

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان:

تبنى أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وفق النظرية الموقفية  
وأثرها على أداء المؤسسات الاقتصادية  
دراسة استطلاعية على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

إشراف:

أ.د. يزيد تفرات

إعداد الطالب:

سليم هلال

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
حيمران محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة جيجل	رئيسا
تفرات يزيد	أستاذ	جامعة أم البواقي	مشرفا ومقررا
حاجي فهيمة	أستاذة محاضرة أ	جامعة جيجل	مناقشا
كبيش محمود	أستاذ محاضر أ	جامعة جيجل	مناقشا
عز الدين فؤاد	أستاذ محاضر أ	جامعة سوق أهراس	مناقشا
سلطاني وفاء	أستاذة محاضرة أ	جامعة باتنة 1	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ  
صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾

سورة النمل الآية (19)



## إهداء

### يُطِيب لي أن أهدي هذا العمل المتواضع

الى الوالدين الكريمين راجيا من الله عز وجل أن يُمدّهما بموفور الصحة والعافية؛  
وأن يرزقهما طول العمر في مرضاته وطاعته؛ ويُجازيهما عنا خير الجزاء.

الى أستاذي القدير الدكتور بودحوش عثمان رحمه الله الذي كانت البدايات الأولى لهذا  
العمل معه كمشرف على مذكرة الماستر، وتوفاه الله عز وجل يوم 2021/10/29  
فاللهم ارحمه رحمة واسعة واجعل الفردوس الأعلى داره وقراره مع النبيين والصديقين  
والشهداء والصالحين وحسن أولئك رفيقا.

وجعل الله هذا العمل صدقة جارية على روحه الطيبة.

الى جميع أفراد العائلة.

الى جميع الأصدقاء والزملاء.

الى كل من أخذنا عنهم العلم والأدب.

الباحث ...





## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين؛ حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه كما يحب ربنا ويرضى،  
عدد ما كان وعدد ما يكون وعدد الحركات والسكون، ثم الصلاة والسلام على خير  
الأنام المصطفى العدنان؛ وعلى آله الأطهار وصحبه الأخيار ما تعاقب الليل والنهار؛  
وعلى من اهتدى بهديه واستن بسنته الى يوم الدين. أما بعد:  
أتقدم من هذا المقام بأجزل عبارات الشكر؛ التقدير والعرفان الى أستاذي المشرف  
الأستاذ الدكتور تقاررت يزيد على إشرافه على هذا العمل؛ وحرصه على تقديم التوجيهات والدعم  
المتواصل الى غاية إنهائه؛ فجزاه الله عني خير الجزاء.

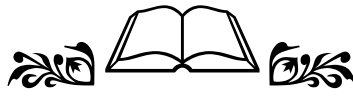
كما أتقدم بأسى عبارات الشكر والتقدير الى أعضاء لجنة المناقشة؛ الذين تحملوا عناء قراءة  
وتصويب هذا العمل المتواضع.

كما أتقدم بجزيل الشكر الى منتسبي كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة جيجل،  
وأخص بالشكر الدكتور حيمران محمد مسؤول لجنة التكوين في الدكتوراه على مرافقته المستمرة  
وتوجيهاته القيمة والدعم المتواصل.

كما يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى كل أساتذتي الأفاضل بكلية العلوم الاقتصادية  
والتجارية وعلوم التسيير بجامعة سطيف 1.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى أساتذتي بصفة عامة والى كل من علمني ولو حرفا؛  
جزاهم الله خيرا.

الباحث ...



## قائمة المحتويات

	إهداء
	شكر وتقدير
I	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
IX	قائمة الاختصارات
أ-ص	مقدمة
	<b>الفصل الأول: مدخل الى الإدارة الاستراتيجية؛ المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية</b>
16	مقدمة الفصل
17	<b>المبحث الأول: مدخل الى الاستراتيجية والإدارة الاستراتيجية</b>
17	المطلب الأول: مدخل الى الاستراتيجية
18	الفرع الأول: أصل ظهور مصطلح الاستراتيجية
19	الفرع الثاني: مفهوم الاستراتيجية في مجال الأعمال
20	المطلب الثاني: مدخل الى الإدارة الاستراتيجية
21	الفرع الأول: نشأة ومفهوم الإدارة الاستراتيجية
24	الفرع الثاني: مراحل وأهداف الإدارة الاستراتيجية
29	المطلب الثالث: الاستراتيجيات التنافسية
30	الفرع الأول: مفهوم الاستراتيجيات التنافسية
31	الفرع الثاني: أنماط الاستراتيجيات التنافسية
36	<b>المبحث الثاني: مدخل الى المحاسبة الإدارية</b>
36	المطلب الأول: نشأة وعوامل تطور المحاسبة الإدارية
36	الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور المحاسبة الإدارية
40	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في تطور المحاسبة الإدارية
43	المطلب الثاني: مفهوم ووظائف المحاسبة الإدارية
43	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية
47	الفرع الثاني: وظائف المحاسبة الإدارية
50	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
50	الفرع الأول: أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
52	الفرع الثاني: محدودية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وانتقاداتها
55	<b>المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية</b>
55	المطلب الأول: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، النشأة والمفهوم
55	الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
57	الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
61	المطلب الثاني: وظائف ودور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

61	..... الفرع الأول: وظائف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
64	..... الفرع الثاني: دور المحاسب الإداري في ظل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
68	..... المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
68	..... الفرع الأول: مميزات وخصائص أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
71	..... الفرع الثاني: أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
81	..... خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: مدخل إلى الأداء في المؤسسات الاقتصادية</b>	
83	..... مقدمة الفصل
84	<b>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء</b>
84	..... المطلب الأول: الأداء، المفهوم والأبعاد
84	..... الفرع الأول: مفهوم الأداء
87	..... الفرع الثاني: أهم أبعاد الأداء
91	..... المطلب الثاني: مؤشرات الأداء وأهم العوامل المؤثرة فيه
91	..... الفرع الأول: مؤشرات أو مقاييس الأداء
95	..... الفرع الثاني: أهم العوامل المؤثرة على الأداء
97	..... المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء
97	..... الفرع الأول: مراحل تطور عملية قياس وتقييم الأداء
100	..... الفرع الثاني: مفهوم قياس وتقييم الأداء
104	<b>المبحث الثاني: مدخل إلى إدارة الأداء</b>
104	..... المطلب الأول: ماهية إدارة الأداء
104	..... الفرع الأول: مفهوم إدارة الأداء
106	..... الفرع الثاني: أهداف إدارة الأداء
107	..... الفرع الثالث: أهم نماذج إدارة الأداء
112	..... المطلب الثاني: البعد الاستراتيجي لإدارة الأداء
112	..... الفرع الأول: البعد الاستراتيجي للأداء
113	..... الفرع الثاني: إدارة الأداء الاستراتيجي لخلق القيمة
122	..... المطلب الثالث: إدارة أنشطة الاستثمار والتمويل لخلق القيمة
122	..... الفرع الأول: إدارة رأس المال المستثمر
125	..... الفرع الثاني: إدارة تكلفة رأس المال
129	<b>المبحث الثالث: مقاربات قياس وتقييم الأداء</b>
129	..... المطلب الأول: المقاربة المالية التقليدية
129	..... الفرع الأول: أسس المقاربة المالية التقليدية لتقييم الأداء
131	..... الفرع الثاني: المؤشرات المالية والمحاسبية لتقييم الأداء
141	..... المطلب الثاني: المقاربة المالية الحديثة لقياس خلق القيمة
141	..... الفرع الأول: أسس ظهور مقاربة قياس خلق القيمة لتقييم الأداء
144	..... الفرع الثاني: مؤشرات قياس خلق القيمة

151	المطلب الثالث: المقاربة غير المالية لتقييم الأداء .....
151	الفرع الأول: أسباب التوجه نحو مؤشرات الأداء غير المالية .....
154	الفرع الثاني: أنواع مؤشرات الأداء غير المالية .....
157	خلاصة الفصل .....
<b>الفصل الثالث: النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية</b>	
159	مقدمة الفصل .....
160	<b>المبحث الأول: أسس النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية</b>
160	المطلب الأول: تطور نظرية المنظمة وظهور النظرية الموقفية .....
160	الفرع الأول: نظرة عامة عن تطور نظرية المنظمة .....
162	الفرع الثاني: نشأة وأسس النظرية الموقفية .....
165	المطلب الثاني: مفهوم النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية .....
165	الفرع الأول: نشأة وتطور النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية .....
168	الفرع الثاني: أسس وافترضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية .....
171	المطلب الثالث: استخدامات وانتقادات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية .....
172	الفرع الأول: استخدامات النظرية الموقفية في بحوث المحاسبة الإدارية .....
178	الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية .....
181	<b>المبحث الثاني: العوامل الموقفية وأثرها على تبني نظم المحاسبة الإدارية</b>
182	المطلب الأول: العوامل الموقفية للمنظمة .....
182	الفرع الأول: مفهوم العوامل الموقفية .....
184	الفرع الثاني: تحديد أهم العوامل الموقفية وعلاقتها بتبني نظم المحاسبة الإدارية .....
188	المطلب الثاني: العوامل الموقفية للبيئة الخارجية .....
189	الفرع الأول: عدم التأكد البيئي .....
194	الفرع الثاني: شدة المنافسة السوقية .....
197	المطلب الثالث: العوامل الموقفية للبيئة الداخلية .....
197	الفرع الأول: الاستراتيجية .....
202	الفرع الثاني: التكنولوجيا .....
205	<b>المبحث الثالث: أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي</b>
205	المطلب الأول: تأسيس العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي .....
205	الفرع الأول: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي في ظل المدخل الموقفية .....
208	الفرع الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي في الأدبيات السابقة .....
212	المطلب الثاني: أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي .....
212	الفرع الأول: العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي .....
214	الفرع الثاني: فرضية تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي .....
215	المطلب الثالث: أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي .....
216	الفرع الأول: العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء غير المالي .....
218	الفرع الثاني: فرضية تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي .....

220	..... خلاصة الفصل
	<b>الفصل الرابع: دراسة استطلاعية على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية</b>
222	..... مقدمة الفصل
223	<b>المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة</b>
223	..... المطلب الأول: العناصر الابدستمولوجية للدراسة
223	..... الفرع الأول: تحديد النموذج الفلسفي؛ المنهج؛ المقاربة؛ استراتيجية البحث وأدوات جمع وتحليل البيانات
233	..... الفرع الثاني: تصميم أداة الدراسة وقياس المتغيرات
240	..... المطلب الثاني: جمع بيانات الدراسة
240	..... الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
242	..... الفرع الثاني: إجراءات جمع البيانات
245	..... المطلب الثالث: النموذج الهيكلي للدراسة وأسس اختيار أسلوب التحليل الإحصائي للبيانات
245	..... الفرع الأول: توصيف النموذج الهيكلي للدراسة وتحديد الفرضيات
249	..... الفرع الثاني: أسس اختيار أسلوب التحليل الإحصائي للبيانات
257	<b>المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات</b>
257	..... المطلب الأول: التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية
257	..... الفرع الأول: البيانات الديموغرافية للمبحوثين
260	..... الفرع الثاني: البيانات الديموغرافية للشركات
261	..... المطلب الثاني: تقييم نموذج القياس
261	..... الفرع الأول: قياس الموثوقية والمصدقية التقاربية
265	..... الفرع الثاني: قياس الموثوقية التمايزية
269	..... المطلب الثالث: تقييم النموذج الهيكلي
269	..... الفرع الأول: عرض معاملات المسارات
270	..... الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
273	<b>المبحث الثالث: تحليل ومناقشة النتائج</b>
273	..... المطلب الأول: مناقشة نتائج أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
273	..... الفرع الأول: مناقشة نتائج أثر عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
275	..... الفرع الثاني: مناقشة نتائج أثر شدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
276	..... الفرع الثالث: مناقشة نتائج أثر الاستراتيجية التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
278	..... الفرع الرابع: مناقشة نتائج أثر التكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
280	..... المطلب الثاني: مناقشة نتائج أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء
280	..... الفرع الأول: مناقشة نتائج أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي
282	..... الفرع الثاني: مناقشة نتائج أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي
284	..... خلاصة الفصل
286	..... خاتمه
295	..... قائمة المراجع
313	..... الملاحق



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
39	أهم خصائص المحاسبة الإدارية أثناء المراحل الأربعة لتطورها .....	01-1
62	المعلومات الواجب توفيرها من قبل المحاسبة الإدارية .....	02-1
70	الفروق بين المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية التقليدية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية	03-1
110	معايير نموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة (EFQM) .....	01-2
173	النظريات المستخدمة في بحوث المحاسبة الإدارية الاستراتيجية خلال الفترة 2008-2019 ...	01-3
175	المقالات المنشورة في أهم المجالات المؤثرة في مجال المحاسبة .....	02-3
225	افتراضات النموذج الوضعي Positivism والنموذج التفسيري Interpretivism .....	01-4
235	سلالم قياس متغير الاستراتيجية التنافسية (التمايز؛ قيادة التكلفة) .....	02-4
235	سلالم قياس متغير التكنولوجيا .....	03-4
236	سلالم قياس متغير عدم التأكد البيئي .....	04-4
236	سلالم قياس متغير شدة المنافسة السوقية .....	05-4
237	سلالم قياس متغير تبني أسلوب التكلفة المستهدفة .....	06-4
238	سلالم قياس متغير تبني أسلوب المقارنة المرجعية .....	07-4
238	سلالم قياس متغير تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن .....	08-4
239	سلالم قياس متغير الأداء التنظيمي (الأداء المالي؛ الأداء غير المالي) .....	09-4
254	مبررات استخدام منهجية PLS-SEM في بحوث المحاسبة الإدارية .....	10-4
255	المقارنة بين الأساليب الاحصائية ومدى توافقها مع خصائص أبحاث المحاسبة الإدارية .....	11-4
256	عينة عن بحوث المحاسبة الإدارية التي اعتمدت منهجية SEM .....	12-4
262	تقييم نموذج القياس .....	13-4
266	التحميلات المتقاطعة Cross loadings .....	14-4
267	معياري Fornell-Larcker .....	15-4
268	اختبار Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT) .....	16-4
270	معاملات المسارات Paths Coefficients .....	17-4

## قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01-1	نموذج الإدارة الاستراتيجية	26
02-1	اكتساب المزايا التنافسية والمحافظة عليها	28
03-1	عمليات الإدارة الاستراتيجية	28
04-1	الاستراتيجيات التنافسية العامة لـ Porter	31
05-1	مراحل تطور المحاسبة الإدارية	37
06-1	العوامل التي أدت الى التغيير في أنشطة المحاسبة الادارية	42
07-1	معلومات المحاسبة الادارية وارتباطها باتخاذ القرار	48
08-1	إجراءات الربط بين الإدارة الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية	57
09-1	العوامل المؤثرة على مشاركة المحاسبين في عمليات الإدارة الاستراتيجية	65
10-1	سلسلة القيمة للمعلومات	67
11-1	الفرق بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليب المحاسبة الإدارية الأخرى	69
12-1	خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة	72
13-1	مراحل تنفيذ أسلوب المقارنة المرجعية	75
01-2	العوامل المؤثرة على الأداء	96
02-2	مكونات عملية قياس وتقييم الأداء	102
03-2	نموذج منشور الأداء Performance Prism	109
04-2	عمليات ومحركات خلق القيمة	116
05-2	إدارة القيمة الاقتصادية شجرة التحلل EVM Decomposition Tree	120
06-2	محركات معدل العائد على حقوق الملكية ROE وفق تحليل DuPont	134
07-2	أثر الرافعة المالية على معدل العائد على حقوق الملكية	135
08-2	مكونات مقياس القيمة الاقتصادية المضافة EVA	146
01-3	نموذج بحوث المحاسبة الادارية القائمة على المنهج الموقفى	171
02-3	المقالات المنشورة حول المحاسبة الإدارية الاستراتيجية خلال الفترة 2008-2019	173
03-3	المناهج النظرية المستخدمة في بحوث المحاسبة الإدارية خلال الفترة 1990-2014	176
04-3	عدد الأبحاث حول النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية خلال الفترة 1980-2014	177
05-3	أنواع المتغيرات الموقفية	183
06-3	القسم الأول للنموذج الهيكلي للدراسة	188
07-3	القسم الثاني للنموذج الهيكلي للدراسة	112
01-4	النموذج الهيكلي للدراسة	246
02-4	تطور عدد بحوث المحاسبة الإدارية التي اعتمدت PLS-SEM خلال الفترة 1994-2013	253
03-4	المسمى الوظيفي للمبحوثين	258
04-4	جنس المبحوثين	258
05-4	الفئات العمرية للمبحوثين	259

259	.....المستوى التعليمي للمبحوثين	06-4
259	.....مدة عمل المبحوث لدى الشركة	07-4
260	.....توزيع شركات العينة من حيث الشكل القانوني	08-4
260	.....توزيع شركات العينة من حيث الحجم	09-4

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	الرقم
313	قائمة محكمي الاستبيان .....	01
314	الاستبيان باللغة العربية .....	02
320	الاستبيان باللغة الفرنسية .....	03
326	نتائج نموذج الدراسة .....	04
327	نتائج معامل ألفا كرونباخ .....	05
328	نتائج معامل رو ألفا .....	06
329	نتائج معامل الموثوقية المركبة .....	07
330	نتائج معامل متوسط التباين المستخرج .....	08
331	نتائج اختبار HTMT .....	09
332	نتائج معاملات المسارات .....	10
333	نتائج معاملات التحديد .....	11

## قائمة الاختصارات

الاختصارات	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants	المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين
JIT	Just In Time	الإنتاج في الوقت المحدد
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
EMA	Environmental Management Accounting	المحاسبة الإدارية البيئية
IMA	Institute of Management Accountants	معهد المحاسبين الإداريين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
MA	Management Accounting	المحاسبة الإدارية
SMA	Strategic Management Accounting	المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
ABC	Activity-Based Costing	التكلفة على أساس النشاط
BSC	Balanced Scorecard	بطاقة الأداء المتوازن
ERP	Enterprise Resource Planning	تخطيط موارد المؤسسة
KPIs	Key Performance Indicators	مؤشرات الأداء الرئيسية
SWOT	Strengths - Weaknesses - Opportunities - Threats	نموذج التحليل الرباعي
EFQM	European Foundation for Quality Management	المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة
PP	Performance Prism	منشور الأداء
PM	Performance Management	إدارة الأداء
SPM	Strategic Performance Management	إدارة الأداء الاستراتيجي
DCF	Discounted Cash-Flow	التدفق النقدي المخصوم
ROAIC	Return On Average Invested Capital	العائد على متوسط رأس المال المستثمر
EVM	Economic Value Management	إدارة القيمة الاقتصادية
WCM	Working Capital Management	إدارة رأس المال العامل
CCC	Cash Conversion Cycle	دورة التحويل النقدي
WACC	Weighted Average Cost of Capital	التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال
CAPM	Capital Asset Pricing Model	نموذج تسعير الأصول الرأسمالية
ROI	Return On Investment	معدل العائد على الاستثمار
ROA	Return On Assets	معدل العائد على الأصول
RONA	Return On Net Assets	معدل العائد على صافي الأصول
ROE	Return On Equity	معدل العائد على حقوق الملكية
FL	Financial Leverage	الرافعة المالية
EBIT	Earnings Before Interest and Tax	الأرباح قبل الفائدة والضريبة
EBIAT	Earnings Before Interest and After Taxes	الأرباح قبل الفوائد وبعد الضرائب
NOPAT	Net Operating Profit After Tax	صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة

NFA	Net Fixed Assets	صافي الأصول الثابتة
ROCE	Return On Capital Employed	العائد على رأس المال المستخدم
ROIC	Return On Invested Capital	العائد على رأس المال المستثمر
EVA	Economic Value Added	القيمة الاقتصادية المضافة
EP	Economic Profit	الربح الاقتصادي
CFROI	Cash-Flow Return on Investment	عائد التدفق النقدي على الاستثمار
MVA	Market Value Added	القيمة السوقية المضافة
TSR	Total Shareholder Return	عائد المساهمين الإجمالي
MCS	Management Control Systems	أنظمة الرقابة الإدارية
MAS	Management Accounting Systems	أنظمة المحاسبة الإدارية
CBMA	Contingency-Based Management Accounting	النهج الموقفي للمحاسبة الإدارية
SM	Strategic Management	الإدارة الإستراتيجية
EU	Environmental Uncertainty	عدم التأكد البيئي
IMC	Intensity of Market Competition	شدة المنافسة السوقية
AT	Advanced Technology	التكنولوجيا المتقدمة
PLS-SEM	Partial Least Squares Structural Equation Modeling	نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية
CB-SEM	Covariance-Based Structural Equation Modeling	نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على التغاير

مَقَدِّمَةٌ

## تمهيد

يتمحور الهدف المعاصر للوظيفة المالية أو الإدارة المالية في منظمات الأعمال حول تعظيم ثروة الملاك أو المساهمين؛ وذلك من خلال العمل على خلق قيمة مضافة تتمثل في الفرق بين العائد على رأس المال المستثمر في أصول المنظمة والتكلفة الوسطية المرجحة لتمويل هذه الأصول، حيث يتم الوصول إلى إنشاء أو خلق القيمة من خلال العناصر المختلفة للمنظمة، والتي تتمثل أساساً في العناصر التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية والتي تتمثل بدورها العناصر والأنشطة الأساسية لأداء المنظمة.

إن عملية قياس وتقييم الأداء في الوقت الحالي تركز بشكل أكبر على مؤشرات قياس خلق القيمة، ولم يعد تحقيق الأداء العالي مرتبطاً بمجرد تحقيق النتائج المحاسبية الموجبة، بل يرتبط أساساً بمدى قدرة المنظمة على خلق القيمة من خلال إدارة عناصر الأداء المختلفة ومواءمتها نحو تحقيق الهدف الاستراتيجي العام للمنظمة، والمتمثل في تعظيم ثروة المساهمين من خلال تعظيم القيمة السوقية لأسهم المنظمة.

وفي ظل سعي منظمات الأعمال نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية تحتاج إلى توظيف واستخدام الأدوات والأساليب الإدارية المناسبة التي تدعم توجهاتها الإستراتيجية، وتضمن تحقيق أهدافها، حيث شهد هذا السياق مؤخراً ظهور ما يعرف بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تساهم في دعم ممارسات الإدارة الإستراتيجية في منظمات الأعمال، حيث ارتبط ظهور هذه الأساليب بالقصور الذي شهدته أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مطلع ثمانينات القرن الماضي، وذلك نظراً لعدم قدرتها على مجاراة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال في ذلك الوقت، نظراً لتركيزها التام على المقاييس المالية التقليدية، وكذا توجهها نحو الأجل القصير والبيئة الداخلية للمنظمة.

أدى القصور الذي شهدته أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إلى البحث عن أساليب إدارية حديثة تواكب متطلبات العملية الإدارية في ظل الخصائص الجديدة لبيئة الأعمال، مما ساهم في ظهور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تعمل أساساً على دعم عمليات الإدارة الإستراتيجية في المنظمة من خلال توفير المعلومات ذات الطبيعة المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة، بالإضافة إلى كون هذه المعلومات تشمل المعلومات التاريخية والمعلومات المستقبلية في المدى البعيد، مما يساهم في دعم العمليات الإدارية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.

وعلى الرغم من الاهتمام الكبير الذي حظيت به أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية منذ ظهورها، نظراً لتطرق العديد من الأدبيات إلى أهميتها وفوائد استخدام هذه الأساليب في منظمات الأعمال، إلا أن تبني واستخدام هذه الأساليب من قبل منظمات الأعمال شهد تفاوتاً واختلافاً كبيراً على المستوى التطبيقي، حيث تشير العديد من الدراسات الحديثة في هذا المجال إلى أن انتشار واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية



الإستراتيجية من قبل منظمات الأعمال عرف اختلافاً كبيراً، وذلك عبر مختلف مناطق ودول العالم المتقدمة والنامية على حدٍ سواء، فقد أصبح الاختلاف بين الجانب النظري والواقع التطبيقي لهذه الأساليب يمثل أحد أهم الإشكاليات في هذا المجال، حيث مثل موضوعاً بحثياً خصباً للعديد من الأدبيات التي تطرقت إلى محاولة استكشاف أسباب هذا الاختلاف بين النظرية والتطبيق.

أدت محاولة تفسير الاختلاف الحاصل في تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلى تبني الباحثين لأحد أهم المداخل والنظريات الحديثة للمنظمة، والمتمثل في المدخل الموقفي أو النظرية الموقفية، حيث بدأ استخدام أسس وافتراضات هذه النظرية في مجال المحاسبة الإدارية مطلع سبعينيات القرن الماضي، وذلك من أجل محاولة الوصول إلى تفسير للاختلاف الحاصل في تصميم وتبني النظم والأساليب المحاسبية والإدارية في منظمات الأعمال، وكذا من أجل محاولة التعرف على أثر تبني هذه النظم والأساليب على الأداء التنظيمي والفعالية التنظيمية.

تقوم النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية على افتراض أن تبني واستخدام الأساليب المحاسبية والإدارية يتأثر بالسياق التنظيمي للمنظمة، حيث تؤثر العوامل الموقفية للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة على تصميم وتبني أنظمتها الإدارية، والتي من أهمها نظام المحاسبة الإدارية، كما تقوم هذه النظرية أيضاً على افتراض أن تبني منظمات الأعمال للأساليب الإدارية بما يتوافق مع خصائصها وعواملها الموقفية ينعكس إيجاباً على تحسين أدائها وتحقيقها للفعالية التنظيمية.

قد اعتمدت العديد من الأدبيات السابقة افتراضات المدخل الموقفي لتفسير العلاقة بين كلٍ من العوامل الموقفية؛ تبني أساليب المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي، وذلك في بيئاتٍ مختلفةٍ حول العالم حيث أصبحت النظرية الموقفية تمثل إطاراً هيكلياً لدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات، كما شكّلت الافتراضات التي تقوم عليها موضوعاً مهماً للاختبار التجريبي من قبل العديد من الأدبيات السابقة في البيئات المختلفة والتي توصلت بدورها إلى نتائج متباينة في هذا السياق.

ووفقاً للعديد من الباحثين فإن المدخل الموقفي أصبح يمثل النهج المسيطر في أبحاث المحاسبة الإدارية الحديثة (Cadez & Guilding, 2008, 2012; Islam & Hu, 2012; Moalla & Mezouel, 2020; Ojra, 2014; Otley, 1980, 2016; Sawalqa, 2011; Sharafoddin, 2016; Simm, 2010) السابقة إلى اختبار افتراضات النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وذلك في الدول المتقدمة على الخصوص، وبالمقابل شهد هذا الموضوع انتشاراً أقل في الدول النامية، وهو ما يمكن أن يعود أساساً للانتشار الضعيف لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في هذه الدول، ومن جهةٍ أخرى يمكن أن

يعود الى كون البحوث التي تطرقت إلى هذه الأساليب حاولت دراستها من جوانب أخرى لم تراعى فيها افتراضات هذا المدخل.

أما في البيئة الجزائرية وباعتبارها أحد البيئات النامية فيلاحظ وجود عدد محدود جداً من الدراسات التي تطرقت لموضوع تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وفق افتراضات المدخل الموقفي، حيث تطرقت بعض الأدبيات السابقة إلى أثر المتغيرات الموقفية على تبني بعض هذه الأساليب. ومن جهة أخرى يلاحظ الغياب التام للأدبيات التي تطرقت لهذا الموضوع في القطاع الصناعي الجزائري، فعلى حد علم الباحث لا توجد أي أدبيات سابقة تطرقت للاختبار التجريبي لافتراضات المدخل الموقفي بخصوص تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة التصنيع الجزائرية.

#### إشكالية البحث:

وفي هذا السياق تتضح معالم إشكالية هذه الدراسة من خلال تطرقها لاختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الجزائرية، حيث تتطرق أساساً لاختبار أثر مجموعة من العوامل الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكذا أثر تبني هذه الأساليب على أداء هذه المؤسسات، حيث تبلور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

■ هل يوجد أثر لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وفق افتراضات النظرية الموقفية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية.

يتفرع عن الإشكالية الرئيسية سؤالان فرعيان، والذي يشير كلٌّ منهما إلى افتراض من الافتراضات الأساسية للنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، ويتمثل السؤالان فيما يلي:

■ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

■ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية.

#### فرضيات الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلة البحث، تم صياغة فرضيتين رئيسيتين، وذلك انطلاقاً من الافتراضات الرئيسية للنظرية الهيكلية للبحث، وكذا على ضوء نتائج الأدبيات السابقة التي تطرقت لهذا الموضوع؛ حيث تتمثل هذه الفرضيات في:

الفرضية الرئيسية الأولى H1: يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ للمتغيراتِ الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

والتي وفقاً لنموذج الدراسة تتفرع بدورها إلى الفرضيات الآتية:

1. يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ لحالة عدم التآكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
2. يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
3. يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ للإستراتيجية التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
4. يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ للتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

الفرضية الرئيسية الثانية H2: يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية.

والتي وفقاً لنموذج الدراسة، تتفرع بدورها إلى الفرضيات الآتية:

1. يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
2. يوجد أثرٌ إيجابيٌ ذو دلالةٍ إحصائيةٍ لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

#### أهداف الدراسة:

يتمثل الغرض الرئيسي لهذه الدراسة في اختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الجزائرية، حيث تتطرق الدراسة إلى محاولة تقدير أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة، وكذا أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء هذه المؤسسات، وذلك من خلال الاختبار التجريبي لفرضيات الدراسة انطلاقاً من التحليل الكمي للبيانات التي يتم جمعها عن طريق أداة الاستبيان.

حيث يتمثل الهدف الأساسي الأول للدراسة في اختبار أثر المتغيرات الموقفية المتمثلة في كلٍ من عدم التآكد البيئي، شدة المنافسة السوقية، الإستراتيجية التنافسية والتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية

الإستراتيجية (المقارنة المرجعية، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن) في المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة.

بينما يتمثل الهدف الأساسي الثاني للدراسة في اختبار أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (المقارنة المرجعية، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن) على الأداء المالي وغير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة.

### أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في كونها تربط بين مجموعة من المفاهيم الحديثة والناشئة في مجال العلوم المالية المحاسبية والإدارية، حيث تتطرق أساساً إلى محاولة تحديد العوامل الموقفية المؤثرة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية من جهة، وانعكاس ذلك على أدائها المالي وغير المالي من جهة أخرى، وذلك انطلاقاً من افتراضات أحد أهم النظريات السائدة في هذا المجال في الوقت الحالي، والمتمثلة في النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية.

كما تتجلى أهمية هذه الدراسة أيضاً في كونها تتطرق لأحد المواضيع ذات البعد السلوكي باستخدام المنهج الكمي التجريبي، حيث تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تتطرق لاختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في البيئة الجزائرية بصفة عامة، وبيئة التصنيع بصفة خاصة، وذلك باعتماد المنهج الكمي في جمع وتحليل البيانات، حيث تحاول الدراسة تقديم تفسيرات وأدلة قوية حول الاختلاف في تبني ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وذلك بناءً على افتراضات وأسس علمية محكمة وأدلة تجريبية صلبة.

### منهجية الدراسة:

تم تصميم هذه الدراسة وفق النموذج الفلسفي الوضعي، حيث تم اعتماد المنهج الاستنباطي والمقاربة الكمية في جمع وتحليل البيانات، وذلك من خلال استراتيجية المسح المقطعي باستخدام أداة الاستبيان، كما تم التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمرتبعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM).

### أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار موضوع الدراسة إلى العديد من الاعتبارات، والتي منها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي حيث يمكن ذكر هذه الاعتبارات إجمالاً فيما يلي:

الاهتمامات البحثية للباحث والتي تتمحور أساسًا حول المواضيع المرتبطة بالمحاسبة الإدارية وعلاقتها بمالية الشركات، حيث ساهمت الخلفية النظرية للباحث حول الموضوع في طور الماستر، وكذا القراءات المتواصلة للأبحاث في هذا المجال إلى الوصول إلى إشكالية هذا البحث، والتي تعتبر من أهم الإشكاليات البحثية التي تطرقت، ولا تزال تتطرق لها الأدبيات البحثية في مختلف البيئات المتقدمة والنامية.

تطرق هذا البحث لإشكالية من الواقع الميداني، وذلك في ضوء التفسيرات والافتراضات النظرية العلمية حيث من المفترض أن تساهم نتائج هذا البحث في تأسيس حلول وإضافة تطبيقات في هذا المجال من خلال توفير فهم أكبر لصنّاع القرار في المؤسسات الصناعية الجزائرية حول العوامل المؤثرة على تصميم وتبني الأساليب والأنظمة الإدارية في مؤسساتهم، ومدى انعكاس ذلك على أداء هذه المؤسسات.

نُدرة أو غياب الأبحاث التي تطرقت لهذه الإشكالية باللّغة العربية، حيث من الملاحظ أنّه حتّى الأبحاث التي تطرقت لهذا الموضوع في الدّول العربية كان معظمها باللّغات الأجنبية، ممّا دفع الباحث لاختيار إشكالية البحث من منطلق أنّ ترجمة العلوم من اللّغات الأخرى إلى لغة الباحث الأصلية هي أحد أهمّ واجبات الباحثين في مختلف المجالات والميادين العلمية.

#### حدود الدّراسة:

تتمثّل الحدود الموضوعية لهذه الدّراسة في كونها تتطرق لأثر مجموعة من المتغيّرات الموقفية (عدم التّأكد البيئي؛ شدّة المنافسة السّوقية؛ الإستراتيجية التنافسية؛ التكنولوجيا) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (المقارنة المرجعية، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن) في المؤسسات الصناعية الجزائرية وكذا أثر تبني هذه الأساليب على الأداء المالي وغير المالي لهذه المؤسسات. وذلك وفق افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية.

ومن جهةٍ أخرى تتمثّل الحدود المكانية للدّراسة في كونها تتطرق لبيئة التّصنيع الجزائرية، وبشكلٍ أكثر تحديدًا تتطرق للمؤسسات الصناعية الجزائرية المتوسطة والكبيرة.

أمّا بالنسبة للحدود الزّمنية للدّراسة، فنظرًا لاعتماد الدّراسة أسلوب المسح المقطعي فقد تمّ جمع بيانات الدّراسة خلال الفترة الممتدة من 05 أفريل 2022 إلى غاية 05 جوان 2022.

#### الدّراسات السّابقة:

شهدت أبحاث النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية اهتمامًا كبيرًا من قبل الباحثين في هذا المجال، حيث تطرقت العديد من الأدبيات السابقة لاختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئات مختلفة، وذلك من خلال دراسة أثر المتغيّرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية من جهة وأثر تبني هذه الأساليب على الأداء التّنظيمي من جهةٍ أخرى، حيث تجدر الإشارة إلى أنّ بعض الأدبيات تطرقت لتحديد

أثر المتغيرات الموقفية على تبني أحد أساليب المحاسبة الإدارية فقط، بينما تطرقت أدبيات أخرى إلى أثر أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء التنظيمي فقط، وفي المقابل تطرقت أدبيات أخرى إلى أثر المتغيرات الموقفية على تبني هذه الأساليب، وكذا أثر هذه الأساليب على الأداء التنظيمي في الوقت نفسه، حيث يتم التركيز في هذا العنصر على النوع الأخير من هذه الأدبيات مع التركيز بشكل أكبر على الأدبيات التي تم إجراؤها في البيئات النامية والمشابهة لبيئة التصنيع الجزائرية، على أن يتم لاحقاً إجراء مراجعة شاملة لباقي الأدبيات الأخرى والنتائج التي توصلت إليها، وذلك في الفصل الثالث (المبحث الثاني والثالث) من هذه الدراسة.

وما يمكن ملاحظته هنا غياب أو ندرة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع باللغة العربية، فحتى الدراسات التي تم إجراؤها بالدول العربية كانت باللغات الأجنبية. حيث يتم التطرق للأدبيات السابقة لهذا الموضوع وفق التسلسل الزمني لهذه الأدبيات، وذلك مع مراعاة العناصر التي تم ذكرها سابقاً، حيث تتمثل أهم هذه الأدبيات فيما يلي:

■ دراسة Baines & Langfield-Smith (2003) بعنوان: "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach"

تم التطرق من خلال هذا المقال إلى أثر التغيير في البيئة التنافسية والمتغيرات التنظيمية على التغيير في أنظمة المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأسترالية، حيث شملت الدراسة عينة من 141 شركة، وتم التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على التغيير CB-Structural Equation Modelling.

حيث توصلت الدراسة إلى أن الزيادة في البيئة التنافسية يؤدي إلى ازدياد التركيز على استراتيجية التمايز، مما يؤثر بدوره في التغيير في تكنولوجيات التصنيع المتقدمة وأساليب المحاسبة الإدارية المتطورة، هذا التغيير يؤدي إلى الاعتماد أكثر على المعلومات المحاسبية غير المالية، والتي تؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي.

■ دراسة Cadez & Guilding (2008) بعنوان: "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting"

تم التطرق في هذا المقال إلى أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وكذا الأثر الوسيط لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء الشركات في سلوفينيا وذلك وفق افتراضات النظرية الموقفية، حيث شملت الدراسة عينة من 193 شركة، وتم التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية Partial Least Squares Structural Equation Modeling.

حيث توصلت الدراسة إلى أنّ كلاً من متغير الاستراتيجية والحجم لهما أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ ومن جهة أخرى أيضاً توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي.

■ دراسة Sawalqa (2011) بعنوان: "The Changing Role of Management Accounting: Assessment of the Impact of Financial and Non-Financial Performance Measures Usage on Organizational Performance in Jordan"

تمّ التطرق من خلال هذه الأطروحة إلى مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الأردنية الكبيرة والمتوسطة؛ وذلك من خلال تحديد أثر المتغيرات الموقفية على استخدام بطاقة الأداء المتوازن في هذه الشركات من جهة، وأثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على الأداء التنظيمي من جهة أخرى، شملت الدراسة عيّنة من 168 شركة؛ وتمّ التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis.

وقد توصلت الدراسة إلى أنّ كلّ من تكنولوجيا التصنيع المتقدمة؛ استراتيجية التمايز؛ شدة المنافسة السوقية، وعدم اليقين البيئي لها أثر إيجابي على استخدام بطاقة الأداء المتوازن في هذه الشركات، ومن جهة أخرى توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على الأداء التنظيمي في الشركات الصناعية الأردنية.

■ دراسة Ahmad (2012) بعنوان: "The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMES"

تمّ التطرق من خلال هذه الأطروحة إلى العوامل المؤثرة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا؛ وكذا العلاقة بين استخدام هذه الأساليب وأداء هذه المؤسسات؛ وذلك وفق افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، حيث شملت الدراسة عيّنة من 160 شركة، وتمّ التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار اللوجستي Logistic Regression Analysis.

هذا وتوصلت الدراسة إلى أنّ المتغيرات الموقفية المتمثلة في كلّ من الحجم؛ شدة المنافسة والتكنولوجيا المتقدمة لها أثر إيجابي على استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية، ومن جهة أخرى أيضاً توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي إلا أنّه ضعيفٌ لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية على أداء هذه المؤسسات.

■ دراسة Lay & Jusoh (2012) بعنوان: "Business Strategy, Strategic Role of Accountant, Strategic Management Accounting and their Links to Firm Performance: An Exploratory Study of Manufacturing Companies in Malaysia"

تمّ التّطرق في هذا المقال إلى الأثر الوسيط لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بين الاستراتيجية التنافسية وأداء الشركات؛ حيث شمل النموذج الموقفي لهذه الدّراسة بُعدين للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والمتمثلين في استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وكذا دور المحاسبين في عملية صنع القرار الاستراتيجي؛ وذلك في الشركات الصّناعية الماليزية العامة المدرجة، حيث بلغت عينة الدّراسة 103 شركة، وتمّ تحليل البيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية Structural Equation Modeling: Partial Least Squares.

توصلت الدراسة إلى أنّ استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يرتبط بشكل إيجابي باستراتيجية التّمايز؛ بينما في المقابل يرتبط سلبًا باستراتيجية قيادة التّكلفة؛ كما توصلت الدّراسة أيضًا إلى أنّ استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لها أثرٌ إيجابي على الأداء التّنظيمي في الشركات الصّناعية الماليزية العامة المدرجة.

■ دراسة Abdel-Al & McLellan (2013) بعنوان: "Strategy and Management Accounting Practices Alignment and Its Effect on Organizational Performance"

تمّ التّطرق في هذا المقال إلى أثر الموازنة بين الاستراتيجية وأساليب المحاسبة الإدارية على أداء المؤسسات الصّناعية المصرية؛ وذلك وفق افتراضات النّظرية الموقفية؛ إذ شملت عيّنة الدّراسة 215 شركة صناعية مدرجة في السّوق المالي المصري، وتمّ تحليل بيانات الدّراسة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression.

وهنا توصلت الدّراسة إلى وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والأداء؛ حيث تُشير نتائج الدّراسة إلى أنّ المؤسسات التي تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة هي الأكثر توجّهًا نحو اعتماد استراتيجية التّمايز، كما توصلت الدّراسة أيضًا إلى أنّ الموازنة بين أنماط الاستراتيجية وأساليب المحاسبة الإدارية يؤدي إلى تحسين الأداء التّنظيمي.

■ دراسة Macinati & Anessi-Pessina (2014) بعنوان: "Management accounting use and financial performance in public Health-care organisations: Evidence from the Italian national health service"

تمّ التّطرق في هذا المقال إلى أثر العوامل الموقفية على تصميم واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية، وأثرها على الأداء المالي في مؤسسات الرّعاية الصّحية العمومية في إيطاليا، فقد تضمّنت عينة الدّراسة 131 مفردة؛ وتمّ التّحليل الإحصائي للبيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على التّغاير CB-Structural Equation Modelling.



وقد توصلت الدّراسة إلى أنّ استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يتأثر بطريقة مباشرة وغير مباشرة بالعوامل الموقفية، ومن جهة أخرى أشارت الدّراسة إلى وجود أثر إيجابي إلا أنّه ضعيفٌ بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي.

■ دراسة Ojra (2014) بعنوان: "Strategic Management Accounting Practices in Palestinian Companies: Application of Contingency Theory Perspective"

تمّ التّطرق من خلال هذه الأطروحة إلى أثر العوامل الموقفية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وكذا أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء (المالي وغير المالي) في المؤسسات الفلسطينية، حيث بلغت عيّنة الدّراسة 175 مؤسسة وتمّ استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Regression Analysis لتحليل بيانات الدّراسة.

توصلت الدّراسة الى أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يتأثر بعدة عوامل موقفية تتمثل في كل من حالة عدم التّأكد البيئي، التكنولوجيا، الاستراتيجية وحجم الشركة. ومن جهة أخرى توصلت الدّراسة إلى وجود أثر إيجابي مباشر لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي، بينما في المقابل ليس لها أثرٌ مباشر على الأداء المالي لهذه الشّركات.

■ دراسة Ghasemi, Mohamad, Karami, Hafiz Bajuri, &Asgharizade (2015) بعنوان: "The Relationship among Strategy, Competition and Management Accounting Systems on Organizational Performance"

تم التّطرق في هذا المقال إلى العلاقة بين كل من الاستراتيجية المنافسة وتبني أنظمة المحاسبة الإدارية، وأثرها على الأداء التّنظيمي، وذلك وفق افتراضات النّظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، حيث شملت الدّراسة 120 شركةً صناعية مدرجة في سوق طهران المالي (TSE) Tehran Stock Exchange، كما تمّ تحليل بيانات الدراسة باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية Structural Equation Modeling: Partial Least Squares.

حيث توصلت الدراسة الى أن التغير في المنافسة له أثر مباشر في تحسين الأداء التنظيمي، وأثر غير مباشر أيضا من خلال التغير في أنظمة المحاسبة الإدارية واستراتيجية الشركة، كما توصلت الدراسة أيضا الى أن التغير في الاستراتيجية يؤدي الى تحسين الأداء من خلال تغير أنظمة المحاسبة الإدارية.

■ دراسة Al-Mawali, Sharif, Rumman,&Kerzan (2018) بعنوان: "Environmental Strategy, Environmental Management Accounting and Organizational Performance: Evidence from The United Arab Emirates Market "

تمّ التّطرق من خلال هذا المقال إلى العلاقة بين الاستراتيجية البيئية واستخدام المحاسبة الإدارية البيئية، وأثرها على الأداء في الشّركات المدرجة بالسّوق المالي الإماراتي (ADX and DFM) UAE Stock Markets؛ وذلك

وفق افتراضات النظرية الموقفية، حيث تضمنت الدراسة عينة من 32 شركة مدرجة، وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية Structural Equation Modeling: Partial Least Squares. فقد توصلت الدراسة إلى أنّ الاستراتيجية البيئية لها أثر إيجابي على استخدام المحاسبة الإدارية البيئية، ومن جهة أخرى توصلت الدراسة إلى أنّ استخدام المحاسبة الإدارية البيئية لها أثر إيجابي على الأداء في هذه الشركات.

■ دراسة (2018) ALI-BELHADJ & BENHABIB بعنوان: "Factors Influencing the Use of the Balanced Scorecard Performance Model by Algerian Companies"

تمّ التطرق من خلال هذا المقال إلى تحديد أثر مجموعة من العوامل الموقفية على استخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الجزائرية في قطاعات مختلفة، وذلك وفق افتراضات النظرية الموقفية، إذ تضمنت الدراسة عينة من 37 شركة، وتم تحليل بيانات الدراسة من زاوية وصفية وتفسيرية، باعتماد منهج نوعي وكمي. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ كل من الهيكل، البيئة والديناميكية التكنولوجية لها أثر قوي على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، كما توصلت الدراسة أيضًا إلى أنّ الاستراتيجية لها أثر مباشر على استخدام بطاقة الأداء المتوازن في هذه الشركات.

■ دراسة (2019) Alamri بعنوان: "Association between strategic management accounting facets and organizational performance"

تطرق الباحث في هذا المقال إلى محاولة تحديد أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وكذا تأثير هذه الأساليب على كلّ من مقاييس الأداء المالية وغير المالية، وذلك في الشركات السعودية المدرجة في السوق المالي السعودي، حيث بلغت عينة الدراسة 124 شركة وتمّ تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار Hierarchical Regression Analysis.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر لبعض المتغيرات الموقفية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في هذه الشركات، والتي من بينها متغير شدة المنافسة، كما توصلت الدراسة أيضًا إلى وجود أثر إيجابي لتبني المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي، حيث تُشير هذه النتائج إلى أنّ تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي أقوى من تأثيرها على الأداء غير المالي.

■ دراسة (2019) Etim بعنوان: "Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Corporate Performance in the Nigeria Breweries Sector"

تطرق الباحث في هذا المقال إلى أثر حالة عدم التأكيد البيئي على استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية، وكذا أثر استخدام هذه الأنظمة على الأداء في شركات أحد قطاعات الصناعات في نيجيريا، وذلك وفق افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، حيث بلغت عينة الدراسة 57 شركة، وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط Simple Linear Regression.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي بين متغيرات الدراسة، إذ يرتبط استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية إيجاباً بحالة عدم التأكيد البيئي، ومن جهة أخرى فإن استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية يساهم في تحسين الأداء في هذه الشركات.

■ دراسة Bouchetara, Amrani, Zerouti, Bouchenak Khelladi, & Mehddeb (2021) بعنوان: "The Impact of Contingency Factors on the Balanced Scorecard Adoption: Evidence from Algeria"

تم التطرق من خلال هذا المقال إلى أثر مجموعة من العوامل الموقفية على استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الجزائرية من مختلف القطاعات؛ حيث شملت الدراسة عينة من 43 مؤسسة، وتم التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression. إذ توصلت الدراسة إلى أن كل من متغير عمر الشركة، استراتيجيات التمايز وشدة المنافسة لها تأثير إيجابي على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، حيث تشير النتائج إلى أن اعتماد بطاقة الأداء المتوازن يزداد مع زيادة المنافسة السوقية، ومع درجة اعتماد الشركة لاستراتيجيات التمايز، كما أن الشركات الأقدم والأكثر نضجاً هي الأكثر احتمالاً لاستخدام هذه الأداة.

#### موقع الدراسة من الدراسات السابقة:

كامتداد للأدبيات السابقة التي اختبرت افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في البيئات المختلفة، تهدف هذه الدراسة إلى اختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الجزائرية، حيث يتضح من خلال الأدبيات السابقة ندرة الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع في البيئة الجزائرية بصفة عامة، وبيئة التصنيع بصفة خاصة، حيث من خلال مراجعة الأدبيات السابقة لم يتوصل الباحث إلا لدراستين فقط تطرقتا إلى هذا الموضوع في الجزائر، والمتمثلتين في دراسة Ali-Belhadj & Benhabib (2018)، وكذا دراسة Bouchetara et al. (2021)؛ حيث تطرقت كلاهما إلى أثر المتغيرات الموقفية على استخدام أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (بطاقة الأداء المتوازن) فقط، كما أن كلا الدراستين تطرقتا إلى المؤسسات الجزائرية في القطاعات الاقتصادية المختلفة بحجم عينة 37 و43 مفردة على التوالي، بينما في المقابل تتطرق هذه الدراسة إلى أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على تبني عدة أساليب للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية (المقارنة المرجعية؛ التكلفة المستهدفة؛ بطاقة الأداء المتوازن)، كما تتطرق من جهة أخرى أيضاً إلى

أثر تبني هذه الأساليب على الأداء المالي وغير المالي، حيث ركّزت هذه الدراسة على شركات القطاع الصناعي الجزائري الكبيرة والمتوسطة، وبلغ حجم عينة الدراسة 62 مؤسسة صناعية كبيرة ومتوسطة. بالإضافة إلى اعتماد هذه الدراسة لأسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية Structural Equation Modeling Partial Least Squares في التحليل الإحصائي للبيانات الكمية لهذه الدراسة، وهو ما يتوافق مع اتجاه الأبحاث الحديثة في هذا المجال، إذ تُعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات الكمية التي تتطرق إلى اختبار افتراضات النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة التصنيع الجزائرية، وذلك باستخدام منهجية نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM).

## هيكل الدراسة

تضمنت هذه الدراسة أربعة فصول، حيث تمّ التطرق في الفصول الثلاثة الأولى إلى الجوانب النظرية للبحث، بينما تمّ التطرق في الفصل الرابع إلى الدراسة الاستطلاعية الميدانية، والتي تمثل الجانب التطبيقي من هذا البحث، وبناءً عليه يمكن ذكر أهم الجوانب التي تمّ التطرق إليها في هذه الفصول فيما يلي:

- الفصل الأول بعنوان مدخل إلى الإدارة الاستراتيجية؛ المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، تمّ التطرق في المبحث الأول إلى مدخل للاستراتيجية، بينما تمّ التطرق في المبحث الثاني إلى مدخل للمحاسبة الإدارية، ليتمّ التطرق في المبحث الثالث والأخير إلى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- الفصل الثاني بعنوان مدخل إلى الأداء في المؤسسات الاقتصادية؛ حيث تضمن هذا الفصل أيضًا ثلاثة مباحث رئيسية، تمّ التطرق في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي للأداء، بينما في المبحث الثاني تمّ التطرق إلى مدخل إلى إدارة الأداء، أما في المبحث الثالث فقد تمّ التطرق إلى مقاربات قياس وتقييم الأداء.
- الفصل الثالث بعنوان النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، فقد تمّ التطرق في المبحث الأول إلى أسس النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية، بينما تمّ التطرق في المبحث الثاني إلى العوامل الموقفية وأثرها على تبني نظم المحاسبة الإدارية، ليتمّ التطرق في المبحث الثالث إلى أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي.
- الفصل الرابع بعنوان دراسة استطلاعية على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية؛ تمّ التطرق في المبحث الأول إلى الإجراءات المنهجية للدراسة؛ بينما تمّ التطرق في المبحث الثاني إلى عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات؛ ليتمّ التطرق في المبحث الثالث والأخير إلى تحليل ومناقشة النتائج.

## صعوبات الدراسة

تمثلت أهم الصعوبات التي واجهت الباحث في سبيل إتمام البحث؛ في غياب الدراسات الرصينة باللغة العربية، والتي تطرقت إلى هذا الموضوع، مما اضطر الباحث إلى الاعتماد على الدراسات الأجنبية بشكل كبير، مما أدى إلى وجود بعض الصعوبات في عملية الترجمة وضبط بعض المفاهيم الخاصة بالجانب التطبيقي وتكييفها مع البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى بعض الصعوبات في تطبيق النموذج الإحصائي أيضاً لغياب الدراسات السابقة في هذا المجال.

**الفصل الأول: مدخل الى الإدارة**

**الاستراتيجية؛ المحاسبة**

**الإدارية والمحاسبة الإدارية**

**الاستراتيجية**

## مقدمة الفصل:

شهدت بيئة الأعمال العالمية منذ مطلع القرن العشرين العديد من التحولات؛ حيث رافق هذه التحولات ظهور العديد من الأساليب والنظم الإدارية الجديدة؛ وذلك من أجل مواكبة الأنشطة الإدارية للمنظمات في ظل الخصائص الجديدة لبيئة الأعمال، ومن بين أهم هذه النظم ما يعرف بالمحاسبة الإدارية؛ والتي تهدف أساساً الى خدمت أغراض الإدارة الداخلية؛ وتحقيق التسيير الأمثل لأصول المنظمة بما يضمن تحقيق أهدافها؛ حيث تساهم المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها في إمداد المديرين بالمعلومات الضرورية لأداء مهامهم المرتبطة بعمليات التخطيط؛ الرقابة؛ تقييم الأداء واتخاذ القرارات في المنظمة، ونظراً للدور المحوري الذي تعمل المحاسبة الإدارية على تحقيقه؛ فقد حظيت باهتمام كبير في منظمات الأعمال.

وفي ظل استمرار التغيرات والتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال؛ وبالخصوص ما نتج عنها من ازدياد في شدة المنافسة وحالة عدم التأكد البيئي منذ ثمانينيات القرن الماضي، مما أدى الى عدم قدرة أساليب المحاسبة الإدارية على مجارات هذه التغيرات؛ حيث تم توجيه العديد من الانتقادات الى هذه الأساليب من طرف العديد من الباحثين، ومن أهم هؤلاء الباحثين Johnson and Kaplan (1987) من خلال كتابهما بعنوان "الملائمة المفقودة *The Relevance Lost*" حيث نصا على أن المحاسبة الإدارية لم تُعد قادرة على مجارات خصائص بيئة الأعمال التي تنشط بها المنظمات في ذلك الوقت؛ مما أدى الى فقدانها لملائمتها، وذلك نظراً لكون أساليبها لم يتم تطويرها منذ البدايات الأولى للقرن العشرين، حيث نصا أيضاً على ضرورة التوجه نحو تطوير المحاسبة الإدارية؛ وذلك من أجل ضمان توفيرها للمعلومات التي تخدم أهداف الإدارة في بيئة الأعمال التنافسية.

حيث ساهم هذا التوجه في ظهور مفهوم جديد في مجال المحاسبة الإدارية؛ والذي عُرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث جاءت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليبها بهدف استعادة الملائمة الضائعة للمحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، وقد شهد هذا المفهوم منذ ظهوره انتشاراً واهتماماً واسعاً من قبل منظمات الأعمال والباحثين على حد سواء، حيث أكدَ Cinquini & Tenucci (2010) في هذا الإطار على أن الانتشار الواسع للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليبها؛ لا يمكن اعتباره موضوعاً هامشياً؛ بل يعتبر مجالاً بحثياً هاماً يجب استكشافه في مجال المحاسبة الإدارية. وسيتم التطرق من خلال هذا الفصل الى أهم جوانب هذا الموضوع من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل الى الاستراتيجية والإدارة الاستراتيجية

المبحث الثاني: مدخل الى المحاسبة الإدارية

المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

## المبحث الأول: مدخل الى الاستراتيجية والإدارة الاستراتيجية

ساهمت التحولات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال خلال النصف الثاني من القرن العشرين في ظهور العديد من المفاهيم والممارسات الجديدة في مجال الأعمال؛ ومن بين أهم هذه المفاهيم ما يعرف بالنهج الاستراتيجي في الإدارة؛ حيث لم تستطع المناهج الإدارية التقليدية التي تركز على الأداء قصير الأجل والعمليات التشغيلية؛ مواكبة التحديات التي شهدتها بيئة الأعمال خلال تلك الفترة، مما ساهم في إدراك منظمات الأعمال لضرورة التوجه نحو النهج الاستراتيجي في الإدارة؛ حيث يقوم هذا النهج في الأساس على وجود رؤية وأهداف بعيدة المدى تسعى المنظمة الى تحقيقها؛ وذلك من خلال صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات المناسبة التي تهدف أساسا الى تحقيق الميزة التنافسية التي تضمن بقاء المنظمة واستمراريتها في ظل بيئة أعمال أصبحت تمتاز بشدة المنافسة المتزايدة وعدم التأكد البيئي. ومن أجل محاولة الإلمام بأهم جوانب الموضوع التي تخدم هذا البحث؛ سيتم التطرق في هذا المبحث الى مدخل الى الاستراتيجية والإدارة الاستراتيجية في منظمات الأعمال، حيث يتم التطرق في المطلب الأول الى الاستراتيجية من حيث أصل ظهور هذا المصطلح وأسس المفاهيمية، أما في المطلب الثاني فيتم التطرق الى مدخل الى الإدارة الاستراتيجية من حيث نشأتها ومفهومها؛ بالإضافة الى مراحلها والأهداف التي تسعى الى تحقيقها، بينما يتم التطرق في المطلب الثالث الى الاستراتيجيات التنافسية ومفهومها والأنماط المختلفة لهذه الاستراتيجيات. ونظرا لتشعب المفاهيم المرتبطة بموضوع الاستراتيجية بصفة عامة والإدارة الاستراتيجية بصفة خاصة؛ سيتم التركيز فقط على الجوانب التي تخدم موضوع البحث.

### المطلب الأول: مدخل الى الاستراتيجية

يعتبر مصطلح الاستراتيجية أحد أهم المصطلحات التي عرفت اهتماما وانتشارا واسعين في العديد من الميادين والمجالات العلمية والعملية؛ وذلك على جميع الأصعدة والمستويات؛ حيث أصبح هذا المصطلح واسع الاستخدام من طرف الباحثين والأكاديميين؛ وكذا منظمات الأعمال والهيئات الأكاديمية والمهنية المحلية منها والدولية، كما عرف هذا المفهوم استخداما واسعا أيضا حتى على مستوى الحكومات والدول، حيث أصبح مصطلح الاستراتيجية وما يرتبط به من مفاهيم وممارسات؛ شائع الاستخدام من قبل العديد من الأطراف التي تدرك أهمية التفكير والتخطيط وفق النهج الاستراتيجي؛ من أجل ضمان تحقيق الأهداف التي تسعى إليها؛ وكذا ضمان الاستمرارية في ظل بيئة تمتاز بالتغير المستمر. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى أصل ظهور مصطلح الاستراتيجية والدلالات والأسس المفاهيمية التي يتضمنها.

ملاحظة: أسلوب الاستشهاد Citation المعتمد في هذه الأطروحة هو أسلوب جمعية علم النفس الأمريكية: الإصدار السابع.

American Psychological Association (APA): 7th edition.



## الفرع الأول: أصل ظهور مصطلح الاستراتيجية

تعود الجذور الأولى لظهور مصطلح الاستراتيجية الى المجال العسكري؛ حيث وفقا لرشيد وجلاب (2015) فإن مصطلح الإستراتيجية يشير في مفهومه العسكري إلى فن توزيع واستخدام الوسائل العسكرية لتحقيق الأهداف السياسية؛ فعلى الرغم من الاستخدام المتأخر لهذا المصطلح في العديد من الميادين والمجالات، إلا أن جذوره الأولى تعود إلى القرن الخامس قبل الميلاد؛ حيث استخدم مصطلح الإستراتيجية أثناء الحرب التي اندلعت بين الإغريق والفرس عام 506 ق.م؛ وذلك للتعبير عن فن قيادة الجيوش. (ص 17)

حيث يعود أصل كلمة الاستراتيجية Strategy الى المصطلح اليوناني Strategos والذي يشمل في معناه كل من جنرالاً؛ قائداً؛ جيشاً أو مجموعة واسعة من المناورات التي يتم خوضها للانتصار على العدو، حيث يمكن النظر إلى أصل مصطلح الإستراتيجية ككلمة عسكرية على أنه يقصد بها وجود أهداف وغايات واضحة يتم استخدام وسائل محددة لتحقيقها. (Ates, 2008, p.10)

حيث يعتبر كتاب "فن الحرب The Art of War" للكاتب والجنرال العسكري الصيني سون أنزو Sun Tsu أحد أهم الكتب في هذا المجال، فقد عرف هذا الكتاب شهرت واسعة بين خبراء الاستراتيجية؛ كما تمت ترجمته الى العديد من اللغات وتم الاستشهاد به من قبل العديد من القادة العسكريين، كما تم أيضا إصدار العديد من الكتب والمؤلفات التي تهدف الى شرح ما يحتويه من أفكار، حيث يعد هذا الكتاب أهم ما كتب عن الاستراتيجية في المجال العسكري. (ناصر، 2010)

ونص عباس (2018) في هذا الإطار على أن مصطلح الإستراتيجية يستخدم في المجال العسكري ليعبر عن فن استخدام القدرات والموارد على النحو الأمثل لتحقيق الأهداف المرجوة. فهو يعبر عن طريقة التحرك لمواجهة التهديدات أو الفرص لمواجهة الأعداء؛ والتي تأخذ بعين الاعتبار نقاط القوة والضعف للفرق العسكرية، إلا أن هذا المصطلح امتد فيما بعد إلى مجال الفكر الإداري وأصبح مفضل الاستخدام من قبل المنظمات المعنية بتحليل بيئتها والهادفة الى اكتساب الريادة في مجال نشاطها. (ص 16-17)

حيث رافق التطور الحاصل في مجال الإستراتيجية استعارته للعديد من المفاهيم والنظريات من الميادين والتخصصات العلمية الأخرى (كعلم الاقتصاد؛ علم النفس؛ العلوم السياسية والعلوم السلوكية... الخ)، وكذا من خلال تطور مفاهيمه وأطره بالتوازي مع التغييرات في الأساليب والممارسات الإدارية، حيث اقترح العديد من الكتاب والباحثين في مجال الإستراتيجية مجموعة واسعة من النماذج المختلفة للاستراتيجية مما ساهم بدوره في إثراء وتطوير هذا المجال. (Ghobadian, O'Regan, Gallear, & Viney, 2004, p290)

فعلى الرغم من أن الجذور الأولى لمصطلح الاستراتيجية تعود الى المجال العسكري، إلا أنه أصبح واسع الاستخدام في العديد من المجالات والميادين العلمية الأخرى؛ والتي من أهمها مجال الأعمال، حيث عرف هذا المصطلح اهتماما كبيرا على المستوى الأكاديمي والمهني من قبل الباحثين ومنظمات الأعمال على حد سواء؛ حيث

تم تطوير هذا المصطلح من قبل العديد من الباحثين في مجال الأعمال أين أصبح مجال بحث ذو أهمية بالغة ونهج وممارسة إدارية راسخة في منظمات الأعمال المعاصرة.

### الفرع الثاني: مفهوم الاستراتيجية في مجال الأعمال

من الصعب الوصول الى تحديد مفهوم شامل للاستراتيجية؛ وذلك نظرا للأبعاد المتعددة والمختلفة التي ينطوي عليها هذا المصطلح؛ حيث نص Satoshi Sugahara, Daidj, & Ushio (2017) على أن مفهوم الاستراتيجية يعتبر مفهوما متشعبا وواسعا ومن الصعب الإحاطة بجميع جوانبه. (P.23)

وعلى الرغم من هذا التشعب إلا أن العديد من الباحثين حاولوا صياغة وتحديد تعريف لهذا المصطلح، ومن بين التعريفات الأولى للاستراتيجية هو تعريف Chandler (1962) الذي يعتبر من أوائل الباحثين في هذا المجال؛ حيث قدم تعريفاً عاماً للاستراتيجية على أنها تشمل تحديد الأهداف والغايات الأساسية طويلة المدى للمنظمة، واعتماد مسارات العمل، وتخصيص الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف. (Ates, 2008, p.10)

ومن بين التعريفات الأكثر شيوعاً للاستراتيجية والذي تم اعتماده من قبل معهد المحاسبين الإداريين القانونيين هو تعريف الإستراتيجية على أنها تمثل مسار عمل يتضمن تحديد الموارد المطلوبة لتحقيق هدف محدد. (Chartered Institute of Management Accountants, 2005, p54)؛ حيث تم ذكر هذا التعريف أيضاً من قبل كل من (Biden, 2019, p.3) و (Ogilvie & Parkinson, 2005, p.01)

ووفقاً لـ Simm (2010) فإن من أهم التعريفات الحديثة للاستراتيجية هو التعريف الذي قدمه (Johnson and Scholes 1999) والذين عرفا الاستراتيجية على أنها توجه المنظمة ونطاقها على المدى الطويل والذي يحقق ميزة للمنظمة؛ من خلال تسخيرها للموارد ضمن بيئة متغيرة لتلبية احتياجات الأسواق وتحقيق توقعات أصحاب المصلحة. (p.28)

وتطرق رشيد وجلاب (2015) الى تحديد أهم المكونات أو العناصر التي يتضمنها مفهوم الاستراتيجية، والتي تتفق بدورها مع التعريفات السابقة التي تم ذكرها؛ حيث نصا على أنه يمكن التعبير عن مفهوم الاستراتيجية من خلال المعادلة التالية:

$$\text{الاستراتيجية} = \text{النهايات} + \text{الوسائل} + \text{الطرائق}$$

حيث تشير النهايات الى الأهداف Objectives التي تسعى المنظمة الى تحقيقها، أما الوسائل فيقصد بها الموارد Resources اللازمة لتحقيق هذه الأهداف؛ بينما تشير الطرائق الى المفاهيم Concepts التي تعبر عن كيفية استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المرغوبة. ويرى بعض الباحثين أن الاستراتيجية تتضمن دائماً درجة من المخاطرة Risk تتمثل في الفجوة بين الأهداف المرغوبة والمفاهيم والموارد المتاحة والتي ترتبط إما بصعوبة

الحصول على الموارد اللازمة أو عدم إمكانية إيجاد المفاهيم المناسبة؛ ولهذا يجب على المنظمات السعي الى تقليل درجة المخاطرة قدر الإمكان. (ص ص 17-18)

وفي هذا الإطار نص البواردي (2017) على أن الربط بين تنفيذ الاستراتيجية وإدارة المخاطر يجب أن يكون انطلاقا من مرحلة تحديد الأهداف، حيث يمكن للمنظمات استخدام طريقة إدارة الأداء القائمة على المخاطر من أجل الوصول الى فهم وادراك المخاطر المرتبطة بالخيارات الاستراتيجية التي تريد اعتمادها لتحقيق الاستراتيجية المستهدفة، وذلك من خلال تحقيق المتوافق بين المخاطرة والزعمة للمخاطرة، مما يضمن أن المنظمة تخوض مقدارا مقبولا من المخاطرة أثناء عملها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية. (ص 123)

من خلال الطرح السابق يتضح أن المفهوم العام للاستراتيجية يتمحور أساسا حول وجود أهداف محددة تسعى المنظمة الى تحقيقها؛ والتي عادة ما تكون أهدافا طويلة الأجل، حيث يتم تخصيص الموارد الضرورية وكذا الطرق والاجراءات المناسبة لتحقيق هذه الأهداف، كما يتضح أيضا أن الاستراتيجية تنطوي على درجة معينة من المخاطرة تتمثل في الفجوة بين الأهداف المراد تحقيقها والموارد والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، حيث يمثل هذا الإطار العام أهم العناصر التي يتضمنها مفهوم الاستراتيجية. إلا أن التطورات التي شهدتها منظمات الأعمال والاختلاف في الأهداف والأولويات التي ركزت على تحقيقها خلال هذه التغيرات؛ أدى الى تغير واختلاف الأبعاد التي تم التركيز عليها لتحديد هذا المفهوم؛ حيث تم تكييف وتعديل مفهوم الاستراتيجية في مجال الأعمال بناء على المراحل التي مرت بها منظمات الأعمال وبناء على الأهداف التي ركزت على تحقيقها في كل مرحلة من هذه المراحل، حيث تم تكريس الأسس والمرتكزات التي يقوم عليها هذا المفهوم من أجل ضمان تحقيق الأغراض الإدارية المختلفة في منظمات الأعمال المعاصرة؛ وذلك في ظل ظهور ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للمنظمات.

### المطلب الثاني: مدخل الى الإدارة الاستراتيجية

في الواقع يمكن القول أن جميع المنظمات لها استراتيجية، حتى وإن كانت هذه الاستراتيجية غير رسمية؛ غير منظمة ومنتشقة، فمن المتفق عليه أن جميع المنظمات تتحرك وتتجه إلى مكان ما، إلا أن بعض هذه المنظمات لا تعلم إلى أين هي متجهة، حيث انطلاقا من القول المأثور الذي ينص على أنك "إن لم تكن تعلم إلى أين أنت ذاهب، فإن أي طريق سيقودك إلى هناك!" تظهر الحاجة إلى مفاهيم وممارسات الإدارة الاستراتيجية، حيث أصبحت ممارسات الإدارة الاستراتيجية في الوقت الحاضر مستخدمة على نطاق واسع من قبل كل من منظمات الأعمال؛ المؤسسات غير الربحية؛ المنظمات الحكومية والتكتلات متعددة الجنسيات... الخ. (Fred & Forest, 2017, P.49)، حيث أصبح التوجه نحو ممارسات الإدارة الاستراتيجية حتمية لا مفر منها بالنسبة للمنظمات التي تسعى الى البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة. سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى

البدايات الأولى لظهور الإدارة الاستراتيجية والأسس التي تقوم عليها؛ كما سيتم التطرق أيضا الى مراحل وعمليات الإدارة الاستراتيجية في منظمات الأعمال والأهداف التي تعمل على ضمان تحقيقها.

### الفرع الأول: نشأة ومفهوم الإدارة الاستراتيجية

أصبح مفهوم الإدارة الاستراتيجية منذ البدايات الأولى لظهوره يمثل جوهر الفكر الإداري الحديث، حيث عرف هذا المفهوم انتشارا واسعا وذلك نظرا للأسس التي يقوم عليها والأهداف والمزايا التي يضمن تحقيقها في بيئة الأعمال المعاصرة.

#### أولاً: نشأة الإدارة الاستراتيجية

نص عباس (2018) على أن نشأة مفهوم الإدارة الاستراتيجية كان نتيجة التغير السريع الذي شهدته بيئة الأعمال منذ النصف الثاني من القرن العشرين؛ حيث تحولت بيئة الأعمال من بيئة مستقرة الى بيئة سريعة التغير، وما رافقه من ازدياد كبير في شدة المنافسة وحالة عدم التأكد البيئي، حيث أدت هذه التحولات الى ضرورة تكيف المنظمات مع المتغيرات البيئية التي تواجهها وكذا تحليل فرص وتهديدات البيئة الخارجية؛ وكذا تخصيص الموارد بما يضمن تحقيق الأهداف والغايات الرئيسية في المنظمة والاستفادة من الفرص المتاحة والتقليل من تهديدات البيئة الخارجية أو الداخلية، حيث أدى اهتمام كل من الباحثين والمهنيين بتأثير العوامل البيئية للمنظمة ككل (السياسية؛ الاقتصادية؛ الاجتماعية؛ الفنية؛ القانونية... الخ) الى ظهور مفهوم الإدارة الاستراتيجية الذي يمتاز بالشمولية والقدرة على تمكين منظمات الأعمال من تحقيق أهدافها المسطرة بفاعلية وكفاءة عالية. (ص.18)

حيث ابتداء من ستينيات القرن الماضي أصبحت الإدارة الاستراتيجية تعتبر تخصصا ذو أهمية بالغة في إدارة المنظمات؛ فعلى الرغم من حداثة الموضوع إلا أنه شهد اهتماما وانتشارا كبيرين خلال هذه الفترة؛ حيث كان يعرف في البدايات الأولى بمصطلح سياسة الأعمال Business Policy؛ وتم إعادة صياغة هذه التسمية سنة 1979 الى الإدارة الاستراتيجية (Ates, 2008, p.9). كما تم أيضا إنشاء مجلة الإدارة الاستراتيجية The Strategic Management Journal المتخصصة في الأبحاث التي تعنى بمجال الإدارة الاستراتيجية وذلك سنة 1980. حيث قاد الباحثون الرئيسيون الأوائل أمثال Porter وكذا Schendel and Hofer تطوير هذا المجال البحثي الجديد؛ سواء على المستوى النظري أو التطبيقي على مستوى المنظمات. (JASPER & CROSSAN, 2012, p.839)

حيث مر البحث في مجال الإدارة الاستراتيجية بعدة مراحل، تم التركيز فيها على جوانب مختلفة في هذا المجال خلال كل مرحلة من هذه المراحل، حيث تطرق Ghobadian et al., (2004) الى التحولات في أفكار وتركيز أبحاث الإدارة الإستراتيجية خلال العقود الماضية، فخلال منتصف ستينيات القرن الماضي كانت الشركة تمثل المحور الأساسي لبحوث الإدارة الإستراتيجية؛ مع التركيز على نقاط قوتها وضعفها كعنصر أساسي، أما خلال

الفترة الممتدة من أواخر السبعينيات الى أوائل الثمانينيات؛ فقد كانت البيئة وعلاقتها بالشركة تمثل محور التركيز لبحوث الإدارة الاستراتيجية؛ بالإضافة الى تركيزها على تحليل هيكل الصناعة، وبحلول أواخر الثمانينيات انتقل هذا التركيز الى الصناعات والأسواق ونطاق الشركة وعلاقته بالأداء الإستراتيجي، أما خلال فترة التسعينيات فقد أصبحت قدرات الشركة وكفاءتها الأساسية Firm Capabilities and Core Competencies تمثل محور التركيز؛ وهو ما قاد بدوره الى التركيز مؤخرًا على المعرفة وعلاقتها ببناء القدرات والميزة التنافسية للمنظمات. (p.295)

تشير المراحل التي مرت بها الأبحاث في مجال الإدارة الإستراتيجية الى أن اهتمام هذه الأبحاث قد تحول من التركيز على الهيكل الداخلي للشركة خلال ستينيات القرن الماضي، إلى التركيز على البيئة الخارجية وهيكل الصناعة خلال السبعينيات والثمانينيات؛ لتنتقل بعدها إلى التركيز على قدرات الشركة وكفاءتها ومواردها خلال سنوات التسعينيات، حيث تم الربط بين هذه الأخيرة ومدى قدرة المنظمات على تحقيق المزايا التنافسية التي تضمن استمراريتها وبقائها في ظل بيئة الأعمال التنافسية، وهو ما يعكس بدوره أهمية الموارد والعوامل الداخلية للمنظمة؛ كما يشير أيضا الى ضرورة تركيز المنظمات المعاصرة على الاستثمار والتحكم في عوامل وعناصر بيئتها الداخلية لضمان تحقيقها للاستمرارية في ظل بيئة الأعمال الحديثة. ومن جهة أخرى تشير المراحل التي مرت بها أبحاث الإدارة الاستراتيجية الى التطور في مفهوم ونطاق الإدارة الاستراتيجية وفقا لكل مرحلة من هذه المراحل؛ مما يقدم تفسيراً مهما للاختلاف في التعاريف ومفاهيم التي تم صياغتها للإدارة الاستراتيجية.

#### ثانياً: مفهوم الإدارة الاستراتيجية

تعتبر الإدارة الاستراتيجية حقلاً معرفياً A Field of Study من حقول العلوم الاجتماعية Social Science، وتخصصاً إدارياً ذو طبيعة ترابطية Multidisciplinary، حيث تستمد أسسها من حقول معرفية متعددة كالعلوم العسكرية؛ العلوم الاقتصادية؛ العلوم السياسية، علم الاجتماع، علم النفس... الخ؛ حيث يستمد روادها من هذه الميادين والمجالات المعرفية النظريات والأطر الفكرية والنماذج التي تعبر عن توجهاتهم وخبراتهم في هذه المجالات (درة وجرادات، 2014، ص ص 20-23)

حيث يعتبر مفهوم الإدارة الاستراتيجية الذي يستمد أسسه العامة من الاستراتيجية مفهوماً متشعباً وصعب التحديد، فكما تمت الإشارة سابقاً فإن محور تركيز أبحاث الإدارة الاستراتيجية قد مر بعدة مراحل منذ نشأتها؛ مما أدى الى اختلاف مفاهيم هذا المجال وفق كل مرحلة من هذه المراحل، وعليه سيتم التركيز أكثر من خلال هذا البحث على التعاريف الحديثة للإدارة الاستراتيجية التي تم صياغتها من قبل الباحثين في هذا المجال.

حيث تطرق العديد من الباحثين الى مفهوم الإدارة الاستراتيجية وأهميتها في منظمات الأعمال المعاصرة، فوفقاً لـ Ginter et al (2002) فإن الإدارة الإستراتيجية تمثل العملية الأساسية للتكيف مع التغييرات الخارجية، كما تعتبر الفلسفة الرئيسية التي توجه إدارة جميع أنواع المنظمات المعاصرة (JASPER & CROSSAN, 2012, p.838)

بينما عرف David (1997) الإدارة الإستراتيجية على أنها فن وعلم صياغة؛ تنفيذ وتقييم الاستراتيجيات لتمكين المنظمة من تحقيق أهدافها. (MOHAMED, 2010, p.07)

أما RITSON (2008) فقد نص على أن الإدارة الإستراتيجية تمثل مجموعة من السياسات التي تعتمد عليها الإدارة العليا في التوجيه المنظم لموارد ووظائف المنظمة: المالية؛ الإنتاجية؛ التسويقية؛ التكنولوجية؛ القوى العاملة... إلخ؛ وذلك من أجل تحقيق أهدافها مع الأخذ في الاعتبار البيئة التي تعمل فيها هذه المنظمة. (p.18) ووفقاً لـ Ates (2008) فإن الإدارة الإستراتيجية تتمثل في عملية تحليل الوضع الحالي للمنظمة وتطوير الاستراتيجيات المناسبة؛ ووضع هذه الاستراتيجيات موضع التنفيذ؛ وتقييم وتعديل أو تغيير هذه الاستراتيجيات وفق ما هو مطلوب. حيث يمكن تحديد الأنشطة الأساسية في عمليات الإدارة الإستراتيجية على أنها تتمثل في كل من تحليل الموقف؛ صياغة الإستراتيجية؛ تنفيذ الإستراتيجية وتقييم الإستراتيجية. (p.39)

ومن جهة أخرى نص العريقي (2011) على أنه "يقصد بالإدارة الاستراتيجية مجموعة العمليات Process التي تشمل عدة نشاطات أساسية ومتداخلة والمتمثلة في تحليل البيئة (التحليل الاستراتيجي) Environmental Analysis، وصياغة الاستراتيجيات Strategies Formulation، وتطبيق الاستراتيجيات Strategies Implementation، وتقييم الاستراتيجيات Strategies Evaluation. حيث يشار الى كل من التحليل البيئي (الاستراتيجي) وصياغة الاستراتيجية بالتخطيط الاستراتيجي Strategies Planning". (ص. 15)

ومن بين أهم التعاريف التي تم صياغتها للإدارة الاستراتيجية، التعريف الذي قدمه Kong (2008) والذي يتضمن المفاهيم المرتبطة بالميزة والأداء الأفضل مقارنة بالمنافسين، حيث عرف الإدارة الإستراتيجية على أنها مجموعة من القرارات والإجراءات الإدارية للمنظمة والتي يمكن استخدامها بهدف تحقيق الميزة التنافسية والأداء العالي على المدى الطويل مقارنة بالمنظمات الأخرى. (JASPER & CROSSAN, 2012, p.842)

كما قدم أيضاً عباس (2018) تعريفاً للإدارة الاستراتيجية على أنها "مجموعة من القرارات والنظم الإدارية التي تحدد رؤية ورسالة المنظمة في الأجل الطويل، في ضوء ميزات التنافسية، وتسعى نحو تنفيذها من خلال دراسة ومتابعة وتقييم الفرص والتهديدات البيئية، وعلاقتها بالقوة والضعف التنظيمي، وتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المختلفة". (ص.24)

يتضح من خلال ما سبق أن التعريفات التي تم تقديمها من قبل الباحثين تتطرق الى الإدارة الاستراتيجية من زاويتين أو بعدين مختلفتين، حيث تم تعريف الإدارة الاستراتيجية من قبل بعض الباحثين انطلاقاً من مراحلها

وعملياتها، بينما عرفها البعض الآخر انطلاقاً من الأهداف التي تسعى الى تحقيقها. إلا أن الباحث يرى أن التعريف الذي قدمه Kong (2008) يعتبر من بين أهم التعاريف الحديثة للإدارة الاستراتيجية؛ حيث أشار هذا التعريف الى أن الإدارة الاستراتيجية تتمثل في مجموعة القرارات والإجراءات التي يتم استخدامها لتحقيق الميزة التنافسية والأداء العالي للمنظمة مقارنة بالمنافسين، وهو ما يعبر بدوره عن جوهر الإدارة الاستراتيجية في منظمات الأعمال المعاصرة، ففي ظل بيئة الأعمال التنافسية أصبحت الإدارة الاستراتيجية بشموليتها تمثل أهم المناهج الإدارية التي تضمن استمرارية المنظمة وتحقيقها للرؤية والغرض الأساسي الذي وُذِشَتْ من أجله؛ وبناء على ما سبق يمكن تعريف الإدارة الاستراتيجية على أنها النهج الإداري الذي يشمل تحديد رؤية واستراتيجية المنظمة؛ وتخصيص الوسائل والموارد الضرورية من أجل تحقيق الميزة التنافسية؛ التي تضمن استمرارية المنظمة في ظل بيئة الأعمال التنافسية؛ وتحقيقها لأداء عالي مقارنة بالمنافسيها.

### الفرع الثاني: مراحل وأهداف الإدارة الاستراتيجية

تتضمن الإدارة الاستراتيجية عدة مراحل متداخلة ومتكاملة؛ حيث يتم التدرج خلال هذه المراحل من أجل الوصول الى تحقيق الأهداف والأغراض الأساسية التي تسعى الإدارة الاستراتيجية إلى تحقيقها في منظمات الأعمال المعاصرة.

#### أولاً: مراحل الإدارة الاستراتيجية

رغم وجود بعض الاختلاف حول تحديد عمليات ومراحل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، إلا أن العديد من الباحثين في مجال الإدارة الاستراتيجية يتفقون حول كون المراحل الرئيسية للإدارة الاستراتيجية تتمثل في ثلاثة مراحل أساسية؛ حيث سيتم التطرق فيما يلي الى هذه المراحل وأهم العناصر التي تتضمنها كل مرحلة بشيء من الاختصار.

#### 1. مرحلة صياغة الاستراتيجية Strategy Formulation

تتمثل المرحلة الأولى من مراحل عمليات الإدارة الاستراتيجية في صياغة الاستراتيجية؛ والتي يتم من خلالها تحديد الاتجاه المستقبلي للمنظمة والاستعداد لمواجهة الفرص والتهديدات التي تواجهها المنظمة؛ وذلك في ظل نقاط قوتها ونقاط ضعفها، حيث تتضمن هذه المرحلة تحديد مجموعة من العناصر الرئيسية؛ والتي يتمثل أهمها فيما يلي:

- تحديد رؤية ورسالة المنظمة MISSION & VISION؛
- صياغة مبادئ وقيم الأعمال؛
- تحليل إمكانيات المنظمة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف؛
- تحليل الظروف المحيطة بالمنظمة وتحديد الفرص والتهديدات؛

- وضع الأهداف الرئيسية للمنظمة OBJECTIVES؛
- تحديد الاستراتيجيات البديلة لتحقيق هذه الأهداف؛
- تحليل وتقييم هذه البدائل والمفاضلة بينها؛
- اتخاذ القرار باختيار البديل الأفضل والقابل للتنفيذ.

## 2. مرحلة تنفيذ الاستراتيجية Strategy Implementation

بعد اختيار البديل الاستراتيجي الأفضل باعتباره العنصر الأخير في المرحلة السابقة (صياغة الاستراتيجية)؛ يتم المرور الى المرحلة الثانية والمتمثلة في العمل على تنفيذ أو تطبيق الاستراتيجية التي تمت صياغتها؛ حيث لا يكون لهذه الاستراتيجية أي معنى إذا لم يتم وضعها موضع التنفيذ؛ وتشمل مرحلة تنفيذ الاستراتيجية مجموعة من العناصر تتمثل فيما يلي:

- تحديد الأهداف التفصيلية للمنظمة Goals؛
- وضع السياسات؛ الإجراءات؛ البرامج والموازنات؛
- تحفيز العاملين ودفعهم لتنفيذ الاستراتيجية المحددة؛
- تخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ الاستراتيجية المحددة بكفاءة. (الماضي، 2017، ص ص 21-23؛ العريفي، 2011، ص ص 19-26)

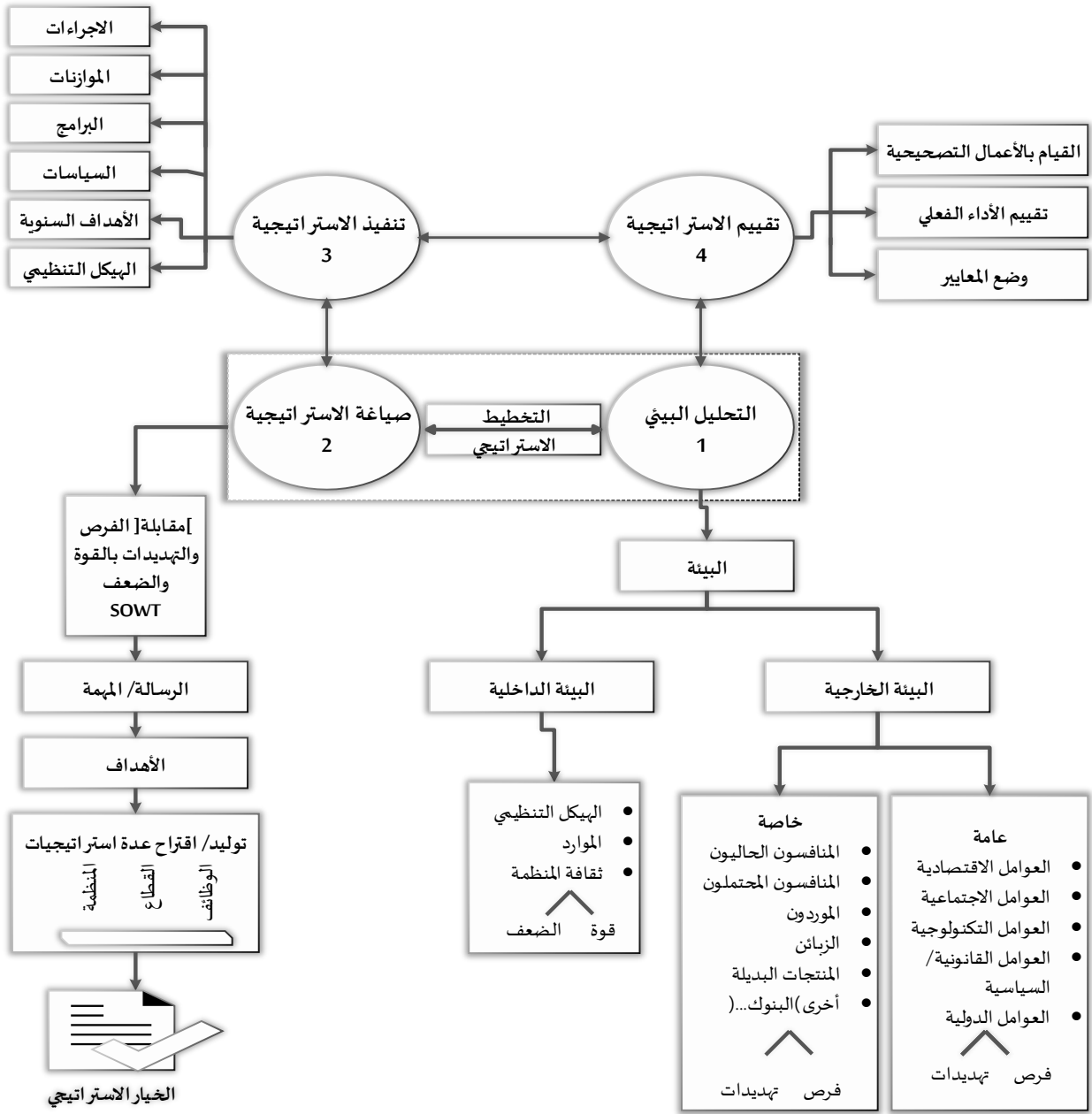
## 3. مرحلة تقييم الاستراتيجية Strategy Evaluation

تعتبر مرحلة التقييم أو الرقابة الاستراتيجية Strategic Control هي المرحلة الأخيرة من مراحل الإدارة الإستراتيجية، حيث يحتاج المديرون الى معرفة الانحرافات الحاصلة في تطبيق الاستراتيجيات المحددة؛ ويعتبر تقييم الاستراتيجية هو الوسيلة الأساسية للحصول على هذه المعلومات، حيث تخضع جميع الاستراتيجيات للتعديل في المستقبل؛ وذلك لكون العوامل الخارجية والداخلية تتغير باستمرار، وتتضمن هذه المرحلة ثلاثة أنشطة رئيسية لتقييم الإستراتيجية؛ تتمثل في مراجعة العوامل الخارجية والداخلية التي تشكل أساس الاستراتيجيات الحالية؛ قياس الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية. (Fred & Forest, 2017, p.34)

يوضح الشكل رقم: 1-1 نموذج الإدارة الاستراتيجية في منظمات الأعمال؛ حيث يلخص المراحل السابقة ويبين أهم العناصر التي تتضمنها كل مرحلة، حيث وفقا للشكل يتضح أن كل من عناصر مرحلة التحليل الاستراتيجي وعناصر مرحلة صياغة الاستراتيجية متداخلة فيما بينما؛ ويمكن التعبير عنهما معا في مرحلة واحدة والتي يشار إليها بالتخطيط الاستراتيجي.



الشكل رقم 1-01: نموذج الإدارة الاستراتيجية



المصدر: (العريفي, 2011، ص 20) و (Ates, 2008, p.44)

حيث تعتبر الإدارة الإستراتيجية نهجا إداريا متكاملًا يجمع بين كل العناصر المشاركة في عمليات تخطيط؛ تنفيذ ومراقبة الاستراتيجية، وبالتالي فهي تتطلب فهمًا شاملًا لأهداف المنظمة وغاياتها طويلة المدى (أين تريد المنظمة أن تذهب)؛ ولهذا تتطلب الإدارة الاستراتيجية تحليلًا شاملًا للبيئة التي تعمل فيها المنظمة أو التي من المحتمل أن تعمل فيها (أين هي المنظمة)، حيث يجب أن يشمل هذا التحليل جميع العمليات والموارد الداخلية الخاصة بالمنظمة (الموجودة أو المحتملة)، كما يجب أن يشمل هذا التحليل أيضًا الجوانب الخاصة بالبيئة الخارجية للمنظمة بنفس القدر من الأهمية، فمن خلال الجمع بين تحديد "مكان وجود المنظمة" و "المكان الذي تريد الذهاب إليه" يمكن تحديد مجموعة من الإجراءات والوسائل التي يجب توفرها لسد الفجوة بين هذين

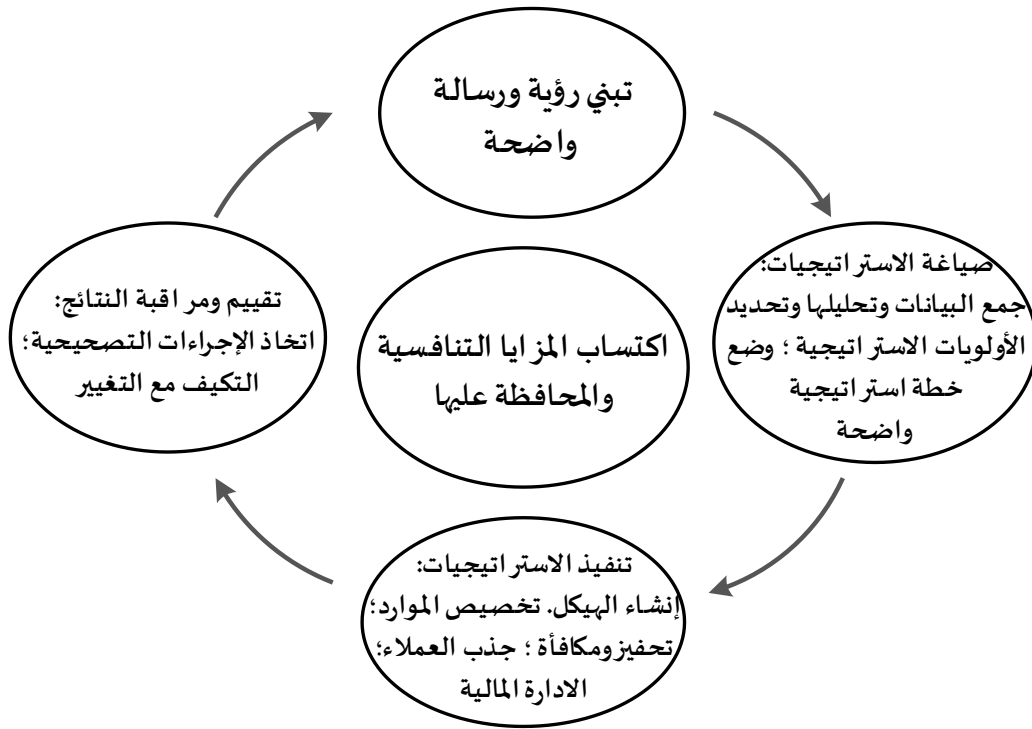
الطرفين؛ والوصول الى الهدف المحدد (Ward, 2011, p.03). كما تجدر الإشارة الى أنه في ظل هذا التوجه يجب أن تتخذ المنظمات نهجًا استباقيًا بدلاً من نهج رد الفعل، بالإضافة الى أنها يجب أن تسعى الى التأثير على الأحداث وتوقعها والمبادرة بها بدلاً من مجرد الاستجابة لها. حيث يمكن للمنظمة الوصول الى تجسيد هذا النهج في صنع القرارات من خلال عمليات الإدارة الاستراتيجية؛ والتي تمثل نهجًا منطقيًا؛ منهجيًا وموضوعيًا لتحديد الاتجاه المستقبلي للمنظمة. (Fred & Forest, 2017, P.50)

### ثانياً: أهداف الإدارة الاستراتيجية

تعود الأسباب الرئيسية لظهور ونشأة الإدارة الاستراتيجية خلال النصف الثاني من القرن العشرين؛ الى الاستجابة للتغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال؛ والتي من أهمها ازدياد شدة المنافسة في الأسواق، حيث نص الجليلي (2007) على أن الاستراتيجية في ميدان المنافسة تعني الاهتمام بخلق الميزة التنافسية والمحافظة عليها في قطاع النشاط الذي تعمل به المنظمة، فبدون وجود منافسين لا يكون هناك أي حاجة للاستراتيجية التنافسية، حيث يتمثل الهدف الأساسي للإدارة الاستراتيجية في هذا الميدان هو تمكين المنظمة من تحقيق ميزة تنافسية مستدامة مقارنة بمنافسها (ص.12). كما نص أيضا Yang Spencer et al., (2009) في نفس الإطار على أن الإستراتيجية غالبًا ما تُعتبر عن الوسيلة التي تحقق من خلالها المنظمة ميزة تنافسية وتحافظ عليها من دون المنظمات الأخرى في قطاع الصناعة. (p.85)

ووفقاً لـ Fred & Forest (2017) فإن الهدف الرئيسي للإدارة الاستراتيجية يتمحور حول اكتساب الميزة التنافسية والحفاظ عليها. حيث يمكن تعريف الميزة التنافسية على أنها أي نشاط تقوم به المنظمة بشكل أفضل مقارنة بالأنشطة التي يقوم بها منافسوها، أو أنها تمثل أي مورد تمتلكه المنظمة ويمثل ميزة مرغوبة من قبل المنظمات المنافسة، حيث عادة ما يمكن للمنظمة الحفاظ على الميزة التنافسية لفترة محدودة فقط؛ وذلك بسبب المنظمات المنافسة التي تعمل على تقليد هذه الميزة وزوالها. وبالتالي، لا يكفي مجرد الحصول على ميزة تنافسية؛ بل يجب أن تسعى المنظمة الى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال التكيف المستمر مع التغيرات في الاتجاهات والأحداث الخاصة بالبيئة الخارجية، وكذا القدرات؛ الكفاءات والموارد الداخلية للمنظمة؛ بالإضافة الى العمل على صياغة؛ تنفيذ وتقييم الاستراتيجيات التي تتوافق بشكل فعال مع هذه العوامل الداخلية والخارجية (p.36). حيث يمكن التلخيص العمليات المتعلقة باكتساب المزايا التنافسية والمحافظة عليها من خلال الشكل رقم 1-02.

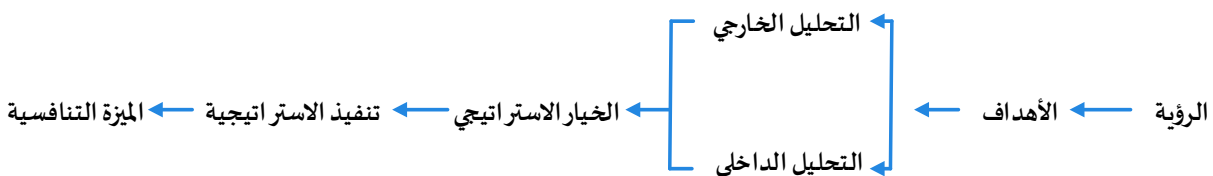
الشكل رقم 1-02: اكتساب المزايا التنافسية والمحافظة عليها



المصدر: (Fred & Forest, 2017, p.49)

حيث يعتبر مصطلح الميزة التنافسية أحد المصطلحات شائعة الاستخدام في مجال الإدارة الاستراتيجية؛ كما تعتبر دليلا على نتائج ممارسات الإدارة الاستراتيجية في شكلها العلمي والعملي الصحيح؛ وأن هذه الممارسات تؤدي الى تحقيق المزايا التنافسية للمنظمات، حيث تتأتى الميزة التنافسية من خلال بعض أنشطة المنظمة وقدرتها على تحقيق أكبر قدر ممكن من القيمة للزبون، أو من خلال الطرق التي تقوم المنظمة من خلالها بتنسيق أنشطتها مع بعضها البعض؛ مما يساهم في خلق وتحقيق المزايا التنافسية (البكري والصقال، 2015، ص 112-121). حيث يوضح الشكل رقم 1-03 عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمات؛ ويتضح من خلال الشكل أن الميزة التنافسية تمثل نتاج عمليات الإدارة الاستراتيجية والهدف الأساسي الذي تسعى الى تحقيقه من خلال المراحل التي تمر بها.

الشكل رقم 1-03: عمليات الإدارة الاستراتيجية



المصدر: (MOHAMED, 2010, P.17)

حيث وفقا لـ Ates (2008) فإن الإدارة الاستراتيجية تسعى الى تحقيق هدفين أساسيين؛ يتمثل الهدف الأول في تحقيق الميزة التنافسية والمحافظة عليها؛ بينما يتمثل الهدف الثاني في الاهتمام بالأداء طويل الأجل للمنظمة؛

حيث يعتبر العمل على تحقيق هاذين الغرضين هو جوهر العملية الاستراتيجية (p.20). وفي نفس الإطار نص MOHAMED (2010) على أن هناك اتفاق بين معظم الباحثين في مجال الإدارة الإستراتيجية؛ حول كون الهدف الرئيسي للإدارة الاستراتيجية يتمثل في تحقيق الميزة التنافسية، إلا أن بعض الباحثين يضيف هدفاً آخر يتمثل في تعظيم قيمة المنظمة من منظور العملاء؛ المساهمين والمجتمع ككل. (p.10)

وفي سياق مشابه أشار Ghasemi, Mohamad, Karami, Hafiz Bajuri, & Asgharizade, (2015) الى أن العديد من الباحثين أمثال ( Baines and Longfield-Smith, 2003; Chenhall and Langfield-Smith, 2003; ) (Singh et al., 2010) قد تطرقوا الى العلاقة بين المنافسة والاستراتيجية؛ وتوصلوا الى أنه في حالة صياغة استراتيجية المنظمة استجابة للبيئة التنافسية التي تعمل بها؛ فإن الملائمة الجيدة بين الاستراتيجية ومستوى المنافسة يمكن أن يؤدي الى تحسين الأداء التنظيمي.

من خلال الإطار المفاهيمي للإدارة الاستراتيجية والمراحل التي تتضمنها عملياتها، وكذا نظراً للاهتمام الكبير الذي حظيت به من طرف منظمات الأعمال الحديثة؛ فإنه يتضح أن الإدارة الاستراتيجية تعمل الى ضمان بقاء واستمرارية هذه المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحالية؛ التي تتمثل أهم ميزاتها في التغير السريع وشدة المنافسة التي كانت أحد الأسباب الرئيسية لظهور هذا النهج الإداري الحديث، حيث تساهم الإدارة الاستراتيجية في تحقيق أحد الأهداف ذات الأهمية البالغة بالنسبة لمنظمات الأعمال؛ والمتمثل أساساً في تحقيق الميزة التنافسية والمحافظة عليها.

ويرى الباحث أن الاتفاق حول كون الهدف الرئيسي للإدارة الاستراتيجية يتمثل في تحقيق الميزة التنافسية؛ يمكن أن يحتوي اتفاقاً ضمناً حول كون هذه الميزة التنافسية ما هي إلا وسيلة بالنسبة لهذه المنظمات وليست غاية في حد ذاتها؛ حيث يمكن أن يؤدي تحقيق الميزة التنافسية الى المساهمة بدوره في تحقيق المنظمة للأداء العالي مقارنة بباقي المنافسين؛ وهو ما يمكن أن ينعكس بدوره على تحقيق أهداف أصحاب المصلحة وتعظيم قيمة المنظمة؛ حيث يمكن القول أن أهداف الإدارة الاستراتيجية التي تطرق إليها الباحثون هي أهداف متكاملة فيما بينها، وترتبط جميعها بتحقيق الهدف الأساسي المتمثل في تحقيق الميزة التنافسية والمحافظة عليها في قطاع نشاط المنظمة.

### المطلب الثالث: الاستراتيجيات التنافسية

في ظل توجه منظمات الأعمال نحو نهج الإدارة الاستراتيجية؛ يتم توظيف مجموعة من المفاهيم والوسائل التي تساهم في تحقيق أهداف هذه المنظمات وفق هذا النهج، فمن بين أهم هذه المفاهيم ما يعرف بالاستراتيجيات التنافسية التي ظهرت لأول مرة في أعمال Porter (1980-1985)، حيث قدم Porter (1980 - 1985) ثلاث سيناريوهات استراتيجية تسمح للمنظمة بتحقيق ميزة تنافسية مستدامة. وسيتم التطرق من خلال

هذا المطلب الى مفهوم الاستراتيجيات التنافسية والأسس التي تقوم عليها، بالإضافة الى التطرق الى الأنماط المختلفة لهذه الاستراتيجيات التنافسية.

### الفرع الأول: مفهوم الاستراتيجيات التنافسية

ظهرت الاستراتيجيات التنافسية لأول مرة في النموذج الذي قدمه Porter في كتابه الأول بعنوان الاستراتيجية التنافسية Competitive Strategic سنة 1980، والثاني بعنوان الميزة التنافسية Competitive Advantage سنة 1985. حيث يعتبر مفهوم الاستراتيجيات التنافسية بمثابة القاعدة أو الفلسفة الأساسية التي تستمد منها الإدارة الاستراتيجية أسسها وأهدافها، فمن أجل الوصول الى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛ يتم العمل من خلال أنشطة وأسس الإدارة الاستراتيجية على صياغة الاستراتيجية التنافسية لكل وحدة من وحدات الأعمال؛ وذلك من أجل ضمان قدرة هذه الوحدات على المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية في ظل بيئة الأعمال التنافسية التي تنشط بها (السقا و أمين، 2015، ص ص 219-220)

حيث نص سمرين (2016) على أن جوهر الاستراتيجية التنافسية يتمحور حول كون المنظمة مختلفة عن غيرها، وذلك من خلال اعتمادها لمجموعة من الأنشطة المميزة والتي تختلف عن أنشطة المنافسين؛ من أجل الوصول الى تقديم مزيج فريد من القيمة (ص ص 19-20). وفي هذا الإطار نص Porter (1985) على أن هذه الأنشطة والسمات المميزة لا يمكن تحقيقها إلا من خلال اتباع أحد السيناريوهات الثلاث للاستراتيجيات التنافسية؛ والمتمثلة في كل من استراتيجية زيادة التكلفة؛ استراتيجية التمايز؛ استراتيجية التركيز. (Aykan & Aksoylu, 2013, p.30)

حيث وفقا لـ Porter فإن الميزة التنافسية لأي منظمة في قطاع صناعة معين؛ يتم تحديدها من خلال نطاقها التنافسي Competitive Scope، أي حجم واتساع السوق المستهدف من قبل هذه المنظمة أو وحدة الأعمال. فقبل اعتماد إحدى الاستراتيجيتين التنافسيتين (زيادة التكلفة أو التمايز)؛ يجب أن تحدد المنظمة مجموعة من البنود الأساسية؛ والتي من أهمها تحديد أصناف المنتجات التي ستنتجها؛ قنوات التوزيع التي ستستخدمها؛ أنواع العملاء الذين ستخدمهم؛ والمناطق الجغرافية التي تستهدفها وكذا مجموعة الصناعات ذات الصلة التي ستتنافس فيها. كما يجب أن تحدد أيضا نطاق وحجم السوق المستهدف، إما باستهداف نطاق واسع من السوق؛ أو استهداف نطاق ضيق (استهداف سوق متخصص). حيث ينتج عن التوليف بين هاذين النوعين من الأسواق المستهدفة والاستراتيجيتين التنافسيتين (زيادة التكلفة أو التمايز) الأنماط الأربعة للاستراتيجيات التنافسية؛ الموضحة في الشكل رقم 1-04. فعند اعتماد استراتيجية زيادة التكلفة أو التمايز لاستهداف نطاق واسع من السوق، فإن ذلك يعبر عنه بنمط زيادة التكلفة أو التمايز، أما في حالة استهداف نطاق محدد من السوق (هدف ضيق)، فإن ذلك يعرف بالتركيز من خلال التكلفة أو التركيز من خلال التمايز. وعلى الرغم من أن العديد من الأبحاث تشير إلى أن المنظمات التي تتبع استراتيجيات تستهدف أسواق واسعة النطاق؛ تتفوق على المنظمات التي

تتبع استراتيجيات تستهدف أسواق ضيقة النطاق من حيث (العائد على الأصول)، إلا أن الشركات المقاولاتية أو الريادية Entrepreneurial Firms الجديدة؛ تكون لديها فرصة أفضل للبقاء إذا ما استهدفت نطاق سوقي ضيق؛ بدلاً من اتباع استراتيجية تستهدف سوق واسعة النطاق. (Wheelen et al., 2012, p.185-186)

الشكل رقم 1-04: الاستراتيجيات التنافسية العامة لـ Porter

**الميزة التنافسية**

		أقل تكلفتاً	
		التمايز	التمايز
نطاق المنافسة	نطاق واسع	ريادة التكلفة	التمايز
	نطاق ضيق	التركيز من خلال التكلفة	التركيز من خلال التمايز

المصدر: (Wheelen, Hunger, Wheelen, & Hoffman, 2012, p.186)

يتمثل الهدف الأساسي للاستراتيجيات التنافسية في التعامل مع قواعد المنافسة في الأسواق وتحويل هذه القواعد الى ميزة للمنظمة، حيث تحدد المنظمة الصيغة أو الكيفية العامة التي تنافس بها في الأسواق أثناء صياغة وتطوير استراتيجياتها التنافسية، كما تحدد أيضاً الأهداف التي تسعى الى تحقيقها والسياسات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف (Aykan & Aksoylu, 2013, p.30). حيث انطلاقاً من تشخيص وتحديد الوضعية الحالية للمنظمة؛ وكذا تحديد الهدف أو الوضعية التي تريد الوصول إليها في المستقبل؛ يتم تحديد الوسائل والمفاهيم الضرورية لتحقيق ذلك، والتي من أهمها تحديد نمط الاستراتيجية التنافسية الذي تعتمده المنظمة للمنافسة في الأسواق؛ من أجل الوصول الى تحقيق الميزة التنافسية التي تضمن بقاءها واستمراريتها في الأسواق؛ وتحقيق أهدافها الاستراتيجية على المدى الطويل.

#### الفرع الثاني: أنماط الاستراتيجيات التنافسية

قدم Porter (1985-1980) ثلاث سيناريوهات استراتيجية عامة؛ تعرف بالاستراتيجيات التنافسية؛ وتتمثل في كل من استراتيجية ريادة التكلفة؛ استراتيجية التمايز واستراتيجية التركيز، حيث تساهم هذه الأنماط الاستراتيجية في تحقيق المنظمة لميزة تنافسية مستدامة.

### أولاً: استراتيجية قيادة أو قيادة التكلفة *Cost leadership strategy*

تهدف المنظمة التي تتبع استراتيجية قيادة التكلفة إلى أن تكون المنتج الأقل تكلفة في قطاع صناعتها (Simm, 2010, p30)، حيث تهدف استراتيجية قيادة أو قيادة التكلفة إلى تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تقديم منتج أو خدمة بتكلفة أقل من المنافسين، حيث تنشأ الميزة التنافسية عندما تكون المنظمة قادرة على تحقيق أرباح أعلى من منافسيها من خلال بيع منتجاتها بأسعار السوق، وتتمثل أهم العوامل التي تدعم استراتيجية قيادة التكلفة في كل من وفورات الحجم المرتفعة؛ مزايا منحى الخبرة العالية؛ بالإضافة الى اعتماد التكنولوجيا المتقدمة التي تضمن تحقيق تكلفة منخفضة. (RITSON, 2008, p.49)

حيث وفقاً لـ Agnihotri (2014) فإنه من أجل تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة يجب أن تركز المنظمة على عناصر محددة مثل الكفاءة التشغيلية ووفورات الحجم؛ حيث تستثمر المنظمات التي تعتمد هذا النمط من الاستراتيجية بشكل أكبر في الأصول الملموسة كالمصانع والآلات منخفضة التكلفة؛ بدلاً من الاستثمار في الأصول غير الملموسة كإنشاء قيمة للعلامة التجارية أو سمعة الشركة، وذلك لكونها تهدف إلى إجراء الأعمال بأقل تكلفة ممكنة (p.16). حيث يتعين على المنظمات في ظل هذا النمط من الإستراتيجية الاستثمار في معدات الإنتاج عالية الجودة؛ وذات الكفاءة العالية؛ من أجل تحقيق اقتصاديات الحجم وتخفيض التكاليف، كما يمكن للمنظمات التركيز على تصميمات المنتجات سهلة التصنيع، وكذا التفاوض من أجل أسعار أفضل للمواد و/أو تحقيق تخفيضات في التكاليف المتعلقة بالبحث والتطوير؛ الخدمات؛ المبيعات والإعلان. (Lee & Wang, 2020, p.04)

فإن المنظمة الرائدة في التكلفة تكون قادرة على فرض أسعار أقل لمنتجاتها مقارنة بمنافسيها؛ وفي نفس الوقت تبقى تحقق أرباحاً مرضية، حيث أن تحقيق نمط الأقل تكلفة يمنح المنظمة أو وحدة الأعمال خطاً دفاعياً ضد المنافسين؛ حيث تسمح لها تكاليفها المنخفضة بمواصلة تحقيق الأرباح حتى في أوقات المنافسة الشديدة، كما يمكن أن تشير حصتها السوقية الكبيرة إلى أنها تتمتع بقدرة تفاوضية عالية مقارنة بمورديها (لكونها تشتري بكميات كبيرة)، بالإضافة إلى كون أسعارها المنخفضة أيضاً تمثل حاجزاً لدخول منافسين جدد إلى الصناعة؛ وذلك لأن القليل من الوافدين الجدد سيكونون قادرين على تحقيق ميزة قيادة التكلفة، ونتيجة لذلك فإن المنظمة التي تتبع نمط استراتيجية قيادة التكلفة؛ من المرجح أن تحقق عوائد أعلى من متوسط العائد على الاستثمار في قطاع الصناعة. (Wheelen et al., 2012, p.186)

ويشير نموذج Porter الأول للاستراتيجيات التنافسية إلى أن العلاقة بين أبعاد المنافسة هي علاقة تبادلية؛ حيث ترتبط الجودة العالية عادة بالسعر الأعلى؛ بينما يرتبط السعر المتدني بالجودة المنخفضة، إلا أن هذه العلاقة لم تعد قائمة في ظل اشتداد المنافسة في بيئة الأعمال الحالية، حيث أصبحت المنظمات تعمل على ضمان تحقيق السيطرة على تكاليف الإنتاج على الرغم من كون منتجاتها تتميز بالجودة العالية؛ وذلك بالاعتماد على وسائل تحسين الجودة؛ حيث يمكن ذلك المنظمات من إنتاج منتجات ذات جودة عالية بتكلفة أقل، كما

ساهم استخدام أنظمة الإنتاج الحديثة كنظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT؛ في تمكين المنظمات من تحقيق أسبقيات المرونة والتسليم في نفس الوقت، مما يضمن الالتزام بمواعيد التسليم والاحتفاظ بأقل كمية من المخزون، وبالتالي فإن العلاقة بين أبعاد المنافسة أصبحت علاقة تراكمية وليست تبادلية، فبدلاً من أن تؤدي الجودة العالية إلى تكلفة أكبر؛ أصبحت تؤدي إلى تكلفة أقل من خلال الاستغلال الأمثل للموارد وتقليل المواد التالفة والمعيبة. (البكري و الصقال، 2015، ص 128-129)

وعلى الرغم من المزايا العديدة لنمط استراتيجية زيادة التكلفة؛ وكونه يهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الأعمال، إلا أنه يمكن أن يؤدي إلى تدمير ربحية قطاع الصناعة؛ حيث وفقاً لـ Porter (2008) فإن التنافس مدمر بشكل خاص للربحية إذا كان يجذب فقط إلى السعر، حيث تنقل المنافسة السعرية الأرباح مباشرة من الصناعة إلى عملائها.

### ثانياً: استراتيجية التمايز Differentiation Strategy

يهدف نمط استراتيجية التمايز إلى تحقيق الميزة التنافسية؛ من خلال تكوين قيمة مميزة لصالح العميل، وبالتالي يتم تحقيق التفوق على المنافسين الذين يقدمون خدمات أو منتجات؛ أقل تميزاً من الخدمات أو المنتجات التي تقدمها المنظمة (السقا وأمين، 2015، ص 220)، حيث ينطوي مفهوم التمايز على خلق التفرد من خلال تقديم عروض قيمة يمكن تمييزها من قبل العملاء، ولهذا تعمل المنظمات على تزويد العملاء بالسلع أو الخدمات عالية الجودة أو المتميزة، وبالتالي تعمل على الاستثمار في إنشاء قيمة لعلامتها التجارية (Agnihotri, 2014, p.17). حيث تقوم استراتيجيات التمايز على مجموعة من الأسس تتمثل في:

- تقديم منتجات أو خدمات فريدة أو مختلفة عن التي يقدمها المنافسون؛
- تزويد العملاء بالمنتجات أو الخدمات التي يُنظر إليها على أنها أعلى قيمة من التي يقدمها المنافسون؛
- زيادة رضا العملاء؛
- زيادة القيمة المتصورة للمشتري. Buyer's Perceived Value. (RITSON, 2008, p.49).

حيث وفقاً لـ Ghasemi et al., (2015) فإن تغير الظروف البيئية أدى إلى ازدياد شدة المنافسة في الأسواق، والتي ارتبطت أساساً بأسعار وجودة المنتجات؛ مما نتج عنه محاولة تكيف منظمات الأعمال مع هذه المنافسة المتزايدة من خلال إعادة ترتيب إجراءات عملها؛ ومن بين أهم هذه الإجراءات صياغة استراتيجيات جديدة تكون موجهة بقوة نحو العملاء (p.566). كما أشار Yang Spencer et al., (2009) إلى أن العديد من الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع؛ قد توصلت إلى أن معظم المنظمات الصناعية تعتبر استراتيجية التمايز الوسيلة الأكثر أهمية لتحقيق الميزة التنافسية من استراتيجية زيادة التكلفة؛ وذلك لأن استراتيجية التمايز قد تم تطويرها بشكل أكبر إلى استراتيجيات أكثر تحديداً، كالتمايز من خلال ابتكار منتجات جديدة والاستجابة لمتطلبات



العملاء؛ أو التمايز من خلال أنشطة التسويق وإدارة سمعة الشركة؛ وكذا الاستجابة لتعقيدات البيئة، بينما في المقابل تركز استراتيجية قيادة التكلفة على السعر والرقابة على التكلفة فقط. (p.85)

وفي نفس الإطار نص Baines & Langfield-Smith (2003) على أنه نظراً لكون بيئة الأعمال الحالية أصبحت تمتاز بازدياد طلبات العملاء؛ وتوجه المنافسين نحو الاستجابة لهذه الطلبات بشكل متزايد وبطرق متطورة، فإن هذا يدفع منظمات الأعمال نحو التركيز بشكل أكبر على تطوير استراتيجية تمايز تركز على الجوانب الأكثر توجهاً نحو العملاء مثل: الجودة؛ المرونة؛ المنتجات المبتكرة... الخ، حيث يفترض أن المنظمات التي تواجه ازدياد في شدة المنافسة تتجه أكثر نحو تبني استراتيجية التمايز. (p.676)

وهو ما يتفق بدوره مع طرح Hyvonen (2007) الذي نص على أن هناك ميلاً متزايداً من قبل منظمات الأعمال نحو السعي للحصول على ميزة تنافسية من خلال تطبيق استراتيجيات تركز على العملاء. فالأيديولوجية التي تركز على العملاء؛ هي أيضاً جزء لا يتجزأ من العديد من الفلسفات الإدارية كإدارة الجودة الشاملة؛ الانتاج في الوقت المحدد أو التصنيع المرن. حيث يوفر هذا الشكل من الإستراتيجية للمنظمة إمكانية تمييز منتجاتها أو خدماتها بشكل فعال عن المنافسين؛ وذلك من خلال ضمان تلبية طلبات العملاء المتعلقة بميزات المنتج أو التسليم في الوقت المناسب وبشكل موثوق؛ مع إمكانية توفير خدمات ما بعد البيع، حيث تتفق أسس الإستراتيجية الموجهة نحو التركيز على العملاء مع إستراتيجية التمايز لـ Porter. (p.343 p.345)

### ثالثاً: استراتيجية التركيز Focus strategy

تهدف المنظمات التي تتبع نمط إستراتيجية التركيز الى خدمة قطاع محدد من السوق، وذلك لكون هذا القطاع قد يكون له احتياجات خاصة؛ لا يتم تقديمها بشكل جيد من قبل المنافسين الآخرين في الصناعة، حيث تعمل على تحقيق الميزة التنافسية في هذا السوق المستهدف؛ من خلال اتباعها لأحد النمطين السابقين قيادة التكلفة أو التمايز. (Simm, 2010, p30)

حيث وفقاً لـ Wheelen et al. (2012) تعتبر استراتيجية التركيز استراتيجية تنافسية تركز على خدمة مجموعة محددة من العملاء أو منطقة جغرافية محددة؛ وذلك من خلال استخدام نمط زيادة التكلفة أو التمايز، فعند استخدام المنظمة للتركيز من خلال التكلفة؛ فهي تسعى إلى الحصول على ميزة التكلفة في قطاعها المستهدف؛ من خلال التحكم في تكاليفها وأسعارها مقارنة بالمنافسين. أما عند استخدامها للتركيز من خلال التمايز؛ فهي تسعى إلى تحقيق التمايز في قطاع السوق المستهدف. ويعتبر هذا النمط من الاستراتيجيات محط تهمين من قبل العديد من الأطراف؛ حيث يرون أن المنظمة التي تركز جهودها قادرة على خدمة الاحتياجات الخاصة لهدف استراتيجي ضيق بشكل أفضل وأكثر فعالية من منافسيها. (p.188)

في الواقع ليس هناك استراتيجية تنافسية مضمونة لتحقيق النجاح، حيث استطاعت بعض المنظمات الوصول الى تطبيق إحدى الاستراتيجيات التنافسية السابقة بنجاح؛ إلا أنها لم تستطع الحفاظ على الميزة

التنافسية التي حققها (Wheelen et al., 2012, p.188). وهو ما يمكن تفسيره من خلال كتابات Joseph Schumpeter حول المنافسة؛ والتي وصفها على أنها بمثابة العاصفة المستمرة Perennial Gale؛ حيث يكتسب كل جزء من استراتيجية العمل أهميته الحقيقية فقط على خلفية هذه العملية وداخل الموقف الذي ينتج عنها؛ والذي يجب أن يُنظر إليه من خلال دوره في العاصفة المستمرة للتدمير الخلاق Creative Destruction. حيث يتمثل جوهر الطرح الذي قدمه Schumpeter؛ في أن المنظمات تقوم بأفعال معينة والمنافسون يقومون بردود أفعال مقابلة، وفي سياق الفعل ورد الفعل يتم إنشاء المزايا وتدميرها. ففي الواقع، إذا كانت المنافسة عبارة عن عاصفة دائمة ومستمرة؛ ففي النهاية سوف تتآكل كل ميزة تنافسية من خلال هذه المنافسة، حيث وصف Schumpeter هذه العملية بأنها تدمير إبداعي أو خلاق Creative Destruction، حيث أن أي عمل جديد ناجح يؤدي إلى ردود أفعال إبداعية من قبل المنافسين؛ وبالخصوص عندما تكون المخاطر كبيرة قد تذهب المنظمات إلى أقصى حدود للاستجابة؛ ولهذا فإن المزايا الأولية تتآكل بسرعة من خلال عملية التدمير الإبداعية. (Grimm, Lee, & Smith, 2006, p.08)

وفي هذا الإطار فإن منظمات الأعمال لم تعد مطالبة فقط بتحقيق الميزة التنافسية؛ من أجل ضمان البقاء والاستمرارية في بيئة الأعمال التنافسية، بل أصبحت مطالبة بالعمل على تحقيق هذه الميزة والمحافظة عليها باستمرار؛ وذلك في إطار ما يعرف بالميزة التنافسية المستدامة، حيث يرتبط تحقيق هذا الغرض أساسا بتوفر مجموعة من العوامل الأساسية؛ والتي من أهمها توفر الهياكل والأنظمة التي تدعم الاختيارات الاستراتيجية للمنظمة من أجل ضمان بقائها واستمراريتها على المدى الطويل.

حيث نص Yang Spencer et al., (2009) في هذا الإطار على أن تحقيق الميزة التنافسية المستدامة لا يرتبط بالاختيار الاستراتيجي وحده، فقد أكدت كل من الأدبيات الإدارية والمحاسبية على أهمية توفر الهياكل والأنظمة الإدارية المناسبة لدعم الأولويات الإستراتيجية للمنظمة؛ حيث أن المنظمات الناجحة هي التي تعتمد الأنظمة والهياكل الإدارية التي تساهم في تحقيق اختياراتها الاستراتيجية، فمن المتفق عليه أنه يتم اختيار وتصميم الأنظمة الإدارية التي تدعم استراتيجية المنظمة لتحقيق الميزة التنافسية (pp.84-85). وهو أيضا ما أكده Hyvonen (2007) الذي نص على أنه يجب أن يتم تصميم أنظمة الرقابة الإدارية في المنظمة لدعم استراتيجية العمل؛ من أجل تحقيق الميزة التنافسية والأداء العالي. (p.343)

ومن بين أهم الأنظمة الإدارية في منظمات الأعمال ما يعرف بنظام المحاسبة الإدارية؛ الذي يهدف أساسا الى توفير المعلومات الضرورية للإدارة الداخلية للمنظمة؛ من أجل القيام بمختلف وظائفها التقليدية، إلا أنه في ظل التوجه الحديث نحو الربط بين الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية؛ أصبح يعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

## المبحث الثاني: مدخل الى المحاسبة الإدارية

أدت التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال في مطلع القرن العشرين الى التوسع والتغير في طبيعة وهياكل منظمات الأعمال؛ وكذا تعقد عملياتها الإنتاجية والإدارية على حد سواء، مما ساهم بدوره في ظهور العديد من النظم الإدارية والرقابية التي تعمل على ضمان التسيير الأمثل لهذه المنظمات في ظل بيئة الأعمال المتغيرة، ومن أهم هذه النظم نظام المحاسبة الإدارية؛ حيث أصبحت المحاسبة الإدارية تمثل أحد أهم النظم الإدارية التي تعمل على توفير المعلومات الضرورية لضمان التسيير الأمثل للمنظمة، حيث تعمل على ضمان تزويد الإدارة الداخلية للمنظمة بالمعلومات الضرورية لأداء مختلف وظائفها المرتبطة بكل من التخطيط؛ الرقابة؛ تقييم الأداء واتخاذ القرارات. ونظرا للتطورات التي شهدتها المحاسبة الإدارية خلال العقود القليلة الماضية؛ فقد أصبح نطاقها يشمل العديد من الوظائف المهمة وحديثة؛ والتي يتم تجسيدها من خلال الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية. وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى مدخل الى المحاسبة الإدارية من حيث نشأتها وعوامل تطورها؛ بالإضافة الى المراحل التي مرت بها المحاسبة الإدارية خلال هذا التطور، كما سيتم التطرق الى الأسس التي يقوم عليها مفهوم المحاسبة الإدارية؛ وكذا الوظائف التقليدية والحديثة التي تعمل على تحقيقها في منظمات الأعمال، كما سيتم التطرق أيضا الى أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛ وأهم الانتقادات التي وجهت إليها في ظل بيئة الأعمال الحالية.

### المطلب الأول: نشأة وعوامل تطور المحاسبة الإدارية

شهدت المحاسبة الإدارية منذ ظهورها العديد من التغيرات والتحولت، حيث جاءت هذه التحولات خلال مراحل زمنية متتابعة؛ وكانت نتيجة للعديد من العوامل التي أدت الى تغير نطاق المحاسبة الإدارية وأساليبها خلال كل مرحلة من هذه المراحل؛ وذلك خدمة لأهداف المنظمة واستجابة للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال. سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى مراحل التطور التي شهدتها المحاسبة الإدارية منذ نشأتها؛ بالإضافة الى التطرق الى العوامل التي أدت الى هذا التطور في المحاسبة الإدارية.

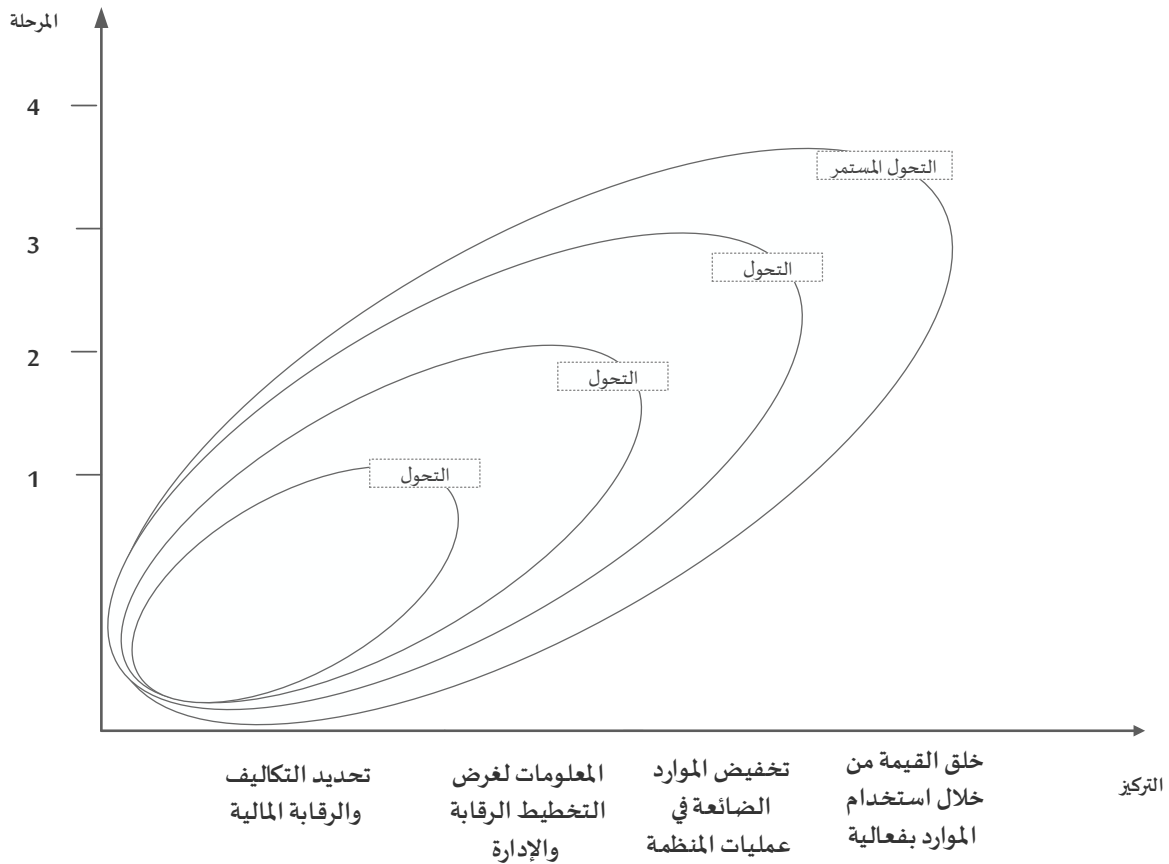
#### الفرع الأول: نشأة ومراحل تطور المحاسبة الإدارية

وفقا لـ Smith (2005) فإن أول ظهور للأسس التقليدية للمحاسبة الإدارية يعود الى عشرينيات القرن الماضي؛ حيث ساهمت الثورة الصناعية في ظهور وتطبيق أسس الرقابة الإدارية في تسعينيات القرن التاسع عشر؛ وذلك في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية على الخصوص، حيث تم استحداث مناهج علمية جديدة تساهم في تحسين استخدام الموارد المادية والمالية للمنظمة، كما تم إنشاء العمليات الإدارية الداخلية بغرض تنسيق أنشطة الإنتاج المتعددة؛ وكذا استخدام الإحصائيات التشغيلية من أجل عملية تقييم الأداء؛ ووضع آليات لإعداد تقارير التكلفة؛ خاصة تلك المتعلقة باليد العاملة المباشرة والمواد الخام. حيث

بحلول سنة 1920 أصبحت العمليات الإدارية العادية للمنظمة تضم كلاً من نظم محاسبة مركزية من جهة؛ وتنظيم وظيفي لامركزي من جهة أخرى. مما ساهم بدوره في تحرير أعضاء الإدارة العليا من المسؤوليات التشغيلية؛ مما يسمح لهم بالتركيز أكثر على الأدوار الاستراتيجية والتخطيطية. (p.08)

حيث شهدت المحاسبة الإدارية منذ ذلك الوقت عدة مراحل من التطور، والتي تم تحديدها من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مارس 1998، حيث تجسد هذا التطور في أربعة مراحل رئيسية: مرت خلالها المحاسبة الإدارية بعدة تحولات في نطاقها وجوانب تركيزها، حيث شكلت هذه التغيرات في كل مرحلة استجابة للخصائص الجديدة التي فرضتها بيئة الأعمال، فقد تحول نطاق المحاسبة الإدارية من مرحلة تحديد التكلفة والرقابة المالية؛ الى مرحلة توفير المعلومات لغرض تخطيط الإدارة والرقابة؛ ثم الى مرحلة الحد من هدر الموارد في عمليات المنظمة؛ وصولاً الى مرحلة خلق القيمة من خلال الاستخدام بكفاءة وفعالية. حيث يوضح الشكل رقم 1-05 مراحل التطور التي شهدتها المحاسبة الإدارية والتي تم تحديدها من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

الشكل رقم 1-05: مراحل تطور المحاسبة الإدارية



المصدر: (Ahmad, 2012, p.34)

حيث ارتبطت المحاسبة الإدارية خلال كل مرحلة مراحل تطورها، بتحقيق وظائف محددة في منظمات الأعمال؛ حيث كان تركيزها موجها نحو هدف معين استجابة للمتطلبات الإدارية في كل فترة؛ كما ارتبطت كل فترة أيضا بظهور واستخدام أساليب محددة للمحاسبة الإدارية. حيث يمكن ذكر هذه المراحل كما يلي:

**المرحلة الأولى (قبل سنة 1950):** كان تركيز المحاسبة الإدارية موجها نحو تحديد التكلفة والرقابة المالية، من خلال استخدام تقنيات الميزانية ومحاسبة التكاليف؛ لذلك كانت أساليب المحاسبة الإدارية محدودة للغاية وغير مستقلة عن المحاسبة المالية بشكل تام، حيث لم يكن هناك نظام مستقل للمحاسبة الإدارية؛ وكان التركيز الأساسي على تطبيق معلومات المحاسبة المالية لأغراض الإدارة والرقابة، كما تمثلت الأساليب المستخدمة على نطاق واسع في هذه المرحلة في كل من النسب المالية وتحليل الاتجاه.

**المرحلة الثانية (1950-1965):** كان تركيز المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة موجها نحو المساهمة في عمليات الرقابة؛ التخطيط واتخاذ القرار، وذلك من خلال عدة تقنيات وطرق للمحاسبة الإدارية التقليدية كإعداد الميزانية؛ التكلفة المعيارية؛ تحليل التكلفة الحجم والربح CVP ومحاسبة المسؤولية، حيث لا يزال لأساليب المحاسبة الإدارية التي ظهرت خلال هذه المرحلة تأثيرات عميقة على المحاسبة الإدارية الحالية؛ والتي أصبحت تعرف في الوقت الحالي بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

**المرحلة الثالثة (1965-1985):** في هذه المرحلة توجه تركيز المحاسبة الإدارية نحو تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المنظمة والحد من هدر هذه الموارد؛ من خلال تحسين الإدارة القائمة على الربح؛ حيث عرفت أساليب المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة هيمنة استخدام النماذج الكمية كالتنبؤ بالأرباح؛ الانحدار الخطي؛ تحليل تكلفة الفرصة البديلة وتحليل المعلومات الملائمة.

**المرحلة الرابعة (ابتداء من سنة 1985):** أصبح تركيز المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة يتمحور أساسا حول إنشاء القيمة من خلال الاستخدام الكفاء والفعال للموارد، حيث تتكامل أساليب المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة مع الإدارة التنظيمية والإدارة الإستراتيجية؛ وتميزت بظهور العديد من التقنيات الجديدة كتحليل ربحية العميل؛ تحليل القيمة المضافة للمساهمين؛ التكلفة المستهدفة؛ الإدارة على أساس النشاط؛ بطاقة الأداء المتوازن؛ تحليل سلسلة القيمة وإدارة الجودة الشاملة ... الخ. (Ahmad, (Pham, Dao, & Bui, 2020, p.78) 2012, p.33)

يشير التطور الذي مرت به المحاسبة الإدارية خلال المراحل السابقة؛ الى أن تركيزها قد اختلف من مرحلة الى أخرى، كما أن كل مرحلة من هذه المراحل قد شهدت ظهور أساليب وتقنيات جديدة للمحاسبة الإدارية، حيث تطرق Abdel-Kader & Luther (2006) أيضا الى أهم الخصائص التي ارتبطت بالمحاسبة الإدارية وأساليبها أثناء المراحل الأربعة السابقة، وذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم 1-01: أهم خصائص المحاسبة الإدارية أثناء المراحل الأربعة لتطورها

المرحلة 1: تحديد التكلفة والرقابة المالية	المرحلة 2: توفير المعلومات لغرض التخطيط الرقابة الإدارية	المرحلة 3: تخفيض الموارد الضائعة في عمليات المنظمة	المرحلة 4: خلق القيمة من خلال استخدام الموارد بفعالية
قبل 1950	1950-1964	1965-1984	ابتداء من 1985
يماثل سكرتارية الشركة.	فريق نشاط إداري	المحاسبة الإدارية جزء لا يتجزأ من الإدارة. يتم الاعتماد عليها من قبل جميع المديرين.	
نشاط تقني ضروري في إدارة منظمة.	ضمان توفير المعلومات لدعم العمليات الإدارية.	إدارة الموارد (بما في ذلك المعلومات) لتعزيز الأرباح من خلال ترشيد والتحكم في المدخلات.	التحسين المباشر في المخرجات وإضافة القيمة من خلال استراتيجية الاستغلال الأمثل للموارد (خاصة المعلومات).
تحديد التكلفة والتحكم في النفقات.	المعلومات للتخطيط، الرقابة واتخاذ القرار.	تقليل الهدر في موارد المنظمة من خلال تقنيات تحليل العمليات وإدارة التكلفة.	خلق القيمة من خلال استخدام الموارد بفعالية والرفع من قيمة العملاء وقيمة المساهمين والابتكار.
التركيز الأساسي			

المصدر: (Abdel-Kader & Luther, 2006, p.13)

وفي افتتاحية Editorial لإصدار خاص من مجلة Journal of Cleaner Production بعنوان "المحاسبة الإدارية البيئية كخطوة موالية في تطور المحاسبة الإدارية" نص من خلالها Jasch (2006) على أنه بناء على المراحل الأربعة السابقة لتطور المحاسبة الإدارية؛ وعلى الرغم من كون مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية مفهوما حديث نسبياً، إلا أن مبادئه قد تم توظيفها واستخدامها في جميع أهداف المحاسبة الإدارية خلال المراحل الأربعة السابقة، حيث نص على وجود تشابه واضح بين تركيز المرحلتين الثالثة والرابعة على الاستغلال الأمثل للموارد؛ وبين تركيز المحاسبة الإدارية البيئية على ترشيد استهلاك الموارد الطبيعية؛ كالطاقة والمياه والمواد الأخرى، ولهذا فقد نص على أن المحاسبة الإدارية البيئية يجب أن تكون جزءاً لا يتجزأ من المحاسبة الإدارية وليست نظاماً موازياً. (1191-1192)

ووفقاً لـ Al-Mawali, Sharif, Rumman, & Kerzan (2018) فقد حظيت المحاسبة الإدارية البيئية (EMA) باهتمام متزايد في السنوات الأخيرة، وذلك لكونها تمثل امتداداً للمحاسبة الإدارية التقليدية؛ حيث ظهرت كاستجابة للتحديات التي تواجهها أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية فيما يتعلق بالأنشطة البيئية، حيث أدى التأثير البيئي الكبير والتكاليف المرتبطة به؛ بالإضافة إلى فشل أنظمة المحاسبة التقليدية في توفير المعلومات

الضرورية لتقليل من هذه الآثار والتكاليف؛ إلى ظهور مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، والتي تعتبر أداة مهمة لتحسين الأداء البيئي للمنظمات؛ ودعم المنظمات في مواجهة مسؤولياتها البيئية والاجتماعية. (P.110)

ففي هذه الدراسة التي تطرق من خلالها Al-Mawali et al., (2018) الى العلاقة بين الاستراتيجية البيئية واستخدام المحاسبة الإدارية البيئية وأثرها على أداء الشركات المدرجة في السوق المالي الإماراتي، توصلوا الى أن الاستراتيجية البيئية لها أثر إيجابي على استخدام المحاسبة الإدارية البيئية، كما توصلوا أيضا الى أن استخدام المحاسبة الإدارية البيئية له أثر إيجابي في تحسين أداء هذه الشركات.

وفي سياق تطور المحاسبة الإدارية؛ نص Ahmad (2012) على أن التغيير في كل مرحلة من المراحل السابقة؛ كان نتيجة لمحاولة منظمات الأعمال التكيف مع البيئة الجديدة التي واجهتها؛ حيث كان لزاما على كل منظمة العمل على إعادة تشكيل وصياغة استراتيجياتها من أجل القدرة على البقاء والمنافسة في الأسواق (p.34). وفي هذا الإطار يتفق الباحث مع الطرح الذي قدمه Jasch (2006) حول كون المحاسبة الإدارية البيئية من المحتمل أن تمثل المرحلة الموالية من مراحل تطور المحاسبة الإدارية، فانطلاقا مما نص عليه Ahmad (2012) حول كون التطور الذي مرت به المحاسبة الإدارية كان استجابة للظروف التي فرضتها بيئة الأعمال، وفي ظل التغييرات المناخية التي يشهدها العالم مؤخرا؛ وكذا في ظل التوجه نحو أسس ومفاهيم التنمية المستدامة والممارسات الجديدة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنظمات؛ من المتوقع أن يشهد الاهتمام بأنشطة المحافظة على البيئة حيزا كبيرا من الاهتمام في منظمات الأعمال مستقبلا؛ وبالتالي ضرورة التوجه نحو ربط أنظمتها الإدارية بهذه الأنشطة؛ والتي في مقدمتها أنظمة المحاسبة الإدارية.

#### الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في تطور المحاسبة الإدارية

شهد النصف الثاني من القرن العشرين جدلا واسعا حول قدرة وملائمة المعلومات المحاسبية على خدمة الأغراض الإدارية في منظمات الأعمال الحديثة؛ وذلك في ظل التغييرات الكبيرة التي شهدتها البيئة الخارجية للمنظمات؛ والتي من أهمها ازدياد شدة المنافسة، حيث ساهمت هذه التحولات في إدراك ضرورة العمل على تطوير العديد من الجوانب المحاسبية؛ من أجل التكيف مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة، ومن بين أهم هذه الجوانب كل من طبيعة المعلومات المحاسبية؛ المهارات التي يمتلكها المحاسبون والدور الذي يلعبونه في تحقيق المنظمة لأهدافها في المحافظة على مركزها التنافسي. (الجليلي, 2007، ص.12)

فمنذ منتصف الثمانينيات من القرن الماضي، تم توجيه العديد من الانتقادات لممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية؛ وذلك من قبل العديد من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة الإدارية أمثال (Kaplan، 1984؛ Johnson and Kaplan، 1986؛ Ashton et al، 1987؛ Bhimani and Bromwich، 1991؛ Dury، 1992؛ Fowzia، 2011، pp.55-56). ففي مقال بعنوان تطور المحاسبة الإدارية *The Evolution of*

*Management Accounting* تطرق Kaplan (1984) الى العديد من أوجه القصور التي شهدتها المحاسبة الإدارية في ذلك الوقت، كما تطرق أيضا رفقة Johnson (1987) في كتابهما بعنوان الملائمة المفقودة *The Relevance Lost*، الى فقدان المحاسبة الإدارية لملائمتها في بيئة الأعمال الحديثة؛ مما أدى الى توجيه العديد من الانتقادات الى أساليبها في ذلك الوقت.

حيث وفقا لـ Kaplan (1984) فإنه نظرا لتحديات البيئة التنافسية خلال سنوات الثمانينيات؛ كان من الضروري إعادة النظر في نظم المحاسبة والرقابة الإدارية، فعلى الرغم من التغييرات الكبيرة في طبيعة المنظمات وأبعاد المنافسة في ذلك الوقت، إلا أنه في المقابل كان هناك القليل من الابتكار في تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الإدارية؛ حيث يعود تصميم الأساليب والممارسات المستخدمة من قبل المنظمات في ذلك الوقت الى حوالي سنة 1925. كما نص من جهة أخرى على أن تطوير أساليب المحاسبة الإدارية يجب أن يتم بغرض خدمة الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، حيث لم يعد من الممكن أن تظل المحاسبة الإدارية كنظام منفصل؛ يتم تطوير إجراءات وأنظمة القياس الخاصة بها وتطبيقها بصفة شاملة على جميع المنظمات؛ دون الأخذ بعين الاعتبار كل من القيم؛ الأهداف والاستراتيجيات الأساسية للمنظمات المعنية. (p.390 p.414)

كما نص أيضا Johnson & Kaplan (1987) في كتابهما بعنوان الملائمة المفقودة: صعود وسقوط المحاسبة الإدارية *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*، على أنه نظراً لكون أساليب المحاسبة الإدارية لم يتم تطويرها منذ البدايات الأولى للقرن العشرين، فإنها فقدت ملائمتها وأهميتها في تحقيق وظائفها؛ وهو ما يعود أساسا الى فشلها في توفير المعلومات الضرورية لاحتياجات الإدارة. حيث نص Abdel-Kader & Luther (2006) في هذا الإطار على أن النقد الموجه إلى ممارسات المحاسبة الإدارية من قبل الباحثين؛ ساهم في تطوير العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الجديدة؛ التي عرفت انتشارا واسعا في جميع أنحاء العالم، حيث تم تصميم هذه الأساليب في الأساس لدعم المنظمات التي تسعى الى تحقيق الميزة التنافسية؛ ومواجهة تحديات بيئة الأعمال الحديثة. (p.02)

ووفقا لـ Ahmad (2012) فإن التغييرات التي شهدتها المحاسبة الإدارية خلال العقود الأخيرة؛ تعود في جزء منها الى الانتقادات التي تعرضت لها أساليب المحاسبة الإدارية خلال تلك الفترة، إلا أن المحركات الأساسية لهذا التغيير تعود الى العوامل البيئية، والمتمثلة أساسا في الوضع الاقتصادي المتغير وكذا ازدياد شدة المنافسة العالمية منذ بداية الثمانينيات، ففي ملخص لدراسات تجريبية أجريت في كل من أستراليا؛ المملكة المتحدة والولايات المتحدة تم تحديد الدور الذي لعبته العوامل البيئية والتنظيمية في إحداث التغيير في المحاسبة الإدارية؛ حيث تمثلت أهم هذه العوامل فيما يلي:

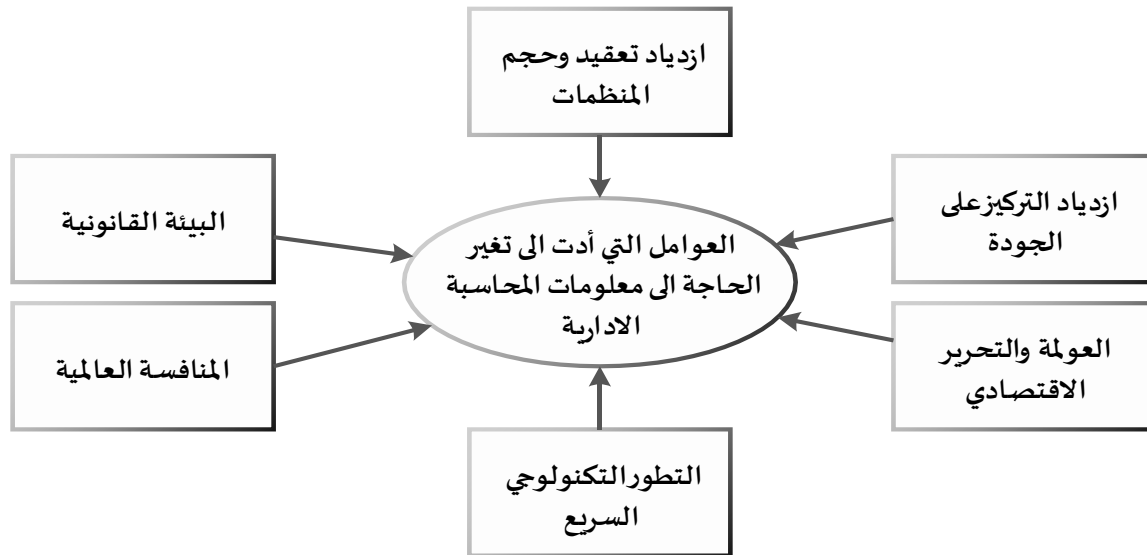
العوامل البيئية: وتشمل عدة عوامل أساسية تتمثل في كل من عولمة الأسواق؛ تقنيات الإنتاج الجديدة وازدياد شدة المنافسة.



العوامل التنظيمية: ومن بين هذه العوامل يمكن ذكر: الكفاءات الأساسية؛ العلاقات مع العملاء والموردين؛ تقليص العمالة؛ الاستعانة بمصادر خارجية؛ الهياكل التنظيمية وفرق العمل. (pp.41-42)

كما نص أيضا Dahal (2019) على أن التغييرات المستمرة في بيئة الأعمال تؤثر على أساليب المحاسبة الإدارية وأنشطة المنظمات، حيث تتمثل أهم هذه العوامل البيئية في كل من العولمة؛ المنافسة المتزايدة؛ تكنولوجيا المعلومات والتغير في التشريعات والقوانين، بالإضافة الى العوامل التنظيمية التي يتمثل أهم جوانبها في التغييرات الحاصلة في تقنيات الإنتاج؛ والتي ارتبطت أساسا بظهور تقنيات التصنيع المتقدمة وعمليات التصميم باستخدام الحاسوب؛ حيث شهدت السنوات الأخيرة تغييرات في كيفية توفير المنتجات والخدمات وتسليمها للعملاء. (p.01-02). حيث يوضح الشكل رقم 06-1 أهم العوامل المؤثرة على تغير أنشطة وأساليب المحاسبة الإدارية.

#### الشكل رقم 06-1: العوامل التي أدت الى التغير في أنشطة المحاسبة الإدارية



المصدر: (Dahal, 2019, p.01)

من جهة أخرى نص Tuan Mat & Smith (2014) على أن العوامل التي أدت الى التغيير في المحاسبة الإدارية تعرف بـ: "العوامل التحفيزية" "Motivational Factors"، حيث تم اقتراح قائمة لهذه العوامل من قبل العديد من الباحثين؛ والتي تعبر عن مجموعة مختلفة من الظروف المرتبطة بتغيير المحاسبة الإدارية، والتي أطلق عليها اسم المحفزات Motivators، حيث صنف Laitinen (2001) هذه العوامل إلى ست مجموعات<sup>1</sup>؛ ليقوم بعدها

<sup>1</sup> للمزيد من الاطلاع أنظر:

Laitinen, E. K. (2001). Management accounting change in small technology companies: Towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting Research*, 12(4): 507-541.

Laitinen, E. K. (2006). Explaining management accounting change: Evidence from Finland. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(2): 252-281.

Laitinen (2006) في وقت لاحق بتقليص هذه العوامل إلى أربع فئات رئيسية؛ حيث تتمثل هذه الفئات في كل من: العوامل التنظيمية؛ العوامل المالية؛ العوامل التحفيزية والأدوات الإدارية. (p.56)

تشير التغيرات التي مرت بها المحاسبة الإدارية خلال كل مرحلة من مراحل تطورها؛ إلى الاستجابة لخصائص بيئة الأعمال في تلك المرحلة؛ حيث كان هناك العديد من العوامل التي لعبت دور المحفز في تطور أساليب المحاسبة الإدارية، كما شهدت أساليب المحاسبة الإدارية العديد من الانتقادات خلال فترة الثمانينيات من القرن الماضي؛ والتي جاءت نتيجة لعدم قدرة هذه الأساليب على مواكبة التطور الحاصل في بيئة الأعمال في ذلك الوقت، حيث نص N. M. Waweru (2010) على أن من بين الانتقادات الموجهة لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛ فشلها في تلبية احتياجات التصنيع والبيئة التنافسية في ذلك الوقت، كما أنه على الرغم من التأخر في تطوير وتبني الأساليب الحديثة بين الاقتصادات المتقدمة والاقتصادات الناشئة، إلا أن عدم التوافق بين الأدوات والممارسات ليس حادًا في البلدان النامية، حيث تم تطوير أدوات وأنظمة المحاسبة الإدارية في الاقتصادات المتقدمة في الغالب؛ ولكنها لا تستخدم بشكل كبير في البلدان النامية؛ ولا سيما من قبل المؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم (p.174)، وهو ما يعود حسب رأي الباحث إلى الاختلاف في خصائص بيئة الأعمال؛ حيث أن بيئة الأعمال في البلدان النامية لم تشهد التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال في الدول المتقدمة؛ وخصوصًا من ناحية درجة المنافسة، مما يفسر عدم انتشار واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بشكل واسع في هذه البلدان النامية.

## المطلب الثاني: مفهوم ووظائف المحاسبة الإدارية

شهد مفهوم المحاسبة الإدارية منذ ظهوره العديد من الإسهامات من قبل الباحثين والأكاديميين؛ وكذا الهيئات المهنية والدولية المهتمة بالمحاسبة الإدارية، حيث ارتبطت المحاسبة الإدارية منذ ظهورها بتحقيق مجموعة من الوظائف في منظمات الأعمال؛ والتي أصبحت تعرف بالوظائف التقليدية للمحاسبة الإدارية، ونظرًا لتطور مفهومها واتساع نطاقها؛ أصبحت المحاسبة الإدارية تساهم في أداء دور أكبر في إدارة المنظمات في بيئة الأعمال الحالية؛ وذلك من خلال الدور الذي تلعبه في ضمان تحقيق مجموعة من الوظائف الحديثة والمهمة في منظمات الأعمال. سيتم التطرق خلال هذا المطلب إلى مفهوم المحاسبة الإدارية والوظائف التقليدية والحديثة التي تعمل على تحقيقها في منظمات الأعمال.

## الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية

يوجد العديد من الهيئات والمعاهد المهنية المهتمة بمجال المحاسبة الإدارية على المستوى الدولي، حيث ساهمت هذه الهيئات في تطوير وبلورة مفهوم المحاسبة الإدارية على المستوى النظري؛ كما ساهمت أيضًا في ترسيخ وتحديد الأسس العامة لهذا المفهوم على المستوى المهني، حيث تعمل هذه الهيئات على التطوير المستمر

للمحاسبة الإدارية؛ باعتبارها مهنة ووظيفة أساسية في منظمات الأعمال؛ وكذا باعتبارها أحد أهم الفروع العلمية والأكاديمية في مجال العلوم المحاسبية، حيث تتمثل أهم هذه الهيئات في معهد المحاسبة الإدارية في الولايات المتحدة الأمريكية؛ ومعهد المحاسبين الإداريين القانونيين في المملكة المتحدة، حيث ساهم هاذين المعهدين في تنظيم العديد من المؤتمرات العلمية وورشات العمل حول موضوع المحاسبة الإدارية منذ البدايات الأولى لظهورها، كما قاما أيضا بإنشاء ودعم العديد من المجالات العلمية؛ والبحوث والدراسات المهمة بمجال المحاسبة الإدارية بصفة عامة. (Sumkaew & Intanon, 2020, p.40-41).

حيث تم تقديم العديد من التعريفات للمحاسبة الإدارية؛ من أهمها التعريف الذي قدمه معهد المحاسبين الإداريين القانونيين Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) سنة 2005 والذي نص من خلاله على أن المحاسبة الإدارية تتضمن تطبيق مبادئ المحاسبة والإدارة المالية من أجل إنشاء؛ حماية؛ الحفاظ وتعظيم القيمة لأصحاب المصلحة؛ سواء في المؤسسات الربحية أو غير الهادفة للربح؛ في كل من القطاعين العام والخاص، حيث تعتبر المحاسبة الإدارية جزءا مهما من إدارة المنظمة يعمل على تحديد؛ توليد؛ عرض وتفسير المعلومات المهمة من أجل:

- اتخاذ القرارات الاستراتيجية الملائمة وصياغة استراتيجية العمل؛
- التخطيط للعمليات الطويلة والمتوسطة وقصيرة المدى؛
- تحديد هيكل رأس المال ومصادر التمويل؛
- تصميم المكافآت للمدراء التنفيذيين والمساهمين؛
- ضمان اتخاذ القرارات التشغيلية المناسبة؛
- عمليات الرقابة وضمان استخدام موارد المنظمة بكفاءة؛
- القياس والإبلاغ عن الأداء المالي وغير المالي للإدارة وأصحاب المصلحة الآخرين؛
- حماية الأصول الملموسة وغير الملموسة للمنظمة؛
- ضمان تنفيذ إجراءات حوكمة الشركات؛ إدارة المخاطر والرقابة الداخلية. (p.18)

كما يعتبر معهد المحاسبين الإداريين Institute of Management Accountants (IMA) أحد أهم الهيئات الدولية المهمة بمجال المحاسبة الإدارية؛ حيث أصدر أول تعريف<sup>1</sup> له للمحاسبة الإدارية سنة 1981، حيث عرفها على أنها عملية تحديد؛ قياس؛ تجميع؛ تحليل؛ إعداد؛ تفسير وإبلاغ المعلومات المالية التي تستخدمها الإدارة من أجل تخطيط؛ تقييم ومراقبة المنظمة، وضمان الاستخدام الأمثل لمواردها والمساءلة عنها، كما تشمل

<sup>1</sup> كان يعرف في ذلك الوقت بالرابطة الوطنية للمحاسبين The National Association of Accountants

المحاسبة الإدارية أيضًا إعداد التقارير المالية للأطراف غير الإدارية كالمساهمين؛ الدائنين؛ الهيئات القانونية والسلطات الضريبية. (IMA, 2008, p.01)

إلا أنه بحلول سنة 2008 قام معهد المحاسبين الإداريين IMA بتقديم تعريف جديد للمحاسبة الإدارية، حيث نص من خلال هذا التعريف؛ على أن المحاسبة الإدارية هي مهنة تتضمن الشراكة في صنع القرار الإداري؛ وابتكار أنظمة التخطيط وإدارة الأداء، وكذا توفير الخبرة في إعداد التقارير المالية والرقابية؛ من أجل مساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة. (p.01)

ووفقا لـ Sugahara, Daidj, & Ushio (2017) فإن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) نص على أن المحاسبة الإدارية كمهنة أو ممارسة تشمل ثلاث مجالات رئيسية؛ تتمثل هذه المجالات فيما يلي:

- الإدارة الإستراتيجية: من خلال النهوض بدور المحاسب الإداري كشريك في صنع القرار الاستراتيجي في المنظمة؛
- إدارة الأداء: تطوير عملية صنع القرار وإدارة أداء المنظمة؛
- إدارة المخاطر: المساهمة في الأطر والممارسات لتحديد؛ قياس؛ إدارة والإبلاغ عن المخاطر لتحقيق أهداف المنظمة.

بالإضافة الى المفاهيم السابقة التي تم تقديمها من قبل الهيئات والمعاهد المهتمة بمجال المحاسبة الإدارية؛ فقد تطرق أيضا العديد من الباحثين والأكاديميين الى محاولة تحديد مفهوم المحاسبة الإدارية؛ حيث اختلفت وجهات نظر الباحثين حول هذا المفهوم، وذلك باختلاف مضمون؛ أهداف ونطاق المحاسبة الإدارية وفق وجهة نظر كل باحث.

فوفقا لـ Ghasemi et al. (2015) فإن المحاسبة الإدارية هي نوع من الأنظمة التي يمكن أن تدعم المدراء للوصول إلى المعلومات المحاسبية والإدارية الضرورية؛ وذلك من أجل استخدامها في تحقيق أهداف المنظمة؛ والوصول الى تحسين الأداء. (p.565)

أما Erserim (2012) فيرى أن المحاسبة الإدارية تتمثل في مجموعة الممارسات التي يتم استخدامها لمساعدة الإدارة على التخطيط لتحقيق أهداف اقتصادية معقولة، كما يعرفها أيضًا على أنها استخدام البيانات التاريخية والتقديرية؛ بالإضافة الى التقنيات والمفاهيم المناسبة لاتخاذ قرارات عقلانية؛ ولتحقيق الأهداف المسطرة، حيث توفر المحاسبة الإدارية المعلومات التي يحتاجها ملاك المنظمة أو كبار المدراء لاتخاذ القرارات الجديدة (قرارات استثمارية؛ تمويلية... الخ). (p.373)

ووفقا لـ Nair & Soon Nian (2017) فإن المحاسبة الإدارية تشمل عملية إعداد التقارير الإدارية؛ التي توفر معلومات مالية وإحصائية دقيقة وفي الوقت المناسب؛ من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية، كما تُعرف أيضاً بعملية تحديد؛ قياس؛ تجميع؛ تحليل؛ تفسير؛ وإيصال المعلومات الضرورية؛ لمساعدة المدراء على تحقيق أهداف المنظمة. (p.177)

ويرى أيضا Simm (2010) أن المحاسبة الإدارية تتضمن توفير المعلومات لمساعدة مديري المنظمة، حيث يمكن اعتبارها مجموعة من الممارسات المستخدمة كجزء من نظام المحاسبة الإدارية؛ من أجل تحقيق الأهداف المحددة. (p.01)

ومن جهة أخرى عرف Heidmann (2008) أنظمة المحاسبة الإدارية على أنها الأنظمة الرسمية لإعداد وتوفير المعلومات من البيئة الداخلية والخارجية؛ والتي تساعد المديرين على مراقبة الأداء التنظيمي. (p.46) كما نص Macinati & Anessi-Pessina (2014) على أن المحاسبة الإدارية تشير إلى مجموعة من الأساليب والتقنيات كالموازنات وغيرها؛ بينما يشير نظام المحاسبة الإدارية إلى الاستخدام المنهجي لأساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق بعض الأهداف، بينما نظام الرقابة الإداري هو مصطلح أوسع يشمل نظم المحاسبة الإدارية؛ بالإضافة إلى عناصر رقابية أخرى كالضوابط الشخصية أو الجماعية. (p.04)

ووفقا لـ Etim (2019) فإن نظام المحاسبة الإدارية هو عبارة عن مجموعة من الموارد البشرية والمادية داخل المنظمة؛ والتي تكون مسؤولة عن توفير وإتاحة المعلومات الملائمة والموثوقة لاتخاذ القرارات الداخلية. (p.257) كما نص Waweru (2008) على أنه يتم اعتماد أنظمة المحاسبة الإدارية؛ لتوفير المعلومات التي تساعد المدراء على تحقيق أهداف المنظمة، حيث يكون نظام المحاسبة الإدارية مفيداً؛ إذا كان بإمكانه تحسين طبيعة وجودة المعلومات المطلوبة. (p.26)

يتضح من خلال التعاريف السابقة وجود اختلاف في وجهات النظر بين الباحثين والأكاديميين حول مفهوم المحاسبة الإدارية، فقد تطرق كل واحد منهم إلى جانب معين من هذا المفهوم، حيث هناك من عرف المحاسبة الإدارية على أنها مجموعة من الأساليب والممارسات؛ بينما في المقابل عرفها البعض الآخر على أنها مجموعة من العمليات؛ كما أن هناك من تطرق إليها كنظام. كما يتضح أيضا أن جل هذه التعاريف ركزت على دور ووظائف المحاسبة الإدارية؛ فهناك من يرى أنها تساهم في عملية اتخاذ القرار؛ وهناك من يرى أنها تضمن القيام بعمليات التخطيط أو الرقابة؛ أما البعض الآخر فذهب إلى أنها تعمل على تحقيق أهداف المنظمة بصفة عامة. ورغم هذا الاختلاف إلا أنه من الواضح أن جميع التعاريف السابقة تتطرق إلى الإطار الضيق أو التقليدي للمحاسبة الإدارية؛ وهو ما يمكن استنتاجه من خلال التعاريف الحديثة التي قدمها كل من معهد المحاسبة الإدارية ومعهد المحاسبين الإداريين القانونيين؛ حيث يتضح من خلال هاذين التعريفين أن المحاسبة الإدارية قد انتقلت من

إطارها التقليدي الى إطار حديث يشمل نطاق أوسع؛ كما يتضح أيضا أن الدور الذي تقوم به أصبح أكبر في منظمات الأعمال الحديثة، حيث أصبحت المحاسبة الإدارية تتضمن القيام بمجموعة من الوظائف المهمة والحديثة؛ بالإضافة الى ضمان القيام بوظائفها التقليدية، حيث انتقلت من مجرد توفير المعلومات لأغراض الإدارة الداخلية؛ الى كونها مهنة ووظيفة ذات بعد استراتيجي في بيئة الأعمال الحديثة.

### الفرع الثاني: وظائف المحاسبة الإدارية

تهدف المحاسبة الإدارية منذ ظهورها الى تحقيق العديد من الوظائف في منظمات الأعمال، حيث يتضح من خلال التطور الذي مرت به؛ أنه بالإضافة الى الوظائف تقليدية التي تهدف الى تحقيقها، أصبح هناك العديد من الوظائف الحديثة والمعاصرة للمحاسبة الإدارية؛ والتي تهدف الى تحقيقها في المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

#### أولا: الوظائف التقليدية للمحاسبة الإدارية

وفقا لـ Ward (2011) فإنه في العادة يتم تقسيم الوظيفة المالية في معظم المنظمات إلى ثلاثة أقسام رئيسية؛ حيث يهتم كل قسم من هذه الأقسام بجانب معين، حيث يهتم القسم الأول بتسجيل المعاملات المالية للمنظمة؛ وإبلاغ المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية المهتمة بالنتائج المالية التاريخية لهذه المعاملات؛ وهو ما يعرف بالمحاسبة المالية، أما القسم الثاني فيهتم بجمع الأموال التي تتطلبها المنظمة بالطريقة الأنسب؛ وهو ما يعرف بالإدارة المالية (أو مالية الشركات) (Financial Management (or Corporate Finance)، أما القسم الثالث فيتمحور اهتمامه أساسا حول دعم مديري المنظمة في عملية اتخاذ القرار المالي؛ وذلك باعتبارهم جزءا من الفريق الإداري؛ حيث يعرف هذا القسم بالمحاسبة الإدارية (p.05).

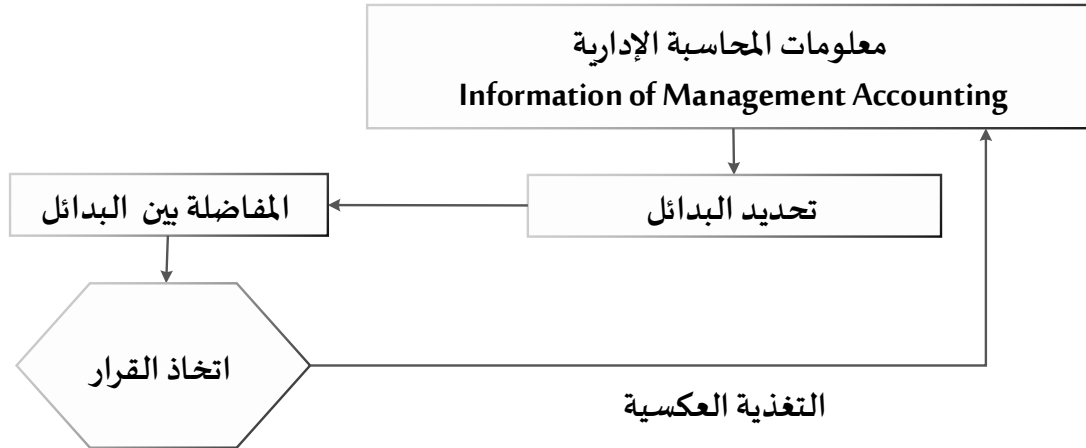
كما نص MOHAMED (2010) على أن المحاسبة الإدارية تهتم بجمع؛ قياس والإبلاغ عن المعلومات المالية المستخدمة داخليا من قبل المديرين؛ وذلك لأغراض التخطيط؛ الرقابة واتخاذ القرارات، ومن أجل ضمان تحقيق المحاسبة الإدارية لهذا الدور؛ فإنها تعتمد على البيانات التي يتم توفيرها من قبل أنظمة المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف. (p.02)

ووفقا لـ Pitcher (2015) فإن المحاسبة الإدارية تهتم بتوليد واستخدام المعلومات المالية وغير المالية لاتخاذ القرارات الإدارية وأنشطة الرقابة (P.5). حيث نص Alabdullah (2019) على أن العديد من الباحثين يرون أن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية؛ يتمثل في تحقيق غرضين رئيسيين هما تقييم الأداء الإداري ومساعدة المدراء في اتخاذ القرارات. (p.101)

كما نص الشرع (2009) على أن المحاسبة الإدارية تهدف أساسا الى امداد إدارة المنظمة بالبيانات والمعلومات المحاسبية التي تتصف بالدقة والموضوعية؛ وذلك من أجل الوصول الى ترشيد القرارات الإدارية والقيام بالمهام

الأخرى للإدارة؛ حيث يرى أن نظم المحاسبة الإدارية مهما كانت طبيعتها؛ فإن إطارها العام يتمثل في ضمان ترشيد عملية اتخاذ القرارات في المنظمة؛ حيث يوضح الشكل رقم 07-1 الارتباط بين المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية وعملية اتخاذ القرار في المنظمات. (ص.05)

الشكل رقم 07-1: معلومات المحاسبة الإدارية وارتباطها باتخاذ القرار



المصدر: (الشرع، 2009، ص.05)

ووفقاً لـ Smith (2005) فإن عملية اتخاذ القرار أصبحت تعتمد على ضرورة توفر المعلومات من العديد من المصادر؛ وليس فقط على المعلومات ذات الطبيعة المحاسبية وحدها، حيث تتمثل الخصائص الواجب توفرها في المعلومات التي يتم الاعتماد عليها في عملية اتخاذ قرارات فيما يلي:

- المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية؛
- المعلومات النوعية والكمية؛
- المعلومات المالية وغير المالية؛
- المعلومات الداخلية والخارجية.

حيث ازدادت مؤخراً أهمية العوامل غير المالية في المحاسبة الإدارية، إلا أن المصدر الرئيسي للمعلومات لا يزال يتمثل في الجمع بين كل من معلومات المحاسبة الداخلية - الكمية - المالية - المحاسبية، حيث تتمثل الأنظمة التي تعمل على توفير هذه المعلومات في أنظمة التخطيط ورقابة الأنشطة والتكاليف، حيث تعمل هذه الأنظمة على تجميع هذه المعلومات من خلال عدة آليات رقابية وإدارية كمراقبة المخزون؛ إدارة رأس المال العامل؛ إعداد الميزانيات وتحليل التباين... الخ. (p.14)

وفي نفس السياق نص Etim (2019) على أن نظام المحاسبة الإدارية يحقق العديد من المزايا للمنظمة، فيمكن من خلال نظام المحاسبة الإدارية الفعال الوصول إلى تحسين الأداء العام للمنظمة، حيث تتمثل أهم المزايا التي يحققها فيما يلي:

- زيادة كفاءة المنظمة: حيث تتبنى منظمات الأعمال أنظمة المحاسبة الإدارية لكونها تساهم في الرفع من كفاءتها في استخدام الموارد؛ مما يساهم بدوره في تحقيق أداء أفضل.
- رفع مستوى الربحية: تتضمن المحاسبة الإدارية العديد من الأساليب؛ حيث يساهم استخدام هذه الأساليب في تخفيض التكاليف الإضافية؛ مما يؤدي بدوره إلى زيادة أرباح المنظمة بشكل مباشر أو غير مباشر، بالإضافة الى أن المنظمة تصبح قادرة على بيع منتجاتها بأسعار أقل من أسعار المنافسين.
- تسهيل عملية صنع القرار: من خلال المعلومات التي يتم توفيرها من قبل المحاسبة الإدارية؛ والتي تعتبر ضرورية في صنع القرارات في المنظمة.
- إدارة خزينة المنظمة: تتيح أنظمة المحاسبة الإدارية مراقبة وإدارة خزينة المنظمة؛ وذلك من خلال دراسة التدفقات النقدية بالتفصيل؛ بما يضمن الحفاظ على مستوى مدروس من النقدية.
- شفافية التكلفة: من خلال التكامل بين أنظمة المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، مما يضمن تحقيق شفافية التكلفة للمنظمة. (p.257)

من خلال ما سبق يتضح أن هناك اتفاق بين جل الباحثين حول الوظائف الأساسية للمحاسبة الإدارية؛ والتي أصبحت تعرف في الوقت الحاضر بالوظائف التقليدية؛ حيث تتمثل هذه الوظائف في كل من عملية التخطيط؛ الرقابة؛ تقييم الأداء واتخاذ القرارات، وتمثل هذه الأخيرة الوظيفة الجوهرية والأساسية للمحاسبة الإدارية؛ حيث لا يزال الدور الأساسي للمحاسبة الإدارية يتمحور حول أداء هذه الوظائف؛ إلا أن التغير الحاصل يتمثل في تغير واختلاف نوع المعلومات التي أصبحت تستخدم في القيام بهذه الوظائف؛ والتي أصبحت ذات أبعاد ومصادر مختلفة.

#### ثانياً: الوظائف الحديثة للمحاسبة الإدارية

عرف مجال المحاسبة الإدارية تطور كبيراً منذ سنوات الثمانينيات؛ حيث انتقل دور المحاسبين الإداريين من مجرد أداء الوظائف التقليدية؛ إلى كونهم شريك أعمال استراتيجي Strategic Business Partner؛ حيث أصبحوا مشرفين على كل من إدارة أداء المنظمة؛ التخطيط والموازنة، بالإضافة الى ضمان تنفيذ العديد من الممارسات المهمة في المنظمة كحوكمة الشركات؛ إدارة المخاطر؛ الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية، كما يعتبر المحاسبون الإداريون أيضاً خبراء في طرق إدارة التكلفة؛ والتي تساعد المنظمة على أن تصبح أكثر تنافسية ونجاحاً. (IMA, 2008, p.01)

ووفقاً لـ Abdel-Kader & Luther (2006) فإن التقنيات والأساليب الجديدة للمحاسبة الإدارية؛ أثرت على عمليات ووظائف المحاسبة الإدارية بأكملها (التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار)؛ حيث حولت تركيزها ونطاقها من



مجرد دور بسيط أو ثانوي والمتمثل في تحديد التكلفة والرقابة المالية؛ إلى دور أساسي يتمثل في المساهمة في خلق القيمة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد. (p.02)

كما تشير مراجعة الأدبيات التي أجراها Ahmad (2012) إلى أن وظائف المحاسبة الإدارية يمكن ملاحظتها في مختلف أنشطة المنظمة، حيث تستمر المحاسبة الإدارية في أداء وظائفها التقليدية كموفر للمعلومات للقيام بوظائف التخطيط؛ الرقابة؛ تقييم الأداء واتخاذ القرارات. ونظرا للتطور الذي شهدته المحاسبة الإدارية في ظل بيئة الأعمال الحالية؛ فإنها أصبحت تشمل أداء وظائف جديدة؛ والتي تتمثل في إمداد إدارة المنظمة بالمعلومات التي تساهم في إنشاء القيمة وصياغة وتنفيذ الإستراتيجية (p.99). حيث نص Leite, Fernandes, & Leite (2016) على أن بعض الباحثين يعتبرون أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة والتقليدية في نفس الوقت يعمل على ضمان توجيه المدراء إلى الجوانب المختلفة من المنظمة، ولهذا لا ينبغي استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتحل محل الأساليب التقليدية؛ بل لاستكمال محدودية هذه الأساليب. (p.62)

يتضح من خلال ما سبق أن نطاق المحاسبة الإدارية أصبح يشمل تأدية العديد من الوظائف الحديثة في منظمات الأعمال؛ حيث تتمثل أهم هذه الوظائف الحديثة في المساهمة في خلق وانشاء القيمة؛ من خلال الاستغلال الأمثل للموارد، وكذا المساهمة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة، بالإضافة الى إدارة أداء المنظمة؛ وضمان تنفيذ العديد من الإجراءات والممارسات الحديثة في منظمات الأعمال كحوكمة الشركات؛ الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. حيث سيتم التطرق الى بعض هذه الوظائف بشيء من التفصيل في المباحث والفصول القادمة.

### المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

من أجل أداء وظائفها الأساسية المرتبطة بكل من التخطيط؛ الرقابة؛ تقييم الأداء والاتخاذ القرارات؛ فإن المحاسبة الإدارية تضم مجموعة من الأساليب والتقنيات؛ والتي تعمل من خلالها على أداء الدور المنوط بها في منظمات الأعمال، حيث ظهرت هذه الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية مع البدايات الأولى لظهور المحاسبة الإدارية مطلع القرن العشرين؛ وعرفت استخداما وانتشارا واسعين في منظمات الأعمال، إلا أنها شهدت مؤخرا العديد من الانتقادات؛ وذلك نظرا لمحدوديتها وعدم ملاءمتها لتلبية متطلبات العمليات الإدارية في ظل بيئة الأعمال الحديثة. سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى بعض الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية؛ كما سيتم التطرق أيضا الى أهم الانتقادات التي وجهت لها نظرا لمحدوديتها في بيئة الأعمال الحديثة.

### الفرع الأول: أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

تضم المحاسبة الإدارية العديد من الأساليب والتقنيات التي تستخدم من طرف إدارة المنظمات للقيام بمختلف الوظائف الإدارية، حيث عرفت هذه الأساليب شهرة واسعة في أدبيات المحاسبة الإدارية؛ كما عرفت

أيضا استخدمنا وانتشارا كبيرا في منظمات الأعمال. ونظرا لتعدد وتنوع هذه الأساليب سيتم التركيز على أهمها وأكثرها انتشارا.

### أولا: الموازنة التخطيطية Planning Budget

تمثل الموازنة التخطيطية أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية؛ حيث تعتبر ترجمة لأهداف المنظمة في شكل كمي وقيمي خلال فترة زمنية مقبلة، يتم إعدادها انطلاقا من مجموعة من القواعد؛ المبادئ؛ السياسات والمفاهيم التي تحددها الإدارة العليا، وتهدف من خلالها الى مساعدة وتوجيه مختلف المستويات الإدارية في المنظمة؛ سواء في مجالات التخطيط؛ الرقابة؛ تقييم الأداء والمفاضلة بين القرارات ودعم عملية اتخاذ القرار، حيث يتم إعدادها وفقا للظروف التي تنشط بها المنظمة؛ ومراعاة لإمكاناتها المتاحة، وتتضمن الموازنة التخطيطية كل من البرامج المخططة لأنشطة المنظمة؛ السياسات والاستراتيجية التي يجب الالتزام بها؛ بالإضافة الى الإجراءات التفصيلية التي يتم التقيد بها عند التنفيذ. (شحاته، 2011، ص59)

حيث تعد الموازنة التخطيطية أحد أهم الأدوات الإدارية في مجال التخطيط؛ الرقابة وتقييم الأداء. كما أن إعدادها لا يقتصر فقط على المنظمات الصناعية؛ التجارية أو الخدمية، بل يتعدى الى جميع الأنشطة الاقتصادية والمنظمات الغير هادفة للربح وحتى الحكومات، حيث تعرف الموازنة التخطيطية أيضا بالموازنة الرقابية أو الموازنة التقديرية. (عمر وأحمد، 2011، ص109)

### ثانيا: تحليل التكلفة الحجم الربح Cost-Volume-Profit Analysis (CVP)

وفقا لزايد وحجاج (2002) فإن أسلوب تحليل التكلفة الحجم والربح يمثل أحد أهم الأدوات الإدارية التي يستخدمها المديرون؛ حيث يساعد على فهم العلاقات المتداخلة بين كل من التكلفة؛ حجم النشاط والأرباح التي تحققها المنظمة؛ وذلك من خلال التركيز على خمسة عناصر أساسية تتمثل في كل من سعر المنتج؛ حجم النشاط؛ التكاليف المتغيرة للوحدة؛ التكاليف الثابتة وتوليفة المنتجات المباعة، حيث يمكن من خلال هذا التحليل الوصول الى فهم أكبر للعلاقات المتداخلة بين هذه العناصر؛ لذلك يعتبر من أهم أساليب المحاسبة الإدارية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. (ص324)

ويمثل تحليل التعادل Break-Even Analysis أهم عنصر من عناصر تحليل الحجم التكلفة والربح؛ حيث يقوم على دراسة العلاقة بين كل من حجم المبيعات؛ التكاليف والأرباح، وذلك من خلال تحديد ما يسمى بنقطة التعادل Break-Even؛ حيث يتم تعريف نقطة التعادل على أنها النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية للمنظمة؛ أي يكون الربح عند هذه النقطة مساويا للصفر، حيث تبدأ المنظمة في تحقيق الأرباح عند تجاوز مبيعاتها لهذه النقطة، أما في حالة عدم وصول المبيعات الى هذه النقطة؛ فهذا يعني أن المنظمة لم تستطع تغطية تكاليفها؛ وبالتالي فإنها تحقق خسائر. كما يمكن أيضا تعريف نقطة التعادل على أنها النقطة التي

يتساوى عندها عائد أو هامش المساهمة مع التكاليف الثابتة خلال فترة محددة. (شهادة، دون سنة نشر، ص45)

### ثالثاً: محاسبة المسؤولية Responsibility Accounting

حسب باسيلي (2020) فإن مفهوم محاسبة المسؤولية يعتبر أحد العناصر الأساسية في مجال التنظيم المحاسبي؛ حيث يقوم على مبدأ تحديد العلاقات بين مختلف الأفراد في جميع المستويات الإدارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمنظمة (ص303). كما يقوم مفهوم محاسبة المسؤولية على اعتماد المنظمة على الإدارة اللامركزية في الجانب الإداري؛ بينما يركز الجانب المحاسبي على الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية كوسيلة للرقابة وتقييم الأداء، حيث يتمثل جوهر مفهوم محاسبة المسؤولية في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات؛ من خلال ربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين ومراكز المسؤولية المختلفة بالمنظمة، مما يساهم في رقابة وتقييم أداء مختلف الوحدات والمصالح الإدارية في المنظمة؛ وذلك في ضوء الصلاحيات والمسؤوليات المفوضة لها. (عمر وأحمد، 2011، ص208)

### رابعاً: التحليل المالي Financial Analysis

يعتبر التحليل المالي أحد أهم الأساليب والتقنيات الإدارية شائعة الاستخدام من قبل منظمات الأعمال؛ حيث نص الصيرفي (2014) على أن التحليل المالي يتمثل في مجموع العمليات التي تهتم بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية التي يتم الحصول عليها من خلال القوائم المالية للمنظمة؛ حيث يهدف التحليل المالي الى تحليل وتفسير هذه البيانات من أجل الوصول الى حكم عن المركز المالي للمنظمة، بالإضافة الى توفير المعلومات التي تساعد إدارة المنظمة على القيام بوظائفها المرتبطة بتقييم الأداء؛ اتخاذ القرارات وكذا التخطيط والتنبؤ بالمستقبل. (ص113)

حيث يهدف التحليل المالي الى خدمة الأطراف الداخليين في المنظمة كالمساهمين وإدارة المنظمة، كما يعمل أيضاً على خدمة الأطراف الخارجيين كالدائنين؛ المستثمرين؛ البنوك وغيرها، حيث يقوم التحليل المالي في الأساس على تحليل وتفسير النسب والمؤشرات التي تحتويها القوائم المالية؛ وذلك من أجل الوصول الى تشخيص والحكم على الوضعية المالية للمنظمة؛ حيث تساهم المخرجات والمعلومات التي يتم توفيرها من خلال عملية التحليل المالي في كل من عمليات التخطيط؛ تقييم الأداء؛ الرقابة واتخاذ القرارات في المنظمة. (باسيلي، 2020، ص325)

### الفرع الثاني: محدودية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وانتقاداتها

رغم الأهمية الكبيرة التي حظيت بها الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال؛ وذلك نظراً للمزايا والخصائص العديدة التي توفرها لإدارة هذه المنظمات من أجل القيام بمختلف وظائفها الإدارية، إلا

أن الاعتماد على هذه الأساليب وحدها لم يعد كافيا في بيئة الأعمال الحالية؛ وذلك نظرا للتغيرات العديدة التي شهدتها بيئة الأعمال مطلع الثمانينيات من القرن الماضي.

حيث نص Ojra (2014) على أن بيئة الأعمال التي تنشط بها المنظمات أصبحت أكثر صعوبة خلال العقود القليلة الماضية، حيث تعرضت أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية الى انتقادات واسعة النطاق؛ وذلك نتيجة لفشلها في مجاراة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال؛ وكذا عدم قدرتها على تكييف ممارستها للتعامل بشكل جيد مع هذه البيئة المتغيرة. (p.11)

ووفقا لـ Ahmad (2012) فقد تم تقديم ملخص شامل من قبل Dury (1996) لأهم للانتقادات التي وجهت الى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في ذلك الوقت، والتي جاءت نتيجة للتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال مطلع الثمانينيات من القرن العشرين، حيث تمثلت أهم هذه الانتقادات فيما يلي:

- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد تلي احتياجات البيئة التصنيعية والتنافسية؛
- الأنظمة التقليدية لتكاليف الإنتاج أصبحت توفر معلومات غير دقيقة ومضللة؛ والتي يتم الاعتماد عليها في عمليات صنع واتخاذ القرارات؛
- أصبحت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تابعة وخاضعة لمتطلبات المحاسبة المالية؛
- تركز أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل شبه تام على الأنشطة الداخلية؛ ولا تولي أي اهتمام للبيئة الخارجية التي تعمل بها المنظمة. (p.35)

حيث وفقا لـ Ghasemi et al. (2015) فقد أدى التغير السريع في بيئة الأعمال وازدياد شدة المنافسة خلال السنوات الأخيرة الى تغير البيئة الخارجية للمنظمات؛ مما أدى بدوره الى التأثير على أنظمتها وعملياتها الداخلية كأنظمة المحاسبة الإدارية، وبهذا التغير أصبح المدراء يعملون في بيئة أكثر تعقيدا؛ مما يستدعي ضرورة التكيف مع هذه البيئة. (p.565)

كما نص Waweru (2008) على أن المديرين بحاجة إلى معلومات المحاسبة الإدارية لدعم احتياجات عملية اتخاذ القرار في بيئة تشهد تزايدا مستمرا لحالة عدم التأكد البيئي، كما نص أيضا على أن أبحاث المحاسبة الإدارية تشير إلى أن التغيرات في البيئة الخارجية للمنظمة؛ يجب أن تؤدي إلى التغيير في أنظمة المحاسبة الإدارية في المنظمة. (p.25)

ووفقا لـ Aykan & Aksoylu (2013) فإن توجه المنظمات نحو أنشطة الإدارة الاستراتيجية واعتماد الأساليب والاستراتيجيات التنافسية؛ يشير الى استثمار هذه المنظمات في الأداء طويل الأجل (p.30). حيث أشار العديد من الباحثين في هذا الإطار الى أن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية؛ لا توفر المعلومات الكافية لدعم القرارات الاستراتيجية، حيث يمكن أن تدعم المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛ من خلال

تزويد المدراء بالمعلومات المالية وغير المالية من البيئة الداخلية للمنظمة؛ بالإضافة الى المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الخارجية للمنظمة ومنافسها. (Cescon, Costantini, & Grassetti, 2019, p.606)

حيث تعود الانتقادات التي وجهت الى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أساسا الى تركيزها على العمليات الداخلية للمنظمة؛ وكذا اعتمادها على المعلومات التاريخية في عملية اتخاذ القرارات، حيث يؤدي الفشل في توليد المعلومات والبيانات المالية وغير المالية من البيئة الخارجية؛ الى تركيز المدراء على الجوانب التشغيلية وحدها، كما أن المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تفتقر إلى الجوانب الإستراتيجية المرتبطة بالسياسة والاستراتيجية واتجاه المنظمة؛ وهو ما يعتبر أمرا مهما لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة، ولهذا ظهرت الحاجة الى ضرورة توسيع نطاق المحاسبة الإدارية التقليدية؛ وذلك من خلال دمج المزيد من المعلومات الاستراتيجية التي تسهل عملية اتخاذ القرارات بشكل أكثر فعالية، حيث يعد استخدام المعلومات ذات الطبيعة المستقبلية والخارجية؛ والتي تشتمل كلا من المعلومات المالية وغير المالية أمرا مهما لمواجهة حالة عدم اليقين البيئي ودعم القرارات الاستراتيجية، حيث تم مناقشة الأهمية المتزايدة لهذه القضية باستمرار في أدبيات المحاسبة الإدارية (Said, Othman, Hui, & Taylor, 2010, p.12). وساهم هذا الاتجاه في ظهور وتبلور مفهوم حديث ومهم في مجال الأعمال والذي عرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

## المبحث الثالث: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

في ظل التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال في العقود الأخيرة؛ وخصوصا تلك الناتجة عن ازدياد شدة المنافسة في الأسواق؛ أصبح من الضروري على المنظمات التي تسعى الى البقاء والاستمرارية في الأسواق أن تكون لها رؤية واضحة واستراتيجية تنافسية قوية تسعى من خلالها الى تحقيق هذه الرؤية، فمن أجل تجسيد المنظمة لاستراتيجيتها التنافسية والوصول الى تحقيق الميزة التنافسية التي تضمن بقائها واستمراريتها في الأسواق؛ يجب أن تحرص هذه المنظمة على توظيف واستخدام الأساليب المحاسبية والإدارية التي تضمن تحقيق هذا الغرض، ففي هذا الإطار ظهر مؤخرا ما يعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليبها؛ التي تعتبر من بين أهم الأدوات الإدارية التي تساهم في تحقيق استراتيجية ورؤية المنظمة وصولا الى تحسين أدائها في ظل بيئة الأعمال الحالية. سيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من حيث ظروف نشأتها والمفهوم الذي تقوم عليه، بالإضافة الى التطرق الى الوظائف التي تعمل على تحقيقها في منظمات الأعمال في الوقت الحالي، كما سيتم التطرق أيضا الى أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وكذا الخصائص والمميزات التي تمتاز بها عن باقي الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية.

### المطلب الأول: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، النشأة والمفهوم

يعتبر توجه المنظمات نحو الممارسات الاستراتيجية في جميع وظائفها استجابة للظروف التي فرضتها بيئة الأعمال، حيث تم مؤخرا توجيه العديد من الانتقادات الى الممارسات الإدارية التقليدية التي لم تستطع مواكبة هذا التوجه الجديد نحو النهج الإداري الاستراتيجي في منظمات الأعمال، مما ساهم بدوره في تطوير وظهور العديد من الأساليب الحديثة التي تدعم هذا التوجه؛ حيث شهدت الممارسات الإدارية والمحاسبية في منظمات الأعمال توجهها نحو ربطها بالأسس الاستراتيجية منذ مطلع الثمانينيات من القرن الماضي، مما ساهم بدوره في بلورة وظهور مفهوم جديد في مجال المحاسبة الإدارية والذي أصبح يعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية. سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى نشأة وظهور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وكذا محاولة تحديد الأسس المفاهيمية التي تقوم عليها.

### الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

وفقا لـ Ghasemi et al (2015) فقد أدى التغير السريع في بيئة الأعمال وازدياد شدة المنافسة خلال السنوات الأخيرة الى تغير البيئة الخارجية للمنظمات، مما أدى بدوره الى التأثير على الأنظمة والعمليات الداخلية للمنظمة؛ والتي من بينها أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث نظرا لهذا التغير أصبح المديرون يمارسون مهامهم الإدارية في بيئة تمتاز بالتعقيد وازدياد شدة المنافسة وحالة عدم التأكد البيئي.

وكنتيجة لهذه التغيرات السريعة في بيئة الأعمال، اتجهت منظمات الأعمال نحو اعتماد النهج الإستراتيجي في الممارسات الإدارية؛ وذلك من أجل مواجهة هذه التغييرات وتحقيق المزايا التنافسية، إلا أنه نظراً للاختلاف في طبيعة ونوع المعلومات التي تتطلبها عمليات الإدارة الإستراتيجية؛ وعدم قدرة نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على تلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية من هذه المعلومات، ساهم هذا الوضع في ظهور نهج جديد في المحاسبة الإدارية والذي يعرف بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ حيث تعمل المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على ضمان دعم متطلبات الإدارة الإستراتيجية في المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحالية. (MOHAMED, 2010, p.27)

ووفقاً لـ Cadez & Guilding (2008) فإن ظهور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كان نتيجة للانتقادات الواسعة التي تعرضت لها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، حيث أدت هذه الانتقادات الى البحث عن أساليب جديدة تدعم أكثر الدور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية، وهو ما ساهم في ظهور ما يعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية (p.836). حيث تم تقديم هذا المصطلح "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية Strategic Management Accounting" لأول مرة من قبل Simmonds سنة 1981، والذي قدمها على أنها أداة للموائمة بين الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية. (Cescon et al., 2019, p.607)

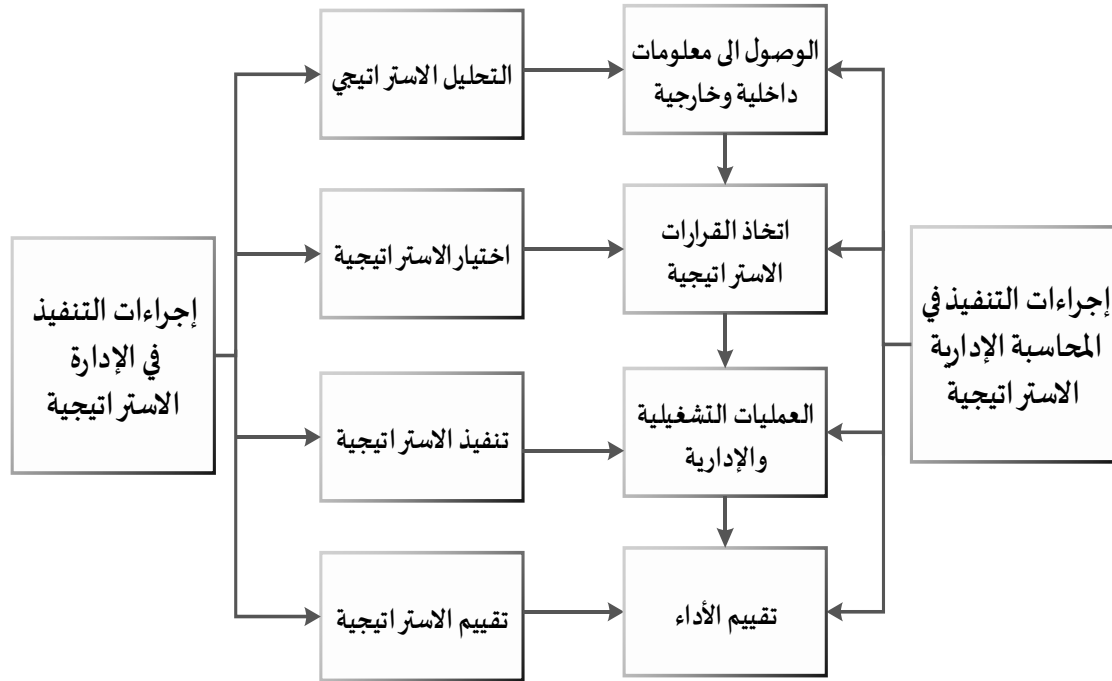
حيث ظهرت المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وتبلورت في أواخر الثمانينيات من القرن الماضي؛ وذلك باعتبارها مجموعة من تقنيات وأساليب المحاسبة الإدارية الجديدة؛ والمصممة أساساً لاستعادة ما يسمى بالملائمة المفقودة Lost Relevance للمحاسبة الإدارية التقليدية (Said et al., 2010, p.12). حيث بدأت هذه التطورات في المحاسبة الإدارية بظهور أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) في أوائل الثمانينيات، والذي ركز على توليد المعلومات من أجل تحسين عمليات اتخاذ القرار بشكل أكبر من التركيز على عمليات الرقابة، لتظهر بعد ذلك بوقت قصير تقنيات أخرى عرفت بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ والتي من أهمها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC) الذي أصبح أحد الأساليب الأكثر اعتماداً من قبل المنظمات الحديثة؛ وذلك نظراً لكونه يجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في نظام واحد متكامل. (Otley, 2016, p.46)

حيث نص Cescon et al. (2019) على أن البعد الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية ركز على الموائمة بين كل من الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية (p.606)، حيث يعكس التوجه نحو النهج الاستراتيجي في أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية الارتباط بين كل من نهج الإدارة الاستراتيجية وطبيعة المعلومات التي يسعى المحاسبون الى توفيرها. (Thapayom, 2019, p.52)

حيث نص Setiawan (2020) على أنه انطلاقاً من المنظور الإداري الإستراتيجي؛ فإن الوظائف الأساسية التي يجب أن تدعمها المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الاستراتيجي؛ تتمثل في كل من التحليل البيئي؛ المفاضلة بين البدائل الاستراتيجية؛ اختيار البديل الاستراتيجي الأفضل؛ التخطيط والتنفيذ الاستراتيجي؛ تنفيذ الخطة الاستراتيجية والرقابة على عمليات الإدارة الإستراتيجية؛ ومن أجل تحقيق هذه الغاية تحتاج الإدارة إلى تصميم

نظام معلومات محاسبي أكثر تطوراً (p.38)، حيث يتضح من خلال الشكل رقم 08-1 إجراءات الربط بين ممارسات الإدارة الاستراتيجية وأنشطة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

الشكل رقم 08-1: إجراءات الربط بين الإدارة الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية



المصدر: (Gao, Bao, & Guo, 2016, p.936)

حيث أن التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال وبالخصوص تلك المتعلقة بنظم التصنيع؛ والتي جاءت نتيجة لعدة تطورات تدريجية Evolutions وليست نتيجة لتغيرات جذرية أو فجائية Revolutions في نظم المعلومات والتقنيات والمفاهيم، أدت الى إدراك الضرورة الملحة لتطوير المحاسبة الإدارية وأساليبها لتواكب هذا التحولات الحاصلة في بيئة الأعمال؛ حيث ساهم هذا الاتجاه في ظهور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تهتم أساساً بجمع المعلومات عن البيئة الخارجية للمنظمة؛ تحديد الموقف الاستراتيجي للمنظمة ومنافستها ومتابع تنفيذ وتقييم الاستراتيجية. (صالح، 2005، ص.28-29)

#### الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

شهد مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية منذ ظهوره اهتماماً واسعاً من قبل الباحثين والأكاديميين في مجال المحاسبة والإدارة، حيث تطرق العديد من الباحثين الى موضوع المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليبها، إلا أنه على رغم من الاهتمام الكبير الذي حظي به هذا الموضوع؛ لا يزال هناك اتفاق محدود حول مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الأدبيات المحاسبية (Cadez & Guilding, 2008, 2012; Cinquini & Tenucci, 2010; Ojra, 2014; Pitcher, 2015; Said et al., 2010)



ومن بين أهم الباحثين المعاصرين في هذا المجال Cadez & Guilding اللذين حاولا تحديد الإطار العام الذي يشمل مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ حيث نص Cadez & Guilding (2008, 2012) على أن للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية بعدين أساسيين، يتمثل البعد الأول في كون المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتكون من مجموعة من الأساليب الإدارية الموجهة استراتيجيا؛ حيث يمكن تمييز أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية من خلال توجهاتها الى البيئة الخارجية (Outward-Looking) وكذا توجهها الى الأجل الطويل والمستقبلي (Forward-Looking)، وهو ما يمثل حسيهما الجانب أو البعد الأول من المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

أما البعد الثاني للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية حسب Cadez & Guilding فيتمثل في مشاركة المحاسبين الإداريين في عمليات الإدارة الاستراتيجية؛ فبالتوازي مع تطوير أساليب المحاسبة الإدارية ذات التوجه الاستراتيجي؛ أصبح من الضروري أن يكون للمحاسبين الإداريين دور أكبر في عمليات الإدارة الاستراتيجية، حيث أن انتقال المحاسبة الإدارية من التركيز على الجوانب التشغيلية الى التوجه الاستراتيجي؛ بالإضافة الى تكاملها مع الوظائف الأخرى أدى الى ظهور وتبلور مفهوم جديد وهو مفهوم المحاسب الاستراتيجي.

وفي نفس الإطار أشار Cinquini & Tenucci (2010) الى أنه على الرغم من كون هذا التوجه الخارجي Outward-Looking للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية متفق عليه؛ إلا أنه يمكن تفسيره بطرق مختلفة؛ حيث يمكن أن يشير هذا التوجه الخارجي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية الى أهمية المعلومات المحاسبية حول كل من المنافسين؛ الموردين والعملاء. (p.231)

أما عبد العظيم (2005) فقد نص على أن هناك ثلاثة اتجاهات رئيسية لتعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الأدبيات المحاسبية، حيث يعتمد الاتجاه الأول تعريفها كمصطلح للإشارة الى إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية؛ وكمترادف لمصطلح المحاسبة من أجل تحقيق وضع استراتيجي؛ حيث يتمثل أهم رواد هذا الاتجاه في (Roslender, 1995, 1996; and Cravens & Guilding, 2000)؛ والذين يعتبرون المحاسبة الإدارية الاستراتيجية امتدادا للتطورات التي شملت محاسبة التكاليف ثم المحاسبة الإدارية، ويرون أن الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية يتمثل في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة، كما يرون أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تركز على النواحي الخارجية والمستقبلية خصوصا المنافسين؛ العملاء والبيئة الخارجية؛ وذلك عكس تركيز الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية على المعلومات الداخلية والتاريخية.

أما الاتجاه الثاني فينص على أن مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يستخدم للتعبير عن محاولة الدمج بين الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية؛ فيما يعرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ ومن أهم رواد هذا الاتجاه (Bhimani & Keshtvarz, 1999; and Guilding et. al., 2000; Lord, 1996)، ويعتبر التعريف الذي

قدمه هذا الاتجاه هو الأكثر انتشارا، إلا أنه ليس هناك اختلاف كبير بين هذا التعريف والتعريف الذي قدمه الاتجاه الأول، وذلك نظرا لكون التطورات التي حدثت في المحاسبة الإدارية كانت ناتجة أساسا عن محاولة ابتكار أساليب محاسبية جديدة؛ والتي تعمل على توفير المعلومات الضرورية لدعم عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمات.

أما الاتجاه الثالث لتعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حسب عبد العظيم (2005) فهو يقوم أساسا على أفكار وكتابات كل من (Simmonds, 1981, 1982 & 1986)؛ و(Bromwich, 1990 & 1988)، حيث يركز هذا الاتجاه على التفاعل بين المحاسبة الإدارية ووظيفة التسويق؛ وكذا الاهتمام بعنصر المنافسة والنواحي الخارجية للمنظمة. (ص.4-5)

حيث تطرق Bromwich الى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أنها نوع من المحاسبة الإدارية التي تتجاوز مجرد جمع البيانات عن المنظمة ومنافسها، بل تعمل على تقييم المزايا التنافسية للمنظمة والقيمة التي تضيفها المنظمة مقارنة بمنافسها، وكذا تقييم الفوائد التي يوفرها المنتج للعملاء مثل الجودة؛ التكلفة المنخفضة والمرونة. (Mohamed, 2010, p.20)

ووفقا لـ Said et al. (2010) فإن Roslender يرى أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي عبارة عن دمج أدبيات إدارة التسويق مع المحاسبة الإدارية (p.13). وهو ما يتفق مع الطرح الذي قدمه Nilsson & Rapp والذين يرون أنه يمكن اعتبار المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كمحاولة لدمج الرؤى من إدارة التسويق والمحاسبة الإدارية ضمن الإدارة استراتيجية. (Fowzia, 2011; p.54)

بينما نص Cinquini & Tenucci (2010) على أن بعض الباحثين أمثال Roslender and Hart يرون أن مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يدور ببساطة حول جعل المحاسبة الإدارية أكثر استراتيجية (p.231). حيث يتفق Li (2018) مع الاتجاه الذي عرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها تتمحور حول جعل المحاسبة الإدارية أكثر استراتيجية، ويشير الى أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تركز على أربعة مجالات رئيسية؛ تتمثل في التركيز على المنافسين؛ التركيز على إدارة التكلفة الإستراتيجية؛ التركيز على التسويق والتركيز على القيمة الإستراتيجية. (p.2-3)

ووفقا لـ Cinquini & Tenucci (2010) فإنه بالإضافة الى التوجه الخارجي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية فإن هناك اعتبارا آخر وهو أن معظم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تقوم على التكلفة (p.231-232). حيث أشار السقا وأمين (د ت) في نفس السياق الى أن هناك من يرى أن مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مرادف لمفهوم إدارة التكلفة الاستراتيجية، إلا أن المفهومين مختلفان حيث تعتبر إدارة التكلفة الاستراتيجية أحد الهياكل ضمن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. (ص.218)

حيث تطرق العديد من المهتمين بمجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الى محاولة صياغة تعريف محدد لهذا المفهوم؛ فمن بين أهم التعاريف الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو التعريف الذي قدمه معهد المحاسبين الإداريين القانونيين Chartered Institute of Management Accountants (2005) والذي عرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها شكل من أشكال المحاسبة الإدارية؛ والذي يقوم بالتركيز على المعلومات المرتبطة بعوامل البيئة الخارجية للمنظمة؛ بالإضافة الى المعلومات الغير المالية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من البيئة الداخلية للمنظمة. (p.54)

وحسب Cescon et al., (2019) فإن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي نظام إداري يعمل على توفير المعلومات التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية. (p.606)

ووفقاً لـ Cadez & Guilding (2012) فإن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي عبارة عن مجموعة فرعية عن المحاسبة الإدارية تم تطويرها مؤخراً؛ حيث تقوم أساساً على دعم القرارات المحاسبية الاستراتيجية وعمليات الإدارة الاستراتيجية.

كما نص Smith (2005) على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تعد جزءاً لا يتجزأ من نظام دعم القرار الذي يوفر المعلومات لصناع القرار، حيث يعتمد صناع القرار على المعلومات والأنظمة المحاسبية لتحقيق أهداف المنظمة، حيث يتطلب اتخاذ القرارات الاستراتيجية على عدة مستويات تتمثل في استراتيجية المنظمة؛ الاستراتيجية التنافسية والإستراتيجية التشغيلية. (p.15)

ووفقاً لـ Dashtbayaz, Mohammadi, & Mohammadi (2014) فإنه يمكن تعريف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أنها تشمل عملية تحديد؛ جمع؛ اختيار وتحليل البيانات لمساعدة فريق الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وتقييم الفعالية التنظيمية. (p.17)

بينما عرف Biden (2019) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أنها تشمل جمع وتحليل المعلومات المالية عن أسواق ومنتجات المنظمة؛ بما في ذلك تكلفة المنافسين وهياكلهم، ومراقبة استراتيجيات المنظمة ومنافسها في تلك الأسواق. (p.01)

ووفقاً لـ Etim et al. (2020) فإن مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يشمل جمع؛ إتاحة وتحليل المعلومات المالية المتعلقة بكل من منتجات المنظمة؛ الأسواق والمنافسين، بالإضافة الى المراقبة المستمرة لاستراتيجيات المنظمة واستراتيجيات المنافسين، حيث تتمثل المجالات الأساسية الثلاثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية في:

- توليد المعلومات التي لها علاقة بالمنافسين؛
- استكشاف استراتيجيات جديدة لتقليل التكلفة؛
- مواءمة نظام المحاسبة المطبق في المنظمة مع موقفها الاستراتيجي. (p.63)

تشير التعاريف السابقة الى وجود اختلاف في وجهات النظر بين الباحثين حول مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ حيث يتضح وجود اتفاق محدود حول بعض الجوانب المرتبطة بهذا المفهوم؛ بينما هناك اختلاف حول العديد من جوانب الأخرى؛ حيث يتفق معظم الباحثين حول كون المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تهدف الى دعم عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمة؛ وخصوصا فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاستراتيجية؛ كما هناك اتفاق واضح حول التوجه الخارجي لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ والذي تساهم من خلاله في توفير المعلومات عن البيئة الخارجية للمنظمة بغرض خدمة أهداف الإدارة الاستراتيجية، إلا أن هذا الاتفاق حول هذه الجوانب يبقى غير كاف لتحديد المفهوم الشامل للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وذلك نظرا لكون بعض الباحثين آخرين يرون بأن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ترتبط بتحقيق جوانب أخرى أهم.

وفي هذا السياق يرى الباحث أن مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يتمحور في الأساس حول إضفاء البعد الاستراتيجي على وظائف المحاسبة الإدارية؛ وذلك بهدف دعم عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمة، حيث يشمل هذا المفهوم تطوير مجموعة من الأساليب والتقنيات الحديثة التي تعرف بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ والتي تتميز بالجمع بين المعلومات ذات الطبيعة المالية وغير المالية وكذا تركيزها على المعلومات التي يتم تجميعها من البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة؛ بالإضافة الى التركيز على المعلومات ذات الطبيعة المستقبلية والتوجه طويل الأجل، حيث يتم استخدام هذه المعلومات لدعم عمليات الإدارة الاستراتيجية وضمان صياغة وتنفيذ الاستراتيجية التنافسية الملائمة؛ من أجل الوصول الى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة تضمن بقاء واستمرارية المنظمة في ظل بيئة الأعمال التنافسية.

### المطلب الثاني: وظائف ودور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

ظهرت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية نتيجة التحولات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال مطلع ثمانينيات القرن الماضي؛ حيث تركز أساسا على أداء مجموعة من الوظائف المهمة في منظمات الأعمال الحديثة؛ وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة للقيام بمختلف العمليات الإدارية، كما أصبح للمحاسب الإداري دور محوري في ظل هذا المفهوم. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى وظائف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في منظمات الأعمال المعاصرة؛ بالإضافة الى التطرق الى الدور الذي أصبح يؤديه المحاسب الإداري في ظل مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

### الفرع الأول: وظائف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

وفقا لـ Cinquini & Tenucci (2010) فإن النمو الذي شهدته أبحاث المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ يعود في الأساس الى ازدياد أهمية المعلومات التي يحتاج إليها المدراء من خارج حدود المنظمة، حيث انطلقا من منظور

الإدارة الاستراتيجية؛ فإن من بين أهم الوظائف الاستراتيجية التي يجب أن تدعمها المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كل من:

- التحليل البيئي؛
  - الاختيار بين البدائل الاستراتيجية؛
  - التخطيط لتنفيذ الاستراتيجية؛
  - تنفيذ الخطة الاستراتيجية ورقابة عمليات الإدارة الاستراتيجية.
- ومن أجل الوصول الى تحقيق هذه الوظائف؛ فإن هذه المعلومات التي يتم توفيرها يجب أن تمتاز بمجموعة من الخصائص تتمثل في:

- أن تكون هذه المعلومات في الغالب غير مالية؛
  - يجب أن تركز هذه المعلومات على المستقبل؛
  - يجب أن تكون هذه المعلومات داخلية وخارجية؛
  - يجب أن تكون هذه المعلومات مبنية على توقعات موثوقة للمستقبل. (p. 230-231)
- حيث تطرق بلعجوز (2012) الى نوع ونمط المعلومات الواجب توفيرها من قبل المحاسبة الإدارية؛ وكذا مصادر هذه المعلومات؛ وذلك من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 1-02: المعلومات الواجب توفيرها من قبل المحاسبة الإدارية

خارجية		داخلية		نوع المعلومات
مستقبلية	تاريخية	مستقبلية	تاريخية	
تنبؤات السوق	نتائج المنافسين	موازنات وتنبؤات	المحاسبة الإدارية	مالية
بحوث السوق	الحصة في السوق	تخطيط الطاقة	الأداء التشغيلي	غير مالية

المصدر: (بلعجوز، 2012، ص176)

حيث يرى Said et al. (2010) أن استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تركز على المعلومات الخارجية؛ المستقبلية وغير المالية كالمعلومات المتعلقة ببرامج تحسين الجودة؛ الإنتاجية ورضا العملاء؛ من المتوقع أن يؤدي إلى تحفيز أفراد المنظمة نحو التصرف بشكل استراتيجي أكثر وكذا تنفيذ الاستراتيجية المختارة التي تتناسب مع ثقافة التعلم. (p.24)

كما نص Aykan & Aksoylu (2013) على أنه من أجل تحقيق المنظمات لميزة تنافسية مستدامة يجب أن تقوم بتطوير وتحديث أساليبها الإدارية؛ وذلك من خلال التوجه نحو تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية واستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية؛ وذلك من أجل توفير المعلومات الضرورية لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والأنشطة الرقابية في المنظمة، حيث تؤدي المحاسبة الإدارية الاستراتيجية العديد من

المهام والتي من بينها جمع المعلومات عن المنافسين؛ جمع المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية وتخفيض التكاليف بناء على القرارات الاستراتيجية. (p.30-31)

كما نص Ojra (2014) على أنه وفقاً لمنطق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، فإن المنظمة من أجل ضمان استمراريته يجب أن تعمل على تقديم أمثل طريقة The Cheapest Way للمستهلكين للحصول على حزمة السمات المرغوبة، حيث يجب على هذه المنظمة العمل على مواءمة Align أنشطة المحاسبة الإدارية الخاصة بها نحو تحقيق هذا الهدف. (p.34)

ووفقاً لـ Cinquini & Tenucci (2010) فقد طور Simmonds (1981, 1982, 1986) إطاراً مفاهيمياً يعتمد على أهمية المعلومات المتعلقة بالمنافسين (المتعلقة بالتكلفة؛ الأسعار؛ الحصة السوقية... الخ) في تطوير ورقابة استراتيجية الأعمال؛ حيث أدرك العديد من الباحثين الآخرين في وقت لاحق الدور الذي تلعبه المعلومات المتعلقة بالمنافسين في تحقيق الميزة التنافسية. (p.231)

وفي نفس السياق نص MOHAMED (2010) على أن الغرض الأساسي للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية يتمثل في توفير المعلومات المحاسبية الضرورية لصياغة وتنفيذ الإستراتيجية؛ من أجل تحقيق المنظمة للميزة التنافسية وبالتالي الوصول الى تحسين الربحية والأداء. (p.22)

حيث يتيح استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للمنظمة تطوير استراتيجيات عمل جديدة وتحديد أهدافها التنظيمية بوضوح، ففي الغالب يرتبط ضعف الأداء التنظيمي بضعف نظام المعلومات الذي يتجاهل العديد من المعلومات الحيوية والمهمة؛ إلا أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتجاوز هذه الحالة؛ وذلك نظراً لكونها تركز على توفير المعلومات بصفة أكثر شمولية والتي تمكن المدراء من اتخاذ قرارات أكثر ملاءمة. (Said et al., 2010, p.12).

فوفقاً لـ Aykan & Aksoylu (2013) تهدف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الأساس الى استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات الضرورية لدعم المدراء في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والأنشطة الرقابية (p.30). حيث يتم استخدام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لإدارة الاستراتيجيات وتحقيق الميزة التنافسية؛ فهي تعمل على ضمان تحقيق الميزة تنافسية من خلال التركيز على التكاليف و/أو التركيز على تمايز المنتجات؛ ومن أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تم تطويرها في هذا المجال: الإدارة القائمة على النشاط؛ التكلفة المستهدفة؛ تحليل سلسلة القيمة وبطاقة الأداء المتوازن... الخ. (MOHAMED, 2010, p.03)

يتضح من خلال الطرح السابق أن الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتمثل في ضمان الوصول الى تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة؛ وذلك من خلال توفير المعلومات الضرورية والملائمة لدعم عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمة؛ من أجل صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية التي تعمل على تحقيق هذه الميزة التنافسية؛ والتي تعتبر بدورها وسيلة للوصول الى تحسين أداء المنظمة مقارنة بمنافسيها

وضمان بقائها واستمراريتها في بيئة الأعمال التنافسية، فكما تمت الإشارة سابقا فإن الهدف الأساسي للإدارة الاستراتيجية يتمثل في تحقيق الميزة التنافسية؛ حيث تعتبر الاستراتيجية التنافسية هي المنهج أو الطريق الذي يتم تحديده للوصول الى تحقيق هذه الميزة التنافسية؛ بينما تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بمثابة الأداة أو الوسيلة التي يتم توظيفها واستخدامها لتحقيق هذا الغرض.

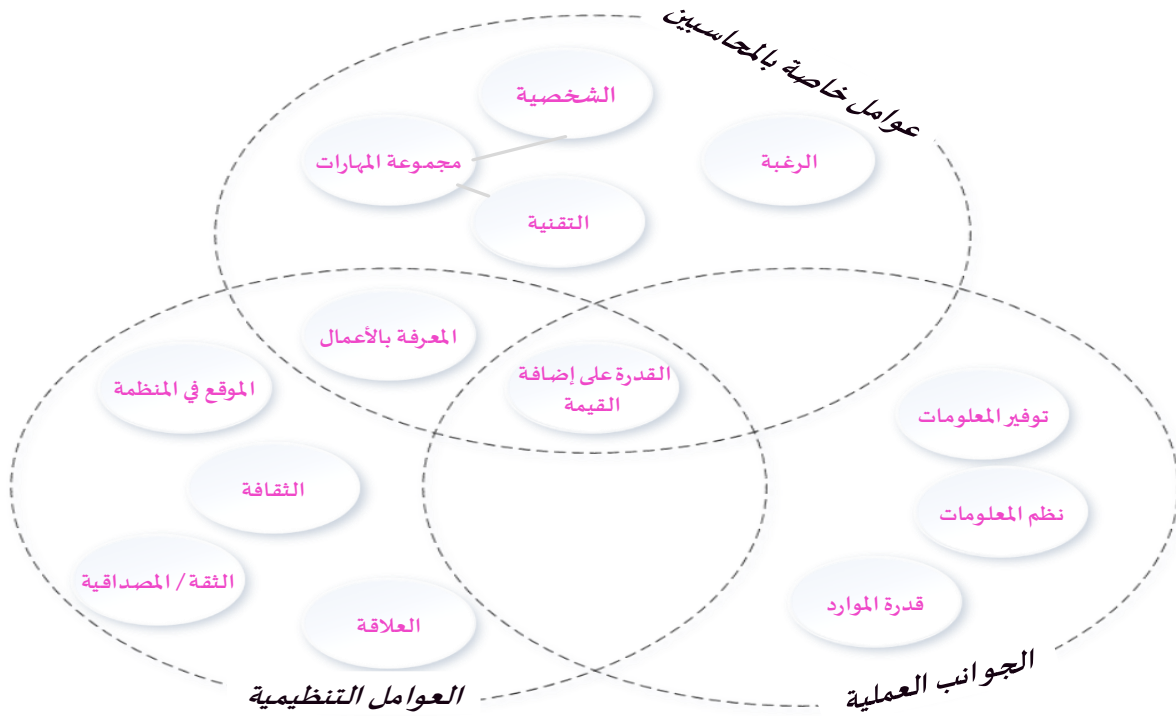
### الفرع الثاني: دور المحاسب الإداري في ظل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

وفقا للعديد من الأدبيات السابقة فإن ظهور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كان نتيجة التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال خلال العقود الأخيرة، حيث في ظل هذه التطورات التي شهدتها نظم المحاسبة الإدارية، أصبح ينظر الى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من جانبين مختلفين؛ يتمثل الجانب الأول في الأساليب المحاسبية الحديثة التي تم تطويرها، أما الجانب الثاني فيتعلق بالدور الجديد للمحاسبين الإداريين في استخدام هذه الأساليب والتقنيات الحديثة، حيث بناء على الطرح الذي قدمه Cadez & Guilding (2008) فإن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تقوم على بعدين أساسيين؛ يتمثل البعد الأول في تطوير الأساليب والتقنيات المحاسبية ذات التوجه الاستراتيجي، أما البعد الثاني فيتمثل في مشاركة المحاسبين الإداريين في عمليات صنع القرار الإستراتيجي.

حيث نص Setiawan (2020) على أنه نظرا لكون المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تضم مجموعة من التقنيات والأساليب المتطورة؛ فإن الموارد البشرية للمنظمة يجب أن تكون قادرة على استخدام هذه الأساليب والاستفادة من الميزات التي توفرها لخدمة أهداف المنظمة؛ ولهذا فإنه من المهم توفر المتطلبات والمؤهلات الضرورية لدى المحاسبين الإداريين؛ لضمان قدرتهم على توظيف واستخدام هذه الأدوات المحاسبية المتطورة. (p.38)

حيث في تقرير لدراسة تم إجراؤها من قبل Pitcher (2015) وتم رعايتها ونشرها من قبل معهد المحاسبين الإداريين القانونيين CIMA-Sponsored Study سنة 2015 بعنوان: "المحاسبة الإدارية لدعم عمليات الإدارة الإستراتيجية Management Accounting In Support of the Strategic Management Process" شملت هذه الدراسة مقابلة مع 14 متخصص مالي في مجال الأعمال، حيث تم التطرق الى مجموعة من الجوانب المهمة حول موضوع المحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية؛ والتي من أهمها العوامل المؤثرة على مشاركة المحاسبين في عمليات الإدارة الاستراتيجية، حيث تم التوصل من خلال هذه الدراسة الى أن هذه العوامل تتمثل في ثلاثة مجموعات رئيسية؛ حيث تتمثل المجموعة الأولى في العوامل التنظيمية؛ أما المجموعة الثانية فتتعلق بالعوامل الخاصة بالمحاسبين والمجموعة الثالثة تضم العوامل العملية، حيث يتضح من خلال الشكل رقم 1-09 هذه المجموعات وأهم العوامل التي تضمها كل مجموعة.

الشكل رقم 1-09: العوامل المؤثرة على مشاركة المحاسبين في عمليات الإدارة الاستراتيجية



المصدر: (Pitcher, 2015, p.06)

فوفقا لـ Pitcher (2015) ترتبط مشاركة المحاسبين في عمليات الإدارة الاستراتيجية أساسا بالعوامل

الموضحة في الشكل رقم 1-09، حيث:

العوامل التنظيمية: ترتبط التأثيرات التنظيمية بكل من المستوى أو الموقع الذي يعمل به المحاسب في المنظمة؛ بالإضافة الى ثقافة المنظمة والعلاقة بين المدير التنفيذي والمحاسب؛ وأهم جانب لهذه العلاقة يتمثل في عنصر الثقة والمصداقية، حيث يحتاج المدير التنفيذي ومجلس الإدارة إلى الوثوق في الأحكام والإرشادات التي يقدمها المحاسبون قبل السماح لهم بالمشاركة الكاملة في عمليات الإدارة الاستراتيجية.

العوامل الخاصة بالمحاسبين: تتمثل العوامل المرتبطة بالمحاسبين في كل من المهارات والقدرات التقنية والشخصية للمحاسبين؛ بالإضافة الى الجانب الأهم والمتمثل في توفر عنصر الرغبة من قبل المحاسبين في المشاركة في عمليات الإدارة الاستراتيجية؛ وكذا الاهتمام بالمساهمة في تطوير الاستراتيجية.

الجوانب العملية: تتمثل المجموعة الثالثة في الجوانب العملية التي تساهم في توفير القدرة على أداء الدور؛ حيث يُمثل توفير المعلومات أحد أهم الأدوار التي يساهم المحاسبون من خلالها في تقديم الدعم للمديرين، وذلك من خلال وجود نظم المعلومات المناسبة التي تساهم في توفير هذه المعلومات؛ بالإضافة الى توفير الموارد الأخرى الضرورية.



حيث وفقا ل Pitcher (2015) فإن التأثيرات المختلفة لعوامل هذه المجموعات الثلاثة والتقاطع فيما بينها يؤدي الى القدرة على إضافة القيمة في المنظمة، بينما تتشكل المعرفة بالأعمال Business Knowledge من خلال التقاطع بين العوامل المرتبطة بالمحاسبين والعوامل التنظيمية.

ووفقا ل Ahmad (2012) فإن العديد من الباحثين قد نصوا على أن المحاسبة الإدارية يجب أن تنتقل إلى دور أوسع في المساهمة في العمليات الإدارية، حيث نص Kaplan<sup>1</sup> في هذا الإطار على أن الدور الذي يقوم به المحاسبين الإداريين في منظمات الأعمال يجب أن يصبح أكثر تطورا؛ حيث أكد على أن:

- المحاسبين الإداريين يجب أن يصبحوا جزءًا من الفريق الذي يضيف القيمة في المنظمة؛
- يجب أن يشارك المحاسبين الإداريين في صياغة وتنفيذ الاستراتيجية؛
- يجب أن يساهم المحاسبين الإداريين في ترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى تدابير وأنشطة تشغيلية وإدارية؛
- يجب أن يتحول دور المحاسبين الإداريين من مجرد القيام بالوظائف التقليدية؛ الى المشاركة في تصميم نظم المعلومات الإدارية الهامة في المنظمة. (p.96)

حيث أصبح الدور الأساسي للمحاسب الإداري يتمثل في توفير المعلومات والبيانات اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛ ففي ظل مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لم يعد دور المحاسب الإداري ينحصر فقط في توفير المعلومات، بل أصبح المحاسب الإداري عنصر رئيسي ومؤثر في عمليات الإدارة الاستراتيجية، حيث أصبح دور المحاسب الإداري الاستراتيجي يتمثل أساسا في تهيئة المعلومات؛ انطلاقا من تحديد وتوصيف المشكلات وصولا الى تحليل هياكل القرارات التي تعتمد على المعلومات الملائمة لاتخاذها، وبالتالي يتم التركيز على الموقف التنافسي للمنظمة كمحدد أساسي للنتائج المتوقع تحقيقها. (السقا و أمين، د.ت، ص218)

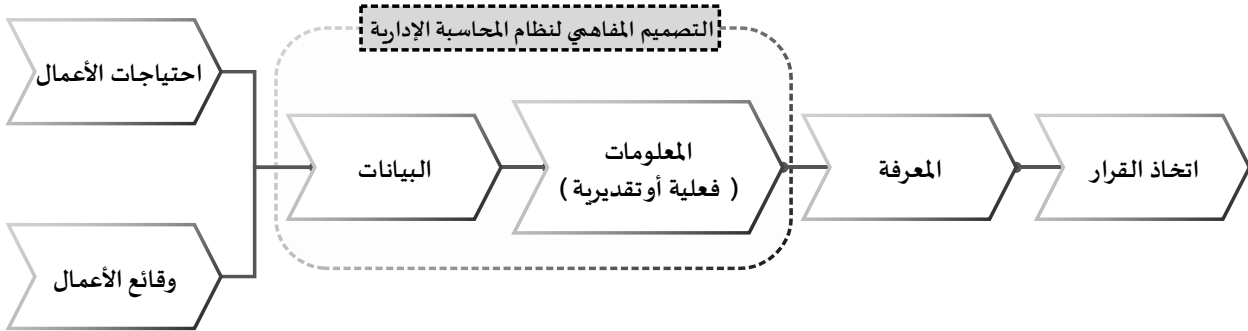
حيث يتفق هذا الطرح مع رأي Cadez & Guilding (2008) واللذين نصا في هذا السياق على أن محاسبي الإدارة الإستراتيجية لم يعدوا مجرد موفري معلومات، بل يمكنهم المشاركة كعنصر مؤثر وأساسي في فريق صنع القرار الاستراتيجي. (p.854)

ووفقا لمعهد المحاسبة الإدارية IMA (2008) فإن العديد من التعريفات والأوصاف التي يتم استخدامها للتعبير عن دور المحاسب الإداري؛ لا تعكس انتقال هذا الدور إلى كونه أصبح يمثل شريك أعمال استراتيجي، حيث لاتزال العديد من التعريفات تصف دور المحاسب الإداري على أنه مُزود أو مُوفر للمعلومات، وهو الشخص الذي يقوم بتجميع؛ تلخيص؛ تحليل وتوفير المعلومات لصناع القرار في الإدارة. إلا أنه تجدر الإشارة الى أن هذا الدور قد تم الاستحواذ عليه من قبل التكنولوجيا الحديثة بشكل أكبر؛ وذلك في إطار ما يعرف

<sup>1</sup> Kaplan, R.S. (1995). New roles for management accountants. Journal of Cost Management, Fall, pp.13.

بأنظمة تخطيط موارد المؤسسات ERP عالية التكامل، حيث تحول التأثير الأساسي للمحاسبين الإداريين على سلسلة قيمة المعلومات إلى التصميم المفاهيمي لنظام المحاسبة الإدارية والمتضمن في الهيكل التكنولوجي للمنظمة (p.01)، حيث يمكن توضيح هذا الدور في سياق سلسلة قيمة معلومات المنظمة، في الشكل الموالي:

الشكل رقم 10-1: سلسلة القيمة للمعلومات



المصدر: (IMA, 2008, p.02)

كما نص IMA (2008) أيضا على أنه غالبًا ما يتم وصف وتفسير الدور التقليدي للمحاسبين الإداريين كموفري للمعلومات؛ على أنه يتمحور حول الطرف الأدنى من سلسلة القيمة، إلا أن نتائج الأبحاث المستشهد بها والانتقال إلى دور الشراكة الإستراتيجية يشير إلى أن دور المحاسب الإداري يجب أن يكون أكثر انتشارا على طول سلسلة القيمة، حيث يجب أن يشمل هذا الدور أعلى مستوى من خلال المشاركة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية الرئيسية كجزء من فريق صنع القرار الإداري، ولهذا فقد تحول دور المحاسبين الإداريين فيما يتعلق بسلسلة قيمة المعلومات من ناحيتين أساسيتين، تتمثل الناحية الأولى في أن المحاسبين الإداريين يعملون على توفير الإطار المفاهيمي لتحويل البيانات إلى معلومات؛ أما الناحية الثانية فتتمثل في أداء المحاسبين الإداريين لدور الشريك الاستراتيجي على طول سلسلة قيمة المعلومات بأكملها. (p.02)

ووفقا لـ Ahmad (2012) فإنه من المتوقع أن تستمر المحاسبة الإدارية في التكيف مستقبلا؛ من خلال توظيف المزيد من التقنيات المتطورة من أجل مواكبة التغيرات السريعة في البيئة التنافسية، وعلى المحاسبين الإداريين أن يستجيبوا للمتطلبات المتعلقة بالمساهمة بشكل مباشر في عمليات اتخاذ القرار كشريك أعمال يضيف القيمة، وبالتالي من أجل أداء هذا الدور الجديد يحتاج المحاسب الإداري إلى قاعدة معرفية أكثر تطوراً تشمل العديد من المجالات كتقنيات الإنتاج والعمليات؛ الأنظمة؛ التسويق والإدارة الإستراتيجية. (P.43)

يتضح من خلال ما سبق أن الدور المنوط بالمحاسب الإداري أصبح أكثر تطورا في ظل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ حيث لم يعد يرتبط فقط بتوفير المعلومات الضرورية للأغراض الإدارية، بل أصبح المحاسب الإداري شريك مهم في صنع القرار الاستراتيجي؛ حيث أصبح عنصرا مؤثرا في عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمة، ويرتبط أداء المحاسب الإداري لهذا الدور بمجموعة من العوامل؛ يتمثل أهمها في امتلاك المحاسبين

الإداريين للمهارات والقدرات التي تمكنهم من أن يصبحوا شريك أعمال يساهم في صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات؛ وكذا المساهمة في إنشاء وإضافة القيمة في المنظمة.

### المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

تمثل أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية البعد الأول لمفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ حيث أصبحت تعتبر أحد أهم الأساليب الإدارية التي تُستخدم من طرف منظمات الأعمال المعاصرة لتحقيق أهدافها في بيئة الأعمال الحالية، حيث تمتاز هذه الأساليب عن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية بمجموعة من الخصائص؛ والتي تساهم من خلالها في تحقيق مجموعة من الوظائف في بيئة الأعمال الحديثة. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى خصائص ومميزات أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ بالإضافة الى التطرق الى أهم هذه الأساليب التي عرفت انتشارا واسعا في الأدبيات السابقة.

#### الفرع الأول: مميزات وخصائص أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

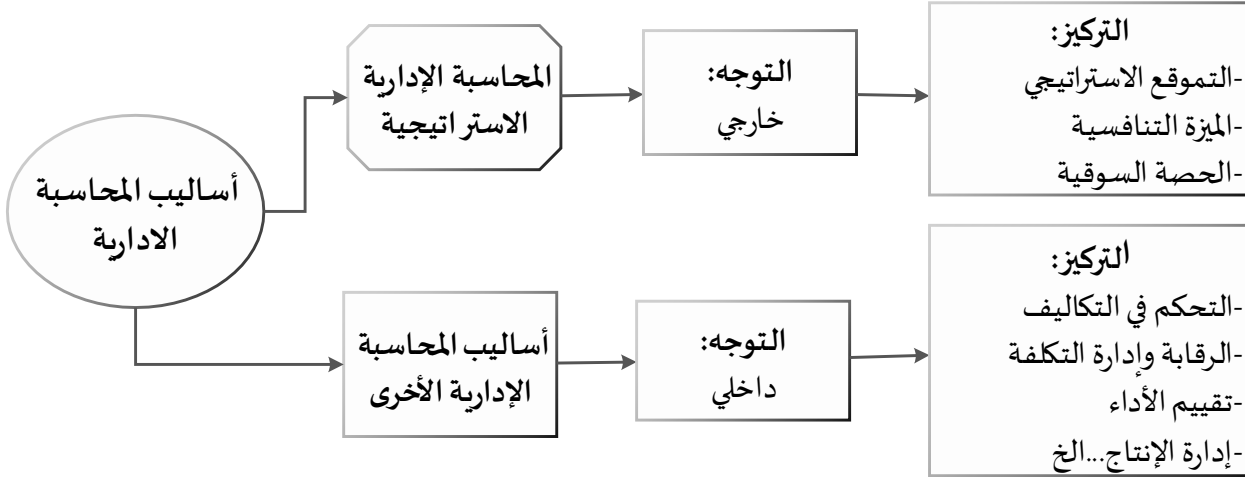
وفقا لـ Abdel-Al & McLellan (2013) فقد تم تطوير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من قبل الباحثين والممارسين في مجال المحاسبة الإدارية على مدار العقود القليلة الماضية؛ حيث تمتاز هذه الأساليب بكونها ذات توجه استراتيجي، وذلك عكس أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تركز على الجوانب التشغيلية والأداء قصير الأجل؛ بالإضافة الى تركيزها على المعلومات الداخلية. حيث تمتاز أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بتركيزها على الأداء طويل الأجل وتوجهها نحو المعلومات المستقبلية والخارجية. (p.14)

كما نص Cadez & Guilding (2008) على أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تشمل تقنيات ذات طبيعة خارجية و/أو طويلة الأجل (تطلعية) (Outward-Looking) and/or Long-Term (Forward-Looking)، حيث أن تَوَجُّه أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ يختلف نسبياً عن تَوَجُّه معظم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛ والتي تمتاز بالتوجه نحو البيئة الداخلية قصيرة المدى وتركيزها على الجوانب التاريخية، ولهذا فإن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تركز على توفير نمط من المعلومات؛ يختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية. (p.841)

كما نص Thapayom (2019) في هذا السياق على أن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تساهم في جمع؛ معالجة؛ تحليل وتوفير المعلومات الاستراتيجية الضرورية لكل من الإدارة الاستراتيجية؛ إدارة التسويق والوظائف الإستراتيجية والإدارية الأخرى، فعلى عكس أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تهتم بالمعلومات التاريخية والداخلية، فإن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تهتم بتوفير المعلومات عن البيئة الخارجية ذات الطابع المستقبلي أو التطلعي Forward-Looking، كما تمتاز أيضا بكونها أساليب متعددة الأبعاد تدمج بين

كل من مقاييس الأداء المالية وغير المالية (pp.53-54). حيث يتضح من خلال الشكل رقم 1-11 أهم الاختلافات والفروقات الموجودة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليب المحاسبة الإدارية الأخرى.

الشكل رقم 1-11: الفرق بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليب المحاسبة الإدارية الأخرى



المصدر: (Obob & Ajibolade, 2017; p.123)

حيث وفقا لـ Cescon et al. (2019) فإن تركيز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يشمل على الأقل أربعة أبعاد أساسية؛ حيث يتمثل البعد الأول في التركيز على المعلومات حول المنافسين؛ أما البعد الثاني فيتمثل في التركيز على التموقع الاستراتيجي للمنظمة؛ أما البعد الثالث فيقوم على استخدام منظور سلسلة القيمة، والبعد الرابع يركز على المعلومات المتعلقة بالمنتجات والأسواق التي تنشط بها المنظمة.

كما نص أيضا Thapayom (2019) على أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تركز على السوق والمعلومات الخارجية أكثر من تركيزها على المعلومات الداخلية والتاريخية؛ حيث تتجه نحو المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية كالموقع السوقي؛ الموردين؛ الزبائن والمنافسين، وذلك بهدف المساهمة في بناء قيمة استراتيجية للمنظمة؛ من خلال التوجيه والرقابة على العمليات التشغيلية وتقييم الأداء على جميع المستويات؛ بالإضافة إلى تقييم الوضع التنافسي للمنظمة. (pp.52-53)

حيث وفقا لـ Sumkaew & Intanon (2020) فإن تركيز أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على عمليات الإدارة الإستراتيجية؛ يساهم في توجيه المنظمات نحو إضافة قيمة مبتكرة لمنتجاتها أو خدماتها من أجل إرضاء العملاء في ظل بيئة الأعمال الحالية. (p.40)

يتضح من خلال ما سبق وجود اختلاف جوهري بين كل من مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية التقليدية؛ حيث يتمثل هذا الاختلاف أساسا في الاختلاف في التوجه بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛ كما تجدر الإشارة أيضا إلى أن المحاسبة المالية تعتبر أيضا من أهم المفاهيم المرتبطة بالأنظمة الإدارية في منظمات الأعمال؛ والتي لها علاقة مباشرة بأنظمة المحاسبة

الإدارية وأساليبها؛ حيث يوضح الجدول رقم 03-1 الفروقات الجوهرية بين كل من المحاسبة المالية؛ المحاسبة الإدارية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

الجدول رقم 03-1: الفروق الجوهرية بين المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية التقليدية والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	المحاسبة الإدارية التقليدية	المحاسبة المالية	
اتخاذ القرار الاستراتيجي	اتخاذ القرار	الإبلاغ المالي	الغرض أساسي
الإدارة العليا -داخلي-	الإدارة الوسطى -داخلي-	المستخدمون الخارجيون	المستخدمون الأساسيون
توجه مستقبلي بعيد المدى	توجه مستقبلي قصير المدى	توجه تاريخي	التركيز
غير محددة	غير محددة	مُحددة بالتشريع أو المبادئ المقبولة عمومًا	القواعد
الحالية إلى آفاق الزمنية البعيدة المدى	الحالية إلى الآفاق الزمنية القصيرة / المتوسطة	تقارير تاريخية؛ شهرية أو ربع سنوية	الفترة الزمنية

المصدر: (Candiotta & Gandini, 2013, p.189)

ووفقا لـ Sumkaew & Intanon (2020) فإن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المبتكرة كتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ يعد بديلاً مهماً للمديرين التنفيذيين لاكتساب المزايا التنافسية؛ من خلال تحسين رضا العملاء؛ تطوير تحليل سلسلة القيمة؛ تصنيع المنتجات بتكلفة أقل من المنافسين وتشجيع التحسين المستمر في المنظمات. (2020, p.41).

كما نص Thapayom (2019) على أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أصبحت في الوقت الحاضر تمثل أحد المفاتيح الأساسية لعملية اتخاذ القرار في بيئة الأعمال المعاصرة، وذلك من خلال الدور الاستراتيجي الذي تلعبه في توفير المعلومات المهمة والمفيدة للإدارة العليا من أجل التعامل مع بيئة الأعمال الديناميكية؛ وضمان سير الأعمال بكفاءة وفعالية، بالإضافة إلى فعالية أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية؛ من أجل الوصول إلى تحقيق المزايا التنافسية وتحسين الأداء. (p.52)

وفي نفس السياق نص Ojra (2014) على أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية شهدت اهتماماً متزايداً خلال السنوات الأخيرة؛ إلا أنه على الرغم من هذا الاهتمام لا يزال هناك عدم اتفاق بين الباحثين حول هذا المفهوم، مما يظهر الحاجة إلى ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث لتسليط الضوء أكثر على موضوع تبني تقنيات المحاسبة الإدارية الموجهة استراتيجياً ومشاركة المحاسبين في عمليات الإدارة الإستراتيجية؛ كما يمكن أن

تساهم هذه الأبحاث أيضا في توضيح كيفية ملائمة دور المحاسبين الإداريين مع عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمات. (p.34)

### الفرع الثاني: أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

تضم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية العديد من الأساليب والتقنيات الحديثة والمتطورة، حيث تم تحديد ستة عشر أسلوب للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية من قبل Cadez & Guilding (2008) وذلك بناء على المعايير التي حددها سابقا؛ كما قاما أيضا بتصنيف هذه الأساليب الى خمسة فئات رئيسية تتمثل في كل من: التكلفة؛ التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛ اتخاذ القرار؛ المحاسبة عن المنافسين والمحاسبة عن الزبائن. وتطرق أيضا العديد من الباحثين الآخرين الى تحديد العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الأخرى، ونظرا لتعدد واختلاف هذه الأساليب؛ سيتم التركيز في هذه الدراسة على أهم هذه الأساليب وأكثرها انتشارا في الأدبيات السابقة.

### أولا: أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing

تم التطرق الى أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل العديد من الأدبيات السابقة (Abdel-Al & McLellan, 2013; Baines & Langfield-Smith, 2003; Boukr, 2015; Cescon et al., 2019; Cinquini & Tenucci, 2010; Lay & Jusoh, 2012; Ojra, 2014; Pham et al., 2020; Tuan Mat & Smith, 2014) وذلك باعتباره أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

حيث عرّف أسلوب التكلفة المستهدفة انتشارا واستخداما واسعين في بيئة الأعمال المعاصرة؛ كما شهد أيضا اهتماما كبيرا من قبل الباحثين والأكاديميين الذين حاولوا تحديد مفهوم وأسس هذا الأسلوب، ومن بين أهم هؤلاء الباحثين Cooper & Slagmulder (1997) الذين عرفوا التكلفة المستهدفة على أنها منهج منظم لتحديد تكلفة دورة الحياة Life-Cycle Cost التي يجب عندها إنتاج المنتج المقترح؛ بوظائف وجودة محددة لتوليد المستوى المطلوب من الربحية على مدار دورة حياته؛ وذلك عند بيعه بسعر البيع المتوقع. (p.72)

كما قدم Clifton, Bird, Albano, & Townsend (2004) تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة على أنها عملية منضبطة Disciplined Process لتحديد التكلفة الإجمالية وتحقيقها؛ حيث يجب أن يتم إنتاج منتج مقترح بوظائف محددة؛ لتوليد الربحية المرغوبة بسعر البيع المتوقع في المستقبل. (p.01)

حيث وفقا لـ Smith (2005) تقوم التكلفة المستهدفة على فكرة بسيطة تؤدي الى إمكانيات قوية لتخفيض التكاليف، حيث بدأ استخدام هذا الأسلوب من قبل الشركات اليابانية ثم انتقل إلى شركات التصنيع في كل من أوروبا؛ الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا، ويتمثل الهدف الأساسي لهذا الأسلوب أو الأداة في خفض التكلفة، حيث يتم نقل عملية التركيز على تخفيض التكاليف من مرحلة الإنتاج إلى مرحلتها تخطيط وتصميم المنتج،

ويكون الهدف النهائي هو التحديد التام لتكاليف المنتج في مراحل التخطيط الأولية؛ ثم العمل على تخفيضها والتحكم فيها لا سيما من خلال التحكم في مواصفات تصميم المنتج، حيث تعمل التكلفة المستهدفة على تحويل التركيز إلى تحديد مستوى مقبول من التكاليف، وذلك بما يتوافق مع الأرباح المرغوبة التي تهدف المنظمة إلى تحقيقها وكذا توقعات العملاء حول الأسعار (p.130)، حيث يتم تحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

حيث نص Clifton et al. (2004) على أنه عند تحديد التكاليف المستهدفة؛ من المهم أن يتم البدء بتحديد سعر البيع أولاً؛ وذلك من خلال معرفة ما الذي يرغب العملاء في دفعه مقابل المنتج وخصائصه المختلفة؛ حيث بعد تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المطلوب تحقيقه من طرف المنظمة يمكن تحديد التكلفة المستهدفة؛ وما تجدر الإشارة إليه في هذا الأسلوب أن التكلفة تصبح عبارة عن متغير تابع، وكل من السعر والهوامش المرغوب متغيرين مستقلين (P.05). والشكل رقم 1-12 يوضح خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة خلال مراحل تصنيع المنتج.

الشكل رقم 1-12: خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة



المصدر: (IMA, 1998, p.03)

حيث يجعل أسلوب التكلفة المستهدفة من التكلفة مُدخلًا Input في مرحلة التصميم وليست نتيجة لها؛ فمن خلال تقدير سعر البيع المستهدف للمنتج وطرح هامش الربح المطلوب؛ يمكن تحديد التكلفة التي يجب أن يتم تصنيع المنتج عندها، ويتمثل الشرط الأساسي الذي يجب مراعاته عند تطبيق هذا الأسلوب؛ في تصميم المنتج بحيث يحقق رضا العملاء ويمكن تصنيعه بالتكلفة المستهدفة. (Cooper & Slagmulder, 1997, p.72)

حيث يؤدي استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تغيير طريقة تفكير المصيرين حول العلاقة بين كل من التكلفة؛ سعر البيع والربحية، فوفقاً لطريقة التفكير التقليدية يتم العمل على تطوير المنتج أولاً ثم تحديد تكلفة إنتاجه؛ ليتم بعد ذلك تحديد سعر بيعه؛ مما قد يؤدي إلى تحقيقه لأرباح أو خسائر، بينما تقوم طريقة

التكلفة المستهدفة على تطوير المنتج وتحديد سعر بيعه والربح المرغوب؛ ثم بعد ذلك يتم تحديد أو اشتقاق التكاليف التي يمكن إنتاج المنتج عندها؛ مما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع وتكون تابعة لها؛ بدلا من الحالة العكسية وهي ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، ولهذا فإن كل التكاليف يجب أن تكون مبررة؛ مما يؤدي إلى حذف (استبعاد) التكاليف غير الضرورية؛ وذلك مع ضرورة مراعاة الشرط الأساسي المتمثل في عدم التأثير على جودة المنتج. (عطوي, 2017، ص.118)

فوفقا لـ Sharafoddin (2016) تعتبر التكلفة المستهدفة واحدة من أكثر الطرق فعالية في إدارة التكلفة؛ حيث تعتبر أداة إدارية مفيدة وفعالة وذات نهج شامل لإدارة التكاليف؛ حيث تعمل على تخفيض التكلفة الأولية للمنتجات في المراحل الأولى من تخطيط المنتج وتصميمه؛ مما يساهم في تحقيق الأرباح على المدى طويل. (p.123) كما نص طالب (2019) على أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحقيق العديد من المزايا للمنظمات؛ حيث يساعد في إجراء التحسينات الداخلية والتنبؤ بتكاليف الإنتاج؛ كما يساهم أيضا في تحقيق المنظمة لهدف الربحية وتقديم منتجات ذات أسعار مرغوبة من قبل العملاء في نفس الوقت، حيث لا يهدف هذا الأسلوب الى مجرد الرقابة على التكاليف؛ بل يهدف أساسا الى تخفيض والتحكم في هذه التكاليف؛ حيث يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في نفس الوقت. (ص.53)

ووفقا لمعهد المحاسبة الإدارية IMA (1998) فإن المنظمات التي تعمل على تطبيق وإتقان أسلوب التكلفة المستهدفة ستستطيع البقاء في صدارة المنافسة؛ وذلك نظرا لقدرتها على الحفاظ على مكانتها ضمن المنافسين المؤثرين في السوق، حيث يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة مفتاح استباقي لبناء الميزة تنافسية. (P.01) ووفقا لـ Guilding, Cravens, & Tayles (2000) فإنه يتم تصنيف أسلوب التكلفة المستهدفة على أنها أحد أساليب المحاسبة الإدارية إستراتيجية؛ وذلك نظرا لكونها تعتبر فلسفة ذات طبيعة تطلعية Forward-Looking لتقدير التكاليف؛ حيث تتوافق أهداف هذا الأسلوب بشكل كبير مع السعي للحصول على ميزة تنافسية، كما يتضح أيضا التركيز الخارجي The External Focus الذي تقوم عليه التكلفة المستهدفة؛ وذلك نظرا لكونها تقوم على التكلفة التي يتم تحديدها من خلال السوق Market-Led Costing؛ بدلاً من التسعير القائم على التكلفة Cost-Led Pricing. (p.120)

### ثانياً: أسلوب المقارنة المرجعية Benchmarking

تم التطرق الى أسلوب المقارنة المرجعية من قبل العديد من الأدبيات السابقة (Abdel-Al & McLellan, 2013; Abdel-Maksoud, Abdallah, & Youssef, 2012; Ayadi & Affes, 2014; Baines & Langfield-Smith, 2003; Boukr, 2015; Cinquini & Tenucci, 2010; Lay & Jusoh, 2012; Ojra, 2014; Pavlatos & Kostakis, 2018; Pollanen & Abdel-Maksoud, 2010; Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018; Simm, 2010;



(Tuan Mat & Smith, 2014; Turner, Way, Hodari, & Witteman, 2017)؛ وذلك باعتباره أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

يعتبر أسلوب المقارنة المرجعية أو المقارنة المعيارية أحد أهم الأساليب الإدارية التي تم تطويرها في بيئة الأعمال الحديثة، حيث شهد اهتماما كبيرا من طرف المهنيين والباحثين على حد سواء، وفي هذا السياق نص Anand & Kodali (2008) على أن هناك اختلاف بين الباحثين بخصوص التعاريف التي تم تقديمها لأسلوب المقارنة المرجعية، إلا أن هذا الأسلوب يشمل في الأساس عدة جوانب رئيسية؛ تتمثل في كل من القياس؛ المقارنة؛ تحديد أفضل الممارسات؛ التنفيذ والتحسين. كما نص أيضا على أن من بين التعريفات الأكثر شيوعًا لهذا الأسلوب؛ هو التعريف الذي ينص على أن المقارنة المرجعية تتمثل في البحث عن أفضل الممارسات في الصناعة؛ والتي يؤدي تطبيقها إلى تحقيق أداء استثنائي للمنظمة. (p.258)

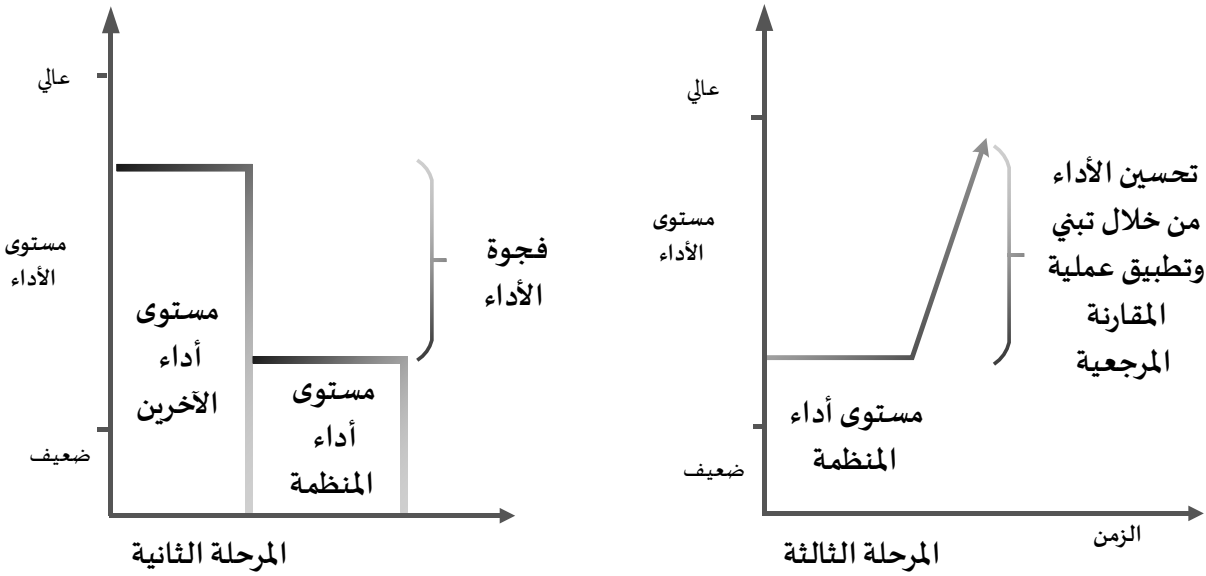
ووفقا لـ Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour (2018) فإن المقارنة المرجعية تُعرف بأنها عملية مستمرة لمقارنة مستويات الأداء لتصنيع المنتج أو الخدمة أو الأنشطة التشغيلية للمنظمة؛ وذلك مقارنة بأفضل الوحدات في مستوى الأداء الذي يمكن الوصول إليه؛ سواء داخل الوحدات المنافسة أو وحدات المنظمة التي تؤدي وظائف وعمليات مماثلة. حيث تُشير العديد من الدراسات الى المقارنة المرجعية على أنها أسلوب منهجي لتحسين الجودة، كما تعكس تقنية المقارنة المرجعية عملية تحسين الأداء من خلال تحديد؛ فهم والتكيف المستمر مع الممارسات والعمليات المتميزة داخل المنظمة وخارجها، مما يجعل أسلوب المقارنة المرجعية يمثل نهجًا لتنفيذ أفضل الممارسات بأفضل تكلفة. (p.64)

كما نص J.Dahlgard et al. (2005) على أنه يتم تعريف المقارنة المرجعية على أنها عملية مستمرة لقياس منتجات؛ خدمات وأنشطة المنظمة مقارنة بأقوى المنافسين أو الشركات الرائدة في مجال الصناعة. حيث تُعرف أيضا على أنها عملية قياس منتظمة ومستمرة؛ تشمل قياس ومقارنة أنشطة المنظمة بشكل مستمر مع أنشطة المنظمات الرائدة في أي مكان؛ وذلك من أجل الحصول على المعلومات التي تساعد المنظمة على اتخاذ إجراءات التي تساهم في تحسين أدائها. (p.197)

حيث وفقا لـ Chenhall & Langfield-smith (1999) فقد تم تقديم المقارنة المرجعية على أنها وسيلة للتحسين والرفع من الأداء التنظيمي إلى أفضل الممارسات العالمية، حيث تمثل المقارنة المرجعية عملية منهجية مستمرة تهدف الى تقييم المنتجات والخدمات وأنشطة المنظمة مقارنة بالمعايير الأفضل للأداء، حيث تعتبر المقارنة المرجعية أكثر من مجرد مقارنة مقاييس الأداء بمعيار محددة؛ بل تتضمن أيضا فحص Examining العمليات التي تستخدمها هذه المنظمات ذات الأداء العالي والاستفادة منها. (p.38)

ونص Stapenhurst (2009) في هذا السياق على أن الاختلاف في التعريفات ووجهات النظر حول المقارنة المرجعية؛ يشير الى وجود اختلاف في طرق تنفيذ وتطبيق هذا الأسلوب، حيث تطرق الى مراحل تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية في المنظمات كما هو موضح في الشكل رقم 13-1:

الشكل رقم 13-1: مراحل تنفيذ أسلوب المقارنة المرجعية



المصدر: (Stapenhurst, 2009, p.05)

حيث وفقاً لـ Stapenhurst (2009) يتم تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية من خلال ثلاثة مراحل أساسية؛ حيث يتم في المرحلة الأولى الإعداد لعملية المقارنة المرجعية، أما في المرحلة الثانية فيتم مقارنة أداء المنظمة (البيانات) مع أداء الآخرين (المنافسين) من أجل الوصول الى تحديد الأداء الأفضل؛ بالإضافة الى تحديد فجوة الأداء، حيث يتم في المرحلة الثالثة العمل على تحسين أداء المنظمة؛ من خلال محاولة تكييف ممارسات وأنشطة المنظمة مع ممارسات الأداء الأفضل والتعلم من الآخرين. (p.05)

كما نص Wireman (2004) على أن المقارنة المرجعية تعتبر أداة للتحسين المستمر؛ حيث يمكن أن تساهم في توجه المنظمة نحو عمليات التغيير، ففي حالة فحص المنظمة لأنشطة المنظمات ذات الأداء الأفضل Best Practice وفهم عملياتها، يؤدي وجود الفجوة بين الممارسات الحالية للمنظمة وممارسات المنظمات ذات الأداء الأفضل الى حصول عدم الرضا في المنظمة؛ وظهور الرغبة في التغيير، حيث أن توجه المنظمة نحو الاطلاع؛ الفهم والتعلم من المنظمات ذات الأداء الأفضل؛ يساعدها على تحديد ما يجب تغييره وكيفية إجراء هذه التغييرات؛ التي تساهم في تحسين أدائها وتعظيم عائد استثمارها. (p.44)

ونص Yasin (2002) من خلال مراجعته لمجموعة من الأدبيات السابقة حول موضوع المقارنة المرجعية على أن نطاق المقارنة المرجعية قد أصبح أوسع ليشمل الاستراتيجيات والأنظمة، حيث أصبحت المقارنة المرجعية

تمارس على نطاق واسع وتحظى بقبول عام؛ حيث يميل المديرون في بيئات الأعمال التنافسية والديناميكية إلى البحث عن الطرق الجديدة لتعزيز الكفاءة التشغيلية والفعالية الاستراتيجية للمنظمات؛ وهو ما يوفره أسلوب المقارنة المرجعية. (p.217-218)

ووفقاً لـ Baines & Langfield-Smith (2003) فإن المقارنة المرجعية تمثل أداة مهمة لتوجيه المنظمة نحو معايير الأداء الخارجية؛ كما تساهم في التغلب على التركيز الداخلي (p.679)، حيث نص Ojra (2014) أيضاً على أن تقنية المقارنة المرجعية تتضمن تحديد أفضل الممارسات ومقارنة أداء المنظمة بالمعايير المثلى؛ وذلك بهدف التحسين، فعلى الرغم من وجود العديد من نماذج المقارنة المرجعية إلا أن معظمها يكون ذو توجه استراتيجي خارجي اتجاه المنافسين. (p.40)

### ثالثاً: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard (BSC)

لقد حاز أسلوب بطاقة الأداء المتوازن منذ ظهوره على أهمية بالغة من قبل الباحثين والمهنيين؛ حيث تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى هذا الأسلوب باعتباره أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Abdel-Al & McLellan, 2013; Abdel-Maksoud et al., 2012; Ayadi & Affes, 2014; Boukr, 2015; Cescon et al., 2019; Cinquini & Tenucci, 2010; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Hoque & James, 2000; Jusoh, 2008; Ojra, 2014; Pollanen & Abdel-Maksoud, 2010; Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018; Sawalqa, 2011; Simm, 2010) حيث ركزت معظم هذه الأدبيات على تحديد العوامل المؤثرة على تبني واستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

فوفقاً لـ Candiottto & Gandini (2013) فقد أدت المنافسة المتزايدة في الأسواق إلى توجه المنظمات الحديثة نحو تطوير نظم معلوماتها؛ وذلك من أجل توفير الأدوات التحليلية Analytic Tools المناسبة للمديرين، فنظراً لكون عملية جمع البيانات أصبحت تتم بطريقة آلية Automated Activity؛ فإن الأولوية الجديدة أصبحت تتمثل في الإدارة التحليلية لهذه البيانات، حيث أن صياغة الإستراتيجية لا يكون لها معنى في الواقع بدون وجود منهج مناسب لترجمة هذه الإستراتيجية إلى أنشطة؛ وتطوير أنظمة التغذية الراجعة من أجل مراقبة فعالية هذه الأعمال ونتائجها؛ وذلك وفقاً لأهداف العمل التي تم تحديدها. (p.176)

ومن بين أهم الأدوات الإدارية التي ظهرت مؤخراً وعرفت اهتماماً وشهرة واسعة في عالم الأعمال ما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن، حيث تم تقديم بطاقة الأداء المتوازن لأول مرة من قبل Kaplan & Norton (1992) اللذين قدماها على أنها نظام لقياس وتقييم الأداء؛ يتجاوز محدودية الأنظمة التقليدية التي تعتمد على المؤشرات المالية وحدها في عملية التقييم، حيث تجمع بطاقة الأداء المتوازن بين مؤشرات الأداء المالية ومؤشرات

الأداء الغير مالية؛ وذلك من خلال أربعة أبعاد أساسية للأداء؛ والمتمثلة في كل من البعد المالي؛ بعد العملاء؛ بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو.

ونظرا للاهتمام الكبير الذي حظيت به بطاقة الأداء المتوازن منذ السنوات الأولى لظهورها؛ سرعان ما عَرَف مفهومها العديد من التطورات؛ حيث نص Kaplan & Norton (1993) على أنه نظرا للوظائف التي أصبحت تُؤديها بطاقة الأداء المتوازن في منظمات الأعمال؛ فإنها لم تعد مجرد نظام لقياس وتقييم للأداء؛ فقد أصبحت تمثل حجر الزاوية وجوهر نظام الإدارة في المنظمات؛ حيث توفر للمديرين إطارًا شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية للمنظمة إلى مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء؛ كما تعتبر نظاما إداريا يساهم في تحفيز وإجراء التحسينات المتقدمة في أهم المجالات كالمنتجات؛ العمليات الداخلية والعملاء.

وفي نفس السياق تطرق Kaplan & Norton (1996c) الى كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن كنظام للإدارة الاستراتيجية في المنظمات؛ وذلك في مقال بعنوان "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System"؛ حيث نصا في هذا الإطار على أن بطاقة الأداء المتوازن تقوم على أربع عمليات إدارية أساسية؛ والتي تساهم في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة المدى بالعمليات التشغيلية للمنظمة؛ حيث تتمثل هذه العمليات في كل من:

- ترجمة الرؤية Translating The Vision؛
- التواصل والربط Communicating And Linking؛
- تخطيط الأعمال Business Planning؛
- التغذية الراجعة والتعلم Feedback And Learning.

فمنذ سنة 1996 أعاد Kaplan & Norton تقديم بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام إدارة استراتيجي؛ يعمل أساسا على ترجم رؤية واستراتيجية المنظمة إلى مقاييس الأداء الرئيسية (Kaplan & Norton, 1996a, 1996c, 1996b)، ففي مقالين لهما بعنوان: Transforming The Balanced Scorecard From Performance Measurement To Strategic Management: Part I and Part II واصل Kaplan & Norton ترسيخ هذا النهج الجديد من خلال تطرقهما الى تحول بطاقة الأداء المتوازن من تقييم الأداء الى الإدارة الاستراتيجية، حيث تطرق Kaplan & Norton (2001b) في الورقة الأولى الى شرح دور الخرائط الإستراتيجية The Strategy Map وبطاقات الأداء المتوازن في تطوير أهداف ومقاييس الأداء المرتبطة بالاستراتيجية، حيث تم اقتراح مفهوم الخريطة الإستراتيجية الذي يمثل إطارا عاما لوصف وتنفيذ الإستراتيجية؛ والذي يساعد المنظمة على خلق فهم مشترك للإستراتيجية بين الوحدات التنظيمية والموظفين؛ وكذا يعمل على توضيح العلاقات بين الأهداف الإستراتيجية للمنظمة من خلال الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.

أما في الورقة الثانية فتطرق Kaplan & Norton (2001c) الى توضيح كيفية استخدام المنظمات لبطاقات الأداء المتوازن من أجل مواءمة Alignment عملياتها وأنظمتها الإدارية الرئيسية مع الاستراتيجية، كما تطرقا أيضاً الى علاقة بطاقة الأداء المتوازن بأساليب قياس وتحديد التكاليف وأساليب القياس المالي الأخرى، كمقاييس قيمة المساهمين؛ التكاليف على أساس النشاط وبرامج الجودة.

كما نص Kaplan & Norton (2001a) أيضاً في كتابهما بعنوان: THE STRATEGY-FOCUSED ORGANIZATION على أن هناك خمسة مبادئ أساسية ساهمت في تحويل بطاقة الأداء المتوازن من أداة لقياس وتقييم الأداء إلى أداة قائمة على الإستراتيجية لإدارة الأداء في المنظمة، حيث تتمثل هذه المبادئ حسب رأيهما في كل من:

- ترجمة الإستراتيجية إلى أنشطة تشغيلية: من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن لوصف الاستراتيجية وإيصالها بشكل متسق الى جميع المستويات في المنظمة؛
- مواءمة المنظمة مع الإستراتيجية: من أجل نجاح الاستراتيجيات التنظيمية يجب أن تكون مرتبطة ومتكاملة عبر العديد من وظائف المنظمة كالوظيفة المالية؛ التصنيع؛ المبيعات والتسويق... الخ. حيث يمكن لبطاقة الأداء المتوازن الربط بين هذه الوظائف المتباينة والمشتتة؛
- جعل الإستراتيجية العمل اليومي للجميع: استخدم بطاقة الأداء المتوازن من أجل تعليم المنظمة حول الإستراتيجية، ومساعدة الموظفين على تطوير الأهداف؛ ومكافأهم بناءً على التزامهم بإستراتيجيات العمل وتنفيذها؛
- جعل الإستراتيجية عملية مستمرة: استخدم بطاقة الأداء المتوازن لربط الإستراتيجية بعملية الموازنة؛ ومراجعة الاستراتيجية بانتظام في اجتماعات الإدارة؛ وتطوير العمليات من أجل التعلم والتكيف مع الاستراتيجية؛
- تعبئة أو حشد التغيير من خلال القيادة التنفيذية: من خلال أسلوب التعبئة Mobilization والحوكمة والإدارة الإستراتيجية؛ يمكن للمديرين التنفيذيين تضمين إستراتيجية جديدة وثقافة جديدة في أنظمتهم الإدارية، مما يخلق عملية مستمرة لتلبية الاحتياجات الاستراتيجية في كل وقت.

ووفقاً لـ Wongkaew (2007) فإن Kaplan & Norton من خلال قيامهما بإعادة تقديم بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام للإدارة الاستراتيجية، قد ركزا في السنوات الأخيرة على فكرة "المواءمة Alignment" والتي من وجهة نظرهما تساهم في خلق القيمة في المنظمات، ففي مقالهما سنة (2004) أكدوا على التركيز على المواءمة بين الأصول غير الملموسة (رأس المال البشري؛ رأس المال المعلوماتي؛ رأس المال التنظيمي)

واستراتيجية المنظمة، وفي كتابهما<sup>1</sup> سنة 2006 انصب التركيز على مواءمة كل من المنظمات؛ وحدات الأعمال؛ وحدات الدعم؛ الشركاء الخارجيين (مثل العملاء والموردين وشركاء الآخرين)؛ مجالس الإدارة والمساهمين مع الإستراتيجية. حيث أكد Kaplan & Norton في كُتُبهما السابقة على تطوير الخريطة الإستراتيجية على مستوى وحدة الأعمال الإستراتيجية، أما في كتاب 2006 فقد ركزا على دمج وحدات الأعمال لخلق القيمة على مستوى المنظمة. (p.57-58)

يتضح من خلال ما سبق أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن الذي اقترحه Kaplan & Norton قد تطور من أداة متعددة الأبعاد لقياس وتقييم الأداء؛ والتي تجمع بين مؤشرات الأداء المالية وغير المالية؛ إلى نظام للإدارة الإستراتيجية في المنظمات، حيث نص Candiotto & Gandini (2013) على أن بطاقة الأداء المتوازن أصبحت تعتبر تقنية لترجمة إستراتيجية المنظمة إلى مصطلحات يمكن فهمها وإيصالها الى جميع المستويات في المنظمة؛ حيث تحدد بطاقة الأداء المتوازن بشكل واضح معنى العديد من المفاهيم الاستراتيجية كالقيمة؛ الجودة؛ رضا العملاء والنمو (P.176). وفي هذا الإطار أيضا نص Oyewo et al., (2019) على أنه على الرغم من تحول بطاقة الأداء المتوازن إلى أداة للإدارة الإستراتيجية؛ إلا أنها يمكن أن تؤدي غرضين مزدوجين؛ حيث يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة للإدارة الإستراتيجية وتقييم الأداء في نفس الوقت. (P.116)

ووفقا لـ A. Nishimura (2019) فإن بطاقة الأداء المتوازن تحقق التوازن بين المقاييس الخارجية والداخلية المستمدة من استراتيجية المنظمة ورؤيتها؛ حيث لا يمكن تحقيق هذا التوازن إلا من خلال الدمج بين المعلومات المالية وغير المالية، ونتيجة لذلك توفر بطاقة الأداء المتوازن أساسًا عمليًا لتطوير الإستراتيجية بناءً على مقاييس بيئة الأعمال الخارجية (معلومات العملاء والمساهمين)؛ وأنشطة المنظمة الداخلية (التعلم والنمو والعمليات الداخلية)، حيث لا يهدف هذا النهج الى تحقيق التوازن في الأجل القصير فقط؛ بل يوفر أيضًا القدرة على موازنة المعلومات الموجهة نحو المستقبل؛ والتي تساهم في تحقيق نمو مستدام يتكيف مع التغييرات الحاصلة؛ وكذا فرص وتهديدات بيئة الأعمال. (P.136)

كما نص Oyewo et al. (2019) على أن الأبعاد غير المالية الثلاثة لبطاقة الأداء المتوازن تشير إلى أن المنظمات يمكنها تحويل استراتيجياتها الى أنشطة؛ وذلك نظرا لكون بطاقة الأداء المتوازن تربط الجوانب التشغيلية غير المالية كرضا العملاء؛ تطوير الموظفين والعمليات الداخلية باستراتيجيات المنظمة وأهدافها، حيث تعتبر الأبعاد غير المالية مهمة لكونها تؤدي في النهاية الى تحسين الأداء المالي. فنظرا للدور الذي أصبحت تلعبه بطاقة الأداء المتوازن في الاستخدام الاستراتيجي على النحو الذي افترضه Kaplan & Norton، فقد نص العديد من الباحثين على أنها أصبحت تعتبر أحد أهم تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. (p.117)

<sup>1</sup> Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2006). *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Boston, MASS: Harvard Business School Press

ووفقا لـ A. Nishimura (2019) فإن Kaplan & Norton يعتبران الرؤية أو الإستراتيجية عنصر أساسي في إدارة المنظمة؛ حيث أن النظام الإداري الاستراتيجي الذي يتضمن كل من المعلومات المالية وغير المالية التي تمثل جانب العملاء؛ العمليات الداخلية والتعلم والنمو؛ بالإضافة الى الأهداف المالية يُعد أمرًا ضروريًا لترجمة استراتيجية المنظمة إلى أنشطة في كل قسم من أقسام المنظمة. حيث نص أيضا على أن أعمال Kaplan تمثل الاتجاه البارز الذي يؤيد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، حيث أن أبحاثه خصوصا فيما يتعلق بمنهج التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن من أهم الأبحاث في الأدبيات المحاسبية؛ وذلك لكونها تربط المحاسبة الإدارية التقليدية بالإدارة الإستراتيجية. (p.134-135)

## خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل؛ يمكن الوصول الى بلورة أهم النقاط التي تم التطرق إليها من خلال المباحث السابقة كمايلي:

تعتبر الاستراتيجية مفهوماً واسعاً ومتشعباً؛ حيث تعود الجذور الأولى لهذا المفهوم الى المجال العسكري، إلا أن هذا المفهوم تم اعتماده في مجال الفكر الإداري منذ النصف الثاني من القرن العشرين؛ وأصبح واسع الاستخدام في مجال الأعمال، حيث يتم اعتماد الأسس التي يقوم عليها هذا المفهوم في منظمات الأعمال من خلال ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية؛ والتي تعتبر جوهر الفكر الإداري الحديث؛ حيث تتضمن مجموعة من المراحل والعمليات التي تهدف من خلالها الى تحقيق المزايا التنافسية؛ التي تضمن بقاء واستمرارية المنظمة في ظل بيئة الأعمال التنافسية؛ وذلك بالاعتماد على مفهوم الاستراتيجيات التنافسية.

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد أهم النظم الإدارية في منظمات الأعمال، حيث تعمل على تحقيق مجموعة من الوظائف الإدارية المهمة في المنظمات؛ والمتمثلة أساساً في عمليات التخطيط؛ الرقابة؛ تقييم الأداء واتخاذ القرارات، حيث مرت المحاسبة الإدارية منذ ظهورها بالعديد من التحولات؛ وأصبح نطاقها يشمل القيام بالعديد من الوظائف الحديثة في المنظمات في ظل بيئة الأعمال الحالية.

أدت التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال منذ بداية الثمانينيات من القرن العشرين؛ الى توجه منظمات الأعمال نحو النهج الاستراتيجي للإدارة، مما تطلب ضرورة توفير البيانات والمعلومات الضرورية لدعم عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمات؛ وهو ما لم تتمكن نظم المحاسبة الإدارية التقليدية من توفيره؛ وذلك نظراً لاختلاف المعلومات التي تتطلبها عمليات الإدارة الاستراتيجية، حيث أدت هذه المحدودية في أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية الى تعرضها الى العديد من الانتقادات من طرف الباحثين.

أدت المحدودية التي شهدتها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية الى التوجه نحو البحث عن أساليب جديدة لتدارك هذه الفجوة، مما ساهم في تطوير وظهور مفهوم جديد في المحاسبة الإدارية والذي عُرف بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ حيث تهدف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الى دعم عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمات؛ وذلك من خلال أساليبها المتطورة التي تعمل على توفير المعلومات الضرورية لهذه العمليات؛ وكذا من خلال مشاركة المحاسبين الإداريين في عمليات الإدارة الاستراتيجية، حيث تم تطوير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية نظراً لحاجة المنظمات إلى الأساليب الإدارية التي تعمل على دعم عمليات الإدارة الاستراتيجية؛ وذلك من خلال امدادها بالمعلومات الضرورية من البيئة الخارجية للمنظمة؛ وكذا الجمع بين المعلومات المالية وغير المالية؛ التاريخية والمستقبلية؛ وذلك من أجل الوصول الى صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التي تضمن بقاء واستمرارية المنظمة في بيئة الأعمال التنافسية.



**الفصل الثاني: مدخل الى**

**الأداء في المؤسسات**

**الاقتصادية**

## مقدمة الفصل:

يتم إنشاء منظمات الأعمال بغرض تحقيق أهداف محددة؛ حيث تقوم هذه المنظمات بالعديد من الأنشطة والعمليات من أجل الوصول الى تحقيق هذه الأهداف، وتنعكس نتائج هذه الأنشطة والعمليات أساسا من خلال أداء هذه المنظمات، حيث يُعبر مفهوم الأداء عن الأنشطة التي تقوم بها المنظمة؛ وكذا النتائج التي تحققها من خلال هذه الأنشطة، ولهذا فإن الأداء يعتبر مفهوما واسعا ومعقدا؛ حيث يرتبط بالعديد من الجوانب والمفاهيم المتداخلة، مما ساهم في جعل هذا المفهوم أكثر تعقيدا وأكثر تشعبا سواء في أبحاث الفكر الإداري؛ أو غيره من الميادين التي تتطرق الى هذا المفهوم.

حيث يرتبط مفهوم الأداء بالعديد من المفاهيم والممارسات الشائعة في المجال الإداري؛ والتي من أهمها مفهوم قياس وتقييم الأداء، حيث عرف هذا المفهوم بدوره العديد من التطورات والتحويلات خلال العقود الأخيرة، ما نتج عنه ظهور أحد أهم المفاهيم الحديثة في مجال الأعمال؛ والذي عُرف بإدارة الأداء؛ حيث أصبحت إدارة الأداء تمثل أحد أهم الممارسات الحديثة في منظمات الأعمال المعاصرة، وذلك نتيجة للأسس التي تقوم عليها؛ والتي تهدف من خلالها الى ضمان توجيه أنشطة وعمليات المنظمة نحو تحقيق أهداف ومتطلبات جميع أصحاب المصلحة، بالإضافة الى ضمان تحقيق التحسين المستمر للأداء؛ من خلال مواءمة هذه الأنشطة والعمليات وتوجيهها نحو تحقيق أهداف واستراتيجية المنظمة.

وسيتم التطرق من خلال هذا الفصل الى أهم الأطر والمرتكزات المفاهيمية للأداء؛ وذلك من خلال التطرق الى أهم الجوانب والأبعاد التي يقوم عليها هذا المفهوم؛ بالإضافة الى التطرق الى ربط مفهوم الأداء بالعديد من المفاهيم والممارسات الشائعة في مجال الفكر الإداري؛ والتي من أهمها عملية قياس وتقييم الأداء؛ وكذا المفهوم الذي عرف اهتماما متزايدا مؤخرا والمتمثل في مفهوم إدارة الأداء، حيث يتم التطرق الى مناقشة وتحليل أهم النقاط والجوانب المرتبطة بهذا الموضوع من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء

المبحث الثاني: مدخل الى إدارة الأداء

المبحث الثالث: مقاربات قياس وتقييم الأداء

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للأداء

يشير مفهوم الأداء الى الأنشطة والعمليات التي تمارسها المنظمة من أجل تحقيق أهدافها، حيث يتم مراقبة وتقييم مدى تحقيق المنظمة لأهدافها المحددة من خلال عملية قياس وتقييم الأداء؛ وذلك بالاعتماد على مؤشرات الأداء التي يتم تحديدها مسبقاً، فالأداء يعتبر مفهوماً شاملاً يعبر عن قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها؛ كما يمثل نتيجة للأنشطة التي تسعى المنظمة من خلالها الى تحقيق هذه الأهداف، حيث شهد موضوع الأداء اهتماماً كبيراً في أبحاث الفكر الإداري؛ فقد تطرق العديد من الباحثين الى أسس هذا المفهوم ومركزاته النظرية والتطبيقية. وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى الإطار المفاهيمي للأداء؛ من خلال التطرق الى أهم المرتكزات التي يقوم عليها هذا المفهوم؛ حيث يتم التطرق في المطلب الأول الى مناقشة مفهوم الأداء من وجهة نظر العديد من الباحثين؛ كما يتم التطرق أيضاً الى أبعاد الأداء من حيث البعد المالي والبعد غير المالي للأداء، أما في المطلب الثاني فسيتم التطرق الى مؤشرات ومقاييس الأداء؛ بالإضافة الى أهم العوامل المؤثرة فيه، بينما يتم التطرق في المطلب الثالث الى عملية قياس وتقييم الأداء؛ من حيث مفهومها ومراحل تطورها. حيث يهدف هذا المبحث أساساً الى الإلمام بأهم الأسس المفاهيمية للأداء في المؤسسة الاقتصادية.

### المطلب الأول: الأداء، المفهوم والأبعاد

لقد شهد موضوع الأداء اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والأكاديميين؛ حيث تطرقت العديد من الدراسات والأبحاث الى هذا المفهوم؛ وحاولت الوصول الى تأسيس للإطار النظري الذي يقوم عليه، حيث اختلفت وجهات النظر بين الباحثين والدارسين لموضوع الأداء؛ وذلك نظراً للعديد من المعطيات. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى مناقشة مفهوم الأداء؛ انطلاقاً من وجهات نظر العديد من الباحثين حول هذا المفهوم، كما سيتم التطرق أيضاً الى أبعاد الأداء؛ وذلك من خلال التطرق الى أهم بعدين للأداء التنظيمي؛ والمتمثلين في كل من البعد المالي والبعد غير المالي.

#### الفرع الأول: مفهوم الأداء

شهد موضوع الأداء الكثير من الإسهامات والنقاش من قبل العديد من الباحثين والأكاديميين في ميادين ومجالات مختلفة؛ فقد أصبح مصطلح الأداء يُعرف انتشاراً واسعاً في الأوساط الأكاديمية والمهنية؛ ويمثل أحد المواضيع المحورية في العديد من الفروع والتخصصات العلمية، كما عرّف أيضاً انتشاراً واسعاً على الصعيد التطبيقي والمهني؛ وذلك نظراً للاستخدامات المتعددة لهذا المفهوم؛ حيث يعتبر من بين المفاهيم ذات الطبيعة الشاملة للعديد من المجالات والميادين.

حيث وفقاً لـ (2010) فإن مصطلح "Performance" وهو المقابل لكلمة الأداء باللغة الإنجليزية؛ يعتبر أحد المصطلحات الأكثر شيوعاً في الوقت الحاضر، حيث يُسفر البحث عن كلمة "Performance" من خلال

محرك البحث Google عن ما يقارب 663.000.000 نتيجة، بينما في المقابل ينتج البحث عن كلمة "Football" التي يقصد بها كرة القدم؛ والتي تعتبر من أبرز وأشهر الرياضات في العالم 429.000.000 نتيجة فقط<sup>1</sup>، وهو ما يعتبر من أوضح الأدلة عن الاستخدام الواسع لمصطلح الأداء، وعلى الرغم من أن إمكانية وجود ارتباط إيجابي بين عدد الزيارات على شبكة الإنترنت وأهمية أحد المفاهيم لا يمكن إثباته بدقة، إلا أنه يشير الى أن هذا المصطلح "Performance" له تأثير وانتشار واسع في عالمنا. (p.14)

فعلى المستوى الإداري يعتبر الأداء مفهوما هاما وذو طبيعة شمولية في منظمات الأعمال؛ حيث يكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة المحاسبية والإدارية، وعلى الرغم من وجود العديد من البحوث والدراسات التي تطرقت الى موضوع الأداء وتقييمه؛ إلا أنه لم يتم التوصل بعد الى إجماع حول مفهوم محدد للأداء، فلا يزال الباحثون يتطرقون الى مصطلح الأداء من الناحية الفنية؛ بالإضافة الى مناقشة القواعد الأساسية لقياسه ومستويات تحليله، حيث يرى بعض الباحثين أن الاختلاف الحاصل حول مفهوم الأداء؛ يعود أساسا الى اختلاف المعايير والمقاييس التي يعتمدها الباحثون في دراسة الأداء وقياسه؛ كما يمكن أن يعود هذا الاختلاف أيضا الى تنوع أهداف واتجاهات الباحثين في دراساتهم. (الزبيدي، 2000، ص 81)

حيث نص Etim (2019) في هذا الإطار على أن تعريف أداء الشركات يعد موضوعا إشكاليًا Problematic؛ وذلك نظرا لكونه يختلف وفقا لوجهات النظر التي يتم النظر إليه من خلالها، فعلى سبيل المثال من وجهة نظر المجتمع؛ يمكن أن يُعبر الأداء عن كفاءة إنتاج المنتجات أو الخدمات التي يحتاجها المجتمع، أما من وجهة نظر المالكين فقد تكون الربحية والنمو في الأرباح هي المعايير التي يتم التركيز عليها، بينما ينظر الموظفون الى الأداء بناء على ما تقدمه لهم المنظمة من حيث الحوافز المالية وغير المالية، في حين ينظر العملاء إلى الأداء من حيث جودة المنتج؛ التسليم الفوري؛ الأسعار المعقولة والتنافسية، ولهذا فإن الإدارة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار التوقعات المختلفة لهذه المجموعات المتنوعة عند تحديد أهدافها، وفي المقابل يُفترض أيضا أن المعايير التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء؛ يجب أن تعكس بشكل مناسب اهتمامات هذه الفئات والمتمثلة أساسا في المجتمع؛ الموظفين؛ المالكين والعملاء. (p.258)

كما نص Qi (2010) في هذا السياق على عدم وجود تعريف أكاديمي متفق عليه للأداء؛ حيث تطرق العديد من الباحثين الى هذا المفهوم؛ والذين من بينهم Andre الذي نص على أن الأداء يُعتبر نتيجة للأنشطة التنظيمية والبشرية، بينما يرى Otley أن الأداء يتعلق بتنفيذ العمل والنتائج المحققة؛ وهو ما يدعمه Bromwich الذي

<sup>1</sup> تعود هذه النتائج التي قدمها الباحث (Qi, 2010) الى ما قبل سنة 2010، أما بحلول سنة 2022 فإن عملية البحث عن المصطلحين باللغة الإنجليزية من خلال محرك البحث Google ينتج عنه النتائج التالية:  
مصطلح "Performance" ينتج عنه حوالي 4.080.000.000 نتيجة.  
مصطلح "Football" ينتج عنه حوالي 2.520.000.000 نتيجة.

نص على أن الأداء يشير الى السلوكيات والنتائج، إلا أن التعريف الذي اقترحه Mwita يعتبر الأشمل؛ حيث نص على أن الأداء يتضمن ثلاثة متغيرات مترابطة تتمثل في كل من السلوكيات (العمليات)؛ المخرجات والنتائج (القيمة المضافة أو التأثير). (p.14-16)

أما أبو ماضي (2018) فيرى أن الأداء يعبر عن نتيجة وقدرة المنظمة على استغلال مواردها لتحقيق أهدافها المطلوبة؛ وذلك من خلال الأنشطة التي تقوم بها؛ كما يعبر أيضا عن قدرة المنظمة على الاستمرار بالشكل المطلوب مع الالتزام بالمعايير الموضوعية مسبقا. (ص.18)

بينما نص Etim (2019) على أن الأداء هو النتيجة الصافية للجهود المشتركة لجميع الأفراد والجماعات في المنظمة. (p.258)

أما حجاج (2017) فقد عرف الأداء على أنه "فعل يعكس مدى استغلال المؤسسة لجميع مواردها بغيت تحقيق أهدافها". (ص.15)

وحسب الداوي (2010) فإن الأداء يُعبر عن تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة؛ بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول الى الأهداف المسطرة، أي أن الأداء يتجسد في القيام بالأعمال والأنشطة والمهام بما يحقق الوصول الى الغايات والأهداف المرسومة من طرف إدارة المنظمة. (ص.218)

ووفقا لـ Alsoboa et al. (2015) فإن الأداء التنظيمي يعبر عن مدى قدرة المنظمة على تلبية احتياجات أصحاب المصلحة واحتياجاتها الخاصة للبقاء؛ ولهذا يُعتبر تحسين الأداء أحد المهام الأساسية للإدارة من أجل النجاح التنظيمي، حيث يُنظر إلى أداء المنظمة على أنه مفهوم متعدد الأبعاد لا يمكن أن ينعكس بشكل كافٍ في بُعد واحد للأداء. (p.119)

حيث نص Sawalqa (2011) في هذا الإطار على أن الأداء التنظيمي يُعبر عن نتائج المنظمة وفقا لكل من أبعاد الأداء المالية وغير المالية.

كما نص Emiaso & Egbunike (2018) على أن الأداء مفهوم معقد للغاية؛ ومع ذلك يجب إيلاء الكثير من الاهتمام لكيفية تقييمه؛ حيث يشير الأداء التنظيمي إلى مدى جودة أداء أو أنشطة المنظمة للوصول إلى رؤيتها ورسالتها وأهدافها، ويمثل تقييم الأداء التنظيمي جانب مهم وحيوي للإدارة الاستراتيجية في المنظمة، حيث أن المسؤولين التنفيذيين يجب أن يكون على دراية بمدى جودة أو مستوى أداء منظماتهم لمعرفة التغييرات الاستراتيجية التي يجب القيام بها في حالة وجودها. (p.15)

كما نص عبد الفتاح (2013) على أن الأداء المؤسسي يعتبر المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية؛ حيث يشمل كل من أداء الأفراد داخل الإدارات والأقسام؛ أداء الإدارات في إطار السياسات العامة للمنظمة؛ وأداء المؤسسة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية،

فالأداء المؤسسي يعتبر محصلة لكل من الأداء الفردي وأداء الوحدات التنظيمية؛ بالإضافة الى تأثيرات البيئة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية عليهما. (ص. 09)

ووفقا لـ DALVI & BAGHI (2014) فإن العديد من القرارات المهمة تستند الى أداء المنظمة؛ وذلك نظرا لكون الأداء يشمل العديد من العوامل التي تُعتبر مَحَطَّ اهتمام من قبل الدائنين؛ المستثمرين؛ المديرين وغيرهم من الأطراف الفاعلة، حيث يمكن التعبير عن أداء المنظمة بعبارة أخرى على أنه يمثل نتاج أنشطة هذه المنظمة خلال فترة معينة. (p.138)

يتضح من خلال الإسهامات السابقة أن الأداء هو مفهوم واسع النطاق؛ يتضمن العديد من المعاني والحقائق؛ والتي يَتَمَحورُ مُجْمَلها حول السلوك؛ المخرجات؛ النتائج؛ تأدية أو إنجاز الأعمال؛ تحقيق الأهداف؛ الاستغلال الأمثل للموارد وتلبية الاحتياجات، حيث يشير هذا النطاق الى أن الأداء يمكن أن يُنظر إليه كإطار يتضمن تأدية أنشطة أو عمليات يقابلها تحقيق مخرجات ونتائج محددة؛ بالإضافة الى ضمان القيام بهذه الأنشطة بأحسن الطرق والوسائل الممكنة؛ وذلك من أجل الوصول الى أفضل المخرجات والنتائج، حيث يَتَمَحور مفهوم الأداء أساسا حول تحديد الأهداف والتسخير الأمثل للوسائل؛ من أجل الوصول الى أفضل النتائج، وهو ما يمكن التعبير عنه من خلال تحديد المنظمة لأهدافها والاستغلال الأمثل للموارد والوسائل المتاحة؛ من أجل الوصول الى تحقيق أفضل النتائج وتلبية متطلبات جميع الأطراف أصحاب المصلحة.

### الفرع الثاني: أهم أبعاد الأداء

يعتبر الأداء مفهوما ذو أبعاد متعددة؛ حيث يمكن التطرق الى أداء المنظمة من خلال عدة أبعاد مختلفة، ووفقا لـ Emiaso & Egbunike (2018) يُعبر الأداء التنظيمي عن الإنجازات أو النتائج الفعلية للمنظمة مقاسة بمخرجاتها المحددة (الأهداف والغايات)، حيث يمثل الأداء الهدف الأساسي لأي منظمة؛ وذلك لأن المنظمات لا تكون قادرة على تحقيق النمو والتقدم إلا من خلال الأداء (p.15)، حيث يشمل الأداء التنظيمي بعدين أساسيين للأداء؛ والمتمثلين في الأداء المالي والأداء غير المالي.

كما نص Sawalqa (2011) في نفس السياق على أن الأداء التنظيمي يعبر عن نتائج المنظمة من خلال بعدين أساسيين؛ والمتمثلين في كل من بعد الأداء المالي والأداء غير المالي.

### أولا: الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي أحد أهم أبعاد الأداء بصفة عامة والأداء التنظيمي بصفة خاصة، حيث يعتبر الأداء المالي عرض لنتائج ومخرجات المنظمة ومدى تحقيقها لأهدافها، كما يمثل الوسيلة أو الطريقة الأكثر استخداما لتقييم الأنشطة المنجزة ومدى الوصول الى تحقيق الغايات والأهداف المسطرة.

ولهذا فقد كان الأداء المالي ولا يزال يمثل محل اهتمام العديد من الباحثين والأكاديميين، حيث لا تزال العديد من الأبحاث قائمة حول هذا المفهوم لحد الساعة، وذلك نظرا لكون التحسين والرفع من الأداء المالي يمثل أحد أهم الأهداف التي تسعى المنظمة الى تحقيقها؛ وذلك من خلال توظيف واستخدام مختلف التقنيات والأساليب الممكنة، كما تعتبر مخرجات الأداء المالي أيضا أهم المدخلات التي تستخدم في عملية قياس وتقييم الأداء. (حجاج، 2017، ص25)

ونظرا للاختلاف الكبير في وجهات النظر بين الكتاب والباحثين حول هذا المفهوم؛ فان محاولة الوصول الى تحديد مفهوم دقيق للأداء المالي ليس بالأمر السهل، حيث صيغت العديد من التعاريف للأداء المالي؛ يمكن ذكر بعضها كما يلي:

نص الخطيب (2010) على أن "الأداء المالي يمثل المفهوم الضيق لأداء الشركات، حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركة حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بالفرص الاستثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصلحة وتحقيق أهدافهم". (ص.45)

بينما عرف رشوان (2018) الأداء المالي على أنه يعبر عن مدى نجاح المنظمة في الاستغلال الأمثل لكل الموارد المتاحة لديها سواء المادية منها أو المعنوية، وذلك من أجل الوصول الى تحقيق الأهداف المحددة من طرف الإدارة، حيث يعبر عن مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة؛ وذلك من خلال تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة للوفاء بالتزاماتها؛ وتحقيق معدل مردودية جيد بأقل تكلفة ممكنة. (ص.282)

كما عرف عابد وزملط (2018) الأداء المالي بأنه "بلوغ الأهداف المالية كتعظيم العوائد وتخفيض التكاليف باستخدام الأمثل للموارد المالية" (ص.24)

كما نص بوخلخال وبن ثابت (2021) على أنه يمكن تعريف الأداء المالي على أنه يعبر عن مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة؛ أو الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من أجل تحقيق الأهداف المالية بأقل التكاليف، كما أن الأداء المالي يمكن أن يعبر إجمالاً عن الاستغلال الأمثل لموارد المنظمة وتحقيق أقصى عائد ممكن. (ص.146)

بينما نص F. Ukhriyawati et al. (2017) على أن الأداء المالي يعبر عن قدرة المنظمة على إدارة ومراقبة مواردها، حيث يمثل الأداء المالي وصفاً لمدى تحقيق المنظمة للنجاح؛ ويمكن تفسيره على أنه النتائج المحققة من خلال الأنشطة المختلفة التي تم القيام بها، حيث يعكس الأداء المالي الوضع المالي للمنظمة؛ بناءً على الأهداف والمعايير التي يتم تحديدها مسبقاً. (p.251)

حيث نص شنوف (2012) على أن التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في المنظمة يتم من خلال عملية تقييم الأداء المالي، حيث يتم العمل على إيجاد الحلول المناسبة لنقاط الضعف ومعالجتها؛ وبالمقابل يتم العمل على تعزيز والمحافظة على نقاط القوة، وتعتمد هذه العملية على استخدام مجموعة من المعايير أو المقاييس للتقييم الأداء المالي للمنظمة؛ حيث تتمثل هذه المقاييس في كل من مقاييس الربحية والتكلفة؛ مقاييس السيولة والمديونية؛ مقاييس النشاط أو إدارة الأصول والنمو. (ص ص.5-6)

كما نص عابد وزملط (2018) على أن الأداء المالي يقاس بمدى النجاح المالي الذي تستطيع فيه المنظمة تعظيم ثروة ملاكها؛ وذلك من خلال تحقيق على أعلى عائد ممكن لاستثماراتهم؛ حيث توجد العديد من المقاييس لقياس وتقييم الأداء المالي؛ إلا أن العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية يعتبران من أكثر هذه المقاييس شيوعاً واستخداماً. (ص 24)

ووفقاً لـ Puspitaningtyas (2017) فإن المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في القوائم المالية للمنظمة؛ والتي تعكس أداء المنظمة خلال فترة زمنية معينة؛ تعتبر ذات أهمية بالغة بالنسبة للمستثمرين؛ حيث تعتبر المعلومات المتعلقة بالأداء المالي مفيدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية وغيرها من القرارات المالية. (p.18)

ويحظى الأداء المالي بأهمية بالغة؛ تتمثل في كونه يسمح بتقييم أداء المنظمة من خلال عدة زوايا مختلفة؛ وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات من أصحاب المصلحة في المنظمة؛ وذلك من أجل الوصول الى تحديد جوانب القوة والضعف في المنظمة؛ وكذا الاستفادة من البيانات التي يتم توفيرها من خلال تحليل الأداء المالي لترشيد القرارات المالية، كما تتجسد أهمية الأداء المالي أيضاً من خلال القدرة على متابعة نشاط المنظمة؛ فحص سلوكها وتقييم مستويات الأداء وفعاليتها؛ والعمل على توجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح من خلال تحديد المعوقات وأسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة. (الخطيب، 2010، ص 46)

### ثانياً: الأداء غير المالي

يتمثل البعد الثاني من أبعاد الأداء التنظيمي في الأداء غير المالي؛ حيث حظي البعد غير المالي للأداء مؤخراً باهتمام متزايد في الأبحاث والدراسات التي تتطرق الى موضوع الأداء بصفة عامة، وذلك نظراً للخصائص الجديدة لبيئة الأعمال الحالية؛ والتي أصبحت تفرض على منظمات الأعمال الاستجابة للعديد من التحديات الجديدة؛ من أجل ضمان بقائها واستمراريتها في الأسواق.

حيث نص Hochstrasser (1995) في هذا الإطار على أن بقاء واستمرارية المنظمة Company Survival هي ظاهرة معقدة ومتعددة الأبعاد؛ ولا تعتمد فقط على الأداء المالي للمنظمة؛ وإنما تعتمد أيضاً على مجموعة متنوعة من العناصر الغير المالية الأخرى، ففي الواقع يجادل العديد من الباحثين بأن الأداء الحقيقي للمنظمة؛ والكامن وراء بقائها واستمراريتها لا يعتمد أساساً على الأداء المالي؛ وإنما يعتمد بشكل مساوٍ أو حتى أكثر على



مجموعة من المفاهيم غير المالية؛ والتي من بينها ثقافة المنظمة؛ التخطيط الاستراتيجي؛ رأس المال البشري؛ التوجه القيادي؛ بالإضافة الى العديد من الآثار غير المالية الأخرى التي لا يمكن ملاحظتها؛ كالحصول على الموارد النادرة أو المهارات الإدارية. (p.30)

حيث وفقا لـ Franceschini et al. (2007) فإن الاقتصار على استخدام المؤشرات المالية أو المحاسبية؛ يمكن أن يكون مفيدا فقط في المنظمات التي تنشط في سياق أو بيئة تمتاز بالاستقرار، أما في حالة بيئة أو سياق ديناميكي؛ فإنه يكون من الصعب تحديد الارتباط بين النتائج التاريخية والمستقبلية؛ لهذا السبب كلما كان السياق ديناميكياً زادت أهمية توفير المعلومات في الوقت المناسب، حيث تم اقتراح نوعين من الحلول الممكنة للتغلب على هذه القيود؛ وذلك إما عن طريق تحسين المؤشرات المالية التقليدية، أو من خلال التوجه الى التركيز على المقاييس التشغيلية أو غير المالية. وفي واقع الأمر يجب أن يعتمد تحليل المديرين على أكثر من نوع واحد فقط من مؤشرات الأداء؛ وذلك لعدم المخاطرة بتجاهل بعض الجوانب المهمة للأعمال، حيث يتمثل أفضل الحلول الممكنة في الاعتماد على تمثيل متوازن لكل من المقاييس المالية والتشغيلية. (p.17)

حيث نص Smith (2005) أيضا على أن تركيز المحاسبة الإدارية يجب أن ينتقل إلى ما هو أبعد من مجرد توفير المقاييس المالية؛ وذلك إذا أرادت أن تحافظ على دورها المركزي في عمليات التقييم والرقابة، مما يتطلب وجود نظام معلومات متكامل يشمل كل من المؤشرات المالية وغير المالية؛ وذلك من أجل ضمان تلبية احتياجات جميع أصحاب المصلحة. (p.224)

ووفقا لـ Abdel-Maksoud et al. (2005) فإن النجاح في الأسواق العالمية أصبح يتطلب توفير منتجات عالية الجودة بتكلفة منخفضة؛ وكذا توفير خدمة عملاء من الدرجة الأولى، حيث استجابت العديد من المنظمات لهذه التحديات من خلال اعتماد ممارسات إدارية مبتكرة كأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد IT؛ وكذا الاستثمار في تقنيات التصنيع المتقدمة، بالإضافة الى التأكيد على الجودة؛ التسليم؛ الابتكار والمرونة في تلبية احتياجات العملاء. حيث تمت مواجهة المنافسة العالمية من خلال اعتماد تقنيات الإدارة والإنتاج الجديدة؛ والتحكم في التكاليف من خلال تبسيط عمليات الأعمال، بالإضافة الى دعم هذه التغييرات من خلال تمكين الموظفين وزيادة مشاركتهم في الرقابة على جميع مراحل التصنيع (pp. 261–262)، حيث ساهمت هذه التحولات في زيادة أهمية الجوانب غير المالية في منظمات الأعمال؛ وأصبحت الأنشطة التشغيلية تمثل محركات الأداء في هذه المنظمات؛ مما تطلب بدوره ضرورة قياس وتقييم الأداء غير المالي؛ وذلك من خلال تطوير مقاييس ومؤشرات جديدة لقياس الأنشطة والجوانب غير المالية في المنظمة.

حيث وفقا لـ Benková et al. (2020) يتم تمثيل مؤشرات الأداء غير المالي من خلال بيانات كمية غير نقدية؛ وتشمل مؤشرات متعددة كرضا الموظفين؛ الإنتاجية والسلامة المهنية... الخ، حيث يؤثر استخدام المؤشرات غير

المالية للأداء بشكل إيجابي على أداء المنظمات التي تنشط في بيئات تسودها حالة عدم التأكد، حيث تحقق المنظمات التي تستخدم أنظمة قياس الأداء التي تتضمن مؤشرات غير مالية أداءً أفضل؛ وذلك نظرا لتركيزها بشكل أكبر على جودة الإنتاج؛ بالإضافة الى التأثير الإيجابي لهذه المؤشرات على الأداء الإداري للمنظمة. (p. 02)

يتضح من خلال ما سبق أن الأداء غير المالي للمنظمة يُعبر عن الجوانب غير المالية لأنشطة المنظمة؛ حيث شهدت هذه الجوانب اهتماما كبيرا مؤخرا؛ وذلك من قبل الأكاديميين والمهنيين في مجال الأعمال بصفة عامة؛ وفي مجال قياس؛ تقييم وإدارة الأداء بصفة خاصة، حيث يتم قياس وتقييم الأداء غير المالي للمنظمة من خلال ما يعرف بمؤشرات الأداء غير المالية؛ والتي تم تطويرها مؤخرا استجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة.

### المطلب الثاني: مؤشرات الأداء وأهم العوامل المؤثرة فيه

يرتبط مفهوم الأداء بمجموعة من المفاهيم والمصطلحات الشائعة الاستخدام في البحوث والدراسات التي تتطرق الى هذا المفهوم، حيث تعتبر مؤشرات أو مقاييس الأداء أحد أهم هذه المفاهيم؛ وذلك نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها على المستوى النظري والتطبيقي. كما تجدر الإشارة أيضا الى أن من بين أهم الجوانب التي ركزت عليها البحوث والدراسات في هذا المجال هي العوامل والمتغيرات المؤثرة على الأداء، حيث حاولت العديد من الدراسات تحديد هذه العوامل وعلاقتها بأداء المنظمة، وذلك من أجل الوصول الى التوافق مع هذه العوامل بما يضمن تحسين وتحقيق أفضل أداء ممكن. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى مفهوم مؤشرات الأداء من حيث التعريف؛ الخصائص؛ الأهداف والأنواع، كم سيتم التطرق أيضا الى أهم العوامل والمتغيرات المؤثرة على الأداء.

#### الفرع الأول: مؤشرات أو مقاييس الأداء

تمثل مؤشرات أو مقاييس الأداء أحد أهم المفاهيم المرتبطة بموضوع الأداء؛ حيث تعتبر مؤشرات الأداء الأداة التي يتم من خلالها قياس وتقييم الأداء، وتختلف مؤشرات الأداء وفقا للعديد من الاعتبارات، إلا أن أهم صنف أو نوع لهذه المؤشرات هو ما يعرف بمقاييس الأداء الرئيسية؛ والتي تعبر عن الجوانب أو النقاط الأساسية للأداء في المنظمة.

#### أولا: مؤشرات الأداء، التعريف والخصائص والأهداف

تمثل مؤشرات أو مقاييس الأداء Performance Indicators الأداة التي يتم استخدامها للتعبير عن الأداء في شكل كمي أو نوعي؛ حيث تعتبر بمثابة وسيلة للتعبير عن مفهوم شامل في شكل أجزاء كقيم محددة، حيث تستخدم مؤشرات الأداء في ترجمة الأهداف العامة الى أنشطة ومبادرات تشغيلية، كما تستخدم في قياس وتقييم مدى تحقق وإنجاز هذه الأنشطة والعمليات بالشكل المحدد والمطلوب.

حيث نص الخطيب (2010) على أن المنظمات تُعبر عن أدائها من خلال مقاييس أو مؤشرات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء؛ وذلك من خلال استخدام صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدلا من استخدام عبارات ذات معنى عام؛ وذلك من أجل الوصول الى تحديد مستوى الأداء بدقة وفعالية. (ص.46)

ووفقا لـ Franceschini et al (2007) فإن مقياس الأداء (أو المؤشر) يتكون من رقم ووحدة قياس؛ حيث يعبر الرقم عن المقدار (الكمية) (How Much)؛ بينما تعبر الوحدة عن معنى الرقم (ماذا)، حيث ترتبط مقاييس الأداء دائماً بهدف التمثيل Representation-Target. (P.110)

كما نص الزهراني والقحطاني (2016) على أن مقاييس الأداء تستخدم لتقييم الأداء انطلاقاً من النتائج المتوقعة، حيث توفر للمديرين أداة لقياس التقدم التنظيمي؛ وتحديد اتجاه المنظمة، كما تعمل على ضمان تحقيق المواثمة من القمة الى القاعدة في حالة صياغتها بالشكل الجيد. (ص.278)

ووفقا لـ Venanzi (2012) يُعد اختيار مقاييس الأداء أحد أهم التحديات التي تواجه المنظمات، ففي الواقع تلعب أنظمة قياس الأداء دوراً رئيسياً في تطوير الخطط الإستراتيجية؛ وتقييم مدى تحقيق أهداف المنظمة ومكافأة المديرين. (p.09)

ووفقا لـ DALVI & BAGHI (2014) يتم استخدام معايير مختلفة في عملية قياس الأداء، حيث أن إمكانية المقارنة بين أداء المنظمات مختلفة الأحجام؛ وفي مختلف الصناعات؛ وعلى مدى فترات زمنية مختلفة؛ تصبح أسهل من حيث التقييم والمقارنة. (p.138)

حيث وفقا لـ Franceschini et al., (2007) فإن مؤشرات الأداء تهدف الى تحقيق ثلاث وظائف أساسية؛ تتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

1. الرقابة Control: حيث تمكن مؤشرات الأداء المديرين والموظفين من تقييم ومراقبة أداء الموارد التي تكون تحت مسؤولياتهم.

2. التواصل Communication: حيث لا تساهم مؤشرات الأداء في تحقيق التواصل بين الموظفين الداخليين والمديرين لأغراض الرقابة فقط، وإنما تساهم أيضاً في تحقيق التواصل مع أصحاب المصلحة الخارجيين لأغراض أخرى.

3. التحسين Improvement: حيث تحدد مؤشرات الأداء الفجوات (بين الأداء المحقق والمتوقع) والتي تحدد الطريقة الأمثل للتدخل والتحسين؛ حيث يعبر حجم الفجوة واتجاهها (إيجابي أو سلبي) عن المعلومات والتغذية المرتدة تستخدم لتحديد التعديلات والإجراءات الواجب اتخاذها. (p.10-11)

كما نص Franceschini et al. (2007) أيضا على أن معظم مؤشرات الأداء ترتبط بقياس مدى توفر كل من عنصري الكفاءة والفعالية؛ حيث أن:

- **الفعالية Effectiveness:** تمثل خاصية عملية تشير إلى درجة توافق مخرجات العملية مع المتطلبات (هل نقوم بالأشياء الصحيحة؟)؛
- **الكفاءة Efficiency:** تمثل خاصية عملية تشير إلى الدرجة التي تنتج بها العملية المخرجات المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة للموارد (هل نقوم بالأشياء بشكل صحيح؟). (p.110)
- كما نص Sawalqa (2011) في نفس السياق على أن مقياس الأداء هو مقياس يتم استخدامه لتحديد مدى كفاءة و/أو فعالية إجراء معين.
- ووفقا ل Alexander (2018) فإنه من أجل ضمان تأدية مؤشرات الأداء لوظائفها؛ يجب أن يتم مراعاة مجموعة من المبادئ التوجيهية عند القيام باختيار وتصميم هذه المقاييس؛ وذلك وفقا لمجموعة من الشروط يتمثل أهمها فيما يلي:
- **الملائمة Relevancy:** يجب أن تتلأم مؤشرات الأداء مع الأهداف أو الأغراض المهمة ومحركات الأداء والقيمة؛
- **الموضوعية Objectivity:** يجب أن تكون مقاييس الأداء قابلة للقياس وموضوعية إلى أقصى حد ممكن؛ حيث يكون استخدام المقاييس النوعية ضروري في بعض الحالات لتعزيز الموضوعية؛ أو التكامل بين المقاييس النوعية والكمية؛
- **التوقيت Timeliness:** يجب أن تضمن تأدية المهمة وتكون متاحة في الوقت المناسب؛
- **التوازن Balance:** يجب أن تكون مقاييس الأداء متوازنة؛ وذلك لتفادي مخاطر التركيز على تحسين الأداء في مجال واحد على حساب وضع وقيمة المنظمة على المدى الطويل؛
- **تعريفات القياس Measurement Definition:** أي أن تكون محددة وحدة القياس، حيث يعد تعريف مقاييس الأداء أمراً مهماً ويجب أن يكون متسقاً مع هدف المقياس؛
- **الاختصار والكفاية Less Is More:** يجب أن يكون عدد المقاييس المستخدمة محددا وكافيا، حيث يجب التأكيد على الأولويات الرئيسية والجوانب المهمة فقط؛ وذلك لتجنب الإغراق بالمعلومات غير المهمة، حيث يمكن استخدام مقاييس إضافية تابعة للمقاييس الأولية. (p.164-165)

### ثانياً: مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs) Key Performance Indicators

يتمثل أهم نوع من أنواع مؤشرات الأداء فيما يعرف بمؤشرات الأداء الرئيسية؛ حيث تعتبر مؤشرات الأداء الرئيسية أهم المؤشرات التي يجب أن تقوم المنظمة بتحديدتها بصفة دقيقة؛ وذلك نظراً للأهمية البالغة التي تلعبها هذه المؤشرات في تحقيق أهدافها واستراتيجيتها.

حيث وفقا لمعهد المحاسبين الإداريين القانونيين CIMA (2013) فإن مؤشر الأداء الرئيسي (KPI) Key Performance Indicator هو مقياس يستخدم ليعكس النجاح التنظيمي أو التقدم فيما يتعلق بهدف محدد، حيث أن الغرض من مؤشرات الأداء الرئيسية هو مراقبة التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية؛ والتي يتم توصيلها Communicated عادةً في الخريطة الإستراتيجية، حيث عادةً ما يتم تضمين مؤشرات الأداء الرئيسية في بطاقة تقارير الأداء أو لوحة المعلومات التي تمكن الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو أصحاب المصلحة الآخرين من التركيز على المقاييس التي تعتبر الأكثر أهمية لنجاح المنظمة. (p.54)

كما نص البواردي (2017) على أن مؤشر الأداء الرئيسي بمعنى أشمل يعمل على تقديم أهم المعلومات المتعلقة بالأداء؛ والتي تمكن المنظمة أو المساهمين من فهم ما إذا كانت المنظمة على المسار الصحيح؛ وما إذا كانت تعمل على إجراء التعديلات الضرورية في الوقت المناسب أو لا، حيث تستخدم مؤشرات الأداء الرئيسية في الإجابة على سؤال جوهري؛ هل نحقق مستويات الأداء التي ننشدها؟ (ص172-173)

حيث يتمثل العنصر الحاسم لتطوير مؤشرات الأداء الرئيسية في تحديد الجوانب المهمة أو "المفتاحية" بالنسبة للمنظمة، فالمؤشرات التشغيلية الأخرى تُعتبر مهمة أيضًا؛ إلا أنها تُسمى بمؤشرات أداء 'Pls' وذلك من أجل تمييزها عن مؤشرات الأداء الرئيسية KPIs. حيث أن عملية تطوير مؤشرات الأداء الرئيسية يجب أن تكون جزءًا من عملية الإدارة الإستراتيجية الشاملة؛ والتي تعمل على ربط المهمة الشاملة والرؤية والاستراتيجية للمنظمة وكذا أهدافها القصيرة وطويلة المدى بأهداف عمل إستراتيجية محددة؛ وكذا بالمشاريع أو مبادرات الداعمة، حيث يُعد فهم محركات القيمة في المنظمة؛ والأنشطة والكفاءات الأساسية التي تدعم محركات القيمة هي الخطوة أولى والمهمة في هذه العملية. (CIMA, 2013, pp.54-55)

كما نص البواردي (2017) على أن مؤشرات الأداء الرئيسية تستخدم لمعرفة ما إذا كانت المنظمة على المسار المؤدي الى تحقيق أهدافها الاستراتيجية، حيث تعتبر المؤشرات الرئيسية أدوات مهمة لتقييم الأداء والتواصل؛ وكذا لتحديد أي فجوات في الأداء (ص ص.64-63). حيث وفقا لـ CIMA (2013) فإنه يمكن لمؤشرات الأداء الرئيسية تحسين عملية تنفيذ الإستراتيجية؛ وذلك من خلال مواءمة Aligning أنشطة الأعمال والأنشطة الفردية مع الأهداف الإستراتيجية؛ حيث تمثل مؤشرات الأداء الرئيسية المصممة جيدًا وسيلة للإدارة ومجلس الإدارة لمراقبة الأنشطة الأساسية للمنظمة؛ بدلاً من كونها مجرد مقاييس نتائج للتعبير عن النجاح المالي، كما يمكن أن يساهم التكامل بين مؤشرات الأداء الرئيسية ذات الطبيعة المالية وغير المالية في زيادة التركيز على النجاح في الأجل طويل؛ بدلاً من التركيز على الأداء المالي قصير الأجل. (p.56)

كما نص Franceschini et al. (2007) على أن مؤشرات الأداء الجيدة تقوم بتوجيه وتنظيم الأنشطة الداعمة للأهداف الإستراتيجية؛ حيث تعمل على توفير التغذية الراجعة في الوقت المناسب؛ بالإضافة الى البيانات

التنبؤية والرؤى حول فرص التحسين، كما يجب أن تكون هذه المؤشرات مرنة في التعامل مع التغيرات التي يمكن أن تطرأ على أنظمة التشغيل والاستجابة لها. (p.14)

حيث نص CIMA (2013) على أنه يتم تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية المالية بشكل عام انطلاقاً من قائمة الدخل أو قائمة الميزانية، بينما تُعتبر مؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية هي أخرى مقياس لتقييم الأنشطة التي ترى المنظمة أنها مهمة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية؛ حيث تشمل مؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية النموذجية المقاييس التي لها علاقة بكل من العملاء؛ الموظفين؛ العمليات؛ الجودة؛ زمن الدورة وسلسلة التوريد الخاصة بالمنظمة، إلا أن البعض يُفضل استخدام مصطلح "المالية الإضافية" "Extra-Financial" بدلاً من مصطلح غير المالية، مما يشير إلى أن جميع المقاييس التي تساهم في النجاح التنظيمي هي في النهاية مالية. وبالإضافة إلى تصنيف مؤشرات الأداء الى المالية أو غير المالية؛ فإن التصنيفات المشتركة الأخرى لمؤشرات الأداء هي تصنيفها كمؤشرات كمية أو نوعية؛ رائدة أو متأخرة Leading or Lagging؛ قصيرة أو طويلة الأجل؛ مؤشرات المدخلات أو المخرجات أو العمليات... إلخ. (p.54)

تمثل مؤشرات الأداء الرئيسية الأداة الأهم لربط رؤية واستراتيجية المنظمة بعملياتها التشغيلية، حيث يُعتبر تحديد هذه المؤشرات أهم خطوة في تجسيد استراتيجية المنظمة، فمن خلال تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية يمكن للمنظمة التركيز على أهم النقاط المفتاحية؛ والتي يجب العمل على إيصالها الى مختلف المستويات في المنظمة، وذلك من أجل توجيه جميع الجهود نحو التركيز على الممارسات التي تصب نحو تحقيق هذه الأهداف المحددة؛ وذلك بما يضمن مواءمة جميع الجهود في منظمة نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛ والوصول الى تحقيق رؤيتها المعبر عنها من خلال المؤشرات الرئيسية للأداء. كما تعتبر مؤشرات الأداء الرئيسية من جهة أخرى أداة مهمة لجميع أصحاب المصلحة في المنظمة لمراقبة والتركيز على أهم الجوانب في المنظمة.

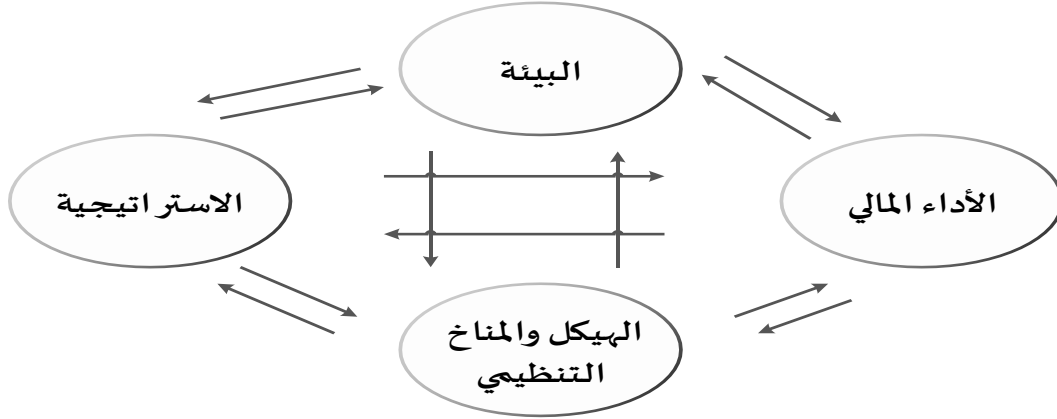
### الفرع الثاني: أهم العوامل المؤثرة على الأداء

لا شك أن أداء المنظمة يتأثر بمجموعة مختلفة من المتغيرات والعوامل، حيث يمثل الأداء في النهاية نتيجة للتفاعل بين العديد من هذه العوامل، وباعتبار المنظمة بمثابة نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة به؛ فإن هذا يشير الى أن أداء المنظمة هو نتاج مجموعة مختلفة من التأثيرات التنظيمية والبيئية، ففي ظل السعي نحو إدارة وتحسين الأداء يجب العمل على تحديد وتوصيف مختلف هذه العوامل وتأثيراتها.

حيث وفقاً لـ Capon et al. (1996) فإنه يتم التعامل مع إشكالية توفير نظرة شاملة عن محركات الأداء المالي العالي؛ من خلال منظور عام يتمثل في أن المديرين يحاولون باستمرار تحسين الأداء المالي من خلال التوليف Manipulating بين مجموعة معقدة من العوامل الخاضعة لتحكمهم؛ ومراعاة مجموعة من القيود المفروضة من الخارج، كما يساعد إطار العمل التنظيمي التكامل في تحديد الطريقة "الأفضل" أو على الأرجح عدة طرق

الأفضل لقيادة وإدارة المنظمة بحيث تحقق الأداء المالي المتفوق، حيث توفر اللبنة الأساسية لكل من البيئة؛ الاستراتيجية والتنظيم (الهيكل والمناخ) إطاراً تنظيمياً تكاملياً، حيث يُمكن هذا الإطار من تحديد كيفية تحسين الأداء المالي من خلال استخدام التوليفات والمستويات المناسبة من العناصر الفاعلة للبناء هذا البناء. (p.07)

الشكل رقم 2-01: العوامل المؤثرة على الأداء



المصدر: (Capon et al., 1996, p.06)

حيث نص الخطيب (2010) على أن هناك العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي يمكن أن تؤثر على أداء المنظمة؛ حيث تشمل مجموعة من العوامل الداخلية والتي يتمثل أهمها في كل من الهيكل التنظيمي؛ المناخ التنظيمي؛ التكنولوجيا المستخدمة وحجم المنظمة، بينما في المقابل تتمثل أهم العوامل الخارجية في كل من المتغيرات الاقتصادية؛ الاجتماعية؛ السياسية والبيئية... الخ. (ص ص.17-18)

كما نص الزبيدي (2000) على أن نموذج التحليل الرباعي SWOT والذي يعرف أيضا بالنموذج المزدوج للبيئة والأداء؛ يوضح العلاقة بين البيئة والأداء؛ حيث يركز هذا النموذج على التفاعلات التي تحدث بين متغيرات البيئة الخارجية (الفرص والتهديدات)؛ وانعكاسات البيئة الداخلية الممثلة للأداء (القوة والضعف)، حيث يمكن للإدارة العمل على توظيف التقنيات والوسائل التي تمكنها من تحقيق نوع من الاندماج والتفاعل بين هذه المتغيرات. (ص ص.26-28)

حيث نص حجازي ومعالم (2012) على أن أهم العوامل المؤثرة على أداء المنظمة تتمثل في كل من الهيكل التنظيمي؛ العمليات الإنتاجية؛ الاستراتيجية؛ البيئة التي تنشط فيها المنظمة؛ القيادة؛ الثقافة؛ الخيارات التقنية؛ أسلوب الإدارة... الخ (ص.104). حيث نص أيضا حجاج (2017) على أن أداء المنظمة يتأثر بالعديد من العوامل؛ والتي منها ما هو تحت سيطرة الإدارة ويمكن التحكم فيه؛ ومنها ما هو خارج التحكم. حيث تجدر الإشارة الى أن معيار الفصل بين هذه العوامل وفقا لإمكانية التحكم؛ يبقى بدوره صعب الضبط والتدقيق؛ وذلك نظرا لكون بعض العوامل يصعب إدراجها ضمن أي مجموعة من هاتين المجموعتين؛ والتي من أهمها متغير حجم المنظمة الذي له تأثير على أداء بمختلف أبعاده. (ص.17)

وفي محاولة لإيجاد إطار عام لتفسير وتوضيح العلاقة بين أداء المنظمة ومختلف العوامل المؤثرة فيه؛ نص Capon et al. (1996) على أن هناك ثلاث اتجاهات نظرية ذات أهمية خاصة في هذا المجال؛ والتي تطرقت الى محاولة تفسير هذه العلاقة؛ حيث تتمثل هذه الاتجاهات النظرية في الاتجاه الأول المتمثل في التنظيم الصناعي Industrial Organization؛ والاتجاه الثاني الاختيار الاستراتيجي Strategic Choice؛ أما الاتجاه الثالث فيتمثل في النظرية الموقفية Contingency Theory، حيث يفترض كل اتجاه من هذه الاتجاهات بشكل ضمني أو صريح؛ أن المنظمة تعمل من أجل تعظيم المكاسب؛ وذلك من خلال تحقيق الأداء العالي والمتمثل في الأداء المالي في المقام الأول (أي الربح)، حيث تقوم هذه الاتجاهات الثلاثة على تقديم فرضيات نوعية متماثلة؛ والتي تم دعم العديد منها، كما أنها تقترح مجموعة متداخلة من العوامل السببية، إلا أن طريقة تبني كل اتجاه من هذه الاتجاهات للبنات الأساسية للبيئة والاستراتيجية والتنظيم تختلف تمامًا. (PP.09-10)

ويتضح من خلال ما سبق أن الأداء يخضع لتأثير العديد من المتغيرات الداخلية والخارجية، حيث يعتبر فهم وتحديد هذه التأثيرات من أهم الأسباب التي تساعد المديرين على الوصول الى تحقيق التحسينات المطلوبة في الأداء؛ وذلك من خلال إدارة والتحكم في هذه المتغيرات وتحقيق التوليفات المناسبة التي تؤدي الى تحسين والرفع من الأداء. ويمثل المدخل الموقفي أو النظرية الموقفية أحد أهم الأطر النظرية التي تطرقت الى تفسير العلاقة بين الأداء والمتغيرات المؤثرة فيه؛ حيث يقوم هذا النهج على مجموعة من الافتراضات المهمة لتفسير هذه العلاقة، وسيتم التركيز في الفصل الموالي الى النهج الموقفي والافتراضات التي يقوم عليها.

### المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء

تمثل عملية قياس وتقييم الأداء عملية أساسية للتعرف على مدى تحقق الأداء المخطط؛ وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي للمنظمة مع الأداء المتوقع، حيث تتم عملية قياس وتقييم الأداء باستخدام مؤشرات الأداء؛ وتساهم في التعرف على انحرافات الأداء في حالة وجودها؛ وذلك من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى مفهوم عملية قياس وتقييم الأداء؛ ومراحل تطورها.

#### الفرع الأول: مراحل تطور عملية قياس وتقييم الأداء

وفقاً لـ Qi (2010) فقد مرت عملية قياس وتقييم الأداء بثلاث مراحل أساسية من التطور؛ حيث كان ظهور كل مرحلة جديدة نتيجة واستجابة للتغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال، حيث رافق هذا التطور في عملية قياس وتقييم الأداء ظهور أساليب ونماذج مختلفة لتقييم الأداء؛ كما رافقه أيضاً تطوير في مؤشرات الأداء التي يتم استخدامها في عملية قياس وتقييم الأداء؛ حيث تتمثل هذه المراحل فيما يلي:



### المرحلة الأولى: ما قبل سنة 1970 قياس وتقييم الأداء باستخدام المؤشرات المالية

قبل سبعينيات القرن الماضي؛ كان التقييم من خلال مؤشرات الأداء المالية هو الجانب الجوهرى أو الكلى لتقييم أداء المنظمات، ففي المراحل الأولى من تطوّر الصناعة الحديثة؛ كانت المنظمات ذات أشكال بسيطة وتركز على هدف وحيد يتمثل في تحقيق الأرباح، ولهذا كان يتم استخدام مؤشرات الأداء المالي المختلفة لقياس وتقييم أدائها، فخلال هذه الفترة كان المحور الأساسي للبحث في مجال قياس وتقييم الأداء هو تطوير المؤشرات المالية، حيث انصبّ اهتمام جميع الأطراف على الربح والعائد على الاستثمار وغيرها، بالإضافة الى أن تطوير أساليب التقييم استند بشكل كلي على المؤشرات المالية، حيث كانت المنظمات في ذلك الوقت موجهة نحو تحقيق الربح بشكل بحت، وهو ما أكده المالكون والمديرون بكون تعظيم الربح هو الهدف الوحيد للمنظمة؛ وبالتالي فإن المؤشرات المالية كانت هي الأكثر ملائمة لتقييم أداء المنظمات في ذلك الوقت، وهو ما ساهم بدوره في ظهور العديد من النماذج والمداخل المالية للتقييم خلال تلك الفترة؛ والتي من أشهرها نظام دوبونت DuPont System في بدايات سنة 1900؛ وكذا مفهوم التمويل التقليدي لـ Geoffrey Chandler and H. Thomas (1920)؛ بالإضافة الى أسلوب Wole Scoring الذي تم تقديمه من قبل (1928) Alexander Wole.

كما تجدر الإشارة الى أنه خلال تلك الفترة لم يظهر بعد مفهوم الوكالة وفصل الإدارة عن الملكية، حيث كانت الملكية والإدارة مرتبطتين؛ ولم تكن هناك أي حاجة للتقييم الخارجي للمنظمة كما هو الحال في ظل ظهور نظرية الوكالة لاحقاً، حيث تم فصل الملكية عن حق الإدارة جزئياً؛ أين أصبح المستثمرون أو الملاك حريصين على معرفة الوضع التشغيلي للمنظمة؛ مما حفّز على التوجه نحو تقييم أداء المنظمات بصفة أكثر شمولية.

### المرحلة الثانية: من سنة 1970-2000 قياس وتقييم الأداء باستخدام مؤشرات متعددة Multi-Indicators

بدأت هذه المرحلة تقريباً منذ منتصف وأواخر السبعينيات الى نهاية القرن العشرين، حيث بدأ التركيز في هذه المرحلة على المزيد من أبعاد الأداء كرضا العملاء؛ الاستراتيجية والقدرة على التعلم والابتكار... الخ؛ حيث بدأت المؤشرات غير المالية في الظهور في نظم قياس وتقييم أداء المنظمات، أين تم استخدام هذه المؤشرات لتعكس فعالية عمليات المنظمة ووضعها العام واتجاهها المستقبلي.

فمع ظهور العولمة الاقتصادية والمنافسة الشديدة التي شهدتها بيئة الأعمال مطلع الثمانينيات؛ إتضح القصور في النظم والمؤشرات المحاسبية، وذلك نظراً لكون المعلومات المالية والمحاسبية تمثل مؤشرات للنتائج؛ وتعكس فقط البيانات التاريخية؛ ولهذا فإنه لا يمكن لهذه البيانات أن تعكس جوانب الأداء المستقبلي للمنظمة، مما أدى الى إدراك العديد من الباحثين لضرورة تضمين المؤشرات غير المالية في نظم قياس وتقييم الأداء؛ وذلك من أجل تجاوز أوجه القصور في النظم التقليدية لتقييم الأداء، حيث تم تطوير العديد من أنظمة تقييم الأداء المتكاملة التي تجمع بين المؤشرات المالية وغير المالية؛ ومن بين أهم هذه الأنظمة بطاقة الأداء

المتوازن (BSC): هرم الأداء والمؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة (EFQM). حيث نتج عن التطورات التي شهدتها عملية قياس وتقييم الأداء خلال هذه الفترة العديد من التغيرات؛ والتي يتمثل أهمها فيما يلي:

- تم تحويل المؤشرات البسيطة إلى مؤشرات مركبة Synthesized Indicators؛
- تم استبدال القياس الذي يركز على الربح بأنظمة الحدود Boarder Systems التي تشمل العملاء؛ المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين؛
- تم استكشاف الروابط السببية الداخلية للمنظمات؛
- تم إدراك أن عملة قياس وتقييم الأداء يجب أن تقترن بإدارة الأداء.

المرحلة الثالثة: إبتداء من سنة 2000 أصبح أصحاب المصلحة الرئيسيين والتواصل يمثلان عنصرين من العناصر الرئيسية لإدارة الأداء

في ظل ظهور وتطور نظرية أصحاب المصلحة؛ بدأ الباحثون يدركون بشكل متزايد بأن أصحاب المصلحة الرئيسيين يمثلون عنصراً ضرورياً للنجاح، حيث يمكن أن يلعبوا دوراً مهماً في عملية قياس الأداء وإدارته، ففي ظل إدخال نظرية أصحاب المصلحة في عملية قياس الأداء وإدارته؛ كان الإشكال المرتبط بما إذا كان بإمكان المنظمة أن تعمل على تعزيز مصالح المساهمين ومصالح أصحاب المصلحة الآخرين في نفس الوقت؛ يمثل أحد الخلافات الرئيسية لنظرية أصحاب المصلحة، فمع التركيز على قياس اهتمامات أصحاب المصلحة الرئيسيين بالتنمية المستدامة للمنظمة؛ تم تطوير بعض النماذج المختلفة لإدارة الأداء المرتبطة بأصحاب المصلحة، حيث تم تقديم نموذج منشور الأداء Performance Prism سنة 2002 من قبل كل من Neely & Adams & Kennerley والذي يعتبر مثالا نموذجيا عن النماذج المتعلقة بأصحاب المصلحة.

فمن بين أهم أسس التي تقوم عليها نماذج أصحاب المصلحة؛ أن الموظف مثلا باعتباره أحد أهم أصحاب المصلحة الرئيسيين؛ يمكنه بلا شك المشاركة في عملية إدارة الأداء، ولهذا فإن عملية إدارة الأداء يجب ألا تشمل فقط تحديد قائمة مقاييس الأداء؛ بل يجب أن تشمل أيضاً تحديد العمليات المتكاملة بحيث يعمل المديرين مع موظفيهم لتحديد كل من التوقعات؛ قياس النتائج؛ مكافأة الأداء والتغذية المرتدة؛ بما يؤدي الى تحسين أداء الموظف. كما تتضح أيضا أهمية الاتصال متعدد الاتجاهات في عملية إدارة الأداء؛ حيث يمثل التواصل الفعال المفتاح الرئيسي في عملية تحديد التوقعات؛ قياس النتائج والمكافآت وردود الأفعال. (PP.03-12)

كما نص Franceschini et al (2007) على أن مفهوم أصحاب المصلحة يعتبر مصطلحا شائعا في الإدارة القائمة على الأداء؛ حيث يشير هذا المفهوم إلى الأشخاص الذين لهم مصلحة في النجاح المستقبلي للمنظمة؛ ولهذا فإنه من الضروري أن يكون لدى المنظمة فكرة واضحة جداً عن من هم هؤلاء الأطراف؛ وما هي احتياجاتهم وتوقعاتهم، حيث يمكن أن يلعب أصحاب المصلحة دوراً مهماً في تطوير أنشطة المنظمة؛ إذا ما كانت لهم مصلحة في نتائج هذه الأنشطة. (p.121)

### الفرع الثاني: مفهوم قياس وتقييم الأداء

من بين أهم الاقتباسات الشائعة في مجال قياس وتقييم الأداء؛ الاقتباس الذي ينص على أن "إذا لم تتمكن من قياسه؛ فلن تتمكن من إدارته if you can't measure it, you can't manage it"، وكذا الاقتباس الذي ينص على أن "ما يتم قياسه يتم إنجازه what gets measured gets done"، فمن المؤكد أنه لا يمكن الوصول الى إدارة وتحسين الأداء؛ حتى يتم التعرف على مستوى الأداء الحالي. (Armstrong, 2006, p.59)

حيث تعتبر عملية قياس وتقييم الأداء أحد الموضوعات الرئيسية في مجال الفكر الإداري، فمنظمات الأعمال أصبحت في حالة تغير مستمر؛ وذلك نظرا للبيئة المتغيرة التي تنشط فيها، مما يساهم بدوره في دفع إدارة المنظمة نحو التعديل المستمر لخططها؛ سياساتها وقراراتها وفقا لما يتم التوصل إليه من خلال عملية تقييم الأداء، ولهذا فقد أصبحت عملية قياس وتقييم الأداء تتمثل أحد الأنشطة الأساسية في العمل الاستراتيجي لإدارة منظمات الأعمال. (الزبيدي, 2000، ص79)

ووفقا لـ Sawalqa (2011) فإن لعملية قياس وتقييم الأداء دور رئيسي في تحقيق الفعالية التنظيمية؛ فهي تعتبر من أهم العمليات في أدبيات المحاسبة الإدارية، حيث يعد قياس الأداء أمراً مهما للحكم على نجاح أو فشل المنظمة؛ وذلك لكونه يعمل على تقييم الوضع الحالي للمنظمة ويساعد في التنبؤ بصحتها المستقبلية. (p.02)

حيث نص Candiotto & Gandini (2013) على أن هناك العديد من التعاريف لكل من عملية قياس الأداء وأنظمة قياس الأداء في الأدبيات المحاسبية؛ حيث يمكن تعريف قياس الأداء على أنه عملية قياس كفاءة وفعالية إجراء معين، بينما يمكن تعريف نظام قياس الأداء على أنه مجموعة المقاييس المستخدمة لتحديد كفاءة وفعالية الإجراءات. (p.188)

ووفقا لـ Franceschini et al. (2007) فإن عملية قياس الأداء تتمثل في الرصد المستمر والإبلاغ عن إنجازات البرنامج؛ ولا سيما التقدم المحقق نحو الأهداف المحددة سلفا، حيث يتم من خلال مقاييس الأداء التطرق الى قياس نوع أو مستوى أنشطة البرنامج المنفذة (العملية)؛ أو المنتجات والخدمات المباشرة التي يقدمها البرنامج (المخرجات)؛ و/أو نتائج تلك المنتجات والخدمات (النتائج)، حيث يقصد "بالبرنامج" أي نشاط أو مشروع أو وظيفة أو سياسة لها غرض محدد أو مجموعة من الأهداف. (PP.109-110)

كما نص Alsoboa et al. (2015) على أن نظام قياس الأداء يعد أداة أساسية تمكن المنظمات من تحقيق أهدافها المرجوة ومراقبتها. (p.119)

تشير التعاريف السابقة الى أن عملية قياس الأداء هي عملية إدارية مهمة؛ حيث يقصد بها جمع المعلومات الكمية أو النوعية عن إجراء أو عنصر معين، حيث يتم في الغالب إطلاق مصطلح قياس الأداء أو تقييم الأداء ويقصد به كلا العمليتين؛ أي أن عملية قياس وتقييم الأداء يمكن أن يعبر عنها إما بقياس الأداء أو تقييم الأداء،

ولكن تجدر الإشارة الى أنه في حالة الفصل بين المصطلحين؛ فإن عملية قياس الأداء تعبر عن جمع المعلومات عن عنصر أو نشاط أو إجراء معين؛ أما عملية تقييم الأداء فهي عملية لاحقة لعملية القياس.

حيث نص حجاج (2017) على أن عملية تقييم الأداء تعتبر جزءا من عملية الرقابة؛ حيث تهدف الى الوقوف على ما تم تحقيقه خلال فترة زمنية معينة ومقارنته بالمعايير المحددة مسبقا؛ وذلك بهدف معرفة مدى كفاءة المنظمة في استخدام مواردها؛ وكذا الوقوف على الانحرافات وتصحيحها. (ص.18)

كما نص الخيري (2013) على أنه يقصد بعملية تقييم الأداء دراسة مدى تحقق الأهداف أو الخطط المحددة؛ وذلك من أجل التعرف على الانحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية؛ والتطرق الى الأسباب الكامنة وراء الانحرافات السلبية من أجل تصحيحها؛ مع الإبقاء على الحالات الإيجابية وتدعيمها من أجل الاستمرار في تطوير المنظمة. (ص.87)

كما نص عبد الفتاح (2013) على أن عملية تقييم الأداء هي عبارة عن عمل نظامي لتحديد معايير الإنجاز في ضوء الأهداف التنظيمية؛ وكذا تصميم أنظمة المعلومات للتغذية المرتدة؛ ومقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير التي تم تحديدها مسبقا، بالإضافة الى تحديد مدى وجود أي انحرافات أو أخطاء؛ والتأكد من أن كل الموارد قد استخدمت بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المنظمة. (ص.10)

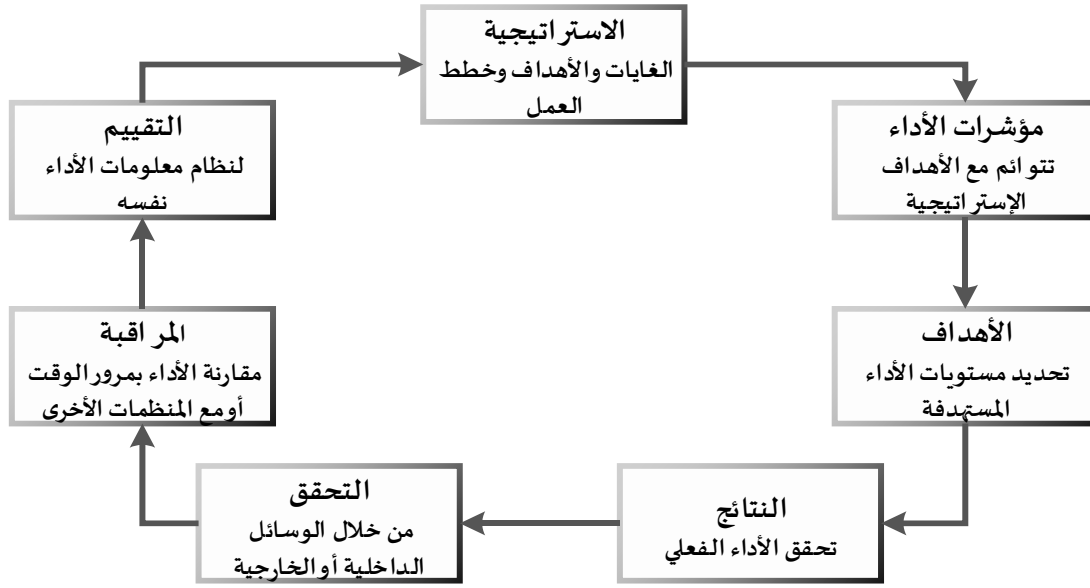
ووفقا لـ Franceschini et al. (2007) فإن القياس يُعد ضروريًا لعملية الرقابة وتحسين الأداء، إلا أن إنشاء وتشغيل نظام القياس ليس بالأمر السهل، حيث أن الجانب الأهم لا يتعلق بتحديد المؤشرات العامة؛ بل يتعلق أساسا بتحديد المؤشرات التي تمثل العملية بشكل صحيح؛ والتي تعرف بمؤشرات الأداء الرئيسية (KPI). (p.07)

حيث نص Venanzi (2012) على أن اختيار مقاييس الأداء يعد أحد أهم التحديات التي تواجه منظمات الأعمال؛ حيث تلعب أنظمة قياس الأداء في الواقع دورًا رئيسيًا في تطوير الخطط الإستراتيجية؛ تقييم مدى تحقق أهداف المنظمة ومكافأة المديرين. (p.09)

كما نص Alexander (2018) على أنه يجب أن يكون هناك تقييم للبيئة الخارجية والأداء الحالي للمنظمة قبل تحديد أهداف الأداء؛ حيث يجب تقييم قوى السوق والقوى التنافسية وأخذها بعين الاعتبار؛ كما يجب توثيق وفهم مستويات الأداء الحالية؛ بما في ذلك محركات الأداء وفرص التحسين. (p.138)

كما نص Franceschini et al. (2007) على أن نظام قياس الأداء الذي يتدفق من المهمة التنظيمية وعملية التخطيط الاستراتيجي؛ يعمل على توفير البيانات التي يتم جمعها؛ تحليلها؛ الإبلاغ عنها واستخدامها لاتخاذ قرارات العمل السليمة. (p. 110)؛ حيث يوضح الشكل رقم 2-02 مكونات عملية قياس وتقييم الأداء.

الشكل رقم 2-02: مكونات عملية قياس وتقييم الأداء



المصدر: (Simm, 2010, p.19)

حيث تتطلب عملية التخطيط والرقابة المالية توفر البيانات والمعلومات الصحيحة؛ وخصوصاً البيانات التي ترتبط بالمركز المالي والنقدي للمنظمة وهيكل موجوداتها؛ بالإضافة إلى البيانات المتعلقة بنتيجة الأداء التشغيلي وغيرها من البيانات التي تشكل الإطار السليم لاتخاذ القرارات داخل المنظمة، حيث يتم الوصول إلى اتخاذ هذه القرارات من خلال تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال عملية تقييم الأداء؛ مما يقود في النهاية إلى تحديد جوانب القوة وجوانب الضعف في المنظمة. (الزبيدي، 2000، ص 80)

تعتبر عملية قياس وتقييم الأداء أحد أهم الوظائف الإدارية في منظمات الأعمال، حيث تقوم هذه العملية في الأساس على قياس ومقارنة أداء الفعلي للمنظمة مع المعايير المحددة مسبقاً أو مع المنافسين، وذلك من أجل اكتشاف الانحرافات في حالة وجودها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتدارك هذه الانحرافات، حيث يتمثل أهم عنصر من عناصر عملية قياس وتقييم الأداء؛ في تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية التي تعبر عن أهم الجوانب في المنظمة؛ والتي يجب التركيز عليها في عملية التقييم، حيث ترتبط هذه المؤشرات باستراتيجية ورؤية المنظمة وتتواءم مع أهدافها الاستراتيجية؛ مما يُمكن من تقييم مدى تحقق هذه الرؤية والاستراتيجية وتوفير التغذية العكسية التي تساهم في تحقيق التحسين والتطوير مستقبلاً.

فوفقاً لـ Hochstrasser (1995) فإن منظمات الأعمال أصبحت تدرك أنها إذا لم تنجح في تقييم أدائها بدقة؛ فإنها ستكون أقل قدرة على التعرف على إشارات الخطر في المراحل المبكرة، فإذا لم تتم مراقبة أداء المنظمة بشكل جيد بسبب الافتقار إلى الأساليب والأدوات المناسبة؛ فإن عملية اتخاذ القرار بأكملها ستفتقر إلى حلقة تغذية مرتدة قيمة، وهو ما يؤدي بدوره إلى خطر أنه في حالة وجود تدهور في الأداء؛ قد لا يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية إلا بعد فوات الأوان، مما قد يساهم في فقدان الميزة التنافسية والموارد القيمة. (p.26)

ويرى الباحث أنه في الوقت الحاضر أصبح الدور الأساسي لعملية قياس وتقييم الأداء يتمثل فيما نص عليه Franceschini et al. (2007) في كون نظام قياس وتقييم الأداء مسؤول عن الحفاظ على المواثمة والتنسيق Alignment and Coordination؛ حيث تشير المواثمة الى الحفاظ على الاتساق بين الأهداف الاستراتيجية والمؤشرات؛ وتهدف الى التأكد من أن الأهداف المحددة على المستويات الأعلى تتسق مع مؤشرات وأنشطة المستويات الأدنى وتدعمها. وفي المقابل يشير التنسيق الى وجود ترابط بين العمليات أو الأنشطة أو الوظائف؛ حيث يتعامل التنسيق مع الدرجة التي تكون بها المؤشرات في مختلف المجالات ذات الصلة متسقة مع بعضها البعض وداعمة لبعضها البعض، كما يهدف إلى تقليل الصراع المحتمل في حالة وجود أهداف متعارضة. (p.14)

حيث شهد مفهوم المواثمة مؤخرا تداولا كبيرا في الأدبيات الإدارية؛ فوفقا لـ COKINS (2004) فإن "المواثمة" "Alignment" هي مصطلح رئيسي يتلخص معناه في المبدأ الكلاسيكي الذي ينص على "قم أولاً بالأشياء الصحيحة، ثم افعل الأشياء الصحيحة بشكل جيد" "First do the right things, and then do the right things well"، أي أن الفعالية Effective أهم من الكفاءة Efficient، فالمنظمات التي تجيد فعل الأشياء غير المهمة أو غير الصحيحة لن تحقق أي زيادة في الأسواق، حيث يرتبط مفهوم مواثمة العمل مع الاستراتيجية والرسالة والرؤية بالتركيز أولاً على تحديد ما يجب القيام به؛ ثم التنفيذ الصحيح لما تم تحديده.

وهو ما يمثل حسب وجهة نظر الباحث الحلقة المفقودة في العمل الإداري؛ والتي تحاول مختلف النظم والنماذج والأساليب الإدارية تحقيقها في الوقت الحاضر من خلال ما أصبح يعرف بإدارة الأداء، حيث شهد هذا المفهوم مؤخرا اهتماما كبيرا من قبل الباحثين في حقل العلوم الإدارية بصفة عامة، ومن أهم هؤلاء الباحثين Kaplan & Norton الذين تطرقا الى هذا المفهوم في كتابها 2006 بعنوان: Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies، وكما أشرنا سابقا فإن Kaplan & Norton من خلال إعادة تقديمهما لبطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام إدارة استراتيجي؛ قد ركزا في السنوات الأخيرة على مفهوم المواثمة.

## المبحث الثاني: مدخل الى إدارة الأداء

يشير مفهوم إدارة الأداء في جوهره الى العديد من الدلالات؛ حيث تنبع أهمية هذا المفهوم أساسا من الأهمية التي يحظى بها موضوع الأداء، فقد أدت التطورات التي شهدتها عملية قياس وتقييم الأداء الى إدراك منظمات الأعمال أن عملية إدارة الأداء يجب أن تكون في صلب الأنشطة الرئيسية للمنظمة، حيث لم تعد عملية قياس وتقييم الأداء التاريخي للمنظمة كافية؛ بل يجب التوجه نحو إدارة أنشطة المنظمة وضمان توجيهها نحو تحقيق أهداف المنظمة؛ ولأسيما في بعدها الاستراتيجي، حيث يتم من خلال عملية إدارة الأداء توجيه أنشطة المنظمة نحو تحقيق الغرض الرئيسي لوجودها؛ والمتمثل في تعظيم ثروة الملاك من خلال العمل على خلق قيمة مضافة تفوق تكلفة التمويل. وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى ماهية إدارة الأداء من حيث مفهومها؛ أهدافها وأهم نماذج إدارة الأداء، كما سيتم التطرق في المطلب الثاني الى البعد الاستراتيجي لإدارة الأداء؛ وذلك من خلال التطرق الى مفهوم الأداء الاستراتيجي وكيفية إدارة العناصر التشغيلية ومواءمتها لخلق القيمة في المنظمة، بينما يتم التطرق في المطلب الثالث الى إدارة أنشطة الاستثمار والتمويل لخلق القيمة وتحقيق الهدف الاستراتيجي العام للمنظمة.

### المطلب الأول: ماهية إدارة الأداء

شهد مفهوم إدارة الأداء مؤخرا اهتماما كبيرا وعلى نطاق واسع في جميع مجالات الإدارة والأعمال؛ فقد أصبح هناك العديد من الممارسين والباحثين من مختلف التخصصات يشاركون في إستكشاف الجوانب المختلفة لهذا المفهوم، حيث شارك العديد من الباحثين من مجالات علمية مختلفة كالمحاسبة؛ بحوث العمليات؛ إدارة الموارد البشرية؛ بالإضافة الى مشاركة العديد من الاستشاريين الاقتصاديين والإداريين في إثراء البحوث الأكاديمية والتطبيقية لإدارة الأداء (Qi, 2010, p.2). وسنحاول التطرق من خلال هذا المطلب الى مفهوم إدارة الأداء؛ وكذا أهداف إدارة الأداء؛ بالإضافة الى التطرق الى أهم نماذج إدارة الأداء في المنظمة.

### الفرع الأول: مفهوم إدارة الأداء

يعتبر مفهوم إدارة الأداء مفهوما متشعبا ومعقدا؛ حيث حظي مؤخرا باهتمام كبير في أدبيات المحاسبة الإدارية، فمنذ ستينيات القرن الماضي أصبح يتم اعتماد إدارة الأداء في المنظمات الخاصة والعامة؛ وحتى المنظمات غير الربحية مؤخرا، وذلك من أجل التكيف مع التحديات التي أصبحت تواجهها هذه المنظمات؛ وتحسين الإنتاجية والخدمات المقدمة. (Wadongo, 2014, p.01).

حيث وفقا لـ Qi (2010) فإن الدراسات الأولى لإدارة الأداء قد انطلقت من قياس الأداء؛ ثم بدأت بعدها الأنشطة الأخرى لإدارة الأداء تحظى باهتمام متزايد مع مرور الوقت، حيث من الضروري التمييز بشكل واضح

بين عملية قياس الأداء وإدارة الأداء؛ وذلك لأنه أصبح من الشائع أن قياس الأداء يمثل جزء من إدارة الأداء. (p.03)

وحسب Simm (2010) فقد تم تعريف إدارة الأداء على أنها نشاط تتبع الأداء مقابل الأهداف؛ وتحديد فرص التحسين مع التركيز على المستقبل. (p.17)

كما نص البواردي (2017) على أن إدارة الأداء هي عملية متواصلة لمتابعة الأهداف ومؤشرات الأداء الرئيسية الخاصة بها، مع تحديد الأسباب الجذرية لضعف الأداء؛ وإجراء التعديلات اللازمة، وذلك في إطار أسلوب إدارة الأداء على أساس المخاطر. (ص191)

ووفقا لـ Wadongo (2014) فإنه يمكن تعريف إدارة الأداء على أساس وظيفتين متميزتين؛ الأولى تتمثل في إدارة الأداء داخل المنظمة؛ والتي تشمل ضوابط الإدارة الداخلية لتحديد؛ قياس وتصحيح أداء الوحدات التنظيمية الفرعية والأداء الفردي من أجل تحقيق رؤية المنظمة. أما الوظيفة الثانية؛ فتتمثل في إدارة الأداء خارج المنظمة؛ والتي تعمل على توصيل Communicates الأداء لأصحاب المصلحة الخارجيين لأغراض المساءلة والحوكمة. (p.21)

أما حسب Armstrong (2006) فإن إدارة الأداء هي نهج استراتيجي مُتكامل لتحقيق النجاح المستدام لمنظمات الأعمال؛ وذلك من خلال تحسين أداء الأشخاص الذين يعملون في هذه المنظمات؛ ومن خلال تطوير قدرات الفرق والأفراد. (p.02)

ووفقا لـ Mackie فإن مصطلح إدارة الأداء يعبر عن مجموعة من الأنشطة الإدارية المصممة لمراقبة؛ قياس وتصحيح كل من الأداء الفردي والأداء التنظيمي؛ وذلك من خلال الضوابط الإدارية المختلفة، حيث تدمج إدارة الأداء بين كل من إدارة الأداء الفردي والأداء التنظيمي. (Wadongo, 2014, p.20)

بينما نص COKINS (2004) على أن إدارة الأداء هي عملية إدارة تنفيذ استراتيجية المنظمة؛ حيث تُمثل كيفية ترجمة الخطط إلى نتائج، ففكر إدارة الأداء كمفهوم شامل يدمج منهجيات تحسين الأعمال مع التكنولوجيا، حيث يعمل على ضمان تنسيق هذه المنهجيات من أجل الوصول الى الأهداف المحددة. (P.01)

ونص Akhtar (2018) على أن إدارة الأداء هي عملية قياس وإدارة الأداء التنظيمي في المنظمات التي تواجه تزايد حالة عدم اليقين والمخاطر نتيجة للعولمة والأتمتة، والتي تتطلب اعتماد المرونة في جميع جوانب الأعمال؛ بما في ذلك الإستراتيجية؛ العمليات وأنظمة المعلومات. فعلى وجه الخصوص تعتبر كل من المرونة الإستراتيجية؛ المالية؛ التسويقية والتشغيلية هي أفضل مؤشرات القدرة على المنافسة. (p.47)



فوفقاً لـ Armstrong (2006) فإن إدارة الأداء هي عملية ذات توجه مستقبلي Forward Looking؛ تركز على التخطيط للمستقبل بدلاً من التركيز على الماضي، إلا أنها تتضمن بالضرورة شكلاً من أشكال التقييم لما تم تحقيقه سابقاً؛ وذلك لتوفير الأسس الضرورية لخطط التطوير، وتنبؤات الخطط المحتملة. (p.02, p.101)

يتضح من خلال ما سبق أن مفهوم إدارة الأداء شهد اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة؛ حيث تطرقت العديد من النظريات والأطر الى هذا المفهوم بشكل مستمر، إلا أن الوصول الى تحديد مفهوم إدارة الأداء كفرع معرفي دقيق لا يزال في حالة مُبكرة، فعلى الرغم من الجهود البحثية الكبيرة في هذا المجال؛ إلا أنه لم يتم التوصل بعد الى نتيجة واضحة؛ حيث لا توجد حتى تعريفات عامة أو شاملة لإدارة الأداء (أو حتى للأداء) مقبولة من قبل معظم الباحثين، وفي هذا الإطار يرى بعض الباحثين أنه من المحتمل أن يعود السبب الرئيسي لهذا الموقف غير المرضي؛ الى الطبيعة المعقدة والمتعددة التخصصات لبحوث إدارة الأداء، والتي تشمل العديد من المجالات من حيث الممارسة والمنهجية. (QI, 2010, p.2)

#### الفرع الثاني: أهداف إدارة الأداء

تهدف عملية إدارة الأداء الى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية؛ حيث وفقاً لـ Armstrong (2006) فإن الهدف العام أو الأساسي لإدارة الأداء يتمثل في العمل على ترسيخ ثقافة الأداء العالي High-Performance Culture؛ والتي من خلالها يتحمل الأفراد والفرق مسؤولية التحسين المستمر لعمليات المنظمة؛ من خلال مهاراتهم ومساهماتهم ضمن إطار عمل تُوفّره القيادة الفعالة، وذلك بهدف تركيز الأفراد على فعل الأشياء الصحيحة من خلال الوضوح في الأهداف. فعلى وجه التحديد تهدف إدارة الأداء الى مواءمة Aligning الأهداف الفردية مع الأهداف التنظيمية؛ وضمان دعم الأفراد للقيم الأساسية للمنظمة، كما تقوم إدارة الأداء على ضمان إتاحة وتوفير الدعم والتوجيه الذي يحتاجه الأفراد للتطوير والتحسين. (p.02)

كما نص Scheer et al. (2005) على أن المهام الأساسية لموظفي الإدارة في أي منظمة؛ تتمثل دائماً في ضمان تسيير الأعمال بفعالية "هل نقوم بالأشياء الصحيحة؟" وكذا بكفاءة "هل نقوم بالأشياء بشكل صحيح؟" وذلك الى أقصى قدر الإمكان (p.08). كما نص Franceschini et al. (2007) على أن دمج مقاييس الأداء يجب أن يتم في الاتجاه العمودي والأفقي في المنظمة؛ حيث يضمن التكامل الرأسي لمقاييس الأداء تحفيز وتحسين الأداء التشغيلي؛ وذلك من خلال تركيز جهود جميع الموظفين نحو الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، ومن ناحية أخرى تضمن المواءمة الأفقية تحسين تدفق الأعمال عبر جميع العمليات والحدود التنظيمية. (p.121)

حيث وفقاً لـ Wadongo (2014) فإن أنظمة إدارة الأداء الفعالة تشتمل على مقاييس الأداء التي تكون شاملة؛ ممكّنة Empowering؛ ملائمة وتعكس علاقات السبب والنتيجة التي تخلق أساساً للنقاش، وبالتالي تدعم التحسين المستمر للأداء وعملية صنع القرار، حيث ترتبط أنظمة إدارة الأداء بتحديد؛ إدارة والرقابة على

تحقيق النتائج أو الغايات؛ وكذا الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه النتائج؛ وذلك على المستوى التنظيمي أكثر من المستوى الفردي. (p p.19-20)

كما نص Scheer et al. (2005) على إن إدارة الأداء موجهة نحو المراقبة المستمرة لمدى فعالية نتائج جميع عمليات المنظمة؛ والتحسين المستمر لها، أي أنها تهدف الى مراقبة أداء الأعمال لجميع العمليات ذات الصلة طوال الوقت؛ والكشف والإبلاغ عن نقاط الضعف المحتملة، بالإضافة الى اقتراح خيارات التحسين المثلى؛ وتقييم مدى نجاح إجراءات التحسين. (p.11)

ووفقا لـ Akhtar (2018) فقد تطرق العديد من الباحثين الى الفوائد التي يمكن أن تنتج عن الإدارة الفعالة للأداء، حيث تشمل هذه الفوائد كل من تحسين التواصل Enhanced Communication؛ تحسين عملية اتخاذ القرارات ونتائج الأعمال؛ تحسين السمعة والقيادة Reputation and Leadership؛ تحسين رضا العملاء، الاستخدام الفعال للموارد؛ تحسين عمليات التخطيط الاستراتيجي وتحسين الأداء التنظيمي ككل؛ بالإضافة الى تحسين رضا العملاء والموظفين؛ الإنتاجية والمواءمة التشغيلية Operational Alignment. كما أشارت الأدبيات الى أن التركيز على القيادة والاتصال Leadership and Communication يعمل على تحسين تنفيذ الاستراتيجية بشكل كبير عندما يتم دعمه بثقافة التكيف Adaptive Culture. (p.47)

كما نص Qi (2010) على أن الجوانب المتعلقة بالموظفين ترتبط بشكل مباشر بإدارة الموارد البشرية؛ وبالتالي فإنه من الواضح أن هناك ارتباط قوي بين إدارة الموارد البشرية وإدارة الأداء، حيث تم القيام بالعديد من الأبحاث حول الربط بين إدارة الموارد البشرية وإدارة الأداء؛ ونص العديد من الباحثين على أن اتباع نهج إدارة الأداء والعمل على مواءمتها مع ممارسات إدارة الموارد البشرية بالطريقة التي ترفع الأداء الحالي والمستقبلي للموظفين؛ من المتوقع أن يؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي، أو بعبارة أخرى يمكن أن يكون تحسين أداء الموظفين متوافقا بشكل منسجم مع تعظيم أداء المنظمة؛ وذلك عند تكامل ومواءمة إدارة الأداء مع ممارسات إدارة الموارد البشرية. (p.12)

يتضح مما سبق أن الهدف الرئيسي لإدارة الأداء يتمثل في ضمان التحسين المستمر للأداء؛ وذلك من خلال مواءمة جميع موارد المنظمة نحو تحقيق هذا الهدف، حيث تساهم عملية إدارة الأداء في تحقيق الاتصال والتواصل؛ وتوجيه الجهود نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛ والوصول الى التحسين المستمر للأداء.

### الفرع الثالث: أهم نماذج إدارة الأداء

نتيجة للتطورات التي مرت بها عملية قياس وتقييم الأداء وصولا الى مرحلة إدارة الأداء؛ فقد ظهرت العديد من نماذج قياس وتقييم الأداء؛ وكذا نماذج إدارة الأداء، ومن بين أهم هذه النماذج ما تطرق إليه معهد المحاسبين الإداريين القانونيين؛ حيث نص CIMA (2013) على أن أهم نماذج إدارة الأداء تتمثل فيما يلي:

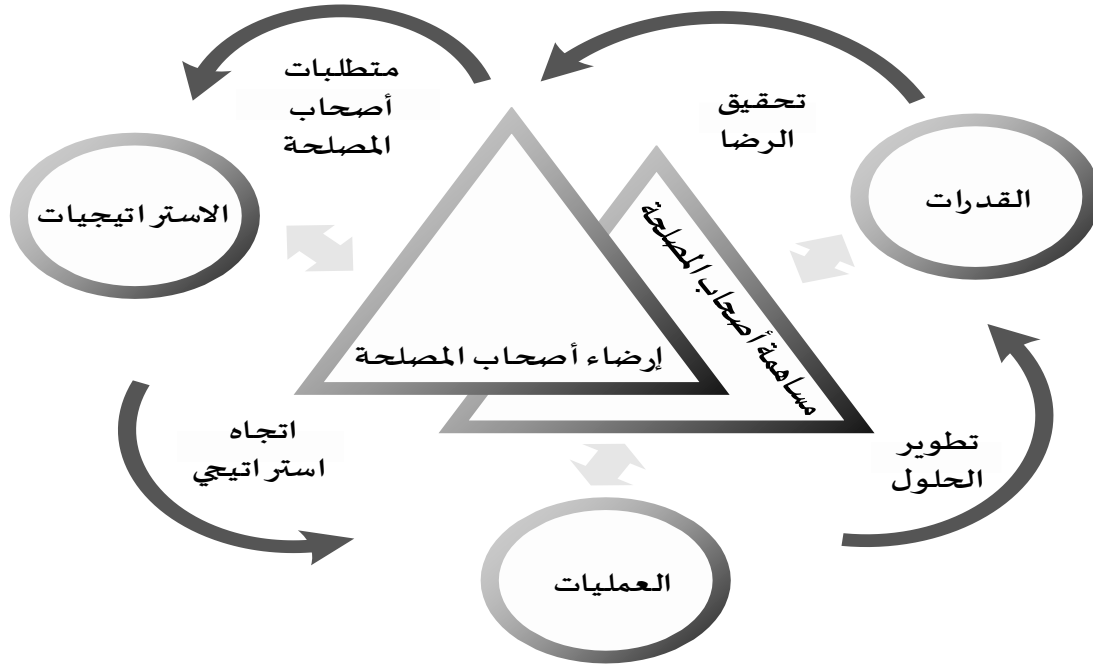
### أولاً: نموذج منشور الأداء (PP) Performance Prism

وفقاً لـ QI (2010) فإن منشور الأداء يُعد إطاراً مُبتكراً لقياس الأداء وإدارته؛ حيث يركز على جميع أصحاب المصلحة الرئيسيين في المنظمة كالمستثمرين؛ الموظفين؛ الموردين؛ العملاء؛ المُشرعين والمجتمع، حيث يركز على احتياجات أصحاب المصلحة الرئيسيين؛ وما تريده المنظمة من أصحاب المصلحة الرئيسيين. ويتضمن منشور الأداء خمسة جوانب رئيسية تتمثل في إرضاء أصحاب المصلحة؛ الاستراتيجيات؛ العمليات؛ القدرات ومساهمة أصحاب المصلحة، حيث يُقترح على المنظمات تحديد مؤشرات التقييم وفقاً لهذه الأبعاد الخمسة. (p 10-11)

ووفقاً لمعهد المحاسبين الإداريين القانونيين CIMA (2013) يُعتبر منشور الأداء أحد أهم نماذج قياس وإدارة الأداء في الوقت الحاضر؛ حيث يُنظر إلى منشور الأداء من قبل مُطوريه من جامعة كرانفيلد Cranfield University على أنه يمثل الجيل الثاني 'Second Generation' من بطاقات الأداء والأطر الإدارية، وتتمثل الميزة الأساسية لهذا النموذج في كونه يُستخدم كنقطة انطلاق لجميع أصحاب المصلحة في المنظمة كالمستثمرين؛ العملاء؛ الوسطاء؛ الموظفين؛ الموردين؛ الهيئات التشريعية والمجتمع، وذلك بدلاً من الإستراتيجية، فوفقاً لمُطوري نموذج منشور الأداء فإن الإستراتيجية يجب أن تتبع تحليل أصحاب المصلحة. كما يُركز الإطار العام لمنشور الأداء على العلاقة المتبادلة بين المنظمة وأصحاب المصلحة؛ وذلك بدلاً من التركيز فقط على احتياجات أصحاب المصلحة. حيث يضم خمسة جوانب تتضمن الأسئلة الرئيسية لصياغة الإستراتيجية وتصميم القياس:

1. رضا أصحاب المصلحة Stakeholder satisfaction: من هم أصحاب المصلحة لدينا وماهي احتياجاتهم؟
2. الاستراتيجيات Strategies: ما هي الاستراتيجيات التي نحتاجها لتلبية هذه الرغبات والاحتياجات؟
3. العمليات Processes: ما هي العمليات التي نحتاجها لتنفيذ هذه الاستراتيجيات؟
4. القُدُرات Capabilities: ما هي القُدُرات التي نحتاجها لتشغيل عملياتنا بشكل أكثر فعالية وكفاءة؟
5. مساهمة أصحاب المصلحة Stakeholder contribution: ما الذي نريده ونحتاجه من أصحاب المصلحة لدينا إذا أردنا تطوير هذه القدرات والحفاظ عليها؟ (p 63-64)

الشكل رقم 2-03: نموذج منشور الأداء Performance Prism



المصدر: (CIMA, 2013, p.65)

حيث تم تطوير نموذج منشور الأداء من قبل كل من Andy Neely and Chris Adams سنة 2002 من Cranfield School of Management؛ حيث نضا على أن الفكرة الرئيسية للنموذج تتمثل في أن جميع المنظمات تتطلب أمورا معينة من أصحاب المصلحة؛ كما أن جميع المنظمات مسؤولة عن تقديم أمور معينة لجميع أصحاب المصلحة، حيث يسمح منشور الأداء للمنظمات بتطوير الاستراتيجيات؛ العمليات والمقاييس الموجهة للاحتياجات المحددة لجميع أصحاب المصلحة الرئيسيين، وذلك من خلال تبني منظور واسع لأصحاب المصلحة يشمل حتى الجهات التشريعية ومجتمعات الأعمال؛ مما يُمكن المنظمة من معالجة المخاطر والفرص بشكل مباشر في بيئة أعمالها، كما أن استخدام منشور الأداء لتطوير مقاييس الأداء لكل صنف من أصحاب المصلحة؛ يساهم في تسهيل عملية الاتصال Communication وتنفيذ الاستراتيجية. (CIMA, 2013, p.65)

ثانيا: نموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة (EFQM) European Foundation For Quality Management

وفقا لـ Franceschini et al. (2007) فإن نموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة هو أحد النماذج الأكثر استخدامًا في أوروبا؛ حيث يعتبر أساس الترشح للحصول على جائزة الجودة الأوروبية؛ كما يتم استخدام هذا النموذج أيضا للعديد من الأغراض الأخرى؛ كالتقييم الذاتي الداخلي للمنظمات؛ تحديد نقطة التركيز لإجراء التحسينات؛ مقارنة الأداء بين المنظمات... الخ. (p. 134)

حيث نص CIMA (2013) على أن نموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة يمثل إطار عمل لأنظمة الإدارة؛ تم تطويره من قبل المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة؛ حيث يهدف إلى تقييم الأداء ودمج ومواءمة الأدوات؛

الإجراءات والعمليات؛ وكذا اقتراح طريقة تفكير تُشجع وتُحفز على التحسين المستمر؛ وتحديد الإجراءات الرئيسية التي تؤدي إلى النتائج، ومن السمات الرئيسية لهذا النموذج كونه يمثل إطار تشخيصي يسمح للمنظمات بتصنيف نفسها وفقاً لتسعة معايير رئيسية؛ تركز هذه المعايير على علاقة السبب والنتيجة بين كيفية قيام المنظمة بتنفيذ أعمالها (عوامل التمكين) وما تحققه (النتائج) (p.100). حيث تتمثل هذه العوامل في:

**الجدول رقم 2-01: معايير نموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة (EFQM)**

عوامل التمكين (Enablers)	عوامل النتيجة (Results)
القيادة Leadership	نتائج العملاء Customer Results
الإستراتيجية Strategy	نتائج الأفراد People Results
الأفراد People	نتائج المجتمع Society Results
الشراكات والموارد Partnerships and Resources	نتائج الأعمال Business Results
العمليات؛ المنتجات والخدمات Processes, Products and Services	

المصدر: (CIMA, 2013, p.100)

وفقاً لـ Franceschini et al. (2007) فإن المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة هي منظمة غير ربحية قائمة على العضوية؛ تم إنشاؤها سنة 1988 من قبل أربعة عشر شركة أوروبية رائدة، وتمثلت مهمتها في أن تكون القوة الدافعة للتميز المستدام في مجال إدارة الجودة في أوروبا، حيث يمكن استخدام نموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة لتقييم مدى تقدم المنظمة نحو تحقيق التميز؛ وذلك بغض النظر عن نوع؛ حجم؛ هيكل وعمر هذه المنظمة، حيث ينص هذا النموذج على وجود العديد من الأساليب لتحقيق التميز المستدام في جميع جوانب الأداء؛ ويستند إلى فرضية أن تحقيق التميز يعتمد على القدرة على التوفيق بين المتطلبات والمصالح المختلفة لأصحاب المصلح.

كما يقوم النموذج على تسعة معايير (أبعاد)؛ تم تصنيف خمسة منها على أنها "عوامل تمكين" وأربعة على أنها "عوامل نتائج"؛ حيث تتضمن معايير التمكين ما تفعله المنظمة؛ بينما تتضمن معايير النتيجة ما تحققه المنظمة، حيث يقوم نموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة على فرضية رئيسية؛ تتمثل في أن النتائج الممتازة فيما يتعلق بالأداء؛ العملاء؛ الأفراد والمجتمع يتم تحقيقها من خلال سياسة القيادة والاستراتيجية؛ والتي يتم تنفيذها من خلال شراكات الأفراد والموارد والعمليات. (p.129-131)

**ثالثاً: نموذج بطاقة الأداء المتوازن**

تم التطرق في الفصل السابق الى أن بطاقة الأداء المتوازن تم تقديمها لأول مرة من قبل Kaplan & Norton على أنها نظام متكامل لقياس وتقييم الأداء؛ إلا أنها شهدت بعد ذلك تطويراً من قبل كلا الباحثين؛ وذلك من

خلال المقالات والكتب التي تطرقوا فيها الى التحولات التي مرت بها بطاقة الأداء المتوازن؛ وصولا الى كونها أصبحت تمثل نظام لإدارة الأداء قائم على الاستراتيجية، حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن منهج إداري متكامل لإدارة الأداء في منظمات الأعمال من خلال تحقيق مفهوم الموازنة الاستراتيجية.

حيث نص الزهراني والقحطاني (2016) على أن التابع في عمليات بطاقة الأداء المتوازن يضمن تحقيق الموازنة بين أنشطة الموظفين والاستراتيجية؛ ويمثل عامل أساسي لنجاح برامج بطاقة الأداء المتوازن، حيث توصل Kaplan & Norton الى أن أكبر فجوة بين المنظمات الناجحة في تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن وباقي المنظمات الأخرى؛ تكمن في موازنة المنظمة مع الاستراتيجية، حيث نص Kaplan & Norton على أن الموازنة التنظيمية الفعالة رغم صعوبة تحقيقها؛ إلا أنها تحقق للمنظمة أكبر مردود ممكن من أي ممارسة إدارية أخرى، حيث يتم من خلال الموازنة تسخير جميع الموارد البشرية للمنظمة باتجاه تحقيق أهدافها، كما يتيح التابع في بطاقة الأداء المتوازن الوصول الى جميع نواحي المنظمة؛ وإمداد الموظفين بالوسائل التي تُجيب على تساؤلهم الجوهرى؛ والمتمثل في كيف يمكن إضافة القيمة والمساهمة في تحقيق نجاح المنظمة؛ حيث يكمن جواب هذا التساؤل في الأهداف والمقاييس المتضمنة في بطاقة الأداء المتوازن. (ص ص.336-337)

ووفقا لـ cokin (2004) فإن إدارة الأداء توفر صلة واضحة بين كل من الأهداف الاستراتيجية؛ التشغيلية والمالية، حيث تعمل على نقل هذه الروابط إلى المديرين وفرق الموظفين بالطريقة التي يمكنهم فهمها؛ مما يُمكن الموظفين من القيام بأدوارهم على أكمل وجه، كما يتم من خلال إدارة الأداء القياس الكمي لتأثيرات أنشطة وعمليات المنظمة المخطط لها، وذلك باستخدام مؤشرات الأداء الرئيسية المستمدة من خريطة الاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن. (p.03)

كما نص البواردي (2017) على أنه يتم دعم الخريطة الاستراتيجية ببطاقات الأداء التي يتم ترتيبها وفقا لنفس الأبعاد؛ والتي تضم مؤشرات الأداء الرئيسية؛ الغايات المستهدفة والمبادرات الاستراتيجية، حيث تستخدم مؤشرات الأداء الرئيسية لمتابعة مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف؛ كما يتم تحديد الغايات المستهدفة بحيث تشمل مدة تنفيذ الخطة الاستراتيجية؛ أما المبادرات الاستراتيجية فيتم تحديدها لسد الثغرات الموجودة في الأداء المستهدف. (ص.93)

حيث وفقا لـ cokin (2004) فإنه يُمكن الاعتماد على الخرائط الاستراتيجية وبطاقات الأداء؛ بطريقة مشابهة للطريقة التي يعتمد بها المحللون الماليون على ميزانية الشركة وقائمة الدخل لوصف الصحة المالية للمنظمة، حيث تعمل الخرائط الإستراتيجية والتغذية المرتدة من بطاقات الأداء المصاحبة لها على وصف الصحة الاستراتيجية للمنظمة؛ وبالتالي فرصها في الازدهار مستقبلا. فالعديد من المنظمات تقوم بالإبلاغ والإفصاح عن مختلف إجراءاتها؛ ولكن هذا الإبلاغ يفتقر إلى العمق الكافي، حيث يمكن لمستخدمي المعلومات الاطلاع على نتائج

هذا الإبلاغ؛ إلا أنه سواء كانت هذه المعلومات تشير الى وضعية جيدة أو سيئة؛ لن يتمكنوا من معرفة أو التحقق من الأسباب الرئيسية لهذه النتائج، إلا أن بطاقات الأداء وأنظمة إدارة البيانات تساهم في تجاوز هذه المشكلة؛ حيث تُعبر بطاقات الأداء عن الاستراتيجية بعبارات قابلة للقياس؛ وتوضح ما يجب القيام به وكيف يساهم الجميع في تحقيق التقدم، بالإضافة الى أنه يجب تزويد الموظفين والمديرين بالأدوات اللازمة لمواءمة عملهم مع الاستراتيجية؛ والاعتراف بمساهماتهم في نجاح المنظمة. (p.23)

يتضح من خلال ما سبق الأهمية التي يحظى بها مفهوم المواءمة في عملية إدارة الأداء؛ حيث أصبح تحقيق هذه المواءمة يمثل أهم هدف تسعى نماذج إدارة الأداء الى تحقيقه، وذلك نظرا لكون الوصول الى مواءمة جميع أنشطة المنظمة مع الاستراتيجية يضمن استمرارية المنظمة وتحقيقها لرؤيتها المحددة.

### المطلب الثاني: البعد الاستراتيجي لإدارة الأداء

يتمثل الغرض أو الهدف الاستراتيجي العام لمنظمات الأعمال في تعظيم ثروة الملاك أو المساهمين، وذلك من خلال العمل على تعظيم القيمة السوقية للمنظمة أو تعظيم السعر السوقي لسهم، حيث يرتبط تحقيق هذا الهدف بالعديد من العوامل؛ والتي من أهمها قدرة المنظمة على خلق القيمة؛ من خلال تحقيق عائد على استثماراتها يفوق تكلفة تمويل هذه الاستثمارات، حيث يمكن الوصول الى تحقيق هذا الهدف من خلال تحديد الأنشطة الرئيسية للمنظمة؛ والتي تعتبر محددات ومحركات أساسية لخلق القيمة؛ وكذا العمل على الإدارة الاستراتيجية لهذه الأنشطة وتوجيهها نحو تحقيق الهدف العام للمنظمة، فوفقا لـ (2010) QI تؤكد بعض مفاهيم إدارة الأداء أن أنشطة إدارة الأداء يجب أن تتبع الأهداف والاستراتيجيات التنظيمية؛ حيث تمثل إدارة الأداء العملية التي تدير المنظمة من خلالها أداؤها؛ وذلك بما يتماشى مع استراتيجياتها وأهدافها المؤسسية والوظيفية. (p.19)

### الفرع الأول: البعد الاستراتيجي للأداء

وفقا لـ (2010) Kontes فإن نقطة الانطلاق الجيدة للإدارة الإستراتيجية تتمثل في اختيار أهداف الأداء الصحيحة لكل وحدة من وحدات الأعمال؛ وللمنظمة ككل، حيث يتأثر مستقبل المنظمة بالكامل بطريقة اختيار هذه الأهداف، فعلى سبيل المثال في حالة اختيار المنظمة تركيز أولوياتها على زيادة نمو الأرباح؛ فإن استراتيجياتها ستتطور بشكل مختلف تمامًا عما لو اختارت بدلاً من ذلك التركيز على زيادة العائد على الاستثمار، فمع مرور الوقت يمكن أن يؤدي هذا الاختلاف في الاستراتيجيات إلى منطمتين مختلفتين تمامًا من حيث محافظ وحدات أعمال مختلفة؛ موقع تنافسي مختلف؛ أداء أسعار أسهم مختلف وسلوكيات مختلفة للمخاطرة Risk-Taking Behaviors. (p.31)

كما نص Qi (2010) على أنه غالبًا ما يُعرف الأداء التنظيمي على أنه الإنجاز المتميز لأهداف المنظمة، حيث أصبح هناك إدراك متزايد لكون عملية تحقيق الأهداف أو الإنجازات يجب أن يكون لها تأثير إيجابي على المدى الطويل، ففي حالة تركيز المنظمة لجهودها فقط على تحقيق الأرباح المالية في الأجل القصير دون الاهتمام بالتنمية طويلة الأجل؛ لا يمكن الحكم على أن هذه المنظمة قد حققت أداءً جيدًا. (p.17)

كما نص أبو ماضي (2018) على أن الأداء يعبر عن قدرة المنظمة على تنفيذ استراتيجيتها ومواجهة القوى التنافسية؛ أي قدرة المنظمة على الاستمرار بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة. (ص 17)

حيث وفقا ل Qi (2010) فإنه يمكن تعريف الأداء على أنه يعبر عن نتائج الأعمال لكونها توفر أقوى ارتباط بالأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛ ومن هذا المنطلق فإن الأداء يجب أن يتضمن الربط بين أنشطة هذه الأعمال والأهداف الإستراتيجية للمنظمة. (p.16)

ونص Franceschini et al. (2007) على أن الخطة الإستراتيجية تحدد أسس أنظمة قياس الأداء الفعالة، حيث يمكن لأنظمة قياس الأداء التقليدية التي تركز على مجموعة خاطئة من مقاييس الأداء أن تُضعف المهمة الاستراتيجية للمنظمة؛ وذلك من خلال تركيزها على ممارسات الأعمال قصيرة المدى، ولهذا فإنه من الضروري تحديد العناصر الأساسية للخطط الاستراتيجية؛ ومراجعة مدى توافق الخطط الاستراتيجية مع نظام قياس الأداء، حيث يجب أن تحتوي الخطة الإستراتيجية المعدة بشكل جيد على المعلومات الأساسية اللازمة لصياغة نظام متكامل لقياس الأداء. (p.113)

كما نص الزبيدي (2000) على أن فكرة تقييم الأداء الاستراتيجي تهدف أساسا الى تحديد جوانب ونقاط القوة وكذا نقاط الضعف في أداء المنظمة، حيث يتم من خلال تحديد جوانب القوة والضعف الوصول الى الخصائص والسمات التنافسية التي تتمتع بها إدارة المنظمة؛ والتي تمنحها فعالية أكبر مقارنة بالمنظمات المنافسة الأخرى؛ مما يجعل أداء الإدارة في هذا المجال يمثل انعكاسا للسياسات التشغيلية والإدارية. كما أن الهدف من عملية تقييم الأداء الاستراتيجي لا تقتصر فقط على تحديد جوانب القوة ونقاط الضعف؛ وإنما تمتد الى البيئة الخارجية؛ لتظهر مدى قدرة المنظمة على مواجهة التهديدات واستغلال الفرص المتاحة. (ص.213)

حيث يتضح من خلال ما سبق أن البعد الاستراتيجي لأداء المنظمة؛ يمثل أهم جانب يجب التركيز عليه من قبل إدارة المنظمة، حيث يُعبر البعد الاستراتيجي للأداء عن مدى قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها في المدى البعيد، ولهذا يجب على المنظمة الحرص على إدارة أداؤها ومختلف العناصر المكونة له؛ والعمل على مواءمتها وتوجيهها نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية.



### الفرع الثاني: إدارة الأداء الاستراتيجي لخلق القيمة

وفقا لـ Akhtar (2018) فإن إدارة الأداء الاستراتيجي (SPM) Strategic Performance Management تشمل أبعادًا مختلفة كالجوانب المالية؛ العمليات الداخلية؛ المواءمة الاستراتيجية والرقابة، كما تشمل أيضا عدة أطراف كالعملاء؛ الموردين والموظفين. ويرتبط نجاح أي نظام استراتيجي لإدارة الأداء بالمسائل الاستراتيجية لإدارة الأداء وعوامل النجاح الحاسمة، ونظرا للتحديات التي أصبحت تفرضها بيئة الأعمال التي تمتاز بالتغير السريع وحالة عدم التأكد؛ يجب أن تتمتع منظمات الأعمال بالمرونة الكافية في مجموعة واسعة من الكفاءات من أجل ضمان الاستمرار والنمو. (p.47)

#### أولا: أهم أسس ومحددات خلق القيمة

نص الزبيدي (2000) على أنه يتم استخدام بيانات القوائم المالية في عملية تقييم الأداء الاستراتيجي؛ وتحديد نقاط القوة أو الضعف التي توضح أساس الموقف الاستراتيجي لإدارة المنظمة؛ حيث تحاول من خلال هذا الموقف الوصول الى تحقيق الهدف المحوري؛ والمتمثل أساسا في تعظيم ثروة الملاك أو تعظيم القيمة السوقية للسهم العادي (ص.11). كما نص F. Ukhriyawati et al. (2017) على أن الغرض الأساسي من إنشاء أي منظمة هو تعظيم قيمة هذه المنظمة (قيمة الشركة) (Value of Firm)، ومن أجل ضمان تحقيق أهدافها؛ يجب أن تعمل المنظمة على تنفيذ أنشطتها بفعالية وكفاءة عالية من أجل تحقيق أقصى ربح Maximum Profit يمكن توقعه أيضا لتعظيم ثروة المستثمرين Maximize the Wealth of Investors. (p.251)

حيث يُعبر الوضع المالي عموما والوضع النقدي خصوصا على قدرة المنظمة على الاستمرار في بيئتها؛ وضمان مواصلة عملياتها التشغيلية، فالوضع المالي والنقدي القوي يُمكن المنظمة من تنفيذ استراتيجيتها؛ ويضمن سلامة قراراتها الاستثمارية والتمويلية؛ كما يضمن أيضا وفائها بالتزاماتها المالية نحو جميع الأطراف، حيث تساهم كل هذه الممارسات في ضمان تحقيق الهدف العام للمنظمة؛ والذي يتمحور وفق المنهج الحديث للفكر المالي حول تعظيم القيمة السوقية لأسهم المنظمة أو تعظيم ثروة الملاك أو تعظيم القيمة السوقية للمنظمة؛ وهي الأهداف المترادفة التي تعتبر أساس وجود المنظمة. (الزبيدي، 2000، ص 17-18)

حيث نص الحكيم (2017) على أن أنشطة المنظمة يتم تصنيفها الى ثلاثة مجموعات رئيسية؛ تتمثل في كل من الأنشطة التشغيلية؛ الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية، حيث تعتبر العمليات التشغيلية للمنظمة بمثابة القوة المحركة الرئيسية لخلق القيمة، ولهذا فإنه من الضروري تمييزها عن العمليات والأنشطة الأخرى، بالإضافة الى كون المنظمة تتفرد بعملياتها التشغيلية؛ والتي من الصعب محاكاتها أو تقليدها من قبل المنظمات الأخرى، بينما في المقابل من السهل محاكاة بنية أو الهيكل المالي للمنظمة، ولهذا تتطلب القوائم المالية لأغراض التحليل المالي تصنيف جميع البنود المحاسبية؛ إما ضمن فئة البنود التشغيلية أو فئة البنود التمويلية، وذلك

يهدف الوصول الى معرفة أفضل عن المصادر المختلفة لخلق القيمة في المنظمة، فعلى سبيل المثال يعتبر المستثمرون الريح التشغيلي هو المصدر رئيسي لخلق القيمة؛ وفي معظم الحالات يقيمون الأنشطة التشغيلية بشكل منفصل عن الأنشطة التمويلية، كما يعتبر المقرضون أيضا أن الريح التشغيلي هو المصدر الرئيسي لدعم خدمة الدين، ولهذا فإن المحللون يقومون بإعادة ترتيب قائمة الدخل والميزانية بالشكل الذي يوضح مساهمة كل من الأنشطة التشغيلية والتمويلية في خلق القيمة في المنظمة. (ص 109-115)

ووفقا لـ Venanzi (2012) فإن القيمة هي عبارة عن دالة Function في عدة عوامل؛ حيث تتمثل هذه العوامل في كل من الاستثمارات Investments؛ التدفقات النقدية Cash-Flow؛ العمر الاقتصادي للأصول وتكلفة رأس المال Assets' Economic Life and cost of Capital، حيث يتمثل الأسلوب الأكثر استخداما لتحديد القيمة باستخدام هذه العوامل الأربعة؛ في ما يعرف بأسلوب التدفق النقدي المخصوم (DCF) Discounted Cash-Flow، ولهذا يتم استخدام أساليب التدفقات النقدية المخصومة عند تقييم الاستثمارات التي تخطط المنظمة لإطلاقها، حيث يتمثل الهدف من ذلك في القدرة على اختيار وتجسيد الاستراتيجيات والاستثمارات التي ترفع من قيمة المساهمين Increase Shareholder Value. (p.01)

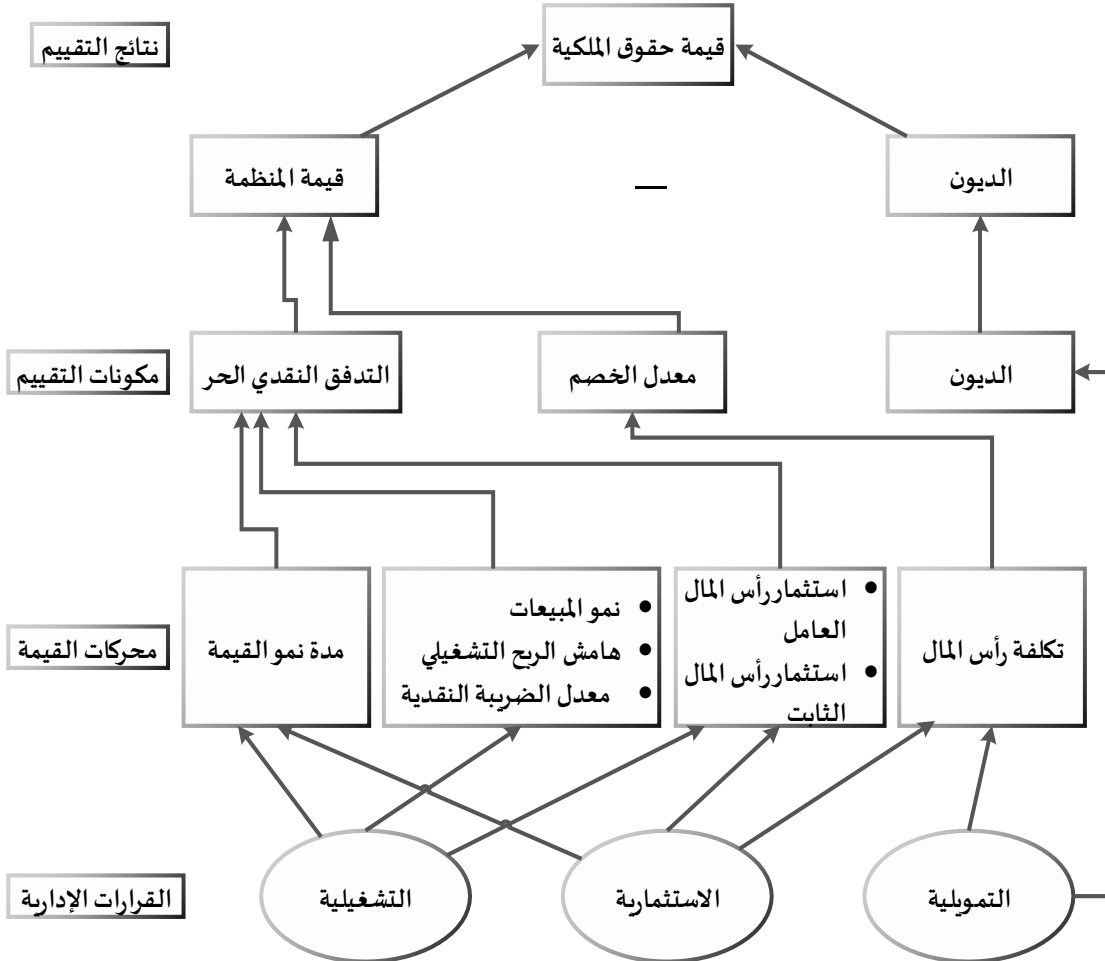
كما نص Bertoneche & Knight (2001) على أن القيمة الاقتصادية Economic Value للمنظمة تعتمد على قدرة المنظمة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية، ولهذا فإن المقياس الجيد لقيمة المنظمة Value of Firm يتمثل في القيمة الحالية Present Value للتدفقات النقدية المتوقعة، وتتمثل المهمة الأساسية للإدارة في العمل على زيادة هذه التدفقات النقدية المتوقعة لخلق القيمة، حيث أن تعريف التدفقات النقدية الحرة Free Cash Flows يسمح بفهم كيف يمكن للإدارة العمل على زيادة هذه التدفقات النقدية المتوقعة وخلق القيمة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من المحددات المتمثلة فيما يلي:

1. الرفع من المبيعات (معدل نمو المبيعات ومدة نمو المبيعات)؛
2. تعظيم Maximizing هامش الريح التشغيلي؛
3. إدارة الضرائب من أجل تخفيض معدل الضريبة الفعلي بشكل واضح وبطريقة قانونية؛
4. تخفيض Minimizing الاستثمار في صافي رأس المال العامل؛
5. ترشيد Rationalizing الاستثمار في رأس المال الثابت. (p.162)

حيث يلخص الشكل رقم 2-04 محركات خلق القيمة في المنظمة وعلاقتها بالقرارات والأنشطة الإدارية للمنظمة، وكذا كيفية تشكيل العناصر المستخدمة في عملية التقييم Valuation، حيث يمكن الوصول من خلال هذا الشكل الى فهم كيفية إدارة أهم العناصر التي تساهم أو تؤثر على خلق القيمة في المنظمة. كما نص

Venanzi (2012) على أن نموذج التدفق النقدي المخصوم (DCF) يوفر تحليلاً كاملاً لجميع الطرق المختلفة التي يمكن للمنظمة من خلالها إنشاء وخلق القيمة. (p.14)

الشكل رقم 04-2: عمليات ومحركات خلق القيمة



المصدر: (Bertoneche & Knight, 2001, p.163)

فوفقاً لـ Bertoneche & Knight (2001) يجب أن تعمل الإدارة على زيادة التدفقات النقدية التي تولدها المنظمة لرفع من قيمة المنظمة؛ حيث يتم خصم هذه التدفقات النقدية بمعدل خصم يتمثل في تكلفة رأس المال؛ وذلك من أجل الوصول الى تحديد قيمة المنظمة، وتجدر الإشارة الى وجود طريقة أخرى لزيادة قيمة المنظمة؛ تتمثل في تخفيض تكلفة رأس المال. حيث يوضح الشكل رقم 04-2 الروابط بين قرارات الإدارة ومحركات القيمة ونتائج التقييم، فمن خلال تحديد وفهم الروافع Levers التي تدفع قيمة المنظمة على المدى الطويل، يمكن توقع سلوك أكثر تركيزاً من قبل المديرين على هذه العوامل؛ تخطيط استراتيجي أفضل لأنشطة المنظمة؛ تخصيص الموارد بشكل أكثر عقلانية، بالإضافة الى تصميم أنظمة التعويضات والحوافز بشكل أفضل، حيث يمكن التوجه نحو بناء ثقافة الاهتمام بخلق القيمة Culture of Concern for Value Creation داخل المنظمة وذلك من خلال:

- تطوير فهم مشترك بين المديرين لمحركات القيمة في المنظمة؛
- إرساء مبادئ توجيهية لاتخاذ القرارات؛ القواعد والعمليات التي تُركز اهتمام الإدارة على هدف خلق القيمة؛
- تطبيق التقييم الإداري وأنظمة الحوافز Incentive Systems التي تشجع المديرين على اتخاذ قرارات تصب في اتجاه خلق القيمة Value-Creating Decisions.

حيث تتجاوز فلسفة التدفق النقدي التشوّهات المحاسبية؛ وتعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للمنظمة، وذلك نظرا لكون الأفق الزمني الطويل الأجل لا يُشجع على الإدارة من أجل تحقيق النتائج قصيرة الأجل؛ ونظرا أيضا لكون القيمة الزمنية للنقود والمخاطر تنعكس بشكل صحيح في هذه المنهجية؛ فإن التدفقات النقدية المخصومة والإدارة القائمة على القيمة Value-Based Management تتفوق على المناهج المحاسبية ومقاييس الأداء التقليدية. (p.163)

من خلال هذا الطرح يتضح أن عملية خلق القيمة في المنظمة ترتبط بمجموعة من المحددات الرئيسية؛ والتي تمثل محركات لخلق القيمة في المنظمة، ويعتبر التحكم والإدارة الجيدة لهذه العناصر من أهم أسس خلق القيمة، حيث ترتبط هذه المحركات بصفة مباشرة بالقرارات الإدارية للمنظمة سواء التمويلية؛ الاستثمارية أو التشغيلية، ومن المؤكد أن أي محاولة لتوجه نحو خلق القيمة في المنظمة؛ يجب أن تنطلق من خلال الإدارة الفعالة للعناصر التي تتضمنها هذه الأنشطة الثلاثة.

#### ثانيا: إدارة العناصر التشغيلية لخلق القيمة

تبنى معظم المنظمات في الوقت الحاضر استراتيجية موجهة أساسا نحو تعظيم ثروة المساهمين والقيمة السوقية للمنظمة، وذلك من خلال العمل على خلق قيمة مضافة تُعبر عن تحقيق المنظمة لعائد على الأموال المستثمرة يفوق تكلفة التمويل، إلا أن أهم إشكال يواجه الإدارة الاستراتيجية للمنظمة في سبيل تحقيق هذا الهدف ما نص عليه الزهراني والقحطاني (2016) وللذين نصا على أن هناك اتفاق بين رواد الاستراتيجية؛ يشير الى أنه على الرغم من تحديات صياغة ووضع الاستراتيجية، تبقى القدرة على تنفيذ هذه الاستراتيجية هي الجانب الأهم والأكثر قيمة، فصياغة ما يبدو أنه استراتيجية ناجحة هو أمر مختلف تماما عن تنفيذ هذه الاستراتيجية بنجاح، ففي المنظمات الهادفة للربح يؤدي التحسين في تنفيذ الاستراتيجية؛ الى التحسين في قيمة حقوق المساهمين؛ ولهذا يعتبر النجاح في تنفيذ الاستراتيجية هو العائق الأكبر أمام نجاح المنظمة. (ص.26)

ووفقا لـ Franceschini et al. (2007) فإن أحد أهم الجوانب في إدارة العمليات وخصوصا الاستراتيجية منها هو ترجمة أهداف المنظمة إلى مؤشرات للأداء، حيث يُعتبر التمثيل جانبًا مهمًا لوصف العمليات؛ حيث يقصد بالتمثيل تحويل خصائص عملية معينة إلى مجموعة من المؤشرات لوصف الجوانب المهمة للعمليات. (p. 55)

وفي هذا السياق نص النعيي والتميمي (2007) على أن الباحثين في مجال الفكر المالي المعاصر قد اجمعوا على أن كل من مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة؛ القيمة السوقية المضافة وبطاقة الأداء المتوازن تمثل منهج متكاملة لإعادة هيكلة نُظْم الإدارة المالية، وذلك نظرا لقدرتها على ربط الأداء المالي بأهداف المنظمة بشكل عام، وهدف الإدارة المالية بشكل خاص؛ والمتمثل أساسا في تعظيم القيمة السوقية لأسهم المنظمة. (ص.127)

حيث نص بوخلخال وابن ثابت (2021) على أن القيمة الاقتصادية المضافة تُعتبر مؤشرا لقياس الأداء وفي نفس الوقت أسلوبا للإدارة، حيث يتم من خلال هذا المؤشر ربط المسيرين بالمنظمة وفقا لمنطق النتائج (ص.147). كما نص النعيي والتميمي (2007) على أن الدخل المتبقي أو الربح الاقتصادي تُعد من أكثر المفاهيم انتشارا للقيمة الاقتصادية المضافة، حيث تعتبر القيمة الاقتصادية المضافة مقياسا لخلق القيمة يسترشد به المستثمرون وحملة الأسهم للحكم على مدى قدرة الإدارة على تعظيم القيمة السوقية للمنظمة، حيث أزالته القيمة الاقتصادية المضافة الغموض المتعلق بربط القرارات المالية؛ وأصبحت بمثابة لغة عامة لكل الوظائف التشغيلية والإدارية في المنظمة. (ص.129)

وفي هذا الاتجاه نص Kontes (2010) على أن الربح الاقتصادي كمقياس لفترة زمنية واحدة أو عدة فترات زمنية؛ يوفر للمديرين التنفيذيين مزايا عملية كبيرة بهدف تكوين الرؤى؛ صياغة الخيارات واتخاذ القرارات الاستراتيجية، ففي حالة توجيه استراتيجية المنظمة نحو تعظيم النمو في الربح الاقتصادي بمرور الزمن، فإن أي استراتيجية جديدة إذا كانت تؤدي الى الزيادة في الربح الاقتصادي بمرور الزمن فهي أفضل من الإستراتيجية القديمة؛ أما إذا كانت تؤدي الى التخفيض في الربح الاقتصادي بمرور الزمن فهي أدنى Inferior من الاستراتيجية القديمة؛ وذلك بغض النظر عن الفوائد الأخرى التي يمكن أن تحققها. فعلى وجه التحديد ليس الغرض البحث من الإستراتيجية هو تحقيق الميزة التنافسية؛ والتي يتم قياسها عادة بمؤشرات مثل الحصول على أكبر حصة في السوق؛ تحقيق رضا أكبر للعملاء أو تحقيق المنتج الأقل التكلفة، فبالنسبة لبعض المنظمات قد يؤدي تحقيق هذه الأهداف إلى زيادة نمو الأرباح الاقتصادية، ولكن في حالات أخرى قد يؤدي تحقيق بعض أو كل هذه الأهداف إلى تخفيض نمو الأرباح الاقتصادية، ولهذا فإن السعي لتحقيق هذه الأهداف وغيرها من الأهداف الاستراتيجية المقبولة عموما ليس ببساطة طريقا مؤكدا لتحسين الأداء الاقتصادي للمنظمات؛ ناهيك عن تعظيمه.

حيث نص Kontes على أنه سيتم تقديم العديد من الاعتراضات على هذا الطرح؛ والتي من بينها أن الاستراتيجية تتمحور حول أكثر من مجرد نتائج مالية ولا يمكن اختزالها في مقياس مالي بسيط، حيث أكد في رده على هذا الاعتراض بأنه يتفق مع كون صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات الممتازة تتطلب قدرات تتجاوز بكثير مجرد قياس النتائج المالية، ولكن في المقابل نص على أن عظمة الاستراتيجية The Greatness of a Strategy لا تتحدد

من خلال المهارة أو الذكاء اللذين تُبنى بهما؛ وإنما تتحدد من خلال النتائج الاقتصادية الملموسة التي تُحققها. كما نص أيضا على أن هناك اعتراض آخر يتمثل في أن تعظيم قيمة المساهمين هو الغرض الأساسي لاستراتيجية الأعمال؛ وليس تحقيق نمو الأرباح الاقتصادية، حيث نص على أن هذا الاعتراض معقول؛ ولكنه لا يتناسب مع عمليات إدارة الأنشطة الاستراتيجية اليومية، حيث يُعد تعظيم نمو الأرباح الاقتصادية بمثابة أفضل مؤشر بديل Excellent Proxy عن تعظيم القيمة؛ وذلك في أغلب الظروف، وهو ما يمكن إثباته ليس فقط من الناحية النظرية؛ ولكن حتى من خلال النتائج المحققة من قبل المنظمات ذات الأداء العالي. كما نص أيضا على أنه من الأسهل بكثير توظيف مؤشر نمو الأرباح الاقتصادية في اتخاذ القرارات اليومية؛ التي تؤدي في النهاية الى تعظيم قيمة المساهمين. (p.02-03)

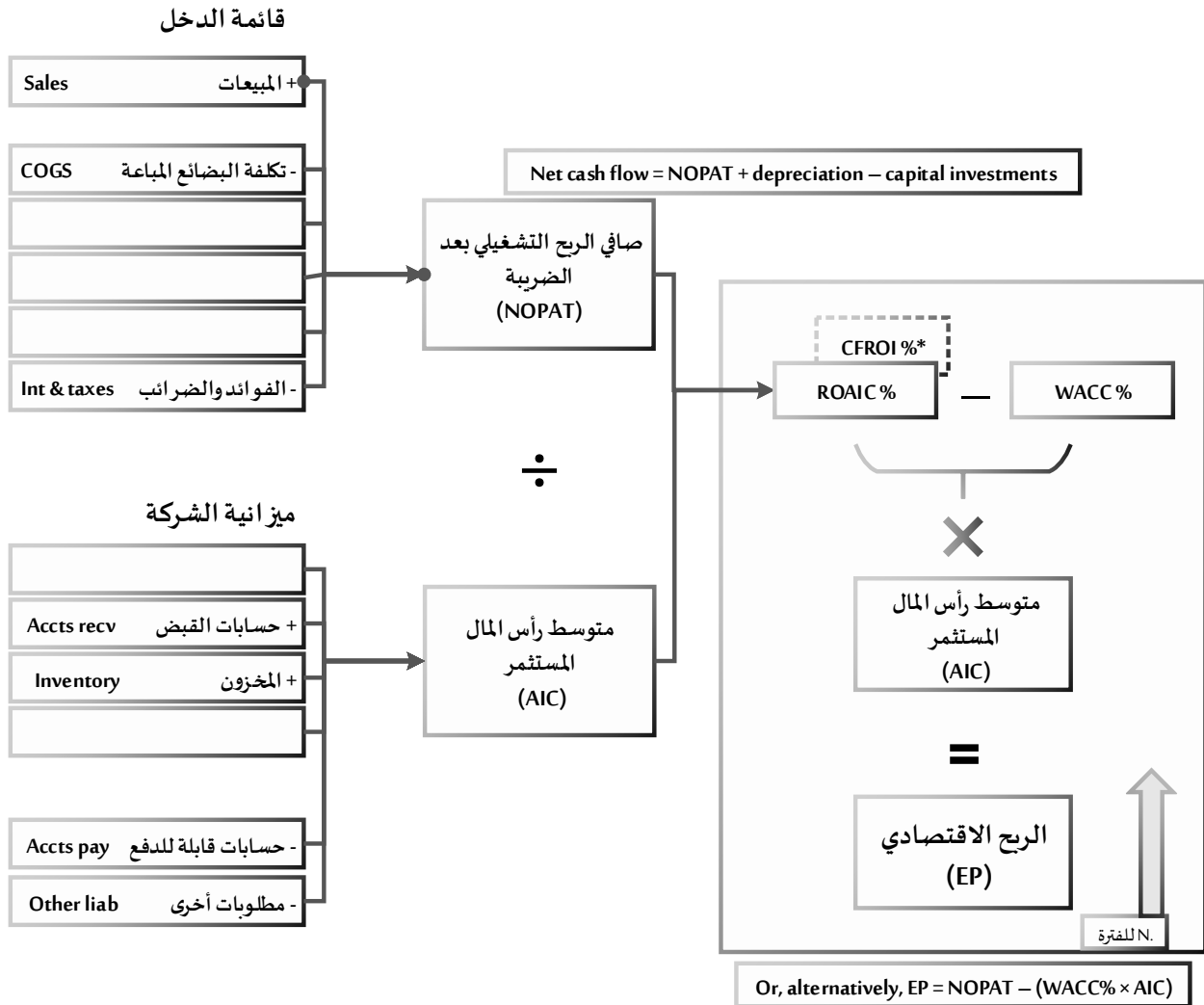
كما نص COKINS (2004) أيضا في هذا السياق على أنه لا فائدة من اعتماد أي مقياس؛ إذا لم نكن ندرك كيفية التأثير على مكونات هذا المقياس بما ينعكس بشكل مباشر على نتائجه، حيث نص على أن أحد أهم الطرق الفعالة لفهم العناصر التي يجب الرفع منها أو تخفيضها لتحسين الربح الاقتصادي؛ هو استخدام ما يُعرف بشجرة التحلل Decomposition Tree؛ المشابهة لمعادلات DuPont الكلاسيكية. وبالتالي فإن مفتاح خلق القيمة هو فهم العناصر التي لها تأثير مباشر على الربح الاقتصادي، حيث يرتبط خلق القيمة في العديد من المنظمات بمجموعة من المحددات والعناصر التالية:

- معدل نمو المبيعات؛
- هامش الربح التشغيلي؛
- دوران الأصول؛
- الاستثمارات في رأس المال الثابت؛
- الاستثمارات في رأس المال العامل؛
- معدلات الضرائب؛
- الديون مقابل حقوق الملكية والرافعة المالية؛
- التكلفة المرجحة لرأس المال؛
- التدفق النقدي.

ولكي تخطط المنظمة لتعظيم خلق القيمة الاقتصادية، ستحتاج إلى معرفة كيفية تفاعل Interact هذه العناصر، والأهم من ذلك فهم كيفية ارتباط هذه العناصر المتداخلة بالقرارات التشغيلية، حيث من المهم الانتقال من الجانب النظري إلى التطبيقي؛ من خلال طرح السؤال الرئيسي كيف تساهم جهود الموظفين والإنفاق الاستثماري الحالي والمستقبلي للموارد في خلق قيمة متزايدة ومستمرة للمساهمين؟ (pp. 222-224)

يوضح الشكل رقم 05-2 كيفية إدارة القيمة الاقتصادية من خلال شجرة التحلل؛ حيث يوضح هذا الشكل مختلف مكونات وعناصر مقياس الربح الاقتصادي؛ وكذا كيفية تشكل هذا المقياس؛ مما يسهل بدوره عملية إدارة والتحكم في مختلف هذه العناصر؛ وكذا العمل على توجيهها نحو التحسين ورفع من الربح الاقتصادي؛ وبالتالي الوصول الى تعظيم خلق القيمة في المنظمة.

الشكل رقم 05-2: إدارة القيمة الاقتصادية شجرة التحلل EVM Decompsotion Tree



المصدر: (COKINS, 2004, p.225)

حيث نص COKINS (2004) على أنه من خلال استخدام شجرة التحلل؛ يمكن إجراء تحليل استكشافي Revealing Analysis للمساعدة على تحويل المعلومات المالية الواضحة؛ إلى معلومات تشغيلية ضرورية لتحسين النتائج المالية، حيث يوضح الشكل بعض علاقات برامج ومشاريع التحسين من حيث صلتها بالقوائم المالية؛ وكذا علاقتها بالأرباح الاقتصادية، حيث يضمن هذا النوع من النمذجة المالية ربط المشاريع والمستويات الدنيا التي يعمل بها الموظفون؛ مع مقياس الربح الاقتصادي التي يقودها المديرون التنفيذيون، كما يمكن أيضا تفسير الربح الاقتصادي لفترة زمنية واحدة بشكل واسع؛ وذلك من خلال العناصر المالية المتعددة التي يتم اشتقاق

القيمة الاقتصادية منها، والأهم من ذلك يمكن ربط هذا المقياس بالبرامج والمشاريع التي يعمل بها الموظفون في المستويات التشغيلية. (p.224-225)

كما أضاف COKINS (2004) أيضا بأن هناك إشكال رئيسي يتمثل في كيفية معرفة الموظفين والمديرين بأن الإجراءات التي يقومون بها تساهم في تحسين القيمة الاقتصادية وتعظيم قيمة المساهمين، حيث انطلقا من هذه النقطة تظهر الحاجة إلى وجود روابط بين مقاييس القيمة الاقتصادية ومختلف الوظائف داخل المنظمة. ففي الواقع هناك فجوة بين مقاييس الأرباح الاقتصادية التي تحددها الإدارة العليا؛ ومعلومات قياس الأداء التي يعتمد عليها الموظفون يوميا في المستويات التشغيلية الأدنى، حيث يمكن في هذا الإطار القيام بتحليل مقياس القيمة الاقتصادية لفترة ما؛ إلى شجرة العناصر الفرعية التي تضم المكونات التي تُشكّل هذا المقياس، يمكن للموظفين الاعتماد على هذه البيانات للتركيز على الإجراءات الضرورية التي تساهم في خلق القيمة (p.226).

حيث نص Alexander (2018) في هذا السياق على أن أساس خلق القيمة في المنظمة هم الموظفون، حيث لا يمكن للمنظمة الوصول إلى بناء قيمة مستدامة للمساهمين؛ دون العمل على تكوين قوى عاملة مؤهلة ومحفزة والاحتفاظ بها. (p.150)

كما يؤكد Kontes (2010) في نفس السياق على أن هناك ثلاثة مبررات أساسية للرئيس التنفيذي والمديرين التنفيذيين الآخرين لتركيز طاقتهم على "تعظيم نمو الأرباح الاقتصادية" بدلاً من "تعظيم قيمة المساهمين"، حيث يتمثل المبرر الأول في أن كلا الهدفين في الأساس يؤدي إلى تحقيق نفس الغاية؛ حيث أن الاختيار المستمر للاستراتيجيات التي تزيد من الربح الاقتصادي؛ سيؤدي مع مرور الزمن وفي أغلب الحالات إلى تعظيم قيمة المنظمة، أما المبرر الثاني يتمثل في أن الربح الاقتصادي هو ببساطة أسهل من حيث الفهم والتطبيق من مقياس القيمة الحالية Present Value. أما المبرر الثالث فيتمثل في أن الرؤساء التنفيذيين لا يستطيعون في أي حال من الأحوال إدارة سعر السهم أو العوائد الاجمالية للمساهمين TSRS، ولكن في المقابل يُمكنهم ويتبغى أن يكون لهم تأثير كبير على حجم ونمو الربح الاقتصادي. (p.14)

حيث وفقا لـ Venanzi (2012) فإنه نظراً للشهرة الواسعة لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة؛ فقد شهدت العقود الأخيرة تحول العديد من المنظمات إلى استخدام هذا المقياس، حيث قامت معظم المنظمات التي اعتمدت مقياس القيمة الاقتصادية المضافة كمقياس لقياس مدى خلق القيمة في المنظمة؛ بربط مكافئات الإدارة Management Compensation بالنتائج المحققة لهذا المقياس، حيث جعلت بعض المنظمات من هذا المقياس الأساس الوحيد للتعويض. ففي بعض المنظمات تعتمد المكافأة ببساطة على تحقيق قيمة اقتصادية مضافة في العام الحالي؛ أكبر من التي تم تحقيقها في العام السابق، بينما في منظمات أخرى يتم مكافئة المدراء فقط إذا تمكنوا من تحقيق قيمة اقتصادية مضافة أكبر مما هو متوقع. (p.50)



### المطلب الثالث: إدارة أنشطة الاستثمار والتمويل لخلق القيمة

تم التطرق في المطلب السابق الى كيفية إدارة عناصر الأداء لخلق القيمة من خلال المكونات المؤثرة على الربح الاقتصادي؛ حيث تم التطرق الى كيفية موائمة العناصر التشغيلية مع الهدف الاستراتيجي للمنظمة؛ والمتمثل في تعظيم قيمة المساهمين؛ وذلك من خلال توجيه هذه العناصر نحو تعظيم الربح الاقتصادي باعتباره أفضل مؤشر عن خلق القيمة، حيث تم التعرف على كيفية تأثير القرارات التشغيلية على خلق القيمة في المنظمة من خلال الربح التشغيلي المحقق؛ والذي يمثل أحد مكونات معادلة حساب معدل العائد على رأس المال المستثمر، بينما يتمثل المكون الثاني لحساب هذا المعدل في رأس المال المستثمر في أصول المنظمة. ويتم تحديد الربح الاقتصادي من خلال الفرق بين معدل العائد على رأس المال المستثمر والتكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال، حيث يعتبر كل من رأس المال المستثمر وتكلفته نتيجة للقرارات الاستثمارية والتمويلية للمنظمة، وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى أسس إدارة القرارات الاستثمارية والتمويلية؛ وأثرها على تحقيق الأداء الاستراتيجي وخلق القيمة في المنظمة.

#### الفرع الأول: إدارة رأس المال المستثمر

نص الحكيم (2017) على أن رأس المال المستثمر يعبر عن صافي الأصول التشغيلية أو الأموال المستخدمة لتمويل العمليات والتي تتمثل في مجموع حقوق الملكية وصافي الديون بفائدة (ص118). حيث وفقا لـ COKINS (2004) فإن هناك ثلاثة تأثيرات رئيسية على الربح الاقتصادي أو القيمة الاقتصادية وخلق القيمة في المنظمة؛ وتتمثل هذه التأثيرات في كل من نمو الإيرادات من سنة إلى أخرى؛ تحقيق هوامش ربح جيدة (حسب قطاع الصناعة) وكذا كفاءة رأس المال العالية، حيث نص على أن تأثير العاملين الأولين يعتبر واضحا، إلا أن تأثير العامل الأخير يبقى غير مفهوم جيدا. (p.222)

#### أولا: أسس إدارة قرارات الاستثمار

حسب الميداني (2010) فإن قرارات الاستثمار تتمحور حول اختيار مستوى وهيكل استثمارات المنظمة؛ حيث يقصد باستثمارات المنظمة موجوداتها أو أصولها؛ كما يقصد بهيكل الاستثمارات كيفية توزيع هذه استثمارات بين استثمارات متداولة قصيرة الأجل، وكذا استثمارات ثابتة طويلة الأجل، حيث يعتبر هذا الجانب ذو أهمية بالغة؛ وذلك نظرا لتأثيره على كل من مفهومي السيولة Liquidity والربحية Profitability في المنظمة. ففي حالة اختيار المنظمة لمحفظة استثمارات Investment Portfolio بحيث تكون نسبة الموجودات المتداولة أكبر من الموجودات الثابتة، أي أن معظم استثمارات المنظمة هي استثمارات قصيرة الأجل؛ وهو ما يشير الى أن سيولة المنظمة ستكون كبيرة؛ بينما في المقابل يؤثر ذلك على ربحيتها؛ وذلك نظرا لكون الاستثمار في الموجودات قصيرة الأجل يحقق عوائد منخفضة إلا أنه يحقق سيولة أكبر للمنظمة، وبالمقابل فإن الاستثمار في الموجودات

الثابتة يحقق عوائد وربحية مرتفعة ولكن ذلك يكون على حساب السيولة. ففي حالة توسع المنظمة في الاستثمار في الأصول طويلة الأجل في محفظة استثماراتها؛ فإن هذا يؤدي الى تحقيقها لربحية عالية وسيولة منخفضة، ولهذا فإن قرارات أو هيكل توزيع استثمارات المنظمة بين الموجودات المتداولة والثابتة يحدد العائد المتوقع على محفظة استثمارات المنظمة؛ وكذا خطر نقص السيولة والوقوع في حالة العسر المالي.

كما يحدد هذا الهيكل أيضا درجة الرافعة التشغيلية Degree Of Operating Leverage في المنظمة؛ ومدى تقلب أرباحها، ففي حالة درجة كثافة رأسمالية كبيرة فإن هذا يشير الى أن نسبة التكاليف الثابتة الى التكاليف الاجمالية كبيرة؛ وذلك بسبب ازدياد مخصصات الاهتلاك؛ وهو ما يشير بدوره الى أن المنظمة تتميز بدرجة رافعة تشغيل عالية؛ مما يعني حساسية أكبر للتغير في الأوضاع الاقتصادية، حيث يتضح من خلال ما سبق أن اختيار هيكل ومحفظة استثمارات المنظمة يؤثر على الأرباح المستقبلية المتوقعة التي تنتج عن هذه الاستثمارات؛ بالإضافة الى مخاطر هذه الأرباح، حيث يقصد بالخطر درجة تقلب الأرباح الناتج عن التغير في الأوضاع الاقتصادية وأوضاع قطاع الصناعة الذي تنشط به المنظمة، والتي تعرف بمخاطر الأعمال Business Risk. (ص 43-41)

كما نص الزبيدي (2000) على أن الهدف الاستراتيجي لمنظمة والمتمثل في تعظيم القيمة السوقية للسهم، يتأثر بمجموعة من المتغيرات والعوامل المشتقة من الأداء العام لإدارة المنظمة؛ حيث عادة ما تكون هذه المتغيرات تحت سيطرة المنظمة وخاضعة لتحكم الإدارة وقراراتها، ومن بين أهم هذه العوامل والمتغيرات متغير السيولة؛ حيث ترتبط السيولة بالقيمة السوقية للسهم العادي ويكون لها تأثير مباشر في تعظيم قيمته السوقية؛ كما قد تؤدي الى هبوط قيمته في حالة أثرها العكسي، حيث تسمى هذه العلاقة بدالة السيولة؛ وذلك وفقا لشكل ارتباطها مع القيمة السوقية للأسهم. حيث تزداد القيمة السوقية للأسهم كلما زادت سيولة المنظمة؛ وذلك نظرا لكون المستثمرين في سوق الأوراق المالية ينظرون الى سيولة موجودات المنظمة على أنها فرصة لإمكانية زيادة استثمارات المنظمة المربحة، أو دخولها بفرص استثمارية جديدة تتضمن تحقيق الأرباح. إلا أن هذا الأثر ليس بالحالة المطلقة؛ فزيادة السيولة عن الحجم الاقتصادي المطلوب والمرتبط بتعظيم القيمة السوقية سوف يؤدي الى نتائج معاكسة تماما. ولهذا فإن السيولة تمثل عنصرا من الأداء التشغيلي له تأثير وارتباط مباشر بالهدف الاستراتيجي الذي تتمحور حوله كل قرارات الإدارة، حيث أن تعظيم القيمة السوقية للسهم والذي يعتبر انعكاسا لهذه القرارات؛ يرتبط وبشكل مباشر بهذا الأداء التشغيلي. (ص 96-98)

يتضح من خلال الطرح السابق أن هناك عدة عوامل يجب مراعاتها عند اتخاذ المنظمة لقرارات الاستثمار أو عند تشكيلها لمحفظة استثماراتها، حيث تتمثل أهم هذه العوامل في كل من مفهوم الربحية والسيولة؛ واللذين تتم المفاضلة بينهما من خلال توليف هيكل استثمارات المنظمة بين الاستثمار في الأصول المتداولة والأصول

الثابتة، كما تجدر الإشارة الى ضرورة مراعاة عنصر المخاطرة أثناء هذه المفاضلة؛ والذي يتم التعبير عنه من خلال مخاطر الأعمال الناتجة عن درجة الرفع التشغيلي والتكاليف الثابتة لاستثمارات المنظمة. ويمكن التعمق أكثر في كيفية إدارة هيكل استثمارات المنظمة من خلال التطرق الى إدارة عناصر رأس المال العامل في المنظمة.

### ثانياً: إدارة رأس المال العامل (WCM) Working Capital Management

وفقاً لـ Tingbani (2015) فإن إدارة رأس المال العامل (WCM) تعتبر مجالاً هاماً من مجالات الإدارة المالية؛ وذلك نظراً لتأثيرات إدارتها على ربحية المنظمة ومخاطرها وبالتالي على قيمتها، حيث يمكن لمنظمات الأعمال المفاضلة بين المزايا النسبية لنوعين أساسيين من استراتيجيات إدارة صافي رأس المال العامل، حيث تتمثل الاستراتيجية الأولى في اتباع سياسة تمويل هجومية Aggressive Financing Policy؛ والتي تعمل المنظمة من خلالها على التقليل من استثماراتها في رأس المال العامل؛ وذلك بتحقيق مستوى منخفض من الأصول المتداولة Current Assets كنسبة مئوية من إجمالي الأصول، بينما يتمثل النوع الثاني في اتباع سياسة تمويل محافظة Conservative Financing Policy؛ من خلال استخدام المزيد من الديون طويلة الأجل ورأس المال والتخفيض من الخصوم الجارية أو المطلوبات المتداولة Current Liabilities. حيث تحتاج المنظمة إلى المفاضلة Trade-Off بين الربحية المتوقعة والمخاطر قبل تحديد السياسة المثلى لإدارة رأس المال العامل؛ أين يمكن للشركات تقليل المخاطر وزيادة الربحية من خلال فهم أهمية إدارة رأس المال العامل. (p.17-18)

حيث نص Tingbani (2015) أيضاً على أن رأس المال العامل يمثل أداة مهمة للنمو والربحية في المنظمة؛ وذلك نظراً لكونه يؤثر على كل من مخاطر المنظمة؛ وكذا عائد وقيمة المنظمة، حيث تمثل دورة التحويل النقدي Cash Conversion Cycle (CCC) المقياس التقليدي الرئيسي الذي تم اعتمده من قبل الدراسات السابقة لقياس وإدارة احتياجات رأس المال العامل في المنظمة، حيث يتم تقسيمها إلى ثلاثة مكونات رئيسية (إدارة المخزون؛ إدارة حسابات القبض وإدارة حسابات الدفع)، ومن أجل فهم العلاقة بين إدارة رأس المال العامل والربحية بشكل أفضل؛ يتم تحليل المكونات الفردية لإدارة رأس المال العامل بشكل منفصل؛ حيث تؤثر المكونات المختلفة لإدارة رأس المال العامل على الربحية بشكل مختلف، وعلى هذا الأساس يجب أن تتم دراسة المكونات الفردية المختلفة لإدارة احتياجات رأس المال العامل بشكل منفصل؛ وذلك من أجل تحديد آثارها الفردية على ربحية المنظمة. (p.46-47)

حيث وفقاً لـ COKINS (2004) فإن دورة التحويل النقدي CCC تقيس مدى كفاءة تحويل النقد؛ وذلك ابتداءً من شراء المواد إلى بيع المخرجات وتحصيل النقد، حيث يُطلق على دورة التحويل النقدي أيضاً اسم "الفجوة النقدية" والتي يتم حسابها وفق المعادلة التالية: (p.223)

CCC = الفجوة النقدية = أيام المخزون + أيام حسابات القبض - أيام حسابات مستحقة الدفع  
 من خلال الطرح السابق يتضح أن إدارة رأس المال العامل ومكوناته تمثل أحد أهم الجوانب التي يجب التركيز عليها من قبل إدارة المنظمة، وذلك نظرا لارتباط هذه العناصر بالقرارات والأنشطة الاستثمارية من جهة؛ وكذا ارتباطها بالأنشطة التشغيلية والتمويلية من جهة أخرى.

### الفرع الثاني: إدارة تكلفة رأس المال Cost of Capital

تعتبر تكلفة رأس المال أحد أهم المفاهيم في منظمة الأعمال، حيث وفقا لـ Alexander (2018) فإن تكلفة رأس المال تعد محددًا مهمًا لقيمة المنظمة؛ وذلك نظرا لكونها تمثل المعدل الذي يتم استخدامه لخصم التدفقات النقدية المستقبلية، حيث تتأثر تكلفة رأس المال بعدة عوامل من أهمها هيكل رأس المال؛ المخاطر المتوقعة للأداء المستقبلي؛ الرافعة التشغيلية وتقلب أسعار الأسهم، كما تلعب أيضًا العوامل الاقتصادية العامة كأسعار الفائدة وغيرها من المتغيرات الكلية دورًا مهمًا في تحديد تكلفة رأس المال للمنظمة. (p.153)

#### أولاً: أسس العامة لإدارة قرارات التمويل

ترتبط وظيفة التمويل في المنظمة بهدف أساسي يتمثل في الحصول على الأموال بالشكل الأمثل؛ وكذا تخصيص هذه الأموال بالشكل الأمثل من أجل تعظيم ثروة المساهمين، أو بعبارة أخرى فإن وظيفة التمويل تهدف الى إدارة محفظة استثمارات المنظمة؛ وذلك بالشكل الذي يضمن تعظيم العائد على هذه الاستثمارات عند مستوى مقبول من المخاطر، بالإضافة الى العمل على تخفيض تكلفة رأس المال الى الحد الأدنى؛ وذلك من خلال تمويل استثمارات المنظمة بمزيج مناسب من مصادر التمويل، ولهذا فإن وظيفة التمويل أو الوظيفة المالية في المنظمة ترتبط بنوعين من القرارات الاستراتيجية؛ والمتمثلين في كل من قرارات التمويل وقرارات الاستثمار وذلك بهدف تعظيم قيمة المنظمة، ولهذا فإن تعظيم قيمة المنظمة أي تعظيم ثروة المساهمين يمثل دائما الهدف الأساسي لكل قرار في الإدارة المالية، وبالتالي فإن أي قرار من قرارات التمويل يجب أن يحافظ على الأقل على قيمة الحالية للمنظمة، حيث كلما استطاعت إدارة المنظمة التخفيض من تكلفة رأس المال في ظل ثبات العوامل الأخرى فإن ذلك يؤدي الى ازدياد قيمة المنظمة؛ كما أنه كلما استطاعت إدارة المنظمة الرفع من العائد على الاستثمار في ظل ثبات العوامل الأخرى فإن ذلك يؤدي أيضا الى ازدياد قيمة المنظمة. (الميداني، 2010، ص41)

ووفقا لـ Bertoneche & Knight (2001) فإن من بين أهم المعايير الأساسية للتمويل هو تكلفة الموارد المالية التي تستخدمها المنظمة؛ حيث تعتبر الأموال بمثابة "المادة الخام" شائعة الاستخدام في أي صناعة، ولهذا فإن فهم تكلفة هذه السلعة Commodity وتقييمها يعتبر أمراً ضرورياً لجميع المديرين بغض النظر عن مجال مسؤوليتهم، وذلك نظرا لكونهم يتعاملون جميعاً مع هذه الأموال، فمن وجهة نظر الإدارة فإن تكلفة رأس المال هي

مجرد تكلفة أخرى للموارد، أما من وجهة نظر المستثمرين فإنها تعتبر تعويضا عن تكلفة الفرصة البديلة للوقت والمخاطرة؛ وما كان يمكن أن يحصلوا عليه من الاستثمارات المماثلة. (p.110)

حيث نص الميداني (2010) على أن قرارات التمويل تتمحور حول اختيار الهيكل التمويلي للمنظمة؛ أي تحديد نسب التمويل من مصادر التمويل طويلة الأجل ومصادر التمويل قصيرة الأجل، كما ترتبط قرارات التمويل أيضا بتحديد المزيج التمويلي المناسب من الديون وحقوق الملكية، حيث لهذين الاختيارين أهمية كبيرة؛ وذلك نظرا لكونهما يعملان على تحديد كل من المخاطر التمويلية Financial Risk وتكلفة رأس المال Cost of Capital للمنظمة، ففي حالة توجه المنظمة نحو اعتماد مصادر التمويل قصيرة الأجل؛ فإن هذا سيؤدي الى تحقيق المنظمة لربحية عالية نسبيا، وذلك لأن تكلفة التمويل قصير الأجل تكون في العادة أقل من تكلفة التمويل طويل الأجل، إلا أنه بالمقابل تكون فترة استحقاق الديون قصيرة الأجل أسرع؛ مما يؤدي بدوره الى الضغط على سيولة المنظمة. حيث يؤدي استخدام المنظمة للمزيج الأمثل بين الديون وحقوق ملكية الى تخفيض تكلفة رأس المال الى الحد الأدنى؛ وبالتالي تعظيم قيمة المنظمة، حيث تهدف المنظمة الى تخفيض تكلفة رأس المال؛ إلا أن الإفراط في استخدام الديون في الهيكل التمويلي يؤدي الى ارتفاع المخاطر التمويلية في المنظمة؛ مما ينعكس بدوره على ارتفاع تكلفة رأس المال، حيث أن كل من السياسات التمويلية للمنظمة المتعلقة باختيار التمويل القصير أو الطويل الأجل؛ وكذا توليفة المزيج التمويلي بين الديون وحقوق الملكية؛ بالإضافة الى معدلات توزيع الأرباح؛ تساهم هذه العوامل مجتمعة في تحديد تكلفة رأس المال والمخاطر التمويلية في المنظمة. (ص43-44)

وكما تمت الإشارة سابقا فإن تكلفة رأس المال تمثل معدل الخصم الذي يتم استخدامه لخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للوصول الى تحديد القيمة الحالية للمنظمة؛ حيث وفقا لـ Corelli (2018) فإنه يمكن حساب معدل الخصم بعدة طرق؛ إلا أنه عندما يتعلق الأمر بتكلفة رأس المال؛ فإن الطريقة الشائعة هي استخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال (WACC)؛ حيث يتم من خلال هذه الطريقة تحديد متوسط معدل الخصم للتدفقات النقدية للمنظمة. (p.229)

#### ثانيا: التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال (WACC) Weighted Average Cost of Capital

وفقا لـ Asquith & Weiss (2016) فإن تكلفة رأس المال تمثل مقدار تكلفة الحصول على الأموال لتمويل الأصول التي تستخدمها المنظمة لتشغيل أعمالها، حيث يتم حساب هذه التكلفة كمعدل مختلط للمتوسط المرجح لتكلفة الديون وحقوق الملكية؛ وهو ما يعرف بالتكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال (WACC)، حيث تتمثل الطريقة المعيارية لحساب هذا المعدل في أخذ النسبة المئوية للديون مضروبة في تكلفة هذه الديون بعد

الضريبة؛ بالإضافة إلى النسبة المئوية لحقوق الملكية مضروبة في تكلفة حقوق الملكية؛ وذلك وفق المعادلة التالية: (p.127)

$$WACC = \frac{Debt}{Debt + Equity} \times K_d \times (1 - T_c) + \frac{Equity}{Debt + Equity} \times K_e$$

حيث:

$K_d$  تمثل تكلفة الديون The cost of debt

$T_c$  معدل الضريبة على أرباح الشركات The corporate tax rate

$K_e$  تكلفة حقوق الملكية The Cost of Equity

حيث وفقاً لـ Bertoneche & Knight (2001) فإن  $K_e$  يمثل أيضاً معدل العائد المتوقع أو المطلوب من قبل المستثمرين في الأسهم  $E(R)$ ، ومن بين أهم النماذج المستخدمة لتحديد هذا العائد وتكلفة حقوق الملكية ما يعرف بنموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM) Capital Asset Pricing Model؛ حيث يحدد هذا النموذج علاقة خطية بسيطة بين المخاطر والعوائد (p.110-121). فوفقاً لـ Corelli (2018) فإن العلاقة بين المخاطرة والعائد في الأسواق المالية تعتبر من بين القضايا ذات الأهمية البالغة في مجال المالية، حيث تشمل هذه القضية جميع مجالات التخصص بما في ذلك مالية الشركات؛ وتعتبر المقايضة بين المخاطر والعائد Risk-Return Trade-Off من أهم الأسس التي تقوم عليها المالية الحديثة؛ حيث يعتبر إيجاد التوليفة أو التوازن الأمثل بين العائد المطلوب وتحمل المخاطر هو أساس الإدارة الجيدة للأعمال، ويتم حساب معدل العائد المطلوب وفق نموذج تسعير الأصول الرأسمالية CAPM حسب المعادلة التالية: (p.73)

$$E(R) = R_f + \beta(R_m - R_f)$$

حيث:

$E(R)$  العائد المتوقع؛

$R_f$  العائد الخالي من المخاطر؛

$R_m$  عائد محفظة السوق؛

$(R_m - R_f)$  عائد محفظة السوق مطروحاً منه العائد الخالي من المخاطر يمثل "سعر المخاطرة"؛

$\beta$  هو مقياس المخاطر "كمية المخاطرة"؛

$\beta(R_m - R_f)$  علاوة المخاطرة.

حيث وفقاً لـ Asquith & Weiss (2016) فإن الهدف الذي يجب أن يسعى المدير المالي إلى تحقيقه لا يتمثل في تقليل تكلفة الديون؛ وإنما تقليل تكلفة رأس المال مما يساهم في تعظيم قيمة المنظمة، حيث غالباً ما يشار إلى أن المنظمة يجب أن تعمل على تخفيض تكلفة ديونها؛ وهو ما يعتبر مغالطة شائعة؛ حيث يمكن دائماً للمنظمة

التقليل من تكلفة الدين عن طريق استخدام قدر ضئيل من الديون في هيكلها التمويلي، بالإضافة إلى أن تكلفة الدين تكون دائماً أرخص من تكلفة حقوق الملكية (بحكم التعريف وحتى بدون الوفر الضريبي؛ فهو أقل مخاطرة لذا فهو أقل تكلفة). وبالتالي يمكن للمنظمة دائماً الاقتراض بتكلفة أقل من تكلفة إصدار حقوق ملكية جديدة، ولهذا فإن وظيفة المدير المالي لا تتعلق بتخفيض تكلفة الديون أو تخفيض تكلفة التمويل الإضافي الجديد، بل تتمثل إحدى المهام الرئيسية للمدير المالي في اتخاذ قرارات تمويل جيدة، أي أن مهمة المدير المالي تتمثل أساساً في تخفيض التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال عن طريق المقايضة Trade-Off بين الديون وحقوق الملكية للوصول إلى النقطة المثلى. (p.128)

كما نص الحناوي وآخرون (2019) على أن هدف تعظيم ثروة الملاك يُمثل المعيار الأساسي الذي يتم على أساسه اختيار الهيكل المالي، حيث نظراً لكون تحديد التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال يتوقف على الوزن النسبي لكل مصدر من مصادر التمويل؛ وكذا تكلفة هذه المصادر، فإن تكلفة هذه الأموال تتغير بتغير تركيبة الهيكل المالي، وبناء على ذلك يمكن تعظيم ثروة الملاك (قيمة المنظمة) من خلال تدنية تكلفة الأموال، حيث تمثل تكلفة الأموال معدل الخصم الذي يتم استخدامه لخصم التدفقات النقدية للمنظمة؛ وبما أن العلاقة بين معدل الخصم وقيمة المنظمة هي علاقة عكسية، فإن تخفيض تكلفة الأموال سيؤدي إلى تعظيم قيمة التدفقات النقدية للمنظمة ككل. وبناء على ما سبق فإن الهدف المحوري في هذا الإطار يتمثل في اختيار الهيكل المالي الذي يصل بتكلفة الأموال إلى حدها الأدنى؛ بمعنى أن معيار المفاضلة بين الهياكل المالية المختلفة هو تدنية تكلفة الأموال، حيث يطلق على الهيكل المالي الذي يحقق أقل متوسط لتكلفة الأموال الهيكل المثالي Optimal Capital Structure أو الهيكل المستهدف Target Capital Structure. (ص 299)

## المبحث الثالث: مدخل الى مقاربات قياس وتقييم الأداء

أصبحت عملية قياس وتقييم الأداء تمثل عملية محورية في التركيبة الشاملة لإدارة الأداء في المنظمة، حيث شهدت عملية قياس وتقييم الأداء العديد من التطورات خلال العقود الأخيرة، حيث نص أبو ماضي (2018) على أنه من أجل مواجهة الانتقادات الموجهة لمقاييس الأداء المالية انتهجت الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية اتجاهين اثنين للبحث في هذا المجال؛ حيث يتمثل الاتجاه الأول في تحسين مقاييس الأداء المالية وتقديم مقاييس مالية أكثر دقة كمقياس القيمة المضافة، أما الاتجاه الثاني فيتمثل في استخدام مقاييس مالية وغير مالية لقياس وتقييم الأداء (ص36). حيث تجدر الإشارة الى أن عملية قياس وتقييم الأداء شهدت ثلاث مقاربات أساسية، تتمثل المقاربة الأولى في المقاربة المالية التقليدية والتي تعتمد المؤشرات المالية التقليدية لتقييم الأداء، أما المقاربة الثانية فتتمثل في المقاربة المالية الحديثة أو مقارنة قياس خلق القيمة؛ والتي تعتمد المقاييس المالية الحديثة التي تقيس خلق القيمة في المنظمة، أما المقاربة الثالثة فتتمثل في المقاربة غير المالية والتي تستخدم المقاييس الغير مالية لقياس وتقييم الأداء. وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى أسس هذه المقاربات الثلاث والمؤشرات التي يتم اعتمادها في كل مقاربة.

### المطلب الأول: المقاربة المالية التقليدية

تعتبر المقاربة المالية التقليدية لتقييم الأداء المقاربة الأولى لقياس وتقييم الأداء في منظمات الأعمال؛ حيث تقوم على استخدام المقاييس أو المؤشرات المالية والمحاسبية لقياس وتقييم الأداء، فقد ارتبط ظهور هذه المقاربة بتطوير العديد من النماذج التقليدية بديات القرن الماضي، وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى أهم الأسس التي تقوم عليها هذه المقاربة؛ بالإضافة الى التطرق الى أهم المؤشرات والمقاييس التي يتم استخدامها لتقييم الأداء وفقاً لهذه المقاربة.

### الفرع الأول: أسس المقاربة المالية التقليدية لتقييم الأداء

نص الميداني (2010) على أن عملية الرقابة تتطلب وجود أنظمة معلومات؛ تقارير دورية؛ أدوات لقياس الأداء ومعايير للمقارنة، ومن بين أهم أنظمة الرقابة في المنظمة هو نظام الرقابة المالي (المحاسبي- التمويلي)؛ وذلك نظراً لتكامل هذا النظام حسب المكونات المذكورة في الأعلى، حيث يمثل كل من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف المصدر الرئيسي للمعلومات عن أداء المنظمة؛ أين يتم تلخيص نتائج الأداء في تقارير مالية دورية تتمثل في كل من الميزانية وجدول حساب النتائج، كما توفر الإدارة المالية أحد أهم أدوات قياس الأداء ومعايير المقارنة والمتمثلة في النسب المالية، حيث يعتبر تحليل النسب المالية Financial Ratio Analysis أحد أهم أدوات الرقابة المالية، وذلك نظراً لكونها تساعد المحلل على قياس أداء المنظمة من عدة جوانب، حيث يمكن الحكم على فعالية السياسات التشغيلية والتمويلية للمنظمة من خلال عملية التقييم، كما يمكن أيضاً التعرف



على المركز المالي للمنظمة وتحديد نقاط القوة والضعف في المنظمة، حيث هناك العديد من أنواع النسب المالية؛ ويهتم كل طرف من الأطراف أصحاب المصلحة بنوع معين من النسب المالية التي تقيس مصالحهم أو اهتماماتهم في المنظمة. (ص ص 123-124)

ووفقا لـ Asquith & Weiss (2016) فإن النسب تمثل دائما أفضل نقطة للانطلاق في فحص وضعية المنظمة، حيث تمكن من تشخيص الوضعية المالية للمنظمة (p.28). فالنسبة المالية تُعبر عن العلاقة بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية، وبشكل عام يمكن نسبة أي رقم في القوائم المالية الى رقم آخر للوصول الى دلالة ذات معنى، والتي عادة ما يتم التعبير عنها بنسبة مئوية أو بعدد المرات، حيث تعد النسب المالية أحد أكثر أدوات التحليل استخداما، وليس هناك قائمة محددة تشمل جميع النسب التي يتم اعتمادها لأغراض التحليل، حيث يمكن للمحلل أن ينسب أي رقم في القوائم الى رقم آخر في السنة الحالية أو السنوات السابقة؛ إذا كانت هذه المقارنة تنتج دلالة ذات معنى. (الخلايلة، 1998، ص 45)

ومن بين أهم نماذج النسب المالية لتقييم الأداء ما يعرف بنظام دوبونت، حيث وفقا لـ Qi (2010) فقد قدم الأخوان دوبونت DuPont Brothers نظام دوبونت DuPont system في بدايات سنة 1900، حيث يمثل هذا النظام طريقة تحليل متكاملة تُستخدم الروابط الداخلية بين النسب المالية المختلفة لتقييم الحالة المالية الشاملة للمنظمة، حيث تمثلت النقطة الأساسية للنظام في إعداد نظام كامل ومتسق للنسب المالية، حيث يتم تحديد مؤشر شامل يتم الانطلاق منه عند البداية ثم التسلسل إلى أسفل بحيث يتم إجراء الترابط بين المؤشرات، وقد كان المؤشر الرئيسي في نظام دوبونت يتمثل صافي العائد على الأصول ليعكس القدرة على تحقيق الأرباح، كما تم استخدام العائد على الاستثمار أيضا كمؤشر رئيسي في نظام دوبونت. (p.04)

كما نص Alexander (2018) على أن النسب المالية تُعتبر أدوات مفيدة لقياس وتقييم أداء منظمات الأعمال، حيث يمكن استخدام النسب المالية كأدوات لفهم الربحية؛ استخدام الأصول؛ السيولة؛ التوجهات الرئيسية للمنظمة وكذا تقييم أداء الإدارة وفعاليتها بشكل عام، حيث يمكن أن يوفر استخدام النسب المالية قدراً كبيراً من المعرفة حول أداء المنظمة. (p.19)

حيث نص الحناوي وآخرون (2019) على أن استخدام النسب في عملية التحليل المالي يختلف وفقا لكل طرف من أصحاب المصلحة؛ حيث يهتم الموردون بتحليل سيولة المنظمة على المدى القصير؛ بينما يهتم المقرضون كالبنوك وأصحاب السندات بتقييم التدفقات النقدية للمنظمة ومدى قدرتها على السداد في المدى الطويل، أما المستثمرون فيهتمون بتحليل الربحية الحالية والمتوقعة للمنظمة؛ ومدى ثباتها على المدى الطويل؛ كما يعتبر التحليل المالي ذو أهمية بالغة للإدارة الداخلية للمنظمة؛ وذلك من أجل التعرف على الأداء الحالي للمنظمة، ومدى كفاءة الإدارة الحالية في إدارة المنظمة بكفاءة وفعالية؛ بالإضافة الى التعرف على نقاط القوة ونقاط

الضعف في إدارة المنظمة، وما يجب القيام به مستقبلا لتعزيز نقاط القوة والتغلب على نقاط الضعف؛ وذلك بهدف الوصول الى تعظيم قيمة المنظمة. (ص 60)

تُستخدم النسب المالية لتحليل وتشخيص الجوانب التشغيلية؛ الاستثمارية والتمويلية للمنظمة؛ بالإضافة الى تحديد مركزها المالي، حيث يتم حساب النسب المالية من خلال القوائم المالية للمنظمة ومقارنتها مع النسب المعيارية للصناعة، حيث يوجد عدة مجموعات من النسب؛ والتي يقيس كل منها جانب معين من جوانب الأداء في المنظمة، وتتمثل هذه المجموعات في كل من نسب السيولة؛ نسب الربحية والمردودية؛ نسب النشاط؛ نسب المديونية؛ نسب الأسهم ونسب النمو، ومن الضروري تجنب استخدام مجموعة واحدة فقط من هذه المجموعات في عملية التحليل والتقييم؛ حتى في حالة اهتمام المحلل بأحد جوانب الأداء فقط، نظرا لكون هذا الإجراء يعطي صورة غير كاملة عن أداء المنظمة، بالإضافة الى ضرورة اعتماد التحليل الديناميكي من أجل التعرف على اتجاه التطور وعدم الاكتفاء بالتحليل الساكن؛ مع ضرورة مقارنة نسب المنظمة مع منحى تطور الصناعة عبر الزمن. (الميداني، 2010، ص 164)

#### الفرع الثاني: المؤشرات المالية والمحاسبية لتقييم الأداء

وفقا لـ Bertoneche & Knight (2001) يمكن حساب العديد من النسب المالية لأي منظمة؛ إلا أن القليل من هذه النسب يكون مفيداً لتقييم الصحة المالية، ولهذا من الأفضل التركيز على مجموعة محددة من النسب المهمة التي تقيس الجوانب الأساسية للقيمة والصحة المالية، حيث يوجد أربعة أبعاد رئيسية للصحة المالية للمنظمة؛ يتم تقديم النسب المالية وفق هذه الفئات كما يلي: (p.74)

1. نسب الربحية Profitability Ratios
2. نسب السيولة Liquidity Ratios
3. نسب المديونية (الرافعة المالية) Debt Ratios (Leverage)
4. نسب الكفاءة أو النشاط Efficiency Ratios or Activity Ratios

#### أولاً: مؤشرات المردودية أو الربحية

حسب الزبيدي (2000) فإنه لا بد من التمييز بين مفهوم الربح Profit كمقدار يتم استخراج منه قائمة الدخل؛ وبين الربحية Profitability التي تمثل نسبة هذا المقدار الى عناصر التشغيل داخل المنظمة، حيث تعتبر الربحية الجانب الأهم في التحليل وليس الربح بمقداره المطلق؛ وذلك نظرا لكون الربحية تمثل مؤشرا لتقييم الأداء يوفر أدلة واضحة عن كفاءة الأداء التشغيلي لإدارة المنظمة، كما تعتبر الربحية انعكاسا وحصيلة للكثير من القرارات والسياسات التشغيلية للإدارة، حيث يظهر تحليل الربحية الأثار المشتركة لأداء السيولة؛ المديونية

وإدارة الموجودات على النتائج التشغيلية لإدارة المنظمة. (ص185) (سيتم التوضيح أكثر في نسبة العائد على حقوق الملكية)

حيث وفقا لـ Bertoneche & Knight (2001) فإن الاستخدامات الرئيسية لنسب الربحية تتمثل في كونها تشير إلى قدرة المنظمة على تحقيق إيرادات تفوق المصاريف؛ وكذا قياس قدرة المنظمة على خلق القيمة؛ وإظهار كيفية ترجمة المركز التنافسي للمنظمة إلى هوامش ربح؛ بالإضافة إلى تحقيق مزايا التكلفة من خلال الكفاءة؛ بالإضافة إلى قياس قدرة المنظمة على تعويض المساهمين عن المخاطر التي يتحملونها عند الاستثمار في المنظمة (p.80). حيث تتمثل أهم مؤشرات الربحية أو المردودية فيما يلي:

### 1. هامش الربح الإجمالي (GPM) Gross Profit Margin

وفقا لـ Bertoneche & Knight (2001) فإن الهامش الإجمالي يمثل زيادة المبيعات عن تكلفة هذه المبيعات؛ حيث أن التعبير عن الهامش الإجمالي كنسبة مئوية من المبيعات؛ يُعد نسبة مهمة لتقييم مدى قدرة المنظمة على تحقيق هامش ربح من مبيعاتها. ويتم حساب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

$$\text{هامش الربح الإجمالي} = \frac{\text{الهامش الإجمالي}}{\text{المبيعات}} = \frac{\text{Gross margin}}{\text{Sales (Revenues)}}$$

حيث يعكس هذا المعدل السياسة التسعيرية للمنظمة؛ ويظهر هامش الربح الإجمالي على مبيعاتها؛ بالإضافة إلى التكلفة المباشرة للمبيعات. (p.78 p.50)

### 2. هامش المبيعات الصافي (NSM) Net Sales Margin

وفقا لـ Bertoneche & Knight (2001) فإن صافي الدخل يمثل النتيجة النهائية لقائمة الدخل؛ حيث يعكس مقدار الزيادة في حقوق المساهمين (أو صافي الأصول)؛ كما يعكس أيضا الدخل المتاح قانونيًا للتوزيع كأرباح، ويعتبر صافي الدخل عنصرا مهما لحساب إحدى النسب المالية الرئيسية التي تقيس ربحية الشركة؛ والمتمثلة في معدل صافي الربح أو صافي الدخل والتي تعرف أيضا بالأداء التجاري أو هامش المبيعات الصافي (p.75 p.54). حيث وفقا لـ Asquith & Weiss (2016) يتم حساب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

$$\text{هامش المبيعات الصافي} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{المبيعات}} = \frac{\text{Net income}}{\text{Sales (Revenues)}}$$

حيث يقيس هامش المبيعات الصافي مدى ربحية الشركة من خلال المبيعات. (P.10)

### 3. معدل العائد على الاستثمار (ROI) Return On Investment

وفقا لـ Friedlob et al. (2002) (Friedlob et al., 2002) فإن الغرض الرئيسي من أي استثمار يتمثل في تحقيق عائد على هذا الاستثمار؛ حيث تعتبر الطريقة الأكثر شيوعًا لتقييم مدى نجاح أي استثمار هي قياس العائد الذي

حققه هذا الاستثمار، حيث يعتبر معدل العائد على الاستثمار أفضل مقياس للربحية وأداء الإدارة؛ وذلك نظراً لكون هذا المعدل يأخذ بعين الاعتبار قاعدة الاستثمار أو الأموال المستثمرة لتحقيق هذا الربح.

ووفقاً لـ Bertoneche & Knight (2001) فإنه من الشائع استخدام نسبة صافي الدخل الى إجمالي الأصول كمقياس للربحية؛ وهي نسبة مقبولة تماماً؛ إلا أنه نظراً لكونها تتأثر بطريقة تمويل الأصول؛ يجب توخي الحذر في حالة مقارنة عائد الاستثمار للمنظمات ذات هياكل مالية مختلفة. حيث يتم حسابه وفق المعادلة التالية: (p.78)

$$\text{Return On Investment (ROI)} = \frac{\text{Net income}}{\text{Total assets}} \times \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{إجمالي الأصول}} = \text{معدل العائد على الاستثمار}$$

وفقاً لـ Friedlob et al. (2002) يتم استخدام العائد على الاستثمار من قبل الدائنين والمالكين، حيث يوفر العائد على الاستثمار معلومات مهمة حول الوضع المالي أو الصحة المالية للمنظمة Company's Financial Health؛ كما يقدم معلومات مهمة حول مدى فعالية الإدارة. (p.05)

#### 4. العائد على الأصول (ROA) Return On Assets

وفقاً لـ Bertoneche & Knight (2001) فإنه غالباً ما يهتم المستثمرون والمديرون بالمؤشرات عن الأرباح المكتسبة مقارنة برأس المال المستثمر؛ أكثر من اهتمامهم بالمؤشرات التي تعبر عن مستوى الأرباح كنسبة مئوية من المبيعات، حيث غالباً ما يكون لدى المنظمات التي تنشط في الصناعات ذات الكثافة الرأسمالية -Capital- Intensive هوامش ربح جذابة؛ إلا أن هذه الهوامش غالباً تصبح أقل جاذبية عند النظر الى مقدار رأس المال المستخدم لتوليد هذه الأرباح. لهذا من المفيد فحص مستوى واتجاه الأرباح التشغيلية للمنظمة كنسبة مئوية من إجمالي الأصول، ولتحسين المقارنة مع المنظمات الأخرى يتم استخدام الأرباح قبل الفوائد وبعد الضرائب (EBIAT) مما يسمح بالتركيز على ربحية العمليات التشغيلية دون التأثير بطريقة تمويل الأصول. (p.77-78)

$$\text{Return On Assets (ROA)} = \frac{\text{EBIAT}}{\text{Total assets}} \times \frac{\text{الأرباح قبل الفوائد بعد الضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}} = \text{معدل العائد على الأصول}$$

ووفقاً لـ Asquith & Weiss (2016) فإنه يتم استخدام النسب في جميع جوانب التمويل لقياس الجوانب المختلفة لعمليات المنظمة، ومن المهم الإشارة الى أن هناك العديد من النسب المختلفة التي تقيس نفس الشيء؛ إلا أنها تختلف قليلاً في كيفية تعريفها؛ فعلى سبيل المثال يتم حساب نسبة ROA بطريقة أخرى على أنها تساوي صافي الدخل على إجمالي الأصول؛ حيث يتم التعبير من خلال هذه النسبة عن العائد على الأصول المستثمرة، إلا أنه في حالات أخرى يتم تعريف العائد على الأصول على أنه صافي الدخل مضاف إليه الفائدة بعد خصم الضرائب مقسوماً على إجمالي الأصول؛ حيث يقيس هذا الأخير عائد كل من الديون وحقوق الملكية على الأصول المستثمرة، إلا أن كلا النسبتين صحيح وكلاهما مُستخدم. كما يمكن أيضاً حساب العائد على صافي الأصول (RONA)؛ حيث أن صافي الأصول هي الأصول الثابتة للمنظمة مضاف إليها صافي رأس المال العامل. (P.10-11)

### 5. معدل العائد على حقوق الملكية (ROE) Return On Equity

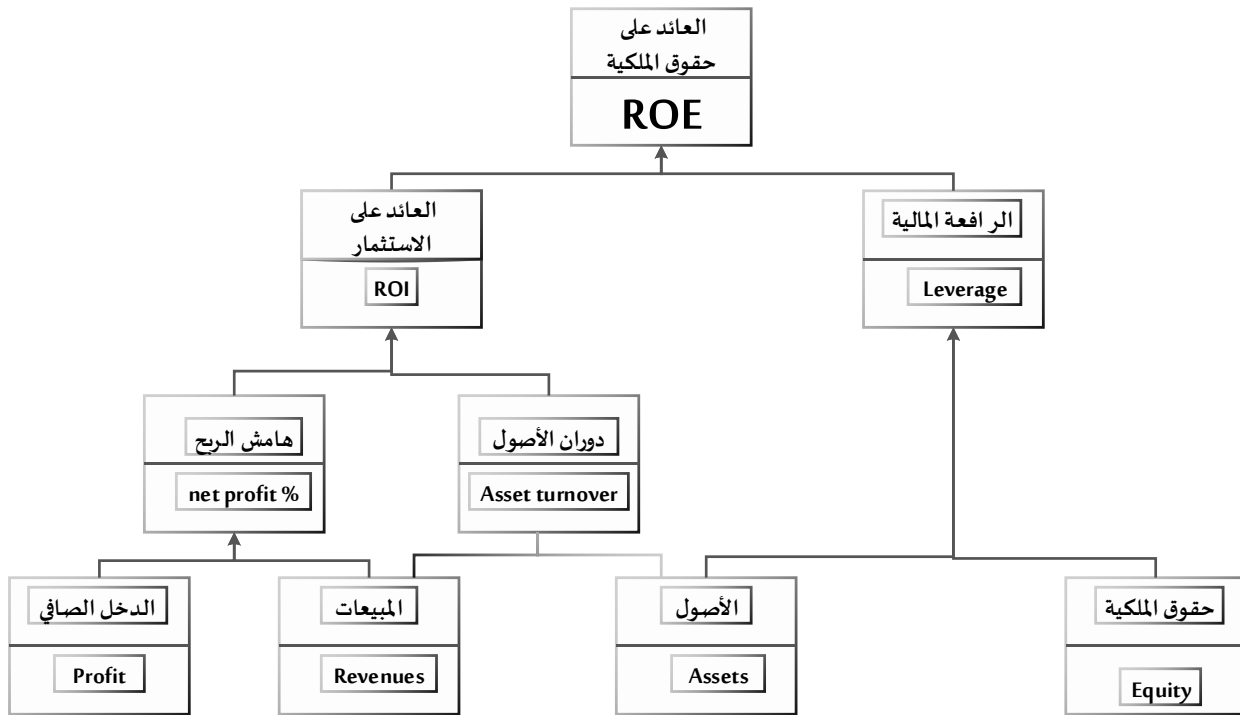
وفقاً لـ Friedlob et al. (2002) فإن حقوق الملكية Equity تعني ببساطة حقوق الملكية Property Rights؛ وبالتالي يقيس العائد على حقوق الملكية العائد على استثمار المساهمين في المنظمة بدلاً من العائد على استثمار المنظمة في الأصول، حيث يمثل هذا المعدل أهم عائد بالنسبة للمساهمين. (p.32-33)

كما نص Bertoneche & Knight (2001) على أن المساهمين يهتمون بمدى ربحية المنظمة؛ ولكن ليس على أساس ربحية الأصول؛ وإنما بدرجة أكبر على أساس حقوق المساهمين، والتي يتم قياسها من خلال صافي الدخل كنسبة مئوية من حقوق الملكية، حيث يعتبر هذا المقياس هو مقياس الربحية الأكثر استخداماً؛ ويحسب كمايلي: (p.79)

$$\text{Return on equity (ROE)} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{حقوق الملكية للمساهمين}} = \frac{\text{Net income}}{\text{Stockholders' equity}}$$

كما نص الحناوي وآخرون (2019) على أنه وفقاً لتحليل DuPont لنسبة العائد على حقوق الملكية؛ يتم تفكيك هذه النسبة الى مجموعة من العناصر أساسية التي ترتبط بجميع عمليات وسياسات المنظمة، مما يساهم في الوصول الى النقاط التي يمكن البدء منها لإصلاح أي خلل وتعزيز نقاط القوة بالمنظمة، حيث يمكن للمدير المالي أن يقوم بتقييم مجموعة من النسب المالية في نفس الوقت؛ مما يوفر رؤية شاملة عن أداء المنظمة ككل. (ص 90) والشكل الموالي يوضح تحليل DuPont لنسبة العائد على حقوق الملكية.

الشكل رقم 2-06: محركات معدل العائد على حقوق الملكية ROE وفق تحليل DuPont



المصدر: (Bertoneche & Knight, 2001, P.91)

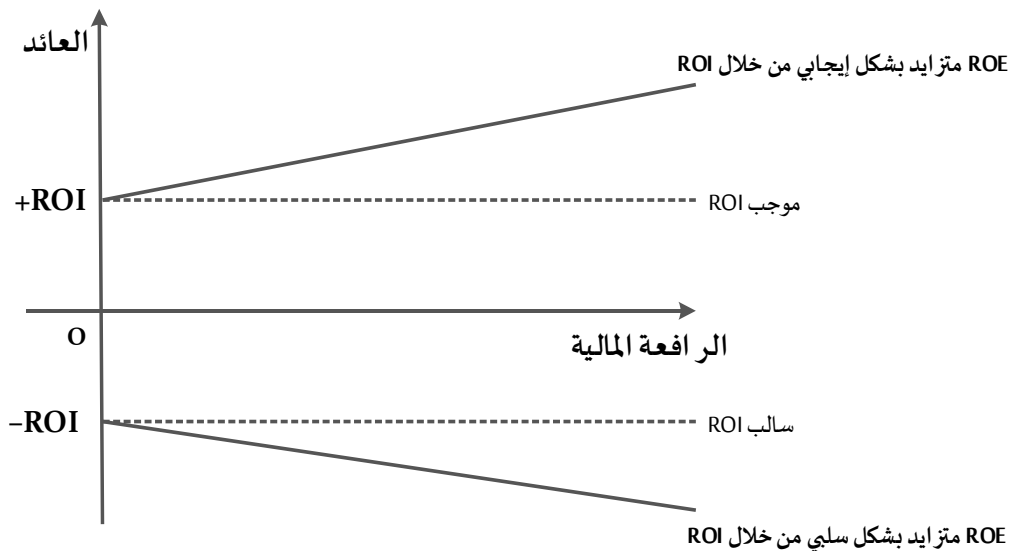
يوضح الشكل رقم 2-06 المحركات الأساسية لمقياس العائد على حقوق الملكية، حيث يوفر هذا التحليل الذي يعرف بتحليل DuPont إطارًا متكاملًا لتوضيح الترابط بين الأبعاد الثلاثة للصحة المالية، حيث يوضح الشكل البياني في الصف السفلي بندين من قائمة الدخل (الدخل الصافي والمبيعات) وبندين من الميزانية (الأصول وحقوق الملكية). ويُظهر الصف التالي هامش الربح الصافي كنسبة من الربح إلى المبيعات؛ والتي تعكس بالكامل ربحية المنظمة. كما يعكس معدل دوران الأصول مدى كفاءة الأصول في توليد رقم الأعمال مقاسا بالمبيعات، حيث يتم الجمع بين هاذين المؤشرين للحصول على مقياس العائد على الاستثمار؛ وبالتالي فإن مقياس العائد على الاستثمار يتأثر بشكل مشترك بكل من الربحية (هامش الربح) والكفاءة (معدل دوران الأصول). (Bertoneche & Knight, 2001, P.91).

حيث توضح المعادلة التالية مكونات العائد على الاستثمار:  $ROI = \frac{Net\ Income}{Sales} \times \frac{Sales}{Total\ Assets}$  ومن أجل الوصول الى تحديد معدل العائد على حقوق الملكية انطلاقا من معادلة العائد على الاستثمار؛ فإنه يتم إضافة أثر الرافعة المالية (FL) Financial Leverage، حيث ينتج عن ضرب النسب المالية الثلاثة معادلة DuPont للعائد على حقوق الملكية: (Asquith & Weiss, 2016, P.82)

$$ROE = \frac{Net\ Income}{Sales} \times \frac{Sales}{Total\ Assets} \times \frac{Total\ Assets}{Equity}$$

حيث تشير هذه المعادلة الى أن العائد على حقوق الملكية يتأثر بشكل مشترك بكل من الربحية (هامش الربح)؛ كفاءة وكثافة رأس المال (معدل دوران الأصول) بالإضافة الى السياسة التمويلية (الرافعة المالية). ويمكن توضيح أثر الرافعة المالية على العائد على حقوق الملكية في حالة تحقيق عائد على الاستثمار موجب أو سالب من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 2-07: أثر الرافعة المالية على معدل العائد على حقوق الملكية



المصدر: (Bertoneche & Knight, 2001, P.92)

حيث نص الميداني (2010) على أن مفهوم الرافعة المالية يعني استخدام المنظمة للدين في هيكلها التمويلي بهدف زيادة العائد على حقوق المساهمين (الملكية)، وذلك نظرا لكون الدين يعتبر مصدر تمويل رخيص نسبيا، ويصبح أرخص إذا تم الأخذ بعين الاعتبار الوفر الضريبي الناتج عن طرح مصاريف الفوائد على الديون، مما يؤدي الى تخفيض الربح الخاضع للضرائب ودفع ضرائب أقل، حيث يعود السبب الرئيسي لكون الديون مصدر تمويل رخيص نسبيا؛ الى أن أدوات الدين أقل خطرا من أدوات الملكية من وجهة نظر المستثمرين في الأسواق المالية، وبما أن العلاقة بين العائد المطلوب على الاستثمار ومخاطر الاستثمار هي علاقة طردية، فإن العائد المطلوب على الاستثمار في أدوات الدين كالسندات يكون أقل من العائد المطلوب على الاستثمار في الأسهم العادية، ففي حالة تمويل المنظمة بالديون وتحقيقها لعائد على الاستثمار أعلى من معدل الفائدة على هذه الديون؛ فإن الفرق بين هاذين المعدلين سيعود للمساهمين، حيث كلما كان الفرق أكبر وكان تمويل المساهمين أقل، كان العائد على حقوق المساهمين أكبر؛ أي أن التمويل بالدين يعظم المردود للمساهمين. (ص599)

إلا أنه تجدر الإشارة الى أن زيادة التمويل من خلال الديون لا يعني زيادة القيمة بصفة مطلقة؛ فعلى الرغم من كون الديون تساهم في الرفع من العائد على حقوق الملكية؛ إلا أنها تؤدي أيضا الى زيادة المخاطر المالية Financial Risk التي تؤدي بدورها إلى زيادة العائد المطلوب من قبل المساهمين؛ وذلك مقابل تحملهم لهذه المخاطر في ظل ثنائية العائد والمخاطرة، حيث في ظل وجود هذه المخاطر الإضافية وفي حالة تحقيق عائد على الاستثمار سالب؛ فإن الرافعة المالية ستعمل ضد الربحية؛ وبالتالي يكون العائد على حقوق الملكية أكثر سلبية، حيث يتضح في ظل مفهوم تكلفة رأس المال؛ أن التأثير الثاني لزيادة الرافعة المالية يتمثل في زيادة علاوة المخاطرة Risk Premium، حيث يبقى تأثير زيادة الرافعة المالية على القيمة غير واضحًا ويتضمن المقايضة Trading Off بين العوائد المتزايدة وزيادة المخاطر وكذا الاعتبارات الضريبية وفرص النمو، كما يمثل العائد على حقوق الملكية مؤشرا مهما للقيمة يتأثر بكل من الربحية؛ الكفاءة والتمويل. (Bertoneche & Knight, 2001, P.92-93)

### ثانيا: مؤشرات السيولة

وفقا لـ Asquith & Weiss (2016) تشير نسب السيولة إلى مدى سيولة المنظمة؛ أي ما إذا كانت المنظمة قادرة على سداد ديونها الحالية عند تاريخ استحقاقها؛ وتتمثل أهم هذه النسب في كل من نسبة التداول؛ نسبة السيولة السريعة ونسبة النقدية. (p.16)

#### 1. نسبة التداول The Current Ratio

وفقا لـ Asquith & Weiss (2016) فإنه يتم حساب هذه النسبة كمايلي:

$$\text{Current Ratio} = \frac{\text{Current assets}}{\text{Current liabilities}} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{المطلوبات المتداولة}} = \text{نسبة التداول}$$

تُعبّر نسبة التداول عن قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير Short-Term Solvency، حيث إذا كانت هذه النسبة أكبر من 1 تكون المنظمة قادرة على الوفاء بديونها على المدى القصير، وكلما كانت هذه النسبة أكبر؛ فهذا يشير الى أن المنظمة قد يكون لديها فائض في رأس المال العامل؛ والذي قد لا يكون مؤشرا إيجابيا في كل الحالات؛ فعلى الرغم من كونه يضمن عدم الوقوع في حالة العسر المالي؛ إلا أنه قد يعكس حالة المخزون المفرط أو فائض النقد العاطل مما يؤثر على ربحية المنظمة. (Bertoneche & Knight, 2001, p.42)

## 2. نسبة السيولة السريعة The Quick Ratio

وفقا لـ Bertoneche & Knight (2001) يتم حساب هذه النسبة من خلال حذف المخزون غير السائل من نسبة التداول؛ حيث تقيس هذه النسبة ما إذا كانت المنظمة ستكون قادرة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل بافتراض عدم بيع المخزون، حيث تتطلب هذه النسبة حساب الأصول السريعة للمنظمة كما يلي: (p.43)

$$\text{الأصول السريعة} = \text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون} \quad \text{Quick assets} = \text{Current assets} - \text{inventories}$$

ويتم حساب نسبة السيولة السريعة كمايلي:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول السريعة}}{\text{المطلوبات المتداولة}} = \frac{\text{Quick assets}}{\text{Current liabilities}}$$

وفقا لـ Asquith & Weiss (2016) فإن النسبتين السابقتين هما أكثر نسب السيولة شيوعا واستخداما؛ حيث أن نسبة التداول ببساطة تتمثل في الأصول المتداولة على الالتزامات المتداولة، أما نسبة السيولة السريعة فتتمثل في الأصول المتداولة محذوفا منها عنصر المخزون مقسمة على الالتزامات المتداولة، حيث تقيس كلا النسبتين سيولة المنظمة أو قدرتها على تسديد التزاماتها المستحقة على المدى القصير، إلا أن نسبة السيولة السريعة تعطي مفهوما أكثر تقييدا للسيولة؛ وذلك من خلال حذف عنصر المخزون باعتباره عنصر بطيء التحول الى سيولة، إلا أنه في الوقت الحاضر يتجه تركيز معظم المحللين بشكل أكبر نحو صافي التدفقات النقدية للمنظمة بدلا من نسب السيولة؛ وذلك لقياس قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل. (p.21)

## 3. نسبة النقدية Cash Ratio

حسب الحناوي وآخرون (2019) فإن هذه النسبة تركز على أصول المنظمة الأكثر سيولة وهي النقدية، وذلك في علاقتها بالتزامات المنظمة قصيرة الأجل، حيث تمثل هذه النسبة محط اهتمام الدائنين الذين لهم ديون مستحقة على المنظمة خلال الأجل القصير جدا (ص69)، ووفقا لـ Corelli (2018) يتم حساب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

$$\text{نسبة النقدية} = \frac{\text{النقدية الجاهزة}}{\text{المطلوبات المتداولة}} = \frac{\text{Cash}}{\text{Current liabilities}}$$



حيث تعد نسب السيولة مقياساً مرجعياً للدائنين؛ وذلك نظراً لكونها تكشف عن مستوى السيولة التي تولدها المنظمة وتحفظ بها؛ وبالتالي إمكانية قياس والتعرف على قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل. (p.22)

### ثالثاً: مؤشرات الكفاءة أو النشاط

وفقاً لـ Bertoneche & Knight (2001) فإن نسب الكفاءة أو النشاط هي مقاييس يتم من خلالها تقييم مدى فعالية توظيف رأس المال داخل المنظمة، حيث يتم التركيز على حجم الأعمال المتولدة من خلال رأس المال المستخدم بدلاً من الربحية، وتتمثل الأهداف الأساسية التي يتم تحقيقها من خلال نسب الكفاءة في إظهار الميزة التنافسية التشغيلية والكفاءة التشغيلية للمنظمة؛ بالإضافة إلى قياس مدى استخدام الأصول بطاقتها الكاملة؛ والتعرف على مدى ارتفاع مستويات المخزون وسرعة وبطء دورانه؛ كما تساعد أيضاً في التعرف على مدى سرعة الحصول على النقدية أو السيولة في الوقت المناسب، وتتمثل أهم هذه النسب فيما يلي:

#### 1. معدل دوران الأصول Asset Turnover

يقيس معدل دوران الأصول مدى فعالية الأصول في توليد المبيعات؛ وهو ما ينعكس بدوره على الإيرادات، حيث يتم حساب هذا المعدل وفق المعادلة التالية:

$$\text{Asset Turnover} = \frac{\text{Revenues}}{\text{Total assets}} = \frac{\text{المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}} = \text{معدل دوران الأصول}$$

وتمثل هذه النسبة رابطاً مشتركاً بين أحد أهم نسبتين للربحية، حيث توضح المعادلة التالية أهمية دوران

$$ROI = \text{Profit margin} \times \text{Asset turnover} \quad (\text{p.80-83})$$

كما نص الزبيدي (2000) على أن معدل دوران الأصول يعكس كفاءة الإدارة في استخدام مصادر المنظمة الاستثمارية لغرض توليد المبيعات؛ وتخفيض المخاطر التشغيلية، حيث كلما زاد العائد المتحقق من المبيعات كلما قلت المخاطر التشغيلية. (ص137)

ووفقاً لـ Corelli (2018) فإنه من الشائع حساب نسب دوران عناصر الأصول للفئات المختلفة من الأصول المتضمنة في إجمالي الأصول، حيث من أكثر هذه النسب شيوعاً نسبة دوران الأصول المتداولة؛ والتي تتمثل أساساً في دوران العملاء أو الذمم المدينة (المدينون) ونسب دوران المخزون. (p.21)

#### 2. معدل دوران المخزون

نص الشيخ (2008) على أنه يمكن حساب معدل دوران المخزون من خلال قسمة صافي المبيعات على متوسط المخزون؛ إلا أنه يفضل استخدام تكلفة البضاعة المباعة على متوسط المخزون، وذلك لأن المبيعات تكون بالقيمة السوقية بينما يظهر المخزون السلعي في السجلات بسعر التكلفة، ويتم حساب هذا المعدل وفق المعادلة التالية: (ص61-62)

$$\text{Inventory Turnover} = \frac{\text{Cost of goods sold}}{\text{Average inventory}} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}} = \text{دوران المخزون}$$

ونص الزبون (2010) على أنه كلما كان معدل دوران المخزون أكبر كلما كانت سيولة المنظمة أفضل، حيث لا تتحقق سرعة دوران المخزون إلا من خلال زيادة المبيعات مع بقاء الاستثمار في المخزون ثابت؛ أو من خلال ثبات المبيعات وانخفاض الاستثمار في المخزون، حيث تشير سرعة دوران المخزون الى كفاءة الإدارة في إدارة مخزونها؛ وكذا سرعتها في تحويل هذا المخزون الى نقدية. (ص102)

### 3. معدل دوران العملاء أوراق القبض Receivable Turnover

حسب النعيبي والتميمي (2007) فإنه يتم حساب معدل دوران العملاء أو أوراق القبض والتي تعبر عن الحسابات المدينة وفق المعادلة التالية: (ص89)

$$\text{Receivables turnover} = \frac{\text{Net sales}}{\text{Receivable (average)}} = \frac{\text{صافي المبيعات الأجلة}}{\text{متوسط العملاء}} = \text{دوران العملاء}$$

حيث نص الزبيدي (2000) على أن ارتفاع معدل دوران الذمم المدينة يشير الى تحسن كفاءة الأداء التشغيلي بشأن سياسة البيع الأجل؛ وكذا كفاءة الإدارة في تحصيل ديونها؛ وقدرتها على توليد النقد المتحقق من التحصيل الذي يزيد من سيولة المنظمة، بالإضافة الى التخفيض من احتمالية تحول بعض الحسابات المدينة الى ديون معدومة. (ص150)

### رابعاً: مؤشرات المديونية

حسب الحناوي وآخرون (2019) فإن نسب المديونية أو الرفع المالي تقيس مدى اعتماد المنظمة على أموال الغير في تمويل أصولها، وكذا مدى قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها؛ حيث يهتم الملاك والمقرضون بهذه المجموعة نظراً لأن فشل المنظمة في الوفاء بالفوائد المستحقة أو أصل القرض عند حلول مواعيد الاستحقاق؛ قد يؤدي الى إفلاس هذه المنظمة (ص60)، حيث وفقاً لـ Asquith & Weiss (2016) فإن نسب الاستدانة تعبر عن مقدار تمويل المنظمة من خلال الديون بدلاً من حقوق الملكية؛ حيث تتمثل أهم هذه النسب في نسبة الديون الى حقوق الملكية؛ الديون الى إجمالي الأصول؛ نسبة الرافعة المالية ونسبة تغطية الفائدة. (ص16)

### 1. نسبة الاستدانة Debt Ratio

تُمثل نسبة الاستدانة أو الدين أحد أهم النسب التي تقيس المديونية، حيث تقيس هذه النسبة مجموع التزامات أو مطلوبات المنظمة (القصيرة وطويلة الأجل) الى إجمالي أصولها أو موجوداتها، ويتم حسابها وفق المعادلة التالية:

$$\text{Debt ratio} = \frac{\text{Total liabilities}}{\text{Total assets}} = \frac{\text{إجمالي المطلوبات}}{\text{إجمالي الأصول}} = \text{نسبة الاستدانة}$$

حيث نص الزبون (2010) على أنه كلما كانت نسبة الاستدانة (الدين) أقل كلما كان هامش الأمان بالنسبة للدائنين أكبر؛ وكذا كانت مقدرة المنظمة على الحصول على قروض جديدة أفضل. (ص104)

### 2. نسبة المديونية الى حقوق الملكية

تُعبّر نسبة المديونية الى حقوق الملكية عن مقدار الديون مقارنة بحقوق الملكية؛ حيث يتم حساب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

$$\text{Debt to Equity Ratio} = \frac{\text{Total liabilities}}{\text{Equity}} = \frac{\text{إجمالي المطلوبات}}{\text{حقوق الملكية}} = \text{المديونية الى حقوق الملكية}$$

حيث نص الخيري (2013) على أن هذه النسبة تقيس مجموع الديون الى حقوق الملاك؛ ودرجة اعتماد المنظمة على التمويل من مصادرها الذاتية. (ص59)

### 3. نسبة تغطية الفوائد Interest Coverage

وفقا لـ Bertoneche & Knight (2001) فإن هذه النسبة تشير الى عدد المرات التي يتم فيها تغطية أعباء الفائدة من خلال الدخل التشغيلي قبل الفائدة والضريبة، حيث يتم حساب هذه النسبة وفق المعادلة التالية: (p.44)

$$\text{Interest Coverage (times)} = \frac{\text{EBIT}}{\text{Interest paid}} = \frac{\text{الدخل التشغيلي قبل الفائدة والضريبة}}{\text{الفائد المدفوعة}} = \text{مرات تغطية الفوائد}$$

حيث نص الحناوي وآخرون (2019) على أن نسبة تغطية الفوائد تعتمد على الربح قبل الفائدة والضريبة؛ وهذا الربح هو ربح محاسبي ولا يقيس مقدار النقدية الحقيقي المتاح لسداد الفوائد؛ حيث أن قسط الاهتلاك الذي يتم خصمه من إجمالي الدخل، لا يعد مصروفا حقيقيا أو تدفقا فعليا خارجا من الشركة، ولهذا يمكن أن يتم إعادة حساب هذه النسبة بإعادة إضافة مصروف الاهتلاك الى الربح قبل الفائدة والضريبة لمعرفة التدفقات النقدية الحقيقية المتاحة لسداد الفوائد كما يلي: (ص73)

$$\text{معدل التغطية النقدية} = \frac{\text{الدخل التشغيلي قبل الفائدة والضريبة} + \text{الاهتلاك}}{\text{الفائد المدفوعة}}$$

ووفقا لـ Corelli (2018) فإنه كمقابل لنسب السيولة؛ تقيس نسب الرافعة المالية التي يعبر عنها أيضا بالملائة المالية Solvency قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل؛ وذلك من خلال توفير معلومات عن هيكل رأس مال الشركة؛ الرافعة المالية ومستوى التدفقات النقدية المتولدة. (p.22)

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن جوهر عملية تقييم الأداء وفق هذه المقاربة؛ يمكن تلخيصه وفقا لما نص عليه الحناوي وآخرون (2019) حيث يتم حساب النسب المالية من خلال القوائم المالية للمنظمة، وتتم عملية تقييم الأداء باستخدام هذه النسب، حيث يمكن أن تتم عملية التقييم من خلال مقارنة هذه النسب مع

متوسطات الصناعة التي تنتهي إليها المنظمة (مقارنة خارجية)، كما يمكن أن تتم عملية تقييم الأداء بالاعتماد على المقارنة الداخلية؛ وذلك من خلال مقارنة النسب المالية الحالية للمنظمة بالنسب التي حققتها خلال السنوات السابقة؛ أو النسب التي تطمح المنظمة الى الوصول إليها مستقبلا، وهو ما يوفر للمنظمة القدرة على تقييم أدائها الداخلي ومتابعة التغيرات الحاصلة في هذا الأداء؛ وكذا اتجاه هذا التغير عبر الزمن؛ وهو ما يعرف بتحليل الاتجاه، حيث يمكن أن يوفر تحليل الاتجاه للمحلل المالي رؤية ومعلومات عن التغيرات الهامة الحاصلة في أداء المنظمة عبر الزمن، كما يمكن للمحلل المالي أن يقوم بتوسيع هذا التحليل ليشمل أيضا تحليل الاتجاه بالصناعة خلال نفس هذه السنوات ومقارنتها بالمنظمة، مما يوفر رؤية أوضح وأشمل عن أداء المنظمة (مقارنة داخلية وخارجية). (ص 82-84)

### المطلب الثاني: المقاربة المالية الحديثة لقياس خلق القيمة

وفقا لـ Venanzi (2012) فإنه مؤخرا أصبح قياس الأداء المالي لمنظمات الأعمال من خلال المقاييس المحاسبية التقليدية غير كافي، حيث بدأت المنظمات في التركيز على قيمة المساهمين باعتبارها الهدف طويل الأجل الأساسي للمنظمة، كما أن المقاييس المحاسبية لا تأخذ بعين الاعتبار العوامل أو محركات قيمة المساهمين، ولهذا ظهرت الحاجة الى تطوير مقاييس جديدة قائمة على القيمة؛ حيث تشير هذه المقاييس صراحة Explicitly الى أن التمويل من خلال كل من حقوق الملكية والديون له تكلفة، مما ساهم في دمج كل من مخاطر وعائد التمويل Financing Risk- Return في عملية تقييم الأداء، وذلك نظرا لكون المقاييس المحاسبية التقليدية لا تتوافق مع مفهوم خلق القيمة؛ ولا تراعي أي من العوامل الأربعة (الاستثمارات؛ التدفقات النقدية؛ العمر الاقتصادي للأصول وتكلفة رأس المال) التي يقوم عليها مفهوم القيمة (p.01). وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى أسس ظهور مقاربة قياس خلق القيمة لتقييم الأداء؛ وكذا أهم مؤشرات قياس خلق القيمة التي تم تطويرها في ظل هذه المقاربة.

#### الفرع الأول: أسس ظهور مقاربة قياس خلق القيمة لتقييم الأداء

وفقا لـ COKINS (2004) فقد نشر الاقتصاديان الحائزان على جائزة نوبل Nobel Prize-winning ميرتون ميلر وفرانكو موديلياني Merton Miller and Franco Modigliani مقالا<sup>1</sup> سنة 1961 أصبح يعتبر مرجعا أساسيا في كليات إدارة الأعمال منذ ذلك الحين، حيث نصا في هذا المقال على أن المحاسبة على أساس الاستحقاق والتعديلات التي يُجرىها المحاسبون في إعداد التقارير المالية الخارجية هي بمثابة صورة ضبابية Smoke Screen، كما أسسا وطورا المفهوم الذي يشير الى أن قيمة المساهمين هي دالة لنوعين من التدفقات

<sup>1</sup>-Merton Miller and Franco Modigliani, (1961). "Dividend Policy, Growth and the Valuation of Shares," *Journal of Business*, 411-433.

النقدية الصافية؛ حيث يتمثل النوع الأول في التدفقات النقدية الصافية من الأصول الحالية للمنظمة؛ كما هو موضح في القوائم المالية، أما النوع الثاني فيتمثل في التدفقات النقدية الصافية من الاستثمارات المستقبلية؛ والتي لم يتم إدراجها بعد في القوائم المالية. (p.220-221)

كما نص Venanzi (2012) على أنه خلال تسعينيات القرن الماضي؛ أدرك العديد من المديرين أن أنظمة القياس التقليدية القائمة على الأسس المحاسبية لم تعد تؤدي الوظائف المنوطة بها بشكل كافٍ، حيث توصلت دراسة استقصائية أجراها معهد المحاسبة الإدارية (IMA) سنة 1996 الى أن 15 بالمئة فقط من أنظمة قياس وتقييم الأداء للمشاركين في هذه الدراسة تدعم أهداف الإدارة العليا بشكل جيد، بينما 43 بالمئة منها كانت أقل من كافية أو ضعيفة؛ كما أفاد 60 بالمئة من المبحوثين في هذه الدراسة بأنهم يجرون إصلاحات كبيرة أو يخططون لاستبدال أنظمة قياس وتقييم الأداء لديهم نتيجة لعيوبها. (p.10)

كما نص الحكيم (2017) على أن تحليل القوائم المالية يساهم في قياس مدى قدرة المنظمة على خلق القيمة للمساهمين، حيث غالبا ما يُثار الجدل في هذا السياق حول مقاييس الأداء القائمة على الاستحقاق؛ كالربح قبل الفائدة والضريبة EBIT والأرباح الصافية، ويتمحور هذا الجدل في الأساس حول ما إذا كانت هذه المقاييس توفر وصفا جيدا للعمليات الأساسية للمنظمة؛ وما إذا كان من الممكن الاعتماد عليها للتنبؤ بالأداء المستقبلي للمنظمة، حيث تم مؤخرا توجيه العديد من الانتقادات لمقاييس الأداء القائمة على الاستحقاق؛ والتي يأتي في مقدمتها الانتقادات حول كون هذه المقاييس ذات توجه تاريخي وعرضة للتلاعبات، ولهذا توصي الأدبيات الحديثة في مجال المالية باعتماد مقاييس التدفقات النقدية في عملية التقييم أكثر من الاعتماد على مقاييس الأداء القائمة على الاستحقاق، حيث يُنظر الى التدفقات النقدية على أنها مخرجات ملموسة و يصعب التلاعب بها. كما ظهرت العديد من الاتجاهات خلال العقود القليلة الماضية التي ركزت على التدفقات النقدية كأسلوب بديل لقياس القدرة الإيرادية للمنظمة؛ أي قدرتها على خلق القيمة، حيث يقترح معظم المؤيدين لمقاييس التدفق النقدي؛ وجوب إحلال قائمة التدفق النقدي محل القوائم المالية التقليدية (قائمة الدخل والميزانية)، وبدورها دافعت الأدبيات الإدارية على استخدام التدفقات النقدية كأسلوب لقياس خلق القيمة. (ص76-75)

حيث وفقا لـ Capon et al. (1996) فإن هناك الكثير من الخلاف حول تحديد المقاييس المناسبة لقياس وتقييم الأداء المالي، حيث تشير العديد من الأدبيات الى أن المقاييس المحاسبية (ROI، ROE، ROA) هي المستخدمة بشكل متكرر في الأبحاث التي تتعلق بالأداء المالي، إلا أنه ظهر مؤخرا جدل كبير في الأدبيات حول مدى ملائمة هذا النوع من المقاييس؛ وذلك لوجود العديد من أوجه القصور في مقاييس العائد المحاسبية؛ والتي يتمثل أهمها على سبيل المثال لا الحصر فيما يلي:

- إمكانية استخدامها في مجال التلاعب المحاسبي؛ كتحقيق الأصول بأقل من قيمتها الحقيقية (أو المبالغة في قيمتها)؛
- التشوّهات الناتجة عن سياسات الاهتلاك؛ ومعالجة بعض بنود الإيرادات والنفقات؛
- الاختلافات في طرق توحيد Consolidating الحسابات؛
- الاختلافات بسبب نقص التوحيد القياسي في اتفاقيات المحاسبة الدولية؛
- عدم تطرقها للجوانب غير المالية للأداء كرضا العملاء؛ كفاءة العمليات الداخلية وأنشطة الابتكار؛
- ضعف قياس قيمة المساهمين أو قيمة السهم؛
- التمثيل الضعيف لمدى نجاح تنفيذ استراتيجية المنظمة. (p.89-90)

كما نص Venanzi (2012) على أن أحد أهم القصور التي تعاني منها مقاييس العائد المحاسبية؛ تجاهلها لتكلفة رأس المال المستثمر؛ سواء من حيث المعدل الخالي من المخاطر أو علاوة المخاطر؛ حيث أن تعظيم الأرباح أو تعظيم العائد لا يعني تعظيم قيمة المساهمين. (p.03)

كما نص Venanzi (2012) أيضا على أن مقاييس الأداء المحاسبية يمكن أن توجه الإدارة بشكل خاطئ نحو التركيز على تعظيم مقاييس الأداء الحالية، حيث يتم دفع المدير الذي يتم تقييمه وفقاً لتعظيم العائد على الاستثمار؛ الى اختيار المشاريع التي يساوي أو يتجاوز عائد استثمارها العائد على الاستثمار الحالي لقسمه؛ وذلك بغض النظر عن القيمة المحتملة لهذه الاستثمارات على المدى الطويل، وبالتالي فإن هدف تعظيم العائد على الاستثمار قد يؤدي الى رفض المشاريع التي يمكن أن تخلق ثروة للمساهمين في المستقبل. كما يمكن للمديرين العمل على تعظيم الأرباح الحالية بشكل خاطئ؛ وذلك من خلال تخفيض النفقات التقديرية التي قد تؤثر سلباً على الربحية المستقبلية (على سبيل المثال؛ مصاريف البحث والتطوير أو المصاريف الأخرى المماثلة مثل التدريب والتطوير؛ تسويق العلامة التجارية والإعلان ... الخ)، حيث تتميز هذه الاستثمارات بكونها تستغرق وقتاً طويلاً لترجمة تدفقاتها الأولية إلى نتائج مالية، وكما هو معروف فإن معظم كتب الإستراتيجيات تشير الى أن بقاء المنظمة على المدى الطويل يعتمد أساساً على هذا النوع من الاستثمارات. (p.07)

حيث أدت أوجه القصور التي شهدتها مقاييس الأداء المحاسبية؛ الى تطوير مؤشرات ومقاييس حديثة تتجاوز هذه القصور؛ والتي عرفت بمقاييس خلق القيمة؛ حيث تهدف هذه المقاييس أساساً الى قياس قدرة المنظمة على خلق القيمة من خلال أنشطتها؛ وكذا قياس مدى قدرة المنظمة على تحقيق هدفها الاستراتيجي الرئيسي؛ والمتمثل أساساً في تعظيم ثروة المساهمين على المدى الطويل.

### الفرع الثاني: مؤشرات قياس خلق القيمة

وفقا لـ Venanzi (2012) يُعد اختيار مقاييس تقييم الأداء المالي أحد أهم التحديات التي تواجه منظمات الأعمال، حيث تلعب أنظمة قياس الأداء دورًا رئيسيًا في تطوير الخطط الإستراتيجية؛ تقييم مدى تحقيق الأهداف التنظيمية ومكافأة المديرين، حيث بدأت المنظمات مؤخرًا في التركيز على قيمة المساهمين باعتبارها الهدف الأساسي للمنظمة في الأمد البعيد، ولهذا فقد تم تطوير مقاييس قائمة على القيمة تأخذ بعين الاعتبار تكلفة رأس المال في عملية تقييم الأداء، ومن بين أهم هذه المقاييس مقياس القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)؛ عائد التدفق النقدي على الاستثمار (CFROI)، كما يتجه التركيز مؤخرًا الى المقاييس القائمة على القيمة السوقية باعتبارها أفضل مقاييس لخلق القيمة. (p.09)

#### أولاً: القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) Economic Value Added

حسب الحكيم (2017) فإن البعض يستخدم مصطلح القيمة الاقتصادية المضافة Economic Value Added؛ بينما يستخدم البعض الآخر مصطلح الربح الاقتصادي Economic Profit؛ إلا أن كلا المفهومين يشير الى الفائض في العائد (ص103)، حيث وفقا لـ Venanzi (2012) فإن القيمة الاقتصادية المضافة تم تطويرها من قبل شركة Stern Stewart كتكليف جديد لمفهوم الدخل المتبقي Residual Income، حيث تعتبر القيمة الاقتصادية المضافة نسخة مُعدلة من الدخل المتبقي، وتتمثل التعديلات الرئيسية في التعديلات المحاسبية من أجل تحويل الدخل المحاسبي ورأس المال المحاسبي إلى الدخل الاقتصادي ورأس المال الاقتصادي على التوالي، وبالتالي فإن الفروق الجوهرية بين القيمة الاقتصادية المضافة والدخل المتبقي تعتمد على تأثير هذه التعديلات المحاسبية. (p.17)

ووفقا لـ Kontes (2010) فإن الربح الاقتصادي كمقياس إداري له العديد من المزايا المهمة التي تميزه عن المقاييس الأخرى كالإرباح أو العائد على الاستثمار أو حتى التدفق النقدي، فبشكل فريد يحتوي الربح الاقتصادي على مقياس من قائمة الدخل؛ ومقياس من ميزانية المنظمة؛ وكذا مقياس خارجي من سوق رأس المال، وكل هذا في مؤشر واحد، حيث يمنح هذا المزيج أو التوليفة للربح الاقتصادي سمة مميزة تجعله يتفوق على المقاييس المالية الأخرى، بالإضافة الى ذلك يوضح الربح الاقتصادي أفضل من أي مقياس آخر الارتباط بين الأداء الاستراتيجي للمنظمة؛ سوق المنتج؛ الأداء المالي وأداء سوق رأس المال. (p.12)

كما نص Bertoneche & Knight (2001) على أن القيمة الاقتصادية المضافة أصبحت الأداة الأكثر شيوعًا لدى المديرين التنفيذيين لمواءمة أهداف المنظمة مع عملية صنع القرار لخدمة مصالح المساهمين، حيث يقيس مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة الفرق بين العائد على رأس المال المستخدم وتكلفة رأس المال؛ حيث يقوم هذا النهج على مفهوم الربح الاقتصادي الذي قدمه Alfred Marshall منذ أكثر من قرن، والذي يقوم أساسا على أن المديرين لن يحققوا ربحًا حقيقيا؛ حتى يحققوا عائداً اقتصادياً على رأس المال الذي يستخدمونه، أي بعبارة

أخرى يجب أن يكون العائد على رأس المال المستخدم ROCE أعلى من تكلفة رأسمال (p.129)؛ حيث يتم حساب القيمة الاقتصادية المضافة من خلال إحدى المعادلتين التاليتين:

$$EVA = (ROIC - WACC) \times invested\ capital$$

$$EVA = NOPAT - (WACC \times invested\ capital) \quad \text{أو:}$$

حيث:

ROIC العائد على رأس المال المستثمر

WACC التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال

NOPAT صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة

حيث وفقاً لـ Venanzi (2012) فإنه يمكن حساب NOPAT بطريقتين مختلفتين:

الطريقة الأولى تتمثل في استخدام العائد قبل الفائدة والضريبة EBIT من قائمة الدخل وتعديله باقتطاع

$$\text{الضرائب حيث يصبح: } NOPAT = EBIT(1 - \text{tax rate}) \quad \text{حيث: tax rate معدل الضريبة}$$

عند استخدام هذه الطريقة يتم تجاهل الميزة الضريبية لأعباء الفائدة؛ وذلك لأنها مدمجة في حساب تكلفة

رأس المال؛ حيث يتم حساب تكلفة الديون بعد خصم الضرائب. (after-tax cost of debt)

الطريقة الثانية يمكن الوصول إلى NOPAT من خلال البدء بصافي الدخل على النحو التالي:

$$NOPAT = \text{net income} + \text{interest expenses} (1 - \text{tax rate}) - \text{nonoperating income} (1 - \text{tax rate})$$

حيث: NOPAT = صافي الدخل + مصاريف الفائدة (1- معدل الضريبة) - الدخل غير التشغيلي (1- معدل الضريبة).

حيث يضمن إعادة الجزء بعد خصم الضرائب من نفقات الفائدة عدم احتساب الفائدة الضريبية من الدين

مرتين. (p.19)

كما نص Bertoneche & Knight (2001) على أنه يُعرّف العائد على رأس المال المستخدم ROCE أو العائد

على رأس المال المستثمر ROIC على أنه يتمثل في الأرباح قبل الفوائد وبعد الضرائب (EBIAT) أو NOPAT

مقسومًا على رأس المال المستثمر أو المستخدم؛ والذي يتم تحديده إما على أنه صافي الأصول الثابتة + صافي رأس

المال العامل التشغيلي أو صافي الديون المالية + القيمة الدفترية لحقوق الملكية. حيث: (p.130-132)

$$\frac{\text{Net operating working capital} + \text{NFA}}{\text{Invested capital}} = \frac{\text{Net financial debt} + \text{Equity}}{\text{Capital employed}}$$

$$\frac{\text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية} + \text{الديون المالية الصافية}}{\text{رأس المال المستخدم}} = \frac{\text{صافي الأصول الثابتة} + \text{صافي رأس المال العامل التشغيلي}}{\text{رأس المال المستثمر}}$$

حيث أن:

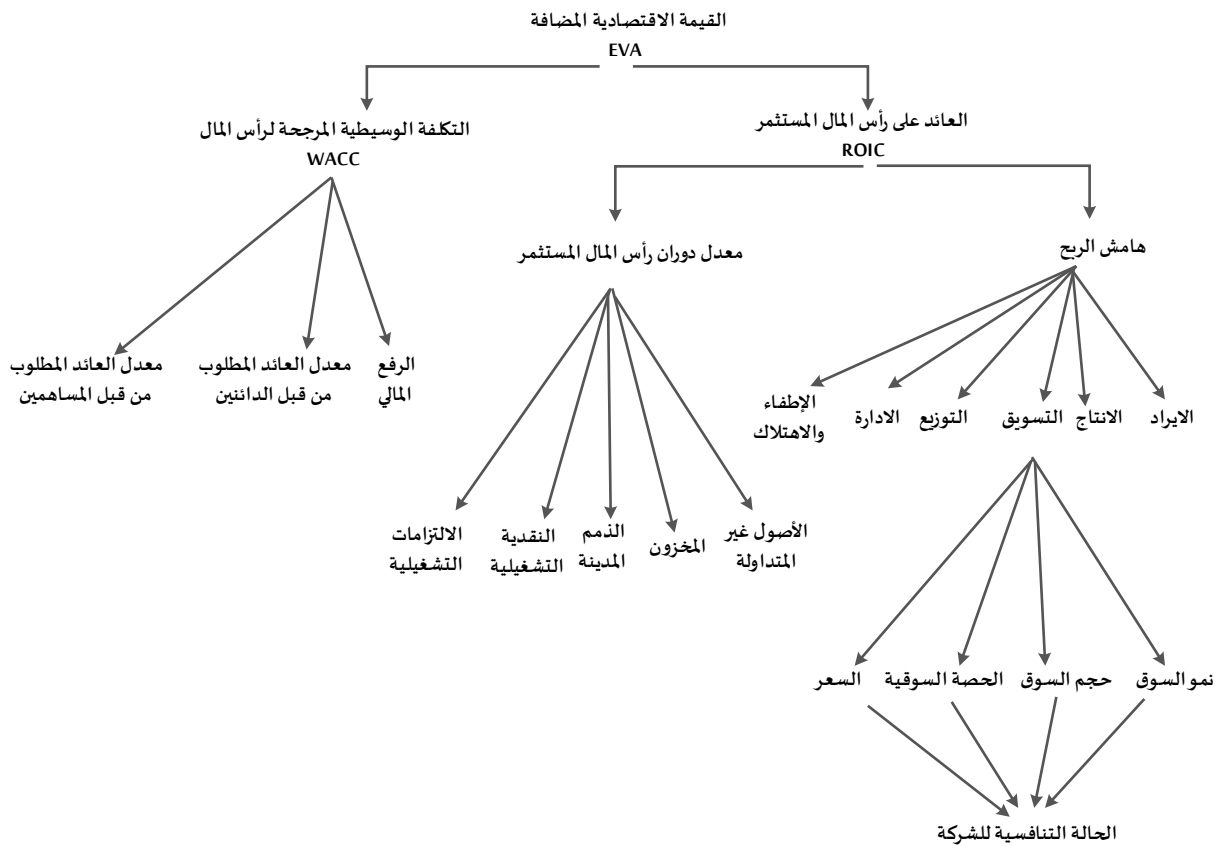
$$\text{الديون المالية الصافية} = \text{مجموع الديون المالية} - \text{النقدية} \quad \text{Net financial debt} = \text{Financial debt} - \text{Cash}$$



حيث نص الحكيم (2017) على أنه في حالة كون العائد على رأس المال المستثمر ROIC أكبر من التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال WACC؛ فهذا يشير الى أن المنظمة تخلق عائداً إضافياً أو قيمة اقتصادية مضافة (قيمة للمساهمين)، حيث أن تحقيق الربح المحاسبي (الربح التشغيلي) لا يعني بالضرورة خلق القيمة، فمن أجل أن يكون هناك خلق للقيمة؛ فإن الربح المحاسبي المقاس كنسبة مئوية من رأس المال المستثمر ROIC؛ يجب أن يفوق تكلفة رأس المال WACC. (ص164)

حيث وفقاً لـ Kontes (2010) فإن عتبة الأداء المالي Financial Performance Threshold هذه تسمى أحياناً "معدل العقبة" "Hurdle Rate" لمنظمات الأعمال، حيث بالنسبة للكثير من المديرين التنفيذيين فإن مصطلح "معدل العقبة" يحمل في طياته دلالات الاكتفاء؛ أي بمجرد أن تتخطى المنظمة معدل العقبة وتحقق تكلفة رأس المال؛ يُنظر إليها على أنها تؤدي أداءً جيداً، وهذه الفكرة تعتبر فكرة خاطئة وخطيرة، فإن تحقيق تكلفة رأس المال وبالتالي تحقيق ربح اقتصادي موجب هو مجرد نقطة البداية وليس نقطة الوصول؛ حيث يمثل هذا الإنجاز الحد الأدنى المطلوب من الأداء؛ وليس أعلى أو حتى متوسط الأداء المتوقع لمنظمات الأعمال التي يتم إدارتها بشكل جيد. (p.36)

### الشكل رقم 2-08: مكونات مقياس القيمة الاقتصادية المضافة EVA



المصدر: (الحكيم، 2017، ص160)

الشكل رقم 2-08 يوضح مكونات مقياس القيمة الاقتصادية المضافة؛ حيث تتضح أهم العناصر والمحركات التي تساهم في تشكيل النتيجة النهائية لهذا المقياس؛ والتي تُعبر عن مدى قدرة المنظمة على خلق قيمة مضافة للمساهمين من خلال الأنشطة التي تقوم بها.

يتضح من خلال الشكل أن أهم مكونين في هذا النموذج هما العائد على رأس المال المستثمر ومكوناته؛ وتكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال ومكوناتها، حيث نص الحكيم (2017) على أن العائد على رأس المال المستثمر يعتبر بمثابة المقياس الإجمالي للربحية التشغيلية، حيث تعبر هذه النسبة عن العائد على رأس المال المستثمر في صافي الأصول التشغيلية للمنظمة، حيث يمكن حساب هذه النسبة كما يلي: (ص 158-159)

$$ROIC = \frac{NOPAT}{IC} \quad \text{أو بعد الضريبة:} \quad ROIC = \frac{EBIT}{IC} \quad \text{قبل الضريبة:}$$

$ROIC$  معدل العائد على رأس المال المستثمر

$EBIT$  الربح التشغيلي قبل الفائدة والضريبة

$NOPAT$  صافي الربح التشغيلي بعد الضريبة

$IC$  رأس المال المستثمر

حيث وفقا لـ COKINS (2004) فإنه من أجل فهم أكبر لمعدل العائد على رأس المال المستثمر؛ يتم تفكيك هذه النسبة الى مؤشرين أو مكونين رئيسيين لها؛ والتمثلين في كل من:

1. معدل هامش الربح **Profit Margin**: حيث يتم حساب هذه النسبة بعد الضريبة من خلال قسمة صافي

$$PM = \frac{NOPAT}{NR} \quad \text{الربح التشغيلي بعد الضريبة على الإيرادات الصافية Net Revenue حيث:}$$

2. معدل دوران رأس المال المستثمر: حيث يتمثل المكون الثاني من مكونات معدل العائد على رأس المال

المستثمر في معدل دوران رأس المال المستثمر، حيث يتم حساب هذه النسبة من خلال قسمة الإيرادات

$$ICT = \frac{NR}{IC} \quad \text{الصافية على رأس المال المستثمر كما يلي:}$$

حيث يصبح العائد على رأس المال المستثمر  $ROIC$  يساوي هامش الربح مضروباً في معدل دوران رأس المال

المستثمر، كما يلي:

$$\frac{NOPAT}{IC} = \frac{NOPAT}{NR} \times \frac{NR}{IC}$$

$\underbrace{\hspace{1.5cm}}_{ROIC} \quad \underbrace{\hspace{1.5cm}}_{PM} \quad \underbrace{\hspace{1.5cm}}_{ICT}$

حيث نص COKINS (2004) على أن مراجعة هذه المعادلات يجبر المنظمة على تقييم قدرتها على توليد المزيد من الإيرادات من خلال رأس مالها المستثمر (Velocity)؛ وذلك بالتزامن مع هوامش أرباحها، وهذا من أجل تقييم الأداء السنوي لنسبة معدل العائد على رأس المال المستثمر  $ROIC$  بشكل أوسع؛ والتي يمكن أن تؤثر بدورها على قيمتها أو أرباحها الاقتصادية. (p.223)

كما نص Venanzi (2012) على أنه وفقاً لأسلوب القيمة الاقتصادية المضافة؛ يمكن تحديد الاستراتيجيات التي يتم اتباعها لخلق قيمة؛ والتي يتمثل أهمها في زيادة القيمة الاقتصادية المضافة من خلال التحسينات في معدل العائد على رأس المال المستثمر ROIC (زيادة معدل دوران الأصول أو تحسين إنتاجية الأصول أو تخفيض رأس المال المستثمر من خلال التخلي عن الأصول الخاملة)، أو في المقابل زيادة القيمة الاقتصادية المضافة من خلال تخفيض تكلفة رأس المال؛ وذلك عن طريق اختيار وتصميم الهياكل المالية التي تؤدي الى التخفيض من التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال. (p.18-19)

### ثانياً: عائد التدفق النقدي على الاستثمار (CFROI) Cash-Flow Return on Investment

وفقاً لـ Venanzi (2012) فإن مقياس القيمة الاقتصادية الثاني الذي حظي باهتمام كبير هو عائد التدفق النقدي على الاستثمار (CFROI)، والذي تم اقتراحه من قبل شركة HOLT Value Associates ومجموعة بوسطن الاستشارية Boston Consulting Group، حيث أن عائد التدفق النقدي على الاستثمار هو في الأساس نسخة معدلة من معدل العائد الداخلي (IRR)، حيث يتم تقييم الاستثمارات التي تم إنجازها من خلال مقارنة عائد التدفق النقدي على الاستثمار مع تكلفة رأس المال WACC؛ وذلك للحكم على ما إذا كانت استثمارات المنظمة جيدة؛ محايدة أو ضعيفة، ومن أجل تعزيز قيمتها وفق هذا المقياس؛ يجب أن تعمل المنظمة على زيادة الفارق بين التدفق النقدي للعائد على الاستثمار وتكلفة رأس المال. (p.24)

حيث وفقاً لـ D.Subramanyam & Kumar (2020) فإن عائد التدفق النقدي على الاستثمار يُعد أداة مهمة للمديرين لقياس الأداء؛ وذلك لأن استخدام هذا المقياس يمكنهم من التعبير عن جميع الجوانب المالية للمنظمة، حيث يمثل أساساً التدفق النقدي التشغيلي مقسوماً على رأس المال المستخدم، ويمثل هذا المقياس أداة مهمة لتوجيه مديري المنظمة؛ حيث يتم حسابه وفق الصيغة التالية: (p. 43)

$$CFROI = \frac{OCF}{Capital\ Employed} = \frac{\text{التدفق النقدي التشغيلي}}{\text{رأس المال المستخدم}}$$

OCF = Net Income + Non-Cash Exp + Changes in Working Capital

التدفق النقدي التشغيلي = الدخل الصافي + المصاريف غير النقدية + التغيرات في رأس المال العامل

المصاريف غير النقدية = الاهتلاك والضرائب المؤجلة Non-cash Exp = Depreciation and Differed Tax

رأس المال المستخدم = إجمالي الأصول - الخصوم المتداولة Capital Employed = Total Assets – Current Liabilities

حيث نص بن الضب وعباد (2012) على أن عائد التدفق النقدي على الاستثمار يعتبر أحد أهم مؤشرات قياس خلق القمة، حيث يستخدم لتقييم المنظمة ككل؛ أو لاختيار وتقييم المشاريع المراد تمويلها، حيث يتم مقارنة هذا المؤشر مع تكلفة رأس المال؛ فإذا كان هذا المؤشر أكبر من تكلفة التمويل فهذا يعني أن هناك خلق

للقيمة، أما في الحالة العكسية أي عائد التدفق النقدي على الاستثمار أقل من التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال؛ فهذا يشير الى أن هناك هدم للقيمة. (p. 115)

### ثالثا: القيمة السوقية المضافة (MVA) Market Value Added

وفقا لـ Venanzi (2012) فقد قدم Stewart (1991) القيمة السوقية المضافة كقياس سوقى Market-Based لتصنيف منظمات الأعمال وفقاً لمقدار القيمة التي أضافتها (أو هدمتها) لمساهميها، حيث يتم قياس القيمة السوقية المضافة على أنها الفرق بين القيمة السوقية الحالية للمنظمة (إجمالي الديون ورسملة حقوق الملكية) والقيمة الدفترية لرأس المال المستخدم في صافي الأصول، حيث تُعبر القيمة السوقية المضافة عن تقييم سوق الأوراق المالية لصافي القيمة الحالية لجميع الاستثمارات الرأسمالية الحالية والمتوقعة للمنظمة، حيث أن تعظيم القيمة السوقية المضافة يجب أن يكون هدف أي منظمة تسعى الى تعظيم ثروة ملاكها. (p.17)

كما نص Carini et al. (2017) على أن القيمة السوقية المضافة تمثل الفرق بين القيمة السوقية الحالية للمنظمة ورأس المال الذي ساهم به المستثمرون؛ والذي يتم تحديده انطلاقاً من ميزانية المنظمة، حيث يشير مقياس القيمة السوقية المضافة بالقيم الموجبة الى تحقيق المنظمة لقيمة مضافة، بينما في المقابل يشير مقياس القيمة السوقية المضافة بالقيم السالبة الى هدم القيمة، حيث يعد هذا المقياس مقياساً مختلطاً؛ وذلك نظراً لكونه يجمع بين القيم السوقية والقيم المحاسبية. (p.4)

وحسب النعيمي والتميمي (2007) فإن القيمة السوقية المضافة تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمنظمة ورأس المال المستثمر من قبل المالكين والمقرضين، في حين يرى البعض أن القيمة السوقية المضافة تمثل الفرق بين القيمة السوقية للأسهم والقيمة الدفترية لحقوق المساهمين. حيث يمثل مقياس القيمة السوقية المضافة أحد أهم مؤشرات قياس خلق القيمة للمساهمين، ولهذا يمثل هذا المعيار مقياساً للمنظمات الناجحة التي تخلق قيمة سوقية مضافة موجبة؛ كما تعتبر مؤشراً مهماً لتقييم الأداء الإداري والتشغيلي للمنظمة؛ وكذا مدى قدرتها على إدارة مواردها بهدف تعظيم ثروة المساهمين.

حيث هناك عدة طرق لحساب القيمة السوقية المضافة؛ يتمثل أهمها في طريقة خصم القيمة الاقتصادية المضافة المتوقعة، حيث وفقاً لهذه الطريقة فإن القيمة السوقية المضافة تساوي القيمة الحالية للقيمة الاقتصادية المضافة المتوقعة مستقبلاً، يتم بموجب هذه الطريقة خصم التدفق النقدي المحقق من القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) بمعدل خصم يتمثل في التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال. (ص139-142)

$$MVA = \sum_{t=1}^n \left( \frac{EVA^t}{(1 - wacc)^t} \right)$$

*MVA* القيمة السوقية المضافة؛

*WACC* التكلفة الوسطية المرجحة لرأس المال؛

*EVA* القيمة الاقتصادية المضافة:

$t$  الفترة.

#### رابعا: إجمالي عائد المساهمين (TSR) Total Shareholder Return

وفقا لـ Kontes (2010) فإن الهدف المالي الذي يلقي قبولا عَامًا والذي غالبًا ما يُعلن عنه من قبل المنظمة؛ يتمثل في تعظيم القيمة للمساهمين؛ وهو ما يعني عادةً تعظيم القيمة السوقية لأسهم المنظمة، فلاشك أن زيادة قيمة سهم المنظمة بمعدل "أقصى" "Maximum" هو الهدف النظري المناسب، كما يتم وصف هذا الهدف أحيانًا على أنه تعظيم إجمالي عوائد المساهمين (TSR) مع مرور الزمن. (p.14)

حيث وفقا لـ D.Subramanyam & Kumar (2020) فإن المنظمة تخلق القيمة للمساهمين إذا تجاوزت العوائد تكلفة رأس المال؛ حيث يحصل المساهمون على هذه العوائد وفق طريقتين؛ إما في شكل توزيعات أرباح أو الزيادة في رأس المال الذي ينعكس على عوائد الأسهم في السوق، حيث يتأثر العائد السوقي للسهم بالعديد من العوامل الخارجية؛ وكذا العوامل الداخلية كالقرارات الإدارية للمنظمة. ولهذا يجب أن تعمل أي منظمة على تعظيم القيمة لمساهميها، إلا أن الوصول الى خلق القيمة وحدها غير كاف للمنظمة، بل يجب أيضًا توفير أسلوب فعال لقياس القيمة التي تم خلقها. (p. 42)

حيث وفقا لـ Shah & Sengupta (2015) فإن إجمالي عائد المساهمين يُعرف بأنه الحد الأدنى النهائي Bottom-Line لأداء الاستثمار؛ حيث يقيس العوائد التي يحققها الاستثمار خلال فترة حيازته؛ بما في ذلك التدفقات النقدية، كما يمثل أيضا معدل العائد الداخلي (IRR) الذي يتم دفعه للمستثمرين خلال فترة زمنية معينة؛ حيث يتم استخدامه عادة كمؤشر طويل الأجل لقياس النجاح الذي حققته المنظمة؛ من خلال خلق القيمة لمساهميها. ويتكون إجمالي عائد المساهمين من مكونين اثنين؛ يتمثلان في معدل ارتفاع سعر السهم وعائد توزيعات الأرباح. (p. 542)

كما نص بن الضب وعباد (2012) على أن مؤشر إجمالي عوائد المساهمين يهدف الى إعطاء صورة عن الأداء التاريخي والحالي للمنظمة؛ حيث يتمثل هذا المؤشر في معدل نمو سعر السهم السوقي مضافا إليه توزيعات الأرباح (ص 116)؛ ويتم حسابه وفق الصيغة التالية:

$$TSR = \frac{D^t}{P_0} + g$$

$D$  توزيعات الأرباح للسهم؛

$P_0$  سعر السهم في بداية الفترة؛

$g$  معدل نمو الأرباح الموزعة؛

$t$  الفترة.

حيث وفقا لـ Venanzi (2012) فقد أصبح مؤخرا هناك تركيز جديد على مقاييس القيمة السوقية باعتبارها أفضل المقاييس لقياس خلق القيمة؛ حيث أشارت مجموعة بوسطن الاستشارية (BCG) الى مجموعة من المزايا لاستخدام إجمالي عائد المساهمين (TSR) كمقياس مركزي لجميع العمليات الاستراتيجية للمنظمة؛ ومن بين أهم هذه المزايا كون هذا المقياس يتضمن قيمة توزيعات الأرباح والمدفوعات النقدية الأخرى؛ كما يدمج مقياس إجمالي عائد المساهمين جميع أبعاد خلق القيمة بشكل أفضل من المقاييس الأخرى؛ سواء القائمة على المحاسبة أو القائمة على التدفقات النقدية. (p.15)

ووفقا لـ Kontes (2010) فإن تحديد العلاقات بين المقاييس المالية كالأرباح والأرباح الاقتصادية؛ ومقاييس سوق الأوراق المالية كالقيمة السوقية و إجمالي عائد المساهمين يُعد أمرا معقدا ويتأثر بالعديد من العوامل؛ والتي من أهمها أن المقاييس المالية تعكس الأداء السابق للمنظمة؛ في حين يتم تحديد مقاييس سوق الأوراق المالية من خلال توقعات المستثمرين للأداء المستقبلي للمنظمة. (p.201-202)

### المطلب الثالث: المقاربة غير المالية لتقييم الأداء

لقد أدت التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال الى حدوث العديد من التغيرات في نظم قياس وتقييم الأداء، حيث وفقا لـ Venanzi (2012) فقد أدت أوجه القصور التي شهدتها مقاييس الأداء التقليدية القائمة على المحاسبة؛ الى القيام بالعديد من الابتكارات في مجال قياس وتقييم الأداء، حيث تمثلت هذه الابتكارات أساسا في تطوير واستحداث مقاييس مالية مُحسنة كمقاييس القيمة الاقتصادية المضافة؛ وصولا الى ابتكار بطاقات الأداء المتوازن التي تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية المتكاملة لتقييم الأداء، حيث أدركت منظمات الأعمال ضرورة استخدام المقاييس غير المالية إضافة الى المقاييس المالية للقياس الشامل للأداء (p.10)، وهو ما عُرف بتنوع قياس الأداء؛ حيث وفقا لـ Sawalqa (2011) فإن تنوع قياس الأداء Performance Measurement Diversity هو نهج عام لتطوير عملية قياس وتقييم الأداء؛ حيث يُوجه هذا النهج منظمات الأعمال نحو ضرورة استخدام مجموعة متنوعة من المقاييس المالية وغير المالية في عملية قياس وتقييم الأداء.

### الفرع الأول: أسباب التوجه نحو مؤشرات الأداء غير المالية

وفقا لـ Sawalqa (2011) فقد وَجَّهت أدبيات المحاسبة الإدارية العديد من الانتقادات الى فكرة الاعتماد على مقاييس الأداء المالي وحدها في عملية قياس وتقييم الأداء، حيث أدت هذه الانتقادات إلى زيادة التركيز على استخدام المقاييس المالية وغير المالية على السواء، حيث توافق هذا التركيز مع اتجاهين سيطرا على بحوث قياس الأداء الحديثة؛ يتمثل الاتجاه الأول في تطوير مقاييس مالية جديدة كمقاييس القيمة الاقتصادية؛ والتي يُزعم أنها تتجاوز بعض عيوب مقاييس الأداء التقليدية، أما الاتجاه الثاني فيتمثل في زيادة التركيز على استخدام المقاييس غير المالية التطلعية Forward-Looking كرضا العملاء ورضا الموظفين. (p.02)

حيث نص Smith (2005) صراحة على أن تركيز المحاسبة الإدارية يجب أن ينتقل إلى ما هو أبعد من مجرد توفير المقاييس المالية المختصرة إذا أرادت أن تحافظ على دورها المركزي في عمليات التقييم والرقابة، وهو ما يتطلب بدوره وجود نظام معلومات متكامل؛ يشمل كل من المؤشرات المالية وغير المالية على حد سواء؛ وذلك من أجل ضمان تلبية احتياجات جميع أصحاب المصلحة. (p.224)

كما نص حجازي ومعالم (2012) على أنه نتيجة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال؛ والتي أصبحت تمتاز بالمنافسة المتزايدة؛ فإن المقاييس المالية لم تعد توفر تصورا واضحا للمسيرين عن الأداء المنظمة؛ ولهذا ظهرت الحاجة الى المقاييس غير المالية، حيث شكلت المقاييس غير المالية مدخلا جديدا لتحديد المقاييس الملائمة لقياس وتقييم الأداء. (ص112)

حيث وفقا لـ Franceschini et al. (2007) فإنه من الصعب قياس أداء عمليات المنظمة بدون استخدام المؤشرات المالية، حيث يتم استخدام المؤشرات ذات الطبيعة المحاسبية بشكل تقليدي لقياس الأداء؛ وذلك نظرا لكون هذه المؤشرات قابلة للقياس وسهلة الاستخدام، إلا أنها تعاني من العديد من أوجه القصور؛ والتي يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

- تعتبر أكثر توجها نحو إبلاغ الخارجي وليس إلى داخل المنظمة؛
- تركز أكثر على التكاليف؛ ولا سيما التكاليف المباشرة؛ والتي أصبحت في الوقت الحاضر أقل تأثيرا في تحديد القيمة المضافة للعمليات؛
- تتجاهل الجوانب المتعلقة بكل من الجودة؛ إمكانيات الابتكار؛ الكفاءات؛ تحسين المهارات؛ الأبعاد الاستراتيجية للمنافسة والقيمة المضافة؛
- غير حساسة بشكل كافي للتغيرات في إستراتيجيات المنظمة أو في النظام الخارجي. (p. 16-17)

حيث وفقا لـ Hochstrasser (1995) فإن بيئة الأعمال أصبحت بمثابة سوق عالمية؛ وذلك نظرا للعمولة المتزايدة، مما أدى الى ظهور العديد من الفرص والتهديدات جديدة، فمن أجل القدرة على تحديد هذه الفرص بشكل صحيح؛ وصياغة الاستراتيجيات الناجحة في ظل هذا الوضع الجديد؛ أصبح من الضروري أن تعيد منظمات الأعمال التفكير في نهجها الأساسي للتخطيط الاستراتيجي، حيث سعت المنظمات في هذا الخصوص الى التحول ببطء من التخطيط في المدى القصير إلى المدى المتوسط، مما أدى الى ظهور مشكلة أساسية تتمثل في أن قياس النجاح النسبي للتخطيط قصير الأجل؛ كان يتم تحديده تقليدياً من خلال المقاييس المالية (هل حققنا ربحاً في نهاية دورة التخطيط؟)، وبالمقابل فإن أفق التخطيط متوسط المدى بعيدة جداً في المستقبل، أي أن دورة التخطيط طويلة جداً لانتظار تقييم المحصلة النهائية Bottom-Line. ما أدى بالمديرين الى البحث عن نوع جديد

من المقاييس التي يمكن أن تعطي مؤشراً عن الأداء في مراحل مختلفة؛ وليس فقط في نهاية دورات التخطيط؛ التي أصبحت تمتاز بطول فترتها الزمنية. (p.23)

كما نص Hochstrasser (1995) أيضا على أن الأسواق المالية Financial Markets تعتبر مسؤولة أيضا عن التغيير الحاصل في عملية قياس وتقييم الأداء؛ وذلك من خلال التوجه نحو استخدام قيمة المساهمين Shareholder Value بشكل متزايد كوسيلة لتقييم أداء منظمات الأعمال، حيث أن العمل على تحويل هذه النظرية إلى ممارسة على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي للمنظمة؛ شكل الأهمية الأكبر لدى المديرين التنفيذيين لهذه المنظمات، حيث كان الانطلاق من إشكالية كيف يمكن أن يظهر للمساهمين أن المنظمة تخلق القيمة إن لم يكن من خلال تقييم شامل لمجموعة واسعة من أنشطة المنظمة؟ خصوصا أن المشكلة تكمن في أن بعض هذه الأنشطة تهدف إلى تحسين الجودة ورضا العملاء بدلا من توليد ربح نقدي، ولهذا ظهرت الحاجة إلى تطوير المقاييس غير المالية المناسبة لتقييم بعض أنشطة المنظمات. (p.24)

كما أضاف Hochstrasser (1995) أيضا أن من أهم أسباب التوجه الجديد لتقييم أداء المنظمة؛ هو طبيعة الثورة الصناعية المستمرة، حيث نجحت المقاييس المالية التقليدية في أداء دورها بشكل جيد في العصر الصناعي، ولكن العديد من المنظمات في الوقت الحاضر أصبحت تعتبر مثل هذه الإجراءات شديدة المحدودية؛ وغير متوافقة مع المهارات والكفاءات التي تحاول هذه المنظمات إتقانها في بيئة الأعمال الحالية، فمع تحول اقتصاديات العالم المتقدم إلى اقتصاديات قائمة على المعرفة، فقد أصبح كل من العنصر البشري؛ المعرفة والمعلومات هي القيم الجديدة التي يطمح التنفيذيون في المنظمات إلى اجتذابها، ومن أجل قياس النجاح في جذب هذه القيم الجديدة؛ يصبح نظام القياس الجديد الذي يتضمن في الأساس قياس رأس المال البشري؛ الجودة والابتكار ذو أهمية قصوى. (p.25)

حيث نص Alabdullah (2019) على أن مقاييس الأداء يجب أن ترتبط باستراتيجية المنظمة حتى تكون فعالة، حيث يدعم عدد من الباحثين هذا الطرح؛ مشيرين إلى أن مقاييس الأداء يجب أن تستند إلى الأهداف الإستراتيجية للأعمال؛ وذلك حتى يتمكن الموظفون من فهم والالتزام بتحقيق هذه المقاييس، كما تشير العديد من الحجج القوية إلى أنه من الضروري أن تتضمن مقاييس الأداء الرئيسية مزيجاً من المؤشرات المالية وغير المالية (p.105). كما نص Yang Spencer et al. (2009) على أن تصميم نظم قياس الأداء يتم بهدف توفير مجموعة من الإشارات المتبادلة التي توجه انتباه المديرين إلى المجالات المهمة استراتيجياً؛ والتي تُترجم إلى نتائج أداء المنظمة، حيث يركز التوجه الحديث لأنظمة قياس الأداء بشكل متزايد على الاستراتيجية؛ بحيث تصمم هذه النظم لتوفير الطرق الملائمة لوضع الاستراتيجية موضع التنفيذ؛ من خلال مجموعة متماسكة من مقاييس



الأداء، وكذا توجيه سلوك المديرين نحو النتائج الرئيسية للمنظمات؛ حيث أصبح هناك اعتراف متزايد بالحاجة إلى تطوير أنظمة متوازنة للأداء تشمل مقاييس الأداء المالية وغير المالية. (p.86)

حيث وفقا لـ Sawalqa (2011) فإن هناك العديد من المزايا والأسباب للتوجه نحو استخدام المقاييس غير المالية؛ حيث ترتبط المقاييس غير المالية بمفهوم الوقت المناسب Timely أكثر من المقاييس المالية، كما أنها قابلة للقياس؛ دقيقة وسهلة الفهم من قبل الموظفين، ولهذا فهي تساهم في تحقيق التحسين المستمر وتتوافق مع أهداف المنظمة واستراتيجياتها، كما تستجيب المقاييس غير المالية بمرور الوقت للتغير في احتياجات السوق، وبالتالي تميل إلى أن تكون أكثر مرونة من مقاييس الأداء المالية. بالإضافة إلى تركيز المقاييس غير المالية على الربحية طويلة الأجل عكس المقاييس المالية التي تركز على الربحية قصيرة الأجل. (p. 62)

فكما تمت الإشارة في الفصل السابق؛ تعود محدودية أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية إلى العديد من الأسباب؛ والتي من أهمها عدم مراعاتها للعناصر والمؤشرات غير المالية؛ وذلك من خلال تركيزها الكلي على مؤشرات الأداء المالية قصيرة الأجل، حيث أدت التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال إلى تطوير العديد من النماذج والأساليب الإدارية التي تجمع بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية.

#### الفرع الثاني: أنواع مؤشرات الأداء غير المالية

وفقا لـ Sawalqa (2011) فإن مقاييس الأداء غير المالية هي تلك المقاييس التي توفر معلومات من الناحية غير النقدية؛ كمقياس معدلات العيوب (مقياس أداء غير مالي داخلي)؛ رضا العملاء (مقياس أداء غير مالي خارجي)، حيث تعتبر هذه المقاييس مقاييس تشغيلية لا يتم إدراجها في القوائم المالية؛ ولكن غالبا ما يتم الإفصاح عنها في التقارير السنوية، حيث تنقسم إلى نوعين من المقاييس غير المالية، الأول يتمثل في مقاييس الأداء غير المالية الداخلية؛ والتي تضم المقاييس غير المالية المرتبطة مباشرة بالمهام التي يتم أداؤها كالإنتاجية والكفاءة، أما النوع الثاني فيتمثل في مقاييس الأداء غير المالية الخارجية؛ والتي تعكس الأداء في الأسواق كرضا العملاء والحصة السوقية، حيث تقيس مقاييس الأداء غير المالية العديد من الجوانب في المنظمة؛ والتي تشمل كل من العملاء؛ الموظفين؛ الابتكار؛ الجودة؛ المجتمع والبيئة ... الخ. (p.59-60)

كما نص Franceschini et al (2007) على أن تركيز المؤشر يرتبط بالموارد الذي يقيسه؛ فبشكل عام تُعبر المؤشرات عن البيانات سواء المالية (النقدية)؛ أو التشغيلية (التفاصيل التشغيلية كالمهل الزمنية؛ مستويات المخزون ... الخ) (p. 11). ونص أيضا Smith (2005) على أن اختيار المجموعة المثلى من المؤشرات غير المالية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف المنظمة، حيث يجب أن تتوافق هذه المؤشرات مع تحقيق أهداف المنظمة، وعند تغير الأهداف تتغير المجموعة المثلى من المؤشرات غير المالية أيضاً. (p.226)

حيث وفقا لـ Franceschini et al. (2007) فإنه يمكن تصنيف المؤشرات الغير المالية وفقا لعامل التنافسية الذي تقيسه (الوقت؛ الجودة؛ المرونة؛ الإنتاجية والتوافق البيئي)، وذلك كما يلي: (p.17-18)

#### أولاً: مقاييس الزمن Time Measurements

عادةً ما تتعلق بعملية قياس الزمن أو الوقت؛ كزمن تطوير المنتج؛ زمن عملية التطوير اللوجستي، حيث يمكن تقسيم مؤشرات الزمن إلى فئتين رئيسيتين، الفئة الأولى تقيس الزمن كمصدر للكفاءة الداخلية؛ ففي هذه الحالة يعني توفير الوقت تقليل التكلفة وخلق قيمة، أما الفئة الثانية فتشمل المؤشرات المتعلقة بحسن توقيت الاستجابة للسوق؛ وفي هذه الحالة يُنظر إلى الوقت على أنه رافعة لتَمَييز المنتج وزيادة العائدات؛ حيث تهدف مؤشرات الزمن الداخلية إلى تحديد الأنشطة التي تخلق قيمة مضافة؛ كذلك الخاصة بتحسين أداء المنتج المدرك من قبل العملاء. ومن جهة أخرى يمكن تقسيم مؤشرات الزمن الخارجية إلى مؤشرات تقيس التوقيت القياسي لتسليم المنتجات (مؤشرات تهدف إلى تقييم القدرة التنافسية للنظام اللوجستي)؛ مؤشرات تقيس وقت تطوير المنتجات الجديدة (مؤشرات تهدف إلى تقييم القدرة التنافسية لعملية تطوير المنتجات)؛ إلا أن المؤشر الأكثر شيوعاً هو الوقت المستغرق في السوق (الفترة الزمنية بين مفهوم المنتج وإطلاق المنتج في السوق).

نص حجازي ومعالم (2012) على أن استخدام مقاييس الزمن يشير الى أن الزمن ينظر إليه كمصدر للمزايا التنافسية في جميع أنشطة المنظمة، حيث كلما زاد الوقت المخصص لإنجاز أي نشاط زادت معه الموارد الضرورية للإنجاز؛ بينما في المقابل كلما قل الوقت قلت الموارد والأخطاء، حيث أدت التطورات التي شهدتها مقاييس الأداء المرتبطة بالزمن الى آثار إيجابية عديدة؛ كزيادة السرعة وتخفيض الأنشطة غير الخالقة للقيمة، ومن أهم هذه المقاييس نسبة كفاءة وقت الانتظار؛ زمن تسليم الإنتاج؛ زمن تشغيل الآلات... الخ. (ص113)

#### ثانياً: مقاييس الجودة Quality Measurements

تهدف مقاييس الجودة الى التحقق من خصائص المنتج أو الخدمة ومقارنتها بمتطلبات العملاء (وفقاً لمواصفات المنتج والتوافق مع احتياجات العملاء)؛ كما تهدف أيضا الى التحقق من معايير كفاءة وفعالية العمليات (إهدار الموارد؛ العيوب؛ ... إلخ).

حيث وفقا لـ CIMA (2013) يؤدي برنامج إدارة الجودة الفعال إلى عمليات ومخرجات عالية الجودة؛ مما يؤدي بدوره إلى زيادة رضا العملاء وتحسين الربحية، حيث تشجع إدارة الجودة ثقافة العمل الجماعي على جميع مستويات المنظمة، مما يؤدي بدوره إلى تحسين الإنتاجية. (p.100)

#### ثالثاً: مقاييس الإنتاجية Productivity measurements

يتم تعريف مقاييس الانتاجية على أنها تقيس نسبة مخرجات العملية إلى مدخلات العملية؛ وتستخدم بشكل أساسي لتقدير إنتاجية العمل؛ كما تُستخدم مؤشرات الإنتاجية أيضا في قياس عمليات التصنيع، حيث يمكن قياس نتائج المخرجات بسهولة.

#### رابعا: مقاييس التوافق البيئي **Measurements of Environmental Compatibility**

تهدف مقاييس التوافق البيئي إلى تحديد قدرة المنظمة على تطوير منتجات أو عمليات صديقة للبيئة، فعلى الرغم من كون الجوانب المتعلقة بالبيئة كانت مقتصرة على المجال التقني أو التشغيلي للمنظمات فقط في الماضي القريب، إلا أنه في الوقت الحاضر؛ أصبحت القضايا البيئية أكثر أهمية من الناحية الاستراتيجية بالنسبة للمنظمات؛ وتشكل عنصرا مؤثرا في عملية خلق القيمة.

#### خامسا: مقاييس المرونة **Flexibility Measurements**

تعمل مقاييس المرونة على تقييم قدرة المنظمة على الاستجابة السريعة للتغيرات الحاصلة؛ مع مراعاة عنصر الوقت والتكلفة؛ حيث كلما كان السياق ديناميكياً زادت أهمية المرونة، وهناك نوعان أساسيان من التغيرات؛ يتمثل النوع الأول في التغيرات الكمية المتعلقة بالتقلبات الإيجابية أو السلبية في الطلب على المنتجات أو الخدمات؛ أما النوع الثاني فيتمثل في التغيرات النوعية المتعلقة بالتعديلات في أنماط المنتجات أو الخدمات.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من مقاييس الأداء غير المالية؛ إلا أن معظمها ينتمي إلى الأصناف السابقة؛ حيث عرفت هذه المقاييس استخداما واسعا في بيئة الأعمال الحالية؛ وذلك بعد إدراك منظمات الأعمال للأهمية البالغة لهذه المقاييس؛ وكونها تمثل محركات الأداء المستقبلي للمنظمة.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل؛ يتضح أن موضوع الأداء حظي باهتمام كبير في أبحاث العلوم الإدارية والمحاسبية، حيث يعتبر مفهوم الأداء مفهوما معقدا ومتشعبا؛ يتضمن في طياته العديد من المفاهيم والمرتكزات المتداخلة وذات الأبعاد والمجالات المختلفة؛ مما ساهم في وجود اختلاف كبير بين الباحثين والأكاديميين حول دلالات هذا المفهوم. كما يعتبر الأداء مفهوما ذو أبعاد متعددة؛ يتمثل أهمها في البعد المالي والبعد غير المالي للأداء، واللذين يعتبران أهم بعدين لعملية قياس وتقييم الأداء؛ حيث عرفت عملية قياس وتقييم الأداء بدورها تطورات عديدة؛ ارتبطت أساسا بالتغيرات الحاصلة في مؤشرات الأداء التي يتم استخدامها في عملية القياس والتقييم؛ وصولا الى إدراك منظمات الأعمال لضرورة التوجه نحو ممارسات إدارة الأداء.

يُعود ظهور مفهوم إدارة الأداء الى إدراك منظمات الأعمال لضرورة إدارة أنشطتها بما يضمن تحقيق أهداف جميع أصحاب المصلحة في المنظمة، حيث شهد مفهوم إدارة الأداء مؤخرا اهتماما كبيرا من قبل منظمات الأعمال والباحثين على حد سواء، وذلك نظرا لكون هذه الممارسة تهدف أساسا الى تحقيق أهداف جميع أصحاب المصلحة في المنظمة؛ وصولا الى تحقيق الهدف الاستراتيجي العام للمنظمة؛ والمتمثل أساسا في خلق القيمة وتعظيم ثروة المساهمين، وذلك من خلال العمل على توجيه ومواءمة أنشطة وموارد المنظمة التشغيلية؛ الاستثمارية والتمويلية نحو تحقيق هذا الهدف، كما تساهم نماذج إدارة الأداء التي تم تطويرها مؤخرا في ضمان تحقيق هذا الهدف، حيث أصبحت إدارة الأداء تمثل أحد أهم الممارسات الإدارية التي تضمن بقاء واستمرارية منظمات الأعمال في ظل بيئة الأعمال التنافسية.

وعلى الرغم من الأهمية البالغة التي حظيت بها إدارة الأداء مؤخرا؛ إلا أنه تجدر الإشارة الى أن عملية قياس وتقييم الأداء لاتزال تحظى بأهمية بالغة أيضا في العمليات الإدارية للمنظمة، وذلك نظرا لكونها تمثل أحد أهم مراحل عملية إدارة الأداء، حيث عرفت عملية قياس وتقييم الأداء العديد من التطورات؛ فقد انتقلت من المقاربة المالية التقليدية لتقييم الأداء؛ والتي تقوم أساسا على تقييم الأداء من خلال مؤشرات الأداء المالية القائمة على المحاسبة؛ والتي عرفت مؤخرا العديد من القصور والانتقادات، مما ساهم في ظهور اتجاهين لتطوير عملية قياس وتقييم الأداء، يتمثل الاتجاه الأول في المقاربة المالية الحديثة لقياس خلق القيمة؛ والتي تقوم على تطوير مقاييس مالية جديدة أكثر تطورا من المقاييس المالية التقليدية، حيث تهدف هذه المقاييس الحديثة الى قياس خلق القيمة في المنظمة. أما الاتجاه الثاني فيتمثل في المقاربة غير المالية لتقييم الأداء؛ والتي تقوم على استخدام المؤشرات غير المالية لقياس الجوانب غير المالية في المنظمة، حيث يؤدي التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية الى القياس والتقييم المتوازن للأداء، وهو ما تتطلبه خصائص ومتغيرات بيئة الأعمال الحالية.

**الفصل الثالث: النظرية**

**الموقفية للمحاسبة**

**الإدارية**

## مقدمة الفصل:

أصبحت المنافسة المتزايدة والتغير السريع والمستمر هي السمات البارزة لبيئة الأعمال منذ مطلع ثمانينيات القرن الماضي؛ حيث أدت هذه الخصائص الجديدة لبيئة الأعمال الى إدراك منظمات الأعمال لضرورة التوجه نحو النهج الإداري الاستراتيجي، وذلك من خلال صياغة الخطط والاستراتيجيات التي تضمن بقاء واستمرارية المنظمة في ظل بيئة أعمال ديناميكية وشديدة المنافسة. إلا أن مجرد صياغة هذه الخطط والاستراتيجيات يبقى غير كافي ما لم يتم دعمها بالأساليب والنظم الإدارية التي تضمن التطبيق الأفضل لهذه الاستراتيجيات؛ فمن بين أهم الأساليب التي تم تطويرها في هذا المجال وعرفت انتشارا واسعا؛ ما يعرف بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ والتي تعمل على دعم عمليات الإدارة الاستراتيجية في المنظمة.

حيث يعتبر موضوع تصميم وتبني الأنظمة الإدارية والمحاسبية في منظمات الأعمال؛ وكذا أثر تبني هذه الأنظمة على الأداء؛ من بين أهم المواضيع التي عرفت اهتماما كبيرا من قبل الباحثين في مجال الإدارة والمحاسبة، حيث تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى الاختبار التجريبي لهذه العلاقة في ظل النظريات والأطر العلمية المفسرة، فوفقا لـ Wadongo (2014) فإن هناك إجماعاً على أن تحديد العلاقات الهيكلية والطبيعة السببية بين المتغيرات يجب أن يستند إلى المبررات النظرية الموضوعية، كما نص Sawalqa (2011) على أنه من الناحية المثالية؛ ينبغي إجراء البحوث المحاسبية التجريبية في سياق النظريات ذات الصلة.

ومن بين أهم المناهج النظرية التي تم اعتمادها لمحاولة تفسير العلاقة بين تبني الأنظمة الإدارية والأداء؛ ما يعرف بنهج النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية أو المدخل الموقفية، حيث وفقا لـ Al-Mawali et al. (2018) فإن النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية تعتبر أحد أفضل المنهجيات النظرية المستخدمة في بحوث المحاسبة الإدارية الحالية، كما نص Simm (2010) على أن الأدبيات السابقة في مجال المحاسبة الإدارية تشير الى أن هناك دعم نظري وتجريبي قوي لاستخدام النظرية الموقفية؛ حيث أصبحت تمثل أحد النماذج السائدة في بحوث المحاسبة الإدارية الحالية (Cadez & Guilding, 2008, 2012; Islam & Hu, 2012; Moalla & Mezouel, 2020; Ojra, 2014; Otley, 1980, 2016; Sawalqa, 2011; Sharafoddin, 2016; Simm, 2010) هذا الفصل الى أهم الجوانب المتعلقة بالنظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية؛ وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: أسس النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية

المبحث الثاني: العوامل الموقفية وأثرها على تبني نظم المحاسبة الإدارية

المبحث الثالث: أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي

## المبحث الأول: أسس النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية

شهدت نهايات القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين بداية ظهور العديد من النظريات في مجال الفكر التنظيمي، حيث رافق ظهور هذه النظريات تشكل العديد من المدارس والاتجاهات الفكرية التي تدرس التنظيم ومختلف الجوانب المرتبطة به، حيث شهدت نظرية المنظمة خلال القرن الماضي العديد من التطورات والإسهامات الفكرية؛ وصولاً الى ظهور أحد أهم الاتجاهات الفكرية الحديثة في مجال الفكر التنظيمي والإداري مطلع ستينيات القرن الماضي؛ والتي عرفت بالنظرية الموقفية، حيث شهدت النظرية الموقفية اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين في مجال الفكر التنظيمي الحديث؛ الأمر الذي أدى الى اعتمادها واستخدام افتراضاتها في العديد من فروع المعرفة الإدارية؛ والتي من بينها نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، حيث بدأ استخدام افتراضات النظرية الموقفية في مجال أبحاث الرقابة والمحاسبة الإدارية منذ منتصف سبعينيات القرن الماضي؛ وهو ما نتج عنه ظهور ما أصبح يعرف لاحقاً بالنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ حيث حازت أبحاث المحاسبة الإدارية التي تعتمد النهج الموقفية اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين في هذا المجال خلال العقود القليلة الماضية، وأصبحت النظرية الموقفية تمثل أحد المناهج السائد والمسيطر في أبحاث المحاسبة الإدارية في الوقت الحاضر. (Cadez & Guilding, 2008, 2012; Islam & Hu, 2012; Moalla & Mezouel, 2020; Sawalqa, 2011; Simm, 2010)

### المطلب الأول: تطور نظرية المنظمة وظهور النظرية الموقفية

شهد ميدان الفكر التنظيمي العديد من الإسهامات من قبل الباحثين والمنظرين في هذا المجال، حيث ظهرت العديد من المدارس الفكرية في مجال الفكر التنظيمي؛ والتي ترتب عنها ظهور العديد من النظريات والأطر المعرفية التي تطرقت الى الجوانب المختلفة للمنظمة، حيث عرف هذا المجال العديد من التطورات مع ظهور مدارس ذات توجهات فكرية مختلفة، بالإضافة الى النظريات التي حاولت تفسير الجوانب المختلفة للمنظمة؛ وذلك وفقاً لافتراضات وأسس ترتبط بظروف ظهور هذه النظريات. وسيتم فيما يلي تقديم نظرة عامة عن التطور الذي مرت به نظريات المنظمة؛ وصولاً الى ظهور النظرية الموقفية كأحد أهم النظريات الحديثة في مجال الفكر التنظيمي.

#### الفرع الأول: نظرة عامة عن تطور نظرية المنظمة

يعتبر مصطلح المنظمة أحد أكثر المصطلحات شيوعاً في مجال العلوم الإدارية والفروع العلمية المرتبطة بها، حيث نص تاويريت (2006) على أن كلمة تنظيم أو مُنظمة هي ترجمة للمصطلح الإنجليزي والفرنسي Organisation؛ وتكتب عادة في أمريكا Organization، أما المصطلح العربي فهو نَظْم؛ يُنظَم؛ تَنظِيمًا ومنها كلمة

التنظيم، والتي تستخدم بنفس معنى كلمة منظمة؛ حيث تعني ترتيب الأمور ووضعها في صورة منطقية معقولة؛  
تخدم الهدف المنشود والرغبة المسطرة. (ص10)

حيث نص الشماع وحمود (2007) على أن المنظمة ظاهرة إجتماعية قديمة قدم الإنسان ذاته؛ حيث ظهرت معه وتطورت من خلال إسهاماته في تطويرها وتنميتها؛ فقد أسهمت العديد من الجهود في دراسة المنظمة وتطورها، كما لعبت الثورة الصناعية دورا محوريا في إحداث تغييرات جوهرية؛ شملت جميع النواحي الاقتصادية الإجتماعية والسياسية، وأفرزت في نفس الوقت متغيرات تكنولوجية أحدثت انقلابا فكريا؛ والذي أتاح للباحثين مجالات واسعة لاستقراء وتحليل معالم هذا التغير؛ الذي انعكس أثره على تطور نظرية المنظمة بشكل عام. حيث يُعد التطور الفكري في مجال التنظيم؛ حصيلة لجهود العديد من الباحثين في مجالات العلوم الإنسانية المختلفة، حيث تبلور تدريجيا في تطوير النماذج الفكرية لاستيعاب الواقع ومتغيراته المختلفة، وقد تمخضت عن هذه التطورات الفكرية عدد كبير من النظريات الإنسانية؛ التي توجهت لتفسير ظواهر المنظمة وفقا لطبيعة المنطق الفكري الذي تستمد من خلاله مقومات بنائها النظري، حيث يتم تصنيف النظريات التي تطرقت الى موضوع المنظمة؛ وفقا لثلاث مجموعات أساسية؛ تتمثل في النظريات التقليدية (أو الكلاسيكية)؛ النظريات الإنسانية (أو السلوكية) والنظريات الحديثة. (ص 31)

كما نص المسعودي والحسيني (2019) على أن هناك العديد من المدارس والنظريات في مجال الفكر التنظيمي؛ والتي كان ظهورها خلال نهاية القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين، حيث تهدف هذه المدارس والنظريات الى تحسين فعالية عمل المنظمات؛ وتقوم على افتراضات ومبادئ مختلفة، كالنظريات الكلاسيكية التي تُعد من أقدم النظريات التنظيمية؛ والتي استندت أساسا على فرضية كون المنظمة نظام مغلق، حيث شملت العديد من النماذج والمدارس؛ والتي من بينها مدرسة الإدارة العلمية؛ المدرسة الوظيفية ... الخ. (ص89)

وحسب تاويريريت (2006) فقد تعرضت النظريات التقليدية (الكلاسيكية)؛ وخصوصا مدرسة الإدارة العلمية الى العديد من الانتقادات، مما ساهم بدوره في ظهور العديد من الدراسات والأبحاث التي تتطرق الى الأبعاد الإنسانية؛ وطبيعة العلاقات داخل المنظمة، حيث تُعد النظريات السلوكية (Behavioral Théories) أو كما تعرف بالمدرسة الإنسانية (Human School)؛ اتجاها فكريا متميزا في مجال الفكر التنظيمي، حيث ركزت اهتماماتها حول الجوانب الإنسانية؛ سواء الجوانب النفسية للفرد؛ أو ما يتعلق بالجماعات الصغيرة؛ أو التنظيم غير الرسمي؛ وذلك باعتبارها تمثل الجوانب الأساسية في العملية الإنتاجية. (ص44)

حيث ساهمت التحولات المستمرة في ظهور المزيد من النظريات في مجال الفكر التنظيمي، والتي من أهمها ما يعرف بمدخل أو نظرية النظم، حيث نص الشماع وحمود (2007) على أن مدخل النظم يمثل بداية التحول الفكري في الاتجاهات الحديثة لنظرية المنظمة، حيث أن هذا الاتجاه لم ينشأ من فراغ؛ بل جاء نتيجة



لانتقادات التي تعرض لها الفكر الكلاسيكي والسلوكي، فقد انطلقت نظرية النظم من حقيقة اعتبار المنظمة وحدة اجتماعية هادفة، وجعلت من هذا المنطلق قاعدة فكرية في التعامل مع المتغيرات التي أرست جوانبها النظرية، حيث عرف النظام بأنه الكيان المنظم والمركب؛ والذي يجمع ويربط بين الأشياء والأجزاء التي تكون بمجموعها تركيباً كلياً موحداً. (ص 83)

حيث استند ظهور نظرية النظم الى أحد أهم الافتراضات الحديثة في نظرية المنظمة، والذي ينص على أن المنظمة عبارة عن نظام مفتوح يُؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة، حيث نص مهدي (2018) في هذا الإطار على أن مفهوم النظام المفتوح مهد بدوره لظهور أحد أهم النظريات الحديثة للمنظمة؛ والمتمثلة في النظرية الموقفية، والتي استخدمت أسس هذا المفهوم استخداماً واسعاً؛ كما هو الحال بالنسبة لنظرية النظم التي اعتمدت عليها النظرية الموقفية بشكل مباشر؛ واعتبرتها نقطة ارتكاز لها. (ص 98)

### الفرع الثاني: نشأة وأسس النظرية الموقفية

حسب حدار (2013) فإن النظرية الموقفية قد ظهرت خلال ستينيات القرن الماضي؛ وتطورت خلال سنوات السبعينات والثمانينات؛ وذلك من خلال أعمال Burns and Stalker وكذا أعمال Lawrence and Larsh، حيث يذهبون جميعاً الى أن البيئة Environment تؤثر في بنية Structure المنظمة أو الإدارة؛ وهو الاستنتاج الذي توصلوا إليه بعد القيام بعدة دراسات تضمنت مقارنة بين مؤسسات اقتصادية مختلفة في بريطانيا؛ حيث توصلوا الى أن بنية المنظمة وهيكلها يتأثر بالبيئة التي تنشط فيها. (ص 08)

حيث نص الشماع وحمود (2007) على أن المدخل الموقفي كان أكثر صدقاً في دراسة سلوك المنظمة؛ وذلك من حيث إيضاح حقيقة عدم الثبات أو الاستقرار في الظواهر التنظيمية؛ وفقاً للظروف البيئية المختلفة التي تتسم بحالات عدم التأكد؛ وكذا وفقاً لطبيعة التغيرات العديدة الحاصلة زماناً ومكاناً، حيث اتسم المدخل الموقفي خصوصاً بالصياغة التي قدمها Lawrence and Lorsch بتجاوز الحالة المثالية التي تركز على (ما ينبغي أن يكون)؛ الى الحالة الواقعية التي تبحث في (ما هو كائن فعلاً)؛ وبأن لكل حالة متغيراتها وظروفها الخاصة، حيث أن هذه الحقائق هي التي تم التأكيد عليها من قبل المدخل الموقفي؛ مما جعله أكثر صدقاً في دراسة سلوك المنظمة، وذلك من خلال الاستقراء الذي يشمل حقيقة الآثار والمتغيرات الموقفية، حيث يعد المدخل الموقفي حصيلة تفاعل ثلاثة اتجاهات فكرية تتمثل في كل من مدرسة النظم؛ نظرية القيادة والمدخل التكاملي. (ص 96-97)

كما نص مهدي (2018) على أن النظرية الموقفية تمثل أحد المداخل الأساسية التي تفسر نظرية القيادة؛ وكيفية تصرف القادة في المواقف المختلفة، حيث لم تنشأ هذه النظرية من فراغ؛ ولكن مهّدت لها نظريات

التنظيم، حيث تعتبر النظرية الموقفية أحد أهم النظريات التي قدمت إضافة علمية وعملية الى ميدان الفكر الإداري المعاصر. (ص98)

حيث نص حدار (2013) على أن "التعريف الاصطلاحي لكلمة ظرف فترجمتها الى الإنجليزية هي Contingency والتي تعني ظرف طارئ (غير متوقع) أو احتمال، شيء محتمل الوقوع طارئ والكلمة صفة ل Contingent التي تعني حادث عرضي؛ طارئ؛ محتمل الوقوع ولكن غير مؤكد. كما أن الموقف يعني المكان أي ظرف المكان، أو قد يعني التموضع، أو اتخاذ رأي سواء بالدعم أو الرفض أو اتخاذ موقع الحياد اتجاه قضية ما أو تحالف أو اختلاف أو غيره، وقد يعني الموقف الظرف بمحدداته الزمنية والمكانية". (ص ص28-29)

كما نص مهدي (2018) على أن مفهوم الموقف الإداري يتمثل في كونه تقدير واقعي ومبرمج؛ يتم من خلاله تحديد مستوى المنظمة ومدى فعالية أداءها؛ كما يحدد عملية صياغة الاستراتيجيات المستقبلية، حيث يقوم المدخل الموقفى على أن تخصص المنظمة وطريقة إدارتها؛ تتوقف على نوعية المهام والبيئة التي تنشط بها هذه المنظمة. (ص98)

حيث تعتبر النظرية الموقفية نتاج لتطور فكر نظرية التنظيم؛ وذلك انطلاقاً من اجراء العديد من البحوث التجريبية كاستجابة للتغيرات السريعة وزيادة حالة عدم التأكد البيئي، حيث تقترح هذه النظرية إطاراً للانتقال من المدخل العام في الإدارة الى المدخل الموقفى، من خلال وصف وتفسير كيف أن الخصائص التنظيمية للمنظمة ذات علاقة سببية فيما بينها. ونظراً لكون التطبيقات الأولية للنظرية الموقفية قد انطلقت من دراسة الهيكل التنظيمي؛ فإن مفهومها العام يقوم على افتراض عدم وجود طريقة مثلى يجب أن يكون عليها الهيكل التنظيمي للمنظمة، وإنما يعتمد الهيكل التنظيمي الأمثل على الظروف الخاصة لكل منظمة، حيث يتمثل دور النظرية الموقفية في هذا الإطار في صياغة أنماط مختلفة من علاقات لو -اذ- If-Then؛ وذلك اعتماداً على خصائص الموقف الذي تنشط به المنظمة. (علي، 2018، ص 07)

كما نص حدار (2013) على أن جوهر المدخل الموقفى The Contingency, or Situational Approach يتمثل في أن المسيرين يتصرفون انطلاقاً من الوضع الذي ينشطون فيه؛ وذلك من خلال الربط بين المتغيرات في هذا الوضع (الحالة) والحلول الإدارية المقترحة، وبالتالي فإن تصميم المنظمة يكون وفقاً لما يقتضيه الموقف؛ حيث يركز هذا المفهوم على عنصر المهارة والخصائص النفسية المميزة للقيادة الموقفية، وقدرتها على تصميم المنظمة وإحداث تغييرات على هيكلها التنظيمي وعلى أهدافها وفق ما يقتضيه الظرف أو الموقف. (ص44)

حيث نص الشماع وحمود (2007) على أن العديد من الاتجاهات الفكرية المختلفة ضمن المدخل الموقفى قد أكدت على ضرورة دراسة الحالة أو الموقف في حد ذاته؛ بدلاً من التطرق الى القانون الشامل أو الثابت؛ وذلك نظراً لكون حالة الاستقرار أو الثبات لا تتوافق نهائياً مع طبيعة الفرد أو الجماعة أو المنظمة التي يعملون بها؛

حيث أن الإطار العام الذي يقوم عليه المدخل الموقفى يتمثل في العلاقة القائمة بين المنظمة والبيئة، ولهذا فإن درجة نجاح المنظمة؛ أي تحقيقها للفعالية والكفاءة في الأداء؛ يرتبط بمدى تكيفها هيكلًا وسلوكًا مع المتغيرات أو المؤثرات البيئية. حيث أكدت العديد من الدراسات الميدانية في إطار المدخل الموقفى على الحقيقة الأساسية التي ينبغي عدم إغفالها من قبل المهتمين بمجال الفكر التنظي ودراسة الظواهر؛ والمتمثلة في عدم الثبات، وتعدد القوانين التي تحكمها. فلكل ظاهرة تنظيمية ظروفها الخاصة وسماتها الذاتية؛ وعوامل تحكمها أثرا وتأثيرا؛ حيث أن المتغيرات البيئية تعتبر في حالة عدم ثبات أو استقرار. (ص 97-98)

حيث نص مهدي (2018) على أن ظهور النظرية الموقفية استند بشكل كبير على مفهوم النظام المفتوح؛ بالإضافة الى نظرية النظم التي اعتمدت عليها النظرية الموقفية بشكل مباشر، حيث تتمثل المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها النظرية الموقفية فيما يلي:

- ليس هناك طريقة واحدة مثلى يمكن اعتمادها في الإدارة في مختلف الظروف والمواقف، حيث يجب الأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الكثيرة بين الأفراد والأوقات والظروف، ولهذا فإن المديرين ليسوا أحرارا في إدارة مؤسساتهم بأسلوب يعكس توجهاتهم الشخصية وتحيزاتهم، بل يجب أن يراعوا مجموعة المواقف التي تواجههم للوصول الى أساليب وممارسات.
  - يتمحور جوهر النظرية الموقفية حول كون الممارسات الإدارية يجب أن تتماشى بشكل عام مع المهام المختلفة التي يقوم بها الأفراد، ومع البيئة الخارجية، ومع حاجات الأفراد في المنظمة؛
  - يتجه جل الاهتمام في هذه النظرية نحو الملاحظة؛ التحقيق والتمحيص عند تحديد المديرين للمشكلات التي يواجهونها وكذا الحلول التي يقترحونها، ولهذا فإن هذه النظرية تمثل تحديا للقدرة التحليلية لهؤلاء المديرين، وهو في الواقع ما يمثل الطريق الى تطوير قدراتهم التشخيصية؛
  - تقوم النظرية الموقفية على أن المنظمة تعتبر نظام مفتوح؛ يتكون من أنظمة فرعية مختلفة يتفاعل بعضها مع بعض، كما ترتبط هذه الأنظمة مع البيئة الخارجية بعلاقات متشابكة. (ص 98)
- حيث نص حدار (2013) على أنه وفقا للمقاربة الموقفية فإنه لا يمكن أن يكون لمقولة "الطريقة الأفضل للتسيير والتنظيم" "one best way of management and organisation" أهمية وقيمة مثلما هو الحال في ظل المدارس الإدارية التقليدية، وذلك نظرا لكون الطريقة الأفضل أو الأمثل للتسيير تعتمد على الموقف (أو الظرف). (ص 39)

كما تم استخدام وتوظيف أسس وافتراضات النظرية الموقفية في مجال القيادة الإدارية، حيث ظهر ما أصبح يعرف بالقيادة الموقفية، فقد نص قماش (2020) على أن النظرية الموقفية تعتبر أحد أهم نظريات القيادة الحديثة وأكثرها شيوعا وانتشارا، حيث تركز هذه النظرية على القيادة في الموقف؛ فالمواقف المختلفة

تتطلب أنواعا معينة من القيادة، حيث تقوم هذه النظرية أساسا على أن القيادة هي وليدة الموقف، وأن المواقف هي التي تُظهر القادة وتكشف عن قدراتهم الحقيقية في القيادة، ولهذا فهي لا تتوقف فقط على الميزات الشخصية التي يتمتع بها القائد؛ حيث تُعد القيادة نتيجة مباشرة للتفاعل بين الأفراد في مواقف معينة. (ص411)

وحسب حدار (2013) فقد ازداد الاهتمام بالإدارة الموقفية كنهج فعال للتسيير؛ وذلك في مختلف المنظمات العامة والخاصة؛ وحتى على مستوى الدول على اختلاف مواقعها وتصنيفاتها؛ حيث يعود هذا الاهتمام الى دواع موضوعية؛ وأخرى فرضتها معطيات البيئة التي أصبحت تمتاز بالديناميكية وزيادة شبكات التأثير والتأثر على عدة مستويات. (ص100)

كما نص الشماع وحمود (2007) على أن رواد هذا المنهج لم يتوصلوا الى معطيات واضحة حول طبيعة العلاقات التنظيمية السائدة؛ ما عدى تأكيدهم على ظاهرة عدم الثبات والتغير المستمر؛ وكذا ظرفية المواقف والقرارات المتخذة لمواجهة هذه المعطيات. إلا أنه مما لا شك فيه أن دراسة التطور الفكري الذي أسهمت فيه مختلف النظريات؛ يساهم في تعميق الفهم حول عناصر السلوك الإنساني في المنظمة؛ وكذا تفسير طبيعته والكشف عن متغيراته ومحدداته؛ وبالتالي الوصول الى تفسير جوانب الأداء في المنظمة. (ص 83-98)

### المطلب الثاني: مفهوم النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية

ساهم ميدان الفكر التنظيمي والنظريات المرتبطة به في تطوير مختلف جوانب المنظمة، حيث تم اشتقاق واستخدام العديد من الأطر الفكرية والنظرية المنبثقة عن هذا الميدان لتفسير وفهم مختلف الجوانب المرتبطة بمنظمات الأعمال، وتمثل النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية التي تم اشتقاق وُطُرها من النظرية الموقفية العامة؛ أحد أهم الأمثلة في هذا المجال، حيث تم استخدام افتراضات هذه النظرية لتفسير الاختلاف في تصميم وتبني الأنظمة الإدارية؛ ومدى انعكاس ذلك على فعالية وأداء هذه المنظمات، حيث شهدت هذه النظرية اهتماما كبيرا من قبل الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية؛ وأصبحت تمثل المنهج السائد والمسيطر لتصميم الأبحاث في هذا المجال.

### الفرع الأول: نشأة وتطور النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية

وفقا لـ Tingbani (2015) فإن النظرية الموقفية تستمد جذورها من منظور النظرية الاجتماعية الوظيفية للهيكل التنظيمي، والتي تقدم تفسيرات مهمة حول العلاقات المتبادلة بين الأنظمة التنظيمية الفرعية Organisational Sub-Systems؛ وكذا العلاقات المتبادلة بين النظام التنظيمي Organisational System وبيئته. (p.87)

حيث بعد ظهور النظرية الموقفية في ظل نظرية المنظمة؛ تم اشتقاق الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والرقابة الإدارية، فوفقاً لـ Sawalqa (2011) فإن المنهج الموقفية ظهر في أدبيات نظرية المنظمة خلال أوائل إلى منتصف ستينيات القرن الماضي؛ حيث يعد هذا المنهج حديثاً نسبياً، وبالإضافة الى ذلك لم توجد أي دراسات للنظرية الموقفية في الأدبيات المحاسبية قبل منتصف سبعينيات القرن الماضي، حيث تم التطرق الى هذه النظرية من قبل الأدبيات المحاسبية في منتصف السبعينيات فقط؛ أين كان التركيز في البداية على تأثير بعض العوامل الموقفية الشائعة على الهيكل التنظيمي. (p.95)

كما نص الفضل والجليحاوي (2015) على أن ارتباط التطور الذي مرت به المحاسبة الإدارية بالتطور الذي عرفته منظمات الأعمال، دفع بالباحثين في مجال المحاسبة الى الاهتمام بإسهامات نظرية المنظمة بشكل كبير، وهو ما ساهم بدوره في توفير فهم أكبر عن المنظمة وكيفية أدائها لوظائفها، حيث أشار العديد من منظرو المنظمة الى أهمية وملائمة أنظمة المحاسبة الإدارية في فهم كل من عملية اتخاذ القرار؛ الرقابة وتقييم الأداء في منظمات الأعمال، حيث تمثل أنظمة المحاسبة الإدارية جزءاً مهماً من الإطار الذي يساهم في المحافظة على التوازن التنظيمي. (ص135)

ووفقاً لـ Erserim (2012) فإن دراسة تأثير الممارسات الثقافية؛ المؤسسية والمجتمعية على المحاسبة تمثل مجالاً فرعياً Sub-Field شهد نمواً متزايداً في نظرية المحاسبة، حيث تعتبر مجلة المحاسبة؛ المنظمات والمجتمع The Journal of Accounting, Organizations and Society التي تم تأسيسها سنة 1976 من قبل Hopwood دليلاً ملموساً على هذا الاتجاه، ففي هذا المجال الفرعي أو المجال البحثي؛ تعتبر المحاسبة ممارسة اجتماعية ومؤسسية Social and Institutional. حيث وفقاً لهذا المجال الفرعي لنظرية المحاسبة؛ فإنه يتم تفسير السياق الأساسي لممارسات المحاسبة من خلال المنظور الاجتماعي. (p.372)

ونص المسعودي والحسيني (2019) على أن بدايات سبعينيات القرن الماضي شهدت ظهور تطور حديث في مجال المحاسبة الإدارية؛ عُرف بالنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ والتي تم اشتقاقها من نظرية المنظمة، حيث بدأ الباحثون في هذا المجال بدراسة أثر السياق التنظيمي على تصميم الأنظمة المحاسبية، حيث تفترض هذه النظرية عدم وجود نظام محاسبي شامل وملائم لجميع المنظمات وفي كل الظروف، ولهذا فإن خصائص النظام المحاسبي الملائم تعتمد على الظروف المحددة التي تنشط بها المنظمة. (ص90)

كما نص علي (2018) على أن اعتماد افتراضات النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية قد ظهر خلال منتصف سبعينيات القرن الماضي، حيث يقوم المدخل الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية على فرضية رئيسية مفادها عدم وجود نظام محاسبي أمثل ومقبول بشكل مطلق؛ والذي يمكن تطبيقه في جميع المنظمات وفي كل الحالات؛ المواقف والظروف، وبالتالي فإن ميزات النظام المحاسبي المناسب لمنظمة معينة؛ يعتمد على الظروف

والحالات الخاصة بهذه المنظمة دون غيرها، أو بعبارة أخرى فإنه لا يوجد تصميم أمثل لنظام المحاسبة الإدارية، وأن النظام الأمثل يعتمد على الظروف التي تعمل بها المنظمة، حيث تفسر المتغيرات الموقفية أسباب اختلاف النظم المحاسبية من موقف الى موقف آخر. (ص 07)

حيث وفقا لـ Ismail et al. (2010) فإن مراجعة أدبيات النظرية الموقفية تُظهر أن هذه النظرية قد تم تطويرها من قبل العديد من المنظرين أمثال Burns and Stalker (1961)؛ Thompson (1967)؛ Lawrence (1967) and Lorsch (1967)؛ Perrow (1970)؛ Galbraith (1973)، حيث تطرقت الأعمال المبكرة لهذه النظرية الى تأثير كل من البيئة والتكنولوجيا على الهيكل التنظيمي؛ ومنذ ذلك الحين تم تطبيق النظرية الموقفية واستخدمت على نطاق واسع في أبحاث الإدارة والمحاسبة. (p.23)

حيث نص Chenhall (2003) على أن البحوث القائمة على المنهج الموقفى أصبح لها تقليد طويل في دراسة أنظمة الرقابة الإدارية<sup>1</sup> Management Control Systems (MCS)، فقد حاول الباحثون تفسير فعالية أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية من خلال التحقق من التصاميم التي تتناسب مع طبيعة البيئة؛ التكنولوجيا؛ الحجم؛ الهيكل؛ الاستراتيجية والثقافة ... الخ. حيث حافظت البحوث القائمة على المنهج الموقفى على شعبيتها في السنوات الأخيرة؛ وذلك من خلال الدراسات التي تطرقت الى هذه المتغيرات ولكن مع إعادة تعريفها بمصطلحات معاصرة. (p.127)

ووفقا لـ Moalla & Mezouel (2020) فإنه يمكن للنظرية الموقفية أن تقدم تفسيراً لتأثير العوامل التنظيمية والبيئية على خصائص وتعقيد أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية، حيث تقوم النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية على افتراض عدم وجود نظام محاسبة إداري مناسب وشامل لجميع المنظمات بغض النظر عن خصائصها وبيئتها؛ وبالتالي يمكن من خلال افتراضات النظرية الموقفية تحديد العوامل والظروف التي يمكن أن ترتبط بتصميم نظام المحاسبة الإدارية المناسب. ففي مجال أبحاث المحاسبة الإدارية أصبحت هذه النظرية تمثل أحد المناهج السائدة للبحوث التي تتطرق الى تصميم أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية. (p.86)

<sup>1</sup> تفسير الاستخدام المتبادل للمصطلحات : حسب (Chenhall, 2003, p.129) فإنه تستخدم أحياناً مصطلحات المحاسبة الإدارية Management Accounting (MA) وأنظمة المحاسبة الإدارية Management Accounting Systems (MAS) وأنظمة الرقابة الإدارية Management Control Systems (MCS) والرقابة التنظيمية (OC) بالتبادل، حيث تشير المحاسبة الإدارية MA إلى مجموعة من الممارسات أو الأساليب مثل الموازنة أو تكلفة المنتج، بينما يشير نظام المحاسبة الإدارية MAS إلى الاستخدام المنهجي لأساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق بعض الأهداف، اما نظام الرقابة الإدارية MCS فهو مصطلح أوسع يشمل أنظمة المحاسبة الإدارية MAS بالإضافة أيضاً الى عناصر رقابية أخرى كالضوابط الشخصية أو الجماعية Personal or Clan Controls، بينما تستخدم الرقابة التنظيمية OC أحياناً للإشارة إلى الضوابط المتضمنة في الأنشطة والعمليات مثل مراقبة الجودة الإحصائية، والإدارة في الوقت المناسب Just-In-Time Management.

### الفرع الثاني: أسس و افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية

تقوم النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية على مجموعة من الافتراضات الأساسية؛ والتي تم اشتقاقها أساسا من الافتراضات الرئيسية للنظرية الموقفية في مجال التنظيم، فوفقا لـ Islam & Hu (2012) فإن النظرية الموقفية تمثل نهجا لدراسة السلوك التنظيمي؛ حيث تقدم تفسيرات لكيفية تأثير العوامل الموقفية على تصميم ووظيفة المنظمات، وبشكل عام تفترض أبحاث النظرية الموقفية أن النتائج التنظيمية هي نتيجة التوافق أو المطابقة بين عاملين أو أكثر من العوامل الموقفية، حيث كانت هذه النظرية ولا تزال تُعتبر نموذجًا مهميًا في أبحاث المحاسبة الإدارية.

كما نص الفضل والجليحاوي (2015) على أن نظم المعلومات المحاسبية بما فيها نظم المحاسبة الإدارية تمثل عنصرا أساسيا في البناء التنظيمي لأي منظمة، ولهذا فإن تطوير أي مدخل للتصميم التنظيمي؛ سينعكس حتما على تصميم نظم المحاسبة الإدارية بإعتبارها أحد أهم الأنظمة الفرعية داخل المنظمات. حيث يعتبر المدخل السلوكي لدراسة المنظمة؛ من المداخل المهمة والملائمة التي ساهمت بشكل كبير في تطوير وتصميم نظم المحاسبة الإدارية، حيث يعتمد التصميم الكفاء لنظم المحاسبة الإدارية على بعض خصائص المنظمة وبيئتها (العوامل التنظيمية)، وقد حظي موضوع الملائمة بين عوامل المحتوى التنظيمي وتصميم نظم المحاسبة الإدارية بقبول واسع في البحوث المحاسبية؛ وأصبح يمثل الاتجاه السائد للبحوث التي تهتم بالجوانب السلوكية والتنظيمية للمحاسبة الإدارية، حيث ظهرت النظرية الموقفية في أدبيات المحاسبة بحلول منتصف سبعينيات القرن الماضي من خلال الأعمال المبكرة لكل من Waterhouse & Tiessen 1978؛ Watson, 1975 (ص135)

حيث وفقا لـ Waweru & Uliana (2008) فإن النظرية الموقفية تقدم تفسيرًا لسبب اختلاف أنظمة المحاسبة الإدارية بين المنظمات العاملة في بيئات مختلفة، حيث تستند النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية على فرضية عدم وجود نظام محاسبي مناسب وشامل يمكن تطبيقه في جميع المنظمات وفي جميع الظروف، وبدلاً من ذلك تهدف النظرية الموقفية الى تحديد جوانب معينة من النظام المحاسبي المرتبطة بظروف محددة؛ ومحاولة إثبات المطابقة المناسبة بين هذه الجوانب والظروف. (P.72-73)

ففي عرضه العام للنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ نص Otley (1980, 2016) على أن النظرية الموقفية يجب أن تعمل تحديد الجوانب المعينة من النظام المحاسبي التي ترتبط بظروف محددة وتثبت المطابقة المناسبة، حيث يتم اعتماد افتراضات النظرية الموقفية لدراسة العلاقات المعقدة بين كل من الأولويات الإستراتيجية؛ التصميم التنظيمي؛ أنظمة المحاسبة الإدارية وتأثيرها على الأداء التنظيمي.

حيث وفقا لـ Granlund & Kari Lukka (2016) فإن المدخل الموقفي للمحاسبة الإدارية-Contingency Based Management Accounting (CBMA) يعتبر نهجا لبحوث المحاسبة الإدارية يسعى إلى تفسير كون

عمليات وتأثيرات المحاسبة الإدارية غير شاملة؛ وإنما تعتمد على السياقات التي تعمل ضمنها، حيث أصبح تطبيق النهج الموقفى واسع الانتشار منذ سبعينيات وثمانينيات القرن الماضي، ولا يزال يحتفظ بمكانة مهمة في بحوث المحاسبة الإدارية، فقد كشفت مراجعة نقدية حديثة لمجالات المحاسبة الرئيسية عن خط اتجاه متصاعد باستمرار لبحوث هذا النهج<sup>1</sup>. حيث لأبحاث المحاسبة الإدارية القائمة على النهج الموقفى تاريخ طويل ومتميز في تقديم رؤى حول دور وتصميم ممارسات المحاسبة الإدارية في المنظمات، كما لا يزال هذا النهج يعتبر المجال المركزي لبحوث المحاسبة الإدارية. ولهذا فإن مواضيع بحوث النهج الموقفى للمحاسبة الإدارية ليست مواضيع ثانوية؛ وإنما تعتبر جزءاً مهماً من التطوير الشامل لنظرية نظم الرقابة الإدارية (MCS). (pp.01-03)

كما نص علي (2018) على أن النظرية الموقفية تهدف الى تحديد خصائص معينة للنظام المحاسبي؛ والتي ترتبط بتوافر ظروف محددة في المنظمة، وتوضح كيفية تحقيق المواءمة المناسبة بينهما، حيث تفترض النظرية الموقفية أنه في حالة تغير ظروف معينة خاصة بالمنظمة؛ فإنه بالتبعية يجب أن يُعدل نظام المحاسبة الإدارية في المنظمة حتى يظل فعالاً في أداءه، حيث تعود أهمية النظرية الموقفية في مجال الفكر المحاسبي الى كونها تفترض أنه من أجل تحقيق أداء متميز؛ فإنها يجب أن تقوم بتعديل وتصميم نظام معلومات المحاسبة الإدارية الخاص بها ليتوافق مع استراتيجية التشغيل، اذ تشير النظرية الموقفية ضمناً الى أنه في حالة وجود ممارسات محاسبية غير متوافقة مع نظام التشغيل؛ سيقبل ذلك من فعالية هذا النظام، ولهذا حظيت النظرية الموقفية بقبول كبير بين الباحثين من حيث قدرتها على تحقيق التوافق بين نظم المحاسبة الإدارية والمتغيرات التنظيمية؛ حيث تساهم في تحديد أثر المتغيرات المتعددة على تبني نظم المحاسبة الإدارية.

ووفقاً لـ Waweru & Uliana (2008) فإنه يتم استخدام نظام المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات التي تساعد المدراء على تحقيق الأهداف التنظيمية، ولهذا فإن هذا النظام يكون مفيداً للمدراء إذا كان يستطيع تحسين طبيعة وجودة المعلومات المطلوبة؛ وتعتبر الحاجة الى التوافق Fit بين البيئة والأنظمة التنظيمية من بين أهم افتراضات الأبحاث التي تعتمد النهج الموقفى للمحاسبة الإدارية، أي الحاجة الى أنظمة المحاسبة الإدارية التي تدعم متطلبات المدراء من المعلومات، ولهذا فإن تصميم الأنظمة الفعالة يعتمد على القدرة على التكيف مع التغيرات في الظروف الخارجية والعوامل الداخلية. (p.73)

ونص الفضل والجليحاوي (2015) على أن التيار المستمر للأبحاث التي تعتمد النظرية الموقفية يشير الى أهمية وقوة هذا الاتجاه البحثي، حيث على الرغم من القبول واسع للنظرية الموقفية؛ إلا أن نتائج أبحاثها التجريبية تمتاز بالتناقض والتشتت، حيث تطرقت الأدبيات السابقة الى بعض أسباب هذه المشكلة (التشتت)؛ بالإضافة الى مشكلة التناقض في النتائج؛ والتي تتمثل في استخدام التعاريف المختلفة للمتغيرات؛ البيانات

<sup>1</sup>-انظر: (Otley, 2016)



الناقصة والنماذج غير المطابقة (العلاقات غير المحددة بين المفاهيم)؛ وكذا الاختلاف في استخدام مفهوم التطابق، حيث يرى بعض الباحثين أن أحد أهم الطرق لتجاوز مشكل التناقض في نتائج أبحاث النظرية الموقفية؛ تتمثل في فهم القضايا والمفاهيم الأساسية لهذه النظرية؛ كمفاهيم المطابقة والفعالية التنظيمية. حيث يعتبر مفهوم المطابقة (التطابق) المفهوم الجوهرى للنظرية الموقفية؛ حيث يسعى رواد هذه النظرية الى التعرف على مكونات المطابقة ومدى تأثيرها في الأداء، ولهذا فإن تحديد مفهوم المطابقة يعتبر عنصراً أساسياً في تطوير النظرية. وفي محاولة لتجاوز الكثير من الخلط في أدبيات النظرية الموقفية؛ فقد تم تحديد ثلاثة مناهج مختلفة لتفسير مفهوم المطابقة؛ والمتمثلة في كل من نهج الاختيار؛ نهج التفاعل ونهج النظم. (ص136)

حيث وفقاً لـ Tingbani (2015) فإن مفهوم مطابقة أو ملاءمة Fit الهيكل التنظيمي؛ يمثل جوهر النظرية الموقفية، حيث يشير إلى أن المنظمة تُعتبر متلائمة Fit عندما تُكون موقفاً يمكنها من الأداء الجيد لأنشطتها، بينما على العكس من ذلك يشير عدم التوافق أو عدم التلائم Misfit الى الانحراف عن الملاءمة المثالية Ideal Fit. حيث أن الملاءمة تمثل الحالة أو العملية التي تكون المنظمة من خلالها قادرة على مواءمة Align استراتيجيتها مع بيئتها؛ وكذلك ترتيب مواردها الداخلية لدعم هذه المواءمة Alignment<sup>1</sup>. (p.90)

ووفقاً لـ Chenhall (2003) فإن هناك أشكال مختلفة من التوافق النظري Theoretical Fit التي تم استخدامها لتصنيف أبحاث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ حيث تتمثل هذه الأشكال في مدخل الاختيار؛ مدخل التفاعل ومدخل الأنظمة:

- مدخل الاختيار Selection: تتطرق دراسات الاختيار الى الطريقة التي ترتبط بها العوامل السياقية بجوانب المحاسبة الإدارية؛ دون أي محاولة للتطرق الى تقييم ما إذا كان هذا الارتباط له علاقة أو أثر على الأداء؛
- مدخل التفاعل Interaction: يتضمن منهج التفاعل الدراسات التي تبحث في كيفية قيام السياق التنظيمي بالوساطة التفاعلية Moderates للعلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي؛
- مدخل الأنظمة Systems: تأخذ في الاعتبار الطريقة التي تتولف Combine بها الجوانب المتعددة لأنظمة المحاسبة الإدارية وأبعاد السياق في مجموعة متنوعة من الطرق لتحسين الأداء. (p.155)

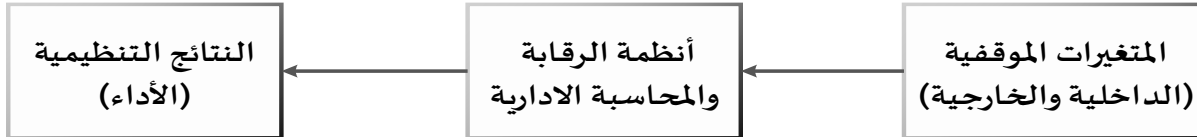
حيث نص Gerdina & Greve (2004) على أنه في ظل المنهج الموقفي؛ يُنظر الى الملاءمة على أنها تؤدي الى تأثير إيجابي على الأداء؛ وذلك من خلال توليفات Combinations معينة بين السياق والهيكل، ووفقاً لذلك فإنه من المفترض أن المنظمات عالية أو منخفضة الأداء هي موجودة نتيجة لتراكيبات أو توليفات أكثر أو أقل نجاحاً بين

<sup>1</sup> من بين المفاهيم الأساسية المتقاربة التي يجب تحديدها والتفرقة بينها: الملاءمة Fit ويشار إليها أيضاً بالمطابقة أو التطابق أو التوافق. المواءمة Alignment.

السياق والهيكل، حيث يتمثل هدف البحث وفق هذا الافتراض في شرح هذه الاختلافات في الأداء؛ من حيث تأثيرات التفاعل بين السياق والهيكل<sup>1</sup>. (p.307)

وتم اقتراح نموذج لبحوث المدخل الموقف في مجال المحاسبة الإدارية من قبل بعض الباحثين، حيث تهتم هذه البحوث أساسا بفحص العلاقة بين العوامل الموقفية؛ أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء التنظيمي. والشكل رقم 01-3 يوضح هذا النموذج.

#### الشكل رقم 01-3: نموذج بحوث المحاسبة الإدارية القائمة على المنهج الموقف



المصدر: (Sawalqa, 2011, p.97) بتصرف.

حيث نص Islam & Hu (2012) من خلال مراجعة أبحاث المحاسبة الإدارية التي استخدمت النظرية الموقفية، على أنه يتم استخدام النظرية الموقفية في أبحاث المحاسبة الإدارية من أجل معالجة ثلاث نقاط أساسية؛ حيث تتعلق هذه النقاط بالتوافق بين أنظمة الرقابة الإدارية والهيكل؛ تأثير هذا التوافق على الأداء؛ وكذا التحقيق في العوامل الموقفية المتعددة وتأثيرها على التصميم التنظيمي. (p.5161)

حيث وفقا ل Alyamoor (2019) فإنه في ظل النظرية الموقفية، لا يُنظر إلى المحاسبة الإدارية على أنها نظام منفصل يضم مجموعة من الإجراءات وأنظمة القياس الخاصة به؛ والتي يتم تطبيقها في جميع المنظمات بغض النظر عن قيم؛ أهداف واستراتيجيات هذه المنظمة، بل ينظر إليها كنظام يجب تكييفه لكي يتناسب مع الاحتياجات الخاصة لكل منظمة؛ وكذا ليتناسب مع الصناعة؛ الأهداف؛ المشاكل؛ الموارد وأسلوب الإدارة لهذه المنظمة. (p.59)

حيث نص Etim (2019) على أنه تم وصف النظرية الموقفية المستخدمة في بحوث المحاسبة الإدارية على أنها "تطور رئيسي لبحوث المحاسبة الإدارية السلوكية"؛ والتي تسعى إلى تحديد جوانب معينة من تصميم نظام محاسبي مناسب لمجموعات مختلفة من الظروف، حيث تقوم هذه النظرية على فرضية عدم وجود نظام محاسبي شامل ومناسب لجميع المنظمات في جميع الظروف؛ مما يعني ضمناً أنه مع تغير ظروف منظمة ما، فإن معايير نظام المحاسبة الإدارية يجب أن تتكيف مع هذه التغيرات من أجل أن تظل فعالة. (p.259)

#### المطلب الثالث: استخدامات وانتقادات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية

شهدت النظرية الموقفية استخداما واسعا في بحوث المحاسبة الإدارية، حيث تم استخدام الافتراضات التي تقوم عليها من من أجل تفسير الاختلاف في تصميم وتبني أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال،

<sup>1</sup> للمزيد من الاطلاع حول مفهوم الملاءمة Fit أنظر: (Gerdina & Greve, 2004, pp.304-312)

حيث نص Sawalqa (2011) على أن نهج النظرية الموقفية أصبح نهجا شائع الاستخدام لأبحاث المحاسبة الإدارية التي يتم إجراؤها في كل من البلدان المتقدمة والنامية (p.94). كما تشير العديد من الأدبيات السابقة الى أن افتراضات المنهج الموقفى قد استخدمت على نطاق واسع في مجال الرقابة والمحاسبية الإدارية، حيث تم استخدام النظرية الموقفية كأحد أحدث المناهج النظرية لتصميم الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية. (Cadez & Guilding, 2008; Chenhall, 2003; Gerdina & Greve, 2004; Rashid et al., 2021; Simm, 2010) وبالإضافة الى هذا الاستخدام الواسع للنظرية الموقفية في أبحاث المحاسبة الإدارية؛ فقد شهدت أيضا عدة انتقادات من قبل الباحثين في هذا المجال. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى استخدامات النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية وكذا أهم الانتقادات التي وجهت إليها.

#### الفرع الأول: استخدامات النظرية الموقفية في بحوث المحاسبة الإدارية

عرفت النظرية الموقفية استخداما واسعا في بحوث المحاسبة الإدارية؛ حيث وفقا لـ Sawalqa (2011) فإنه من الناحية المثالية؛ ينبغي إجراء البحوث المحاسبية التجريبية في سياق النظريات ذات الصلة، حيث في هذا الإطار أصبح النهج الموقفى مؤخرا يمثل أحد الأساليب السائدة Dominant لتصميم البحوث في مجال الرقابة والمحاسبة الإدارية. (p.97)

وفي دراسة لـ Rashid et al. (2020) تطرقوا من خلالها الى مراجعة لأدبيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تم التركيز على اتجاه أبحاث المحاسبة الإدارية الاستراتيجية منذ نشر أحد أهم الأوراق البحثية المؤثرة في مجال المحاسبة الإدارية للباحث Langfield-Smith's (2008) <sup>1</sup>؛ والتي أثارت مسألة مدى ملاءمة المزيد من أبحاث المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث شملت هذه المراجعة المقالات المنشورة حول موضوع المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ خلال الفترة الممتدة من سنة 2008 إلى سنة 2019 وذلك في 23 مجلة محاسبية رائدة أو مؤثرة <sup>2</sup> Leading Accounting Journals، حيث بلغ عدد المقالات التي تم مراجعتها في هذه الدراسة 150 مقالة، وتوصلت هذه المراجعة إلى أن اتجاه البحوث في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية خلال هذه الفترة؛ قد ركز على العوامل الموقفية المؤثرة على تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وكذا تأثيرات تبني هذه الأساليب على الجوانب المختلفة لأداء المنظمة <sup>3</sup>، حيث أن محاولة تعديل الممارسات والأساليب الحالية لتتناسب مع السياق التنظيمي؛ قد جذب انتباه العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. والشكل الموالي يوضح توزيع المقالات التي شملتها هذه المراجعة خلال الفترة 2008-2019:

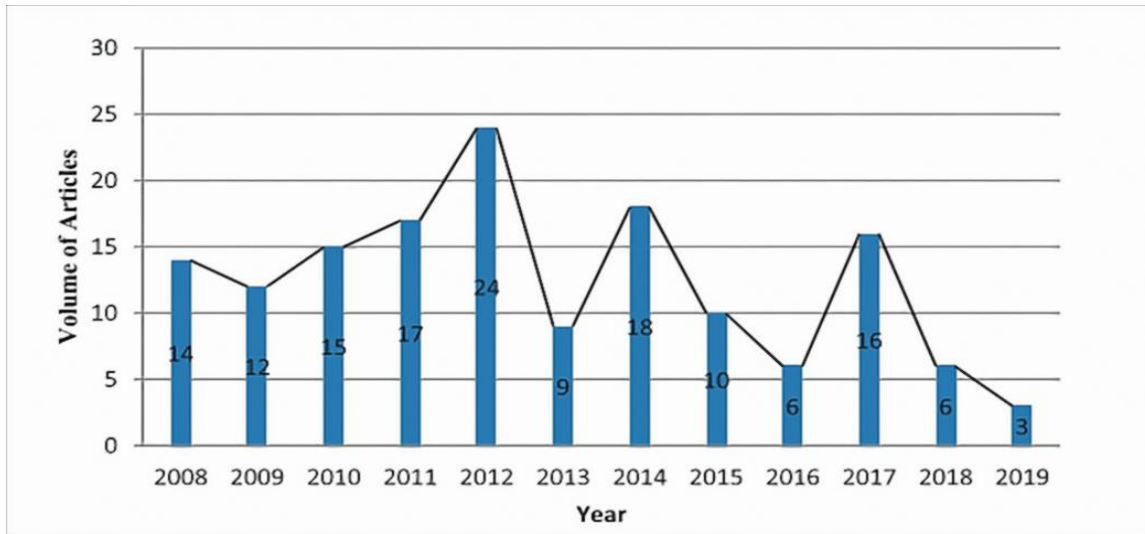
<sup>1</sup> بعنوان "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: إلى أي مدى وصلنا في 25 عامًا؟"

"Strategic management accounting: how far have we come in 25 years"?

<sup>2</sup> حسب الدراسة فإن استخدام كلمة "مؤثرة" يأخذ في الاعتبار عامل تأثير المجلة impact factor والباحثين المساهمين في المجلة.

<sup>3</sup> وهو ما يعتبر دليلا مهما على أهمية هذه الدراسة؛ والتي تهدف أساسا الى تحديد أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وكذا أثر تبني هذه الأساليب على الأداء المالي وغير المالي لهذه المؤسسات.

الشكل رقم 3-02: المقالات المنشورة حول المحاسبة الإدارية الاستراتيجية خلال الفترة 2008-2019



المصدر: (Rashid et al., 2020, p.133)

كما يوضح الجدول رقم 3-01 توزيع النظريات التي تم اعتمادها من قبل الدراسات التي شملتها هذه المراجعة، حيث نص Rashid et al. (2020) على أن نتائج المراجعة أظهرت تفوق نظرية "الإدارة الإستراتيجية (SM)" بمعدل 51 مقال؛ ثم تلتها النظرية الموقفية Contingency Theory بمعدل 15 مقال. ومن الملاحظ والمثير للاهتمام أن باقي النظريات لم تستطع جذب اهتمام الباحثين في هذا المجال إلى حد كبير، كما يتضح أيضا أن 38 مقالة لم تستخدم أي نظرية صريحة.

الجدول رقم 3-01: النظريات المستخدمة في بحوث المحاسبة الإدارية الاستراتيجية خلال الفترة 2008-2019

Topics	Frequency
Economics	1
Contingency theory	15
Organizational behavior	1
Production and operations management	4
Psychology	7
SM	51
Economics and organizational behavior	0
Organizational behavior and sociology	0
Economics and sociology	0
Economics and POM	0
Economics and contingency theory	0
Organizational behavior and POM	0
Organizational behavior and psychology	1
Sociology and psychology	4
SM and contingency theory	1
Practicetheory	1
Upper echelon theory	1
Institutional theory	5
Institutional and critical theory	1
Othersa	19
No explicit theory	38
Total	150

**Notes:** <sup>a</sup>Diffusion of innovation theory, grounded theory, corporate governance theory, Person-organization fit theory, inscription theory. Actor-network theory, configurational theory, self-determination theory, fuzzy set theory, inequity theory, dynamic capabilities theory and general diffusion theory

المصدر: (Rashid et al., 2020, p.136)

حيث يتضح من خلال الجدول رقم 3-01 أن النظرية الموقفية شهدت استخداما واسعا في بحوث المحاسبة الإدارية الحديثة، كما يرى الباحث أيضا أن من بين أهم النظريات الناشئة في هذا المجال البحثي؛ هي نظرية المراتب العليا Upper Echelons Theory؛ والتي بدأت تشهد مؤخرا اهتمام متزايدا من قبل الباحثين في هذا المجال؛ حيث تطرقت العديد من الدراسات الى اختبار افتراضات هذه النظرية الحديثة في مجال بحوث المحاسبة الإدارية مثل (Kalkhouran et al., 2017; Naranjo-Gil et al., 2009; Pavlatos & Kostakis, 2018) هلال وتقرارت, 2021)

ووفقا لـ Chenhall (2003) فإن الدراسات القائمة على المنهج الموقفى تطرقت الى أنظمة المحاسبة الإدارية كمتغيرات تابعة ومتغيرات مستقلة، وذلك من أجل محاولة فحص والتحقق من التوافق Fit بين أنظمة الحاسبة الإدارية والسياق التنظيمي، كما أكد بعض الباحثين على أن متغيرات النتيجة يجب أن تتمثل في بعض أبعاد الأداء التنظيمي أو الإداري، حيث تؤدي الملاءمة الجيدة Good Fit الى تحسين الأداء؛ بينما تؤدي الملاءمة السيئة Poor Fit الى ضعف الأداء. حيث يتمثل الهدف النهائي لبحوث المحاسبة الإدارية في توفير النتائج التي تساعد المديرين على تحقيق أهدافهم أو أهداف منظماتهم، فقد استمرت أبحاث المحاسبة الإدارية في تضمين أبعاد المحاسبة الإدارية كمتغير نتيجة؛ بينما تم استخدام الأداء في بعض الأحيان كمتغير مستقل لشرح بعض خصائص أنظمة المحاسبة الإدارية<sup>1</sup> (p.134). حيث أكد Otley (2016) على أن الأداء يمكن أن يكون أيضا متغيرا موقفيا مستقلا يفسر مدى اعتماد الأنظمة المحاسبية في المنظمة. (p.47)

وفي ورقة ثانية تطرق Rashid et al. (2021) الى مراجعة الدراسات التجريبية التي ركزت على موضوع تبني؛ فوائد والعوامل المؤثرة على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وفق النظرية الموقفية؛ وكذا أثر تبني هذه الممارسات على أداء منظمات الأعمال، حيث تم تسليط الضوء على الدراسات التجريبية التي أجريت في سياق كل من الاقتصاديات المتقدمة والنامية Developed And Developing Economies. كما تم التركيز في هذه المراجعة على نتائج الاقتصاديات المتقدمة بشكل منفصل عن الاقتصاديات النامية؛ وذلك من أجل الوصول الى مزيد من الفهم حول الاختلاف في هذه الممارسات بين المجموعتين، حيث توصلت المراجعة الى وجود اختلافات جوهرية في ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بين مجموعتي الاقتصاديات؛ وذلك من حيث مستوى التبني؛ العوامل الموقفية المؤثرة؛ وكذا أثر تبني هذه الأساليب على الأداء. حيث يوضح الجدول رقم 3-02 توزيع المقالات التي شملتها هذه المراجعة وكذا المجلات المنشورة بها وذلك خلال الفترة من 1981 الى 2019:

<sup>1</sup> من الأمثلة على ذلك دراسة (Pavlatos & Kostakis, 2018) التي تطرقت الى أثر الأداء المالي التاريخي كمتغير مستقل على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدراسة بعنوان:

The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting

الجدول رقم 3-02: المقالات المنشورة في أهم المجلات المؤثرة في مجال المحاسبة

المجلة	الفترة	عدد المقالات عن م.إ.!
Accounting, Organizations and Society	2019-1981	3
Advances in Management Accounting	2019-1981	1
Australian Journal of Business and Management Research	2019-1981	1
Asian Review of Accounting	2019-1981	2
Baltic Journal of Management	2019-1981	1
Journal of Accounting and Organizational Change	2019-1981	6
Journal of Management and Governance	2019-1981	1
International Journal of Hospitality Management	2019-1981	1
Industrial Management and Data Systems	2019-1981	1
Management Accounting Research	2019-1981	1
Munich Personal RePEc Archive	2019-1981	1
المجموع		19

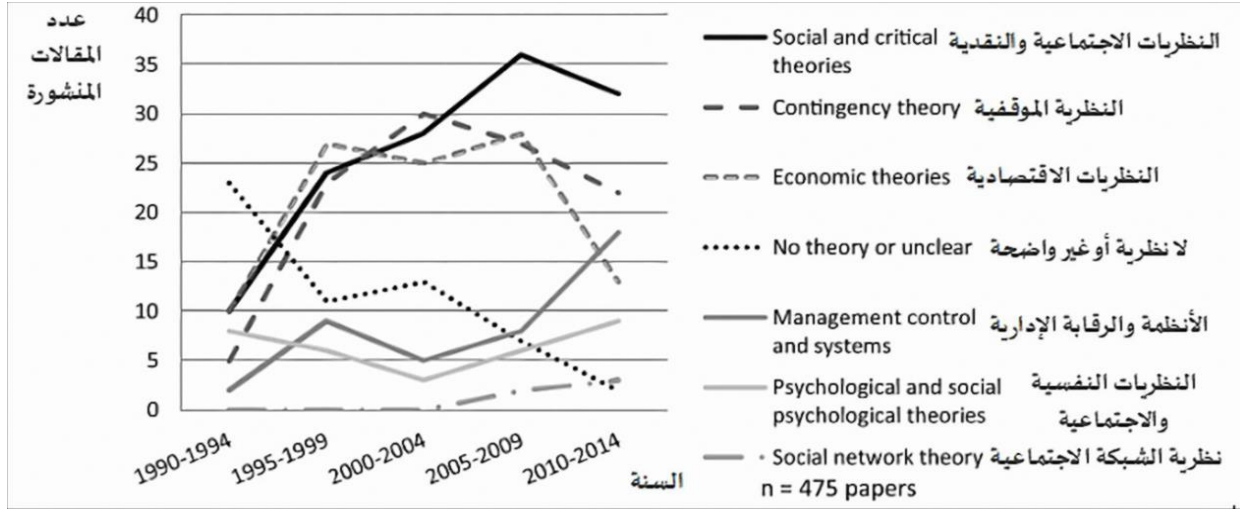
المصدر: (Rashid et al., 2021, P.111)

حيث ركزت هذه المراجعة على المقالات المنشورة حول المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وذلك في أعلى 22 مجلة محاسبية مؤثرة Influential Accounting Journals خلال الفترة الممتدة من سنة 1981 الى 2019. حيث تجدر الإشارة الى أنه قد تم التطرق فقط الى المقالات التي ركزت على موضوع تبني؛ فوائد؛ والعوامل الموقفية المؤثرة على تبني هذه الأساليب؛ وكذا أثر تبني هذه الأساليب على الأداء؛ وذلك في سياق الاقصاديات المتقدمة والنامية، حيث كشفت النتائج عن العدد القليل للمقالات المنشورة حول هذا الموضوع (19 بحثاً فقط) خلال هذه الفترة، كما توصلت الدراسة الى أن أغلب أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تم التطرق إليها قد شهدت معدل تبني منخفض؛ مع وجود استثناءات قليلة؛ حيث يتم اعتماد بعض هذه الأساليب التي تركز على المنافسين؛ العملاء والتسعير الاستراتيجي بشكل متوسط وعالي في العديد من البلدان المتقدمة، كما تشير نتائج هذه الدراسة أيضا إلى أن تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لا يمكن أن تحل محل أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛ بل يتم استخدامها كأدوات مكملة لها. (Rashid et al., 2021, P.129)

ووفقا لـ Bromwich & Scapens (2016) فإنه بمناسبة الذكرى الخامسة والعشرون لتأسيس مجلة Management Accounting Research، تمت دعوة عدد من الباحثين والمتحدثين الرئيسيين لمراجعة مجالات محددة من البحث في المحاسبة الإدارية، حيث تم إصدار هذه المراجعات في عدد خاص للمجلة، حيث تم إجراء مراجعة وتحليل شامل لجميع الأوراق البحثية البالغ عددها 475 ورقة بحثية منشورة في مجلة Management Accounting Research على مدار الـ 25 سنة الماضية، ومن بين أهم الجوانب التي تم التطرق إليها موضوع تنوع

النظريات المستخدمة في بحوث المحاسبة الإدارية، حيث يوضح الشكل رقم 3-04 النظريات التي تم استخدامها في بحوث المحاسبة الإدارية خلال الفترة الممتدة من 1990 الى 2014:

الشكل رقم 3-03: المناهج النظرية المستخدمة في بحوث المحاسبة الإدارية خلال الفترة 1990-2014



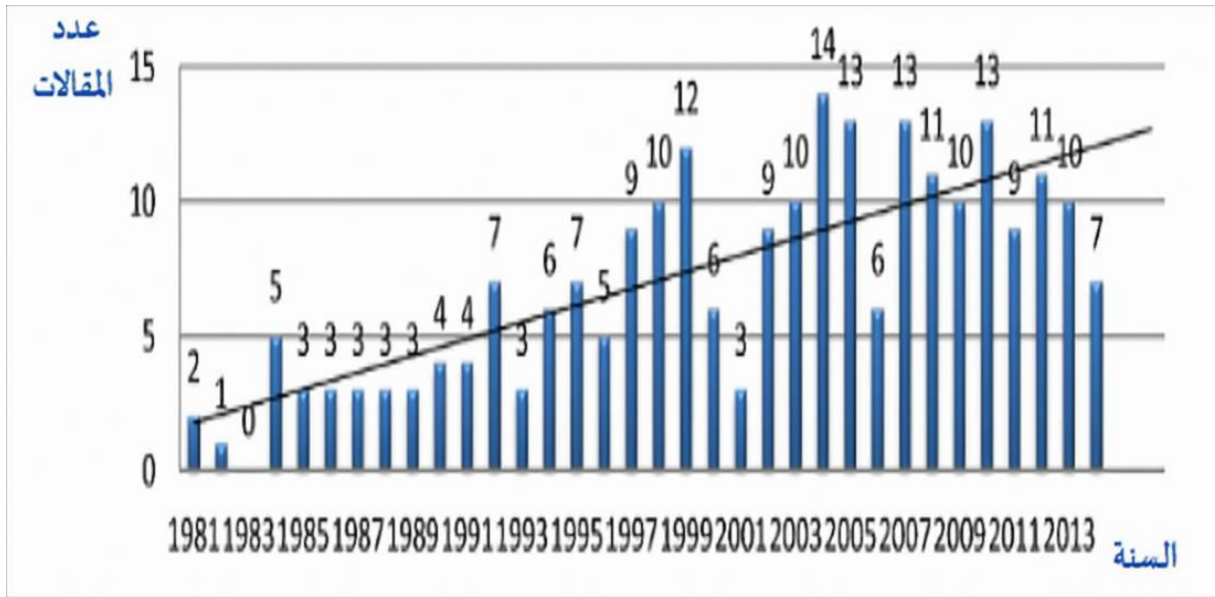
المصدر: (Bromwich & Scapens, 2016, p.04)

حيث يتضح من خلال الشكل رقم 3-04 أن النظرية الموقفية قد عرفت استخداما واسعا في أبحاث المحاسبة الإدارية، حيث أصبحت النظرية الموقفية تمثل أحد أهم المناهج النظرية المستخدمة في تصميم وتطوير البحوث المعاصرة في مجال المحاسبة والرقابة الإدارية.

حيث وفقا لـ Bromwich & Scapens (2016) فإنه نظراً للاختلاف الموجود في أبحاث النظرية الموقفية؛ فقد تم إجراء مراجعة لهذه الأبحاث من قبل Otley (2016)؛ والذي توصل إلى أن العمل الذي تم إجراؤه وفق النظرية الموقفية؛ يمثل أحد أهم أسباب نجاح أبحاث المحاسبة والرقابة الإدارية على مدار الأربعين عاماً الماضية، حيث قدمت النظرية الموقفية رؤى مهمة حول كيف يمكن أن تؤدي التكوينات والاستخدامات المختلفة لأنظمة الرقابة والمحاسبة إلى مجموعة مختلفة من النتائج، كما أشار أيضا إلى أن الأبحاث في هذا المجال أصبح تدور في الوقت الحاضر حول أنظمة قياس وإدارة الأداء؛ والتي على الرغم من كونها قد تكون مجرد إعادة تعريف للمحاسبة الإدارية إلا أنه تثير بعض النقاط المهمة. (p.04)

كما تشير أيضا هذه المراجعة التي أجراها Otley (2016) لأبحاث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية خلال الفترة الممتدة من 1980 الى 2014؛ الى أن العدد الإجمالي للمقالات التي تندرج في هذا المجال قد بلغت 236 مقال، حيث تم تصنيفها الى: (157) مقالة عبارة عن بحوث تجريبية Empirical وتستخدم طرق كمية Quantitative؛ أما الباقي فكان إما بحثا نظريًا Theoretical (39) مقال؛ أو مراجعة أدبيات Review (20) مقال؛ أو بحثا نوعيًا Qualitative (10) مقالات؛ أو بحثا منهجياً Methodological (10) مقالات. حيث يوضح الشكل رقم 3-05 توزيع هذه المقالات التي شملتها المراجعة وذلك خلال فترة 1980-2014.

الشكل الرقم 04-3: عدد الأبحاث حول النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية خلال الفترة 1980-2014



المصدر: (Otley, 2016, p.48)

يتضح من خلال ما سبق أن بحوث المحاسبة الإدارية التي تعتمد المنهج الموقفية قد عرفت اتجاهها متصاعدا خلال العقود القليلة الماضية؛ وخصوصا البحوث التجريبية التي تستخدم المنهج الكمي<sup>1</sup>، حيث عرفت النظرية الموقفية استخداما واسعا في مجال بحوث المحاسبة الإدارية؛ وهو ما يُتوقع استمراره خلال السنوات القادمة نظرا للتغيرات والديناميكية الكبيرة التي أصبحت تشهدها بيئة الأعمال.

حيث نص Chenhall (2003) في هذا الإطار على أنه من أجل الحفاظ على أهمية بحوث المنهج الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ سيحتاج الباحثون إلى تركيز انتباههم على كل من الأبعاد المعاصرة للمحاسبة الإدارية<sup>2</sup>؛ السياق والنتائج التنظيمية والاجتماعية، إلا أنه على الرغم من الحاجة إلى دراسة القضايا ذات الأهمية المعاصرة، يمكن كذلك الاستفادة من أعمال المنظرين التنظيميين الأصليين؛ من خلال التفكير في الجوانب الحديثة لبعض المجالات المهمة كالاستراتيجية؛ التغيير التنظيمي والثقافي؛ التصنيع؛ تكنولوجيا المعلومات وإدارة الموارد البشرية. (p.161)

ووفقا لـ Rashid et al. (2021) فإن محاولة تحديد التأثير الإيجابي المباشر و/أو الوسيط لاستخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على العديد من جوانب الأداء في منظمات الأعمال؛ وكذا تحديد مستوى التبني والعوامل المؤثرة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ يمكن أن تكون له أهمية خاصة بالنسبة

<sup>1</sup> وهو الإطار الذي تندرج فيه هذه الدراسة؛ من خلال اعتمادها للمنهج الكمي.

<sup>2</sup> ولهذا تركز هذه الدراسة على أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية باعتبارها أحدث أساليب المحاسبة الإدارية؛ كما تعتبر استجابة أيضا لما نص عليه Islam & Hu (2012) على أنه يمكن تحسين الدراسات المستقبلية لمعالجة محدودية الدراسة الحالية، يمكن تلخيصه من مراجعة الأدبيات أنه من الضروري توسيع الحدود التقليدية لأنظمة المحاسبة الإدارية من خلال التحقيق في خصائص تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية وكفاية المعلومات التي توفرها. (p.5163)



لصناع القرار. كما أن التوجه نحو المزيد من البحث في هذا المجال لمواجهة آثار الثورة الصناعية الرابعة والتغير المناخي Fourth Industrial Revolution and Climate Change؛ يمكن أن يساهم بشكل إيجابي في زيادة تطوير هذا المجال البحثي الناشئ. (P.110)

### الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية

تعرضت أبحاث المحاسبة الإدارية التي تعتمد المنهج الموقفى الى العديد من الانتقادات والتعقيبات من قبل العديد من الباحثين، ومن أهم هؤلاء الباحثين Chenhall (2003) الذي تطرق في ورقة بحثية الى مراجعة نقدية للنتائج المستخلصة من الدراسات القائمة على المنهج الموقفى على مدار العشرين سنة الماضية، حيث تمثلت الأغراض الرئيسية الثلاثة لهذه المراجعة في تقديم مراجعة للبحوث التجريبية القائمة على المنهج الموقفى وفق تطورها منذ أوائل الثمانينيات؛ وكذا تقييم هذا الأعمال بشكل نقدي؛ بالإضافة الى النظر في مجموعة متنوعة من الأسس النظرية التي قد تساعد في تطوير البحوث المستقبلية، حيث ركزت هذه المراجعة بشكل أساسى على البحوث التي استخدمت الأساليب القائمة على الاستبيان Survey-Based Methods والتي تم نشرها في مجموعة واسعة من مجلات المحاسبة والإدارة<sup>1</sup>.

وفي دراسة لـ Gerdina & Greve (2004) بعنوان: Forms of contingency fit in management accounting research a critical review؛ نصا من خلالها على أن أدبيات المنهج الموقفى في مجال الرقابة والمحاسبة الإدارية لطالما تعرضت للعديد من الانتقادات؛ وذلك نظرا لتشعبها Fragmentary وتناقضها Contradictory نتيجة للقيود المنهجية، حيث من خلال مراجعة العديد من المقالات في مجال أنظمة المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ تم دعم هذا التصور من خلال الوصول الى أنه تم استخدام العديد من الأشكال المختلفة للملاءمة Fit، كما أن عدد قليل جدًا من الباحثين يعترفون بصعوبات ربط هذه النماذج ببعضها البعض.

كما نص أيضا Gerdina & Greve (2004) على أن لبحوث المنهج الموقفى في مجال الرقابة والمحاسبة الإدارية تقليد طويل؛ حيث يشير التدفق المستمر للمقالات التجريبية إلى أهمية وحيوية هذا المجال البحثي، ومع ذلك فإن هناك بعض التشكيك في أحدث ما تم التوصل إليه The State of The Art في هذا المجال البحثي، حيث هناك جدال حول كون العديد من العوامل كالتعاريف المتباينة للمتغيرات؛ البيانات غير الكافية والنماذج غير المحددة أدت إلى نظرية متشعبة ومتناقضة. وبالإضافة إلى أوجه القصور هذه؛ ينبغي أيضًا إيلاء الاهتمام

<sup>1</sup> The journals include: Accounting, Organizations and Society; Accounting and Business Research; Accounting and Finance; Accountability and Performance, Behavioral Research in Accounting; Journal of Accounting Research; Journal of Accounting and Economics; Journal of Accounting and Public Policy; Journal of Cost Management; Journal of Financial Economics; Journal of Management Accounting Research; Management Accounting Research, The Accounting Review. In addition, several articles are drawn from management journals: Academy of Management Journal, Academy of Management Review, Administrative Science Quarterly, Decision Science, Management Science and OMEGA.

بالطريقة التي يتم بها تطبيق مفهوم الملاءمة، حيث تقوم الحجة التي تم الارتكاز عليها في أن هذا الاتجاه البحثي لا يختلف عن البحث الموقف العام، حيث تم استخدام العديد من الأشكال المختلفة للملاءمة؛ بحيث لم يكن الباحثون دائماً على دراية بآثار اختياراتهم على بناء واختبار النظرية. (p.303)

ووفقاً لـ Sawalqa (2011) فقد تم توجيه العديد من الانتقادات للنظرية الموقفية بسبب القضايا المتعلقة بتطبيقها واختبارها التجريبي، حيث وفقاً لبعض الباحثين تفتقر النظرية الموقفية إلى الوضوح؛ وذلك نظراً لكون العديد من الدراسات التجريبية للنظرية الموقفية قد فحصت متغيراً موقفياً واحداً وسمة واحدة لنظام الرقابة والمحاسبة الإدارية، حيث يعتبر التركيز الضيق على واحد فقط أو عدد قليل من المتغيرات الموقفية أحد القيود الرئيسية للعديد من الدراسات، مما يحد من القدرة على استكشاف آثار المتغيرات الموقفية المتعددة ومتداخلة على تصميم المنظمة وأدائها<sup>1</sup>. كما أنه من بين الانتقادات الموجهة للدراسات التي تعتمد المنهج الموقفية؛ ضعف أدوات جمع البيانات (الاستبيانات) التي قد تتسبب في حدوث مشكلات، حيث تم إجراء الكثير من الأبحاث التجريبية من خلال استخدام استطلاعات الرأي Questionnaire Surveys؛ حيث من الممكن أن يؤثر الاستبيان المصمم بشكل ضعيف على نتائج الدراسة<sup>2</sup>. (pp.131-132)

كما نص Wadongo (2014) على أنه على الرغم من كون الارتباطات بين المتغيرات الموقفية وأنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية قد تم تأكيدها بشكل تجريبي مع مرور الوقت، إلا أنه تم تسليط الضوء على العديد من المشكلات فيما يتعلق باستخدام النظرية الموقفية في أبحاث المحاسبة الإدارية، حيث تتمثل بعض نقاط ضعف البحوث السابقة في كونها تنطرق إلى متغير واحد أو متغيرين موقفيين فقط؛ وذلك من خلال ملاءمة الاختيار والاعتماد على تأثيرات التفاعل، وهو ما يعتبر مشكلة نظراً للتأثيرات المشتركة بين المتغيرات الموقفية. حيث أكد على أن الدراسات التي تعتمد النظرية الموقفية تعاني من نقاط ضعف منهجية ونظرية؛ كتطرقها لعدد قليل جداً من المتغيرات؛ وكذا نقص المواصفات وخطأ القياس؛ مما يؤدي إلى تحقيق نتائج متضاربة. (p.46)

حيث نص Alamri (2019) على أن Otley (2016) توصل إلى أن غالبية دراسات النظرية الموقفية التي تمت مراجعتها في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ قد فحصت متغيراً موقفياً واحداً فقط (كالإستراتيجية؛ أنظمة المعلومات والهيكل... الخ)؛ أو تطرقت إلى متغيرات موقفية متعددة وعلاقتها بمتغير تابع واحد (الأداء المالي). حيث توصل إلى أن هناك عدد قليل جداً من الدراسات التي تطرقت إلى أثر ملاءمة عدة متغيرات مستقلة على عدة متغيرات تابعة<sup>3</sup>، وبالإضافة إلى ذلك فإن الدراسات السابقة للنظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ قد استخدمت بدرجة كبيرة مقاييس الأداء المالي كمتغيرات مستقلة، حيث أن المقاييس غير المالية

<sup>1</sup> تتجاوز الدراسة هذا الانتقاد من خلال تركيزها على مجموعة من المتغيرات الموقفية.

<sup>2</sup> تم مراعاة هذه النقطة من خلال تصميم استبيان الدراسة بالرجوع إلى العديد من سلالم القياس المستخدمة في الأدبيات السابقة.

<sup>3</sup> وهو ما يعتبر أحد نقاط قوة هذه الدراسة من خلال تطرقها إلى أثر عدة متغيرات مستقلة على عدة متغيرات تابعة.

على الرغم من أهميتها؛ نادراً ما تم استخدامها في هذه الدراسات التي راجعها Otley (2016). ويرى Alamri (2019) في هذا الإطار أنه من أجل التغلب على هذه القيود يمكن استكشاف تأثير هذه الجوانب على كل من مقاييس الأداء المالي وغير المالي للأداء التنظيمي<sup>1</sup>. (p.214)

ووفقاً لـ Alyamoor (2019) فإن أحد المشاكل المفاهيمية لأبحاث النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية؛ تتمثل في كونها ترتبط بالتعريف الضيق للمحاسبة الإدارية والظروف التي تعمل فيها (السياق)، حيث تتجاهل الدراسات القائمة على المنهج الموقفي تطور مفهوم "المحاسبة الإدارية وأنظمة الرقابة" إلى الشكل الحديث، حيث تحولت المحاسبة الإدارية إلى نظام لتوفير المزيد من المعلومات غير المالية، وإلى حد كبير لا تزال الأبحاث القائمة على النهج الموقفي تركز على أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية كأسلوب إعداد الميزانية؛ بدلاً من التركيز على الأساليب والتقنيات الناشئة؛ كأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن<sup>2</sup>. (p.62)

كما نص Alyamoor (2019) على أن من بين أهم الانتقادات الموجهة الى الدراسات القائمة على النهج الموقفي؛ أن كل من القطاعين العام وغير الربحي غائبان إلى حد كبير في هذه الدراسات، حيث أن النظرية الموقفية قد تم تطويرها ضمن سياق تنظيمي موجه نحو القطاع الصناعي الخاص، والذي يختلف اختلافاً كبيراً من حيث السياق عن القطاع الخدماتي والقطاع العام، حيث أكد على ضرورة مناقشة مجموعة من العوامل الموقفية الخاصة بالقطاع العام؛ وذلك نظراً لكون العوامل الموقفية التي تمت مناقشتها في الأدبيات السابقة ليست مناسبة تماماً للقطاع العام. وبالتالي هناك الحاجة الى إجراء المزيد من الدراسات في المنظمات الخدمية وغير الهادفة للربح، حيث أصبحت هذه الكيانات ذات أهمية متزايدة في معظم الاقتصاديات. (pp.62-63)

ويرى الباحث أن هناك العديد من الدراسات التي اتجهت نحو هذا المنحى مؤخراً؛ والتي من بينها دراسة Wadongo (2014) التي اعتمدت النهج الموقفي لدراسة العلاقة بين المتغيرات الموقفية؛ ممارسات إدارة الأداء والفعالية التنظيمية في القطاع غير الربحي في كينيا، وكذا دراسة Simm (2010) التي اعتمدت نهج النظرية الموقفية لتفسير العلاقة بين كل من الاستراتيجية؛ أنظمة قياس الأداء وممارسات المحاسبة الإدارية في القطاع العام؛ من خلال التحقيق تجريبي في السلطات العامة المحلية بالمملكة المتحدة.

ومن خلال ما سبق تتضح أهم الانتقادات التي تم توجيهها الى أبحاث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، حيث نص Ismail et al. (2010) في هذا الإطار على أنه على الرغم من الانتقادات الموجهة لبحوث النظرية الموقفية؛ إلا أن المزايا الناشئة عن استخدامها تغطي نقائصها، حيث أصبحت النظرية الموقفية تمثل النظرية السائدة التي حظيت بقبول واستخدام واسع في أبحاث الإدارة والمحاسبة. (p.34)

<sup>1</sup> وهو ما يتفق مع هدف هذه الدراسة بالإضافة الى توافقه مع دراسة كل من (Ahmad, 2012; Ojra, 2014; Sawalqa, 2011)

<sup>2</sup> وهو ما تتجاوزه هذه الدراسة من خلال تركيزها على أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية باعتبارها أحدث أساليب المحاسبة الإدارية.

ووفقا لـ Otley (2016) فإن الأبحاث التي تم إجراؤها وفق النظرية الموقفية؛ تمثل أحد أهم سيناريوهات النجاح لأبحاث المحاسبة والرقابة الإدارية على مدار الأربعين عامًا الماضية، حيث أنتجت صورة واضحة حول كيف يمكن أن تؤدي التكوينات والاستخدامات المختلفة لأنظمة الرقابة؛ إلى تحقيق مجموعة من النتائج المختلفة، إلا أنها توصلت في نفس الوقت الى بعض النتائج غير الحاسمة؛ وحققت القليل من المعرفة التراكمية، وهو ما يمكن أن يعود الى كونها (ضمنيًا) سعت الى إنتاج معرفة من النوع الذي قد لا يكون موجودًا في عالم الرقابة التنظيمي الذي يمتاز بالتعقيد والتغير، وهو ما أشار إليه كل من Zarlowski و Saulpic حيث نصا على أننا نحتاج إلى إدراك أنه في هذا المجال لا تؤدي الأبحاث في كثير من الأحيان إلى تحديد ما ينجح أو لا ينجح في سياق تنظيمي معين، فمن غير المرجح أن نتمكن من إنتاج معرفة من النوع الذي تولده العلوم الفيزيائية؛ وذلك نظرا لكون موضوعنا لا يتمتع بالاستقرار والتوحيد في المادة المادية Uniformity of Physical Matter، كما أنه من جهة أخرى غير قابل للتجارب الخاضعة للرقابة Controlled Experimentation. (p.55).

### المبحث الثاني: العوامل الموقفية وأثرها على تبني نظم المحاسبة الإدارية

تقوم النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية على افتراض عدم وجود نظام محاسبي وإداري شامل ومناسب يمكن تطبيقه في جميع الظروف، وإنما يعتمد التصميم الأفضل لهذا النظام على ظروف التي تنشط بها كل منظمة، حيث أن المتغيرات الموقفية لكل منظمة لها أثر على تصميم وتبني الأنظمة الإدارية والمحاسبية في هذه المنظمة، ويتم تصنيف المتغيرات الموقفية الى كل من متغيرات البيئة الداخلية ومتغيرات البيئة الخارجية، حيث أثبتت العديد من الأدبيات السابقة أن المتغيرات الموقفية لها أثر على تصميم واستخدام الأنظمة المحاسبية والإدارية في منظمات الأعمال، حيث نص Ahmad (2012) على أن الأدبيات السابقة تُظهر أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يمكن أن يتأثر بالعوامل الموقفية الداخلية والخارجية، حيث تشير غالبية الأدبيات السابقة على وجود علاقة إيجابية بين هذه العوامل واستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية (p.136)، كما نص Cinquini & Tenucci (2010) على أن الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ركزت في السنوات الأخيرة على استكشاف العوامل الموقفية التي تؤثر على تبني واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في منظمات الأعمال (p.236). وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى المتغيرات الموقفية من حيث مفهومها؛ أنواعها وكذا أثرها على تصميم وتبني الأساليب والأنظمة المحاسبية الإدارية.

#### المطلب الأول: العوامل الموقفية للمنظمة

تمثل المتغيرات الموقفية أو العوامل الموقفية؛ والتي تعرف أيضا بالعوامل السياقية جوهر النظرية الموقفية، فوفقا لافتراضات هذه النظرية؛ فإن المتغيرات الموقفية لها أثر مباشر على تصميم وتبني الأساليب والأنظمة المحاسبية والإدارية في منظمات الأعمال، حيث تتعدد وتختلف هذه المتغيرات من منظمة الى أخرى، إلا أنها

تُصنف وفق مجموعتين رئيسيتين؛ تتمثل في المتغيرات البيئية والمتغيرات التنظيمية، كما تجدر الإشارة الى أن هناك اختلاف في أهمية التأثير بين هذه المتغيرات، حيث تطرقت الأدبيات السابقة الى مجموعة من المتغيرات التي أثبتت الدراسات التجريبية أن لها الأثر الأكبر على تصميم وتبني نظم الرقابة والمحاسبة الإدارية. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى مفهوم المتغيرات الموقفية؛ وكذا تحديد أهم هذه العوامل وعلاقتها بتبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية.

#### الفرع الأول: مفهوم العوامل الموقفية

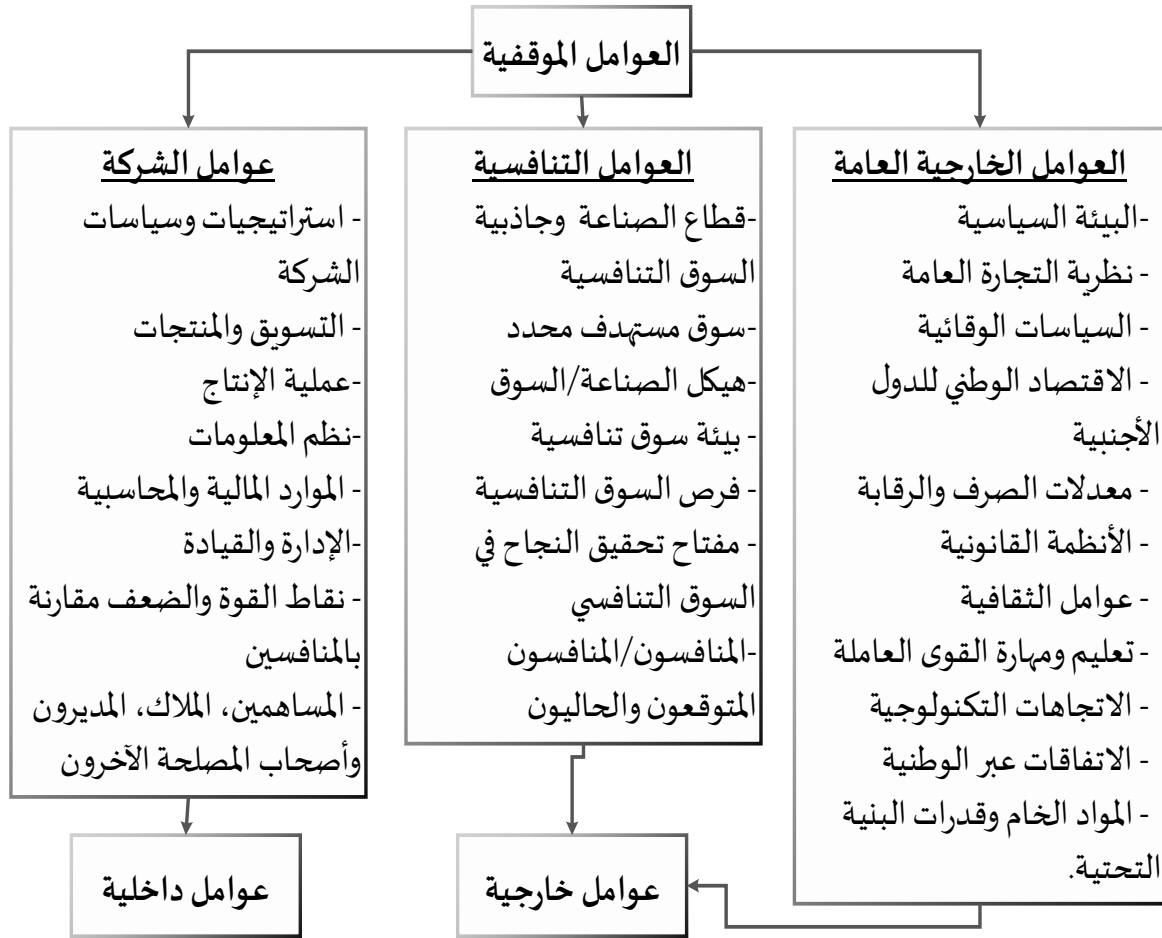
يتضمن مفهوم الموقف العديد من المعاني والدلالات؛ ولعل من بين المفاهيم الشاملة التي تُعبر عن هذا المصطلح، ما نص عليه Chenhall (2003) بأن مصطلح الموقف يشير الى أن شيئاً ما صحيح فقط في ظل ظروف محددة. (p.157)

حيث يمكن الوصول الى تحديد مفهوم العوامل الموقفية انطلاقاً من مفهوم الموقف، فوفقاً لـ Simm (2010) يمكن تعريف العوامل الموقفية أو الحالات الموقفية Contingency Factors or Contingencies على أنها ظروف معينة تواجه المنظمة؛ والتي يمكن تصنيفها على أنها إما مرتبطة بالبيئة الخارجية؛ التكنولوجية؛ الاعتماد المتبادل؛ المتغيرات التنظيمية؛ الاستراتيجية أو العوامل الموقفية الأخرى. (p4)

كما نص Chenhall (2003) على أنه من الملاحظ أن هناك اختلاف في تعريفات المتغيرات الموقفية من حيث وجود تعريفات عامة وأخرى محددة، ففي حالة متغير البيئة على سبيل المثال تشير التعريفات المحددة لهذا المتغير إلى سمات معينة؛ كالمنافسة السعرية الشديدة من المنافسين الحاليين أو المحتملين؛ أو احتمال حدوث تغييرات في الإمداد بالمواد، بينما تتطرق التعريفات العامة الى تأثيرات سمات معينة بطريقة أكثر شمولية، حيث تُمكن التعريفات العامة الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية من مناقشة تأثير المتغيرات الموقفية دون الحاجة إلى تحديد التفاصيل الخاصة بكل منظمة. (p.136)

وتجدر الإشارة الى أن هناك العديد من المتغيرات الموقفية التي أثبتت الأدبيات السابقة أن لها تأثير مباشر على عمل المنظمات؛ حيث قام Sawalqa (2011) بتحديد مجموعة من العوامل الموقفية وتصنيفها وفق المجموعة التي تنتمي إليها، وذلك كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم 3-05: أنواع المتغيرات الموقفية



المصدر: (Sawalqa, 2011, p.102)

حيث وفقا للشكل رقم 3-06 تم تصنيف هذه العوامل الى مجموعتين أساسيتين؛ تضم المجموعة الأولى العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية للمنظمة؛ والتي يمكن أيضا تقسيمها الى عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية العامة؛ وعوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية الخاصة بالمنظمة أو البيئة التنافسية، أما المجموعة الثانية فتضم العوامل الخاصة بالبيئة الداخلية للمنظمة؛ والتي تعرف أيضا بالعوامل التنظيمية، حيث يمكن أن تضم كل مجموعة من المجموعات السابقة العديد من العوامل الموقفية الأخرى التي لم يتم ذكرها.

ووفقا لـ Soheilrad & Sofian (2016) فإنه نظرا لكون بيئة الأعمال أصبحت تمتاز بالتعقيد المتزايد مما يجعل من الصعب على المنظمات الأعمال أن تظل قادرة على المنافسة في هذه البيئة، فإن العوامل الموقفية أصبحت تمثل أداة رئيسية لنجاح الأعمال، حيث تركز أبحاث المحاسبة الإدارية مؤخرا على متغيرات الموقف لمساعدة المديرين على اتخاذ القرارات الفعالة؛ وذلك نظرا لكون هذه المتغيرات لها تأثير كبير على نظم المحاسبة الإدارية وعملية صنع القرار. (p.232)

حيث نص Wadongo (2014) على أن الأدبيات السابقة تطرقت الى المتغيرات الموقفية التي تؤثر على اعتماد أنظمة المحاسبة الإدارية في القطاعات العامة والخاصة وغير الهادفة للربح، حيث تشمل هذه المتغيرات العوامل التنظيمية المختلفة التي تؤثر على اعتماد أساليب المحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال؛ والمتمثل أهمها في كل من الحجم؛ الهيكل التنظيمي؛ الاستراتيجية؛ التكنولوجيا؛ الثقافة والقيادة، بالإضافة الى البيئة الخارجية التي تعتبر متغيراً موقفياً مهماً؛ يتضمن عدم القدرة على التنبؤ البيئي أو عدم اليقين؛ وكذا درجة المنافسة والديناميكية البيئية أو الاضطراب البيئي الذي تواجهه المنظمة. (p.29)

فوفقاً لـ Ahmad (2012) فإن النظرية الموقفية الحديثة للمحاسبة الإدارية لها هدف محدد؛ يتمثل في تفسير كيفية تأثير الظروف الخاصة (العوامل الموقفية) على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، حيث تحاول أبحاث المحاسبة الإدارية القائمة على النهج الموقفي استخدام المتغيرات الموقفية لشرح الاختلاف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال. (p.112)

كما نص Otley (2016) على أن الأفكار حول دور النظرية الموقفية بدأت في التغيير مؤخراً، ففي البداية تم تطوير هذه النظرية انطلاقاً من فكرة عدم وجود حل شامل وممكن لجميع مشاكل الرقابة الإدارية، حيث كان يُنتظر أن تقوم الأبحاث التجريبية بتحديد المتغيرات الموقفية الرئيسية؛ والتي يمكن من خلالها تحديد الوصفات التي تناسب المجموعات المختلفة من الظروف، إلا أن الأبحاث على مدى العقود الأربعة الماضية قد توصلت إلى قائمة موسعة من المتغيرات الموقفية الهامة التي قد تواجهها المنظمات، والتي يقترح العديد منها توصيات متضاربة. (p.46)

ويتضح من خلال ما سبق أن هناك العديد من المتغيرات الموقفية التي أثبتت الأدبيات السابقة أثرها على تصميم وتبني أنظمة المحاسبة والرقابة الإدارية، إلا أنه تجدر الإشارة الى وجود تفاوت في الأهمية من حيث تأثير هذه المتغيرات، حيث هناك بعض المتغيرات التي تمثل أهم المحددات التي تطرقت إليها الأدبيات السابقة؛ والتي تمثل أساس نماذج بحوث المحاسبة الإدارية القائمة على المنهج الموقفي.

#### الفرع الثاني: تحديد أهم العوامل الموقفية وعلاقتها بتبني نظم المحاسبة الإدارية

من الضروري أن يستند تحديد العلاقات والتأثيرات بين المتغيرات في البحوث العلمية الى إطار نظري علمي مبرر؛ إما من خلال النظريات العلمية المُفسرة و/أو الأدبيات السابقة التي تأسس لهذه العلاقات، حيث نص Wadongo (2014) في هذا الصدد على أن هناك إجماعاً حول كون تحديد العلاقات الهيكلية والطبيعة السببية بين المتغيرات يجب أن يستند إلى المبررات النظرية الموضوعية (p.44). وفي نفس الإطار نص Sawalqa (2011) على أن هناك دعم نظري وتجريبي قوي لاستخدام النظرية الموقفية؛ حيث أصبحت تمثل أحد النماذج السائدة للبحث في مجال المحاسبة الإدارية بشكل عام، فالنهج الموقفي يحاول تحديد المتغيرات وإظهار العلاقات المحتملة

بين هذه المتغيرات (p.133)، كما نص أيضا Al-Mawali et al. (2018) على أن النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية تعتبر واحدة من أفضل المنهجيات النظرية المستخدمة في دراسات المحاسبة الإدارية الحالية (p.111). حيث نص Tingbani (2015) على أن هناك العديد من الدراسات النظرية والتجريبية التي تبنت النظرية الموقفية. (p.90)

حيث وفقا ل Chenhall (2003) فإن تحديد المتغيرات السياقية أو الموقفية التي يحتمل أن تكون مؤثرة على تصميم أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية الفعالة؛ يعود إلى الأطر الموقفية الأصلية؛ التي تم تطويرها ضمن نظرية المنظمة، حيث ركز المنظرون أمثال (1961) Burns and Stalker, (1967) Thompson, (1970) Perrow, (1967) Lawrence and Lorsch, (1973) Galbraith على تأثير كل من البيئة والتكنولوجيا على الهيكل التنظيمي، ليعتمد بعدها الباحثون الأوائل في المحاسبة على هذه الأعمال للتحقق من أهمية وأثر كل من البيئة؛ التكنولوجية؛ الهيكل والحجم على تصميم أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية. (p.128)

كما نص الفضل والجليحاوي (2015) على أن الأبحاث النظرية والتجريبية في مجال النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ تُشير إلى وجود بعض الاختلافات في تحديد العوامل الموقفية من دراسة إلى أخرى، حيث هناك اختلاف بين الباحثين في اختيار المتغيرات المؤثرة على تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية. فعلى الرغم من وجود اتفاق حول حتمية تأثر عملية التصميم بهذه العوامل؛ إلا أن هناك اختلاف حول ماهية وعدد العوامل الموقفية التي يتعين أن تؤخذ في الاعتبار عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية. (ص135)

ووفقا ل Ismail et al. (2010) فإن النظرية الموقفية عرفت قبولا واستخدامها واسعا في أدبيات الإدارة والمحاسبة؛ حيث تقوم على افتراض أن ملاءمة الأساليب أو الأنظمة الإدارية تتوقف على خصائص كل منظمة، حيث تفسر العوامل السياقية أسباب اختلاف الأنظمة التي تتناسب مع المنظمات المختلفة بشكل مختلف، حيث تم تحديد أهم هذه العوامل الموقفية في كل من (البيئة الخارجية؛ التكنولوجيا؛ الهيكل؛ الثقافة؛ الحجم والاستراتيجيات) والتي من المحتمل أن يكون لها تأثير على هيكل المنظمة؛ وبالتالي تؤثر على تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية.

كما نص Abdel-Kader & Luther (2008) على أن بحوث النظرية الموقفية تشير إلى أن عوامل كالتكنولوجيا والبيئة تؤثر على تصميم وعمل منظمات الأعمال، حيث يتمحور موضوعها المركزي حول عدم وجود هيكل واحد فريد ومناسب لجميع المنظمات تحت جميع الظروف؛ بل يُعتبر كل هيكل تنظيمي استجابة لمجموعة من العوامل الموقفية، حيث يُعد النظام المحاسبي للمنظمة عنصراً مهماً في هيكلها التنظيمي؛ وتُعتمد الميزات الخاصة للنظام المناسب على الظروف التي تواجهها المنظمة، حيث تشير الأدبيات إلى أن أهم الخصائص (العوامل الموقفية) التي



تؤثر على الهيكل التنظيمي تتمثل في كل من الحجم؛ عدم اليقين البيئي؛ تكنولوجيا الإنتاج؛ استراتيجية المنظمة والبيئة السوقية. (p.03)

كما يرى Waweru & Uliana (2008) بأن العوامل الموقفية الأكثر تأثيراً في تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية؛ تتمثل في كل من البيئة الخارجية التي تضم شدة المنافسة وعدم التأكد البيئي؛ التكنولوجيا؛ الهيكل التنظيمي والاستراتيجيات التنافسية للمنظمة، حيث تمثل هذه المتغيرات أهم المتغيرات الموقفية المؤثرة في تصميم أنظمة المحاسبة الإدارية. (p.73)

ومن بين أهم الآراء في هذا المجال ما نص عليه Chenhall (2003) بعد مراجعته للدراسات القائمة على المنهج الموقفى، حيث حدد ستة فئات من العوامل الموقفية التي من المحتمل أن تؤثر وتشرح فعالية استخدام أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية، حيث تتمثل هذه العوامل في كل من البيئة؛ التكنولوجيا؛ الحجم؛ الهيكل؛ الاستراتيجية والثقافة. (p.160)

كما نص Sawalqa (2011) أيضاً على أن مناقشة الأدبيات السابقة تشير إلى أن العوامل الموقفية الأساسية؛ التي من المحتمل أن يكون لها تأثير على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية؛ تتمثل في كل من عدم اليقين البيئي؛ تكنولوجيا التصنيع المتقدمة؛ الحجم؛ شدة المنافسة السوقية؛ استراتيجية الأعمال والثقافة. (p.103)

وفي نفس السياق نص Ahmad (2012) على أن الأدبيات السابقة أظهرت أن العوامل الداخلية كالتكنولوجيا وتعقيد العمليات؛ بالإضافة إلى العوامل الخارجية كحالة عدم اليقين البيئي، تعتبر متغيرات مهمة لفهم هيكل ونشاط منظمات الأعمال، حيث أثبتت الدراسات السابقة أهمية إطار النظرية الموقفية في دراسة محددات وخصائص أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية. (p.103)

ووفقاً لـ Otley (2016) فإن هناك العديد من المتغيرات الموقفية التي تم فحصها من قبل الأدبيات السابقة؛ حيث يتم تصنيف هذه المتغيرات إلى المتغيرات الخارجية والمتغيرات الداخلية، ومن بين المتغيرات الخارجية الأكثر شيوعاً؛ والتي تم التطرق إليها في الأدبيات السابقة كل من التكنولوجيا؛ المنافسة السوقية؛ عدم اليقين البيئي والثقافة الوطنية. بينما تتمثل المتغيرات الداخلية الرئيسية في كل من حجم الشركة؛ الهيكل؛ الاستراتيجية؛ أنظمة التعويض؛ أنظمة المعلومات ومشاركة الموظفين في أنظمة الرقابة... الخ. (p.48)

حيث أشار Otley (2016) إلى أنه في المراحل المبكرة لأبحاث النهج الموقفى؛ فحصت العديد من الدراسات العلاقة بين متغير مستقل واحد ومتغير تابع واحد، إلا أن Fisher جادل بأنه من الضروري فهم التفاعلات التي تتم بين العوامل الموقفية وعوامل الرقابة المتعددة؛ لتحديد فعالية تصميم نظام الرقابة؛ أي بمعنى آخر قد يؤدي فهم العلاقة المتبادلة بين المتغيرات الموقفية المستقلة المتعددة إلى إطار أفضل لتحليل محددات المتغيرات التابعة، كما قام بتصنيف أبحاث النظرية الموقفية في مجال الرقابة الإدارية وفقاً لمستويات تعقيد التحليل،

حيث تُصنف أبحاث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وفق هذا الأساس إلى ثلاثة مستويات من التحليل، ففي المستوى الأول من التحليل يتم دراسة علاقة متغير موقفى مستقل واحد بمتغير تابع واحد، أما في المستوى الثاني من التحليل يتم فحص التأثير المشترك للمتغيرات الموقفية المتعددة على متغير تابع واحد؛ حيث يمكن أن تكون بعض هذه المتغيرات متغيرات وساطة تفاعلية Moderating أو وسيطة Mediating بدلاً من كونها متغيرات مستقلة، بينما يفحص المستوى الثالث من التحليل تأثير الملاءمة بين المتغيرات المستقلة المتعددة على العديد من المتغيرات التابعة؛ وعلى الرغم من كون بحوث هذا الاتجاه كانت نادرة نسبياً؛ إلا أنه مؤخراً أصبح هناك اتجاه متزايد نحو هذا تيار البحثي؛ وذلك لدراسة المزيد من المتغيرات التي يجب فحصها مع إيلاء اهتمام متزايد للعلاقات المتبادلة بين هذه المتغيرات. (p.48)

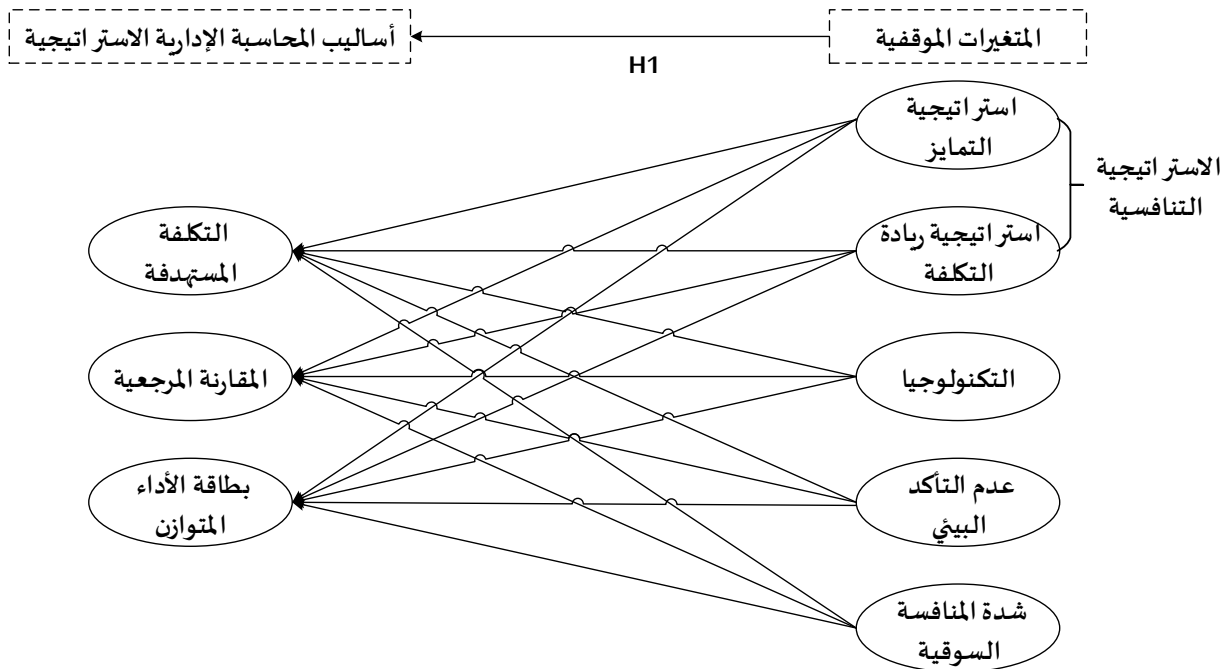
ومن خلال مراجعة الأدبيات التي قام بها Rashid et al (2021) توصلوا الى أن أهم المتغيرات الموقفية التي أثبتت الأدبيات السابقة تأثيرها على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بلدان الاقتصاديات المتقدمة تتمثل في كل من نمط الإستراتيجية؛ حجم الشركة؛ التوجه السوقى وشدة المنافسة. بينما في المقابل توصلوا الى أن المتغيرات الموقفية المؤثرة على تبني هذه الأساليب في بلدان الاقتصاديات النامية لا تزال غير مكتشفة بشكل واضح، حيث ظلت العوامل التي تؤثر على تبني منظمات الأعمال لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الاقتصاديات النامية غير مستكشفة؛ مع وجود بعض الاستثناءات، والأهم من ذلك أن العوامل الموقفية التي تم تناولها في الدراسات التي أجريت في سياق الاقتصاديات المتقدمة لم تتم دراستها في أدبيات البلدان النامية، وهو ما يمكن أن يعود إلى معدل التبني المنخفض لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في هذه البلدان؛ والتي أدت بالباحثين الى عدم تكريس الجهود من أجل استكشاف تأثير تلك العوامل. حيث نص Sawalqa (2011) في هذا الإطار على أنه تم إجراء القليل من البحوث التجريبية للتحقيق في تأثير العوامل الموقفية على ممارسات المحاسبة الإدارية في البلدان النامية. (p.13)

ومن خلال ما سبق يتضح أن الأدبيات السابقة تطرقت الى العديد من المتغيرات الموقفية المؤثرة على تبني أساليب ونظم المحاسبة الإدارية؛ إلا أن هناك إجماع من قبل الباحثين حول وجود مجموعة من المتغيرات التي أثبتت الدراسات التجريبية أن لها الأثر الأكبر على تصميم وتبني هذه النظم، حيث تتمثل هذه المتغيرات في كل من المتغيرات البيئية التي تضم حالة عدم التأكد البيئي وشدة المنافسة السوقية، وكذا المتغيرات التنظيمية التي تضم كل من الاستراتيجية؛ التكنولوجيا وحجم الشركة (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ahmad, 2012; Chenhall, 2003; Ojra, 2014; Otley, 1980, 2016; Sawalqa, 2011).

كما تشير الأدبيات السابقة الى أن دراسة تأثير المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في البلدان النامية غير مكتشفة بشكل كافٍ، مما يتطلب إجراء المزيد من الدراسات التجريبية

للتحقق من هذه المسألة (Moalla & Mezouel, 2020; Rashid et al., 2021; Sawalqa, 2011)، حيث بناء على ما سبق تهدف هذه الدراسة الى التحقق من أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تنطرق الى أثر كل من حالة عدم التأكد البيئي؛ شدة المنافسة السوقية؛ التكنولوجيا؛ والاستراتيجية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية متمثلة في كل من أسلوب التكلفة المستهدفة؛ المقارنة المرجعية وبطاقة الأداء المتوازن، حيث يتم التركيز في القسم الأول من هذه الدراسة على استكشاف أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الكبيرة والمتوسطة في الجزائر؛ وذلك باعتبارها أحد البلدان النامية. بينما يتم التطرق في القسم الثاني من الدراسة الى تأثير تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي وغير المالي لهذه المؤسسات. حيث يوضح الشكل رقم 3-06 القسم الأول للنموذج الهيكلي لهذه الدراسة؛ والذي يوضح العلاقات بين متغيرات الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة.

الشكل رقم 3-06: القسم الأول للنموذج الهيكلي للدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

### المطلب الثاني: العوامل الموقفية للبيئة الخارجية

تمثل البيئة الخارجية عنصراً رئيسياً في أبحاث المحاسبة الإدارية القائمة على المنهج الموقفية؛ حيث نص المسعودي والحسيني (2019) على أن عوامل البيئة الخارجية تتمثل في جميع العناصر التي تقع خارج حدود المنظمة؛ ولها تأثير على كل أو جزء منها، حيث تُعتبر البيئة الخارجية متغيراً مؤثراً وأساس بحوث النظرية الموقفية؛ كما تُمثل الجانب الأكثر بحثاً في هذا المجال (ص91). ووفقاً لـ Ismail et al. (2010) فإن أول عامل

سياقي تم فحصه في البحوث القائمة على المنهج الموقفي؛ يتمثل في تأثير البيئة الخارجية، حيث تُعتبر البيئة الخارجية عاملاً سياقياً مُهماً؛ وتشكل قاعدة في دراسات المنهج الموقفي، وتُعتبر كل من شدة المنافسة السوقية وحالة عدم اليقين البيئي أهم متغيرين للبيئة الخارجية والأكثر شيوعاً في بحوث النظرية الموقفية (p.23). حيث تطرقت العديد من الدراسات السابقة الى أثر كل من حالة عدم اليقين البيئي وشدة المنافسة السوقية على تصميم وتبني أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ayadi & Affes, 2014; Cescon et al., 2019; Erserim, 2012; Etim, 2019; Ojra, 2014; Petera & Šoljaková, 2019; Prihastiwı & Sholihin, 2018; Shahzadi et al., 2018a; Soheilırad & Sofian, 2016; Sumkaew & Intanon, 2020)

### الفرع الأول: عدم التأكد البيئي (EU) Environmental Uncertainty

يُعتبر متغير حالة عدم التأكد البيئي أحد أكثر المتغيرات استخداماً في بحوث النظرية الموقفية؛ حيث نص Chenhall (2003) على أن البيئة الخارجية تُمثل متغيراً موقفياً قوياً وهو أساس الأبحاث القائمة على المنهج الموقفي، ويتمثل الجانب الأكثر بحثاً من البيئة الخارجية في عدم اليقين البيئي، حيث ركزت الأبحاث الموقفية الأولى في مجال تصميم المنظمة؛ على آثار عدم اليقين البيئي على الهيكل التنظيمي. (p.137)

كما نص Otley (2016) على أن من بين جميع المتغيرات المستخدمة في الدراسات الأصلية للنظرية الموقفية، يتمثل المتغير الذي اكتسبت أكبر قدر من الاهتمام في مجال المحاسبة الإدارية؛ في متغير حالة عدم اليقين البيئي، وذلك لعدة أسباب؛ من بينها أنه حقق أحد أقوى النتائج في الدراسات المبكرة في هذا المجال، بالإضافة الى كون حالة عدم التأكد البيئي لاتزال متزايدة مع مرور الزمن، حيث في حالة مواجهة المنظمة لمستويات عالية من عدم اليقين؛ فإنها تتطلب أنظمة مرنة وقابلة للتكيف؛ وذلك من أجل إدارة الأنشطة عند حدوث أي أحداث غير متوقعة. (p.50)

### أولاً: مفهوم حالة عدم اليقين البيئي

يُمثل متغير حالة عدم التأكد البيئي أو عدم اليقين البيئي أهم متغيرات البيئة الخارجية للمنظمة، حيث وفقاً لـ Ho (1996) يتم تعريف البيئة على أنها مجموعة العوامل التي تقع خارج حدود المنظمة، والتي لها صلة مباشرة بالمنظمة في تحقيق أهدافها، حيث تحظى البيئة باهتمام الإدارة نظراً لكونها تضم العناصر الحاسمة التي يمكن أن تؤثر على فعالية المنظمة، والتي تشمل عادة كل من العملاء؛ الموردین؛ المنافسين؛ الهيئات التنظيمية الحكومية؛ النقابات العمالية... الخ. وتنشأ حالة عدم اليقين من خلال الطبيعة الديناميكية للبيئة؛ وكذا بتغير عوامل بيئة المنظمة مع مرور الوقت. ونظراً لكون حالة عدم اليقين تمثل تهديداً لفعالية المنظمة؛ فإن الإدارة تعمل على محاولة تقليلها قدر الإمكان، حيث يتم تعريف عدم اليقين أحياناً من قبل مُتخذي القرار على أنها تلك

المواقف التي يظل فيها احتمال نتيجة الأحداث غير معروف، حيث يتعلق المقياس الإدراكي لعدم اليقين البيئي بقدرة الفرد على تعيين الاحتمالية لنتائج الأحداث. (p.79)

حيث نص Jung et al. (2020) على أن حالة عدم اليقين البيئي ترتبط بشكل كبير بعدم القدرة على التنبؤ، حيث نص العديد من الباحثين على أن عدم اليقين البيئي يمثل "جوهر الديناميكية"، والقدرة على التعامل معه يمثل تحدياً رئيسياً للمنظمات الأعمال، حيث يحد عدم اليقين البيئي من قدرة المنظمة على التنبؤ بتأثير الظروف البيئية المستقبلية على أداءها، وكذا قدرتها على التنبؤ بعواقب وفائدة الاستجابات المحتملة لمثل هذه الظروف (p.03).

كما نص Chenhall (2003) على أنه من الضروري التمييز بين حالة عدم اليقين وحالة المخاطرة؛ حيث ترتبط المخاطرة بالحالات التي يمكن فيها ربط الاحتمالات بأحداث مُعينة ممكنة الوقوع، في حين أن حالة عدم اليقين ترتبط بالمواقف التي لا يمكن فيها تعيين احتمالات للأحداث الممكنة؛ وحتى عناصر البيئة قد لا يمكن التنبؤ بها. (p.137)

ووفقاً لـ Etim (2019) فإن حالة عدم اليقين البيئي المُدرك Perceived Environmental Uncertainty تحدث عندما يُدرك صانع القرار في المنظمة عدم القدرة على التنبؤ في بيئته، حيث يحدث ذلك عندما يكون هناك اختلاف بين المعلومات المتاحة والمعلومات المطلوبة، ويُدرك صانع القرار ضمناً حالة عدم اليقين في البيئة عندما لا يشعرون بالثقة في أنهم يفهمون الأحداث أو الاتجاهات الرئيسية التي تحدث في البيئة الخارجية، أو عندما يشعرون بأنهم غير قادرين على تحديد الاحتمالات بدقة لاحتمالية حدوث أحداث وتغييرات معينة. (p.258)

كما نص Soheilrad & Sofian (2016) على أنه في ظل الاقتصاد العالمي الجديد؛ أصبح عدم اليقين البيئي قضية مركزية لكل منظمة؛ وذلك نظراً لكون جميع المنظمات أصبحت تعمل في بيئة تمتاز بالمنافسة الشديدة والتغير السريع. ويُعتبر عدم اليقين جانبا مهما من البيئة؛ نظراً لما له من تأثير كبير على الأداء التنظيمي، حيث يتعين على المديرين الذين يعملون في بيئات غير مؤكدة أن يكونوا متيقظين لأي تغييرات في بيئتهم؛ وذلك لأن هذا التغير سيكون له تأثير قوي على نشاط المنظمة، حيث يحتاج المدير في ظل هذه الظروف الى نظام قياس الأداء الذي يوفر مقاييس مفصلة لكل جانب من جوانب نشاط المنظمة، لذلك من المتوقع أن المدير في حالة مراعاته للعوامل الموقفية؛ سيتمكن من إنشاء نظام محاسبي استراتيجي جيد؛ وبالتالي محاولة الوصول الى تحسين أداء المنظمة. (pp.235-236)

ووفقاً لـ Etim (2019) فإن عدم اليقين البيئي يُوصف بأنه عدم القدرة على التنبؤ بشكل صحيح ببعض المواقف في البيئة الداخلية والخارجية، حيث يتجسد ذلك من خلال عدم اليقين في المهام؛ تنوع القرارات؛

الصعوبات في التنبؤ بالأحداث؛ تعقيد أنشطة التخطيط والرقابة. حيث يُنظر إلى عدم اليقين البيئي على أنه عامل مهم؛ يمكن أن يؤثر على المدى الذي يحتاج فيه المدبرون إلى معلومات نظام المحاسبة الإدارية، حيث كلما ارتفع مستوى عدم اليقين البيئي؛ زاد مقدار المعلومات التي يجب على المدير معالجتها؛ حتى يتمكن من تحقيق مستوى معين من الأداء. (p.256)

كما نص الفضل و الجليحاوي (2015) على أن عدم اليقين البيئي يمثل أحد العوامل الموقفية التي تم التطرق الى أثرها على تصميم وتبني أنظمة المحاسبة الإدارية في وقت مبكر، حيث يُعتبر عاملا مهما لتفسير سبب تبني المنظمات للأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية، كما تمثل العلاقة بين عدم التأكد البيئي وأنظمة المحاسبة الإدارية أهم مواضيع النظرية الموقفية (ص143). حيث وفقا لـ Soheilirad & Sofian (2016) فإن هناك عدد كبير من الدراسات المنشورة التي تطرقت الى العلاقة بين حالة عدم التأكد البيئي وأساليب المحاسبة الإدارية، حيث تشير هذه الدراسات الى أنه في ظل بيئة تمتاز بدرجة عالية من عدم اليقين البيئي؛ فإن منظمات الأعمال تحتاج الى أنظمة معلومات محاسبية أكثر تطوراً؛ وذلك لتوفير المزيد من المعلومات غير المالية والخارجية، حيث أدت التطورات الأخيرة في بيئة الأعمال؛ إلى زيادة الحاجة للمعلومات المتعلقة بالبيئة الخارجية، بالإضافة إلى توجه المنظمات نحو المعلومات ذات الطبيعة المستقبلية وغير المالية؛ من أجل التعامل مع تعقيدات بيئتها الخارجية، حيث يزيد المستوى العالي لحالة عدم التأكد البيئي من حاجة المنظمات إلى المعلومات. (p.232)

حيث يحتاج المديرين الذي يدركون أن بيئتهم تمتاز بدرجة عالية من حالة عدم التأكد البيئي؛ الى معلومات أكثر استراتيجية لإدارة حالة عدم التأكد هذه، حيث تساعد معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هؤلاء المدبرين في اتخاذ القرارات والتعامل مع تعقيدات البيئة الخارجية، نظرا لكون حالة عدم التأكد البيئي تؤدي الى صعوبات في التخطيط للمستقبل (المسعودي والحسيني، 2019، ص92). كما نص أيضا Abdel-Kader & Luther (2008) على أن المنظمات التي تعمل في ظل مستوى عالي من حالة عدم التأكد البيئي؛ ستتميل الى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ التي تعمل على توفير المعلومات الغير المالية والمرتبطة بالبيئة الخارجية للمنظمة. (p.7)

ووفقا لـ Shahzadi et al. (2018b) فإن عدم اليقين البيئي هو أحد العوامل الموقفية الأولى التي تم فحص أثرها على تطوير وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية؛ حيث تؤثر درجة عدم اليقين البيئي على مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية (p.215). وفي نفس السياق نص Sumkaew & Intanon (2020) على أن استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يساهم في تحسين الفعالية التنظيمية؛ من خلال تسهيل عملية التكيف مع حالة عدم اليقين في بيئة الأعمال، حيث يتم استخدام المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية

الإستراتيجية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية؛ ولفهم حالة عدم اليقين البيئي في الماضي؛ الحاضر والتنبؤ بالحالات المستقبلية. (p.42)

ثانيا: فرضية تأثير حالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية

عرفت العلاقة بين حالة عدم اليقين البيئي وتصميم وتبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية؛ اهتماما كبيرا في أدبيات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ayadi & Affes, 2014; Cescon et al., 2019; Erserim, 2012; Etim, 2019; Ojra, 2014; Petera & Šoljaková, 2019; Prihastiwı & Sholihin, 2018; Shahzadi et al., 2018a; Soheilirad & Sofian, 2016; Sumkaew & Intanon, 2020) وفي نفس السياق نص Chenhall (2003) على أن البيئة ستستمر في كونها عنصراً مركزياً في مجال البحث القائم على المنهج الموقفی؛ حيث يعود ذلك أساسا الى تغير الخصائص المحددة للبيئة؛ والتي يجب تضمينها في الدراسات المستقبلية، حيث تشهد البيئة الخارجية التي تواجهها معظم المنظمات ضغطاً اجتماعياً متزايداً على العديد من القضايا؛ كقضية الأنظمة البيئية Environmental Ecology؛ وكذا الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للموظفين والمجتمع. (p.139)

ومن بين أهم الأدبيات الحديثة التي تطرقت الى أثر العوامل البيئة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ دراسة Cescon et al. (2019) الذين توصلوا الى أن عوامل البيئة الخارجية كحالة عدم التأكد البيئي لها أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (خصوصا بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة) وذلك في الشركات الصناعية الإيطالية الكبرى. وهو ما يتفق بدوره مع نتائج دراسة Abdel-Kader & Luther (2008) التي توصلت أيضا الى أن حالة عدم اليقين البيئي لها أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في قطاع صناعة الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة.

كما توصل Sumkaew & Intanon (2020) أيضا الى وجود علاقة موجبة بين حالة عدم التأكد البيئي واستخدام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من فئة التكلفة، ولكن بالمقابل توصلوا الى عدم وجود علاقة بين حالة عدم التأكد البيئي واستخدام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من فئة اتخاذ القرارات ومحاسبة المنافسين والعملاء وذلك في الشركات الصناعية في تايلند. كما توصلت دراسة Shahzadi et al. (2018b) أيضا الى وجود أثر إيجابي لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الباكستانية.

وفي نفس السياق تطرق الفضل (1997) الى أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية العراقية، حيث توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في هذه الشركات. كما توصلت أيضا دراسة Sawalqa (2011) الى وجود

أثر إيجابي لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب التنوع في تقييم الأداء (بطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية الأردنية.

كما توصل Etim (2019) أيضا في هذا الإطار الى وجود أثر إيجابي لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أنظمة المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في نيجيريا. وهي النتيجة التي توصلت إليها أيضا دراسة Ayadi & Affes (2014) حول كون حالة عدم التأكد البيئي لها أثر إيجابي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛ والمتمثلة في كل من التكلفة على أساس الأنشطة؛ بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية في الشركات الصناعية التونسية.

تشير نتائج الأدبيات السابقة الى دعم قوي لفرضية وجود تأثير موجب لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية، إلا أنه في المقابل هناك بعض الدراسات التي توصلت الى عدم وجود علاقة بين المتغيرين، حيث تشير نتائج دراسة Petera & Šoljaková (2019) الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات في جمهورية التشيك. وهي النتيجة التي توصلت إليها أيضا دراسة Pavlatos & Kostakis (2018) والتي تنص على عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية العاملة في اليونان. وهو ما يتفق بدوره مع النتائج التي توصل إليها Erserim (2012) والتي تشير الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية في تركيا.

وإضافة الى النتائج السابقة توصلت دراسة Prihastiwı & Sholihin (2018) أيضا الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إندونيسيا، بينما في المقابل تشير نتائج دراسة Ojra (2014) الى أن حالة عدم التأكد البيئي من حيث اضطراب السوق لها أثر سلبي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الفلسطينية الكبيرة.

ومن خلال افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية التي تنص على وجود أثر للمتغيرات الموقفية على تصميم وتبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية؛ وكذا من خلال مراجعة نتائج الأدبيات السابقة؛ تم صياغة الفرضية التالية:

**H1a: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الجزائرية.**



### الفرع الثاني: شدة المنافسة السوقية (IMC) Intensity of Market Competition

من بين أهم التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال مطلع ثمانينيات القرن الماضي؛ ازدياد شدة المنافسة في الأسواق، حيث أصبحت المنظمات تعمل في ظل بيئة شديدة التنافسية؛ تتطلب ضرورة العمل على التكيف مع هذه البيئة من أجل ضمان البقاء والاستمرارية، حيث أصبحت المنافسة تمثل أحد أهم خصائص بيئة الأعمال في الوقت الحاضر؛ كما تُعتبر أيضا أحد أهم المتغيرات البيئية التي لها تأثير قوي على منظمات الأعمال.

#### أولاً: مفهوم شدة المنافسة السوقية

يُعتبر مفهوم المنافسة مفهوماً شائع الاستعمال في منظمات الأعمال؛ حيث يُشير في معناه العام الى الصراع أو السباق الحاصل بين المنظمات في قطاع صناعة أو سوق معين، وذلك من أجل ضمان البقاء والاستمرارية؛ بالإضافة الى العمل على تحقيق النمو في أعمال المنظمة؛ وضمان الحفاظ على مكانتها في السوق مقارنة بالمنظمات الأخرى.

فوفقاً لـ Sawalqa (2011) يتم تعريف شدة المنافسة السوقية على أنها زيادة المنافسة بين المنظمات في قطاع سوقي معين، حيث يوجد العديد من الأبعاد للمنافسة السوقية؛ والتي من أهمها كل من السعر؛ تطوير المنتجات الجديدة؛ قنوات التوزيع؛ الحصة السوقية وعدد المنافسين؛ كما تمثل المنافسة السوقية أحد أهم العوامل الخارجية التي تشكل بيئة المنظمة، حيث في ظل البحوث القائمة على نهج النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ تُعتبر المنافسة السوقية أحد أهم العوامل التي من المحتمل أن يكون لها أثر مباشر على تبني واستخدام أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية. (p.115)

حيث نص Abdel-Maksoud et al. (2012) على أن شدة المنافسة السوقية دفعت بالعديد من المنظمات الى استخدام الممارسات الإدارية المبتكرة؛ كأسلوب الإنتاج في الوقت المناسب (JIT)؛ إدارة الجودة الشاملة وتقنيات التصنيع المتقدمة، كما نتج عن ازدياد شدة المنافسة العديد من التحديات التي تواجه الإدارة من أجل التكيف مع ممارسات المحاسبة الإدارية المعاصرة؛ كأسلوب التكلفة على أساس النشاط؛ بطاقة الأداء المتوازن ... الخ، حيث أصبحت العديد من أساليب المحاسبة الإدارية ذات تركيز استراتيجي؛ ومتكاملة من حيث الجمع بين مؤشرات الأداء المالي وغير المالي. (p.85)

كما نص Hoque (2011) على أنه في ظل البيئة التنافسية؛ يجب أن يكون لدى المديرين معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب من أجل توجيه أنشطة التحسين؛ والتي تساهم في جعل العمليات أكثر كفاءة وأكثر تركيزاً على العملاء، حيث تجدر الإشارة الى أنه في ظل ازدياد شدة المنافسة السوقية؛ يمكن أن لا تتناسب معظم أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية مع هذه الحالة، وبالتالي يجب أن تعمل منظمات الأعمال على اعتماد المزيد من ممارسات الرقابة والمحاسبة الإدارية أو تغييرها، ولهذا من المتوقع أن تؤدي المنافسة المتزايدة إلى دفع المنظمات

إلى إجراء المزيد من التغييرات على أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية؛ بحيث يمكن توليد المعلومات الضرورية لمعالجة التحديات الناتجة عن العوامل المتعلقة بالمنافسة. (pp.267-268)

كما نص Ahmad (2012) على وجود اتفاق حول كون متغير شدة المنافسة السوقية يُمكن أن يلعب دوراً أساسياً في دفع الإدارة نحو تعزيز أنظمة المحاسبة الإدارية؛ واعتماد أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة، فمع زيادة المنافسة تكون هناك حاجة أكبر لمعلومات محاسبة إدارية أكثر موثوقية من قبل المنظمات؛ وذلك من أجل التنافس بفعالية؛ وتجنب القيام بالعمليات الإدارية بناءً على معلومات غير دقيقة أو خاطئة. (p.120)

ثانياً: فرضية تأثير شدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية

تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى شدة المنافسة السوقية كأحد أهم المتغيرات الموقفية؛ وكذا علاقتها بتوجه منظمات الأعمال نحو تبني الأنظمة والأساليب الإدارية المتطورة (Abdel-Maksoud et al., 2012; Ahmad, 2012; Alamri, 2019; Baines & Langfield-Smith, 2003; Cescon et al., 2019; Erserim, 2012; Nair & Soon Nian, 2017; Prihastiwi & Sholihin, 2018; Shahzadi et al., 2018a; Waweru & Uliana, 2008)، حيث توصلت هذه الأدبيات الى نتائج مختلفة بخصوص العلاقة بين هاذين المتغيرين.

ففي دراسة لـ Waweru (2008) توصل الى وجود علاقة موجبة غير مباشرة بين شدة المنافسة والتغير الحاصل في أنظمة المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الكندية، حيث تؤثر شدة المنافسة على التغير في أنظمة المحاسبة الإدارية بطريقة غير مباشرة من خلال التغير في الهيكل التنظيمي.

كما توصل Cescon et al. (2019) الى أن عوامل البيئة الخارجية كشدة المنافسة لها أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (خصوصاً بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة) في الشركات الصناعية الإيطالية الكبرى. وهي النتيجة التي توصلت إليها دراسة Leite et al. (2016) حول كون شدة المنافسة لها أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات الألبسة والأنسجة البرتغالية.

وفي نفس السياق توصلت دراسة Ahmad (2012) الى أن شدة المنافسة السوقية لها أثر إيجابي على استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة الماليزية. كما توصل أيضاً Alamri (2019) الى وجود أثر إيجابي لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات المدرجة في السوق المالي السعودي؛ حيث نص على أن ازدياد شدة المنافسة السوقية تشجع الشركات أكثر على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

كما تطرقت أيضاً دراسة Abdel-Maksoud et al (2012) الى أثر شدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الصناعية المصرية؛ حيث توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي لشدة المنافسة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في هذه الشركات. وهو ما يتوافق بدوره مع النتائج التي

توصلت إليها دراسة Sawalqa (2011) والتي تشير الى وجود أثر إيجابي لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب التنوع في تقييم الأداء (بطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية الأردنية.

وعلى الرغم من نتائج هذه الدراسات التي تشير الى وجود علاقة موجبة بين شدة المنافسة السوقية وتبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية، إلا أن هناك دراسات أخرى توصلت الى عدم وجود علاقة بين هاذين المتغيرين، حيث توصل Baines & Langfield-Smith (2003) الى أن ازدياد شدة المنافسة في البيئة ليس له تأثير مباشر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الصناعية الأسترالية. وفي نفس السياق توصلت دراسة Pham et al. (2020) الى عدم وجود أثر لشدة المنافسة السوقية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في فيتنام.

كما توصلت أيضا دراسة Prihastiwati & Sholihin (2018) الى عدم وجود أثر لشدة المنافسة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إندونيسيا. وتوصلت أيضا دراسة Nair & Soon (2017) الى عدم وجود أثر لشدة المنافسة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ماليزيا. وهو ما يدعم النتائج التي توصلت إليها دراسة Tuan Mat & Smith (2014) حول عدم وجود أثر لشدة المنافسة السوقية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية المتوسطة والكبيرة في ماليزيا. وفي نفس السياق توصل Erserim (2012) الى عدم وجود أثر لشدة المنافسة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية في تركيا. وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة Ojra (2014) حول كون شدة المنافسة ليس لها أثر مباشر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة. وفي هذا الإطار أيضا توصلت دراسة Moalla & Mezouel (2020) الى عدم وجود أثر للبيئة التنافسية على تطوير أنظمة التكاليف في الشركات التونسية.

يتضح من خلال ما سبق وجود تضارب في النتائج بين الأدبيات السابقة حول العلاقة بين هاذين المتغيرين؛ ففي نفس السياق توصلت دراسة Hoque (2011) الى أن المنافسة المتزايدة تؤدي إلى التغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية في شركات التصنيع الأسترالية، حيث تعتبر هذه النتائج دعمًا للارتباط الإيجابي بين المنافسة والتغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث تم تفسير هذه النتيجة على أن المنظمات عندما تواجه بيئة أعمال شديدة التنافسية؛ تصبح أقل استقرارًا وتواجه حالة من عدم اليقين في السوق؛ لذلك تتجه هذه المنظمات نحو اجراء المزيد من التغييرات في أنظمة المحاسبة الإدارية؛ وذلك استجابة للتحديات الناتجة عن ارتفاع درجة عدم اليقين والمنافسة؛ من خلال التغيير من الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية الى الأساليب الحديثة لمواجهة الخصائص الجديدة لبيئة الأعمال. ومن خلال ما سبق تم صياغة الفرضية التالية:

**H1b:** يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الجزائرية.

### المطلب الثالث: العوامل الموقفية للبيئة الداخلية

تُعبّر العوامل الموقفية للبيئة الداخلية والتي تعرف أيضا بالعوامل التنظيمية؛ عن المتغيرات والعوامل الخاصة بالمنظمة؛ والتي تكون مرتبطة أساسا ببيئتها الداخلية، حيث من المتفق عليه أن هذه العوامل تكون تحت سيطرة المنظمة وخاضعة لتحكمها، وتشير نتائج الأدبيات السابقة في هذا السياق؛ الى أن من بين أهم العوامل الموقفية للبيئة الداخلية التي لها تأثير على تصميم وتبني الأنظمة الرقابية والإدارية في منظمات الأعمال؛ كل من متغير الاستراتيجية ومدى اعتماد المنظمة لممارسات التكنولوجيا المتقدمة (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ahmad, 2012; Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall, 2003; Ojra, 2014; Otley, 1980, 2016; Sawalqa, 2011).

#### الفرع أول: الاستراتيجية

وفقا لـ Chenhall (2003) فإن الإستراتيجية تختلف عن المتغيرات الموقفية الأخرى؛ بمعنى أنها ليست مجرد عنصر من عناصر السياق؛ بل تُمثل الوسيلة التي يمكن للمديرين من خلالها التأثير على طبيعة البيئة الخارجية؛ تكنولوجيا المنظمة؛ هيكلها؛ الثقافة الرقابية وأساليبها المحاسبية والإدارية. (p.150)

#### أولا: مفهوم الاستراتيجية

تُعتبر الاستراتيجية أحد أهم المتغيرات الموقفية التي تطرقت إليها الأدبيات السابقة & (Abdel-Al McLellan, 2013; Abdel-Kader & Luther, 2008; Al-Mawali et al., 2018; Baines & Langfield-Smith, 2003; Cadez & Guilding, 2008, 2012; Cescon et al., 2019; Cinquini & Tenucci, 2010; Turner et al., 2017)، حيث وفقا لـ Moalla & Mezouel (2020) فإن الإستراتيجية تُعتبر أكثر العوامل الموقفية ذات الصلة في أبحاث المحاسبة الإدارية المعاصرة. (p.86)

حيث نص Baines & Langfield-Smith (2003) على أن الإستراتيجية التي تتبناها المنظمة تعكس المنطق الكامن وراء تفاعلها مع بيئتها؛ فمن المتفق عليه أن استراتيجية المنظمة هي استجابة لبيئتها؛ وأن التوافق المناسب بين الإستراتيجية والبيئة يمكن أن يؤدي الى تحسين أداء المنظمة. (p.676)

كما نص Cinquini & Tenucci (2010) على أن النماذج التي قدمها كل من Miles and Snow (1978) و Gupta and Govindarajan (1984) و Porter (1980، 1985) قد حازت معظم الاهتمام في الأبحاث القائمة على المنهج الموقفى (p.233). كما نص أيضا Simm (2010) على أن غالبية الأبحاث التي تستكشف العلاقة بين الاستراتيجية وأنظمة المحاسبة الإدارية؛ قد طبقت النماذج الإستراتيجية المختلفة، حيث يتمثل أحد أهم هذه التصنيفات في نمط الاستراتيجيات التنافسية التي اقترحها Porter (1980، 1985) والذي ينص على أن الميزة التنافسية تتحقق من خلال استراتيجيات قيادة التكلفة أو التمايز. (p.03)

ووفقاً لـ Yang Spencer et al. (2009) فإن الاستراتيجية غالباً ما تُعبر عن الوسيلة التي تحقق المنظمة من خلالها الميزة التنافسية؛ وتحافظ عليها مقارنة بالمنظمات الأخرى في الصناعة، وتتمثل أحد أكثر الأنماط الإستراتيجية شيوعاً في تلك التي طورها Porter (1980; 1985)، فقد حدد Porter استراتيجيتين عامتين تتمثلان في استراتيجية التمايز واستراتيجية قيادة التكلفة، حيث تتضمن استراتيجية التمايز قيام المنظمة بإنشاء المنتج أو الخدمة التي تُعتبر فريدة من نوعها في بعض الجوانب التي يقدرها العميل، بينما تقوم استراتيجية قيادة التكلفة على التكلفة المنخفضة مقارنة بالمنافسين، حيث جادل Porter (1980; 1985) بأن إستراتيجيات قيادة التكلفة والتمايز هي إستراتيجيات متنافية، إلا أن الأبحاث الحديثة قد شككت في هذه الفكرة؛ متوجهتا الى أن المنظمات يمكن أن تعتمد عناصر من كلا النوعين من الإستراتيجيات. (p.85)

وقد عرفت الاستراتيجيات التنافسية لـ Porter استخداماً واسعاً من قبل بحوث المحاسبة الإدارية القائمة على المنهج الموقفى (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ayadi & Affes, 2014; Baines & Langfield-Smith, 2008; Waweru & Uliana, 2008; Lay & Jusoh, 2012; Turner et al., 2017) حيث تطرقت بعض هذه الأدبيات الى أسباب اعتماد هذا النمط من الاستراتيجية؛ والتي من بينها دراسة Sawalqa (2011) الذي برر أن استخدامه لنمط الاستراتيجيات التنافسية لـ Porter في الشركات الأردنية يعود الى أربعة أسباب رئيسية، حيث نص على أنه أولاً تشير العديد من الدراسات إلى وجود مستوى كبير من الاتساق بين الخصائص التنظيمية والرقابية لنمط استراتيجية المدافع وقيادة التكلفة؛ وكذا نمط استراتيجية التنقيب والتمايز، ثانياً تحقق المنظمات التي تركز بشكل كبير على تمايز المنتجات واستراتيجيات الأسعار المنخفضة الاستفادة من مجموعة من ممارسات المحاسبة الإدارية، ثالثاً استراتيجيات Porter ذات صلة بالمنظمات التي تعمل في بيئة أعمال تنافسية؛ نظراً لكونها أوضح من الاستراتيجيات الأخرى، وأخيراً تشير الأدبيات السابقة الى أن إستراتيجيات Porter لها نطاق ملائم؛ مما يعني أنها مقبولة بشكل جيد أكاديمياً. (p.114)

ووفقاً لـ Sumkaew & Intanon (2020) فإن تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية هي أدوات إدارة استراتيجية؛ تستخدم في تحليل بيانات المحاسبة الإدارية لتطوير الاستراتيجيات التنظيمية، حيث يشير استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى التركيز على العوامل الخارجية كالعلاء؛ المنافسين؛ استراتيجيات التسويق ومجموعة متنوعة من التنبؤ بالأبعاد المالية وغير المالية (p.41)، وفي هذا السياق نص Biden (2019) على أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مصممة لدعم الاستراتيجية التنافسية العامة للمنظمة؛ حيث تشير الأدبيات المحاسبية إلى أن اختيار أساليب المحاسبة الإدارية يتأثر بالموقف الاستراتيجي للمنظمة (p.2). ووفقاً لـ Lay & Jusoh (2012) فإن الإستراتيجية يجب أن تكون مدعومة بكل من أنظمة الرقابة؛ الهيكل

التنظيمي وأنظمة المعلومات الإدارية المناسبة؛ وذلك من أجل الوصول الى تحقيق الميزة التنافسية وضمان تحقيق الأداء التنظيمي العالي. (p.68)

حيث نص Baines & Langfield-Smith (2003) على أنه من أجل السعي الى تحقيق الميزة التنافسية؛ تعمل المنظمات على اختيار وتطبيق عمليات التصنيع والأنظمة الإدارية التي تدعم أولوياتها الإستراتيجية، حيث توصلت بعض الدراسات الى وجود استخدام أكبر لممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ كبرامج تحسين الجودة؛ المقارنة المرجعية والإدارة القائمة على النشاط من قبل المنظمات التي لها تركيز قوي على استراتيجيات التمايز؛ وهو ما ساهم بدوره في تحقيقها لأداء عالٍ، حيث يرى أن ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ يمكن أن تساعد الموظفين على التركيز بسهولة أكبر على تحقيق أولويات التمايز كالجودة؛ التسليم وخدمة العملاء، وذلك نظراً لكونها تسلط الضوء على الحاجة إلى تلبية متطلبات العملاء، فعلى سبيل المثال فإن تحديد التكلفة المستهدفة يسمح للمديرين بالتركيز على التكلفة المنخفضة مع الحفاظ على توقعات العملاء في مجالات الجودة في نفس الوقت، ولهذا نص على أن التوجه نحو استراتيجية التمايز سيؤدي إلى زيادة استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة. (p.678)

ووفقاً لـ Sawalqa (2011) فإن المنظمات التي تتبع استراتيجية التمايز من المحتمل أن تركز بشكل أكبر على استخدام مجموعة واسعة من المقاييس المالية وغير المالية؛ والتي يتم توظيفها من خلال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، بينما في المقابل تعتبر استراتيجية التكلفة المنخفضة مهمة إذا كانت المنظمة تهدف إلى البيع بسعر أقل من منافسيها، ولذلك فإن المنظمات التي تتبع استراتيجية التكلفة المنخفضة تركز أكثر على المقاييس المالية للأداء (p.44). كما نص أيضاً Turner et al. (2017) على أن المنظمات التي تتبع استراتيجية التمايز تميل أكثر إلى زيادة استخدام أنظمة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كأسلوب المقارنة المرجعية الخارجية. (p.35)

كما نص أيضاً Shahzadi et al. (2018b) على أن المنظمات التي تتبع نمط استراتيجية التمايز تتجه أكثر نحو تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة، وهو ما يتفق بدوره مع نص عليه Abdel-Kader & Luther (2008) على أنه المنظمات التي تتبع إستراتيجية التمايز من المحتمل أن تتبنى ممارسات محاسبية إدارية أكثر تطوراً من المنظمات التي تتبع إستراتيجية قيادة التكلفة. (p.09)

ومن جهة أخرى تطرق Cinquini & Tenucci (2010) الى أن ما أسماه "الاقتران السائب Loose Coupling" بين كل من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية واستراتيجية العمل، حيث نص على أن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية نفسها قادرة على دعم الأنماط الإستراتيجية المختلفة، كما يمكن تفسير المصطلح "إستراتيجي" الذي يشار به إلى هذه الأساليب على أنه يعني القدرة على توفير المعلومات لدعم عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي؛ دون وجود تفضيل واضح لأساليب معينة وفقاً للاستراتيجيات المختلفة المتبعة، حيث تؤدي هذه

الأساليب الى زيادة الإدراك بالمعلومات الداخلية والخارجية في المنظمة (محركات التكلفة؛ تكاليف المنتج الدقيقة؛ تكلفة الأنشطة على طول سلسلة القيمة... الخ)؛ والتي يمكن أن تدعم كل من استراتيجية زيادة التكلفة أو استراتيجية التمايز. (p p.231-250)

#### ثانيا: فرضية تأثير الاستراتيجية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية

شهدت العلاقة بين كل من الاستراتيجية؛ أنظمة المحاسبة الإدارية والأداء اهتماما كبيرا في أبحاث المحاسبة والإدارة (Cadez & Guilding, 2012: 484)، فقد تطرقت العديد من الأدبيات الى محاولة تفسير هذه العلاقة، حيث توصلت العديد من هذه الأدبيات الى وجود أثر للاختيارات الاستراتيجية على تصميم وتبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية، (Abdel-Al & McLellan, 2013; Baines & Langfield-Smith, 2003; Cadez & Guilding, 2008; Petera & Šoljaková, 2019; Sawalqa, 2011; Tuan Mat & Smith, 2014; Waweru & Uliana, 2008)، حيث تشير نتائج الأدبيات الى أن المنظمات تتعمل على تبني الأساليب المحاسبية والإدارية التي تدعم أولوياتها الاستراتيجية.

ففي هذا السياق توصلت العديد من الأدبيات السابقة التي اعتمدت المنهج الموقفى في مجال المحاسبة الإدارية؛ الى أن المنظمات التي تعتمد استراتيجية التمايز هي الأكثر استخداما لأساليب المحاسبة الإدارية المتطورة أو الحديثة؛ والتي تعرف أيضا بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. فمن بين هذه الأدبيات توصلت دراسة Waweru & Uliana (2008) الى أن التوجه نحو استراتيجية تمايز يؤدي الى التغيير في أنظمة المحاسبة الإدارية من الأساليب التقليدية الى تبني الأساليب الحديثة في المنظمات الكندية. وهو ما توصل إليه أيضا Baines & Langfield-Smith (2003) حول كون التوجه نحو استراتيجية التمايز يؤدي الى زيادة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الصناعية في استراليا. وفي نفس السياق توصلت أيضا دراسة Petera & Šoljaková (2019) الى أن اعتماد استراتيجية التمايز (على عكس استراتيجية قيادة التكلفة) له أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات في جمهورية التشيك.

وتجدر الإشارة الى أن من بين أهم الدراسات التي تطرقت الى هذا الموضوع؛ دراسة Cadez & Guilding (2008) والتي فحصت أثر الاختيارات الاستراتيجية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وكذا الأثر الوسيط لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء الشركات في سلوفينيا، حيث توصلت هذه الدراسة الى أن متغير الاستراتيجية له أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وهو ما توصل إليه أيضا Pavlatos & Kostakis (2018) حول كون متغير الاستراتيجية له أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية العاملة في اليونان.

وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة Turner et al. (2017) الى أن نمط استراتيجية الأعمال من المحددات المفتاحية لاستخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ حيث توصلت الدراسة الى أن اعتماد استراتيجية التمايز له أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في قطاع الفنادق. كما توصل Tuan Mat & Smith (2014) أيضا الى وجود أثر إيجابي للاستراتيجية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية المتوسطة والكبيرة في ماليزيا. حيث توصلت أيضا دراسة (Lay & Jusoh, 2012) الى أن استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يرتبط بشكل إيجابي باستراتيجية التمايز، إلا أنها من جهة أخرى ترتبط سلبًا باستراتيجية قيادة التكلفة؛ وذلك في الشركات الصناعية الماليزية العامة المدرجة.

كما توصلت دراسة Sawalqa (2011) أيضا الى وجود أثر إيجابي لاستراتيجية التمايز على تبني أساليب التنوع في تقييم الأداء (بطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية الأردنية. وفي نفس الإطار توصلت دراسة Abdel-Al & McLella (2013) الى أن الشركات التي تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تميل إلى اعتماد استراتيجية زيادة التكلفة؛ في حين أن الشركات التي تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة تميل إلى اعتماد استراتيجية التمايز وذلك في الشركات الصناعية المصرية المدرجة. كما توصلت أيضا دراسة Ojra (2014) الى أن نمط الاستراتيجية (منقبون أو مدافعون) له أثر إيجابي مباشر على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة؛ حيث أن الشركات التي تتبع نمط المنقبون هي أكثر استخداما لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

كما تطرقت دراسة Moalla & Mezouel (2020) الى أثر المتغيرات الموقفية على تصميم أنظمة التكاليف المتطورة كأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات التونسية؛ حيث توصلت الدراسة الى أن إستراتيجية الشركة تمثل أحد أهم العوامل المؤثرة في هذا المجال. وبالمقابل توصلت دراسة Ayadi & Affes (2014) الى أن نمط استراتيجية زيادة التكلفة ليس لها أثر على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والمتمثلة في كل من التكلفة على أساس الأنشطة؛ بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية في الشركات الصناعية التونسية.

وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة Abdel-Kader & Luther (2008) الى نتيجة مفادها عدم وجود أثر للاستراتيجيات التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ وذلك في شركات قطاع صناعة الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة. وهي النتيجة التي تدعمها نتائج دراسة Cescon et al. (2019) التي توصلت أيضا الى أن نمط الاستراتيجية المتبع ليس له أثر على استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الكبرى في إيطاليا.



ومن خلال افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية التي تنص على وجود أثر للمتغيرات الموقفية على تصميم وتبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية؛ وكذا من خلال مراجعة نتائج الأدبيات السابقة؛ تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

*H1c: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاعتماد استراتيجية التمايز على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الجزائرية.*

*H1c: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاعتماد استراتيجية زيادة التكلفة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الجزائرية.*

### الفرع الثاني: التكنولوجيا (T) Technology

يُعتبر التطور التكنولوجي والتقني أهم ميزات القرن الواحد والعشرين؛ حيث شهدت نهايات القرن العشرين وبدايات القرن الواحد والعشرين ثورة تكنولوجية ورقمية هائلة؛ تجلت مخرجات هذه الثورة في ظهور العديد من الابتكارات والاختراعات التكنولوجية؛ والتي أصبحت مستخدمة في العديد من المجالات والميادين المختلفة، وهو ما أدى بدوره الى إحداث تغييرات جذرية في عدة مجالات؛ والتي أصبحت تعتمد على التكنولوجيا بشكل أساسي.

#### أولاً: مفهوم التكنولوجيا

يُشير مفهوم التكنولوجيا في معناه العام الى مُختلف أنواع وأشكال الابتكارات والاختراعات التقنية المتطورة؛ والنتيجة أساساً عن التحول الذي شهده المجال التقني والرقمي؛ حيث شهدت مخرجات القطاع التكنولوجي استخداماً واسعاً في العديد من المجالات؛ والتي من بينها قطاع الأعمال بصفة عامة ومنظمات الأعمال بصفة خاصة، حيث أصبح نشاط هذه المنظمات قائماً أساساً على التكنولوجيا المتقدمة؛ وذلك في معظم وظائفها وخصوصاً تلك المتعلقة بالإنتاج والتصنيع؛ حيث أصبحت معظم أنشطة الإنتاج في منظمات الأعمال الحالية قائمة على الأتمتة والبرامج التكنولوجية المتقدمة.

فوفقاً لـ Chenhall (2003) فإن التكنولوجيا لها معاني مختلفة في سلوك المنظمة؛ فعلى المستوى العام تشير التكنولوجيا إلى كيفية تنفيذ العمليات التشغيلية للمنظمة (الطريقة التي تحول بها المدخلات إلى مخرجات)؛ حيث تشمل كل من الأجهزة Hardware (مثل الآلات والأدوات)؛ وكذا المواد؛ الأشخاص؛ البرمجيات Software والمعرفة، ومن بين أهم أشكال التكنولوجيا التي تم التركيز عليها من قبل الأدبيات السابقة تكنولوجيا التصنيع المتقدمة (p.139). حيث نص الفضل والجليحاوي (2015) على أن تكنولوجيا التصنيع المتقدمة تشير الى كيفية تنفيذ إجراءات العمل في المنظمة؛ وتشمل كل من الأجهزة؛ المواد؛ البرمجيات والمعرفة التي يتم استخدامها أثناء عملية الإنتاج، كما تمثل مجموعة متنوعة من الأنظمة الحديثة التي تعتمد على الحاسوب؛ والتي تهدف الى تحسين أنشطة التصنيع وتعزيز القدرة التنافسية للمنظمة. (ص141)

كما نص Sawalqa (2011) أيضا على أن تكنولوجيا التصنيع المتقدمة تمثل مجموعة متنوعة من الأنظمة الحديثة المعتمدة على الحاسوب؛ والمخصصة أساسا لتحسين أنشطة التصنيع؛ وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية التنظيمية (p.104). حيث وفقا لـ Baines & Langfield-Smith (2003) فإن تقنيات التصنيع المتقدمة تُمكن المنظمات من المنافسة على أساس الجودة؛ الإنتاجية والمرونة؛ فضلا عن المنافسة من خلال التكلفة، حيث غيرت هذه التكنولوجيا طريقة الإنتاج حتى على مستوى المنظمات الصغيرة نسبيا. (p.677)

وكما تمت الإشارة سابقا فإن التكنولوجيا تعتبر من بين أهم المتغيرات الموقفية التي أثبتت الأدبيات السابقة تأثيرها على تصميم وأنظمة المنظمة (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ahmad, 2012; Leite et al., 2016; Nair & Soon Nian, 2017; Ojra, 2014; Pham et al., 2020; Sawalqa, 2011; Shahzadi et al., 2018a; Tuan Mat & Smith, 2014)، وفي هذا الإطار نص الفضل والجليحاوي (2015) على أن بحوث النظرية الموقفية تشير الى أن التكنولوجيا لها تأثير مهم في تصميم واستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية، كما أن التطور التكنولوجي يشجع إدارة المنظمة على استخدام نظم قياس وتقييم الأداء متعددة الأبعاد؛ والتي تعتبر من بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (ص141). كما تطرقت أيضا دراسة Kotha & Swamidass (2000) الى العلاقات المعقدة بين الإستراتيجية؛ تكنولوجيا التصنيع المتقدمة والأداء في شركات التصنيع الأمريكية، حيث تشير النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة إلى الدعم التجريبي للفرضية التي تنص على أن التوافق بين إستراتيجية معينة وأبعاد تكنولوجيا التصنيع المتقدمة مرتبط بتحقيق الأداء العالي.

وفي نفس السياق نص Sawalqa (2011) على أن المنظمات التي تستخدم تكنولوجيا تصنيع أكثر تقدماً؛ من المحتمل أن تحتاج إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛ والتي تجمع أساسا بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية. (p.143)

#### ثانيا: فرضية تأثير التكنولوجيا المتقدمة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية

فحصت العديد من الأدبيات السابقة تأثير التكنولوجيا المتقدمة على تبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية المتقدمة (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ahmad, 2012; Leite et al., 2016; Nair & Soon Nian, 2017; Ojra, 2014; Pham et al., 2020; Sawalqa, 2011; Shahzadi et al., 2018a; Tuan Mat & Smith, 2014) ومن بين هذه الدراسات دراسة Waweru (2008) التي تطرقت الى أثر المتغيرات الموقفية على التغير الحاصل في أنظمة المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الكندية؛ حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود علاقة موجبة ومباشرة بين التغير التكنولوجي والتغير في المحاسبة الإدارية، وهو ما يدعم بدوره افتراض Baines & Langfield-Smith (2003) حول كون الاستخدام المتزايد لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة يؤدي إلى زيادة استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة.

وفي نفس السياق توصلت دراسة Leite et al. (2016) الى أن تقنيات الانتاج المتقدمة لها أثر إيجابي مباشر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات الألبسة والأنسجة البرتغالية. وهو ما يتفق بدوره مع ما توصل إليه Abdel-Kader & Luther (2008) حول كون تكنولوجيا التصنيع المتقدمة لها أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في قطاع صناعة الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة.

كما نص Shahzadi et al. (2018b) على أن المنظمات التي تستخدم تكنولوجيا التصنيع المتقدمة هي الأكثر توجها نحو تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة، وذلك من خلال توصل دراستهم الى وجود أثر إيجابي لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة في الشركات الصناعية في باكستان. وهو ما تدعمه أيضا نتائج دراسة Pham et al. (2020) التي توصلت الى وجود أثر موجب لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الصناعية في فيتنام.

كما تشير النتائج التي توصلت إليها دراسة Nair & Soon Nian (2017) أيضا الى وجود أثر إيجابي لتقنيات التصنيع المتقدمة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ماليزيا. وهي النتيجة التي تدعم أيضا نتائج دراسة Tuan Mat & Smith (2014) التي توصلت بدورها الى وجود أثر إيجابي لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية المتوسطة والكبيرة في ماليزيا. وهو ما يتفق أيضا مع ما توصلت إليه دراسة Ahmad (2012) حول كون تكنولوجيا التصنيع المتقدمة لها أثر إيجابي على استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا.

وفي نفس السياق توصلت دراسة Sawalqa (2011) الى وجود أثر إيجابي لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على تبني أساليب التنوع في تقييم الأداء (بطاقة الأداء المتوازن) في الشركات الصناعية الأردنية. كما توصلت أيضا دراسة Ojra (2014) الى أن التكنولوجيا لها أثر إيجابي مباشر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة.

وفي المقابل توصلت دراسة Baines & Langfield-Smith (2003) الى أن التوجه نحو استخدام تكنولوجيا التصنيع المتقدمة؛ ليس له أثر مباشر على زيادة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الاسترالية.

ومن خلال افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية التي تنص على وجود أثر للمتغيرات الموقفية على تصميم وتبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية؛ وكذا من خلال مراجعة نتائج الأدبيات السابقة؛ تم صياغة الفرضية التالية:

**H1d: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة احصائية لاعتماد التكنولوجيا المتقدمة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الجزائرية.**

## المبحث الثالث: أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي

شكلت العلاقة بين تبني نظم المحاسبة الإدارية والأداء محور بحث للعديد من الأدبيات السابقة في مجال الإدارة؛ المحاسبة والمالية؛ حيث نص Abdel-Al & McLellan (2013) في هذا السياق على أن المقياس الأمثل لتقييم مدى فعالية أساليب المحاسبة الإدارية التي تتبناها المنظمة هو تأثيرها على الأداء (p.02). وهو ما يتفق بدوره مع افتراضات النظرية الموقفية حول كون الأداء يمثل نتيجة للملاءمة بين العوامل الموقفية للمنظمة وأنظمتها الإدارية والمحاسبية. حيث وفقا لـ Hoque (2011) فإن الروابط بين المتغيرات الموقفية وتصميم أنظمة المحاسبة الإدارية والأداء تشكل جوهر النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ والسعي لفهم هذه الظاهرة تجريبياً له تقليد طويل في أدبيات المحاسبة الإدارية (p.266). ومع التطورات التي شهدتها أساليب المحاسبة الإدارية؛ بدأ الباحثون مؤخراً في التركيز على استكشاف أثر أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء؛ إلا أن هذا التركيز كان متجهاً أكثر الى البعد المالي للأداء. حيث وفقا لـ Alamri (2019) فإنه على الرغم من أهمية مقاييس الأداء غير المالية؛ فقد تم إهمالها نسبياً في دراسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية القائمة على المنهج الموقفى، حيث جادل العديد من الباحثين بأن استخدام المقاييس غير المالية جنباً إلى جنب مع المقاييس المالية سيسمح بالتغلب على بعض قيود استخدام مقاييس الأداء المالي وحدها، مما ساهم في توجه العديد من الدراسات الأخيرة في هذا المجال الى التركيز على البعدين الإثنين للأداء التنظيمي (p.219). وسيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى العلاقة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي.

### المطلب الأول: تأسيس العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي

يشكل الأداء مفهوماً ذو أهمية بالغة كما تم التطرق الى ذلك في الفصل السابق؛ ويُعد الرفع والتحسين من الأداء من بين أهم الأهداف التي تسعى إليها منظمات الأعمال، حيث تعمل المنظمات على محاولة تحديد واستخدام مختلف العوامل التي يمكن أن تساهم في تحسين أدائها، وقد أثبتت العديد من الأدبيات السابقة أن من بين أهم العوامل المؤثرة على أداء المنظمة؛ هي الأساليب والنظم الإدارية والمحاسبية التي تتبناها المنظمة، والتي من بينها أساليب ونظم المحاسبة الإدارية، حيث شهدت العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمهنيين على حد سواء.

### الفرع الأول: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي في ظل المدخل الموقفى

تشكل العلاقة بين أنظمة المحاسبة الإدارية والأداء موضوعاً مهماً للبحوث النظرية والتجريبية؛ حيث تطرقت العديد من هذه البحوث الى محاولة تأسيس وتفسير هذه العلاقة بين المتغيرين، ولعل من أفضل المناهج النظرية التي تطرقت الى تفسير هذه العلاقة؛ هي منهج النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية والافتراضات التي

قدمتها في هذا المجال؛ والتي كانت محل اختبار من قبل العديد من البحوث التجريبية التي تطرقت الى هذا الموضوع (Aykan & Aksoylu, 2013; Cadez & Guilding, 2008; Etim et al., 2020; Hoque, 2011; Hoque & James, 2000; Kalkhouran et al., 2017; Lay & Jusoh, 2012; Macinati & Anessi-Pessina, 2014; Noordin et al., 2015; Said et al., 2010; Tuan Mat & Smith, 2014; Turner et al., 2017)

حيث وفقا لـ Baines & Langfield-Smith (2003) فإنه نظرا للحاجة إلى تغيير أنظمة المحاسبة الإدارية لدعم متطلبات المديرين من المعلومات الجديدة؛ تطرقت الأبحاث التجريبية السابقة في مجال المحاسبة الإدارية في المقام الأول الى العلاقات المختلفة بين البيئة؛ المتغيرات التنظيمية وأنظمة المحاسبة الإدارية، حيث تطرقت العديد من هذه البحوث التجريبية الى طبيعة التغيرات في أنظمة المحاسبة الإدارية والمتغيرات التنظيمية؛ وما إذا كانت هذه التغيرات تؤدي الى تحسين الأداء التنظيمي. (p.675)

حيث نص Kalkhouran, Nedaei, & Rasid (2017) على أنه استنادًا إلى الافتراض الأساسي للنظرية الموقفية؛ فإنه لا يوجد نظام محاسبة إدارية واحد مناسب لجميع المنظمات، كما ينص هذا الافتراض أيضا على أن المتغير التابع في النموذج هو أداء المنظمة، بينما ينص الافتراض الأساسي الثاني لنظرية الموقفية على أن أداء المنظمة هو نتاج الملاءمة المناسبة بين الهيكل (نظام المحاسبة الإدارية) والسياق (العوامل الموقفية). وبالتالي من المفترض أن كلا من المنظمات ذات الأداء العالي والمنظمات ذات الأداء المنخفض؛ هي نتيجة لمجموعات متوافقة إلى حد ما من السياق والهيكل، حيث تشير الملاءمة الجيدة إلى تحسين الأداء؛ بينما تشير الملاءمة الضعيفة إلى انخفاض الأداء. (p.472)

كما نص Otley (2016) على أن أكثر المتغيرات التابعة التي تم استخدامها على نطاق واسع في بحوث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ تتمثل في كل من الأداء؛ مقياس الأداء؛ سلوك الميزانية؛ تصميم نظام الرقابة الإداري واستخدامه؛ الفعالية؛ الرضا الوظيفي؛ التغيير في الممارسات (الأساليب) وابتكار المنتجات، إلا أن كل من الأداء؛ فعالية وتصميم الأنظمة هي المتغيرات الرئيسية التابعة الأكثر استخداما في بحوث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، بالإضافة الى كون الأداء المالي يمثل متغير النتائج الأكثر استخدامًا، حيث يعود أحد الأسباب الرئيسية في ذلك؛ الى كون الأداء المالي يُعتبر مقياسا مستخدما على نطاق واسع في معظم المنظمات؛ كما أن معظم أنظمة التعويضات المتغيرة تستخدم أحد مقياس الأداء المالي كمؤشر لمدفوعات الحوافز. ومع ذلك فإن الإفراط في الاعتماد على الأداء المالي وحده لقياس الأداء قد يؤدي إلى نتائج متحيزة. (p.48)

كما نص الفضل والجليحاوي (2015) على أن هناك جدال كبير في دراسات النظرية الموقفية حول مفهوم الفعالية التنظيمية (الأداء)؛ حيث يمكن تعريف الفعالية التنظيمية بطرق متعددة تختلف باختلاف الآراء

والفرضيات، كما تختلف تعاريف الأداء من تعريفات ضيقة تركز على الجانب المالي أو الربحي؛ الى تعريفات موسعة تأخذ بعين الاعتبار أهداف مختلف أصحاب المصلحة في المنظمة. (ص137)

ووفقا لـ Etim (2019) فإن تصميم استراتيجية مناسبة يتطلب من المنظمات وضع هيكل (أي نظام المعلومات؛ على سبيل المثال نظام المحاسبة الإدارية) قادر على استيعاب التباين وعدم اليقين في بيئتها، حيث أن الفعالية التنظيمية تُعتبر دالة لصحة "الملاءمة Fit" بين نظام معلومات المنظمة وبيئتها. (p.259)

حيث نص Otley (2016) على أنه يتم قياس الفعالية من خلال العديد من المقاييس والطرق؛ إلا أن المقياس الأكثر استخدامًا وشيوعا للفعالية هو الأداء المالي؛ والذي عادةً ما يُعبر عنه من خلال الربح أو العائد على الاستثمار، إلا أنه تجدر الإشارة الى وجود مشكلتين أساسيتين لاستخدام الربحية كمتغير معياري لتحديد الملاءمة الموقفية، حيث تتمثل الأولى في كون الربحية تتأثر بمجموعة كبيرة من العوامل بخلاف تصميم واستخدام أنظمة المحاسبة الإدارية؛ وبالتالي يمكن توقع قدر كبير من التداخلات العشوائية Random Noise. أما الثانية فتتمثل في كون الأداء المالي يُعتبر متغيرًا موقفيًا في حد ذاته؛ فعلى سبيل المثال من المرجح جدًا أن تولي المنظمة التي تواجه أداءً ماليًا ضعيفًا؛ المزيد من الاهتمام بتقنيات المحاسبة الإدارية كإعداد الموازنة، وفي هذه الحالة يمكن توقع النتيجة الغير مرغوبة Perverse؛ التي تشير الى أن استخدام أسلوب اعداد الموازنة يرتبط بشكل إيجابي بالأداء المالي الضعيف، وبالتأكيد فإنه ليس من الممكن استخدام الأداء المالي كمتغير معياري إذا كنت هناك رغبة في دراسة دوره كمتغير موقفي. حيث يمكن تجنب هذه المشكلة باستخدام مقياس مختلف للفعالية التنظيمية. (p.52)

كما نص Ismail et al. (2010) على أن الأدبيات التجريبية السابقة للنظرية الموقفية توصلت الى نتائج مختلفة؛ تتراوح هذه النتائج بين وجود ارتباطات وعدم وجود ارتباطات بين مقاييس الملاءمة والأداء، حيث من المحتمل أن تعود هذه النتائج المختلفة الى الغموض في تفعيل مفهوم الملاءمة Fit في النظرية الموقفية، وبالتالي من الضروري العمل على تحديد المفهوم المعياري لمفهوم الملاءمة أو التوافق Fit من أجل الوصول الى التفسير الصحيح لنظرية الموقفية (p.33). ففي نفس السياق توصل Islam & Hu (2012) من خلال مراجعة الأدبيات التي قاموا بها لأبحاث النظرية الموقفية؛ الى أن المشكلة الرئيسية في النمذجة القائمة على المنهج الموقفي في المحاسبة الإدارية؛ تتمثل في تفعيل مفهوم الملاءمة، حيث اقترحت الدراسة أن الباحثين في هذا المجال يجب أن يناقشوا بوضوح؛ كيف؟ وما إذا كان شكل معين من الملاءمة يمكن أن يكون متوافقا مع الدراسات التي اعتمدت أشكالًا أخرى.

ووفقا لـ Hoque (2011) فإن النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية تشير إلى أنه من المرجح أن تحقق المنظمات أداءً أكثر فاعلية؛ إذا طبقت واستخدمت أنظمة المحاسبة الإدارية التي تتناسب مع كل من خصائصها البيئية؛

التنظيمية والاجتماعية. كما أن هناك اعتراف متزايد في أدبيات المحاسبة الإدارية؛ بأن منظمات الأعمال تميل إلى تطبيق الابتكارات المحاسبية أو تغيير أنظمة الرقابة والمحاسبة الإدارية الحالية؛ من أجل تحسين عملية صنع القرار وكذلك تحسين الأداء التنظيمي (p. 268). كما نص أيضا Soheilrad & Sofian (2016) في هذا الإطار على أن الأدبيات السابقة للنظرية الموقفية تشير إلى أنه يتم تحسين أداء المنظمات؛ عند استخدامها لممارسات أكثر توافقًا مع خصائصها؛ حيث هناك العديد من الدراسات المنشورة في هذا المجال؛ والتي تدعم فرضية وجود علاقة إيجابية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي. (p.232)

#### الفرع الثاني: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأداء في الأدبيات السابقة

من بين أهم الدراسات التي حاولت تفسير العلاقة بين كل من المتغيرات الموقفية؛ تبني أساليب المحاسبة الإدارية وأثرها على الأداء التنظيمي؛ دراسة Baines & Langfield-Smith (2003) حيث تطرقت هذه الدراسة إلى أثر التغيير في المتغيرات البيئية والتنظيمية على التغيير في أنظمة المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأسترالية؛ ومدى وانعكاس ذلك على أدائها، حيث توصلت الدراسة إلى أن الزيادة في البيئة التنافسية يؤدي إلى ازدياد التركيز على استراتيجيات التمايز؛ مما يؤثر بدوره على التغيير في تكنولوجيات التصنيع المتقدمة وأساليب المحاسبة الإدارية المتطورة؛ حيث يؤدي هذا التغيير إلى الاعتماد بشكل أكبر على المعلومات غير المالية؛ والتي تؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي.

كما توصلت دراسة Etim (2019) إلى نتائج تنص على وجود أثر مباشر لنظام المحاسبة الإدارية في تحسين أداء الشركات الصناعية في نيجيريا؛ حيث أكدت هذه النتائج العلاقة الإيجابية والخطية بين نظام المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي، حيث نص على أن نظام المحاسبة الإدارية يضمن توفير المعلومات المالية وغير المالية؛ الداخلية والخارجية؛ والتي تسمح للإدارة العليا بدراسة عدد من الاستراتيجيات البديلة لتحقيق أفضل النتائج. وفي دراسة أخرى توصل Etim et al. (2020) أيضا إلى وجود ارتباط موجب وقوي بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء (نظام التكاليف؛ نظام الموازنات؛ نظام تقييم الأداء ونظام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية)؛ وذلك في الشركات الصغيرة والمتوسطة النيجيرية.

كما تطرقت دراسة Abdel-Al & McLellan (2013) إلى أثر الملاءمة بين ممارسات المحاسبة الإدارية التي تستخدمها المنظمة والاستراتيجية التي تتبعها على الأداء؛ حيث تفترض أنه كلما كانت ممارسات المحاسبة الإدارية التي تعتمدها المنظمة متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية لتلك المنظمة يؤدي ذلك إلى تحسين الأداء، حيث توفر هذه الدراسة أدلة تجريبية تدعم الافتراض الأساسي للنظرية الموقفية؛ حول كون الأداء التنظيمي يعتمد على التوافق بين السياق التنظيمي والهيكل التنظيمي، حيث توصلت الدراسة إلى أنه في حالة وجود مواءمة أو محاذاة

Alignment جيدة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والاستراتيجية المستخدمة؛ فإن هذا التوافق Fit له تأثير إيجابي على الأداء التشغيلي للشركات الصناعية المصرية المدرجة في السوق المالي المصري.

كما تطرقت دراسة Ahmad (2012) الى العوامل المؤثرة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا؛ وكذا العلاقة بين استخدام هذه الأساليب وأداء هذه المؤسسات، حيث توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي ضعيف لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء. وفي نفس السياق توصلت دراسة Tuan Mat & Smith (2014) أيضا الى وجود أثر إيجابي لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء في المؤسسات الصناعية المتوسطة والكبيرة في ماليزيا.

كما توصلت دراسة Hoque (2011) في أستراليا الى أن المنافسة المتزايدة تؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي بشكل غير مباشر؛ وذلك من خلال زيادة التغييرات في أنظمة المحاسبة والرقابة الإدارية؛ حيث يؤدي التغيير من الأساليب التقليدية الى الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الى تحسين الأداء.

حيث نص Ahmad (2012) على أن الدراسات التجريبية السابقة تُقدم أدلة غير متسقة حول العلاقات المحتملة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والأداء، إلا أن الأدلة التي تشير الى وجود علاقة إيجابية تتجاوز الأدلة التي تشير الى وجود علاقة سلبية؛ أو عدم وجود علاقة أساسا، فبالنظر إلى هذا الأدلة؛ وبما أن الهدف من أساليب المحاسبة الإدارية هو دعم الأنشطة الإدارية في المنظمات، فإن هذه المنظمات تتوقع تحقيق نتيجة إيجابية من تبني أساليب المحاسبة الإدارية؛ ولهذا فإن الفرضية القائمة على وجود ارتباط إيجابي بين أساليب المحاسبة الإدارية والأداء تبقى الأكثر احتمالا. (p.133)

كما نص المسعودي والحسيني (2019) على أن المنظمات أصبحت تتنافس بطرق ووسائل مختلفة؛ ومن بين أهم الوسائل التي تستخدمها المنظمات الحديثة لتحسين قدراتها التنافسية؛ ما يعرف بتقنيات وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تجدر الإشارة الى أنه من أجل تبني واستخدام أي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية ووضعه موضع التطبيق الناجح؛ لابد من توافق السمات الخاصة لهذا الأسلوب مع عوامل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة. (ص89)

ووفقا لـ Kalkhouran, Nedaei, & Rasid (2017) فإن العلاقة بين اعتماد المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي كانت موضوع الكثير من الأبحاث التجريبية؛ حيث توصلت معظم هذه الدراسات الى نتائج تدعم فرضية وجود أثر إيجابي للمحاسبة الإدارية على الأداء التنظيمي، إلا أنه في المقابل يوجد عدد قليل جدًا من الدراسات التي تطرقت الى العلاقة بين المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأداء التنظيمي؛ حيث هناك الكثير من الجدل حول كون متخذي القرار يعتمدون على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتوفير المعلومات الضرورية في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والأنشطة الرقابية، حيث تعكس الأنشطة الإدارية التي تتضمن استخدام الاستراتيجيات



التنافسية الاستثمار في الأداء طويل الأجل للمنظمة، حيث يُتوقع أن المعلومات التي يتم توفيرها من خلال المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تحسن من فعالية القرارات الإدارية؛ والتي تؤدي بدورها الى تحسين الأداء التنظيمي، وعليه يمكن القول بوجود علاقة إيجابية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأداء التنظيمي. (p.477).

وتعتبر دراسة Cadez & Guilding (2008) من بين أهم الدراسات التي تطرقت الى هذا الموضوع؛ حيث تطرقت الدراسة الى أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ وكذا الأثر الوسيط لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء الشركات في سلوفينيا، حيث توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي ضعيف لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء التنظيمي.

كما تطرقت دراسة Noordin et al. (2015) الى اختبار مدى استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من قبل شركات الكهرباء والإلكترونيات في ماليزيا؛ وكذا أثر استخدام هذه المعلومات على مخرجات ونتائج هذه الشركات (الأداء المالي؛ الأداء غير المالي)، حيث توصلت الدراسة الى أن شركات الكهرباء والإلكترونيات في ماليزيا تستخدم معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمستوى عالي، كما توصلت أيضا الى أن استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية له أثر إيجابي مهم على بعض جوانب الأداء. وفي نفس السياق توصلت دراسة Lay & Jusoh (2012) الى أن استخدام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية له أثر إيجابي على الأداء التنظيمي في الشركات الصناعية الماليزية العامة المدرجة.

كما توصلت أيضا دراسة Thapayom (2019) الى وجود علاقة إيجابية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والأداء المستدام في الشركات الصناعية في تايلاند؛ وذلك من خلال اعتماد تنافسية المنظمة كمتغير وسيط في الدراسة؛ أي وجود أثر لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين تنافسية المنظمة والأداء المستدام لهذه الشركات. ومن جهة أخرى توصلت أيضا دراسة Etim et al. (2020) الى وجود علاقة إيجابية قوية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأداء الشركات الصغيرة والمتوسطة في نيجيريا.

ومن بين الدراسات الحديثة التي توصلت الى وجود أثر إيجابي لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء التنظيمي؛ دراسة Alamri (2019) حيث توصلت هذه الدراسة الى أن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لها أثر مهم على أبعاد الأداء التنظيمي (المالي وغير المالي) وذلك في الشركات المدرجة في السوق المالي السعودي؛ حيث تدعم هذه الدراسة فرضية أن المنظمات يمكنها تعزيز أداءها التنظيمي من خلال اعتمادها لبعض جوانب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. وفي نفس الإطار أيضا توصلت دراسة Sawalqa (2011) الى وجود أثر إيجابي لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على الأداء التنظيمي في الشركات الصناعية الأردنية.

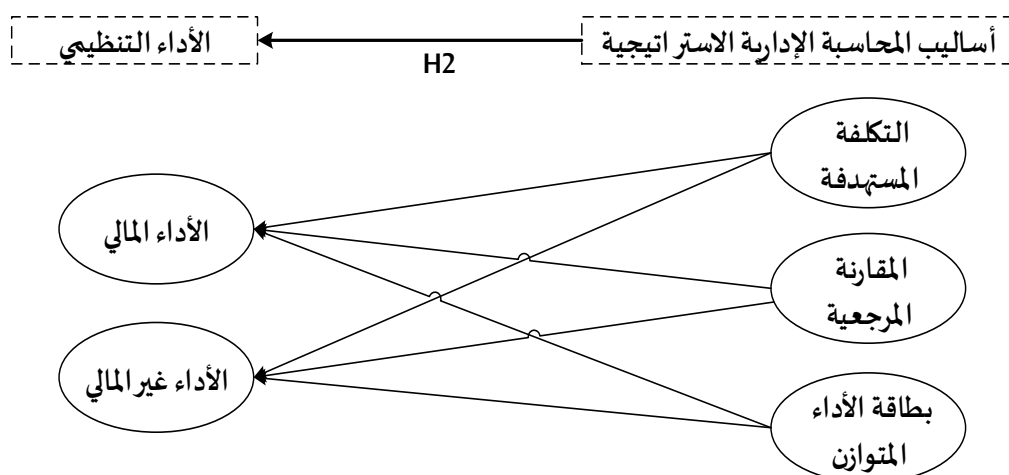
كما نص Rashid et al. (2021) من خلال مراجعة الأدبيات السابقة على أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لها أثر إيجابي على الأداء التنظيمي؛ وذلك في كل من بلدان الاقتصاديات المتقدمة والاقتصاديات النامية، فعلى الرغم من حالة عدم الوضوح فيما يتعلق بحالة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الاقتصادات النامية، وبالإضافة الى كون آثار العديد من العوامل الموقفية (كنوع الاستراتيجية المعتمدة؛ حجم الشركة) تعتبر إلى حد ما مثيرة للجدل وغير حاسمة، وبالإضافة أيضا الى العدد القليل من الأوراق البحثية المنشورة حول هذا الموضوع في هذه البلدان، إلا أن الأدبيات تشير الى أن استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية له تأثير إيجابي قوي على العديد من جوانب أداء التنظيمي؛ وذلك في سياق الاقتصاديات المتقدمة والنامية على حد سواء. (p.123-129)

ووفقا لـ Alamri (2019) فإنه على الرغم من العلاقة الواضحة والمفهومة بين المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي؛ إلا أن الدراسات التجريبية التي تدعم هذه العلاقة كانت قليلة ومتباعدة، حيث أن النتائج السابقة حول العلاقة بين المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي غير محسومة Conclusive وتحتاج إلى إجراء المزيد من الأبحاث التجريبية، فقد توصلت بعض الدراسات السابقة الى وجود علاقة إيجابية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي، بينما في المقابل لم تجد دراسات تجريبية أخرى أي ارتباطات مهمة أو ضعيفة بين المتغيرين، حيث أشارت بعض الدراسات إلى أن العلاقة بين هذين المتغيرين مهمة إلى حد كبير؛ وتحتاج إلى المزيد من العوامل الموقفية لتوضيحها أكثر، حيث تعود هذه النتائج المتناقضة بشكل أساسي إلى التصور المحدود لمفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. (pp.218-219)

كما نص أيضا Soheilrad & Sofian (2016) على أن هناك القليل من الأدلة حول العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي، حيث توصلت بعض الدراسات الى وجود علاقة قوية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي، بينما كشفت دراسات أخرى عن وجود علاقة ضعيفة بين المتغيرين، إلا أن الأدلة الحديثة تشير إلى وجود علاقة متوسطة المستوى بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي، حيث في ظل هذه النتائج المختلفة التي توصلت إليها الأدبيات السابقة؛ فإن غالبية النتائج تشير إلى وجود ارتباط إيجابي بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي. (p.231)

يتضح من خلال ما سبق أن معظم نتائج الأدبيات السابقة تدعم الفرضية التي تنص على وجود تأثير إيجابي لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء التنظيمي؛ وهو ما يتوافق بدوره مع افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ حيث يوضح الشكل رقم 3-06 القسم الثاني للنموذج الهيكلي لهذه الدراسة؛ والذي يوضح العلاقات بين متغيرات الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة.

الشكل رقم 3-07: القسم الثاني للنموذج الهيكلي للدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي أحد أهم أبعاد الأداء التنظيمي؛ حيث عرف اهتماما كبيرا في بحوث المحاسبة والإدارة المالية، فقد تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى محاولة تحديد العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمنظمات الأعمال؛ وذلك من أجل العمل على تسيير وتوظيف هذه العوامل بالطريقة المثلى؛ التي تضمن تحسين وتعظيم الأداء المالي للمنظمة؛ ولهذا فإن محاولة دراسة واستكشاف أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للمنظمات الأعمال؛ يعتبر أحد المواضيع التي عرفت اهتماما كبيرا مؤخرا من قبل الباحثين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمالية.

الفرع الأول: العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي

من بين أهم الجوانب التي تطرقت إليها الأدبيات السابقة في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ هي محاولة استكشاف أثر تبني هذه الأساليب على الأداء التنظيمي بصفة عامة؛ وكذا أثرها على الأداء المالي بصفة خاصة، حيث وفقا لـ Otley (2016) فإن الأداء المالي يمثل متغير النتائج الأكثر استخدامًا في بحوث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، حيث تعود أحد الأسباب الرئيسية في ذلك الى كون الأداء المالي مقياس مستخدم على نطاق واسع في معظم المنظمات، كما أن معظم أنظمة التعويضات المتغيرة تستخدم أحد مقياس الأداء المالي كمؤشر مدفوعات الحوافز. (p.48)

ونص Ahmad (2012) في هذا الإطار على أن دور المحاسبة الإدارية في الألفية الجديدة سيكون موجهاً نحو أنشطة التحليل والقيمة المضافة؛ حيث يجب أن تشارك المحاسبة الإدارية وتقود عملية صنع القرار؛ بالإضافة إلى أنها يجب أن تكون ذات توجه استراتيجي وتركز على تحسين الأداء (p.96)، حيث نص أيضا Turner et al. (2017) على أن تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يتطلب تحوُّلاً في التركيز من البيئة الداخلية للمنظمة؛ الى

التركيز على البيئة الخارجية، حيث لا تزال تتبادر لدى بعض الباحثين في هذا المجال العديد من التساؤلات حول مدى نجاح هذا النهج الجديد للمحاسبة الإدارية؛ أو أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي مجرد "نسخ من الخيال الأكاديمي"، حيث تنص هذه الدراسة على أن مثل هذه الشكوك يمكن دحضها إذا استطاعت الأبحاث توضيح الظروف التي يؤدي فيها استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلى تحسين القدرة التنافسية والأداء المالي لمنظمات الأعمال. (p.34)

ووفقاً لـ Sugahara et al. (2017) فإنه منذ ثمانينيات القرن الماضي حدثت العديد من التغييرات؛ حيث ركزت المنظمات استراتيجيتها أكثر فأكثر على خلق القيمة؛ مما أدى بدوره الى ظهور العديد من الاتجاهات الاستراتيجية الجديدة خاصة في مجال المحاسبة الإدارية؛ حيث يمكن أن تؤدي المحاسبة الإدارية والمواءمة مع الإستراتيجية إلى تحسين الأداء، حيث ترتبط هذه النظرة أساساً بتطور أهداف المحاسبة الإدارية على أساس النهج الاستراتيجي (التشخيص الخارجي والداخلي)، من أجل الوصول الى اتخاذ قرارات طويلة الأجل ناجحة، وكذا لضمان تحقيق ميزة تنافسية مستدامة وخلق القيمة في المنظمة، حيث نص أيضاً على أن المحاسبة الإدارية يمكن أن تساهم في إضافة القيمة في المنظمة من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية؛ والمتمثلة في توفير المعلومات لاتخاذ القرار والتخطيط بشكل استباقي<sup>1</sup>؛ المشاركة كجزء من فريق الإدارة في عمليات صنع القرار والتخطيط<sup>2</sup>؛ مساعدة المديرين في توجيه ومراقبة الأنشطة التشغيلية<sup>3</sup>؛ تحفيز المديرين والموظفين الآخرين نحو هدف المنظمة<sup>4</sup>؛ قياس أداء الأنشطة والوحدات الفرعية والمديرين والموظفين الآخرين داخل المنظمة؛ تقييم الوضع التنافسي للمنظمة، والعمل على ضمان القدرة التنافسية للمنظمة على المدى الطويل في مجال صناعتها.

وفي نفس السياق نص Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour (2018) على أن أسلوب المقارنة المرجعية يعكس عملية تحسين الأداء من خلال تحديد؛ فهم والتكيف المستمر مع الممارسات والعمليات المتميزة الموجودة داخل وخارج المنظمة، مما يُشير الى أن أسلوب المقارنة المرجعية يُعتبر نهجاً لتنفيذ أفضل الممارسات بأفضل تكلفة، حيث توصلوا من خلال الدراسة التي تطرقت الى تحليل أثر أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على جودة المعلومات المالية في الجامعات الأردنية الخاصة العاملة في العاصمة عمان، الى أن أسلوب المقارنة المرجعية له أثر إيجابي على جودة المعلومات المالية من حيث الفهم والمقارنة، كما توصلت الدراسة أيضاً الى أن بطاقة الأداء المتوازن لها أثر إيجابي على جودة المعلومات المالية من حيث الملاءمة؛ الفهم والمقارنة (p.64). كما نص

<sup>1</sup> تم التطرق الى هذه النقطة في الفصل الأول من خلال المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

<sup>2</sup> تم التطرق الى هذه النقطة في الفصل الأول من خلال مشاركة المحاسبين الإداريين في صنع القرار الاستراتيجي.

<sup>3</sup> تم التطرق الى هذه النقطة في الفصل الثاني من خلال إدارة العناصر التشغيلية لخلق القيمة من خلال شجرة التحلل.

<sup>4</sup> تم التطرق الى هذه النقطة في الفصل الثاني من خلال مفهوم المواءمة وما تم التطرق إليه في إدارة الأداء الاستراتيجي لخلق القيمة.

Sugahara et al. (2017) على أن بطاقة الأداء المتوازن بإعتبارها أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ تم تصميمها في الأصل كنظام محسن لقياس الأداء؛ من أجل تحديد ما إذا كانت المنظمة متواءمة بشكل صحيح Properly Aligned؛ وكذا من أجل تحسين قيمة المساهمين، بالإضافة الى كونها أداة إدارية تدعم التنفيذ الناجح لاستراتيجيات المنظمة من أجل خلق المزيد من القيمة. (pp.70-71)

كما نص Etim (2019) على أنه يمكن لنظام المحاسبة الإدارية أن يحقق العديد من المزايا للمنظمة؛ حيث يمكن من خلال نظام المحاسبة الإدارية الفعال الوصول الى تحسين الأداء العام للمنظمة (p.257). كما نص أيضا Turner et al. (2017) على أن حدود المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تشير إلى أنه يمكنها تعزيز القدرة التنافسية والأداء المالي للمنظمات، حيث تتيح معلومات أفضل للمديرين من أجل اتخاذ قرارات أكثر فعالية؛ والتي يمكن أن تؤدي الى تحسين الأداء التنظيمي؛ كما يمكن أن تساهم أيضا في إنشاء ميزة تنافسية مستدامة يصعب على المنافسين تقليدها بسهولة، حيث تشير أغلب الأدلة إلى وجود علاقة إيجابية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي لمنظمات الأعمال. (p.36)

#### الفرع الثاني: فرضية تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي

شهدت العلاقة بين المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي اهتماما كبيرا في بحوث المحاسبة الإدارية والإدارة المالية في الآونة الأخيرة، حيث تطرقت العديد من الأدبيات الى فحص العلاقة بين هذين المتغيرين (Alabdullah, 2019; Alamri, 2019; Aykan & Aksoylu, 2013; Chaudary et al., 2015; Ojra, 2014; Said et al., 2010; Soheilrad & Sofian, 2016; Turner et al., 2017) إلا أنه كان هناك نوع من الاختلاف في النتائج التي توصلت إليها الأدبيات السابقة حول هذه العلاقة.

حيث تطرقت دراسة Macinati & Anessi-Pessina (2014) الى أثر العوامل الموقفية على تصميم واستخدام المحاسبة الإدارية وأثرها على الأداء المالي في مؤسسات الرعاية الصحية العمومية الإيطالية؛ وتوصلت الدراسة الى أن استخدام المحاسبة الإدارية يتأثر بطريقة مباشرة وغير مباشرة بالعوامل الموقفية؛ كما توصلت أيضا الى وجود أثر إيجابي ضعيف بين استخدام المحاسبة الإدارية والأداء المالي. وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة Turner et al. (2017) الى أن استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية له أثر إيجابي على الأداء المالي في قطاع الفنادق.

كما تطرقت دراسة Pavlatos & Kostakis (2018) الى أثر خصائص فريق الإدارة العليا والأداء المالي التاريخي على استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية العاملة في اليونان؛ وتوصلت هذه الدراسة الى أن الأداء المالي التاريخي له أثر مهم على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث أن

المؤسسات التي حققت أداء مالي منخفض وربحية منخفضة؛ هي أكثر توجهها نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وذلك من أجل تحسين أدائها المالي.

كما توصلت دراسة Kalkhouran et al. (2017) الى نتيجة تؤكد الدور المهم لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين الأداء في الشركات الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا؛ حيث تم قياس أداء هذه الشركات من خلال المؤشرات المالية وغير المالية، وتنص الدراسة على أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والاستراتيجيات التنافسية الأخرى؛ يشير الى استثمار المنظمات في أدائها على المدى الطويل. وفي نفس السياق أيضا تطرقت دراسة Said et al. (2010) الى العلاقة بين استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي وغير المالي في السلطات الحكومية المحلية في ماليزيا، حيث توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي مباشر لمعلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي لهذه السلطات.

كما توصلت أيضا دراسة Alabdullah (2019) الى أن استخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يؤثر إيجابا على الأداء المالي لشركات قطاع الخدمات الأردني المدرجة في سوق عمان المالي. وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة Alamri (2019) الى وجود أثر إيجابي قوي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي السعودي.

بينما في المقابل توصلت دراسة Aykan & Aksoylu (2013) الى عدم وجود أثر لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي في المؤسسات المتوسطة والكبيرة في تركيا. وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة Ojra (2014) حول عدم وجود أثر مباشر لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة.

ومن خلال افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ وكذا من خلال مراجعة نتائج الأدبيات السابقة؛ تم صياغة الفرضية التالية:

**H2a: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.**

### المطلب الثالث: أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي

كما تمت الإشارة سابقا فإن الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية قد أدركوا مؤخرا أهمية استخدام المؤشرات غير المالية في عملية قياس وتقييم الأداء؛ فوفقا لـ Lay & Jusoh (2012) فإن استخدام المقاييس المالية وحدها لم يعد كافياً؛ حيث يُعتبر الجمع بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية مؤشرا أفضل للحكم على العمليات والنتائج التنظيمية (p.73). كما نص Otley (2016) أيضا على أنه في الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بمقاييس الأداء غير المالي؛ حيث أصبح ينظر إليها على أنها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة شامل (p.45). ولهذا تتطرق هذه

الدراسة الى أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على كل من الأداء المالي والأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية .

### الفرع الأول: العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء غير المالي

يعتبر الأداء غير المالي البعد الثاني للأداء التنظيمي؛ حيث من خلال مراجعة Otley (2016) للأدبيات السابقة توصل الى أن غالبية دراسات النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ قد فحصت متغيرًا موقفيا واحدًا فقط؛ أو تطرقت الى متغيرات موقفية متعددة وعلاقتها بمتغير تابع واحد (الأداء المالي)، حيث توصل الى أن أبحاث النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ تستخدم مقاييس الأداء المالي بدرجة كبيرة، كما نص على أن المقاييس غير المالية على الرغم من أهميتها؛ إلا أنه نادرًا ما تم استخدامها في هذه الدراسات. وفي هذا السياق يرى Alamri (2019) أنه من أجل التغلب على هذه القيود؛ يمكن التوجه نحو استكشاف تأثير هذه الجوانب على كل من مقاييس الأداء المالي وغير المالي للأداء التنظيمي. (p.214)

حيث نص Otley (2016) في هذا الإطار على أن الأداء المالي يُعتبر متغير النتائج الأكثر استخدامًا في بحوث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ حيث تعود أحد الأسباب الرئيسية في ذلك الى كون الأداء المالي مقياس مستخدم على نطاق واسع في معظم المنظمات؛ بالإضافة الى أن معظم أنظمة التعويضات المتغيرة تُستخدم أحد مقاييس الأداء المالي كمؤشر لمدفوعات الحوافز، ومع ذلك فإن الإفراط في الاعتماد على الأداء المالي وحده في قياس الأداء؛ قد يؤدي إلى نتائج متحيزة، وذلك لأن العديد من مقاييس الأداء ذات التأثير الكبير هي مقاييس غير مالية؛ فعلى الرغم من الأهمية الكبيرة لمقاييس الأداء غير المالي؛ إلا أنه تم إهمالها نسبيًا في الدراسات التي تمت مراجعتها. (p.48)

ووفقا لـ Sawalqa (2011) فإن من بين أهم نقاط ضعف الدراسات السابقة القائمة على المنهج الموقفى في مجال المحاسبة الإدارية؛ هو عدم اهتمامها بجميع أبعاد الأداء التنظيمي؛ حيث تتطرق البحوث السابقة الى الأداء التنظيمي بشكل غير مناسب؛ وذلك من خلال تركيزها فقط على الأداء المالي، حيث نص على أنه من أجل تجاوز هذا النقص يجب استخدام البعد غير المالي للأداء جنبًا إلى جنب مع البعد المالي؛ وذلك من أجل الوصول الى تحديد وقياس الأداء التنظيمي بشكل فعال (p.132). كما نص Turner et al. (2017) على أن استخدام مقاييس الأداء المالي وحدها غير كافٍ؛ وذلك نظرا لكونها لا تعكس منظور العملاء للأداء؛ فالمنظمات في الوقت الحاضر لا تسعى الى خلق القيمة فقط للمساهمين؛ ولكن أيضًا للعملاء وأصحاب المصلحة الآخرين. (p.35)

كما نص الفضل والجليحاوي (2015) على أن التغير الأكثر أهمية في مجال المحاسبة الإدارية خلال العقد الماضي؛ يتمثل في التركيز الواسع على قياس وتقييم الأداء التنظيمي؛ حيث ركزت نظم تقييم الأداء على التكامل بين الاستراتيجيات التنظيمية وقياس الأداء؛ وذلك من خلال اعتماد مزيج من المقاييس المالية وغير المالية، حيث

وَجَهت بحوث المحاسبة الإدارية العديد من الانتقادات الى فكرة الاعتماد على مقاييس الأداء المالية؛ وأكدت على ضرورة استخدام مزيج من المقاييس المالية وغير المالية (ص141). حيث نص Baines & Langfield-Smith (2003) على أن هناك دعم تجريبي قوي للارتباط بين ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة وزيادة استخدام مقاييس الأداء غير المالي؛ حيث أن المنظمات التي ركزت على استراتيجية التمايز؛ استفادت أكثر من استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ وكذا الاعتماد على المعلومات غير المالية. (p.679)

ووفقاً لـ Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour (2018) فإن ظهور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية جاء نتيجة للتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة؛ حيث أدت هذه التطورات إلى زيادة اهتمام الإدارة وتركيزها على مفاهيم وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية؛ وذلك من أجل خلق مزايا تنافسية تساعد في تفوق المنظمة على منافسها. وعلى خلفية الدعوات إلى التوجه نحو نهج أكثر توازناً لأنظمة قياس الأداء؛ نص Yang Spencer et al. (2009) على أن هناك اتفاق حول الدور المهم لمقاييس الأداء غير المالية في دعم استراتيجية التمايز التنافسية؛ وتشير الأدبيات في مجال المحاسبة والإدارة إلى أن المقاييس غير المالية هي أكثر صلة باستراتيجية التمايز؛ حيث يجادل الباحثون بأن مقاييس الأداء المالي لا تتوافق مع الإبداع والابتكار الضروريين لاستراتيجية التمايز، كما تتطلب أنظمة إدارة الأداء التحول من المقاييس المالية (الكفاءة) شديدة التركيز؛ إلى المقاييس التي تعبر عن عوامل النجاح الحاسمة، والتي من المحتمل أن تكون عبارة عن مقاييس غير مالية؛ وتشمل مؤشرات كرضا العملاء؛ أداء التسليم ومقاييس ابتكار المنتجات ... الخ. (p.85)

كما نص Sumkaew & Intanon (2020) على أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المبتكرة كأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ يُعد بديلاً مهماً للمديرين التنفيذيين لاكتساب مزايا تنافسية من خلال تحسين رضا العملاء؛ تطوير تحليل سلسلة القيمة؛ صنع المنتجات بتكلفة أقل من المنافسين وتشجيع التحسين المستمر في المنظمات (p.42). ونص أيضاً Candiotto & Gandini (2013) على أن المقاييس المالية تُعبر عن الأداء التاريخي فقط؛ ولهذا تكملها بطاقة الأداء المتوازن بمقاييس لمحركات الأداء المستقبلي؛ حيث يُمكن للمديرين التنفيذيين فهم كيف تعمل منظماتهم على خلق القيمة لكل من العملاء الحاليين والمستقبليين؛ المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين؛ وكيف يجب عليهم تعزيز القدرات الداخلية والاستثمار في الأفراد؛ الأنظمة والإجراءات اللازمة لتحسين الأداء في المستقبل. (P.177)

كما تشير نتائج دراسة Alamri (2019) الى أن تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي؛ هي أقوى منها على الأداء غير المالي، حيث نص في هذا الإطار على أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يجب أن تكون موجهة نحو تحسين الأداء المالي وغير المالي على نفس المستوى من الاهتمام. (p.229)



### الفرع الثاني: فرضية تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي

نتيجة للانتقادات التي شهدتها الأدبيات السابقة للمحاسبة الإدارية؛ وذلك نظرا لتركيزها على البعد المالي وحده في عملية قياس وتقييم الأداء، فإن الدراسات الحديثة في هذا المجال شهدت توجهها أكثر نحو نهج التنوع في عملية قياس وتقييم الأداء؛ وذلك من خلال الجمع بين كل من مقاييس الأداء المالية وغير المالية، حيث تطرق عدد محدود من الدراسات السابقة الى أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على البعد غير المالي للأداء التنظيمي (Abdel-Al & McLellan, 2013; Alamri, 2019; Aykan & Aksoylu, 2013; Baines & Langfield-Smith, 2003; Ojra, 2014; Said et al., 2010) وتوصلت هذه الدراسات الى نتائج مختلفة حول العلاقة بين هاذين المتغيرين.

حيث توصلت دراسة Baines & Langfield-Smith (2003) في هذا الإطار الى أن التوجه نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ يؤدي الى زيادة الاعتماد على المقاييس غير المالية للأداء؛ وذلك في الشركات الاستراتيجية، كما أن التوجه نحو زيادة استخدام المقاييس غير المالية يؤدي بدوره الى تحسين الأداء التنظيمي في هذه الشركات.

كما تطرقت أيضا دراسة Said et al. (2010) الى العلاقة بين استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي وغير المالي في السلطات الحكومية المحلية في ماليزيا؛ حيث توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي مباشر لمعلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي لهذه السلطات، كما توصلت الدراسة أيضا الى أن استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتوجه نحو التعلم التنظيمي؛ يعتبر من الميكانيزيمات المهمة لتحسين مستوى الأداء المالي والأداء غير المالي. وفي نفس السياق توصلت أيضا دراسة Aykan & Aksoylu (2013) الى وجود أثر إيجابي ضعيف لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي في المؤسسات المتوسطة والكبيرة في تركيا.

كما توصلت أيضا دراسة Alamri (2019) الى وجود أثر إيجابي متوسط للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للشركات المدرجة في السوق المالي السعودي. وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة Ojra (2014) الى أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لها أثر إيجابي مباشر على الأداء غير المالي في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة.

كما تطرقت دراسة Abdel-Al & McLellan (2013) الى أثر الملاءمة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والاستراتيجية المعتمدة على الأداء؛ حيث تفترض الدراسة أنه كلما كانت ممارسات المحاسبة الإدارية متوافقة مع الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛ فإن ذلك يؤدي الى تحسين الأداء، وتوصلت الدراسة الى أنه كلما كان هناك توافق بين ممارسات المحاسبة الإدارية والاستراتيجية المعتمدة؛ فإن هذا التوافق Fit له تأثير إيجابي وهام على

الأداء التشغيلي غير المالي للشركات الصناعية المصرية المدرجة في السوق المالي المصري. حيث نص Abdel-Al & McLellan (2013) على أن المنظمات التي اعتمدت استراتيجيات التمايز ودعمت هذه الاستراتيجيات بممارسات محاسبة إدارية استراتيجية أكثر تقدمًا؛ حققت نتائج تشغيلية أفضل، وبالتالي يمكن الوصول أن المنظمة التي تخطط لاعتماد استراتيجيات التمايز في السوق؛ يمكن أن تتبنى أيضًا المزيد من ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتحقيق أداء أفضل.

ومن خلال افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ وكذا من خلال مراجعة نتائج الأدبيات السابقة؛ تم صياغة الفرضية التالية:

*H2b: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.*

### خلاصة الفصل:

يتضح من خلال ما سبق أن نهج النظرية الموقفية قد شهد استخداما واسعا في بحوث المحاسبة الإدارية؛ حيث يُقدم هذا النهج افتراضات مهمة لتفسير العلاقة بين تصميم وتبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية؛ وأثرها على أداء التنظيمي، حيث يقوم أساسا على افتراض عدم وجود نظام محاسبي أو إداري شامل ومناسب يمكن تطبيقه في جميع المنظمات وفي كل الظروف؛ وإنما يعتمد التصميم الأفضل لهذا النظام على العوامل الموقفية لكل منظمة. كما يقوم هذا النهج أيضا على أن تحقيق الأداء الأفضل يرتبط بمدى التوافق بين الأساليب والنظم الإدارية والمتغيرات الموقفية للسياق العام الذي تنشط به المنظمة، حيث نظرا لأهمية افتراضات هذه النظرية في تفسير علاقة بين كل من هيكل؛ تصميم المنظمة والبيئة التي تنشط بها؛ فقد أصبحت تمثل النهج السائد والأكثر استخداما في بحوث المحاسبة الإدارية.

حيث وفقا لافتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ فإن المتغيرات الموقفية للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة لها تأثير مهم على توجه المنظمة نحو تبني الأساليب والنظم الإدارية والمحاسبية، حيث تتمثل أهم هذه المتغيرات البيئية في كل من حالة عدم التأكد البيئي وشدة المنافسة، بينما في المقابل تتمثل أهم المتغيرات التنظيمية في كل من استراتيجية الشركة والتكنولوجيا المتقدمة، حيث تشير الأدبيات السابقة الى أن هذه المتغيرات لها تأثير مهم على توجه منظمات الأعمال نحو تصميم وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

كما تشير الأدبيات السابقة أيضا الى وجود علاقة مهمة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي، إلا أنه من الملاحظ أن هذه الأدبيات ركزت فقط على العلاقة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية وأثرها على الأداء المالي؛ دون التطرق بشكل أكبر الى أثر تبني هذه الأساليب على البعد غير المالي للأداء، وهو ما أشارت إليه العديد من الدراسات الحديثة في هذا المجال؛ كما نصت على ضرورة مراعاة هذا الجانب في الدراسات والبحوث المستقبلية، حيث تشير الأدلة التي توصلت إليها الأدبيات السابقة الى وجود أثر إيجابي لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على كل من البعد المالي وغير المالي للأداء التنظيمي.

**الفصل الرابع: دراسة  
استطلاعية على عينتة من  
المؤسسات الصناعية  
الجزائرية**

### مقدمة الفصل:

تُمثل النظرية الموقفية أحد أهم المناهج النظرية المستخدمة في أبحاث المحاسبة الإدارية المعاصرة؛ وذلك نظرا لكونها تقوم على افتراضات مهمة فيما يخص تصميم وتبني الأنظمة والأساليب الإدارية في منظمات الأعمال؛ حيث تقوم النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية على افتراض أساسي مفاده عدم وجود نظام محاسبي أو إداري شامل ومناسب لجميع المنظمات وفي كل الظروف؛ وإنما يعتمد التصميم الأفضل لهذا النظام على العوامل الموقفية لكل منظمة؛ حيث تُؤثر العوامل الموقفية للبيئة الخارجية والداخلية على تصميم وتبني الأنظمة والأساليب الإدارية في منظمات الأعمال. ومن جهة أخرى تقوم النظرية الموقفية على افتراض آخر مفاده أن التوافق بين الأساليب الإدارية والمتغيرات الموقفية يؤدي الى تحسين الأداء التنظيمي، حيث أصبحت الافتراضات التي تُقدمها النظرية الموقفية في هذا السياق؛ تُمثل أحد أهم المداخل الهيكلية لتصميم البحوث الكمية في مجال المالية والمحاسبة الإدارية.

يتمثل الغرض العام لهذه الدراسة في اختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الجزائرية؛ حيث تم التطرق الى الإطار المفاهيمي للمصطلحات الأساسية للدراسة من خلال الفصول النظرية السابقة، كما تم صياغة فرضيات الدراسة على ضوء افتراضات النظرية الهيكلية؛ وكذا من خلال مراجعة نتائج الأدبيات السابقة التي تطرقت الى الموضوع، حيث تم الوصول الى صياغة فرضيتين رئيسيتين للبحث؛ تنص الأولى على وجود أثر إيجابي للمتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، بينما تنص الفرضية الثانية على وجود أثر إيجابي لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية.

وسيتم من خلال هذا الفصل تحديد مختلف الإجراءات والجوانب المنهجية للدراسة؛ وكذا الاختبار التجريبي لفرضيات الدراسة؛ وذلك من خلال التحليل الإحصائي للبيانات الكمية التي يتم تجميعها من عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وذلك باعتماد استراتيجية البحث الاستطلاعي من خلال أداة الاستبيان، كما يتم في الأخير التطرق الى تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها على ضوء نتائج الأدبيات السابقة، حيث يتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة النتائج

## المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

من المتفق عليه أن أحد المرتكزات الرئيسية لنجاح أي عمل بحثي؛ هو اعتماد منهجية بحث مناسبة وملائمة؛ حيث يقصد بمنهجية البحث هنا؛ المفهوم الشامل الذي يشمل كل من النموذج الفلسفي للبحث؛ النظرية الهيكلية؛ منهج البحث؛ استراتيجيات البحث؛ الأفق الزمني للبحث وتقنيات جمع وتحليل البيانات، ولهذا فإنه من الضروري قيام الباحث باختيار منهجية تتناسب مع موضوع البحث؛ وذلك من أجل ضمان القيام بدراسة معقولة وذات موثوقية (Sharifabadi, 2012, p. 80). وعليه سيتم من خلال هذا المبحث التطرق الى تحديد ومناقشة مختلف الجوانب المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، انطلاقا من تحديد الجوانب الابستمولوجية للدراسة؛ وكذا تحديد مجتمع وعينة الدراسة وإجراءات جمع البيانات؛ وصولا الى تحديد أسس اختيار أساليب التحليل الإحصائي المعتمدة في تحليل بيانات الدراسة.

### المطلب الأول: العناصر الابستمولوجية للدراسة

يتم التطرق من خلال هذه المطلب الى تحديد مختلف الإجراءات الابستمولوجية للدراسة؛ حيث يتم مناقشة وتبرير هذه الاختيارات من طرف الباحث؛ وذلك في ضوء النظريات العلمية والقواعد المنهجية المتعارف عليها في مجال البحث؛ حيث يتم التطرق الى مناقشة مبررات اختيار كل من النموذج الفلسفي؛ المنهج؛ المقاربة؛ استراتيجيات البحث وأدوات جمع وتحليل البيانات، كما يتم التطرق أيضا الى بناء أداة الدراسة وتحديد سلالمة قياس المتغيرات ومصادرها.

الفرع الأول: تحديد النموذج الفلسفي؛ المنهج؛ المقاربة؛ استراتيجيات البحث وأدوات جمع وتحليل البيانات كما تمت الإشارة سابقا فإنه يتم التطرق من خلال هذا العنصر الى تحديد كل من فلسفة أو النموذج الفلسفي للبحث؛ كما يتم أيضا التطرق الى تحديد المنهج والمقاربة المعتمدة في البحث، بالإضافة الى تحديد استراتيجيات البحث وطرق وإجراءات جمع وتحليل البيانات؛ حيث يتم تحديد هذه العناصر وفقا لنموذج البصلة البحثية The Research Onion المقترح من قبل Saunders et al (2007).

### أولا: تحديد النموذج الفلسفي للبحث Research Paradigm

استنادا على الأنطولوجيا<sup>1</sup> Ontology المختلفة (طبيعة الواقع)؛ ونظرية المعرفة<sup>2</sup> Epistemology (معتقدات مختلفة حول المعرفة)؛ وعلم الأксиولوجيا<sup>3</sup> Axiology (خالية من القيم أو محملة بالقيم)؛ فإنه

<sup>1</sup> الافتراضات حول الأنطولوجيا هي افتراضات تتعلق بجوهر الظاهرة قيد البحث. أي إلى أي مدى تكون الظاهرة موضوعية وخارجية بالنسبة للفرد، أو كونها ذاتية ونتاج عقل الفرد.

<sup>2</sup> الافتراضات حول نظرية المعرفة هي افتراضات حول طبيعة المعرفة. أي أنها افتراضات حول الكيفية التي يمكن بها للفرد أن يفهم العالم، وينقل مثل هذه المعرفة للآخرين.

<sup>3</sup> تعني قيم الباحث ومدى تأثير أفكاره ومبادئه وآرائه على البحث. (Ardalan, 2008, p.03)

يمكن إجراء أي مشروع بحثي في ضوء الفلسفات أو النماذج البحثية المختلفة (Sharifabadi, 2012, p. 82). حيث يتمثل أهم نموذجين فلسفيين لتصميم البحوث العلمية؛ في كل من النموذج الوضعي Positivism؛ ونموذج التفسير<sup>1</sup> Interpretivism (Collis & Hussey, 2014).

حيث نص Collis & Hussey (2014) على أن نقطة البداية في تصميم أي بحث هي تحديد النموذج الفلسفي للبحث Research Paradigm، حيث عرفا نموذج البحث على أنه يمثل إطار العمل الذي يوجه كيفية إجراء البحث؛ ويقوم على فلسفات الأفراد وافترضايتهم حول العالم وطبيعة المعرفة. (p. 10) بينما اختار Creswell (2014) تعريف فلسفة أو نموذج Philosophies or Paradigm البحث باستخدام مصطلح النظرة الشاملة Worldview والتي تعني حسبه "مجموعة أساسية من المعتقدات التي توجه العمل البحثي" (p. 35)

ووفقا لـ Thomas (2021) فإن أصل كلمة نموذج Paradigm يعود إلى الكلمة اليونانية Paradeigmia التي تعني النمط Pattern أو المثال Example؛ ويستخدم النموذج الفلسفي بمعنى "رؤية العالم World View"، أي طريقة للنظر إلى العالم؛ كما أن النموذج الفلسفي يقصد به في الأساس منظورنا أو نظرتنا إلى موقف ما. حيث استخدم Thomas Samuel Kuhn (1922-1996) الفيلسوف والعالم المعروف في القرن العشرين؛ كلمة "نموذج Paradigm" لوصف أو التعبير عن مجموعة من الممارسات في العلوم. (p. 44)

كما نص Ardalan (2008) على أنه يمكن اعتبار النموذج Paradigm هو نفس طريقة النظرة للعالم؛ أو طريقة رؤية الواقع؛ حيث يُعبر عن وجهات النظر الضمنية والصريحة للواقع، ويتم تعريف النماذج والتمييز بينها من خلال مجموعة من الافتراضات الأساسية؛ والتي بدورها تترجم إلى قواعد ومعايير معينة للممارسة العلمية الشائعة بين المنظرين والباحثين الذين يشتركون في اتباع نفس النموذج، فمن خلال النموذج المتبع يمكن للباحث تحديد النظريات والأساليب والمعايير الخاصة بالبحث بطريقة علمية متماسكة. (p. 31)

حيث يُعتبر تحديد وفهم النموذج الفلسفي للبحث هو النقطة المركزية للانطلاق في تصميم البحث (Haedr, 2012, p. 84)، وذلك نظرا لكون النموذج الفلسفي الذي يعتمد عليه الباحثون يتضمن افتراضات مهمة فيما يتعلق بكيفية رؤيتهم للعالم؛ بحيث تتوافق هذه الافتراضات وتدعم استراتيجية البحث وأساليبه التي يختارها الباحث كجزء من تلك الاستراتيجية. (Creswell, 2014)

وبصفة العامة فإنه يمكن تصميم الأبحاث في مجال العلوم الاجتماعية من خلال فلسفتين أو نموذجين رئيسيين، حيث يتمثل هاذين النموذجين في كل من النموذج الوضعي Positivism والنموذج التفسيري Interpretivism، فقد كان النموذج الوضعي يمثل النموذج الأساسي لإجراء الأبحاث المبكرة في مجال العلوم

1 يستخدم بعض المؤلفين مصطلح علم الظواهر Phenomenology، لكن استخدام التفسيرية Interpretivism تقترح منظورا فلسفيا أوسع. (Collis & Hussey, 2014, p.44)

الطبيعية؛ ثم أصبح بعد ذلك من أهم النماذج الفلسفية للأبحاث في العلوم الاجتماعية، حيث يتمثل الافتراض الأساسي لهذا النموذج الفلسفي في أن الواقع الاجتماعي مستقل عن الباحث؛ ويجب استخدام الأساليب الموضوعية لقياس خصائصه. بينما على العكس من ذلك؛ فإن النموذج التفسيري الذي تم تطويره نتيجة للانتقادات الموجهة للنموذج الوضعي؛ يقوم أساساً على افتراض أن الواقع الاجتماعي هو جزء من الباحث؛ ويتم قياسه بشكل ذاتي (Collis & Hussey, 2014; Saunders et al., 2007). حيث يوضح الجدول الموالي أهم الافتراضات التي يقوم عليها كلا النموذجين.

#### الجدول رقم 4-01: افتراضات النموذج الوضعي Positivism والنموذج التفسيري Interpretivism

Interpretivism النموذج التفسيري	Positivism النموذج الوضعي	الافتراض فلسفي
الواقع الاجتماعي ذاتي ومنشأ Constructed اجتماعياً.	الواقع الاجتماعي موضوعي وخارجي بالنسبة للباحث.	الافتراض الوجودي Ontological (طبيعة الواقع)
هناك حقائق متعددة.	هناك حقيقة واحدة فقط.	
تأتي المعرفة من الأدلة الذاتية من المشاركين.	تأتي المعرفة من خلال دليل موضوعي حول ظواهر يمكن ملاحظتها وقياسها.	الافتراض المعرفي Epistemological (ما الذي يشكل المعرفة الصحيحة)
يتفاعل الباحث مع الظواهر قيد الدراسة.	الباحث بعيد عن الظواهر قيد الدراسة.	
يُقر الباحث بأن البحث ذاتي.	الباحث مستقل عن الظواهر قيد الدراسة.	الافتراض الأخيولوجي Axiological (دور القيم)
النتائج متحيزة ومحتملة بالقيم.	النتائج غير متحيزة وخالية من القيم.	
يستخدم الباحث الضمير الشخصي؛ المصطلحات النوعية المقبولة؛ وتعريفات مسبقة محدودة.	يستخدم الباحث الضمير المبني للمجهول؛ الكلمات الكمية المقبولة؛ وتحديد المفاهيم.	الافتراض البلاغي Rhetorical (لغة البحث)
يتبع الباحث منهجاً استقرائياً.	يتبع الباحث منهجاً استنباطياً.	الافتراض المنهجي Methodological (إجراءات البحث)
يدرس الباحث الموضوع في سياقه؛ ويستخدم تصميمًا ناشئًا؛ حيث يتم تحديد المعايير أثناء العملية.	يدرس الباحث السبب والنتيجة؛ ويستخدم تصميمًا ثابتًا؛ حيث يتم تحديد المعايير مسبقًا.	
يتم تطوير الأنماط و/أو النظريات من أجل الفهم.	تؤدي التعميمات إلى التنبؤ؛ التفسير والفهم.	
النتائج دقيقة وموثوقة من خلال التحقق.	النتائج دقيقة وموثوقة من خلال صدقها وموثوقيتها.	

المصدر: (Collis & Hussey, 2014, pp. 46–47)



من خلال ما سبق يتضح أن النموذج الوضعي يقوم على افتراض أن الواقع مستقل عن الباحث؛ والهدف من البحث هو اختبار النظريات من خلال البحث التجريبي (الملاحظة والتجربة)، حيث تُستمد المعرفة من "المعلومات الإيجابية" التي يمكن التحقق منها علميًا، أي بمعنى آخر أنه من الممكن تقديم دليل منطقي أو رياضي لكل حجة مبررة منطقيًا (Collis & Hussey, 2014, p. 44). حيث لا يزال الباحثون في مجال الأعمال الذين يقومون بتصميم أبحاثهم وفقا للنموذج الوضعي؛ يركزون على النظريات من أجل تفسير و/أو توقع الظواهر الاجتماعية، حيث لا يزالون يطبقون التفكير المنطقي؛ بحيث يمتاز هذا النهج بالدقة؛ الموضوعية والصرامة، بدلاً من الذاتية والتفسير الحدسي (Collis & Hussey, 2014; Creswell, 2014).

كما نص Smith (2003) على أن النموذج الوضعي يمثل النموذج الأبرز والأكثر شيوعا واستخداما في الأدبيات المحاسبية؛ حيث يفترض هذا النموذج توفر مجموعة من الشروط المحددة في تصميم الأبحاث، والتي حددها كما يلي:

- التحديد المسبق للفرضيات: حيث تصاغ على أساس النظرية والأدبيات السابقة؛ وذلك قبل جمع أي بيانات أو التفكير في العمل الميداني؛
- التحديد المسبق للمعايير: والتي يتم على أساسها تحديد قبول أو رفض الفرضيات؛ حيث يتمثل الشكل الأكثر شيوعا واستخداما في الاختبارات الإحصائية القياسية؛
- عزل وتحديد المتغيرات التي ستتم دراستها: حيث يتم تحديد المتغير (المتغيرات) التي سيتم التعامل معها على أنها متغيرات تابعة؛ وكذا تحديد المتغيرات المستقلة (المفسرة)، كما يتم تحديد المتغيرات التي يتم اعتبارها ثابتة أو متطابقة أو التي يتم تجاهلها Constant, Matched or Ignored؛
- التحقق من طرق قياس المتغيرات: وذلك من خلال تحديد المتغيرات التي يمكن قياسها بشكل مباشر؛ وتحديد كيفية قياسها؛ وكذا تحديد المتغيرات التي تتطلب استخدام متغيرات بديلة Proxy، أو أدوات قياس بشكل ما. (pp. 18–19)

ومن خلال ما سبق فقد تم اعتماد النموذج الوضعي positivistic Paradigm في تصميم هذه الدراسة؛ حيث نص Collis & Hussey (2014) صراحة على أن الإجراءات الأساسية في ظل النموذج الوضعي تتمثل في دراسة الأدبيات من أجل تحديد النظرية المناسبة للبحث (يشار إليها أحيانا بالنموذج النظري)؛ ثم القيام بصياغة فرضيات الدراسة؛ حيث تُمثل الفرضية فكرة أو اقتراح تم تطويره انطلاقا من النظرية؛ ويمكن اختبارها من خلال الأدلة التجريبية باستخدام الأساليب الإحصائية، فعلى سبيل المثال تنص النظرية الموقفية على أنه لا توجد طريقة أو أسلوب "أفضل" لإدارة منظمة؛ وذلك لأن الإدارة الفعالة تتوقف على التوافق بين المنظمة وبيئتها؛ وكذا التوافق بين الأنظمة الفرعية للمنظمة؛ كما ترتبط أيضا بمدى ملاءمة أسلوب الإدارة لطبيعة

وخصائص المديرين (pp. 51-52)، حيث أشارا الى أنه يمكن اختبار العلاقات بين هذه العوامل انطلاقا من الافتراضات التي تقوم عليها النظرية الموقفية؛ وهو ما تهدف إليه هذه الدراسة تماما. بالإضافة الى كون النموذج الوضعي يمثل أحد أهم النماذج السائدة في مجال العلوم الاجتماعية بصفة عامة؛ وفي العديد من مجالات العلوم الإدارية بصفة خاصة (Ardalan, 2008; Collis & Hussey, 2014; Gill & Johnson, 2002; Smith, 2003)، حيث يمكن للباحث تبرير المنهجية والأساليب المستخدمة في البحث بسهولة؛ وذلك نظرا لكون هذا النموذج يحظى بقبول عام في تخصص البحث، حيث يتمحور موضوع هذه الدراسة أساسا حول تبني واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية وأثرها على أدائها؛ وذلك بناء على الافتراضات التي تقوم عليها أحد أهم النظريات التي تحظى بقبول عام في مجال البحث؛ والمتمثلة في النظرية الموقفية، حيث تم تطوير وصياغة فرضيات الدراسة انطلاقا من افتراضات هذه النظرية؛ وكذا من خلال الأدبيات السابقة التي تطرقت الى الموضوع، كما يتم اختبار هذه الفرضيات من خلال جمع البيانات الكمية والتحليل الإحصائي لهذه البيانات، وعليه فإن النموذج الوضعي من خلال الخصائص التي يقوم عليها؛ يُعتبر النموذج الأنسب لتصميم هذه الدراسة.

حيث وفقا لـ Collis & Hussey (2014) فإنه في حالة تصميم الدراسة وفقاً للنموذج الوضعي Positivist Paradigm؛ فإن الباحث قد لا يضطر إلى بذل الكثير من الجهد في تبرير المنهجية والأساليب المستخدمة في البحث؛ وذلك لأن النموذج الوضعي لا يزال يُعتبر النموذج المهيمن في العديد من مجالات أبحاث الأعمال؛ على الرغم من أن عدد الدراسات المصممة وفقاً لنموذج التفسير شهدت تزايدا مؤخرا. حيث في حالة تصميم الدراسة وفقاً لنموذج التفسير؛ قد يكون من الضروري تقديم سبب منطقي أقوى للمنهجية المتبعة؛ وكذا تقديم شرح أكثر تفصيلاً للأساليب المستخدمة للإثبات أن دراسة ستكون صارمة ومنهجية (p. 59). كما تجدر الإشارة أيضا الى أنه قد تم اعتماد النموذج الوضعي من قبل العديد من الأدبيات السابقة التي تطرقت الى موضوع النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية (Haedr, 2012; Ojra, 2014)

#### ثانيا: تحديد منهج البحث Research Approach

وفقا لـ Gill & Johnson (2002) فإن النموذجين البحثيين السابقين والمتمثلان في كل من النموذج الوضعي والنموذج التفسيري؛ يتم ربطهما بالمنهجين الاستنباطي والاستقرائي على التوالي، حيث يُعتبر هاذين المنهجين هما المنهجين الرئيسيين للبحوث الإدارية؛ فالمنهج الاستنباطي Deductive Approach يتضمن تطوير الأسس المفاهيمية والنظرية التي يتم اختبارها عن طريق الملاحظة، بينما في المقابل يتضمن المنهج الاستقرائي Inductive Approach تطوير النظريات من خلال ملاحظة الواقع التجريبي.

حيث نص Gill & Johnson (2002) أيضا على أن طريقة البحث الاستنباطي تستلزم تطوير الهيكل المفاهيمي والنظري؛ ثم اختباره من خلال الملاحظة التجريبية، حيث يتم الانطلاق من التصور المجرد ثم الانتقال إلى الاختبار من خلال تطبيق النظرية لخلق تجارب أو ملاحظات جديدة، كما يؤكد هذا المنهج على أن الجانب المهم في العلوم ليس مصادر النظريات والفرضيات التي يبدأ بها الباحث، بل العملية التي يتم من خلالها اختبار هذه الأفكار وتبريرها هي التي تمثل الجانب الأهم. وبشكل عام يرتبط المنهج الاستنباطي ارتباطا وثيقا بالنموذج الوضعي؛ وذلك من خلال ثلاث خصائص رئيسية للنموذج الوضعي والمتمثلة فيما يلي:

- الرأي الذي ينص على أنه لكي تتقدم العلوم الاجتماعية يجب أن تتبع المنهجية الاستنباطية المستخدمة من قبل علماء الطبيعة (مثل الفيزيائيين) والتي حققت نجاحا كبيرا، أي باختصار يجب اتباع المنهج التجريبي؛
- يجب أن تكون المعرفة المنتجة والتفسيرات المستخدمة في العلوم الاجتماعية هي نفسها التي تقدمها العلوم الطبيعية؛ على سبيل المثال أن A يسبب B؛
- يستلزم ما ورد أعلاه قيام علماء الاجتماع بمعالجة مَوْضُوعهم أي العالم الاجتماعي؛ كما لو كان هو نفسه العالم الطبيعي بالنسبة لعلماء الطبيعة. (pp. 34–40)

كما نص Ojra (2014) على أن الجانب الأكثر أهمية في اختيار وتحديد منهج البحث المناسب هو طبيعة موضوع البحث؛ حيث في حالة موضوع غني بالأدبيات السابقة؛ فإن المنهج الاستنباطي سيكون هو المنهج الأكثر ملاءمة، بينما في حالة كون الموضوع جديد ولا يوجد حوله عدد كبير من الأدبيات السابقة أو عدم وجودها من الأساس، فإن استخدام المنهج استقرائي قد يكون هو الأنسب (p. 112). وفي نفس السياق نص Saunders et al (2007) على أنه كلما زاد إدراك الباحثين بالنظرية في نقطة بداية مبكرة لدراساتهم (أي تصميم البحث)؛ كلما زادت قدرتهم على المفاضلة بين استخدام المنهج الاستنباطي أو الاستقرائي، حيث يهتم المنهج الاستنباطي بتصميم إستراتيجية بحث من أجل تطوير النظرية والفرضيات واختبار هذه الفرضيات، بينما في ظل المنهج الاستقرائي يهتم الباحث بجمع البيانات وتطوير النظرية بناءً على النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال تحليل البيانات. حيث يتم ربط استخدام المنهج الاستنباطي بالنموذج الوضعي، بينما في المقابل يتم ربط استخدام المنهج الاستقرائي بنموذج التفسير.

كما تجدر الإشارة إلى أنه في حالة وجود نظرية مطورة جيدا Well-Developed فيما يتعلق بموضوع البحث؛ فإن اعتماد المنهج الاستنباطي يُمكن أن يكون الأنسب للباحث في إنجاز دراسته، بينما يكون المنهج الاستقرائي أكثر ملاءمة في الحالات التي لا يمكن فيها العثور على نظرية موثوقة أو مقبولة بشكل عام حول موضوع البحث. حيث يتم في ظل المنهج الاستنباطي تطوير فرضية واحدة أو مجموعة من الفرضيات؛ وذلك استنادا إلى إطار

وافتراضات النظرية الأساسية للبحث؛ ثم يتم بعد ذلك اختبار هذه الفرضيات من خلال البيانات التي يتم جمعها أو الوصول إليها. بينما في ظل المنهج الاستقرائي يقوم الباحث بالدراسة والتحقيق وجمع البيانات المتعلقة بمشكلة البحث؛ وذلك دون وجود أي فرضيات أولية، ثم يقوم بمحاولة تطوير النظرية لشرح نتائج البحث. كما أن هناك عوامل أخرى مهمة تحكم اختيار منهج البحث؛ والتي تتمثل في كل من مشكلة البحث؛ التجارب الشخصية للباحث؛ الجمهور المستهدف؛ الوقت المتاح للباحث ومدى استعداده لقبول المخاطر؛ حيث يمكن أن يكون البحث الاستنباطي أسرع من حيث الإنجاز وأقل مخاطر مقارنة بالبحث الاستقرائي (Creswell, 2014; Saunders et al., 2007; Smith, 2003).

ووفقا لـ Smith (2003) فإن المنهج الاستقرائي والاستنباطي يمثلان أهم منهجين لإجراء الأبحاث العلمية؛ حيث يتم استخدام المنهج الاستقرائي في حالة تطوير نظرية جديدة على أساس الملاحظات الجديدة؛ بينما يتم اعتماد المنهج الاستنباطي في الحالات التي تمثل فيها النظرية الأساس لاختبار الملاحظات التجريبية؛ وهو الشكل الأكثر شيوعاً واستخداماً في الأبحاث المحاسبية التي يتم تصميمها وفق النموذج الوضعي. حيث يُعتبر المنهج الاستنباطي مناسباً في البيئة شديدة التنظيم؛ والتي تتضمن الاختبار التجريبي للنماذج النظرية؛ بحيث تعتمد موثوقية هذه الأبحاث على سلامة الأساليب الكمية والإحصائية. وعلى الرغم من أن كلا المنهجين يستخدمان في البحوث المحاسبية؛ إلا أن المنهج الاستنباطي يوفر إمكانيات أكبر لتطبيق الأساليب العلمية؛ نظراً لكونه يسهل عملية القياس والتحكم بشكل أكثر موثوقية. (pp. 24–25)

ومن خلال ما سبق يتضح أن استخدام المنهج الاستنباطي يرتبط أساساً بالنموذج الوضعي (Collis & Hussey, 2014; Gill & Johnson, 2002; Smith, 2003)، ولهذا تعتمد هذه الدراسة المنهج الاستنباطي كمنهج أساسي للبحث؛ حيث تم بناء وتطوير فرضيات الدراسة انطلاقاً من افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ وكذا من خلال مراجعة الأدبيات السابقة حول الموضوع، وتُعتبر النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية هي النظرية الهيكلية لهذه الدراسة. حيث تهدف الدراسة أساساً إلى محاولة اختبار الافتراضات التي تقوم عليها النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في السياق الصناعي الجزائري. ولهذا فإن المنهج الاستنباطي يعتبر المنهج الأكثر توافقاً مع أهداف هذا البحث. كما تجدر الإشارة أيضاً إلى أنه تم اعتماد المنهج الاستنباطي من قبل العديد من الأدبيات السابقة التي تطرقت إلى موضوع النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية (Haedr, 2012; Ojra, 2014; Sharifabadi, 2012).

### ثالثاً: تحديد مقارنة البحث Research Method

وفقاً لـ Creswell (2014) فإن تحديد أو اختيار مقارنة أو منهج البحث؛ يجب أن يكون وفقاً للافتراضات الفلسفية العامة التي تبني عليها الدراسة. حيث نص Collis & Hussey (2014) على أنه نظراً لافتراضات النموذج

الوضعي حول كون الظواهر الاجتماعية يمكن قياسها؛ فإن هذا النموذج يرتبط أساسا باستخدام أساليب التحليل الكمية بناءً على التحليل الإحصائي لبيانات البحوث الكمية. (p. 44)

كما نص Saunders et al. (2007) على أن مصطلحات كمية ونوعية Quantitative and Qualitative تُستخدم على نطاق واسع في أبحاث الأعمال والإدارة؛ وذلك للتمييز بين تقنيات جمع البيانات وإجراءات تحليل البيانات، حيث تتمثل أهم طرق التمييز بين المقاربتين في التركيز على البيانات الرقمية (الأرقام)؛ أو غير الرقمية (الكلمات). حيث يتم استخدام الكمية في الغالب كمرادف لأي تقنية لجمع البيانات (مثل الاستبيان)؛ أو إجراءات تحليل البيانات (مثل الرسوم البيانية أو الإحصائيات) التي تُنشئ أو تُستخدم البيانات الرقمية. بينما في المقابل يتم استخدام النوعية في الغالب كمرادف لأي تقنية لجمع البيانات (مثل المقابلة) أو إجراءات تحليل البيانات (مثل تصنيف البيانات) التي تُنشئ أو تُستخدم بيانات غير رقمية. (p. 145)

حيث تم اعتماد المقاربة الكمية Quantitative Method في هذه الدراسة؛ فوفقا لـ Creswell (2014) فإن نهج البحث الكمي Quantitative Research Approach يهدف إلى اختبار النظريات الموضوعية من خلال تحليل العلاقات بين المتغيرات، حيث تتضمن عمليات البحث الكمي تفعيل المفاهيم؛ الأدوات؛ جمع البيانات الكمية وتحليل البيانات الاستنباطية باستخدام الإجراءات الإحصائية؛ وذلك لاختبار الفرضيات وتقديم التنبؤات والتفسيرات بهدف تعميم النتائج غير المتحيزة.

كما نص Thomas (2021) على أنه يتم تصنيف البحوث على أنها بحوث كمية أو نوعية؛ وذلك وفقا لطبيعة البيانات التي يتم تجميعها؛ حيث يتم جمع البيانات العددية وتحليلها في البحوث الكمية، ويُنظر إلى البحث الكمي بشكل عام على أنه بحث تأكيدى واستنباطى بطبيعته؛ حيث يقوم على التحليل الإحصائي للبيانات بشكل أساسي. كما يُعبر المنهج الاستنباطي عن العملية التي يبدأ فيها الباحث انطلاقا من نظرية قائمة، حيث يتم التعبير عن المفاهيم من خلال المتغيرات؛ ويتم جمع الأدلة لاختبار ما إذا كانت النتائج تدعم افتراضات هذه النظرية أم لا، حيث ترتبط البحوث الكمية في أغلب الأحيان باختبار العلاقات بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة. (p. 60)

كما تجدر الإشارة إلى أنه تم اعتماد المنهج الاستنباطي الكمي من قبل العديد من الأدبيات السابقة التي تطرقت إلى موضوع المدخل الموقفى لتبني أساليب المحاسبة الإدارية؛ حيث توصل Otley (2016) من خلال المراجعة التي أجراها حول أبحاث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ وذلك خلال الفترة الممتدة من سنة 1980 إلى 2014 إلى أن العدد الإجمالي للمقالات المدرجة في هذا المجال بلغت 236 مقال؛ حيث نص على أن 157 مقالة منها هي بحوث تجريبية Empirical واستخدمت طرق كمية Quantitative، كما نص أيضا على أن غالبية هذه الدراسات الكمية قد استخدمت الاستبيان كأداة لجمع البيانات. (p.74)

### ثالثاً: استراتيجية البحث Research Strategy

يُعتبر تحديد واختيار استراتيجية البحث Strategy of the Research من أهم العناصر المنهجية للبحث؛ حيث هناك عدة أنواع من الاستراتيجيات البحثية؛ والمتمثلة في كل من التجربة Experiment؛ المسح أو الاستطلاع Survey؛ دراسة الحالة Case-Study؛ البحث الإجمالي Action Research؛ البحث الإثنوغرافي Ethnographical Research؛ البحث الأرشيفي Archival Research والنظرية المتجذرة Grounded Theory، حيث يجب أن تستند استراتيجية البحث التي يراد اعتمادها إلى أسس بحثية أخرى كالنموذج الفلسفي؛ النظرية؛ ومنهج البحث، بالإضافة إلى مراعاة إمكانية وجدوى استخدام هذه الاستراتيجية (Saunders et al., 2007; Sharifabadi, 2012). حيث يتم اختيار الاستراتيجية التي تمكن الباحث من الإجابة على سؤال (أسئلة) البحث وكذا تحقيق أهداف البحث؛ حيث يركز اختيار استراتيجية البحث أساساً على كل من سؤال (أسئلة) البحث وأهدافه؛ مدى المعرفة الحالية؛ وكذا العوامل المرتبطة بالوقت والموارد المتاحة؛ بالإضافة إلى الأسس الفلسفية الخاصة بالبحث. (Saunders et al., 2007, p. 135)

حيث نص Collis & Hussey (2014) على أنه في ظل النموذج الوضعي يتم استخدام استراتيجية المسح أو الاستطلاع لجمع البيانات الأولية أو الثانوية من عينة البحث؛ وذلك بهدف التحليل الإحصائي للبيانات وتعميم النتائج على المجتمع (p. 62). وفي نفس السياق أيضاً نص Saunders et al. (2007) على أنه غالباً ما يرتبط استخدام استراتيجية المسح Survey بالمنهج الاستنباطي؛ حيث تُعتبر إستراتيجية شائعة وواسعة الاستخدام في أبحاث الأعمال والإدارة؛ ويعود ذلك إلى كونها تسمح بجمع قدر كبير من البيانات من عدد كبير من المبحوثين بطريقة سهلة واقتصادية، حيث غالباً ما يتم تجميع هذه البيانات باستخدام أداة الاستبيان الذي يتم توزيعه على العينة المحددة، كما يتم توحيد هذه البيانات مما يسمح بإجراء المقارنات بشكل أسهل. بالإضافة إلى ذلك يُنظر إلى استراتيجية المسح على أنها استراتيجية موثوقة ومقبولة بشكل عام من قبل الأفراد؛ كما تُعتبر سهلة الفهم والتفسير نسبياً، حيث تسمح استراتيجية المسح بجمع البيانات الكمية التي يمكن تحليلها كمياً باستخدام الإحصاءات الوصفية والاستنباطية. بالإضافة إلى ذلك يمكن استخدام البيانات التي يتم جمعها باستخدام استراتيجية المسح؛ لاقتراح الأسباب المحتملة للعلاقات بين المتغيرات؛ وكذا لاقتراح نماذج لهذه العلاقات؛ حيث يُمنح استخدام استراتيجية المسح للباحث المزيد من التحكم في عملية البحث. (p. 138)

وبناء على ما سبق فإن هذه الدراسة تعتمد استراتيجية المسح المقطعي Cross-Sectional Survey؛ والتي تُعتبر أحد أهم أساليب البحوث الكمية؛ حيث وفقاً لـ Creswell (2014) فإن البحث الاستطلاعي أو المسحي Survey Research يوفر وصفاً كمياً أو رقمياً لاتجاهات أو آراء المبحوثين في مجتمع ما؛ من خلال دراسة عينة من هذا المجتمع، حيث يتضمن نوعين من الدراسات؛ والتي تتمثل في كل من الدراسة المقطعية Cross-Sectional

والدراسة الطولية Longitudinal، حيث يتم جمع البيانات باستخدام أداة الاستبيانات Questionnaires أو المقابلات المنظمة Structured Interviews، وذلك بهدف التعميم من العينة إلى المجتمع. (p. 42) كما نص Thomas (2021) على أن البحوث الاستطلاعية تُستخدم على نطاق واسع في العلوم الاجتماعية؛ كعلم الاجتماع؛ علم النفس؛ علم الاقتصاد والإدارة؛ وذلك لتقييم المواقف أو الآراء حول المواضيع المختلفة (p. 146). كما تجدر الإشارة أيضا إلى أنه تُشير مراجعة الأدبيات السابقة إلى أن معظم الدراسات القائمة على نهج النظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية؛ قد استخدمت الاستطلاع أو المسح Survey كاستراتيجية بحثية، حيث اعتمدت معظم هذه الدراسات أسلوب المسح المقطعي<sup>1</sup> Cross-Sectional Survey كأفق زمني Time Horizons لجمع بيانات الدراسة (Otley, 2016; Rashid et al., 2020)، ولهذا فإنه من الواضح أن الإستراتيجية البحثية الأكثر توافقًا وجدوى لإجراء هذه الدراسة هي استراتيجية المسح مقطعي.

#### خامسا: تحديد أدوات جمع وتحليل البيانات Techniques of Data Collection and Analysis

وفقا لـ Thomas (2021) فإنه في معظم الدراسات المقطعية يتم جمع البيانات باستخدام طريقة الاستطلاع من خلال الاستبيانات أو المقابلات، حيث يتم تحديد سؤال وفرضية البحث؛ وكذا تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة، ثم الاتصال بالمستجيبين لجمع بيانات الدراسة. (p. 68) كما نص Saunders et al. (2007) على أن الاستبيان يُعد أحد أكثر تقنيات جمع البيانات استخدامًا في استراتيجيات المسح أو الاستطلاع؛ حيث نظرًا لأنه يُطلب من كل شخص (مُستجيب) الرد على نفس مجموعة الأسئلة؛ فإنه يوفر طريقة فعالة لجمع الردود من عينة كبيرة قبل التحليل الكمي. (p. 355) كما نص أيضا Collis & Hussey (2014) على أن الاستبيان Questionnaire هو أسلوب لجمع البيانات الأولية؛ حيث يُطلب من عينة من المستجيبين الإجابة على قائمة من الأسئلة المنظمة بعناية؛ والتي تم اختيارها بشكل دقيق؛ وذلك بهدف الحصول على إجابات موثوقة (p. 205). ومن خلال مراجعة أدبيات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية نص Rashid et al (2020) على أن أغلب الدراسات التي تطرق إلى هذا الموضوع قد استخدمت أداة الاستبيان.

حيث يتضح من خلال ما سبق أن اعتماد استراتيجية الاستطلاع يرتبط في أغلب الأحيان باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات (Creswell, 2014; Saunders et al., 2007)، ولهذا فإن هذه الدراسة تستخدم أداة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم تصميم الاستبيان وقياس متغيرات الدراسة انطلاقًا من مراجعة سلاليم القياس المستخدمة من قبل الأدبيات السابقة؛ وكذا تكييفها مع متطلبات هذه

<sup>1</sup> يتم تحديد الأفق الزمني للدراسة Time horizons وذلك من خلال استخدام المسح المقطعي Cross-Sectional Survey الذي يتم من خلاله جمع البيانات عن العينة في نقطة زمنية محددة؛ بينما في المقابل ينتج استخدام المسح الطولي Longitudinal Survey بيانات تتعلق بعينة في نقاط زمنية مختلفة. (Saunders et al., 2007, p.148)

الدراسة، بالإضافة الى مساهمة الباحث في صياغة بعض الأسئلة في سلالمة قياس بعض المتغيرات؛ وذلك انطلاقا من الخلفية النظرية للباحث؛ وما تم التطرق إليه في الفصول السابقة، حيث يتم التطرق في الفرع الثاني من هذا المطلب الى إجراءات تصميم أداة الدراسة ومصادر قياس المتغيرات.

ومن جهة أخرى تم اعتماد أسلوب أو منهجية نمذجة المعدلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية لتحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات، حيث يتم تفصيل مختلف الجوانب المتعلقة بهذه المنهجية الإحصائية وكذا أسباب استخدامها في المطلب الثاني من هذا المبحث.

حيث وفقا لـ Creswell (2014) فإن إجراء البحوث الكمية بالاعتماد على النموذج الوضعي يُعتبر أحد السيناريوهات البحثية الأساسية، حيث يهدف الباحث من خلال هذا النوع من البحوث الى اختبار نظرية محددة؛ من خلال تحديد الفرضيات وجمع البيانات لاختبار وقبول أو رفض هذه الفرضيات؛ حيث يتم جمع البيانات عن طريق أداة تقيس الاتجاهات، ويتم تحليل هذه البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية. (p. 48)

#### الفرع الثاني: تصميم أداة الدراسة وقياس المتغيرات

وفقا لـ Collis & Hussey (2014) فإنه بعد تحديد كل من النظرية؛ الفرضيات ومتغيرات الدراسة؛ يجب تحديد كيفية قياس هذه المتغيرات؛ وذلك من أجل جمع البيانات والتحليل الإحصائي (pp. 51–52). حيث نص بلخامسة (2020) في هذا السياق على أن القياس يعتبر مفهوما أساسيا عند إجراء البحوث في مجال العلوم الاجتماعية؛ حيث يُقصد بالقياس عملية تحديد أرقام لمتغير ما استنادا الى مجموعة من القواعد؛ التي تستخدم من أجل تحديد الأرقام للمتغير بطريقة تمثله بدقة. (ص.26)

حيث نص Saunders et al. (2007) على أن كل من الصلاحية والموثوقية الداخلية The Internal Validity and Reliability للبيانات التي يتم جمعها؛ وكذا معدل الاستجابة الذي يتم تحقيقه؛ تعتمد إلى حد كبير على تصميم أسئلة وهيكل الاستبيان المُستخدم، حيث يُمكن الاستبيان الصحيح Valid من جمع بيانات دقيقة؛ كما يُشير الاستبيان الذي يتمتع بالموثوقية Reliable الى أن البيانات يتم جمعها بشكل مُتسق، حيث تشير المصادقية الداخلية إلى قدرة الاستبيان على قياس ما صُمم من أجل قياسه. بينما تشير الموثوقية إلى الاتساق؛ حيث تُركز على متانة الاستبيان وعلى وجه الخصوص ما إذا كان سيؤدي إلى نتائج متسقة في أوقات مختلفة وفي ظل ظروف مختلفة أم لا. (pp. 364–367)

كما نص Saunders et al. (2007) أيضا على أنه يجب أن يتم تحديد كل سؤال انطلاقا من البيانات التي يُحتاج إلى جمعها، حيث عند تصميم الأسئلة الفردية يقوم الباحثون بأحد الأشياء الثلاثة:

- اعتماد الأسئلة المستخدمة في الاستبيانات الأخرى؛
- تكييف الأسئلة المستخدمة في الاستبيانات الأخرى؛
- صياغة أسئلتهم الخاصة.



حيث يكون اعتماد الأسئلة أو تكييفها ضروريًا إذا كان الباحث يرغب في تكرار Replicate أو مقارنة نتائج دراسته مع الدراسات الأخرى؛ مما يُمكن أن يسمح بتقييم الموثوقية، حيث يُعتبر أكثر فاعلية من صياغة الأسئلة الخاصة من قبل الباحث، وذلك بشرط ألا يؤثر ذلك على جمع البيانات التي يحتاجها للإجابة على سؤال (أسئلة) البحث من جهة؛ وكذا تحقيق أهداف البحث من جهة أخرى. (p. 368)

وانطلاقًا مما سبق فقد تم بناء أداة الدراسة وقياس المتغيرات من خلال الرجوع إلى سلاليم القياس التي تم استخدامها في العديد من الدراسات السابقة، حيث تم تحديد أمثلة عن مصادر كل عبارة من العبارات التي تم استخدامها لقياس كل متغير من متغيرات الدراسة، حيث تم اختيار هذه العبارات بما يتوافق مع خصائص بيئة الأعمال التي تنشأ بها مؤسسات التصنيع الجزائرية؛ وكذا بما يتوافق وخصائص هذه الأخيرة، كما تم صياغة بعض العبارات من قبل الباحث كمساهمة في تصميم نموذج القياس لبعض متغيرات الدراسة. وسيتم التطرق فيما يلي إلى عرض سلاليم قياس متغيرات الدراسة وفق كل محور من محاور الاستبيان.

#### أولاً: سلاليم قياس المتغيرات الموقفية

يتضمن المحور الأول من الاستبيان قياس المتغيرات الموقفية، حيث تم تحديد أربع متغيرات موقفية رئيسية في هذه الدراسة؛ تتمثل هذه المتغيرات في كل من الاستراتيجية التنافسية؛ التكنولوجيا؛ حالة عدم التأكد البيئي وشدة المنافسة السوقية، حيث تم قياس هذه المتغيرات الكامنة باستخدام عبارات من سلاليم قياس تم استخدامها في العديد من الدراسات السابقة؛ والتي من أمثلتها (Abdel-Kader & Abdel-Al & McLellan, 2013; Luther, 2008; Abdel-Maksoud et al., 2012; Baines & Langfield-Smith, 2003; Ghasemi et al., 2015; Haedr, 2012; Ho, 1996; Hoque, 2011; Moalla & Mezouel, 2020; Ojra, 2014; Pavlatos & Kostakis, 2018; Sawalqa, 2011; Sharifabadi, 2012; Tuan Mat & Smith, 2014; Waweru & Uliana, 2008; Yang Spencer et al., 2009)، حيث يتضح فيما يلي العبارات المستخدمة في قياس هذه المتغيرات مع ذكر أمثلة عن مصدرين لكل عبارة من هذه العبارات، كما تم صياغة بعض العبارات من قبل الباحث كمساهمة في بناء نموذج القياس لبعض المتغيرات؛ وذلك انطلاقًا من الخلفية النظرية للباحث عن المتغير الذي يتم قياسه.

#### 1. الاستراتيجية التنافسية (CS) Competitive Strategy

تم التعبير عن متغير الاستراتيجية التنافسية من خلال بعدين أو متغيرين رئيسيين؛ وذلك وفقاً لنمط الاستراتيجيات التنافسية لـ Porter؛ حيث يتمثل النمط الأول في استراتيجية التمايز والتي تم قياسها من خلال 4 عبارات تم استخراجها من سلاليم القياس لعدة دراسات سابقة والموضحة في الأسفل، بينما يتمثل النمط الثاني في نمط استراتيجية زيادة التكلفة؛ والتي تم قياسها من خلال 3 عبارات مستخلصة كذلك من سلاليم القياس لعدة دراسات سابقة، حيث لقياس هذا المتغير وفق البعدين السابقين يُطلب من المبحوث تحديد مدى تركيز

المؤسسة التي يعمل بها على هذه الأولويات الاستراتيجية في نشاطها، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 غير موافق بشدة الى 5 موافق بشدة، والجدول رقم 02-4 يوضح العبارات المستخدمة في قياس المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

الجدول رقم 02-4: سلالم قياس متغير الاستراتيجية التنافسية (التمايز؛ قيادة التكلفة)

النمط	الرمز	العبارة	مصادر العبارات
استراتيجية التمايز DCS	DCS1	تسعى شركتكم الى تقديم منتجات ذات جودة عالية	(Yang Spencer et al., 2009) (Tuan Mat & Smith, 2014)
	DCS2	تسعى شركتكم الى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة	(Haedr, 2012) (Abdel-Al & McLellan, 2013)
	DCS3	تسعى شركتكم الى إجراء تغييرات في التصميم وطرح منتجات جديدة بسرعة	(Ghasemi et al., 2015) (Sawalqa, 2011)
	DCS4	تسعى شركتكم الى تقديم خدمات فعالة لما بعد البيع.	(Baines & Langfield-Smith, 2003) (Yang Spencer et al., 2009)
استراتيجية ريادة التكلفة CLCS	CLCS1	تسعى شركتكم الى توفير منتجاتها على نطاق واسع	(Abdel-Al & McLellan, 2013) (Tuan Mat & Smith, 2014)
	CLCS2	تسعى شركتكم الى الاستمرار في التركيز على خفض تكلفة الإنتاج لكل وحدة	(Waweru, 2008) (Haedr, 2012)
	CLCS3	تسعى شركتكم الى التركيز على التسعير أقل من المنافسين	(Waweru & Uliana, 2008) (Sawalqa, 2011)

المصدر: من إعداد الباحث

## 2. التكنولوجيا (Technology (T)

تم قياس متغير التكنولوجيا من خلال 4 عبارات تم استخلاصها من سلالم القياس لعدة دراسات سابقة؛ حيث يُطلب من المبحوث تحديد مدى اعتماد المؤسسة التي يعمل بها على عناصر التكنولوجيا في نشاطها، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 غير موافق بشدة الى 5 موافق بشدة، حيث يوضح الجدول رقم 03-4 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

الجدول رقم 03-4: سلالم قياس متغير التكنولوجيا

الرمز	العبارة	مصادر العبارات
T1	التكنولوجيا عنصر أساسي في نظام التشغيل لشركتكم.	(Ojra, 2014) (Waweru & Uliana, 2008)
T2	منتجات شركتكم تعتمد على التكنولوجيا بشكل كبير	(Boukr, 2015) (Ho, 1996)
T3	نظام المعلومات المحاسبي لشركتكم يعتمد على البرامج المحاسبية الاللكترونية	(Sharifabadi, 2012) (Wadongo, 2014)
T4	تستثمر شركتكم في الحزم البرمجية لدعم أنظمة المحاسبة وأنظمة التشغيل الأخرى	(Ojra, 2014) (Waweru & Uliana, 2008)

المصدر: من إعداد الباحث

### 3. عدم التأكد البيئي (EU) Environmental Uncertainty

تم قياس متغير حالة عدم التأكد البيئي من خلال 4 عبارات؛ حيث تم استخلاص 3 عبارات منها من سلالمة القياس المستخدمة في دراسات سابقة، بينما تمثل العبارة الأخيرة مساهمة من قبل الباحث في بناء سلم القياس لهذا المتغير، حيث يُطلب من المبحوث تحديد درجة عدم التأكد التي تشهدها البيئة التي تنشط بها المؤسسة التي يعمل بها، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 غير موافق بشدة الى 5 موافق بشدة، حيث يوضح الجدول رقم 04-4 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

الجدول رقم 04-4: سلالمة قياس متغير عدم التأكد البيئي

الرمز	العبارة	مصادر العبارات
EU1	عرفت بيئة الأعمال الخارجية لمؤسستكم تغيرا سريعا خلال السنوات الخمس الأخيرة	(Pavlatos & Kostakis, 2018)
EU2	أصبح يوجد العديد من المنتجات الجديدة في مجال الصناعة الذي تنشط به مؤسستكم خلال السنوات الخمس الأخيرة	(Pavlatos & Kostakis, 2018) (Sawalqa, 2011)
EU3	أصبح من الصعب التنبؤ بعناصر البيئة الخارجية لمؤسستكم خلال السنوات الخمس الأخيرة	مساهمة الباحث
EU4	شهدت القوانين والتشريعات التي تُنظم قطاع نشاط مؤسستكم العديد من التغيرات خلال السنوات الخمس الأخيرة	(Abdel-Kader & Luther, 2008) (Etim, 2019)

المصدر: من إعداد الباحث

### 4. شدة المنافسة السوقية (IMC) Intensity of Market Competition

تم قياس متغير شدة المنافسة السوقية من خلال 4 عبارات تم استخلاصها من سلالمة القياس لدراسات سابقة، حيث يُطلب من المبحوث تحديد درجة المنافسة السوقية التي تواجهها المؤسسة التي يعمل بها خلال السنوات الخمس الأخيرة، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 غير موافق بشدة الى 5 موافق بشدة، حيث يوضح الجدول رقم 05-4 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

الجدول رقم 05-4: سلالمة قياس متغير شدة المنافسة السوقية

الرمز	العبارة	مصادر العبارات
IMC1	ازدادت شدة المنافسة التي تواجهها مؤسستكم من حيث أسعار بيع منتجاتها خلال السنوات الخمس الأخيرة	(Abdel-Maksoud et al., 2012) (Moalla & Mezouel, 2020)
IMC2	ازدادت شدة المنافسة التي تواجهها مؤسستكم من حيث الحصول على المواد الأولية خلال السنوات الخمس الأخيرة.	(Ghasemi et al., 2015) (Hoque, 2011)
IMC3	ازدادت شدة المنافسة التي تواجهها مؤسستكم من حيث تطوير منتجات جديدة خلال السنوات الخمس الأخيرة.	(Waweru, 2008) (Wadongo, 2014)
IMC4	الموقع التنافسي الحالي لشركتكم أكثر تنافسية مما كان عليه قبل خمس سنوات الأخيرة	(Sharifabadi, 2012)

المصدر: من إعداد الباحث

ثانيا: سلالمة قياس تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية Strategic Management Accounting Techniques Usage (SMATU)

يتضمن المحور الثاني من الاستبيان قياس مدى تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ حيث تركز هذه الدراسة على ثلاث أساليب للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ والتي تتمثل في كل من أسلوب التكلفة المستهدفة؛ المقارنة المرجعية وبطاقة الأداء المتوازن. حيث تم قياس مدى تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في العديد من الدراسات السابقة بطريقة مباشرة، وذلك من خلال الطلب من المبحوث تحديد مدى تبني الشركة التي يعمل بها لهذه الأساليب على المقياس المحدد، إلا أنه نظرا لخصوصية المؤسسات الجزائرية وضعف تبنيها لهذه الأساليب الإدارية الحديثة (عطوي، 2017)؛ ومن أجل الوصول الى نتائج أكثر مصداقية فإنه يتم قياس مدى تبني هذه المؤسسات للممارسات المرتبطة بكل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية السابقة؛ وهو ما يتوافق مع ما تم العمل به في دراستي كل من (Alnawaiseh, 2013; Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018) في دولة الأردن، حيث تم في هذه الدراسة قياس المتغيرات المرتبطة بمدى تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال عبارات مستخلصة من سلالمة قياس تم استخدامها في دراسات سابقة (Ahmad, 2012; Alnawaiseh, 2013; Haedr, 2012; Pollanen & Abdel- (Maksoud, 2010; Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018; Simm, 2010; Turner et al., 2017) حيث تم تكييف هذه العبارات خدمة لأهداف البحث، كما تم اقتراح بعض العبارات من قبل الباحث.

1. تبني أسلوب التكلفة المستهدفة (TCusage) Target Costing Usage

تم قياس متغير تبني أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال 4 عبارات؛ حيث تم استخلاص 3 منها من سلالمة قياس لدراسات سابقة، بينما تم اقتراح إحدى العبارات من قبل الباحث؛ حيث يُطلب من المبحوث تحديد مدى تبني المؤسسة التي يعمل بها للممارسات المرتبطة بأسلوب التكلفة المستهدفة؛ وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 غير موافق بشدة الى 5 موافق بشدة، حيث يوضح الجدول رقم 4-06 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

الجدول رقم 4-06: سلالمة قياس متغير تبني أسلوب التكلفة المستهدفة

الرمز	العبرة	مصادر العبارات
TC1	تسعى شركتكم الى تخفيض تكلفة منتجاتها خلال جميع مراحل الإنتاج	(Alnawaiseh, 2013)
TC2	تعمل شركتكم على تحديد تكلفة مستهدفة عند تصميم منتجاتها الجديدة بناء على أسعار بيع هذه المنتجات وهامش الربح المرغوب	(Ahmad, 2012)
TC3	تعمل شركتكم على التحسين المستمر من خلال إحلال العمليات والأنشطة التي تضمن تخفيض التكاليف	مساهمة من الباحث
TC4	تعمل شركتكم على تحديد تكلفة إنتاج معيارية، مع تعديل عمليات وأنشطة الإنتاج لتحقيق هذه التكلفة المستهدفة	(Simm, 2010)

المصدر: من إعداد الباحث

## 2. تبني أسلوب المقارنة المرجعية (PBusage) Performance Benchmarking Usage

تم قياس متغير تبني أسلوب المقارنة المرجعية من خلال 4 عبارات مستخلصة من سلالمة القياس لدراسات سابقة، حيث يُطلب من المبحوث تحديد مدى تبني المؤسسة الي يعمل بها للممارسات المرتبطة بأسلوب المقارنة المرجعية، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 غير موافق بشدة الى 5 موافق بشدة، حيث يوضح الجدول رقم 07-4 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

الجدول رقم 07-4: سلالمة قياس متغير تبني أسلوب المقارنة المرجعية

الرمز	العبارة	مصادر العبارات
PB1	تعمل شركتكم على تحديد الأنشطة والممارسات المتميزة من الشركات الأخرى	(Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018) (Alnawaiseh, 2013)
PB2	تحاول شركتكم فهم الأنشطة والممارسات المتميزة من الشركات الأخرى	(Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018) (Alnawaiseh, 2013)
PB3	تقوم شركتكم بتكييف أنشطتها مع الأنشطة والممارسات المتميزة من الشركات الأخرى	(Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018) (Alnawaiseh, 2013)
PB4	تقوم شركتكم بمقارنة أدائها بالمعايير المثلى للصناعة	(Turner et al., 2017) (Haedr, 2012)

المصدر: من إعداد الباحث

## 3. تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSCusage) Balanced Scorecard Usage

تم قياس متغير تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن من خلال 4 عبارات تم استخلاصها من سلالمة القياس لدراسات سابقة، حيث يُطلب من المبحوث تحديد مدى تبني المؤسسة التي يعمل بها للممارسات المرتبطة بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 غير موافق بشدة الى 5 موافق بشدة، حيث يوضح الجدول رقم 08-4 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

الجدول رقم 08-4: سلالمة قياس متغير تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

الرمز	العبارة	مصادر العبارات
BSC1	تستخدم شركتكم كل من المقاييس المالية وغير المالية في عملية قياس وتقييم أدائها الاستراتيجي	(Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018) (Alnawaiseh, 2013)
BSC2	تعمل شركتكم على ضمان المواءمة بين إستراتيجيتها طويلة المدى وأهدافها التشغيلية	(Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018) (Alnawaiseh, 2013)
BSC3	تربط مؤسستكم رؤيتها واستراتيجيتها بجوانب الأداء المرتبطة بزبائنها، عملياتها الداخلية وتدريب وتطوير عمالها	(Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018) (Alnawaiseh, 2013)
BSC4	تعمل شركتكم على ترجمة استراتيجيتها إلى مجموعة شاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية	(Pollanen & Abdel-Maksoud, 2010)

المصدر: من إعداد الباحث

### ثالثاً: سلالمة قياس متغير الأداء التنظيمي (OP) Organisational Performance

يتضمن المحور الثالث من الاستبيان قياس الأداء التنظيمي؛ وذلك من خلال بعديه المتمثلين في كل من الأداء المالي والأداء غير المالي، حيث تم استخدام عبارات من سلالمة قياس لدراسات السابقة؛ والتي تتمثل أساساً في مؤشرات الأداء لكل متغير من المتغيرين، حيث يتم قياس الأداء المالي من خلال 5 مقاييس مالية تتمثل في (العائد على الاستثمار؛ المردودية المالية؛ هامش الربح على المبيعات؛ معدل نمو المبيعات؛ التدفق النقدي التشغيلي)، والتي تم استخدامها في العديد من الدراسات السابقة لقياس الأداء المالي مثل (Ahmad, 2012; Alamri, 2019; Etim, 2019; Haedr, 2012; Hoque, 2011; Lay & Jusoh, 2012; Pavlatos & Kostakis, 2018; Tuan Mat & Smith, 2014). حيث يوضح الجدول رقم 4-09 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

بينما تم قياس الأداء غير المالي من خلال 5 مقاييس غير مالية تتمثل في (رضا العملاء؛ جودة المنتجات؛ الحصة السوقية؛ تطوير منتجات جديدة؛ تدريب وتطوير العاملين) والتي تم استخدامها أيضاً من قبل العديد من الدراسات السابقة لقياس الأداء غير المالي والتي من أمثلتها (Abdel-Al & McLellan, 2013; Baines & Langfield-Smith, 2003; Ghasemi et al., 2015; Lay & Jusoh, 2012; Ojra, 2014; Sawalqa, 2011; Simm, 2010; Tuan Mat & Smith, 2014; Yang Spencer et al., 2009). حيث يوضح الجدول 4-09 العبارات المستخدمة في قياس هذا المتغير وكذا مصادر هذه العبارات.

حيث وفقاً للعديد من الدراسات السابقة يُطلب من المبحوث تحديد مستوى الأداء الذي حققته المؤسسة التي يعمل بها خلال السنوات الثلاثة الأخيرة مقارنة بمنافسيها، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي من 1 منخفض إلى 5 عالي، وذلك وفقاً لمقاييس الأداء لكل بعد من البعدين.

الجدول رقم 4-09: سلالمة قياس متغير الأداء التنظيمي (الأداء المالي؛ الأداء غير المالي)

البعد	الرمز	العبرة	مصادر العبارات
الأداء المالي	FP1	العائد على الاستثمار	(Ahmad, 2012) (Tuan Mat & Smith, 2014)
	FP2	المردودية المالية	(Etim, 2019) (Pavlatos & Kostakis, 2018)
	FP3	هامش الربح على المبيعات	(Alamri, 2019) (Haedr, 2012)
	FP4	معدل نمو المبيعات	(Alabdullah, 2019) (Lay & Jusoh, 2012)
	FP5	التدفق النقدي التشغيلي	(Alamri, 2019) (Hoque, 2011)
الأداء غير المالي	N-FP1	رضا العملاء	(Ojra, 2014) (Simm, 2010)
	N-FP2	جودة المنتجات	(Sawalqa, 2011) (Abdel-Al & McLellan, 2013)
	N-FP3	الحصة السوقية	(Ghasemi et al., 2015) (Baines & Langfield-Smith, 2003)
	N-FP4	تطوير منتجات جديدة	(Yang Spencer et al., 2009) (Lay & Jusoh, 2012)
	N-FP5	تدريب وتطوير العاملين	(Sawalqa, 2011) (Tuan Mat & Smith, 2014)

المصدر: من إعداد الباحث

#### رابعاً: المعلومات الديموغرافية

يتضمن المحور الرابع من الاستبيان مجموعة من الأسئلة عن البيانات الديموغرافية للمبحوثين المشاركين في الدراسة (المسمى الوظيفي؛ الجنس؛ السن؛ عدد سنوات العمل في الشركة؛ المستوى التعليمي)، وكذا بعض المعلومات عن المؤسسات التي يعملون بها (النوع؛ الحجم؛ العمر).

#### المطلب الثاني: جمع بيانات الدراسة

بعد تحديد مختلف الجوانب والإجراءات الاستمولوجية للدراسة؛ وكذا بعد تصميم أداة الدراسة وتحديد كيفية قياس المتغيرات؛ يتم الانتقال الى مرحلة الموائية للدراسة والمتمثلة في مرحلة جمع البيانات، حيث تُعتبر عملية جمع البيانات أحد أهم خطوات العمل البحثي، أين يتم جمع البيانات الضرورية التي تُستخدم في عملية التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات، وتجدر الإشارة الى أنه قبل البدء في عملية جمع البيانات؛ يجب أولاً تحديد مجتمع الدراسة المستهدف وكذا عينة الدراسة. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى تحديد مجتمع وعينة الدراسة وكذا إجراءات جمع البيانات.

#### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تتمثل مفردات المجتمع البحثي لهذه الدراسة في المؤسسات الصناعية الجزائرية المتوسطة والكبيرة؛ حيث تم اختيار مجتمع الدراسة بناء على عدة اعتبارات؛ فقد تم اختيار مؤسسات القطاع الصناعي نظراً لكون الأدبيات السابقة للمحاسبة الإدارية قد ركزت معظمها على شركات التصنيع؛ وذلك في البيئات والبلدان المختلفة، ففي مراجعة للأدبيات السابقة في هذا المجال نص Rashid et al (2020) على هيمنة دراسات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في قطاع التصنيع.

ومن جهة أخرى تم التركيز على الشركات الصناعية المتوسطة والكبيرة؛ نظراً لما أشار إليه (Abdel-Kader & Luther, 2008; Boukr, 2015, p. 134) حول كون السبب في اختيار المؤسسات الكبيرة ومتوسطة الحجم؛ يعود أساساً الى أن حجم الشركة له تأثير مباشر على عملية اعتماد أنظمة المحاسبة الإدارية، حيث أن المؤسسات الأكبر حجماً هي الأكثر توجهاً نحو تبني أنظمة المحاسبة الإدارية المتطورة، كما تجدر الإشارة الى أن العديد من الدراسات السابقة التي اعتمدت النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية قد ركزت على الشركات المتوسطة وكبيرة الحجم؛ والتي من بينها (Aykan & Aksoylu, 2013; Boukr, 2015; Cinquini & Tenucci, 2010; Moalla & Mezouel, 2020; Sawalqa, 2011)

بعد تحديد مجتمع الدراسة يتم الانتقال الى تحديد عينة الدراسة؛ حيث وفقاً لـ (Saunders et al. (2007) فإن تقنيات أخذ العينات أو المعاينة تنقسم إلى نوعين أساسيين، حيث تتمثل في كل من العينات الاحتمالية أو التمثيلية (Probability or Representative Sampling)؛ والعينات غير الاحتمالية أو الحكمية (Non-Probability

or Judgemental Sampling، حيث في ظل العينات الاحتمالية تكون الفرصة أو الاحتمال لكل حالة يتم اختيارها من المجتمع معروفة وعادة ما تكون متساوية لجميع الحالات؛ مما يعني أنه من الممكن الإجابة على أسئلة البحث وتحقيق الأهداف التي تتطلب تقديرًا إحصائيًا لخصائص المجتمع من العينة. أما بالنسبة للعينات غير الاحتمالية فإن احتمال اختيار كل حالة من إجمالي المجتمع غير معروف؛ ومن غير الممكن الإجابة على أسئلة البحث أو تحقيق الأهداف التي تتطلب استدلالات إحصائية حول خصائص المجتمع. حيث يرتبط أخذ العينات الاحتمالية (أو العينات التمثيلية) بشكل شائع باستراتيجيات البحث القائمة على الاستطلاع Survey-Based Research حيث يتم إجراء استدلالات من العينة حول المجتمع ما؛ وذلك للإجابة على سؤال (أسئلة) البحث أو لتحقيق أهدافه، حيث يتم تقسيم عملية أخذ العينات الاحتمالية إلى أربع مراحل:

- تحديد الإطار المناسب لأخذ العينات بناء على سؤال (أسئلة) البحث أو أهدافه؛
- اتخاذ القرار بشأن حجم العينة المناسب؛
- تحديد أنسب تقنية لأخذ العينات واختيار العينة؛
- التحقق من أن العينة تمثل المجتمع.

حيث نص على أن أحد أهم تقنيات اختيار العينات الاحتمالية أو التمثيلية، هو أسلوب العينة العشوائية البسيطة Simple Random Sample. (pp. 206–215)

ونظرا للقيود المرتبطة بكل من التكلفة؛ الوقت وصعوبة الوصول الى مفردات مجتمع الدراسة؛ فقد تم تحديد مجموعة من المؤسسات الصناعية كعينة للدراسة؛ وذلك وفقا لما أشار إليه Saunders et al. (2007) حول أن أخذ العينات الاحتمالية يُمثل حدا وسط بين دقة النتائج ومقدار الوقت والتكلفة اللذين يتم استثمارهما في جمع البيانات وفحصها وتحليلها، حيث يخضع اختيار حجم العينة ضمن هذا الحد الوسط الى عدة اعتبارات تتمثل فيما يلي:

- الثقة الواجب توفرها في البيانات: أي مستوى اليقين من أن خصائص البيانات التي تم جمعها ستمثل خصائص إجمالي المجتمع؛
- هامش الخطأ الذي يمكن تحمله: أي الدقة الواجب توفرها لأي تقديرات يتم إجراؤها من العينة؛
- أنواع التحليلات التي يتم إجراؤها: لا سيما عدد الفئات التي يتم تقسيم البيانات إليها؛ نظراً لأن العديد من الأساليب الإحصائية تتطلب حدا أدنى لحالات البيانات لكل خلية؛
- وبدرجة أقل الحجم الإجمالي للمجتمع الذي يتم سحب العينة منه. (p. 210)

وفي هذا الإطار تم توزيع الاستبيان في شكل الكتروني على عينة عشوائية من المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وسيتم التطرق الى مناقشة إجراءات جمع البيانات من خلال العنصر الموالي.



## الفرع الثاني: إجراءات جمع البيانات

وفقا لـ Smith (2003) فإنه يمكن إجراء الدراسات الاستطلاعية Surveys عبر البريد أو الهاتف أو البريد الإلكتروني أو الإنترنت أو المقابلة وجهاً لوجه؛ حيث نص على أن هناك عدد قليل جداً من الأبحاث في مجال المحاسبة التي استخدمت الاستطلاعات عبر البريد الإلكتروني أو البحث القائم على الإنترنت في ذلك الوقت؛ أي قبل سنة 2003 (p. 117). إلا أنه تجدر الإشارة إلى أنه في الوقت الحاضر أصبحت هاتين الطريقتين مستخدمتين بشكل واسع لجمع البيانات سواء فيما يتعلق بالبحوث المحاسبية أو غيرها من المجالات الأخرى.

ووفقا لـ Wadongo (2014) فإن الاستبيانات التي يتم توزيعها من خلال البريد أو عبر الإنترنت لها العديد من المزايا؛ حيث يُعتبر استخدام هذا النوع من الاستبيانات أقل تكلفة؛ كما تُمكن المبحوثين من الإجابة على الأسئلة بالسرعة والوقت المناسبين لهم، وبالإضافة إلى ذلك فإنها تُوفر شعورا أفضل بعدم الكشف عن الهوية، ولديها أدنى احتمال لإدخال التحيز، كما تسمح أيضا للباحث بالحصول على اجابات الاستبيانات المكتملة عبر الإنترنت في شكل ملف Excel مما يقلل من أخطاء إدخال البيانات. (p. 136)

وكما أشرنا سابقا يتم جمع البيانات الأولية Preliminary Data لهذه الدراسة عن طريق أداة الاستبيان؛ حيث نص Collis & Hussey (2014) على أن البيانات الأساسية Primary Data هي بيانات يتم تجميعها من مصدر أصلي؛ كالتجارب Experiments أو الاستطلاعات Surveys أو المقابلات Interviews (p. 59). حيث تم في هذه الدراسة تصميم استبيان في شكل إلكتروني وتوزيعه على أفراد العينة من خلال منصة شبكة التواصل الاجتماعي الموجهة للأعمال LinkedIn؛ وهو ما تم العمل به أيضا في دراسة (Bouchetara et al., 2021; Pitcher, 2015)، حيث تمت عملية توزيع الاستبيان بتاريخ 05 أفريل 2022؛ وتم تلقي عدد من الردود خلال الفترة اللاحقة؛ أين تم إرسال تذكير ثان للمبحوثين بتاريخ 16 ماي 2022؛ حيث بلغ العدد النهائي للردود المستلمة 64 ردا وذلك بتاريخ 05 جوان 2022، حيث أسفرت عملية الفحص المبدئي لهذه الردود عن حذف ردين لعدم وضوح بعض فقرات الإجابة؛ وبلغ الحجم النهائي لعينة الدراسة 62 مفردة.

حيث يَتمثل المبحوثين المستهدفين في مديري وموظفي أقسام ومصالح المحاسبة والمالية؛ والمتمثلين في كل من: المدير العام؛ مدير قسم/مصلحة المحاسبة والمالية؛ المدير المالي؛ كبار المحاسبين... الخ؛ وذلك في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث وفقا لـ Hoque (2011) فإنه تمشيا مع بحوث المحاسبية الإدارية السابقة فإن المبحوثين عادة ما يكونون المديرين الماليين أو كبار المسؤولين الماليين في الشركات التي تشملها عينة الدراسة (p. 269). وفي نفس السياق أيضا نص Ojra (2014) على أنه يتم اختيار كبار المحاسبين أو كبار المراقبين أو كبار المديرين الماليين في الشركات التي تشملها العينة كمستجيبين في الدراسة؛ نظرا لأنه غالبا لا يكون لدى المؤسسات التي تنشط في البلدان النامية مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية. (p. 125)

كما تجدر الإشارة أيضا الى أنه تم توزيع الاستبيان في شكله الإلكتروني بلغتين مختلفتين (العربية والفرنسية)، حيث تم ترجمة الاستبيان الى اللغة الفرنسية وذلك نظرا للاستخدام الواسع لهذه اللغة في الأوساط الإدارية الجزائرية بصفة عامة، حيث تم الاعتماد على اللغات الثلاث (الإنجليزية؛ العربية؛ الفرنسية) في ترجمة عبارات الاستبيان؛ وذلك من أجل ضمان سلامة المعنى اللغوي لعبارات الاستبيان، حيث يتم ترجمة كل عبارة من اللغة العربية الى اللغة الفرنسية؛ ثم يتم ترجمتها من اللغة الفرنسية الى اللغة الإنجليزية؛ والتي تعتبر اللغة الأصلية للعبارات التي تم ترجمتها الى اللغة العربية؛ وذلك من أجل التأكد من تطابق المعنى باللغات الثلاث، كما تم أيضا الاستعانة بمُدققين لغويين للتأكد من سلامة وجودة الترجمة الى اللغة الفرنسية.

وكما تمت الإشارة سابقا فقد بلغ العدد النهائي للردود المستلمة القابلة للتحليل 62 ردا؛ والتي تُمثل بدورها الحجم النهائي لعينة الدراسة، حيث يتوافق حجم عينة هذه الدراسة مع أحجام عينات العديد من الدراسات أخرى التي تم إجرائها في بيئات مشابهة؛ وخصوصا تلك التي تم إجراؤها في بلدان المغرب العربي بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة؛ حيث بلغ حجم عينة دراسة Haedr (2012) في ليبيا 54 شركة صناعية كبيرة. كما تطرقت دراسة Moalla & Mezouel (2020) الى المؤسسات المتوسطة والكبيرة الصناعية وغير الصناعية في تونس؛ حيث بلغ حجم عينة هذه الدراسة 68 مؤسسة. كما بلغ حجم عينة دراسة Moalla & Basti (2020) في تونس 65 مؤسسة؛ حيث نص الباحثين في هذا الإطار على أن هذا المعدل يُعتبر مقبولا مقارنة بالدراسات الأخرى التي تم إجراؤها في الدول الإفريقية. كما بلغ أيضا حجم عينة دراسة Ibrahimy & Naym (2019) في المؤسسات العامة في المغرب 23 مؤسسة.

أما بخصوص الدراسات التي تم إجراؤها في البيئة الجزائرية؛ والتي تطرقت الى موضوع النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، فقد بلغ حجم عينة دراسة Ali-Belhadj & Benhabib (2018) في المؤسسات الجزائرية في مختلف القطاعات 37 مؤسسة. كما بلغ أيضا حجم عينة دراسة Bouchetara et al. (2021) في المؤسسات الجزائرية في مختلف القطاعات 43 مؤسسة. بينما بلغ حجم عينة دراسة هلال وتقرارات (2021) في المؤسسات الصناعية الجزائرية 28 مؤسسة.

حيث تعود أحجام العينات المنخفضة للدراسات التي يتم إجراؤها في الدول الإفريقية بصفة عامة؛ ودول المغرب العربي بصفة خاصة؛ الى اعتبارات خاصة بالمنطقة الجغرافية، حيث من المتفق عليه وجود العديد من الصعوبات للحصول على البيانات الضرورية لإجراء الأبحاث الأكاديمية في هذه المناطق؛ وخصوصا فيما يتعلق بالدراسات الاستطلاعية نظرا لضعف معدلات الاستجابة. كما تعود أيضا أحجام العينات المنخفضة الى اعتبارات أخرى متعلقة بموضوع الدراسة في حد ذاته؛ حيث نص Otley (2016) من خلال مراجعته لأدبيات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية على أن معظم الدراسات التي تعتمد النهج الموقفية تتطلب جمع البيانات

بشكل شخصي (بدلاً من وجود أي بيانات متاحة للجمهور)؛ مما يؤدي بدوره الى تقييد العينات عند حجم صغير جداً (نادراً ما يزيد عن المئات الأولى)، مما يساهم في عرقلة استخدام المزيد من الأساليب الإحصائية التي تتطلب توفر أحجام كبيرة من البيانات. حيث أشار من جهة أخرى إلى أن التطورات الأخيرة في الأساليب الإحصائية أصبحت تسمح الآن بالحصول على نتائج موثوقة Reliable Results من خلال أحجام عينات أصغر؛ مما قد يسمح بإجراء المزيد من الأعمال الإحصائية المفيدة في هذا المجال مستقبلاً. (p.74)

وتجدر الإشارة الى أن أهم التقنيات الإحصائية التي تسمح بتحقيق نتائج موثوقة من خلال عينات صغيرة؛ هو ما يعرف بتقنية نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM، حيث عرفت هذه التقنية مؤخراً استخداماً متزايداً في الأبحاث والدراسات في العديد من المجالات؛ والتي من بينها مجال المحاسبة الإدارية، حيث وفقاً لـ Nitzl (2016) يعود السبب الأكثر شيوعاً لاستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM في أبحاث المحاسبة الإدارية الى صغر حجم العينة؛ وذلك نظراً لكون تقنية PLS-SEM تسمح بتحقيق المستوى المطلوب من القوة الإحصائية بأحجام عينات أصغر. (يتم مناقشة هذا العنصر بتفصيل أكثر في المطلب الثالث)

كما تجدر الإشارة الى أنه على الرغم من قدرة أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM على التعامل مع العينات الصغيرة؛ إلا أنه يبقى هناك حدود دنيا يجب توفرها في هذه العينة، حيث وفقاً لـ Hair et al. (2017) فإن هناك متطلبات دنيا يجب توفرها في حجم العينة من أجل ضمان الحصول على نتائج موثوقة باستخدام تقنية PLS-SEM، حيث تم تحديد هذه المتطلبات الدنيا من خلال قاعدة العشرة أضعاف؛ حيث تنص هذه القاعدة على أنه يجب أن يكون حجم العينة أكبر بعشرة أضعاف من أكبر عدد من المؤشرات التكوينية التي تقيس أي مبنى في النموذج، كما يجب أن يكون حجم العينة أكبر أيضاً بعشرة أضعاف من عدد المسارات الموجهة الى أي مبنى في النموذج الهيكلي. وفي نفس السياق أيضاً نص Civelek (2018) على أنه يجب مراعاة حجم العينة في التحليلات التي يتم إجراؤها بواسطة نمذجة المعادلة الهيكلية؛ وذلك لأن العديد من مؤشرات الملاءمة Fit Indices تتأثر بحجم العينة. (p. 17)

ومن خلال ما سبق فإن حجم العينة لهذه الدراسة يحقق المتطلبات الدنيا لحجم العينة وفق الشروط السابقة الخاصة باستخدام أسلوب PLS-SEM، فبالنسبة للشرط الأول الخاص بالمتغيرات التكوينية؛ تجدر الإشارة الى أن جميع المتغيرات في نموذج الدراسة هي متغيرات عاكسة؛ مما يؤدي الى تلافي هذا الشرط، أما بالنسبة لشرط أكبر عشرة أضعاف من عدد المسارات الهيكلية الموجهة لأي مبنى في النموذج، فقد بلغ عدد أكبر المسارات الموجهة في النموذج الى أي مبنى 5 مسارات، مما يعني أن حجم العينة المناسب يجب أن يفوق عشرة أضعاف العدد 5 والذي يساوي 50؛ وهو بدوره ما يتوفر في عينة الدراسة التي بلغت 62 مفردة.

### المطلب الثالث: النموذج الهيكلي للدراسة وأسس اختيار أسلوب التحليل الإحصائي للبيانات

كما تمت الإشارة سابقا فإن هذه الدراسة تعتمد المقاربة الكمية في جمع وتحليل البيانات؛ وذلك من أجل الوصول الى اختبار فرضيات الدراسة التي تم تحديدها مسبقا؛ حيث تم اعتماد استراتيجية المسح المقطعي باستخدام أداة الاستبيان؛ وذلك من أجل جمع بيانات الدراسة من المؤسسات الصناعية الجزائرية التي تمثل مجتمع الدراسة، حيث يتم التحليل الإحصائي لهذه البيانات باستخدام منهجية نمذجة المعدلات الهيكلية. وعليه سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى النموذج الهيكلي للدراسة الذي يصف العلاقات بين متغيرات الدراسة، وكذا الفرضيات التي تم تحديدها مسبقا انطلاقا من افتراضات النظرية الهيكلية للبحث ومراجعة الأدبيات السابقة، كما سيتم التطرق أيضا الى أسس ومبررات اختيار أسلوب التحليل الإحصائي الذي يتم استخدامه لتحليل بيانات الدراسة.

#### الفرع الأول: توصيف النموذج الهيكلي للدراسة وتحديد الفرضيات

##### أولا: توصيف النموذج الهيكلي للدراسة

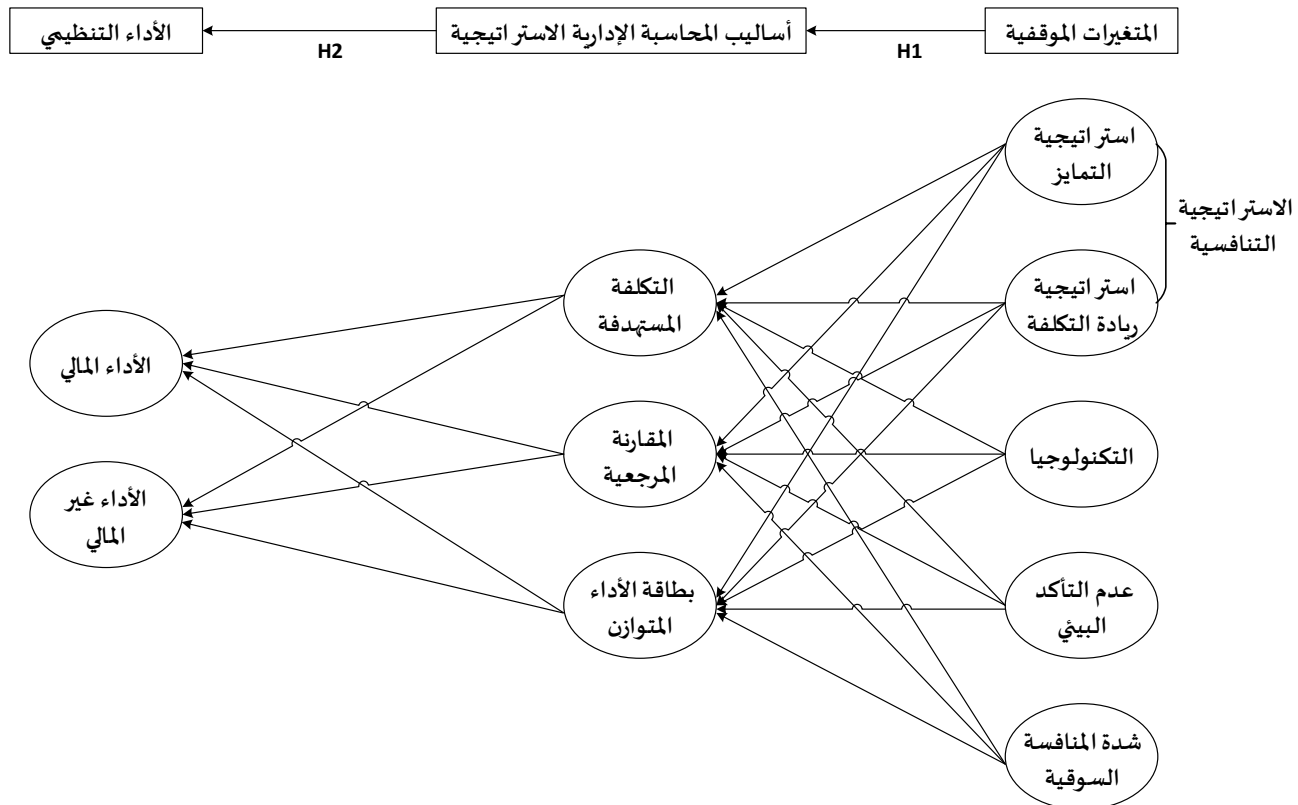
كما تمت الإشارة سابقا فقد تم بناء نموذج الدراسة واختيار المتغيرات انطلاقا من افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ وكذا من خلال الرجوع الى العديد من الأدبيات السابقة، حيث تم التطرق في الفصل الثالث (المبحث الثاني) الى مناقشة أسس اختيار وتحديد المتغيرات الموقفية التي تم إدراجها في نموذج الدراسة؛ وذلك انطلاقا من الأدبيات السابقة التي تطرقت الى هذه المتغيرات الموقفية وأهميتها، حيث تم تطوير فرضيات الدراسة في ضوء النتائج التي توصلت إليها هذه الأدبيات. كما تم التطرق أيضا في الفصل الأول (المطلب الثالث من المبحث الثالث) الى مناقشة أسس اختيار وتحديد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وذلك انطلاقا من أهميتها؛ حيث تطرقت العديد من الدراسات الى كل أسلوب من هذه الأساليب؛ فقد تم التطرق الى أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل العديد من الأدبيات السابقة (Abdel-Al & McLellan, 2013; Baines & Langfield-Smith, 2003; Boukr, 2015; Cescon et al., 2019; Cinquini & Tenucci, 2010; Lay & Jusoh, 2014) وكذلك باعتبارها أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية،

كما تم التطرق أيضا الى أسلوب المقارنة المرجعية باعتباره أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وذلك من قبل العديد من الأدبيات السابقة (Abdel-Al & McLellan, 2013; Abdel-Maksoud et al., 2012; Baines & Langfield-Smith, 2003; Boukr, 2015; Cinquini & Tenucci, 2010; Lay & Jusoh, 2012; Ojra, 2014; Pavlatos & Kostakis, 2018; Pollanen & Abdel-Maksoud, 2010; Saleem & Turner et al., 2017). AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018; Simm, 2010; Tuan Mat & Smith, 2014; Turner et al., 2017)

كما تم التطرق أيضا الى أسلوب بطاقة الأداء المتوازن نظرا للأهمية البالغة التي حازت عليها مؤخرا؛ وذلك باعتبارها أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى العوامل المؤثرة على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛ وكذا أثر هذا التبني على الأداء التنظيمي (Abdel-Al & McLellan, 2013; Abdel-Maksoud et al., 2012; Ayadi & Affes, 2014; Boukr, 2015; Cescon et al., 2019; Cinquini & Tenucci, 2010; Costantini et al., 2020; Hoque & James, 2000; Jusoh, 2008; Ojra, 2014; Pollanen & Abdel-Maksoud, 2010; Quesado et al., 2016; Saleem AL-Dweikat & Ibrahim .Nour, 2018; Sawalqa, 2011; Simm, 2010)

ومن جهة أخرى تم التطرق في الفصل الثالث (المبحث الثالث) من هذه الدراسة الى مناقشة وتأسيس العلاقة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي؛ انطلاقا من نتائج الأدبيات السابقة التي حاولت تفسير هذه العلاقة بين المتغيرين؛ وذلك على ضوء افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ والتي كانت محل اختبار من قبل العديد من البحوث التجريبية التي تطرقت الى هذا الموضوع (Aykan & Aksoylu, 2013; Cadez & Guilding, 2008; Etim et al., 2020; Hoque, 2011; Hoque & James, 2000; Kalkhouran et al., 2017; Lay & Jusoh, 2012; Macinati & Anessi-Pessina, 2014; Noordin et al., 2015; .Said et al., 2010; Tuan Mat & Smith, 2014; Turner et al., 2017)

الشكل رقم 4-01: النموذج الهيكلي للدراسة



المصدر: اعداد الباحث

وفي ظل ما سبق تم تحديد العلاقات بين متغيرات الدراسة وفقا لافتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، حيث يوضح القسم الأول للنموذج الهيكلي للدراسة (الشكل رقم 3-06) العلاقة بين المتغيرات الموقفية وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ والتي تُمثل الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة. بينما يوضح القسم الثاني للنموذج الهيكلي للدراسة (الشكل رقم 3-07) العلاقة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء التنظيمي؛ والتي تمثل الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة؛ ومن خلال الشكلين السابقين تم تحديد النموذج الهيكلي للدراسة الموضح في الشكل رقم 4-01.

#### ثانيا: تحديد فرضيات الدراسة

وفقا لـ Collis & Hussey (2014) فإن البحوث المصممة وفقاً للنموذج الوضعي يجب أن تصاغ بسؤال بحث محدد، حيث يكون هذا السؤال متبوعاً بمجموعة من الفرضيات؛ حيث أن الأسئلة البحثية الجيدة للدراسة؛ والتي يتم تصميمها وفق النموذج الوضعي يجب أن:

- تُعبر عن علاقة بين المتغيرات؛
- يجب صياغتها بعبارات واضحة في شكل سؤال؛
- يجب أن توحى بإمكانية الاختبار التجريبي.

ففي ظل النموذج الفلسفي الوضعي تستند الفرضيات الى النظرية الهيكلية للبحث؛ وكل فرضية هي عبارة عن اقتراح حول العلاقة بين متغيرين؛ والتي يمكن اختبارها من حيث وجود الارتباط أو السببية من خلال الأدلة التجريبية التي يتم جمعها، بحيث تحدد الفرضية المتغير المستقل والمتغير التابع. وتنص الفرضية الصفرية (H0) على أن المتغيرين مستقلين عن بعضهما البعض؛ بينما تنص الفرضية البديلة (H1) على أن المتغيرين مرتبطين ببعضهما البعض. (p. 105)

حيث نص Collis & Hussey (2014) أيضا على أن الإجراءات الأساسية في ظل النموذج الوضعي تتمثل في دراسة الأدبيات من أجل تحديد النظرية المناسبة للبحث (يشار إليها أحيانا بالنموذج النظري) ثم بناء فرضيات الدراسة؛ وتُمثل الفرضية فكرة أو اقتراح تم تطويره انطلاقا من النظرية؛ حيث يمكن اختبارها من خلال الأدلة التجريبية باستخدام الأساليب الإحصائية، فعلى سبيل المثال تؤكد النظرية الموقفية (Fiedler, 1964) على أنه لا توجد طريقة أو أسلوب "أفضل" لإدارة منظمة؛ وذلك لأن الإدارة الفعالة تعتمد على التوافق بين المنظمة وبيئتها؛ وكذا التوافق بين الأنظمة الفرعية للمنظمة (pp. 51-52). حيث نصا أيضا على أنه يمكن اختبار العلاقات بين هذه العوامل انطلاقا من افتراضات النظرية الموقفية؛ وهو ما تهدف إليه هذه الدراسة تماما.

حيث انطلاقا مما سبق وكما هو موضح في النموذج الهيكلي للدراسة الشكل 4-01؛ فقد تم صياغة فرضيتين رئيسيتين للبحث؛ حيث يتفرع عن كل فرضية من هاتين الفرضيتين مجموعة من الفرضيات الفرعية؛ والتي تُعبر كل منها عن العلاقة بين متغيرين من متغيرات الدراسة؛ وذلك بناء على افتراضات النظرية الهيكلية للبحث، حيث

يتم إخضاع هذه الفرضيات للاختبار التجريبي؛ من أجل الوصول الى اتخاذ القرار بخصوص العلاقات بين متغيرات الدراسة.

حيث تتمحور الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة حول العلاقة بين المتغيرات الموقفية وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ حيث بناء على افتراضات النظرية الهيكلية ونتائج الأدبيات السابقة تم صياغة هذه الفرضية كمايلي:

الفرضية الرئيسية الأولى H1: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

حيث كما هو موضح في النموذج الهيكلي للدراسة في الشكل رقم 4-01 يتفرع عن هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

الرمز	الفرضيات الفرعية
H1a	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1a1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدم التأكد البيئي على تبني التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1a2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدم التأكد البيئي على تبني المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1a3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدم التأكد البيئي على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1b	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1b1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1b2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1b3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1c	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للاستراتيجية التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1c1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية التمايز على تبني التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1c2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية التمايز على تبني المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1c3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية التمايز على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1c4	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على تبني التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1c5	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على تبني المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1c6	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1d	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1d1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1d2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
H1d3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

أما بالنسبة للفرضية الرئيسية الثانية فهي تتمحور حول العلاقة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها على الأداء التنظيمي في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ حيث بناء على افتراضات النظرية الهيكلية ونتائج الأدبيات السابقة تم صياغة هذه الفرضية كمايلي:

الفرضية الرئيسية الثانية H2: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية.

حيث كما هو موضح في النموذج الهيكلي للدراسة في الشكل رقم 4-01 يتفرع عن هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

الرمز	الفرضيات الفرعية
H2a	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
H2a1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
H2a2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب المقارنة المرجعية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
H2a3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
H2b	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
H2b1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
H2b2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب المقارنة المرجعية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.
H2b3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

#### الفرع الثاني: أسس اختيار أسلوب التحليل الإحصائي للبيانات

بعد بناء النموذج الهيكلي للدراسة وتحديد الفرضيات؛ وكذا تحديد طريقة قياس متغيرات الدراسة وجمع البيانات؛ يتم التحليل الإحصائي لهذه البيانات واختبار الفرضيات؛ حيث يتم استخدام طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM) Partial Least Squares Structural Equation Modeling لتحليل البيانات في هذه الدراسة. وسيتم التطرق من خلال هذا العنصر الى أسباب ومبررات اختيار هذا الأسلوب.

#### أولاً: الأسس والميزات العامة لأسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية Structural Equation Modeling

وفقاً لـ Civelek (2018) فإن نمذجة المعادلات الهيكلية هي منهجية إحصائية شُهدت استخداماً متزايداً في البحوث العلمية في مجال العلوم الاجتماعية، حيث أصبحت في الوقت الحاضر تُعتبر من بين أهم طرق التحليل مفضلة الاستخدام؛ خاصة في أطروحات الدكتوراه والأبحاث الأكاديمية. فعلى الرغم من كون طريقة نمذجة



المعادلة الهيكلية تُشبه أسلوب تحليل الانحدار الخطي، إلا أنها تتمتع بالعديد من المزايا الفريدة؛ والتي يتمثل أهمها فيما يلي:

- تُستكشف العلاقة بين المباني الخفية Hidden Structures التي لا يمكن قياسها بشكل مباشر؛
- تأخذ الأخطاء المحتملة في قياس المتغيرات المرصودة في الاعتبار؛ بينما أسلوب الانحدار الكلاسيكي لا يفترض أي خطأ في القياس؛
- تُعتبر طريقة مفيدة للغاية لتحليل النماذج متعددة المتغيرات شديدة التعقيد؛ وتستكشف العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات. (pp. 01–05)

حيث وفقا لـ Hair et al. (2017) تُعتبر نمذجة المعادلات الهيكلية الجيل الثاني من منهجية تحليل البيانات متعددة المتغيرات؛ تُستخدم لتطوير النظريات أو توكيدها؛ حيث تعمل بكفاءة عالية مع العينات الصغيرة والنماذج المعقدة؛ ولا تتطلب أي افتراضات مسبقة حول البيانات المستخدمة في الدراسة؛ حيث لا تتطلب التوزيع الطبيعي للبيانات نظرا لكونها اختبارات لا معلمية، مما يسهل تطبيقها في مجالات بحثية مختلفة؛ وذلك نظرا للخصائص التي تتوفر عليها.

كما نص Sharifabadi (2012) على أن نمذجة المعدلات الهيكلية هي مدخل منهجي يُستخدم لاختبار ملائمة النماذج؛ وذلك باستخدام تحليل العوامل وتحليل الانحدار الخطي في آن واحد Simultaneously، حيث تأخذ هذه التقنية المقاييس مباشرة من الاستبيان كمؤشرات أو متغيرات ملاحظة؛ وذلك لتقدير المفاهيم ذات الصلة أو المتغيرات الكامنة. (p. 05)

كما نص Smith (2003) على أن هناك قبول عام لتقنية المرحلتين التي اقترحها Jöreskog (1969) لشرح العلاقات بين المتغيرات الكامنة؛ حيث تتمثل هاتين المرحلتين في:

- نموذج القياس Measurement Model الذي يُستخدم التحليل العاملي التوكيدي لهياكل التباين المشترك؛ وذلك لإثبات العلاقات بين المتغيرات الملاحظة والمباني (المتغيرات الكامنة).
- النموذج الهيكلي Structural Model يتضمن تطوير وتقدير نموذج المعادلات الهيكلية؛ وهو تمثيل مخطط المسار السببي؛ من خلال مجموعة من المعادلات الخطية. (p. 84)

حيث وفقا لـ Civelek (2018) فإن سبب الانتشار الواسع لهذه التقنية الإحصائية يعود لعدة أسباب؛ من بينها أن العلاقات السببية المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات يمكن قياسها من خلال نموذج واحد، حيث تُعتبر نمذجة المعادلات الهيكلية طريقة إحصائية تُستخدم لاختبار العلاقات بين المتغيرات الملاحظة والمتغيرات الكامنة Observed and Latent Variables؛ فالمتغيرات الملاحظة هي المتغيرات المقاسة في عملية جمع البيانات؛ بينما المتغيرات الكامنة هي المتغيرات التي يتم قياسها من خلال ربطها بالمتغيرات الملاحظة؛ نظرا لأنه لا يمكن قياسها

بشكل مباشر، حيث تتضمن نمذجة المعادلات الهيكلية عنصرين أساسيين؛ هما النموذج الهيكلي ونموذج القياس. كما يتمثل أحد أسباب اعتماد هذه الطريقة على نطاق واسع؛ قُدْرَتها على مراعاة أخطاء القياس والعلاقات بين الأخطاء في المتغيرات الملاحظة؛ مما يساهم بدوره في تقليل أخطاء القياس، بينما في المقابل يتم إهمال أخطاء القياس المحتملة في تحليل الانحدار التقليدي. (p. 06)

ثانياً: استخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية في بحوث المحاسبة الإدارية

وفقاً لـ Wadongo (2014) فإن أبحاث النظرية الموقفية استخدمت أساليب مختلفة لتحليل البيانات متعددة المتغيرات؛ وذلك لاختبار ملائمة النموذج ودلالة الفرضيات، ومن أمثلة هذه الأساليب الارتباطات الجزئية Partial Correlations؛ الانحدار الخطي Linear Regression؛ الانحدار بالمربعات الصغرى العادية (OLS)؛ التحليل متعدد المتغيرات للتباين (MANOVA)؛ نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM) والمربعات الصغرى الجزئية (PLS). وتُجدر الإشارة إلى أن طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية هي أحد الأساليب الأقل استخداماً في أبحاث المحاسبة الإدارية؛ حيث أوصى العديد من الباحثين باستخدام أسلوب نمذجة المعادلة الهيكلية لتجاوز أوجه القصور في أساليب وطرق تحليل البيانات الأخرى، حيث أدت التطورات الأخيرة في تقنيات وبرمجيات نمذجة المعادلات الهيكلية إلى إنتاج مجموعة من الاختبارات المفيدة لتقييم النماذج الهيكلية المختلفة. لذلك نص على أن الدراسات التي تُستخدم نمذجة المعادلة الهيكلية للتحقق من صحة النموذج المقترح تقدم مساهمة منهجية في هذا المجال. (p. 07. p.150)

كما نص Nitzl (2016) على أن إمكانات أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية للمربعات الصغرى الجزئية قد تم استخدامها جزئياً فقط في أبحاث المحاسبة الإدارية، حيث تُعدّ الإمكانات غير المستغلة لهذا الأسلوب غالباً أداة مفيدة للأبحاث الاستكشافية في المحاسبة الإدارية. فبعد مراجعته لإحدى عشرة مجلة ذات أعلى ترتيب Top-Ranked في مجال المحاسبة الإدارية خلال الفترة من 1980 إلى 2013، توصل إلى تحديد 37 مقالة تم فيها استخدام أسلوب PLS-SEM؛ حيث قام بتحليل هذه المقالات بناءً على عدة معايير لتحديد مدى تقدم الأبحاث في هذا المجال؛ حيث تمثلت هذه المعايير في كل من أسباب استخدام PLS-SEM؛ خصائص البيانات والنماذج؛ تقييم النموذج وإعداد التقارير. حيث تم التركيز بشكل خاص على درجة أهمية هذه المعايير التي تم تحليلها للتطوير المستقبلي لبحوث المحاسبة الإدارية. كما قدم أيضاً توصيات لتجنب الأخطاء الشائعة؛ وكذا توفير إرشادات للاستخدام المتقدم لـ PLS-SEM في أبحاث المحاسبة الإدارية.

ووفقاً لـ Smith and Langfield-Smith فإن الأسس النظرية التي تقوم عليها معظم مجالات البحث في المحاسبة الإدارية تُعتبر ضعيفة؛ ومن أجل تجاوز هذا الضعف يجب أن يتم بناء النماذج البحثية في المحاسبة الإدارية بشكل منتظم على أسس نظرية مشتقة غالباً من مجالات بحثية أخرى؛ ولهذا يتعين على الباحثين في

المحاسبة الإدارية أن يعتمدوا في نماذجهم البحثية على طرق تقوم على البيانات Data-Driven بشكل أكبر؛ فعلى سبيل المثال يتم استخدام النظرية الموقفية من قبل العديد من باحثين في مجال المحاسبة الإدارية لتطوير فرضياتهم الأساسية. (Nitzl, 2016, p.02)

كما أشار أيضا Baines & Langfield-Smith (2003) الى أن اعتمادهم لأسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية كطريقة مفضلة للتحليل في الدراسة؛ يعود الى كونها تسمح بتحليل العلاقات المتعددة في وقت واحد؛ وتوفر مقاييس للنموذج العام؛ حيث تُعد القدرة على نمذجة العلاقات المتعددة بين المتغيرات الكامنة هي الخاصية التي تميز أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية عن أسلوب تحليل الانحدار المتعدد وتحليل المسار. كما أنه بالإضافة إلى ذلك على عكس تحليل الانحدار وتحليل المسار؛ تأخذ طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية في الاعتبار تأثيرات خطأ القياس في المتغيرات متعددة العناصر. (p.686)

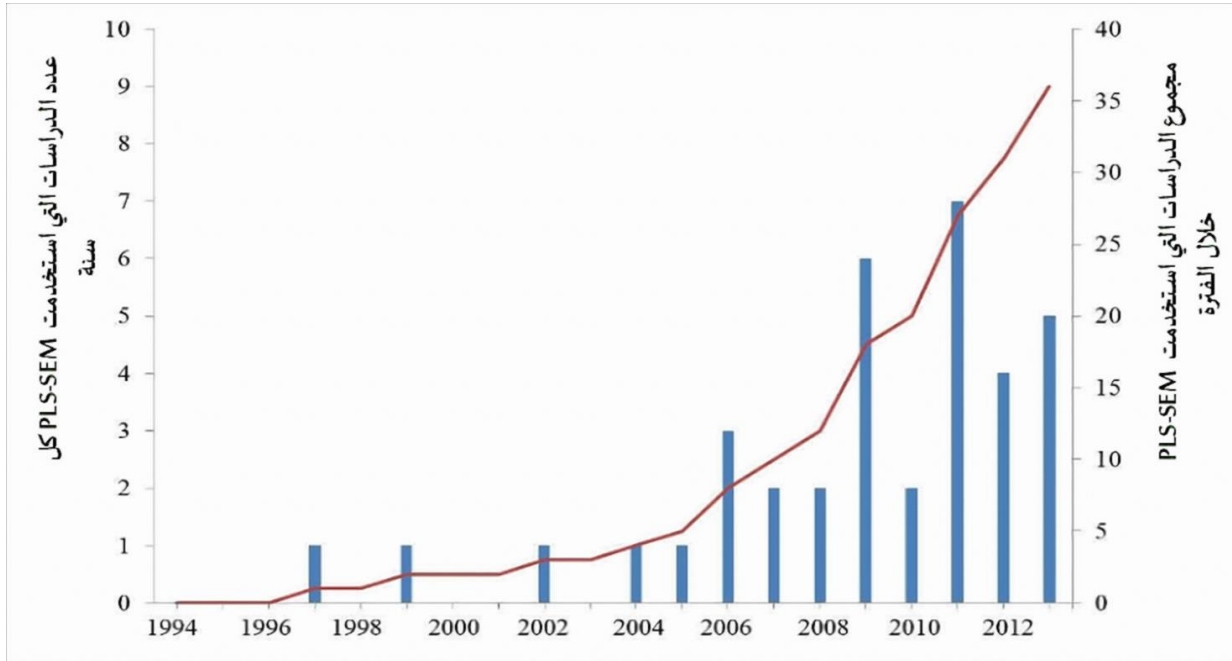
كما نص Nitzl (2016) على أن العديد من باحثي المحاسبة الإدارية البارزين قد أكدوا على ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث باستخدام أسلوب نمذجة المعدلات الهيكلية في مجال المحاسبة الإدارية؛ وذلك من أجل اختبار نماذج البحث بطريقة شاملة، ومع ذلك فإن الباحثين في هذا المجال يُفضلون عادة استخدام الأساليب المألوفة لديهم، فعلى عكس مجالات البحث الأخرى فإن استخدام أسلوب نمذجة المعدلات الهيكلية بشكل عام أقل انتشاراً في بحوث المحاسبة الإدارية، وذلك نظراً للتركيز الباحثين على بعض الأساليب التي كانت مفيدة للغاية في الماضي؛ حيث لا يزال تحليل الانحدار يُعتبر الطريقة السائدة حتى الآن؛ وكذا نظراً للفهم المحدود للطرق الجديدة. ففي هذا السياق يُشجع Chenhall الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية على تحديث مهاراتهم الإحصائية بانتظام لضمان تقديم أبحاث عالية الجودة، كما يُحذر Rigdon الباحثين من اعتماد خيارات رديئة Inferior Choices والتي تعود الى المعرفة المحدودة بالبدائل المنهجية؛ حيث أن أحد البدائل المنهجية المهمة التي يملك الباحثون معرفة محدودة عنها هي منهجية PLS-SEM. (pp. 02–03)

كما أشارت دراسة Smith and Langfield-Smith الى الاستخدام الضعيف لـ PLS-SEM في بحوث المحاسبة الإدارية؛ حيث هناك ورقة بحثية واحدة أو إثنتين فقط استخدمت هذه المنهجية خلال الفترة الزمنية من 1980 إلى 2001، إلا أنه في الوقت الحاضر أصبح هناك العديد من الأبحاث المنشورة في مجلات المحاسبة الإدارية عالية التأثير؛ والتي تُستخدم هذه المنهجية، والشكل رقم 4-02 يوضح عدد المقالات المنشورة في هذه المجالات خلال الفترة 1980-2013؛ حيث يُشير الخط الأحمر إلى العدد التراكمي للمقالات؛ بينما توضح الأعمدة العدد المطلق للمقالات في كل سنة. حيث يُشير هذا الشكل إلى أن مُجتمع المحاسبة الإدارية قد تبني أسلوب PLS-SEM بسرعة كبيرة وعلى نطاق واسع؛ لا سيما خلال العقدين الماضيين. (Nitzl, 2016, p. 05)

حيث كانت هناك استجابة كبيرة من قبل العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية أمثال (Al-Mawali et al., 2018; Bastian & Muchlish, 2012; Cadez & Guilding, 2008; García-Alcaraz et al., 2021;

Ghasemi et al., 2015; Kalkhouran et al., 2017; Lay & Jusoh, 2012; Pavlatos & Kostakis, 2018; Simm, 2010; Wadongo, 2014) لدعوة التي وجهها كل من Smith and Langfield-Smith للباحثين لزيادة استخدام أسلوب PLS-SEM في أبحاث المحاسبة الإدارية؛ وذلك من أجل تحقيق إضافة منهجية جديدة لهذه البحوث في هذا المجال؛ وهو ما تهدف إليه هذه الدراسة من خلال استخدامها لهذا الأسلوب.

الشكل رقم 4-02: تطور عدد بحوث المحاسبة الإدارية التي اعتمدت PLS-SEM خلال الفترة 1994-2013



المصدر: (Nitzl, 2016, p. 37)

ووفقا لـ Wadongo (2014) فإن استخدام نمذجة المعادلات الهيكلية للتحقق من صحة النموذج المقترح يُعتبر من أفضل الطرق؛ وذلك نظرا لكونها تُحقق أغراضا مشابهة لتحليل الانحدار المتعدد؛ ولكن بشكل أكثر قوة. حيث تأخذ في الاعتبار كل من نمذجة التفاعلات Interactions؛ الوساطة Mediation؛ التعددية الخطية Multicollinearity؛ اللاخطية Nonlinearities؛ المستقلين المترابطين Correlated Independents؛ خطأ القياس Measurement Error ومصطلحات الخطأ المرتبطة Correlated Error Terms... الخ. كما تسمح أيضا بتضمين العديد من المتغيرات المستقلة الكامنة؛ والتي يقاس كل منها بمؤشرات متعددة، بالإضافة الى كونها تسمح بتضمين متغير أو أكثر من المتغيرات التابعة الكامنة؛ والتي تقاس أيضا بمؤشرات متعددة. (p. 150)

حيث نص Nitzl (2016) على أنه قد تم مناقشة العديد من المبررات المنطقية لاستخدام أسلوب PLS-SEM على نطاق واسع في الأدبيات المنهجية. ونظراً لكون استخدام أسلوب PLS-SEM يُعتبر حديثاً نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية؛ فإنه غالباً ما يتطلب شرحاً تفصيلياً وتبريراً قويا لأسباب تفضيله على باقي الطرق والأساليب الإحصائية الأخرى، حيث نص على أنه من إجمالي 37 دراسة التي تمت مراجعتها؛ تطرقت 33 دراسة منها الى مبررات استخدام أسلوب PLS-SEM، حيث يتمثل السببان الأكثر شيوعاً لاستخدام أسلوب PLS-SEM في أبحاث

المحاسبة الإدارية؛ في كل من صغر حجم العينة والتوزيع غير الطبيعي للبيانات، كما تم أيضا مناقشة بعض الأسباب أخرى والمتمثلة في كل من التقدير المتزامن لعلاقات التبعية المتعددة والمتراطة بين المتغيرات؛ قياس المباني الكامنة؛ الأهداف الاستكشافية والمقاييس التكوينية؛ بالإضافة الى وجود أسباب موضوعية أخرى لاختيار أسلوب PLS-SEM كالقدرة على الاستفادة من تعقيد النموذج وهدف التنبؤ (07-06 pp)، حيث يوضح الجدول رقم 10-4 الترتيب التنازلي لهذه الأسباب حسب التكرار.

الجدول رقم 10-4: مبررات استخدام منهجية PLS-SEM في بحوث المحاسبة الإدارية

النسبة %	التكرار N	
89.2 %	33	إجمالي الدراسات التي أشارت الى أسباب استخدام PLS-SEM
78.4 %	29	صغر حجم العينة Small Sample Size
67.6 %	25	التوزيع غير الطبيعي للبيانات Non-Normal Data Distribution
24.3 %	9	التقدير المتزامن Simultaneous Estimation
21.6 %	8	الهدف الاستكشافي Exploratory Objective
16.2 %	6	القياسات التكوينية Formative Measurements
13.5 %	5	تعقيد النموذج Model Complexity
2.7 %	1	هدف التنبؤ Prediction Target

المصدر: (Nitzl, 2016, p. 41)

وبالإضافة الى الحُجج والمبررات السابقة التي تدعو الى زيادة استخدام أسلوب PLS-SEM في أبحاث المحاسبة الإدارية؛ فقد نص Nitzl (2016) في هذا السياق على أن أسلوب PLS-SEM يُمكن أن يُمثل أداة مهمة لتطوير النظرية في مجال المحاسبة الإدارية؛ حيث تتمثل الميزة الرئيسية لـ PLS-SEM في أنه يمكن تطويره من خلال تضمين متغير أو مؤشر أو علاقة مسار جديدة؛ أو من خلال حذف أحدها. وبالتالي فهو يُمثل نهجًا تطوريًا يتم من خلاله إجراء التعديلات والتحسينات بناءً على النتائج؛ مما يؤدي الى تحسين التصميم تدريجياً، حيث يمكن لأسلوب PLS-SEM التعامل مع النماذج الاستكشافية المعقدة بشكل أفضل من الطرق الإحصائية الأخرى. (p. 10)

وتطرق Nitzl (2018) في هذه الورقة البحثية الى خصائص أبحاث المحاسبة الإدارية ومدى توافقها مع بعض أساليب التحليل الإحصائي للبيانات؛ حيث تتمثل هذه الأساليب في كل من أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM؛ أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على التغيرات CB-SEM؛ وكذا أسلوب تحليل الانحدار المتعدد Regression Analysis، حيث يوضح الجدول رقم 11-4 هذه المقارنة بين الأساليب الإحصائية ومدى توافقها مع خصائص البحوث في مجال المحاسبة الإدارية.

الجدول رقم 4-11: المقارنة بين الأساليب الإحصائية ومدى توافقها مع خصائص أبحاث المحاسبة الإدارية

تحليل الانحدار Regression Analysis	CB-SEM	PLS-SEM	خصائص أبحاث المحاسبة الإدارية
يسمح تحليل الانحدار بإدراج العديد من المتغيرات المستقلة.	CB-SEM مناسب للحالات التي تكون فيها المعرفة النظرية قوية، ويجب التأكد من القياسات الهيكلية؛ وقياسات المباني يجب أن تكون مطورة بشكل جيد.	PLS-SEM مناسب للحالات التي تكون فيها المعرفة النظرية ضعيفة، وكذا الحالات التي تكون فيها قياسات المباني مطورة حديثا.	أبحاث المحاسبة الإدارية يجب أن تختبر نماذج معقدة؛ لأن الأسس النظرية غالبا ما تكون ضعيفة، كما أنها تتطلب في كثير من الأحيان استخدام قياسات المباني المطورة حديثا.
في ظل تحليل الانحدار؛ لا يمكن استخدام قياسات المباني متعددة العناصر كالقياسات التكوينية.	كنهج عامل مشترك؛ فإن استخدام CB-SEM للقياسات التكوينية محدود للغاية.	PLS-SEM كنهج مُركب؛ يسمح SEM بنمذجة القياسات التكوينية بسهولة.	غالبا ما تكون المباني المهمة تكوينية بطبيعتها.
يمكن دمج البيانات الأرشيفية بسهولة.	لا تتبع البيانات الأرشيفية افتراض العوامل المشتركة بشكل منتظم.	يمكن دمج البيانات الأرشيفية بسهولة.	تلعب البيانات الأرشيفية Archival Data دورا مهما في أبحاث المحاسبة الإدارية.
مثل PLS-SEM؛ يمكن أيضا استخدام تحليلات الانحدار مع أحجام عينات صغيرة (مثل؛ 100 مفردة).	يتطلب CB-SEM أحجام عينات أكبر (مثل؛ 250 مفردة أو أكثر).	يُظهر PLS-SEM قدرة أفضل في الكشف عن التأثيرات لأحجام العينات الصغيرة (مثل؛ 100 مفردة)، كما قدم أيضا نتائج أولية من أحجام عينة صغيرة جدا (مثل؛ 20 مفردة).	غالبا ما يكون حجم العينة في بحوث المحاسبة الإدارية؛ وخاصة في الدراسات الاستطلاعية Survey-based صغيرا (>200).
تهدف تحليلات الانحدار إلى تحقيق أقصى قدر من تفسير متغير تابع واحد فقط.	يهدف CB-SEM إلى تقليل التباين بين مصفوفة التباين المشترك التي تنطوي عليها بيانات العينة؛ ومصفوفة التباين المشترك التي ينطوي عليها النموذج النظري.	يهدف PLS-SEM إلى تعظيم تفسير متغير أو أكثر من المتغيرات التابعة.	الهدف من المحاسبة الإدارية كمجال بحثي موجه عمليا هو تقديم أفضل تفسير ممكن للمتغيرات التابعة.

المصدر: (Nitzl, 2018, p. 218)

من خلال المقارنة السابقة تتضح الملائمة الكبيرة بين أسلوب PLS-SEM وأبحاث المحاسبة الإدارية؛ حيث تعود المبررات الأساسية لاستخدام PLS-SEM في هذه الدراسة إلى الخصائص المهمة التي تميز هذا الأسلوب؛ والتي تتوافق مع متطلبات هذه الدراسة؛ حيث تمثل أهم هذه المبررات في كل من صغر حجم العينة؛ تعقيدات

النموذج والتقدير المتزامن Simultaneous Estimation. حيث وفقا لـ Nitzl (2016) فإن PLS-SEM يُحقق المستوى المطلوب من القوة الإحصائية بأحجام عينات أصغر من CB-SEM؛ ولهذا فإنه من خلال خصائصه المحددة يُعتبر PLS-SEM أداة مفيدة لبحوث المحاسبة الإدارية؛ وذلك نظراً لدرجة المرونة العالية التي يوفرها للتفاعل بين النظرية والبيانات. (p. 03)

كما نص Smith (2003) على أن استخدام PLS يكون مفضلاً في عدة حالات من أهمها وجود نظرية ضعيفة؛ وأحجام عينة صغيرة (أقل من 100 مفردة)، حيث نص على أن هناك حالات قليلة لاستخدام PLS في الأدبيات المحاسبية في ذلك الوقت، كما نص أيضا على أنه وفقا لنتائج دراسة استقصائية أجراها Smith and Langfield حول استخدام SEM في الأدبيات المحاسبية؛ قد أشاروا إلى تزايد استخدام هذا الأسلوب؛ وإن كان لا يزال عند مستويات منخفضة مقارنة بالتخصصات السلوكية الأخرى. (pp. 84–85)

كما تشير العديد من الأدبيات السابقة التي تم مراجعتها من قبل الباحث الى أن هناك توجه حديث وواضح نحو استخدام منهجية نمذجة المعادلات الهيكلية في بحوث المحاسبة الإدارية، وخصوصا البحوث القائمة على النهج الموقفي في مجال المحاسبة الإدارية (Agus & Hassan, 2011; Al-Mawali et al., 2018; Baines & Langfield-Smith, 2003; Bastian & Muchlish, 2012; Cadez & Guilding, 2008; García-Alcaraz et al., 2021; Ghasemi et al., 2015; Kalkhouran et al., 2017; Lay & Jusoh, 2012; Macinati & Anessi-Pessina, 2014; Pavlatos & Kostakis, 2018; Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018; Sharifabadi, 2012; Simm, 2010; Tuan Mat & Smith, 2014; Turner et al., 2017; Wadongo, 2014) حيث هناك العديد من الدراسات التي استخدمت أسلوب PLS-SEM؛ بينما هناك أيضا العديد من الدراسات أخرى التي اعتمدت أسلوب CB-SEM، وهو ما يعود أساسا الى المبررات العامة التي تم التطرق إليها سابقا، حيث يوضح الجدول رقم 12-4 الأدبيات التي تم التطرق في هذا المجال.

الجدول رقم 12-4: عينة عن بحوث المحاسبة الإدارية التي اعتمدت منهجية SEM

CB-SEM	PLS-SEM
(Saleem AL-Dweikat & Ibrahim Nour, 2018)	(García-Alcaraz et al., 2021) (Al-Mawali et al., 2018)
(Turner et al., 2017) (Tuan Mat & Smith, 2014)	(Pavlatos & Kostakis, 2018) (Kalkhouran et al., 2017)
(Macinati & Anessi-Pessina, 2014) (Wadongo, 2014)	(Ghasemi et al., 2015) (Bastian & Muchlish, 2012)
(Sharifabadi, 2012) (Agus & Hassan, 2011)	(Lay & Jusoh, 2012) (Cadez & Guilding, 2008)
(Simm, 2010) (Baines & Langfield-Smith, 2003)	

المصدر: من إعداد الباحث

## المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

بعد تحديد مختلف الجوانب والإجراءات المنهجية؛ وجمع بيانات الدراسة؛ سيتم التطرق من خلال هذا المبحث الى عرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات، حيث يتم التطرق من خلال المطلب الأول الى عرض وتحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة؛ والمتعلقة بكل من المبحوثين المشاركين في الدراسة والمؤسسات التي شملتها عينة الدراسة، كما يتم أيضا عرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات بالاعتماد على أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM؛ وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SmartPLS 4، حيث يتم التطرق في المطلب الثاني الى تقييم نموذج القياس؛ وذلك من خلال عرض مجموعة من المؤشرات التي تقيس صلاحية نموذج القياس، كما يتم التطرق من خلال المطلب الثالث الى تقييم النموذج الهيكلي واختبار فرضيات الدراسة.

### المطلب الأول: التحليل الوصفي للبيانات الديموغرافية

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى عرض أهم الخصائص الديموغرافية لمفردات العينة التي شملتها الدراسة؛ وذلك من خلال استعراض البيانات الديموغرافية للمبحوثين المشاركين في الدراسة؛ بالإضافة الى عرض بعض البيانات الديموغرافية الخاصة بالمؤسسات التي يعمل بها هؤلاء المبحوثين؛ وذلك بالاعتماد على البيانات التي تم تجميعها من خلال الاستبيان الموجه الى عينة الدراسة، حيث وفقا لـ Collis & Hussey (2014) فإن الإحصاء الوصفي هو عبارة عن مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة لتلخيص أو وصف أو عرض البيانات الكمية. (p. 227)

### الفرع الأول: البيانات الديموغرافية للمبحوثين

يتمثل المبحوثون أو المستجوبون الرئيسيون في هذه الدراسة في كل من المديرين وموظفي أقسام ومصالح المحاسبة والمالية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، ومن خلال الردود المستلمة من قبل هؤلاء المستجوبين؛ يمكن عرض بعض البيانات الديموغرافية الخاصة بهم كمايلي:

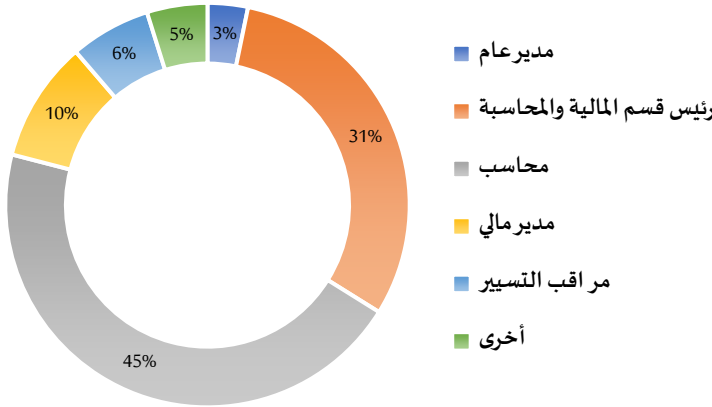
#### أولا: المسمى الوظيفي

كما تمت الإشارة سابقا فقد تمثل المبحوثين المستهدفين للإجابة على استبيان هذه الدراسة؛ في كل من موظفي ومديري أقسام ومصالح المحاسبة والمالية؛ والمتمثلين أساسا في كل من: المدير العام؛ مدير قسم/مصلحة المحاسبة والمالية؛ المدير المالي؛ كبار المحاسبين... الخ؛ وذلك في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم اختيار فئة المبحوثين وفقا لما نص عليه Hoque (2011) على أنه تماشيا مع بحوث المحاسبية الإدارية السابقة فإن المبحوثين عادة ما يكونون المديرين الماليين أو كبار المسؤولين الماليين في الشركات (p. 269). وفي هذا السياق أيضا نص Ojra (2014) على أن اختيار كبار المحاسبين أو كبار المراقبين أو كبار المديرين الماليين في



المؤسسات التي تشتملها عينة الدراسة كمبحوثين رئيسيين؛ يعود غالبا الى أنه لا يكون لدى المؤسسات التي تنشط في البلدان النامية مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية. (p. 125)

الشكل رقم 4-03: المسعى الوظيفي للمبحوثين



اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 2019

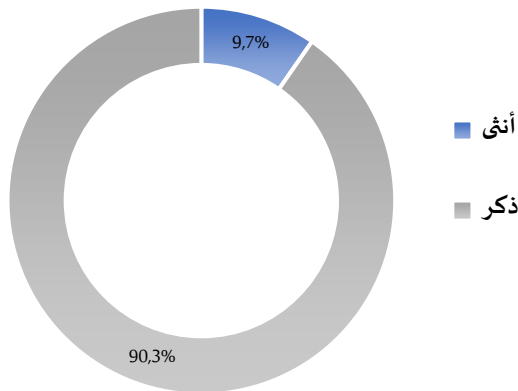
ومن خلال تحليل البيانات التي تم جمعها حول المسعى الوظيفي للمبحوثين والموضحة في الشكل رقم 4-03 يتضح أن المبحوثين المشاركين في هذه الدراسة هم 3% في منصب مدير عام؛ 31% هم رؤساء قسم المالية والمحاسبة؛ 45% هم محاسبين؛ 10% في منصب مدير مالي؛ 6% مراقبي تسيير؛ و5% يعملون في مناصب أخرى؛ والمتمثلة في

مدققين ماليين ورئيس مصلحة مراقبة التسيير، حيث يتضح من خلال ما سبق أن المسعى الوظيفي للمبحوثين في هذه الدراسة يتوافق مع الأدبيات السابقة.

#### ثانيا: جنس المبحوثين

يُعتبر جنس المبحوث أحد أهم الخصائص الديموغرافية التي يتم التطرق إليها في البيانات الوصفية

الشكل رقم 4-04: جنس المبحوثين



اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 2019

للمبحوثين، والشكل رقم 4-04 يوضح توزيع المبحوثين المشاركين في هذه الدراسة حسب خاصية الجنس؛ حيث يتضح من خلال هذا الشكل أن حوالي 90% من المبحوثين هم ذكور، بينما 10% من المبحوثين هم إناث. وحسب ما يرى الباحث فإن هذا ألفارق في التوزيع يمكن أن يعود الى عدة أسباب؛ من بينها استخدام فئة الذكور لمنصات التواصل الاجتماعي بصفة عامة ومنصة LinkedIn بصفة خاصة بشكل أكبر من فئة الإناث، كما

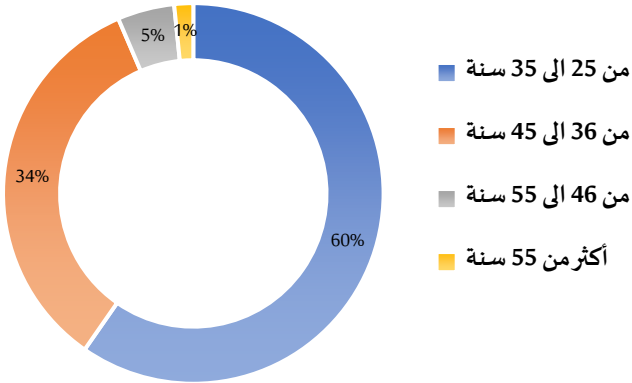
يمكن أن يعود أيضا الى طبيعة المسعى الوظيفي للمبحوثين الذين تم استهدافهم؛ والتي من المحتمل أن يتم شغلها من طرف الذكور بشكل أكبر من الإناث. ومن جهة أخرى يمكن أن يُشير هذا التوزيع الى استجابة فئة الذكور بشكل أكبر للدراسات الاستطلاعية من خلال مواقع التواصل الاجتماعي؛ أو عبر الانترنت بصفة عامة.

### ثالثا: العمر

تُعتبر خاصية العمر أحد أهم الخصائص الديموغرافية للمبحوثين؛ حيث تم قياس أعمار المبحوثين في هذه

الدراسة من خلال خمس فئات عمرية، والشكل رقم 4-05 يوضح توزيع أعمار المبحوثين وفق هذه الفئات؛ حيث يتضح من خلال الشكل أن 60% من المبحوثين تتراوح أعمارهم بين 25 و35 سنة؛ بينما 34% من المبحوثين تتراوح أعمارهم بين 36 و45 سنة؛ و5% من المبحوثين تتراوح أعمارهم بين 46 و55 سنة؛ أما البقية فتتجاوز أعمارهم 55 سنة.

الشكل رقم 4-05: الفئات العمرية للمبحوثين



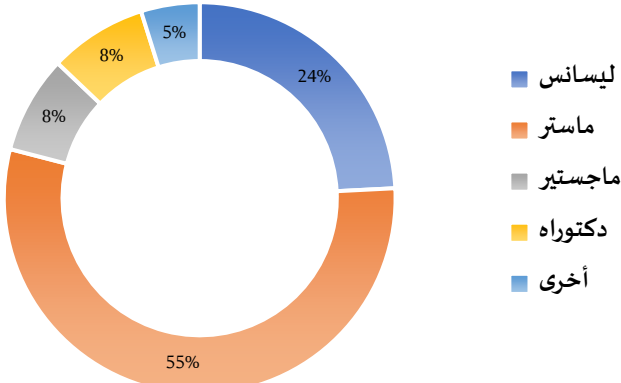
اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 2019

### رابعا: المستوى التعليمي

يُعتبر المستوى التعليمي من بين أهم الخصائص الديموغرافية للمبحوثين؛ حيث يتضح من خلال الشكل رقم

4-06 أن أكثر من نصف المبحوثين أو ما يُمثل 55% من المبحوثين حائزين على الماستر؛ بينما 24% من المبحوثين حائزين على ليسانس؛ كما أن 8% من المبحوثين حائزين على الماجستير؛ و8% حائزين على الدكتوراه، أما باقي المبحوثين فحائزين على مستوى مهندس دولة أو تقني سامي، حيث يتضح من خلال ما سبق أن المبحوثين يمتلكون مؤهلات علمية عالية للإجابة على استبيان الدراسة.

الشكل رقم 4-06: المستوى التعليمي للمبحوثين



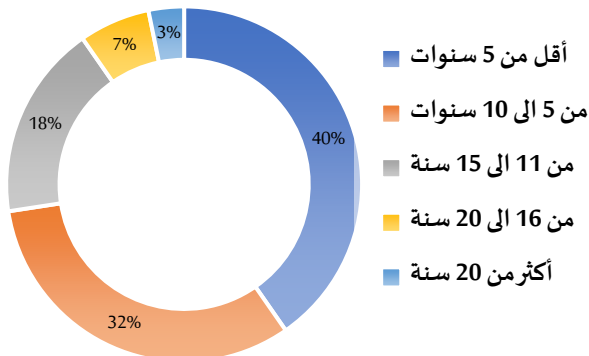
اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 2019

### خامسا: مدة العمل في المنصب

تُشير مدة العمل في المنصب الى المدة التي قضاها كل مبحوث في العمل في منصبه لدى الشركة؛ حيث يوضح

الشكل رقم 4-07 توزيع المدة التي قضاها المبحوثين في العمل حسب الفئات المحددة؛ حيث يتضح أن 40% من المبحوثين مدة عملهم في المنصب هي أقل من 5 سنوات؛ بينما 32% من المبحوثين تتراوح مدة عملهم بين 5 و10 سنوات؛ و18% من المبحوثين تتراوح مدة عملهم بين 11 و20 سنة؛ في حين أن 7% تتراوح مدة عملهم بين 16 و20 سنة؛ أما 3% المتبقية فتتجاوز مدة عملهم 20 سنة.

الشكل رقم 4-07: مدة عمل المبحوث لدى الشركة



اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 2019

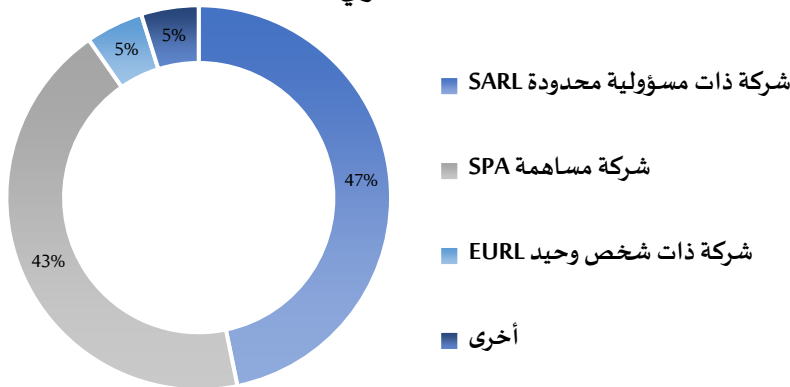
## الفرع الثاني: البيانات الديموغرافية للشركات

بعد التطرق الى أهم البيانات الديموغرافية للمبحوثين الذين قاموا بالإجابة على الاستبيان؛ سيتم التطرق الى بعض الخصائص الديموغرافية للمؤسسات التي يعمل بها هؤلاء المبحوثين؛ والتي تمثل مفردات عينة الدراسة، حيث يتم التطرق الى توزيع هذه المؤسسات من حيث الشكل القانوني (نوع الشركة)؛ ومن حيث الحجم.

### أولا: نوع الشركة

كما تمت الإشارة سابقا فقد بلغ حجم عينة الدراسة 62 مؤسسة صناعية جزائرية؛ حيث يوضح الشكل

الشكل رقم 08-4: توزيع شركات العينة من حيث الشكل القانوني



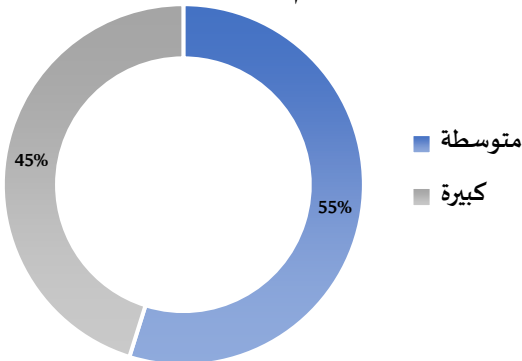
رقم 08-4 توزيع هذه المؤسسات من حيث الشكل القانوني، حيث يتضح أن 47% من هذه الشركات هي عبارة عن شركات ذات مسؤولية محدودة SARL؛ و43% هي شركات مساهمة SPA؛ بينما 5% هي عبارة عن شركات ذات شخص وحيد EURL؛ أما 5% الأخرى فهي تضم شركتي تضامن. حيث يتضح من خلال ما سبق أن غالبية الشركات التي شملتها عينة الدراسة هي

### اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 2019

شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مساهمة؛ وذلك نظرا لكون الدراسة ركزت على الشركات الصناعية المتوسطة والكبيرة فقط؛ والتي غالبا ما يكون شكلها القانوني وفق الصيغتين السابقتين.

### ثانيا: حجم الشركة

الشكل رقم 09-4: توزيع شركات العينة من حيث الحجم



### اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel 2019

يوضح الشكل رقم 09-4 توزيع شركات العينة حسب الحجم؛ حيث يتضح أن 55% من الشركات هي عبارة عن شركات متوسطة الحجم؛ بينما 45% من الشركات هي شركات كبيرة الحجم، حيث تم الاعتماد على معيار عدد الموظفين، حيث وفقا للقانون الجزائري<sup>1</sup> فإن الشركات المتوسطة الحجم هي الشركات التي يتراوح عدد عمالها بين 50 و250 عامل، بينما الشركات كبيرة الحجم هي الشركات التي يتجاوز عدد عمالها 250 عامل.

<sup>1</sup> القانون رقم 02/17 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

## المطلب الثاني: تقييم نموذج القياس

يتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM وفق مرحلتين أساسيتين؛ حيث تتمثل المرحلة الأولى في تقييم صلاحية نموذج القياس The Assessment of Measurement Model؛ والتي من خلالها يتم التأكد من موثوقية ومصداقية نموذج القياس؛ حيث بعد التأكد من صلاحية نموذج القياس يتم المرور الى المرحلة الثانية؛ والمتمثلة في تقييم النموذج الهيكلية The Assessment of Structural Model واختبار الفرضيات. حيث وفقا لـ Hair et al. (2017) فإن الخطوة الأولى لتحليل النماذج وفق منهجية PLS-SEM تتمثل في اختبار صلاحية نموذج القياس Measurement Model؛ والذي يُعرف أيضا بالنموذج الخارجي Outer Model الذي يُعبر عن العلاقة بين المباني (المتغيرات) ومؤشرات قياسها (P.72). حيث يتم في هذه المرحلة التأكد من الموثوقية؛ المصدقية التقاربية والمصدقية التمايزية لمتغيرات الدراسة. حيث يتم التطرق من خلال هذا المطلب الى عرض ومناقشة نتائج تقييم نموذج القياس لهذه الدراسة؛ وذلك من خلال استعراض قيم المؤشرات والمعايير التي يتم استخدامها في عملية التقييم.

وتجدر الإشارة الى أن تقييم نموذج القياس وفق منهجية PLS-SEM يَختلف حسب طبيعة متغيرات الدراسة؛ حيث تختلف المعيار المعتمدة بين كون متغيرات النموذج هي متغيرات عاكسة Reflective أو متغيرات تكوينية Formative، وكما تمت الإشارة سابقا فإن المتغيرات التي تم اعتمادها في نموذج هذه الدراسة هي كلها متغيرات عاكسة Reflective. حيث نص بلخامسة (2020) على أن تقييم نماذج القياس العاكسة Reflective Measures وفق منهجية PLS-SEM يشمل عدة معايير؛ والتي تتمثل في كل من الموثوقية المركبة لتقييم الاتساق الداخلي؛ موثوقية المؤشرات الفردية ومتوسط التباين المستخرج لتقييم المصدقية التقاربية. ومن جهة أخرى يشمل أيضا تقييم النماذج العاكسة معيار فورنيل لاركر؛ التحميلات المتقاطعة ونسبة سمة اللاتجانس-سمة الأحادية لتقييم المصدقية التمايزية (ص159-152). حيث يتم التركيز في هذا المطلب على المؤشرات المعتمدة في عملية تقييم نموذج القياس باعتباره أحد نماذج القياس العاكس Reflective Measure.

### الفرع الأول: قياس الموثوقية والمصدقية التقاربية Reliability and Convergent Validity

في ظل أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM؛ يُعتبر التأكد من الموثوقية والمصدقية التقاربية هو الخطوة الأولى في عملية تقييم نموذج القياس؛ حيث يتم التأكد من موثوقية أداة الدراسة بالاعتماد على كل من معامل ألفا كرونباخ؛ معامل rho\_A ومعامل الموثوقية المركبة، ومن جهة أخرى يتم تقييم المصدقية التقاربية بالاعتماد على معاملات التحميل الخارجية ومتوسط التباين المستخرج؛ حيث يوضح الجدول رقم 4-13 القيم المحققة للمؤشرات التي يتم اعتمادها في عملية تقييم الموثوقية والمصدقية التقاربية لنموذج القياس في هذه الدراسة.

الجدول رقم 4-13: تقييم نموذج القياس

معدل التباين المستخلص Average Variance Extracted (AVE)	الموثوقية المركبة Composite Reliability	rho_A	ألفا كرونباخ Cronbach's alpha	م. التحميل Outer Loadings	الرمز	المتغيرات
0,584	0,848	0,760	0,760	0,830	DCS1	استراتيجية التمايز DCS
				0,813	DCS2	
				0,740	DCS3	
				0,662	DCS4	
0,662	0,796	0,489	0,489	0,812	CLCS1	استراتيجية زيادة التكلفة CLCS
				0,815	CLCS2	
				حذف	CLCS3	
0,626	0,870	0,858	0,809	0,777	T1	التكنولوجيا T
				0,774	T2	
				0,763	T3	
				0,849	T4	
0,691	0,869	0,843	0,785	0,863	EU1	عدم التأكد البيئي EU
				0,885	EU2	
				حذف	EU3	
				0,737	EU4	
0,571	0,842	0,751	0,750	0,726	IMC1	شدة المنافسة السوقية IMC
				0,812	IMC2	
				0,769	IMC3	
				0,712	IMC4	
0,613	0,825	0,689	0,678	0,678	TC1	تبني التكلفة المستهدفة TCusage
				حذف	TC2	
				0,805	TC3	
				0,855	TC4	
0,657	0,883	0,832	0,819	0,718	BP1	تبني المقارنة المرجعية PBusage
				0,927	BP2	
				0,863	BP3	
				0,712	BP4	
0,703	0,904	0,883	0,859	0,784	BSC1	تبني بطاقة الأداء المتوازن BSCusage
				0,918	BSC2	
				0,841	BSC3	
				0,804	BSC4	
0,632	0,895	0,885	0,859	0,697	FP1	الأداء المالي FP
				0,855	FP2	
				0,805	FP3	
				0,756	FP4	
				0,850	FP5	
0,656	0,849	0,756	0,726	0,837	N-FP1	الأداء غير المالي N-FP
				0,913	N-FP2	
				حذف	N-FP3	
				حذف	N-FP4	
				0,658	N-FP5	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPLS 4

## أولاً: الموثوقية Reliability

وفقاً لـ Kumar (2011) فإن المقصود بـ موثوقية أداة الدراسة هو مدى ثبات واستقرار Consistency and Stability هذه الأداة؛ حيث كلما زادت درجة ثبات واستقرار الأداة كلما زادت موثوقيتها، مما يُشير إلى أن عملية القياس موثوق بها لدرجة أن تكرر نفس القياسات في ظل ظروف ثابتة سيؤدي إلى نفس النتائج. (p. 169) حيث يتم قياس الموثوقية في ظل منهجية نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية؛ من خلال عدة معايير؛ والمتمثلة في كل من معامل ألفا كرونباخ؛ معامل rho\_A وكذا معامل الموثوقية المركبة، حيث يتم تحديد مدى موثوقية عملية القياس من خلال النسب المحققة لكل معامل من هذه المعاملات.

### 1. معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

من خلال ما هو موضح في الجدول رقم 4-13 والشكل في الملحق رقم 05 يتضح أن القيم التي سجلها معامل ألفا كرونباخ تُشير إلى تحقيق موثوقية عالية لأداة الدراسة؛ وذلك بالنسبة لأغلب متغيرات الدراسة، حيث سجل معامل ألفا كرونباخ قيم تفوق 0.7؛ وهي النسبة المقبولة إحصائياً، حيث تم تحقيق هذه القيمة من قبل جميع متغيرات الدراسة؛ ما عدا متغير تبني التكلفة المستهدفة TCusage الذي سجل قيمة لمعامل ألفا كرونباخ تساوي 0.678؛ والتي تعتبر مقبولة أيضاً وفقاً لـ (Purwanto & Sudargini, 2021)، كما تجدر الإشارة أيضاً إلى أن متغير استراتيجية قيادة التكلفة CLCS قد سجل قيمة تساوي 0.489 لمعامل ألفا كرونباخ؛ وهي القيمة التي تُعتبر منخفضة نوعاً ما؛ إلا أن باقي المؤشرات التي سجلها هذا المتغير تشير إلى تحقيقه لموثوقية عالية؛ وهو ما سيتم توضيحه أكثر عند التطرق إلى معامل الموثوقية المركبة.

### 2. معامل rho\_A

يُعتبر معامل rho\_A مقياس آخر للموثوقية وفق منهجية PLS-SEM؛ حيث يتضح من خلال بيانات الجدول رقم 4-13 والشكل في الملحق رقم 02 أن القيم التي سجلها هذا المعامل تتشابه مع قيم معامل ألفا كرونباخ؛ وتشير بدورها إلى تحقيق موثوقية عالية لأداة الدراسة، حيث تم تسجيل قيم تفوق 0.7 وهي النسبة المقبولة إحصائياً؛ وذلك بالنسبة لأغلب متغيرات الدراسة؛ ما عدا كل من متغير تبني التكلفة المستهدفة TCusage ومتغير استراتيجية قيادة التكلفة CLCS؛ والتي سيتم توضيحها في معامل الموثوقية المركبة.

### 3. معامل الموثوقية المركبة Composite Reliability Factor

وفقاً لـ Hair et al. (2017) فإن معامل الموثوقية المركبة (CR) يُعتبر بديلاً أكثر ملاءمة لمحدودية معامل ألفا كرونباخ؛ حيث يتجاوز هذا المقياس القيود التي يتضمنها مقياس ألفا كرونباخ لقياس موثوقية الاتساق الداخلي؛ وذلك نظراً لاختلافه في طريقة تقدير الموثوقية، حيث وفقاً لـ Chin (1998) فإن معاملات الموثوقية

المركبة التي تفوق 0.7 تعتبر جيدة، وكما هو موضح من خلال الجدول رقم 4-13 والشكل في الملحق رقم 07 فإن قيم معامل الموثوقية المركبة لجميع المتغيرات في هذه الدراسة تفوق 0.7؛ وهو ما يشير إلى تحقيق موثوقية عالية. حيث وفقا لـ Purwanto & Sudargini (2021) فإنه يتم تقييم موثوقية الاتساق الداخلي في أغلب الأحيان باستخدام الموثوقية المركبة؛ وتُشير القيم الأعلى بشكل عام إلى تحقيق مستوى أعلى من الموثوقية؛ حيث تُعتبر القيم التي تتراوح بين 0.60 و0.70 مقبولة؛ وتعتبر القيم التي تتراوح بين 0.70 و0.90 من مرضية إلى جيدة، بينما تُعتبر القيم التي تتجاوز 0.95 قيم غير جيدة؛ وذلك نظرا لكونها تشير إلى وجود عناصر زائدة عن الحاجة مما يؤدي إلى تخفيض المصدقية البنائية.

#### ثانيا: المصدقية التقاربية Convergent Validity

وفقا لـ Kumar (2011) فإنه من حيث إجراءات القياس تُعتبر المصدقية Validity عن قدرة الأداة على قياس ما تم تصميمها لقياسه؛ حيث تُعرف المصدقية بأنها درجة قيام الباحث بقياس ما يُريد قياسه. كما نص أيضا على أن المصدقية البنائية Construct Validity تُعتبر تقنية أكثر تعقيدًا لإثبات مصداقية أداة الدراسة؛ حيث تقوم أساسا على الإجراءات الإحصائية؛ ويتم تحديدها من خلال التحقق من مساهمة كل بناء في التباين الكلي الملاحظ في ظاهرة ما. (p. 166)

ومن جهة أخرى تجدر الإشارة إلى أنه تم التأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة؛ أو ما يعرف بصدق المحكمين من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة في المجال، حيث تم إجراء مجموعة من التعديلات على أداة الدراسة وفقا لملاحظات المحكمين؛ وذلك قبل القيام بتوزيع أداة الدراسة على المبحوثين؛ حيث يوضح الملحق رقم 01 قائمة المحكمين المشاركين في تحكيم أداة الدراسة. وفي ظل منهجية نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية؛ فإنه يتم قياس نوعين من المصدقية؛ والمتمثلتين في كل من المصدقية التقاربية والمصدقية التمايزية، حيث تشير المصدقية التقاربية إلى مدى التقارب والتوافق بين عناصر كل متغير (Hair et al., 2017). حيث يتم فحص المصدقية التقاربية من خلال قيم معاملات التحميل ومتوسط التباين المستخرج.

#### 1. معاملات التحميل Outer Loadings

تُشير القاعدة العامة لمعاملات التحميل إلى أنه من أجل تحقق المصدقية التقاربية؛ فإن قيم معاملات التحميل لكل عبارة من عبارات الاستبيان يجب أن تكون مساوية أو أكبر من 0.7، حيث يتم في الغالب حذف العبارات التي لها معاملات تحميل أقل من 0.7 (Chin, 1998; Hair et al., 2017). إلا أنه في نفس السياق أكد Hair et al. (2017) على أن العبارات التي لها معاملات تحميل تتراوح بين 0.4 و0.7؛ لا ينبغي حذفها إلى إذا كان حذفها يؤدي إلى الرفع من قيم الموثوقية المركبة أو متوسط التباين المستخرج إلى ما فوق الحد الأدنى المطلوب، بينما في المقابل يتم حذف العبارات التي لها معاملات تحميل منخفضة جدا (أقل من 0.4).

ومن خلال الجدول رقم 4-13 يتضح أن أغلب معاملات التحميل لعبارات الاستبيان تفوق 0.7؛ مع وجود بعض معاملات التحميل التي تتراوح بين 0.65 و 07؛ والتي لا يتم حذفها عملا بالقاعدة السابقة؛ حيث تُعتبر قيمها مقبولة أيضا، بينما في المقابل تم حذف بعض العبارات (N-FP4؛ N-FP3؛ TC2؛ EU3؛ CLCS3)؛ والتي كان لبعضها معاملات تحميل منخفضة جدا (أقل من 0.4)، بينما تم حذف البعض الآخر نظرا لاعتبارات أخرى سيتم التطرق إليها لاحقا، إلا أنه على العموم تُشير نتائج معاملات التحميل الى تحقق مصداقية تقاربية عالية لعبارات جميع متغيرات الدراسة.

## 2. متوسط التباين المستخرج (Average Variance Extracted (AVE)

يُعتبر متوسط التباين المستخرج أو متوسط التباين المستخلص أحد أهم مؤشرات قياس المصدقية التقاربية؛ حيث من أجل تحقق المصدقية التقاربية فإن قيم متوسط التباين المستخرج لكل مبنى أو متغير؛ يجب أن تكون أكبر من 0.5؛ وذلك وفقا لـ (Fornell & Larcker, 1981; Henseler et al., 2015)، حيث من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم 4-13 وكذا الشكل في الملحق رقم 08 يتضح أن قيم متوسط التباين المستخرج لجميع المباني تفوق 0.5 وهو ما يشير بدوره الى تحقق مصداقية تقاربية عالية.

وكما تمت الإشارة سابقا فإن التحقق من الموثوقية والمصدقية التقاربية؛ يُعتبر الخطوة الأولى في تقييم نموذج القياس؛ حيث تُشير نتائج جميع الاختبارات السابقة الى تحقق موثوقية ومصدقية تقاربية عالية لنموذج الدراسة. وبعد التأكد من صلاحية نموذج القياس من حيث تحقق الموثوقية والمصدقية التقاربية؛ فإنه يتم المرور الى الخطوة الثانية والمتمثلة في التحقق من المصدقية التمايزية.

## الفرع الثاني: قياس المصدقية التمايزية Discriminant Validity

تتمثل الخطوة الثانية من اختبار صلاحية نموذج القياس في التأكد من المصدقية التمايزية؛ والتي تقيس مدى تمايز المباني عن بعضها البعض، فوفقا لـ Rasoolimanesh (2022) فإن المصدقية التمايزية تُشير إلى التمايز بين المباني في النموذج؛ حيث تتحقق المصدقية التمايزية عند اختلاف المباني عن بعضها البعض؛ ومن أجل إثبات الصلاحية التمايزية يتعين على الباحثين التحقق من أن جميع المباني في النموذج تختلف عن بعضها البعض. حيث يتم اختبار المصدقية التمايزية في نماذج القياس العاكسة من خلال كل من معاملات التحميل المتقاطعة Cross Loadings؛ معيار Fornell-Larcker واختبار نسبة سمة اللاتجانس- سمة الأحادية HTMT.

## أولا: التحميلات المتقاطعة Cross Loadings

يتم قياس المصدقية التمايزية من خلال التحميلات المتقاطعة لمؤشرات المباني؛ ومن أجل تحقق المصدقية التمايزية وفق اختبار التحميلات المتقاطعة؛ فإن معاملات التحميل الخارجية لكل مؤشر على المبنى الخاص يجب أن تكون أكبر من معاملات تحميلة المتقاطعة على المباني الأخرى (Chin, 1998; Henseler et al., 2015).



(Rasoolimanesh, 2022)، حيث تُشير النتائج الموضحة في الجدول رقم 4-14 الى أن معاملات التحميل الخارجية لكل مؤشر على المبنى الخاص به؛ هي أكبر من معاملات تحميله المتقاطعة على المباني الأخرى؛ وهو ما يُشير بدوره الى تحقق المصدقية التمايزية وفقا لهذا الاختبار.

**الجدول رقم 4-14: التحميلات المتقاطعة Cross Loadings**

الرمز	BSCusage	CLCS	DCS	EU	FP	IMC	N-FP	PBusage	T	TCusage
BP1	0,250	0,146	0,222	0,211	0,144	0,204	0,253	<b>0,718</b>	0,251	0,283
BP2	0,138	0,312	0,184	0,353	0,013	0,379	0,182	<b>0,927</b>	0,291	0,447
BP3	0,079	0,262	0,144	0,399	0,036	0,455	0,086	<b>0,863</b>	0,222	0,497
BP4	0,471	0,165	0,310	0,109	0,110	0,089	0,340	<b>0,712</b>	0,343	0,408
BSC1	<b>0,784</b>	0,080	0,380	-0,042	0,191	0,098	0,266	0,130	0,464	0,151
BSC2	<b>0,918</b>	-0,079	0,489	-0,024	0,284	0,092	0,402	0,195	0,529	0,125
BSC3	<b>0,841</b>	-0,102	0,371	-0,107	0,252	0,089	0,349	0,259	0,472	0,068
BSC4	<b>0,804</b>	0,101	0,264	-0,005	0,055	-0,047	0,231	0,405	0,457	0,263
CLCS1	0,005	<b>0,812</b>	0,019	0,007	0,084	0,205	0,005	0,291	0,009	0,461
CLCS2	-0,030	<b>0,815</b>	0,210	0,202	-0,045	0,328	0,203	0,164	0,023	0,524
DCS1	0,451	0,007	<b>0,830</b>	0,078	0,485	0,195	0,643	0,164	0,356	0,121
DCS2	0,367	0,041	<b>0,813</b>	-0,035	0,347	0,188	0,609	0,140	0,378	0,143
DCS3	0,238	0,196	<b>0,740</b>	0,215	0,167	0,253	0,405	0,114	0,274	0,317
DCS4	0,323	0,189	<b>0,662</b>	-0,048	-0,036	0,124	0,197	0,340	0,083	0,244
EU1	-0,041	0,130	-0,046	<b>0,863</b>	0,121	0,213	0,136	0,274	0,215	0,277
EU2	-0,070	0,103	0,129	<b>0,885</b>	0,093	0,349	0,104	0,363	0,094	0,191
EU4	-0,011	0,082	0,075	<b>0,737</b>	0,008	0,424	0,058	0,151	0,321	0,129
FP1	0,160	0,016	0,063	0,096	<b>0,697</b>	-0,216	0,271	0,042	0,356	-0,028
FP2	0,110	0,010	0,174	0,257	<b>0,855</b>	0,052	0,339	0,059	0,317	-0,023
FP3	0,152	0,027	0,122	0,126	<b>0,805</b>	0,105	0,428	-0,080	0,302	-0,051
FP4	0,251	0,033	0,431	-0,026	<b>0,756</b>	0,080	0,648	0,084	0,386	-0,016
FP5	0,232	0,007	0,281	0,070	<b>0,850</b>	0,111	0,495	0,166	0,310	0,047
IMC1	0,066	0,108	0,294	0,321	0,166	<b>0,726</b>	0,154	0,254	0,078	0,327
IMC2	-0,009	0,146	0,167	0,281	-0,036	<b>0,812</b>	0,045	0,344	0,125	0,335
IMC3	0,080	0,337	0,222	0,352	-0,061	<b>0,769</b>	0,047	0,219	0,085	0,345
IMC4	0,097	0,378	0,082	0,177	0,062	<b>0,712</b>	0,059	0,252	0,102	0,460
N-FP1	0,224	0,158	0,400	0,105	0,507	0,064	<b>0,837</b>	0,314	0,416	0,199
N-FP2	0,364	0,055	0,570	0,163	0,574	0,137	<b>0,913</b>	0,244	0,506	0,146
N-FP5	0,332	0,113	0,476	0,022	0,330	0,024	<b>0,658</b>	0,064	0,197	0,100
T1	0,321	-0,048	0,287	0,192	0,355	0,035	0,372	0,191	<b>0,777</b>	0,035
T2	0,466	-0,017	0,220	0,131	0,293	0,186	0,343	0,232	<b>0,774</b>	0,166
T3	0,332	0,067	0,212	0,172	0,391	0,070	0,441	0,241	<b>0,763</b>	0,074
T4	0,594	0,044	0,358	0,203	0,347	0,099	0,375	0,361	<b>0,849</b>	0,231
TC1	0,004	0,561	0,132	0,155	0,016	0,223	0,118	0,110	0,082	<b>0,678</b>
TC3	0,262	0,380	0,267	0,152	-0,095	0,443	0,117	0,443	0,158	<b>0,805</b>
TC4	0,131	0,477	0,229	0,268	0,044	0,478	0,187	0,607	0,186	<b>0,855</b>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPLS 4

ثانياً: معيار فورنيل لاركر Fornell-Larcker Criterion

وفقاً لـ Fornell & Larcker (1981) فإنه من أجل التأكد من تحقق المصدقية التمايزية وفق هذا الاختبار؛ يجب أن يكون الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج AVE لكل متغير؛ أكبر من معاملات ارتباط هذا المتغير مع باقي المتغيرات.

الجدول رقم 4-15: معيار Fornell-Larcker

المتغير	DCS	CLCS	T	EU	IMC	TCusage	PBusage	BSCusage	FP	N-FP
DCS	0,764									
CLCS	0,141	0,813								
T	0,350	0,020	0,791							
EU	0,059	0,129	0,220	0,831						
IMC	0,244	0,328	0,131	0,367	0,756					
TCusage	0,268	0,605	0,184	0,250	0,493	0,783				
PBusage	0,262	0,279	0,341	0,338	0,356	0,509	0,810			
BSCusage	0,461	-0,016	0,574	-0,056	0,078	0,168	0,281	0,838		
FP	0,311	0,024	0,429	0,103	0,044	-0,010	0,088	0,248	0,795	
N-FP	0,602	0,128	0,475	0,126	0,099	0,183	0,260	0,382	0,590	0,810

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPLS 4

حيث تُشير نتائج اختبار معيار Fornell-Larcker الموضحة في الجدول رقم 4-15 إلى أن الجذر التربيعي للتباين المستخرج AVE لكل متغير؛ هي أكبر من معاملات ارتباط هذا المتغير مع باقي المتغيرات؛ وهو ما يشير بدوره إلى تحقق المصدقية التمايزية وفقاً لهذا لاختبار (Fornell & Larcker, 1981; Hair et al., 2017; Rasoolimanesh, 2022).

ثالثاً: اختبار نسبة سمة اللاتجانس-سمة الأحادية (HTMT) The Heterotrait-Monotrait Ratio

وفقاً لـ Hair et al. (2017) فإن اختبار HTMT يتجاوز النقص الموجودة في كل من معيار Fornell-Larcker واختبار التحميلات المتقاطعة لقياس المصدقية التمايزية؛ وذلك نظراً لكون هذا الاختبار يقيس الارتباط الحقيقي بين متغيرات النموذج؛ حيث كلما كانت معاملات الارتباط ضعيفة كان ذلك دليل على وجود مصداقية تمايزية عالية؛ بحيث يجب أن لا تتجاوز قيم الارتباط بين متغيرات الدراسة 0.85 أو 0.90 كحد أقصى؛ وذلك من أجل تحقق المصدقية التمايزية وفق هذا الاختبار (Henseler et al., 2015; Rasoolimanesh, 2022).

حيث تظهر مشاكل المصدقية التمايزية عندما تكون قيم HTMT مرتفعة؛ وفي هذا الإطار تم اقتراح قيمة عتبة تقدر بـ 0.90 بالنسبة للنماذج الهيكلية ذات المباني المتشابهة جداً من الناحية المفاهيمية؛ حيث تُشير قيم HTMT التي تتجاوز 0.90 إلى عدم وجود مصداقية تمايزية، بينما في حالة المباني أكثر اختلافاً من الناحية المفاهيمية؛ فقد تم اقتراح قيمة عتبة تساوي 0.85 والتي تعتبر أكثر تحفظاً (Hair et al., 2017; Henseler et al., 2015; Purwanto & Sudargini, 2021).

الجدول رقم 4-16: اختبار (HTMT) Heterotrait-Monotrait Ratio

المتغير	DCS	T	EU	IMC	TCusage	PBusage	BSCusage	FP	N-FP
DCS									
CLCS	0,312								
T	0,088								
EU	0,218	0,316							
IMC	0,529	0,171	0,520						
TCusage	0,378	0,224	0,319	0,493					
PBusage	0,323	0,398	0,394	0,476	0,664				
BSCusage	0,545	0,179	0,644	0,155	0,271	0,367			
FP	0,452	0,156	0,509	0,181	0,220	0,157	0,271		
N-FP	0,815	0,248	0,613	0,178	0,148	0,365	0,470	0,683	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPLS 4

تُشير نتائج اختبار HTMT الموضحة في الجدول رقم 4-16 والملحق رقم 09 إلى أن أغلب معاملات الارتباط بين المتغيرات لم تتجاوز 0.7؛ وذلك باستثناء معامل الارتباط بين متغير الأداء غير المالي N-FP واستراتيجية التمايز DCS الذي بلغ 0.815؛ إلا أنه يبقى أقل من عتبة 0.85. بينما في المقابل بلغ معامل الارتباط بين متغير تبني التكلفة المستهدفة TCusage واستراتيجية قيادة التكلفة CLCS القيمة 1.053؛ والتي تُشير إلى وجود مشاكل في المصدقية التمايزية بين هاذين المتغيرين.

حيث من المحتمل أن يعود هذا الارتباط بين متغير استراتيجية قيادة التكلفة وتبني أسلوب التكلفة المستهدفة؛ إلى التشابه الكبير بين هاذين المتغيرين من الناحية المفاهيمية؛ حيث في هذا السياق اقترح Hair et al. (2017) مجموعة من الحلول لتجاوز مشاكل المصدقية التمايزية وفق اختبار HTMT، ومن بين أهم هذه الحلول التي تتوافق مع هذه الحالة؛ هو القيام بحذف عناصر من المبنى الأول والتي يكون لها ارتباط قوي مع العناصر في المبنى الثاني؛ حيث تم في هذا الإطار تجربة حذف وإعادة إدراج عناصر من كلا المبنيين إلى غاية الوصول إلى أفضل نتيجة ممكنة، حيث توصلت العملية في الأخير إلى أن حذف العنصر الثالث (CLCS3) من متغير استراتيجية قيادة التكلفة والعنصر الثاني (TC2) من متغير تبني أسلوب التكلفة المستهدفة؛ يؤدي إلى تخفيض قيمة HTMT بين المتغيرين إلى 0.869؛ وهي القيمة التي تُعتبر مقبولة في حالة المتغيرات المتشابهة من الناحية المفاهيمية؛ حيث تُمثل 0.90 العتبة في مثل هذه الحالة كما تمت الإشارة سابقاً.

وبشكل عام فإن جميع النتائج المتوصل إليها من خلال الاختبارات السابقة؛ تُشير إلى تحقق موثوقية ومصدقية تقاربية وتمايزية عالية لنموذج القياس؛ وهو ما يُعتبر دليلاً على الصلاحية العالية لنموذج القياس، حيث يُعتبر التأكد من صلاحية نموذج القياس خطوة ضرورية من أجل المرور إلى المرحلة الثانية من تحليل البيانات وفق منهجية نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية؛ والمتمثلة في تقييم النموذج الهيكلي واختبار فرضيات الدراسة.

### المطلب الثالث: تقييم النموذج الهيكلي

بعد تأكد صلاحية نموذج القياس في المرحلة الأولى؛ فإنه وفقا لمنهجية نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM يتم المرور الى المرحلة الثانية؛ والمتمثلة في اختبار النموذج الهيكلي Structural Model أو ما يُعرف أيضا بالنموذج الداخلي Inner Model؛ والذي يَصِفُ العلاقة بين المتغيرات الكامنة Latent Variables (Hair et al., 2017, P.66). فمن خلال هذه المرحلة يُمكن اختبار فرضيات الدراسة التي تم تحديدها مسبقا، حيث يتم من خلال عملية البسترة Bootstrapping<sup>1</sup> الوصول الى تحديد معاملات المسارات Paths Coefficients بين المتغيرات؛ وكذا الدلالة المعنوية لهذه المعاملات؛ والتي يتم من خلالها اتخاذ القرارات بخصوص قبول أو رفض فرضيات الدراسة.

#### الفرع الأول: عرض معاملات المسارات Paths Coefficients

وفقا لـ Purwanto & Sudargini (2021) فإن معاملات المسار في النموذج الهيكلي للدراسة؛ تُعبر عن العلاقة بين المباني أو متغيرات النموذج؛ حيث يتم اشتقاق هذه المعاملات من خلال تقدير سلسلة من معادلات الانحدار. (p. 118)

حيث تُشير معاملات المسار الى قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات النموذج؛ فمعامل المسار الموجب يُشير الى وجود علاقة طردية بين المتغيرين، بينما معامل المسار السالب يُشير الى وجود علاقة عكسية بين المتغيرين، كما أنه كلما كانت قيمة معامل المسار بين المتغيرين أكبر؛ كلما كانت العلاقة أقوى بين هذين المتغيرين، حيث يتم إثبات معنوية هذه العلاقة من خلال قيم المعنوية الإحصائية لهذه المسارات.

كما تجدر الإشارة الى أنه من بين العناصر المهمة التي يتم تقديرها من خلال منهجية PLS-SEM؛ هو ما يعرف بمعامل التحديد R Square، حيث يُعبر معامل التحديد R<sup>2</sup> عن قدرة المتغيرات الخارجية (المستقلة) على تفسير التغيير الحاصل في المتغير الداخلي (التابع). ووفقا لـ Purwanto & Sudargini (2021) فإن معامل التحديد R<sup>2</sup> يقيس التباين المفسر في كل مبنى داخلي Endogenous Construct؛ وبالتالي فهو مقياس للقوة التفسيرية Explanatory Power للنموذج، حيث تتراوح قيمة R<sup>2</sup> بين 0 و 1، وكلما كانت القيم أعلى فإنها تُشير إلى قوة تفسيرية أكبر، وبصفة عام يمكن اعتبار قيم R<sup>2</sup> البالغة 0.75 عالية؛ 0.50 متوسطة؛ 0.25 ضعيفة. (p. 118)

حيث يوضح الملحق رقم 10 والجدول رقم 4-17 معاملات المسارات  $\beta$  بين متغيرات النموذج الهيكلي للدراسة؛ كما يوضح الجدول أيضا مستوى الدلالة المعنوية P-Value لهذه المعاملات؛ بالإضافة الى معاملات التحديد R<sup>2</sup> للمتغيرات التابعة في النموذج؛ والموضحة أيضا في الملحق رقم 11.

<sup>1</sup> Bootstrapping هو إجراء غير معلمي nonparametric يسمح باختبار المعنوية الإحصائية Statistical Significance لنتائج PLS-SEM المختلفة مثل معاملات المسار Paths Coefficients وقيم Cronbach's alpha و HTMT و R<sup>2</sup>. (Hair et al., 2017)

الجدول رقم 4-17: معاملات المسارات Paths Coefficients

القرار Decision	مستوى الدلالة P-Value	معامل المسار $\beta$	معامل التحديد R <sup>2</sup>	المسارات Paths	الفرضية H
رفض	0,416	0,096	0,491	TCusage ← DCS	H1c1
قبول	0,000	0,492		TCusage ← CLCS	H1c4
رفض	0,392	0,092		TCusage ← T	H1d1
رفض	0,606	0,060		TCusage ← EU	H1a1
قبول	0,047	0,274		TCusage ← IMC	H1b1
رفض	0,542	0,100	0,283	PBusage ← DCS	H1c2
رفض	0,255	0,179		PBusage ← CLCS	H1c5
رفض	0,107	0,237		PBusage ← T	H1d2
رفض	0,136	0,194		PBusage ← EU	H1a2
رفض	0,257	0,170		PBusage ← IMC	H1b2
قبول	0,008	0,295	0,442	BSCusage ← DCS	H1c3
رفض	0,680	0,051-		BSCusage ← CLCS	H1c6
قبول	0,000	0,510		BSCusage ← T	H1d3
رفض	0,168	0,187-		BSCusage ← EU	H1a3
رفض	0,872	0,025		BSCusage ← IMC	H1b3
رفض	0,659	0,083-	0,067	FP ← TCusage	H2a1
رفض	0,799	0,061		FP ← PBusage	H2a2
رفض	0,195	0,245		FP ← BSCusage	H2a3
رفض	0,677	0,057	0,174	N-FP ← TCusage	H2b1
رفض	0,531	0,137		N-FP ← PBusage	H2b2
قبول	0,024	0,334		N-FP ← BSCusage	H2b3

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SmartPLS 4

### الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

يتم اختبار فرضيات الدراسة وفق أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM؛ انطلاقاً من مستوى الدلالة الإحصائية<sup>1</sup> لمعاملات المسار  $\beta$  وذلك من خلال قيمة P-Value؛ حيث تُشير معاملات المسار  $\beta$  إلى قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات النموذج؛ ويتضح من خلال نتائج الجدول رقم 4-17 أنه عند مستوى دلالة 5% يتم اتخاذ القرارات التالية:

<sup>1</sup> مستوى الدلالة The Significance Level هو مستوى الثقة في أن نتائج التحليل الإحصائي لا ترجع إلى الصدفة. عادة ما يتم التعبير عنه على أنه احتمال أن تكون نتائج التحليل الإحصائي ناتجة عن الصدفة (يكون عادة 5% أو أقل). (Collis & Hussey, 2014, p. 256)

أولاً: الفرضية الرئيسية الأولى H1: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

القرار	الفرضيات الفرعية	الرمز
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1a
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدم التأكد البيئي على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1a1
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدم التأكد البيئي على تبني أسلوب المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1a2
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدم التأكد البيئي على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1a3
قبول	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1b
قبول	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1b1
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني أسلوب المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1b2
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لشدة المنافسة السوقية على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1b3
قبول	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للاستراتيجية التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1c
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية التمايز على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1c1
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية التمايز على تبني أسلوب المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1c2
قبول	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية التمايز على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1c3
قبول	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1c4
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على تبني أسلوب المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1c5
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستراتيجية زيادة التكلفة على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1c6
قبول	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1d
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1d1
رفض	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني أسلوب المقارنة المرجعية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1d2
قبول	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكنولوجيا على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.	H1d3

من خلال نتائج الموضحة في الجدول رقم 4-17 والقرارات المتخذة بخصوص الفرضيات الفرعية للبحث؛ والتي تُشير على وجود أثر لبعض المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تُشير النتائج السابقة الى وجود أثر إيجابي لكل من متغير شدة المنافسة السوقية واستراتيجية قيادة التكلفة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، كما تُشير النتائج أيضا الى وجود أثر إيجابي لكل من متغير استراتيجية التمايز والتكنولوجيا على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث بناء على ما سبق يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى للبحث: H1 والتي تنص على أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

ثانيا: الفرضية الرئيسية الثانية H2: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية.

الرمز	الفرضيات الفرعية	القرار
H2a	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	رفض
H2a1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	رفض
H2a2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب المقارنة المرجعية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	رفض
H2a3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	رفض
H2b	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	قبول
H2b1	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	رفض
H2b2	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب المقارنة المرجعية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	رفض
H2b3	يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.	قبول

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم 4-17 والقرارات المتخذة بخصوص الفرضيات الفرعية للبحث؛ والتي تُشير على وجود أثر إيجابي لأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تنص هذه النتائج على وجود أثر إيجابي لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية؛ فإنه يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية للبحث: H2 والتي تنص على أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية.

### المبحث الثالث: تحليل ومناقشة النتائج

تمثل الغرض الرئيسي لهذه الدراسة في اختبار الافتراضات الأساسية للنظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ وذلك في بيئة التصنيع الجزائرية، حيث تطرقت الدراسة الى محاولة تقدير أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة؛ وكذا أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء هذه المؤسسات، حيث تم الاختبار التجريبي لفرضيات الدراسة من خلال التحليل الكمي للبيانات التي تم تجميعها عن طريق أداة الاستبيان. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج بخصوص أثر المتغيرات الموقفية المتمثلة في كل من عدم التأكد البيئي؛ شدة المنافسة السوقية؛ الاستراتيجية التنافسية والتكنولوجية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وكذا أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي وغير المالي لهذه المؤسسات. حيث يتم التطرق من خلال هذا المبحث الى مناقشة أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة.

**المطلب الأول: مناقشة نتائج أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية**  
كما تمت الإشارة سابقا فإن أحد الأهداف الرئيسية لهذه الدراسة يتمثل في اختبار أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ حيث تم صياغة الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة على أساس وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمتغيرات الموقفية على تبني هذه الأساليب؛ وتُشير النتائج التي تم التوصل إليها الى قبول هذه الفرضية؛ حيث توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لعدة متغيرات موقفية على تبني بعض أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى مناقشة النتائج المتوصل إليها بخصوص أثر كل متغير من هذه المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

**الفرع الأول: مناقشة نتائج أثر عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية**  
تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى محاولة اختبار العلاقة بين حالة عدم التأكد البيئي وتصميم وتبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية؛ حيث اعتمدت هذه الأدبيات افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية لتأسيس هذه العلاقة (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ayadi & Affes, 2014; Cescon et al., 2019; Erserim, 2012; Etim, 2019; Ojra, 2014; Petera & Šoljaková, 2019; Prihastiwı & Sholihin, 2018; Shahzadi et al., 2018a; Soheilrad & Sofian, 2016; Sumkaew & Intanon, 2020) وقد توصلت هذه الأدبيات الى نتائج مختلفة حول العلاقة بين هاذين المتغيرين.

وتُعتبر هذه الدراسة من بين أوائل الدراسات التي تطرقت الى اختبار العلاقة بين هاذين المتغيرين في بيئة التصنيع الجزائرية؛ حيث توصلت هذه الدراسة الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب



المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية الكبيرة والمتوسطة؛ وهي النتيجة التي لا تتفق مع أغلب النتائج التي توصلت إليها الأدبيات السابقة (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ayadi & Affes, 2014; Cescon et al., 2019; Etim, 2019; Sawalqa, 2011; Shahzadi et al., 2018b; Sumkaew & Intanon, 2020) التي توصلت الى وجود أثر إيجابي لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية في بيئات ودول مختلفة؛ كدراسة (Cescon et al., 2019) في الشركات الصناعية الإيطالية الكبرى؛ دراسة (Abdel-Kader & Luther, 2008) في قطاع صناعة الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة؛ دراسة (Sumkaew & Intanon, 2020) في الشركات الصناعية في تايلند؛ دراسة (Shahzadi et al., 2018b) في الشركات الصناعية الباكستانية؛ دراسة (Sawalqa, 2011) في الشركات الصناعية الأردنية؛ دراسة (Etim, 2019) في الشركات الصناعية في نيجيريا، دراسة (Ayadi & Affes, 2014) في الشركات الصناعية التونسية.

وعلى الرغم من اختلاف نتيجة هذه الدراسة مع نتائج هذه الأدبيات السابقة؛ إلا أنها تتفق مع نتائج عدة أدبيات أخرى؛ والتي توصلت أيضا الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب وأنظمة المحاسبة، حيث تتمثل هذه الأدبيات في كل من دراسة (Peters & Šoljaková, 2019) التي توصلت الى عدم وجود أثر لعدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات في جمهورية التشيك، وكذا دراسة (Pavlatos & Kostakis, 2018) التي توصلت بدورها الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية العاملة في اليونان، وهو ما يتفق أيضا مع النتائج التي توصلت إليها دراسة (Erserim, 2012) والتي تشير الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية في تركيا، بالإضافة الى دراسة (Prihastiwati & Sholihin, 2018) التي توصلت أيضا الى عدم وجود أثر لحالة عدم التأكد البيئي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إندونيسيا.

حيث يتضح من خلال ما سبق أن نتائج الدراسة في هذا السياق تتفق مع نتائج أدبيات سابقة في بيئات مشابهة؛ وتختلف مع أدبيات أخرى؛ حيث يرى الباحث أن من بين أهم الجوانب التي تجدر الإشارة إليها في هذا الإطار؛ هي الظروف الاستثنائية التي سبقت إجراء هذه الدراسة؛ والتي تتعلق أساسا بظهور فيروس كورونا COVID 19 مع نهاية سنة 2019 وبدايات سنة 2020، وما ترتب عن هذه الجائحة من آثار متعددة على بيئة الأعمال؛ والتي من أهمها الزيادة الهائلة في حالة عدم التأكد البيئي؛ والتي من المحتمل أن يكون لها أثر مباشر على نتيجة هذه الدراسة بخصوص هذا المتغير؛ وذلك نظرا للظروف غير العادية التي شهدتها البيئة الخارجية للمؤسسات في جميع أنحاء العالم.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج أثر شدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى العلاقة بين شدة المنافسة السوقية وتوجه منظمات الأعمال نحو تبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية (Abdel-Maksoud et al., 2012; Ahmad, 2012; Alamri, 2019; Baines & Langfield-Smith, 2003; Cescon et al., 2019; Erserim, 2012; Nair & Soon Nian, 2017; Prihastiwi & Sholihin, 2018; Shahzadi et al., 2018a; Waweru & Uliana, 2008) حيث توصلت هذه الأدبيات الى نتائج مختلفة بخصوص العلاقة بين هاذين المتغيرين.

حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود أثر إيجابي لشدة المنافسة السوقية على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وهو ما لا يتفق مع نتائج العديد من الأدبيات السابقة التي توصلت الى عدم وجود أثر لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية (Baines & Langfield-Smith, 2003; Erserim, 2012; Moalla & Mezouel, 2020; Nair & Soon Nian, 2017; Ojra, 2014; Pham et al., 2020; Prihastiwi & Sholihin, 2018; Tuan Mat & Smith, 2014) حيث توصلت دراسة (Baines & Langfield-Smith, 2003) الى أن ازدياد شدة المنافسة السوقية ليس له تأثير على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الصناعية الأسترالية، وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة (Pham et al., 2020) في الشركات الصناعية في فيتنام، كما توصلت أيضا دراسة (Prihastiwi & Sholihin, 2018) الى نفس النتيجة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إندونيسيا.

وفي نفس السياق توصلت دراسة (Tuan Mat & Smith, 2014) الى عدم وجود أثر للمنافسة السوقية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية المتوسطة والكبيرة في ماليزيا؛ وهو ما يتفق مع نتائج دراسة (Nair & Soon Nian, 2017) التي توصلت أيضا الى نفس النتائج في ماليزيا. ومن جهة أخرى توصلت دراسة (Erserim, 2012) أيضا الى عدم وجود أثر لشدة المنافسة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية في تركيا، وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة (Ojra, 2014) في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة، وهو ما يتفق بدوره مع نتائج دراسة (Moalla & Mezouel, 2020) في الشركات التونسية.

وعلى الرغم من اختلاف النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة مع نتائج الأدبيات التي تم ذكرها؛ إلا أنها في المقابل تتفق مع العديد من الأدبيات الأخرى؛ والتي توصلت الى وجود أثر إيجابي لمتغير شدة المنافسة السوقية على تبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية (Abdel-Maksoud et al., 2012; Ahmad, 2012; Alamri, 2019; Waweru, 2008) والتي من بينها دراسة (Waweru, 2008) في الشركات الصناعية الكندية؛ وكذا دراسة (Leite et al., 2016) في شركات الألبسة والأنسجة البرتغالية، بالإضافة الى دراسة (Cescon et al., 2019) في الشركات الصناعية الإيطالية الكبرى؛ والتي توصلت

أيضا الى وجود أثر إيجابي لشدة المنافسة السوقية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وخصوصا بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة.

حيث تتفق هذه النتائج أيضا مع نتائج دراسة (Ahmad, 2012) في المؤسسات الصناعية الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا؛ كما تتفق بدورها مع نتائج دراسة (Alamri, 2019) في الشركات المدرجة في السوق المالي السعودي، وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة (Abdel-Maksoud et al., 2012) الى نفس النتائج في الشركات الصناعية المصرية، وهو أيضا ما تم التوصل إليه في نتائج دراسة (Sawalqa, 2011) في الشركات الصناعية الأردنية.

حيث يتضح أن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة بخصوص العلاقة بين شدة المنافسة وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ تتفق مع نتائج العديد من الأدبيات أخرى التي تم إجراؤها في بيئات مشابهة لبيئة التصنيع الجزائرية؛ وهو ما يعود حسب رأي الباحث الى التشابه في خصائص بيئة الأعمال؛ والتي من أهمها شدة المنافسة السوقية؛ حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود أثر لشدة المنافسة السوقية على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة دون الأساليب الأخرى؛ وهو ما يعود حسب رأي الباحث الى تركيز شركات التصنيع الجزائرية التي تواجه المنافسة السوقية المتزايدة على التحكم في التكلفة أكثر من التمايز، وهو ما سيتم التطرق إليه بشكل أكثر تفصيلا في مناقشة أثر متغير الاستراتيجية التنافسية في العنصر الموالي.

**الفرع الثالث: مناقشة نتائج أثر الاستراتيجية التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية**  
تُعتبر دراسة الاختيارات الاستراتيجية للمنظمة وأثرها على تبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية؛ أحد أهم المتغيرات الموقفية التي تطرقت إليها الأدبيات السابقة (Abdel-Al & McLellan, 2013; Abdel-Kader & Luther, 2008; Al-Mawali et al., 2018; Baines & Langfield-Smith, 2003; Cadez & Guilding, 2008, 2012; Cescon et al., 2019; Cinquini & Tenucci, 2010; Turner et al., 2017) حيث عرف أنماط الإستراتيجيات التنافسية لـ Porter (1980; 1985) اهتماما واستخداما واسعين في أدبيات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ وقد توصلت هذه الأدبيات الى نتائج مختلفة حول تأثير أنماط الاستراتيجية التنافسية المتبعة على تبني الأنظمة والأساليب الإدارية المختلفة.

حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود أثر إيجابي للاستراتيجيات التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وذلك من خلال توصلها الى وجود أثر إيجابي لنمط استراتيجية قيادة التكلفة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة؛ وكذا وجود أثر إيجابي لنمط استراتيجية التمايز على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، حيث تتفق هذه النتيجة مع نتائج أغلب الأدبيات السابقة في هذا المجال، حيث توصلت العديد من هذه الأدبيات الى وجود أثر للاختيارات الاستراتيجية على تصميم وتبني أساليب

(Abdel-Al & McLellan, 2013; Baines & Langfield-Smith, 2003; Cadez & Guilding, 2008; Petera & Šoljaková, 2019; Sawalqa, 2011; Tuan Mat & Smith, 2014; Waweru & Uliana, 2008)، وتشير نتائج هذه الأدبيات إلى أن المنظمات تتجه نحو تصميم وتبني الأساليب المحاسبية والإدارية التي تدعم أولوياتها الاستراتيجية.

ومن بين أهم الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع دراسة (Cadez & Guilding, 2008) التي توصلت إلى أن متغير الاستراتيجية له أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات في سلوفينيا، وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة (Pavlatos & Kostakis, 2018) في الشركات الصناعية العاملة في اليونان، حيث تتفق هذه النتائج أيضا مع دراسة (Waweru & Uliana, 2008) التي تنص على أن التوجه نحو استراتيجية التمايز يؤدي إلى التغيير في أنظمة المحاسبة الإدارية من الأساليب التقليدية إلى تبني الأساليب الحديثة في المنظمات الكندية، وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة (Baines & Langfield-Smith, 2003) في الشركات الصناعية الأسترالية.

وفي نفس السياق توصلت دراسة (Turner et al., 2017) إلى أن نوع استراتيجية الأعمال من المحددات المفتاحية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث توصلت دراسة (Tuan Mat & Smith, 2014) أيضا إلى وجود أثر إيجابي للاستراتيجية على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية المتوسطة والكبيرة في ماليزيا، كما توصلت أيضا دراسة (Sawalqa, 2011) إلى وجود أثر إيجابي لاستراتيجية التمايز على تبني بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الأردنية؛ وهي النتيجة التي تتفق تماما مع نتائج هذه الدراسة. كما توصلت دراسة (Ojra, 2014) إلى أن نمط الاستراتيجية له أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة، كما تظهر نتائج دراسة (Moalla & Mezouel, 2020) أن إستراتيجية الشركة تؤثر على تبني أنظمة التكاليف في الشركات التونسية.

ورغم اتفاق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الأدبيات السابقة بخصوص تأثير نمط استراتيجية التمايز على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ إلا أن هناك اختلاف بين الأدبيات حول أثر نمط استراتيجية قيادة التكلفة على تبني هذه الأساليب، حيث توصلت دراسة (Abdel-Al & McLellan, 2013) في الشركات الصناعية المصرية المدرجة إلى أن الشركات التي تتبنى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تميل إلى اتباع استراتيجية قيادة التكلفة، بينما الشركات التي تتبنى أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة تميل إلى اتباع استراتيجية التمايز. كما توصلت دراسة (Petera & Šoljaková, 2019) أيضا إلى أن اعتماد استراتيجية التمايز على عكس استراتيجية قيادة التكلفة له أثر إيجابي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات في جمهورية التشيك، وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة (Lay & Jusoh, 2012) حول كون استخدام المحاسبة الإدارية

الاستراتيجية يرتبط إيجابا باستراتيجية التمايز؛ إلا أنها في المقابل ترتبط سلبًا باستراتيجية قيادة التكلفة؛ وذلك في الشركات الصناعية الماليزية العامة المدرجة.

وفي نفس السياق توصلت أدبيات أخرى بالمقابل الى نتائج تُشير الى عدم وجود أثر للاستراتيجية التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية، حيث توصلت دراسة (Ayadi & Affes, 2014) الى أن نمط استراتيجية زيادة التكلفة ليس له أثر على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية التونسية، وهو أيضا ما توصلت إليه دراسة (Abdel-Kader & Luther, 2008) حول عدم وجود أثر للاستراتيجيات التنافسية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في قطاع صناعة الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة، وهو ما تدعمه أيضا نتائج دراسة (Cescon et al., 2019) التي توصلت بدورها الى أن نمط الاستراتيجية المتبع ليس له أثر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية الكبرى في إيطاليا.

حيث تُشير نتائج هذه الدراسة بشكل أكثر تحديدا الى وجود أثر إيجابي لنمط استراتيجية التمايز على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وهو ما يتفق مع نتائج أغلب الأدبيات السابقة، حيث يرى الباحث أنه يمكن تفسير هذه النتيجة بأن توجه الشركات نحو تبني استراتيجية تمايز المنتجات والجودة وغيرها من المفاهيم المرتبطة بهذا النمط من الاستراتيجية؛ سيؤدي الى اهتمامها أكثر بالممارسات المرتبطة بزبائنها وأذواقهم ومتطلباتهم؛ مما يدفعها نحو اعتماد المقاييس غير المالية مع المقاييس المالية؛ وكذا تبني باقي ممارسات أسلوب بطاقة الأداء المتوازن. بينما في المقابل تميل الشركات التي تتبع نمط استراتيجية قيادة التكلفة الى المنافسة من خلال التحكم في التكلفة والأسعار؛ مما يؤدي الى توجيهها نحو تبني الأساليب المرتبطة بالتكاليف أكثر من باقي الأساليب الإدارية؛ وهو ما يمكن أن يُفسر الأثر الإيجابي لاستراتيجية قيادة التكلفة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الجزائرية.

#### الفرع الرابع: مناقشة نتائج أثر متغير التكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

يُعتبر متغير التكنولوجيا أحد أهم المتغيرات الموقفية؛ حيث تطرقت العديد من الأدبيات السابقة الى العلاقة بين التكنولوجيا المتقدمة وتبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية (Abdel-Kader & Luther, 2008; Ahmad, 2012; Leite et al., 2016; Nair & Soon Nian, 2017; Ojra, 2014; Pham et al., 2020; Sawalqa, 2011; Shahzadi et al., 2018a; Tuan Mat & Smith, 2014) حيث توصلت أغلب هذه الأدبيات الى وجود أثر إيجابي للتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وهي النتيجة التي تتفق مع ما توصلت إليه هذه الدراسة.

حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود أثر إيجابي للتكنولوجيا على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الجزائرية؛ وهي النتيجة التي تتوافق مع نتائج دراسة (Waweru, 2008) في الشركات الصناعية الكندية؛ والتي توصلت الى وجود علاقة موجبة مباشرة بين التغيير التكنولوجي والتغير في المحاسبة الإدارية، وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة (Leite et al., 2016) الى أن تقنيات الإنتاج المتقدمة لها أثر إيجابي مباشر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في شركات الألبسة والأنسجة البرتغالية، وهو ما يتوافق أيضا مع ما توصلت إليه دراسة (Abdel-Kader & Luther, 2008) في قطاع صناعة الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة.

كما توصلت دراسة (Shahzadi et al., 2018b) أيضا الى أن الشركات التي تستخدم تكنولوجيا التصنيع المتقدمة هي الأكثر توجها نحو تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتطورة؛ وذلك من خلال نتائج دراستهم في الشركات الصناعية الباكستانية، حيث تتفق هذه النتيجة أيضا مع ما توصلت إليه دراسة (Pham et al., 2020) في الشركات الصناعية في فيتنام، كما تشير النتائج التي توصل إليها دراسة (Nair & Soon Nian, 2017) أيضا الى وجود أثر إيجابي لتقنيات التصنيع المتقدمة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ماليزيا؛ حيث تدعم نتائج دراسة (Tuan Mat & Smith, 2014) التي توصلت بدورها الى وجود أثر إيجابي لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية المتوسطة والكبيرة في ماليزيا، كما تتفق نتائج هاتين الدراستين مع ما توصلت إليه دراسة (Ahmad, 2012) حول كون تكنولوجيا التصنيع المتقدمة لها أثر إيجابي على استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ماليزيا. ومن جهة أخرى تجدر الإشارة الى أن نتائج هذه الدراسة تتفق مع نتائج دراسات أخرى تم إجراؤها في بيئات مشابهة لبيئة التصنيع الجزائرية؛ حيث تتفق مع نتائج دراسة (Sawalqa, 2011) التي توصلت أيضا الى وجود أثر إيجابي لتكنولوجيا التصنيع المتقدمة على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الأردنية؛ وهو أيضا ما يتفق مع نتائج دراسة (Ojra, 2014) التي توصلت الى أن تكنولوجيا المنظمة لها أثر إيجابي مباشر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة.

وعلى الرغم من اتفاق نتائج هذه الدراسة مع نتائج العديد من الأدبيات السابقة؛ والتي توصل أغلبها الى وجود أثر إيجابي للتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ إلا أنها في المقابل لا تتفق مع نتائج دراسة (Baines & Langfield-Smith, 2003)؛ والتي توصلت الى أن التوجه نحو استخدام تكنولوجيا التصنيع المتقدمة ليس له تأثير مباشر على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في الشركات الاسترالية. حيث يتضح من خلال ما سبق أن نتائج هذه الدراسة تتفق مع أغلب نتائج الأدبيات السابقة؛ وذلك بخصوص تأثير متغير التكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة، حيث توصلت هذه الدراسة الى

وجود أثر إيجابي للتكنولوجيا على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مما يُشير إلى أن التكنولوجيا المتقدمة تدعم اعتماد وتبني الأساليب الإدارية المتطورة في منظمات الأعمال، حيث نص Sawalqa (2011) في هذا السياق على أن المنظمات التي تستخدم تكنولوجيا التصنيع الأكثر تقدماً؛ فإنها من المرجح أن تحتاج إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛ والتي تقوم أساساً على التنوع في مقاييس الأداء المالية وغير المالية.

### المطلب الثاني: مناقشة نتائج أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء

يتمثل الهدف الرئيسي الثاني لهذه الدراسة في اختبار أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تم صياغة الفرضية الرئيسية الثانية للدراسة على أساس وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وتشير النتائج المتوصل إليها في هذا السياق إلى قبول هذه الفرضية؛ حيث توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية. وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى مناقشة النتائج المتوصل إليها في هذا الإطار؛ حيث تتم مناقشة أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على كل من الأداء المالي والأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

### الفرع الأول: مناقشة نتائج أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي

شهدت العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي اهتماماً كبيراً من قبل أدبيات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ حيث تطرقت العديد من الأدبيات السابقة إلى دراسة أثر تبني أساليب وأنظمة المحاسبة الإدارية على الأداء المالي، وذلك من أجل محاولة الوصول إلى تفسير العلاقة بين هذين المتغيرين (Alabdullah, 2019; Alamri, 2019; Aykan & Aksoylu, 2013; Chaudary et al., 2015; Ojra, 2014; Said et al., 2010; Soheilrad & Sofian, 2016; Turner et al., 2017) حيث توصلت هذه الأدبيات إلى نتائج مختلفة بخصوص العلاقة بين المتغيرين.

حيث وفقاً لـ Hoque (2011) فإن الروابط بين المتغيرات الموقفية وتصميم أنظمة المحاسبة الإدارية والأداء؛ تُمثل جوهر النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ والسعي لتفسير هذه العلاقات تجريبياً له تقليد طويل في أدبيات المحاسبة الإدارية، ومع التطورات التي شهدتها أساليب المحاسبة الإدارية مؤخراً؛ بدأ الباحثون في التركيز على استكشاف أثر أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء؛ حيث كان التركيز متجهاً بشكل أكبر على البعد المالي للأداء. كما نص Otley (2016) أيضاً في هذا السياق على أن الأداء المالي يُمثل متغير النتائج الأكثر استخداماً في بحوث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ حيث يعود أحد الأسباب الرئيسية في ذلك إلى كون

الأداء المالي مقياس مستخدم على نطاق واسع في معظم المؤسسات، بالإضافة الى أن معظم أنظمة التعويضات المتغيرة تستخدم أحد مقياس الأداء المالي كمؤشر لمدفوعات الحوافز، حيث أكد على أن الإفراط في الاعتماد على الأداء المالي وحده في قياس الأداء قد يؤدي إلى نتائج متحيزة.

وتوصلت هذه الدراسة في هذا الإطار الى نتيجة مفادها عدم وجود أثر مباشر لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وهي النتيجة التي لا تتفق مع النتائج التي توصلت إليها أغلب الأدبيات السابقة؛ حيث توصلت دراسة (Turner et al., 2017) الى أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية له أثر إيجابي على الأداء المالي في قطاع الفنادق في عدة دول، كما توصلت دراسة (Macinati & Anessi-Pessina, 2014) أيضا الى وجود أثر إيجابي ولكن ضعيف لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لمؤسسات الرعاية الصحية العمومية في إيطاليا.

وفي سياق مشابه أيضا توصلت دراسة (Pavlatos & Kostakis, 2018) التي تطرقت الى أثر خصائص فريق الإدارة العليا والأداء المالي التاريخي على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية العاملة في اليونان؛ الى أن الأداء المالي التاريخي له أثر مهم على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، حيث تم تفسير هذه النتائج على أن المؤسسات التي حققت أداء مالي تاريخي منخفض؛ هي الأكثر توجهها نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وذلك من أجل تحسين أدائها المالي.

كما توصلت دراسة (Kalkhouran et al., 2017) أيضا الى نتيجة تُشير الى وجود أثر إيجابي لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين الأداء المالي في الشركات الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا. وفي نفس السياق تطرقت دراسة (Said et al., 2010) الى العلاقة بين استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي للسلطات الحكومية المحلية في ماليزيا؛ حيث توصلت هذه الدراسة أيضا الى وجود أثر إيجابي مباشر لمعلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي لهذه السلطات، وبدورها توصلت دراسة (Alabdullah, 2019) الى أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تؤثر إيجابا على الأداء المالي لشركات قطاع الخدمات الأردني المدرجة في سوق عمان المالي. وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة (Alamri, 2019) الى وجود أثر إيجابي قوي للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي السعودي.

وعلى الرغم من اختلاف النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة مع نتائج الأدبيات التي تم ذكرها؛ إلا أنها في المقابل تتفق مع نتائج أدبيات أخرى توصلت أيضا الى عدم وجود أثر مباشر لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي للشركات، حيث تتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Aykan & Aksoylu, 2013) التي توصلت أيضا الى عدم وجود أثر لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي في المؤسسات المتوسطة والكبيرة في تركيا، كما تتفق من جهة أخرى أيضا مع نتائج دراسة (Ojra, 2014) والتي



توصلت أيضا الى عدم وجود أثر مباشر لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة.

#### الفرع الثاني: مناقشة نتائج أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي

وفقا لـ Alamri (2019) فإنه على الرغم من أهمية المقاييس غير المالية؛ إلا أنه تم إهمالها نسبياً في دراسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية القائمة على المنهج الموقفي، حيث جادل العديد من الباحثين بأن استخدام المقاييس غير المالية جنباً إلى جنب مع المقاييس المالية؛ سيسمح بالتغلب على قيود استخدام مقاييس الأداء المالي وحدها. ولهذا وكما تمت الإشارة سابقا فإن هذه الدراسة تتطرق الى أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ حيث يتم التطرق الى الأداء من خلال البعد المالي والبعد غير المالي. ونص Lay & Jusoh (2012) في هذا الإطار على أن استخدام المقاييس المالية وحدها لم يعد كافياً، حيث يمكن أن يكون الجمع بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية مؤشراً أفضل للحكم على العمليات والنتائج التنظيمية، كما نص Otley (2016) أيضا على أنه في الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بمقاييس الأداء غير المالي؛ حيث أصبح يُنظر إليها على أنها جزء لا يتجزأ من النظام الإداري الشامل.

وكنتيجة للانتقادات التي شهدتها أبحاث النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية؛ نظرا لتركيزها على البعد المالي وحده كمتغير تابع، أصبح هناك توجه ملحوظ نحو استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في الدراسات الحديثة في هذا المجال، إلا أنه لا يزال هناك عدد محدود من الدراسات التي تطرقت الى أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للشركات (Abdel-Al & McLellan, 2013; Alamri, 2019; Aykan & Aksoylu, 2013; Baines & Langfield-Smith, 2003; Ojra, 2014; Said et al., 2010) حيث توصلت الأدبيات السابقة الى نتائج مختلفة في هذا الإطار.

حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود أثر إيجابي لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، وذلك من خلال توصلها الى وجود أثر إيجابي لتبني بطاقة الأداء المتوازن على مؤشرات الأداء غير المالي لهذه المؤسسات؛ حيث تتفق هذه النتيجة مع نتائج العديد من الأدبيات السابقة؛ والتي من بينها دراسة (Baines & Langfield-Smith, 2003) التي توصلت الى أن التوجه نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة؛ يؤدي الى زيادة الاعتماد على مقاييس الأداء غير المالي في الشركات الاسترالية؛ حيث يؤدي التوجه نحو زيادة استخدام المقاييس غير المالية بدوره الى تحسين الأداء التنظيمي في الشركات الاسترالية.

كما تتفق نتائج هذه الدراسة أيضا مع نتائج دراسة (Said et al., 2010)؛ والتي توصلت الى وجود أثر إيجابي مباشر لمعلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي؛ وذلك في السلطات الحكومية المحلية في ماليزيا؛ حيث أشارت الدراسة الى أن استخدام معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يُعتبر من بين أهم

الميكانيزمات التي تساهم في تحسين مؤشرات الأداء غير المالي. وفي نفس السياق أيضا توصلت دراسة (Aykan & Aksoylu, 2013) الى نتائج تدعم هذا الاتجاه؛ حيث توصلت هذه الدراسة أيضا الى وجود أثر إيجابي إلا إنه ضعيف بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء غير المالي في المؤسسات المتوسطة والكبيرة في تركيا.

ومن جهة أخرى توصلت دراسة (Alamri, 2019) أيضا الى نتائج تتفق مع نتائج هذه الدراسة؛ حيث توصلت الى وجود أثر إيجابي متوسط لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء غير المالي للشركات المدرجة في السوق المالي السعودي، كما توصلت دراسة (Ojra, 2014) في نفس السياق الى أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لها أثر إيجابي مباشر على الأداء غير المالي في المؤسسات الفلسطينية الكبيرة.

ومن بين أهم الأدبيات التي تطرقت الى هذا الموضوع؛ وتتفق نتائجها مع نتائج هذه الدراسة؛ هي دراسة (Abdel-Al & McLellan, 2013) التي تطرقت الى أثر الملاءمة بين كل من ممارسات المحاسبة الإدارية والاستراتيجية على الأداء؛ وذلك في الشركات الصناعية المصرية المدرجة في السوق المالي المصري؛ حيث تفترض هذه الدراسة أنه كلما كانت ممارسات المحاسبة الإدارية التي تعتمد عليها المنظمة متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية لهذه المنظمة؛ أدى ذلك الى تحسين الأداء، حيث توصلت الدراسة في هذا الإطار الى أنه في حالة وجود مواءمة أو محاذاة Alignment جيدة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والاستراتيجية المتبعة؛ فإن هذا التوافق Fit سيكون له تأثير إيجابي على الأداء التشغيلي؛ أو ما يعرف بمؤشرات الأداء غير المالي في الشركات الصناعية المصرية المدرجة في السوق المالي المصري.

حيث أشار (Abdel-Al & McLellan, 2013) في هذه الإطار الى أن المنظمات التي اعتمدت استراتيجية التمايز ودعمت هذه الاستراتيجية بممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ قد حققت نتائج تشغيلية أفضل، وبالتالي فإنه يمكن الوصول الى استنتاج مفاده أن المنظمة التي تخطط لاعتماد استراتيجية التمايز في السوق؛ يجب أن تعمل أيضاً على تبني واستخدام المزيد من ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية؛ وذلك من أجل الوصول الى تحقيق أداء أفضل.

حيث تجدر الإشارة الى أن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة تتوافق تماما مع هذه الطرح؛ حيث توصلت هذه الدراسة الى أن المؤسسات الصناعية الجزائرية التي تعتمد استراتيجية التمايز هي الأكثر توجهها نحو تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛ وفي المقابل توصلت الدراسة أيضا الى أن تبني هذه المؤسسات لبطاقة الأداء المتوازن يؤدي الى تحسين مؤشرات الأداء غير المالية لهذه المؤسسات؛ وهو ما يُشير بدوره الى أن تحقيق المواءمة بين استراتيجية التمايز وتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن ينعكس على تحقيق أداء تشغيلي أفضل في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

### خلاصة الفصل:

تمثل الغرض العام لهذه الدراسة في اختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الجزائرية، حيث تطرقت الدراسة الى تحديد أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية والمتمثلة في كل من عدم التأكد البيئي؛ شدة المنافسة السوقية؛ الاستراتيجية التنافسية والتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكذا أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي وغير المالي لهذه المؤسسات.

حيث تم تصميم الدراسة وفق النموذج الفلسفي الوضعي؛ كما تم اعتماد المنهج الاستنباطي لصياغة فرضيات الدراسة التي تم اختبار تجريبيا من خلال تحليل البيانات الكمية التي تم تجميعها عن طريق أداة الاستبيان؛ حيث تم التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)، وتوصلت الدراسة في هذا السياق الى مجموعة من النتائج بخصوص أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛ وكذا أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء هذه المؤسسات.

حيث توصلت الدراسة الى قبول الفرضية الرئيسية الأولى للبحث؛ والتي تنص على وجود أثر إيجابي للمتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث توصلت الدراسة الى نتائج تشير الى وجود أثر إيجابي لكل من متغير شدة المنافسة السوقية واستراتيجية قيادة التكلفة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية. ومن جهة أخرى أيضا توصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي لكل من متغير استراتيجية التمايز والتكنولوجيا على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

كما توصلت الدراسة أيضا الى قبول الفرضية الرئيسية الثانية للبحث؛ والتي تنص على وجود أثر إيجابي لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث توصلت الدراسة في هذا الإطار الى نتيجة مفادها وجود أثر إيجابي لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

خاتمة

تُعتبر النّظريّة الموقفية أحد المناهج النّظريّة الأكثر استخدامًا في بحوث المحاسبة الإدارية الحالية، حيث تقوم هذه النّظريّة على افتراضاتٍ بالغة الأهميّة فيما يخصّ تصميم وتبني الأنظمة والأساليب الإدارية في منظمات الأعمال، وكذا أثر تبني هذه الأساليب والأنظمة على الأداء التنظيمي، حيث تقوم النّظريّة الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية على افتراضٍ أساسيٍّ مفاده عدم وجود نظامٍ محاسبيٍّ أو إداريٍّ شاملٍ ومناسبٍ لجميع المنظمات وفي كلّ الظروف، وإنّما يعتمد التصميم الأفضل لهذا النظام على العوامل الموقفية لكلّ منظمة حيث يتأثر تصميم وتبني الأنظمة والأساليب الإدارية في منظمات الأعمال بالعوامل الموقفية للبيئة الخارجية والدّاخلية لهذه المنظمات. كما تقوم النّظريّة الموقفية من جهةٍ أخرى على افتراضٍ آخر مفاده أنّ التّوافق بين الأساليب الإدارية والمتغيّرات الموقفية يؤدّي إلى تحسين الأداء التنظيمي. حيث أصبحت هذه الافتراضات التي تقدّمها النّظريّة الموقفية لتفسير العلاقة بين سياق المنظمة وبيئتها تُمثّل أحد أهمّ المداخل الهيكلية لتصميم البحوث الكميّة في مجال المالية والمحاسبة الإدارية.

وفي هذا السّياق تمثّل الغرض العامّ لهذه الدّراسة في اختبار افتراضات النّظريّة الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التّصنيع الجزائرية، حيث تطرقت الدّراسة إلى تحديد أثر مجموعةٍ من المتغيّرات الموقفية والمتمثّلة في كلّ من عدم التّأكد البيئي، شدّة المنافسة السّوقية، الإستراتيجية التنافسية والتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسّسات الصناعيّة الجزائرية، وكذا أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء المالي وغير المالي لهذه المؤسّسات.

حيث تمّ تصميم هذه الدّراسة وفق التّمودج الفلسفي الوضعي، كما تمّ اعتماد المنهج الاستنباطي لصياغة فرضيّات الدّراسة التي تمّ اختبارها تجريبيًا من خلال تحليل البيانات الكميّة التي تمّ تجميعها عن طريق أداة الاستبيان، وتمّ التّحليل الإحصائي للبيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمرتبّعات الصّغرى الجزئية (PLS-SEM)، حيث توصلت الدّراسة في هذا السّياق إلى مجموعةٍ من النّتائج والتي يتمّ تبويبها إلى نتائج متعلّقة بالجانب النّظريّ للبحث، ونتائج متعلّقة بالجانب التّطبيقي للبحث، حيث يتمّ إيراد هذه النّتائج وفق ترتيبها التّسلسلي كما يلي:

#### أولاً: نتائج الجانب النّظري

من خلال ما تمّ التّطرّق إليه في الجانب النّظري من هذه الدّراسة، تمّ التّوصّل إلى مجموعةٍ من النّتائج الأساسيّة، والتي يُمكن ذكرها كما يلي:

تُعتبر الإستراتيجية مفهومًا واسعًا ومتشعبًا، حيث تعود الجذور الأولى لهذا المفهوم إلى المجال العسكري، إلّا أنّ هذا المفهوم تمّ اعتماده في مجال الفكر الإداري منذ النّصف الثّاني من القرن العشرين، وأصبح واسع الاستخدام في مجال الأعمال، حيث تمّ اعتماد أسس هذا المفهوم في منظمات الأعمال من خلال ما يُعرف بالإدارة

الإستراتيجية، والتي تُعتبر جوهر الفكر الإداري الحديث، حيث تتضمن مجموعةً من المراحل والعمليات التي تهدف من خلالها إلى تحقيق المزايا التنافسية، وذلك بالاعتماد على مفهوم الاستراتيجيات التنافسية.

تُعتبر المحاسبة الإدارية أحد أهم النُظم الإدارية في منظمات الأعمال، حيث تعمل على تحقيق مجموعةٍ من الوظائف الإدارية المهمة في المنظمات، والمتمثلة أساسًا في عمليات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات، حيث مرّت المحاسبة الإدارية منذ ظهورها بالعديد من التحوّلات، وأصبح نطاقها يشمل القيام بالعديد من الوظائف الحديثة في ظلّ بيئة الأعمال الحالية.

أدّت التحوّلات التي شهدتها بيئة الأعمال منذ بداية ثمانينيات القرن العشرين إلى توجّه منظمات الأعمال نحو النهج الاستراتيجي للإدارة، مما تطلّب توفير البيانات والمعلومات الضرورية لدعم عمليات الإدارة الإستراتيجية في هذه المنظمات، حيث لم تتمكّن نظم المحاسبة الإدارية التقليدية من توفير هذا النوع من المعلومات، وذلك نظرًا لاختلاف المعلومات التي تتطلبها عمليات الإدارة الإستراتيجية، حيث أدّت هذه المحدودية في أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إلى تعرّضها للعديد من الانتقادات من طرف الباحثين والمهنيين.

أدّت المحدودية التي شهدتها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إلى التّوجه نحو البحث عن أساليب إدارية جديدة لتدارك هذه الفجوة، ممّا ساهم بدوره في ظهور مفهوم جديد في مجال المحاسبة الإدارية والذي عُرف بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

تهدف المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلى دعم عمليات الإدارة الإستراتيجية في منظمات الأعمال، وذلك من خلال أساليبها المتطورة التي تعمل على توفير المعلومات الضرورية لهذه العمليات، وكذا من خلال مشاركة المحاسبين الإداريين في عمليات الإدارة الإستراتيجية، حيث تمّ تطوير أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية نظرًا لحاجة المنظمات إلى الأساليب الإدارية التي تدعم عمليات الإدارة الإستراتيجية، وذلك من خلال إمدادها بالمعلومات الضرورية عن البيئة الخارجية للمنظمة، وكذا الجمع بين المعلومات المالية وغير المالية، التاريخية والمستقبلية بهدف الوصول إلى صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التي تضمن بقاء واستمرارية المنظمة في بيئة الأعمال التنافسية.

حظي موضوع الأداء باهتمام كبيرٍ في أبحاث العلوم الإدارية والمحاسبية، حيث يعتبر مفهوم الأداء مفهومًا معقدًا ومتشعبًا يتضمّن في طياته العديد من المعاني والمرتكزات المتداخلة وذات الأبعاد المختلفة، ممّا ساهم في وجود اختلاف كبيرٍ بين الباحثين والأكاديميين حول دلالات هذا المفهوم.

يُعتبر الأداء مفهومًا ذا أبعادٍ متعدّدة يتمثّل أهمّها في البعد المالي والبعد غير المالي للأداء، واللذين يعتبران أهمّ بعدين لعملية قياس وتقييم الأداء، حيث عرفت عملية قياس وتقييم الأداء بدورها تطوّراتٍ عديدةً ارتبطت

أساسًا بالتغيرات الحاصلة في مؤشرات الأداء المستخدمة في عملية القياس والتقييم، وصولاً إلى إدراك منظمات الأعمال لضرورة التوجه نحو مفهوم إدارة الأداء.

يعود ظهور مفهوم إدارة الأداء إلى إدراك منظمات الأعمال لضرورة إدارة أنشطتها بما يضمن تحقيق أهداف جميع أصحاب المصلحة، حيث شهد مفهوم إدارة الأداء مؤخرًا اهتمامًا كبيرًا من قبل منظمات الأعمال والباحثين على حدٍ سواء، وذلك نظرًا لكون هذه الممارسة تهدف أساسًا إلى تحقيق أهداف جميع أصحاب المصلحة في المنظمة، وصولاً إلى تحقيق الهدف الاستراتيجي العام للمنظمة، والمتمثل أساسًا في خلق القيمة وتعظيم ثروة المساهمين.

تُساهم إدارة الأداء في تحقيق الهدف الاستراتيجي العام للمنظمة، وذلك من خلال توجيه ومواءمة جميع أنشطة وموارد المنظمة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية نحو تحقيق هذا الهدف، كما تساهم نماذج إدارة الأداء التي تم تطويرها مؤخرًا في ضمان تحقيق هذا الهدف، حيث أصبحت إدارة الأداء تمثل أحد أهم الممارسات الإدارية التي تضمن بقاء واستمرارية منظمات الأعمال في ظل بيئة الأعمال التنافسية.

على الرغم من الأهمية البالغة التي حظيت بها إدارة الأداء مؤخرًا، إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن عملية قياس وتقييم الأداء لا تزال تحظى بأهميةٍ بالغٍ أيضًا في العمليات الإدارية للمنظمة، وذلك نظرًا لكونها تمثل أحد أهم مراحل عملية إدارة الأداء.

عرفت عملية قياس وتقييم الأداء العديد من التطورات، حيث بدأت من المقاربة المالية التقليدية لتقييم الأداء، والتي تقوم أساسًا على تقييم الأداء من خلال مؤشرات الأداء المالية القائمة على المحاسبة، والتي عرفت مؤخرًا العديد من القصور والانتقادات، مما ساهم في ظهور اتجاهين لتطوير عملية قياس وتقييم الأداء، يتمثل الاتجاه الأول في المقاربة المالية الحديثة لقياس خلق القيمة، والتي تقوم على تطوير مقاييس مالية جديدة أكثر تطورًا، حيث تهدف هذه المقاييس الحديثة إلى قياس خلق القيمة في المنظمة. أما الاتجاه الثاني فيتمثل في المقاربة غير المالية لتقييم الأداء، والتي تقوم على استخدام المؤشرات غير المالية لقياس الجوانب غير المالية في المنظمة، حيث يؤدي التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية إلى القياس والتقييم المتوازن للأداء، وهو ما تتطلبه خصائص ومتغيرات بيئة الأعمال الحالية.

شهد نهج النظرية الموقفية استخدامًا واسعًا في بحوث المحاسبة الإدارية، حيث يُقدّم هذا النهج افتراضاتٍ مهمةً لتفسير العلاقة بين تصميم وتبني أنظمة وأساليب المحاسبة الإدارية وأثرها على الأداء التنظيمي، حيث يقوم أساسًا على افتراض عدم وجود نظام محاسبي أو إداري شاملٍ ومناسبٍ يمكن تطبيقه في جميع المنظمات وفي كل الظروف، وإنما يعتمد التصميم الأفضل لهذا النظام على العوامل الموقفية لكل منظمة.

يقوم نهج النظرية الموقفية من جهة أخرى على افتراض أن تحقيق الأداء الأفضل يرتبط بمدى التوافق بين النظم الإدارية والمتغيرات الموقفية للسياق العام الذي تنشط به المنظمة، حيث نظراً لأهمية افتراضات هذه النظرية في تفسير العلاقة بين كل من هيكل تصميم المنظمة والبيئة التي تنشط بها، فقد أصبحت تمثل النهج السائد والأكثر استخداماً في بحوث المحاسبة الإدارية.

وفقاً لافتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، فإن المتغيرات الموقفية للبيئة الداخلية والخارجية للمنظمة لها تأثير مهم على توجه المنظمة نحو تبني الأساليب والنظم الإدارية والمحاسبية، حيث تتمثل أهم هذه المتغيرات البيئية في كل من حالة عدم التأكد البيئي وشدة المنافسة، بينما في المقابل تتمثل أهم المتغيرات التنظيمية في كل من استراتيجية المنظمة والتكنولوجيا المتقدمة، حيث تشير الأدبيات السابقة إلى أن هذه المتغيرات لها تأثير مهم على توجه منظمات الأعمال نحو تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

تشير الأدبيات السابقة إلى وجود علاقة مهمة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي، إلا أنه من الملاحظ أن هذه الأدبيات ركزت فقط على العلاقة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية وأثرها على الأداء المالي، دون التطرق بشكل أكبر إلى أثر تبني هذه الأساليب على البعد غير المالي للأداء، وهو ما أشارت إليه العديد من الدراسات الحديثة في هذا المجال، كما نصت على ضرورة مراعاة هذا الجانب في الدراسات والبحوث المستقبلية، حيث تشير الأدلة التي توصلت إليها الأدبيات السابقة إلى وجود أثر إيجابي لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على كل من البعد المالي وغير المالي للأداء التنظيمي.

### ثانياً: نتائج الجانب التطبيقي

تمت صياغة فرضيات هذه الدراسة انطلاقاً من افتراضات النظرية الهيكلية ونتائج الأدبيات السابقة، كما تم الاختبار التجريبي لهذه الفرضيات من خلال تجميع البيانات الكمية عن طريق أداة الاستبيان والتحليل الإحصائي لهذه البيانات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمرتبعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM)، حيث توصلت الدراسة في هذا السياق إلى مجموعة من النتائج بخصوص أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكذا أثر تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء هذه المؤسسات. حيث تتمثل هذه النتائج فيما يلي:

1. أثر المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية

توصلت الدراسة إلى قبول الفرضية الرئيسية الأولى للبحث، والتي تنص على وجود أثر إيجابي للمتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:



- توصلت الدراسة إلى وجود أثرٍ إيجابيٍ لاستراتيجية قيادة التكلفة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - توصلت الدراسة إلى وجود أثرٍ إيجابيٍ لشدة المنافسة السوقية على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - توصلت الدراسة إلى وجود أثرٍ إيجابيٍ لاستراتيجية التمايز على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - توصلت الدراسة إلى وجود أثرٍ إيجابيٍ لمتغير التكنولوجيا على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- بينما في المقابل تُشير بعض النتائج التي تمّ التوصل إليها من خلال هذه الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لبعض المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث تتمثل هذه النتائج فيما يلي:
- توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لحالة عدم التأكد البيئي على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (المقارنة المرجعية، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن) في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لشدة المنافسة السوقية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (المقارنة المرجعية، بطاقة الأداء المتوازن) في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لاستراتيجية التمايز على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (المقارنة المرجعية، التكلفة المستهدفة) في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لاستراتيجية قيادة التكلفة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (المقارنة المرجعية، بطاقة الأداء المتوازن) في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ للتكنولوجيا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (المقارنة المرجعية، التكلفة المستهدفة) في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
2. أترتبي أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية
- توصلت الدراسة من جهةٍ أخرى إلى قبول الفرضية الرئيسية الثانية للبحث، والتي تنصّ على وجود أثرٍ إيجابيٍ لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث توصلت الدراسة في هذا السياق إلى النتائج الآتية:

■ توصلت الدراسة إلى وجود أثرٍ إيجابيٍ لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية.

وبالمقابل توصلت الدراسة إلى نتائج تشير إلى عدم وجود أثرٍ لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية، حيث:

■ توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية.

■ توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لتبني أسلوب المقارنة المرجعية على الأداء المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية.

■ توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لتبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية.

كما توصلت الدراسة في هذا السياق أيضًا إلى نتائج تشير إلى عدم وجود أثرٍ لتبني بعض أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية، حيث:

■ توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية.

■ توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثرٍ لتبني أسلوب المقارنة المرجعية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية.

انطلاقًا من النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، والتي هدفت أساسًا لاختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الجزائرية، وذلك من خلال اعتماد المنهج الكمي الاستنباطي، فإن نتائج هذه الدراسة تُوفّر أدلةً جديدةً تدعم افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية، وذلك بخصوص تأثير المتغيرات الموقفية على تصميم وتبني الأنظمة الإدارية والمحاسبية في منظمات الأعمال، حيث توصلت الدراسة في هذا الإطار إلى وجود أثرٍ إيجابيٍ لبعض المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في المؤسسات الصناعيّة الجزائرية الكبيرة والمتوسطة، حيث تدعم هذه النتائج الافتراض الأول للنظرية الموقفية في هذا المجال، والذي ينصّ أساسًا على أنّ تبني الأساليب والأنظمة الإدارية في منظمات الأعمال يتأثر بالمتغيرات الموقفية لهذه المنظمات.

ومن جهةٍ أخرى أيضًا توصلت الدراسة إلى وجود أثرٍ إيجابيٍ لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء غير المالي للمؤسسات الصناعيّة الجزائرية الكبيرة والمتوسطة، حيث تتوافق هذه النتيجة مع

الافتراض الثاني للنظرية الموقفية في مجال المحاسبة الإدارية، والذي ينصّ على أنّ التوافق بين المتغيرات الموقفية للمنظمة والأساليب الإدارية التي تعتمد عليها يؤدي إلى تحسين الأداء، حيث توصلت الدراسة في هذا السياق إلى أنّ المؤسسات الصناعيّة الجزائرية التي تعتمد استراتيجيّة التّمايز وكذا التّكنولوجيا المتقدّمة هي الأكثر توجّهًا نحو تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، ومن جهةٍ أخرى فإنّ تبني المنظّمات لهذا الأسلوب له أثرٌ إيجابيّ على تحسين أدائها غير المالي، حيث تشير هذه النتيجة إلى أنّ التوافق بين كلٍّ من المتغيرات الموقفية (استراتيجية التّمايز، التّكنولوجيا) وأسلوب المحاسبة الإدارية المعتمد (بطاقة الأداء المتوازن) ينعكس إيجابًا على تحسين مؤشرات الأداء غير المالي في هذه المؤسسات، وهو ما يُعتبر دليلًا جديدًا من بيئة التّصنيع الجزائرية يدعم افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية.

#### الاقتراحات:

- انطلاقًا من النتائج التي تمّ التّوصّل إليها من خلال هذه الدّراسة، يمكن تقديم مجموعةٍ من المقترحات التي تصبّ في مجال البحث، والمتمثّلة فيما يلي:
- ضرورة إدراك المؤسسات الجزائرية لأهميّة اعتماد أسس النهج الاستراتيجي في الإدارة، حيث أصبح التّوجّه نحو ممارسات الإدارة الإستراتيجية حتميةً لا مفرّ منها في ظلّ بيئة الأعمال الحالية، والتي تمتاز بالديناميكيّة والمنافسة المتزايدة.
  - ضرورة إدراك المؤسسات الجزائرية والصّناعيّة منها على الخصوص لأهميّة المحاسبة الإدارية، وذلك باعتبارها أحد أهمّ مكّونات الوظيفة المالية في المؤسسة، نظرًا للمزايا التي تحقّقها في خدمة أغراض الإدارة الدّاخلية، حيث من الضّروريّ العمل على تعزيز مكانة هذه الوظيفة من خلال تخصيص مصلحةٍ خاصّةٍ بالمحاسبة الإدارية وربطها بالمصالح الأخرى لمديرية المحاسبة والمالية.
  - ضرورة إدراك المؤسسات الجزائرية لأهميّة وظيفة المحاسب الإداري، وكذا الإضافة التي يمكن أن يقدّمها في خدمة أغراض الإدارة الدّاخلية للمؤسسة، حيث يمكن للمحاسب الإداري في الوقت الحاضر أن يساهم في خدمة الأغراض الإدارية على أعلى المستويات.
  - ضرورة توجّه المؤسسات الجزائرية نحو تبني الأنظمة والأساليب الإدارية والمحاسبية الحديثة، والتي من أهمّها أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، إلّا أنّه تجدر الإشارة إلى أنّ التّوجّه نحو تبني هذه الأنظمة والأساليب يجب أن يكون وفق أسس وافتراضات علمية مُحكمة، وذلك من أجل تحقيق الاستفادة المرجوة من تبني هذه الأنظمة.

- ضرورة مراعاة المؤسسات الجزائرية العوامل والمتغيرات الموقفية للبيئة التي تنشط بها، والتي من المحتمل أن يكون لها تأثيرٌ على مختلف القرارات والإجراءات التي يتم اتّخاذها، والتي من بينها تصميم وتبني الأنظمة والأساليب المحاسبية والإدارية، ممّا قد ينعكس بدوره على الفعالية التّنظيمية لهذه المؤسسات.
- ضرورة تركيز المدريين والمسيرين في المؤسسات الصّناعية الجزائرية على مؤشرات الأداء غير المالي إلى جانب مؤشرات الأداء المالي في بيئة الأعمال الحالية، وذلك من أجل الوصول إلى تحقيق الأداء المتوازن، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال اعتماد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي أثبتت قدرتها على تحسين مؤشرات الأداء غير المالي، والتي تُعتبر بدورها محرّكاتٍ لتحقيق نتائج مالية أفضل في المستقبل.
- ضرورة مراعاة صنّاع القرار في المؤسسات الجزائرية لمخرجات ونتائج الأبحاث التجريبية التي تنطرق للمواضيع التي تخدم أغراضهم الإدارية، حيث تساهم الأبحاث التجريبية حول افتراضات المنهج الموقفي في مجال المحاسبة الإدارية في توفير العديد من الأدلة التي يمكن أن تساهم في تحقيق فهم أكبر للمديرين وأصحاب القرار حول تصميم وتبني الأنظمة والأساليب المحاسبية والإدارية في هذه المؤسسات.
- ضرورة بناء وتصميم البحوث في مجال العلوم المالية والمحاسبية وفق أسس نظرية صلبة، والتي يتم اشتقاقها غالبًا من مجالاتٍ بحثية أخرى، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج أكثر موثوقية، حيث يمثل المنهج الموقفي أحد أهمّ المناهج النظرية لتصميم البحوث في مجال المحاسبة الإدارية.

#### الأفاق المستقبلية للبحث:

نظرًا لمحدودية الدّراسات التجريبية التي اختبرت افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في البلدان النّامية بصفةٍ عامّة، وفي البيئة الجزائرية بصفةٍ خاصّة، وخصوصًا الدّراسات العربية منها، فإنّ هذا الموضوع يتضمّن العديد من الفجوات البحثية الهامة، والتي يمكن التّطرّق إليها في البحوث والدّراسات المستقبلية.

نظرًا لتركيز هذه الدّراسة على شركات القطاع الصّناعي الجزائري، فإنّه يمكن للبحوث المستقبلية اختبار افتراضات هذه النظرية في قطاعات النّشاط الأخرى، ومن جهةٍ أخرى تضمّنت هذه الدّراسة عددًا محدودًا من المتغيرات الموقفية المفسّرة، وكذا المتغيرات التابعة، حيث يمكن توسيع التّموج في الدّراسات المستقبلية ليشمل المتغيرات الموقفية الأخرى، والتي أثبتت الأدبيات السابقة تأثيرها على تبني الأساليب والنّظم الإدارية، كما يمكن أيضًا إجراء دراساتٍ مماثلةٍ حول تأثير المتغيرات الموقفية على تبني الأساليب والأنظمة الإدارية والمحاسبية المختلفة في الشّركات الجزائرية.

... وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

## 1. الكتب

1. أبو ماضي، ك. أ. (2018). بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم أداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية. مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع.
2. البكري، ث.، والصقال، ا. ه. (2015). التحليل الاستراتيجي والميزة التنافسية. دار امجد للنشر والتوزيع.
3. البواردي، ف. ب. ع. ا. (2017). إدارة الأداء على أساس المخاطر الدمج بين الاستراتيجية وإدارة المخاطر. مركز البحوث والدراسات معهد الإدارة العامة.
4. الحكيم، س. ح. (2017). تحليل القوائم المالية مدخل صناعة القرارات الاستثمارية والائتمانية. دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع.
5. الحناوي، م.، اسماعيل، ع. ا.، الصيفي، ع. ا.، والشهاوي، ط. (2019). أساسيات الإدارة المالية. كلية التجارة الاسكندرية.
6. الخطيب، م. م. (2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات. دار الحامد للنشر والتوزيع.
7. الخلايلة، م. (1998). التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية (ط. 2). دائرة المكتبة الوطنية.
8. الخيري، م. م. غ. (2013). التحليل المالي الكشف عن الانحراف والإختلاس. الصايل للنشر والتوزيع.
9. الزبون، ع. ع. (2010). استراتيجيات التحليل المالي. دار المتنبي للنشر والتوزيع.
10. الزبيدي، ح. م. (2000). التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
11. الزهراني، أ.، والقحطاني، س. (2016). بطاقة الأداء المتوازن خطوة بخطوة للمؤسسات الحكومية. مركز البحوث والدراسات معهد الإدارة العامة.
12. الشماع، خ. م. ح.، وحمود، خ. ك. (2007). نظرية المنظمة (ط. 3). دار الميسرة للنشر والتوزيع.
13. الشيخ، ف. م. (2008). التحليل المالي.
14. الصيرفي، م. (2014). التحليل المالي وجهة نظر محاسبية إدارية. دار الفجر للنشر والتوزيع.
15. العريفي، م. م. ا. (2011). الإدارة الاستراتيجية (ط. 2). دار الكتاب الجامعي.
16. الماضي، م. ا. (2017). إدارة الاستراتيجية (ط. 12).
17. الميداني، م. أ. ع. (2010). الإدارة التمويلية في الشركات (ط. 3). العبيكان للنشر.
18. النعيمي، ع. ت.، والتميمي، أ. ف. (2007). التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة. اليازوري.
19. باسيلي، م. ع. ا. (2020). المحاسبة الإدارية مدخل معاصر. المكتبة العصرية.
20. هار، ج. ف.، هالت، ج. ت. م.، غينكل، ك. م.، و زارستد، م. (2020). الأساس في نمذجة المعادلات الهيكلية بالمربعات الصغرى الجزئية (زكريا بلخامسة. مترجم). مركز الكتاب الاكاديمي. (العمل الأصلي نشر في 2017).
21. درة، ع. ا. ا.، وجرادات، ن. م. س. (2014). الأساسيات في الإدارة الاستراتيجية: منحى نظري تطبيقي.
22. رشيد، ص. ع. ا.، و جلاب، ا. د. (2015). الإدارة الاستراتيجية وتحديات الألفية الثالثة. دار المناهج للنشر والتوزيع.
23. زايد، م. ع. ا.، وحجاج، أ. ح. (2002). المحاسبة الإدارية. دار المريخ للنشر.
24. سمرين، خ. ي. (2016). عن الاستراتيجية. العبيكان للنشر.

25. شحاته، ح. (2001). المحاسبة الإدارية لرجال الأعمال: مدخل معاصر.
26. شحادة، ح. خ. م. (د.ت.). محاسبة التكاليف الصناعية.
27. صالح، س. أ. أ. (2005). المحاسبة الإدارية مدخل معاصر.
28. عباس، أ. ع. أ. (2018). الإدارة الاستراتيجية رؤية معاصرة. دار النشر الدولي.
29. عبد الفتاح، م. أ. (2013). تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن. المجموعة العربية للتدريب والنشر.
30. عمر، ع. أ. أ. ح.، وأحمد، ز. أ. ع. م. (2011). المحاسبة الإدارية (ط. 2). دار الكتاب الجامعي.
31. ناصيف، أ. (2010). فن الحرب. دار الكتاب العربي.
- II. المقالات العلمية**
32. الجليلي، م. أ. ي. (2007). الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية. تنمية الرفادين، 85 (29)، 9-28.
33. السقا، ز. هـ، وأمين، س. ظ. ع. (2015). دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة. مجلة جامعة التنمية البشرية، 1 (3)، 216-242.
34. الشرع، م. ج. (2009). الاتجاهات الاستراتيجية لنظام المحاسبة الإدارية في ظل نظرية المحددات. مجلة الإدارة والاقتصاد، 78.
35. الفضل، م. (1997). تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. مجلة أبحاث اليرموك، 13 (4).
36. الفضل، م. م. ع.، والجليحاوي، م. ع. ك. (2015). تقييم الأداء المنظمي باعتماد النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 17 (2).
37. المسعودي، ح. ع. ج.، والحسيني، ع. أ. ح. (2019). استعمال النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية لإدارة التكاليف. مجلة كلية مدينة العلم، 11 (2).
38. بلعجوز، ح. (2012). دور معلومات محاسبة التسيير الإستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 7.
39. بن الضب، ع. ب.، وعياد، س. أ. (2012). تكلفة رأس المال ومؤشرات انشاء القيمة. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2، 107-126.
40. بوخلخال، خ. س. أ.، وبن ثابت، ع. (2021). قياس وتقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات الحديثة والتقليدية ودراسة فعاليتها في خلق القيمة. مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 12 (1)، 143-160.
41. حجازي، أ.، ومعاليم، س. (2012). دور التسيير على أساس الأنشطة ABM تحسين أداء المؤسسة. مجلة العلوم الانسانية، 28.
42. رشوان، ع. أ. (2018). دور استخدام نسب التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لقطاع البنوك والخدمات المالية المدرجة في بورصة فلسطين. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 5 (2)، 273-296.
43. طالب، ع. ص. (2019). دور تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 14 (48).

44. عابد، م. ن.، وزملط، ا. س. (2018). أثر الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمصارف المدرجة في بورصة فلسطين. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، 2(5)، 13-47.
45. عبد العظيم، م. ح. (2005). دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 21(1)، 1-17.
46. علي، ش. ح. م. (2018). آلية مقترحة لتحقيق المواءمة والإتساق بين نظام المحاسبة الإدارية واستراتيجية التصنيع الخالي من الفاقد. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، 54(1).
47. قماش، ع. ح. ا. (2020). نظريات القيادة واتخاذ القرارات نظرية الرجل العظيم، نظرية السمات، النظرية الموقفية، نظرية اتخاذ القرار. *المجلة العلمية لكلية التربية*، 36(12).
48. مهدي، ا. ض. (2018). الاتجاهات الحديثة في تفسير النظرية الموقفية للقيادة الاستراتيجية. *مجلة جامعة جيهان-اربييل العلمية*، 2، 94-115. <https://doi.org/10.24086/cuesj.si.2018.n2a6115-94>.
49. هلال، س.، وتقارنت، ي. (2021). أثر خصائص الفريق الإداري على تبني بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الصناعية الجزائرية- المدخل الموقفى ومدخل نظرية المراتب العليا. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*، 6(2)، 136-153.
- ### III. الأطروحات
50. تاويريت، ن. ا. (2006). *قياس الفعالية التنظيمية من خلال التقييم التنظيمي*. أطروحة دكتوراه منشورة. جامعة محمود منتوري قسنطينة.
51. حجاج، ن. (2017). *أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على الأداء المالي*. أطروحة دكتوراه منشورة. جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
52. حدار، ج. (2013). *الإدارة الموقفية وتطبيقها في الإدارة العمومية الجزائرية*. أطروحة دكتوراه منشورة. جامعة محمد خيضر بسكرة.
53. عطوي، ر. (2017). *الإدارة الإستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح*. أطروحة دكتوراه منشورة. جامعة فرحات عباس سطيف 1.

### ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية

#### I. Books

1. Alexander, J. (2018). *Financial Planning & Analysis and Performance Management*. John Wiley & Sons, Inc.
2. Ardalan, K. (2008). *On the Role of Paradigms in Finance*. Ashgate Publishing Limited.
3. Armstrong, M. (2006). *Performance Management Key Strategies and Practical Guidelines* (3<sup>rd</sup> ed.). Kogan Page Limited.
4. Asquith, P., & Weiss, Lawrence A. (2016). *Lessons in Corporate Finance A Case Studies Approach to Financial Tools, Financial Policies and Valuation*. John Wiley & Sons, inc.
5. Bertoneche, M., & Knight, R. (2001). *Financial Performance*. Butterworth-Heinemann A division of Reed



- Educational and Professional Publishing Ltd.
6. Candiotta, R., & Gandini, S. (2013). Strategic Enterprise Management in the Taps and Fittings Sector: Application of the Balanced Scorecard Methodology to Business Intelligence Systems. In R. P. Dameri (Ed.), *Accounting Information Systems for Decision Making* (3<sup>rd</sup> ed.). Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
  7. Capon, N., Farley, J.ohn u., & Hoenig, S. (1996). *Toward an integrative explanation of corporate financial performance*. Springer-Science+Business Media, LLC.
  8. CIMA. (2013). *ESSENTIAL TOOLS FOR MANAGEMENT ACCOUNTANTS The tools and techniques to support sustainable business success*. Chartered Institute of Management Accountants.
  9. Civelek, M. E. (2018). *Essentials of Structural Equation Modeling*. Zea E-Books.
  10. Clifton, B., Bird, H. M. B., Albano, R. E., & Townsend, W. P. (2004). *Target costing \_ market driven product design*. Marcel Dekker, Inc.
  11. COKINS, G. (2004). *Performance management : finding the missing pieces (to close the intelligence gap)*. John Wiley & Sons, Inc.
  12. Collis, J., & Hussey, R. (2014). *BUSINESS RESEARCH a practical guide for undergraduate & postgraduate students* (4<sup>th</sup> ed.). PALGRAVE MACMILLAN HIGHER EDUCATION.
  13. Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997). *Target costing and value engineering*. Productivity Press.
  14. Corelli, A. (2018). *Analytical Corporate Finance* (2<sup>nd</sup> ed.). Springer Nature Switzerland AG.
  15. Creswell, J. W. (2014). *Research design : qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4<sup>th</sup> ed.). SAGE Publications, Inc.
  16. Franceschini, F., Galetto, M., & Maisano, D. (2007). *Management by measurement : designing key indicators and performance measurement systems*. Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
  17. Fred, D. r, & Forest, D. r. (2017). *Strategic Management: A Competitive Advantage Approach concepts and cases* (16<sup>th</sup> ed.). Pearson education Limited.
  18. Friedlob, G. T., Schleifer, L. L. F., & Jr, F. J. P. (2002). *ESSENTIALS of Corporate Performance Measurement*. John Wiley & Sons, Inc.
  19. Ghobadian, A., O'Regan, N., Gallear, D., & Viney, H. (2004). *Strategy and Perfomance\_ Achieving Competitive Advantage in the Global Marketplace*. Palgrave Macmillan.
  20. Gill, J., & Johnson, P. (2002). *Research Methods For Managers* (3<sup>rd</sup> ed.). SAGE Publications Ltd.
  21. Grimm, C. M., Lee, H., & Smith, K. G. (2006). *Strategy as Action: Competitive Dynamics and Competitive Advantage*. Oxford University Press, Inc.
  22. Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural*

- Equation Modeling (PLS-SEM)* (2<sup>nd</sup> ed.). SAGE Publications, Inc.
23. Heidmann, M. (2008). *The Role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking*. Deutscher Universitäts-Verlag.
24. J.Dahlgard, J., Kristensen, K., & K.Kanji, G. (2005). *Fundamentals of Total Quality Management*. Routledge.
25. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS.
26. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996b). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*. Harvard Business School Press.
27. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001a). *THE STRATEGY-FOCUSED ORGANIZATION How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business School Press.
28. Kontes, P. (2010). *The CEO, Strategy, and Shareholder Value: Making the Choices That Maximize Company Performance*. John Wiley & Sons, Inc.
29. Kumar, R. (2011). *RESEARCH METHODOLOGY a step-by-step guide for beginners* (3<sup>rd</sup> ed.). SAGE Publications Ltd.
30. Li, W. S. (2018). *Strategic Management Accounting A Practical Guidebook with Case Studies*. Springer Nature Singapore Pte Ltd.
31. Nishimura, A. (2019). *Management, Uncertainty, and Accounting: Case Studies, Theoretical Models, and Useful Strategies*. PALGRAVE MACMILLAN.
32. Nitzl, C. (2018). Management Accounting and Partial Least Squares-Structural Equation Modelling (PLS-SEM): Some Illustrative Examples. In N. K. Avkiran & C. M. Ringle (Eds.), *Partial Least Squares Structural Equation Modeling Recent Advances in Banking and Finance* (pp. 211–229). Springer.
33. Ogilvie, J., & Parkinson, C. (2005). *Management Accounting – Financial Strategy*. CIMA, Elsevier Ltd.
34. RITSON, N. (2008). *STRATEGIC MANAGEMENT*. Neil Ritson & Ventus Publishing ApS.
35. Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students* (4<sup>th</sup> ed.). Prentice Hall-Pearson education Limited.
36. Scheer, mult. A.-W., Jost, W., Heß, H., & Kronz, A. (2005). *Corporate Performance Management ARIS in Practice*. Springer.
37. Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. SAGE Publications Ltd.
38. Smith, M. (2005). *Performance Measurement and Management\_ A Strategic Approach to Management Accounting*. SAGE Publications Ltd.
39. Stapenhurst, T. (2009). *The Benchmarking Book: A How-to-Guide to Best Practice for Managers and*

- Practitioners*. Elsevier Ltd.
40. Sugahara, S., Daidj, N., & Ushio, S. (2017). *Value Creation in Management Accounting and Strategic Management: An Integrated Approach*. ISTE Ltd and John Wiley & Sons, Inc.
41. Thomas, C. G. (2021). *Research Methodology and Scientific Writing* (2<sup>nd</sup> ed.). Springer and ANE Books India Pvt. Ltd.
42. Venanzi, D. (2012). *Financial Performance Measures and Value Creation: The State of the Art*. SpringerBriefs in Business.
43. Ward, K. (2011). *Strategic Management Accounting* (3<sup>rd</sup> ed.). Routledge
44. Wheelen, T. L., Hunger, J. D., Wheelen, K. E., & Hoffman, A. N. (2012). *Strategic Management and Business Policy: TOWARD GLOBAL SUSTAINABILITY* (13<sup>th</sup> ed.). Pearson Education, Inc.
45. Wireman, T. (2004). *Benchmarking Best Practice in Maintenance Management*. Industrial Press Inc.

## II. Journal articles

46. Abdel-Al, S., & McLellan, J. (2013). Strategy and Management Accounting Practices Alignment and Its Effect on Organizational Performance. *Journal of Accounting, Business & Management*, 20(1), 1–27.
47. Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note. *Advances in Management Accounting*, 15, 229–247. [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(06\)15010-8](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(06)15010-8)
48. Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40, 2–27.
49. Abdel-Maksoud, A., Abdallah, W., & Youssef, M. (2012). An empirical study of the influence of intensity of competition on the deployment of contemporary management accounting practices and managerial techniques in Egyptian firms. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(2), 84–97.
50. Abdel-Maksoud, A., Dugdale, D., & Luther, R. (2005). Non-financial performance measurement in manufacturing companies. *British Accounting Review*, 37(3), 261–297. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.03.003>
51. Agnihotri, A. (2014). Impact of Strategy–Capital Structure on Firms' Overall Financial Performance. *Strategic Change*, 22, 15–22. <https://doi.org/10.1002/jsc>
52. Akhtar, M. (2018). Managing strategic performance in a dynamic business environment: A study of two Indian oil companies. *Global Business and Organizational Excellence*, 7(5), 47–62.
53. Al-Mawali, H., Sharif, A. Al, Rumman, G. A., & Kerzan, F. (2018). Environmental Strategy, Environmental Management Accounting and Organizational Performance: Evidence from The United Arab Emirates Market.

- Journal of Environmental Accounting and Management*, 6(2), 109–118.
54. Alabdullah, T. T. Y. (2019). Management accounting and service companies' performance: research in emerging economies. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(4), 100–118. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v13i4.8>
55. Alamri, A. M. (2019). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management*, 14(2), 212–234. <https://doi.org/10.1108/BJM-12-2017-0411>
56. Ali-Belhadj, Y., & Benhabib, A. (2018). Factors Influencing the Use of the Balanced Scorecard Performance Model by Algerian Companies. *Les Cahiers Du MECAS*, 14(1), 42–51.
57. Alnawaiseh, M. A. L. I. (2013). The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks. *International Journal of Business and Management*, 8(19). <https://doi.org/doi:10.5539/ijbm.v8n19p32>
58. Alsoboa, S., Al-Ghazzawi, A., & Joudeh, A. (2015). The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of Jordanian Listed Manufacturing Companies. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(10).
59. Anand, G., & Kodali, R. (2008). Benchmarking the benchmarking models. *Benchmarking: An International Journal*, 15(3), 257–291.
60. Ayadi, F., & Affes, H. (2014). Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. *Journal of Research in International Business and Management*, 4(3), 45–55.
61. Aykan, E., & Aksoylu, S. (2013). Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses. *Australian Journal of Business and Management Research*, 3(7), 30–39.
62. Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(8), 675–698. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00102-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00102-2)
63. Benková, E., Gallo, P., Balogová, B., & Nemeč, J. (2020). Factors affecting the use of balanced scorecard in measuring company performance. *Sustainability (Switzerland)*, 12(3). <https://doi.org/10.3390/su12031178>
64. Biden, M. (2019). The Accountant's Role in Strategic Management. *JAMAR*, 17(1).
65. Bouchetara, M., Amrani, S. A., Zerouti, M., Bouchenak Khelladi, S. M., & Mehddeb, N. (2021). The Impact of Contingency Factors on the Balanced Scorecard Adoption: Evidence from Algeria. *Business Ethics and Leadership*, 5(4), 32–47. [https://doi.org/10.21272/bel.5\(4\).32-47.2021](https://doi.org/10.21272/bel.5(4).32-47.2021)
66. Bromwich, M., & Scapens, R. W. (2016). Management Accounting Research: 25 years on. *Management*

- Accounting Research*, 31, 1–9. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.002>
67. Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(8), 836–863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
68. Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: A configurational analysis. *Industrial Management and Data Systems*, 112(3), 484–501. <https://doi.org/10.1108/02635571211210086>
69. Carini, C., Comincioli, N., Poddi, L., & Vergalli, S. (2017). Measure the performance with the market value added: Evidence from CSR companies. *Sustainability (Switzerland)*, 9(12), 1–19. <https://doi.org/10.3390/su9122171>
70. Cescon, F., Costantini, A., & Grassetti, L. (2019). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605–636. <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9431-y>
71. Chaudary, S., Zafar, S., & Salman, M. (2015). Does total quality management still shine? Re-examining the total quality management effect on financial performance. *Total Quality Management and Business Excellence*, 26(8), 811–824. <https://doi.org/10.1080/14783363.2014.895521>
72. Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127–168.
73. Chenhall, R. h., & Langfield-smith, K. (1999). The implementation of innovative management accounting system. *Australian Accounting Review*, 9(3).
74. Chin, W. (1998). Issues and opinions on structural equation modeling. *MIS Quarterly*, 22(1).
75. Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228–259. <https://doi.org/10.1108/18325911011048772>
76. Costantini, A., Landi, S., & Bonazzi, M. (2020). Factors Influencing the Use of the Balanced Scorecard: Evidence from a Regional Context in Italy. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 10(2), 578–596.
77. D.A.R.Subramanyam, & Kumar, K. K. (2020). PERFORMANCE EVALUATION AND SHAREHOLDERS VALUE MAXIMISATION THROUGH CFROI AND EVA: AN EMPIRICAL STUDY. *International Journal of Application or Innovation in Engineering & Management*, 9(1), 42–45.

78. Dahal, R. K. (2019). Changing Role of Management Accounting in 21<sup>st</sup> Century. *Review of Public Administration and Management*, 7(3), 1–18.
79. DALVI, M. R., & BAGHI, E. (2014). Evaluate the Relationship between Company Performance and Stock Market Liquidity. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(1), 136–144. <https://doi.org/10.6007/ijarafms/v4-i1/550>
80. Dashtbayaz, M. L., Mohammadi, S., & Mohammadi, A. (2014). Strategic Management Accounting. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(23), 17–22.
81. Emiaso, D., & Egbunike, A. P. (2018). Strategic Management Accounting Practices and Organizational Performance of Manufacturing Firms in Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management*, 4(1).
82. Etim, E. O. (2019). Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Corporate Performance in the Nigeria Breweries Sector. *Archives of Business Research*, 7(7), 255–268.
83. Etim, E. O., Umoffong, N. J., & Goddymkpa, C. P. (2020). Management Accounting Practices and the Performance of Small and Medium-Sized Enterprises in Akwa Ibom State , Nigeria. *Business Perspective Review*, 2(2), 57–74.
84. F. Ukhriyawati, C., Ratnawati, T., & Riyadi, S. (2017). The Influence of Asset Structure, Capital Structure, Risk Management and Good Corporate Governance on Financial Performance and Value of The Firm through Earnings and Free Cash Flow As An Intervening Variable in Banking Companies Listed in Indonesia Stock. *International Journal of Business and Management*, 12(8), 249. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n8p249>
85. Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39–51.
86. Fowzia, R. (2011). Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of Manufacturing Organizations in Bangladesh. *World Journal of Management*, 3(2), 54–69.
87. García-Alcaraz, J. L., Montalvo, F. J. F., Sánchez-Ramírez, C., Avelar-Sosa, L., Saucedo, J. A. M., & Alor-Hernández, G. (2021). Importance of organizational structure for TQM success and customer satisfaction. *Wireless Networks*, 27(3), 1601–1614. <https://doi.org/10.1007/S11276-019-02158-5>
88. Gerdina, J., & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 303–326.
89. Ghasemi, R., Mohamad, N. A., Karami, M., Hafiz Bajuri, N., & Asgharizade, E. (2015). The Relationship among Strategy, Competition and Management Accounting Systems on Organizational Performance. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 4(3), 565–581. <http://www.european-science.com>

90. Granlund, M., & Kari Lukka. (2016). Investigating highly established research paradigms: Reviving contextuality in contingency theory based management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 45.
91. Guilding, C., Cravens, K., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113–135.
92. Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43, 115–135. <https://doi.org/DOI.10.1007/s11747-014-0403-8>
93. Ho, C.-F. (1996). A contingency theoretical model of manufacturing strategy. *International Journal of Operations & Production Management*, 16(5), 74–98.
94. Hoque, Z. (2011). The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance: A path model. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 27, 266–277.
95. Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12(2), 68–71.
96. Hyvonen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18, 343–366.
97. Ibrahimi, M., & Naym, S. (2019). The contingency of performance measurement systems in Moroccan public institutions and enterprises. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 613–632. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2018-0336>
98. Islam, J., & Hu, H. (2012). A review of literature on contingency theory in managerial accounting. *African Journal of Business Management*, 6(15), 5159–5164.
99. Ismail, K., Zainuddin, S., & Sapiei, N. S. (2010). The Use of Contingency Theory in Management and Accounting Research. *Journal of Accounting Perspectives*, 3, 22–37.
100. Jasch, C. (2006). Environmental management accounting (EMA) as the next step in the evolution of management accounting. *Journal of Cleaner Production*, 14, 1190–1193.
101. JASPER, M., & CROSSAN, F. (2012). What is strategic management? *Journal of Nursing Management*, 20, 838–846.
102. Jung, C., Foege, J. N., & Nüesch, S. (2020). Cash for contingencies: How the organizational task environment shapes the cash-performance relationship. *Long Range Planning*, 53(3).
103. Jusoh, R. (2008). Environmental Uncertainty, Performance, and the Mediating Role of Balanced

- Scorecard Measures Use: Evidence from Malaysia. *International Review of Business Research Papers*, 4(2), 116–135.
104. Kalkhouran, A. A. N., Nedaei, B. H. N., & Rasid, S. Z. A. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and company performance. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13(4), 471–491. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2015-0042>
105. Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390–418.
106. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance. *HARVARD BUSINESS REVIEW*.
107. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, 71(5).
108. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996a). Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review*, 39(1), 53–79.
109. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996c). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74(1), 534. <https://doi.org/10.1016/j.fertnstert.2007.05.031>
110. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001b). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting Horizons*, 15(1), 87–104. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.1.87>
111. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001c). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147–160.
112. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*, 8(2).
113. Kotha, S., & Swamidass, P. M. (2000). Strategy, advanced manufacturing technology and performance: empirical evidence from U.S. manufacturing firms. *Journal of Operations Management*, 18, 257–277.
114. Lay, T. A., & Jusoh, R. (2012). Business Strategy, Strategic Role of Accountant, Strategic Management Accounting and their Links to Firm Performance: An Exploratory Study of Manufacturing Companies in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 7(1).
115. Lee, C. L., & Wang, W. Y. (2020). Strategy, accountants' activities and new product development performance. *Advances in Accounting*, 50. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100487>
116. Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2016). Contingent factors that influence the use of



- management accounting practices in the Portuguese textile and clothing sector. *The International Journal of Management Science and Information Technology*, 19, 59–77.
117. Macinati, M. S., & Anessi-Pessina, E. (2014). Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: Evidence from the Italian national health service. *Health Policy*, 117(1), 98–111. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2014.03.011>
118. Moalla, H., & Basti, C. (2020). THE INFLUENCE OF INTERNAL ACTORS ON THE SOPHISTICATION OF COSTING SYSTEMS IN TUNISIA. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 15(3), 1–23.
119. Moalla, H., & Mezouel, A. (2020). The Impact of Contingency Factors on the Sophistication of Costing Systems: Evidence from Tunisia. *Journal of Accounting, Business and Management*, 27(2), 84–100.
120. Nair, S., & Soon Nian, Y. (2017). Factors Affecting Management Accounting Practices in Malaysia. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 177. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v12n10p177>
121. Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667–695.
122. Nitzl, C. (2016). The Use of Partial Least Squares Structural Equation Modelling (PLS-SEM) in Management Accounting Research: Directions for Future Theory Development. *Journal of Accounting Literature*, 37, 1–47.
123. Noordin, R., Zainuddin, Y., Fuad, Mail, R., & Sariman, N. K. (2015). Performance Outcomes of Strategic Management Accounting Information Usage in Malaysia: Insights from Electrical and Electronics Companies. *Procedia Economics and Finance*, 31(15), 13–25. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)01127-2](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)01127-2)
124. Oboh, C. S., & Ajibolade, S. O. (2017). Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks. *Future Business Journal*, 3, 119–137.
125. Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
126. Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
127. Oyewo, B. M., Oyedokun, G. E., & Azuh, A. E. (2019). The Use of Multi-Perspective Strategic Performance Measures by Manufacturing Firms: Benefits, Determinants and Challenges. *DLSU Business & Economics Review*, 29(1), 115–130.
128. Pavlatos, O., & Kostakis, X. (2018). The impact of top management team characteristics and historical financial performance on strategic management accounting. *Journal of Accounting and Organizational*

- Change*, 14(4), 455–472. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2017-0112>
129. Petera, P., & Šoljaková, L. (2019). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 33(1), 46–67. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1697719>
130. Pham, D. H., Dao, T. H., & Bui, T. D. (2020). The impact of contingency factors on management accounting practices in Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(8), 77–85. <https://doi.org/10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NO8.077>
131. Pollanen, R. M., & Abdel-Maksoud, A. B. (2010). The deployment of contemporary management accounting practices in Canadian firms: a contingency approach. *Managerial and Financial Accounting*, 2(2).
132. Porter, M. E. (2008). The five competitive forces that shape strategy. *Harvard Business Review*.
133. Prihastiw, D. A., & Sholihin, M. (2018). Factors Affecting the Use of Management Accounting Practices in Small and Medium Enterprises: Evidence from Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 10(1), 158–176.
134. Purwanto, A., & Sudargini, Y. (2021). Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Analysis for Social and Management Research : A Literature Review. *Journal of Industrial Engineering & Management Research*, 2(4). <https://doi.org/doi.org/10.7777/jiemar.v2i4>
135. Quesado, P. R., Aibar-Guzmán, B., & Rodrigues, L. L. (2016). Extrinsic and intrinsic factors in the Balanced Scorecard adoption: An empirical study in Portuguese organizations. *European Journal of Management and Business Economics*, 25, 47–55.
136. Rashid, M. M., Ali, M. M., & Hossain, D. M. (2020). Revisiting the relevance of strategic management accounting research. *PSU Research Review*, 4(2), 129–148. <https://doi.org/10.1108/PRR-11-2019-003>
137. Rashid, M. M., Ali, M. M., & Hossain, D. M. (2021). Strategic management accounting practices: a literature review and opportunity for future research. *Asian Journal of Accounting Research*, 6(1), 109–132. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2019-0051>
138. Rasoolimanesh, M. (2022). Discriminant validity assessment in PLS-SEM: A comprehensive composite-based approach. *Data Analysis Perspectives Journal*, 3(2), 1–8.
139. Said, J., Othman, R., Hui, W. S., & Taylor, D. (2010). The mediating effects of organizational learning orientation on the relationship between strategic management accounting information use and organizational performance. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 5(2), 11–29.
140. Saleem AL-Dweikat, M. F., & Ibrahim Nour, M. (2018). A Structural Equation Model for Analyzing the Impact of Strategic Management Accounting Techniques on Quality of Financial Information. *International Journal of Economics and Finance*, 10(4), 62. <https://doi.org/10.5539/ijef.v10n4p62>

141. Setiawan, A. S. (2020). Market Orientation, Hotel Chain Group And Strategic Management Accounting Usage. *Jurnal Akuntansi*, 24(1), 37. <https://doi.org/10.24912/ja.v24i1.640>
142. Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M., & Haq, A. ul. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 211–223. <https://doi.org/10.1108/AJAR-08-2018-0023>
143. Soheilrad, S. P., & Sofian, S. (2016). A PROPOSED MODEL OF THE MEDIATING EFFECT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING ON THE RELATIONSHIP BETWEEN PERCEIVED ENVIRONMENTAL UNCERTAINTY AND FIRM PERFORMANCE. *International Journal of Research-Granthaalayah: A Knowledge Repository*, 4(1), 231–239.
144. Sumkaew, N., & Intanon, R. (2020). The Relationship between Strategic Management Accounting Information Usage, Environmental Uncertainty and Nationality of Director of Manufacturing Enterprises in Thailand. *Open Journal of Social Sciences*, 08(09), 39–52. <https://doi.org/10.4236/jss.2020.89003>
145. Thapayom, A. (2019). Strategic Management Accounting Techniques and Organizational Sustainable Performance : Evidence from Industrial Estates in Rayong Area , Thailand. *Journal of Modern Management Science*, 12(1), 51–74.
146. Tuan Mat, Z., & Smith, M. (2014). The Impact of Changes in Environment and AMT on Management Accounting Practices and Organizational Strategy, Structure and Performance. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 12(1), 55–82.
147. Turner, M. J., Way, S. A., Hodari, D., & Witteman, W. (2017). Hotel property performance: The role of strategic management accounting. *International Journal of Hospitality Management*, 63, 33–43. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.02.001>
148. Waweru, N. (2008). PREDICTING CHANGE IN MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS: THE EFFECTS OF COMPETITIVE STRATEGY. *GLOBAL JOURNAL OF BUSINESS RESEARCH*, 2(1), 25–41.
149. Waweru, N. M. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 8(3).
150. Waweru, N., & Uliana, E. (2008). Predicting change in management accounting systems: a contingent approach. *Problems and Perspectives in Management*, 6(2).
151. Yang Spencer, X. S., Joiner, T. A., & Salmon, S. L. (2009). Differentiation strategy, performance measurement systems and organizational performance : evidence from Australia. *International Journal of Business*, 14(1).
152. Yasin, M. M. (2002). The theory and practice of benchmarking: then and now. *Benchmarking: An International Journal*, 9(3), 217–243.

### III. Theses

153. Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs*. Published Doctoral Dissertation. University of Exeter.
154. Alyamoor, A. H. Y. (2019). *An examination of the influential contingencies on the role of management accounting. The case of an NHS Community Trust*. Published Doctoral Dissertation. Nottingham Trent University.
155. Ates, A. (2008). *Strategy Process in Manufacturing SMEs*. Published Doctoral Dissertation. University of Strathclyde Glasgow.
156. Boukr, A. M. (2015). *A study of the factors influencing the adoption of Management Accounting Innovations in less developed countries: The case of Libya*. Published Doctoral Dissertation. The University of Salford.
157. Haedr, A. R. (2012). *A Contingency Theory-based Investigation of the Role of Management Accounting Information in Management Control Systems in Large Manufacturing Companies in Libya*. Published Doctoral Dissertation. University of Huddersfield.
158. Hochstrasser, B. (1995). *Development Of A Management Tool For Assessing Company Performance*. Published Doctoral Dissertation. University of London.
159. MOHAMED, A. A. A. S. (2010). *A Proposed Strategic Management Accounting Model For Profitability: An Empirical Study*. Published Doctoral Dissertation. the University of Gloucestershire.
160. Ojra, J. (2014). *Strategic Management Accounting Practices in Palestinian Companies : Application of Contingency Theory Perspective*. Published Doctoral Dissertation. University of East Anglia.
161. Qi, L. (2010). *Studies of strategic performance management for classical organizations theory & practice*. Published Doctoral Dissertation. University of Kent.
162. Sawalqa, F. Al. (2011). *The Changing Role of Management Accounting: Assessment of the Impact of Financial and Non-Financial Performance Measures Usage on Organizational Performance in Jordan*. Published Doctoral Dissertation. Murdoch University.
163. Sharifabadi, A. A. (2012). *The effect of some contingent variables on Universities' accounting systems and performance management*. Published Doctoral Dissertation. University of Southampton.
164. Simm, A. L. (2010). *A Contingency Model of Strategy, Performance Measurement Systems and Management Accounting Practices: An Empirical Investigation in English Local Authorities*. Published Doctoral Dissertation. University of Southampton.
165. Tingbani, I. (2015). *Working Capital Management and Profitabilty of Uk Firms: a Contingency Theory*

*Approach*. Bournemouth University.

166. Wadongo, B. I. (2014). *Performance management and evaluation in non-profit organisations : an embedded mixed methods approach*. Published Doctoral Dissertation. University of Bedfordshire.
167. Wongkaew, W. (2007). *Managing Multiple Dimensions of Performance: A Field Study of Balanced Scorecard Translation in the Thai Financial Services Organisation*. Published Doctoral Dissertation. The University of Warwick.

#### IV. Conference Papers and Proceedings

168. Agus, A., & Hassan, Z. (2011). Enhancing Production Performance and Customer Performance Through Total Quality Management (TQM): Strategies For Competitive Advantage. *Procedia - Social and Behavioral Sciences The 7th International Strategic Management Conference Enhancing*, 24, 1650–1662. <https://doi.org/10.1016/j.SBSPRO.2011.09.019>
169. Bastian, E., & Muchlish, M. (2012). Perceived Environment Uncertainty, Business Strategy, Performance Measurement Systems and Organizational Performance. *International Congress on Interdisciplinary Business and Social Science 2012 (ICIBSoS 2012)*.
170. Erserim, A. (2012). The Impacts of Organizational Culture, Firm's Characteristics and External Environment of Firms on Management Accounting Practices: An Empirical Research on Industrial Firms in Turkey. *Procedia - Social and Behavioral Sciences WC-BEM*, 62, 372–376. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.09.059>
171. Gao, Y., Bao, L., & Guo, Y. (2016). Research of Implementation Mode of Strategic Management Accounting. *Proceedings of the 6th International Asia Conference on Industrial Engineering and Management Innovation*. [https://doi.org/10.2991/978-94-6239-145-1\\_91](https://doi.org/10.2991/978-94-6239-145-1_91)
172. Puspitaningtyas, Z. (2017). Is Financial Performance Reflected in Stock Prices? *2nd International Conference on Accounting, Management, and Economics (ICAME 2017)*. <https://doi.org/10.2991/icame-17.2017.2>
173. Shah, A., & Sengupta, S. (2015). A Study on Financial Performance and Valuation Metrics: Application of EVA, MVA, CVA and TSR Techniques. In *Twelfth AIMS International Conference on Management*.
174. Sharafoddin, S. (2016). The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. *Procedia Economics and Finance 1st International Conference on Applied Economics and Business, ICAEB 2015*, 36, 123–127. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30023-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30023-5)

#### V. Reports

175. Chartered Institute of Management Accountants. (2005). *CIMA Official Terminology 2005 Edition The*

- Chartered Institute of Management Accountants.* <http://www.amazon.co.uk/CIMA-Official-Terminology-Management-Accountants/dp/075066827X>
176. IMA. (1998). *Tools and Techniques for Implementing Target Costing.* Institute of Management Accountants.
177. IMA. (2008). *Definition of Management Accounting.* Institute of Management Accountants. <https://www.imanet.org/-/media/6c984e4d7c854c2fb40b96bfbe991884.ashx?as=1&mh>
178. Pitcher, G. S. (2015). *Management Accounting in support of the strategic management process.* Cima Executive Summary Report (Vol. 11, Issue 1, pp. 1–20). [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/Management and financial accounting/Academic-Research-Report-Strategic-Management-Process.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Management_and_financial_accounting/Academic-Research-Report-Strategic-Management-Process.pdf)

الملاحق

## الملحق رقم 01: قائمة محكمي الاستبيان

المحكم	مؤسسة الانتماء
د. بلخامسة زكريا	كلية أحمد بن محمد العسكرية - قطر-
د. حركاتي نبيل	جامعة فرحات عباس سطيف 1 - الجزائر-
د. حططاش عبد السلام	جامعة فرحات عباس سطيف 1 - الجزائر-
د. حيمران محمد	جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل - الجزائر-
د. شكري منيجل	جامعة العربي التبسي تبسة - الجزائر-



## الملحق رقم 02: الاستبيان باللغة العربية



جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

استبيان أطروحة دكتوراه

عزيزي المشارك (ة):

تحية طيبة وبعد:

تسرنى دعوتكم للمشاركة في هذه الدراسة التي تندرج ضمن التحضير لأطروحة دكتوراه في تخصص مالية المؤسسة؛ حول موضوع: تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وفق النظرية الموقفية وأثرها على أداء المؤسسات الاقتصادية.

هذه الدعوة موجهة تحديدا الى كل من المدراء وموظفي مصالح وأقسام المحاسبة والمالية (مثل، المدير العام، رئيس قسم/مصلحة المالية والمحاسبة، المدير المالي، المحاسب العام، مراقب التسيير...) في الشركات الصناعية الجزائرية، الإجابة على الاستبيان لا تستغرق أكثر من 15 دقيقة من وقتكم. يرجى مراعاة الموضوعية والدقة في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

تساهم مشاركتكم القيمة في نجاح هذه الدراسة. الرجاء قراءة الأسئلة بعناية ثم الإجابة عليها، والتأكد من الإجابة على جميع الأسئلة. وفي حالة وجود أي استفسار لا ترددوا في الاتصال بنا من خلال بيانات الاتصال الموضحة في الأسفل.

نؤكد لكم بأن المعلومات الواردة في الاستبيان ستستخدم لغرض البحث الأكاديمي فقط وستبقى سرية للغاية.

للتذكير، المشاركة في الإجابة على الاستبيان اختيارية ويمكنكم الانسحاب في أي وقت من الدراسة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم، مع خالص الاحترام والتقدير.

ملاحظة: يمكنكم اختيار الاجابة باللغة العربية أو الفرنسية.

سليم هلال

طالب دكتوراه في علوم المالية والمحاسبة

رقم الهاتف: ( )

البريد الإلكتروني: [salim.hellal@univ-jjel.dz](mailto:salim.hellal@univ-jjel.dz)

أو: [salimhellal3@gmail.com](mailto:salimhellal3@gmail.com)

## المحور الأول: المتغيرات الموقفية

## 1. الاستراتيجية التنافسية

الى أي مدى تركز شركتكم على الأولويات الاستراتيجية التالية في نشاطها، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي

حيث:

1 غير موافق بشدة 2 غير موافق 3 محايد 4 موافق 5 موافق بشدة

النمط	الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
استراتيجية التمايز	DCS1	تسعى شركتكم الى تقديم منتجات ذات جودة عالية					
	DCS2	تسعى شركتكم الى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة					
	DCS3	تسعى شركتكم الى اجراء تغييرات في التصميم وطرح منتجات جديدة بسرعة					
	DCS4	تسعى شركتكم الى تقديم خدمات فعالة لما بعد البيع.					
استراتيجية قيادة التكلفة	CLCS1	تسعى شركتكم الى توفير منتجاتها على نطاق واسع					
	CLCS2	تسعى شركتكم الى الاستمرار في التركيز على خفض تكلفة الإنتاج لكل وحدة					
	CLCS3	تسعى شركتكم الى التركيز على التسعير أقل من المنافسين					

## 2. التكنولوجيا

الى أي مدى تعتمد شركتكم على عناصر التكنولوجيا في نشاطها، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي

حيث:

1 غير موافق بشدة 2 غير موافق 3 محايد 4 موافق 5 موافق بشدة

الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
T1	التكنولوجيا عنصر أساسي في نظام التشغيل لشركتكم.					
T2	منتجات شركتكم تعتمد على التكنولوجيا بشكل كبير					
T3	نظام المعلومات المحاسبي لشركتكم يعتمد على البرامج الحاسوبية الالكترونية					
T4	تستثمر شركتكم في الحزم البرمجية لدعم أنظمة المحاسبة وأنظمة التشغيل الأخرى					

## 3. حالة عدم التأكد البيئي

يرجى تحديد درجة عدم التأكد التي تشهدها البيئة التي تعمل بها شركتكم خلال السنوات الخمس الأخيرة، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي حيث:

5 4 3 2 1  
موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
EU1	عرفت بيئة الأعمال الخارجية لشركتكم تغيرا سريعا خلال السنوات الخمس الأخيرة					
EU2	أصبح يوجد العديد من المنتجات الجديدة في مجال الصناعة الذي تنشط به شركتكم خلال السنوات الخمس الأخيرة					
EU3	شهدت القوانين والتشريعات التي تنظم قطاع نشاط شركتكم العديد من التغيرات خلال السنوات الخمس الأخيرة					
EU4	كان من الصعب التنبؤ بعناصر البيئة الخارجية لشركتكم خلال السنوات الخمس الأخيرة					

## 4. شدة المنافسة السوقية

يرجى تحديد درجة المنافسة السوقية التي تواجهها شركتكم خلال السنوات الخمس الأخيرة، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي حيث:

5 4 3 2 1  
غير موافق بشدة غير موافق محايد موافق موافق بشدة

الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
IMC1	ازدادت شدة المنافسة التي واجهتها شركتكم من حيث أسعار بيع منتجاتها خلال السنوات الخمس الأخيرة					
IMC2	ازدادت شدة المنافسة التي واجهتها شركتكم من حيث الحصول على المواد الأولية خلال السنوات الخمس الأخيرة.					
IMC3	ازدادت شدة المنافسة التي واجهتها شركتكم من حيث تطوير منتجات جديدة خلال السنوات الخمس الأخيرة.					
IMC4	الموقع التنافسي الحالي لشركتكم أكثر تنافسية مما كان عليه قبل خمس سنوات الأخيرة					

## المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

## 1. التكلفة المستهدفة

يرجى تحديد مدى تبني شركتكم للممارسات التالية المرتبطة بأسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك على مقياس

ليكرت الخماسي حيث: 1 غير موافق بشدة 2 غير موافق 3 محايد 4 موافق 5 موافق بشدة

الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
TC1	تسعى شركتكم إلى تخفيض تكلفة منتجاتها خلال جميع مراحل الإنتاج					
TC2	تعمل شركتكم على تحديد تكلفة مستهدفة عند تصميم منتجاتها الجديدة بناء على أسعار بيع هذه المنتجات وهامش الربح المرغوب.					
TC3	تعمل شركتكم على التحسين المستمر من خلال إحلال العمليات والأنشطة التي تضمن تخفيض التكاليف.					
TC4	تعمل شركتكم على تحديد تكلفة إنتاج معيارية، مع تعديل عمليات وأنشطة الإنتاج لتحقيق هذه التكلفة المستهدفة					

## 2. المقارنة المرجعية

يرجى تحديد مدى تبني شركتكم للممارسات التالية المرتبطة بأسلوب المقارنة المرجعية، وذلك على مقياس

ليكرت الخماسي حيث: 1 غير موافق بشدة 2 غير موافق 3 محايد 4 موافق 5 موافق بشدة

الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
BP1	تعمل شركتكم على تحديد الأنشطة والممارسات المتميزة من الشركات الأخرى.					
BP2	تحاول شركتكم تحليل وفهم الأنشطة والممارسات المتميزة من الشركات الأخرى.					
BP3	تقوم شركتكم بتكييف أنشطتها مع الأنشطة والممارسات المتميزة من الشركات الأخرى.					
BP4	تقوم شركتكم بمقارنة أدائها بالمعايير المثلى للصناعة.					

### 3. بطاقة الأداء المتوازن

يرجى تحديد مدى تبني شركتكم للممارسات التالية المرتبطة بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وذلك على مقياس

ليكرت الخماسي حيث: 1 غير موافق بشدة 2 غير موافق 3 محايد 4 موافق 5 موافق بشدة

الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
BSC1	تستخدم شركتكم كلا من المقاييس المالية وغير المالية في عملية قياس وتقييم أدائها الاستراتيجي.					
BSC2	تعمل شركتكم على ضمان المواءمة بين إستراتيجيتها طويلة المدى وأهدافها التشغيلية.					
BSC3	ترتبط شركتكم رؤيتها واستراتيجيتها بجوانب الأداء المرتبطة بزبائنها، عملياتها الداخلية وتدريب وتطوير عمالها.					
BSC4	تعمل شركتكم على ترجمة استراتيجيتها إلى مجموعة شاملة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية.					

### المحور الثالث: أداء الشركات

يرجى تحديد مستوى الأداء الذي حققته شركتكم، من خلال معايير الأداء المالي وغير المالي، خلال السنوات

الثلاثة الأخيرة مقارنة بمنافسها، وذلك على مقياس ليكرت الخماسي حيث:

الرمز	العبارة	1	2	3	4	5
الأداء المالي	FP1	منخفض	دون المتوسط	متوسط	فوق المتوسط	مرتفع
	FP2					
	FP3					
	FP4					
	FP5					
الأداء غير المالي	N-FP1					
	N-FP2					
	N-FP3					
	N-FP4					
	N-FP5					

## المحور الرابع: المعلومات الديموغرافية

الرجاء اختيار الجواب الملائم بوضع العلامة  في الخانة المناسبة:

1. المسعى الوظيفي:	
<input type="checkbox"/>	مدير عام
<input type="checkbox"/>	مدير مالي
<input type="checkbox"/>	رئيس قسم المالية والمحاسبة
<input type="checkbox"/>	محاسب
أخرى. يرجى التحديد: .....	
2. الجنس:	
<input type="checkbox"/>	ذكر
<input type="checkbox"/>	أنثى
3. السن:	
<input type="checkbox"/>	أقل من 25 سنة
<input type="checkbox"/>	من 25 الى 35 سنة
<input type="checkbox"/>	من 36 الى 45 سنة
<input type="checkbox"/>	من 46 الى 55 سنة
<input type="checkbox"/>	أكبر من 55 سنة
4. عدد سنوات العمل في الشركة:	
<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات
<input type="checkbox"/>	من 5 الى 10 سنوات
<input type="checkbox"/>	من 11 الى 15 سنة
<input type="checkbox"/>	من 16 الى 20 سنة
<input type="checkbox"/>	أكثر من 20 سنة
5. المستوى التعليمي:	
<input type="checkbox"/>	بكالوريا أو تقني سامي
<input type="checkbox"/>	ليسانس
<input type="checkbox"/>	ماجستير
<input type="checkbox"/>	دكتوراه
أخرى. يرجى التحديد: .....	
6. نوع الشركة:	
<input type="checkbox"/>	شركة مساهمة SPA
<input type="checkbox"/>	شركة ذات مسؤولية محدودة SARL
<input type="checkbox"/>	شركة ذات شخص وحيد EURL
<input type="checkbox"/>	شركة تضامن SNC
أخرى. يرجى التحديد: .....	
7. عدد السنوات منذ تأسيس الشركة: .....	
8. العدد التقريبي للعمال الذين يعملون حاليا بالشركة: .....	

أي ملاحظة أو تعقيب: .....

شاكرين لكم حسن تعاونكم، مع خالص الشكر والتقدير.

## الملحق رقم 3: الاستبيان باللغة الفرنسية

Université de Mohammed Seddik Benyahia - Jijel-

Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion

Questionnaire de thèse de doctorat

Cher(s) participant(s):

Salutations:

J'ai le plaisir de vous inviter à participer à cette étude qui s'inscrit dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat dans le domaine de la finance d'entreprise sur le sujet l'adoption des méthodes de comptabilité de gestion stratégique selon la théorie situationnelle et son impact sur la performance des institutions économiques.

Cette invitation est spécifiquement adressée à chacun des cadres et collaborateurs des services comptables et financiers (tels que les directeurs généraux, les chefs de services comptables, les responsable financiers, les comptables, ) dans les entreprises industrielles algériennes,

La réponse au questionnaire ne prend pas plus de 15 minutes de votre temps. Veuillez faire preuve d'objectivité et d'exactitude en répondant aux questions du sondage.

Nous vous assurons que les informations contenues dans le questionnaire seront utilisées uniquement aux fins de la recherche et resteront très confidentielles.

*Merci pour votre coopération, Cordialement.*

Salim HELLAL

Doctorant en finance et comptabilité

Mobile : 0

Email : [salim.hellal@univ-jijel.dz](mailto:salim.hellal@univ-jijel.dz) ou : [salimhellal3@gmail.com](mailto:salimhellal3@gmail.com)



### Le premier axe : les variables contingentes

#### 1. Stratégie compétitive

Veillez préciser dans quelle mesure votre entreprise se concentre sur les priorités stratégiques suivantes dans son activité, sur l'échelle de Likert en cinq points où :

		1	2	3	4	5					
		Pas du tout	Pas	Neutre	D'accord	Tout à fait					
		d'accord	d'accord			d'accord	1	2	3	4	5
Le type	Code	Éléments					1	2	3	4	5
Stratégie de différenciation	DCS1	Votre entreprise vise à fournir des produits de haute qualité									
	DCS2	Votre entreprise cherche à fournir des produits aux caractéristiques distinctes									
	DCS3	Votre entreprise cherche à apporter des modifications de conception et à introduire rapidement de nouveaux produits									
	DCS4	Votre entreprise cherche à fournir un service après-vente efficace.									
Stratégie de maîtrise des coûts	CLCS1	Votre entreprise cherche à fournir ses produits à grande échelle									
	CLCS2	Votre entreprise cherche à rester concentrée sur la réduction des coûts de production par unité									
	CLCS3	Votre entreprise cherche à se concentrer sur des prix inférieurs à ceux de ses concurrents									

#### 2. Technologie

Veillez préciser dans quelle mesure votre entreprise dépend des éléments technologiques dans son activité, sur l'échelle de Likert en cinq points où :

		1	2	3	4	5					
		Pas du tout	Pas	Neutre	D'accord	Tout à fait					
		d'accord	d'accord			d'accord	1	2	3	4	5
Code	Éléments					1	2	3	4	5	
T1	La technologie est un élément essentiel du système d'exploitation de votre entreprise.										
T2	Les produits de votre entreprise dépendent fortement de la technologie										
T3	Le système d'information comptable de votre entreprise repose sur un logiciel de comptabilité électronique										
T4	Votre entreprise investit dans des logiciels pour prendre en charge les systèmes comptables et autres systèmes d'exploitation										



### 3. L'incertitude de l'environnement

Veillez préciser le degré d'incertitude de l'environnement dans lequel votre entreprise a opéré au cours des cinq dernières années, sur une échelle de Likert de cinq points où:

1	2	3	4	5
Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord

Code	Éléments	1	2	3	4	5
EU1	L'environnement externe de votre entreprise a évolué rapidement au cours des cinq dernières années					
EU2	Il existe de nombreux nouveaux produits dans l'industrie dans laquelle votre entreprise a été active au cours des cinq dernières années					
EU3	Il est devenu difficile de prévoir les éléments de l'environnement externe de votre entreprise au cours des cinq dernières années					
EU4	Les lois et règlements réglementant le secteur d'activité de votre entreprise ont subi de nombreuses évolutions au cours des cinq dernières années					

### 4. Intensité de la concurrence sur le marché

Veillez préciser le degré de concurrence sur le marché auquel votre entreprise a été confrontée au cours des cinq dernières années, sur l'échelle de Likert sur cinq points, où:

1	2	3	4	5
Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord

Code	Éléments	1	2	3	4	5
IMC1	L'intensité de la concurrence à laquelle votre entreprise est confrontée en termes de prix de vente de ses produits a augmenté au cours des cinq dernières années					
IMC2	La concurrence à laquelle votre entreprise est confrontée en termes d'approvisionnement en matières premières s'est intensifiée au cours des cinq dernières années					
IMC3	La concurrence à laquelle votre entreprise fait face en matière de développement de nouveaux produits s'est intensifiée au cours des cinq dernières années.					
IMC4	La position concurrentielle actuelle de votre entreprise est plus compétitive qu'elle ne l'était il y a cinq ans					

## Le deuxième axe : les méthodes de comptabilité de gestion stratégique

### 1. Coût cible

Veillez déterminer dans quelle mesure votre entreprise a adopté les pratiques suivantes liées à la méthode du coût cible, sur une échelle de Likert à cinq points où :

		1	2	3	4	5
		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
Code	Éléments	1	2	3	4	5
TC1	Votre entreprise cherche à réduire le coût de ses produits à toutes les étapes de la production					
TC2	Votre entreprise fixe un coût cible lors de la conception de ses nouveaux produits en fonction des prix de vente de ces produits et de la marge bénéficiaire souhaitée.					
TC3	Votre entreprise travaille à l'amélioration continue en remplaçant les processus et les activités qui garantissent la réduction des coûts.					
TC4	Votre entreprise fixe un coût de production standard, en ajustant les processus et les activités de production pour atteindre ce coût cible					

### 2. Analyse comparative

Veillez préciser dans quelle mesure votre entreprise a adopté les pratiques suivantes liées à la méthode d'analyse comparative, sur l'échelle de Likert à cinq points où :

		1	2	3	4	5
		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
Code	Éléments	1	2	3	4	5
BP1	Votre entreprise identifie des activités distinctes de celles d'autres entreprises.					
BP2	Votre entreprise essaie de comprendre les activités et les pratiques distinctes d'autres entreprises.					
BP3	Votre entreprise adapte ses activités aux activités et pratiques distinguées d'autres entreprises.					
BP4	Votre entreprise compare ses performances aux meilleures normes de l'industrie.					

### 3. Tableau de bord équilibré

Veillez préciser dans quelle mesure votre entreprise a adopté les pratiques suivantes liées à la méthode Balanced Scorecard, sur l'échelle de Likert sur cinq ans:

		1	2	3	4	5
		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
Code	Éléments	1	2	3	4	5
<b>BSC1</b>	Votre entreprise utilise à la fois des mesures financières et non financières dans le processus de mesure et d'évaluation de sa performance stratégique.					
<b>BSC2</b>	Votre entreprise s'efforce d'assurer l'alignement entre sa stratégie à long terme et ses objectifs opérationnels.					
<b>BSC3</b>	Votre entreprise lie sa vision et sa stratégie aux aspects de performance de ses clients, à ses opérations internes, ainsi qu'à la formation et au développement de ses employés.					
<b>BSC4</b>	Votre entreprise traduit sa stratégie en un ensemble complet de mesures de performance financières et non financières.					

### Le troisième axe : la performance organisationnelle

Veillez préciser le niveau de performance atteint par votre entreprise au cours des trois dernières années par rapport à ses concurrents, sur l'échelle de Likert en cinq points où:

		1	2	3	4	5	
		Faible	Inférieur à la moyenne	Moyen	Supérieur à la moyenne	Haut	
La dimension	Code	Éléments	1	2	3	4	5
Performance financière	<b>FP1</b>	Retour sur investissement					
	<b>FP2</b>	Rentabilité financière					
	<b>FP3</b>	Marge bénéficiaire					
	<b>FP4</b>	Taux de croissance des ventes					
	<b>FP5</b>	Trésorerie d'exploitation					
Performance extra-financière	<b>N-FP1</b>	Satisfaction des clients					
	<b>N-FP2</b>	Qualité des produits					
	<b>N-FP3</b>	Part de marché					
	<b>N-FP4</b>	Développement de nouveaux produits					
	<b>N-FP5</b>	Développement des employés					

### Quatrième Axe : Informations Démographiques

Veillez choisir la réponse appropriée en plaçant la marque  dans la case appropriée:

<b>1. Intitulé du poste:</b>			
Directeur Général	<input type="checkbox"/>	DFC	<input type="checkbox"/>
Directeur financier	<input type="checkbox"/>	Comptable	<input type="checkbox"/>
Autre. Veuillez préciser : .....			

<b>2. Sexe:</b>			
Male	<input type="checkbox"/>	Femelle	<input type="checkbox"/>

<b>3. Âge:</b>			
Moins de 25 ans	<input type="checkbox"/>	25 à 35 ans	<input type="checkbox"/>
36 à 45 ans	<input type="checkbox"/>	46 à 55 ans	<input type="checkbox"/>
Plus de 55 ans	<input type="checkbox"/>		

<b>4. Durée du travail dans l'entreprise:</b>			
Moins de 5 ans	<input type="checkbox"/>	5 à 10 ans	<input type="checkbox"/>
11 à 15 ans	<input type="checkbox"/>	16 à 20 ans	<input type="checkbox"/>
Plus de 20 ans	<input type="checkbox"/>		

<b>5. Niveau d'étude :</b>			
Baccalauréat ou TS	<input type="checkbox"/>	Licence	<input type="checkbox"/>
Master	<input type="checkbox"/>	Magister	<input type="checkbox"/>
Doctorat	<input type="checkbox"/>	Autre. Veuillez préciser : .....	

<b>6. Type d'entreprise:</b>			
SPA	<input type="checkbox"/>	SARL	<input type="checkbox"/>
EURL	<input type="checkbox"/>	SNC	<input type="checkbox"/>
Autre. Veuillez préciser : .....			

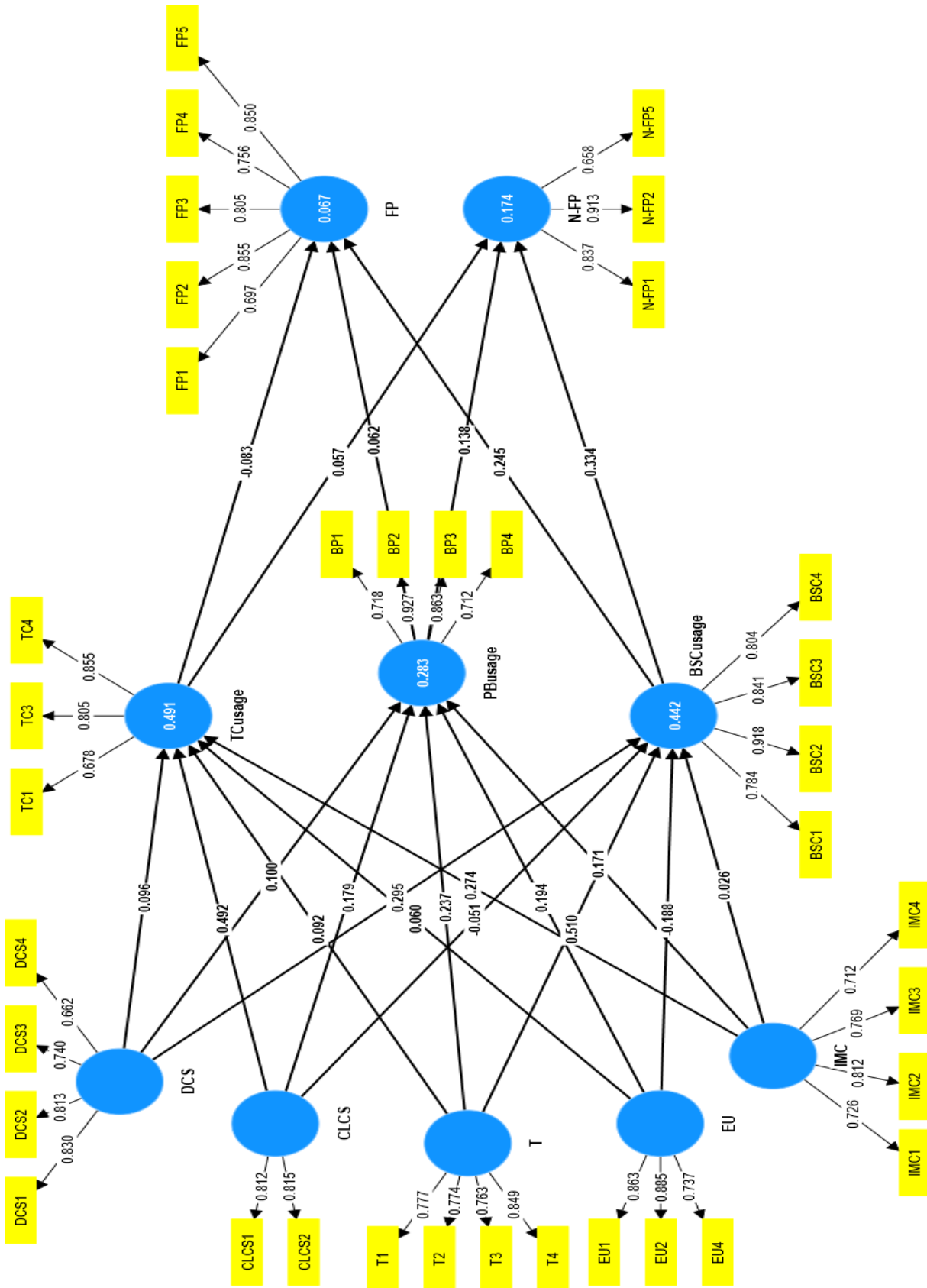
7. Date de constitution de l'entreprise : .....			
8. Le nombre d'employés actuels dans l'entreprise : .....			

Remarque ou Commentaire : .....

.....

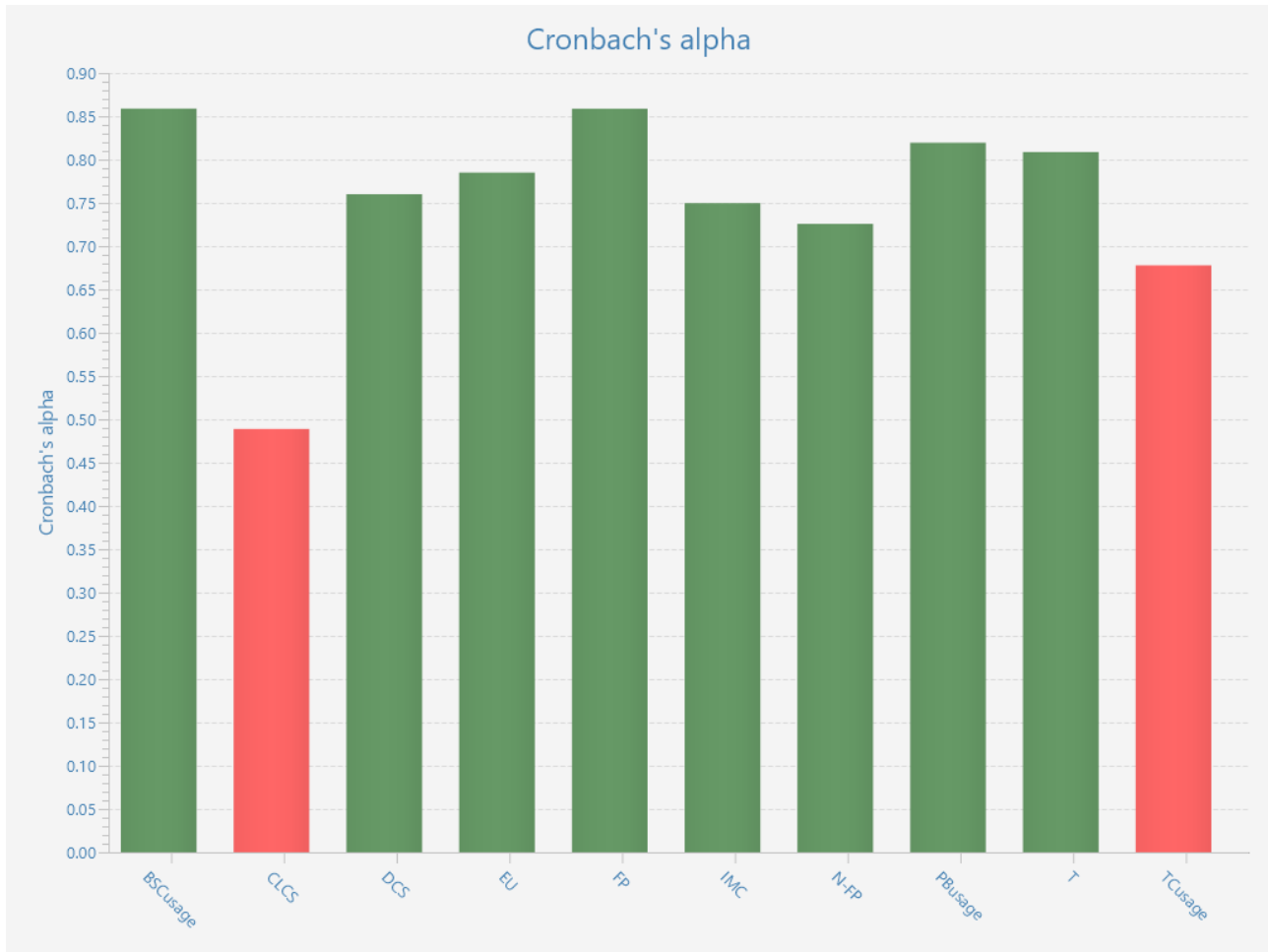
*En vous Remerciant de votre coopération, cordialement.*

الملحق رقم 04: نتائج نموذج الدراسة



المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

## الملحق رقم 05: نتائج معامل ألفا كرونباخ



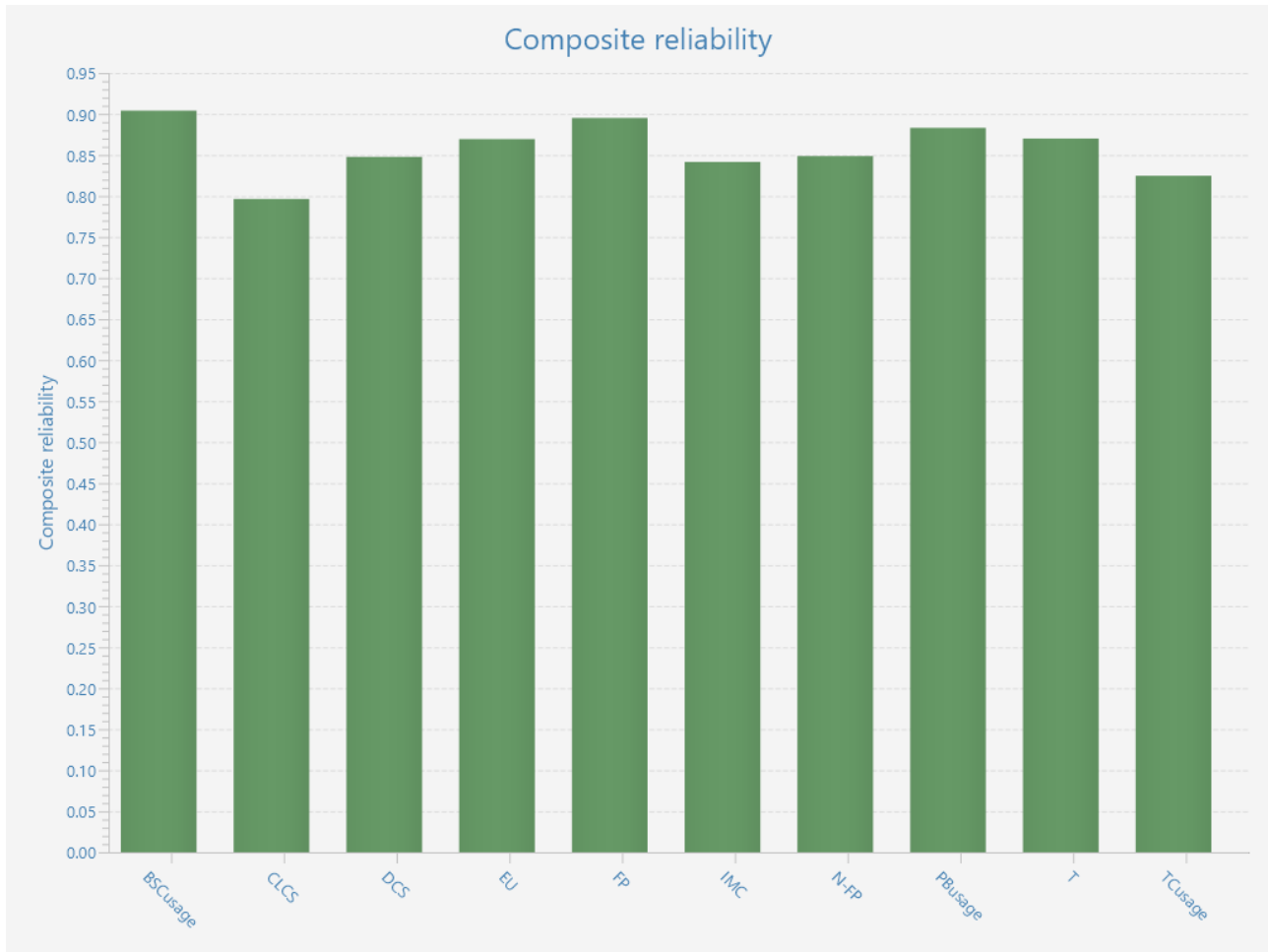
المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

## الملحق رقم 06: نتائج معامل رو ألفا



المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

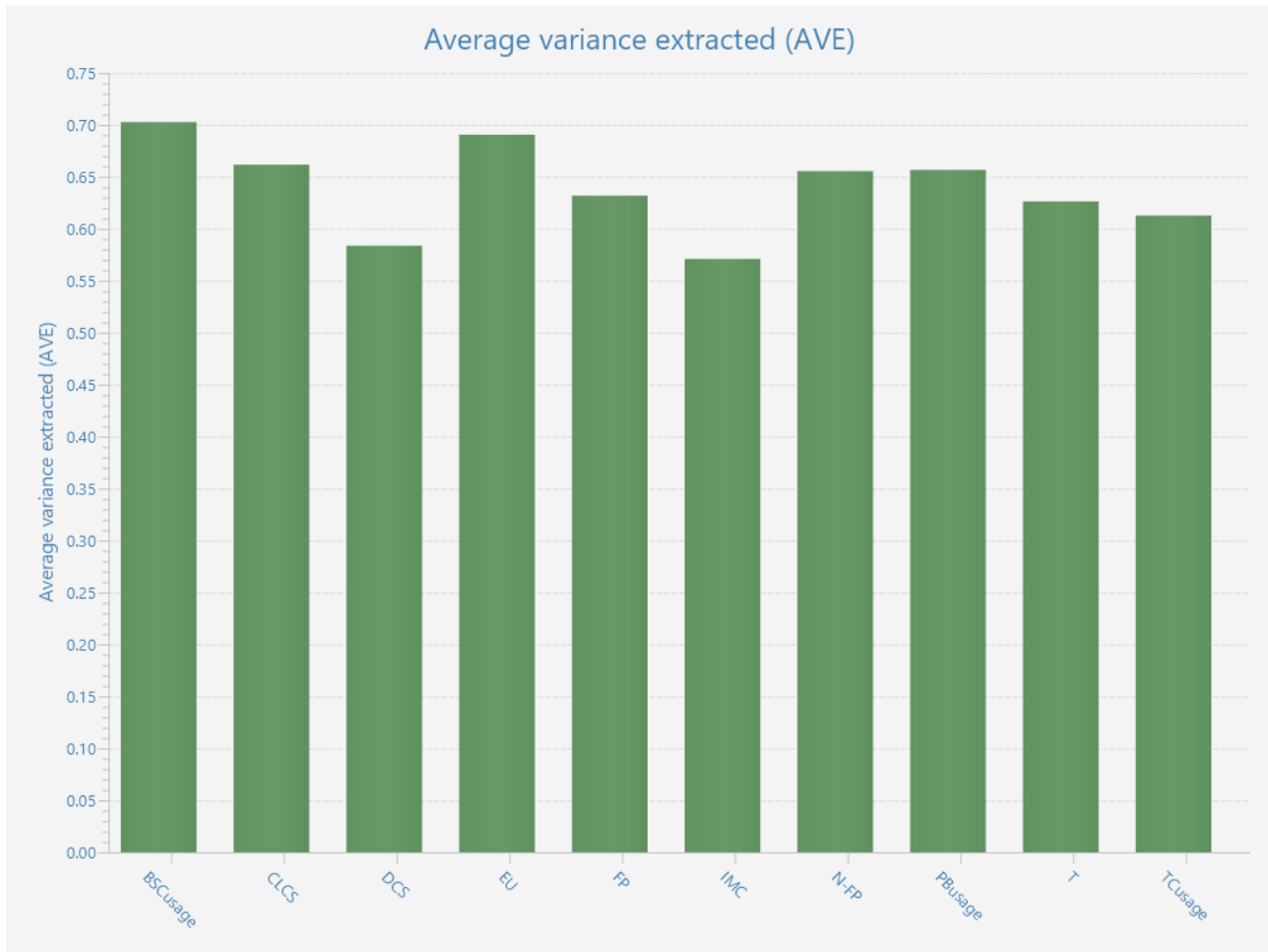
## الملحق رقم 07: نتائج معامل الموثوقية المركبة



المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

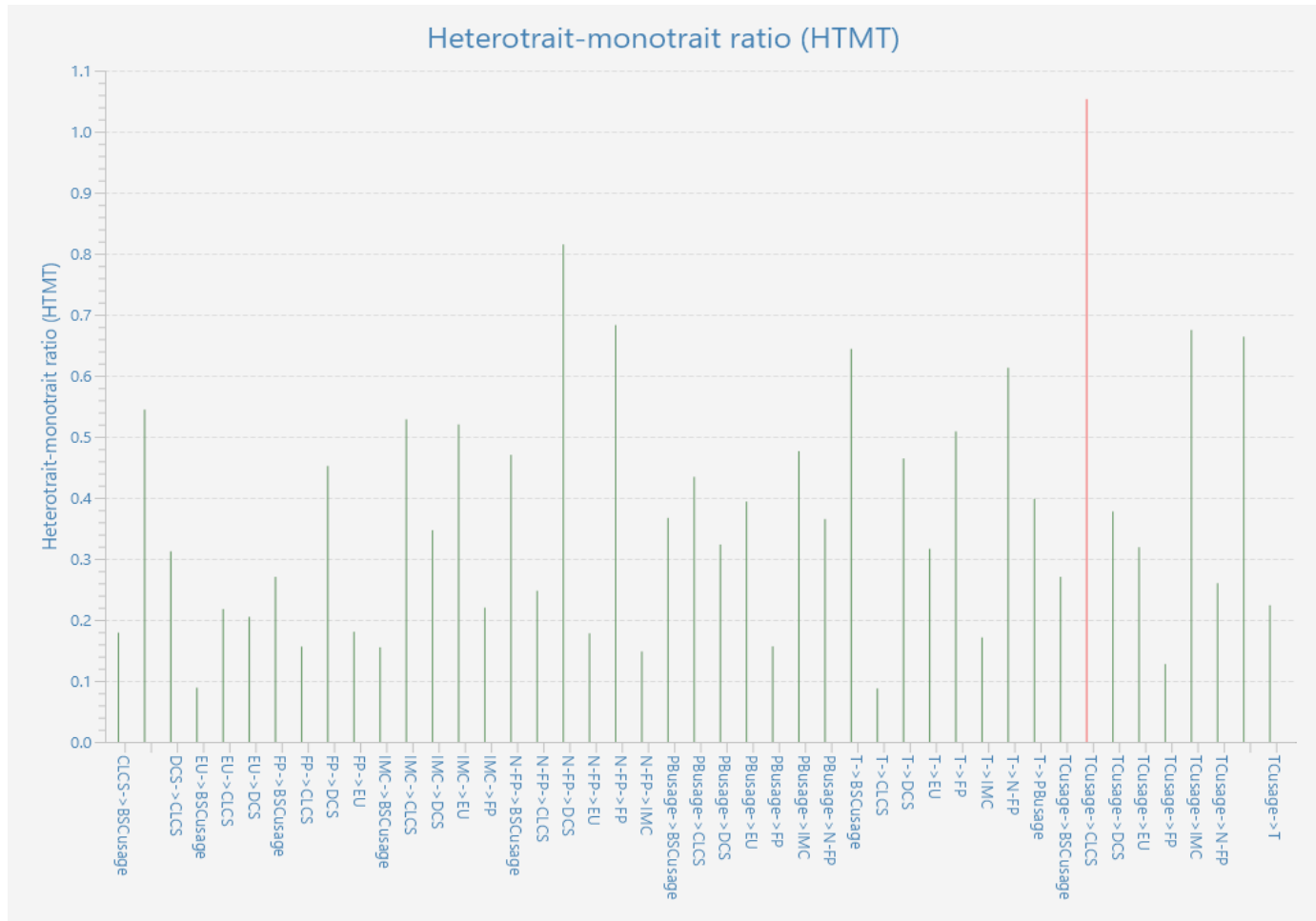


## الملحق رقم 08: نتائج معامل متوسط التباين المستخرج



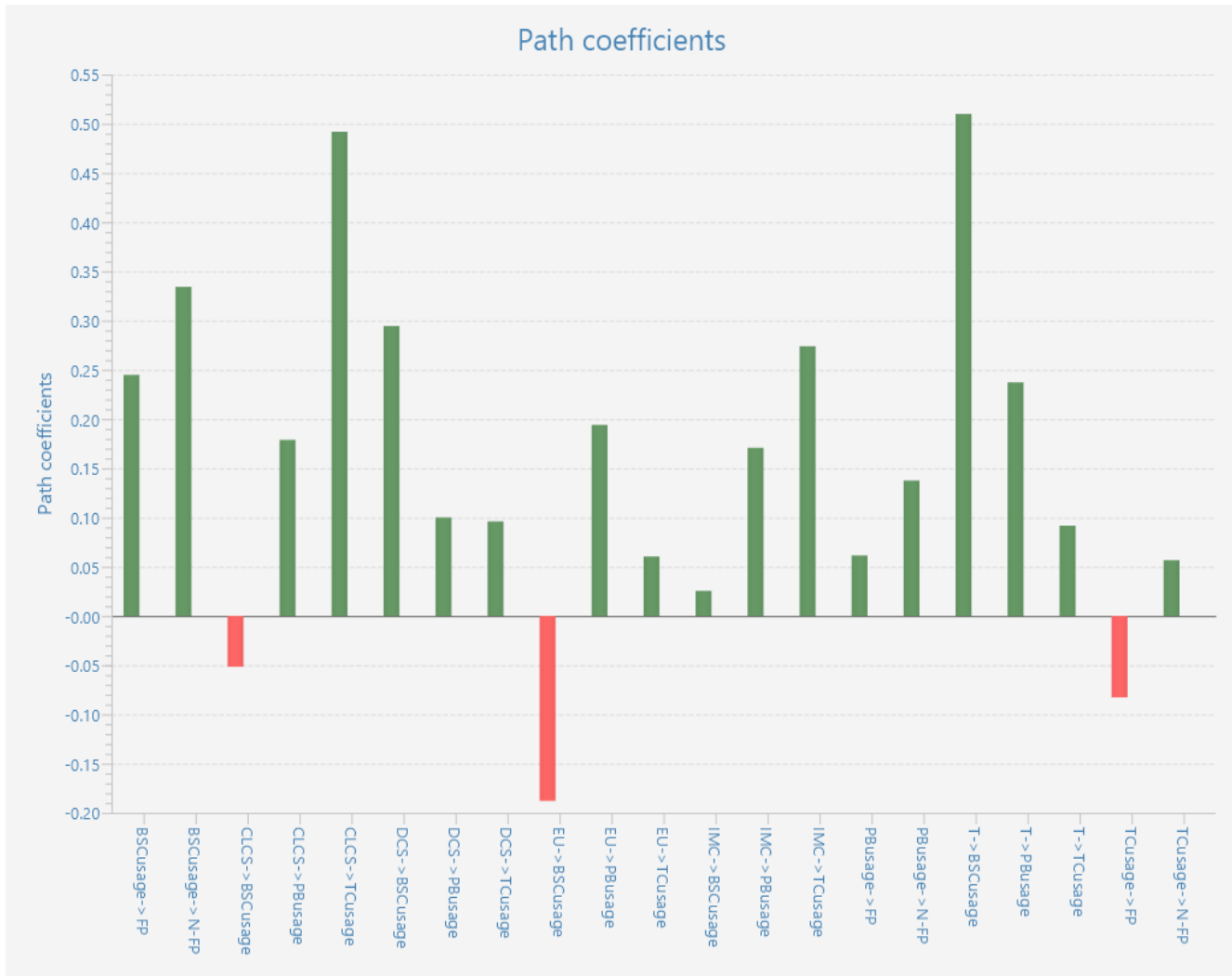
المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

الملحق رقم 09: نتائج اختبار HTMT



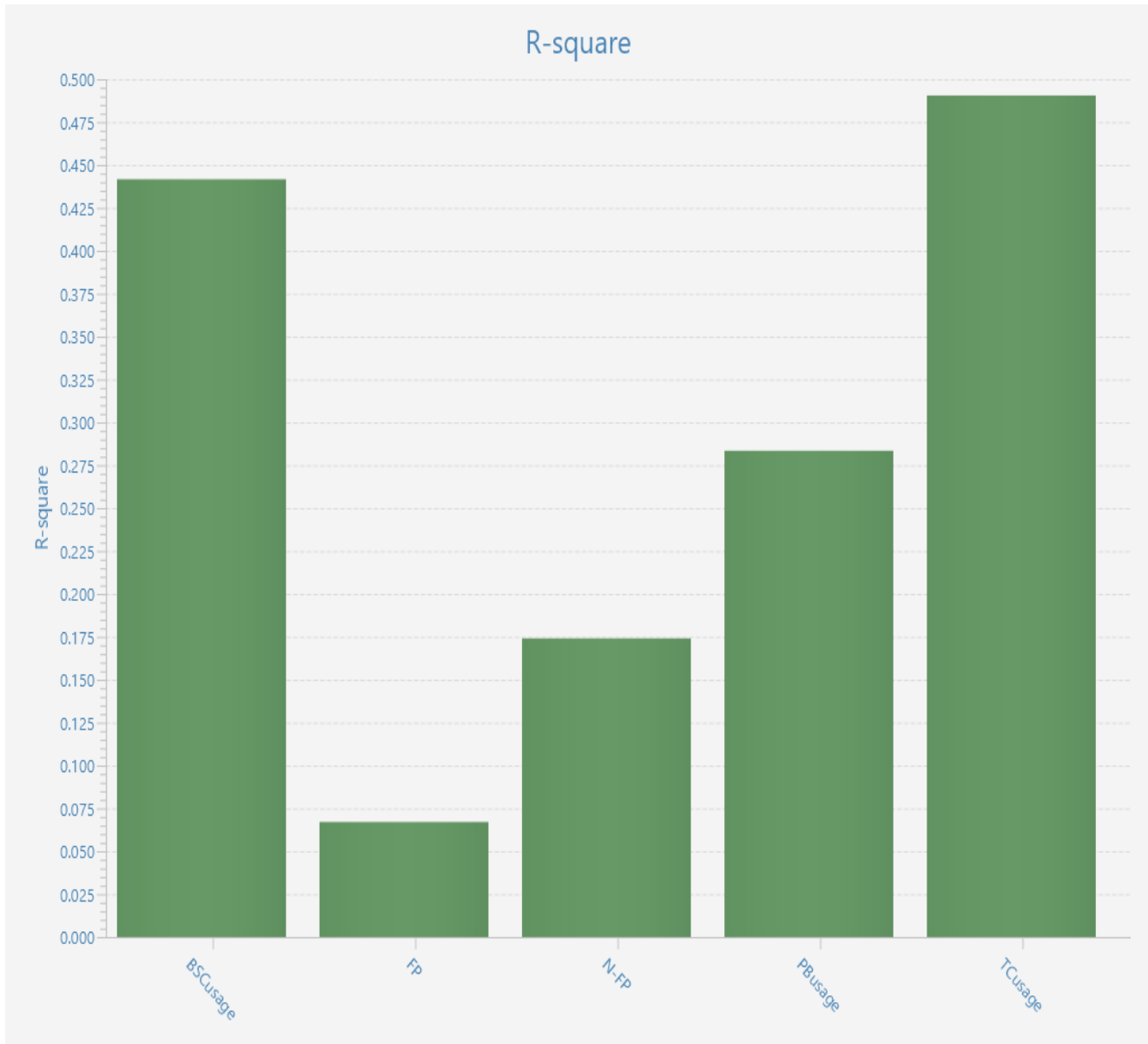
المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

الملحق رقم 10: نتائج معاملات المسارات



المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

## الملحق رقم 11: نتائج معاملات التحديد



المصدر: مخرجات برنامج SmartPLS 4

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة لاختبار افتراضات النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الجزائرية، وذلك من خلال التطرق إلى أثر مجموعة من المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وكذا أثر تبني هذه الأساليب على الأداء المالي وغير المالي لهذه المؤسسات، حيث شملت الدراسة عينة من 62 مؤسسة صناعية، وتم اعتماد المنهج الكمي من خلال المسح المقطعي باستخدام أداة الاستبيان لجمع بيانات الدراسة، حيث تم التحليل الإحصائي للبيانات واختبار الفرضيات باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية بالمرتبعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM).

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، يتمثل أهمها في وجود أثر ذي دلالة إحصائية لبعض المتغيرات الموقفية على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لكلي من استراتيجية قيادة التكلفة وشدة المنافسة السوقية على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود أثر إيجابي لاستراتيجية التمايز والتكنولوجيا على تبني أسلوب بطاقة الأداء المتوازن. ومن جهة أخرى، توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتبني أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لتبني بطاقة الأداء المتوازن على الأداء غير المالي لهذه المؤسسات، بينما في المقابل توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر مباشر لتبني هذه الأساليب على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

حيث توصي الدراسة في هذا السياق بضرورة توجه المؤسسات الجزائرية سيما الصناعية نحو تبني الأساليب الإدارية الحديثة، كأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لكن التوجه نحو تبني وتصميم هذه الأساليب يجب أن يكون في ضوء الأسس والافتراضات العلمية المحكمة، وذلك من أجل الوصول إلى تحسين الأداء وتحقيق الفعالية التنظيمية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، النظرية الموقفية، العوامل الموقفية، الأداء المالي، الأداء غير المالي.

**Abstract:**

This study was aimed at testing the Contingency Theory assumptions of management accounting in the Algerian manufacturing sector; through examining the impact of a number of contingency variables on the adoption of strategic management accounting methods in Algerian manufacturing companies. As well as The impact of the adoption of these methods on the financial and non-financial performance of these companies. The study included a sample of 62 manufacturing companies. The quantitative method was adopted through a cross-sectional survey using the questionnaire tool to collect data. The data gathered was statistically analyzed and hypotheses tested using partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM).

The study reached a set of results, the most important of which is that there is a significant effect of some contingency variables on the adoption of strategic management accounting methods in Algerian manufacturing companies, where the study found a positive impact of both cost leadership strategy and market competition intensity on adopting the target costing method. In addition, there is also a positive influence of both the differentiation strategy and technology on the adoption of the balanced scorecard. On the other hand, the study found a statistically significant impact of adopting strategic management accounting methods on the performance of Algerian manufacturing companies. Where the study found that there is a significant positive effect of adopting the balanced scorecard on the non-financial performance of these companies. However, in contrary to the above, the study discovered that there is no direct impact of adopting these methods on the financial performance of Algerian manufacturing companies.

In this context, the study recommends that the Algerian companies, especially manufacturing ones, should adopt the modern management methods; such as strategic management accounting. However, the adoption of these methods must be based on solid scientific foundations and assumptions in order to improve performance and achieve organizational effectiveness.

**Keywords:** Management Accounting; Strategic Management Accounting; Contingency Theory; Contingency Factors; Financial Performance; Non-Financial Performance.

