للمنشأة وآلية تطبيقها، ومفهوم حوكمة الشركات يتمحور حول آليات وأساليب الرقابة التي تعمل على الحد من المشكلات التي تنتج من تعارض وإختلاف إهتمامات وأولويات الأطراف المختلفة المؤثرة في عمل الشركة.⁽¹⁾

4. المسؤولية الإجتماعية:

تحظى المسؤولية الإجتماعية للشركات بإهتمام عالمي متزايد وذلك لما تحدثه الشركات أثناء قيامها بأنشطتها المختلفة من أثار سلبية على العمال وذلك بإهمال أثارها السلبية على العمال (الأمن، الصحة، التدريب، السكن)، وعلى البيئة من خلال التلوث واستنزاف الموارد الطبيعية وعلى المجتمع بالاستغلال السيئ للأيدي العاملة. وفي هذا الصدد أطلقت العديد من مؤشرات المسؤولية الإجتماعية والبيئية والحوكمة، حيث يقيس المؤشر حجم المعلومات التي تتيحها الشركات بشكل طوعي عن ممارستها فيما يخص المسؤولية الإجتماعية والبيئة والحوكمة. وتتمثل سمعة الشركة بين العملاء وهي الميزة الأكثر قيمة لأي شركة ويتضح ذلك وضوحاً جلياً في الشهرة التي تمنح لأي شركة أثناء عملية تقييمها حيث ركزت أبحاث سمعة الشركة التي أجريت مؤخراً على العملاء بإعتبارهم مجموعة مهمة من أصحاب المصلحة يفترض أن سمعة الشركة المستندة إلى العملاء ربما يؤثر في سلوكيات مواطني العملاء وكذلك توفر سمعة الشركات القوية ميزة للشركة وتشجع على تخفيض تكاليف المعاملات فضلاً عن مزايا أخرى تستفيد منها

(1) وليد ناجي الحياي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى نجاح المنشآت الاقتصادية، دار المسيرة للنشر، 2015م، ص 84.

الشركة حيث أشار عدد من الباحثين إلى أن عملاء المنظمات ذات السمعة الجيدة يتعهدون بسلوكيات داعمة لها ولذلك فإن السمعة الجيدة تؤتي ثمارها. (1)

5. إعادة تقييم الأصول:

إعادة تقييم الأصول جميعها أو بعضها بما يعكس قيمتها السوقية، حيث أن زيادة هذه القيمة عن القيمة الدفترية يؤدي إلى تحسين نسبة المديونية بالنسبة لحقوق الملكية، الأمر الذي يتيح للمنشأة مجالاً أوسع للإقتراض.

6. إعادة هيكلة الديون:

يساعد المنشأة في أن تتفاهم مع دائنيها على أحد أو بعض الأمور تحويل الديون القصيرة إلى ديون طويلة الأجل مما يتيح للمنشأة فترة أطول لإستثمار هذه الديون، وقف سداد أقساط الدين مؤقتاً أو إعطاء فترة سماح جديدة، ويساعد ذلك في وقف جزء من التدفقات الخارجية مؤقتاً لحين تحسين الأحوال. تخفيض سعر الفائدة أو التنازل عن الفوائد المستحقة. مبادلة المديونية بالملكية في هذه الحالة يتم تحويل كل أو جزء من الديون الحالية إلى مساهمات في رأس مال الشركة عن طريق إصدار أسهم ملكية بما يعادل قيمة هذه الديون، وهذا يتوقف على مدى تفهم وتقبل الدائن لهذا الإقتراح، وكذلك الملاك، حيث سيكون للملاك الجدد تأثير مباشر على إدارة الشركة والتصويت والانتخاب.

7. زيادة رأس المال:

تلجأ الشركة إلى إصدار أسهم جديدة لتوفير بعض السيولة وعلى الأخص إذا كانت الشركة تستطيع تحقيق أرباح مستقبلاً في ضوء توفير السيولة، وذلك عن طريق زيادة رأس مال الشركة بإصدارات سهمية جديدة، ولكن يواجه هذا البديل بعض الإنتقادات منها: لا يصلح هذا الحل إلا في حالات الفشل المالي أو التعثر المؤقت. لا تجد الأسهم الجديدة إقبلاً من قبل المساهمين لخوفهم من حالة الشركة وظروفها المستقبلية. إن حملة الأسهم يمثلون قياداً جديداً على الإدارة يقلل من قدرتها على التحرك بمرونة للخروج بالشركة من ظروفها الحالية.

(1) محمود السيد الناعي وآخرون , دور الإفصاح الإجتماعي لمنظمات الأعمال في التنبؤ بالقدرة على الإستمرارية, كلية التجارة , جامعة المنصورة , المجلة المصرية للدراسات التجارية , المجلد40 , العدد2, 2016م , ص262.

8. زيادة التدفقات النقدية الداخلة:

ويمكن تحقيق ذلك من خلال العديد من الاستراتيجيات أو التصرفات المطلوبة التي تؤثر إيجاباً على النقدية الداخلة، ومن ذلك على سبيل المثال ، زيادة المبيعات لزيادة إيرادات الشركة. تغيير إستراتيجيات التحصيل لديون الشركة ومنح خصومات تعجيل الدفع. التخلص من المخزون الراكد كالبيع بالمزاد أو بالقسط أو مبادلتته بأخر تحتاج اليه الشركة. بيع الأصول قليلة أ منعدمة القيمة كالخردة والعامد والتالف والمعيب. بيع وإعادة إستتجار بعض الأصول غير الرئيسية (الثانوية).

9. خفض التدفقات النقدية الخارجة:

تستطيع الشركة أن تخفض مدفوعاتها النقدية أو توّجل بعضها للتغلب على بعض الصعوبات المالية. ومن الوسائل الممكن إستخدامها في ذلك: الإتفاق مع الدائنين على تأجيل سداد بعض الأقساط وفوائد الدين. التفاوض مع الموردين للمواد الخام والأجزاء على الشراء بالتقسيط أو بالائتمان أو بدون مقدم. الحصول على فترات سماح جديدة من الدائنين. ترشيد بنود الإنفاق المباشر وغير المباشر. تأجيل سداد الالتزامات قصيرة الأجل أو تحويلها إلى التزامات طويلة الأجل. خفض كمية المشتريات عن طريق الشراء الفوري بدلاً من الشراء المقدم ومحاولة البحث عن مواد بديلة أقل تكلفة من المواد الحالية.

10. إعادة الهيكلة الإدارية:

تعتبر إعادة الهيكلة الإدارية جزءاً متمماً لإعادة الهيكلة المالية، ورغم أن إعادة الهيكلة الإدارية بعيدة نسبياً عن إعادة الهيكلة المالية مما دفعنا لعدم فيها، ولكننا نختصر في أن ذلك يمكن أن يتم بوحدة أو أكثر مما يلي: إعادة دراسة إستراتيجيات الإنتاج بغرض تحسين الإنتاج وخفض التكلفة. إعادة دراسة إستراتيجيات التسويق لزيادة الفاعلية التسويقية وخفض تكاليف التسويق. إعادة دراسة سياسات الأفراد لزيادة فاعليتها وخفض تكاليف عنصر العمل. زيادة المبيعات لخفض نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة مما يخفض التكاليف الكلية. (1)

ثانياً: مسؤولية الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية:

(1) <http://www.albayan.ae/economy/the-world-today/2015-07-11-1.2413901>.

مما تم ذكره سابقاً في هذا الفصل في معيار التدقيق الدولي رقم 570 "المنشأة المستمرة" وكذلك مؤشرات قياس الإستمرارية، هناك بعض النقاط التي يلزم على الإدارة أن تأخذها بعين الإعتبار في سبيل تقييم قدرتها على الإستمرار في نشاطها:

1. دراسة وتحليل البيانات والقوائم والمؤشرات المالية للسنة الحالية ومقارنتها بالسنوات السابقة.
2. الإلتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة لاسيما معيار العرض والإفصاح عن القوائم المالية وكافة المعلومات ذات الصلة.
3. الإفصاح عن المؤشرات السلبية عند تحليل القوائم المالية من قبل المدقق الداخلي مثل:
 - أ. خسائر تشغيلية متكررة.
 - ب. تأخر توزيعات الأرباح المعلن عنها أو توقفها.
 - ج. عدم القدرة على الوفاء بالالتزامات.
4. دراسة القوة التنافسية في السوق، ومحاولة تجنب فقدان المكانة أو الحصة السوقية للمنشأة، وملائمة الأسعار والجودة في المنتجات.
5. التأكد من الخطط التمويلية للمنشأة وإعادة جدولة الديون وترشيد الإنفاق.
6. التأكد من عدم وجود دعاوى قضائية على المنشأة ودراسة نتائجها.
7. التأكد من عدم وجود مشكلات عمالية أو فقدان إداريين مهمين دون توافر البديل المناسب.
8. التأكد من التشريعات الجديدة المتعلقة بنشاط المنشأة وإمكانية أن يكون لها تأثير ايجابي على مستقبل المنشأة.
9. تدقيق الديون غير المسددة وأعمارها وإمكانية تحصيلها.
10. البحث والتطوير والحصول على تقنية جديدة لتحسين المنتجات والخدمات، والذي بدوره يعزز القوة التنافسية للمنشأة في السوق.
11. تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات الخاص بالمنشأة بما يحافظ على استمراريته.
12. إعادة تقييم إستثمارات المنشأة في نهاية كل عام لا سيما الاستثمار في الموارد البشرية وفتح خطوط إنتاج جديدة.
13. أخذ المدقق الداخلي في إعتباره المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف المنشأة والتي لا يمكن إكتشافها من خلال إجراءات التأكد وحدها.

14. التأكد من وجود رقابة على المخرجات في العملية الإنتاجية وتشخيص المعوقات والأسباب التي أدت إليها، وتقديم المقترحات لتحسين جودة تلك المخرجات والتي تؤثر على إستمرارية المنشأة.

15. التأكد من الإستخدام الأمثل لموارد المنشأة وتقدير مقترحات للتحسين المستمر.

16. التحقق من وجود عمليات تخطيط للإنتاج وجدولتها والوقوف على المعوقات في العمليات التشغيلية.

17. التأكد من قيام المنشأة بوضع خطط للتنمية والحوافز والدعم والتدريب المستمر لمواردها البشرية لتحقيق أفضل النتائج.

18. أخذ مجلس الإدارة بتوصيات المدقق الداخلي والخارجي في النواحي المالية والإقتصادية والفنية ذات العلاقة.

مما سبق بموجب المعيار رقم (570) الخاص بالاستمرارية فإنه يجب على الإدارة أن تقوم بالايضاح والتقييم عن الإستمرارية وذلك على حسب إمكانية وظروف الشركة والرفع بالمؤشرات التي تثير الشكوك حول عدم الإستمرارية.

ثالثاً: تدعيم القدرة التنافسية كأساس لإستمرارية الشركات:

مفهوم القدرة التنافسية:

تعرف منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية القدرة التنافسية على أنها الدرجة التي يستطيع بلد ما في ظل أسواق حرة وعادلة، إنتاج سلع وخدمات تتجح في إختبار الأسواق الدولية، وفي الوقت نفسه المحافظة على توسيع المداخل الحقيقية لمواطنيها في المدى الطويل.⁽¹⁾

وبأنها الوضع الذي يتيح له التعامل مع مختلف الأسواق ومع عناصر البيئة المحيطة به بصورة أفضل من منافسيه.⁽²⁾

إن القدرة التنافسية على مستوى المنظمة تعني القدرة على تزويد المستهلك أو العميل بمنتجات وخدمات أكثر كفاءة وفاعلية بين المنافسين الآخرين في السوق المحلية والدولية.⁽³⁾

(1) زغدار أحمد ، المنافسة - التنافسية والبدائل الاستراتيجية، عمان: دار جريب للنشر والتوزيع، 2011م ، ص25.

(2) سجي فتحي محمد الطائي، الرسملة المصرفية في تعزيز القدرة التنافسية ، تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19 ، 2010م ، ص88.

(3) وفاء أحمد محمد، القدرة التنافسية للمصارف العراقية الحكومية في ظل التسويق المصرفي الالكتروني ، مصر جامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 95 ، 2013م ، ص4.

أبعاد القدرة التنافسية:

يمكن بيان أبعاد القدرة التنافسية وفق ما يلي:⁽¹⁾

1. بعد التكلفة: إن الشركات التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بكلفة أدنى من المنافسين لها. ويمكن للشركة تخفيض التكاليف من خلال الإستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها، فضلاً عن التحسين المستمر لجودة المنتجات، والإبداع في تصميم المنتجات وإتقان العمليات، كما تسعى إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين، والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من القدرة التنافسية للشركة وللمنتجات في السوق.

2. بعد الجودة: تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة، والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة، لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات العملاء، حيث إن العملاء يرغبون في المنتجات ذات الجودة التي تلبى الخصائص المطلوبة من قبلهم، وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان، فالشركات التي لا تقدم منتجات بجودة تلبى حاجات ورغبات العملاء لا تتمكن من البقاء والنجاح في سوق المنافسة.

3. بعد المرونة: تعتبر المرونة الأساس لتحقيق القدرة التنافسية للشركة، من خلال الإستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات، وبما يلائم حاجات العملاء. وتعني المرونة قدرة الشركة على تغيير العمليات إلى طرق أخرى، فالعمليل يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربعة متطلبات هي:

أ. مرونة المنتج: وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.

ب. مرونة المزيج: وتعني قدرة العمليات لإنتاج مزيج من المنتجات.

ج. مرونة الحجم: وتعني قدرة العمليات على التغيير في الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.

د. مرونة التسليم: وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات.

4. بعد التسليم: إن بُعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق، من خلال التركيز على خفض المدة الزمنية، والسرعة في تصميم منتجات جديدة، وتقديمها إلى العملاء

(1) محمد سويدان، إشكالية القدرات التنافسية في ظل تحديات العولمة، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م، ص 8.

بأقصر وقت ممكن، حيث إن هناك ثلاث أسبقيات لبعء التسليم تتعامل بالوقت هي: سرعة التسليم، والتسليم في الوقت المحدد، وسرعة التطوير.

5. **بعء الإبداع:** يضيف بعض الكتّاب والباحثين بُعء الإبداع بوصفه من أبعاد القدرة التنافسية، وهو العملية أو النشاط الذي يقوم به الفرد وينتج عنه ناتج أو شيء جديد.

مصادر الميزة التنافسية:

يمكن القول بأنه هناك مصدرين للميزة التنافسية هما المهارات والموارد المتميزة وهذه المصادر تستخدم لتحقيق التميز في المنتجات وتخفيض التكلفة سواء تعلق الأمر بالمهارات أو الموارد فإن أهم مصادر الميزة التنافسية تتمثل في:

1. **التكنولوجيا:** تعتبر التكنولوجيا عامل قوي من عوامل تغيير القدرات التنافسية للمؤسسة لأنها تشمل كل التطبيقات العلمية للنظريات العلمية والخبرات المكتسبة لتطوير عمليات الإنتاج وهذا مما جعل منها مصدراً متجدد للميزة التنافسية.⁽¹⁾

2. **المعرفة:** إن المؤسسات الناجحة هي الشيء التي تهتم بالتجميع المنظم للمعرفة من المصادر المختلفة وتحليلها وتفسيرها للإستنتاجات مختلف المؤشرات التي تستخدم في توجيه وإثراء العمليات الإنتاجية وتحقيق التحسين في الأداء والإرتقاء إلى المستويات الأعلى من الأنجاز لتحقيق في الأخير التميز على المنافسين.

ومن هنا أصبحت مصدراً أساسياً من مصادر الميزة التنافسية وهي تتمثل فيما يطلق عليه برأس المال الفكري الذي يشمل مختلف المنتجات والفكر الأنساني في التقنيات والنظريات.⁽²⁾

3. **الجودة:** وهي تشير إلى قدرة المنتج او الخدمة على تلبية حاجات العميل لهذا فان ضمان بقاء المؤسسة في السوق مرتبطة بتنوع منتجاتها بطرق تجعل العملاء أكثر تطلعاً إليها.

4. **الموارد البشرية:** وتعتبر الموارد البشرية المصدر الحقيقي لتكوين التنافسية للمؤسسة وتعزيزها لأن تحقيق التميز في أداء المؤسسة له يستند على مجرد إمتلاك الموارد الطبيعية المالية أو

(1) عبدالسلام أبو قحف, كيف تسيطر على الاسواق - تعلم من التجربة اليابانية, الدار الجامعة, مصر, الاسكندرية, 2003م, ص246.

(2) كمال عبدالغني مرسى, الخروج من فخ العولمة, المكتب الجامعي, مصر, الاسكندرية, 2002م, ص61.

التكنولوجية فحسب، بل يستند على قيام الأفراد بتوفير نوبات خاصة من الموارد البشرية التي تمتلك القدرة على تعظيم الإستفادة من تلك الموارد.

5. الموارد المالية: وتعتبر الموارد المالية وتوسيعها على النطاق أكبر وذلك من خلال الإعتماد على إستثمارات فعالة تعمل على تحقيق الأهداف المالية والتنافسية للمؤسسة.⁽¹⁾

العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية: وقد نشأت التنافسية نتيجة عدة عوامل منها:⁽²⁾

1. توفر المعلومات عن عناصر السوق ومتطلباته.
2. سهولة الإتصالات وتطور إمكانية نقل المعلومات.
3. تدفق نتائج البحوث العلمية والتطورات التكنولوجية.
4. انخفاض تأثير المحددات والقيود الحكومية الجمركية والتمويلية.
5. ضخامة وتعدد الفرص في السوق الداخلي.

رابعاً: العلاقة بين القدرة التنافسية وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الإستمرارية:

سبق وأن تحدث عنها في الفصل الأول المبحث الثالث من الدراسة فهي عبارة عن فن ومهارة إدارة الشركة ككل لتحقيق التميز من خلال توظيف الموارد المادية والمالية والبشرية للعمل على تحسين كافة العمليات الفنية والإدارية التي تتم داخل المنظمة بهدف تلبية حاجات العملاء والحفاظ عليهم وتكون إدارة الجودة الشاملة من مجموعة من المبادئ والمتطلبات تتمثل بصفة عامة فيما يلي:⁽³⁾

1. قيادة فعالة للموارد والقدرات التي تمتلكها المنشأة وتوجيه الأداء والعمليات الإدارية والفنية الخاصة بالمنظمة نحو تحقيق المنتجات والخدمات.
2. هيكل تنظيمي مرن لسهولة الاتصالات بين المستويات التنظيمية المختلفة وداخل كل مستوى تنظيمي على حدة وكذلك لاتخاذ القرارات بسهولة.

(1) علي السلمي , ادارة التميز , دار غريب للنشر والتوزيع , القاهرة , 2002م , ص202.

(2) عزيزة علي السيد, تنمية القدرة التنافسية للصناعات المصرفية, الزقازيق: جامعة الزقازيق , المؤتمر العلمي الثالث بعنوان

إدارة التنمية لمصر في ظل التحولات العالمية , الفترة 7 – 8 نوفمبر 2000م , ص 1

(3) رانيا محمد المنباوي , أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية لشركات صناعة الدواء المصرية, رسالة ماجستير

في إدارة الأعمال غير منشورة, كلية التجارة , جامعة القاهرة , 2012م, ص57

3. تركيز دائم على العملاء.

4. توظيف كفاء لكافة الموارد البشرية في كافة المستويات الإدارية بالمنشأة وتحفيزهم على المشاركة الفعالة في تطوير وتحسين الجودة.

5. تطوير وتحسين مستمر للأعمال الإدارية والعمليات الفنية.

6. التعامل مع الموردين على أساس شركاء لضمان الحصول على المواد الخام بالجودة المطلوبة في الوقت المحدد بالكمية المتفق عليها بأقل تكاليف ممكنه وذلك بشكل دائم ومستمر.

7. تحديد أداء لكافة العمليات الفنية والإدارية التي تتم في المنظمة للتأكد من تحقيق الأداء المخطط وكذلك سهولة مقارنة أداء المنشأة بأداء غيرها من المنافسين وتحديد كيفية تطوير وتحسين أداء المنظمة للتفوق على منافسيها.

في حين تحاول الشركات التي تتبنى إستراتيجية المدافعين السيطرة على جوانب محده في الأسواق وتعمل بكل جهد لحماية هذه الأسواق والمحافظة على النمو المستقر فيها بالاستفادة من استثمار الجزء الأكبر من إمكانياتها في تطوير كفاءة عملياتها الداخلية وتحقيق الأرباح عبر المنافسة.

مما سبق دراسته في هذا الفصل يشير الباحث أن هنالك العديد من المؤشرات المستخدمة في تقييم قدرة الشركة على الإستمرارية منها مؤشرات مالية وأخرى غير مالية، فإذا كان صافي المطلوبات المتداولة أكبر من الأصول المتداولة فهذا يشير الى عدم مقدرة الشركة على سداد الالتزامات، مما يشير الى التعسر المالي، كما ان ظهور النسب المالية بإنحرافات سالبة فهذا يبين الى التنبؤ بالفشل المالي، كما أن العديد من المؤشرات التشغيلية تتمثل في فقدان الشركة أسواق رئيسية أو فقدان بعض الكوادر البشرية وصعوبات في عدم توفر قوى عاملة أخرى بالاضافة الى مؤشرات أخرى فهذا يدل على أن الشركة وصلت إلى مرحلة الفشل والتعسر المالي.

هناك العديد من الطرق والوسائل يجب على الشركات تنفيذها والتي من خلالها يؤدي إلى دعم الإستمرارية كالتحليل المالي والذي من خلال تحصل الشركة على تفسيرات عن مجمل الأداء المالي وكذا حوكمة الشركات والتي من خلالها يتم تحديد جوانب القصور في الممارسات الخاطئة، فوجود الحوكمة يدعم إستمرارية الشركات واستقرارها. كما أن التنبؤ بالفشل المالي يحقق العديد من المزايا الإيجابية لمن يتوقعه في الوقت المناسب حيث يمكنهم من إتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الفشل في مراحله المبكرة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل نبذة تعريفية عن مجتمع الدراسة والطريقة التي إتبعها الباحث في تنفيذ الدراسة الميدانية ووصف المنهج المتبع في الدراسة، حيث يشمل وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وطريقة إعداد أداة الدراسة والإجراءات التي أتبع لتأكيد من صدق وثبات أداة الدراسة وكيفية تطبيقها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول:- نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية اليمنية محل الدراسة

المبحث الثاني:- إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث:- تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن الشركات الصناعية اليمنية - عدن

أولاً: نبذة مختصرة عن تاريخ الصناعة في العاصمة السياسية والتجارية عدن:⁽¹⁾ بدأت الصناعة في عدن بتنفيذ أول منشأة صناعية في منطقة البريقة، شركة مصافي عدن عام 1954م الشركة المنفذة للمشروع (باكتول) ثم بعدها توالى الصناعات المختلفة تحت مسمى القطاع الخاص حتى تم تأميم الشركات والمنشآت الصناعية في عدن في عام 1969م إذ تم تأميم المنشآت الصناعية المملوكة للقطاع الخاص إلى ملكية الدولة على سبيل المثال لا للحصر شركة العيسائي لتعبئة المشروبات (كندا دراى) - الشركة الصناعية العدنية المساهمة (بيبي كولا) - الشركة الأهلية المتحدة (كوكا كولا) إذ أصبحت هذه الشركات تديرها الدولة وأخذت طابع مختلف:

- القطاع العام: على سبيل المثال مصنع الغزل والنسيج - مصنع المشروبات الروحية (صيرة) - مصنع الاحذية الجلدية - مصنع الالبان - المخبز الشعبي المعلا - مصنع الدباغة.
 - القطاع المختلط: على سبيل المثال مصنع الطلاء والاملشن - مصنع الاسفنج - مصنع الجندي للبلاستيك - مصنع السجائر والكبريت.
 - القطاع التعاوني: على سبيل المثال تعاونية الصناعات الجلدية - تعاونية المرأة للخياطة.
 - القطاع الخاص: مصنع العيدروس للكهربائيات والملابس - مصنع سبأ للملابس.
- وظلت هذه التصنيفات موجودة حتى صدور قرار مجلس الوزراء رقم 295 لعام 1996م لخصخصة وتصفية المنشآت المتعثرة وعلى القانون رقم (45) لعام 1997م. بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (295) لعام 1996م تم تكليف وزارة الصناعة والتجارة بخصخصة المرافق والمنشآت الصناعية المتعثرة وهي على النحو الآتي:

1- المؤسسات الصناعية التي تم خصصتها أو تصفيتها من قبل وزارة الصناعة:

- أ- مصنع الزيوت النباتية (المنصورة).
- ب- مصنع الاحذية الجلدية.
- ج- مصنع الشهداء للملابس.
- د- تعاونية الصناعات الجلدية.
- هـ- المخبز الشعبي (المعلا).

(1) المصدر: مقابلة شخصية مع مدير عام مكتب الصناعة والتجارة عدن، 1 نوفمبر 2021م.

و- مصنع الثورة للمنتجات الحديدية.

2- المكتب الفني للخصخصة:

بعد صدور القانون رقم (45) لسنة 1997م بشأن الخصخصة أوكلت مهام خصخصة المرافق والمنشآت بمختلف أنواعها بما فيها الصناعية إلى المكتب الفني للخصخصة، وتوقف حينها اختصاص وزارة الصناعة والتجارة في خصخصة المرافق الصناعية إذ تولى المكتب الفني للخصخصة تنفيذ عملية الخصخصة لكل من المرافق والمنشآت الصناعية الآتية: -

أ. مصنع البسكويت والحلويات.

ب. مخبز المنصورة.

ج. الشركة الوطنية للإسفنج والأثاث المنزلي المحدودة.

د. شركة الطلاء والأملشن المحدودة.

هـ. الشركة اليمنية للصناعات المطاطية.

3- مصانع خصصتها عبر وزارة الدفاع:

مصنع الجندي للبلاستيك

4- المصانع المعادة لملاكها:

أ. الشركة اليمنية للعطور ومواد التجميل: ردت إلى المالك هائل سعيد انعم.

ب. المؤسسة الوطنية لتعبئة المياه الغازية: ردت إلى المالك عمر عبدالله العيسائي.

ج. شركة صناعة السجائر والكبريت الوطنية المحدودة: ردت إلى المالك صالح باثواب

د. مصنع الدباغة الوطني: أعيد إلى الملاك

هـ. تعاونية المرأة للخياطة ورثة محمد عمر بامشموس

5- المصانع التي حولت إلى المؤسسة الاقتصادية اليمنية:

أ. المؤسسة العامة للمطاحن

ب. المؤسسة العامة للملح

ج. مصنع الغاز والأكسجين

د. الشركة اليمنية لصناعة البطاريات السائلة

6- المؤسسات الصناعية التي تم تصفيتها عبر مكتب وزارة المالية عدن.

المؤسسة العامة للألبان.

علما بأنه توجد خمس مناطق صناعية داخل محافظة عدن أقدمها المنطقة الصناعية في البريقة التي تضم شركة مصافي عدن، والمناطق على النحو الآتي:

- المنطقة الأولى: منطقة البريقة وتضم شركة مصافي عدن
 - المنطقة الثانية: منطقة المعلا (الدكه) وتضم مجموعة من المصانع مثال: مصنع السجائر والكبريت - مصنع العطور - مصنع الاحذية.
 - المنطقة الثالثة: منطقة المنصورة وتضم مجموعة من المصانع: على سبيل المثال مصنع المشروبات الروحية - المجزر الآلي - الزيوت - الشبشب المطاطية -
 - المنطقة الرابعة: منطقة الدرين الصناعية، وتضم مصنع الدباغة - والاسفنج - والورش - والمعامل وغيرها.
 - المنطقة الخامسة: منطقة العلم الصناعية وتم تحديد المساحة المخصصة للقطاع الخاص، ونتيجة للإشكاليات الحاصلة خلال السنوات الماضية، تم توقيف العمل في هذه المنطقة ماعدا المصنع الوحيد العامل حالياً (مصنع الاكياس)
- وفق المسح الصناعي الشامل عام 2010م فقد بلغت المنشآت الصناعية في عدن 735 منشأة موزعة على النحو الآتي:

جدول رقم (1/1/4)

إجمالي عدد المنشآت الصناعية في عدن حتى العام 2014م

| الاجمالي | منشأة كبيرة | منشأة متوسطة | منشأة صغيرة | منشأة صغيرة جداً |
|----------|-------------|--------------|-------------|------------------|
| 735 | 18 | 28 | 336 | 353 |

المصدر: (المركز الوطني للإحصاء، مسح صناعي شامل، 2014م)

ثانياً: نبذة مختصرة عن الشركات الصناعية اليمنية في عدن محل الدراسة: ❖ الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال:

الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال شركة تنتمي إلى مجموعة شركات هائل سعيد أنعم وشركائه، بدأت المراحل الأولى لعملية التأسيس والبناء في العام 1997م على وفق أحدث المواصفات العالمية وبخبرات كبرى الشركات في العالم في مجال تصنيع الآلات وتقنيات المطاحن وتحديداً "السويسرية". باشرت الشركة في إنتاج الدقيق مع بداية العام 2000م بخطين إنتاجيين وبطاقة إنتاجية تصل إلى (1500) طن يومياً وبطاقة تخزينية "60" ألف طن وخلال هذه الفترة ومع التزايد المستمر وارتفاع الطلب

على مادة الدقيق شهدت الشركة توسعات كبيرة فقد تم إنشاء ثلاثة خطوط إنتاجية أخرى لتصل الطاقة الإنتاجية للشركة إلى (3750) طن يوميا وبقدرة تخزينية تصل (170) ألف طن في العام 2004م.

موقع الشركة: في مدينة عدن على ساحل ميناء المعلا العاصمة التجارية والاقتصادية للجمهورية اليمنية بمساحة إجمالية تبلغ حوالي 90000 متر مربع، موقع استراتيجي يطل على ميناء عدن الحر.

مزاي خاصة بالشركة:

- 1- موقع استراتيجي يطل على ميناء عدن الحر.
- 2- طاقة عالية لتخزين القمح تبلغ طاقتها التخزينية 170000 طن من القمح.
- 3- خطوط طحن حديثة مجتمعه في موقع واحد اجمالية 3750 طن يوميا.
- 4- المكننة الكاملة في العمل ابتداءً من تخزين القمح ثم مراحل الانتاج المختلفة ثم التعبئة انتهاء بتحميل المنتج على السيارات المعدة لذلك.
- 5- طاقة تعبئة منتجات تبلغ (5500طن) يوميا.
- 6- امتلاك علامات تجارية قوية ومتعددة.
- 7- تشكيلة منتجات متعددة تلبي احتياجات العملاء.
- 8- تطوير مستمر للمنتجات وللخدمة المقدمة للعملاء.
- 9- تدريب مستمر ومتواصل داخليا وخارجيا للموظفين.

من أهم المنتجات:

1- دقيق السنابل:

النوع ا دقيق ابيض فاخر صحي ونقي من اجود انواع القمح.

العبوة 50 كيلو\ 25 كيلو\ 10 كيلو.

2- دقيق السنابل الخاص بالافران:

النوع ا النوع ا دقيق ابيض فاخر صحي ونقي من اجود انواع القمح.

العبوة 50 كيلو\ 25 كيلو.

3- دقيق الطاحون (دقيق احمر)

النوع ا دقيق قمح كامل من اجود انواع القمح يحتوي على نخالة القمح كامل مما يزيد من قيمته الغذائية ويجعله غني بالفيتامينات والبروتينات والمعادن والالياف المعدنية.

العبوة 50 كيلو\ 25 كيلو\ 10 كيلو.

4- دقيق البركة:

النوع اذقيق مخلوط من الدقيق الأبيض الفاخر والدقيق الأحمر ذو جودة وقيمة غذائية عالية إذ يتسم باحتوائه على نسبة اعلى من الفيتامينات والبروتينات العبوة\ 50 كيلو\ 25 كيلو.

5- النخالة:

النوع\ تنتج من نخالة القمح مع خليط من ناتج طحن كسرة القمح والحبوب وتتسم بمحتواها الغذائي العالي من البروتين والالياف.

العبوة\ 40 كيلو\ 37 كيلو.

6- السميد:

النوع\ هو أحد مشتقات القمح يتميز بجودته وقيمته الغذائية العالية التي تتسم بانخفاض محتواه من النشا والسكريات الاولية.

العبوة\ 40 كيلو.

الشهادات التي حصلت عليها الشركة:

وعلى الرغم من حداثة عمر الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال- عدن الا ان مسيرة الجودة الشاملة التي وضعتها الشركة وخطتها لنفسها من البدايات الاولى والحرص الدائم على التطوير والتحديث وارساء النظم والقواعد المستقرة في العمل كل ذلك جعل من العمر القصير للشركة مسافة زمنية مليئة بالإنجاز استحققت الشركة الحصول على الشهادات الآتية:

- شهادة التصنيع الجيد- الدرجة A

- شهادة الجودة العالمية (ايزو 9001-2000)

- شهادة البيئة العالمية (ايزو 14001-2004)

- شهادة السلامة والصحة المهنية (اوهساس 18001-2007)

- شهادة سلامة الغذاء العالمية (ايزو 22000-2005)

وبذلك اصبحت الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال- عدن الشركة الاولى في مجالها وفي كافة مجالات الصناعات الغذائية الحائزة على هذه الشهادات في اليمن

المصدر (الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال، ادارة الموارد البشرية بالشركة).

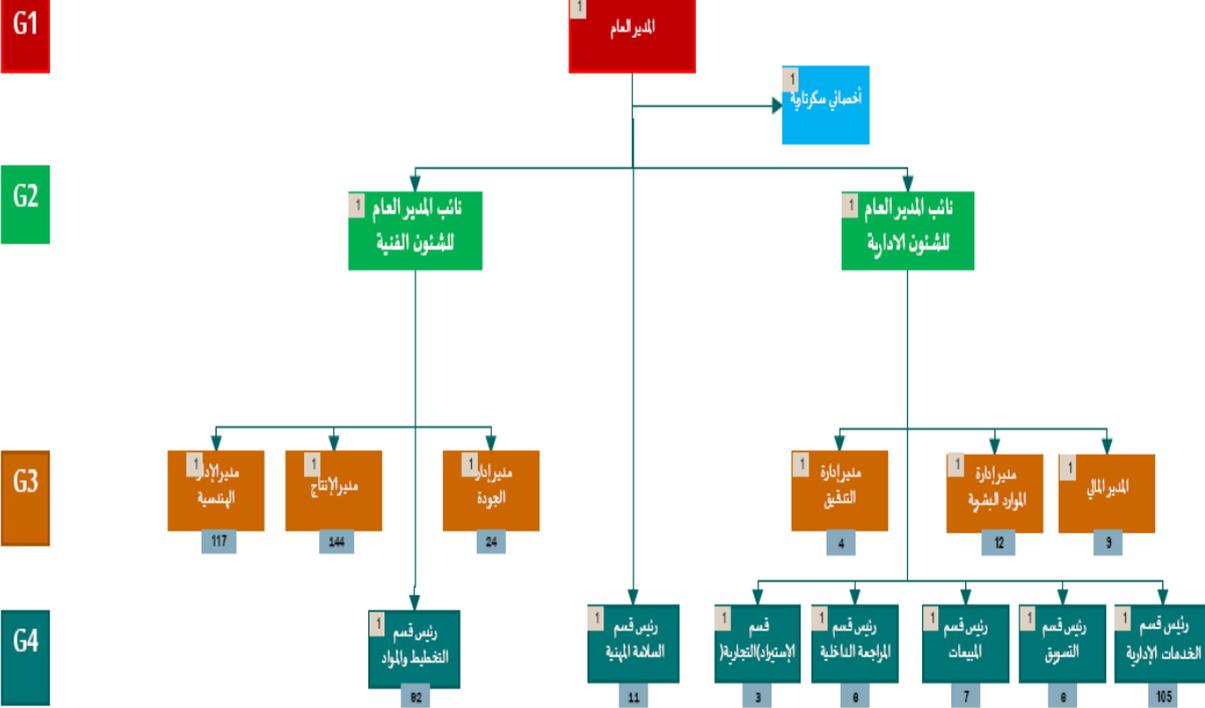
شكل رقم (1/1/4)

الهيكل التنظيمي لشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال - عدن.



556

الهيكل التنظيمي لشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال - عدن



عدد الموظفين

المصدر: (إدارة الموارد البشرية , الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال)

مراحل العملية الإنتاجية:

1. وحدة استقبال وتخزين القمح:

يتم استقبال وتفريغ بواخر القمح عن طريق الشفط الآلي وحفظها في الصوامع المعدنية بعد مرورها بمرحلة التنظيف الأولية.

2. مرحلة النظافة والترطيب:

يتم عملية التنظيف للقمح بعدة مراحل من خلال وسائل تكنولوجيا عالية الدقة ثم تنقل الى مرحلة الترطيب

3. مرحلة الطحن:

تتم عملية الطحن للقمح آلياً وفقاً لأحدث ما توصلت اليه تكنولوجيا الطحن في العالم (بولر Buhler السويسرية)

4. مرحلة التعبئة:

تتم عملية التعبئة للدقيق آلياً في عبوات مختلفة الاحجام وتنقل للمستهلك مباشرة دون تخزين.

سياسة السلامة الغذائية وأهدافها:

تلتزم الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال بتوفير منتجات آمنة وصحية وذات جودة عالية من منتجات القمح التي تلبى المتطلبات التشريعية والقانونية ومتطلبات نظام السلامة الغذائية للعملاء: على حد سواء.

من خلال المراقبة والتطوير في العمليات الإنتاجية. وتطبيق هذا المفهوم من قبل المعنيين داخلياً وخارجياً خلال السلسلة الغذائية، سياسة الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال المستقبلية هي الاستمرار في التركيز على عملاء الشركة لتوفير أغذية آمنة وذات جودة عالية عن طريق اعتماد نظام إدارة السلامة الغذائية باعتباره جزءاً لا يتجزأ من نظام إدارة الجودة، وتطبق الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال نظام إدارة السلامة الغذائية من أجل: تقليل مخاطر الغذاء وكسب ثقة ورضا العملاء وتلبية متطلبات العملاء وتوقعاتهم ضمان سلامة وجودة المنتجات زيادة نسبة المبيعات.

❖ الشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون:

وتعد أول شركة يمنية متخصصة في صناعة السمن والزيوت النباتية والمرجرين والشورتننج ومساحيق الغسيل، والصابون بأنواعها، حيث تم تأسيس مصنع لإنتاج الزيت عام 1975 م كان بمثابة نواة الشركة ،

كما تم في العام 1982 م تأسيس مصنع لإنتاج صابون التواليت، ثم تلاها في العام 1984 م تأسيس مصنع لإنتاج وتعبئة مساحيق الغسيل. (1)

حيث تسعى الشركة لتكون الخيار الأول للمستهلك عن طريق إلتزامها بتزويده بمنتجات تلبي احتياجاته بجودة عالية وسعر متميز بما يكفل التوازن بين إشباع رغبة المستهلك محلياً وخارجياً، وتحقيق عائد للمستثمر مع الإستجابة لشروط الصحة والسلامة للمجتمع وتأمين بيئة العمل الملائمة، من خلال التطوير المستمر واستخدام أحدث التقنيات المتاحة وتدريب وتحفيز العاملين.

نلتزم الشركة بتزويد عملائها محلياً وخارجياً باحتياجاتهم من الزيوت النباتية والمرجرين والدهون النباتية ومساحيق الغسيل ، والصوابين بجودة عالية وسعر متميز بما يحقق رغبة العملاء والمستهلكين ومصالح المستثمرين، مع الإستجابة لشروط الصحة والسلامة للعاملين والبيئة والمجتمع ، وتدريب وتحفيز العاملين ، واستخدام الأنظمة و التقنيات الحديثة والتحسين المستمر.

مصانع الشركة اليمنية لصناعية السمن والصابون:(2)

1- مصنع المنظفات

في عام 1984 تم إنشاء مصنع لإنتاج مساحيق الغسيل والذي يتكون من ثلاث وحدات:

- وحدة إنتاج السلفنة: وهو عبارة عن معمل يقوم بإنتاج حمض السلفونيك والمادة الفعالة لمساحيق الغسيل، وهو المصنع الوحيد في اليمن ويلبي متطلبات الشركات المحلية الى جانب المصنع في الشركة.
- وحدة إنتاج مساحيق الغسيل: والذي من خلاله تتم السيطرة على العملية الإنتاجية بواسطة التحكم الالكتروني .
- وحدة تعبئة مساحيق الغسيل: وفيه تتم تعبئة المنتجات بواسطة عدد كبير من مكائن التعبئة والخطوط الإنتاجية وعبوات متعددة تناسب إحتياجات المستهلك .

2- مصنع السمن النباتي والزيوت النباتية والمرجرين:

(1) https://www.ycgisi.com/ar/Detergent_plant.html. موقع إدارة الشركة.

(2) https://www.ycgisi.com/ar/Detergent_plant.html. موقع إدارة الشركة.

في عام 1975 قامت واحدة من أكبر المؤسسات الإقتصادية في الجمهورية اليمنية وهي مجموعة شركات هائل سعيد أنعم وشركاه بتأسيس الشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون وذلك إستجابة للطلب المتزايد على السمن النباتي والزيوت النباتية والمرجرين والتي تعد عنصر مهما في النظام الغذائي الأساسي في اليمن. وقد بدأت الشركة بداية متواضعة لتصنيع السمن النباتي والزيت النباتية والمرجرين والتي كانت سعتها الإنتاجية آنذاك لا تتعدى 75 طن في اليوم، وقد اصبح هذا المشروع الأولي نواة العمليات الصناعية التي تقوم بها الشركة في يومنا هذا، والتي تشمل تصنيع الزيوت النباتية والسمن النباتية والمرجرين.

ويتألف المصنع من خمس وحدات إنتاجية وهي:

- وحدة تنقية الزيوت والسمن والزبدة.
- وحدة إنتاج عبوات الصفيح.
- وحدة إنتاج عبوات البلاستيك .
- وحدة تعبئة السمن والزبدة.
- وحدة تعبئة الزيوت.

3- مصنع الصوابين

في عام 1982م تم إنشاء أول مصنع للصابون بسعة إنتاجية بلغت 20 طن في اليوم فقط، وليستمر التطور في الإنتاج ليصل اليوم إلى طاقة تلبية متطلبات السوق المحلية والخارجية.

جدول رقم (2/1/4)

أهم منتجات الشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون

| م | الصوابين | السمن النباتي والمرجرين | الزيوت النباتية | المنظفات |
|---|-----------------|-------------------------|-----------------|-------------------|
| 1 | صابون نسيم بلاس | سمن القمرية | زيت القمرية | كرستال مسحوق غسيل |
| 2 | - | سمن البنبت الزرقاء | زيت كريم | الساعة مسحوق غسيل |
| 3 | - | سمن البنبت الخضراء | زيت شيف | - |
| 4 | - | مرجرين القمرية | زيت الطباخ | - |
| 5 | - | شورتتج كريم | - | - |

(من إعداد الباحث، بالرجوع لبيانات الشركة، 2022م)

❖ الشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية:

الشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية هي شركة مساهمة يمنية تأسست في أواخر السبعينات كأحدى أكبر الشركات الصناعية في المنطقة لتأمين إحتياجات المستهلك في السوق المحلي والخارجي، وتحرص الشركة دائماً على مواكبة كل ما هو جديد لتحافظ على مستوى الريادة من خلال توفير أحدث وسائل الإنتاج بالإضافة إلى استقطاب الكادر الكفؤ - المحلي أو الأجنبي - وإستمرار تدريبهم بكل ما هو جديد، وهو الأمر الذي جعل الشركة تحتل هذه المرتبة من الريادة التي جعلتها تحصل على العديد من الشهادات المحلية والعالمية مما فتح لها باب مجال المشاركة في الأسواق العالمية.⁽¹⁾

الإنتاج ورقابة الجودة:

إن الجهود الحقيقية للشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية للحفاظ على الجودة العالية لإرضاء المستهلك تتمثل بمراحل عدة ابتداءً من الإختيار الجيد للمواد الخام ونقلها بصورة مناسبة ووضعها في ظروف تخزين تتلائم مع طبيعتها ثم مرحلة التصنيع والتي تبدأ بالتحضير والبسترة أو التعقيم ثم التعبئة ثم مرحلة تخزين المنتج النهائي في الظروف الجيدة والمناسبة التي يتطلبها كل صنف من المنتجات، وجميع هذه المراحل تدار وتراقب بواسطة أحدث الوسائل والآلات ويشرف عليها خبراء محليون يتمتعون بخبرات علمية وعملية كبيرة.

الشهادات التي حصلت عليها الشركة:

- شهادة الجودة ISO 9001.
- وشهادة سلامة الغذاء ISO 22000.
- وشهادة ممارسة التصنيع الجيد GMP الفئة A.

(1) <https://www.yemany.com/ar> موقع إدارة الشركة

جدول رقم (3/1/4)

أهم منتجات الشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية:

| م | الألبان | الزبادي | العصائر | الشراب المركز | معجون الطماطم |
|----|--------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|------------------------------|----------------------------|
| 1 | الحليب الحقيقي - يماني | زبادي يماني | شراب المانجو | الشراب المركز مرحبا | معجون طماطم - أبو طربوش |
| 2 | حليب الأخضر وصل | زبادي تهامة | شراب البرتقال | الشراب المركز روزي | لب الطماطم - سبعة نجوم |
| 3 | حليب المدارس يماني | زبادي بنكهة الخوخ - تهامة | شراب الفواكه المشكلة - يماني | الشراب المركز - سبعة نجوم | معجون طماطم - سبعة نجوم |
| 4 | حليب مركز يماني بيبي | زبادي بنكهة المانجو - تهامة | شراب بنكهة البلاك كرننت | | |
| 5 | حليب مركز سبعة نجوم | زبادي بنكهة الفراولة - تهامة | شراب مانجو - روزي | | |
| 6 | حليب مركز روزي | حقين طبيعي - حقول | | | |
| 7 | حليب مركز مزارع | حقين مكبي (بنكهة الدخان) | | | |
| 8 | حليب بنكهة الموز - يماني | حقين مكبي (بنكهة الدخان) - يماني | شراب البرتقال - روزي | | |
| 9 | حليب المدارس بنكهة الموز | حقين بالثوم والبسباس - يماني | شراب الجوافة - روزي | | |
| 10 | حليب المدارس بنكهة الفراولة | | شراب الأناناس - روزي | | |

(من إعداد الباحث، بالرجوع لبيانات الشركة، 2022م)

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث إجراءات الدراسة الميدانية التي اشتملت على التخطيط للدراسة موضحاً الإجراءات التي اتبعتها الباحث في تصميم إستبانة الدراسة الميدانية وواصفاً لمجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة وتقييم أدوات القياس وذلك على النحو التالي:

أولاً: أداة الدراسة:

من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الإستبانة لدراسة (دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية- دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية اليمنية)، الإستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

ولقد اتبع الباحث خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالية:

1- الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والإطلاع على ما كتب عن أساليب

المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين الأداء والإستمرارية.

2- قام الباحث بعرض أداة الدراسة بصورتها الأولية على الأستاذ المشرف على الدراسة، كما تم

الإستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم وإصدار

أحكامهم على الإستبانة بصورة عامة من حيث مدى إتساق الفقرات مع فروض البحث وفي ضوء

ملاحظاتهم تم ما يلي:

أ/ حذف الفقرات التي اقترح حذفها.

ب/ تعديل بعض الفقرات وإعادة صياغتها لتعطي المدلول المقصود منها.

وقد حاول الباحث في صياغة عبارات الإستبانة مراعاة الحيادية الممكنة بالإبتعاد عن المعاني التي

يصعب فهمها أو يلتبس معناها.

وبناءً على ذلك تم تصميم إستمارة الإستقصاء لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة

المختارة وبعدها تم إعداد الإستبانة في صورتها النهائية واشتملت على قسمين:

القسم الأول: تضمن البيانات الأولية لأفراد العينة وهي (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: يحتوي على عدد (40) عبارة على الأبعاد موزعة على النحو التالي:

جدول (1/2/4) توزيع عبارات الاستبانة

| عدد العبارات | محاو الدراسة |
|--------------|---|
| | المحور الأول: أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ويحتوي على: |
| 5 | البعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة |
| 5 | البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن |
| 5 | البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة |
| 5 | البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة |
| 10 | المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية |
| 10 | المحور الثالث: استمرارية الشركات الصناعية |
| 40 | مجموع العبارات |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

وقد طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إجاباتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) ولقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة.

كما تم ترميز إجابات المبحوثين حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسوب للتحليل الإحصائي

وذلك على النحو التالي:

جدول (2/2/4) مقياس ليكرت الخماسي المتدرج

| العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|----------|---------------|
| الوزن | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م .

الوسط الفرضي = مجموع الأوزان / عددها

$$3 = 5 / 1+2+3+4+5 =$$

والهدف من الوسط الفرضي هو: مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا زاد الوسط الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا قل عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة. وبذلك تصبح آراء المبحوثين حول العبارات كما بالجدول اعلاه كالتالي:

جدول رقم (3/2/4) تقسيم الفئات وفق المقياس الخماسي

| العبارة | وافق بشدة | أوافق | محايد | لا اوافق | لا اوافق بشدة |
|---------|-----------|----------|---------|-----------|---------------|
| الوزن | 4.2 - 5 | 3.4- 4.2 | 2.6-3.4 | 1.8 - 2.6 | 1 - 1.8 |

المصدر إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

ثانياً: وصف مجتمع وعينة الدراسة:

1. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال، والشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون، والشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية، وتم استهداف كل من (مدراء الإدارات، ورؤساء الأقسام، والموظفين، والوظائف الأخرى). البالغ عددهم (712).

2. عينة الدراسة وخصائصها:

اعتمد الباحث على عينة عشوائية للعاملين بالشركات موضوع الدراسة (الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال، والشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون، والشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية)، حيث تم توزيع عدد (250) إستبانة شملت على جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث مجتمع الدراسة الموضح ولغرض الحصول على البيانات المطلوبة بدقة وبصورة علمية، تم اختيار العينة بعناية وفق المعادلة الإحصائية لستيفن ثامبسون التالية:

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[\left[N - 1 \times (d^2 \div z^2) \right] + p(1-p) \right]}$$

حيث إن:

n: حجم العينة

N: حجم المجتمع

Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (0.95) وتساوي (1.96)

d: نسبة الخطأ وتساوي (0.05)

P: نسبة توفر الخاصية والمحايدة وتساوي (0.50)

بالتطبيق في المعادلة:

حجم المجتمع والبالغ (712) فرد وهم المستهدفون في (الشركة اليمنية للمطاحن وصوامع الغلال، والشركة اليمنية لصناعة السمن والصابون، والشركة اليمنية لتصنيع الألبان والمنتجات الغذائية) وبعد تطبيق المعادلة يكون حجم العينة المطلوبة هو:

$$n = 712 * 0.50 (1 - 0.50) / [712 - 1 * \{(0.05)^2 / (1.96)^2\} + 0.50 (1 - 0.50)]$$

$$n = 712 * 0.50 * 0.50 / [711 * (0.0025 / 3.841)] + 0.50 * 0.50]$$

$$n = 712 * 0.25 / [711 * 0.00065] + 0.25]$$

$$n = 178 / 0.46215 + 0.25$$

$$n = 178 / 0.71215 = 250$$

أي أن العدد المطلوب 250

تم استرجاع (222) إستبانه سليمة تم استخدامها في التحليل والجدول التالي يوضح الإستبانات التي تمت إعادتها مكتملة وصحيحة، والإستبانات التي لم يتم إعادتها والإستبانات الغير مكتملة:

جدول (4/2/4) الاستبيانات الموزعة والمعادة

| النسبة | العدد | البيان |
|--------|-------|--|
| 88.8% | 222 | استبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة صحيحة |
| 11.2% | 28 | استبيانات لم يتم إعادتها |
| - | - | استبيانات غير مكتملة (ناقصة) |
| 100.0% | 250 | إجمالي الاستبيانات الموزعة |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من الجدول (4/1/4) يتضح أن معدل الاستجابة بلغ (88.8%) من الاستبيانات الموزعة وهذا المعدل جيد جداً لقياس ما صممت لقياسه.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

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

1. إجراء اختبار الثبات: (Reliability Test) لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل ألفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha)، ويعد المقياس جيداً وملائماً إذا زادت قيمة مجموع العبارات ألفا كرونباخ عن (60%).
2. أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)، للتعرف على الإتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حده، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس إتجاه آراء المستجيبين.
3. أساليب الإحصاء الاستدلالية: وذلك لإختبار فروض الدراسة، وتمثلت هذه الأساليب في استخدام - أسلوب الانحدار الخطي.

وقد اتبع الباحث الخطوات التالية في اختبار فرضيات الدراسة:

- أ. تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة مدى تمثيلهم لمجتمع الدراسة وقد قام الباحث بتلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة في شكل أرقام ونسب مئوية لعبارات الدراسة.

ب. حساب المتوسط والانحراف المعياري وقيمة مربع كاي لجميع عبارات الدراسة وذلك لمعرفة اتجاه عينة الدراسة لعبارات المقياس وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

ج. ولاختبار تأثير المتغير المستقل في المتغيرات التابعة قام الباحث باستخدام أسلوب الانحدار الخطي والمتعدد.

رابعاً: صدق وثبات الاستبانة:

1. صدق الإستبيان (صدق المحكمين): تم عرض المقياس (الإستبانة) على مجموعة من المحكمين وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من تعديل.
2. ثبات فقرات الاستبانة: في هذه الجزئية تم إيجاد معامل ألفا كرونباخ الذي يعتبر مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبانة). وجدول رقم (5/2/4) يوضح قيم معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد على إنفراد وللمقياس ككل.

جدول رقم (5/2/4) معامل الثبات والصدق (طريقة الفا كرونباخ)

| معايير الصدق | معامل الثبات | عدد العبارات | أبعاد الدراسة | محاور الدراسة |
|--------------|--------------|--------------|--|--|
| .894 | .799 | 5 | البعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة | المحور الأول: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية |
| .908 | .825 | 5 | البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن | |
| .912 | .831 | 5 | البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة | |
| .891 | .793 | 5 | البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة | |
| .926 | .857 | 10 | تحسين أداء الشركات الصناعية | المحور الثاني |
| .910 | .829 | 10 | إستمراية الشركات الصناعية | المحور الثالث |
| .962 | .925 | 40 | جميع العبارات | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

الجدول رقم (5/2/4) يوضح أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبانة (.925). وتعتبر هذه القيمة عن درجة عالية من الثبات مما يعكس ثبات إجابات المبحوثين، وهذا بدوره يدل على القدرة العالية لأداة الدراسة على قياس ما صممت من أجله.

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل بيانات الدراسة الميدانية

❖ : تحليل البيانات الشخصية:

اشتملت على الخصائص التالية: (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة) وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة والذي يعكس الخصائص الأولية لعينة الدراسة:

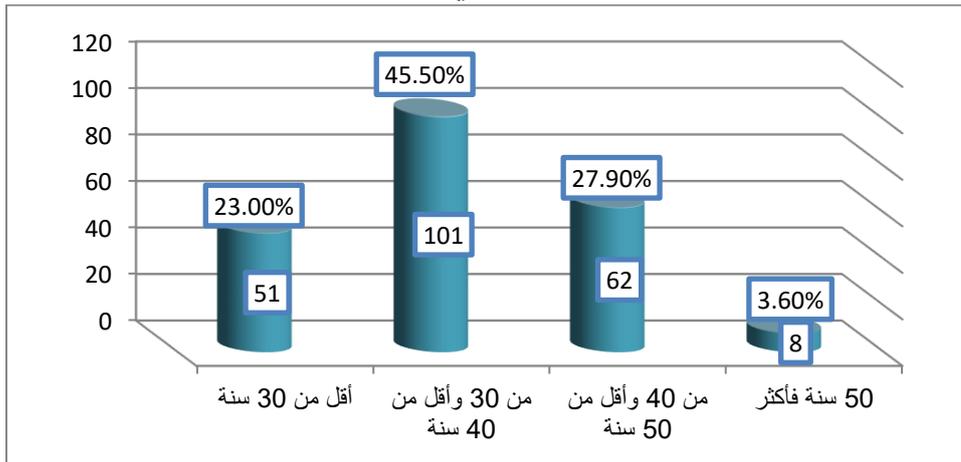
1/ توزيع العينة حسب العمر:

جدول (1/3/4) التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق العمر

| النسبة % | العدد | العمر |
|---------------|------------|----------------------|
| 23.0% | 51 | أقل من 30 سنة |
| 45.5% | 101 | من 30 وأقل من 40 سنة |
| 27.9% | 62 | من 40 وأقل من 50 سنة |
| 3.6% | 8 | 50 سنة فأكثر |
| 100.0% | 222 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

شكل رقم (1/3/4) الرسم البياني لإفراد عينة الدراسة العمر



المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من الجدول (1/3/4) والشكل (1/3/4) أن غالبية أفراد العينة من الفئة العمرية (من 30 وأقل من 40 سنة) حيث بلغت نسبتهم (45.5%)، ويليهم الفئة العمرية (من 40 وأقل من 50 سنة)

حيث بلغت نسبتهم (27.9%)، إما الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) فقد بلغت نسبتهم (23.0%) ويليهم الفئة العمرية (50 سنة فأكثر) بنسبة (3.6%).

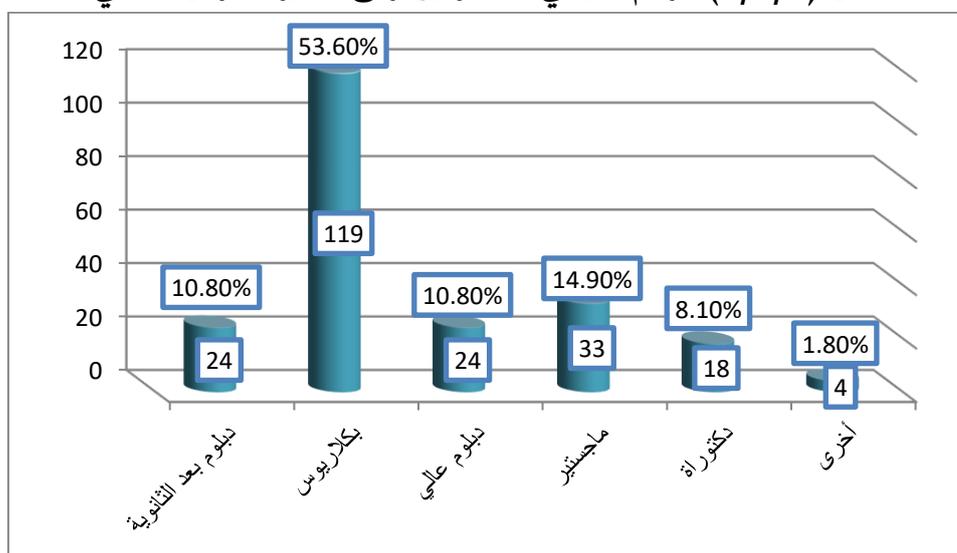
2/ توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول (2/3/4) التوزيع التكراري للمبحوثين وفق متغير المؤهل العلمي

| النسبة % | التكرار | المؤهل العلمي |
|----------|---------|--------------------|
| 10.8% | 24 | دبلوم بعد الثانوية |
| 53.6% | 119 | بكالوريوس |
| 10.8% | 24 | دبلوم عالي |
| 14.9% | 33 | ماجستير |
| 8.1% | 18 | دكتورة |
| 1.8% | 4 | أخرى |
| 100.0% | 222 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

شكل (2/3/4) الرسم البياني للمبحوثين وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الجدول، 2022م.

يلاحظ من الجدول (2/3/4) والشكل (2/3/4) أن المؤهل العلمي لغالبية أفراد العينة هو بكالوريوس حيث بلغت نسبتهم (53.6%)، بينما بلغت نسبة حملة الماجستير (14.9%) بينما حملت درجة دبلوم عالي بعد الثانوية ودبلوم عالي بلغت نسبتهم (10.8%) لكل منهما بالتساوي، أما الدكتورة

بلغت نسبتهم في العينة (8.1%) بينما بلغت نسبة المؤهلات الأخرى (1.8%).

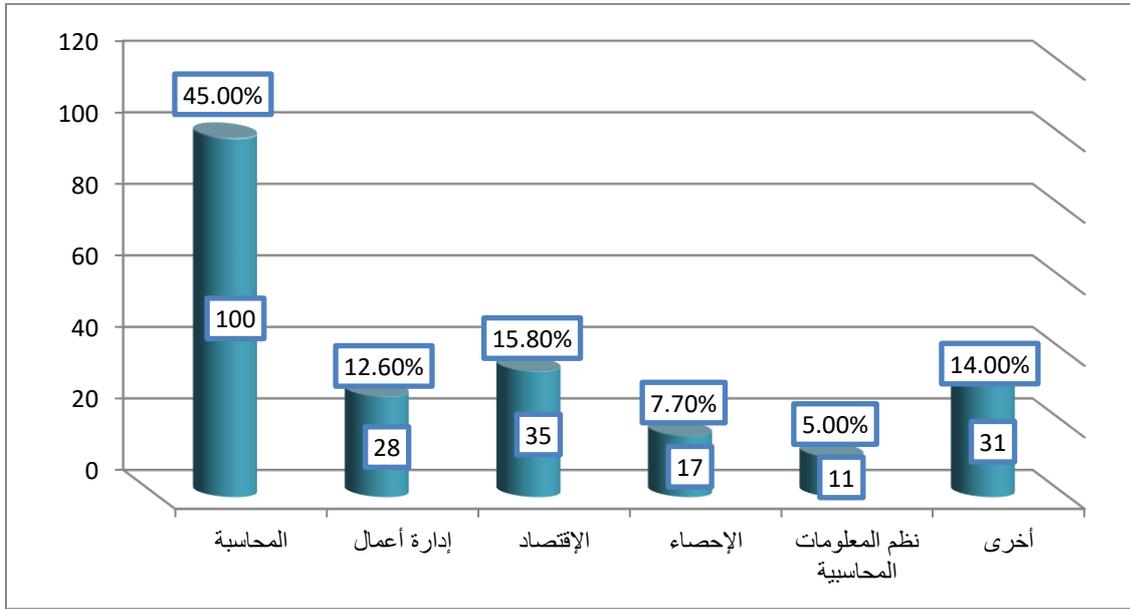
3/ توزيع العينة حسب التخصص العلمي:

جدول (3/3/4) التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

| النسبة % | العدد | التخصص العلمي |
|---------------|------------|-------------------------|
| 45.0% | 100 | المحاسبة |
| 12.6% | 28 | إدارة أعمال |
| 15.8% | 35 | الاقتصاد |
| 7.7% | 17 | الإحصاء |
| 5.0% | 11 | نظم المعلومات المحاسبية |
| 14.0% | 31 | أخرى |
| 100.0% | 222 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

شكل رقم (3/3/4) الرسم البياني لإفراد عينة الدراسة التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من الجدول (3/3/4) والشكل (3/3/4) أن غالبية أفراد العينة تخصصهم المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (45.0%)، ويليهم تخصص الاقتصاد حيث بلغت نسبتهم (15.8%)، بينما تخصص الوظائف الأخرى فقد بلغت نسبتهم (14.0%)، أما إدارة أعمال فقد بلغت نسبتهم (12.6%)، بينما تخصص إحصاء فقد بلغت نسبتهم (7.7%)، أما نظم المعلومات المحاسبية بلغت نسبتهم (5.0%).

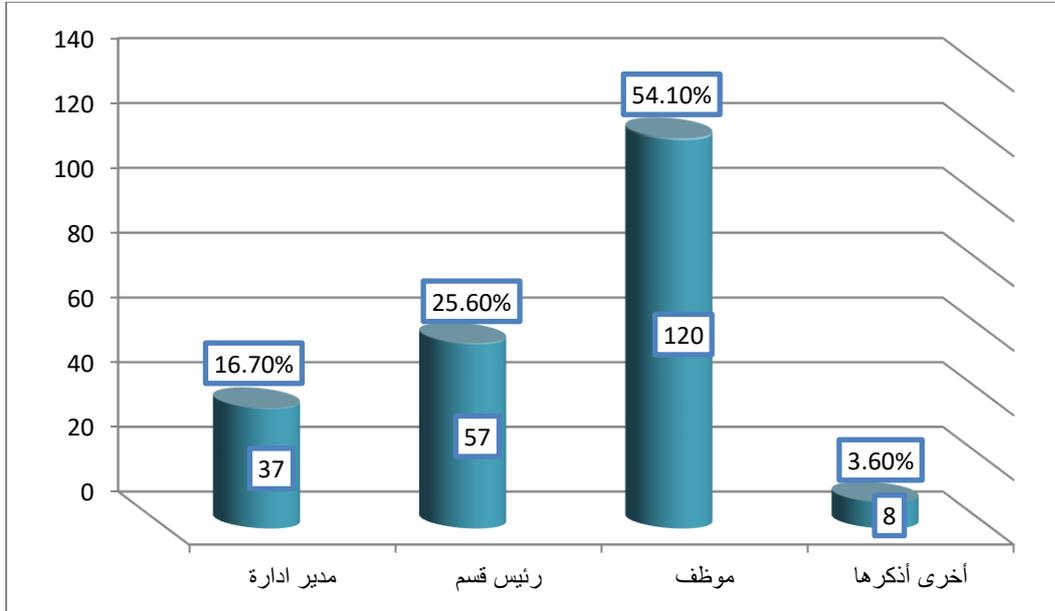
4/ توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي:

جدول (4/3/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

| النسبة% | العدد | المسمى الوظيفي |
|---------------|------------|----------------|
| 16.7% | 37 | مدير إدارة |
| 25.6% | 57 | رئيس قسم |
| 54.1% | 120 | موظف |
| 3.6% | 8 | أخرى |
| 100.0% | 222 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

شكل رقم (4/3/4) الرسم البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من الجدول (4/3/4) والشكل (4/3/4) أن غالبية أفراد العينة يشغلون وظيفة موظف حيث بلغت نسبتهم (54.1%)، ويليهم وظيفة رئيس قسم بنسبة تبلغ (25.6%) بينما وظيفة مدير إدارة بلغت نسبتهم (16.7%)، إما الوظائف الأخرى فقد بلغت نسبتهم في العينة (3.6%)، ويعزي الباحث السبب في ذلك لأن الحال الدائم بكل المؤسسات فهي تحتاج الى العديد من الموظفين وعدد قليل من المدراء.

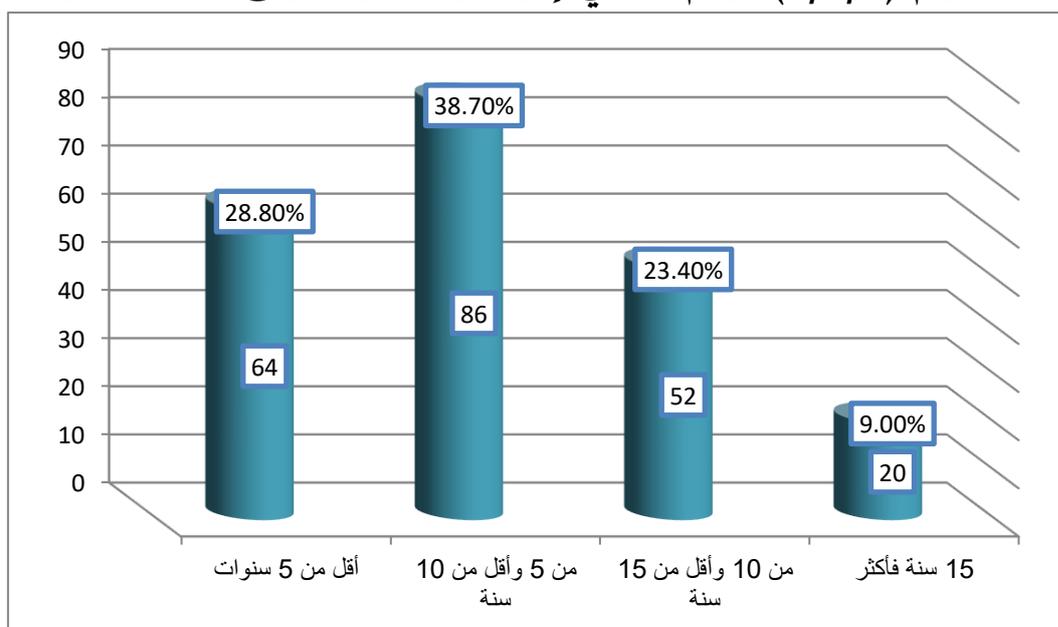
5/ توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

جدول (5/3/4) التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق عدد سنوات الخبرة

| النسبة % | العدد | سنوات الخبرة |
|---------------|------------|----------------------|
| 28.8% | 64 | أقل من 5 سنوات |
| 38.7% | 86 | من 5 وأقل من 10 سنة |
| 23.4% | 52 | من 10 وأقل من 15 سنة |
| 9.0% | 20 | 15 سنة فأكثر |
| 100.0% | 222 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

شكل رقم (5/3/4) الرسم البياني لإفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من الجدول (5/3/4) والشكل (5/3/4) أن غالبية أفراد العينة سنوات خبرتهم (من 5 وأقل من 10 سنوات) حيث بلغت نسبتهم (38.7%)، أما أفراد العينة الذين خبرتهم (أقل من 5 سنوات) فقد بلغت نسبتهم (28.8%)، بينما الذين سنوات خبرتهم (10 وأقل من 15 سنة) بلغت نسبتهم (23.4%)، إما أفراد العينة الذين خبرتهم (15 سنة فأكثر) فقد بلغت نسبتهم (9.0%).

❖ الإحصاء الوصفي لقياس محاور وأبعاد الدراسة الميدانية:

المحور الأول: المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

البعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

جدول (6/3/4) التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

| درجة الموافقة | | | | | | العبارات |
|---------------|--------|-------|-------|-----------|----------------|---|
| لاوافق بشدة | لاوافق | محايد | وافق | وافق بشدة | التكرار النسبة | |
| - | - | 11 | 167 | 44 | التكرار | 1/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الغير المباشرة. |
| - | - | %5.0 | %75.2 | %19.8 | النسبة | |
| - | - | 16 | 164 | 42 | التكرار | 2/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية. |
| - | - | %7.2 | %73.9 | %18.9 | النسبة | |
| - | - | 34 | 138 | 50 | التكرار | 3/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الاستراتيجي للمنتج. |
| - | - | %15.3 | %62.2 | %22.5 | النسبة | |
| - | 2 | 47 | 134 | 39 | التكرار | 4/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقويم الجيد للمنتج. |
| - | %0.9 | %21.2 | %60.3 | %17.6 | النسبة | |
| - | 2 | 57 | 131 | 32 | التكرار | 5/ استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي مناسب |
| - | %0.9 | %25.7 | %59.0 | %14.4 | النسبة | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من خلال بيانات الجدول (6/3/4) يتضح الآتي:

1. يتبين من العبارة الاولى أن نسبة (95.0%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة) أما المحايدون بلغت نسبتهم (5.0%).
2. يتبين من العبارة الثانية أن نسبة (92.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (يساعد تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية) بينما المحايدون بلغت نسبتهم (7.2%).
3. يتبين من العبارة الثالثة أن نسبة (84.7%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب

التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الاستراتيجي للمنتج) بينما المحايدون بلغت نسبتهم (15.3%).

4. يتبين من العبارة الرابعة أن نسبة (77.9%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقييم الجيد للمنتج) بينما غير الموافقين بلغت نسبتهم (0.9%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (21.2%).

5. يتبين من العبارة الخامسة أن نسبة (73.4%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي مناسب) بينما غير الموافقين بلغت نسبتهم (0.9%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (25.7%).

الإحصاء الوصفي لعبارة البعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية وقيمة مربع كاي للعبارة التي تقيس البعد الأول وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (7/3/4)

الإحصاءات الوصفية لعبارة البعد الأول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة

| الترتيب | مستوى الموافقة | قيمة مربع كاي | الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | العبارة |
|---------|----------------|---------------|-----------------|-------------------|----------------|--|
| 1 | أوافق | 228.9 | %83.0 | .476 | 4.15 | 1/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة. |
| 2 | أوافق | 310.2 | %82.4 | .499 | 4.12 | 2/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية. |
| 3 | أوافق | 223.2 | %81.4 | .612 | 4.07 | 3/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الاستراتيجي للمنتج. |
| 4 | أوافق | 409.2 | %79.0 | .650 | 3.95 | 4/ تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقييم الجيد للمنتج. |
| 5 | أوافق | 414.6 | %77.4 | .649 | 3.87 | 5/ استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي مناسب |
| | أوافق | | %80.6 | .433 | 4.03 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (7/3/4) ما يلي:

1/ أشتمل البعد على (5) عبارات والتي جميعها اعتمدت لقياس أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أبعاد المحور الأول أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ووفقا لمقياس ليكارد الخماسي نجد أن الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن هذا المحور تميل إلى الموافقة بمتوسط مرجح (4.03)، وإنحراف معياري (4.33)، وأهمية نسبية (80.6%).

2/ أما على مستوى فقرات البعد الأول أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة فقد حصلت العبارة رقم (1) (تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة) على أعلى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة بمتوسط مرجح (4.15)، وإنحراف معياري (4.76) وأهمية نسبية (83.0%) وبلغت قيمة مربع كاي (228.9)، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (2) (يساعد تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية) وهي تميل الى الموافقة بمتوسط حسابي (4.12) وإنحراف معياري (4.99) وأهمية نسبية (82.4%) وبلغت قيمة مربع كاي (310.2).

3/ أما الفقرة رقم (5) (استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي مناسب) فقد حصلت على أدنى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة ومتوسط مرجح (3.87)، وإنحراف معياري (6.49) وأهمية نسبية (77.4%) وبلغت قيمة مربع كاي (414.6).

البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أهمية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأحد أبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

جدول (8/3/4)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

| درجة الموافقة | | | | | | العبارات |
|---------------|--------|-------|-------|------------|----------------|--|
| لاوافق بشدة | لاوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | التكرار النسبة | |
| - | 1 | 36 | 146 | 39 | التكرار | 1/ تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة. |
| - | 0.5% | 16.2% | 65.7% | 17.6% | النسبة | |
| - | 1 | 66 | 134 | 21 | التكرار | 2/ بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية الشركة ورسالتها إلى أهداف استراتيجية. |
| - | 0.5% | 29.6% | 60.4% | 9.5% | النسبة | |
| - | 1 | 69 | 131 | 21 | التكرار | 3/ تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقييم الأداء الشامل للشركة. |
| - | 0.5% | 31.0% | 59.0% | 9.5% | النسبة | |
| - | 5 | 73 | 130 | 14 | التكرار | 4/ تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين البيئة الخارجية للشركة وبيئتها الداخلية. |
| - | 2.3% | 32.8% | 58.6% | 6.3% | النسبة | |
| - | 7 | 89 | 113 | 13 | التكرار | 5/ تساعد بطاقة الأداء المتوازن الشركة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة. |
| - | 3.2% | 40.1% | 50.9% | 5.9% | النسبة | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من خلال بيانات الجدول (8/3/4) يتضح الآتي:

1. يتبين من العبارة الأولى أن نسبة (83.3%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة) أما غير الموافقين بلغت نسبتهم (0.5%)، بينما المحايدون بلغت نسبتهم (16.2%).

2. يتبين من العبارة الثانية أن نسبة (69.9%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية الشركة ورسالتها إلى أهداف استراتيجية) أما غير الموافقين بلغت نسبتهم (0.5%)، بينما المحايدون بلغت نسبتهم (29.6%).
3. يتبين من العبارة الثالثة أن نسبة (68.5%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقويم الأداء الشامل للشركة) أما غير الموافقين بلغت نسبتهم (0.5%)، بينما المحايدون بلغت نسبتهم (31.0%).
4. يتبين من العبارة الرابعة أن نسبة (64.9%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين البيئة الخارجية للشركة وبيئتها الداخلية) أما غير الموافقين بلغت نسبتهم (2.3%)، بينما المحايدون بلغت نسبتهم (32.8%).
5. يتبين من العبارة الخامسة أن نسبة (56.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تساعد بطاقة الأداء المتوازن الشركة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة) أما غير الموافقين بلغت نسبتهم (3.2%)، بينما المحايدون بلغت نسبتهم (40.1%).

الإحصاء الوصفي لعبارات البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية وقيمة مربع كاي للعبارات التي تقيس البعد الثاني وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (9/3/4)

الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الثاني: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

| الترتيب | مستوى الموافقة | قيمة مربع كاي | الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | العبارات |
|---------|----------------|---------------|-----------------|-------------------|----------------|--|
| 1 | موافق | 428.8 | %80.0 | .598 | 4.00 | 1/ تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة. |
| 2 | موافق | 444.3 | %75.6 | .622 | 3.78 | 2/ بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية الشركة ورسالتها إلى أهداف استراتيجية. |
| 3 | موافق | 404.1 | %75.4 | .612 | 3.77 | 3/ تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقييم الأداء الشامل للشركة. |
| 4 | موافق | 419.5 | %73.8 | .622 | 3.69 | 4/ تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين البيئة الخارجية للشركة وبيئتها الداخلية. |
| 5 | موافق | 376.6 | %71.8 | .650 | 3.59 | 5/ تساعد بطاقة الأداء المتوازن الشركة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة. |
| | موافق | | %75.4 | .477 | 3.77 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (9/3/4) ما يلي:

1/ أشتمل البعد على (5) عبارات والتي جميعها اعتمدت لقياس أهمية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأحد أبعاد المحور الأول المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ووفقاً لمقياس ليكارد الخماسي نجد أن الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن هذا المحور تميل إلى الموافقة بمتوسط مرجح (3.77)، وانحراف معياري (.477)، وأهمية نسبية (%75.4).

2/ أما على مستوى فقرات البعد الأول أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فقد حصلت العبارة رقم (1) (تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة) على أعلى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة بمتوسط مرجح (4.00)، وانحراف معياري (598). وأهمية نسبية (80.0%) وبلغت قيمة مربع كاي (428.8)، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (2) (بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية الشركة ورسالتها إلى أهداف استراتيجية) وهي تميل الى الموافقة بمتوسط حسابي (3.78) وانحراف معياري (622). وأهمية نسبية (75.6%) وبلغت قيمة مربع كاي (444.3).

3/ أما الفقرة رقم (5) (تساعد بطاقة الأداء المتوازن الشركة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة) فقد حصلت على أدنى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة بمتوسط مرجح (3.59)، وانحراف معياري (650). وأهمية نسبية (71.8%) وبلغت قيمة مربع كاي (376.6).

البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أهمية أسلوب إدارة الجودة الشاملة كأحد أبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

جدول (10/3/4)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة

| درجة الموافقة | | | | | | العبارات |
|---------------|----------|-------|-------|------------|----------------|--|
| لاأوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | التكرار النسبة | |
| - | - | 9 | 145 | 68 | التكرار | 1/ يوجد وعي لدى ادارة الشركة بأهمية تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة ونتائجها المحققة. |
| - | - | %4.1 | %65.3 | %30.6 | النسبة | |
| - | - | 17 | 156 | 49 | التكرار | 2/ تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة يعتمد على التطوير المستمر في تحسين الاداء. |
| - | - | %7.7 | %70.2 | %22.1 | النسبة | |
| - | 1 | 34 | 145 | 42 | التكرار | 3/ تقوم الشركة بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة. |
| - | %0.5 | %15.3 | %65.3 | %18.9 | النسبة | |
| - | 1 | 56 | 119 | 46 | التكرار | 4/ تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة يحقق الميزة التنافسية مما يؤدي الى استمرارية الشركة |
| - | %0.5 | %25.2 | %53.6 | %20.7 | النسبة | |
| - | 1 | 45 | 138 | 38 | التكرار | 5/ تبني الشركة لثقافة الجودة الشاملة له دور ايجابي في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركة. |
| - | %0.5 | %20.3 | %62.1 | %17.1 | النسبة | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من خلال بيانات الجدول (10/3/4) يتضح الآتي:

1. يتبين من العبارة الاولى أن نسبة (95.9%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أنه (يوجد وعي لدى ادارة الشركة بأهمية تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة ونتائجها المحققة) بينما المحايدون بلغت نسبتهم (4.1%).
2. يتبين من العبارة الثانية أن نسبة (92.3%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة يعتمد على التطوير المستمر في تحسين الاداء) بينما المحايدون بلغت نسبتهم (7.7%).
3. يتبين من العبارة الثالثة أن نسبة (84.2%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تقوم الشركة

بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (0.5%)، أما المحايدون بلغت نسبتهم (15.3%)

4. يتبين من العبارة الرابعة أن نسبة (74.3%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة يحقق الميزة التنافسية مما يؤدي الى استمرارية الشركة) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (0.5%)، أما المحايدون بلغت نسبتهم (25.2%).

5. يتبين من العبارة الخامسة أن نسبة (79.2%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تبني الشركة لثقافة الجودة الشاملة له دور ايجابي في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركة) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (0.5%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (20.3%).

الإحصاء الوصفي لعبارات البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية وقيمة مربع كاي للعبارات التي تقيس البعد الثالث وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (11/3/4)

الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة

| الترتيب | مستوى الموافقة | قيمة مربع كاي | الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | العبارات |
|---------|----------------|---------------|-----------------|-------------------|----------------|--|
| 1 | موافق بشدة | 184.1 | %85.4 | .527 | 4.27 | 1/ يوجد وعي لدى ادارة الشركة بأهمية تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة ونتائجها المحققة. |
| 2 | موافق | 280.5 | %82.8 | .527 | 4.14 | 2/ تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة يعتمد على التطوير المستمر في تحسين الاداء. |
| 3 | موافق | 471.6 | %80.6 | .601 | 4.03 | 3/ تقوم الشركة بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة. |
| 5 | موافق | 464.8 | %79.0 | .690 | 3.95 | 4/ تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة يحقق الميزة التنافسية مما يؤدي الى استمرارية الشركة. |
| 4 | موافق | 439.8 | %79.2 | .626 | 3.96 | 5/ تبني الشركة لثقافة الجودة الشاملة له دور ايجابي في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركة. |
| | موافق | | %81.4 | .462 | 4.07 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (11/3/4) ما يلي:

1/ أشتمل البعد على (5) عبارات والتي جميعها اعتمدت لقياس أهمية أسلوب إدارة الجودة الشاملة كأحد أبعاد المحور الأول أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ووفقاً لمقياس ليكارد الخماسي نجد أن الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن هذا المحور تميل إلى الموافقة بمتوسط مرجح (4.07)، وإنحراف معياري (4.462)، وأهمية نسبية (81.4%).

2/ أما على مستوى فقرات البعد الثالث أسلوب إدارة الجودة الشاملة فقد حصلت العبارة رقم (1) (يوجد وعي لدى إدارة الشركة بأهمية تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة ونتائج المحققة) على أعلى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة بشدة بمتوسط مرجح (4.27)، وإنحراف معياري (5.27) وأهمية نسبية (85.4%) وبلغت قيمة مربع كاي (184.1)، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (2) (تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة يعتمد على التطوير المستمر في تحسين الاداء) وهي تميل الى الموافقة بمتوسط حسابي (4.14) وإنحراف معياري (5.27). وأهمية نسبية (82.8%) وبلغت قيمة مربع كاي (280.5).

3/ أما الفقرة رقم (4) (تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة يحقق الميزة التنافسية مما يؤدي الى استمرارية الشركة) فقد حصلت على أدنى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة بمتوسط مرجح (3.95)، وإنحراف معياري (6.90). وأهمية نسبية (79.0%) وبلغت قيمة مربع كاي (464.8).

البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أبعاد المحاسبة

الإدارية الاستراتيجية:

جدول (12/3/4)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة

| درجة الموافقة | | | | | | العبارات |
|---------------|----------|-------|-------|------------|----------------|---|
| لاأوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | التكرار النسبة | |
| - | 6 | 77 | 123 | 16 | التكرار | 1/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الربح المستهدف. |
| - | %2.7 | %34.7 | %55.4 | %7.2 | النسبة | |
| - | 3 | 104 | 106 | 9 | التكرار | 2/ أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالشركة. |
| - | %1.4 | %46.8 | %47.7 | %4.1 | النسبة | |
| - | 8 | 112 | 95 | 7 | التكرار | 3/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح المنتج في السوق بنفس سعر منافسيه . |
| - | %3.6 | %50.4 | %42.8 | %3.2 | النسبة | |
| - | 15 | 120 | 78 | 9 | التكرار | 4/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية. |
| - | %6.8 | %54.0 | %35.1 | %4.1 | النسبة | |
| 2 | 16 | 123 | 75 | 6 | التكرار | 5/ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة. |
| %0.9 | %7.2 | %55.4 | %33.8 | %2.7 | النسبة | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من خلال بيانات الجدول (12/3/4) يتضح الآتي:

1. يتبين من العبارة الأولى أن نسبة (62.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الربح المستهدف) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (2.7%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (34.7%).
2. يتبين من العبارة الثانية أن نسبة (51.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالشركة) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (1.4%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (46.8%).
3. يتبين من العبارة الثالثة أن نسبة (46.0%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (يساعد تطبيق

أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح المنتج في السوق بنفس سعر منافسيه) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (3.6%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (50.4%).

4. يتبين من العبارة الرابعة أن نسبة (39.2%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (6.8%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (54.0%).

5. يتبين من العبارة الخامسة أن نسبة (36.5%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (8.1%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (55.4%).

الإحصاء الوصفي لعبارات البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية وقيمة مربع كاي للعبارات التي تقيس البعد الرابع وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (13/3/4)

الإحصاءات الوصفية لعبارات البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة

| الترتيب | مستوى الموافقة | قيمة مربع كاي | الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | العبارات |
|---------|----------------|---------------|-----------------|-------------------|----------------|---|
| 1 | موافق | 246.9 | %73.4 | .649 | 3.67 | 1/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الربح المستهدف. |
| 2 | موافق | 337.1 | %70.8 | .598 | 3.54 | 2/ أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالشركة. |
| 3 | موافق | 471.4 | %69.0 | .620 | 3.45 | 3/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح المنتج في السوق بنفس سعر منافسيه . |
| 4 | محايد | 402.3 | %67.2 | .671 | 3.36 | 4/ يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية. |
| 5 | محايد | 460.9 | %66.0 | .682 | 3.30 | 5/ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة. |
| | موافق | | %69.4 | .477 | 3.47 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (13/3/4) ما يلي:

1/ أشتمل البعد على (5) عبارات والتي جميعها اعتمدت لقياس أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد أبعاد المحور الأول المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ووفقا لمقياس ليكارد الخماسي نجد أن الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن هذا المحور تميل إلى الموافقة بمتوسط مرجح (3.47)، وإنحراف معياري (4.77)، وأهمية نسبية (69.4%).

2/ أما على مستوى فقرات البعد الرابع أسلوب التكلفة المستهدفة فقد حصلت العبارة رقم (1) (يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الربح المستهدف) على أعلى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل إلى الموافقة بمتوسط مرجح (3.67)، وإنحراف معياري (6.49) وأهمية نسبية (73.4%) وبلغت قيمة مربع كاي (246.9)، تليها في المرتبة الثانية العبارة (2) (أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالشركة) وهي تميل إلى الموافقة بمتوسط حسابي (3.54) وإنحراف معياري (5.98) وأهمية نسبية (70.8%) وبلغت قيمة مربع كاي (337.1).

3/ أما الفقرة رقم (5) (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة) فقد حصلت على أدنى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل إلى محايد بمتوسط مرجح (3.30)، وإنحراف معياري (6.82) وأهمية نسبية (66.0%) وبلغت قيمة مربع كاي (460.9).

المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أهمية تحسين أداء الشركات الصناعية.

جدول (14/3/4)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية

| درجة الموافقة | | | | | | العبرة |
|-----------------|------------|-------|---------|--------------|----------------|--|
| لا أو وافق بشدة | لا أو وافق | محايد | أو وافق | أو وافق بشدة | التكرار النسبة | |
| - | - | 23 | 184 | 15 | التكرار | 1/ تحرص الشركة بالاستمرار على وجود خطة لتحسين أداء الأعمال لديها في رؤيتها واستراتيجيتها وأهدافها. |
| - | - | %10.4 | %82.8 | %6.8 | النسبة | |
| - | 1 | 43 | 170 | 8 | التكرار | 2/ توفر الشركة وباستمرار الموارد الكافية مثل (الموارد المالية والبشرية) لتنفيذ خطط التحسين والتطوير. |
| - | %0.5 | %19.4 | %76.5 | %3.6 | النسبة | |
| - | 3 | 74 | 136 | 9 | التكرار | 3/ تتوفر لدى الشركة جميع البيانات اللازمة لغايات التطوير والتحسين مثل مؤشرات أداء لتقويم الانجاز وقياس التحسين والتطوير. |
| - | %1.4 | %33.2 | %61.3 | %4.1 | النسبة | |
| - | 3 | 121 | 92 | 6 | التكرار | 4/ تهتم الشركة بتطبيق استراتيجيات تساعد في تحديد الأقسام التي تحتاج الى تحسين الأداء. |
| - | %1.4 | %54.5 | %41.4 | %2.7 | النسبة | |
| 1 | 13 | 123 | 81 | 4 | التكرار | 5/ تحرص الشركة باستمرار على تصحيح الانحرافات في حال عدم المطابقة مع مؤشرات الأداء المتعددة. |
| %0.5 | %5.9 | %55.3 | %36.5 | %1.8 | النسبة | |
| - | 10 | 127 | 80 | 5 | التكرار | 6/ تراعي الشركة باستمرار تطوير وتحسين منتجاتها. |
| - | %4.5 | %57.2 | %36.0 | %2.3 | النسبة | |
| 2 | 8 | 119 | 88 | 5 | التكرار | 7/ تسعى الشركة باستمرار على مواكبة التطور في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة المرتبطة بعملها. |
| %0.9 | %3.6 | %53.6 | %39.6 | %2.3 | النسبة | |
| 1 | 12 | 135 | 73 | 1 | التكرار | 8/ تتسم ادارة الشركة بالتكامل بين وحداتها فيما يختص بتحسين أداء الشركة . |
| %0.5 | %5.4 | %60.7 | %32.9 | %0.5 | النسبة | |
| 1 | 17 | 141 | 62 | 1 | التكرار | 9/ تقوم ادارة الشركة باستخدام إجراءات ودورات عمل جديدة باستمرار لتحسين الأداء. |
| %0.5 | %7.7 | %63.4 | %27.9 | %0.5 | النسبة | |
| 4 | 25 | 149 | 44 | - | التكرار | 10/ يتم استغلال الموارد المالية والامكانيات المتاحة بالشركة بشكل يؤدي الى تنمية أداء الشركة. |
| %1.8 | %11.3 | %67.1 | %19.8 | - | النسبة | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من خلال بيانات الجدول (14/3/4) يتضح الآتي:

1. يتبين من العبارة الأولى أن نسبة (89.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تحرص الشركة

- بالاستمرار على وجود خطة لتحسين اداء الاعمال لديها في رؤيتها واستراتيجيتها وأهدافها) بينما المحايدون بلغت نسبتهم (10.4%).
2. يتبين من العبارة الثانية أن نسبة (80.1%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (توفر الشركة وباستمرار الموارد الكافية مثل (الموارد المالية والبشرية) لتنفيذ خطط التحسين والتطوير) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (05%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (19.4%).
3. يتبين من العبارة الثالثة أن نسبة (65.4%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تتوفر لدى الشركة جميع البيانات اللازمة لغايات التطوير والتحسين مثل مؤشرات اداء لتقويم الانجاز وقياس التحسين والتطوير) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (1.4%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (33.2%).
4. يتبين من العبارة الرابعة أن نسبة (44.1%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تهتم الشركة بتطبيق استراتيجيات تساعد في تحديد الاقسام التي تحتاج الى تحسين الاداء) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (1.4%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (54.4%).
5. يتبين من العبارة الخامسة أن نسبة (38.3%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تحرص الشركة باستمرار على تصحيح الانحرافات في حال عدم المطابقة مع مؤشرات الاداء المتعددة) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (6.4%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (55.3%).
6. يتبين من العبارة السادسة أن نسبة (38.3%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تراعي الشركة باستمرار تطوير وتحسين منتجاتها) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (4.5%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (57.2%).
7. يتبين من العبارة السابعة أن نسبة (41.9%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تسعى الشركة باستمرار على مواكبة التطور في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة المرتبطة بعملها) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (4.5%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (53.6%).
8. يتبين من العبارة الثامنة أن نسبة (33.4%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تتسم ادارة الشركة بالتكامل بين وحداتها فيما يختص بتحسين اداء الشركة) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (5.9%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (60.7%).
9. يتبين من العبارة التاسعة أن نسبة (30.4%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تقوم ادارة الشركة باستخدام إجراءات ودورات عمل جديدة باستمرار لتحسين الاداء) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (8.1%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (63.4%).
10. يتبين من العبارة العاشرة أن نسبة (19.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (يتم استغلال الموارد المالية والامكانيات المتاحة بالشركة بشكل يؤدي الى تنمية اداء الشركة) بينما غير الموافون بلغت نسبتهم (13.1%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (67.1%).

الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية وقيمة مربع كاي للعبارات التي تقيس البعد الأول وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (15/3/4)

الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية

| الترتيب | مستوى الموافقة | قيمة مربع كاي | الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | العبارات |
|---------|----------------|---------------|-----------------|-------------------|----------------|--|
| 1 | موافق | 153.1 | %79.2 | .413 | 3.96 | 1/ تحرص الشركة بالاستمرار على وجود خطة لتحسين اداء الاعمال لديها في رؤيتها واستراتيجيتها وأهدافها. |
| 2 | موافق | 213.4 | %76.6 | .470 | 3.83 | 2/ توفر الشركة وباستمرار الموارد الكافية مثل (الموارد المالية والبشرية) لتنفيذ خطط التحسين والتطوير. |
| 3 | موافق | 409.1 | %73.6 | .572 | 3.68 | 3/ تتوفر لدى الشركة جميع البيانات اللازمة لغايات التطوير والتحسين مثل مؤشرات اداء لتقويم الانجاز وقياس التحسين والتطوير. |
| 4 | موافق | 372.4 | %69.0 | .575 | 3.45 | 4/ تهتم الشركة بتطبيق استراتيجيات تساعد في تحديد الاقسام التي تحتاج الى تحسين الاداء. |
| 7 | محايد | 553.8 | %66.6 | .636 | 3.33 | 5/ تحرص الشركة باستمرار على تصحيح الانحرافات في حال عدم المطابقة مع مؤشرات الاداء المتعددة. |
| 6 | محايد | 331.3 | %67.2 | .606 | 3.36 | 6/ تراعي الشركة باستمرار تطوير وتحسين منتجاتها. |
| 5 | محايد | 399.4 | %67.8 | .641 | 3.39 | 7/ تسعى الشركة باستمرار على مواكبة التطور في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة المرتبطة بعملها. |
| 8 | محايد | 481.9 | %65.4 | .587 | 3.27 | 8/ تتسم ادارة الشركة بالتكامل بين وحداتها فيما يختص بتحسين اداء الشركة. |
| 9 | محايد | 439.4 | %64.0 | .593 | 3.20 | 9/ تقوم ادارة الشركة باستخدام إجراءات ودورات عمل جديدة باستمرار لتحسين |

| الاداء. | | | | | | |
|---------|-------|-------|-------|------|------|--|
| 10 | محايد | 274.9 | %61.0 | .618 | 3.05 | 10/ يتم استغلال الموارد المالية والامكانيات المتاحة بالشركة بشكل يؤدي الى تنمية اداء الشركة. |
| | موافق | | %69.0 | .381 | 3.45 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (15/3/4) ما يلي:

1/ أشتمل البعد على (10) عبارات والتي جميعها اعتمدت لقياس أهمية المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية، ووفقا لمقياس ليكارد الخماسي نجد أن الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن هذا المحور تميل إلى الموافقة بمتوسط مرجح (3.45)، وإنحراف معياري (3.81)، وأهمية نسبية (%69.0).

2/ أما على مستوى فقرات المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية فقد حصلت العبارة رقم (1) (تحرص الشركة بالاستمرار على وجود خطة لتحسين اداء الاعمال لديها في رؤيتها واستراتيجيتها وأهدافها) على أعلى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة بمتوسط مرجح (3.96)، وإنحراف معياري (4.13). وأهمية نسبية (%79.2) وبلغت قيمة مربع كاي (153.1)، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (2) (توفر الشركة وباستمرار الموارد الكافية مثل (الموارد المالية والبشرية) لتنفيذ خطط التحسين والتطوير) وهي تميل الى الموافقة بمتوسط حسابي (3.83) وإنحراف معياري (4.70) وأهمية نسبية (%76.6) وبلغت قيمة مربع كاي (213.4).

3/ أما الفقرة رقم (10) (يتم استغلال الموارد المالية والامكانيات المتاحة بالشركة بشكل يؤدي الى تنمية اداء الشركة) فقد حصلت على أدنى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى المحايدة ومتوسط مرجح (3.05)، وإنحراف معياري (.618). وأهمية نسبية (%61.0) وبلغت قيمة مربع كاي (274.9).

المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية

وفيما يلي التوزيع التكراري للعبارات التي تقيس أهمية استمرارية الشركات الصناعية

جدول (16/3/4)

التوزيع التكراري والنسبي لعبارات المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية

| درجة الموافقة | | | | | | العبارة |
|----------------|-----------|-------|--------|-------------|----------------|--|
| لا أو افق بشدة | لا أو افق | محايد | أو افق | أو افق بشدة | التكرار النسبة | |
| | 2 | 46 | 159 | 15 | التكرار | 1/ هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها على المدى البعيد. |
| | %0.9 | %20.7 | %71.6 | %6.8 | النسبة | |
| - | 3 | 57 | 154 | 8 | التكرار | 2/ تعمل الشركة لتحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل. |
| - | %1.4 | %25.6 | %69.4 | %3.6 | النسبة | |
| 1 | 5 | 95 | 115 | 6 | التكرار | 3/ هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على المحافظة على عملائها وزيادة عددهم. |
| %0.5 | %2.3 | %42.7 | %51.8 | %2.7 | النسبة | |
| - | 10 | 124 | 83 | 5 | التكرار | 4/ تسعى إدارة الشركة إلى التطوير المستمر في مجال أعمالها وتعظيم حصتها في السوق. |
| - | %4.5 | %55.8 | %37.4 | %2.3 | النسبة | |
| 13 | 20 | 123 | 65 | 1 | التكرار | 5/ تقوم الشركة بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق دائماً بدون تأخير. |
| %5.9 | %9.0 | %55.3 | %29.3 | %0.5 | النسبة | |
| 5 | 28 | 138 | 50 | 1 | التكرار | 6/ تلتزم الشركة بمتطلبات كفاية راس المال لممارسة أنشطتها. |
| %2.3 | %12.6 | %62.1 | %22.5 | %0.5 | النسبة | |
| 9 | 45 | 129 | 38 | 1 | التكرار | 7/ تمتلك الشركة المعدات والآلات التي تتطلبها عملياتها التشغيلية. |
| %4.1 | %20.3 | %58.0 | %17.1 | %0.5 | النسبة | |
| - | 19 | 124 | 65 | 14 | التكرار | 8/ توجد أسواق رئيسية نشطة لنشاط الشركة. |
| - | %8.6 | %55.8 | %29.3 | %6.3 | النسبة | |
| - | 5 | 42 | 130 | 45 | التكرار | 9/ توجد ضمانات كافية لمواجهة المخاطر المرتبطة بالأنشطة. |
| - | %2.3 | %18.9 | %58.5 | %20.3 | النسبة | |
| 7 | 29 | 159 | 26 | 1 | التكرار | 10/ تقوم الشركة بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموماً بما يتناسب مع بيئة الأعمال. |
| %3.2 | %13.1 | %71.5 | %11.7 | %0.5 | النسبة | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

من خلال بيانات الجدول (16/3/4) يتضح الآتي:

1. يتبين من العبارة الأولى أن نسبة (78.4%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (هناك أمان

- وثقة بقدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها على المدى البعيد) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (0.9%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (20.7%).
2. يتبين من العبارة الثانية أن نسبة (73.0%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تعمل الشركة لتحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (1.4%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (25.6%).
3. يتبين من العبارة الثالثة أن نسبة (54.5%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على المحافظة على عملائها وزيادة عددهم) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (2.8%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (42.7%).
4. يتبين من العبارة الرابعة أن نسبة (39.7%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تسعى إدارة الشركة إلى التطوير المستمر في مجال أعمالها وتعظيم حصتها في السوق) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (4.5%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (55.8%).
5. يتبين من العبارة الخامسة أن نسبة (29.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تقوم الشركة بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق دائماً بدون تأخير) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (14.9%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (55.3%).
6. يتبين من العبارة السادسة أن نسبة (23.0%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تلتزم الشركة بمتطلبات كفاية راس المال لممارسة انشطتها) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (14.9%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (62.1%).
7. يتبين من العبارة السابعة أن نسبة (17.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تمتلك الشركة المعدات والآلات التي تتطلبها عملياتها التشغيلية) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (24.4%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (58.0%).
8. يتبين من العبارة الثامنة أن نسبة (35.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (توجد أسواق رئيسية نشطة لنشاط الشركة) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (8.6%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (55.8%).
9. يتبين من العبارة التاسعة أن نسبة (78.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (توجد ضمانات كافية لمواجهة المخاطر المرتبطة بالأنشطة) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (2.3%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (18.9%).
10. يتبين من العبارة العاشرة أن نسبة (12.2%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن (تقوم الشركة بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموماً بما يتناسب مع بيئة الأعمال) بينما غير الموافقون بلغت نسبتهم (16.3%) أما المحايدون بلغت نسبتهم (71.5%).

الإحصاء الوصفي لعبارات المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية:

فيما يلي جدول يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية وقيمة مربع كاي للعبارات التي تقيس البعد الأول وترتيبها وفقاً لإجابات المستقصى منهم.

جدول رقم (17/3/4)

الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية

| الترتيب | مستوى الموافقة | قيمة مربع كاي | الأهمية النسبية | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | العبارات |
|---------|----------------|---------------|-----------------|-------------------|----------------|--|
| 1 | موافق | 424.6 | %76.8 | .535 | 3.84 | 1/ هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها على المدى البعيد. |
| 2 | موافق | 583.7 | %75.0 | .554 | 3.75 | 2/ تعمل الشركة لتحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل. |
| 3 | موافق | 540.2 | %70.8 | .613 | 3.54 | 3/ هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على المحافظة على عملائها وزيادة عددهم. |
| 4 | محايد | 244.3 | %67.4 | .609 | 3.37 | 4/ تسعى إدارة الشركة إلى التطوير المستمر في مجال أعمالها وتعظيم حصتها في السوق. |
| 6 | محايد | 295.7 | %61.8 | .793 | 3.09 | 5/ تقوم الشركة بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق دائماً بدون تأخير. |
| 7 | محايد | 417.9 | %61.2 | .722 | 3.06 | 6/ تلتزم الشركة بمتطلبات كفاية راس المال لممارسة انشطتها. |
| 10 | محايد | 487.7 | %58.0 | .739 | 2.90 | 7/ تمتلك الشركة المعدات والآلات التي تتطلبها عملياتها التشغيلية. |
| 5 | محايد | 233.8 | %66.6 | .722 | 3.33 | 8/ توجد أسواق رئيسية نشطة لنشاط الشركة. |
| 8 | محايد | 320.9 | %59.4 | .695 | 2.97 | 9/ توجد ضمانات كافية لمواجهة المخاطر المرتبطة بالأنشطة. |
| 9 | محايد | 384.6 | %58.6 | .624 | 2.93 | 10/ تقوم الشركة بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموماً بما يتناسب مع بيئة الأعمال. |
| | محايد | | %65.6 | .415 | 3.28 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (17/3/4) ما يلي:

- 1/ أشتمل المحور على (10) عبارات والتي جميعها اعتمدت لقياس أهمية إستمرارية الشركة الصناعية، ووفقا لمقياس ليكارد الخماسي نجد أن الإتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن هذا المحور تميل إلى محايد بمتوسط مرجح (3.28)، وإنحراف معياري (415)، وأهمية نسبية (65.6%).
- 2/ أما على مستوى فقرات المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية فقد حصلت العبارة رقم (1) (هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها على المدى البعيد) على أعلى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى الموافقة بمتوسط مرجح (3.84)، وإنحراف معياري (535). وأهمية نسبية (76.8%) وبلغت قيمة مربع كاي (424.6)، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (2) (تعمل الشركة لتحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل) وهي تميل الى الموافقة بمتوسط حسابي (3.75) وإنحراف معياري (554). وأهمية نسبية (75.0%) وبلغت قيمة مربع كاي (583.7).
- 3/ أما الفقرة رقم (7) (تمتلك الشركة المعدات والآلات التي تتطلبها عملياتها التشغيلية) فقد حصلت على أدنى أهمية لدى أفراد عينة الدراسة وهي تميل الى محايد بمتوسط مرجح (2.90)، وإنحراف معياري (739). وأهمية نسبية (58.0%) وبلغت قيمة مربع كاي (487.7).

ثانياً: اختبار الفرضيات:

يعتبر هذا الجزء قاعدة أساسية تستند إليها الدراسات العلمية بشكل عام، والدراسة الحالية بشكل خاص، فمن خلال اختبار الفرضيات نحصل على النتيجة النهائية للدراسة وفيه يتم إثبات أو نفي الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة.

ولإثبات فرضيات الدراسة اعتمد الباحث على أسلوب الانحدار الخطي البسيط وهو دراسة للتوزيع المشترك لمتغيرين أحدهما متغير يقاس دون خطأ ويسمى متغير مستقل ويرمز له بالرمز x والآخر يأخذ قيمة تعتمد على قيمة المتغير المستقل ويسمى المتغير التابع ويرمز له بالرمز y .

الهدف من دراسة الانحدار هو إيجاد دالة العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع والتي تساعد في تفسير التغير الذي قد يطرأ على المتغير التابع (y) تبعاً لتغير في قيم المتغير المستقل (x). ومن خلال جداول الاختبار الخطي البسيط يتم القياس بالنظر إلى عدد من العوامل ويتم الإشارة إلى بعض الأمور مثل:

1- معنوية العلاقة أو الارتباط عن طريق المختصر (sig)، من خلال مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع الجدولية، وهذا يعني أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من الجدولية حيث تكون مستوى الدلالة ($\text{sig} < 0.05$).

2- حساب معامل الارتباط (R) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرين.

3- حساب معامل التحديد (R^2) لقياس مسؤولية المتغير المستقل في التغير الذي يحدث في المتغير التابع.

4- قيمة (t)، sig، تفرض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية)، وتقبل الفرضية البديلة إذا كانت ($\text{sig} < 0.05$)، وتقبل فرضية العدم إذا كانت ($\text{sig} > 0.05$).

وغرض الباحث معرفة العلاقات والأثر بين متغيرات الدراسة من خلال الفرضيات التالية:

❖ الفرضية الرئيسية الأولى:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية. ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الفرعية الثانية: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الفرعية الثالثة: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الفرعية الرابعة: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.

❖ الفرضية الرئيسية الثانية:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية. ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الفرعية الثانية: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الفرعية الثالثة: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الفرعية الرابعة: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

الفرضية الرئيسية الأولى:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية:

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المحاسبة الادارية الاستراتيجية كمتغير مستقل (X)، تحسين أداء الشركات

الصناعية اليمنية كمتغير تابع (Y_1)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (18/3/4)

العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|--------------------------|
| معنوية | .000 | 5.602 | 1.345 | B_0 |
| معنوية | .000 | 8.820 | .550 | B_1 |
| | | | .511 | معامل الارتباط (R^1) |
| | | | .261 | معامل التحديد (R^2) |
| النموذج المعنوي | | | 77.788 | إختبار (F) |
| $Y_1 = 1.345 + .550 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (18/3/4) كآتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود ارتباط طردي قوي ومؤثر معنوياً بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كمتغير مستقل، وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.511).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (.261) وهذه القيمة تدل على أن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لها دور بنسبة (26.1%)، في المتغير التابع تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.
3. (1.345) متوسط تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية عندما تكون أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تساوي صفرًا.
4. (.550) وتعني زيادة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وحدة واحدة يزيد من تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية (55.0%).
5. بلغت قيمة (F) (77.788) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.
6. بلغت قيمة (t) (5.602) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الرئيسية الأولى والتي نصت على (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين أداء الشركات

الصناعية اليمينية) قد تحققت.

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية.

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة) كمتغير مستقل (X)، (تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية) كمتغير تابع (Y₁)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (19/3/4)

العلاقة بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|----------------------------------|
| معنوية | .000 | 10.997 | 2.555 | B ₀ |
| معنوية | .000 | 3.893 | .223 | B ₁ |
| | | | .254 | معامل الارتباط (R ¹) |
| | | | .064 | معامل التحديد (R ²) |
| | | | 15.154 | إختبار (F) |
| | | | | النموذج المعنوي |
| $Y_1 = 2.555 + .223 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (19/3/4) كالاتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود ارتباط طردي ضعيف بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة كمتغير مستقل، وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.254).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (.064) وهذه القيمة تدل على ان أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة لها دور بنسبة (6.4%)، في المتغير التابع تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية.

3. (2.555) متوسط تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية عندما يكون أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساوي صفراً.

4. (223) وتعني زيادة أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وحدة واحدة يزيد من تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية (22.3%).

5. بلغت قيمة (F) (15.154) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.

6. بلغت قيمة (t) (10.997) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على: (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية) قد تحققت.

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية:

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب بطاقة الاداء المتوازن في تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب بطاقة الاداء المتوازن) كمتغير مستقل (X)، (تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية) كمتغير تابع (Y_1)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (20/3/4)

العلاقة بين استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|--------------------------|
| معنوية | .000 | 11.977 | 2.244 | B_0 |
| معنوية | .000 | 6.507 | .321 | B_1 |
| | | | .402 | معامل الارتباط (R^1) |
| | | | .161 | معامل التحديد (R^2) |
| | | | 42.336 | إختبار (F) |
| $Y_1 = 2.322 + .333 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (20/3/4) كآلاتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود إرتباط طردي ضعيف بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن كمتغير مستقل، وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (0.402).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (0.161) وهذه القيمة تدل على ان أسلوب بطاقة الاداء المتوازن لها دور بنسبة (16.1%)، في المتغير التابع تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.
 3. (2.244) متوسط تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية عندما يكون أسلوب بطاقة الاداء المتوازن يساوي صفراً.
 4. (0.321) وتعني زيادة أسلوب بطاقة الاداء المتوازن، وحدة واحدة يزيد من تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية (32.1%).
 5. بلغت قيمة (F) (42.336) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.
 6. بلغت قيمة (t) (11.977) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.
- مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على: (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية) قد تحققت.

ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب

إدارة الجودة الشاملة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية:

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب إدارة الجودة الشاملة) كمتغير مستقل (X)، (تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية) (Y_1)، كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (21/3/4)

العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|--------------------------|
| معنوية | .000 | 10.482 | 2.218 | B_0 |
| معنوية | .000 | 5.881 | .304 | B_1 |
| | | | .369 | معامل الارتباط (R^1) |
| | | | .136 | معامل التحديد (R^2) |
| | | | 34.581 | إختبار (F) |
| $Y_1 = 2.218 + .304 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (21/3/4) كالاتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود إرتباط طردي ضعيف بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة كمتغير مستقل، وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (.369).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (.136) وهذه القيمة تدل على ان أسلوب بطاقة الاداء المتوازن لها دور بنسبة (13.6%)، في المتغير التابع تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.
3. (2.218) متوسط تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية عندما يكون أسلوب إدارة الجودة الشاملة يساوي صفراً.
4. (.304) وتعني زيادة أسلوب إدارة الجودة الشاملة، وحدة واحدة يزيد من تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية (30.4%).
5. بلغت قيمة (F) (34.581) بمستوى دلالة ($sig < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.
6. بلغت قيمة (t) (10.482) بمستوى دلالة ($sig < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين

المتغيرين.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على : (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية) قد تحققت.

رابعاً: الفرضية الفرعية الرابعة:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية:

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب التكلفة المستهدفة) كمتغير مستقل (X)، (تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية) كمتغير تابع (Y_1)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (22/3/4)

العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|---------|--------------------|------------|------------------------|--------------------------|
| معنوية | .000 | 12.449 | 1.993 | B_0 |
| معنوية | .000 | 9.216 | .421 | B_1 |
| | | | .528 | معامل الارتباط (R^1) |
| | | | .279 | معامل التحديد (R^2) |
| | | | 84.941 | إختبار (F) |
| | | | $Y_1 = 1.993 + .421 X$ | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (22/3/4) كالاتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود ارتباط طردي قوي ومؤثر معنوياً بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة كمتغير مستقل، وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.528).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (.279) وهذه القيمة تدل على ان أسلوب التكلفة المستهدفة لها دور بنسبة (27.9%)، في المتغير التابع تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية.
3. (1.993) متوسط تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية عندما يكون أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفراً.

4. (421). وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة، وحدة واحدة يزيد من تحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية (42.1%).

5. بلغت قيمة (F) (84.941) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.

6. بلغت قيمة (t) (12.449) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على: (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمينية) قد تحققت.

الفرضية الرئيسية الثانية:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستمارية الشركات الصناعية اليمينية.

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية وإستمارية الشركات الصناعية اليمينية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية كمتغير مستقل (X)، وإستمارية الشركات الصناعية اليمينية كمتغير تابع (Y_1)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (23/3/4)

العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستمارية الشركات الصناعية اليمينية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|--------------------------|
| معنوية | .000 | 5.141 | 1.426 | B_0 |
| معنوية | .000 | 6.708 | .483 | B_1 |
| | | | .412 | معامل الارتباط (R^1) |
| | | | .170 | معامل التحديد (R^2) |
| | | | 44.998 | إختبار (F) |
| $Y_1 = 1.426 + .483 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (23/3/4) كالآتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود إرتباط طردي ضعيف ومؤثر معنوياً بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كمتغير مستقل، وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (0.412).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (0.170) وهذه القيمة تدل على ان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لها دور بنسبة (17.0%)، في المتغير التابع إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
 3. (1.426) متوسط استمرارية الشركات الصناعية اليمنية عندما تكون أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تساوي صفراً.
 4. (0.483) وتعني زيادة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وحدة واحدة يزيد من تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية (48.3%).
 5. بلغت قيمة (F) (44.998) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.
 6. بلغت قيمة (t) (5.141) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.
- مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الرئيسية الثانية والتي نصت على (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية) قد تحققت.

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية:

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة في إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة) كمتغير مستقل (X)، وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية (Y₁)، كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (24/3/4)

العلاقة بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|----------------------------------|
| معنوية | .000 | 9.450 | 2.410 | B ₀ |
| معنوية | .000 | 3.427 | .216 | B ₁ |
| | | | .225 | معامل الارتباط (R ¹) |
| | | | .051 | معامل التحديد (R ²) |
| | | | 11.741 | إختبار (F) |
| | | | | النموذج المعنوي |
| $Y_1 = 2.410 + .216 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (24/3/4) كالآتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود إرتباط طردي ضعيف بين أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة كمتغير مستقل، وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الإرتباط (.225).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (.051) وهذه القيمة تدل على ان أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة لها دور بنسبة (5.1%)، في المتغير التابع إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
3. (2.410) متوسط إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية عندما يكون أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساوي صفراً.
4. (.216) وتعني زيادة أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وحدة واحدة يزيد من إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية (21.6%).

5. بلغت قيمة (F) (11.741) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.

6. بلغت قيمة (t) (9.450) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص: (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكاليف المبنى على أساس الأنشطة وإستمارة الشركات الصناعية اليمنية) قد تحققت.

ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وإستمارة الشركات الصناعية اليمنية:

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب بطاقة الاداء المتوازن في إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب بطاقة الاداء المتوازن) كمتغير مستقل (X)، (إستمارة الشركات الصناعية اليمنية) كمتغير تابع (Y_1)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (25/3/4)

العلاقة بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن وإستمارة الشركات الصناعية اليمنية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|--------------------------|
| معنوية | .000 | 10.450 | 2.201 | B_0 |
| معنوية | .000 | 5.160 | .286 | B_1 |
| | | | .329 | معامل الارتباط (R^1) |
| | | | .108 | معامل التحديد (R^2) |
| | | | 26.630 | إختبار (F) |
| $Y_1 = 2.201 + .286 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (25/3/4) كالاتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود إرتباط طردي ضعيف بين أسلوب بطاقة الاداء المتوازن كمتغير مستقل، وإستمارة الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.329).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (0.108). وهذه القيمة تدل على ان أسلوب بطاقة الاداء المتوازن لها دور بنسبة (10.8%)، في المتغير التابع إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
 3. (2.201) متوسط إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية عندما يكون أسلوب بطاقة الاداء المتوازن يساوي صفرًا.
 4. (0.286) وتعني زيادة أسلوب بطاقة الاداء المتوازن، وحدة واحدة يزيد من إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية (28.6%).
 5. بلغت قيمة (F) (26.630) بمستوى دلالة ($sig < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.
 6. بلغت قيمة (t) (10.450) بمستوى دلالة ($sig < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.
- مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على : (هنالك علاقة طردية ذات دلالة احصائية بين استخدام أسلوب بطاقة الاداء المتوازن إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية) قد تحققت.

ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين إستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية:

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب إدارة الجودة الشاملة في إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب إدارة الجودة الشاملة) كمتغير مستقل (X)، (إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية) كمتغير تابع (Y_1)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (26/3/4)

العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|----------------------------------|
| معنوية | .000 | 9.056 | 2.133 | B ₀ |
| معنوية | .000 | 4.897 | .282 | B ₁ |
| | | | .314 | معامل الارتباط (R ¹) |
| | | | .098 | معامل التحديد (R ²) |
| | | | 23.985 | إختبار (F) |
| النموذج المعنوي | | | | |
| $Y_1 = 2.133 + .282 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (26/3/4) كآتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود ارتباط طردي ضعيف بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة كمتغير مستقل، إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.314).
 2. بلغت قيمة معامل التحديد (.098) وهذه القيمة تدل على ان أسلوب إدارة الجودة الشاملة لها دور بنسبة (9.8%)، في المتغير التابع إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
 3. (2.133) متوسط إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية عندما يكون أسلوب إدارة الجودة الشاملة يساوي صفرًا.
 4. (.282) وتعني زيادة أسلوب إدارة الجودة الشاملة، وحدة واحدة يزيد من إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية (28.2%).
 5. بلغت قيمة (F) (23.985) بمستوى دلالة ($sig < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود تجانس وتباين بين المتغيرين.
 6. بلغت قيمة (t) (9.056) بمستوى دلالة ($sig < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.
- مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على: (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية) قد تحققت.

رابعاً: الفرضية الفرعية الرابعة:

هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

والهدف من وضع هذه الفرضية بيان دور أسلوب التكلفة المستهدفة في إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، وللتحقق من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن (أسلوب التكلفة المستهدفة) كمتغير مستقل (X)، (إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية) كمتغير تابع (Y_1)، وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول (27/3/4)

العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية

| التفسير | الوزن النسبي (Sig) | اختبار (T) | معامل الانحدار | |
|------------------------|--------------------|------------|----------------|--------------------------|
| معنوية | .000 | 11.156 | 2.113 | B_0 |
| معنوية | .000 | 6.214 | .336 | B_1 |
| | | | .386 | معامل الارتباط (R^1) |
| | | | .149 | معامل التحديد (R^2) |
| | | | 38.612 | إختبار (F) |
| النموذج المعنوي | | | | |
| $Y_1 = 2.113 + .336 X$ | | | | |

المصدر: إعداد الباحث، من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ويمكن تفسير نتائج الجدول (27/3/4) كالآتي:

1. أظهرت نتائج التحليل وجود إرتباط طردي ضعيف بين أسلوب التكلفة المستهدفة كمتغير مستقل، إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (.386).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (.149) وهذه القيمة تدل على ان أسلوب التكلفة المستهدفة لها دور بنسبة (14.9%)، في المتغير التابع إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
3. (2.113) متوسط إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية عندما يكون أسلوب التكلفة المستهدفة يساوي صفرًا.
4. (.336) وتعني زيادة أسلوب التكلفة المستهدفة، وحدة واحدة يزيد من إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية (33.6%).
5. بلغت قيمة (F) (38.612) بمستوى دلالة ($sig < 0.05$) مما يشير إلى معنوية النموذج ووجود

تجانس وتباين بين المتغيرين.

6. بلغت قيمة (t) (11.156) بمستوى دلالة ($\text{sig} < 0.05$) توضح الدلالة الإحصائية وقوة العلاقة بين المتغيرين.

مما سبق يستنتج الباحث أن الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على: (هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية). قد تحققت.

الخاتمة

وتشتمل على:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات.

تتضمن الخاتمة مناقشة ما توصل اليه الباحث من نتائج واستنتاجات وتوصيات، والتي تساعد على بيان واقع دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية من خلال عينة الدراسة، ووظيفة تلك الأساليب المستخدمة في الدراسة والتي من خلالها يمكن سد الفجوة في تطبيق الأساليب التقليدية، والتي أصبح استخدامها ضرورة مترتبة على جميع الشركات في ظل المنافسة الشديدة والتي تشهد الأسواق محلياً وعالمياً، كما من شأن تلك الأساليب أن تعمل مع بعضها البعض بصورة متزامنة ليتولد عنها منافع تعود على تلك الشركات، كما وتقدم النتائج مؤشرات إلى الجهات ذات العلاقة المشرفة على قطاع التجارة والصناعة في اليمن على تنظيم هذا القطاع، وواقع الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية والتي تستخدمها الشركات الصناعية اليمنية، وكذلك الأمر إلى الجهات الأكاديمية.

أولاً: النتائج

من خلال نتائج الدراسة النظرية والميدانية توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

❖ نتائج عملية تحليل البيانات: أظهرت نتائج تحليل البيانات الشخصية لإدارة الشركات

الصناعية اليمنية محل الدراسة ما يلي:

1. أن نسبة (45.5%) تقع اعمارهم في الفئة العمرية بين (30 وأقل من 40 سنة) وتعد نتيجة منطقية كون عينة البحث كانت ممثلة من مدرء الادارات ورؤساء الأقسام والموظفين، إي أن أكثر أفراد عينة الدراسة يقعون ضمن تلك الفئة، وجاء في المرتبة الثانية الفئة العمرية من (40 سنة فأكثر) وبنسبة (31.5%) وتدل هذه الفئة إلى حاجة الشركات، كلما ارتفعتا في المستويات الإدارية تتطلب ضرورة توافر ذوي النضج والخبرة والدراية المطلوبة لشغل هذه المناصب، وجاء في المرتبة الأخيرة الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) وبنسبة (23.8%)، ويدل ذلك على انه من المنطق أن يشغل تلك الإدارات والأقسام أشخاص لا تزيد أعمارهم عن 30 سنة وتدل تلك النسبة عن تطعيم الإدارة بالكوادر الشابة.

2. إن نسبة (53.6%) من المبحوثين هم من حملة شهادة البكالوريوس وأن ما نسبته (33.8%) من إجمالي المبحوثين من حملة (الدبلوم العالي+ الماجستير+ الدكتوراه) وبما نسبته (12.6%) من المبحوثين من حملة شهادة الدبلوم بعد الثانوية وأقل من ذلك، ويتضح للباحث أن هذه الشركات

تعطي أهمية كبيرة للموارد البشرية المؤهلة في السلم الإداري من ذوي المؤهلات الجامعية ويدل ذلك من خلال إرتفاع نسبة تواجدها في هذه الشركات.

3. إن نسبة (25.6%) من المبحوثين في وظيفة رئيس قسم وما نسبته (16.7%) من المبحوثين يشغل مدير إدارة وهي الوظائف التي تساعد في الرفع للإدارة العليا التي تقع على عاتقها رسم الممارسات الإستراتيجية.

4. إن نسبة (61.1%) من المبحوثين خبراتهم بين (5 سنوات وأقل من 15 سنة) بينما الذين تزيد خدمتهم عن (15 سنة) كانت نسبتهم (9%) ويعزو الباحث ذلك أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة يمتلكون سنوات متوسطة من الخدمة في هذه الشركات.

❖ **من خلال قياس متغيرات الدراسة:** أظهرت نتائج قياس متغيرات الدراسة لإدارة الشركات الصناعية اليمنية محل الدراسة ما يلي:

1. إن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإدارية الإستراتيجية له إرتباط طردي في تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية محل الدراسة، واتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع دراسة (Azzouz Elhamma & Zhang Yifei, 2013م) ودراسة (Charaf & Rahmouni, 2014) والتي أثبتت وجود علاقة إرتباط إيجابية بين استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء، واختلفت مع دراسة (نوبلي, 2015م) والتي اثبتت أنها لا توجد علاقة إرتباط بين أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء.
2. تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية له إرتباط طردي في إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية محل الدراسة.
3. أظهرت نتيجة الدراسة عن وجود علاقة إرتباط طردية بين تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية محل الدراسة.
4. إن تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن يساعد في إستمرارية الشركات الصناعية اليمنية من خلال وجود علاقة إرتباط فيما بينهم، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (محمد نسمان, 2017م) والتي اثبتت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الاداء المتوازن والإستمرارية.

5. إن استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة ساهم في تحسين أداء الشركات الصناعية اليمنية، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (عبدالناصر وآخرون، 2016م) التي توصلت إلى أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة يساعد في تحسين الأداء.
6. إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في نمو وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Sabarh, 2018) والتي توصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة والإستمرارية.
7. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الغير المباشرة في الشركات الصناعية اليمنية، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (محمد عثمان، 2017م) ودارسة (هبة، 2017) التي توصلتا إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في تخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة.
8. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي مناسب في الشركات الصناعية اليمنية، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (عزة، 2018م) والتي أكدت على أن تطبيق أسلوب ABC يساعد في تعزيز المركز التنافسي في الشركات الصناعية، وكذلك مع دراسة (البنى، 2017) والتي توصلت إلى أن أسلوب التكاليف على أساس النشاط يساهم في دعم الميزة التنافسية، واختلفت هذه النتيجة مع دراسة (مجدي، 2011) والتي توصلت إلى أن أسلوب ABC لا يساهم في دعم الميزة التنافسية.
9. تطبيق بطاقة الأداء المتوازن تساعد في قياس وتقويم الأداء الشامل للشركات الصناعية اليمنية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (نجوى، 2018م) والتي توصلت إلى أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يساعد في تقويم أداء المؤسسات الاقتصادية.
10. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية اليمنية، واتفقت هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (محمد عثمان، 2017) والتي اكدت على وجود علاقة ارتباط ايجابية بين استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم الميزة التنافسية.
11. تحرص الشركات الصناعية اليمنية بالاستمرار على وجود خطة لتحسين اداء الاعمال لديها في رؤيتها واستراتيجيتها وأهدافها، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (عبد الناصر وآخرون، 2016م) والتي

توصلت إلى ضرورة الإستمرار في تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة لما له من تأثير على الأداء في الشركات.

12. تعمل الشركات الصناعية اليمنية بأمان وثقة لتحديد الإتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل والإستمرار في أعمالها على المدى البعيد، وهذا ما اتفقت اليه أيضاً دراسة (علوية، 2021م) والتي توصلت الى أن وجود ثقة بين ملاك الشركات والادارة يسهم من خلالها تطوع الشركات للإستمرار في الأعمال على المدى البعيد.

13. تلتزم الشركات الصناعية اليمنية بمتطلبات كفاية راس المال لممارسة انشطتها، كما ان لها أسواق رئيسية نشطة لنشاطا. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (أشرف، 2018م) التي أثبتت على أن العوامل المالية لها تأثير على الإستمرارية، وكذلك دراسة (علوية، 2021م) والتي توصلت الى وجود اسواق رئيسية نشطة تدعم مقدره الشركة التنافسية وزيادة ربحيتها.

14. لدى إدارة الشركات الصناعية اليمنية الوعي بأهمية تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة ونتائجها المحققة للتطوير المستمر وتحسين الأداء. وقد أتفقت هذه النتيجة مع دراسة (مروة، 2019م) والتي توصلت إلى أن المنشآت الصناعية المصرية تهتم بتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة، بينما اختلف مع دراسة (مجدي، 2011م) والتي توصلت إلى أن غالبية الشركات الصناعية في الأردن لا تهتم بتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة من خلالها دراسة أبعاد الجودة.

15. تطبيق اسلوب إدارة الجودة الشاملة يحقق الميزة التنافسية مما يؤدي الى استمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

16. تسعى الشركات الصناعية اليمنية إلى تحسين منتجاتها بشكل مستمر .

17. تهتم الشركات الصناعية اليمنية بتطبيق الاستراتيجيات التي تساعد في تحديد الاقسام التي تحتاج إلى تحسين الاداء، كما انها تحرص على معالجة الانحرافات.

ثانياً: التوصيات:

على ضوء نتائج الدراسة الميدانية أوصت الدراسة بالتوصيات التالية:

1. العمل على توفير كوادر مؤهلة لتطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية.
2. اهتمام الشركات الصناعية اليمنية بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لدورها في تحسين الاداء والنمو والإستمرارية.
3. وضع إستراتيجية واضحة لإستغلال الطاقات العاطلة في الشركات الصناعية اليمنية حتى يتم الاستفادة القصوى منها.
4. السعي لربط أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية بالأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية اليمنية.
5. ضرورة توفير المعدات والآلات التي تتطلبها العمليات التشغيلية حتى تتمكن الشركة من الاستمرارية والتطور.
6. ضرورة العمل على تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة لدورة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
7. تعزيز الإعتماد على أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لدورة الايجابي في تحسين الأداء واستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
8. ضرورة إستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة لدورة في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.
9. زيادة الوعي بأهمية تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة للتطوير المستمر وتحسين الأداء في الشركات الصناعية اليمنية.

10. تعزيز الثقة والأمان لدى الشركات الصناعية اليمنية لتحديد الإتجاهات المستقبلية للأداء للأفضل والإستمرار في أعمالها للمدى البعيد.

11. تعزيز إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لما له من اهمية في عملية تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية اليمنية.

12. الإستمرار في تبني الشركات الصناعية اليمنية لثقافة الجودة الشاملة لما له من دور ايجابي في تحقيق الاهداف الاستراتيجية لتلك الشركات.

13. تعزيز تطبيق أسلوب التكلفة المستهدف ليسهم في تحسين الميزة التنافسية للشركات الصناعية اليمنية

14. ضرورة إستغلال الموارد المالية والإمكانات المتاحة في هذه الشركات بشكل يؤدي إلى تنمية وتحسين اداء الشركة.

ثالثاً: مقترحات لبحوث مستقبلية:

1. أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المبنية على أساس عملي في دعم الميزة التنافسية وإستمرارية المنشآت الصناعية اليمنية.

2. دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تعزيز الأداء والربحية للمنشآت الصناعية اليمنية.

3. دور التحليلي الاستراتيجي للتكلفة في زيادة الإنتاج وإستمرارية المنشآت الصناعية اليمنية.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم:

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب: -

- القرآن الكريم
- إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة و تقييم الأداء، عمان الاردن، دار جريز، الطبعة الاولى، 2013م.
- أحمد الظاهر ، ومحمد ابو نزار ، المحاسبة الادارية ، القدس ، جامعة القدس المفتوحة ، الشركة العربية المتحدة للتوزيع والنشر ، 2009م.
- أحمد القطامين ، الادارة الاستراتيجية ونماذج تطبيقية ، عمان ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، 2012م.
- أحمد محمد ، التحليل المالي ، القاهرة ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، 2014م.
- أسعد حميد العلي ، الادارة المالية الاسس العلمية والتطبيقية ، الاردن ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2010م.
- أسما عيل السيد ، الادارة الاستراتيجية ، الاسكندرية ، جامعة الاسكندرية كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية للطباعة والنشر ، 1998م.
- الامام أحمد بن عبدالحليم بن تيمية ، كتاب نظرية العقد ، بيروت ، دار المعرفة للطباعة والنشر ، بدون تاريخ.
- الهواري وآخرون ، الادارة المالية ، القاهرة ، مكتبة عين شمس ، 1988م.
- أمين السيد أحمد لطفي ، مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، القاهرة و دار الكتاب الكبرى ، 2003م.
- إيمان الحيازي ، أدوات التحليل المالي ، دار المعرفة للطباعة والنشر ، 2016م.
- جليلة حسن حسنين، دراسات في التنمية السياحية، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م.

- جمعة وآخرون ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، عمان الاردن ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001م.
- حسين القاضي ، نظرية المحاسبة ، سوريا دمشق ، مطابع مؤسسة الوحدة ، 1980م.
- حسين مصطفى هلالى وآخرون ، التخطيط الاستراتيجي لتطوير اداء المؤسسات ، القاهرة ، السحاب للنشر والتوزيع ، 2009م.
- دريد كامل ال شيب ، مقدمة في الادارة المالية المعاصرة ، الاردن ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2007م.
- رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير - دراسة معمقة في نظرية المحاسبة ، عمان الاردن ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2006م.
- رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ، عمان ، مكتبة دار الثقافة للطباعة والنشر ، ط1 ، 1998م.
- زغدار أحمد ، المنافسة - التنافسية والبدائل الاستراتيجية، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع، 2011م.
- زينب محمد محرم ، ومحمد محمود اليابلي ، المحاسبة الادارية ، مصر ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2012م .
- سونيا محمد البكري، إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002م.
- سيد عطا الله السيد ، النظرية المحاسبية الحديثة ، الاردن ، عمان ، دار الرابية للنشر والتوزيع ، 2009م.
- طاهر محسن منصور الغالبي ، وائل محمد صبحي ادريس ، الإدارة الاستراتيجية، منظور منهجي متكامل، طبعة 1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2007م.
- عباس مهدي الشيرازي ، النظرية المحاسبية ، الكويت ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، 1990م.
- عبدالباري ابراهيم درة، تكنولوجيا الاداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة ، 2003م.

- عبدالحكيم أحمد الخزامي ، تكنولوجيا الاداء من التقييم الى التحسين : تحسين الاداء ، سلسلة الادارة المعاصرة ، اقرأ ، تدريب ، مكتبة ابن سينا ، القاهرة مصر ، 1991م.
- عبدالحميد عبدالمطلب عبدالحميد ، الديون المتعثرة والازمة المالية المصرفية العالمية ، الاسكندرية ، دار الجامعة ، 2002م.
- عبدالرحيم محمد ،إدارة إستمرارية الأعمال ، الإسكندرية ، دار الجامعة للنشر ، 2007م.
- عبدالسلام أبو قحف ، كيف تسيطر على الاسواق - تعلم من التجربة اليابانية ، الدار الجامعة ، مصر ، الاسكندرية ، 2003م.
- عبدالفتاح الصحن وعمر حسين ، دراسات في المحاسبة المالية ، الاسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، 1997م .
- عبدالمجيد قدي، الإقتصاد البيئي، الجزائر: دار الخلدونية، 2010م.
- عبدالوهاب نصر علي ، وشحاته السيد شحاته ، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2007م.
- عصام فهد العربي ، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، عمان ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2003م.
- علي السلمي ، ادارة التميز ، دار غريب للنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2002م.
- علي الشريف ، الادارة المعاصرة ، القاهرة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ، 2000م.
- علي فهمي ، نظم دعم واتخاذ القرار والانظمة التركيبية ، القاهرة ، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 2004م.
- عمر أحمد عثمان المقلي، الإدارة الإستراتيجية ، الخرطوم ، مطابع العملة ، 2002 م.
- عمر وصفي عقيلي ، المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة، وجهة نظر، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2001م.
- الفاتح الامين عبدالرحمن ، حسين محمد الطاهر ، المحاسبة المالية مدخل علمي - اساليب علمية ، الخرطوم مكتبة الرشيد للنشر والتوزيع ، 2015م.
- فتحي أحمد ذياب عواد ، إدارة الاعمال ووظائف المدير في المؤسسات المعاصرة ، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2012م.
- فلاح حسن عدي الحسيني، الإدارة الإستراتيجية ، عمان ، دار وائل للنشر ، 2000 م.

- فؤاد محمد الليثي ، مدخل معاصر ط2, القاهرة ، دار النهضة العربية ، 2002م.
- قاسم نايف علوان المحياوي ، إدارة الجودة في الخدمات، دار الشروق، عمان، 2006م.
- كمال عبدالغني مرسي ، الخروج من فخ العولمة ، المكتب الجامعي ، مصر ، الاسكندرية ، 2002م.
- لستراي هيتجر ، وسيرج مالتولتس ، المحاسبة الادارية (ترجمة : أحمد محمد حجاج) ، 1986م.
- ليلي محمد لطفي حسن مرعي، المحاسبة الاستراتيجية ، القاهرة ، مصر، المكتبة العصرية، 2004م.
- مالكوم سميث ، طرق البحث في المحاسبة ، تعريب عبيد بن سعيد المطيري ، و شاهر فلاح العرود ، الرياض دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2014م .
- مأمون سليمان الدرادكة ، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء ، عمان، الأردن، 2008م.
- محفوظ جودة وآخرون ، منظمات الأعمال : المفاهيم والوظائف ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2012م.
- محمد أحمد عوض، الإدارة الإستراتيجية الأصول والأسس العلمية ، القاهرة: الدار الجامعية، 2003م.
- محمد الفيومي محمد وآخرون ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، القاهرة ، المكتب الجامعي الحديث للنشر ، 2011م .
- محمد سويدان، إشكالية القدرات التنافسية في ظل تحديات العولمة، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م.
- محمد عبدالفتاح العشماوي ، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث ، الاردن ، عمان ، الطبعة الاولى ، دار اليازوري للطباعة والنشر الطبعة الاولى ، 2011م.
- مدحت أبو النصر، الأداء الاداري المتميز، المجموعة العربية للنشر، القاهرة ، 2009م.
- مصطفى كمال السيد طايل ، معايير الجودة الشاملة - إدارة، إحصاء، اقتصاد، مقدمة من إدارة ، الجودة الشاملة الإنتاج والعمليات والخدمات، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1 ، 2009م.

- مفلح محمد عقل ، مقدمة في الادارة المالية والتحليل المالي ، الاردن عمان ، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، 2009م.
 - مكرم عبدالمسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية - الاصاله المعاصرة ، مصر ، المنصورة ، المكتبة العصرية ، الطبعة الثالثة ، 2007م.
 - مكرم عبدالمسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية مدخل معاصر ، جامعة المنصورة ، المكتبة العصرية الطبعة الرابعة ، 2020م.
 - نادية العارف، التخطيط الاستراتيجي والعولمة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002 م.
 - نبيل محمد مرسي وأحمد عبد السلام سليم ، الإدارة الاستراتيجية ، الإسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث ، 2007م.
 - وليد ناجي الحياي ، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى نجاح المنشآت الاقتصادية ، دار المسيرة للنشر ، 2015م.
- 2. المجالات العلمية: -**
- ابتهاج اسماعيل يعقوب ، استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية : دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق ، الجامعة المستنصرية ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد ، العدد 106 ، 2016م.
 - أحمد حلمي جمعة ، دور اساليب تنقيب البيانات في تطوير تقييم المدقق لتقرير الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية ، القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتامين ، العدد 77 ، 2010م.
 - أحمد دحدوح ، مسؤولية مدقق الحسابات في ابداء الرأي حول قدرة المنشأة على الإستمرارية كمنشأة مستمرة وتقييم سياسات الادارة بين الحكم المهني والرأي الفني، فلسطين: رام الله، المؤتمر المهني الدولي الاول، تدقيق الحسابات مسؤولية وانتماء، 2012م.
 - أسماء سهيل نجم ، الإفصاح المحاسبي في التقارير للشركات المساهمة العراقية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة تكريت ، المجلد1، العدد41، 2018م.
 - أسماء عيل التكريتي ، أثر مدخل الانشطة في تحقيق استراتيجية المنظمة ، مجلة الدراسات العليا ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2008م.

- ثائر صبري محمود الغبان , المنهجية الداعمة لاستعمال اليات تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها , بغداد , مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية , العدد الرابع والثلاثون , 2013م.
- جبر ابراهيم الداعور , الاساليب الحديثة لإدارة التكلفة واثرها في تحسين معايير التصنيف الائتماني للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين , مجلة الفكر المحاسبي , كلية التجارة جامعة عين شمس , العدد 2 , 2013م.
- جلييلة عيدان حليحل , حسين صالح كريم , دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الاستمرارية , بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي نقابة المحاسبين والمدققين , مجلة المحاسبة للعلوم المحاسبية والتدقيقية , المجلد 23 , العدد 45 , 2016م.
- حسن شلقامي محمود , دراسة تحليلية لادوات دعم كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن تقييم استمرارية المنشأة , اكااديمية السادات للعلوم الادارية مركز الاستثمارات والبحوث والتطوير , مجلة البحوث الادارية , العدد 2 , القاهرة , 2016م.
- حسن عيسى أبو حمام, أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في البورصة وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات, القاهرة: جامعة عين شمس, كلية التجارة, مجلة الفكر المحاسبي, العدد 3 , 2013م.
- حمدي شحدة زغرب , وامل بدر ابو حويله , مدى استخدام مقاييس الاداء المالية وغير المالية في ظل بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة , مجلة جامعة فلسطين للأبحاث , العدد 3 , 2012م.
- خالد القطيني , ومرفت المصري , تأثير تقارير المحاسبة الادارية على تحسين أداء المنشآت في ضوء البيئة الصناعية الحديثة , دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السورية , مجلة كلية الادارة والاقتصاد , جامعة الموصل , العدد 106 , المجلد 34 , 2012م.
- خالد القطيني , دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية "بردى" , مجلة تنمية الرافدين العدد 108 مجلد 34 , كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل, 2012م.

- خالد القطيني وآخرون, دور المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الادارية في دعم استمرارية المنشآت باستخدام أسلوب سلسلة القيمة : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان , الاردن , عمان , مركز البحث وتطوير الموارد البشرية , مجلة رماح للبحوث والدراسات, العدد 40 , 2020م.
- سجي فتحي محمد الطائي, الرسملة المصرفية في تعزيز القدرة التنافسية، تكريت: جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19 ، 2010 م .
- سماسم كامل موسى إبراهيم جادو، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية - دراسة ميدانية، القاهرة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، العدد 2، 2005م.
- صلاح محمد عمران , المحاسبة الادارية ودعم الميزة التنافسية مدخل التوجه بالسوق , القاهرة , كلية التجارة , مجلة البحوث التجارية المعاصرة , المجلد 19 , العدد 1 , 2008م.
- طارق عبدالمتعال حماد , دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية المتوازنة للشركة , جامعة عين شمس , كلية التجارة , مجلة الفكر المحاسبي , العدد 2 , 2003م.
- عباس نوار الموسوس, سجاد مهدي الغرباوي, استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الانتاج الرشيق وتقويم أداء الوحدات الاقتصادية, مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية , العدد 17, العراق, 2015م.
- عبدالعال مصطفى أبو الفضل، قياس مدى تطبيق أدوات (أساليب) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية، القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، المجلد 20 ، العدد 1، 2016م.
- عبدالملك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الانسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة , 2001م.
- عبدالناصر ابراهيم نور , وعبدالعزيز احمد الشرباتي , ومحمد محمود النحوي , أثر ادارة الجودة الشاملة وتقنيات ادارة التكلفة في تحسين الاداء في الشركات المساهمة العامة الاردنية , مجلة رؤى استراتيجية , المجلد الثالث , العدد 12, مركز الامارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية , الامارات العربية المتحدة , 2016م.

- عزيزة علي السيد، تنمية القدرة التنافسية للصناعات المصرفية، الزقازيق: جامعة الزقازيق ، المؤتمر العلمي الثالث بعنوان إدارة التنمية لمصر في ظل التحولات العالمية ، الفترة 7 - 8 نوفمبر 2000م.
- علاء أحمد حسين ، وأحمد ميسون عبدالله احمد ، قياس أداء جامعة الموصل باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، دراسة حالة ، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 28 ، المجلد السابع، ايار 2011 م.
- علي عباس كريم ، فرض الإستمرارية وإمكانية إستخدام بعض المؤشرات المالية للإبلاغ عن التعثر المالي في الشركات العامة، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المثنى ، المجلد6، العدد 2، 2016م.
- علي مسغوني ، البعد الاستثماري للكفاءات ودورة في تحسين اداء المؤسسات ، الجزائر ، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، العدد5 ، 2014م.
- عمر شريقي ، التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة بين مسؤولية المدقق والادارة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 570 ، جامعة محمد خضيرة بسكرة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ، العدد 19 ، 2016م.
- غالب نصر مصطفى تمر ، مدى مسؤولية المراجع عن تقييم فرض الاستمرارية ، القاهرة ، جامعة الازهر ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 2 ، 2004م.
- غسان فلاح المطارنة ، مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية ، القاهرة ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة التجارة للدراسات المالية والتجارية ، المجلد 1 ، العدد 3، 2001م.
- فداء عدنان عبيد ، جودة الارباح وتأثيرها في القوائم المالية ، جامعة بغداد ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الثامن والاربعون 2016م.
- فضل الله برير جعفر ، بشير بكري عقيب ، دور أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية ، مجلة كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا ، العدد 2 ، 2018م.
- فلاح هادي صالح عجاج، والهادي آدم محمد إبراهيم، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في قياس وتحديد تكلفة المنتجات الصناعية في العراق ، الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، المجلد 30 ، العدد 3 ، 2018م.

- فهد حمد السعدون , دور البرامج التخصصية في تحسين اداء العاملين في هيئة التحقيق والادعاء بمنطقة الرياض ,مجلة جامعة نايف العربية , المملكة العربية السعودية , 2013م.
- ماهر درغام , مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة ABC في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة دراسة ميدانية , فلسطين , غزة , مجلة الجامعة الاسلامية سلسلة العلوم الانسانية, 2007م.
- مجبور جابر محمود النمري , خلود عدنان موسى التمبكتي , دراسة تحليلية لمدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة في المنشآت الصناعية السعودية , مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , الاسكندرية , جامعة الاسكندرية , العدد 2 , 2012م.
- محمد حسن , محمد عبدالعظيم , دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الادارة الاستراتيجية في المنظمات , الامارات , جامعة الامارات العربية المتحدة , مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , العدد 1 , المجلد 21 , 2005م.
- مصطفى راشد العبادي , مدى كفاية وملائمة ودور مسؤولية مراجعي الحسابات بشأن المراجعة والافصاح عن استمرارية المنشأة , القاهرة , جامعة بنها , كلية التجارة , مجلة الدراسات والبحوث التجارية , 2010م.
- موسى إبراهيم عفيفي , دور التكامل بين اساليب المحاسبة الاستراتيجية في تحقيق ميزة تنافسية للموانئ البحرية المصرية , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , جامعة قناة السويس , المجلد 9 العدد 2 , 2018م.
- نصر عبدالكريم , وسعيد علاونة , مدى تأثير الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات غلي الاداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين , مجلة النجاح للأبحاث , المجلد 23 , العدد 4 , 2009م.
- نعيم تومان الزيايدي , قاسم محمد البعاج , تقييم العوامل المؤثرة على استمرارية المنشأة , دراسة تطبيقية على عينة من شركات المقاولات , مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية , المجلد 19 , العدد 1 , 2017م.

- وفاء رايس , دور التعلم التنظيمي في تحسين الأداء التنافسي لمنظمات الأعمال, بحث مقدم إلى الملتقى الدولي حول راس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, مجلة جامعة حسية بو علي الجزائر , العدد 13, 2011م.
- هادي محسن دعيه , المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المدخل المحاسبي في أسواق المنافسة، بنها: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2 , 1994م.
- هشام أحمد حسبو، التحديات التي تواجه المحاسبة الإدارية في القرن الحادي والعشرين، المؤتمر العلمي السابع للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، 2-8 أكتوبر، 1986م.
- هشام زكريا محمد حسن، أثر إستراتيجية منظمات الأعمال علي تصميم نظام المحاسبة الإدارية، حلوان , جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للدراسات والبحوث العلمية , العدد 1, 2013م.
- هيثم الخلف , ماهي التكلفة المستهدفة , القاهرة , جامعة الازهر , كلية التجارة , بحث مقدم مجلة الدراسات العليا , 2007م.
- وفاء أحمد محمد، القدرة التنافسية للمصارف العراقية الحكومية في ظل التسويق المصرفي الالكتروني ، مصر جامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 95 ، 2013م.
- ولاء سيد محمد، وآخرون , دور أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في ترشيد قرارات التعهيد بهدف تخفيض التكاليف ودعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية , مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , جامعة اسيوط , العدد 67 , 2019م.
- يحيى بن علي الجبر , العلاقة بين جودة الارباح المحاسبية والمراجع الخارجي، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 11 ، العدد الثاني، 2012م.

3. الرسائل العلمية: -

- إبراهيم علي حمد أمشهر, الأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية وأثرها على زيادة كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الخدمية - دراسة ميدانية على جامعة سرت, جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2020م.
- إبراهيم مصطفى حقار أحمد, أثر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي والإداري للمؤسسات, دراسة ميدانية, جامعة امدرمان الإسلامية, معهد البحوث والدراسات الاستراتيجية, رسالة ماجستير في التخطيط الاستراتيجي القومي غير منشورة, 2017م.
- أبو عجيبة رمضان عثمان الغريب, مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء في البنوك التجارية الليبية, كلية الأعمال, جامعة الشرق الأوسط, عمان, الأردن, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2012م.
- أحمد محمد ابو محسن , مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة, كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, غزة, فلسطين, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2002م.
- أحمد محمد العبيسات , أثر تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية , جامعة الاسراء, عمان, الاردن , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2017م.
- أشرف هاشم العبدون , الاتجاهات الحديثة في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور تحقيق جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في العراق , جامعة النيلين , السودان , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2018م.
- البطاينة أشرف غازي طلاق , مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية , الاردن , عمان , جامعة العلوم الاسلامية العالمية, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة , 2015م.
- المعتصم عبدالله عبدالعزيز , القيادة الاستراتيجية وأثرها في تميز الاداء المنظمي - الدور الوسيط للتحسين المستمر دراسة ميدانية في مجموعة شركات المناصير في الاردن, جامعة العلوم الاسلامية العالمية , الاردن, رسالة دكتوراه في ادارة الاعمال , 2018م.

- بكوش لطيفة , مساهمة التسيير على اساس الانشطة في تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية , دراسة حالة مجمع صيدال , جامعة محمد خيضر, رسالة دكتوراه في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, 2017م.
- بلقيس علي جميل , أثر جودة الارباح المحاسبية على استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية , جامعة ال البيت, كلية ادارة المال والاعمال, الاردن , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2016م.
- الجليلي محمد الحسن بابكر , تقويم راس المال واثرة على قرارات الاستثمار والتمويل بالمصارف التجارية - دراسة تطبيقية على عينة من المصارف التجارية السودانية , جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة, 2014م.
- جيهان السيد عبدالحميد , استخدام أسلوب القياس المتوازن لتقويم أدا الخدمات الصحية مع التطبيق على مستشفيات أسيوط الجامعية, كلية التجارة, جامعة أسيوط, أسيوط, جمهورية مصر العربية, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2011م.
- حسين علي حسين قاسم , استخدام المحاسبة الادارية الحديثة ودورها في تعظيم قيمة المنشأة دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية, جامعة النيلين, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , 2017م.
- حمد أحمد حمد أبو جزر , مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة لتقويم أدا البنك الإسلامي الفلسطيني, دراسة ميدانية من وجهة نظر العاملين, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, غزة , فلسطين , 2012م.
- خالد صالح علي المطري, استخدام بطاقة الأداء المتوازن بهدف تدعيم استراتيجيات الشركات اليمينة لصناعة الادوية, دراسة عملية , كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, دمشق, سوريا, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2010م.
- رانيا محمد المنباوي, أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على القدرة التنافسية لشركات صناعة الدواء المصرية, كلية التجارة , جامعة القاهرة , رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة, 2012م.

- رياض مفتاح عبدالرحمن , أثر استخدام التكلفة المستهدفة في الرقابة على تكاليف البحوث والتطوير لتحسين القدرة التنافسية , دراسة ميدانية على شركات صناعة الاسمنت الليبية , السودان , جامعة الزعيم الازهري, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2016م.
- زانه بوكورية , التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية بسعيدة, الجزائر , جامعة الطاهر مولاي سعيدة , كلية الاقتصاد والعلوم التجارية, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2013م.
- زياد سعيد خليفة , الثقافة التنظيمية ودورها في رفع مستوى الاداء , المملكة العربية السعودية , جامعة نائف العربية للعلوم الامنية , رسالة ماجستير في الإدارة غير منشورة , 2007م.
- سارة طارق صلاح الدين , أطار مقترح لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء التقرير عن استمرارية المنشآت , دراسة ميدانية , جامعة عين شمس , كلية الدراسات العليا, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2018م.
- سهير محمد سليمان جمعة , تكلفة التمويل وأثرها على جودة الارباح المحاسبية وقيمة المنشأة للشركات المساهمة العامة - دراسة تطبيقية تحليلية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للاوراق المالية , جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة, 2016م.
- سوزان عطا درغام , العلاقة بين التدفقات النقدية وعوائد الاسهم وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (7) دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العاملة في فلسطين , الجامعة الاسلامية غزة فلسطين , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2008م.
- السيد احمد , الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الارباح وذلك من وجهة نظر محلي الائتمان في البنوك التجارية الاردنية ومحلي الاوراق المالية في بورصة عمان, كلية العلوم الادارية والمالية , جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا , رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة, 2008م.
- صباط يسرى , دور الرقابة الإدارية في تحسين الأداء دراسة ميدانية بالمؤسسة المينائية, جامعة العربي بن مهدي -أم البواقي , الجزائر, رسالة ماجستير تنمية وتسيير الموارد البشرية, 2017م.

- عامر علي سليمان محمد , تطبيق وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن , مصر , جامعة حلوان , كلية التجارة وإدارة الأعمال, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2009م.
- عاهد عيد سرحان, دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الإستمرارية لدى الشركات المساهمة في فلسطين, غزة, الجامعة الاسلامية , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2007م.
- عبدالرحمن النور , تقويم الاداء واثرة على تحسين كفاءة العمليات , جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا , رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة , 2003م.
- عبدالوهاب تاج السر , أثر الحصول على شهادة الايزو في تحسين الاداء , جامعة النيلين , رسالة ماجستير , 2013م.
- عبدالوهاب محمد جبين , تقييم الاداء في الادارات الصحية بمديرات الشؤون الصحية بمحافظة الطائف , جامعة سانت كليمنتس العالمية , سوريا, رسالة دكتوراه في الإدارة , 2009م.
- عريوة محاد, دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية، دراسة مقارنة بين: ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة 2011م.
- عزة أحمد طه , أثر تقنيات إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الاداء بالشركات الصناعية السعودية - دراسة ميدانية الشركات الصناعية بالقصيم , جامعة أم درمان الاسلامية , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة , 2018م.
- علوية عبدالله مصطفى, القياس المرجعي ودوره في دعم الاستمرارية والميزة التنافسية دراسة ميدانية على عينة من المنشآت السودانية, جامعة النيلين, كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2021م.
- علي أحمد ثاني بن عبود , إدارة الجودة الشاملة مدخل متكامل لتطوير الاداء بالدوائر المحلية بحكومة دبي , القاهرة , جامعة عين شمس , كلية التجارة , رسالة دكتوراه في ادارة الاعمال غير منشورة , 2003م.

- عماد الدين عوض فقيري , الأنشطة المعاصرة للمراجعة الداخلية ودورها في التنبؤ بالتعثر المالي لترشيد القرارات وضمان الاستمرارية , جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2018م.
- عمرو سيد عبدالله، تقييم مدى ملائمة استخدام بطاقة مقاييس الأداء المتوازن (BSC) في المنشأة صغيرة ومتوسطة الحجم بهدف تحسين الأداء بالتطبيق على احدى منظمات الأعمال الصناعية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، جمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م.
- فادي خليل ظاهر الأسطل، بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية بقطاع غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، 2011م.
- مجدي وائل الكبيجي , قياس أثر استخدام الأدوات الاستراتيجية للمحاسبة الادارية على تحسين الاداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة , جامعة عمان العربية , الاردن , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2011م.
- كوثر بوغابة , دور الموازنة التقديرية في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية : دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة قاصدي مرباح ورقلة رسالة ماجستير , 2012م.
- لبنى هاشم نعمان , اثر نظام التكاليف على اساس الانشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الاداء دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية العراقية , جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة, 2017م.
- محار عبدالله الخليل , تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية , دولة الكويت , جامعة الشرق الاوسط , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , 2012م.
- محمد إبراهيم محمد حسين، قياس تحليل تأثير التحفظ في التقارير المالية على جودة الأرباح المحاسبية دراسة تطبيقية، كلية التجارة جامعة عين شمس، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م.

- محمد السيد منصور , دور المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تفعيل حوكمة الشركات , جامعة الاسكندرية , كلية التجارة , الدراسات العليا , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة , 2014م.
- محمد حازم إسماعيل الغزالي , إطار مقترح لدراسة أثر نُظم التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الاستراتيجية ودعم استمرارية المنشآت الصناعية دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية في العراق, جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2017م.
- محمد عثمان إبراهيم أحمد, الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية, دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية, جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا, كلية الدراسات العليا, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2017م.
- محمد عمر نسمان , اثر التكامل بين تطبيق محاسبة الموارد البشرية واستخدام بطاقة الاداء المتوازن في تحقيق فرض الاستمرارية , جامعة الازهر غزة , فلسطين, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2017م.
- محمد مروان ربيع , أثر الهيكل التمويلي على استمرارية الشركات دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية, جامعة الاسراء, الاردن, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, 2018م.
- مروة عمر أحمد عبد الجواد, أساليب تفعيل دور المحاسبة الإدارية في إدارة التكلفة الاستراتيجية لسلاسل الإمداد في المنشآت الصناعية (دراسة حالة , القاهرة, جامعة أسيوط , كلية التجارة , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2019م.
- مريم شكري محمود, تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن, دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية, كلية الأعمال, جامعة الشرق الأوسط, عمان, الأردن, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , 2013م.
- مصعب محمد زهير الدويك , مدى استخدام بطاقة الاداء المتوازن في تخفيض التكاليف في البنوك التجارية الاردنية , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , عمان الاردن , 2014م.
- مكارم محمد الامين الطيب, أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية ودورها في تقويم الاداء المالي ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية -دراسة على عينة من الشركات الصناعية السودانية , كلية الدراسات العليا, جامعة النيلين, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2021م.

- منى صبح محمد ابراهيم , مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الادارية في المنشآت الصناعية الحديثة , جامعة السويس , كلية التجارة , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2004م.
- مؤمن شرف الدين , دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة , جامعة فرحات عباس- سطيف- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, رسالة ماجستير في الإدارة, 2012م.
- نبيل سعيد عبده المعمري , القياس المحاسبي المتوازن للأداء وتطبيقه في صناعة الاسمنت اليمنية, قسم المحاسبة والمراجعة, كلية التجارة, جامعة أسيوط, أسيوط, جمهورية مصر العربية, رسالة دكتوراه غير منشورة, 2005م.
- نجوى قمزاوي, مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف, جامعة فرحات عباس سطيف , الجزائر, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, 2018م.
- نوبلي نجلاء, استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة , جمهورية الجزائر جامعة محمد خيضر -بسكرة , رسالة دكتوراه في المحاسبة, 2015م.
- هبة جعفر حسن , دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية دراسة ميدانية في الشركات الصناعية بولاية نهر النيل , جامعة شندي, رسالة دكتوراه , 2017م.
- هشام محسن محمد العطاس , مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم واساليب المحاسبة الادارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الادارية دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية , جامعة الملك عبدالعزيز, المملكة العربية السعودية, رسالة ماجستير غير منشورة, 2004م.
- ياسر علي أدریس, الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية ودورها في تحقيق تخطيط استراتيجية موارد المنشأة : دراسة ميدانية تحليلية على عينة من المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم , جامعة أم درمان الاسلامية , رسالة دكتوراه غير منشورة, 2016م.

- يسري عبدالرحمن السني المقبول، أثر استخدام نظم إدارة التكلفة الإستراتيجية في تكاليف الجودة لدعم الميزة التنافسية وإستمرارية الشركات الصناعية دراسة على شركة السكر السودانية , جامعة النيلين , كلية الدراسات العليا , رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة, 2020م.
- يسري محمد علي خيري، أطار مقترح للإدارة الاستراتيجية للتكلفة في مرحلة تصميم المنتج , القاهرة , جامعة المنصورة , كلية التجارة , رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة , 2004م.

ثانياً - المراجع باللغة الإنجليزية: -

1- Books:

- Atman E.I Corporate Financial Distress , **Acimplete Guide Toper – and Dons** , 1983.
- Ban Ches GE **Essentials of Financial Management new york** , Harper and Row publiishers , 1984.
- Bernard Martory, **controle de gestion sociale**, librairie Vuibert, Paris, 1999.
- Blocher, Edward C., et.al, **Cost Management: A Strategic Emphasis**, London: McGraw Hill Co. 1999.
- Dale & Plunkett . **Quality Costing** , Chapman & Hall London. 1995.
- Dechow & Schrand , **Earnings Quality** , the Research Foundation of CFA Institute , 2004.
- Everest, David; Garber, Roy E. ; Keating, Michael& Peterson, Brian" **Business Continuity Management** ", Copyright by The Institute of Internal Auditors, USA , 2008.
- Garrison, R, H., and Eric, W. **Brewer Managerial Accounting, Thirteen Edition**, Mc Graw Hill, USA,2010.
- George R Terry, Stephan G Franklin, **the Principles of Management**, Ed economia, 8ed, paris, 1985.
- Hilton, Ronald W. "**Management Accounting: Creating Value In A Dynamic Business Environment**", Mc Raw – Hill International Edition, 7th Edition, 2008.
- Hilton, Ronald W, **Management Accounting Creating Value in A dynamic Business Environment.5th ed** Mcgraw – Hill , 2002.

- Hitt & Hoskisson ,Re **Strategic Manamement Competitiveness and Globalization Concepts** ed- Mason Oh Thomson – Swth Wasteren , 2007.
- Horngren T.C , DatarM.s and Foster G, **Cost Accounting Management Emphasis** . New Jarsy. Pearson education Inc. 2008.
- Judie Krajewski, and Barbara **Ritzman, Operation Management: Process and Value Chains**, 7th ed., Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education, Inc., 2005.
- Kaplan & Cooper , **Cost and Effect , Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance , Harvard Business School Press , USA , 1998.**
- Kaplan R, Atkinson A, **Matsumura E and M, Young Management Accounting Information for Decision – Making and Stratgy Execution , 6thed** Bearson Education Inc Upper Saddle River New Jersay, 2012.
- Kaplan R. Athison K. ,**Advance Management Accounting Prentice Hall , 1998.**
- Kayc J.L and L.N **The Early Warning Signs of Busuness Failure , Credit and Financial Management , 1979.**
- Kosutic, Dejan, " **Becoming Resilient: The Definitive Guide to ISO 22301 Implementation** ", EPPS Services Ltd., Copyright by Dejan Kosutic, Zagreb, Croatia, 2013.
- Marantz R.G , **Wgen your C Lient Faces Ban krupctcy** C.A magazine , V New York 1984.
- Murakmi, Julie; Alford ,Rich; Baribault, Christina; Starr ,Jeannette; Botes, Par& Schwaderer ,David , " **Secure Business Continuity: Strategies for Business Continuity Management and Disaster Recovery** ", Copyright Symantec Corporation, USA , 2006.
- Raymond LEBAN, **Company management principles and best practices**, 2nd edition, Editions d'organisation, Paris, 2008.
- Reeder, John “**Building and Maintaining a Business Continuity Program**”, Successful strategies for financial institutions for effective preparation and recovery, Copyright McAfee, Inc., USA, 2013.
- Ropwrt K. Eskew and Daniel . jenson . **financial Accounting** . Fifth Edidon the mc Graw- Hill CO inc 1996.

- Stephen Harrison "**Total Quality Management**" Public Administration Quarterly ,vol. (16) No. (4) ,1993.
- Waston , J.F and Compeland T.E, **Managerial Total Quality Management** , New York the Drden press , 1986.
- Weetman , Pauline , **Management Accounting Pearson Education England** , 2010.
- Wheelen T. L and J. D. Hunger, **Strategic Management and Business Policy**, UK: Prentice Hall,2002.
- Williams, M.R . and Batty, J., **Performance Evaluation in the Industrial and Service Facilities**, London Heinemann, 2013.

2- Periodicals and Journals Conferences:

- Adetayo Adeniran & Oluwabukunmi Obembe **The significance of strategic management accounting on the performance of transport businesses in Nigeria** ,Insights Into Regional development , volume2 number3 , 2020
- Asa, Romeo Asa& Prasad, Navneel Shalendra & Htay, Maw Maw, **April, Balanced Scorecard: A Paradigm Measure Of Business Strategy And Firm Performance**, International Journal of Scientific and Technology Research. Vol. 2, Issue 4, 2013.
- Azzouz Elhamma & Zhang Yifei , **The Relationship Between Activity Based Costing , Business Strategy And Performance In Moroccan Enterprises**, Accounting and Management Information Systems , Vol. 12 , No. 1 , 2013 , pp : 22 – 38.
- Bromwich, M., **Thoughts on Management Accounting and Strategy** , **Pacific Accounting Review** Vol.11, No.2, 2000.
- Bryan, D., M. liu & S. Tiras., **The Influence of Independent and Effective Audit Committee on Earning Quality. Working Paper**, State University of New York, Buffalo,2004.
- Dessler, C. , **Managerial competence and the managerial performance appraisal process**, Journal of Strategies and Management , Vol.19, No. 5, 2010.
- Karim Charaf & Ahmed Fath-Allah Rahmouni "**Using importance performance analysis to evaluate the satisfaction of Activity-Based**

Costing adopters , Accounting and Management Information Systems ,Vol. 13, No. 4, 2014 , pp : 665–685.

- Moqbel and Al-Rjoub , **an exploratory study management accounting practices in industrial companies in Jordan (case study industrial companies)** global journal of management and business research accounting and auditing 2 version 10 ,2015.
- Nogler GE **Roslution of Going Opinions Auditing** : A Journal of Praticce and theory , 1995.
- Perren, S., **Key Performance Indicators Drive Best to improve performance**, Journal of Management Accounting , London ,Vol. 71 , No. 10 , 2009.
- Rebischke, Steven A.Sapp Richard W, **Crawford Activity- Based – Costing Information for Financial Journal of Performance Management** Vol USA Online Available , 2005.
- Svata, Vlasta, , **System View of Business Continuity Management, Department of Systems Analysis**, University of Economics, Prague, Czech Republic, Journal of Systems Integration,vol.2,no.1, 2013.

3- Theses:

- Al Shaikh Ali, Mohammed N., " **Performance Evaluation of Palestinian Telecommunication Corporation by using Balanced Scorecard Approach**", Master Thesis- Collage of Commerce, The Islamic University- Gaza, 2007.
- Sufian Salameh Sbarah , **the impact of strategic management accounting techniques in taking investment decisions in the Jordanian companies** , International Business Research, Canada, 2018.
- Teitel, K., & Machuga, S., **The Interaction of Audit Firm Quality and the Mexican Code Of Best Corporate Practices On Earnings Quality**. Review of Business Research,2010.

ثالثاً: التقارير:-

- معيار المراجعة الدولي رقم (570)

- تقرير المركز الوطني اليمني للإحصاء لعام 2014م.

رابعاً - المواقع الإلكترونية :-

- [https:// findarticies.com/p/articles](https://findarticies.com/p/articles).
- <https:// findarticies.com/p/articles>.
- <http://www.arrouiah.com>.
- <http://kenanaonline.com/users/ahmedkordy/post/156079>.
- <http://www.hrdiscussion.com/ht81225.html>.
- [http //:www. Sfty / cim / momtda, php](http://www.Sfty/cim/momtda.php).
- https://www.ycgsi.com/ar/Detergent_plant.html.
- <https://www.yemany.com/ar>.
- <https://www.albayan.ae/economy/the-world-today/2015-07-11-1.2413901>
- www.vb.naqaae.eg

الملاحق



ملحق رقم (1)

أخي الفاضل / أختي الفاضلة المحترم /ة.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع / استبيانه

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: (دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين الأداء وإستمرارية الشركات الصناعية - دراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية اليمنية) وذلك كأحد متطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، ولكي يتم ربط الدراسة النظرية بالواقع العملي نرجو التكرم بإبداء آرائكم على العبارات الواردة، ونفيدكم بان البيانات المقدمة سوف تعامل بسرية تامة وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم،

الباحث:

أنور أحمد قاسم عبدالله

00249117202311-00967734889119

القسم الأول: البيانات الشخصية:

ارجو التكرم بوضع علامة (✓) امام مستوى الموافقة المناسب:

1- العمر:

| | | | | |
|--------------------------|----------------------|--------------------------|----------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من 30 سنة | <input type="checkbox"/> | من 30 وأقل من 40 سنة | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> | من 40 وأقل من 50 سنة | <input type="checkbox"/> | 50 سنة فأكثر | <input type="checkbox"/> |

2- المؤهل العلمي:

| | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> | دبلوم بعد الثانوية | <input type="checkbox"/> | بكالوريوس | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> | دبلوم عالي | <input type="checkbox"/> | ماجستير | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> | دكتوراه | <input type="checkbox"/> | أخرى أذكرها..... | <input type="checkbox"/> |

3- التخصص العلمي:

| | | | | |
|--------------------------|-------------------------|--------------------------|------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> | المحاسبة | <input type="checkbox"/> | إدارة الأعمال | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> | الاقتصاد | <input type="checkbox"/> | الإحصاء | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> | نظم المعلومات المحاسبية | <input type="checkbox"/> | أخرى أذكرها..... | <input type="checkbox"/> |

4- المسمى الوظيفي:

| | | | | |
|--------------------------|------------|--------------------------|------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> | مدير ادارة | <input type="checkbox"/> | رئيس قسم | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> | موظف | <input type="checkbox"/> | أخرى أذكرها..... | <input type="checkbox"/> |

5- سنوات الخبرة:

| | | | | |
|--------------------------|----------------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> | من 5 وأقل من 10 سنوات | <input type="checkbox"/> |
| <input type="checkbox"/> | من 10 وأقل من 15 سنة | <input type="checkbox"/> | 15 سنة فأكثر. | <input type="checkbox"/> |

القسم الثاني: قياس متغيرات الدراسة:

ارجو التكرم بوضع علامة (✓) امام مستوى الموافقة المناسب:

المحور الاول: أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية.

| العبارات | | | | | | م |
|---------------|----------|-------|-------|------------|---|---|
| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | ❖ البعد الاول: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة. | |
| | | | | | تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يحقق الدقة في تخصيص التكاليف الغير المباشرة. | 1 |
| | | | | | يساعد تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في زيادة معدلات الربحية. | 2 |
| | | | | | تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساهم في التخطيط الاستراتيجي للمنتج. | 3 |
| | | | | | تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في التقويم الجيد للمنتج. | 4 |
| | | | | | استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحديد سعر تنافسي مناسب. | 5 |
| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | ❖ البعد الثاني : أسلوب بطاقة الاداء المتوازن. | |
| | | | | | تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم) تتكامل لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة. | 1 |
| | | | | | بطاقة الأداء المتوازن أداة لترجمة رؤية الشركة ورسالتها إلى أهداف استراتيجية. | 2 |
| | | | | | تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث الأدوات وأكثرها فعالية في قياس وتقويم الأداء الشامل للشركة. | 3 |
| | | | | | تحقق بطاقة الأداء المتوازن التوازن بين البيئة الخارجية للشركة وبيئتها الداخلية. | 4 |
| | | | | | تساعد بطاقة الأداء المتوازن الشركة من الاستفادة من مزاياها التنافسية من خلال اندماج أبعادها الأربعة. | 5 |

| ❖ البعد الثالث: أسلوب إدارة الجودة الشاملة. | | | | | |
|---|----------|-------|-------|------------|--|
| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | |
| | | | | | 1 يوجد وعي لدى ادارة الشركة بأهمية تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة ونتائجها المحققة. |
| | | | | | 2 تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة يعتمد على التطوير المستمر في تحسين الاداء. |
| | | | | | 3 تقوم الشركة بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة. |
| | | | | | 4 تطبيق اسلوب ادارة الجودة الشاملة يحقق الميزة التنافسية مما يؤدي الى استمرارية الشركة. |
| | | | | | 5 تبني الشركة لثقافة الجودة الشاملة له دور ايجابي في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركة. |
| ❖ البعد الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة. | | | | | |
| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | |
| | | | | | 1 يساعد تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الربح المستهدف. |
| | | | | | 2 أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار على مستوى كل نشاط بالشركة. |
| | | | | | 3 يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على طرح المنتج في السوق بنفس سعر منافسية. |
| | | | | | 4 يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على التخطيط للمدى الطويل وبالتالي الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية. |
| | | | | | 5 تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين الميزة التنافسية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة. |

المحور الثاني: تحسين أداء الشركات الصناعية:

| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | العبارة |
|---------------|----------|-------|-------|------------|---|
| | | | | | 1 تحرص الشركة بالاستمرار على وجود خطة لتحسين اداء الاعمال لديها في رؤيتها واستراتيجيتها وأهدافها. |
| | | | | | 2 توفر الشركة وباستمرار الموارد الكافية مثل (الموارد المالية والبشرية) لتنفيذ خطط التحسين والتطوير. |
| | | | | | 3 تتوفر لدى الشركة جميع البيانات اللازمة لغايات التطوير والتحسين مثل مؤشرات اداء لتقويم الانجاز وقياس التحسين والتطوير. |
| | | | | | 4 تهتم الشركة بتطبيق استراتيجيات تساعد في تحديد الاقسام التي تحتاج الى تحسين الاداء. |
| | | | | | 5 تحرص الشركة باستمرار على تصحيح الانحرافات في حال عدم المطابقة مع مؤشرات الاداء المتعددة. |
| | | | | | 6 تراعي الشركة باستمرار تطوير وتحسين منتجاتها. |
| | | | | | 7 تسعى الشركة باستمرار على مواكبة التطور في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة المرتبطة بعملها. |
| | | | | | 8 تتسم ادارة الشركة بالتكامل بين وحداتها فيما يختص بتحسين اداء الشركة . |
| | | | | | 9 تقوم ادارة الشركة باستخدام إجراءات ودورات عمل جديدة باستمرار لتحسين الاداء. |
| | | | | | 10 يتم استغلال الموارد المالية والامكانيات المتاحة بالشركة بشكل يؤدي الى تنمية اداء الشركة. |

المحور الثالث: إستمرارية الشركات الصناعية:

| لا أوافق بشدة | لا أوافق | محايد | أوافق | أوافق بشدة | العبرة |
|---------------|----------|-------|-------|------------|---|
| | | | | | 1 هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها على المدى البعيد. |
| | | | | | 2 تعمل الشركة لتحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل. |
| | | | | | 3 هناك أمان وثقة بقدرة الشركة على المحافظة على عملائها وزيادة عددهم. |
| | | | | | 4 تسعى إدارة الشركة إلى التطوير المستمر في مجال أعمالها وتعظيم حصتها في السوق. |
| | | | | | 5 تقوم الشركة بالوفاء بالتزاماتها في مواعيد الاستحقاق دائماً بدون تأخير. |
| | | | | | 6 تلتزم الشركة بمتطلبات كفاية راس المال لممارسة انشطتها. |
| | | | | | 7 تمتلك الشركة المعدات والآلات التي تتطلبها عملياتها التشغيلية. |
| | | | | | 8 توجد أسواق رئيسية نشطة لنشاط الشركة. |
| | | | | | 9 توجد ضمانات كافية لمواجهة المخاطر المرتبطة بالأنشطة. |
| | | | | | 10 تقوم الشركة بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموماً بما يتناسب مع بيئة الأعمال. |

ملحق رقم (2)
محكمو الإمتبانه

| الجامعة | الدرجة العلمية | الاسم | م |
|-----------------------------|------------------------|-----------------------------|----|
| النيلين | أستاذ المحاسبة | أ.د كمال أحمد يوسف | 1 |
| النيلين | أستاذ المحاسبة | أ.د الهادي آدم محمد إبراهيم | 2 |
| السودان للعلوم والتكنولوجيا | أستاذ المحاسبة | أ.د بابكر إبراهيم الصديق | 3 |
| النيلين | أستاذ المحاسبة | أ.د عبدالرحمن البكري منصور | 4 |
| دمشق | أستاذ المحاسبة | أ.د حسين أحمد دحدوح | 5 |
| عين شمس | أستاذ المحاسبة | أ.د خالد الحسيني | 6 |
| النيلين | أستاذ المحاسبة المشارك | د. ياسر تاج السر محمد سند | 7 |
| بحري | أستاذ المحاسبة المشارك | د. عبدالرحمن عمر أحمد | 8 |
| السودان للعلوم والتكنولوجيا | أستاذ المحاسبة المساعد | د. زهير أحمد علي | 9 |
| السودان المفتوحة | أستاذ المحاسبة المساعد | د. آمال حسن شلبي | 10 |