

انعكاسات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على العوامل الموقفية (دراسة ميدانية)

*المراسلة:

farrag0101@gmail.com

كلية إدارة الأعمال - جامعة النهضة
مدرس مساعد بقسم المحاسبة

أحمد حنفي فرج حنفي

الملخص:

هدف الدراسة الى بيان أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال استعراض الأدب العلمي المنشور في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالإضافة الى العوامل الموقفية التي قام الباحث بتصنيفها الى عوامل داخلية وخارجية وقامت الدراسة أيضا ببيان اثر استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على العوامل الموقفية التي تؤثر بشكل كبير على تحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية، كما تم تصميم قائمة الاستقصاء بناء على الدراسة النظرية للدراسات والبحوث في هذا المجال وتم توزيع 384 مفردة تم استبعاد عدد 86 استمارة وتم استخدام برنامج SPSS وتم اختبار صدق وثبات الاستبيان هنا باستخدام معامل ألفا- كرو نباخ Cronbach's Alpha وباختبار الفروض أظهرت النتائج تبين صحة الفروض وجدنا أنه يساوي 0.909 ، وهذا يعنى أنها تتميز بدرجة عالية من الثبات، وكان من اهم توصيات الدراسة ضرورة استخدام المنشآت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من اجل تدعيم قدرة المنشأة على تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة وتعزيز قدرتها على التنبؤ بالمخاطر وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية وتحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، العوامل الموقفية

Abstract

The study aims to emphasize the importance of strategic management accounting methods by reviewing the scientific literature on strategic management accounting, in addition to the situational factors, which the researcher categorized into internal and external factors. The study also explores the impact of employing certain strategic management accounting methods on these situational factors, which significantly influence the achievement of an organization's strategic objectives. A questionnaire was designed based on the theoretical review of studies and research in this field, with 384 responses distributed. After excluding 86 responses, the data was analyzed using SPSS software. The validity and reliability of the questionnaire were tested using Cronbach's Alpha, resulting in a value of 0.909, indicating a high level of reliability.

The hypothesis testing confirmed the validity of the assumptions. One of the key recommendations of the study is the necessity for organizations to adopt strategic management accounting methods. This adoption is crucial for strengthening the organization's ability to evaluate its strategic performance, enhancing its capability to predict risks, and thereby achieving a competitive advantage and fulfilling its strategic objectives.

Keywords: Strategic Management Accounting Techniques, Contingency Factors

القسم الأول: الإطار العام للدراسة:**أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة:**

يتسم الاقتصاد المعاصر بدرجة كبيرة من عدم التأكد وهو ما يهدد المنشآت من الاستمرار والبقاء في ظل المنافسة العالمية الشديدة، حيث ظهرت مجموعة من العوامل التي أدت إلى تعقيد وزيادة المخاطر التي تواجه المنشآت وتعقد عمليات المنشأة مثل التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي وقصر دورة حياة المنتجات ونتج عن العديد المخاطر التي تتعرض لها المنشآت الكبرى مما ترتب عليه تحول نظم الرقابة الداخلية إلى نظم لإدارة تلك المخاطر ومن ثم ظهرت الحاجة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. كما تلعب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية دورا بارزا في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل من خلال الاعتماد على أساليب حديثة ومتطورة من شأنها الحد من حالة عدم التأكد في ظل التحولات الجيوسياسية التي يمر بها العالم والتوتر في سلاسل التوريد، ونظرا للمنافسة الشديدة بين المنشآت في العصر الحالي لانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض ونتيجة لتطوير تقنية المعلومات بشكل سريع واستجابة لاحتياجات العملاء المتغيرة فقد استدعى ذلك الأمر إلى طلب معلومات أكثر دقة وبسرعة أكبر لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة في الوقت الملائم للبقاء في دائرة المنافسة وهو الأمر الذي تقوم عليه المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. حيث بدأ معظم الباحثين بالاهتمام بضرورة تغيير طبيعة المعلومات التي توفرها المحاسبة والمهارات التي يمتلكها المحاسب وتغيير الدور الذي يلعبه من أجل تحقيق المنشآت ميزة تنافسية مستدامة، وظهرت العديد من المحاولات للربط بين تطورات مجال المحاسبة من جهة وبين الإدارة الاستراتيجية من جهة أخرى. أطلق البعض على تلك المحاولات اسم المحاسبة الاستراتيجية Strategic Accounting، وأطلق عليها البعض اسم المحاسبة بغرض تحقيق وضع استراتيجي Accounting for Strategic Positioning ولكن على الرغم من الكتابات التي ظهرت في الأدب المحاسبي في هذا المجال، مازالت هناك حالة من عدم الاتفاق على تعريف محدد للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

كما أثبتت دراسة (الششيني، 2013) أهمية ودور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تعزيز وزيادة القدرة التنافسية للمنشآت حيث إن كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يزيد من إمكانيات المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية في العوامل الموقفية التي تتعرض لها المنشآت، وتحدد مدى استجابة المنشآت لنتيجة عمل أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وفقا للمواقف أو الأحداث التي تمر بها المنشأة، حيث إن تخطيط ورقابة العمليات يركز على ضرورة تخصيص ورقابة موارد المنشأة بكفاءة وفعالية، وذلك نتيجة التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة والنتيجة عن زيادة التطورات في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتصنيع وعولمة الأسواق وهي الأمور التي تؤدي إلى نشوء عوامل موقفيه مختلفة تواجه المنشآت سواء في مواكبة هذه التغيرات أو في كيفية التعامل مع هذه التغيرات التي تمر بها المنشأة والتي قد تؤثر بشكل كبير على وضعها سواء المالي أو السوقي .

لذلك تسعى العديد من المنشآت إلى الوصول لمنهج أو إطار توافقي لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للحد من العوامل الموقفية، حيث إن هذه الأساليب تعمل على دعم موقف المنشأة التنافسي وتعزز من قدرتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وهو ما سيحاول الباحث الوصول إليه من خلال هذا البحث.

وتأسيسًا على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- ما هي أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؟
- ما هي العوامل الموقفية التي تؤثر على المنشآت؟
- ما هو دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الحد من مخاطر العوامل الموقفية؟

ثانيًا: الدراسات السابقة:

دراسة: (عبد القادر، 2008)

تناولت هذه الدراسة مدي أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كأدوات تستخدمها المنشآت في الرقابة الإدارية ومعرفة الدور الاستراتيجي لها من خلال الأساليب الحديثة التي من شأنها تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشآت وبيان ذلك على كفاءة وفعالية المعلومات المحاسبية، كما استهدفت أيضا هذه الدراسة التعرف على دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الرقابة الإدارية في مؤسسات الخطوط الجوية السعودية ومؤسسات قطاع الخدمات في المملكة العربية السعودية.

توصلت الدراسة إلى انه من الصعب استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في جميع المنشآت حتي وان كانت تتشابه في الحجم والملكية والنشاط وان هناك متغيرات متعددة لا بد أخذها في الاعتبار عند استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأوصت هذه الدراسة بزيادة توعية المدراء الماليين والمحاسبين الإداريين بالأخذ بعين الاعتبار الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية مع النظر إلى العوامل الموقفية لأنها تؤثر في عمليات اتخاذ القرارات طويلة الأجل بالإضافة إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة لزيادة كفاءة المعلومات المحاسبية المطلوبة وتلبية احتياجات الإدارة الحديثة.

دراسة: (Abdul Rasid et al, 2014)

أشارت الدراسة إلى أن المحاسبة الإدارية أصبحت جزء هام من العمليات الإدارية داخل المنشأة والتي تهتم باستخدام المعلومات المالية والتشغيلية لتمكن المديرين من اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة، وان نظام المعلومات المحاسبي الإداري المصمم جيدا يساعد المديرين على أن يكونوا أكثر فعالية في اتخاذ القرارات في ظل بيئة الأعمال التي أصبحت أكثر تعقيدا بسبب المنافسة العالمية والتطورات التكنولوجية.

توصلت الدراسة إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تلعب دورا هاما في قياس المخاطر ومراقبتها وأيضا تقوم بالحد من حالة عدم التأكد في عملية اتخاذ القرار سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

دراسة: (أبو يوسف، 2016)

قامت هذه الدراسة بالتعرف على اثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في زيادة ثقة المستثمرين في المنشآت المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وقامت بتحديد المؤشرات التي تؤثر على زيادة ثقة المستثمرين ومنها (الربحية - سعر التداول - حجم التداول - التدفق النقدي) وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود ادراك ووعي بدرجة متوسطة لدي مجلس الإدارة ومتخذي القرار في المنشآت المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين وأيضا ضرورة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة لأنها تساعد على تعزيز الربحية وزيادة ثقة المستثمرين.

دراسة: (فتيحة، 2018)

تناولت هذه الدراسة دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم إدارة عمليات الأعمال وتوضيح أثر ذلك على الأداء المالي للمنشآت وقامت بدراسة كيفية تدعيم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لمراحل إدارة عمليات الأعمال، وقامت بدراسة العلاقة بين إدارة عمليات الأعمال واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي للمنشآت وذلك من خلال التطبيق إحدى المنشآت الصناعية المصرية التي تعمل في مجال صناعة الحديد والصلب.

وتوصلت إلى إطار شامل مقترح لتطبيق إدارة عمليات الأعمال باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وان استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في مراحل إدارة عمليات الأعمال يؤدي الي تحقيق عوامل النجاح الأساسية للعمليات في المنشآت الصناعية بالإضافة إلى وجد علاقة بين الإطار الشامل بالتطبيق على إدارة عمليات الأعمال والأداء المالي للمنشآت.

دراسة: (Chenhall, 2003)

قامت هذه الدراسة بتحديد عدد خمس عوامل موقفيه وقياس أثرها على الأداء بالنسبة للمنشآت الصناعية وأوضحت أن العوامل الموقفية تختلف من منشأة إلى أخرى، ولا بد من حصر العوامل الموقفية في المنشآت وعمل سيناريوهات لهذه العوامل لتحقيق الأهداف المنشودة للمنشآت.

وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل الموقفية لها دور كبير في خفض درجة عدم التأكد بالإضافة إلى وجد بعض العوامل الموقفية تقع خارج سيطرة المنشآت التي لا بد من السيطرة عليها لتحقيق الاستقرار المالي للمنشأة وتحقيق الميزة التنافسية إلا إن جانب هذه القصور في هذه الدراسة قامت بتحديد خمس عوامل فقط وعدم تحديد العوامل الموقفية الداخلية والخارجية وهذا ما سيجاوله الباحث التوصل إليه.

دراسة: (Abdel-Kader & Luther, 2008)

حاولت الدراسة قياس تأثير بعض متغيرات النظرية الموقفية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية هي الاستراتيجية، درجة اللامركزية، حجم الشركة، تأثير العميل، وتكنولوجيا التصنيع، وأسلوب التخزين في الوقت المحدد، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة وقد أجريت لدراسة على 658 شركة صناعية بريطانية في مجال صناعة الأغذية والمشروبات.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على إدارة المخاطر التي تواجه المنشآت وان تكنولوجيا التصنيع الحديثة وفلسفة إدارة الجودة الشاملة ودرجة اللامركزية وحجم الشركة لا بد الفهم الجيد لهذه المتغيرات لما لها من تأثير كبير على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

دراسة: (Islam et al, 2012)

أشارت هذه الدراسة إلى أن النظرية الموقفية عبارة عن مدخل لدراسة السلوك التنظيمي حيث تعطي تفسيرات لكيفية تأثير العوامل الموقفية مثل التكنولوجيا والثقافة والبيئة الخارجية على تصميم وعمل المنشآت وتفترض النظرية الموقفية انه لا يوجد نوع واحد من الهيكل التنظيمي الذي يمكن تطبيقه على كافة المنشآت ولكن الكفاءة التنظيمية تعتمد على التوافق بين نوع التكنولوجيا والتغيرات البيئية وحجم المنظمة وخصائص الهيكل التنظيمي بالإضافة إلى نظم المعلومات الخاصة بالمنظمة، وتدرس النظرية الموقفية النواتج التنظيمية باعتبار أنها نتيجة للتوافق بين عاملين أو أكثر من عوامل النظرية الموقفية.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية لها أثر كبير على أداء نظم الموازنات بالإضافة إلى المساعدة في تحسين مستوى أداء نظم المحاسبة الإدارية وتساعد في عمليات دعم اتخاذ القرار.

دراسة: (Lamminen et al, 2015)

أشارت هذه الدراسة إلى أن النظرية الموقفية تعتبر مدخل لقياس الأثار الناتجة عن حدوث متغير معين أو أكثر وتهتم بالبحث في أسباب حدوث هذا المتغير والناتج المترتبة عليها من اجل الاستفادة من هذه المعلومات كتغذية عكسية لإدارة المنشأة كما تبين النظرية الموقفية مبدا انه لا يوجد منهج أدري واحد يصلح لكافة الإدارات أو حتى منشأه مماثلة.

وتوصلت الدراسة إلى انه لا بد من التعديل المستمر في منهج الإدارة لاستخدام المنهج الذي يتلائم مع الموقف أو الحالة التي تمر بها المنشأة والذي يعتمد على وضع المنشأة داخليا وخارجيا ومن هنا يتضح أن أي تطوير في أداء نظام المحاسبة الإدارية يتوقف على الحالة الذاتية للمنشأة.

دراسة: (Fadaly, 2019)

حاولت هذه الدراسة دراسة العوامل الموقفية الداخلية داخل منشآت صناعة الأدوية في مصر وأجريت هذه الدراسة على ثلاث شركات أدوية في مصر للبحث عن العوامل الموقفية التي تؤثر على

الأداء وكفاءة الإدارة الرشيدة وتوصل الي بعض العوامل الموقفية التي تؤثر بشكل كبير منها حجم المنشأة نوع الملكية مستوي التكنولوجيا كفاءة وأداء العاملين واختارت الدراسة محور صناعة الأدوية في مصر لأنها من القطاعات الأكثر تقدما وقامت بدراسة بعض المتغيرات وقياس أثر العوامل الموقفية على الاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

وتوصلت إلى أن العوامل الموقفية الذي ذكرها لها تأثير كبير على اختيار أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من حيث اختيار الأسلوب المناسب الذي يتماشى مع هذه العوامل بالإضافة إلى دعمت نتائج الدراسة العلاقة بين حجم المنشأة ومستوي التكنولوجيا وكفاءة وأداء العاملين وقرار تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مساهمة النجاح الشامل للمنشآت ولكن جانب القصور في هذه الدراسة هو الأخذ في الاعتبار العوامل الموقفية الداخلية فقط وتجاهل العوامل الموقفية الخارجية التي لها تأثير كبير أيضا في تحقيق أفضل أداء لهذه المنشآت وهو ما يحاول الباحث التوصل إليه في هذا البحث.

وبتحليل الدراسات السابقة يتضح للباحث الآتي:

- ركزت معظم الدراسات السابقة على أحد العناصر الموقفية فقط.
- تتميز الدراسات السابقة باستعراض كم كبير من الأدبيات العلمية المنشورة والتي تتعلق بمتغيرات البحث كل على حدي.
- تتميز الدراسات السابقة بان عدد من هذه الدراسات ارتكزت في النتائج التي توصلت إليها على التطبيق العملي على المؤسسات ولم تكفي بالسردي النظري فقط.
- تناولت بعض الدراسات السابقة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث تعتبر توجه محاسبي جديد جدير بالدراسة والبحث.
- استعراض عدد كبير من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وشرح كيفية استخدامها في المؤسسات.

وتتضح الفجوة البحثية من خلال النقاط التالية في الدراسات السابقة:

- اقتصرت الدراسات السابقة على استعراض المتغيرات البحثية بشكل منفصل.
- لم تتناول أي دراسة سابقة أكثر من ثلاث عوامل موقفية فقط في الدراسة.
- لم تقوم أي دراسة بتصنيف العوامل الموقفية على حسب علاقتها بالمنشأة من حيث عوامل داخلية وخارجية.

ثالثاً: أهمية البحث :

الأهمية العلمية:

تظهر أهمية البحث العلمية في دعم الدراسات والبحوث النظرية في محاولة إظهار دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للحد من العوامل الموقفية، التي تعتبر من اهم النظم الأساسية

والداعمة لتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية بالمنظمات بالإضافة إلى ندرة الكتابات في موضوع البحث باللغة العربية واحتياج المكتبة العربية إلى المزيد من الكتابات في هذا الموضوع.

الأهمية العملية:

تظهر أهمية البحث العملية في محاولة اهتمام المنشآت الصناعية الحديثة بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع الأخذ في الاعتبار العوامل الموقفية التي تتسبب في العديد من المخاطر الاستراتيجية.

رابعاً: هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في وضع بيان الدور الاستراتيجي لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للحد من المخاطر الناتجة عن العوامل الموقفية، ويتحقق الهدف الرئيسي عن طريق الأهداف التالية:

- تحسين أداء وظائف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- دراسة وتحليل العوامل الموقفية المختلفة المحيطة بالمنشأة، دعماً لاتخاذ القرار وتطويراً لمستوى الأداء وتطبيقاً أكثر فعالية لنظام التكاليف.
- تحقيق المزيد من الميزة التنافسية للمنشأة وتطوير الدور الاستراتيجي لها وذلك في ظل العوامل الموقفية.

خامساً: حدود البحث:

- سوف يركز الباحث مجال هذا البحث على تناول الأبعاد والمتضمنة لكل من العناصر التالية: -
- العوامل الموقفية.
 - أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- وسوف يكون التركيز على التغيرات الحادثة وأوجه التطور المتوقعة من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وبالتالي سيخرج من الدراسات الحالية كافة التغيرات الإدارية والتنظيمية وما يشابه ذلك من موضوعات.

سادساً: فروض البحث:

- الفرض الأول: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمخاطر المترتبة على العوامل الموقفية.
- الفرض الثاني: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين العوامل الموقفية والأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

سابعاً: منهج البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على:

- المنهج الاستقرائي: من خلال استنباط الأثر المتوقع لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع الأخذ في الاعتبار العوامل الموقفية التي تؤثر على أداء المنشآت.
- المنهج الاستنباطي: من خلال استعراض الأدب العلمي المنشور وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

ثامناً: خطة البحث:

وتحقيقاً للهدف العام للبحث يتم تقسيمة إلى الأقسام التالية وذلك على النحو التالي:

القسم الأول: الإطار العام للبحث:

القسم الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

القسم الثالث: العوامل الموقفية

القسم الرابع: انعكاسات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على العوامل الموقفية.

القسم الخامس: الدراسة الميدانية.

النتائج والتوصيات.

مراجع البحث.

القسم الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.**أولاً: مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:**

يرجع مصطلح "استراتيجية" إلى جذور عسكرية بدأت منذ عهد الحضارة اليونانية القديمة، ولكن عند استخدامه في مجال المنشآت الحديثة يبدو مفهوم غير محدد ولا يوجد له تعريف موحد متفق عليه. يعرفها البعض بأنه يتعلق بالصورة الأكبر أو بالأمر الهامة مقارنة بالخطط قصيرة الأجل التي تتعلق بتحقيق الاستراتيجية طويلة الأجل. (Mintzberg, 2011)

عرف أيضا (Chandler, 2009) أحد أقدم وأعم تعريفات استراتيجية المنشآت حيث وصف الاستراتيجية بأنها تحديد الأهداف الأساسية طويلة الأجل ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف. كما يركز هذا التعريف على البعد طويل الأجل وعلى اهتمام الاستراتيجية بالمستقبل، ويتفق هذا التعريف مع نظرة (Zabriskie and Huell, 2000) التي تعرف الاستراتيجية بأنها الاهتمام باختيار الأسواق المستقبلية التي يمكن أن تحقق نمو المنظمة، على

خلاف الأنشطة التشغيلية التي تهتم بإدارة الموارد التي يتم استثمارها بالفعل في الأسواق الحالية للمنظمة.

كما اشتمل الأدب المحاسبي على العديد من الاتجاهات التي من شأنها تعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ويمكن تحديد ثلاثة معاني ينطوي عليها الأدب المحاسبي لهذا المصطلح، يستخدم أنصار الاتجاه الأول مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للإشارة إلى إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية وكمزاد لمصطلح المحاسبة من أجل تحقيق وضع إستراتيجي (Roslender, 2013) الذين يعتبرونها استكمالاً لسلسلة من الموضوعات شملت محاسبة التكاليف ثم المحاسبة الإدارية، ويرون بأنها تهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة للميزة التنافسية المستدامة، ويؤكدون على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمثل خروجاً بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية واتجاهاً نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية خصوصاً ما يتعلق بالمنافسين والعملاء والبيئة الخارجية.

يستخدم أنصار الاتجاه الثاني هذا المصطلح للإشارة إلى محاولات إدماج أدب الاستراتيجيات والمحاسبة الإدارية في نطاق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ويمثل هذا الاتجاه التعريف الأكثر انتشاراً لفهم معنى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. (Guilding et. al., 2000)

يقوم الاتجاه الثالث بتعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أساس الكتابات التي بدأها (Simmonds, 1981) ثم سار على نفس نهجه (Bromwich, 1988) فقد استخدم كل منهما مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بكثرة، ولكنهما استخدماه بمفهوم يقوم على أنها نوع من المحاسبة أو أسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من أجل تدعيم الإدارة الاستراتيجية (Scapens et al. 2003).

المحاسبة الإدارية هي الشئ الذي ناقشته العديد من الدراسات السابقة، ولكن جدير بالذكر أن عملية اتخاذ القرار تنقسم إلى قسمين رئيسيين وهما (1) قرارات تشغيلية (قصيرة الأجل). (2) قرارات استراتيجية طويلة الأجل (أبو نصار، الظاهر 2009). ومن هنا ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتي تعرف على أنها مدخل لدراسة وتحليل التكلفة الخاصة بالمنتجات بغرض دعم عمليات اتخاذ القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل والتي تهدف في النهاية إلى دعم وضع المنشأة في السوق ومنحها ميزة تنافسية (أبو حمام، 2013).

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تركز على تحقيق هدف نهائي وهو إضافة القيمة للمستفيد والتغلب على المخاطر التي تهدد المنشأة من خلال النظم الفرعية التي تتضمن تحقيق كل من الإدارة الاستراتيجية، والريادة والتعليم والتحسين المستمر (brewer, 2008).

عرفت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على إنها مدخل استراتيجي يقوم على دعم المنشآت ويساعدها في جميع القرارات الإدارية الداخلية والقرارات الاستراتيجية كما يدعم أيضا الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشآت وتخفيض التكاليف (أبو حمام، 2013).

وقد قام (حسين، 2013) بتعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها النظم المحاسبية التي تستخدم في عمليات دعم القرارات الاستراتيجية طويلة الأجل في ظل الاقتصاد المتغير الذي نعيشه كما تعمل على تقييم المواقف الاستراتيجية .

عرفت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على إنها النظام الذي يعمل على توفير المعلومات لأعداد التقارير التي توفرها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للمستخدمين الداخليين والإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط والرقابة وترشيد التكاليف وحسن استغلال الموارد وحماية أصول المنشأة (حسين، 2013).

قام (Kaplan, 2006) بتعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها عمليات تساعد على توفير المعلومات للمديرين في المنشآت سوء كانت معلومات مالية أو معلومات غير مالية مثل قياس نسبة رضا العملاء والابتكار داخل المنشآت وأداء العاملين في المنشآت وكل ذلك يساعد المستخدمين الداخليين في صنع القرارات الاستراتيجية وتنفيذها وكل ذلك في إطار دراسة موارد المنشأة وطاقتها مع البيئة الخارجية وخلق ميزة تنافسية للمنشأة.

ويمكن للباحث تعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها نظام محاسبي متطور يبعد عن نظام المحاسبة الإدارية التقليدي ويقوم على توفير معلومات لمتخذي القرارات ويساعد في تطوير الأداء وتحقيق ميزة تنافسية للمنشآت بالإضافة إلى إنها تهتم بجميع المعلومات سواء كانت المالية أو غير المالية التي أصبحت أمر ضروري في البيئة المتغيرة، كما تساهم في ترشيد تكاليف المنشآت وكل ذلك يتم باستخدام أساليب حديثة.

ثانياً: أهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

تركز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المحاسبة الإدارية وذلك من المنظور الاستراتيجي للمنشأة لذلك فهي تسي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية كما تقوم على توفير احتياجات الإدارة من البيانات التفصيلية سواء الداخلية أو الخارجية وتساهم أيضا في تطوير استراتيجيات المنشأة بالإضافة إلى المساعدة في عمليات التخطيط والرقابة الاستراتيجية (إبراهيم، 2004).

تهتم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمعلومات التي تساعد متخذي القرار الداخلي والخارجي بتحليل المعلومات المتعلقة بالأسواق المستهدفة وتكاليف الإنتاج وهيكل التكاليف ورقابة استراتيجيات المنشأة بالإضافة إلى التركيز على البيانات المتعلقة بالبعد الاستراتيجي للمنشأة كما إنها تهتم أيضا بمعلومات تفصيلية عن المنافسين والعملاء معا في اتجاه واحد (أبو حمام، 2013).

قام (Ansar et al., 2009) بتحديد اتجاهات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عن طريق الجوانب التالية: الجانب التقني (الفني): تساعد على توفر الجودة في هذه المعلومات ومدى وملاءمتها لاتخاذ القرارات الإدارية.

الجانب السلوكي: تقوم على إحداث تأثيرات مرغوب فيها في سلوك الأفراد تجاه تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

الجانب الثقافي: تساهم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم المشاركة بين المنشأة والمجتمع الخارجي.

تؤدي أساليب المحاسب الإدارية الاستراتيجية إلى السيطرة على مخاطر الأعمال التي قد تتعرض لها هذه الشركات مثل (تقلب الطلب، تقلب السعر، ومدخلات الإنتاج) والتي قد تتسبب في زيادة التكاليف أو تذبذب الأرباح، من هنا يأتي دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، كعامل أساسي في زيادة أرباح الشركات، من خلال إدارة التكاليف وترشيدها (Houston, 2009).

ويلعب سلوك الإدارة دورا رئيسيا في تحديد استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ولتغيير سلوك الإدارة نحو هذه الأساليب لا بد من تعليم المديرين بفوائد وأهمية تطبيق هذه الأساليب (El-Ebaishi, et. al., 2003).

وبالتالي تظهر أهمية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال الاتجاهات الحديثة التي تهتم بهما ويمكن عرض هذه الأساليب وتصنيفها كالتالي:

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

قام (Cadeez, 2008) بتصنيف أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلى الآتي:

1- أساليب المحاسبة عن التكلفة والتي تشمل:

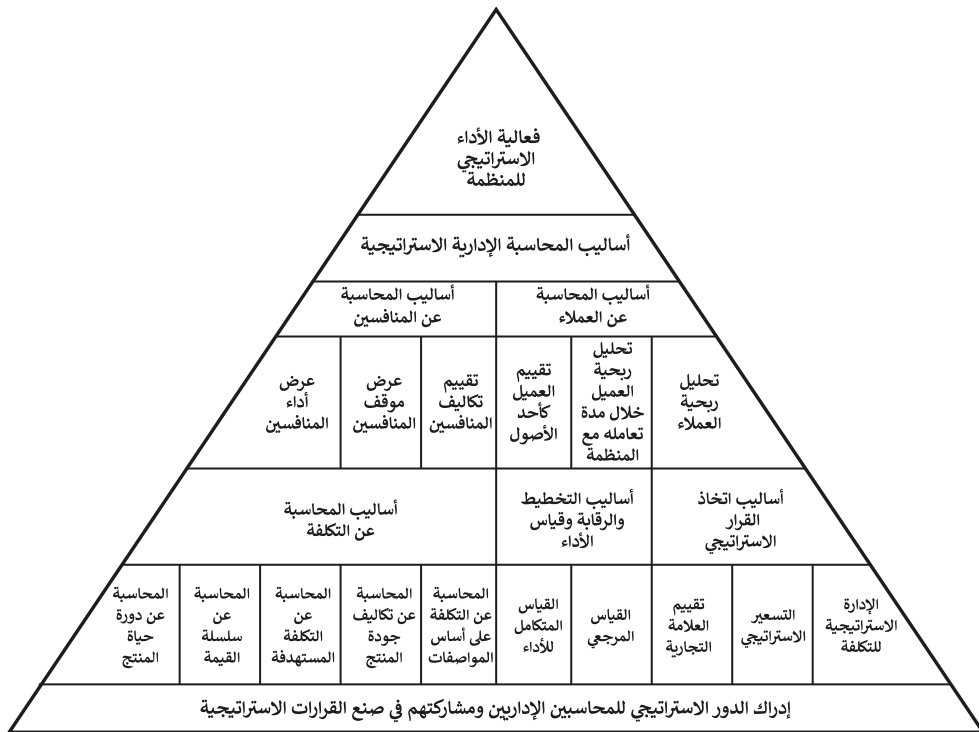
- المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات.
- المحاسبة عن دورة حياة المنتج.
- المحاسبة عن تكاليف جودة المنتج.
- المحاسبة عن التكلفة المستهدفة.
- المحاسبة عن سلسلة القيمة.
- محاسبة السجلات المفتوحة.
- هندسة القيمة.

2- أساليب التخطيط والرقابة وقياس الأداء والتي تشمل:

- الموازنات التقديرية (الموازنة على أساس النشاط - الموازنة المستمرة- مدخل ما بعد الموازنة).
- الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد.
- محاسبة استهلاك الموارد.
- القياس المرجعي.

- بطاقات الأداء المتوازن.
- 3- أساليب اتخاذ القرار الاستراتيجي:
- الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.
- التسعير الاستراتيجي.
- 4- المحاسبة عن المنافسين.
- 5- المحاسبة عن العملاء.

شكل رقم (1): فعالية الأداء الاستراتيجي للمنشآت



المصدر: (عبد الصادق، 2015)

ومن العرض السابق لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يتضح أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية شملت جميع وظائف المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث إنها استخدمت أساليب عن التكلفة وأساليب عن التخطيط والرقابة وقياس الأداء وأساليب عن القرارات الاستراتيجية والتي اهتمت بها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليب لتحقيق الميزة التنافسية التي اهتمت بها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأنها من اهم الجوانب التي يجب أن تقوم

المنشآت بتحليلها وتقييمها وأخيرا أساليب عن العملاء والتي من شأنها جوانب تهتم بالعملاء والربحية ويرى الباحث أنه باستخدام الأساليب السابقة قد يمد المنشأة بالبيانات والمعلومات الأساسية التي تميز المنشأة عن المنشآت الأخرى في ظل البيئة الاقتصادية المعاصرة والحد من حالة عدم التأكد واكتساب المنشآت ميزة تنافسية حقيقية ولذلك سيقوم الباحث بتوضيح الأساليب السابقة ومدى تأثيرها على المنشآت.

1- أساليب المحاسبة عن التكلفة:

أ- المحاسبة عن التكلفة على أساس المواصفات:

عرف (Barfield, 2001) أن مدخل التكلفة على أساس المواصفات يقوم بتحليل التكلفة المتعلقة بالمعلومات حول حاجة العملاء من حيث مواصفات أداء المنتج بالإضافة إلى تكاليف التحسينات الإضافية الضرورية للحصول على أفضل المواصفات للمنتجات.

يعرف مدخل التكلفة على أساس المواصفات على انه مدخل يستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها العملاء في المنتجات وتحديد تكلفة المنتج حسب هذه المواصفات ومعرفة إمكانية تنفيذ تلك المواصفات بمستوي الإنجاز المتوقع وتحديد منفعة العميل من كل مواصفة من مواصفات المنتج (الجبران، 2011).

أهداف مدخل التكلفة على أساس المواصفات:

يهدف مدخل التكلفة على أساس المواصفات إلى بناء نظام محاسبي متكامل مع نظم المعلومات الأخرى داخل المنشآت كما انه يهدف الي تطوير المنتج الذي يحقق أقصى كفاءة ممكنة وذلك عن طريق الربط بين حاجات وراغبات العملاء والاستغلال الأمثل للموارد ومن ثم تحقيق الأرباح كما تهدف إلى تحليل تكاليف ومنافع السلع والخدمات بصورة مفصلة عبر تحويل حاجات وراغبات العملاء إلى مواصفات محددة في المنتج مثل الأداء والموثوقية والمتانة (Walker, 2016).

ويرى الباحث أن هذا الأسلوب يهدف إلى ترشيد القرارات الاستراتيجية وذلك عن طريق تحليل تكلفة المنتجات وقياس تكلفة المواصفات لكل منتج على حدي وتوفير معلومات أكثر تفصيلا كما يحقق هذا الأسلوب معايير الجودة المطلوبة في المنتجات من خلال الإفصاح عن التطورات المستمرة في البيئة الإنتاجية والبيئة السوقية والاستجابة لتغيرات وحاجات العملاء بالإضافة إلى الكشف عن نتائج تحليل الأنشطة والعمليات والقيمة المضافة من منظور المواصفات.

ب- المحاسبة عن دورة حياة المنتج:

يهتم هذا الأسلوب بتجميع تكاليف الأنشطة التي تحدث خلال دورة الحياة الكاملة للمنتج، مع ربطها بطول فترة هذه الدورة، وهو إطارا منظما لإدارة الجودة، وإدارة تخفض جميع التكاليف، في ارتباطها بسلسلة القيمة، حيث يقوم على توفير معلومات للإدارة لفهم وإدارة التكاليف خلال مراحل تصميم، تطوير تصنيع، توزيع وصيانة، والتخلص من المنتج

وقام (النشار، 2005) بتحديد مراحل دورة حياة المنتج وعرفها بانها عبارة عن مراحل يمر بها أي منتج ويمكن للباحث عرضها في النقاط التالية:

مرحلة التطوير: تتسم هذه المرحلة بتكاليف عالية وتتضمن تكاليف التطوير والتجريب والاختبار ودراسات الجدوى الاقتصادية وتحديد الخطط والاستراتيجيات التسويقية ولا تتم في هذه المرحلة أي عملية بيع للمنتج أي لا يوجد عوائد في هذه المرحلة.

مرحلة التقديم: تشهد هذه المرحلة ارتفاع في المبيعات حيث يقدم بعض العملاء على شراء المنتجات، كما أن المنشآت لا تحقق أرباحاً في هذه المرحلة وذلك للتكاليف الباهظة التي ترافق عملية إطلاق المنتج في الأسواق والإعلان عنه والحملات الترويجية له كما تهدف الحملات والإعلانات إلى تعريف المستهلك بوجود هذا المنتج بالأسواق وإقناعه باقتنائه، وفي هذه المرحلة تنوع سياسات التسعير فبعض المنشآت تضع أسعاراً لمنتجاتها بأقل سعر ممكن لاحتلال أكبر شريحة من السوق المستهدف.

مرحلة النمو: حيث يقوم العملاء باقتناء المنتج أو السلعة فتزداد المبيعات بشكل كبير وتبدأ المنشأة بتحقيق أرباح وفي هذه المرحلة يظهر منافسون جدد ويقومون بمحاولة اختراق السوق بمنتجات منافسة مما يدفع المنشآت إلى تخفيض الأسعار.

مرحلة النضج والتشبع: عادة ما تكون هذه المرحلة هي الأطول حيث تستقر المبيعات عند مستوى إحلال السلعة (لانتها عمورها الافتراضي) وقد تزيد إذا كانت هناك زيادة في العملاء.

مرحلة الاضمحلال: وهي المرحلة الأخيرة حيث تراجع فيها مبيعات المنتج حتى يخرج من السوق نتيجة وجود منتجات أفضل بسبب التطور التكنولوجي أو تغير رغبات العملاء والأذواق وعادة ما تقرر المنشأة إيقاف المنتج عندما تزيد التكاليف عن الأرباح لانخفاض المبيعات.

ج- المحاسبة عن تكاليف جودة المنتج:

تكاليف الجودة هي عبارة عن مجموع التكاليف التي يتم أنفاقها في المنشأة أو المنظمة الإنتاجية لضمان تقديم المنتج إلى المستهلك حسب متطلباته ورغباته ولذلك تشمل هذه التكاليف تكاليف للإخفاقات التي تحدث نتيجة عدم الوفاء بمتطلبات الجودة على المستوى الداخلي للمنشأة أو خارجها.

هي التكلفة من أجل تأكيد وضمان الجودة بالإضافة إلى فقدان والخسارة الحادثة عند عدم إنجاز أو الحصول على الجودة المطلوبة (ياسين، 2010).

أهمية المحاسبة عن تكاليف الجودة:

التأثير في زيادة الحصة السوقية وتحقيق الوفورات في التكلفة كما إن استخدام هذا الأسلوب يساعد على تحسين جودة المنتجات بأقل التكاليف الممكنة وبالتالي تحقيق ربحية وتخفيض تكاليف الفشل التي تتعرض لها المنشآت كما تظهر أهمية هذا الأسلوب أيضاً في التأثير في سمعة

المنشأة حيث يوجد علاقة طردية بين كل من الجودة وسمعة المنشأة فالعملاء ينظرون إلى المنشأة على إنها واحدة من البدائل التي يمكن أن تلبى احتياجاتهم الخاصة بالإضافة إلى أن المنشأة التي تسعى إلى تقديم سلعة أو خدمة جيدة فهي التي يكون لها الفرصة في التنافس في ظل المنافسة الشديدة واكتساب أكبر قدر من العملاء (Kulmala, 2005).

د- المحاسبة عن التكلفة المستهدفة:

تعدد مفاهيم المحاسبة عن التكلفة المستهدفة وهي عبار عن عملية لإدارة أرباح المنشآت بصفة عامة وذلك من خلال تحدي مستويات جودة المنتج والتي تمكن المنشآت من تحقيق استراتيجيات الأرباح على أن يتم تحقيق تلك المستويات في مراحل التخطيط للمنتج وكذلك تطويره للمستوى الذي يلبي احتياجات العملاء (الرفاعي، 2006).

هي مدخل يهدف إلى تقديم منتج أو سلعة للأسواق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المخطط لها من إدارة المنشأة وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيعه (العمرو، 2007).

كما عرفها (مهدي، 2009) بأنها مدخل أو أسلوب يهدف إلى إدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق إجراء دراسة للسوق وتحديد أسعار المنتجات ومعرفة رغبات العملاء وذلك فضلاً عن إدارة التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير.

هي عبار عن عملية تحديد إجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحدد من إدارة المنشأة والذي يؤدي إنتاجه إلى تحقيق الأرباح المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل (الناقلي، 2008).

ويري الباحث أن أسلوب المحاسبة عن التكلفة المستهدفة هو أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي يتم استخدامها بهدف تحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية وتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة بالإضافة إلى إن هذا الأسلوب يساعد في تخفيض تكاليف المنتج وتحقيق الأرباح التي ترغب المنشأة تحقيقها وهو في نفس الوقت أسلوب تخطيط للتكلفة منذ نشأتها ومدعماً لتطورها أثناء مراحل التنفيذ المختلفة.

أهمية المحاسبة عن التكلفة المستهدفة:

تظهر أهمية التكلفة المستهدفة أساساً في تخطيط الأرباح وبناء معايير التكلفة خاصاً في ظل المخاطر التي تهدد المنشآت وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير المستمر بالإضافة إلى المساعدة في ضمان نجاح المنتجات وذلك من خلال التأكد من ربحية المنتج قبل طرحه وتخفيض حالة عدم التأكد (المسعودي، 2008).

هـ- المحاسبة عن سلسلة القيمة

ظهر مفهوم سلسلة القيمة في الخمسينات على يد (Porter, 2007) وعرفها على إنها نموذج يعمل على البحث عن منابع الميزة التنافسية وأصولها على مستوى كل أنشطة المؤسسة والحكم

على مواردها ومهاراتها وتعرف باسم value Chain وقبل التطرق إلى تعريف سلسلة القيمة كان لا بد من التعرف على القيمة وربطها بسلسلة القيمة.

وقد عرف Ansari سلسلة القيمة على أنها تفاعل عدة أطراف داخل المنشأة والموزعين وجميع الأطراف التي تضيف القيمة في عمليات سلسلة القيمة (المعموري، 2009).

ويري الباحث أن سلسلة القيمة هو مصطلح يستخدم للتعبير عن سلسلة النشاطات التي تساهم في قيمة المنتج أكثر من تكلفته. عادةً كل المنتجات تمر من خلال سلسلة القيمة التي تبدأ بالبحث والتطوير والهندسة وتنتقل إلى التصنيع ثم تنتقل إلى العميل أو التخلص منها.

أهداف المحاسبة عن سلسلة القيمة

الهدف الأساسي لسلسلة القيمة هو إنتاج كميات من المنتجات أو تقديم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل المنشأة بالتعاون مع الأطراف الأخرى بالإضافة إلى التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العامة عن طريق إدارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مجهزي المواد الأولية إلى المستخدمين النهائيين وإن العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة يؤدي إلى تطوير سلاسل القيمة التنافسية الذي يحقق الحصول على نتائج إيجابية من خلال تعظيم قيمة المنشآت المشتركة ضمن السلسلة الكلية وإعداد مناهج عمل مشترك للعمل مع المجهزين والعملاء، مما يساعد على اتخاذ القرارات التي تساعد على إنجاز النشاطات التي تؤدي إلى إنتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك وتحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات للعلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية (يوسف، 2006).

ويري الباحث أن أهداف سلسلة القيمة تساعد في تخفيض تكاليف العمليات وتساعد المنشآت على تحديد أغراض التطوير بالإضافة إلى المساعدة على تحديد مؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية في المنشآت واتخاذ القرارات الاستراتيجية بشكل صحيح.

و- محاسبة السجلات المفتوحة:

تم تعريف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها "أسلوب يؤدي إلى زيادة التعاون بين المنشآت في سلسلة التوريد، يقوم على الثقة والالتزام المتبادل بما يساعد على توفير معلومات تُعدل أو تُغير من تدفق المنتجات والخدمات بين المنشآت التي تُكون سلسلة التوريد بما يحقق لها منافع أكبر منها في حالة عملها بشكل مستقل" (Mouritsen, 2001).

كذلك تم تعريف محاسبة السجلات المفتوحة بأنها أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين المشتري والمورد في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات، ويساعد المورد على تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها (Agndal and Nilsson, 2008).

بينما عرف (Walker, 2010) محاسبة السجلات المفتوحة بأنه أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين المشتري والمورد في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات، ويساعد المورد على تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها.

كذلك عرفت محاسبة السجلات المفتوحة بأنها أسلوب التفاوض الذي من خلاله تطلب المنشأة من المورد أن تشاركه في معلومات التكاليف الخاصة به، وذلك كجزء من تحسين وتخفيض التكاليف (Windolph and Moller, 2012).

ويمكن التعبير عن محاسبة السجلات المفتوحة على إنها "أسلوب لتبادل المعلومات بين المورد والمشتري بحيث ينطوي على تبادل المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها بين المشتريين في سلسلة التوريد، ويعكس هذا النهج التعاون المثالي ما بين المورد والمشتري من خلال الكشف عن معلومات التكلفة بين أعضاء سلسلة التوريد" (Surowiec, 2013).

وبناء على ما تقدم يشير الباحث إلى أن أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة هو بمثابة نظام تداخلي تعاوني فيما بين أطراف سلسلة التوريد من منشأة ومورد وعميل يسمح بالتبادل التداخلي للمعلومات المالية بينهما مع ضمان حد ادني للمنافسة مع الآخرين.

أهداف محاسبة السجلات المفتوحة:

يحقق إتباع أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة أهداف مهمة منها (الباز، 2017):

1- دعم أداء سلسلة التوريد، حيث يؤدي فتح السجلات فيما بين المورد والمشتري إلى شفافية المعلومات، وشراكة كلاهما في تحديد مناطق الخفض المحتملة للتكاليف، وهذا من شأنه أن يحقق ما يلي:

- تخفيض تكاليف الإنتاج وكذلك تخفيض مستويات المخزون وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة، حيث أشارت إحدى الدراسات إلى أن 2% من تكاليف سلسلة التوريد يمكن تخفيضها في حالة تقديم المنتج في الوقت المناسب، وأوضحت الدراسة أن في أحد الصناعات كانت مدة تقديم المنتج 104 يوم انخفضت إلى 61 يوم أي ما يساوي 41% من المدة، وأشارت إلى أن عدم التنسيق فيما بين أعضاء سلسلة التوريد يسبب تخفيض هامش الربح إلى ما يساوي 4%.
- تحقيق رضا العملاء وهذا من محورين الأول تحقيق رغبات العملاء والثاني خفض التكاليف.
- مراجعة الأنشطة في المصادر الأولى للتوريد بما يحقق ترشيد تكاليف الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، واستبعاد التي لتضيف قيمة مما يخفض التكاليف.

- 2- تحسين العلاقات الترابطية بين أعضاء سلسلة التوريد، والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الملازمة لعلاقات السلسلة والتي قد تحد من المزايا المرتبطة بمعلومات المورد والمرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع، فلا شك أن كشف بيانات التكلفة فيما بين أعضاء سلسلة التوريد قد يحد من السلوك الانتهازي من جانب المشتري من خلال إيجاد الضمانات اللازمة كوجود المعايير الاجتماعية الارتباطية حتى يتم الكشف عن بيانات التكلفة.
- 3- تقديم المعلومات المفيدة عن التكاليف التقديرية للأنشطة في كافة المراحل بدءاً من المراحل المبكرة لتصميم المنتج إلى معلومات عن مكونات المنتج ومختلف الأنشطة وطرق التصنيع، بما يمكن من ترشيد القرارات خاصة عند اختيار أي من مكونات المنتج أو العمليات التي تتطلب إعادة التصميم بهدف التأثير على التكاليف.
- 4- وسيلة لتيسير تبادل معلومات التكاليف فيما بين المنشآت، وأداة لتطوير كفاءة تكاليف سلسلة التوريد، وأداة لبناء الثقة بين أعضاء سلسلة التوريد.
- 5- تساعد عملية فتح السجلات بين أعضاء سلسلة التوريد على رفع كفاءة أداء سلسلة التوريد من خلال الكشف عن مواطن المخاطر والعوائد والتكاليف وتجزئتها فيما بين أعضاء سلسلة التوريد لبناء إدارة تدعم تبادل المعلومات.

ويري الباحث أن فكرة تبادل المعلومات بين أطراف سلسلة التوريد السابقة ورغم أهميتها إلا إنها يجب توقيع عليها بعض العقود التي لا تسمح بنشر المعلومات إلى المنافسين أو اختراق تلك المعلومات بواسطة المنافسين.

ز- هندسة القيمة:

هندسة القيمة هي تقويم منظم لكل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف الخاصة بدورة حياة المنتج مع إشباع احتياجات المستهلك من جودة المنتج أو بمعنى آخر يمكن القول إن هندسة القيمة هي نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها العملاء.

هي دراسة تحليلية ذات منهج محدد، تجري بواسطة فريق عمل متعدد التخصصات على منتج أو مشروع أو خدمة لتحديد وتصنيف الوظائف التي يؤديها المشروع لتحقيق تلك الوظائف بطرق أفضل أو تكلفة إجمالية أقل أو بهما معاً من خلال بدائل ابتكارية من دون المساس بالمتطلبات الأساسية والجودة (الموسوي، 2010).

ويقوم هذا الأسلوب على تطوير الأداء والإنتاجية على فكرة الجمع ما بين تحقيق الإنتاجية المستهدفة، سواء أكانت من خلال إقامة المشروعات أو تقديم السلع والخدمات، وبين تحقيق وفورات في التكاليف وتحقيق جودة عالية للمنتج والحفاظ على الوظائف الأساسية التي يتوقعها المستفيدون والمنتجون.

أهداف هندسة القيمة:

الهدف من هندسة القيمة هو البحث عن كل الفرص البديلة لتخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج أو الخدمة إذ يكون الاندفاع تجاه المنتجات المنافسة وفي كل جزء من العمليات وينتج عنها تحسينات في تصميم المنتج والتغيير في مواصفات المواد بالإضافة إلى استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة وان هذا الأسلوب يعتمد على تحديد الاستراتيجيات محددة لتحقيق الهدف الأساسي وهو تخفيض التكاليف (عزيز، 2006).

2- أساليب التخطيط والرقابة وقياس الأداء والتي تشمل:

أ- الموازنات التقديرية (الموازنة على أساس النشاط - الموازنة المستمرة - مدخل ما بعد الموازنة):

تعتبر الموازنات أداة مهمة من أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ، واتصال ، وتنسيق ، وتحفيز ، ورقابة وتقويم أداء ، وذلك باعتبارها خطة عمل تفصيلية تعبر عن أهداف المنظمة خلال الفترة القادمة في شكل رقمي ، وباعتبارها أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالتخطيط والسياسات إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة وتضع الأساس الذي يتم بناءً عليه تخصيص الموارد على الوحدات الإدارية التنظيمية، كما تساعد الإدارة على القيام بوظيفة الرقابة وتقويم الأداء من خلال وضع مستويات الأداء والقيم المستهدفة والتي تمثل معايير في ضوئها يتم مقارنة الأداء الفعلي بهدف تحديد الانحرافات وتقويمها.

وبناء عليه يعتبر أسلوب الموازنات بمثابة أسلوب تخطيطي ورقابي في نفس الوقت وذلك بما يسمح بصياغة الأهداف والرقابة على تنفيذها.

وطبقاً للانتقادات الموجهة للمدخل التقليدي لإعداد الموازنات التخطيطية والتي تدل على عدم قدرتها على تحقيق الوظائف والأهداف المرجوة منها في الوقت الراهن، وعدم قدرتها على تحقيق رضا الممارسين فيما يتعلق بمجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء إلا أنها في أغلب الحالات تعتبر حجر الزاوية في عملية إدارة الأداء في معظم المنظمات تقريباً. وهو الأمر الذي دفع الكثير من الباحثين والممارسين إلى البحث عن مناهج للتغلب على هذه الانتقادات.

وقد انقسم الباحثون والممارسون في أمريكا وأوروبا بين وجهتي نظر يمثلان مدخلان للتغلب على أوجه القصور بالمدخل التقليدي لإعداد الموازنات التخطيطية هما: (Hansen et al., 2003)

منهج تحسين إعداد الموازنة أو إعداد موازنة أفضل Better Budgeting Approach

ويتبنى مناهج لتحسين عملية إعداد الموازنات والتي من أهمها منهج الموازنة الصفرية، منهج الموازنة المستمرة، منهج الموازنة على أساس الأنشطة (المنهج الأمريكي - منهج استخدامه في أمريكا).

منهج ما بعد الموازنة Beyond Budgeting Approach

ويتبنى منهج يقوم على إجراء تغييرات جذرية وتقديم منهج إداري جديد يحل محل الموازنة يعتمد على مجموعة من المبادئ الإدارية التي تعمل على تفويض السلطة للمديرين في الإدارة المباشرة (النجار وشاهين، 2010).

ويري الباحث أن هذا المنهج يطلق عليه أحياناً بمبدأ المشاركة في إعداد الموازنات وأحياناً بتبادل المعلومات بين الأطراف الأخرى المشاركة بدعم في صياغة الخطط ويقوي الجانب الرقابي للموازنة.

منهج تحسين إعداد الموازنة:

يرى مؤيدو هذا المنهج أنها تمثل جزءاً حيوياً من النظام الإداري للمنظمة ولا يمكن الاستغناء عنه، وهم لا ينكرون المشاكل الخاصة بالمدخل التقليدي لإعداد الموازنات والقائم على أساس وظيفي وعدم ملاءمته للظروف السائدة، إلا أنهم يرون أن علاج هذه المشاكل يكون من خلال اتباع مناهج لتحسين عملية إعداد الموازنة وتطويرها .

منهج ومدخل ما بعد الموازنة:

يعتبر من الأدوات والمناهج التي تم التوصل إليها للتغلب على أوجه القصور في الموازنات التخطيطية والذي يعمل على تحسين الموازنات هو منهج ومدخل ما بعد الموازنة وهو منهج إداري جديد يعمل على ترك الموازنات التقليدية والتحول إلى المنهج الجديد.

ويقوم منهج ما بعد الموازنة Beyond Budgeting Approach على إجراء تغييرات جذرية وتقديم منهج إداري جديد يحل محل الموازنة يعتمد على مجموعة من المبادئ الإدارية التي تعمل على تفويض السلطة للمديرين في الإدارة المباشرة (Lamay et al., 2003).

ويعتمد هذا المنهج على التخلي عن ما يطلق عليه تقييم الأداء السنوي والذي ينطوي على سلوكيات تنتج عن مبدأ تقويم أداء المديرين التنفيذيين في ضوء أهداف الموازنة التي يتم وضعها في افتراضات غير موضوعية وغير دقيقة وتظل ثابتة لموازنة العام المقبل، حيث يقترح هذا المنهج استبدال ما يسمى بعقود الأداء الثابتة بعقود الأداء النسبية القابلة للتعديل Relative performance contract with hindsight والتي فيها يتم وضع القيم المستهدفة باستخدام المقاييس المرجعية سواء الداخلية أو الخارجية مع إمكانية تعديلها في ضوء كلاً من الأداء التشغيلي الفعلي والظروف الاقتصادية المستجدة (Hassen et al., 2003).

وقام الباحثان (Jeremy Hope, & Robin Fraser 2010) بتقديم منهج إداري دعوا إلى إحلال الموازنات التقليدية بأساليب إدارية بديلة للقيام بأغراض رقابة وتقويم الأداء قادرة على تمكين المنظمات من تحقيق مزايا تنافسية في ظل البيئة شديدة المنافسة وسريعة التغير التي تواجهها أطلقا عليه ما بعد الموازنة (Beyond Budget).

ب- الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد:

هناك عدة تعريفات للهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد حيث قام (علي، 2015) بتعريف الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد بكونها أسلوب يقوم على التزامن في كل من عملية تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية وكذلك عملية تصميم سلسلة التوريد. كما أكد (Ellram and Stanely, 2008) على أن الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد ماهي إلى تطوير لأسلوب الهندسة المتزامنة المتعارف عليه عن طريق إضافة بعد ثالث لأبعاد الهندسة المتزامنة المعروفة وهو البعد الخاص بتصميم سلسلة التوريد.

وقد تم تعريف الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد أيضا على إنها استراتيجية عامة للمنظمة تقوم فلسفتها على تنفيذ مراحل تطوير وتصميم المنتج بشكل متزامن مع الأخذ في الاعتبار جميع العناصر المتعلقة بدورة حياة المنتج والمؤثرة في عملية تطوير وتصميم المنتج منذ المراحل الأولى (تصميم المنتج - تصميم عمليات الإنتاج - تصميم سلسلة التوريد) مستعينة في ذلك بالأساليب والأدوات اللازمة بهدف تقليل فترة وصول المنتج إلى السوق وتحسين جودة الإنتاج وتخفيض التكاليف وتحسين أداء سلسلة التوريد وبما يزيد القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية (Fine, 2000).

أهمية تطبيق أسلوب الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد (عبد الكريم، 2013):

- تعتبر الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد أحد المدخل الهامة والتقنيات الجيدة بمجال تصميم وتطوير المنتجات التي تركز على عنصر المنافسة.
- يهدف مدخل الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد إلى تحقيق النتائج المثلى خلال دورة حياة المنتج وذلك بدمج تصميم سلسلة التوريد مع المنتج، العملية.
- تتزايد أهمية تطبيق مفهوم الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد في الوقت الحالي ومع اشتداد حدة المنافسة والاتجاه المتزايد نحو عالمية الأسواق وذلك لتحقيق مزايا تنافسية.
- ظهرت أهمية الهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد عندما أصبح الاعتماد على تقنيات الهندسة المتزامنة غير كافي لأن الفائدة منه لم تعد توفر مصدرا للميزة التنافسية.

ج- محاسبة استهلاك الموارد:

عرفت محاسبة استهلاك الموارد بأنها: نظام يعطي نظرة مستقبلية عن استهلاك الموارد طبقاً لمتطلبات موارد الأنشطة، بما يحقق رغبة العملاء ومنافع الطلب على الخدمات مع التركيز على ضرورة الاستخدام الفعال للموارد بما يحقق الفعالية والكفاءة في إدارة الطاقة بالإضافة إلى إنها أداة محاسبية لإدارة التكلفة توفر المعلومات المناسبة عن كيفية الاستغلال الكفاء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقات العاطلة، بما يساعد في زيادة الإنتاجية وخفض تكلفة المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي (الناطور، 2013).

أهداف محاسبة استهلاك الموارد:

قام (Ahmed and Moosa, 2011) بتحديد الهدف الرئيسي محاسبة استهلاك الموارد هو تحقيق أفضل استغلال ممكن للموارد المتاحة بالمنشأة بما يؤدي إلى خفض تكلفة المنتج وتحقيق أفضل قيمة مضافة للعميل ودعم المركز التنافسي للمنشأة.

د- القياس المرجعي:

يسعى أسلوب القياس المرجعي إلى البحث عن أفضل الطرق والممارسات داخل الصناعات والتي تحدد للمنشأة اهم مجالات التطورات والتحسينات ودراسة أفضل الممارسات الخاصة بالآخرين كما يقوم القياس المرجعي على أساس ضرورة أن يكون الأفراد قادرة على إدراك أوجه الضعف والاعتراف بان هناك بعض المنشآت التي يمكنها القيام بأداء أفضل كما يتمثل القياس المرجعي في تحديد اعلى مقاييس أو معايير للتفوق عن المنشآت الأخرى في المنتجات والخدمات والعمليات (القاضي، 2002).

يعمل هذا الأسلوب على تركيز انتباه إدارة المنشأة على جميع العمليات التي تتم داخل المنشأة ويسعى إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتحسين أدائها الكلي والحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة (منصور، 2006).

القياس المرجعي هو عملية تبدأ من التعلم الداخلي وينتقل إلى التعلم الخارجي وذلك من خلال التعرف على المنافسين وعمل محاكاة عنهم المنافسين وإجراء المقارنات مع المنشآت المماثلة ومحاولة الوصول إلى أداء متميز سواء من التعلم الداخلي أو التعلم الخارجي (عداس، 2004).

ويري الباحث أن أسلوب القياس المرجعي هو التعرف على تجار آخرين للاستفادة منها والتعلم واستنتاج التحسينات وتنفيذها والبحث عن أفكار ثبت نتائجها سواء الأنشطة الداخلية أو الأنشطة الخارجية ومحاولة تطبيق طرق مماثلة لتحسين أداء المنشأة وتحقيق أهدافها للحصول على أكبر حصة سوقية والمحافظة على استمرارية المنشأة بالإضافة إلى أن استخدام أسلوب القياس المرجعي لا يكون فعالاً إلا في حالة تناظر الظروف بين المنشأة محل القياس وكذلك المنشأة مرجع القياس.

أهداف أسلوب القياس المرجعي:

يهدف القياس المرجعي إلى تحقيق رؤية ورسالة وأهداف المنشآت وتوصيلها إلى كل المستويات التي تتعامل معها المنشآت وتحسين الأداء المستقبلي للمنشآت بالاعتماد على المقاييس المالية وغير المالية بالإضافة إلى تحديد مواطن الضعف والمشكلات التي تواجه المنشأة ويساعد تطبيق القياس المرجعي في جذب عملاء جدد وتحقيق اعلى ربحية وزيادة الكفاءة وبالتالي زيادة الحصة السوقية (سيد، 2010).

هـ- بطاقات الأداء المتوازن:

عرفت بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدرء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء منظمتهم، إلا أنه يمكن وصف بطاقة التقييم المتوازن بكونها إطار عام

يشمل جوانب متعددة (رجم، 2012). كما عرفت بأنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية واستراتيجيات شركاتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة (إدريس والغالي، 2009).

كما عرفها أيضا كابلان ونورتن على أنها: مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة العليا صورة سريعة وشاملة عن الأعمال والتي تشمل المقاييس المالية التي تخبر عن نتائج الأنشطة المحددة سابقا وتكاملها مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل، العمليات الداخلية، والإبداع وتحسين أنشطة المؤسسة (Kaplan and Norton, 1992).

عرفت بأنها: إطار عام يساعد مختلف المستويات المنظمة على ترجمة أهدافها وخططها الاستراتيجية إلى أهداف عملية قابلة للقياس بدقة مع توجيه الأداء السلوك الفردي وذلك من خلال ربط رسالة ورؤية النشاط بمهام الموظفين من خلال الأبعاد الأربعة العملاء، المالية، العمليات، التطوير (المغربي، 2009).

ويمكن للباحث أن يستنتج من خلال ما سبق أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن مجموعة مختارة بعناية من المقاييس المشتقة من استراتيجية المؤسسة هذه المقاييس تمثل أداة للمديرين لاستعمالها في توصيل نتائج الموظفين وأصحاب المصلحة الخارجيين ودوافع الأداء من خلالها المؤسسة كي تنجز رسالتها وأهدافها الاستراتيجية.

أهداف بطاقات الأداء المتوازن:

تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى محاولة تحقيق التوازن والتساوي في مجالات متعددة، ويتحقق هذا التوازن من خلال تغطية الأمور الخارجية وأيضاً الداخلية، وفي مراعاتها المقاييس المرتبطة بالأهداف المستقبلية من خلال Leading indicators مثلما تراعى تلك المرتبطة بالنتائج من خلال Lagging indicators التي تتتبع أثر خلال أهداف ومقاييس الماضي، كذلك تحاول خلق التوازن بين مستهدفات الأداء الخارجي الموجه إلى المساهمين والعملاء ومستهدفات الأداء الداخلي المرتبطة بالعمليات التشغيلية والابتكار والقدرة على التعلم.

ويمكن التعبير عن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بإيجاز كالتالي:

- **البعد المالي:** ويمهم بكيفية تعزيز ثروة المساهمين ودعم الصورة المالية للمؤسسة.
- **بعد العملاء:** ويركز على استراتيجية خلق القيمة للعميل وكيف تبدو المنشأة من منظور العميل.
- **بعد العمليات الداخلية:** ويهتم بالعمليات الداخلية والتشغيلية التي تقوم بها المنشأة.
- **بعد التعلم والابتكار:** ويهتم بالعوامل التي تخلق المناخ الذي يدعو للابتكار.

3- أساليب اتخاذ القرار الاستراتيجي

أ- الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

إدارة التكلفة الاستراتيجية هي عبارة عن القيام بمجموعة من العمليات التي يتم من خلالها تتبع التكلفة فيها خلال حياة المنتج بجميع مراحل الوصول بالتكلفة إلى أدنى حد ممكن، مع الأخذ في الاعتبار بتحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشآت بهدف تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تلي احتياجات ورغبات العملاء وذلك عن طريق استخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيه بهدف إيجاد ميزة تنافسية للشركة وتحسين الوضع الاستراتيجي لها (على، 2010).

وعرفت الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على أنها مدخل لإدارة التكاليف من منظور استراتيجي بالإضافة إلى إنها عبارة عن منهج متكامل وشامل يعتمد على عدة أدوات وأساليب وكل ذلك من أجل تدعيم الميزة التنافسية للمنشآت لأنها تركز خصوصاً على استراتيجيات للمنشآت العوامل المؤدية إلى التكلفة، التخفيض المستمر لها (مهدي، 2009).

مصطلح الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لم يقتصر فقط على الاهتمام بعنصر التكلفة والتخفيض المستمر لها والرقابة عليها وإنما يهتم باستخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بغرض اتخاذ القرارات طويلة الأجل واستخدام أساليب إدارة التكلفة لتخفيض التكلفة وتحسين الموقف الاستراتيجي للمنشأة لذلك تعتبر معلومات إدارة التكلفة هي العنصر الأساسي في تحقيق أهداف المنشأة وتعظيم قدرتها التنافسية (El- Kelety, 2006).

أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة:

قام (على، 2010) بتحديد أهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بأنها تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف التالية وهي :

- التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها لتحديد احتياجات ورغبات العملاء التي أصبحت متجددة والاستجابة لها والرقابة على أداء إدارة التكلفة في المنشآت بهدف التصدي لمواجهة المنافسين وزيادة الإنتاجية.
- التركيز على مفهوم تحليل سلسلة القيمة من خلال تحسين وتعزيز الأنشطة الاستراتيجية للمنشآت حيث يقدم هذا المفهوم فهماً لإدارة التكلفة لاعتماده على البعد الاستراتيجي للتكلفة ويؤدي تحليل سلسلة القيمة إلى تعزيز الربحية وتخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية.
- الاهتمام بإرضاء العملاء وتعظيم الأرباح وزيادة القدرة التنافسية للمنشآت.
- تفعيل دور الإدارة العليا في دعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية لتحسين الوضع الاستراتيجي للمنشآت.

ب- التسعير الاستراتيجي:

يعتبر التسعير الاستراتيجي هو أفضل الممارسات لتعظيم الربحية ولذلك كلما قامت المنشآت باستخدام أفضل الممارسات في التسعير كلما زادت الربحية، كما اختلف بعض العلماء في تعريف التسعير الاستراتيجي عرفة البعض على انه خلق القيمة وعرفة بعض العلماء الأخرين على انه فهم طبيعة التنافسية.

يقوم التسعير الاستراتيجي بتحديد سعر المنتج بناء على قيمة المنتج لدى العميل أو اعلى أساس استراتيجية تنافسية بدلا من تكلفة المنتج ويعبر هذا المنهج إلى أن العملاء يتخذون قرار الشراء في كثير من الأحيان على أساس هذا السلوك وإنما ما هو أكثر قيمة بالنسبة للعملاء قد يكون اقل تكلفة للمنتج وذلك من خلال التحليلات والعمليات التي تقوم بها المنشآت (الذهبي وثائر، 2007).

أهمية التسعير الاستراتيجي:

تظهر أهمية التسعير الاستراتيجي في اكتشاف القيمة التي يقدرها العملاء حول المنتج أو الخدمة ويساعد التسعير الاستراتيجي في تحديد المنتجات التي لديها القدرة على تحقيق الربحية بالإضافة إلى أن التسعير الاستراتيجي يساعد في التفاعل الجيد مع العملاء ويقوم التسعير الاستراتيجي بالتغلب على حروب الأسعار بين المنافسين لذلك يعد التسعير الاستراتيجي أمرا هاما للتغلب على كثير من مشكلات حقيقية تواجه المنشأة.

4- أسلوب المحاسبة عن المنافسين:

تمثل المنافسة في قطاع الأعمال في القيام بالعديد من المنشآت في إنتاج منتج أو مجموعة من المنتجات أو تقديم خدمات التي تكون بديلا لبعضها البعض فالمنافسة تخص المنشآت التي تسعى إلى تلبية احتياجات

ورغبات العملاء وقد نشأت المحاسبة عن المنافسين في ظل وجود الإدارة الاستراتيجية وهي من أهم آلياتها وتطبق المحاسبة عن المنافسين من خلال مجموعة من الأدوات وهي تقييم تكاليف المنافسة وعرض الموقف التنافسي وتقييم أداء المنافسين وتظهر أيضا أهمية المحاسبة عن المنافسين من خلال تحليل أداء المنافسين يساعد المنشآت على تجنب المخاطر الغير محتملة فمعرفة الكثير عن المنافسين يجعل المنشآت في حالة ترقب لتلك المخاطر وتساعد في مواجهتها (عبد الصادق، 2015).

ويري الباحث أن هذا الأسلوب يقوم بدور بارز في تطوير التنبؤات المستقبلية ويقوم بتحديد استراتيجيات المواجهة لكل ما هو محتمل من أخطار يمكن أن تتعرض لها المنشأة.

5- أسلوب المحاسبة عن العملاء:

لقد نمت إدراك المنشآت إلى تطوير استراتيجياتها لتعظيم مستويات تلبية احتياجات عملائهم للحصول على العديد من المزايا التنافسية إذ أن تحقيق الربحية المطلوبة في الأجل الطويل يتم عن

طريق التفوق على المنافسين من خلا الاعتماد على تقنيات عالية تساعد في تلبية احتياجات العملاء ويمكن استخدام طريقتين وهما:

الطريقة الأولى: التأكد من أن إمكانيات المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشآت تفوق توقعات العملاء.

الطريقة الثانية: التخفيض النسبي لتوقعات العملاء لتتوافق في مستوى إشباع منتجات المنشأة.

قام (Hoque, 2003) بعرض المنظور المحاسبي للمحاسبة عن العملاء أنه بغير قياس وتحليل لربحية العملاء وبناء علاقات شراكة فعالة تتأسس على هذا القياس وذلك التحليل فلا يمكن إدارة العملاء.

هناك مجموعة من الأدوات التي تستخدمها المحاسبة عن العملاء لتحقيق أهدافها وهي تحليل ربحية العميل وتحليل ربحية العميل خلال فترة تعامله مع المنشأة.

القسم الثالث: العوامل الموقفية:

أولاً: مفهوم النظرية الموقفية (العوامل الموقفية)

تم تعريف النظرية الموقفية على إنها عبارة عن مدخل لدراسة السلوك التنظيمي حيث تعطي تفسيرات لكيفية تأثير العوامل الموقفية مثل التكنولوجيا والثقافة والبيئة الخارجية على تصميم وعمل المنشآت (Islam and Hu, 2012).

تعتبر العوامل الموقفية هي تلك العوامل التي تقع خارج سيطرتها، تتضمن درجة استقرارها ودرجة التأكد وإمكانية التنبؤ بالمستقبل ودرجة الحدية والتكنولوجيا وحجم الوحدة الاقتصادية واستقلاليتها وطبيعة الثقافة السائدة داخل الوحدة (برنوطي، 2008).

وقد قام (Lamminen et al, 2015) بتعريف النظرية الموقفية بكونها مدخل لقياس الآثار الناتجة عن حدوث متغير معين أو أكثر وتهتم بالبحث في أسباب حدوث هذا المتغير والنتائج المترتبة عليه من اجل الاستفادة من هذه المعلومات كتغذية عكسية لإدارة المنشأة وكذلك تعتمد النظرية الموقفية على مبدأ انه لا يوجد منهج إداري واحد يصلح لكافة الإدارات أو حتى منشأة مماثلة ولذلك ينصح بالتعديل المستمر في منهج الإدارة لاستخدام المنهج الذي يتلائم مع الموقف أو الحالة التي تمر بها المنشأة والذي يعتمد على وضع المنشأة داخليا وخارجيا.

العوامل الموقفية Contingency Factors هي التي من شأنها أن تؤثر على استخدام نظام ERM ومن اهم تلك العوامل حجم المنشأة، نوع الصناعة، درجة عدم التأكد بالبيئة المحيطة، درجة المنافسة، درجة تعقد المنشأة، دعم الإدارة العليا، البلد التي تزاوّل بها المنشأة نشاطها والمراجعة بواسطة أحد المكاتب الأربعة الكبار (Arena et al, 2010).

ويرى الباحث أن النظرية الموقفية هي احد النظريات الإدارية التي تشير إلى انه ليس هناك سلوك أو مدخل واحد يصلح لكل المنشآت كما تساعد في تصميم الهيكل التنظيمي للمنشآت بالإضافة إلى المساهمة في تطوير كثير من النظم ومن أهمها نظام إدارة المخاطر الذي يتفق مع النظرية الموقفية في المنهج كما يعتبر نظام إدارة المخاطر من اهم النظم داخل المنشآت وهذه النظرية تعمل على عدة عوامل واتجاهات إيجابية تساعد المنشأة في خفض درجة عدم التأكد التي أصبحت مشكلة كبيرة تواجه المنشآت في الفترة الحالية في ظل الاقتصاد الذى نعيشه بالإضافة إلى إن اهم سمات النظرية الموقفية أنها نظام مفتوح يتأثر بجميع المتغيرات المتعلقة بالمنشأة سواء كانت متغيرات خارجية أو متغيرات داخلية.

ثانياً: تصنيف العوامل الموقفية:

يمكن أن تصنف العوامل الموقفية وفقاً لأحد التصنيفين الآتين:

1- عوامل خارجية:

ويقصد بها العوامل التي تنشأ علاقتها بالمنشأة من الخارج أو يمكن التعبير عنها بكلمات أخرى على أنها العوامل الموقفية المتعلقة بالبيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة والتي رغم أنها تنشأ خارج حدود ونطاق المنشأة.

أ- نوع الصناعة:

يعتبر نظام إدارة المخاطر مطلب أساسي في البيئة الاقتصادية الديناميكية حيث أن نوع الصناعة عامل رئيسي في نظام إدارة المخاطر لذلك يجب على المنشآت اخذ نظرة شمولية عن نظام إدارة المخاطر وتختلف أنواع الصناعات حسب نوع الشركات وحجمها منها شركات التأمين والبنوك والمؤسسات التعليمية حيث كلما تعقد نوع الصناعة وجب استخدام نظام إدارة المخاطر ويمكن أن ينطبق ذلك على أنواع معينة من الشركات الصناعية ومنها شركات الأدوية وشركات الكيماويات وشركات السيارات (Kaplan, 2011) ويرى الباحث أن للصناعة القدرة على إحداث تغيرات كبيرة في الاقتصاد وذلك باستخدام نظام إدارة المخاطر ويعد هذا النظام من الأنظمة الهامة التي يجب أن تأخذها الشركات في الاعتبار وكلما ازدادت الصناعات واختلف نوع الصناعة كلما ازدادت القدرة على إدارة المخاطر.

ب- الحصة السوقية للمنشأة:

تعتبر وظيفة التسويق من اهم الوظائف داخل أي منشأة وهي تمثل النجاح في المنظمات الاقتصادية كما إنها تمثل جانبا أساسيا في التوفيق بين حاجات المجتمعات والقدرة الإنتاجية للمنشآت لإشباع تلك الحاجات وقدرة المنشأة على إنتاج السلع وزيادة المبيعات وتحقيق الأرباح التي تسعى إليها أي منشأة ولذلك لا بد من تحقيق المنافسة بين المنشآت وذلك عن طريق التمييز الحقيقي بين المنشآت , فالمنشآت اليوم تواجه منافسة شديدة والمنشأة الأقوى هي التي تستطيع معرفة حاجات ورغبات العملاء بشكل اسرع وادق ولذلك يجب على المنشأة دراسة هذه العناصر

ودراسة وضعها السوقي. وتعتبر الحصة السوقية من أحد العوامل الهامة التي تقوم على تعزيز المركز التنافسي للمنشآت حيث إن المنشآت تسعى إلى المحافظة على حصتها السوقية وذلك عن طريق زيادة نسبة مبيعاتها من إجمالي مبيعات كافة المنشآت التي تعمل في نفس القطاع الصناعي (طه، 2012) تستهدف المنشأة من خلال السياسة السعرية وتقديم المنتجات ذات الجودة العالية من خلال تطوير وتحسين أنشطتها الإنتاجية والتسويقية من أجل الوصول إلى تحقيق الحصة السوقية والإنتاجية والتسويقية بهدف الوصول إلى تحقيق الحصة السوقية المستهدفة والصمود في السوق المفتوح ومن هنا نجد أن الحصة السوقية مقياساً أساسياً للأداء وذلك من خلال السعي إلى تحليل حصتها السوقية وجمع المعلومات (الصعيدى، 2001).

تعد الحصة السوقية إحدى المزايا التي تسعى المنظمة جاهدة إلى تحقيقها، فقد تبحث المنظمة عن حصتها في السوق عن طريق السيطرة على منتج أو مجموعة أصناف من المنتجات، أو السيطرة على خدمة أو مجموعة خدمات تنفرد بها، وقد تندمج الشركة مع شركات أخرى منافسة للحصول على الحصة السوقية كما أن هناك شركات تحصل على حصتها في السوق عن طريق علامتها التجارية (الكبيسي، 2012). ويستنتج الباحث من الدراسات السابقة أن نظام إدارة المخاطر يهتم بجميع المخاطر التي تتعرض لها المنشآت ومن أهمها مخاطر السوق (الحصة السوقية) التي تساعد على تحقيق الاستمرارية للمنشآت في ظل البيئة الاقتصادية الحالية ومن هنا يتضح أيضاً للباحث أن الحصة السوقية من العوامل التي يهتم بها نظام إدارة المخاطر.

ج- درجة تنافسية السوق:

تبدأ لعبة التنافس بعد تحديد المنشأة لمنافسيها وتعريفهم على وجه الدقة لتشريع بالجوالة الثانية متمثلة بمحاولة تبني استراتيجيات تنافسية تعمل على بناء مراكز تنافسية قوية تكسب المنشأة قدرتها في الاستحواذ على مزايا تنافسية أقوى (Keller, 2009).

الهدف الأساسي لاستراتيجية التسويق في الوصول من التخصيص الكفاء لموارد المنشأة وحسن إدارتها وتنسيقها بغرض ضمان فاعلية تحقيق أهداف المنشأة في بيئتها والتي تأتي في طليعتها أهدافها المالية. وتعتمد غالبية مصادر الميزة التنافسية المستديمة على الموارد الفريدة المتاحة للمنشأة وحدها من دون المنافسين لها تلك المرتبطة بصورة مباشرة مع نشاط التسويق المسؤول عن تحويل الموارد إلى منتج نهائي ذو قيمة في أنظار العملاء الحاليين والمتريبين، وهو المولد الأساس لربحية المنشأة (Mullins et al., 2008).

كما أوضح (Wheelen and Hunger, 2004) أن للدور الاستراتيجي الذي تؤدبه موارد المنشأة في ديمومة ميزتها التنافسية، لا يمكن استغلال تلك الموارد استغلالاً كفوفاً وضمان مساهمتها الفعالة في تحقيق الربحية المنشودة وبلوغ مستويات أداء عالية قياساً بالمنافسين، ما لم يجري تحليل الموارد على وفق خطوات منطقية متعاقبة تصاغ في ضوء عملية التحليل الاستراتيجي الداخلي للمنشأة، امتلاك الموارد الفريدة وحدها غير كاف لضمان تحقيق الأداء المتوقع، ما لم يجري تطوير استراتيجية تنافسية تشمل نشاطات المنشأة بأسرها والتي تبرز من بينها استراتيجية التسويق دون

الوقوع في فجوة الأداء عندما تبدأ الإيرادات والأرباح بالتوقف عن النمو أو الانتقال إلى حالة الانخفاض المستمر، وطالما أن أداء المنشأة الموجه نحو العملاء، يعتمد على إشباع حاجات العملاء والقدرة على توليد قيمة أعلى له مقارنة بالمنافسين، ينبغي للمنشأة فهم وإدراك بيئة المنافسة وآلية كسب المراكز التنافسية باتجاه المحافظة على تحقيق أهداف الربحية والنمو وبالتالي ضمان التنفيذ الفعال لاستراتيجية التسويق بصرف النظر عما إذا كانت قيادة شاملة للتكلفة.

ويفهم من ذلك أن استراتيجية التسويق التنافسي تعتمد على تحليل ربحية المنشأة ونموها التي تعد دورها بعداً أساسياً من أبعاد الأداء المالي وحلقة وصل فعالة بينه وبين استراتيجية التسويق التنافسي.

كما يرتبط الأداء التنافسي للمنشأة وسلوكها التنافسي بمقدار المخاطرة التي تتعرض إليها على المستوى الاستراتيجي احتمالية فقدان المركز التنافسي في السوق وبالعوائد أو المكاسب المتوقع تحقيقها وبالشكل الذي يعوض المخاطرة ومن ثم توجيه المنشأة نحو كسب المزيد من العوائد والمكاسب لتعزيز مركزها التنافسي في السوق ويفضي ذلك إلى رسم صورة واضحة حول وجود فرصة مقابلة تتصل بإمكانية تحقيق مكاسب استراتيجية تتمثل في تبوء مراكز تنافسية متقدمة أو المحافظة على المراكز التنافسية الحالية، الأمر الذي يضع المنشأة في مواجهة حالة من التأكد الاستراتيجي التي تفسرها احتمالات كسب المراكز التنافسية، أو فقدانها، أو المحافظة على وضعها الراهن (James and Timothy, 1992).

بالإضافة إلى فكرة تقديم قيمة أعلى في أنظار العملاء تترجم إلى ارتفاع في أسعار بيع منتجاتها وما يرافق ذلك من ارتفاع مقابل في ربحية المنشأة ونموها إلى الحد الذي يعكس تنافسيتها في أسواقها المستهدفة، وإنما في الأسواق المالية التي يجري فيها تداول أسهمها لاسيما أن ارتفاع ربحية المنشأة يوفر للمستثمرين إشارة قوية لفرص تعظيم عوائد استثماراتهم وبالتالي ثرواتهم، الأمر الذي يجعلهم يسارعون نحو اقتناء أسهم الشركة وزيادة معدلات الطلب عليها لترتفع أسعارها محدثة ارتفاعاً متواصلاً في عوائد الاستثمار فيها وتعظيم قيمتها في الأسواق المالية هدفاً استراتيجياً تحقيقه يعد سلاحاً تنافسياً للمنشأة تواجه به تحركات منافسيها وبالتالي ضمان استمرارية المنشأة (Alexander, 2013).

د- البيئة التكنولوجية:

لقد صاحب التطور التكنولوجي مخاطر عديدة تطلبت من المنشآت ضرورة استخدام نظام إدارة المخاطر الذي يساهم في تخفيض المخاطر بشكل كبير وتسيير أنشطة المنشآت بطريقة فعالة وسليمة، ويؤكد على الالتزام بسياساتها الإدارية، ويحافظ على أصولها، وذلك للحد من المخاطر المصاحبة للتكنولوجيا (الخشاب، 2016).

ويرى الباحث أن التكنولوجيا تعد أمراً شائعاً في الوقت الحالي وان التوسع والتطور في عالم التكنولوجيا أصبح أمراً ضرورياً وخصوصاً في ظل حالة عدم التأكد التي يعيشها الاقتصاد المعاصر

وتزايد المخاطر التي تتعرض لها المنشآت لذلك كان لا بد من وضع ضوابط على هذه الاستخدامات كوسيلة للحد من المخاطر ومحاولة تخفيض التكاليف وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

هـ- سلسلة التوريد

تم تعريف سلسلة التوريد على أنها كل الأنشطة المتعلقة بتدفق وتصنيع المنتجات من خلال الموردين إلى المستهلك النهائي، إضافة إلى تدفق المعلومات وكلا التدفقين يتم في الاتجاهين من الموردين إلى العملاء والعكس من العملاء إلى الموردين (Rao, 2002).

وعرفت سلاسل التوريد على أنها عملية إدارة تدفق المواد والمنتجات التامة من الموردين إلى المستهلكين وذلك من خلال سلسلة من أنشطة الصنع والتخزين والتوزيع على مدار نقاط تصنيع وتخزين وتوزيع مختلفة ويعتمد نجاح سلسلة التوريد في تحقيق أهدافها على درجة التعاون والتنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد، إلا أن هذا التعاون يتطلب تحديد أعضاء سلسلة التوريد ووضع قواعد لحركة المعلومات والمواد النقدية والتكلفة (Lockamy and smith, 2000).

مداخل سلسلة التوريد:

يمكن تقسيم مداخل سلسلة التوريد إلى نوعين رئيسيين كما أشار (Heizer and Render, 2006) وهما:

مدخل التكامل:

التكامل العمودي هو عملية التوسع في إمكانيات المنشأة في تقديم المنتجات والخدمات، حيث تقوم المنشأة بالتكامل إما مع جزء منها وإما مع منظمة أخرى تعمل في مجال توريد ترغب في الانضمام للمنظمة. بمعنى آخر تقوم المنشأة بالاعتماد على نفسها في عملية التوريد عن طريق توفير وتجهيز كل احتياجاتها بنفسها أو عن طريق شريك لها مختص في مجال التوريد مما يضمن للمنشأة وجود احتياجاتها بشكل دائم دون الحاجة إلى التعامل مع موردين خارجيين ولكن هذه الاستراتيجية تعتمد على قدرة المنشأة على توفير احتياجاتها والقدرة على الوفاء بمتطلباتها وكذلك على جودة أداء المنشأة أو الشريك لخدمة التوريد نظرا لاحتمالية افتقار المنشأة للخبرة اللازمة لهذا (الخليل، 2012).

مدخل التوريد الخارجي:

هي عملية نقل النشاطات الداخلية التقليدية التي تقوم بها المنشآت ومواردها إلى مجهزين خارجيين وهي جزء من توجه المنشآت المستمر باتجاه الاستفادة من كفاءات التخصصات وتشكل القدرات الجوهرية للمنظمات أحد عناصر النجاح الضرورية في تحقيق الميزة التنافسية. استخدام المنشأة لمصادر التوريد الخارجية أو التجهيز الخارجي مما يجعلها تركز بصورة أكبر على أنشطتها في سلسلة القيمة، إذ تكون مميزة وتظهر هذه الخاصية بوضوح في أنشطة النقل والإمداد والتخزين والرقابة على المخزون ويتطلب من المنشأة التي تستخدم التجهيز الخارجي اتخاذ القرارات الاستراتيجية لرصد ومراقبة أداء (جاسم، 2010).

من أهم مميزات التوريد الخارجي هو انه يقوم بتحسين العمليات والخدمة. إذ يعطي التجهيز الخارجي مرونة لعمليات الإنتاج مما يسمح للمنشأة بالفوز بعدد أكبر من الطلبات من اجل تقديم المنتجات والخدمات الجديدة بسرعة إلى الزبائن.

ويرى الباحث أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تدعم سلسلة التوريد حيث تقوم على تدفق المعلومات الخاصة بالمنشأة ككل بالإضافة الي الاهتمام بكل الأنشطة المتعلقة بتدفق المنتجات من خلال الموردين الي المستهلك النهائي وهذا ما يقوم به نظام إدارة المخاطر بالتدخل في جميع المراحل داخل المنشأة والاهتمام بجميع المخاطر والتنبؤ بها والتصدي لها. ومن امثله هذه المخاطر مخاطر التصنيع والتخزين والتوزيع التي تعد من اهم الأنشطة التي تقوم من أجلها سلاسل التوريد.

2- عوامل داخلية:

ويقصد بها العوامل التي تنشأ علاقتها بالمنشأة من الداخل والتي تختص بالنواحي التنظيمية الداخلية للمنشأة أو يمكن التعبير عنها بكلمات أخرى على أنها العوامل الموقفية المتعلقة بالبيئة الداخلية للمنشأة والتي تنشأ داخل حدود ونطاق المنشأة.

أ- حجم المنشأة:

يختلف اتجاه المشروعات الاقتصادية في أي دولة من زاويتين هما الشكل القانوني للمنشأة وحجم المنشأة فمن الشكل القانوني يوجد منشآت فردية وشركات أشخاص وشركات أموال وأشكال متنوعة من حيث الشكل القانوني إما من حيث حجم المنشأة فنجد أن المنشآت قد تكون صغيرة الحجم أو متوسطة الحجم أو كبيرة الحجم، ولقد قام (Broom and Gustin, 1995) بتحديد بعض الخصائص التي تتصف بها المنشآت الصغيرة، حيث تتم إدارة المنشأة عن طريق فرد أو عدد محدد من الأفراد الذي لهم دور في التقنيات المختلفة في الصناعة مع عدم الإلمام الكافي في النواحي المحاسبية والمالية والخاصية الثانية هي أن يمتلك مدير المنشأة أو الشركة النسبة الأكبر من المنشأة بالإضافة إلى الخاصية الأخيرة وهي سهولة إدارة العمليات وعدم تعقد الإجراءات المتبعة داخل المنشأة. والمنشآت الصغيرة هي التي تدار بصورة مستقلة ولا تخضع لأي إشراف أو تحكم خارجي وبالتالي فإن الشركات الصغيرة والمتوسطة تعتمد في إدارتها على خبرة ومهارات مؤسسيها فقط ومن ثم فانه عند تأسيس هيكل تنظيمي لها مكون من مجلس إدارة وجهاز إداري لا يكون له الحرية في اتخاذ القرارات والقيام بالواجبات إلا بعد الرجوع إلى صاحب المنشأة أو المؤسسين وبالتالي لا تستطيع المنشآت صغيرة الحجم مواجهة التغيرات السوقية نظرا لغياب نظام إدارة المخاطر الذي يساعد على تحقيق أهداف المنشآت (كريمة، 2009).

ويرى الباحث أن حجم المنشأة من العوامل التي تؤثر على نظام إدارة المخاطر حيث إن هذا النظام يستخدم في الشركات كبيرة الحجم التي لها هيكل تنظيمي كامل وليس صاحب منشأة أو مجموعة من الأفراد ولذلك فان المنشآت الصغيرة لا تقوم على إدارة رشيدة التي تمكنها من اتباع

هذا النظام الذي يساعد في تحقيق أهداف المنشأة، بل يقوم على اجتهاد صاحب المنشأة أو مجموعة الأفراد.

ب- الميزة التنافسية:

في ظل التنافسية لكي تحقق المنشأة أهدافها وجب عليها احتلال مكانا تنافسي في الأسواق المحلية والأسواق العالمية وهذا لم يحدث من قبل بالإضافة إلا تلبية الحاجات الضرورية للعملاء فكلما حققت المنشأة حاجات ورغبات العملاء كلما زاد حصتها في الأسواق وبالتالي احتلال موقع تنافسي قوي ويقصد بحاجات العملاء هي رغباتهم في المنتجات والخدمات التي تؤديها المنشأة بالجودة المطلوبة والتكلفة المنخفضة، إما اذا كانت المنظمة بعيدة عن حاجات ورغبات العملاء يؤدي ذلك إلى عجز في التنافسية وبالتالي تحقق المنشأة الخسائر العديدة بالإضافة إلى فشل وعدم استمرارية المنشأة وعجزها في تحقيق أهدافها الاستراتيجية (دراجي، 2010).

لا يوجد تعريف أو مفهوم محدد للميزة التنافسية متفق عليه ولكن من الممكن القول بانها القدرة على توفير البيئة الملائمة لتحقيق معدلات نمو مرتفعة وخلق الفرص الاقتصادية وتقديم خدمات اجتماعية بجودة وكفاءة عالية أو القدرة على استحواذ جزء أكبر (الزعانين، 2010).

كما تعبر الميزة التنافسية عن وصول المنشأة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية عن الطرق المستخدمة من قبل المنافسين والتميز عنهم وتحقيق هذا الاكتشاف ميدانيا بمعنى آخر هو تفوق المنشأة في اتباع طريقة جديدة في الإبداع في تحقيق تميز بين المنشآت (Porter, 1993).

ويري الباحث أن تحقيق الميزة التنافسية من الركائز الرئيسية لنظام إدارة المخاطر والذي يساعد المنشأة في الأهداف الاستراتيجية لها وتحقق الاستراتيجية عن طريق عدة محاور ومنها الميزة التنافسية في المنشآت في ظل التغيرات البيئية والتكنولوجية التي يتسم بها اقتصادنا الحالي بالإضافة إلى أن جوهر الميزة التنافسية ما هو إلا إبداع وهو ما يتبناه نظام إدارة المخاطر والنظر في خصائص نظام إدارة المخاطر وخصائص الميزة التنافسية تتضح العلاقة أكثر ودليل على ذلك أن نظام إدارة المخاطر يعتمد على الأخذ بعين الاعتبار جميع المخاطر وليس مخاطر تشغيلية أو تمويلية فقط بل يأخذ جميع المخاطر في الاعتبار وتحديد الاستراتيجية والسعي وراء تحقيقها وهذا من الخصائص المميزة للميزة التنافسية.

ج- درجة عدم التأكد:

هي نقص المعرفة في المستقبل، إن عدم التأكد يتضمن حدوث الجيد والسيئ مثلا تقبل المستهلك لبعض السلع قد يفوق كثيرا كل التوقعات المتفائلة وقد يكون العكس (أبو بكر، 2009) عدم التأكد هي عبارة عن حالة ذهنية تتميز بالشك والتخمين بناءً على انعدام المعرفة بما سيحدث أو لا يحدث في المستقبل وهو عكس التأكد الذي هو اقتناع أو يقين بشأن موقف معين (عبد العال، 2013).

إن حالة عدم التأكد هي حدوث أشياء أو وقوع الأحداث، يخلق ما يسمى بحالة عدم اليقين التام لدى متخذي القرارات، أي عدم وضوح الأشياء والأحداث، وبالتالي يقود هذا الموقف إلى حالة عدم التأكد التام في اتخاذ القرار. وقد سميت هذه القرارات بقرارات حالة عدم التأكد التام نظرا لعدم معرفة متخذ القرار بالمعلومات الاحتمالية.

وتشير دراسة (Radwan et al., 2016) إلى إن حالة عدم التأكد هي التعامل مع البيانات والمعلومات الغامضة والغير كاملة والغير دقيقة كما أشار إلى انه يوجد أربعة أنواع رئيسية تسبب حالة عدم التأكد وهي حالة الغموض وحالة عدم الدقة وحالة الالتباس وحالة التضارب. إذن، عدم التأكد هو رد سيكولوجي لغياب المعرفة بالمستقبل ويخلق وجود المخاطرة، والمخاطر هي عبارة عن ظرف أو مجموعة من الظروف التي يوجد فيها احتمال حدوث الخسارة. لذلك يكون دائما القرار الجيد هو القرار الذي يكون فعالا في تجنب المخاطرة.

بالإضافة إلى اتخاذ القرار في ظل ظروف عدم التأكد الكامل يعتبر أكثر صعوبة من اتخاذ القرار في ظل ظروف التأكد التام أو المخاطرة، حيث تتخذ القرارات في ظل الظروف غير المؤكدة على أساس من الغموض الكامل، حيث لا تتوافر معلومات كافية وصحيحة، وبالتالي فإن النتائج المتوقع الحصول عليها من هذا النوع من القرارات تكون غير مؤكدة، بل ولا يمكن صياغتها على شكل توزيع احتمالي، ولذا ينبغي على الإدارة تفادي اتخاذ قرارات في ظل ظروف غير مؤكدة، لأنه يمكن أن تؤدي إلى كارثة للمنشأة. وهذا يعني أن أداء المنشأة يرتبط باستراتيجيتها التي توجه سلوكها نحو تحقيق الأهداف لتجري عملية قياس وتقويم الأداء الحالي والمستقبلي المتوقع بما في ذلك علاقة المنشأة ببيئتها من حيث قدرتها على كسب عوامل تفوق تنافسي تقودها إلى تقليل خطر التعرض إلى فقدان مركزها التنافسي، (Power, 2007).

كما إن بيئة المنشأة متغيرة وغير مستقرة تتحرك على وفق وتأثر واتجاهات مختلفة مما يلزمها الحجة بضرورة توخي الدقة والحذر الشديد عند اتخاذ القرارات في سياق رصد وتشخيص احتمالات التعرض إلى المخاطر وحالات من عدم التأكد يصعب معها السيطرة على تأمين المركز التنافسي المناسب لتتخذ حالة عدم تأكد وذلك يؤثر على قدرة المنشأة على مواصلة أداء نشاطاتها وكسب المزايا التنافسية المستديمة باتجاه تعظيم ربحيتها وقيمة المساهمة فيها، وبالتالي تعزيز تنافسياتها في السوق (Thompson, et al. 2008).

ويرى الباحث أن حالة عدم التأكد لها تأثير قوي على نظام إدارة المخاطر داخل المنشآت حيث إن هذه الحالة قد ينتج عنها عدة مخاطر تهدد المنشآت وبالتالي كلما ازدادت حالة عدم التأكد ازدادت المخاطر وبالتالي التأثير على نجاح المنشأة كما إن حالة عدم التأكد غالبا ما ينتج عنها تعقيد للمخاطر الحالية للمنشأة والمزيد م الصعوبة في إدارتها.

د- نظم الإنتاج:

تعدد نظم الإنتاج منها النظم التقليدية والنظم الحديثة ولكن سوف يقوم الباحث بربط نظام الإنتاج الفوري بنظام إدارة المخاطر، كما تعد نظم الإنتاج بانها فلسفة عمليات إنتاجية تبحث في تعظيم الكفاءة وخفض الهدر بجميع أشكاله عن طريق حث جميع أركان المنشأة والمتمضمنة المشتريات، الهندسة، التسويق، الأفراد، والسيطرة النوعية وحتى تحديد العلاقات ضمن المنشأة مع المجهزين ومع العملاء.

كما تعددت التعريفات المتعلقة بتوضيح مفهوم النظام (Just – in Time)، فقد عرفه Russell & Taylor 2009 على أنه "فلسفة ونظام إدارة إنتاج متكامل، وهو ببساطة تقديم الوحدات الضرورية فقط بالكميات الضرورية في الوقت الضروري. وان إنتاج وحدة إضافية واحدة يعد حالة سلبية مثل ظهور عجز بوحدة واحدة، وإنجاز الكمية المطلوبة بشكل مبكر ليوم واحد يعد كذلك حالة سلبية مثل إنجازها متأخراً ليوم واحد. بعبارة أخرى يجب أن تجهز جميع الوحدات فقط عند الحاجة إليها أو في الوقت المحدد.

ويرى الباحث أن زيادة الكفاءة الإنتاجية يؤدي إلى إزالة أسباب التالف أو الفاقد والمعيب في المواد وبالتالي تخفيض احتمالات حدوث أي عيوب في الوحدات المنتجة وذلك يتوافق مع نظام إدارة المخاطر بالإضافة إلى أن نظام الإنتاج الأني (JIT) يساعد على زيادة العائد على الاستثمار إذ إن نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد يؤدي إلى وفورات في الاستثمار من خلال تخفيض المساحة اللازمة للعمليات الإنتاجية، وتخفيض المخزون، وكذلك زيادة حجم الإنتاج في المنشآت وهذا يتفق مع نظام إدارة المخاطر وتحديد المخاطر الاستراتيجية والتي هي من أولويات نظام إدارة المخاطر.

القسم الرابع: انعكاسات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على العوامل الموقفية

أولاً: أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على العوامل الموقفية الداخلية.

أ- العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وحجم المنشأة:

أدى التطور في مجالات الأعمال منذ الثورة الصناعية إلى الاتجاه نحو تكوين المشروعات ذات الحجم الكبير بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في المشروع الواحد وتعدد المنتجات فيه، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وزيادة المشكلات الإدارية داخل المنشآت، ونظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات وتغيرها ونتيجة لذلك زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة

تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في حل مشاكلها، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة (فخر والدالمي، 2002).

قام McNally and Hock, 1999 بتوضيح العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وحجم المنشأة حيث انه كلما زادت حجم المنشأة (سواء إيرادات المبيعات أو تنوع المنتجات) زاد احتياج المنشآت إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية واثبتوا أن المنشآت التي تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي المنشآت ذات الحجم الأكبر بالإضافة إلى أن المنشآت الكبيرة - من حيث حجم المبيعات وعدد العاملين- تفضل أيضا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتبني الفلسفات الإدارية الحديثة في نظم الإنتاج وذلك بسبب وجود الإمكانيات لتطبيق تلك الأساليب في منشآتهم، وذلك لأغراض الرقابة ومواجهة زيادة درجة المنافسة .

لذلك يري الباحث أن المنشآت الكبيرة تهتم باستخدام نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تصميم وتطوير منتجاتها مقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم بالإضافة إلى أن حجم المنشأة من اهم العوامل الموقفية التي تتأثر بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهو ما ينعكس بدوره على تطوير أساليب الرقابة والأداء الداخلي وتطوير السياسات المتعلقة بذلك.

ب- أثر تطبيق أسلوب القياس المرجعي على حجم المنشأة:

حيث إن القياس المرجعي هو عبارته عن استخدام المنشأة صاحبة الأداء الأفضل والمتميز في الصناعة المماثلة التي تعمل فيها المنشأة كمقياس لمدى نجاح وجود عمليات المنشأة عن طريق مقارنة أداء المنشأة محل القياس مع أداء المنشأة النموذج أو المقارنة معها (سيد، 2010).

ويري الباحث هنا أن حجم المنشأة كعامل موقفي متغير يتغير على أساس إمكانية المقارنة والقياس مع المنشأة المقاس عليها وحيث انه لا يمكن مقارنة منشأتين إلا اذا كانتا متماثلتان من حيث الحجم والإمكانيات وذلك بسبب التوريدات مثلا، حيث المنشأة ذات التوريدات الكبيرة تحصل على خصم وبالتالي يتأثر ذلك بسعر المنتج أو الخدمة بالإضافة إلى أن المنشأة ذات الحجم الكبير تمتلك تكنولوجيا إنتاج افضل واحداث وينتج عن ذلك وقت اسرع في الإنتاج وتكلفة اقل وأخيرا المنشآت ذات الحجم الكبير لديها عملاء لهم ولاء للمنشأة ولذلك يلاحظ أن هذه المنشآت مبيعاتها أكثر بكثير، ولذلك يمكن القول أن أسلوب القياس المرجعي يتأثر بحجم المنشأة.

ج- أثر تطبيق أسلوب بطاقات الأداء المتوازن على حجم المنشأة:

يتأثر استخدام أسلوب بطاقات الأداء المتوازن باستراتيجيات المؤسسات، وأيضا العوامل الموقفية الداخلية التي تواجه المنشآت مثل: حجم المنشأة، عدم التأكد البيئي، وهي عوامل تؤثر على تبني بطاقة الأداء المتوازن كونها لها تأثير أساسي على قرارات تبني أي نظام رقابي إداري في المنشآت (فرج، 2009) وهذه العوامل هي:

استراتيجية العمل: تصمم أنظمة الرقابة المحاسبية بناء على استراتيجية العمل في المنشأة، هذا المبدأ يجب اختياره مع بطاقة الأداء المتوازن حيث إن من أنواع استراتيجيات العمل التي ترتبط مع استراتيجية وبناء وعمليات المنشأة الآتي:

- الاستراتيجية المنظمة: وهي التي تبحث عن فرص السوق الخلاق، ولديها خبرة منظمة للاستجابة للظروف الطبيعية.
- الاستراتيجية التحليلية: وهي التي تعمل بشكل روتيني من خلال عمليات وهياكل رسمية وتراقب المنافسين للحصول على أفكار جديدة تتبناها بسرعة.
- الاستراتيجية الدفاعية: وهي تسيطر على سوق المنتج لأن لها خبرة واسعة في العمل لكنها لا تبحث عن فرص جديدة خارج منطقة السيطرة.
- الاستراتيجية التفاعلية: وهي غير قادرة على الاستجابة بفعالية للتغيرات وعدم التأكد البيئي، وقد وجدت الدراسات بأن المؤسسات التي تستفيد من استخدام بطاقة الأداء المتوازن، هي التي تتبع الاستراتيجية المنظمة والتحليلية وبالتالي هي الأكثر ميلا لتبني بطاقة الأداء المتوازن (عروبه، 2011).

حجم المنشأة يؤثر على تصميم واستخدام أنظمة الرقابة الإدارية، فكلما ازداد حجم المنشأة ازدادت مشاكل الاتصال والرقابة، مما يستوجب وجود أنظمة إدارية متطورة لذا فإن هذه المنشآت تميل لاستخدام أنظمة إدارية أكثر تعقيدا، ولذا فإن بطاقة الأداء المتوازن أداة إدارية متكاملة تنفيذ في القرارات والعمليات متعددة المستويات، لذا فإن المنشآت كبيرة الحجم هي التي يمكنها استخدام بطاقة الأداء المتوازن والاستفادة من هذا الأسلوب (عنانة، 2013).

د- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة:

أسلوب التكاليف المستهدفة عبارة عن عملية بسيطة وسهلة الفهم والتطبيق نسبيا، وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المنشآت، كما أنها لا تتطلب الكثير من المتخصصين والمهنيين، أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق، أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة. ويمكن القول بانها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج (Paul, 2004).

تعتبر الميزة التنافسية على تمتع المنشأة بقدرات تنافسية تمكنها من احتلال مكانه متميزة بين المنشآت الأخرى المنافسة لها في نفس المجال لذلك تعتبر الميزة التنافسية من اهم العوامل الموقفية التي يجب على المنشأة أخذها في عين الاعتبار لأنها بدونها لا تحقق الاستمرارية لذلك يجب على المنشآت استخدام أفضل الأساليب المحاسبية للتدعيم هذه الميزة ونحن بصدد إعداد قياس للتكلفة المستهدفة (Jackson, 2010).

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة لإدارة التكلفة والذي يساعد على توفير بيانات عن البيئة الخارجية والبيئة الداخلية للمنشأة وخاصة عن المنافسين مما يساعد المنشأة على تخطيط التكلفة المستهدفة التنافسية لها بدرجة عالية من الكفاءة ويساعد أيضا على تخفيض تكلفة المنتج مما يساعد على تحفيز السعر ويؤدي ذلك إلى زيادة الطلب على منتجات المنشأة مما يدفعها إلى التميز بين المنشآت الأخرى وتدعيم مركزها التنافسي (Mc Clurg and Weng, 2006).

ويري الباحث أن الميزة التنافسية أحد العوامة الموقفية الداخلية الهامة داخل المنشآت ومن اهم أهداف المنشأة الاستراتيجية التي تسعى إلى تحقيقها لذلك يجب على المنشآت اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة لأنه يقوم على تخطيط مسبق للتكلفة ونظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية وبالتالي دعم الميزة التنافسية للمنشأة.

هـ- أثر تطبيق أسلوب القياس المرجعي في تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة:

يساعد تطبيق أسلوب القياس المرجعي على تدعيم الميزة التنافسية للمنشأة حيث إن هذا الأسلوب يدعم الأركان الأربعة للميزة التنافسية وهي الابتكار والوقت والجودة والتكلفة (Caplan, 2006):

الابتكار:

- يساعد أسلوب القياس المرجعي في عملية ابتكار المنتجات والخدمات وذلك عن طريق:
- توفير المعلومات اللازمة عن الأسواق والعملاء والتي تعد من اهم المدخلات الأساسية لابتكار السلع والخدمات.
- توفير مؤشرات عديدة لعملية الابتكار (قدرة المنشآت على تقديم منتجات مبتكرة وجديدة وبراءات الاختراع) مما يساعد المنشآت على التطوير والتحسين المستمر لعملية الابتكار.
- يساعد على توفير المعلومات عن المنتجات المبتكرة من جانب المنافسين من اجل التغلب على الموقف التنافسي للمنشأة ومدى قدرتها على التميز على المنافسين والاستحواذ على أكبر قدر ممكن من الحصة السوقية.

الوقت:

عنصر الوقت من اهم العناصر التي يغفلها أصحاب القرار حيث إن أسلوب القياس المرجعي يساعد المنشأة في تحديد الوقت الذي لا يضيف قيمة ومحاولة تخفيضه كما يقدم هذا الأسلوب العديد من المؤشرات التي تراقب عملية إدارة الوقت والتركيز على التخفيض المستمر للوقت استجابة لرغبات العملاء وطلباتهم الالتزام بهذه المواعيد هذا بالإضافة إلى العمل على القضاء على فترات الاختناق في الوقت خلال دورة حياة المنتج.

ويري الباحث أن من أفضل الممارسات الداخلية في المنشآت هي زيادة سرعة الأداء التي تساعد على زيادة الأرباح وتخفيض التكاليف وهنا تظهر الميزة التنافسية.

الجودة:

يساعد أسلوب القياس المرجعي على تحقيق اعلى مستويات الجودة المطلوبة وذلك عن طريق قياس تكاليف أنشطة الجودة المختلفة كما يساعد أيضا على الرقابة على الجودة داخل المنشآت وإجراء برامج التحسينات المستمرة في ضوء أفضل الممارسات الداخلية والخارجية وذلك ضمانا لتحقيق المنشأة معايير جودة محلية وعالمية وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية بنجاح.

التكلفة:

يساعد أسلوب القياس المرجعي في تخفيض التكاليف وذلك بداية من تدعيم العلاقات مع الموردين وعمل المقارنات بينهما للحصول على أفضل الموارد بأقل الأسعار ثم المساعدة في تحليل أنشطة المنشأة التي تضيف قيمة وتنميتها والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وأيضا تدعيم العلاقات مع العملاء، وهنا يري الباحث انه باستخدام هذا الأسلوب داخل المنشآت فهو يساعد على رقابة وتحسين عملية تخفيض التكلفة وهو ما يساعد على تدعيم الأركان الأربعة السابقة لدعم الميزة التنافسية.

و- أثر تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية على درجة عدم التأكد ودعم الميزة التنافسية: ولذلك يري للباحث أن استخدام أسلوب الموازنات هو محاولة لتقليل حالة عدم التأكد المرتبط بالمستقبل بقدر الإمكان. تدفع عملية إعداد الموازنة الإدارة للنظر للمستقبل والتخطيط له بما يحقق الفعالية والكفاءة. حيث تساعد الإدارة في التقييم الجيد للمشكلات التي تواجه المنشأة والمتغيرات المرتبطة بها قبل اتخاذ القرارات وبالتالي فالموازنات تمثل منهج لدعم القرارات وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

ثانياً: أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على العوامل الموقفية الخارجية.

أ- العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والبيئة التكنولوجية:

أصبحت التكنولوجيا متطلب أساسي في عصرنا الحالي وأصبحت تتدخل في جميع المجالات فالتكنولوجيا أصبحت محركاً رئيساً في التطور وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لها دور كبير في توفير المعلومات اللازمة لمساعدة متخذي القرار وعمليات التخطيط والرقابة وتقدير التكاليف والإيرادات كما أيضاً تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية وبعد تطوير هذه الأساليب باستخدام التكنولوجيا يعد أمراً ضرورياً وهاماً (كريشان، 2013).

ولتكنولوجيا مساهمة كبيرة في تحسين ورفع كفاءة أنشطة المنشآت لما تقوم به من تحسين جودة المنتجات وخفض التكاليف المرتبطة بها بالإضافة إلى أن التكنولوجيا لها أثر كبير في مساعدة

الإدارة العليا في اتخاذ القرارات السليمة والفعالة وإعداد ورسم الخطط والاستراتيجيات المستقبلية في المنشآت (نصيف، 2010).

ولذلك يري الباحث أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتأثر بالبيئة التكنولوجية داخل المنشآت لان التكنولوجيا تساعد المنشآت في نجاحها واستمرارها ومواكبة التطورات في بيئة الأعمال الحديثة بالإضافة إلى العديد من المزايا في البيئة التكنولوجية التي تساعد المنشآت في مواجهة التحديات التي تتعرض لها المنشآت.

ب- أثر تطبيق أسلوب القياس المرجعي على نوع الصناعة:

ازداد الاهتمام بهذا الأسلوب في السنوات الأخيرة واستخدامه في تقييم أداء المنشآت وتحديد نواحي القصور فيها بالمقارنة بالمنشآت الأخرى كما انتشر استخدام هذا المدخل في السنوات الأخيرة في العديد من الدول في مجالات تطوير الأداء مقارنة بالمنشآت الرائدة (Scrbrough et al., 1991).

لذلك يري الباحث وجود علاقة قوية بين أسلوب القياس المرجعي والعامل الموقفي نوع الصناعة حيث أن للحصول على أفضل النتائج من استخدام هذا الأسلوب يعتمد على اختيار المنشآت التي تعمل في نفس نوع الصناعة وان استخدام هذا الأسلوب لا بد أن يري نوع الصناعة.

ج- أثر تطبيق أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة على الحصة السوقية للمنشأة:

يعتبر أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين المشتري والمورد في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات، ويساعد المورد على تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها (Agndal and Nilsson, 2008).

وتهدف المنشأة إلى تقديم المنتجات ذات الجودة العالية من خلال تطوير وتحسين أنشطتها الإنتاجية والتسويقية من اجل الوصول إلى تحقيق الحصة السوقية والإنتاجية والتسويقية بهدف الوصول إلى تحقيق الحصة السوقية المستهدفة والصمود في السوق المفتوح ومن هنا نجد أن الحصة السوقية مقياسا أساسيا للأداء وذلك من خلال السعي إلى تحليل حصتها السوقية وجمع المعلومات (الباز، 2017).

لذلك يري الباحث أن هذا الأسلوب يدعم الحصة السوقية من خلال الاطلاع على هيكل التكاليف الخاص بالموردين عن طريق العلاقات التي يعمل عليها مما يعزز الموقف التفاوضي عند شراء المواد الخام وبالتالي تضمن المنشأة البيع بسعر تنافسي مما يدعم زيادة الحصة السوقية بالإضافة إلى توفير المواد الخام بالسعر المناسب ذلك يعزز أيضا جودة الإنتاج مما يضمن للمنشأة ولاء العملاء وزيادة الطلب على المنتج وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة الحصة السوقية وأخيرا فان العلاقات الاستراتيجية التي تهدف إليها أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة مع الموردين والعملاء تؤدي إلى انسيابية تدفق المنتجات في قنوات التوزيع مما يدعم وجود المنتج في الأسواق بشكل دائم مما يسهل الوصول الي المستهلكين مما يترتب عليه زيادة الحصة السوقية.

د- أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على الحصة السوقية للمنشأة:

يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على أساس نظام تخطيط الأرباح وإدارة التكلفة، وانه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ويتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج (Weele, 2010).

وهنا يري الباحث أن بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد المنشآت في الحفاظ على سعر تنافسي يواكب احتياجات العملاء وبالتالي يحافظ أيضا على ربح المنشأة ويحافظ على الحصة السوقية للمنشأة بالإضافة إلى انه عند النظر إلى مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يلاحظ أن هذا الأسلوب يقوم على دراسة جميع أنشطة الإنتاج وما بعد الإنتاج لذلك فهو من الأساليب الاستراتيجية الهامة التي تؤثر على المنشأة بشكل ملحوظ وليس فقط الحصة السوقية وإنما في عدة عوامل أخرى.

هـ- أثر تطبيق أسلوب بطاقات الأداء المتوازن على درجة تنافسية السوق:

يعد أسلوب بطاقات الأداء المتوازن بمثابة الحجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي للمنشآت على عكس المقاييس المالية التقليدية التي تفيد بما حدث في الماضي من دون الإشارة إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلا كما يساعد في ربط استراتيجية المنشأة طويلة الأجل مع أنشطة المنشأة قصيرة الأجل.

كما تقوم بطاقات الأداء المتوازن على أساس أبعادها الأربعة التي تساعد المنظمة على ترجمة أهدافها وخططها الاستراتيجية بالإضافة إلى التركيز على بعض العوامل الداخلية والخارجية لتحقيق التحسينات المالية وغير المالية بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب يهدف إلى إضافة القيمة للعميل من خلال بعد العميل الذي يركز على قياس المعايير الخارجية التي تحدد وضع المنشأة الحالي والمستقبلي للمنشأة لدي عملائها وهذا بالتأكيد يؤثر على زيادة درجة التنافس (عبد الصادق، 2015).

كما تقوم درجة تنافسية السوق على عامل رئيسي وهو تحليل المنافسة عن طريق تقييم نقاط القوة والضعف في المنافسين الحاليين والمحتملين. للوصول إلى الفرص والتهديدات التي تواجه المنشأة وأيضا تحليل المنافسين يعتبر عنصر أساسي في استراتيجية المنشآت.

لذا يري الباحث أن تطبيق واستخدام هذا الأسلوب يساعد المنشآت في تحليل المنافسين ودراسة الفرص والتهديدات من خلال الأبعاد الأربعة التي تساعد في الدخول في الأسواق بقوة أكبر والمساعدة في تقييم الأداء المالي وغير المالي بالإضافة إلى انه من المعروف انه لا يمكن تطوير شيئا لا يمكن قياسه وهذا الأسلوب من أفضل الأساليب في قياس وتحسين الأداء.

و- أثر تطبيق أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة على سلسلة التوريد:

يهدف أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة إلى دعم أداء سلسلة التوريد حيث يساعد فتح السجلات بين المورد والمشتري إلى شفافية المعلومات بينهما وذلك يحقق رضا العملاء عن طريق تحقيق رغباتهم وتخفيض التكلفة بالإضافة إلى أن العمل على مراجعة الأنشطة في مراحلها الأولى يحقق ترشيد تكاليف الأنشطة وتقسيمها إلى الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة (الباز، 2017).

كما تهدف سلسلة التوريد إلى تعظيم قيمة منتجات المنشأة من وجهة نظر عملائها عن طريق وجود نظم اتصالات مرنة تساعد على تدفق المعلومات من المنشأة إلى العملاء والعكس كما تهدف أيضا إلى التعرف باستمرار على رغبات العملاء واحتياجاتهم من أجل الوصول إلى التخطيط لكيفية إرضائهم (حسبان، 2009).

ويري الباحث أن من أهم أهداف أسلوب المحاسبة عن السجلات المفتوحة هو دعم سلسلة التوريد عن طريق تحسين العلاقات الترابطة بين أعضاء سلسلة التوريد والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الملازمة لعلاقات السلسلة والتي قد تحد من المزايا المرتبطة بمعلومات المورد والمرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع كما يساعد هذا الأسلوب في تقديم المعلومات المفيدة عن التكاليف التقديرية للأنشطة في كافة المراحل بدءا من المراحل المبكرة لتصميم المنتج إلى معلومات عن مكونات المنتج ومختلف الأنشطة وطرق التصنيع لذلك فإن هذا الأسلوب له تأثير على سلسلة التوريد ويجب استخدامه في المنشآت للوصول إلى أفضل ممارسات لسلسلة التوريد.

من كل ما تقدم تبين للباحث وجود علاقة توافقية بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والعوامل الموقفية وانه لدعم الدور الإيجابي الذي تلعبه المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يلزم الأمر ضرورة تأصيل العلاقة التكاملية بين أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وذلك تحقيقا للأهداف وتطوير الدور التنافسي للمنشأة وتدعيم التوجهات تجاه تطوير وتنمية الأداء وتعزيز القرار المناسب بالحقائق والمعلومات والاعتبارات المدعمة لاتخاذ القرارات ومواجهة الاحتياجات المتعددة للمنشأة.

القسم الخامس: الدراسة الميدانية:**أولاً: إجراءات وطرق التحليل الإحصائي:**

تم عمل الإجراءات الآتية في البحث:

إدخال البيانات

قام الباحث بفحص كل عناصر الردود قائمة الاستقصاء للتأكد من صحتها واستبعاد العناصر التي لم تكون إجابتها كافية ومن ثم قام بترميز كل المتغيرات وفقا لبرنامج SPSS statistical package for social science

ثانياً: مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث:

1- مزيج من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية الحكومية والخاصة ممثلين في كلية التجارة جامعة بني سويف، كلية التجارة جامعة القاهرة، وكلية التجارة جامعة عين شمس، كلية التجارة جامعة حلوان، كلية إدارة الأعمال جامعة النهضة كلية إدارة الأعمال جامعة 6 أكتوبر، وكلية الاقتصاد والإدارة جامعة مصر للعلوم والتكنولوجيا، والمعهد العالي للعلوم الإدارية بني سويف.

2- المديرين الماليين والمحاسبين الإداريين ومحاسبين التكاليف ممثلين في الشركات والمصانع التالية: مصنع سامسونج بني سويف، مصنع كام جيت للملابس الجاهزة، الشركة السويسرية للملابس بني سويف، مصنع إيجيك - الشركة المصرية الألمانية.

ثم اختيار عينة البحث من السادة أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة في الجامعات المذكورة سلفاً والمصانع وذلك للأسباب التالية:

- صعوبة استقصاء جميع مفردات في جميع محافظات جمهورية مصر العربية.
- النطاق الجغرافي لمحافظة بني سويف بصفتها البيئة المحيطة للباحث.
- تركيز عدد من كليات التجارة وإدارة الأعمال بالقاهرة الكبرى.
- تركيز عدد كبير من المصانع في المناطق الصناعية الجديدة منطقة كوم أبو راضي -منطقة بياض العرب - المنطقة الصناعية الأولى في محافظة بني سويف.

ثالثاً: حجم العينة:

وتم تحديد حجم العينة على أساس درجة ثقة 95% وفي حدود نسبة خطأ 5% وأن نسبة توافر الخصائص موضوع الدراسة هي 50% باستخدام المعادلة الآتية:

$$n = \frac{(z_{\alpha/2})^2 p(1 - p)}{E^2}$$

حيث إن:

$$Z = 1.96 \text{ عند مستوى دلالة } 0.05 \text{ أو مستوى ثقة } 95\%$$

$$E = \text{الخطأ المعياري } 0.05 \text{ عند مستوى ثقة } 95\%$$

$P =$ هي درجة الاختلاف بين مفردات المجتمع الإحصائي وقد اصطلح العلماء على وضعها بقيمة ثابتة أي أن قيم $P = 0.5$ دائماً

رابعاً: بيانات الاسترداد:

حيث إن حجم العينة 384 مفردة تم استبعاد عدد 38 استمارة في الفرض الأول، و30 استمارة في الفرض الثاني.

خامساً: أسلوب جمع البيانات:

تم جمع البيانات من خلال استخدام قائمة استقصاء، وتم تصميم قائمة الاستقصاء التي اعتمدت عليها الدراسة بناء على الدراسة النظرية للدراسات والبحوث في هذا المجال، وذلك على النحو التالي:

- 1- البيانات العامة: يتضمن هذا الجزء مجموعة من الأسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية للمستقصي منهم مثل اسم المشارك في الاستقصاء، وظيفته، عدد سنوات الخبرة، المستوى التعليمي، الشهادات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- 2- مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالدراسة: وتنقسم أسئلة الدراسة إلى أربع مجموعات موضحة فيما يلي:

الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية**جدول رقم (1): توزيع العينة حسب البيانات الديموغرافية**

النسبة %	التكرار	بيان
المستوى التعليمي		
21.5	81	بكالوريوس
15.9	60	دبلومه
39.8	150	ماجستير
22.8	86	دكتوراه
وظيفة المشارك		
46.3	168	عضو هيئة تدريس
13.5	49	مدير مالي
19.0	69	محاسب إداري
21.2	77	محاسب تكاليف
مستوى الخبرة الحالي في مزاولة المهنة		
9.5	35	أقل من سنة
44.7	164	من 1 - 5 سنوات
32.7	120	من 5 - 15 سنة
13.1	48	أكثر من 15 سنة

المصدر: (إعداد الباحث في ضوء البيانات المستخرجة من الحاسب)

يتضح من الجدول السابق أن الجزء الأكبر من حجم العينة يتمثل في حملة الماجستير بنسبة 39.8% يليهم حملة الدكتوراه بنسبة 22.8%، وأن حملة الدبلوم يمثلون أقل جزء من حجم العينة

بنسبة 15.9%. أما من حيث الوظيفة فأعضاء هيئة التدريس يمثلون الجزء الأكبر من حجم العينة بنسبة 46.3% بينما تمثل وظيفة المدير المالي أقل جزء من حجم العينة بنسبة 13.5% ومن ناحية مستوى الخبرة في مزاولة المهنة فتشير النتائج إلى أن مستوى الخبرة من 1 - 5 سنوات يمثل أكبر مشاركة وذلك بنسبة 44.7% بينما مستوى الخبرة أقل من سنة يمثل أقل نسبة مشاركة في العينة بنسبة 9.5%.

سادساً: ثبات وصدق المتغيرات:

صدق الاستبيان يعني تمثله للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات التي نحصل عليها من أسئلة الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها الأسئلة، أما ثبات الاستبيان فيعني أننا إذا أعدنا توزيع هذا الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس حجم العينة فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي حصلنا عليها من العينة الأولى.

وتم اختبار صدق وثبات الاستبيان هنا باستخدام معامل ألفا-كرو نباخ (Cronbach's Alpha)، وهذا المعامل يأخذ قيمة بين الصفر والواحد، فعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد نقول بأن الاستبيان صادق وأنه ممثل للمجتمع المدروس، أما عندما يكون قريباً من الصفر فنقول بما أن الاستبيان لا يمثل المجتمع. ويتم حساب معامل الصدق عن طريق أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وبحساب معامل ألفا-كرو نباخ لهذا الاستبيان وجدنا أنه يساوي 0.909، وهذا يعني أن هذا الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الثبات والمصدقية كما تم حساب معامل ألفا لمجموعة الأسئلة التي تختبر كل فرض ووجدنا أنها تتميز بدرجة عالية من الثبات

سابعاً: اختبارات الفروض

1- نتيجة الفرض الأول: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمخاطر المترتبة على العوامل الموقفية.

معظم أفراد العينة تميل إلى الموافقة بشدة على أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يساعد على تخفيض المخاطر المترتبة على العوامل الموقفية.

ارتفاع المتوسط الحسابي بشكل يشير إلى إجماع أفراد العينة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تؤثر على أو تخفض المخاطر المترتبة على العوامل الموقفية.

اتجهت آراء عينة البحث إلى الموافقة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والعوامل الموقفية، حيث تم اختبار فرض اختلاف قيمة متوسط عبارات الفرض الثاني عن درجة الحياد (3).

وتشير النتائج في الجدول رقم (9) إلى اختلاف قيمة متوسط الفرض عن درجة الحياد في اتجاه الموافقة بمستوى معنوية 5% (بدرجة ثقة 95%) ويعني ذلك قبول الفرض القائل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية العوامل الموقفية.

جدول رقم (2): نتيجة اختبار الفرض الأول

	Test value = 3					
	t	df	Sig (2 – tailed)	Mean Difference	95% confidence interval of the difference	
					Lower	Upper
T1	54.501	365	0.000	1.54584	1.4901	1.6016

المصدر: (إعداد الباحث في ضوء البيانات المستخرجة من الحاسب)

2- نتيجة الفرض الثاني: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين العوامل الموقفية والأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

أن معظم أفراد العينة تميل إلى الموافقة بشدة على أن العوامل الموقفية تؤثر على أهداف المنشأة الاستراتيجية.

إجماع أفراد العينة على أن العوامل الموقفية تؤثر بشكل واضح على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتعميق تنفيذها.

اتجهت آراء عينة البحث إلى الموافقة على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين العوامل الموقفية وتنفيذ استراتيجيات وأهداف المنشآت، حيث تم اختبار فرض اختلاف قيمة متوسط عبارات الفرض الأول عن درجة الحياد (3).

وتشير النتائج في الجدول رقم (8) إلى اختلاف قيمة متوسط الفرض عن درجة الحياد في اتجاه الموافقة بمستوى معنوية 5% (بدرجة ثقة 95%) ويعني ذلك قبول الفرض القائل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الموقفية والأهداف الاستراتيجية للمنشآت.

جدول رقم (3): نتيجة اختبار الفرض الثاني

	Test value = 3					
	t	df	Sig (2 – tailed)	Mean Difference	95% confidence interval of the difference	
					Lower	Upper
T2	61.790	367	0.000	1.59015	1.5395	1.6408

المصدر: (إعداد الباحث في ضوء البيانات المستخرجة من الحاسب)

النتائج والتوصيات

أولاً النتائج:

- من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية اللتان قام بهم الباحث توصل إلى النتائج التالية:
- 1- وأثبتت النتائج صحة الفرض الأول؛ حيث إن معظم أفراد العينة أفراد العينة تميل إلى الموافقة بشدة على أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يساعد على تخفيض المخاطر المترتبة على العوامل الموقفية.
 - 2- وأثبتت النتائج صحة الفرض الثاني؛ حيث أن معظم أفراد العينة تميل إلى الموافقة بشدة على أن العوامل الموقفية تؤثر بشكل واضح على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتعيق تنفيذها.
 - 3- استخدام المنشآت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يساعد المنشآت على خفض درجة عدم التأكد في المنشآت.
 - 4- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يساعد على تخفيض المخاطر المترتبة على العوامل الموقفية.
 - 5- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يساعد على التنبؤ بالمخاطر التي تهدد المنشآت سواء المخاطر الداخلية أو المخاطر الخارجية ويساعدها على مواجهة هذه المخاطر.

ثالثاً التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بالتوصيات التالية:

- 1- ضرورة استخدام المنشآت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من اجل تدعيم قدرة المنشأة على تقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة وتعزيز قدرتها على التنبؤ بالمخاطر ومواجهتها وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية وتحقيق الاستمرارية.
- 2- ضرورة اخذ العوامل الموقفية في الاعتبار داخل المنشأة من اجل دعم وتعزيز أهداف المنشأة الاستراتيجية.
- 3- القيام بمزيد من البحوث في مجال التكامل بين نظام إدارة المخاطر في المنشآت وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع الأخذ في الاعتبار عوامل موقفيه أخرى سواء كانت خارجية أو داخلية.

مراجع البحث:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- إبراهيم مني صبحي محمد (2004). مدخل مقترح لترشيد التكاليف بهدف زيادة فعالية القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الحديثة" كلية التجارة جامعة قناة السويس –بورسعيد رسالة دكتوراه.
- أبو حمام، حسين عيسى. (2013). أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
- أبو نصار، محمد والظاهر، أحمد (2009). المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة. الباز، منة الله جمال عبد الحميد. (2017). التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن السجلات المفتوحة لإدارة تكاليف سلسلة التوريد بهدف دعم الميزة التنافسية لأعضاء السلسلة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمياط.
- برنوطي، سعاد نايف. (2008). الإدارة – أساسيات إدارة الأعمال " دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، الأردن – عمان.
- حسين، هشام زكريا محمد. (2013). أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في البورصة وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
- الخشاب، يوسف عبد الله صالح. (2016). أثر الضوابط الرقابية لتكنولوجيا المعلومات في ضبط المخاطر، مؤتمر كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
- الخشاب، يوسف عبد الله صالح. (2016). أثر الضوابط الرقابية لتكنولوجيا المعلومات في ضبط المخاطر، مؤتمر كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
- الخليل، محار عبد الله. (2012). تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- دراجي، عيسى. (2010)، البيئة والميزة التنافسية الملتقي الدولي الرابع، المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبه بو علي الجزائر.
- الذهبي، جلييلة. الغبان، ثائر. (2007). استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد.
- الزعانين، عاصم فايز. (2010). الميزة التنافسية في المنتجات الدوائية للشركات الوطنية وأثرها على زيادة الحصة السوقية من وجهة نظر الزبون، كلية إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية غزة.

- سيد، سيد عبد الفتاح. (2010). استخدام أسلوب القياس المرجعي في تقييم الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- طه، محمد يوسف محمد خير. (2012). أثر استراتيجيات التسويق والتنافسية في زيادة الحصص السوقية دراسة حالة شركة فارما إكسبر للأدوية 2009-2012، كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- عبد الصادق، أسامه سعيد، (2015). دراسات محاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، بدون ناشر.
- عبد العال، محمد عبد الغنى عبد الحي. (2013). تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget وما بعد الموازنة Beyond Budget بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عبد القادر، أحمد حسن. (2008). المدخل الشرطي وأثره في تفعيل دور المحاسبة الإدارية: دراسة تحليلية تطبيقية "كلية الدراسات العليا جامعة النيلين السودان.
- عبد الكريم، عزة فاروق الراوي. (2013). نحو دمج تكاملي بين إدارة التكاليف الإستراتيجية والهندسة المترامنة ثلاثية الأبعاد لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمات الأعمال المعاصرة. رسالة ماجستير- كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات.
- عزيز، برزين شيخ محمد. (2006). استخدام هندسة القيمة وإعادة هندسة العمليات في تخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة صلاح الدين، العراق.
- علي، أمال عبد الله حميد. (2015). إطار مقترح للتكامل بين أسلوب الهندسة المترامنة ثلاثية الأبعاد وأسلوب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بهدف زيادة القدر التنافسية دراسة نظرية. رسالة دكتوراة-كلية التجارة-جامعه عين شمس.
- علي، أشرف حسن. (2010). الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية"، دراسة استطلاعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- عنانة، ابتسام. (2013). بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تطبيق إستراتيجية المؤسسة "كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة لعربي بن مهدي -أم البواقي.
- فتيحة، محمد. (2018). العلاقة بين إدارة عمليات الأعمال المدعومة بأدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والأداء المالي للشركات - دراسة تطبيقية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية التجارة*، جامعة الإسكندرية، مصر.
- فخر، نواف، الدليمي، خليل. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية. الطبعة الأولى، الأردن: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع.
- كريشان، خليل محمد. (2013). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في زيادة كفاءة أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة "رسالة ماجستير غير منشورة كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن.

المعموري، علي محمد ثجيل. (2009). نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة.

منصور محمد محمد. (2006). دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، *المجلة العلمية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان.

مهدي، ذوادي. (2009). مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، العدد التاسع.

الموسوي، عدنان هاشم. (2010). هندسة القيمة والكلفة المستهدفة وأثرها في خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية، جامعة بغداد.

الناطور، عبد القادر. (2013) أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على إدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية - دراسة تطبيقية، كلية التجارة جامعة عين شمس.

النجار، محمد. شاهين، علي. (2010). العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية، الجامعة الإسلامية، غزة.

النشار، تهاني محمود عبده. (2005). استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: إطار مقترح، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، العدد الأول، المجلد الثاني والأربعين، جامعة الإسكندرية.

نصيف، عمر. (2010). دور كفاية المعلومات في فاعلية اتخاذ القرارات "مجلة دراسات المعلومات الإلكترونية، العدد (9)

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abdel- Kader, M., Luther, R., 2008, "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK Based Empirical Analysis", *The British Accounting Review*, Vol. 40, No.1.
- Abdul Rasid, Siti Zaleha. Che Ruhana, Isa, Wan Ismail. Wan, Khairuzzaman. (2014). Management accounting systems, enterprise risk management and organizational performance in financial institutions, *Asian Review of Accounting*, Volume 22.
- Agndal, H., and Nilsson, U, (2008). Supply Chain Decision Making Supported by An Open Books Policy, *International Journal of Production Economics*, Vol. 116 No.1.
- Agndal, H., and Nilsson, U. (2008). Supply Chain Decision Making Supported by An Open Books Policy, *International Journal of Production Economics*, 116 (1).
- Ahmed, Syed Ajaz and Moosa, Mehboob, (2011). Application Of Resource Consumption Accounting in An Educational Institute, *International Journal of Social Inquiry*.

- Arena, Marika; Arnaboldi, Michela and Azzone, Giovanni, (2010). The organizational dynamics of Enterprise Risk Management" *Accounting, Organizations and Society*, volume 35.
- Brewer, Peter (2008). Redefining Management Accounting, strategic finance, volume 89.
- Bromwich, M., (1988). Managerial Accounting Definition and Scope— from a Managerial View, *Management Accounting* (UK), Vol. 66, No. 8.
- Chandler, A. D., (2009). Strategy and Structure, (Cambridge, MA: M.I.T. Press).
- Chenhall, R., (2003). Within Design Systems Control Management its Organizational Context, *Journal of Management Accounting Research*.
- Damlin, Alexander & Sundquist, David, (2013). Cost Rationalization and Value Creation in the Product Development Process at Ericsson BNET, Master thesis, Department of Technology Management and Economics, Division of Industrial Marketing, Chalmers university of technology, Gothenburg, Sweden.
- Fadaly, Dina, (2019). Contingent Approach to In-Firm Factors Affecting the Adoption of Recent Management Accounting Practices Decision- A Case Study on Selected Pharmaceutical Firms in Egypt, *Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research*, Alexandria University, Egypt.
- Guilding, C., K. Cravens and M. Tayles, (2000). An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices, *Management Accounting Research, Vol. 11, No. 1*.
- Hansen, S., Otley D., and Van der Stede, W., (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective, *Journal of Management Accounting Research*.
- Islam, Jesmin and Hui, Hu, (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting, *African Journal of Business Management* Volume 6.
- Jackson, C. Grayson Jr, (2010): "what lies beneath?".
- Kajuter, P., and Kulmala, H. (2005). Open Book Accounting in Networks: Potential Achievements and Reasons for Failures, *Management Accounting Research, Vol. 16 No.2*.
- Kaplan, Dennis, (2006). Management accounting; concepts and techniques, University of Albany, New York.
- L.M. Ellram and L. Stanley, (2008). Integrating strategic cost management with a 3DCE environment: Strategies, practices, and benefits. *Journal of Purchasing & Supply Management*, 14.
- Lamminen, Johanna; Forsvik, Heikki; Voipio, Ville; Lehtonen, Lasse, (2015). Decision making process for clinical IT investments in a public health care

- organization –contingency approach to support the investment decision process ", Ph.D. Thesis, Tampere university of technology.
- Porter, M. E., (2007). What Is Strategy, Harvard Business Review, November-December.
- Roslender, R., (2013). Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting, *British Journal of Management*, Vol. 6, No. 1.
- Scapens, R., Burns, J., Gudrun Baldvinsdottir, G., and Ezzamel, M., (2003). Future Direction of UK Management Accounting Practice, Oxford: Elsevier.
- Simmonds, K., (1981). Strategic Management Accounting, *Management Accounting (UK)*, Vol. 59, No. 4.
- Weele, A. V., (2010). Purchasing and Supply Chain Management, 5th Edition, Hampshire, Cengage Learning EMEA.
- Zabriskie, N. B. and A. B. Huellmantel, (2000). Developing strategic thinking in senior management, *Long Range Planning*, Vol. 24, No. 6.