

تأثير استراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
دراسة ميدانية للبيئة المصرية

د/ مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي
مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة
جامعة بنها

د/نصر طه حسن عرفه
مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة
جامعة بنها

تأثير إستراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

دراسة ميدانية للبيئة المصرية

د/ مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي

مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة

جامعة بنها

د/نصر طه حسن عرفه

مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة

جامعة بنها

ملخص البحث:

استهدفت الدراسة اختبار مدى ارتباط وتأثير إستراتيجية الشركة على نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (SMA) **Strategic Management Accounting** وانعكاس ذلك على أداء الشركة فمن المتوقع أن يؤدي تصميم نظم المحاسبة الإدارية بما يتلاءم مع إستراتيجية الشركة إلى تحسين أداؤها. واختبار العلاقة ما بين إستراتيجية الأعمال و(SMA) تناولت هذه الدراسة بعدين هما : البعد الأول هو تحديد التكوينات التنظيمية الموجودة في بيئة الأعمال المصرية في ضوء الخصائص المتشابهة لعينة الدراسة وفقاً للمتغيرات المتمثلة في نمط الإستراتيجية، ونمط صياغة الإستراتيجية، والتوجه بالسوق، والرسالة الإستراتيجية، والموقف الإستراتيجي، وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، ومدى مشاركة المحاسبين في الإدارة الإستراتيجية، واختبار أداء تلك التكوينات إتباعاً للمدخل الشمولي، أما البعد الثاني فهو اختبار الارتباط ما بين(SMA) وإستراتيجية الأعمال إتباعاً للمدخل الاحتمالي. وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانية لتجميع البيانات المطلوبة لتحليل بعدي الدراسة من خلال استطلاع رأي عينة من (١٤٨) مدير مالي في الشركات المسجلة في البورصة المصرية .

وقد أوضحت نتائج الدراسة عدم تأثر ممارسات (SMA) في الشركات المصرية بإستراتيجية الأعمال المتبعة، وعدم انعكاس ذلك على أداء الشركة. كما أشارت نتائج الدراسة إلى استخدام بيئة الأعمال المصرية لعدد كبير من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية فضلاً عن تنوع الاختيارات الإستراتيجية المتبعة، وقد جاء أسلوب سلسلة القيمة في مقدمة هذه الأساليب يليه أسلوب تحليل ربحية العميل وأساليب التكلفة المستهدفة. وقد عكست نتائج الدراسة اتفاقاً ما بين المدخلين الكلي والاحتمالي. واعتماداً على النتيجة السابقة توصي الدراسة بضرورة توجه منشآت الأعمال في البيئة المصرية لاستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كمدخل لتوفير المعلومات الملائمة وتحسين كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وتحسين الأداء والعمليات. وكذلك الاستعانة بالمدخل الشمولي لقياس تأثير الاختيارات الإستراتيجية على أداء منشآت الأعمال المصرية لما يوفره من رؤية واضحة ومتكاملة للعلاقة بين إستراتيجية الأعمال وممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

وتتمثل أهمية الدراسة في تقديمها لمعلومات هامة حول التكوينات التنظيمية فيما يخص الاختيارات الاستراتيجية ونظم (SMA) من وجهة نظر نظرية التهيئة في بيئة الأعمال المصرية. وعلى المستوي التطبيقي فإن نتائج الدراسة يمكن أن تساعد المديرين في اختيار اساليب (SMA) في ظل تنوع وتعدد المتغيرات المتاحة.

المصطلحات الأساسية:

استراتيجية الشركة، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، أداء الشركة، نظرية التهيئة.

The Impact of Business Strategy on Strategic Management Accounting

A field study of the Egyptian environment

Dr. Nasr Taha Hassan

Lecturer, Department of Accounting Faculty of
Commerce, Benha University

Dr. Magdy Melegy Abdulhakim Melegy

Lecturer, Department of Accounting Faculty of
Commerce, Benha University

Abstract:

This paper aims to examine the impact of corporate strategy on a strategic management accounting (SMA), and how it associated with the company's performance. It is expected that the design of management accounting systems in line with the company's strategy lead to improve its performance. To examine these relationships, this study addressess two dimensions: first is to identify the organizational configurations in Egyptian business environment and evaluate the performance of these configurations according to a holistic approach. The second dimension is to examine the association between SMA and business strategy according to a contingency approach. Survey was utilized to collect data required to analyze the dimensions of the study through the sample of (148) financial managers in Egyptian listed companies.

The results showed that there is no association between (SMA) and business strategy, and it is not reflected on the company's performance. Also, the results indicated that Egyptian companies use a large number of strategic management accounting techniques, as well as the diversity of strategy choices. The most important techniques are the value chain technique, followed by customer profitability analysis method and target cost method. In addition, the results of the study reflect an agreement a holistic approach and a contingency approach.

The study provide important information about the organizational configurations with respect to the strategic choices and (SMA) practices from the standpoint of the configurational theory in the Egyptian business environment, as it is the first study may present this analytical view in the Egyptian environment. On the practical level, the results of the study can help managers to select appropriate SMA practices and strategic choices in the light of the diversity and multiplicity of available variables.

Key Words:

Corporate strategy, strategic management accounting, corporate performance, configurational theory.

تناولت الدراسة الحالية تحليل العلاقة ما بين استراتيجية الأعمال ونظم المحاسبة الإدارية. ويعتمد ذلك التحليل على بعدين: الأول دراسة التكوينات التنظيمية فيما يتعلق بالاختيارات الاستراتيجية وأبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لاختبار وجهة نظر نظرية التهيئة وذلك اتباعاً لمدخل التحليل الكلي، الثاني اختبار العلاقة الإحصائية ما بين متغيرات تمثل استراتيجية الأعمال وأبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية اتباعاً للمدخل الاحتمالي. و قد نالت العلاقة بين استراتيجية الأعمال و نظم المحاسبة الإدارية اهتماماً كبيراً من الباحثين خلال العقدين الأخيرين (Govindarajan & Gupta, 1985; Simons, 1987; Govindarajan, 1988; Dent, 1990; Abernethy & Guthrie, 1994; Chong & Chong, 1997; Ittner & Larcker, 1997; Langfield-Smith, 1997; Perrera et al., 1997; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Abernethy & Brownell, 1999; Anderson & Lanen, 1999; Nyamori et al., 2001; Chenhall, 2003; Henri, 2006; Naranjo-Gil & Hartmann, 2007). إلى أن أداء الشركات قد يتأثر بشكل إيجابي بتصميم نظم المحاسبة الإدارية بما يتوافق مع استراتيجية الشركة. وقد اتبعت معظم تلك الدراسات المدخل الاحتمالي (A contingency Approach) حيث يتم التعامل مع المتغيرات على أنها متنافسة في توضيح الاختلاف في النتائج أكثر من توضيح كيف تتكامل تلك المتغيرات لإيجاد النتيجة (Fiss, 2007). وفي المقابل فإن نظريات التهيئة (Configurational Theories) تقترح أن المنظمات يمكن فهمها بصورة أفضل بالنظر إليها على أنها مجموعات مترابطة من الهياكل و الممارسات (Fiss, 2007, P.1182) و أن درجة الكفاءة يمكن أن ترتبط بدرجة الاتساق الداخلي أو بدرجة التناسق بين العوامل الهيكلية والإستراتيجية.

والمواقع أن المدخل الشمولي - طبقاً لنظرية التهيئة - يوفر صورة أكثر وضوحاً وتكاملاً حول العلاقة ما بين المتغيرات محل الدراسة، إلا أنه يعاني من بعض المشاكل التي تتعلق باستخدام التقدير الشخصي عند التحليل وبالتالي يمكن تدعيمه من خلال الاختبار الإحصائي إتباعاً للمدخل الاحتمالي. في هذا الإطار فإن الدراسة الحالية - إتباعاً للمدخل الشمولي (A Holistic Approach) - تتناول العلاقة بين مجموعة من التكوينات التنظيمية المتعلقة بالاختيارات الاستراتيجية وبعدين من أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وانعكاس ذلك على أداء المنشأة. وتعلق الاختيارات الاستراتيجية بمايلي: أ- نمط استراتيجية الشركة (استراتيجية دفاعية أو استراتيجية مبادرة) ب- نمط صياغة استراتيجية الشركة (صياغة متعمدة أو صياغة طارئة) ج- درجة التوجه نحو السوق د- الرسالة الاستراتيجية هـ- الموقف الاستراتيجي. ويتم اختبار الارتباط بين تلك الاختيارات الاستراتيجية والبعدين التاليين للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية: أ- مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. ب- مدى مشاركة المحاسبين في عملية الإدارة الاستراتيجية. والعلاقة بين تلك المتغيرات يمكن أن تنتج عدد كبير من التكوينات المحتملة وطبقاً لنظرية التهيئة فإن كل التكوينات المحتملة لن تكون متساوية في الكفاءة , كما أن مدى نجاح تكوين معين يعتمد على الاتساق الداخلي و ملاءمته للسياق الموجود به (Gresov & Drazin, 1997; Ferguson & Ketchen, 1999).

بالإضافة إلى ذلك فالعلاقة الإحصائية ما بين تلك المتغيرات سيتم اختبارها باستخدام نماذج تطبيقية. وعند تصميم النموذج فإن ابعاد المحاسبية الادارية الاستراتيجية ستمثل المتغير التابع، اما استراتيجية الأعمال ستعتبر المتغير المستقل ويتم قياسها عملياً من خلال خمس متغيرات تمثل (النمط ، أسلوب الصياغة، والتوجه للسوق ، والرسالة الاستراتيجية ، والموقف الاستراتيجي) حيث أن استخدام متغيرات متعددة عند قياس الاستراتيجية هو أمر شائع في الدراسات التي تناولت نظم رقابة التكلفة (Cinquini&Tenucci,2010)، بالإضافة إلى أن حجم الشركة وطبيعة الصناعة سيتم اعتبارهم متغيرات رقابة.

في إطار ما سبق نتناول الدراسة التساؤلات التالية:

- هل تختلف اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة طبقاً للاختيارات الاستراتيجية المتبعة بالشركة؟
وهل تختلف طبقاً لحجم الشركة وطبيعة الصناعة؟

- هل يعكس ارتباط المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالاختيارات الاستراتيجية في الشركة على الأداء؟

- ما هي طبيعة ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة الأعمال المصرية؟

تعتمد الدراسة على أسلوب الدراسة الميدانية لتجميع البيانات من عينة من الشركات المصرية المسجلة تبلغ (١٤٨) شركة. وقد أوضحت نتائج الدراسة اهتمام الشركات المصرية بشكل واضح بممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث تستخدم عدداً كبيراً من اساليب (SMA)، كما يشارك المحاسبين بدرجة كبيرة في العملية الاستراتيجية. إلا أن النتائج لم تظهر ارتباط أو تأثير تلك الممارسات بطبيعة الاختيارات الاستراتيجية للشركة، كما لا يؤثر ذلك على أداء الشركة ، كما تشير نتائج الدراسة إلى أن الاستراتيجيات المختلفة لا تتطلب تبني اساليب (SMA)- مختلفة، وبالتالي فإن مصطلح استراتيجية الذي يطلق على اساليب (SMA) يمكن فهمه بصورة منفردة بأنه القدرة على توفير معلومات لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بدون أن يكون هناك اساليب مفضل استخدامها مع أنماط استراتيجية محددة (Cinquini&Temuco,2010). أيضاً تشير نتائج البحث إلى غموض مفهوم مصطلح الاستراتيجية وأن الشركات يمكن أن تتبع أبعاد استراتيجية مختلفة بدرجات متفاوتة وهو ما يتفق مع دراسة (Langfield-Smith, 2007). وقد جاءت نتائج الدراسة مخالفة لوجهة نظر نظرية التهينة حيث لا يرتبط أداء الشركات بدرجة الاتساق الداخلي، إلا أنه من ناحية أخرى جاءت النتائج متطابقة في ظل إتباع كل من المدخل الشمولي والمدخل الاحتمالي.

وتتمثل أهمية الدراسة في أنها تقدم رؤية واضحة ومتكاملة للعلاقة ما بين استراتيجية الأعمال وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال إتباع المدخل الشمولي كما أنها تقدم للمرة الأولى في الدراسات المصرية تحليل للتكوينات التنظيمية المرتبطة بكل من الاختيارات الاستراتيجية وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة الأعمال المصرية. فضلاً عن أنها تقدم معلومات قد تكون مفيدة على المستوى التطبيقي لمديري الشركات عند التعامل مع الاختيارات الاستراتيجية وممارسات (SMA) .

ويتم تنظيم البحث كما يلي: يعرض القسم الثاني: استراتيجية الشركة والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ويتناول القسم الثالث: استقراء وتقييم الدراسات السابقة ويحلل القسم الرابع: تصميم الدراسة ومنهجية البحث،

و يناقش القسم الخامس: تحليل نتائج الدراسة الميدانية ويعرض القسم السادس والأخير: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

٢- القسم الثاني

استراتيجية الشركة والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية

١-٢ الاختيارات الاستراتيجية:

تشير استراتيجية الأعمال إلى كيفية تنافس المنشأة ضمن القطاع الذي تنتمي إليه وداخل السوق (Olson et al., 2005). و مع زيادة التعقد في استراتيجيات الأعمال قد يكون من الأفضل عند اختبار العلاقة بين نظم المحاسبة الإدارية والاستراتيجية أن يتم تناول أبعاد مختلفة للاستراتيجية (Chenhall, 2003). ومن ضمن الأبعاد الاستراتيجية التي تم استخدامها بشكل كبير هو نمط الاستراتيجية والذي يشير إلى الأوضاع الاستراتيجية المختلفة التي تتضمن مكونات متكاملة ومن أكثر الأنماط الاستراتيجية التي تم استخدامها هو ما اقترحه (Miles and Snow, 1978,P.15) ويعتمد على تصنيف استراتيجية المنشأة إلى ثلاث أنماط: المبادر (Prospector) والمدافع (Defender) والمحلل (Analyzer) حيث تمثل الأنماط الثلاثة مدى متسع و تمثل استراتيجية المبادر و المدافع طرفي ذلك المدى و تقع بينهما استراتيجية المحلل (Doty et al., 1999,P.379; Anderson and Lanen, 1993,P.230). ويؤخذ على ذلك التصنيف أنه يعتبر محاولة نظرية لقياس ظواهر غير كمية وبالتالي غالبًا لا يعبر عن الواقع (Desarbo et al., 2005,P.47).

في مقابل الاهتمام بنمط الاستراتيجية المتبع، هناك اهتمام محدود بالتمييز ما بين الاستراتيجية المتعمدة Intended Strategy والاستراتيجية الواقعية Realized Strategy، فالاستراتيجية من الناحية المعيارية هي نتاج مجموعه من القرارات المتعمدة، بينما هناك من يرى خلأً لذلك حيث يعتبر الاستراتيجية هي مجموعة من الأفعال بغض النظر عما إذا كانت متعمدة أم لا (Mintzberg, 1987a). وعمليًا فإن وجود الاستراتيجيات المتعمدة تمامًا أو العشوائية تمامًا هو أمر نادر حيث أن معظم استراتيجيات الشركات تقع ما بين ذلك (Mintzberg et al., 1995). و يعتبر عدم الاهتمام بما إذا كان اتباع استراتيجية معينة يتم بشكل متعمد أو بشكل عشوائي من نقاط الضعف في مجال دراسات المحاسبة الإدارية (Langfield-Smith, 1997). بالإضافة إلى ذلك، فإن الاهتمام الكبير للدراسات الاستراتيجية بدرجة التوجه نحو السوق ضمن استراتيجية الأعمال (Hult et al., 2005) لم يقابل باهتمام مماثل من دراسات المحاسبة الإدارية. وقد أشارت (Guinding and McManus, 2002) إلى أن فلسفة التوجه نحو السوق تهتم بوجهة النظر التي ترى أن الهدف من أنشطة المنشأة هو إشباع احتياجات العملاء (Walker et al., 1998; Hult et al., 2005)، كما يعتبر التوجه نحو السوق أحد الاشتراطات الأساسية للتنافس في ظل بيئة الأعمال الحديثة. (Perrera et al., 1997).

بالإضافة إلى ذلك فإن دراسة (Gupta and Govindarajan, 1984) استخدمت مفهوم الرسالة الاستراتيجية (Strategic Mission) وذلك استنادا إلى مدخل دورة الحياة فبالاعتماد على مرحلة دورة حياة

المنتج سوف تفضل الشركة رسالة استراتيجية عن الأخرى. وقدمت الدراسة وصفاً للرسائل الاستراتيجية للمنشأة اعتماداً على التوازن بين أهداف نمو الحصة السوقية وتعظيم الربح قصير الأجل، فهناك رسالة البناء (Build) Mission حيث تهدف المنشأة إلى زيادة النصيب السوقي حتى على حساب الربح قصير الأجل، وفي المقابل هناك رسالة الحصاد (Missionharvest) حيث تهدف المنشأة إلى تعظيم الربح قصير الأجل أكثر من نمو النصيب السوقي، وتقع رسالة الاحتفاظ (Hold Mission) فيما بين الرسالتين السابقتين.

كما ميزت دراسة (Cinquini&Tenucci,2010,P.228) بين ثلاث اختيارات استراتيجية قد تتبعها المنشأة للحصول على ميزة تنافسية: استراتيجية قيادة التكلفة (Cost leadership strategy) و التي تركز على تخفيض تكاليف المنتج مقارنة بالمنافسين، و يقابلها استراتيجية التميز (Differentiation strategy) و التي تركز على تقديم منتجات مميزة للمستهلكين، و تقع بينهما استراتيجية التركيز (Focus strategy).

٢-٢ المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

بالرغم من الاهتمام المتزايد بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلا أن هناك اتفاقاً محدوداً حول مكونات ذلك المفهوم، حيث لا يوجد تعريف متفق عليه لـ (SMA) في الدراسات المحاسبية (Langfield-Smith, 2008). ويمكن تقسيم تلك الدراسات إلى ما يلي:

دراسات اهتمت بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: قدم (Cadez and Guilding, 2008) دراسة استكشافية موسعة حول هذا المجال حيث قاما بالتركيز على بعدين متميزين ومتكاملين هما اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومشاركة المحاسبين في عملية الإدارة الاستراتيجية. وفيما يخص اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فقد حددت الدراسة (١٥) أسلوباً للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية (جدول ١) حيث تعكس تلك الأساليب توجهان أساسيان هما توجه بيئي (نظرة خارجية) وتوجه طويل المدى (نظرة مستقبلية). دراسات اهتمت بمحددات وخصائص المحاسبة الإدارية الاستراتيجية : حيث يشير التوجه الخارجي لـ (SMA) إلى أهمية المعلومات المحاسبية الخاصة بالمنافسين والموردين والعملاء بالإضافة إلى أن معظم اساليب (SMA) هي اساليب معتمدة على التكلفة (Hoque, 2001) وإلى جانب التكلفة فإن المعلومات غير المالية قد تزايد الاهتمام بها لقدرتها على توفير توقعات لأداء الشركة ككل (Nanni et al., 1992; Ittner and Larcker, 1998) وفي هذا الإطار فإن الاستخدام الكبير لبطاقة قياس الأداء المتوازن يشير إلى الحاجة لأدوات محاسبة إدارية ذات أبعاد متعددة ومتكاملة (Kaplan and Norton, 1996a, b, 2000).

دراسات اهتمت بأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في البيئة المصرية : أشارت دراسة (حماد ٢٠٠٥ م) إلى أن المحاسب الإداري في بيئة الأعمال المصرية يجب أن يتخلى عن الأساليب التقليدية ويتجه إلى الأساليب الإدارية الاستراتيجية مثل أسلوب سلسلة القيمة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة ، وتكلفة الجودة الشاملة ، بينما أشارت دراسة (الزمر ، ٢٠٠٩ م) إلى أن منشآت الأعمال الناجحة في البيئة المصرية هي التي لديها استراتيجية محددة وتتبنى أساليب إدارية حديثة تركز على مقاييس رضا العميل ومقاييس الجودة، كما أكدت دراسة (عبد اللطيف ، ٢٠١٣ م) على أهمية نظام تدفق تكاليف القيمة. في حين توصلت دراسة (الشيشني ، ٢٠٠٨ م)

إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لم تجد حتى الآن طريقها إلى بيئة الأعمال المصرية ومن أهم الأساليب الإدارية الاستراتيجية التي اختبرتها الدراسة هي تحليل ربحية العملاء , وتكاليف الجودة.

كما أن دراسة (تهامي, ٢٠٠٨ م) قد اقترحت استخدام مقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تفعيل أداء مجلس الإدارة كأحد آليات حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية. كما حاولت دراسة (أحمد, ٢٠٠٩م) تحليل العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستحدثة مثل (تحليل سلسلة القيمة، وقياس تكاليف الجودة , وبطاقة الأداء المتوازن) والاستراتيجيات التنافسية المطبقة بالمنشأة، كما استخدمت دراسة (محمد, ٢٠١٠ م) بطاقة القياس المتوازن للأداء في قياس الأداء المتكامل للبنوك المصرية وعرض أهم الاستراتيجيات التنافسية الأساسية (استراتيجية زيادة التكلفة , واستراتيجية التميز) ودورها في تحقيق وظيفتي التخطيط والرقابة.

كما اختبرت دراسة (سيد, ٢٠١٠ م) مدى تطبيق البيئة المصرية لعدد من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مثل مقياس الأداء المتوازن , وتحليل ربحية العميل , والتكلفة المستهدفة , وسلسلة القيمة , وأساليب القياس المرجعي (Benchmarking) في تقييم أداء المنافسين وقد توصلت الدراسة إلى أن تحسين الأداء الكلي للمنشأة وتميزها عالمياً يعتمد على التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية لتطبيق إستراتيجية المنشأة والرقابة وتقييم الأداء الإستراتيجي , بينما ركزت دراسة (عيد الفتاح , ٢٠٠٥ م) على التخطيط والرقابة في بيئة الأعمال المصرية من خلال استخدام الموازنات وكذلك قياس الأداء من خلال بطاقة الأداء المتوازن, في حين تناولت دراسة (أبو موسى , ٢٠٠٥ م) استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء لتقويم أداء حوكمة تكنولوجيا المعلومات وقد توصلت الدراسة إلى أن المقياس المتوازن للأداء يعد إطار متكامل وشاملاً لقياس الأداء الاستراتيجي لمنظمات الأعمال حيث يربط بين الإستراتيجية طويلة الأجل بالأحداث والعمليات التشغيلية قصيرة الأجل ويحقق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية. كما أكدت دراسة (شاهين, ٢٠٠٣ م) على استخدام بيئة الأعمال المصرية لأسلوبي القياس المتوازن للأداء وأسلوب القياس المرجعي كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تقييم أداء وتحليل موقف المنافسين .

وفي ضوء ما سبق يتضح لثبا حثان أن المفهوم الحديث للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ينطوي على أهمية مشاركة المحاسبين في الإدارة الاستراتيجية واستخدام الأساليب الإدارية الحديثة التي من شأنها توفير المعلومات المالية وغير المالية والداخلية والخارجية (المنافسين , والموردين , والعملاء) كمدخل لتوفير المعلومات الملائمة وتحسين كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتحسين الأداء والعمليات.

ويوضح الجدول التالي ملخصاً لأهم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتي سيتم اختبار مدى تطبيقها في بيئة الأعمال المصرية:

جدول رقم (١) لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

اساليب SMA	أقسام SMA
تكلفة الخصائص تكلفة دورة الحياة. تكلفة الجودة. التكلفة المستهدفة. تكلفة سلسلة القيمة.	التكلفة الإستراتيجية
المعايير. قياس الأداء المتكامل.	التخطيط والرقابة وإدارة الأداء الاستراتيجي
إدارة التكلفة الاستراتيجية. التسعير الاستراتيجي.	اتخاذ القرارات الاستراتيجية
تقييم تكلفة المنافس. متابعة الموقف التنافسي. تقييم أداء المنافسين.	محاسبة المنافسين
تحليل ربحية العميل. تحليل ربحية العميل خلال دورة الحياة. تقييم العملاء كأصول.	محاسبة العملاء

فيما يخص مشاركة المحاسبين في عملية الإدارة الاستراتيجية، فإن تركيز المنشآت على إرضاء العملاء في ظل البيئة التنافسية قد جعلت الهياكل التنظيمية أكثر تشبثاً بحيث أن القرارات يتم اتخاذها عن طريق فريق إداري متعدد الوظائف يضم المحاسبين الإداريين (Naranjo-Gil, 2003; Baines and Langfield-Smith, 2003; and Hartmann, 2007; Rowe et al, 2008). وذلك التطور يمثل تغيراً أساسياً في دور المحاسب الإداري الاستراتيجي حيث لم يعد يقتصر دوره على أنه مجرد توفير للمعلومات ولكنه أصبح عضواً فاعلاً في عملية الإدارة الاستراتيجية.

٣- القسم الثالث

استقراء وتقييم الدراسات السابقة

منذ ثمانينيات القرن العشرين وهناك دراسات لاستكشاف العلاقة ما بين عناصر نظام إدارة التكلفة والاستراتيجية المطبقة بالشركة، وقد اعتمدت تلك الدراسات على استخدام أسلوب الدراسة الميدانية وأسلوب دراسة الحالة (Miller and Friesen, 1982; Govindarajan and Gupta, 1985; Simons, 1987, 1990; Govindarajan, 1988; Shank and Govindarajan, 1992a; Bruggeman and Van Der Stede, 1993; Chenhall and Langfield-Smith, 1998) ودراسات أخرى تناولت العلاقة ما بين الإستراتيجية و

نظم إدارة التكلفة والأداء (Simons, 1987; Govindarajan and Fisher, 1990; Chenhall and Langfield-Smith, 1998). ودراسات أخرى قامت بدراسة الدور المحتمل للإستراتيجية في تصميم النظم المحاسبية (Dent, 1990; Chapman, 1997; Langfield-Smith, 1997, 2005; Chenhall, 2005a). وقد ركز الباحثان في هذا القسم على أهم الدراسات التي اهتمت بأثر استراتيجيات الشركة على نظام المحاسبة الإدارية وانعكاس ذلك على أداء الشركة. كما يلي:

١-٣ الدراسات التي اهتمت بتأثير بعض الاختيارات الاستراتيجية على ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

يوضح الجدول التالي أهم الدراسات التي تناولت تأثير بعض الاختيارات الاستراتيجية على ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

جدول رقم (٢) ملخص بنتائج الدراسات السابقة المتعلقة بتأثير

الاختيارات الاستراتيجية على ممارسات المحاسبة الإدارية

الدراسة	العوامل المفسرة	اساليب SMA	النتائج
Guilding (1999)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نمط الإستراتيجية ▪ رسالة الإستراتيجية ▪ حجم الشركة ▪ الصناعة 	Competitor Financial Analysis(CFA)	<ul style="list-style-type: none"> - علاقة ارتباط موجبة بين حجم الشركة ونمط الإستراتيجية ورسالة الإستراتيجية وأسلوب (CFA).
Gravens and Guilding (2001)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ إستراتيجية المنافسة 	SMA Techniques	<ul style="list-style-type: none"> - علاقة ارتباط موجبة بين Research and Development (R&D) واستخدام أسلوب (SMA).
Guilding and McManus (2002)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ قوة المنافسة ▪ التوجه للسوق ▪ حجم الشركة 	CA	<ul style="list-style-type: none"> - علاقة ارتباط موجبة بين التوجه للسوق واستخدام أسلوب Customer Analysis (CA) - علاقة ارتباط ضعيفة بين قوة المنافسة واستخدام أسلوب CA - دليل ضعيف على تأثير حجم الشركة.
Gadez and Guilding (2008)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ إستراتيجية الأعمال ▪ نمط صياغة 	SMA Techniques	<ul style="list-style-type: none"> - هناك علاقة ارتباط موجبة بين اتخاذ القرار الإستراتيجية ونمط صياغة الإستراتيجية.

النتائج	اساليب SMA	العوامل المفسرة	الدراسة
<p>- علاقة ارتباط موجبة بين نمط صياغة الإستراتيجية وحجم الشركة واتخاذ القرار الاستراتيجي.</p> <p>- هناك علاقة ارتباط موجبة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأداء الشركة.</p>		<p>الإستراتيجية</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ التوجه للسوق ▪ حجم الشركة 	
<p>- وفرت الدراسة أدلة ضعيفة على ارتباط ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالاختيارات الاستراتيجية حيث وجد أن الأساليب المرتبطة بالتكلفة فقط ترتبط مع نمط الاستراتيجية والموقف الاستراتيجي.</p>	SMA Techniques	<ul style="list-style-type: none"> ▪ نمط الإستراتيجية ▪ الرسالة ▪ الاستراتيجية ▪ الموقف ▪ الاستراتيجي ▪ حجم الشركة 	Cinquini & Tenucci, (2010)

٢-٣ الدراسات التي اهتمت بممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها على أداء الشركات: يمكن توضيح أهم الدراسات التي تناولت ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها على أداء الشركات في البيئة المصرية وبعض البيانات العربية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٣) ملخص بنتائج الدراسات السابقة المتعلقة بعلاقة
ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالأداء

الدراسة	هدف الدراسة	النتائج
(حماد ، ٢٠٠٥)	التعرف على دور المحاسب الإداري في بناء الاستراتيجية المتوازنة للشركة.	أن بناء استراتيجية متوازنة يتطلب التوازن بين صياغة الاستراتيجية وتنفيذها، والتوازن بين مقاييس الأداء غير المالية والمؤشرات التابعة، والتوازن بين تحليل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية وهو ما ينعكس على تحسين أداء الشركة. وقد أوصت الدراسة بالعمل على رفع مكانة المحاسبين الإداريين في الشركة كمشركاء استراتيجيين ودون الاقتصار على جمع المعلومات اللازمة للمساعدة في اتخاذ القرارات.
(الشيثني ، ٢٠٠٨م)	دراسة العوامل المؤثرة على مستوي ممارسات المحاسبة الإدارية في مصر ودراسة العلاقة بين مستوي الممارسات المحاسبية ومستوي أداء المنشآت واعتمدت في ذلك على استطلاع رأي عينة من المديرين الماليين في (٣١) شركة من الشركات المصرية	وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة معنوية بين استراتيجية الأعمال التي تستخدمها المنشأة، وحجم المنشأة وبين مستوي ممارسات المحاسبة الإدارية. كما توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة معنوية بين مستوي ممارسات المحاسبة الإدارية ومستوي أداء المنشآت. وقد أوصت الدراسة بدراسة أسباب عدم تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة في مصر.
(باعجاجة ، سالم سعيد ، ٢٠٠٩م)	أهمية تطبيق أسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف باعتباره أحد الأساليب التي تهدف إلى تحقيق وتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في تحقيق مزايا تنافسية في الأبعاد الثلاثة (الجودة ، والتكلفة ، والزمن) من خلال دراسة تطبيقية على عينة من شركات الأسمنت السعودية .	تطبيق الشركات لأسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف يساعدها على المنافسة والبقاء في الأسواق وخلق فرص لتحقيق الاستثمارات الجيدة التي تتطلبها هذه الشركات لزيادة جودة المنتجات بما يساهم في تحسين الأداء.

الدراسة	هدف الدراسة	النتائج
(الكموي) ١ (٢٠٠٩م)	تعظيم قيمة العميل لأغراض تقييم الأداء الاستراتيجي للشركة وقد ركزت الدراسة على التسعير الاستراتيجي من خلال التسعير على أساس القيمة والتسعير على أساس التكلفة. كما تناولت تحليل ربحية العميل واستخدام القياس المتوازن للأداء والتكلفة، والزمن)	أن إدارة التكلفة الاستراتيجية تتطلب إدارة التكلفة الموجهة بالعميل بما يحقق الربط بين تحقيق القيمة وبين إدارة التكلفة.
(النمري) ١ (٢٠١٢م)	التعرف على مدى استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة ومدى تأثيرها على استراتيجية الشركة، واعتمدت في ذلك على دراسة ميدانية من خلال تحليل بيانات (٦٦) استمارة استقصاء في عدد من الشركات الصناعية السعودية.	أن الشركات السعودية التي تتسم ببعض الخصائص مثل كبر الحجم، والملكية المشتركة، وتوافر بيئة تنافسية تكون أكثر استخداماً للأساليب الإدارية الاستراتيجية الحديثة عن غيرها من الشركات.

وفي ضوء استقراء الدراسات السابقة يمكن تحديد أهم جوانب تميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- ١- اقتصرت الدراسات السابقة دور المحاسب الإداري في بناء استراتيجية المنشأة (حماد، ٢٠٠٥م)، العلاقة بين مستوي ممارسات المحاسبة الإدارية وأداء الشركة (الشيشني، ٢٠٠٨م)، مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (النمري، ٢٠١٢م) بينما تحاول الدراسة الحالية تقديم رؤية واضحة ومتكاملة للعلاقة ما بين إستراتيجية الأعمال وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال إتباع المدخل الشمولي.
- ٢- اعتمدت الدراسة الحالية على استخدام نظرية التهيئة حيث توفر تحليل للتكوينات التنظيمية المرتبطة بكل من الاختيارات الاستراتيجية وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة الأعمال المصرية وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة
- ٣- اعتمدت منهجية الدراسات السابقة على أسلوب الدراسة الميدانية (دراسة الشيشني، ٢٠٠٨م، النمري، ٢٠١٢م) والتحليل النظري لممارسات المحاسبة الإدارية (حماد، ٢٠٠٥م) بينما اعتمدت منهجية الدراسة الحالية على بناء نموذج^(٤) لقياس العلاقة ما بين أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كمتغير تابع واستراتيجية الأعمال كمتغير مستقل، فضلاً عن أسلوب الدراسة الميدانية لاستطلاع رأي المديرين الماليين في الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة.

(٤) يوضح البند ٤-٢ طريقة قياس الاختيارات الاستراتيجية وابعاد المحاسبة الاستراتيجية.

٤- القسم الرابع

تصميم الدراسة ومنهجية البحث

استهدف البحث استكشاف العلاقة ما بين استراتيجية الأعمال وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

في بيئة الأعمال المصرية وذلك من خلال بعدين للدراسة هما:

الأول: اختبار فعالية الاختيارات الاستراتيجية وفعالية نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال التكوينات التنظيمية في بيئة الأعمال المصرية وذلك طبقاً لنظرية التهيئة.

الثاني: اختبار العلاقة ما بين الاختيارات الاستراتيجية واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة الأعمال المصرية.

أولاً: تحديد التكوينات التنظيمية المرتبطة بممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

يهدف البحث في هذا الجانب - اتباعاً للمدخل الشمولي - إلى تحديد مجموعة التكوينات التنظيمية في

بيئة الأعمال المصرية وتقييم مدى كفاءة تلك التنظيمات وفي هذا السياق توجد عدة مداخل يمكن إتباعها وتنقسم

إلى قسمين أساسيين هما مداخل نظرية ومداخل تطبيقية و لكل منها مزاي وعيوب (Ketchen et al., 1993)

(Doty and Glick, 1994; Bensaou and Ventkamaran, 1995) ، وفي هذا الإطار فالدراسة الحالية

تتبع المدخل التطبيقي حيث سيتم تحليل البيانات من خلال ثلاث خطوات:

الأولى: تحديد التكوينات التنظيمية الموجودة في العينة (باستخدام أسلوب التحليل العنقودي).

الثانية: تقييم كفاءة تلك التنظيمات من خلال مؤشرات أدائها.

الثالثة: تحديد مدى الاتساق الداخلي في التنظيمات واتساقها مع الاستراتيجية.

وتتناول الدراسة التكوينات التي تضم خمسة اختيارات استراتيجية وبعدين من أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

أي بإجمالي سبعة مكونات ويتم تحليل أداء تلك التكوينات باستخدام ثلاث مؤشرات للأداء ويعرض الجدول رقم

(٤) تلك المتغيرات كما يلي:

جدول رقم (٤) المتغيرات الأساسية للدراسة

أداء الشركة	أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	الاختيارات الاستراتيجية
١-العائد على الاستثمار.	١- الأساليب المستخدمة.	١-تمط الاستراتيجية (المبادرة أو الدفاعية).
٢-رضاء العملاء.	٢-درجة مشاركة المحاسبين في عملية الإدارة الاستراتيجية.	٢-الرسالة الاستراتيجية (البناء أو الحصاد).
٣-تطوير المنتجات الجديدة.		٣-الموقف الاستراتيجي (التميز أو ريادة التكلفة).
		٤-التوجه نحو السوق.
		٥-تمط صياغة الاستراتيجية.

ثانياً: العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمتغيرات الاستراتيجية:

يعتمد ذلك البعد - اتباعاً للمدخل الاحتمالي-على قياس العلاقة ما بين الاختيارات الاستراتيجية وأبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية باستخدام نموذج الانحدار. وعند تصميم النموذج فإن استراتيجية الأعمال متغير المتغير المستقل وسيتم قياسها عملياً من خلال خمس متغيرات (النمط, وأسلوب الصياغة , والتوجه للسوق , والرسالة الاستراتيجية , والموقف الاستراتيجي) حيث أن استخدام متغيرات متعددة عند قياس الاستراتيجية هو أمر شائع في الدراسات التي تناولت نظم رقابة التكلفة (Cinquini&Temucci, 2010). بالإضافة إلى أن هناك بعض الدراسات التي أشارت إلى أن الشركات كبيرة الحجم تميل أكثر لاستخدام نظم محاسبية أكثر تعقيداً (Guiliding, 1999; Guiliding and McManus, 2002) وفي هذا الإطار يمكن توقع أن حجم الشركة سيؤثر على استخدام (SMA) والتي تتضمن اساليب محاسبية أكثر تقدماً. كما أن طبيعة النشاط من أكثر المتغيرات التي تناولها الأدب المحاسبي عند تفسير الممارسات المحاسبية وبالتالي يمكن توقع أنها ستؤثر أيضاً على ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وفي ضوء هذا تم تصميم نموذج الانحدار التالي:

$$SMA = \alpha + \beta_1 ST + \beta_2 SF + \beta_3 MO + \beta_4 SM + \beta_5 SP + \beta_6 CS + \beta_7 IND + \varepsilon$$

حيث:

α : قيمة الثابت

المتغير التابع:

SMA: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

المتغيرات المستقلة:

ST : نمط الاستراتيجية.

SF : نمط صياغة الاستراتيجية.

MO : التوجه نحو السوق.

SM : الرسالة الاستراتيجية.

SP : الموقف الاستراتيجي.

متغيرات الرقابة:

CS: حجم الشركة.

IND: طبيعة الصناعة.

ε : الخطأ العشوائي.

تتمثل فروض البحث في الآتي:

- ١- تختلف ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تبعاً للاختيارات الاستراتيجية المتبعة.
 - ٢- يعكس مدى ارتباط المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالاختيارات الاستراتيجية للشركة على أداء الشركة.
 - ٣- تختلف ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة في الشركات ذات الأحجام المختلفة.
 - ٤- تختلف ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة في الشركات التي تنتمي لصناعات مختلفة.
- ٤-٢ أداة البحث وقياس المتغيرات:

البيانات المطلوبة تم جمعها باستخدام قائمة الاستقصاء والتي تم تصميمها إتباعاً لدراستي (Simon & Chris, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010) وتم قياس المتغيرات كما يلي:

- ١- نمط الاستراتيجية (ST) عن طريق تقييم التوجه الاستراتيجي للمنشأة باستخدام مقياس خماسي يمثل أحد طرفيه نمط استراتيجية المبادرة والطرف الآخر نمط استراتيجية الدفاع.
- ٢- لتحديد صياغة الاستراتيجية بشكل متعمد أم بشكل عشوائي (SF) تم صياغة ثلاث جمل: (أ-متخذي القرارات الاستراتيجية في شركتنا عادة ما يفكرون في كل شيء قبل أي تصرف استراتيجي، ب-هناك فكر استراتيجي في شركتنا يتم تنفيذه بدون انحراف عنه أو انحراف ضئيل، ج-التصرفات الاستراتيجية في شركتنا عادة لا تتم بدون وجود فكر أو نوايا استراتيجية). لتحديد مدى موافقة أفراد العينة عليها على مقياس خماسي. ويتم قياس المتغير بحساب متوسط الردود حول تلك العبارات.
- ٣- التوجه نحو السوق (MO) وذلك بسؤال أفراد العينة عن مدى موافقتهم على الجمل التالية (أ-لدي شركتنا فهم عميق لعملائها، ب-عمليات الشركة لدينا تعمل بشكل كبير لخلق قيمة متميزة لعملائنا، ج- تفكر إدارة شركتنا في خدمة احتياجات ومتطلبات الأسواق المحددة جيداً لنمو الشركة في المدى الطويل ، د- لدي شركتنا توجه قوي نحو السوق) وذلك على مقياس خماسي. ويتم قياس المتغير بحساب متوسط الردود حول تلك العبارات.
- ٤- الرسالة الاستراتيجية (SM) عن طريق سؤال أفراد العينة عن الرسالة الاستراتيجية الخاصة بشركاتهم.
- ٥- الموقف الاستراتيجي (SP) عن طريق سؤال أفراد العينة عن الموقف الاستراتيجي لشركاتهم.
- ٦- أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة (MAT) وذلك بسؤال أفراد العينة عن مدى استخدام منشأتهم لتلك الأساليب. ويتم قياس المتغير بحساب متوسط الردود حول استخدام كل الأساليب.
- ٧- مدى مشاركة المحاسبين في عملية الإدارة الاستراتيجية هي (MAP) وذلك بسؤال أفراد العينة عن مدى مشاركتهم في مواقف الإدارة الاستراتيجية التالية: أ) تحديد المشاكل واقتراح الأهداف، ب) تحديد الخيارات، ج) تقييم الخيارات، د) تجميع التفاصيل المتعلقة بالخيارات، هـ) اتخاذ الخطوات الضرورية لتنفيذ التغيرات. ويتم قياس المتغير بحساب متوسط الردود حول تلك المواقف.
- ٨- أداء الشركة وذلك بسؤال أفراد العينة عن أداء منشأتهم مقارنة بالمنافسين فيما يتعلق بثلاث أبعاد للأداء هي العائد على الاستثمار وإرضاء العملاء وتطوير منتجات جديدة.

والواقع أن الطبيعة متعددة الأبعاد للاستراتيجية والفرق ما بين الاستراتيجية المرغوبة والمطبقة وصعوبة توصيل مفاهيم الأنواع المختلفة للاستراتيجية للمديرين تعتبر تلك العوامل نقاط ضعف عند القياس العملي للاستراتيجية (Langfield-Smith, 2007).

٤-٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصري مع مراعاة استبعاد الشركات التي يقل عدد موظفيها عن (١٠٠) موظف وتم توجيه قائمة الاستقصاء إلى مدير قسم المحاسبة أو المدير المالي داخل الشركة حيث يعتبر الشخص الأكثر ملاءمة للرد على قائمة الاستقصاء. وقد بلغ عدد هذه الشركات حتى نهاية عام ٢٠١٢م (٢٠٧) شركة موزعة على سبعة عشر قطاعًا وقد استبعد الباحثان قطاع البنوك (١١) بنكا وقطاع الخدمات المالية بخلاف البنوك (٢٣) شركة وبذلك يكون مجتمع الدراسة (١٧٣) شركة .

وقد كان عدد القوائم المستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي والتي تمثل عينة الدراسة (١٤٨) قائمة وتم تدعيم قائمة الاستقصاء بشرح مختصر لمحتويات قائمة الاستقصاء والمصطلحات الموجودة به وذلك لحدثة الموضوع بالنسبة لبيئة الأعمال المصرية بالإضافة إلى ذلك فقد تم توفير وسيلة اتصال مع الباحثان لشرح أي أمور قد تظهر للمستقصي منهم. وقد تم إجراء اختبار (K-S (Kolmogorov-Smirnov للتحقق من مدى وجود اختلافات في الإجابة بين الردود المبكرة وتلك المتأخرة (أول وآخر ٢٥% من الردود التي تم استلامها) وذلك لاستكشاف مدى وجود تحيز عدم الاستجابة وقد أوضحت نتائج الاختبار عدم وجود فروق جوهرية في الردود على معظم الأسئلة باستثناء ثلاث أسئلة: أولها يتعلق باستخدام الشركات لأسلوب التسعير الاستراتيجي ، وثانيها يتعلق بمدى مشاركة المحاسبين في تقييم الخيارات، أما ثالثها يتعلق بأداء الشركات فيما يخص إرضاء العملاء.

تم تحديد التكرينات التنظيمية في ضوء الخصائص المتشابهة لعينة الدراسة وفقاً للمتغيرات المتمثلة في نمط الاستراتيجية، ونمط صياغة الاستراتيجية، والتوجه بالسوق، والرسالة الاستراتيجية، والموقف الاستراتيجي، وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ومدى مشاركة المحاسبين في الإدارة الاستراتيجية .

٥- القسم الخامس

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

يتناول الباحثان تحليل نتائج الدراسة الميدانية من خلال العناصر التالية:

٥-١ الإحصاء الوصفي:

يعرض الجدول رقم (٥) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة وفيما يتعلق بمتغيرات الاختيارات الاستراتيجية توضح النتائج اتجاه الشركات المصرية لاتباع نمط استراتيجية المبادرة (بمتوسط 3.4252) ودرجة توجه عالية -الى حد ما - نحو السوق وتبنى رسالة البناء كرساله استراتيجية واعتماد استراتيجية التميز كموقف

استراتيجي. ومقابل ذلك فهناك اتجاه أكبر لصياغة استراتيجية الاعمال بشكل عشوائي (بمتوسط 2.6306). أما فيما يتعلق بأبعاد (SMA) فقد أكدت العينة على أهمية مشاركة المحاسبين في عملية الإدارة الاستراتيجية من حيث تحديد المشاكل وتحديد الخيارات وتقييمها وتجميع التفاصيل المتعلقة بها واتخاذ الخطوات الضرورية لتنفيذ التغييرات بمتوسط حسابي (3.1838) كما جاء مدي استخدام المنشآت لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بمتوسط حسابي (3.0928) وهو ما يشير الى استخدام الشركات المصرية لعدد كبير من اساليب SMA.

جدول رقم (٥) الإحصاءات الوصفية لتغيرات الدراسة

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	رمز المتغير	متغيرات الدراسة
						الاختيارات الاستراتيجية
1.26755	3.4257	5.00	1.00	148	ST	نمط الاستراتيجية
.63429	2.6306	4.33	1.33	148	SF	نمط صياغة الاستراتيجية
.70423	3.3902	5.00	1.50	148	MO	التوجه بالسوق
1.68359	3.4527	5.00	1.00	148	SM	الرسالة الاستراتيجية
1.52631	3.5608	5.00	1.00	148	SP	الموقف الاستراتيجي
						أبعاد SMA
.31536	3.0928	3.87	2.20	148	MAT	اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
.50603	3.1838	4.40	1.60	148	MAP	مشاركة المحاسبين في الإدارة الاستراتيجية
						مؤشرات الأداء
1.21340	3.3243	5.00	1.00	148	ROI	العائد على الاستثمار
1.21739	3.0878	5.00	1.00	148	CS	رضا العميل
1.28527	2.9662	5.00	1.00	148	PD	تطوير منتجات جديدة
				148	Valid N (listwise)	

و فيما يخص استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات المصرية فقد أظهرت نتائج التحليل الوصفي (جدول رقم ٦) استخدام بيئة الأعمال المصرية للعديد من هذه الأساليب وقد جاء أسلوب تكلفة سلسلة القيمة كأكثر الأساليب شيوعاً في الاستخدام حيث يحتل المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.7095) وقد جاءت تلك النتيجة متفقة مع (دراسة فودة، ٢٠١٧م) حيث أكدت على أهمية تخفيض تكلفة الأنشطة التي

تصنيف قيمة بصورة جوهرية من خلال مفهوم سلسلة القيمة , بينما جاء في المرتبة الثانية أسلوب تحليل ربحية العميل بمتوسط حسابي (3.6689) ويتفق ذلك مع دراسة (الكومي , ٢٠٠٩م), كما جاء أسلوب التكلفة المستهدفة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.6216), وبالنسبة لتقييم أداء المنافسين فقد جاء في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.5946), كما جاء قياس الأداء المتكامل Integrated Performance Measurement في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.4459) وقد أيدت دراسة (حماد , ٢٠٠٣م) استخدام هذا الأسلوب حيث أشارت إلى أهمية استخدام منشآت الأعمال المصرية لنموذج الأداء المتوازن كقياس متكامل يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية ويساهم في تقييم مدى تقدمها في تحقيق إستراتيجيتها وهو ما يتفق مع دراسة (أبو موسى, ٢٠٠٥م). كما جاء أسلوب المعايير في المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي (2.7838) وقد أيدت دراسة (أحمد , ٢٠٠٩م) على أهمية استخدام هذا الأسلوب في الرقابة وتقييم الأداء, كما أن تقييم العملاء كأصول جاء في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي (2.6824) وانحراف معياري (1.195) ويتفق ذلك مع (دراسة الكومي, ٢٠٠٩).

جدول رقم (٦) التحليل الوصفي لاساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

م	اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
١	تكلفة الخصائص.	2.9122	1.30894	٩
٢	تكلفة دورة الحياة.	2.3514	1.20580	١٤
٣	أسلوب تكلفة الجودة.	3.3784	1.29576	٦
٤	أسلوب التكلفة المستهدفة.	3.6216	1.24761	٣
٥	تكلفة سلسلة القيمة.	3.7095	1.16206	١
٦	القياس المرجعي.	2.7838	1.34792	١٢
٧	قياس الأداء المتكامل.	3.4459	1.38153	٥
٨	إدارة التكلفة الاستراتيجية.	2.8378	1.39997	١٠
٩	التسعير الاستراتيجي	2.7973	1.39951	١١
١٠	أسلوب تقييم تكلفة المنافس.	3.2770	1.36437	٧
١١	متابعة الموقف التنافسي.	2.3378	1.29098	١٥
١٢	تقييم أداء المنافسين.	3.5946	1.28221	٤
١٣	أسلوب تحليل ربحية العميل.	3.6689	1.12115	٢
١٤	تحليل ربحية العميل خلال دورة الحياة.	2.9932	1.29098	٨
١٥	تقييم العملاء كأصول.	2.6824	1.19544	١٣

ومقارنة اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة في بيئة الأعمال المصرية مع الأساليب المستخدمة في بعض البيئات المتقدمة والتي ظهرت في الدراسات المحاسبية (جدول رقم ٧) يتضح للباحثان ما يلي:

١- استخدام الشركات المصرية لعدد خمسة عشر أسلوبًا حديثًا من اساليب المحاسبة الإدارية كما أن هناك تباين في نوعية الأساليب المستخدمة مقارنة بما هو مستخدم في بعض الدول المتقدمة فقد جاء أسلوب تقييم العملاء كأصول في المرتبة الأولى في الشركات الإيطالية خلال عام (٢٠١٠م) بمتوسط حسابي (4.86) في حين جاء هذا الأسلوب في البيئة المصرية في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي (3.70) بينما لم تستخدم هذا الأسلوب كل من الشركات الأمريكية والشركات في المملكة المتحدة خلال عام (٢٠٠٠م، ٢٠٠١م) بينما جاء متابعة الموقف التنافسي في المرتبة الأولى في الشركات بالمملكة المتحدة والولايات المتحدة ونيوزيلاند في حين جاء هذا الأسلوب في المرتبة الثانية في الشركات الإيطالية بمتوسط حسابي (4.69) بينما جاء هذا الأسلوب في البيئة المصرية في المرتبة الخامسة عشر .

٢- هناك تقارب في استخدام بعض الأساليب بين البيئة المصرية والبيئات المتقدمة حيث جاء تقييم أداء المنافسين في المرتبة الثانية في الشركات بالمملكة المتحدة والولايات المتحدة ونيوزيلاند وجاء في المرتبة الثالثة في الشركات الإيطالية بمتوسط حسابي (4.44) بينما جاء في المرتبة الرابعة في الشركات المصرية بمتوسط حسابي (3.59) كما جاء أسلوب تكلفة الجودة في المرتبة السادسة في كل من الشركات الأمريكية بمتوسط حسابي (3.07) والشركات المصرية بمتوسط حسابي (3.37).

٣- هناك بعض اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تناولتها الدراسة الحالية ولم تتناولها الدراسات الواردة بالجدول رقم (٧) وقد تم تطبيقها في البيئة المصرية وهي أسلوب تكلفة الخصائص ، وإدارة التكلفة الاستراتيجية ، المعايير ، والتسعير الاستراتيجي، وتحليل ربحية العميل خلال دورة الحياة . كما أن هناك بعض الأساليب التي لم تتناولها الدراسة الحالية وقد تم تناولها في الدراسات السابقة مثل أسلوب محاسبة التكاليف على أساس النشاط حيث اقتصر الباحثان على تناول الأساليب الاستراتيجية الحديثة.

جدول رقم (٧) اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المستخدمة في البيئة المصرية مقارنة بالأساليب المستخدمة في بعض الدول الأخرى^(٦)

Gadez and Guilding (2007)		Gravens and Guilding (2001)		Guilding et al. (2000)						C.&T., 2010		This study		Study		
AUS	SLO	USA		NZ		USA		UK		ITA		EGPT		Country		
298	388	915		217		920		155		215		164		Sample size		
26	134	120		124		127		63		92		148		Total Respondents		
1-7		1-7		1-7		1-7		1-7		1-5 ^a		1-5		Scale used		
Mean	Rank	Mean	Rank	Mean	Rank	Mean	Rank	Mean	Rank	Mean	Rank	Mean	Rank			
3.50	5	3.90	6	NA		NA		NA		4.86	1	2.684	13	تقديم العملاء كاصول		
4.40	1	4.31	2	4.93	1	4.95	1	4.93	1	5.20	1	4.69	2	2.33	15	متابعة الموقف التنافسي
4.04	3	4.47	1	4.50	3	4.17	2	4.50	2	4.78	2	4.44	3	3.59	4	تقديم أداء المنافس
1.67	10	4.31	2	3.07	9	3.46	4	3.07	6	3.11	4	4.12	4	3.37	6	تكلفة الجودة
3.96	4	3.38	9	4.09	4	3.91	3	4.09	3	4.39	3	3.95	5	3.277	7	تقديم تكلفة المنافس
2.00	9	3.64	8	3.19	7	3.16	5	3.19	4	2.90	5	3.62	6	3.62	3	التكلفة المستهدفة
4.36	2	3.92	5	4.59	2	NA		NA		NA		3.61	7	2.783 8	12	التياس المرجعي
2.63	7	3.90	6	3.15	8	3.15	6	3.15	5	2.60	6	3.43	8	3.70	1	سلسلة القيمة
NA		NA		3.54	6	NA		NA		NA		3.27	9	NA		التكاليف على أساس النشاط
2.83	6	3.94	4	4.00	5	NA		NA		NA		3.17	10	3.44	5	قياس الأداء المتكامل
2.21	8	2.90	10	2.73	10	2.43	7	2.73	7	2.60	6	2.92	11	2.35	14	تكلفة دورة الحياة
NA		NA		NA		NA		NA		NA		NA		3.66	2	تحليل ربحية العميل
NA		NA		NA		NA		NA		NA		NA		2.91	9	تكلفة الخصائص
NA		NA		NA		NA		NA		NA		NA		2.838	10	إدارة التكلفة الإستراتيجية
NA		NA		NA		NA		NA		NA		NA		2.7973	11	التسمير الاستراتيجي
NA		NA		NA		NA		NA		NA		NA		2.9932	8	تحليل ربحية العميل خلال

(٦) المصدر إعداد الباحثين في ضوء الدراسات الواردة في الجدول رقم (٦).

Gadez and Guilding (2007)		Gravens and Guilding (2001)	Guilding et al. (2000)			C.&T., 2010	This study	Study
AUS	SLO	USA	NZ	USA	UK	ITA	EGPT	Country
								لمرة الحياة

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحثان بشكل عام ما يلي:

١- هناك استخدام للعديد من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في البيئة المصرية ولكن ليس بالمستوي المطلوب حيث كان متوسط الاستخدام منخفض نسبياً مقارنة بالدول المتقدمة.

٢- قد يرجع التباين في استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بين البيئة المصرية وبيئات الدول المتقدمة (جدول رقم ٧) إلى عدة عوامل من أهمها: (النمري والتمبكي, ٢٠١٢م).

أ- العوامل البيئية: تؤثر البيئة التي تعمل فيها الشركة من حيث درجة عدم التأكد وشدة المنافسة التي تواجهها الشركة على نوعية الأسلوب المستخدم ففي الدول المتقدمة تزداد درجة المنافسة وتتجه الشركات لتخفيض تكلفة المنتج وتحسين جودته لإرضاء رغبات العملاء حيث تعتبر تلك الشركات العملاء كأصول.

ب- الحجم: زيادة حجم الشركة قد يؤدي إلى زيادة درجة اللامركزية فيها كما قد تكون الشركة أكثر قدرة على تحمل التكاليف المرتبطة ببعض اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهو ما يبرر استخدام البيئات المتقدمة لبعض الأساليب مثل متابعة الموقف التنافسي وتقييم أداء المنافسين والتكاليف على أساس النشاط.

ج- الملكية: ملكية الشركة قد تؤثر على درجة استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فالشركات ذات الملكية الخاصة تسعى دائما إلى الاستخدام الأمثل للموارد مما قد يدفعها لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمقارنة بالشركات ذات الملكية العامة.

كما أن يري الباحثان أن التباين في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالإضافة إلى ما سبق قد يرجع إلى كفاءة الإدارة، والمقدرة المالية للشركة، ومدى الامتداد الدولي لنشاط الشركة.

٢-٥ تحليل التكوينات التنظيمية في العينة:

يتم تحديد التكوينات التنظيمية باستخدام أسلوب التحليل العنقودي (Cluster Analysis) وهو الأسلوب المتعارف عليه لتصنيف الحالات ذات الخصائص المتشابهة والتي يتم تحديدها في ضوء كل من: نمط الاستراتيجية، ونمط صياغة الاستراتيجية، والتوجه بالسوق، والرسالة الاستراتيجية، والموقف الاستراتيجي، وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ومدى مشاركة المحاسبين في الإدارة الاستراتيجية (Ketchen & Shook, 1996; Fiss, 2007). ويتم إجراء التحليل العنقودي على مرحلتين (Ketchen & Shook, 1996):

الأولي: التحليل العنقودي الهرمي Ward's Hierarchical Cluster وذلك لتحديد عدد المجموعات المناسب حيث أشار إلى أن استخدام خمس مجموعات يعتبر مناسباً.

الثانية: إجراء التحليل العنقودي غير الهرمي The Nonhierachical K-means Cluster Procedure باستخدام عدد المجموعات التي تم تحديدها سابقاً في الخطوة الأولى (خمس) حيث يتم تصنيف العينة إلى خمس مجموعات عنقودية (تكوينات). ويوضح الجدول رقم (٨) متوسط المتغيرات المختلفة طبقاً للمجموعات العنقودية الخمس حيث تتضمن كل خلية رقمين الأول: عبارة عن متوسط المتغير والثاني: (ما بين الأقواس) عبارة عن ترتيب ذلك المتوسط مقارنة بالمجموعات العنقودية الأخرى. وقد تم إجراء اختبار (F-Test) لكل المتغيرات في المجموعات العنقودية حيث كانت تلك الاختبارات جوهرية للمتغيرات باستثناء متغيرات نمط صياغة الاستراتيجية (SF) واساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (MAT) ومشاركة المحاسبين في العملية الاستراتيجية (MAP) وهو ما يشير إلى عدم وجود فروق إحصائية ما بين تلك المتغيرات في المجموعات العنقودية المختلفة بينما هناك فروق إحصائية بالنسبة لباقي المتغيرات.

جدول رقم (٨) متوسط المتغيرات طبقاً للمجموعات العنقودية

المجموعات العنقودية					المتغيرات
هـ	د	ج	ب	أ	
الاختيارات الاستراتيجية					
3.64(3)	3.86(2)	4.42(1)	2.85(4)	2.12(5)	ST
2.73(1)	2.64(3)	2.68(2)	2.59(4)	2.53(5)	SF
3.10(5)	3.44(2)	3.23(4)	3.79(1)	3.25(3)	MO
1.32(5)	1.68(4)	4.87(2)	4.45(3)	4.88(1)	SM
1.86(5)	4.46(2)	4.94(1)	2.39(4)	3.56(3)	SP
أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية					
3.05(4)	3.15(1)	3.11(3)	3.03(5)	3.11(2)	MAT
3.25(2)	3.12(4)	3.10(5)	3.29(1)	3.18(3)	MAP
مؤشرات الأداء					
2.18(5)	3.68(2)	3.26(4)	3.39(3)	3.80(1)	ROI
3.45(2)	3.43(3)	3.29(4)	1.67(5)	3.88(1)	CS
2.05(5)	3.11(3)	3.16(2)	3.52(1)	2.60(4)	PD

لوصف المجموعات العنقودية كما تظهر في جدول (٨) يتم إعطاء اسم لكل مجموعة (أ، ب، ج، د، هـ) ويعتمد الوصف على متوسطات المتغيرات في كل مجموعته. فالمجموعة (أ) تضم (٢٥) شركة وتتبع الاستراتيجية الدفاعية وتقوم بصياغة استراتيجية أعمالها بشكل عشوائي كما أنها تتوجه إلى السوق بدرجة متوسطة، وبخصوص الرسالة الاستراتيجية فهي تتبع رسالة البناء كما أنها تأخذ موقف استراتيجي وسط ما بين المجموعات العنقودية وتميل بشكل ضعيف لاستراتيجية التميز وتستخدم هذه المجموعة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بدرجة كبيرة مع مشاركة متوسطة للمحاسبين في العملية الاستراتيجية. كما يمكن تحليل درجات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية طبقاً لأقسامها المختلفة (راجع جدول ١) حيث أن المجموعة (أ) أكثر استخداماً لأساليب التكلفة الاستراتيجية (وهي أكثر المجموعات استخداماً لها) وأقل استخداماً لأساليب المحاسبة عن العملاء كما أنها الأقل استخداماً لأساليب التخطيط الاستراتيجي بين المجموعات المختلفة كما أنها أقل المجموعات استخداماً لأساليب المحاسبة عن المنافسين.

أما بالنسبة للمجموعة (ب) فهي تضم (٣٣) شركة وتميل لإتباع استراتيجية الدفاع والصياغة العشوائية للاستراتيجية، كما أنها تعتبر الأكثر توجهاً نحو السوق بين المجموعات العنقودية وتلك المجموعة تميل لإتباع رسالة البناء كرسالة استراتيجية وموقف استراتيجي يعتمد على استراتيجية زيادة التكلفة وتلك المجموعة هي الأقل ما بين المجموعات المختلفة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالرغم من أنها الأكثر مشاركة للمحاسبين في العملية الاستراتيجية. وفيما يخص أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فالمجموعة (ب) هي أكثر استخداماً لأسلوب المحاسبة عن المنافسين وأقل استخداماً لأسلوب المحاسبة عن العملاء وأساليب اتخاذ القرارات الاستراتيجية وهي أقل المجموعات استخداماً لأساليب التكلفة الاستراتيجية.

وبالنسبة للمجموعة (ج) فهي تضم (٣١) شركة وتتبع هذه المجموعة استراتيجية المبادرة وتميل بشكل ضعيف جداً إلى الصياغة المتمدة للاستراتيجية مع درجة ضعيفة من التوجه للسوق. وتتبنى تلك المجموعة رسالة البناء كرسالة استراتيجية واستراتيجية التميز كموقف استراتيجي وتستخدم تلك المجموعة أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة متوسطة في العملية الاستراتيجية (وهي الأقل مشاركة للمحاسبين في العملية الاستراتيجية ما بين المجموعات العنقودية المختلفة) ويجب ملاحظة أن تلك المجموعة يمكن اعتبارها الأكثر تميزاً فيما يخص الاختبارات الاستراتيجية ما بين المجموعات المختلفة. وفيما يخص أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الخمس فإن المجموعة (ج) هي أكثر استخداماً لكل من أساليب التخطيط الاستراتيجي ومحاسبة المنافسين، وأقل استخداماً لأساليب اتخاذ القرارات الاستراتيجية ومحاسبة العملاء.

في حين أن المجموعة (د) تضم (٣٧) شركة وهي تميل لإتباع استراتيجية المبادرة (بدرجة متوسطة) بالرغم من إتباع الصياغة العشوائية للاستراتيجية مع درجة متوسطة من التوجه للسوق. وتتبنى تلك المجموعة رسالة الحصاد كرسالة استراتيجية وفي نفس الوقت فإنها تعتمد على استراتيجية التميز في تحديد موقعها التنافسي وتستخدم تلك المجموعة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بدرجة متوسطة (وهي الأكبر في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ما بين المجموعات المختلفة) ومشاركة متوسطة للمحاسبين في العملية

الاستراتيجية ويمكن القول أن تلك المجموعة تلي المجموعة (ج) من حيث تميز الاختيارات الاستراتيجية. وفيما يخص أبعاد (SMA) فالمجموعة (د) أكثر استخداماً لأساليب التكلفة الاستراتيجية وأقل استخداماً لأساليب محاسبة العملاء كما أنها أكثر المجموعات استخداماً لأساليب اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

وبالنسبة للمجموعة (هـ) فهي تضم (٢٢) شركة وتميل بدرجة متوسطة لإتباع استراتيجية المبادرة والصياغة المتعمدة للاستراتيجية والتوجه للسوق (إلا أنها أقل المجموعات توجهاً نحو السوق) كما أنها تتبنى رسالة الحصاد كرسالة استراتيجية وتعتمد على استراتيجية زيادة التكلفة في موقفها التنافسي وتستخدم المجموعة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بدرجة ضعيفة ويشارك المحاسبين في العملية الاستراتيجية بدرجة متوسطة.

وفي ختام ذلك الوصف للمجموعات العنقودية المختلفة فإنه يمكن القول أن تصنيف تلك المجموعات بالشكل السابق يشير بصورة مبدئية إلى عدم اتساق الاختيارات الاستراتيجية من ناحية والاستراتيجية من ناحية أخرى في بيئة الأعمال المصرية كما أن نتائج اختبار (F) السابق (الإشارة إليها) تدعم ملحوظة عدم ارتباط الاختيارات الاستراتيجية بأبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث لا توجد فروق جوهرية في ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بين المجموعات العنقودية المختلفة. وفيما يخص أبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فالمجموعة (هـ) هي أكثر استخداماً لأساليب التخطيط الاستراتيجي وأقل استخداماً لأساليب محاسبة العملاء.

ويمكن تحليل المجموعات المختلفة حسب قطاعات العينة حيث يوضح جدول (٩) توزيع شركات العينة طبقاً لكل من القطاع والمجموعة العنقودية حيث يتضح من الجدول (٩) تشتت شركات كل قطاع على المجموعات المختلفة مما يشير لعدم وجود ارتباط بين المجموعات العنقودية وقطاعات العينة فالمجموعة (أ) تنتمي النسبة الأكبر من الشركات المكونة لها (٦ شركات بنسبة (24%) إلى قطاع التشييد ومواد البناء يليه قطاع العقارات (٤) شركات بنسبة (16%) وكل قطاعات العينة متمثلة في المجموعة (أ) باستثناء قطاعات الموارد الأساسية، والسياحة والترفيه، والغاز والبتترول، والاعلام، والمرافق (ب) أما المجموعة (ب) فإن النسبة الأكبر من شركاتها تنتمي لقطاع تكنولوجيا المعلومات (١٠) شركات بنسبة (30.3%) يليه قطاع الاتصالات (٨) شركات بنسبة (24.2%) ولا تتضمن المجموعة (ب) قطاعات السياحة والترفيه، والمنتجات المنزلية والشخصية، وخدمات ومنتجات صناعية وسيارات، والغاز والبتترول، والاعلام. أما المجموعة (ج) فهي تضم قطاعات الأغذية والمشروبات، والموارد الأساسية، وخدمات ومنتجات صناعية وسيارات، والاتصالات، والرعاية الصحية والأدوية، وتكنولوجيا المعلومات. أما المجموعة (د) فإن النسبة الأكبر من شركاتها تنتمي لقطاع العقارات (٥) شركات بنسبة (13.5%) كما أن كل قطاعات العينة ممثلة في تلك المجموعة باستثناء المنتجات المنزلية والشخصية. وفيما يخص المجموعة (هـ) فإن النسبة الأكبر من شركاتها تنتمي لقطاعي الرعاية الصحية والأدوية وقطاع الموارد الأساسية (٤) شركات بنسبة (18.2%).

جدول رقم (٩) المجموعات العنقودية طبقاً للقطاعات المختلفة

Total	المجموعات العنقودية					القطاعات
	هـ	د	ج	ب	أ	
9	3	3	0	2	1	الكيمائيات
10	1	3	3	2	1	الأغذية والمشروبات
12	2	5	0	1	4	العقارات
13	3	3	0	1	6	التشييد ومواد البناء
14	4	4	5	1	0	الموارد الأساسية
1	0	1	0	0	0	السياحة والترفيه
1	0	0	0	0	1	المنتجات المنزلية والشخصية
4	0	1	1	0	2	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
2	0	2	0	0	0	الغاز والبتروول
27	1	2	13	8	3	الإتصالات
2	1	1	0	0	0	الإعلام
23	4	4	7	5	3	الرعاية الصحية والأدوية
21	2	4	2	10	3	تكنولوجيا المعلومات
5	1	2	0	1	1	الموزعون وتجارة التجزئة
4	0	2	0	2	0	المرافق
148	22	37	31	33	25	الإجمالي

٥-٢-٢ تقييم أداء المجموعات العنقودية :

يعتمد تقييم أداء المجموعات على ثلاث أبعاد هي العائد على الاستثمار ورضاء العميل وتطوير منتجات جديدة وقد أوضحت نتائج اختبار (F) وجود فروق جوهرية بين المجموعات فيما يخص تلك الأبعاد وبشكل عام يمكن القول أن المجموعة (أ) هي الأفضل أداء ما بين المجموعات حيث أنها تعتبر الأفضل فيما يخص العائد على الاستثمار ورضاء العميل، و المجموعة (هـ) هي أقل المجموعات أداء حيث أنها الأقل أداء فيما يخص العائد على الاستثمار و تطوير المنتجات الجديدة. وفيما يخص العائد على الاستثمار فإن ترتيب المجموعات

حسب الأفضلية (أ) ثم (د) ثم (ب) ثم (ج) ثم (هـ) وبخصوص رضا العميل فالمجموعات تأخذ الترتيب (أ) ثم (هـ) ثم (د) ثم (ج) ثم (ب) أما تطوير المنتجات الجديدة فالترتيب يكون (ب) ثم (ج) ثم (د) ثم (أ) ثم (هـ) وتشير تلك النتائج بشكل مبني إلى عدم اتساق المجموعات العنقودية فالمجموعة (أ) هي الأفضل أداء فيما يخص العائد على الاستثمار ورضا العميل وهو ما لا يبدو متسقاً مع تبنيها لإستراتيجية الدفاع والصياغة العشوائية للإستراتيجية والمستوي المتوسط للتوجه نحو السوق وفيما يتعلق بتطوير المنتجات الجديدة فالمجموعة (ب) تبدو الأفضل أداء وبالرغم من أن هذا يتسق مع كونها الأعلى توجهها للسوق إلا أنه لا يتسق مع تبنيها لإستراتيجية الدفاع والصياغة العشوائية لإستراتيجية الأعمال . والمجموعة (ج) بالرغم من إتباعها إستراتيجية المبادرة وتبنيها لرسالة البناء كرسالة إستراتيجية وإستراتيجية التميز لتحديد الموقف التنافسي إلا أنها تأتي في المرتبة قبل الأخيرة فيما يخص العائد على الاستثمار ورضا العميل وتبدو المجموعة (هـ) هي الأقل أداء بالنسبة لباقي المجموعات ويبدو ذلك متسقاً مع درجة التوجه للسوق الضعيفة وتبني رسالة الحصاد وإستراتيجية ريادة التكلفة وفيما يتعلق بأبعاد المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأبعاد الثلاثة للأداء فالمجموعة (أ) هي الأفضل أداء و تتبع ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بدرجة متوسطة ،أما المجموعة (د) فهي الأكثر استخداماً لاساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتأتي في المرتبة الثانية من حيث تقييم الأداء ،أما المجموعة (ب) فهي الأكثر مشاركة للمحاسبين في العملية الإستراتيجية و تأتي في المرتبة الثالثة ، وفيما يتعلق بمؤشرات تقييم الأداء يمكن القول بصورة مبدئية أن تلك النتائج تشير إلى عدم تأثر الأداء بالاختيارات الإستراتيجية وممارسات (SMA).

٥-٢-٣ تقييم اتساق التكوينات :

طبقاً لنظرية التهيئة فإن الأداء المتميز يرتبط بالاتساق الأفقي (الاتساق الداخلي في ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية) والاتساق الراسي (فيما يتعلق باتساق نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع إستراتيجية الأعمال).

وفيما يخص الاتساق الأفقي (الداخلي) فإنه يعتمد على التقارب في درجة استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بالإضافة إلى المشاركة القوية للمحاسبين في العملية الإستراتيجية حيث أن مشاركتهم تشير إلى أنهم سيتعاملون بصورة أكبر مع الأساليب المحاسبية المبتكرة (Abernethy and Bouwens, 2005) للوفاء باحتياجات الإدارة الإستراتيجية مثل اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وبالتالي فتقييم الاتساق الداخلي يعتمد على:

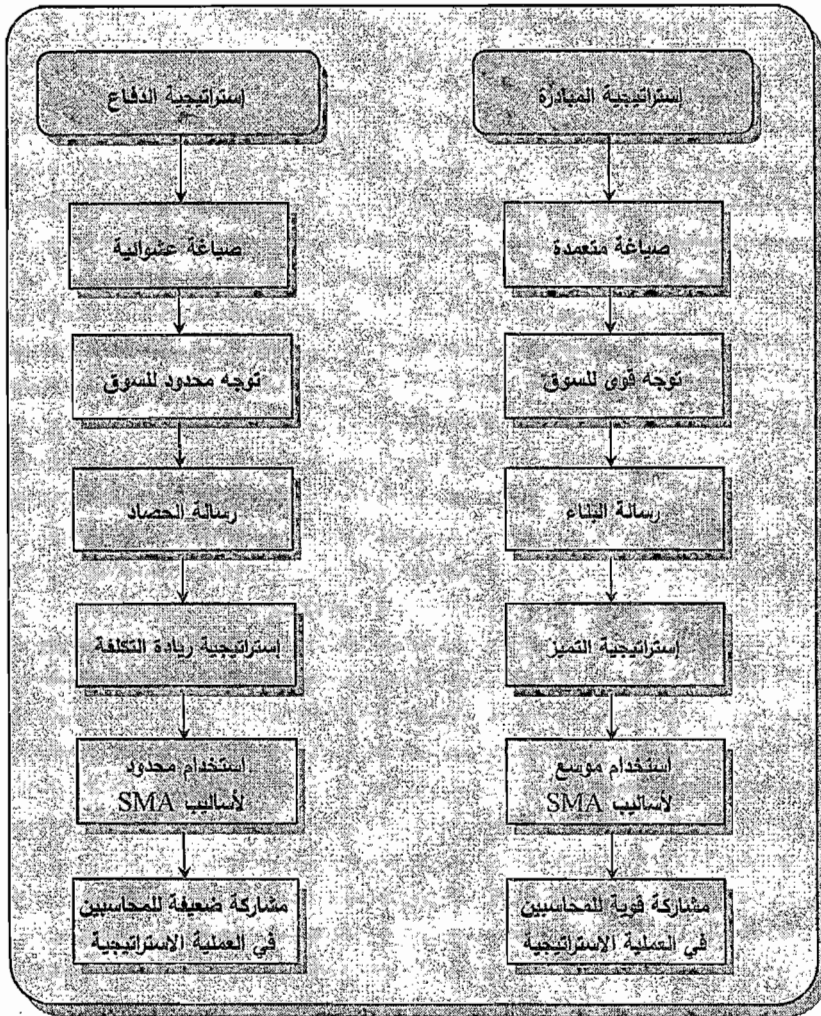
- ١- درجة التقارب في استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المختلفة .
- ب- الاتساق ما بين درجة استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودرجة مشاركة المحاسبين في العملية الإستراتيجية.

وفيما يخص الاتساق الراسي فإن إتباع إستراتيجية المبادرة مع الصياغة المتعمدة والتوجه القوي نحو السوق يعني وجود نقاش موسع ما بين المستويات الوظيفية المختلفة (Chenhall, 2008)

مما يتلاءم مع مشاركة قوية للمحاسبين في العملية الإستراتيجية بالإضافة إلى أن درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الكبيرة تتلاءم مع نمط إستراتيجية المبادرة (Guilding, 1999) والصياغة المتعمدة للإستراتيجية (Davila, 2000) والتوجه نحو السوق (Guilding and Hult et al, 2005; McManus, 2002). من ناحية أخرى فإن إستراتيجية المبادرة أكثر اهتمامًا بالموقف الإستراتيجي الذي يتطلب مناقشة موسعة بين الوظائف المختلفة (Nyamori et al, 2001) و بالتالي تتفق مع درجه مشاركته عاليه للمحاسبين في العملية الإستراتيجية. بالإضافة إلى ذلك فإن هناك أدلة على أن نظم المعلومات ذات النطاق الواسع مثل (SMA) تعتبر محدودة القيمة للشركات التي تتبع إستراتيجية الدفاع (Abernethy and Guthrie, 1994; Guilding, 1999). فقد وجدت دراسة (Abernethy and Guthrie 1994) أن استخدام النظم المحاسبية الأكثر تعقيدًا ينعكس إيجابيًا على الأداء في الشركات التي تتبع إستراتيجية المبادرة أكثر من تلك التي تتبع إستراتيجية الدفاع ومن ثم يمكن توقع أن المعلومات المطلوبة في إطار إستراتيجية المبادرة يمكن الحصول عليها من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

كما أن هناك تناسق ما بين تصنيف الرسالة الإستراتيجية والموقف الإستراتيجي فالشركات التي تتبع إستراتيجية التميز كموقف إستراتيجي تتبع رسالة البناء كرسالة إستراتيجية (Shank and Govindarajan 1992a) ومن الواضح أن إتباع إستراتيجية المبادرة يتطلب معلومات أكثر من إستراتيجية الدفاع (Zajack, Shortell and Smith et al., 1989; 1990) كما أنه من الواضح أن رسالة البناء تتطلب معلومات خارجية وغير مالية ومستقبلية أكثر (Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003) وبالتالي فهناك اتفاق ما بين إستراتيجية المبادرة ورسالة البناء وإستراتيجية التميز. فالشركات التي تتبع إستراتيجية زيادة التكلفة تستخدم بصورة أساسية نظم التكلفة التقليدية وتحليل تكلفة المنافس، بينما الشركات التي تتبع إستراتيجية التميز فغالبًا ما ستوجه الانتباه إلى تكاليف التسويق وتكاليف التميز (Shank and Govindarajan 1992a) وذلك لحاجتهم جميعًا إلى قدر أكبر من المعلومات .

ومن ثم يمكن النظر إلى الاختيارات الإستراتيجية على أنها متكاملة حيث أن إتباع إستراتيجية المبادرة يرتبط بالصياغة المتعمدة للإستراتيجية ودرجة توجه عالية للسوق وموقف إستراتيجي يعتمد على التميز وتبني رسالة البناء كرسالة إستراتيجية. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (1) التكامل بين الاختيارات الاستراتيجية

ولتقييم الاتساق الداخلي فيما يتعلق باستخدام اساليب (SMA) فقد تم تجميع اساليب (SMA) في إطار الأقسام الرئيسية الخمس (التكلفة الاستراتيجية - التخطيط والرقابة وإدارة الأداء الاستراتيجي - اتخاذ القرارات الاستراتيجية - محاسبة المنافسين - محاسبة العملاء) ثم حساب متوسط استخدام كل قسم منهم داخل كل مجموعة مع إجراء اختبار (F) لتقييم مدى وجود فروق جوهرية في استخدام تلك الأساليب داخل كل مجموعة. وبالنظر إلى متوسطات الاستخدام داخل المجموعة فإنها تشير إلى درجة مقبولة من الاتساق في استخدام تلك الأساليب ويؤيد ذلك نتائج اختبار (F) التي تشير إلى عدم وجود فروق جوهرية في متوسطات

استخدام تلك الأساليب داخل كل مجموعة ، وبالنظر إلى المجموعة (أ) يتضح أن متوسطات استخدام اساليب (SMA) داخل تلك المجموعة تشير إلى وجود اتساق داخلي في استخدام تلك الأساليب بالإضافة إلى أن هناك تقارب في متوسط درجة استخدام اساليب (SMA) (3.11) ومدى مشاركة المحاسبين في العملية الاستراتيجية (3.18) وبالتالي يمكن القول أن هناك درجة عالية من الاتساق الأفقي في تلك المجموعة.

وبخصوص الاتساق الرأسي فإن كل من درجة مشاركة المحاسبين في العملية الاستراتيجية ودرجة استخدام اساليب لا تتفق مع نمط إستراتيجية الدفاع والصياغة العشوائية لإستراتيجية الأعمال في تلك المجموعة وإن كان يتسق مع درجة التوجه للسوق مما يشير إلى وجود درجة ضعيفة من الاتساق الرأسي داخل المجموعة (أ) وهو ما لا يتفق مع كون تلك المجموعة هي الأعلى فيما يخص تقييم الأداء بين المجموعات المختلفة . وما قد يدعم من عدم الاتساق الرأسي في المجموعة (أ) فإنه من المتوقع أن إتباع إستراتيجية المبادرة ترتبط بالاستخدام الكبير للتخطيط والرقابة والإستراتيجية (Shortell and Zajac, 1990; Doty et al., 1993) واستخدام منخفض للتكلفة الإستراتيجية (Doty et al., 1993; Langfield-Smith, 1997) إلا أن نتائج تلك المجموعة لاساليب (SMA) جاءت عكس ذلك تماماً حيث أوضحت أن المجموعة (أ) هي أقل المجموعات استخداماً للتخطيط الاستراتيجي والأكثر استخداماً للتكلفة الإستراتيجية .

وفيما يخص المجموعة (ب) فإن النتائج تظهر أن هناك اتساق في استخدام اساليب (SMA) بدرجة مقبولة كما أن تلك المجموعة هي الأعلى من حيث مشاركة المحاسبين في العملية الإستراتيجية وهو ما لا يتسق مع كونها الأقل في درجة استخدام اساليب (SMA) وبالتالي يمكن القول بوجود درجة متوسطة من الاتساق الأفقي داخل تلك المجموعة، أما الاتساق الرأسي فيمكن ملاحظة أن تلك المجموعة هي الأعلى من حيث مشاركة المحاسبين في العملية الإستراتيجية وهو ما لا يتفق مع ميل تلك المجموعة لإستراتيجية الدفاع والصياغة العشوائية لإستراتيجية الأعمال، بينما يتسق ذلك مع كونها الأعلى درجة في التوجه الاستراتيجي من جهة أخرى فتلك المجموعة هي الأقل استخداماً لاساليب (SMA) من بين المجموعات وهو ما يتسق مع إستراتيجية الدفاع والصياغة العشوائية وبصورة عامة فإن درجة الاتساق داخل تلك المجموعة هي درجة متوسطة وهو ما يتفق مع مستوى أداء تلك المجموعة والذي يعتبر مستوى متوسط بين المجموعات المختلفة .

أما المجموعة (ج) فهي مثل باقي المجموعات تظهر درجة مقبولة من الاتساق الداخلي في استخدام اساليب (SMA) كما أن هناك درجة اتساق عالي ما بين متوسط درجة استخدام (SMA) (3.11) ومتوسط درجة مشاركة المحاسبين في العملية الإستراتيجية (3.10) وبالتالي فدرجة الاتساق الأفقي في تلك المجموعة تبدو درجة عالية بينما كانت تلك المجموعة هي الأقل في درجة مشاركة المحاسبين في العملية الإستراتيجية بين المجموعات المختلفة وهو ما لا يتسق مع إتباع تلك المجموعة الواضح لإستراتيجية المبادرة وميلها نحو الصياغة المتعمدة لاستراتيجية الأعمال ، بينما هناك اتساق بين درجة استخدام (SMA) ودرجة مشاركة المحاسبين في الاستراتيجية ودرجة التوجه للسوق وبالتالي يمكن القول أن هناك اتساق رأسي متوسط في تلك المجموعة وبشكل إجمالي يبدو أن درجة الاتساق داخل تلك المجموعة هي أعلى من المتوسط وهو ما لا يتفق إلى حد كبير مع مستوى أداء تلك المجموعة والذي يبدو أقل من المتوسط .

وبالنسبة للمجموعة (د) فهي أعلى المجموعات في درجة استخدام (SMA) وهو ما لا يتفق كثيرًا مع كونها المجموعة الرابعة في درجة مشاركة المحاسبين في العملية الإستراتيجية إلا أن التقارب في متوسط درجة المتغيرين (3.12,3.15) يشير إلى أن درجة الاتساق الأفقي تعتبر اعلي من المتوسط أما الاتساق الرأسي فيشير إلى أن الاستخدام الكبير لـ (SMA) يعتبر متسقًا مع إستراتيجية المبادرة في المجموعة ودرجة التوجه للسوق وإن كان لا يتسق كثيرًا مع نمط صياغة الإستراتيجية كما أن درجة مشاركة المحاسبين في الإستراتيجية تتسق إلى حد ما مع المتغيرات الإستراتيجية وبالتالي يمكن القول أن درجة الاتساق الرأسي اعلي من المتوسط من وهو ما يتفق تما ما مع مستوي أداء المجموعة بالمقارنة لباقي المجموعات.

أما بالنسبة للمجموعة (هـ) فيبدو فيها درجة عالية من الاتساق الداخلي في ممارسات (SMA) (الاتساق الأفقي) ودرجة اعلي من المتوسط فيما يتعلّق بالاتساق الرأسي وبالتالي يمكن القول أن درجة اتساق تلك المجموعة هي درجة عالية وهو ما لا يتفق تماما مع كونها الأقل أداء مقارنة بالمجموعات الاخرى .

ويُلخص الجدول رقم (١٠) درجات الاتساق داخل المجموعات المختلفة ومستوي أداء كل مجموعة حيث يوضح وجود درجات متفاوتة من الاتساق داخل المجموعات المختلفة، كما يتّضح من الجدول أن المجموعة (أ) وهي الأعلى أداء أظهرت درجة متوسطة من الاتساق بينما المجموعة (هـ) وهي الأقل أداء أظهرت درجة عالية من الاتساق وهو الأمر الذي يتفق مع وجهة نظر نظرية التهيئة حول التكوينات التنظيمية المرتبطة بـ (SMA) في بيئة الأعمال المصرية، كما أن الملاحظات في جدول (١٠) تعكس بوضوح أن درجة الاتساق بين ممارسات (SMA) والمتغيرات الإستراتيجية (الرأسي) تعتبر منخفضة وهو ما يوضح عدم وجود تأثير إستراتيجية الأعمال على (SMA) في بيئة الأعمال المصرية مما يثبت عدم صحة الفرض الثاني.

جدول رقم (١٠) مدي اتساق المجموعات العنقودية ومستوي أدائها

المجموعات	درجة الاتساق الأفقي	درجة الاتساق الرأسي	مستوي الأداء
أ	عالي	ضعيف	الأعلى
ب	متوسط	متوسط	متوسط
ج	عالي	متوسط	أقل من المتوسط
د	أعلي من المتوسط	أعلي من المتوسط	أعلي من المتوسط
هـ	عالي	أعلي من المتوسط	الأضعف

والواقع أن النتائج الموضحة في جدول (١٠) توفر وجهات نظر متعارضة حول نظرية التهيئة التي تربط ما بين الاتساق داخل التكوينات التنظيمية ودرجة الأداء فمن بين خمس مجموعات تنظيمية هناك المجموعتان (ب، د) والتي جاءت نتائجها مؤيدة لإطار نظرية التهيئة فالمجموعة (ب) تظهر درجة متوسطة من الاتساق الأفقي والرأسي وانعكس ذلك في مستوي أداء متوسط أيضا . أما المجموعة (د) فقد أظهرت درجة اتساق أعلي من المتوسط ومستوي أداء أعلي من المتوسط أيضًا وبالتالي فهناك ارتباط بين درجة الاتساق في التكوين التنظيمي ومستوي الأداء بما يتفق مع نظرية التهيئة .خلافًا لذلك فالمجموعات (أ،ج، هـ) وفرت نتائج معاكسة لنظرية التهيئة ، فعلى الرغم من أن أدائها يبدو أنه الأقل بين تلك المجموعات، فالمجموعه (هـ) تبدو أنها الأعلى

بين المجموعات المختلفة في درجة الاتساق، وكذلك المجموعة (ج) التي أظهرت درجة اتساق اعلي من المتوسط بينما مستوي أدائها أقل من المتوسط أما المجموعة (أ) فقد أظهرت درجة اتساق متوسطة بالرغم من أن مستوي أدائها هو الأعلى بين المجموعات . والمجموعتان (هـ،ج) تعكس درجة اتساق في ممارسات (SMA) عالية ودرجة اتساق رأسي اعلي من المتوسط أو متوسطة إلا أنها أقل المجموعات في مستوي الأداء وهي نتائج معاكسة للمتوقع طبقاً لنظرية التهيئة ولفهم تلك النتائج وفي إطار أن تلك المجموعتان تتبعان نمط إستراتيجية المبادرة من خلال أن الإستراتيجية المقترحة تكون فعالة إذا كانت متسقة مع البيئة المطبقة بها (Desarbo et al., 2005) ، وإذا كانت وظائف العمل مدعمة للنمط الاستراتيجي الذي يتم اختياره (Slater and Olson, 2001) ويمكن القول أن تلك الاعتبارات لفعالية الأنماط الإستراتيجية ترتبط بسياق البيئة التي تطبق فيها الدراسة وهي بيئة الأعمال المصرية حيث تشهد بيئة الأعمال المصرية تغيرات جذرية منذ ثورة يناير (٢٠١١م) وتمر بمجموعة من المشاكل التي تؤثر بشكل واضح على مستويات الأداء ومن ثم بالرغم من أن المجموعتان (هـ، ج) توضحان إتباع ممارسات (SMA) متناسقة كما أنها متسقة إلى حد ما مع الاختيارات الإستراتيجية إلا أنه يمكن القول بأن الاختيارية الإستراتيجية للمجموعتين غير متسقة مع سياق بيئة الأعمال وهو ما قد يكون عامل جوهري في انخفاض مستوي الأداء.

ومن خلال تحليل المتغيرات الخاصة بكل مجموعة يتضح أيضاً إمكانية تحقيق مستويات متقاربة من الأداء بإتباع اختيارات استراتيجية وهيكلية مختلفة فالمجموعة (أ) والمجموعة (د) يتشابهان كثيراً في الأداء المالي ومستوي الأداء بشكل عام إلى حد كبير بالرغم من أن المجموعة (أ) يبدو إتباعها لاستراتيجية الدفاع والمجموعة (د) يبدو إتباعها لاستراتيجية المبادرة.

هناك من الحدود التي يجب مراعاتها عند التعامل مع النتائج الخاصة بنظرية التهيئة^(٦) من أهمها: استخدام الكثير من التقدير والرأي الشخصي عند إجراء التحليلات المختلفة فعلي سبيل المثال تحديد عدد المجموعات العنقودية يتطلب تقدير شخصي بالرغم من محاولة تقليل أثر ذلك العامل من خلال إجراء التحليل العنقودي على خطوتين (Ketchen and Shook, 1996) أيضاً فإنه لا يوجد مقياس إحصائي واضح عند تحليل الاتساق بالنسبة للمجموعات العنقودية .

ولعل الحدود السابقة المرتبطة باختبار نظرية التهيئة هي ما تجعل المدخل الاحتمالي الأكثر استخداماً في دراسات المحاسبة الإدارية وخاصة في ظل أن تعدد المتغيرات في الدراسات التطبيقية للمحاسبة الإدارية يمكن أن يؤدي إلى نتائج متعارضة في ظل استخدام مدخل التهيئة (Fisher, 1995; Gerdin, 2005) بالإضافة إلى أن تحليل اتساق المجموعات يفترق إلى المقياس الإحصائي الواضح (Gerdin and Greve, 2004; Fiss, 2007) في ظل تلك الانتقادات يمكن استخدام المدخل التطبيقي من خلال دراسة العلاقات الإحصائية بين متغيرات الدراسة.

(٦) تم الاعتماد على المدخل الشمولي لأنه يوفر رؤية متكاملة للشركات في بيئة الأعمال المصرية من حيث اختياراتها الاستراتيجية واستخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهو ما لم يوفره المدخل الاحتمالي.

٣-٥ العلاقة بين (SMA) وإستراتيجية الأعمال:

وُفر التحليل السابق المعتمد على نظرية التهيئة مؤشرات حول عدم تأثر (SMA) بالاختيارات الإستراتيجية للشركة وأن ذلك لا ينعكس على أداء الشركة ونظرًا لنقاط الضعف التي يعاني منها ذلك التحليل نتيجة للأسلوب الإحصائي المستخدم ووجود قدر من التقدير الشخصي يجعل من المفضل إجراء اختبارات إحصائية لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة.

١-٣-٥ تحليل الارتباط :

لتحليل علاقة الارتباط الفردية ما بين المتغيرات المختلفة يتم إجراء اختبار الارتباط فيما بينها. و يوضح جدول (١١) نتائج تحليل الارتباط بين المتغيرات المختلفة حيث يقاس اختبار الارتباط بين (SMA) والاختيارات الإستراتيجية للشركة وحجم أصولها وطبيعة النشاط وتوضح النتائج عدم وجود علاقة ارتباط بين (SMA) والاختيارات الإستراتيجية أو طبيعة النشاط أو حجم الأصول مما يعكس عدم تأثر ممارسات (SMA) بتلك المتغيرات في بيئة الأعمال المصرية وتتسق تلك النتائج مع نتائج التحليل السابق كما أنها تدعم تلك النتائج . وتتفق نتائج تحليل الارتباط إلى حد كبير مع نتائج دراسة (Cinquini&Tenucci,2010) والتي أوضحت عدم وجود علاقة ارتباط إيجابي بين كثير من اساليب (SMA) والاختيارات الإستراتيجية: نمط الإستراتيجية , والرسالة الإستراتيجية والموقف الاستراتيجي.

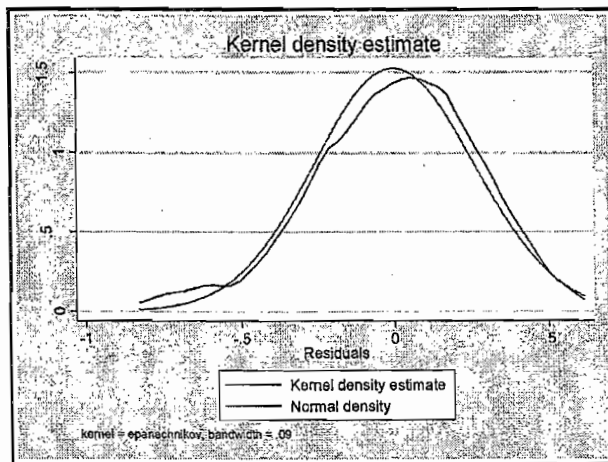
جدول (١١) نتائج تحليل الارتباط Correlations

TOA	TA	SMA	SP	SM	MO	SF	ST		
.248**	.108	-.013	.097	-.209*	-.145	.248**	1	Pearson Correlation	ST
.002	.192	.877	.239	.011	.078	.002		Sig. (2-tailed)	
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
.020	.147	.116	-.040	-.089	-.095	1	.248**	Pearson Correlation	SF
.805	.074	.161	.630	.284	.250		.002	Sig. (2-tailed)	
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
.023	-.134	.014	-.045	.049	1	-.095	-.145	Pearson Correlation	MO
.782	.105	.868	.586	.551		.250	.078	Sig. (2-tailed)	
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
.121	-.052	.003	.091	1	.049	-.089	-.209*	Pearson Correlation	SM
.142	.533	.969	.271		.551	.284	.011	Sig. (2-tailed)	
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
-.109	-.054	-.016	1	.091	-.045	-.040	.097	Pearson Correlation	SP
.188	.515	.848		.271	.586	.630	.239	Sig. (2-tailed)	

TOA	TA	SMA	SP	SM	MO	SF	ST		
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
								Pearson Correlation	SMA
-.046	.043	1	-.016	.003	.014	.116	-.013	Sig. (2-tailed)	
.580	.603		.848	.969	.868	.161	.877	N	
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
								Pearson Correlation	TA
.106	1	.043	-.054	-.052	-.134	.147	.108	Sig. (2-tailed)	
.202		.603	.515	.533	.105	.074	.192	N	
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
								Pearson Correlation	TOA
1	.106	-.046	-.109	.121	.023	.020	.248**	Sig. (2-tailed)	
	.202	.580	.188	.142	.782	.805	.002	N	
148	148	148	148	148	148	148	148	N	
<p>** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).</p> <p>* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).</p>									

٥-٣-٢ تحليل الانحدار:

لاختبار الأثر الكلي لمتغيرات إستراتيجية الأعمال وحجم الشركة وطبيعة النشاط على ممارسات (SMA) يتم إجراء اختبار الانحدار الخطي. ولاستخدام تحليل الانحدار الخطي فإنه يجب اختبار مدى توافر الاشتراطات اللازمة لذلك التحليل ويوضح شكل رقم (٢) نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء حيث يوضح أن النموذج يعاني من مشكلة في التوزيع الطبيعي للمتغيرات.



شكل رقم (٢) اختبار التوزيع الطبيعي

ولمعرفة مدى تأثير تلك المشكلة على نتائج الانحدار فقد تم إجراء اختبار الانحدار باستخدام الأخطاء المعيارية حيث لم تعطي اختلافات في نتائج اختبار الجوهريية وبالتالي يمكن القول أن تأثير مشكلة التوزيع الطبيعي محدود. كما تم إجراء اختبار التشتت في النموذج حيث أوضحت النتيجة عدم وجود تلك المشكلة. ولاختبار مشكلة وجود ارتباط بين المتغيرات المستقلة (multicollinearity) تم إجراء اختبار (VIF) والتي توضح نتائجه عدم وجود تلك المشكلة حيث أن أكبر قيمة لـ (VIF) تبلغ (1.26). و يوضح جدول (١٢) نتائج اختبار الانحدار الخطي.

جدول رقم (١٢) نتائج تحليل الانحدار لمتغير الخدمات الأخرى

NAS	Coef	Std.Err	t	P>t	[95% Conf. Interval	
ST	-.0054347	.0195585	-0.28	0.782	-.044103	.0332336
SF	.0504633	.0363904	1.39	0.168	-.0214824	.122409
MO	.0098583	.0320509	0.31	0.759	-.053508	.0732246
SM	.0025451	.0137943	0.18	0.854	-.0247269	.0298171
SP	-.0021065	.0148837	-0.14	0.888	-.0315323	.0273194
CS	.0045478	.0105639	0.43	0.667	-.0163376	.0254331
IND	-.0277053	.0500998	-.055	0.581	-.1267553	.0713448
cons	2.953708	.1914027	15.43	0.000	2.575295	3.332122
Prob>f		0.9100				
R-squared		0.0183				
Adj R-squared		0.0302				
Number of obs		148				

من الجدول رقم (١٢) يتضح ضعف القدرة التفسيرية للنموذج و عدم معنوية النتائج وبالرغم من ضعف قدرة النموذج التفسيرية (انخفاض قيمة R^2) وعدم معنوية قيمة (F) سيتم قبولها في إطار الدراسات السابقة التي تعاملت مع نفس النوع من البيانات وكانت قيمة (R^2) منخفضة جداً مع عدم معنوية النموذج (Cinquini&Tenucci,2010). وبالرغم من توافر اشتراطات الانحدار الخطي في النموذج إلا أن نتائج النموذج (جدول ١٢) توضح ضعفه حيث قيمة (R^2) تبلغ (0.018) وهي قيمة ضئيلة بالإضافة إلى عدم جوهريية قيمة (F) وبالنظر إلى النتائج في جدول (١٢) فإنها تشير أيضاً إلى عدم وجود علاقة معنوية بين ممارسات (SMA) وأي من الاختيارات الإستراتيجية للشركة أو حجم أصولها أو طبيعة نشاطها وتتفق تلك النتيجة مع نتائج الارتباط السابقة وهو ما يثبت عدم صحة الفرض الأول والثاني والثالث. ويشكل عام فإن نتائج الاختبارات الإحصائية (الارتباط والانحدار) تدعم نتائج تحليل التهيئة السابق عرضها وتؤكد عدم تأثر ممارسات (SMA) بالاختيارات الاستراتيجية وعدم انعكاس ذلك على أداء الشركة في بيئة الأعمال المصرية.

قدمت الدراسة تحليلًا للعلاقة ما بين استراتيجية الأعمال وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة الأعمال المصرية حيث هناك اهتمام منذ نهاية تسعينات القرن الماضي باختبار مدي الترابط بين عناصر المحاسبة الإدارية والاختيارات المتنوعة للشركة وذلك لتحسين الأداء. وقد اعتمدت الدراسة على بعدين هما الأول: تحديد التكوينات التنظيمية ودراستها طبقاً لنظرية التهيئة والثاني: إتباع المدخل الاحتمالي حيث تم اختيار مجموعة من الاختيارات الاستراتيجية (بالإضافة إلى حجم الشركة وطبيعة النشاط) كمتغيرات مستقلة محتملة تستطيع تفسير مدي استخدام (SMA). و تضيف الدراسة إلى الدراسات المحاسبية في بيئة الأعمال المصرية من خلال عرض و تحليل للتكوينات التنظيمية المتعلقة بكل من الاختيارات الاستراتيجية والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية طبقاً لنظرية التهيئة Configuration Theory, وتقرح تلك النظرية أن الأداء المتميز يمكن أن يتحقق من خلال التناسق الداخلي في نمط الاستراتيجية الملائمة والعوامل الهيكلية..

و قد جاءت نتائج الدراسة -في بعدها الاول- متعارضة إلى حد كبير مع نظرية التهيئة حيث لم توضح ارتباط الأداء بدرجة الاتساق داخل التكوينات التنظيمية. كما أوضحت النتائج أنه يمكن تحقيق مستويات متشابهة في الأداء بإتباع استراتيجيات مختلفة. و يمكن تفسير تلك النتائج في إطار سياق الدراسة الذي تتم فيه حيث أشارت دراسة (Desarbo et al., 2005) إلى أن الإستراتيجية المقترحة تكون فعالة إذا كانت متسقة مع البيئة المطبقة بها، وإذا كانت وظائف العمل مدعمة للنمط الاستراتيجي الذي يتم اختياره (Slater and Olson, 2001).

و في البعد الثاني قامت الدراسة بالاختبار الإحصائي للعلاقة ما بين الاختيارات الإستراتيجية و ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، حيث اتفقت نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج تحليل التهيئة و أشارت إلى عدم تأثر ممارسات (SMA) بالاختيارات الإستراتيجية للشركة. و تتفق تلك النتائج -إلى حد كبير- مع نتائج دراسات سابقة و التي وفرت ادله محدوده حول ارتباط بعض الاختيارات الاستراتيجية مع استخدام بعض اساليب SMA، و لم تتناول اى من الدراسات السابقة العلاقة مع نظام SMA بابعاده المختلف.

إن نتائج الدراسة بشكل عام لا توفر رؤية واضحة حول العلاقة بين (SMA) وإستراتيجية الأعمال حيث لا يوجد علاقة واضحة بين تلك المتغيرات وهو ما يشير إلى أن اساليب (SMA) يمكن أن تستخدم لتدعيم استراتيجيات مختلفة. و في ذلك الإطار فإن بعض الدراسات التي تناولت أسلوب (ABC) وارتباطه بإستراتيجية الأعمال لم توفر نتائج تؤيد ذلك الارتباط وأشارت إلى إمكانية استخدامه في ظل استراتيجيات مختلفة (Gosselin, 1997). ولأن الاستراتيجيات المختلفة لا تتضمن بوضوح توجيهات محددة لتبني (SMA) وبالتالي فهناك حاجة لاختبار متغيرات أكبر، كما تشير النتائج إلى وجود قدر كبير من المرونة في ظل استخدام (SMA) في ظل تباين بيئة وإستراتيجية كل شركة. و يتفق ذلك مع دراسة (Abdel-Kader and Luther (2008) والتي افترضت أن الشركات التي تتبع إستراتيجية التميز تحتاج تطبيقات محاسبية أكثر تعقيداً من تلك التي تتبع إستراتيجية زيادة التكلفة ولم توفر نتائج الدراسة مما يؤيد ذلك الافتراض . في ضوء ذلك يمكن القول إن مصطلح إستراتيجية الذي يطلق على اساليب (SMA) يمكن فهمه بصورة منفردة على أنه القدرة على توفير معلومات لدعم

عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية بدون أن يكون هناك اساليب مفضل استخدامها مع أنماط إستراتيجية محددة (Cinquini&Tenucci,2010) كما تشير نتائج البحث إلى غموض مفهوم مصطلح الإستراتيجية وأن الشركات يمكن أن تتبع أبعاد استراتيجيات مختلفة بدرجات متفاوتة وهو ما يتفق مع دراسة Langfield-Smith, (2007).

و حول ممارسات SMA في بيئة الاعمال المصريه, توضح نتائج الاستقصاء الذي اعتمدت عليه الدراسة لتجميع البيانات استخدام الشركات المصرية لاساليب(SMA) بشكل كبير وهو ما يتوافق مع نتائج استقصاءات سابقة في دول أخرى (Guilding et al., 2000; Cadez and Guilding, 2007) كما تشير النتائج إلى الاهتمام والتوجه العام نحو معلومات المنافسين وذلك اتفاقاً مع دراسات في دول أخرى مثل (New Zealand, the UK, the USA (Guilding et al., 2000), Australia and Slovenia (Cadez and Guilding, 2007) .

وتدعم الدراسات المحاسبية التي تمت في البيئة المصرية نتائج الدراسة الحالية حيث أكدت دراسة (عبد الرحمن, ٢٠٠٨م) على أن الشركات الصناعية المصرية تواجه وضعاً تنافسياً شديداً وهناك عدم تكافؤ بينها وبين الشركات الصناعية الدولية مما يدل على استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وذلك لتطوير نفسها مثل أسلوب تحليل ربحية العميل, وأسلوب سلسلة القيمة , وأسلوب التكلفة المستهدفة وغيرها من الأساليب الإستراتيجية. كما أشارت دراسة (الشيثني, ٢٠٠٨م) إلى أن التفاوت بين منشآت الأعمال المصرية في ممارسات اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية قد يرجع إلى عدم الدراية الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية, وعدم توافر الدعم الكافي من الإدارة, فضلاً عن ارتفاع تكلفة تطبيق بعضها أحياناً. كما أوصت دراسة (حماد, ٢٠٠٣م) بأهمية ربط وتكامل المفاهيم والأدوات والأساليب الإدارية الإستراتيجية في بيئة الأعمال الحديثة لصياغة استراتيجية المنشأة بشكل جيد مثل نموذج الأداء المتوازن والتحليل الاستراتيجي للتكلفة والتكلفة على أساس النشاط والجودة الشاملة, ومقاييس القيمة الاقتصادية المضافة. وقد أوصت دراسة (مبارك, ١٩٩٧م) من خلال دراسة ميدانية استهدفت تقييم ممارسات المحاسبة الإدارية في المملكة العربية السعودية, ومصر , والولايات المتحدة الأمريكية واليابان بضرورة الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مثل التكاليف المستهدفة. وقد أشارت دراسة (النمري, التيمكتي, ٢٠١٢م) إلى أن انتشار أسلوب تحليل الربحية في البيئة المصرية قد يرجع إلى كونها أداة فعالة في توفير المعلومات اللازمة للمدير لتحديد ربحية منتجات أو أقسام أو قطاعات الشركة. كما أكدت دراسة (الكومي, ٢٠٠٩م) على أن استخدام تحليل ربحية العميل خلال دورة الحياة يواجه بعض المشكلات المصاحبة لتحليلات دورات الحياة من حيث صعوبة تقدير المنافع المتوقعة, على أهمية استخدام تقييم العملاء كأصول حيث ذلك في إبراز العلاقة بين إنشاء القيمة والموارد المستخدمة في إنتاج المنتجات /الخدمات. كما أكدت الدراسة على أهمية استخدام أسلوب المحاسبة على أساس النشاط في التقييم الموضوعي والصحيح لربحية العميل.

وتعاني الدراسة من بعض المحددات خاصة فيما يتعلق بالقياس العملي للإستراتيجية كمتغير محتمل في الدراسات التطبيقية (Langfield-Smith 1997, 2007) وقد حاولت الدراسة الحالية تخطي ذلك من خلال

التعامل مع الإستراتيجية كمتغير متعدد الأبعاد وقياسه من خلال خمس متغيرات (نمط وأسلوب الصياغة , التوجه نحو السوق , الرسالة , الموقف التنافسي) وتساهم تلك الدراسة من خلال الاعتماد على المفهوم متعدد الأبعاد للإستراتيجية في فهم سلوك الشركات التي تتبع مظاهر إستراتيجية مختلفة. كما تناولت الدراسة الحالية من خلال أسلوب الدراسة الميدانية (الاستقصاء) قياس مدى استخدام اساليب (SMA) ولكنها لم تتناول كيف يتم استخدام تلك الأساليب , مما يتطلب دراسة لاختبار كيفية تطبيق تلك الأساليب في بيئة الأعمال المصرية بالإضافة إلى أن هناك حاجة لاستخدام أسلوب دراسة الحالة لمقارنة الشركات التي تتبع استراتيجيات مختلفة وتستخدم اساليب (SMA) متشابهة بما يوفر وجهات نظر حول كيفية استخدام تلك الأساليب كما أن الدراسات التي تتناول فترات زمنية طويلة تكون مطلوبة حتى يمكن تفسير التغير في الامتراتيجيات عبر الزمن والتغير في استخدام اساليب(SMA).

٦-القسم السادس

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

٦-١ التناصح:

- ١- توصل الباحثان من خلال ما أسفرت عنه كلاً من الدراسة النظرية والتطبيقية إلى النتائج التالية:
 - ١- تهتم بيئة الأعمال المصرية - على عكس المتوقع - اهتمامًا كبيرًا بممارسات SMA حيث تستخدم عدد كبير من اساليب SMA , بالإضافة الى مشاركة المحاسبين بشكل كبير في الإدارة الاستراتيجية.
 - ٢- أكثر اساليب استخدامًا في بيئة الأعمال المصرية هو أسلوب سلسلة القيمة يليه أسلوب تحليل ربحية العميل وأسلوب التكلفة المستهدفة.
 - ٣- هناك تنوع كبير في الاختيارات الاستراتيجية التي تمارسها الشركات المصرية حيث تنوع نمط الاستراتيجية ليشمل استراتيجية المبادرة , والاستراتيجية الدفاعية , وكذلك تنوعت الرسالة الاستراتيجية لتشمل رسالة البناء , ورسالة الحصاد, كما أن الموقف الاستراتيجي لبعض الشركات قد اتخذ شكل استراتيجية التميز في حين اتخذ البعض الآخر شكل استراتيجية زيادة التكلفة.
 - ٤- تباين اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستخدمة في بيئة الأعمال المصرية عنها في بعض الدول المتقدمة مثل (الولايات المتحدة الأمريكية, والمملكة المتحدة , ونيوزيلاند) كما ظهرت في بعض الدراسات السابقة حيث ينتشر في تلك الدول استخدام اساليب تقييم العملاء كأصول , ومتابعة الموقف التنافسي, وتقييم أداء المنافسين ولعل ذلك قد يرجع إلى ما مرت به البيئة المصرية من ضعف اقتصادي وضعف الممارسات المحاسبية بعد ثورة (٢٥) يناير (٢٠١١م) فضلًا عن اعتقاد بعض الشركات بارتفاع تكلفة تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة .
 - ٥- استخدام نظرية التهيئة يساهم في الفهم الأفضل لطبيعة منشآت الأعمال. وقد وفر التحليل المعتمد على نظرية التهيئة في ظل كل من المدخل الشمولي والمدخل الاحتمالي مؤشرات حول عدم تأثر (SMA) بالاختيارات الاستراتيجية للشركة وأن ذلك لا ينعكس على أداء الشركة.

- ٦- اتفاقاً مع نتائج التحليل المعتمدة على المدخل الشمولي، اوضحت نتائج التحليل طبقاً للمدخل الاحتمالي عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وكل من الاختيارات الاستراتيجية للشركة أو حجم أصولها أو طبيعة نشاطها، وبالتالي لا يمكن القول ان هناك اساليب معينة يفضل استخدامها مع استراتيجيات معينة.
- ٧- تعارض نتائج الدراسة إلى حد كبير مع نظرية التهيئة حيث لم توضح ارتباط الأداء بدرجة الاتساق داخل التكوينات التنظيمية كما أظهرت النتائج أنه يمكن تحقيق مستويات متشابهة في الأداء بإتباع استراتيجيات مختلفة.
- ٨- التعامل مع الاستراتيجية كمتغير متعدد الأبعاد يساهم في فهم سلوك الشركات التي تتبع مظاهر استراتيجية مختلفة خاصة في ظل غموض مفهوم الاستراتيجية وصعوبة القياس العملي لها.
- ٩- أكدت الدراسة الميدانية على عدم صحة فروض الدراسة حيث أشارت النتائج إلى عدم وجود تأثير معنوي لممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء الشركة وعدم اختلافها طبقاً للاختيارات الاستراتيجية المتبعة فضلاً عن عدم اختلافها طبقاً لحجم الشركة وطبيعة نشاطها.
- ١٠- اقت الدراسة الضوء على نقطتين هامتين تحتاجان لمزيد من البحث:
- ا- غموض مفهوم الاستراتيجية الذي توصف به بعض اساليب المحاسبة الإدارية.
- ب- اتفاق نتائج التحليل طبقاً لكل من المدخل الشمولي والمدخل الاحتمالي مع مراعاة أن المدخل الشمولي يوفر فهم أفضل لطبيعة العلاقات بين المتغيرات.

٦-٢ التوصيات:

- على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية يوصي الباحثان بمايلي:
- ١- ضرورة توجه منشآت الأعمال في البيئة المصرية لاستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كمدخل لتوفير المعلومات الملائمة وتحسين كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتحسين الأداء والعمليات.
- ٢- الاستعانة بالمدخل الشمولي باعتباره مدخلا متكاملًا لقياس تأثير الاختيارات الاستراتيجية على أداء منشآت الأعمال المصرية ولما يوفره من رؤية واضحة ومتكاملة للعلاقة بين استراتيجيات الأعمال وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.
- ٣- ضرورة تفعيل مشاركة المحاسبين بمنشآت الأعمال في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بما يضمن عدم مقاومتهم تجاه إدخال اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المستحدثة.
- ٤- ضرورة اهتمام الإدارة العليا بمنشآت الأعمال المصرية بدعم تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مثل المقاييس المرجعية والقياس المتوازن للأداء لما توفره من مؤشرات هامة تساعد على تحسين الأداء.

٥- قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة والمهتمة بمجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بإصدار إرشادات للتعريف بكيفية تطبيق بعض الأساليب الإدارية بما يساهم في تحقيق ونجاح استراتيجية منشآت الأعمال.

٦- إعداد المزيد من البحوث لتدعيم مجال البحث الحالي من خلال القيام بدراسات تطبيقية للتعرف على كيفية تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في قطاعات مختلفة لتوفير أدلة إضافية عن مدى تأثير تلك الممارسات على أداء منشآت الأعمال.

٣-٦ مجالات البحث المستقبلية:

يري الباحثان في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساسا لبحوث مستقبلية من أهمها ما يلي:

- ١- إعادة تطبيق نفس البحث مع استخدام منهجية مختلفة مثل استخدام أسلوب دراسة الحالة لمقارنة الشركات التي تتبع استراتيجيات مختلفة وتستخدم أساليب محاسبة إدارية استراتيجية متشابهة.
- ٢- اختبار أثر خصائص الشركة وحرمة تكنولوجيا المعلومات على مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في بيئة الأعمال المصرية.

١-٧ المراجع باللغة العربية:

١. أبو موسى, أحمد عبد السلام, (٢٠٠٥م), الربط بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات وتفعيل حوكمة الشركات, نموذج مقترح من سياق المحاسبة الإدارية, المجلة العلمية للتجارة والتمويل, كلية التجارة جامعة طنطا, العدد الثاني, المجلد الثاني, ص ص ٦٤-١.
٢. أحمد, هبة عبد المتعال, (٢٠٠٩م), تقييم ملائمة اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, كلية التجارة جامعة القاهرة, ص ص ٦٣-١٠١.
٣. باعجاجة, سالم سعيد, (٢٠٠٩م), التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدة إمكانية تطبيقه - دراسة تطبيقية على شركات الأسمنت بالمملكة العربية السعودية, مجلة البحوث التجارية, كلية التجارة جامعة الزقازيق, العدد الأول, والثاني, يناير, يوليو, المجلد الحادي والثلاثين, ص ص ١٠١-١٤٦.
٤. تهايمي, عز الدين فكري, (٢٠٠٨م), دور اساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية -دراسة تحليلية, المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة, جامعة الأزهر, العدد الثالث, يوليو, ٢٠٠٨, ص ص ٢٠٩-٢٥٢.
٥. حماد, طارق عبد العال, (٢٠٠٥م), دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الإستراتيجية المتوازنة للمنظمة, مجلة الفكر المحاسبي, كلية التجارة, جامعة عين شمس, العدد الثاني, السنة التاسعة, ص ص ٦١-١٣٨.
٦. الزمر, عماد سعيد, (٢٠٠٩م), دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الأداء التنظيمي ودعم الإستراتيجية التنافسية لمنشآت الأعمال, مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين, العدد الثالث والسبعون, السنة الثامنة والأربعون, ص ٣٤٧.
٧. سيد, سيد عبد الفتاح, (٢٠١٠م), نموذج مقترح للتكامل بين ابتكارات المحاسبة الإدارية لدعم المنشآت على التميز عالمياً, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان, ص ص ٤٤-٢٣٤.
٨. شاهين, عبد الحميد أحمد, (٢٠٠٣م), مدخل مقترح لتطوير مقياس الأداء المتوازن للأداء (BSC) كأحد الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية مع دراسة ميدانية, مجلة الفكر المحاسبي, كلية التجارة جامعة عين شمس, العدد الثاني, السنة السابعة, ص ص ٢٩٧-٣٤٩.
٩. الشيشيني, حاتم محمد عبدالرؤف, (٢٠٠٨م), ممارسات المحاسبة الإدارية: العوامل المؤثرة عليها وأثرها على مستوى أداء المنشآت, مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين, العدد الواحد والسبعون, ص ص ٤٨٧-٥٧٠.

١٠. عبد الرحمن ، عبد الرحمن سليم ، (٢٠٠٨م)، دور اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تطوير نظام محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية المصرية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة اليمنية ، ص ص ١-١٠٠
١١. عبد الفتاح ، محمد عبد الفتاح محمد، (٢٠٠٥م) ، العلاقة بين نموذج الأداء المتوازن والموازنات كأدوات للتخطيط والرقابة ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، ص ص ١٤١-١٩٣ .
١٢. عبد اللطيف، محمد يس (٢٠١٢م)، إطار مقترح للتكامل بين منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد ومنهجية ستة سجا بغرض تطوير أداء المنشآت الصناعية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، المجلد (٤٩) ، العدد الثاني ، ص ١٤٥ .
١٣. فودة ، شوقي السيد ، (٢٠٠٧م)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة دراسة نظرية استكشافية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، المجلد الرابع والأربعون ، مارس ، ص ١٨٧ .
١٤. الكومي ، أمجاد محمد ، (٢٠٠٩م)، إطار محاسبي مقترح لتعظيم قيمة العميل لأغراض تقييم الأداء الإستراتيجي بالوحدات الاقتصادية -دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول ، السنة الثالثة عشر يونيو، ص ص ٢٢٣-٢٨٥ .
١٥. محمد ، نبيل عبد المنعم ، (٢٠١٠م)، إطار مقترح لاستخدام مدخل بطاقات القياس المتوازن لتقييم الأداء بالبنوك المصرية -دراسة تطبيقية على مجموعة من البنوك المصرية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس ، العدد الأول، ص ص ١-٦٥ .
١٦. النمري، مجبور جابر محمود، التمكي، خلود عدنان موسى (٢٠١٢م) دراسة تحليلية لمدي استخدام اساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في المنشآت الصناعية السعودية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد (٤٩)، العدد الثاني ، يوليو .

- 1- Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2008), "The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis", *British Accounting Review*, 40 (1): 2-27.
- 2- Abernethy, M. A., & Bouwens, J. (2005). Determinants of accounting innovation implementation. *Abacus*, 41,217-239.
- 3- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24,189-204.
- 4- Abernethy, M. A., & Guthrie, C. H. (1994). An empirical assessment of the "fit" between strategy and management information system design. *Accounting and Finance*, 34, 49-66.
- 5- accounting in Slovenia", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3 (2) : 126-46.
- 6- Anderson, S. W., & Lanen, W. N. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 379-412.
- 7- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- 8- Bensaou, M., & Venkatraman, N. (1995). Configurations of interorganizational relationships: a comparison between U.S. and Japanese automakers. *Management Science*, 41, 1471-1492.
- 9- Bruggeman, W. and Van Der Stede, W. (1993), "Fitting management control systems to competitive advantage", *British Journal of Management*, 4, 205-18.
- 10-Cadez, S. and Guilding, C. (2007), "*Benchmarking the incidence of strategic management*
- 11-Cadez, S. and Guilding, C. (2008), "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7/8): pp. 836-63.
- 12-Cadez, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 3, 126-146.
- 13-Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*. 33(7-8):836-863
- 14-Chapman, C.S. (1997), "Reflections on a contingent view of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2) : 189-205.
- 15-Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.

- 16-Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: a review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 517-550.
- 17-Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23, 243-264.
- 18-Chenhall, R.H. (2005a), "Content and process approaches to studying strategy and management control systems", in Chapman, C.S. (Ed.), *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, Oxford.
- 19-Chenhall, R.H. and Langfield-Smith, K. (1998), "The relationship between strategic priorities management techniques and management accounting: an empirical investigation using a system approach", *Accounting, Organizations and Society*, 23 (3): 243-260.
- 20-Chong, V. K., & Chong, K. M. (1997). Strategic choices, Environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27, 268-276.
- 21-Cinquini, L. & Tenucci, A., 2010, Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?, *Journal of Accounting & Organizational Change* 6 (2): 228-255.
- 22-Cravens, K.S. and Guilding, C. (2001), "An empirical study of the application of strategic management accounting techniques", *Advances in Management Accounting*, 10, 95-124.
- 23-Cross, K. and Lynch, R. (1989), "Accounting for competitive performance",
- 24-Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control system's design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383-409.
- 25-Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 3-25.
- 26-Dent, J.F. (1990), "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research", *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1/2) : 3-25.
- 27-Desarbo, W. S., Di Benedetto, C. A., Song, M., & Sinha, I. (2005). Revisiting the Miles and Snow strategic framework: uncovering relationships between strategic types, capabilities, environmental uncertainty, and firm performance. *Strategic Management Journal*, 26, 47-74.
- 28-Doty, H. D., & Glick, W. H. (1994). Typologies as a unique form of theory building: toward improved understanding and modeling. *The Academy of Management Review*, 19, 230-251.
- 29-Doty, H. D., Glick, W. H., & Huber, G. P. (1993). Fit, equifinality, and organizational effectiveness: a test of two configurational theories. *Academy of Management Journal*, 36, 1196-1250.

- 30-Ferguson, T. D., & Ketchen, D. J. (1999). Organizational configurations and performance: the role of statistical power in extant research. *Strategic Management Journal*, 20, 385-395.
- 31-Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
- 32-Fiss, P. C. (2007). A set-theoretic approach to organizational configurations. *Academy of Management Review*, 32, 1180-1198.
- 33-Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 99-126..
- 34-Gerdin, J., & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research-a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 303-326.
- 35-Gosselin, M. (1997), "The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing", *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2): 105-22.
- 36-Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31, 828-853.
- 37-Govindarajan, V. and Fisher, J. (1990), "Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance", *The Academy of Management Journal*, 33 (2) : 259-285.
- 38-Govindarajan, V. and Gupta, A.K. (1985), "Linking control systems to business unit strategy: impact on performance", *Accounting, Organizations and Society*, 10, 51-6.
- 39-Govindarajan, V., & Gupta, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 51-66.
- 40-Gresov, C., & Drazin, R. (1997). Equifinality: functional equivalence in organization design. *The Academy of Management Review*, 22, 403-428.
- 41-Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 583-595.
- 42-Guilding, C. and McManus, L. (2002), "The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note", *Accounting, Organizations and Society*, 27,45-59.
- 43-Guilding, C., & McManus, L. (2002). *The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. Accounting, Organizations and Society*, 27, 45-59.
- 44-Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). " An international comparison of strategic management accounting practices". *Management Accounting Research*, 11, 113-135.

- 45-Guilding, C., Cravens, K.S. and Tayles, M. (2000), "An international comparison of strategic management accounting practices", *Management Accounting Research*, 11 (1): 113-35.
- 46-Gupta, A.K. and Govindarajan, V. (1984), "Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation", *The Academy of Management Journal*, 27 (1):. 25-41.
- 47-Henri, J. F. (2006), "Management control systems and strategy: a resource-based perspective". *Accounting, Organizations and Society*, 31, 529-558.
- 48-Hoque, Z. (2001). *Strategic management accounting*. Oxford: Chandos Publishing.
- 49-Hult, G. T. M., Ketchen, D. J., & Slater, S. F. (2005). Market orientation and performance: an integration of disparate approaches. *Strategic Management Journal*, 26, 1173-1181.
- 50-Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1997). Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 293-314.
- 51-Ittner, C.D. and Larcker, D.F. (1998), "Innovations in performance measurement: trends and research implications", *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-38.
- 52-Johnson, H.T. (2006), "*Lean accounting: to become lean, shed accounting*", 53-Kaplan, R.S. and Cooper, R. (1998), *Cost and Effect*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- 54-Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996a), "Linking the balanced scorecard to strategy", *California Management Review*, Fall, 53-79.
- 55-Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1996b), "Using the balanced scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, January/February, 75-85.
- 56-Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (2000), *The Strategy-focused Organization*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- 57-Ketchen, D. J., & Shook, C. (1996). The application of cluster analysis in strategic management research: an analysis and critique. *Strategic Management Journal*, 17, 441-458.
- 58-Ketchen, D. J., Thomas, J. B., & Snow, C. C. (1993). Organizational configurations and performance: a comparison of theoretical approaches. *Academy of Management Journal*, 36, 1278-1313.
- 59-Langfield-Smith, K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2): 207-32.
- 60-Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 207-232.
- 61-Langfield-Smith, K. (2005), "What do we know about management control systems and strategy?", in Chapman, C.S. (Ed.), *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, Oxford.

- 62-Langfield-Smith, K. (2007), "A review of quantitative research in management control systems and strategy", in Chapman, C.S., Hopwood, A.G. and Shields, M.D. (Eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Oxford, 753-84.
- 63-Langfield-Smith, K. (2008), "Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), pp. 204-28.
- 64-Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 204-228.
- 65-Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill. ,15-25.
- 66-Miller, A. and Dess, G.G. (1993), "Assessing Porter's (1980) model in terms of its generalizability, accuracy and simplicity", *Journal of Management Studies*, 30, (4): 553-85.
- 67-Miller, D. and Friesen, P.H. (1982), "Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum", *Strategic Management Journal*, 3, 1-25.
- 68-Mintzberg, H. (1987a). The strategy concept I: five Ps for strategy. *California Management Review*, 30, 11-24.
- 69-Mintzberg, H., Quinn, J. B., & Voyer, J. (1995). *The strategy process*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- 70-Morgan, M.J. (1993), "Accounting for strategy", *Management Accounting*, May, pp. 20-4.
- 71-Nanni, A.J., Dixon, J.R. and Vollman, T.E. (1992), "Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 1-19.
- 72-Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 735-756.
- 73-Nyamori, R. O., Perera, M. H. B., & Lawrence, S. R. (2001).The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 20, 62-83.
- 74-Nyamori, R.H., Perera, M.H.B. and Lawrence, S.R. (2001), "The concept of strategic change and implications for management accounting research", *Journal of Accounting Literature*, 20,62-83.
- 75-Olson, E. M., Slater, S. F., & Hult, T. M. (2005). The performance implications of fit among business strategy, marketing organizations structure, and strategic behaviour. *Journal of Marketing*, 69, 49-65.
- 76-Perrera, S., Harrison, G., & Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 557-572.

- 77-Rowe, C., Birnberg, J. G., & Shields, M. D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and manager's revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 164-198.
- 78-Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1992a), "Strategic cost *management: tailoring controls to strategies*", *Journal of Cost Management*, Fall, pp. 14-24.
- 79-Shortell, S. M., & Zajac, E. J. (1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity. *Academy of Management Journal*, 33, 817-832.
- 80-Shortell, S.M. and Zajack, E.J. (1990), "Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity", *The Academy of Management Journal*, 3 (4) 817-32.
- 81-Simons, R. (1987), "Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis", *Accounting, Organizations and Society*, 12 (4): 357-74.
- 82-Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 357-374.
- 83-Slater, S. F., & Narver, J. C. (1994). Market orientation, customer value, and superior performance. *Business Horizons*, 37, 22-28.
- 84-Slater, S. F., & Olson, E. M. (2001). Marketing's contribution to the implementation of business strategy: an empirical analysis. *Strategic Management Journal*, 22, 1055-1067.
- 85-Smith, K. G., Guthrie, J. P., & Chen, J. (1989). *Strategy, size and performance. Organization Studies*, 10, 63-81.
- 86-Walker, O. C., Boyd, H. W., & Larreche, J. (1998). *Marketing strategy: planning and implementation* (3rded.). Boston: IRWIN/McGraw-Hill.

٨- ملاحق البحث
ملحق رقم (٨-١) قائمة الاختصاء

قائمة بالمصطلحات الأساسية في البحث واختصاراتها المستخدمة

الاختصار	المصطلح
SMA	Strategic management accounting
CFA	Competitor financial analysis
R&D	Research and devlopment
CA	Customer analysis
ST	Strategy type
SF	Strategy formulation
MO	Market orientation
SM	Strategic mission
SP	Strategic position

ملحق رقم (٢-٨) قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ:.....

تحية طيبة وبعد، ،

يقوم الباحثان بإعداد بحث حول تأثير إستراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بهدف اختبار مدي وتأثير إستراتيجية الشركة على نظام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وانعكاس ذلك على أداء الشركة، ويعتمد البحث على قياس وجهات نظر المديرين الماليين بالشركات المسجلة بالبورصة المصرية في مدي تأثير إستراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية، ويأمل الباحثان في الاستفادة من خبرات سيادتكم في إثراء الجوانب و النقاط النظرية المختلفة للبحث من خلال آراء سيادتكم المعتمدة على خبرة عملية. و يؤكد الباحثان لسيادتكم أن المعلومات و الآراء التي تفصحون عنها هي لأغراض التحليل الإحصائي فقط و سوف يتم التعامل معها بأقصى درجات السرية و الحفاظ على الخصوصية. و على ذلك لن يتم الإشارة إلى سيادتكم مطلقا عند التقرير عن أي نتائج مستمدة من ذلك الاستقصاء. إلا أننا نؤكد لسيادتكم على مدى أهمية مشاركتكم في الوصول لنتائج تعكس الواقع العملي في البيئة المصرية.

و يقدر الباحثان وقت سيادتكم الثمين والذي ستقضونه في إتمام ذلك الاستقصاء في أقرب وقت مناسب لسيادتكم.

جزيل الشكر والاحترام على مساعدتكم القيمة

الباحثان

NT_hassan@yahoo.com

Magdymelegy1975@yahoo.com

الجزء الأول: معلومات شخصية:

الاسم:..... (إذا رغبت)

١- المؤهل العلمي:

بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	أخرى (من فضلك اذكرها)

٢- الخبرة:

أقل من ٥ سنوات	ما بين ٥ و ١٠ سنوات	ما بين ١٠ و ١٥ سنوات	ما بين ١٥ و ٢٠ سنوات	أكثر من ٢٠ سنة

٣- عدد العاملين في الشركة :

() أقل من ١٠٠

() من ١٠٠ حتى ٢٠٠

() أكثر من ٢٠٠

الجزء الثاني: الاختيارات الإستراتيجية للشركة:

السؤال الأول: نمط الإستراتيجية:

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
					إلى أي مدى يمكن وصف التوجه الاستراتيجي للشركة ؟

(٥) إستراتيجية المبادرة التامة

حيث: (١) إستراتيجية دفاعية تمامًا

السؤال الثاني : نمط صياغة إستراتيجية الشركة:

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	من فضلك حدد مدى موافقتك على العبارات التالية:
					١-متخذي القرارات الإستراتيجية في شركتنا عادة ما يفكرون في كل شيء قبل أي تصرف إستراتيجي.
					٢-هناك فكر إستراتيجي في شركتنا يتم تنفيذه بدون انحراف عنه أو انحراف ضئيل.
					٣-التصرفات الإستراتيجية في شركتنا عادة لا تتم بدون وجود فكر أو نوايا إستراتيجية

(٥) موافق تمامًا

حيث: (١) غير موافق تمامًا

السؤال الثالث: التوجه للسوق :

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	من فضلك حدد مدى موافقتك على العبارات التالية :
					١-لدي شركتنا فهم عميق لعملائها.
					٢-عمليات الشركة لدينا تعمل بشكل كبير لخلق قيمة متميزة لعملائنا .
					٣-تفكر إدارة شركتنا في خدمة احتياجات ومتطلبات الأسواق المحددة جيداً لنمو الشركة في المدى الطويل.
					٤-لدي شركتنا توجه قوي نحو السوق.

(٥) موافق تماماً

حيث: (١) غير موافق تماماً

السؤال الرابع: الرسالة الإستراتيجية:

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
					كيف يمكن وصف الرسالة الإستراتيجية للشركة؟

(٥) رسالة البناء.

رسالة الاحتفاظ.

حيث: (١) رسالة الحصاد .

السؤال الخامس : الموقف الاستراتيجي:

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
					كيف يمكن وصف الموقف الاستراتيجي للشركة؟

(٥) إستراتيجية الاختلاف

إستراتيجية التركيز

حيث: (١) إستراتيجية زيادة التكلفة

الجزء الثالث: أبعاد المحاسبة الإدارية الإستراتيجية:

السؤال السادس: اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية :

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	من فضلك حدد مدى استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التالية :
					١- تكلفة الخصائص.
					٢-تكلفة دورة الحياة.
					٣-تكلفة الجودة.

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	من فضلك حدد مدى استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التالية :
					٤-التكلفة المستهدفة.
					٥-تكلفة سلسلة القيمة .
					٦-المعايير .
					٧-قياس الأداء المتكامل.
					٨-إدارة التكلفة الإستراتيجية.
					٩-التسعير الإستراتيجي.
					١٠-تقييم تكلفة المنافس.
					١١-متابعة الموقف التنافسي.
					١٢-تقييم أداء المنافسين.
					١٣-تحليل ربحية العميل.
					١٤-تحليل ربحية العميل خلال دورة الحياة.
					١٥-تقييم العملاء كأصول.

حيث: (١) لا تستخدم على الإطلاق. (٥) يتم الاستخدام إلى حد كبير.

السؤال السابع : مشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية:

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	من فضلك حدد مدى مشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للشركة :
					١-تحديد المشاكل واقتراح الأهداف.
					٢-تحديد الخيارات
					٣-تقييم الخيارات
					٤-تجميع التفاصيل المتعلقة بالخيارات
					٥-اتخاذ الخطوات الضرورية لتنفيذ التغييرات

حيث: (١) لا يشارك على الإطلاق. (٥) يشارك إلى حد كبير .

الجزء الرابع: أداء الشركة:

السؤال الثامن: أداء الشركة:

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	ما مدى تقييمك لأداء الشركة بالمقارنة بالمنافسين فيما يتعلق بالموشرات التالية:
					١-العائد على الاستثمار.
					٢-إشباع العملاء.
					٣-تطوير المنتجات الجديدة .

الباحثان

ملحق (٨-٢) التمثيل الإحصائي

١- اختبار Descriptive Statistics

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.45257	1.1622	3.00	1.00	148	Q11
.90341	2.9865	5.00	1.00	148	Q12
.53280	2.6486	3.00	1.00	148	Q13
1.26755	3.4257	5.00	1.00	148	ST
.63429	2.6306	4.33	1.33	148	SF
.70423	3.3902	5.00	1.50	148	MO
1.68359	3.4527	5.00	1.00	148	SM
1.52631	3.5608	5.00	1.00	148	SP
.31536	3.0928	3.87	2.20	148	MAT
.50603	3.1838	4.40	1.60	148	MAP
1.21340	3.3243	5.00	1.00	148	ROI
1.21739	3.0878	5.00	1.00	148	CS
1.28527	2.9662	5.00	1.00	148	PD
				148	Valid N (listwise)

١- الإتحاد الخطي :

regress var18 var11 var12 var13 var14 var15 var16 var17

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	148
				F(7, 140)	=	0.38
Model	.193011723	7	.027573103	Prob > F	=	0.9100
Residual	10.0312453	140	.071651752	R-squared	=	0.0189

Adj R-squared = -0.0302

Root MSE = .26768

Total | 10.224257 147 .069552769

var18 | Coef. Std. Err. t P>|t| [95% Conf. Interval]

var11 | -.0054347 .0195585 -0.28 0.782 -.044103 .0332336

var12 | .0504633 .0363904 1.39 0.168 -.0214824 .122409

var13 | .0098583 .0320509 0.31 0.759 -.053508 .0732246

var14 | .0025451 .0137943 0.18 0.854 -.0247269 .0298171

var15 | -.0021065 .0148837 -0.14 0.888 -.0315323 .0273194

var16 | .0045478 .0105639 0.43 0.667 -.0163376 .0254331

var17 | -.0277053 .0500998 -0.55 0.581 -.1267553 .0713448

_cons | 2.953708 .1914027 15.43 0.000 2.575295 3.332122

ANOVA						
Sig.	F	Error		Cluster		
		df	Mean Square	df	Mean Square	
.000	22.948	143	1.006	4	23.084	ST
.841	.354	143	.410	4	.145	SF
.001	4.694	143	.451	4	2.115	MO
.000	244.319	143	.372	4	90.871	SM
.000	48.283	143	1.019	4	49.191	SP
.507	.831	143	.100	4	.083	MAT
.525	.804	143	.257	4	.207	MAP
.000	7.916	143	1.239	4	9.809	ROI
.000	25.626	143	.887	4	22.741	CS
.000	5.795	143	1.461	4	8.468	PD