

أثر العوامل الشرطية علي المعلومات التي توفرها
نظم المحاسبة الادارية لرقابة الأداء في ظل ظروف
عدم التأكد الاستراتيجي "دراسة ميدانية"

**Impact of contingent factors on Information Provided
by Managerial Accounting Systems to monitor the
performance under strategic uncertainty
"A Field Study"**

دكتور/ علي جابر صالح
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا

أثر العوامل الشرطية علي المعلومات التي توفرها نظم المحاسبة الإدارية لرقابة الأداء في ظل ظروف عدم التأكد الاستراتيجي "دراسة ميدانية"

Impact of contingent factors on Information Provided by Managerial Accounting
Systems to monitor the performance under strategic uncertainty
"A Field Study"

دكتور/ علي جابر صالح

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

ملخص البحث

ان نظم المحاسبة الادارية الفعالة هي التي تلبي احتياجات المديرين من المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و اتخاذ القرارات. فالشركات التي تعمل في بيئة ديناميكية أو غير مستقرة و تتسم بعد التأكد تتطلب معلومات مختلفة نسبيا عن تلك التي تعمل في بيئة مستقرة و مؤكدة، لذا يجب أن يتلائم نظام المحاسبة الادارية و المتغيرات البيئية المؤثرة فيه سواء من البيئة الداخلية مثل حجم الشركة و الهيكل التنظيمي و العملية الصناعية و التكنولوجيا و الاستراتيجية التنافسية أو من البيئة الخارجية مثل المنافسين و العملاء و الموردنو الظروف الاقتصادية وغيرها من المتغيرات الشرطية التي تؤثر في أداء الشركة. و يتناول هذا البحث مشكلة مدي فعالية نظام المحاسبة الادارية من خلال اختبار أثر هذه المتغيرات الشرطية علي المعلومات التي يوفرها النظام لمساعدة الادارة في القيام بوظائفها الاساسية من تخطيط و رقابة و تقييم الأداء في ظل ظروف عدم التأكد الاستراتيجي. و قد تناولت الدراسات السابقة العلاقة بين تصميم نظام المحاسبة الادارية و النظرية الشرطية أو الموقفية Contingency theory ولكنها لم تقوم بتحليل آراء مستويات ادارية مختلفة حول العوامل الشرطية التي تؤثر في استخدام المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية لقيام الادارة بوظائفها الأساسية في ظل ظروف عدم التأكد الاستراتيجي، كما أن تلك الدراسات لم توضح الأهمية النسبية لهذه المعلومات، و الارتباطات بين العوامل الشرطية و متغيرات أو خصائص نظام المحاسبة الادارية. و قد تم اختبار فروض البحث علي عينة من الشركات الصناعية المصرية باستخدام اختبار Mann Whitney و التحليل العاملي Factor analysis حيث أوضحت نتائج تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS أن هناك اتفاق بين آراء الادارة التنفيذية و الادارة العليا

حول العوامل الشرطية المؤثرة في استخدام معلومات المحاسبة الادارية. كما أوضحت نتائج التحليل العاملي أن هناك ثلاثة عوامل رئيسية تؤثر في المعلومات التي يمد بها نظام المحاسبة الادارية و تفسر نسبة التباين في المتغيرات المؤثرة فيه، و أن استكشاف تلك العوامل و الارتباطات بين المتغيرات يمكن أن يزيد فعالية التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء في ظل مستويات مختلفة من عدم التاكيد الاستراتيجي.

المبحث الأول

مقدمة

أصبحت الشركات تعمل اليوم في بيئة تتسم بأنها أكثر ديناميكية، أكثر تنافسية، و أكثر تسارعا في إرضاء العملاء. وقد أدى ذلك إلى مزيد من الضغوط على تلك الشركات بأن تتكيف مع متطلبات السوق، و تعمل على تطوير أدائها وتخفيض تكاليفها، و تبني مداخل تعتمد على الفكر الاستراتيجي. و قد انعكس ذلك محاسبا بأن أصبحت معلومات المحاسبة الادارية التقليدية غير كافية و غير ملائمة للشركات التي تعتمد على المدخل الاستراتيجي في الادارة ، وأصبح على المحاسب الاداري أن يطور و يطبق مفاهيم وأساليب ومقاييس وأدوات جديدة. و تعتبر المحاسبة الادارية الاستراتيجية أحد الأدوات الحديثة التي توفر معلومات هامة عن الجوانب الاستراتيجية لإدارة التكلفة و تحقيق أداء مالي أفضل للشركة. فالمحاسبة الادارية الاستراتيجية تركز بصفة أساسية على جمع المعلومات عن البيئة الخارجية (المنافسين و العملاء) على سبيل المثال تهتم المحاسبة الادارية الاستراتيجية بتحليل التغيرات في العملاء، والتغيرات التكنولوجية، والاعتبارات البيئية، والقوانين، والقرارات الحكومية الجديدة، والمؤشرات الهامة في الصناعة التي تعمل فيها الشركة، و تحليل المنافسين. و يقصد بتحليل المنافسين أي توفير معلومات عن الاتجاهات والمستويات النسبية للتكاليف الفعلية، وأسعار المنافسين، وحجم النشاط في الشركات المنافسة، وحصص هؤلاء المنافسين من السوق ودرجة تأثيرهم على قرارات الشركة ،وكذلك درجة تأثيرهم بقراراتها. أي تحديد الموقف الاستراتيجي النسبي للشركة و المنافسين كأساس لتحديد استراتيجية الشركة. فالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية توفر معلومات مستمرة عن التغيرات التي تحدث في الموقف الاستراتيجي للشركة بغرض تدعيم الموقف التنافسي لها. ، كما أنها تنظر إلى الربح باعتباره نتاج عدة عوامل مثل الموقف التنافسي داخل السوق ، والنمط التنافسي،

بالإضافة إلى الكفاءة الداخلية للمنظمة بدلا من النظرة التقليدية للمحاسبة الادارية التي تقضي باعتبار الكفاءة الداخلية هي المحدد الرئيسي للربح و تركز علي الامداد بمعلومات عن البيئة الداخلية للشركة لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات و اعداد التقرير المالي (Bromwich & Bhimani, 1994).

١ / ١ مشكلة البحث و الباحث علي الدراسة

تواجه الشركات عدم التأكد الاستراتيجي في المنافسين و العملاء و الموردين و البيئة الصناعية مما يؤثر علي أدائها و تحقيق أهدافها، و تعتبر المحاسبة الادارية أحد الأدوات الهامه التي تمد الادارة بمعلومات تستخدم في رقابة عمليات و أنشطة الشركة وفي التكيف مع عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه الشركة. و تفيد النظرية الشرطية في الامداد بفهم للمتطلبات المعلوماتية الخاصة للبيئات المختلفة من نظم المحاسبة الادارية، و أوضح كلا من (1990) Milliken, and (1984) Jemison أنه كلما زاد مستوي عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه الشركة ، كلما زاد الطلب علي تشغيل المعلومات و تصميم نظام المحاسبة الادارية بحيث يلائم مستوي عدم التأكد الاستراتيجي. فكلما كان نظام المحاسبة الادارية ملائما، كلما كان أداء الشركة أفضل. و قد حدد الفكر المحاسبي ثلاثة أدوار رئيسية لنظام المحاسبة الادارية: التخطيط من خلال الموازنات و الرقابة من خلال نظام رقابة التكلفة و تقييم الاداء من خلال استخدام مقاييس أداء موضوعية objective مثل تحقيق أهداف الموازنة، و مقاييس أداء غير موضوعية subjective مثل التقييم الشخصي للمديرين (Kaplan, 1984); Atkinson et al.(1995).

وتتركز مشكلة البحث في محاولة الإجابة علي الأسئلة البحثية التالية:

- ماهي العوامل الشرطية المؤثرة في البيئة التنافسية للشركات و التي أدت الي زيادة مستوي عدم التأكد الاستراتيجي؟
- هل تختلف الأهمية النسبية لتلك العوامل الشرطية و استخدام معلومات المحاسبة الادارية باختلاف المستوي الاداري في الشركة؟
- ما هي درجة الارتباط بين العوامل الشرطية و متغيرات نظام المحاسبة الادارية التي يمكن أن تفسر التباين بينها و أثر ذلك في خفض مستوي عدم التأكد الاستراتيجي و علاقته بتحسين أداء الشركات ؟

٢/١ الدراسات السابقة

دراسة (Scrbrough et. al) (١٩٩١)

لتوضيح أثر اختلاف نوع الصناعة علي اختيار اساليب المحاسبة الادارية، أجريت الدراسة علي ١٩٨ شركة يابانية، واقتصرت العينة على أربعة صناعات فقط ألا و هي الأجهزة الالكترونية، معدات النقل، الصناعات الكيماوية، صناعة الحديد والصلب. و قد اختبرت الدراسة عددا من الاساليب التقليدية و الحديثة في المحاسبة الإدارية مثل أساليب تخطيط وتحليل التكاليف والموازنات والتكاليف المعيارية وأساليب هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة وأساليب إدارة الجودة. و وجدت الدراسة أساليب المحاسبة الإدارية تختلف من صناعة الي اخري و أن الاساليب الأكثر شيوعا واستخداما في معظم الشركات اليابانية هي التكاليف المستهدفة ونظم الموازنة وهندسة القيمة.

دراسة (Chenhall & Smith) (١٩٩٨)

تناولت الدراسة العلاقة بين الأهداف الاستراتيجية من ناحية ومدى ارتباطها بكل من الممارسات الإدارية و ممارسات المحاسبة الإدارية من ناحية اخري وتأثيرها على تحسن أداء الشركة. وقد تم اجراء الدراسة على ١٤٠ شركة من الشركات الصناعية كبيرة الحجم في استراليا. و تتمثل الأهداف الاستراتيجية في تنوع المنتجات أو تدنية التكلفة أو خليط منهما بينما تمثلت الأساليب الادارية في نظم الجودة الشاملة والنظم التصنيع المتكاملة و أساليب إدارة الموارد البشرية و تمثلت أساليب المحاسبة الإدارية في الموازنات، ومقاييس الأداء التقليدية، و اسلوب التكلفة -الحجم - العائد و المقاييس المرجعية، و محاسبة التكلفة علي أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط. حيث وجدت الدراسة أن هناك ارتباط قوى بين الأساليب الإدارية وأساليب المحاسبة الإدارية و أن الأداء يتحسن في ظل استراتيجية تنوع المنتجات بشكل أفضل من استراتيجية تدنية التكلفة

دراسة (Haldma & Laats) (٢٠٠٢)

أجريت الدراسة علي عينة من الصناعات المختلفة في استونيا منها الصناعات الكيماوية، وصناعات النسيج، وصناعات الصلب، و صناعات الاخشاب، و الصناعات الغذائية لتحديد أثر عوامل مثل المنافسة والحجم الهيكل التنظيمي و تكنولوجيا المعلومات علي ممارسات المحاسبة الإدارية مثل الموازنات وطرق التسعير

ومقاييس الأداء الداخلية وطرق التكلفة والموازنات ونظم التسعير ووجدت الدراسة أن حجم الشركة والمنافسة هي أكثر العوامل المؤثرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

دراسة قطب-الخاطر (٢٠٠٢)

حاولت الدراسة تحديد اثر حجم الشركة علي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية القطرية، كما حاولت الدراسة الوقوف علي أهمية تلك الأساليب والأسباب التي تؤدي لعدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. ووجدت الدراسة أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية استخداما هي تحليل التعادل، وتحليل التكلفة والعائد، أما أقل هذه الأساليب استخداما هي: البرمجة الخطية و المحاكاة. وأن هناك تأثير لحجم الشركة علي استخدام الموازنات التشغيلية وعلي استخدام تحليل التعادل والتحليل التفاضلي والموازنات المرنة. كما وجدت الدراسة أن هناك استخدام محدود لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تلك الشركات، بالإضافة الي أن هناك تأثير لحجم الشركة علي استخدام مقاييس الأداء غير المالية مثل رضا العميل.

دراسة الملحم (٢٠٠٣)

حاولت الدراسة استكشاف درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية السعودية وهل هي تستخدم الأساليب التقليدية أم الحديثة واثربعض العوامل علي استخدام تلك الأساليب مثل حجم الشركة و نوع ملكيته. و قد اختبر الباحث مدي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات وتحليل انحرافات التكلفة، كما أنه اختبر مدي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة للمحاسبة الإدارية مثل المقاييس غير المالية وتحليل ربحية العملاء و المنتجات و محاسبة تكاليف الأنشطة وتحليل جودة التكلفة. وقد وجدت الدراسة أن شركات العينة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات وتحليل الانحرافات، كما وجدت الدراسة أن الشركات كبيرة الحجم و الشركات ذات الملكية المشتركة كانت أكثر الشركات استخداما لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل محاسبة الأنشطة.

دراسة جادو، (٢٠٠٥)

حاولت الدراسة تحليل انعكاسات التطورات في بيئة التصنيع الحديثة علي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات العينة (٢٣ شركة مصرية) وأثرها علي تحسين

الأداء المالي في تلك الشركات. و من اساليب المحاسبة الادارية التي تم اختبارها في هذه الدراسة سلسلة القيمة والتكلفة علي أساس النشاط، وهندسة القيمة، والتكاليف المستهدفة، وتكاليف دورة حياة المنتج. وقد وجدت الدراسة علاقة طردية معنوية بين التحسن في الأداء المالي و استخدام كل من التكلفة المستهدفة، وتكاليف دورة حياه المنتج، وهندسة القيمة.

دراسة (Abdel-kader & Luther) (٢٠٠٨)

حاولت الدراسة قياس تأثير بعض متغيرات النظرية الشرطية علي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية هي الاستراتيجية، درجة اللامركزية، حجم الشركة، تأثير العميل، وتكنولوجيا التصنيع، و اسلوب التخزين في الوقت المحدد JIT، و اسلوب ادارة الجودة الشاملة TQM. و قد اجريت لدراسة علي ٦٥٨ شركة صناعية بريطانية في مجال صناعة الأغذية والمشروبات، و قد وجدت الدراسة أن هناك تأثير للعميل وتكنولوجيا التصنيع الحديثة و فلسفة ادارة الجودة الشاملة و درجة اللامركزية وحجم الشركة علي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

دراسة (Vinal M, et. al) (٢٠١٤)

تناولت هذه الدراسة موضوع ادراكات المحاسبين الاداريين لدورهم في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة sustainable development في الشركات النيوزلندية. وقد اختبرت الدراسة أثر أحد العوامل الشرطية علي تصميم نظام المحاسبة الادارية ألا و هو حجم الشركة من خلال مسح لشركات صغيرة و متوسطة و كبيرة الحجم تعمل في صناعات متنوعة، و قد استخدم البحث ما يسمى بالنظرية الشرعية legitimacy theory وتوصلت الدراسة الي أن دور المحاسبين الاداريين في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة يكون محدودا في الشركات صغيرة الحجم مقارنة بالشركات كبيرة الحجم، كما توصلت الدراسة الي أن هناك ارتباط وثيق بين نوع التنظيم و أهدافه في في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من ناحية و بين الدور الذي يلعبه المحاسبين الاداريين في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من ناحية أخرى، بالاضافة الي أن الدراسة توصلت الي أن هذا الدور يتطلب دعم أكبر من الادارة العليا في الشركات.

خلاصة الدراسات السابقة:

اقتصرت الدراسات السابقة علي دراسة العلاقة بين نظم المحاسبة الإدارية و بعض العوامل المؤثرة باستخدام النظرية الشرطية، ولكنها لم تقوم بتحليل آراء مستويات ادارية مختلفة حول العوامل الشرطية التي تؤثر في استخدام معلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية لرقابة أداء الشركات الصناعية في ظل ظروف عدم التاكيد الاستراتيجي، كما أن تلك الدراسات لم توضح الأهمية النسبية لهذه المعلومات، و الارتباطات بين العوامل الشرطية و متغيرات المحاسبة الادارية. و تحاول الدراسة الحالية سد النقص في الدراسات السابقة من حيث شمولية الدراسة علي عوامل شرطية أخرى مثل عدم التاكيد الاستراتيجي و أيضا دراسة تأثيرها علي تطبيق متغيرات المحاسبة الادارية و علاقة ذلك بأداء الشركة.

٣/١ هدف البحث

يهدف هذه البحث الي:

١- استكشاف العوامل الشرطية التي يمكن أن تؤثر في استخدام معلومات المحاسبة الادارية.

٢- دراسة مدي الارتباط بين متغيرات نظام المحاسبة الادارية و العوامل الشرطية التي تؤثر في أداء الشركات الصناعية.

٤/١ منهج الدراسة

اعتمد البحث على أسلوبين للدراسة هما:

أولاً : الدراسة النظرية

و تشمل دراسة أنواع البيئات التنافسية التي تواجه الشركات و التغيرات التي حدثت فيها، و دور المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية في التكيف مع عدم التاكيد الاستراتيجي الذي تواجهه الشركات، ودراسة وتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة في موضوع العلاقة بين المحاسبة الادارية و المتغيرات البيئية المختلفة، و محاولة تحديد و سد النقص في تلك الدراسات .

ثانيا : الدراسة الميدانية

تقوم الدراسة باختبار فروض البحث علي عينة من الشركات الصناعية المصرية باستخدام اختبار و Mann Whitney و التحليل العائلي Factor analysis و تحليل البيانات من خلال برنامج SPSS.

٥/١ خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث ، فقد تم تبويب البحث في خمسة مباحث رئيسية:

المبحث الأول: مقدمة

المبحث الثاني: تغير البيئة التنافسية و عدم التأكد الاستراتيجي

المبحث الثالث: دور المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية في التكيف مع

عدم التأكد الاستراتيجي

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الخامس: الخلاصة و النتائج و التوصيات

المبحث الثاني

تغير البيئة التنافسية و عدم التأكد الاستراتيجي

تختلف البيئات التنافسية بشكل كبير في خصائصها، فالبيئات التنافسية التقليدية تتسم بالاستقرار و بالتأكد النسبي في المنتجات و العلاقات مع العملاء و الموردين و المنافسين. ويرجع هذا الاستقرار الي طول دورة حياة المنتجات و نمطيتها و استخدام تكنولوجيا تصنيع تقليدية. و في الاونة الأخيرة تغيرت البيئة التنافسية بشكل كبير حيث أنها تتسم بعدم التأكد الاستراتيجي و بقصر دورة حياة المنتجات و بظهور تكنولوجيا معلومات و تكنولوجيا تصنيع متقدمة و في ظل هذه الظروف أصبحت التحالفات الاستراتيجية ضرورية لخفض عدم التأكد البيئي أو الاستراتيجي.

١/٢ التحالفات الاستراتيجية لخفض عدم التأكد الاستراتيجي

عرف (Varadarajan & Cunningham (1995) التحالفات الاستراتيجية كما يلي: Strategic alliances are as a relatively enduring manifestation of interorganizational cooperative strategies. As such, a strategic alliance entails the pooling of skills and resources by alliance partners in order to achieve one or more goals that are linked to the organizational mission of each sponsoring organization.

و قد قام Burgers, Hill, and Kim (1993) بتبويب التحالفات الاستراتيجية الي تحالفات رأسية و تحالفات افقية. أما التحالفات الرأسية فهي توجد بين الشركات التي تعمل في مراحل متجاورة adjacent خلال سلسلة القيمة، فهي تصف ترتيبات تعاونية cooperative arrangements بين المنتجين و المستهلكين. أما التحالفات الأفقية فهي تكون بين المنافسين الذين يعملون في نفس الصناعة. و الحقيقة أن الشركات التي تشارك في هذه التحالفات تبتغي تحقيق منافع مشتركة سواء علي المستوى الأفقي أو الرأسي. و قد وجدوا أن عدم التأكد الاستراتيجي هو المحفز الرئيسي للتحالفات بين المنافسين, حيث أن هناك مصدرين لعدم التأكد البيئي هما عدم التأكد في الطلب demand uncertainty و عدم التأكد في الأسواق التنافسية Competitive uncertainty. و ينشأ عدم التأكد في الطلب من التغيرات غير المتوقعة في سلوك العملاء. و تساعد التحالفات الاستراتيجية الأفقية الشركات في الحصول علي قدرات

استراتيجية للتعامل مع سلوك العملاء الجدد و المنافسين. و ينشأ عدم التأكد التنافسي من الترابط التنافسي بين الشركات الذي يتواجد حيث يكون لقرارات الشركة اثر مباشر علي حصته منافسيها في السوق. كما تساعد التحالفات الاستراتيجية الأفقية في خفض عدم التأكد الاستراتيجي عن طريق زيادة قدرات العملاء و الموردين الشركاء في التحالف. و قد أوضح ذلك (1994) Solovy كما يلي:

Such firms can cooperatively align themselves to form a buying cooperative. In effect, a buying cooperative creates a single large purchaser from many small buyers. A large purchaser has strong advantages in supplier negotiation. In particular, the purchasing cooperative has the potential to force suppliers to reduce prices, increase quality, or both. Similarly, producer cartels can accumulate market power which allows producers to more favorably manage their customer relations.

إقامة تحالفات إستراتيجية مع الموردين

ان عدم التأكد من موقف الموردين أحد العوامل المؤثرة علي وقت الانتاج و مسببات التأخير فيها و يتطلب تخفيض عدم التأكد ضرورة ايجاد علاقة طويلة الأجل مع الموردين تتميز بامكانية الاعتماد علي تلبية المورد لاحتياجات الشركة من المواد بالجوده المطلوبة (د. هلال، ١٩٩٤). حيث تتطلب البيئة التنافسية الجديدة تخفيض عدم التأكد الاستراتيجي بأن يتم إنتاج الوحدات المطلوبة بالكمية المطلوبة بالجودة المطلوبة و في الوقت المحدد. و هذا يتطلب التأكد من مصادر توريد المواد والأجزاء للشركة بالجودة و في الوقت المحدد. و بالتالي فإن البيئة التنافسية الجديدة تتطلب درجة عالية من الدقة و التنسيق مع الموردين مع بناء علاقات إستراتيجية معهم ، و هذا يعني ان تتعامل الشركة مع عدد قليل من الموردين الموثوق بهم بحيث لا يكون إختيار الموردين علي أساس السعر وحده إنما يكون علي أساس عوامل أخرى أكثر أهمية مثل الجودة و المصداقية و التسليم في الوقت المحدد. و بالتالي يصبح المورد مسئولاً عن فحص المواد و الأجزاء بدقة قبل انتقالها لمصانع الشركة.

إقامة تحالفات إستراتيجية مع العملاء

تتطلب البيئة التنافسية الجديدة تخفيض عدم التأكد الاستراتيجي عن طريق الحفاظ على العميل لذلك تغيرت النظرة التقليدية للتعامل مع العميل في ظل البيئة التنافسية الجديدة و أصبح صوت العميل Customer vote هدف أساسي تسعى الشركات إلي تحقيقه حتي لا يتحول العملاء للمنافسين. فسعر المنتج أو الخدمة لم يعد عامل الجذب الوحيد للعملاء الحاليين و المرتقبين ، و إنما أصبحت هناك عوامل أخرى لها أولوية مثل تقديم منتج أو خدمة متميزة و جودة أعلى ، و أيضا سرعة الاستجابة لتلبية احتياجات العملاء و المرونة في تلبية رغبات العملاء من تنوع المنتجات و تحديثها بصورة مستمرة.

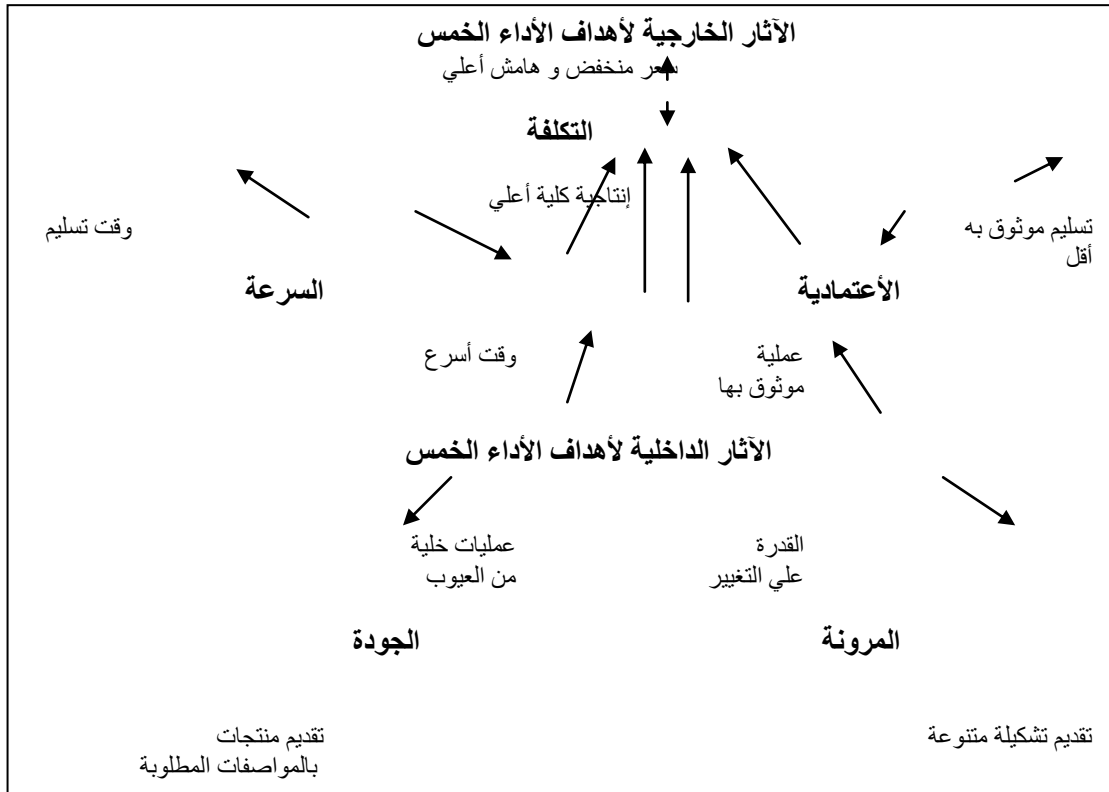
٢/٢ التغير في أهداف الأداء Performance Objectives

أدت البيئة التنافسية الجديدة إلي تغير أهداف الأداء الصناعي التي توضح مدى مساهمة عملية ما في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة. فان لم يكن هناك أهداف محددة للأداء ، فإنه لا يمكن قياس مدى نجاح تلك العملية. و قد حدد (Slack, N, 1998) خمسة أهداف للأداء لكي تكون الشركة قادرة علي المنافسة: الجودة، السرعة، الإعتماذية Dependability، المرونة، التكلفة.

حيث تتحقق الجودة عن طريق كسب رضا العميل و ذلك بتقديم المنتج أو الخدمة خالية من العيوب Error-free goods or services فتحسن الجودة يؤدي ليس فقط إلي خفض التكلفة بسبب تقليل الأخطاء و الفحص ، و إنما أيضا إلي زيادة مصداقية العميل في المنتج أو الخدمة. أما هدف السرعة فيتمثل في الوقت الذي ينتظره العميل حتي يتسلم المنتج أو الخدمة ، فكلما زادت سرعة العملية كلما إنخفض وقت الإنتظار سواء عند إنتقال المنتج داخل العملية نفسها أو عند إنتقالها للعميل و هذا يفيد في تخفيض حجم المخزون عن طريق مثلا إنتاج دفعات صغيرة الحجم مما يجعل تحرك المنتج داخل العملية أسرع أما الأعتماذية فتعني تسليم المنتج أو الخدمة للعميل في الوقت المحدد Promised time أو إلي أي مدى يثق العميل في وعود المورد و يعتمد عليه في التنبؤ بإحتياجاته و التخطيط للفترة المقبلة. أما المرونة فتعني القدرة علي تغيير العملية بطريقة ما. و المرونة تشمل أربعة أنواع: مرونة المنتج أو الخدمة أي قدره علي تقديم منتج أو خدمة جديدة بإستمرار ، و مرونة التشكيلة تعني القدرة علي تقديم

تشكيلة كبيرة و متنوعة من المنتجات أو الخدمات ، و مرونة الحجم تعني القدرة علي تقديم المنتجات بأحجام مختلفة ، و أخيرا مرونة التسليم تعني إمكانية تسليم المنتج في عند الطلب. و يعتبر هدف خفض التكلفة آخر أهداف الأداء في نموذج Slack بالرغم من أنه من أهم الأهداف سواء في الشركات التي تنافس علي أساس إستراتيجية ريادة التكلفة Cost-Leadership Strategy أو في الشركات التي تنافس علي أساس إستراتيجية تمايز المنتج Product-Differentiation Strategy. بمعنى أن الشركة تهتم بتقديم المنتج أو الخدمة للعميل بأقل سعر من منافسيها مع الحفاظ علي تحقيق أهداف الأداء الأخرى. فالشركات التي تنافس علي عوامل أخرى بخلاف السعر سوف تهتم بخفض تكلفة المنتج أيضا و ذلك لأنها تتأثر بأهداف الأداء الأخرى. فإذا أرادت الشركة أن تحسن أداء التكلفة فإن عليها أن تحسن أهداف الأداء الأخرى كما يتضح من الشكل رقم (1).

الشكل رقم (1) أهداف الأداء طبقا ل Slack, N, (1998)

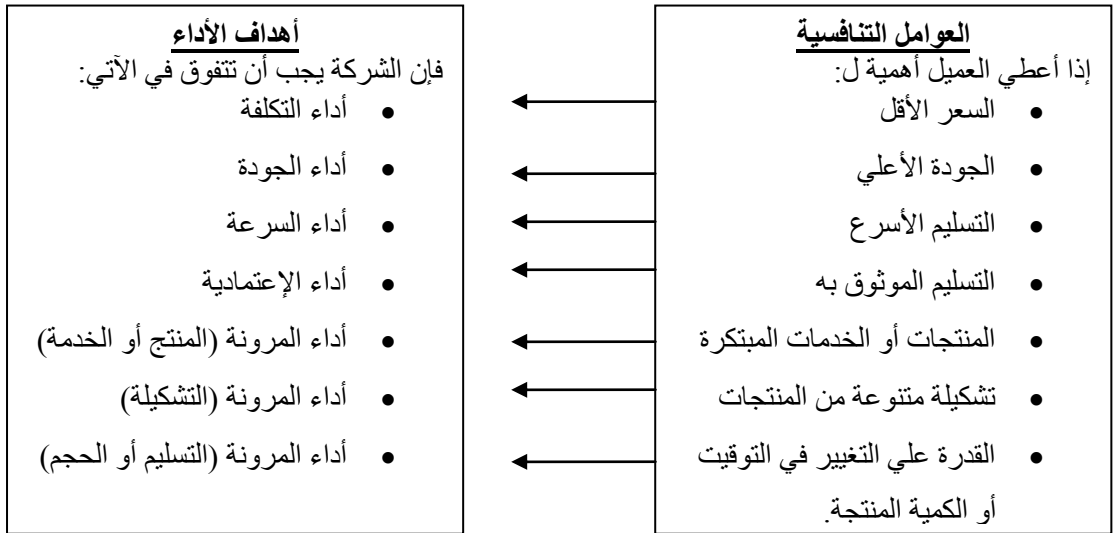


الأداء تتوقف علي عدد من العوامل أطلق عليها N Slack, العوامل التنافسية أو عوامل النجاح الحرجة Critical Success Factors:

أولاً- تأثير العملاء علي أهداف الأداء

تحاول أي شركة إرضاء عملائها عن طريق تحقيق أهداف الخمس المحددة سلفاً ، فمثلاً إذا كان العملاء يعطون أولوية للمنتجات أو الخدمات ذات السعر الأقل ، يجب أن تركز الشركة إهتمامها علي أداء التكلفة. أما إذا أعطى العملاء أولوية للمنتجات أو الخدمات ذات الجودة الأعلى ، فإن إهتمام الشركة يجب أن يتجه نحو أداء الجودة ، و إذا كان العميل يهتم بسرعة التسليم فإن هدف السرعة Speed يجب أن يكون محل إهتمام الشركة. و إذا كان التسليم في الموعد المتفق عليه Promised time من أولويات العميل ، فإن الشركة يجب أن تركز علي هدف الإعتمادية. أما إذا كان العميل يتوقع أن تقدم الشركة منتجات أو خدمات مبتكرة أو أن تقدم تشكيلة متنوعة من تلك المنتجات أو الخدمات ، فإن الشركة يجب أن تركز علي هدف المرونة. و الشكل التالي يوضح العلاقة بين بعض العوامل التنافسية الأكثر شيوعاً و أهداف الأداء الخمس.

الشكل رقم (٢) العوامل التنافسية و أهداف الأداء



مع ملاحظة أن الأولوية بالنسبة لكل هدف من أهداف الأداء تتأثر بكيفية ترجمة إحتياجات العميل بشكل جيد يعكس تلك الإحتياجات الحالية و المستقبلية.

ثانيا- تأثير المنافسين علي أهداف الأداء

يعتبر المنافسين أحد العوامل الهامة التي تؤثر علي أولوية أهداف الأداء بالنسبة للشركة. فالإستراتيجية التنافسية التي يتبعها المنافسين تؤثر في إختيار و ترتيب أولويات أهداف الأداء. فمثلا إذا كان التسليم بسرعة للعملاء من أولويات الأداء بالنسبة للمنافسين لتحقيق رضا العميل, فإنه يجب علي الشركة أن تركز علي هدف سرعة التسليم. أما إذا كان يركز المنافسين علي سرعة التسليم بالإضافة إلي تقديم تشكيلة كبيرة و متنوعة من المنتجات, فإن توجه الشركة يجب أن يكون نحو هذا الهدف. النقطة الأساسية هنا أنه حتي بدون حدوث تغير مباشر في تفضيلات العملاء , فإن الشركة قد تلجأ الي تغير الطريقة التي تنافس بها و بناء علي تغير أولويات اهداف الأداء.

ثالثا- تأثير دورة حياة المنتج

إحدي الطرق التي يمكن إستخدامها لتعميم Generalizing سلوك كل من العملاء و المنافسين تتمثل في ربطه بدورة حياة المنتج أو الخدمة التي تنتجها الشركة من وقت تقديمه للسوق حتي يصل إلي العملاء. و تتمثل المراحل الأساسية في دورة حياة المنتج أو الخدمة في مرحلة تقديم المنتج أو للخدمة للسوق, مرحلة النمو, النضج Maturity, مرحلة الإضمحلال Decline. وهناك أربعة متضمنات من دورة حياة المنتج: أن المنتجات لها حياة محدودة , و أنها تمر بمراحل حياة منفصلة , و أنه في كل مرحلة تواجه الشركة تحديات مختلفة , و أخيرا أن الأرباح تزيد و تنقص في المراحل المختلفة من دورة حياة المنتج. و تختلف أهداف الأداء في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج , ففي مرحلة تقديم المنتج للسوق التي يتميز فيها المنتج بشكل أو تصميم جديد و مبتكر كما تتميز تلك المرحلة بوجود عدد قليل من المنافسين و العملاء كما أن تصميم المنتج يكون عرضة للتغيير المستمر بسبب عدم التحديد الدقيق لإحتياجات العملاء في تلك المرحلة. و مع صعوبة التنبؤ بظروف السوق و طلبات العملاء , تصبح المرونة أكثر أهمية بالنسبة للشركة للتكيف مع التغيرات المستمرة في مواصفات المنتج و في الحجم أيضا , كما أن الجودة تكون هدف أساسي للمنافسة. أما في مرحلة

النمو حيث يزيد طلب العملاء علي المنتج و يزيد حجم المبيعات , كما ينظر المنافسين إلي المنتج علي أنه منطقة جذب لهم حيث يقومون بتطوير نماذج خاصة بهم من المنتج لتميزهم عن غيرهم و ليحتفظوا بنصيب من السوق. في تلك المرحلة فإنه من المتوقع ظهور فئات جديدة من العملاء و يزيد الطلب بشكل واضح و يبدأ تصميم المنتج يأخذ شكل نمطي و مستقر يسمح للشركة بالعمل في سوق متنامي و مستقر. وفي مرحلة النضج لا يتم تقديم نماذج مبتكرة أو تصميمات جديدة للمنتج و يبدأ الطلب علي المنتج في الإنخفاض كما يخرج بعض المنافسين من السوق والمنافسة تركز علي السعر و جهود خفض التكلفة و زيادة الإنتاجية. و في المرحلة الأخيرة من دورة حياة المنتج تتخفض مبيعات المنتج بشكل كبير و يزيد خروج المنافسين من السوق نتيجة عدم تحقيق المنتجات لعائد مغري , و لا تزال المنافسة علي أساس التكلفة. و لقد عرفت د. النشار، تهاني (٢٠٠٥) مفهوم ادره التكلفة علي أساس دورة الحياة الكاملة بأنها تمثل تلك الاجراءات التي يتم اتخاذها و تؤدي الي تصميم المنتج، تطوير، انتاج، تسويق، توزيع، تشغيل، صيانة، التخلص من المنتج بما لا يحدث ضررا بالبيئة و المجتمع حتي يمكن تعظيم أرباح حياة هذا المنتج.

المبحث الثالث

دور المعلومات التي توفرها نظم المحاسبة الادارية في التكيف مع عدم التأكد الاستراتيجي

١/٣ النظرية الشرطية و نظم المحاسبة الادارية

١/١/٣ Contingency theory النظرية الشرطية

أشار (1980) Otley الي النظرية الشرطية كما يلي:

A contingency theory must identify specific aspects of an accounting system which are associated with certain defined circumstances and demonstrate an appropriate matching.

و قد اشار (Simon and Chris (2012) الي الفرضية التي تقوم عليها النظرية الشرطية كما يلي:

Contingency theory assumes the concept of unifinality which concerns the expectation that there is a single structural design that best fits a given strategy and hence results in highest performance.

و طبقا لهذه النظرية فانه لا يوجد نظام محاسبي مقبولا أو ملائماً لكل الشركات في جميع المواقف. وطبقاً ل(Emmanuel,et al, 1990) تتمثل أبعاد هذه النظرية في: أولاً- اقتراح تصميم محددة للنظام المحاسبي يعتمد على الظروف الخاصة التي تتواجد فيها الشركة وعلى المواقف المحددة التي تواجهها. ثانياً- اقتراح كيفية تنفيذ هذا النظام المحاسبي المقترح بصورة تعكس مقدرة هذا النظام على التكيف مع المتغيرات التي تفرضها البيئة الداخلية والخارجية للشركات.

حيث أن تلك المتغيرات تطلق على العوامل المنظمة بين المتغير التابع والمتغير المستقل للظاهرة محل الدراسة لذلك فهي لا تعتبر متغيرات تابعة ولا هي متغيرات مستقلة وإنما هي متغيرات منظمة للعلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل (زغول، ٢٠٠٣). و يمكن تبويب تلك المتغيرات الي متغيرات يمكن لمتخذ القرار التحكم فيها مثل المتغيرات (الأهداف) التنظيمية ومتغيرات لا يمكن لمتخذ القرار التحكم فيها مثل المتغيرات البيئية.

٢/١/٣ العلاقة بين متغيرات النظرية الموقفية وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية أو ضحت العديد من الدراسات (2004), Gerdin and Greve, (2004), Jansen (2004), Van Dooren, (2005), ; Garengo and Bititci, (2007), أن النظرية الموقفية تقترح أن تطوير و استخدام نظام المحاسبة الادارية يتوقف علي متغيرات بيئية و تنظيمية مثل المنافسة و الاستراتيجية و الموردين و العملاء و السياسات الاقتصادية و الاجتماعية المحيطة بالشركة بالاضافة الي خصائص الشركة مثل حجمها و ملكيتها و ثقافتها و المستويات التنظيمية بها. و تتصف هذه البيئة بعدم التأكد الذي ينتج من التغير المستمر و المفاجئ في الظروف الاقتصادية و سلوك المنافسين و الموردين و العملاء الذي يصعب التنبؤ به في الأجلين القصير و الطويل. فالعوامل البيئية قد يكون لها تأثير علي اختيار تلك الأساليب ولذلك لابد من أخذها في الاعتبار لأنه لا يوجد نظام محاسبي عام يصلح لكل الشركات في جميع المواقف ويلبي كل احتياجاتها من المعلومات بل يجب أن يكون هناك نظم محاسبية مختلفة للتكيف مع المواقف المختلفة و التي تلي الاحتياجات المختلفة. و قد أكد كل من (1978) Waterhouse and Tiessen أن:

The ability of management to predict environmental uncertainty affects organizational structure which, in turn, impacts the design of management accounting systems. An unpredictable environment requires a high degree of decentralization. Accordingly, management accounting systems that allow participatory planning and allocation of resources and non-financial-based performance measures are needed. A more stable environment needs a more centralized structure, which in turn, leads to the need for less participatory planning and a more budget-based performance evaluation system.

و قد اضاف (1981) Ewusi-Mensah الي ان احتياجات المديرين من المعلومات يختلف باختلاف البيئات التي يعملون بها، فالمديرين الذين يعملون في بيئات غير مؤكده لا يمكن رقابتها uncontrollable يحتاجون الي معلومات من مصادر خارجية و معلومات مستقبلية و معلومات غير كمية و معلومات أكثر استجابة من هؤلاء المديرين

الذين يواجهون بيئات مستقرة و يمكن التحكم فيها. و قد بحث (Palmer 1992) العلاقة بين نوع الاستراتيجية و نظام المحاسبة الاستراتيجية و توصل الي ان تصميم نظام المحاسبة الادارية يجب أن يتوافق مع متطلبات الرقابة الاستراتيجية التنظيمية، فالاستراتيجية تختلف باختلاف مستوي عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه الشركة، علي سبيل المثال نجد أن استراتيجية ابتكار المنتج التي تواجه مستوي مرتفع من عدم التأكد تتطلب اجراءات رقابة و نظام محاسبي مختلف عن استراتيجية خفض التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية تعتمد علي الكفاءة التي تواجه مستوي منخفض من عدم التأكد. و يتطلب هذا النوع الاخير من الاستراتيجية زيادة التركيز علي التكلفة المعيارية و تحقيق أهداف الموازنة كمقياس موضوعي لتقييم الأداء و أيضا علي تحليل الانحرافات. في حين استراتيجية ابتكار المنتج تتطلب تركيز أقل علي التكلفة المعيارية و مقابلة أهداف الموازنة و تحليل الانحرافات و زيادة التركيز علي المعلومات القبلية مثل التكلفة المستهدفة.

كما أشار الي (Chenhall and Morris 1986) أن:

Managers who face more uncertain external environment preferred broader scope and more timely information than their counterparts who encounter less uncertain environment.

بينما أختبر (Simons 1987) خصائص attributes نظام المحاسبة الادارية مثل رقابة التكلفة و نظام الثواب و العقاب (الحوافز و المكافآت) و مدي التشدد في أهداف الموازنة و وجد أن هذه الخصائص تختلف في البيئات المستقرة المؤكدة التي تستخدم فيها الشركات استراتيجية كفاءة التكلفة عن الشركات التي تعمل في بيئات غير مؤكدة و تنافس علي أساس ابتكار المنتج.

و قد أختبر (Govindarajan 1986) خصائص أخرى لنظام المحاسبة الادارية مثل مدي التوافق بين مستوي عدم التأكد البيئي و علاقته بالمشاركة في اعداد الموازنات و وجد أنه كلما زاد مستوي عدم التأكد البيئي، كلما زادت مشاركة المديرين في اعداد الموازنات و ارتفع مستوي أدائهم. ففي ظل هذه البيئة يحاول المديرين المشاركة بقوة في اعداد الموازنة للحصول علي معلومات اضافية تساعدهم في تحسن دقة موازنات

اقسامهم مما يؤدي الي تحسين أدائهم. و في دراسة أخري (1984) Govindarajan لمدي التوافق بين مستوي عدم التأكد البيئي و نظام قياس الأداء، وجد أن الأداء يتحسن عندما يستخدم المديرين مقاييس غير موضوعية subjective في تقييم اداء مرؤوسيهن في ظل مستوي مرتفع من عدم التأكد البيئي. و قد بحث (1991) Gul العلاقة بين نطاق التقرير عن المعلومات من حيث مستوي الاجمال أو التفصيل و الأداء في ظل مستويات مختلفة من عدم التأكد البيئي، و وجد أن نطاق التقرير الأوسع كان مرتبط بمستوي الأداء الأعلى في ظل مستوي مرتفع من عدم التأكد البيئي. و قد وسع كلا من (1994) Gul and Chia دراسة Gul بادخال مستويات مختلفة من اللامركزية في التحليل و وجدوا أن الأداء الأعلى ارتبط بالمديرين الذين يطبقون مستوي مرتفع من اللامركزية في أقسامهم في ظل مستوي مرتفع من عدم التأكد البيئي، حيث أن هؤلاء المديرين يستخدمون اما نطاق تقرير أوسع او مستوي الاجمال و التفصيل في المعلومات. و من الجدير بالذكر وجد أنه في بعض الدراسات السابقة كان قياس مستوي عدم التأكد البيئي علي أساس ادراك المديرين له as perceived by managers و هو قياس غير موضوعي subjective و لكن المقياس البديل الأفضل هو المقياس الموضوعي objective الذي يعتمد علي البيانات المالية علي سبيل المثال استخدمت دراسات مثل (1979) Tung مقاييس موضوعية مثل المبيعات و التكنولوجيا و الربحية وفي هذه الحالة ينظر الي عدم التأكد علي أنه مرتبط بالبيئة التنظيمية و التقلبات في خصائص الشركة. و قد تم قياس عدم التأكد بالتقلبات في السوق و التكنولوجيا و الربحية. الا أن استخدام هذه المقاييس الموضوعية يعتمد علي ما اذا كانت البيانات المالية الفعلية متاحة ام لا.

٢/٣ عدم التأكد الاستراتيجي Strategic uncertainty

يستخدم الباحث مصطلح عدم التأكد الاستراتيجي في هذا البحث ليشير الي مصادر عدم التأكد التي تري الادارة انها هامه لتحقيق ميزة تنافسية من خلال الاستراتيجية التي تتبناها الشركة. و قد أوضحت العديد من الدراسات علي سبيل المثال Miles and (1978) Snow أن نوع الاستراتيجية التي تتبناها الشركة يعتمد علي مستوي عدم التأكد البيئي الذي تواجهه. فقد وجد ان الشركات التي تواجه بيئة غير مؤكده لا يمكن التنبؤ بسلوك المنافسين و العملاء فيها، تتبنى استراتيجية تعتمد علي الابتكار في

المنتجات و البحث المستمر عن فرص السوق للبقاء و النمو، يطلق علي هذه بالبيئة المتوردة *turbulent*، في حين أن الشركات التي تعمل في بيئة خارجية مستقرة نسبيا تتميز بتقديم عدد محدود من المنتجات في السوق مع ندرة التطوير التكنولوجي في عملياتها و الابتكار في منتجاتها، تولي اهتماما الي تحسين كفاءة تكلفة المنتجات الحالية. و قد أشارت نتائج الدراسات السابقة الي أن الشركات التي تعمل في بيئات تتسم بمستوي مرتفع من عدم التأكد تتبني استراتيجية الابتكار و التمايز في المنتجات بينما الشركات التي تعمل في بيئات تتسم بمستوي منخفض من عدم التأكد تتبني استراتيجية خفض التكلفة. و قد قام (Chenhall and Morris 1986) بتويب بيئات الشركات الي بيئات محددة *task* و بيئات عامه *general* و تتمثل البيئات المحددة في الأحداث أو التغييرات في الأحداث التي تؤثر مباشرة علي العمليات اليومية في الشركات و تتمثل عناصر هذه البيئة في المنافسين و العملاء و الموردين، أما البيئات العامه فتتمثل في الظروف الاقتصادية و الاجتماعية التي لها أثر غير مباشر علي العمليات اليومية للشركات. و يتمثل عدم التأكد المرتبط بالاستراتيجية المختارة في عدم قدرة الادارة علي تقييم -بدقة- ردود فعل المنافسين و العملاء تجاه طريقة معينة للمنافسة في السوق. فبمجرد أن تختار الادارة الاستراتيجية التنافسية يكون عليها مسؤولية ادارة عدم التأكد الناتج من تطبيق هذه الاستراتيجية عن طريق التركيز فقط علي المعلومات التي تؤثر علي أداء الشركة مثل معلومات عن المنافسين و العملاء و الاقتصاد التي يمكن أن تمد بميزة استراتيجية للشركة. وقد أشار Miles and Snow (1978) الي أن الشركات التي تواجه مستوي منخفض من عدم التأكد البيئي تحتاج الي اجراءات رقابة مختلفة عن الشركات التي تواجه مستوي مرتفع من عدم التأكد البيئي. و أكدا (Waterhouse and Tiessen 1978) علي أن تصميم نظم المحاسبة الادارية يجب أن يتناسب مع متطلبات الرقابة لمستوي عدم التأكد الاستراتيجي وهذا يعكس الاختلافات في نظم المحاسبة الادارية. هذا يعني أن الشركات التي تنافس في صناعة معينة ليس بالضرورة تواجه نفس مستوي عدم التأكد و انما قد تواجه مستويات مختلفة من عدم التأكد و هذا يرجع الي أنه داخل الصناعة الواحد نجد كل شركة قد تختار طريقة مختلفة تنافس بها و التي يمكن أن تؤثر علي عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه، و قد أوضح ذلك كما يلي:

Management accounting systems should be designed to meet the control requirement. It is the need to meet the control requirements of strategic uncertainty that may explain variations in management accounting systems. Given this assessment, it may be argued that firms competing in a given industry may face a relatively similar degree of uncertainty. However, there may be variation in the degree of uncertainty within the industry. This is because within an industry each firm may choose a different way to compete which may, in turn, either weaken or strengthen the degree of strategic uncertainty faced by the firm.

٣/٣ المحاسبة الادارية الاستراتيجية: Strategic Management Accounting
يري (2000) Cravens & Guilding أن المحاسبة الادارية الاستراتيجية تهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم الشركات لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال التركيز على المنافسين والعملاء والبيئة الخارجية بصفة عامة ، فهي تنحى اتجاه مختلف عن المحاسبة الادارية التقليدية التي تركز على المعلومات الداخلية، فالمحاسبة الادارية الاستراتيجية هي محاولة إبتكار أساليب محاسبية جديدة توفر المعلومات التي تدعم الإدارة الإستراتيجية للشركات. و يتضح ذلك كما يلي:

Strategic management accounting (SMA) is the merging of strategic business objectives with management accounting information to provide a forward looking model that assists management in making business decisions. Unlike management accounting -- which focuses on internal accounting metrics -- SMA strategy evaluates external information regarding trends in costs, prices, market share and cash flow, and their impacts on resources, to determine the appropriate tactical response. The strategic element of management accounting requires enhanced intelligence about competitors, suppliers and technologies.

وقد عرف (Bromwich 1990) المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأنها تهدف الي تقديم وتحليل معلومات مالية عن أسواق الشركات وتكاليف منافسيها وهياكل التكلفة، و رقابة إستراتيجية الشركة و استراتيجيات منافسيها في تلك الأسواق خلال فترات زمنية متعاقبة. و أوضح Bromwich أن كل شركة يجب ان تحافظ على عملاتها في سوق المنتجات الحالية، على أن تتم المنافسة بين المنظمات ليس فقط على أساس خفض تكلفة المنتجات وتحسين جودتها و الالتزام بأوقات التسليم، ولكن أيضا على أساس كل المتغيرات الإستراتيجية معاً. و أكد (Bromwich, 1988) على وجود مدخلين رئيسيين للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، يقوم الأول على أساس تحديد تكلفة مواصفات المنتجات، أما الثاني فيقوم على أساس تحديد تكلفة الوظائف التي تتضمنها سلسلة القيمة التي تضيفها المنتجات للعملاء. و أوضح (Bromwich & Bhimani, 1994) أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تتطلب من المحاسبين إكتساب مهارات جديدة و تعاون أكبر مع الإدارة العليا لفهم إستراتيجيات المنظمة و أيضا تعاون مع ادارة التسويق وتطوير المنتجات للاستفادة من خبرات التسويق في زيادة منفعة معلومات المحاسبة الإدارية عند إتخاذ قرارات تقييم الإستثمارات الإستراتيجية والتي تعتبر نشاطا إضافياً للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية، بحيث يجب أن تراعي تلك القرارات المنافع التي قد تترتب عليها وهي منافع يمكن قياسها مالياً بصورة مباشرة، ومنافع تحتاج إلى مجهود للتعبير عنها في صورة مالية، ومنافع لا يمكن قياسها مالياً و تتطلب تقدير ذاتي.

١/٣/٣ دعائم المحاسبة الادارية الاستراتيجية Strategic Triangulation of Management Accounting

أشار (Ansari, et, al. (2009) الي ما يلي لتحديد دعائم المحاسبة الادارية الاستراتيجية:
The primary strategic elements of organizations are based on quality, cost and time (QCT). An enterprise uses these factors to differentiate itself from competitors. Each firm evaluates the relative importance of QCT factors predicated on its customer base and the preferences or demands made by its market. In some

instances, firms will demand products subject to primary issues of time and cost. Other customers demand quality and are indifferent to cost factors.

و أكد Ansari, et, al. انه على الشركات التي ترغب في الاستمرار في البيئة التنافسية الشديدة ان تعمل على تحقيق ثلاثة دعائم استراتيجية، (QTC Triangle) وهي: الجودة (وتعني مدى تطابق مكونات المنتج مع متطلبات وتوقعات العميل)، والتكلفة (والتي تقاس بمدى قدرة العميل على الدفع لاقتناء المنتج)، والوقت (ويقصد به سرعة دخول المنتج للسوق، وذلك عبر تخفيض الوقت اللازم للانتاج، بالإضافة الى سرعة توصيل المنتج للعميل عند الحاجة اليه). و للتكيف مع هذه التغيرات فانه لابد لمعلومات المحاسبة الادارية، عن الجودة- التكلفة - الوقت، ان تكون ملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، أي ان تحدّث باستمرار، وتستقي من فرق عمل متكاملة تضم كافة التخصصات، كما ينبغي ان تحدّث هذه المعلومات تغيرا في سلوك الافراد نحو تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركة، وبالتالي لا يمكن ان تكون هذه المعلومات ذات طابع استراتيجي ما لم يتوفر فيها الجوانب الثلاثة الآتية، والتي تمثل المساهمة الجيدة للمحاسبة الادارية في المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، والتي عرفها Ansari, et, al. بالاتجاهات الثلاثة المرغوبة:

According to a study released by Houghton Mifflin Company there are three primary attributes of SMA: technical, behavioral and cultural. Technical analysis enhances understanding and provides information on the event measured. The behavioral metric promotes actions to achieve the organization's strategic objectives. The cultural element of the triangle establishes a shared set of beliefs within the organization. These three tenets comprise the elements of an effective SMA program.

-الجانب التقني: مدى توفر الجودة في هذه المعلومات ومدى ملائمتها لاتخاذ القرارات

-الجانب السلوكي: مدى قدرة هذه المعلومات علي احداث تأثير مرغوب فيه في سلوك الافراد تجاه تحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركة.

-الجانب الثقافي: مدى مساهمة المحاسبة الادارية في تدعيم المشاركة بين الشركة والمجتمع في القيم والمعتقدات الثقافية

مما سبق يتضح اهمية التكامل بين كل من المثلث الاستراتيجي (اجوده-التكلفة-الوقت) ومثلث اتجاه المعلومات (الجانب التقني-الجانب السلوكي-الجانب الثقافي) في للحفاظ علي المركز التنافسي للمنظمة في السوق.

٢/٣/٣ أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
أوضح Ansari, et, al. ما يلي:

Awareness of competitive conditions is the primary difference between strategic management accounting and traditional management accounting systems. SMA focuses on the company's environment. One environment a firm focuses on revolves around its relationship with suppliers and customers. Another environment involves a company's current and potential competitors. Hence, a firm's intelligence may indicate a need to reduce prices to compete. SMA would evaluate the organization's up-stream (suppliers) cost structure to determine if it can renegotiate with suppliers, or if it must seek suppliers with lower price points.

فقد أدت التغيرات في البيئة التنافسية إلى مزيد من الضغوط على الشركات لتبني أساليب جديدة حتي تتكيف مع متطلبات السوق، والعمل على تطوير منتجاتها و خفض تكاليفها، وبناء استراتيجيات متوازنة من خلال توازن تحليل البيئة الداخلية للشركة (نقاط القوة والضعف)، وتحليل البيئة الخارجية للشركة (الفرص والتحديات)، الأمر الذي دفع هذه الشركات إلى تبني أساليب تدعم تميز منتجاتها كأسلوب الجودة الشاملة (TQM)، ودورة حياة المنتج (LC)، وأخرى تعمل على خفض التكلفة مثل التكلفة المستهدفة (TC)، و نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC)، بالإضافة إلى بطاقة

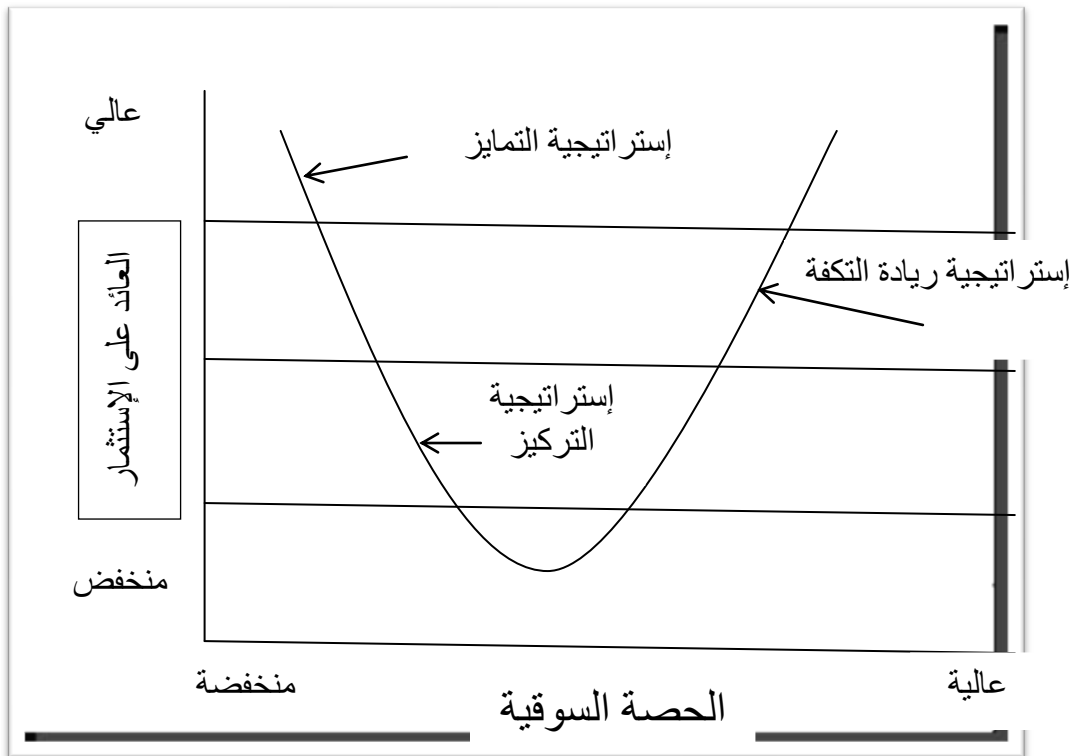
الأداء المتوازن (BSC) التي تساهم في بناء وتنفيذ الاستراتيجية وقياس مدى نجاحها. و في أواخر الثمانينيات أوضح (Kaplan (1984 أن المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد ملائمة لتحقيق ميزة تنافسية في ظل البيئة الصناعية الحديثة، فلم توفر المحاسبة الإدارية التقليدية أساليب مناسبة لقياس وإعداد تقارير للإدارة تتضمن معلومات عن الإنتاجية ، مستوى الجودة، التخفيض في الوقت القيادي اللازم للصنع، مدى تحسن مرونة المنتج، زيادة المنتج، وتمثل كل تلك المعلومات مصادراً لتحقيق الميزة التنافسية للشركات. إتسمت تلك الفترة بظهور مجموعة من الأساليب الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية أبرزها محاسبة تكاليف الأنشطة و إعداد الموازنات على أساس الأنشطة و التحليل الإستراتيجي للتكاليف وحساب تكاليف الجودة وحساب تكاليف الطاقة. و قد اهتمت تلك الأساليب بتوفير معلومات عن جوانب الأداء الداخلي للشركات وقد أشار Kaplan إلى أهمية التركيز عليها لتحقيق الشركة مركز تنافسي متميز في السوق. و في تطور آخر ظهرت مجموعة اخري من أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية التي تبني علي أفكاراً ومفاهيم مستمدة من المحاسبة الإدارية ومن إدارة التسويق، ومن هذه الاساليب تحليل موقف المنافسين، تحليل ربحية العميل، محاسبة التكاليف المستهدفة، والمحاسبة عن تكاليف دورة حياة المنتجات، تحليل مواصفات المنتجات، وتحليل سلسلة القيمة Value Chain، يتضح من هذه الاساليب أنها ترتبط بعوامل خارجية للشركة.

٣/٣/٣ إنعكاس أساليب الإدارة الإستراتيجية على المعلومات التي تسعى المحاسبة الادارية لتوفيرها:

اعتمدت الدراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية علي تصنيف (Porter (1985 للإستراتيجيات، التي يمكن أن تحقق للمنظمات ميزة تنافسية، الي ثلاث إستراتيجيات تنافسية هي: إستراتيجية قيادة التكاليف الكلية Overall Cost Leadership ، وإستراتيجية تمايز المنتج Differentiation ، وإستراتيجية التركيز علي فيلق من السوق Focus. حيث تهدف الاستراتيجية الأولى الي خفض التكلفة الكلية للمنتج مقارنة بالتكلفة التي يتحملها المنافسون، وهذا يشمل خفض التكلفة في جميع مراحل الإنتاج والتمويل والأفراد والتسويق والبحوث والتطوير و تصميم المنتج. و قد لاقت هذه الإستراتيجية انتشاراً واسعاً خلال السبعينيات. و تحقق المنظمة، التي تتبع هذه

الإستراتيجية، ميزة تنافسية أفضل وعائد استثمار أعلى من منافسيها (Wilson, 1990). أما إستراتيجية التمايز فإنها تقوم علي أساس تقديم منتج يتميز بخصائص فريدة تجذب انتباه العملاء لاقتنائه وتفضيله علي منتجات المنافسين. و عند اتباع هذه الاستراتيجية يجب أن تحدد المنظمة بدقة القيمة التي يضيفها المنتج المتميز للعميل علي سبيل المثال شكل وتصميم المنتج و الميزه التكنولوجية التي يقدمها المنتج للعميل مقارنة بالمنتجات المنافسه. و تتطلب إستراتيجية تمايز المنتج أن تتوفر لدي المنظمة معلومات موثوق بها عن السوق علي سبيل المثال معلومات عن العملاء وعن العروض التي يقدمها المنافسون، وتلعب إدارة التسويق والمبيعات دورا هاما في الامداد بهذه المعلومات، التي يمكن أن يستخدمها المحاسب الإداري في تحليل ربحية العملاء و تحليل تكاليف المنافسين، و بالتالي يمكن تحديد المركز التنافسي للمنظمة في ضوء المعلومات التي يحصل عليها عن العملاء والمنافسين، وبالتالي يجب أن يعمل المحاسب الإداري بالتنسيق مع إدارة التسويق. و تهدف إستراتيجية التركيز علي أساس إختيار شريحة معينة من السوق والتركيز علي الوفاء بإحتياجات عملائها الخاصة التي تتميز أو تختلف عن إحتياجات باقي العملاء و ذلك من خلال توجيه خط إنتاجي معين لإنتاج منتج معين أو التركيز علي فيلق معين من السوق ، و أوضح (Wheelen and Hunger 2002) أن هناك علاقة بين الاستراتيجية التنافسية التي تتبناها الشركة و حصتها من السوق و ربحيتها الأمر الذي يعكس نجاح الشركة في تطبيق تلك الإستراتيجية التنافسية كما هو واضح في الشكل رقم (1). فإستراتيجية التمايز تحقق أعلى معدل للعائد علي الإستثمار لأنها تقوم علي إنتاج منتج متميز بجودة عالية يتمتع بمواصفات تكنولوجية تجذب العملاء لاقتنائه بالسعر الذي تحدده الشركة، و خلال دورة حياة المنتج (قصيرة نسبيا) لا يكون هناك منافسين لإنتاج هذا المنتج. من ناحية أخرى، تحقق إستراتيجية التركيز أدنى معدل للعائد علي الإستثمار لأنها تقوم علي أساس التركيز علي نوعية مختلفة من المنتجات التي قد لا ترغب الشركات المنافسة في إنتاجه، وتحقق هذه الإستراتيجية نصيب أكبر من الحصة السوقية مقارنة بإستراتيجية التمايز لأنها تركز علي فيلق معين من السوق. أما إستراتيجية ريادة التكلفة فإنها تساعد الشركة علي تحقيق أكبر نصيب من الحصة

السوقية لأنها تقوم على أساس خفض تكاليف الإنتاج والتسويق إلى أقل ما يمكن وبالتالي تعطي الشركة ميزة تنافسية .
شكل رقم (٣) الاستراتيجيات التنافسية و علاقتها بالحصة السوقية و ربحية المنظمات



لذا يجب علي الشركة أن تختار الإستراتيجية الملائمة التي تحقق لها أفضل مركز تنافسي ممكن، و لكن يتوقف هذا الإختيار على مدى توافر الموارد التنظيمية المتاحة و الاجراءات الرقابية اللازمة، و متطلبات تنفيذ كل إستراتيجية، علي سبيل المثال تتطلب استراتيجية ريادة التكلفة رقابة مشددة علي التكاليف بالتركيز بصورة كبيرة علي التكاليف المعيارية للحصول علي ميزة خفض التكلفة و تقارير رقابية أكثر تفصيلا و بشكل متكرر و نظام حوافز علي أساس تحقيق الأهداف المحددة كما أنها تتطلب تحليل تكاليف المنافسين. أما إستراتيجية التمايز فتتطلب الحصول علي معلومات مالية و غير مالية عن جودة المنتج و تستلزم تحليل تكاليف التسويق و توفير معلومات عن

المنافسين. (Bains & Smith, 2003). و تسعى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتحليل الموقف التنافسي عن طريق توفير قدر كبير من المعلومات عن التكاليف والأسعار وحجم المبيعات والحصص السوقية وإستغلال الموارد. و تؤثر الاستراتيجية التنافسية التي تتبناها الشركة في اختيار اساليب المحاسبة الادارية التي تناسب هذه الاستراتيجية. و قد حاول (Simons, 1987) الي إستكشاف العلاقة بين نظم الرقابة المحاسبية من جهة وإستراتيجيات المنظمة من جهة أخرى باستخدام النظرية الشرطية و قد استخدم التصنيف التالي لأنواع الاستراتيجيات: إستراتيجية المدافع Defender، وإستراتيجية المبتكر Prospector، والإستراتيجية المختلطة Hybrid. و أوضح أن المنظمات التي تتبني إستراتيجية المدافع تهتم أساسا بخفض (زيادة) التكاليف، أما المنظمات التي تتبني إستراتيجية المبتكر فتهم أساسا بإبتكار المنتج لخلق فرص سوقية جديدة، وتطبق المنظمات التي تتبني الإستراتيجية المختلطة مزيجاً من اهتمامات الإستراتيجيتين السابقتين معاً. كما أوضح أن المنظمات التي تتبني إستراتيجية المدافع تستخدم نظم الرقابة المحاسبية بدرجة أقل من مثيلاتها التي تتبع إستراتيجية المبتكر والتي تهتم أكثر بالتنبؤ بالبيانات المستقبلية وبوضع أهداف للموازنات و تراقب باستمرار مدي تحقيق تلك الأهداف .

المبحث الرابع الدراسة الميدانية

١/٤ طريقة جمع البيانات

استخدم الباحث قائمة الاستقصاء الواردة في ملاحق البحث (ملحق رقم ١) لجمع البيانات و هي تعتبر الاداة الرئيسية المستخدمة في جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث. و قد تم استخدام مقياس ليكرت السباعي حيث تم تعديل مقياس ليكرت الخماسي باضافة عبارة "لا أعرف" و هذا ليعطي حرية أكبر للمستجيب في التعبير عن رأيه بصراحه في أنه قد لايعرف الاجابة، كما يساعد في جعل البيانات متصلة مما يسهل تحويل البيانات الوصفية الي بيانات كمية، كما أن المقياس السباعي يساعد علي تحقيق أكبر قدر من التباين عند تقرير الاجابات و ذلك لان المقياس الخماسي قد يدفع بعض المستجيبين للميل الي التوسط في الاجابات مما يؤثر علي النتائج النهائية. و قد كان ليكرت السباعي علي المقياس المتدرج من الرقم (١) و هو أدني درجة في القياس الي الرقم (٧) و هو أعلي درجة في القياس. و تتكون قئمة الاستقصاء من جزئين رئيسيين: الجزء الأول عبارة عن معلومات شخصية و عامة توضح خصائص عينة الشركات، أما الجزء الثاني فيتمثل في بنود قياس المتغيرات باجمالي ٤٧ بند لقياس تسعة متغيرات.

٢/٤ اختيار عينة البحث

اتضح من خلال الدراسة النظرية أن الشركات التي تنافس في صناعة معينة ليس بالضرورة تواجه نفس مستوي عدم التأكد و انما قد تواجه مستويات مختلفة من عدم التأكد و هذا يرجع الي أنه داخل الصناعة الواحد نجد كل شركة قد تختار استراتيجية مختلفة تنافس بها و التي يمكن أن تؤثر علي عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه. و بناء عليه، تم اختيار عينة عشوائية من الشركات الصناعية المصرية التي تعمل في قطاع الصناعات الهندسية و المعدنية بمدينة العاشر من رمضان أولا نظرا لكبر حجم هذا القطاع مقارنة بالصناعات الأخرى، ثانيا لأن الصناعات الهندسية و المعدنية تواجه بالمنافسة الشديدة و التقلبات في سلوك العملاء مما يوفر بيئة خصبة للبحث في أثر عدم التأكد الاستراتيجي، ثالثا تم استبعاد الشركات التي تعمل في الصناعات الأخرى لعزل أثر الاختلاف في نوع الصناعة. تم تسليم قوائم الاستقصاء في ٣٥ شركة صناعية

لرؤساء أقسام التكاليف و الموازنة باعتبارهم الادارة التنفيذية المسئولين عن اعداد الموازنة و الرقابة علي التكلفة و اعداد تقارير الأداء، و كذلك للمديرين الماليين (بدرجة مدير عام الشؤون المالية و الادارية) باعتبارهم أحد أعضاء الادارة العليا المشاركين في عملية التخطيط الاستراتيجي و بالتالي فهم علي دراية كافية باستراتيجية الشركة و بعدم التأكد الاستراتيجي الذي يواجهها، كما أن هؤلاء المديرين مهتمين بالتحليل المالي و نظم المحاسبة الادارية. و بذلك يكون قد تم الأخذ في الاعتبار آراء المستويات الادارية المختلفة، و كانت نسبة الردود الصحيحة من المجموعتين كما هو موضح في الجدول رقم (١):

جدول (١)

نسبة الردود في شركات العينة

معدل الردود	الردود			المقـابلات الشخصية	المستجيبين
	العينة النهائية الـردود الصحيحة	الاستثمارات المستلمة	العينة المبدئية		
٨٣ %	٢٥	٣٠	٣٥	٣٥	المدير المالي
٩١ %	٣٢	٣٥	٣٥	٣٥	رئيس قسم التكاليف
٨٧ %	٥٧	٦٥	٧٠	٧٠	الاجمالي

تم استبعاد ثمانية ردود نظرا لعدم اكتمال قوائم الاستقصاء

٣/٤ الأساليب الاحصائية المستخدمة:

تم تحليل البيانات احصائيا باستخدام برنامج SPSS حيث تم استخدام الأساليب الاحصائية التالية:

- استخدام تحليل Cronbach's alpha و ذلك لاختبار الصدق و الثبات و التوافق بين بنود قائمة الاستقصاء.

و لاختبار الفرض الأول استخدم الباحث أسلوبين احصائيين:

- التكرارات و النسب Frequencies لوصف الأهمية النسبية للعوامل الشرطية المحددة لاستخدام معلومات نظام المحاسبة الادارية في رقابة الأداء الصناعي.

- كما استخدم أسلوب Mann-Whitney وذلك لقياس مدي الاختلاف أو الاتفاق بين

آراء المستويات الادارية المختلفة:

المجموعة الأولى: رؤساء أقسام التكاليف، و المجموعة الثانية: المديرين الماليين.

و لاختبار الفرض الثاني، استخدم الباحث:

-التحليل العائلي الاستكشافي Factor analysis لاستخلاص مجموعة من العوامل ترتبط بمتغيرات نظام المحاسبة الادارية على أن تفسر تلك العوامل أكبر نسبة ممكنة من التباين لتلك المتغيرات الناتجة عن عدم التأكد الاستراتيجي.

٤/٤ نتائج تحليل البيانات و اختبار الفروض

تم استخدام تحليل Cronbach's alpha لاختبار مصداقية Reliability المقاييس المستخدمة في قائمة الاستقصاء، حيث يتوافر في المقياس المتعدد (ليكرت) المصدقية اذا زاد معامل Cronbach's alpha عن 50% (Nunnally 1987)، كما استخدم معامل اختبار التجانس coefficient of homogeneity لاختبار الارتباط بين كل بند من البنود علي حده بالمقياس الاجمالي للبنود. فكلما زاد المعامل كلما زادت مصداقية المقياس. و الجدول رقم (٢) يوضح اختبار مصداقية المقاييس المستخدمة حيث اتضح أن معامل Cronbach's alpha لاختبار مصداقية المقاييس المستخدمة كان أعلى من الحد الأدنى المقبول و بالتالي فان كل المقاييس توفر فيها المصدقية و أكد ذلك اختبار التجانس.

جدول رقم (٢)

تحليل الصدق و الثبات و التجانس في بنود قائمة الاستقصاء

Variable	Item # in the questionnaire	Coefficient Alpha	Item Homogeneity
cosize	1	0.81	> 0.85 (.001)
stragy	2-15	0.75	> 0.71 (.001)
scoper	16-21	0.82	> 0.62 (.001)
ccosts	22, 23, 25, 26, 30	0.74	> 0.39 (.001)
btpart	31, 33, 35	0.85	> 0.85 (.001)
perfev	24, 27, 29	0.83	> 0.71 (.001)
freqrp	28, 32, 34, 36	0.63	> 0.72 (.001)
uncnty1	37, 38, 39, 42, 46, 47	0.76	> 0.62 (.001)
uncnty2	40, 41, 43, 44, 45	0.77	> 0.89 (.001)

(.001) تشير الي p-values

uncnty1 تشير الي عدم التأكد المرتبط بسلوك العملاء

uncnty2 تشير الي عدم التأكد المرتبط بسلوك المنافسين

و الجدول رقم (٣) يتضمن تعريف المتغيرات في قائمة الاستقصاء و التي تقيس كل متغير من متغيرات البحث.

جدول رقم (٣)
تعريف المتغيرات

Variable	Definition
cosize	Company size حجم الشركة
stragy	Strategy type نوع الاستراتيجية
scoper	Scope of Reporting نطاق التقرير الداخلي
ccosts	Cost Control System نظام رقابة التكلفة
btpart	Budget Participation المشاركة في اعداد الموازنة
perfev	Performance Evaluation System نظام تقييم الأداء
freqrp	Frequency of Reporting دورية التقرير عن الانحرافات
uncnty1	Strategic Uncertainty عدم التأكد الاستراتيجي - العملاء
uncnty2	Strategic Uncertainty عدم التأكد - المنافسين
	الاستراتيجي

تم قياس متغير حجم الشركة (cosize) في قائمة الاستقصاء باستخدام حجم الأصول (بند رقم ١) و اتضح أن الشركات الصغيرة و المتوسطة الحجم أكبر من الشركات كبيرة الحجم في العينة و قد قد كان معامل Cronbach's alpha لهذا البند ٠.٨١ أعلى من الحد الأدنى المطلوب. كما تم قياس متغير الاستراتيجية التنافسية (stragy) في قائمة الاستقصاء باستخدام أربعة عشر بنداً (أرقام من ٢ الي ١٥) بسؤال المستجيبين عن تحديد من العوامل التي يمكن أن تصف نوع الاستراتيجية المستخدمة في الشركة، و قد كان معامل Cronbach's alpha لهذه البنود 0.75 أعلى من الحد الأدنى المطلوب. . كما أن اختبار homogeneity أوضح أن التجانس بين كل بند من البنود علي حده و اجمالي البنود كان أعلى من 0.71 بمستوي ثقة (0.001). كما تم قياس متغير نطاق التقرير الداخلي (scoper) في قائمة الاستقصاء باستخدام ستة بنود لمعرفة ما اذا كانت نطاق تقارير الأداء الداخلية يشتمل علي المعلومات المالية و التاريخية فقط أم يتضمن أيضا معلومات غير مالية و معلومات ذات توجه مستقبلي (أرقام ١٦-٢١) و قد كان معامل Cronbach's alpha لهذه البنود 0.82 أعلى من الحد الأدنى المطلوب. كما أن اختبار homogeneity أوضح أن التجانس بين كل بند

من البنود علي حده و اجمالي البنود كان أعلي من 0.62 بمستوي ثقة (0.001). كما تم قياس متغير نظام رقابة التكلفة (ccosts) في قائمة الاستقصاء باستخدام خمسة بنود (أرقام ٢٢، ٢٣، ٢٥، ٢٦، ٣٠) و قد كان معامل Cronbach's alpha لهذه البنود 0.74 أعلي من الحد الأدنى المطلوب. كما أن اختبار homogeneity أوضح أن التجانس بين كل بند من البنود علي حده و اجمالي البنود كان أعلي من 0.39 بمستوي ثقة (0.001). المشاركة في اعداد الموازنة (btpart) في قائمة الاستقصاء باستخدام ثلاثة بنود (أرقام ٣١، ٣٣، ٣٥) و قد تم توجيه الأسئلة الي المستجيبين السؤال التالي: الي أي درجة مديري الأقسام يسمح لهم بالمشاركة في عملية اعداد الموازنات، و قد كان معامل Cronbach's alpha لهذه البنود 0.85 أعلي من الحد الأدنى المطلوب. كما أن التجانس بين كل بند من البنود علي حده و اجمالي البنود كان أعلي من 0.85 بمستوي ثقة (0.001). و قد استخدمت ثلاثة بنود أرقام ٢٤، ٢٧، ٢٩ الواردة في قائمة الاستقصاء لقياس متغير نظام تقييم الأداء (perfev) لتحديد الي أي درجة تستخدم أهداف الموازنة و الكفاءة كمقاييس لتقييم أداء المديرين. و ما اذا كان تقييم الأداء مبني علي مقاييس كمية موضوعية مثل أهداف الموازنة أم مبني علي مقاييس غير موضوعية علي التقييم الشخصي للمديرين. و قد كان معامل Cronbach's alpha لهذه البنود 0.83 أعلي من الحد الأدنى المطلوب، كما أن اختبار homogeneity أوضح أن التجانس بين كل بند من البنود علي حده و اجمالي البنود كان أعلي من 0.71 بمستوي ثقة (0.001). كما تم قياس متغير عدد مرات اعداد التقارير (freqrp) لتحديد سرعة اصدارها في قائمة الاستقصاء باستخدام أربعة بنود (أرقام ٢٨، ٣٢، ٣٤، ٣٦) و قد كان معامل Cronbach's alpha لهذه البنود 0.63 أعلي من الحد الأدنى المطلوب. كما أن اختبار homogeneity أوضح أن التجانس بين كل بند من البنود علي حده و اجمالي البنود كان أعلي من 0.72 بمستوي ثقة (0.001). كما استخدمت ستة بنود أرقام ٣٧، ٣٨، ٣٩، ٤٢، ٤٦، ٤٧ في قائمة الاستقصاء لقياس عدم التأكد الاستراتيجي الناتج من صعوبة التنبؤ بسلوك العملاء، و خمسة بنود أرقام ٤٠، ٤١، ٤٣، ٤٤، ٤٥ في قائمة الاستقصاء لقياس عدم التأكد الاستراتيجي الناتج من صعوبة التنبؤ بسلوك المنافسين علي التوالي، حيث كان معامل Cronbach's alpha 0.76 و 0.77 علي التوالي ،

و كان اختبار homogeneity أوضح أن التجانس كان أعلى من 0.62، 0.89 علي التوالي بمستوي ثقة (0.001).

اختبار الفرض الأول

" لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين المجموعتين من المستجيبين حول العوامل الشرطية المحددة لاستخدام معلومات المحاسبة الادارية في رقابة الأداء في ظل عدم التأكد الاستراتيجي "

تم استخدام اختبار Mann-Whitney وذلك لقياس مدى الاختلاف أو الاتفاق بين آراء المستويات الادارية المختلفة: المجموعة الأولى-رؤساء أقسام التكاليف (الادارة التنفيذية) و المجموعة الثانية-المديرين الماليين (الادارة العليا) حول العوامل الشرطية المحددة لاستخدام معلومات نظام المحاسبة الادارية الاستراتيجية في رقابة الأداء في ظل عدم التأكد الاستراتيجي كما هو واضح في الجدول رقم (٤). و يعتبر اختبار مان ويتني أحد الاختبارات اللامعلمية Non-parametric statistic المستخدمة في حال أن يكون توزيع مجتمع البحث غير معروف أو لا يمكن وصفه بأنه توزيع طبيعي. و يستخدم في اختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لردود مفردات عينتين مختلفتين مستقلتين. و يتم استخدام هذا الاختبار لتحديد وجود اتفاق أو اختلاف بين آراء كل مجموعة من شركات عينة البحث بمستوي ثقة 95% أي عند $0.05\alpha =$ فتكون الفروق بين تقديرات المجموعتين حول الأهمية النسبية لتلك العوامل معنوية إذا كانت sZ المحسوبة علي أساس هذا الاختبار $Z <$ المستخرجة من الجداول الإحصائية و التي تساوي 1.64 عند $0.05\alpha =$ أي أننا نرفض الفرض البديل عند $\alpha > 0.05$. أما إذا كانت $sZ > 1.64, \alpha < 0.05$ تكون الفروق غير معنوية أي نقبل الفرض القائل بعدم وجود اختلاف جوهري بين آراء مفردات المجموعتين حول الأهمية النسبية لتلك العوامل (Corder, G. W. F. 2014).

جدول رقم (٤)

تحليل آراء المستجيبين لتحديد مدى الاتفاق أو الاختلاف بين المجموعتين حول العوامل الشرطية المحددة لاستخدام معلومات المحاسبة الادارية في رقابة الأداء في ظل عدم التأكد الاستراتيجي

Mann Whitney Test		Group 2		Group 1		Factor
Z	α	Mean	Rank	Mean	Rank	
1.9-	0.057	2.823	9	2.956	8	Cosize
1.916-	0.055	2.921	8	2.912	9	stragy
1.297-	0.195	4.622	2	4.715	1	scoper
0.729-	0.466	4.391	4	4.213	4	ccosts
1.161-	0.249	4.429	3	4.379	3	btpart
1.565-	0.117	3.711	5	3.753	5	perfev
0.616-	0.538	4.709	1	4.590	2	freqrp
1.531-	0.112	3.639	6	3.722	6	uncnty1
0.325-	0.746	2.971	7	2.971	7	uncnty2

و لاختبار صحة هذا الفرض قام الباحث بتحديد الوزن النسبي للعوامل الشرطية و ترتيب الأهمية النسبية طبقا لرأي كل مجموعة من المستجيبين. و يتضح من نتائج تحليل البيانات الواردة في الجدول رقم (٤) قبول الفرض الأول بوجود توافق بين آراء المستجيبين في المجموعتين حول الأهمية النسبية للعوامل الشرطية المحددة لاستخدام معلومات المحاسبة الادارية في رقابة الأداء حيث كانت درجة معنوية الاختبار لجميع العوامل أكبر من 0.05، و علي ذلك فان الباحث لن يفرق في التحليل بين آراء المجموعتين و يعتبر المتوسط الحسابي للمجموعتين ممثلا لأيهما معا.

اختبار الفرض الثاني

"من المتوقع أن تكون هناك عوامل رئيسية تفسر الاختلاف بين الشركات في استخدام معلومات نظام المحاسبة مما يؤثر علي أداء الشركة في ظل عدم التأكد الاستراتيجي" و قد أوضح الباحث في الدراسة النظرية أن نظام المحاسبة الادارية يمد بالمعلومات المطلوبة لقيام الادارة بوظائفها أساسية من تخطيط و رقابة و تقييم الأداء. و هذا التحليل اختبر التوافق بين كل عنصر من عناصر (خصائص) نظام المحاسبة الادارية و بين عدم التأكد الاستراتيجي، و أثر ذلك علي أداء الشركة. حيث تم اختبار أثر عناصر أساسية لنظام المحاسبة الادارية في هذا البحث و هي المشاركة في اعداد

الموازنات التي ترتبط بوظيفة التخطيط، و تحليل الانحرافات و نطاق تقارير الأداء و دورية هذه التقارير التي ترتبط بوظيفة الرقابة، و استخدام المقاييس الموضوعية و غير الموضوعية التي ترتبط بوظيفة تقييم الأداء، و اختبار أثر هذه العناصر علي أداء الشركة في ظل ظروف مختلفة من عدم التأكد الاستراتيجي.

و قد تم استخدام أسلوب التحليل العاملي Factor analysis لاختبار الفرض الثاني، و يهدف هذا الأسلوب إلى تلخيص المتغيرات المتعددة في عدد أقل تسمى عوامل بحيث يكون لكل عامل من هذه العوامل دالة تربطه ببعض أو كل هذه المتغيرات . ويمكن من خلال هذه الدالة إعطاء تفسير لهذا العامل بحسب المتغيرات التي ترتبط معه بشكل قوي، بحيث تفسر هذه العوامل أكبر نسبة ممكنة من التباين في المتغيرات الأصلية. حيث ترتبط المتغيرات في العامل ارتباطاً عالياً فيما بينها وضعيفاً مع الأخرى، وفي كل الأحوال تمثل العلاقة بين المتغيرات الأصلية والعوامل في شكل معادلات أو على شكل مصفوفة Matrix تعرف بمصفوفة الارتباط توضح الدالة بين المتغيرات الأصلية والعوامل المكونة لها. (Baglin, J. 2014)

و قد استخدم الباحث أسلوب التحليل العاملي Factor analysis لاستخلاص مجموعة من العوامل الشرطية ترتبط بمتغيرات نظام المحاسبة الادارية على أن تفسر تلك العوامل أكبر نسبة ممكنة من التباين للمتغيرات الأصلية. و قد أمكن التوصل الي النتائج التالية في الجدول رقم (٥).

جدول رقم (٥)

Descriptive Statistics			
Analysis N	Std. Deviation	Mean	
57	7.035535	10.70175	Cosize
57	.325	5.47	Stragy
57	1.4256130500	4.061403502	Scoper
57	.6882	5.004	Ccosts
57	1.2794021782	4.450292398	Btpart
57	1.2578907385	4.263157895	Perfev
57	1.44468	4.1404	Freqrp
57	.7749	3.618	uncnty1
57	1.0462701246	3.976608216	uncnty2

يتضح من الجدول رقم (٥) أن أعلى متوسط للردود (الاجابات) هو الاستراتيجية (Stragy) حيث ان متوسطه 5.47، يليه المشاركة في اعداد الموازنة (btpart) حيث أن متوسطه 4.45، و كان الأقل متوسط هو عدم التأكد في الطلب (العملاء) (uncrty1) حيث كان متوسطه 3.6. و هذا يفسر صعوبة تنبؤ الشركة بسلوك العملاء حيث أنه متغير خارجي لا يخضع لرقابة الشركة و بناء عليه يمكن ادارة عدم التأكد الاستراتيجي في الطلب من خلال قرار الادارة باختيار الاستراتيجية المناسبة التي تنافس بها الشركة في السوق ، ثانيا أن نظام المحاسبة الادارية هو الأداة التي يمكن أن تستخدمها الادارة لرقابة عدم التأكد الاستراتيجي، ثالثا أن درجة التوافق بين كلا من نظام المحاسبة الادارية و عدم التأكد الاستراتيجي تؤثر في أداء الشركة. حيث يفترض أن الدرجة المرتفعة من التوافق تؤدي الي أداء أفضل، بينما الدرجة الأقل تؤدي الي أداء أقل. و في هذا البحث يقصد بدرجة التوافق الاتساق الداخلي لأساليب المحاسبة الادارية و عدم التأكد الاستراتيجي و الأداء. ويوضح الجدول رقم (٦) مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات، و بتحليل علاقات الارتباط بين المتغيرات وجد ارتباط سلبي بين عدم التأكد في الطلب (uncnty1) و نظام التكاليف (ccosts) و مقداره - 0.448 و له دلالة معنوية مرتفعة حيث أن قيمة p-value كانت 0.000. فكلما زاد مستوي عدم التأكد في الطلب انخفض الاعتماد علي معلومات نظام التكاليف مثل تخصيص و انحرافات التكلفة و زاد الاعتماد علي معلومات تتعلق بالطلب مثل تحليل تكاليف المنافسين و التكلفة المستهدفة.

و يفيد نظام المحاسبة الادارية في رقابة الأنشطة التنظيمية من خلال تخصيصات و انحرافات التكلفة. فنظام رقابة التكلفة يعتبر أداة هامة لرقابة الأنشطة الداخلية للتنظيم من خلال ما يوفره من المعلومات المرتجعه عن كفاءة استخدام الموارد التنظيمية و التي تفيد الادارة العليا في تقييم أداء مديري الأقسام، كما تفيد في تخطيط و تنظيم الأنشطة. و يري الباحث أن التصميم الجيد لنظام محاسبة التكاليف يجب أن يتسق مع مستوي عدم التأكد الاستراتيجي. ففي ظل المستوي المنخفض من عدم التأكد الاستراتيجي تسعى الشركات الي المنافسة علي أساس كفاءة التكلفة. فالشركة الأكثر كفاءة في ادارة أنشطتها التشغيلية تكون لديها فرصة أكبر لتحسين مركزها التنافسي في السوق مما يؤدي الي زيادة أرباحها. و لزيادة كفاءتها يجب أن تراقب الشركة أنشطتها التشغيلية بشكل محكم و بالتالي تعطي الشركة اهتماما كبيرا لمعلومات التكلفة. و

يتطلب ذلك تحديد انحرافات التكاليف المباشرة و غير المباشرة و فصل التكاليف الي متغيرة و ثابتة لاحكام الرقابة عليها، كما يتطلب تحليل الانحرافات و استخدامها لتحسين كفاءة الشركة. الا ان هذا التحليل لا يكون مناسب في ظل ارتفاع مستوي عدم التاكيد الاستراتيجي. فالشركات التي تتبنى استراتيجيات ابتكار المنتج و تعمل في ظل مستوي مرتفع من عدم التاكيد الاستراتيجي، لا يجب أن تعتمد علي انحرافات كفاءة التكلفة لانها قد تمنع الشركة من ممارسة أنشطة الابتكار. علي سبيل المثال الانحرافات غير الملائمة قد لا تشجع مدير التسويق علي القيام بحملة هجومية لترويج المنتجات المبتكرة أو قد لا تشجع مدير التسويق علي تطوير منتجات جديدة أو خدمات مبتكرة و ذلك لتجنب الانحرافات غير الملائمة. كما وجد ارتباط سلبي بين عدم التأكد في الطلب (uncnty1) و نظام تقييم الأداء (perfev) و مقداره -0.451 و له دلالة معنوية مرتفعة حيث أن قيمة p-value كانت 0.000. فكلما زاد مستوي عدم التأكد في الطلب انخفض الاعتماد علي مقاييس موضوعية لتقييم الأداء.

جدول رقم (٦)

Correlation Matrix

uncnty2	uncnty1	Freqr p	perfev	btpart	ccosts	scoper	stragy	cosize		
-0.079	.103	-.054	-.162	.067	-.023	.024	-.066	1.000	cosize	Correlation
-.047	.101	-.075	-.125	.075	.083	.006	1.000	-.066	stragy	
-.467	.081	.871	.426	.815	.195	1.000	.006	.024	scoper	
.141	-.448	.304	.402	.142	1.000	.195	.083	-.023	ccosts	
-.403	.144	.769	.288	1.000	.142	.815	.075	.067	btpart	
.315	-.451	.473	1.000	.288	.402	.426	-.125	-.162	perfev	
-.319	-.004	1.000	.473	.769	.304	.871	-.075	-.054	freqrp	
-.302	1.000	-.004	-.451	.144	-.448	.081	.101	.103	uncnty1	
1.000	-.302	.319	.315	.403	.141	-.467	-.047	-.079	uncnty2	
.281	.224	.346	.114	.311	.434	.430	.314		cosize	Sig. (1-tailed)
.365	.228	.290	.177	.290	.269	.481		.314	stragy	
.000	.273	.000	.000	.000	.073		.481	.430	scoper	
.148	.000	.011	.001	.147		.073	.269	.434	ccosts	
.001	.142	.000	.015		.147	.000	.290	.311	btpart	
.008	.000	.000	.015	.015	.001	.000	.177	.114	perfev	
.008	.489		.000	.000	.011	.000	.290	.346	Freqrp	
.011		.489	.000	.142	.000	.273	.228	.224	uncnty1	
	.011	.008	.008	.001	.148	.000	.365	.281	uncnty2	

و أيضا وجد ارتباط سلبي بين عدم التأكد في المنافسة (uncnty2) و نطاق التقرير الداخلي (scoper) و مقداره -0.467- و له دلالة معنوية مرتفعة حيث أن قيمة p -value كانت 0.000. فكلما زاد مستوي عدم التأكد في المنافسة انخفض الاعتماد علي نطاق التقرير الداخلي و زاد الطلب علي معلومات عن المنافسين. و هذه النتائج تتفق مع النتائج التي توصل اليها (Milliken 1990) حيث أن التغيرات المستمرة في البيئة الخارجية للشركة تتطلب رقابة فعالة لتحديد الفرص و التهديدات المحتملة التي يمكن أن تؤثر علي مستقبل الشركة. فالمديرين قد يكون لديهم قليل من الاهتمام برقابة البيئة اذا أدركوا أن التغيرات في البيئة الخارجية لا تؤثر علي أداء الشركة. بمعنى آخر أن المديرين سيعطون اهتمامهم فقط للمعلومات التي قد تسهل أو تهدد تنفيذ استراتيجية الشركة (المعلومات التي تتعلق بردود فعل المنافسين و العملاء). فهم يختارون الاستراتيجية التنافسية بناء علي البيئة الخارجية للشركة. ففي ظل البيئة غير المؤكدة التي تتسم بالديناميكية ينافس المديرين علي أساس جودة المنتج و الابتكار، بينما في ظل البيئة المستقرة ينافس المديرين علي أساس كفاءة التكلفة. حيث يتأثر الأداء في الاستراتيجية الأولى بعوامل خارجية بينما يتأثر الأداء في الاستراتيجية الثانية بعوامل داخلية أكثر من العوامل الخارجية. و بناء عليه، فانه يمكن القول بأنه يزيد طلب المديرين، الذين يعملون في بيئة تتسم بدرجة عالية من عدم التأكد الاستراتيجي، علي التقارير المحاسبية التي تتضمن معلومات أكثر تفصيلا (broader in scope) و ذات توجه خارجي في طبيعتها عن المديرين الذين يعملون في بيئة مستقرة استراتيجيا. و أيضا و هذه النتائج تتفق مع النتائج التي توصل اليها (Chenhall. and Morris 1986) أن المديرين، الذين يعتقدون أن بيئتهم غير مؤكدة، يدركون أن التقارير التي تتضمن معلومات أكثر تفصيلا تكون أكثر فائدة من تلك التقارير التي تتضمن معلومات أقل تفصيلا (narrow scope). فامداد المديرين بتقارير محاسبية تتناسب مع احتياجاتهم يمكن أن يحسن قدراتهم علي رقابة بيئاتهم مما ينعكس علي جودة القرارات التي يتخذونها، الأمر الذي يسمح لهم أن ينافسوا أفضل من منافسيهم في الصناعة. و بناء عليه، فان وجود درجة عالية من التوافق بين التقارير المحاسبية و عدم التأكد الاستراتيجي يمكن أن يرتبط بتحسين أداء التنظيم. و أيضا و هذه النتائج تتفق مع النتائج التي توصل اليها (Gul 1991) في أن التوافق بين عدم التأكد الاستراتيجي و التقارير المحاسبية التي

ينتجها نظام المحاسبة الادارية يؤثر في أداء المديرين. فقد وجد أن المديرين، الذين يعملون في بيئات تتسم بمستوي عالي من عدم التأكد، و يستخدمون تقارير ينتجها نظام محاسبة ادارية متقدم يكون الأداء فيها أفضل و العكس بالعكس. بالاضافة الي الارتباطات السلبية بين المتغيرات، فقد وجد ارتباطات ايجابية علي سبيل المثال هناك ارتباط ايجابي بين عدم التأكد في المنافسة (uncnty2) و المشاركة في اعداد الموازنات (btpart) و مقداره 0.403 و له دلالة معنوية مرتفعة حيث أن قيمة p -value كانت 0.001. فكلما زاد مستوي عدم التأكد في المنافسة زاد الاعتماد علي علي المشاركة في اعداد الموازنات و و تتفق هذه النتائج مع النتائج التي توصل اليها Chenhall and Morris (1986) في أنه اذا كانت البيئة غير مؤكده بدرجة كبيرة فان عملية التخطيط تكون معقدة ويرجع ذلك الي الغموض الذي يحيط بالاحداث المستقبلية و الذي لا يمكن التنبؤ بها أثناء عملية التخطيط، فان المشاركة يكون لها دور فعال في خفض عدم التأكد عن طريق تبادل المعلومات بين المديرين. و في دراسة العلاقة بين الاستراتيجية و المشاركة و الأداء لاحظ Riyanto and Ryan (1995) أن الشركات التي تطبق استراتيجية التمايز كانت المشاركة الأكبر ترتبط بالأداء أعلى، أما في الشركات التي تطبق استراتيجية خفض التكلفة فقد وجد أن المشاركة الأكبر كانت ترتبط بالأداء الأقل. كما أن مستوي عدم التأكد البيئي يكون أعلى عند تطبيق الاستراتيجية الأولى، بينما أن مستوي عدم التأكد البيئي يكون أقل عند تطبيق الاستراتيجية الثانية.

كما وجد ارتباط ايجابي بين عدم التأكد في المنافسه (uncnty2) و دورية اعدادا التقارير (freqrp) و مقداره 0.319 و له دلالة معنوية مرتفعة حيث أن قيمة p -value كانت 0.008. فكلما زاد مستوي عدم التأكد في الطلب زادت دورية اعداد تقارير الاداء. فزيادة درجة عدم التأكد الاستراتيجي يؤدي الي زيادة أهمية توقيت اتخاذ القرار، ففي ظل ارتفاع درجة عدم التأكد الاستراتيجي يسعى المنافسين الي ارضاء عملائهم عن طريق تقديم ابتكارات جديدة في المنتجات. و يتوقف نجاح الشركة - بالاضافة الي عوامل أخرى- علي قدرة الادارة علي خلق طلب علي المنتجات الجديدة، هذا بالاضافة الي قدرتها علي الاستجابة لطلبات العملاء بسرعة. و بناء عليه فان ذلك يتطلب أن تراقب الادارة باستمرار التغيرات التي تحدث في البيئة. و يمد نظام

المحاسبة الادارية الادارة بالمعلومات في الوقت المناسب للتكيف باستمرار مع ظروف السوق. ففي ظل ارتفاع درجة عدم التأكد الاستراتيجي فان نظام المحاسبة الادارية ينتج تقارير أكثر دورية من تلك التي ينتجها في ظل انخفاض درجة عدم التأكد الاستراتيجي. فكلما زادت دورية التقارير كلما أدى الي زيادة معلومات التغذية المرتجعه feedback information اللازمة لتقييم أداء الأنشطة و اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة و جعل التخطيط للمستقبل أفضل، كما يجعل الادارة أكثر استعداد للمنافسة في السوق. هذا التوافق alignment بين دورية اعداد تقارير الأداء و عدم التأكد الاستراتيجي سوف يؤدي الي أداء أفضل للشركة. كما وجد ارتباط ايجابي بين عدم التأكد في المنافسه (uncnty2) و نظام تقييم الأداء (perfev) و مقداره 0.315 و له دلالة معنوية مرتفعة حيث أن قيمة p-value كانت 0.008. و يقصد بنظام تقييم الأداء في هذا البحث الي أي درجة يعتمد الرؤساء علي استخدام أهداف الموازنة budget targets كمقاييس موضوعية objective في تقييم أداء مرؤوسيهيم. فالرؤساء قد يستخدمون مقاييس أداء موضوعية أو مقاييس أداء غير موضوعية subjective criteria أو مزيج منهما لتقييم أداء مرؤوسيهيم. فالشركة التي تواجه بمستوي منخفض من عدم التأكد الاستراتيجي تواجه بيئة تتميز بالاستقرار في الطلب علي المنتجات و التكنولوجيا و المنافسة، كما أنها تتميز بتقديم عدد محدود من المنتجات النمطية، و تتسم بالوضوح في علاقة السبب و الأثر للأحداث، و الهدف الرئيسي للشركة في هذه البيئة يكون تحسين الكفاءة. و في المقابل، نجد الشركات التي تعمل في بيئات ديناميكية ذات مستوي مرتفع من عدم التأكد الاستراتيجي تعتمد في نجاحها علي تنوع منتجاتها التي تتميز بالابتكار و التجديد المستمر. في مثل هذه البيئة نجد أن علاقة السبب و الأثر للأحداث تتميز بالغموض، و يكون الهدف الرئيسي للشركة هو تحقيق الفعالية أكثر من تركيزها علي الكفاءة، لذلك فان تطبيق نظام تقييم الأداء يجب أن يتناسب مع مستوي عدم التأكد الاستراتيجي الذي تتواجهه الشركة لان ذلك يؤثر علي ادراك المرؤوسين بعدالة نظام تقييم الأداء و يؤدي في النهاية الي تحفيزهم لتحسين أدائهم و تحسين أداء الشركة ككل. و تتفق هذه النتائج مع النتائج التي توصل اليها Govindarajan (1986) في أنه يجب أن يكون هناك توافق بين مقاييس الأداء الموضوعية أو الذاتية من ناحية و بين عدم التأكد البيئي من ناحية أخرى، كما

وجد أنه في البيئة غير المؤكدة يكون الأداء المرتفع عند استخدام نظم أداء ذاتية Subjective علي مستوي الأقسام داخل الشركة، الا أن (1986) Govindarajan لم يختبر العلاقة بين عدم التأكد و استخدام نظم أداء موضوعية Objective، و قد وجدت ارتباطات أخرى ايجابية بين بعض المتغيرات الأخرى ذات دلالة معنوية مثل الارتباط بين نطاق تقارير الأداء و دوريتها. كما وجدت ارتباطات سلبية بين بعض المتغيرات ذات دلالة غير معنوية يمكن تجاهلها.

جدول رقم (٧)

Communalities

Extraction	Initial	
.301	1.000	Cosize
.809	1.000	Stragy
.923	1.000	Scoper
.535	1.000	Ccosts
.819	1.000	Btpart
.760	1.000	Perfev
.882	1.000	Freqrp
.642	1.000	uncnty1
.620	1.000	uncnty2

Extraction Method: Principal Component Analysis.

نسبة (معامل) الشبوع (Communality):

تعرف نسبة شبوع المتغير بإسهامات هذا المتغير في جميع العوامل ويقاس بمجموع مربعات معاملات هذا المتغير في العوامل المختلفة

يتمثل مفهوم العامل بأنه مجموعة من المتغيرات والمتغير أما أن يكون مستقل بمعنى له ارتباط مرتفع مع عامل واحد وليس له ارتباط مع بقية العوامل أو أن المتغير يشترك مع أكثر من عامل ويعرف بالعامل الشائع أو عامل عام نسبة شبوعه تعرف بـ Community والعامل يضم على الأقل ثلاث متغيرات والمتغير الشائع ذو مقادير مختلفة في كل عامل بصرف النظر عن اسهاماته جوهرية أو غير ذلك، ومجموع مربعات اسهاماته على عوامل المصفوفة هي قيمة شبوع المتغير ، والتباين الكلي للمتغير = قيمة شبوعه + تباين الخطأ. حيث أن أهم العوامل المؤثرة هي التي لها أكبر نسبة شبوع (Baglin, J. 2014)، و يتضح من جدول رقم (٧) أن أكثر العوامل تأثيراً هو نطاق التقرير (scoper) حيث بلغت نسبة الشبوع 0.923 و العامل الذي يليه هو دورية التقارير (freqrp) حيث بلغت نسبة الشبوع 0.883 أما

العامل الذي له أقل نسبة شيوع هو نظام التكاليف (ccosts) حيث بلغت نسبة الشيوع .0.535

جدول رقم (٨)

Extraction Sums of Squared Loadings			Initial Eigenvalues			Component
Cumulative %	% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total	
34.715	34.715	3.124	34.715	34.715	3.124	1
57.902	23.187	2.087	57.902	23.187	2.087	2
69.886	11.984	1.079	69.886	11.984	1.079	3
			80.760	10.874	.979	4
			88.584	7.824	.704	5
			93.968	5.383	.485	6
			96.992	3.024	.272	7
			98.991	1.999	.180	8
			100.000	1.009	.091	9

Extraction Method: Principal Component Analysis.

جدول رقم (٩)

Rotation Sums of Squared Loadings			Component
Cumulative %	% of Variance	Total	
34.053	34.053	3.065	1
57.886	23.832	2.145	2
69.886	12.000	1.080	3
			4
			5
			6
			7
			8
			9

Extraction Method: Principal Component Analysis.

الجزر الكامن Eigenvalue

هو مجموع مربعات اسهاماته كل المتغيرات على كل عامل من عوامل المصفوفة كلاً على حدة وأن قيمته تتناقص من عامل لآخر حسب الترتيب فالعوامل الأولى ذات جذر كامن أكبر مما يليها وهو أما أن يكون أكبر من

الواحد الصحيح فنقبله كعامل وإلا فيرفض كعامل (Baglin, J. 2014). يتضح من الجدول رقم (٨) و الجدول رقم (٩) أن هناك ثلاثة عوامل رئيسية تفسر التباين أو الاختلاف في الأداء، حيث أن نسبة التباين في العامل الرئيسي الأول بلغت 34.715 بينما بلغت نسبة التباين في العامل الرئيسي الثاني 23.187 أما العامل الرئيسي الثالث فبلغت نسبة التباين فيه 11.984 و مجموعهم يساوي 69.886 وهي نسبة كبيرة لتفسير الظاهرة محل البحث، كما أن هذه العوامل الرئيسية الثلاثة يزيد الجذر الكامن فيها Eigenvalue عن واحد صحيح.

جدول رقم (١٠)

Component Matrix ^a			
Component			
3	2	1	
-.489	-.249	-.017	Cosize
.889	-.137	-.009	Stragy
-.020	-.154	.948	Scoper
.191	.606	.362	Ccosts
.032	-.235	.873	Btpart
-.081	.682	.536	Perfev
-.049	.003	.938	Freqrp
.042	-.799	-.040	uncnty1
-.031	.675	-.405	uncnty2

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 3 components extracted.

يوضح الجدول رقم (١٠) مصفوف العوامل الرئيسية و المتغيرات المكونة لها. في هذه العوامل تم ملاحظة أكبر ارتباطات مع جميع المتغيرات، و هذه العوامل هي: (١)العامل الرئيسي الأول يقترح الباحث تسميته "بالتقرير و المشاركة" و مكوناته هي:

نطاق التقرير (scoper) بنسبة ارتباط بلغت 948.

دورية التقارير (freqrp) بنسبة ارتباط بلغت 938.

المشاركة (btpart) بنسبة ارتباط بلغت 873.

(٢)العامل الرئيسي الثاني يقترح الباحث تسميته "تظام التكاليف و تقييم الأداء في ظل عدم التأكد" و مكوناته هي:

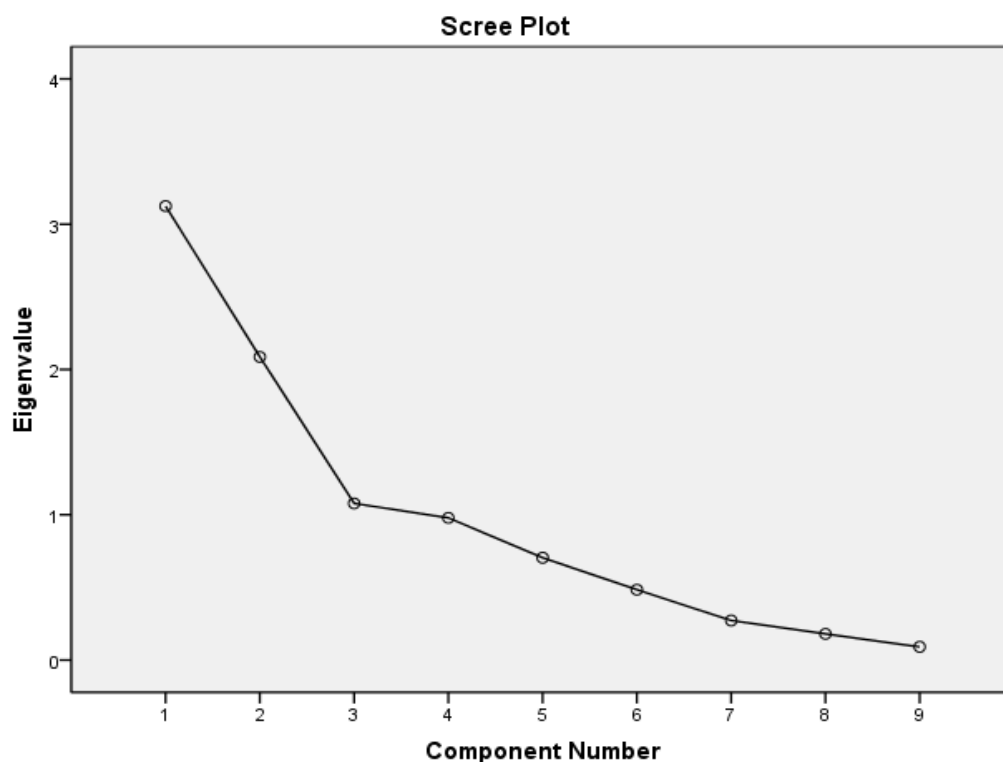
- عدم التأكد في الطلب (uncnty1) بنسبة ارتباط بلغت 799.
- نظام تقييم الأداء (perfev) بنسبة ارتباط بلغت 682.
- عدم التأكد في المنافسة (uncnty2) بنسبة ارتباط بلغت 675.
- نظام التكاليف (ccosts) بنسبة ارتباط بلغت 606.

(٣) العامل الرئيسي الثالث يقترح الباحث تسميته "المتغيرات التنظيمية" و مكوناته هي:

استراتيجية الشركة (stragy) بنسبة ارتباط بلغت 889.

حجم الشركة (cosize) بنسبة ارتباط بلغت 489.

و بذلك أمكن من خلال استخدام أسلوب التحليل العائلي Factor analysis تلخيص المتغيرات المتعددة في ثلاثة عوامل رئيسية فقط بحيث يكون لكل عامل من هذه العوامل خاصية مشتركة او دالة تربطه ببعض أو كل هذه المتغيرات . ويمكن من خلال هذه الخاصية المشتركة او الدالة إعطاء تفسير لهذا العامل بحسب المتغيرات التي ترتبط معه بشكل قوي، بحيث تفسر هذه العوامل أكبر نسبة ممكنة من التباين في المتغيرات الأصلية. حيث ترتبط المتغيرات في العامل ارتباطاً عالياً فيما بينها وضعيفاً مع الأخرى. و قد اتضح أن العامل الرئيسي الأول الذي اقترح الباحث تسميته "تقارير الأداء و المشاركة" و هي الخاصية المشتركة للمتغيرات التي ترتبط ارتباط قوي فيما بينها حيث اتضح أن أعلي نسبة أهمية لهذه المجموعة من المتغيرات، و قد اتضح أن العامل الرئيسي الثاني الذي اقترح الباحث تسميته " نظام التكاليف و تقييم الأداء في ظل عدم التأكد" و هي الخاصية المشتركة للمتغيرات التي ترتبط ارتباط قوي فيما بينها حيث اتضح أن نسبة أهمية هذه المجموعة من المتغيرات أقل من العامل الأول، و قد اتضح أن العامل الرئيسي الثالث الذي اقترح الباحث تسميته "المتغيرات التنظيمية" هي الخاصية المشتركة للمتغيرات التي ترتبط ارتباط قوي فيما بينها حيث اتضح أن نسبة أهمية هذه المجموعة من المتغيرات أقل من العامل الأول و الثاني معا. و التمثيل البياني التالي يوضح الثلاثة عوامل الرئيسية:



جدول رقم (١١)

Rotated Component Matrix^a

	Component			
	3	2	1	
-.498	-.227	.042	Cosize	
.883	-.169	.026	Stragy	
-.020	.078	.957	Scoper	
.216	.667	.207	Ccosts	
.029	-.021	.904	Btpart	
-.053	.794	.357	Perfev	
-.042	.229	.910	Freqrp	
.013	-.786	.153	uncnty1	
-.009	.559	-.555	uncnty2	

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 4 iterations.

جدول رقم (١٢)

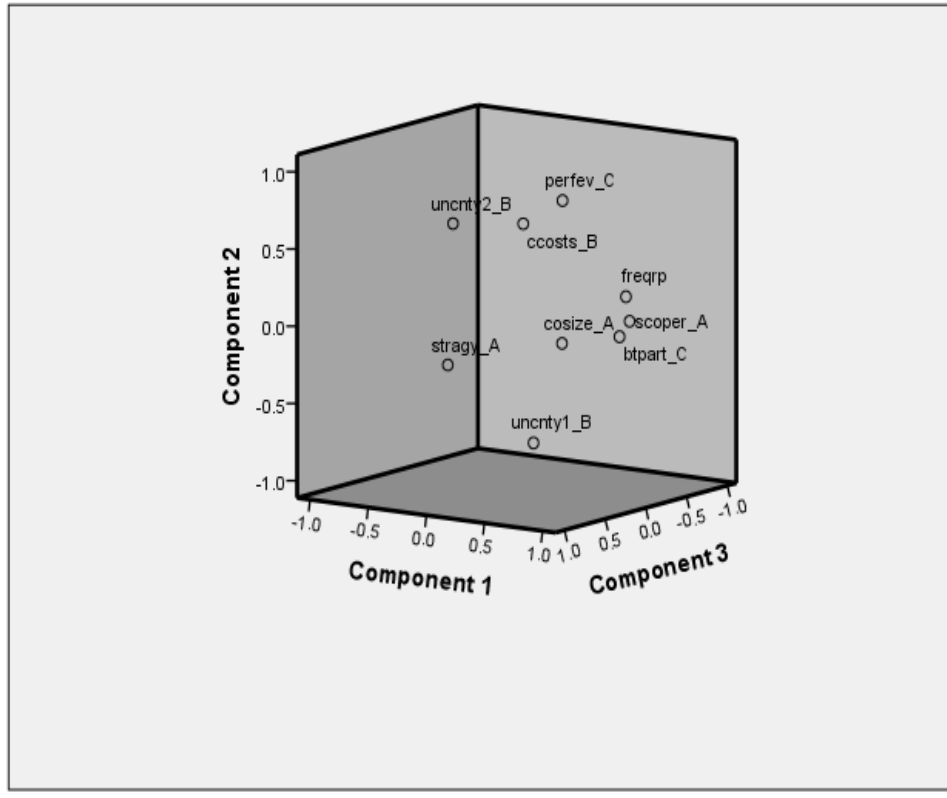
Component Transformation Matrix

3	2	1	Component
.007	.239	.971	1
.037	.970	-.240	2
.999	-.037	.002	3

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

Component Plot in Rotated Space



المبحث الخامس

الخلاصة و النتائج و التوصيات

أولاً- الخلاصة و النتائج

يمكن بلورة خلاصة هذا البحث و النتائج التي أمكن التوصل اليها فيما يلي:

التغيرات التي حدثت في البيئة المعاصرة مثل زيادة حدة المنافسة بين الشركات، و الثورة في تكنولوجيا المعلومات و التطور في تكنولوجيا التصنيع، وابتكار منتجات جديدة بشكل مستمر أرغمت الشركات أن تتبنى فلسفات إدارية جديدة و أن تستخدم أدوات و أساليب متطورة في الإنتاج. هذه التغيرات أدت الي زيادة عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه الشركات مما تطلب تطوير اساليب جديدة في المحاسبة الادارية لتوفير المعلومات اللازمة لتحقيق الاهداف الاستراتيجية للشركة مثل رضا العميل و خفض تكلفة المنتجات، و لتوجيه الجهود نحو التحسين المستمر للأداء بما يساعد علي تحقيق ميزة تنافسية للشركة. كل هذه التطورات أدت إلي تغير دور المحاسبة الإدارية من الدور التقليدي الذي يتمثل في توفير معلومات فقط عن البيئة الداخلية للشركة الي الدور الاستراتيجي ليكون لها الفعالية في توفير معلومات عن البيئة الخارجية للشركة متمثلا في العملاء و المنافسين و الموردين. وكان هذا التطور في أساليب المحاسبة الادارية ضروريا للتكيف مع عدم التأكد الاستراتيجي. و قد توصل الباحث من خلال اختبارات نتائج التحليل الاحصائي للبيانات الي تحديد عدد من العوامل الشرطية التي تحدد استخدام معلومات نظام المحاسبة الادارية في ظل عدم التاكيد الاستراتيجي، و بصفة عامة يمكن ايجاز الاستنتاجات في هذا البحث فيما يلي:

- أن المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الإدارية عن المنافسين و العملاء و الموردين تمثل الركيزة الأساسية لتحسين الأداء ودعم المركز التنافسي للشركة في السوق.
- من المهم أن يحدث توافق بين عدم التأكد الأستراتيجي و بين المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية عن المشاركة في اعداد الموازنات و نطاق التقرير و دورية تقارير الأداء و نظم تقييم الأداء و اثر ذلك علي أداء الشركة. علي سبيل المثال وجد أن الشركات التي تواجه مستوي منخفض من عدم التأكد يكون تركيزها أكبر علي تحليل الانحرافات، بينما الشركات التي تواجه مستوي مرتفع من عدم التأكد يكون تركيزها أقل علي تحليل الانحرافات.

- حقق هذا البحث اضافة الي النظرية في مجال المحاسبة الادارية عن طريق توضيح الشروط التي يتم علي أساسها وضع التصميم المناسب لنظام المحاسبة الادارية الذي يتوافق مع البيئة التي تعمل فيها الشركة، و بالتالي فان نتائج هذا البحث تدعم نتائج الدراسات السابقة. و يختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة في انها تركز فقط علي العلاقات بين احدي خصائص نظام المحاسبة الادارية، بينما هذا البحث يقدم دراسة شاملة للعلاقات بين كل خصائص النظام و عدم التأكد البيئي و الأداء.

ثانيا- حدود البحث و الدراسات المستقبلية

احدي صعوبات البحث تتمثل في صعوبة قياس عدم التأكد الاستراتيجي و للتغلب علي هذه المشكلة -كما في الدراسات السابقة- تضمنت قائمة الاستقصاء عددا من الاسئلة - علي مقياس ليكرت السباعي- لقياس عدم التأكد الاستراتيجي منها قرار الادارة باختيار الاستراتيجية المناسبة التي تنافس بها الشركة في السوق، و من خلال الدخول في تحالفات استراتيجية مع الموردين و المنافسين و العملاء الذي يمكن أن يخفض عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه الشركة. أيضا تضمنت قائمة الاستقصاء أسئلة عن أهمية استخدام معلومات التكلفة الاستراتيجية مثل تحليل تكاليف المنافسين، و تحليل التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة و تحديد سعر البيع المستهدف الذي يرضي العميل، و تحليل تكاليف دورة حياة المنتجات، كل هذه المعلومات الاستراتيجية يمكن أن تفيد في خفض عدم التأكد الاستراتيجي. و من حدود البحث أن نتائج هذا البحث تقتصر فقط علي مجتمع الشركات الصناعية الهندسية و المعدنية و لا يمكن تعميمها علي الشركات الصناعية الأخرى الشركات غير الصناعية. هذه الحدود توفر بيئة خصبة للبحث و يفتح المجالات لدراسات بحثية مستقبلية علي سبيل المثال يمكن اختبار مدي اختلاف المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية في القطاعات الصناعية الأخرى او الشركات غير الصناعية التي تواجه بيانات مختلفة، ، و كذلك اجراء دراسة مقارنة لمعلومات نظام المحاسبة الادارية بين شركات تنتمي الي بيانات مؤكدة و أخرى تنتمي الي بيانات غير مؤكده.

ثالثاً- التوصيات:

- ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:
- عمل أبحاث في الأساليب المتطورة والنظم الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية وذلك لاستيعاب المتغيرات البيئية.
 - وضع الخطط وبرامج التدريب اللازمة لاستيعاب نظم المحاسبة الاستراتيجية التي توفر الرقابة وتقييم الأداء من أجل المنافسة والبقاء ، وذلك في ضوء الأساليب الإستراتيجية الحديثة.
 - ان يتم تطبيق الأساليب الإدارية الإستراتيجية المحاسبية الحديثة بما يتلاءم مع خصائص بيئة التي تعمل بها يساعد في تدعيم الموقف التنافسي للشركة.
 - الاهتمام بتطوير مناهج التعليم المحاسبي بالجامعات من خلال تضمين هذه المناهج لمنهج المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأدواتها المختلفة لرفع كفاءة الخريجين.

قائمة المراجع

أولاً- مراجع باللغة العربية:

- د.الملمح، عدنان عبدالله ٢٠٠٣، "تطبيق أساليب الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الواحد والستون، ص: ٢٩٧-٣٣٥
- د. النشار، تهاني (٢٠٠٥)، استخدام اسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف: اطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد الثاني و الأربعين، جامعة الإسكندرية، مارس ٢٠٠٥.
- د.جادو، سماسم كامل موسى ابراهيم ٢٠٠٥، " دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية: دراسة ميدانية ". ، الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، السنة التاسعة، ٢

- د. زغلول ، جودة عبدالرؤوف ٢٠٠٣ " نحو نموذج موقفي لتحديد المتغني ارت المنظمة للعلاقة بين اختبار ومسببات التكلفة وفعالية نظام التكلفة على أساس النشاط " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية .التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الثاني.
- د.قطب، احمد سباعي، خاطر، خالد ناصر ٢٠٠٢، "دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية القطرية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير، ص : ٢٥٣-٢٨٣
- د. هلال، سمير رياض ١٩٩٤ ، " دراسات في المحاسبة الادارية، كلية التجارة - جامعة طنطا.

ثانيا- مراجع باللغة الانجليزية:

- Abdel- Kader, M., Luther, R., 2008, "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK Based Empirical Analysis", The British Accounting Review, Vol. 40, No.1, PP: 2-27.
- Atkinson, A. A.; Banker, R. J.; Kaplan, R. S.; and Young, S. M. 1995. "Management Accounting". Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Ansari, S. Bell, J., Klammer, T. and C. Lawrence, 2009, "Strategy and Management Accounting". Houghton Mifflin.
- Baines, A. and Langfield-Smith, K., 2003, "Antecedents to management accounting change: a structural equation approach", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, No. 3, pp. 675- 698.
- Bromwich, M. & Bhimani, A., 1994, "Management accounting: pathways to progress", London: CIMA Publications.
- Bromwich, M., 1990, "The Case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets", Accounting, Organizations and Society, Vol. 15, No. 1, pp. 27-46.

Burgers, W .; Hill, C.; and Kim, C. 1993. "A Theory of Global Strategic Alliances: The Case of the Global Auto Industry". *Strategic Management Journal*. Vol 14, No. 11, pp. 419-32.

Chenhall, R., Smith, K., 1998a," The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using A System Approach", *Accounting , Organization and Society*, Vol 23 , No. 3, pp. 243 – 264.

Chenhall, R. H. and Morris, D. 1986, "The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems". *The Accounting Review* (January), Vol. 4, No. 37, pp. 16-35.

Corder, G. W.; F. 2014, "Nonparametric Statistics: A Step-by-Step Approach", Wiley publishing Co.

Cravens, K. S. & Guilding, C., 2000, "An Empirical Study of the Application of Strategic Management Accounting Techniques", Mimeo: Griffiths University.

Emmanuel, C., D., Otley, K. and Merchant, 1990, "Accounting for Management Control", Chapman& Hall, London.

Ewusi-Mensah, K. 1981, "The external organizational environment and its impact on management information systems". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 6: 301-316.

Garengo, P. and Bititci, U., 2007, "towards a contingency approach to performance measurement: an empirical study in Scottish SMEs", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 27 No. 8, pp. 802-25.

Gerdin, J. and Greve, J., 2004, "Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29 No. 3/4, pp. 303-26.

Govindarajan, V., 1986. "Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: Universalistic and contingency perspective". *Decision Sciences*, Vol. 41, No. 21, pp. 496-516.

_____1984. "Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 9: pp. 125-136.

Gul, F. A. 1991. "The Effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business manager's performance". *Accounting and Business Research*, Vol. 21, No. 4, pp. 57-61.

Gul, F.A. and Chia, Y. M., 1994. "The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of a three-way interaction". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14, No. 19: pp. 413-426.

Haldma, T., Laats , K., 2002 , "Influencing Contingencies on Management Accounting Practice in Estonian Manufacturing Companies" *Management Accounting Research* , Vol. 11, No. 13, pp. 379-382.

Baglin, J. 2014, "Improving your exploratory factor analysis for ordinal data: a demonstration using FACTOR". *Practical Assessment, Research & Evaluation*, Vol. 19, No 5.

Jansen, E.P., 2004, "Performance measurement in governmental organizations: a contingent approach to measurement and management control", *Managerial Finance*, Vol. 30, No. 8, pp. 54-68.

Jemison, D. B., 1984, "The importance of boundary spanning roles in strategic decision-making". *Journal of Management Studies*, Vol. 25, No. 21: pp. 131-152.

Kaplan, R.S., 1984. "The evolution of management accounting", the *Accounting Review* (July), No. 31 pp. 390-418.

Kren, L. 1992. "Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility". *The Accounting Review* (July): Vol. 40, No. 3, pp. 511-526.

Miles, R. E. and Snow C. C. 1978. "Organizational Strategy, Structure and Process". New York, NY: McGraw Hill.

Milliken, F. J. 1990, "Perceiving and interpreting environmental change: An examination of college administrators' interpretation of changing

demographics". *Academy of Management Journal*, Vol. 40, No. 33. pp. 42-63.

Otley, D.T. 1980. "The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, No. 4. pp. 413-428.

Palmer, R. J. 1992. "Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems". *Advances in Management Accounting*, No. 1 pp. 179-204.

Porter, M. E., 1985, "Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance" (NY: Free Press).

Riyanto, B. and Ryan D. 1995. "A test of the effect of attitude, strategy, and decentralization on budget participation: A system of fit approach". Prentice Hall.

.

Scrbrough, P., Nanni, A., and Michicharu M., 1991 "Japanese Management Accounting Practices and the Effects of Assembly and Process Automation", *Management Accounting Research (JMAR)*, Vol 2, pp. 1–19.

Simon C. and Chris G. 2012, "Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis" *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 112 Iss 3 pp. 484 - 501

Simons, R., 1987, "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 357–374.

Slack, N. et al, 1998, "Exploring corporate strategy", Pitman, London.

Solovy, A. 1994. "New Power Strategies: The Battle for Control". Pearson, UK.

Tung, R.L. 1979. "Dimensions of organizational environments: An exploratory study of their impact on organizational structure". *Academy of Management Journal*, Vol. 12, No. 22, pp. 12-632.

Tushman, M. L. and Nadler D. A. 1978. "Information processing as an integrating concept in organizational design". *Academy of Management Review*, Vol. 14, No.3, pp. 613-624.

Van Dooren,W. 2005, "What makes organisations measure? Hypotheses on the causes and conditions for performance measurement", *Financial Accountability & Management*, Vol. 21 No. 3, pp. 363-83.

Varadarajan, P. and Cunningham, M. 1995. "Strategic Alliances: A Synthesis of Conceptual Foundations". *Journal of the Academy of Marketing Science*. Vol. 23. No. 4. pp. 282-96.

Vinal M.; Umesh S.; and Mary L. 2014, "Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development: An exploratory study", *Pacific Accounting Review*, Vol. 26, No. 1/2, pp. 112 - 133

Waterhouse, J. H. and P. A. Tiessen. 1978." A contingency framework for management accounting systems research". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 3, pp. 65-76.

Wheelen, T. L. and J. D. Hunger, 2002, "Strategic Management and Business Policy", 8th ed. (NJ: Prentice-Hall).

Wilson, R. M., 1990, "Strategic Cost Analysis, Management Accounting (UK)", Pearson, UK.

ملاحق البحث

ملحق رقم (١) قائمة استقصاء

الفاضل / الفاضلة القائم بالاجابة علي قائمة الاستقصاء

بعد التحية....

ان نظم المحاسبة الادارية الفعالة هي التي تلبي احتياجات المديرين من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و رقابة الموارد التنظيمية. فالشركات التي تعمل في بيئة ديناميكية أو غير مستقرة تتسم بعد التأكد تتطلب معلومات مختلفة نسبيا عن تلك التي تعمل في بيئة مستقرة و مؤكدة، لذا يجب أن يتلائم نظام المحاسبة الادارية و المتغيرات البيئية المؤثرة فيه سواء من البيئة الداخلية أو البيئة الخارجية مثل الاستراتيجية التنافسية و درجة التقدم التكنولوجي و المنافسين و العملاء وغيرها من المتغيرات التي تؤثر في أداء الشركة. و يهدف هذا البحث الي دراسة مدي ملائمة نظم المحاسبة الادارية مع البيئة التي يعمل بها و علاقته بالأداء المالي في ظل ظروف عدم التأكد الذي تواجهه الشركات الصناعية المصرية. و قد وقع الاختيار علي سعادتك ضمن عينة البحث لاجراء هذه الدراسة الميدانية باعتباركم الادارة التنفيذية صانعي القرار الذين يؤثرون و يتأثرون مباشرة بالبيئة التنافسية و بالمعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة الادارية، كما

أنكم أحد قنوات اوصول المعلومات عن بيئة التشغيل للادارة العليا. ويسرني أن ألفت عنايتكم إلي أن استمارة الاستبيان هذه أعدت بغية الحصول علي البيانات المتعلقة بالجانب الميداني للبحث بعنوان:
"أثر العوامل الشرطية علي المعلومات التي توفرها نظم المحاسبة الادارية لرقابة الأداء في ظل ظروف عدم التأكد الاستراتيجي -دراسة ميدانية"

كما ألفت عنايتكم إلي أنه ما من شك في أن توشي الدقة في الإجابة علي أسئلة الاستبان سيكون له بالغ الأثر في انجاز البحث و الوصول إلي نتائج أكثر فائدة، كون الإجابات سوف تستخدم للأغراض العلمية فقط. و يسرني أن اشكر حسن تعاونكم مقدما و الوقت الذي تقضونه في ملئ هذه الاستمارة أملا في تلقي ردكم في أقرب وقت ممكن. و تجدر الإشارة إلي أن استمارة الاستبيان قد اشتملت علي أسئلة اختيار متعدد عن موضوع البحث الموضح في مقدمة الاستمارة، مع مراعاة ما يلي:

١- يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة التي تراها مناسبة و أكثر دقة.

٢- بعض البنود تحتوي علي مقياس رقمي متدرج حسب درجة الموافقة علي تأثير عوامل معينة، و يتمثل هذا المقياس فيما يلي:

أولاً- الرقم (١) هو أدني درجة علي القياس في الاختيار و يعني غير موافق أو غير هام أو غير مؤثر أو غير كافي علي الإطلاق.

ثانياً- الرقم (٧) فهو اعلي درجة علي القياس في الاختيار و يعني موافق جدا أو هام جدا أو مؤثر جدا أو كافي جدا.

ثالثاً- ما بين الرقم (١) و الرقم (٧) درجات متفاوتة من الاختيار.

و تفضلوا بقبول فائق التقدير و الاحترام

الباحث/ د. علي جابر صالح

كلية التجارة - جامعة طنطا

بيانات شخصية وعامة:

الاسم (اختياري):

اسم الشركة:

المؤهلات العلمية:

بكالوريوس () ماجستير () أخرى () من فضلك

حدد.....

الوظيفة:

محاسب () مدير حسابات () مدير مالي ()

أخرى () من فضلك حدد.....

عدد سنوات الخبرة العملية:

٥ سنوات () ١٠ سنوات () أكثر من ١٠ سنوات ()

نوع الصناعة التي تعمل فيها شركتك:

هندسية () تحويلية () أخرى () من فضلك

حدد.....

عدد العمال في شركتك:

(١٠٠-٢٠٠ عامل) (٢٠٠-٣٠٠ عامل) (أكثر من ٣٠٠ عامل)

اجمالي المبيعات

(أقل من مليون ج) (١ مليون - ٥ مليون ج) (أكثر من ٥ مليون ج)

١- اجمالي الأصول:

(أ) ١ مليون - ١٠ مليون ج (ب) ١٠ مليون - ٢٠ مليون ج (ج) ٢٠ - ٣٠ مليون ج

نوع الاستراتيجية:

تنافس كل شركة في السوق علي أساس مجموعة من العوامل التنافسية التي تسمى بالاستراتيجية التنافسية، من فضلك حدد الي أي درجة توافق علي أي من العوامل التالية يمكن أن تصف نوع الاستراتيجية المستخدمة في شركتك:

(٧) موافق إلي حد ما	(٦) موافق بدرجة كبيرة	(٥) موافق بدرجة كبيرة جدا	(٤) لا أعرف	(٣) غير موافق إلي حد ما	(٢) غير موافق بدرجة قليلة	(١) لا أوافق علي الإطلاق	العوامل
							<p>أولاً- استراتيجية خفض التكلفة:</p> <p>٢- التركيز علي اقتصاديات الحجم</p> <p>٣- التركيز علي كفاءة التشغيل</p> <p>٤- خفض تكلفة المنتجات الحالية في التصنيع</p> <p>٥- التركيز علي السعر الأقل في مصادر توريد</p> <p>٦- المنافسة علي اساس السعر فقط</p> <p>ثانياً- استراتيجية ابتكار المنتج:</p> <p>٧- ابتكار منتجات جديدة</p> <p>٨- تطوير المنتجات الحالية</p> <p>٩- المنافسة علي اساس جودة المنتجات</p> <p>١٠- خفض تكلفة المنتجات الجديدة في التصميم</p> <p>١١- التركيز علي رضا العميل</p> <p>١٢- استخدام طرق مبتكرة في التسويق</p> <p>ثالثاً- استراتيجية التركيز علي فيلق من السوق:</p> <p>١٣- المنافسة في فيلق محدد من السوق</p> <p>١٤- التخصص في انتاج منتجات معينة</p> <p>١٥- خفض التكلفة مع تحسين الجودة</p>

من فضلك حدد الي اي درجة نطاق التقرير الداخلي بمد بالمعلومات التالية (١٦-٢١) في ظل عدم

التأكد الاستراتيجي علي المقياس التالي:

(٧)	(٦)	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	العوامل
بدرجة كبيرة إلي حد ما	بدرجة كبيرة	بدرجة كبيرة جدا	لا أعرف	بدرجة قليلة إلي حد ما	بدرجة قليلة	لا يوجد علي الإطلاق	
							١٦- المعلومات التي ترتبط بالأحداث المستقبلية الممكنة ١٧- معلومات عن عوامل خارجية (خارج شركتك) مثل الظروف الاقتصادية و التطور التكنولوجي ١٨- معلومات غير مالية ترتبط بالأنشطة الانتاجية نسبة التالف، كفاءة الآلات، نسبة المخرجات، نسبة غياب العمال ١٩- معلومات ترتبط بحجم السوق، نمو السوق، حصة الشركة من السوق ٢٠- معلومات عن أذواق العملاء، اتجاهات المستخدمين، تهديدات المنافسين مثل تقديم ابتكارات في المنتجات ٢١- تقديرات لاحتمال حدوث الأحداث المستقبلية

من فضلك حدد الي اي درجة تختلف خصائص نظم المحاسبة الادارية (٢٢-٣٦) في ظل عدم

التأكد الاستراتيجي علي المقياس التالي:

(٧)	(٦)	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	العوامل
هامه إلي حد ما	هامه	هامه جدا	لا أعرف	غير هامه إلي حد ما	غير هامه	غير هامه علي الإطلاق	
							٢٢- استخدام أهداف الموازنة في تقييم أداء المديرين علي المقياس التالي:
							٢٣- انجاز المديرين للكفاءات التشغيلية في تقييم الأداء

٢٤- حدد درجة دورية تحليل انحرافات التكلفة بما يساعد علي تحديد كفاءة الأداء و خفض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
ليست دائمة علي الإطلاق	قليلة	نادرة إلي حد ما	لا أعرف	دائما جدا	دائما	دائمة إلي حد ما

٢٥- حدد درجة دقة المعايير المحددة مقدما للوحدات التنظيمية بما يساعد في تقييم الأداء و خفض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
غير دقيقة علي الإطلاق	غير دقيقة	غير دقيقة إلي حد ما	لا أعرف	دقيقة جدا	دقيقة	دقيقة إلي حد ما

٢٦- حدد درجة التراخي أو التشدد في تحديد أهداف الموازنات للمديرين بما يساعد علي خفض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
غير متشددة علي الإطلاق	غير متشددة	غير متشددة إلي حد ما	لا أعرف	متشددة جدا	متشددة	متشددة إلي حد ما

٢٧- حدد الي أي درجة تفصل التكاليف الي متغيرة و ثابتة في تقارير الأداء بما يساعد في الرقابة عليها و خفض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
غير منفصلة علي الإطلاق	غير منفصلة	غير منفصلة إلي حد ما	لا أعرف	منفصلة جدا	منفصلة	منفصلة إلي حد ما

٢٨- حدد درجة دورية اعداد التقارير الداخلية للأدارة بما يساعد في خفض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
منخفضة علي الإطلاق	منخفضة	منخفضة إلي حد ما	لا أعرف	مرتفعة جدا	مرتفعة	مرتفعة إلي حد ما

٢٩- حدد الي أي درجة تستخدم مراكز التكلفة في شركتك بما يساعد في تقييم الأداء في ظل عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
غير مستخدمة علي الإطلاق	غير مستخدمة	غير مستخدمة إلي حد ما	لا أعرف	مستخدمة جدا	مستخدمة	مستخدمة إلي حد ما

٣٠- حدد درجة الموضوعية في حساب حوافز و مكافآت المديرين لاثبتهم علي الأداء (بناء علي التقييم الشخصي للرؤساء أم بناء علي

مقابلة أهداف الموازنة) بما يساعد علي خفض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
غير موضوعية علي الإطلاق	غير موضوعية	غير ذاتية إلي حد ما	لا أعرف	موضوعية جدا	موضوعية	موضوعية إلي حد ما

٣١- حدد درجة تأثير مديري الأقسام في تحديد أهداف الموازنة لأقسامهم لتأكيد اقتناعهم بهذه الأهداف و تخفيض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
غير مؤثر علي الإطلاق	غير مؤثر	غير مؤثر إلي حد ما	لا أعرف	مؤثر جدا	مؤثر	مؤثر إلي حد ما

٣٢- حدد درجة توفير المعلومات للمديرين حال اكتمال اعدادها لتخفيض عدم التأكد

الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
ليست دائمة علي الإطلاق	قليلة	نادرة إلي حد ما	لا أعرف	دائما جدا	دائما	دائمة إلي حد ما

٣٣- حدد الجزء من موازنات الأقسام الذي يتم اعداده بمعرفة مديري الأقسام الذين يتوافر

لديهم معلومات لتخفيض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
ليست في أي جزء علي الإطلاق	جزء من الموازنة	جزء إلي حد ما	لا أعرف	دائما كلها	كلها	كلها إلي حد ما

٣٤- حدد دورية توفير المعلومات التي يطلبها المديرين في الوقت المطلوب لتخفيض عدم

التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
ليست دائمة علي الإطلاق	قليلة	نادرة إلي حد ما	لا أعرف	دائما جدا	دائما	دائمة إلي حد ما

٣٥- حدد الي أي درجة يتم مناقشة الموازنات بين المديرين و رؤسائهم قبل اقرارها في شكلها

النهائي لتبادل المعلومات:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
ليست دائمة علي الإطلاق	قليلة	نادرة إلي حد ما	لا أعرف	دائما جدا	دائما	دائمة إلي حد ما

٣٦- حدد أهمية فترة التأخير بين حدوث الحدث و المعلومات التي يتم التقرير عنها للمديرين في

تخفيض عدم التأكد الاستراتيجي:

(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
غير هامة علي الإطلاق	غير هامة	غير هامة إلي حد ما	لا أعرف	هامة جدا	هامة	هامة إلي حد ما

من فضلك حدد درجة تنبؤ الشركة بسلوك العملاء و المنافسين الذي يصف عدم التأكد الاستراتيجي الذي تواجهه (٣٧-٤١):

العوامل	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
	غير مرتفعة علي الإطلاق	منخفضة	منخفضة إلي حد ما	لا أعرف	مرتفعة جدا	مرتفعة	مرتفعة إلي حد ما
-المنافسين: ٣٧-تغيرات السعر ٣٨-تغيرات تصميم المنتج ٣٩-تقديم منتجات جديدة -العملاء: ٤٠-الطلب علي المنتجات الحالية ٤١-الطلب علي المنتجات الجديدة							

من فضلك حدد أهمية استخدام معلومات التكلفة الاستراتيجية التالية في خفض عدم التأكد الاستراتيجي وتحسين المركز التنافسي (٤٢-٤٤):

العوامل	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
	غير هام علي الإطلاق	هام بدرجة قليلة	غير هام إلي حد ما	لا أعرف	هام جدا	هام	هام إلي حد ما
٤٢-تحليل تكاليف المنافسين ٤٣-تحليل التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة ٤٤-تحليل تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة							

ان الدخول في تحالفات استراتيجية مع العملاء و الموردين و المنافسين يساعد في استقرار ظروف التشغيل و العمل في بيئة مؤكدة من فضلك حدد الي اي درجة تصف البيئة التي تعمل فيها شركتك (مؤكدة-غير مؤكدة) من خلال بناء التحالفات التالية (٤٥-٤٧):

العوامل	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)
	لا يوجد علي الإطلاق	بدرجة قليلة	بدرجة قليلة إلي حد ما	لا أعرف	بدرجة كبيرة جدا	بدرجة كبيرة	بدرجة كبيرة إلي حد ما
٤٥- بناء تحالفات استراتيجية مع العملاء ٤٦- بناء تحالفات استراتيجية مع الموردين ٤٧- بناء تحالفات استراتيجية مع المنافسين							

Impact of contingent factors on Information Provided by Managerial Accounting Systems to monitor the performance under strategic uncertainty "A Field Study"

Dr. Ali Gaber Saleh
Assistant Professor in Accounting
Faculty of Commerce-Tanta University

Abstract

The effective management accounting systems satisfy the information needs of managers for planning, control, performance evaluation, and decision making. Companies operate in different environments; the information needs for companies which operate in dynamic, instable, and uncertain environments are different from the information needs for companies which operate in stable and certain environments. Therefore, management accounting systems should be align with the contingent variables which affect the performance of a company. For example, company size, ownership, organizational structure, manufacturing process, strategy, technology, competitors, customers, suppliers and so on. Prior studies dealt with the relationship between the contingency theory and the design of management accounting systems in different venues. This paper aims to explore the contingent strategic variables which affect the information provided by management accounting systems under strategic uncertainty. The research hypotheses were tested using Mann Whitney test and Factor Analysis test. The SPSS' results provided by the Mann Whitney test indicated there are congruence of executive management and top management about these contingent variables. Also, the SPSS' results provided by the Factor Analysis test extracted number of the principal contingent factors that affect the information provided by management accounting systems.