

تقييم واقع ممارسات المحاسبة الإدارية لأغراض دعم المزايا التنافسية للشركات فى
بيئة الأعمال المصرية "دراسة ميدانية"
د/ اكرامى جمال زهر^١

ملخص

يهدف البحث إلى استكشاف واقع ممارسات المحاسبة الإدارية فى عينة من الشركات فى ١٥ منطقة صناعية منتشرة فى ١٢ محافظة بجمهورية مصر العربية، كما يهدف البحث إلى اختبار تأثير خصائص هذه الشركات على كل من دور المحاسبة الإدارية ومستوى تطبيق هذه الممارسات ودورها فى دعم المزايا التنافسية لتلك الشركات. وقد اعتمد البحث على رؤية الاتحاد الدولى للمحاسبين عن تطور المحاسبة الإدارية، وكذلك تصنيف معهد المحاسبين الإداريين للمزايا التنافسية للشركات. وقد توصل البحث إلى أن حوالى ٦٠% من عينة الدراسة تطبق الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية على عكس نتائج معظم الدراسات السابقة، كما أن خصائص الشركات لها تأثير على كل من الدور المسند للمحاسبة الإدارية، ومستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية ودورها فى دعم المزايا التنافسية للشركات.

الكلمات المفتاحية: ممارسات المحاسبة الإدارية، المزايا التنافسية، تطور المحاسبة الإدارية.

^١ مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة المنوفية
Email: ekramy65@gmail.com

تقييم واقع ممارسات المحاسبة الإدارية لأغراض دعم المزايا التنافسية للشركات فى بيئة الأعمال المصرية "دراسة ميدانية"

ملخص

يهدف البحث إلى استكشاف واقع ممارسات المحاسبة الإدارية فى عينة من الشركات فى ١٥ منطقة صناعية منتشرة فى ١٢ محافظة بجمهورية مصر العربية، كما يهدف البحث إلى اختبار تأثير خصائص هذه الشركات على كل من دور المحاسبة الإدارية ومستوى تطبيق هذه الممارسات ودورها فى دعم المزايا التنافسية لتلك الشركات. وقد اعتمد البحث على رؤية الاتحاد الدولى للمحاسبين عن تطور المحاسبة الإدارية، وكذلك تصنيف معهد المحاسبين الإداريين للمزايا التنافسية للشركات. وقد توصل البحث إلى أن حوالى ٦٠% من عينة الدراسة تطبق الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية على عكس نتائج معظم الدراسات السابقة، كما أن خصائص الشركات لها تأثير على كل من الدور المسند للمحاسبة الإدارية، ومستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية ودورها فى دعم المزايا التنافسية للشركات.

الكلمات المفتاحية: ممارسات المحاسبة الإدارية، المزايا التنافسية، تطور المحاسبة الإدارية.

Evaluation of the reality of management accounting practices for the purpose of supporting the competitive advantages of companies in the Egyptian business environment "Field Study"

Summary

The main aim of the research is to explore the reality of management accounting practices in a sample of companies in 15 industrial zones spread across 12 governorates in the Arab Republic of Egypt. The research aims to test the impact of these companies characteristics on the role of management accounting in supporting the competitive advantages of companies. The research adopted the vision of the International Federation of Accountants (IFAC) on the evolution of management accounting, as well as the classification of the Institute of Management Accountants (IMA) for the competitive advantages of companies. The research found that about 60% of the sample of the study applies the contemporary practices of management accounting, unlike the results of most previous studies, and the characteristics of the companies Impact on both the role assigned to management accounting, the level of application of management accounting practices and their role in supporting the competitive advantages of companies.

Keywords: management accounting practices, competitive advantages. Evolution of management accounting

أولاً: مقدمة

تتسم بيئة الأعمال المعاصرة بالعديد من الخصائص منها شراسة المنافسة، الوتيرة السريعة للأعمال، الضغوط المستمرة للجداول الزمنية للعمل، فضلاً عن كثافة والتغيرات السريعة في مطالب ورغبات العميل، وقد دفعت هذه الخصائص العديد من الشركات إلى اختصار دوراتها الإنتاجية، وتخفيض أحجام دفعات الإنتاج من أجل الحفاظ على مزاياها التنافسية وتحسينها (D'Antonio et al, 2017; Dunk, 2015)، وعلى الرغم من أن تلك الخصائص ملازمة لبيئة الأعمال منذ بدايات القرن العشرين ولا تزال في تطور مستمر إلا أن إحدى الدراسات التي أجريت في أواخر هذا القرن في مجال تقييم دور المحاسبة الإدارية توصلت إلى أن نظام المحاسبة الإدارية فشل في تقديم المعلومات والمقاييس الملائمة لخصائص بيئة الأعمال المعاصرة (Johnson & Kaplan, 1987, pp: 22-23)، وقد كان لنتائج هذه الدراسة وغيرها من الدراسات المثيلة انعكاساتها على اهتمام كل من المنظمات العالمية المعنية بتطوير مهنة المحاسبة، والأكاديميين المهتمين بالبحث في مجالات المحاسبة الإدارية.

فقد أوصى معهد المحاسبين الإداريين Institute Of Management Accountants (IMA) في نهاية القرن العشرين وتحديداً في عام ١٩٩٦ بضرورة امتلاك المحاسب الإداري المهارات اللازمة لتطبيق الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية مثل التكاليف على أساس النشاط، المقاييس المرجعية، التكلفة المستهدفة، تكاليف دورة الحياة، تحليل القيمة المضافة، إدارة الجودة الشاملة، وتحليل سلسلة القيمة لكي تتمكن الشركات من تحقيق وتقدير مزاياها التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة (IMA, 1996, PP: 1-4)، وفي عام ١٩٩٨ قدم نفس المعهد بياناً أشار فيه إلى أن الميزة التنافسية الكلية للشركة تتحقق من خلال الفرق بين القيمة التي تقدمها للعملاء والتكلفة التي يتحملها هؤلاء العملاء للحصول على هذه القيمة، ولذا فإن المزايا التنافسية للشركات تنحصر في نوعين هما ميزة التميز Differentiation Advantage وميزة أقل تكلفة Low-Cost Advantage (IMA, 1998, P2).

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation Of Accountants (IFAC) فقد ركز في عام ١٩٩٨ على مراحل تطور دور المحاسبة الإدارية مع تطور بيئة

الأعمال حيث قسّمها إلى أربع مراحل حدد في كل مرحلة الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية ففي المرحلة الأولى (قبل عام ١٩٥٠) تركز دور المحاسبة الإدارية في تحديد التكلفة وإجراء الرقابة المالية، وفي المرحلة الثانية (بحلول عام ١٩٦٥) تركز هذا الدور في تقديم المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية، وفي المرحلة الثالثة (بحلول عام ١٩٨٥) كان التركيز على خفض الفاقد في الموارد المستخدمة، وأخيراً تركز دور المحاسبة الإدارية في المرحلة الرابعة (بحلول عام ١٩٩٥) في توليد أو تعظيم القيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد (Abdel-Kader & Luther, 2006, PP: 3-5).

وعلى المستوى الأكاديمي لوحظ منذ بداية العقد الأخير من القرن العشرين تضارب في الآراء حول مدى ملائمة وقدرة ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات على إنجاز الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية، ومدى ملائمته لخصائص بيئة الأعمال الحديثة، فضلاً عن التباين الملحوظ بين الشركات من حيث نوعية ممارسات المحاسبة الإدارية وخصوصاً المعاصرة منها، فمن ناحية أشارت بعض الدراسات (Mahfar & Omar, 2004, p58; Haldma & Lääts, 2002, p7; Shields et.al, 1991, p61) إلى أن القدرة التنافسية للشركات في ظل اقتصاديات السوق وحدة المنافسة تتطلب تطوير نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف المطبقة في هذه الشركات.

ومن ناحية أخرى توصلت بعض الدراسات (Nodast et al, 2015, p4223; Joshi et al, 2011, p25; Angelakis et.al, 2010, pp:93-94; Naco et.al, 2010, pp: 158-159; Pavlatos and Paggios, 2009, p93; Garg et.al, 2003, pp:1-4) إلى أن الممارسات التقليدية للمحاسبة الإدارية لا تزال الأكثر انتشاراً في بيئة الأعمال المعاصرة، وأن الممارسات الجديدة للمحاسبة الإدارية وإدارة التكلفة لم تحتل المرتبة الأولى في قائمة أولويات الشركات صغيرة وكبيرة الحجم على السواء، وأنها جاءت في المرتبتين الوسطى والأقل، كما أن بعض الشركات ما زالت في مرحلة التفكير في تطبيق تلك الممارسات في المستقبل، استناداً إلى أن نطاق المحاسبة الإدارية قد تحول إلى الفعالية، الرقابة، تحليل السوق، تقييم الجودة، رضا العميل، وإدارة المراكز التنافسية للشركات، والتركيز على مفاهيم القيمة.

وعلى الصعيد المحلى أشارت دراسة (Abdel al & McLellan, 2011) إلى أن مصر لم تكن محل اهتمام الباحثين فى مجال استكشاف تبني شركاتها لممارسات المحاسبة الإدارية، كما أشارت إلى أن الشركات الصناعية المصرية تعتمد بشكل كبير على ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية، وأن معدلات تبني الممارسات المتقدمة منخفضة نوعاً ما وبطيئة. ومما سبق يتضح عدم اهتمام الدراسات السابقة بواقع ممارسات المحاسبة الإدارية فى الشركات العاملة فى بيئة الأعمال المصرية وتأثير خصائص هذه الشركات على كل من الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية والعلاقة بين تلك الممارسات والمزايا التنافسية للشركات، ولذا تحاول الدراسة الحالية إلقاء الضوء على واقع ممارسات المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية مع دراسة تأثير بعض خصائص الشركات على دور المحاسبة الإدارية وكذلك مستوى تطبيق هذه الممارسات وعلاقتها بالمزايا التنافسية.

وتتلخص مشكلة الدراسة الحالية فى محاولة الإجابة عن التساؤلات التالية:

١. ما هو اتجاه الشركات فى بيئة الأعمال المصرية نحو تبني المراحل المعاصرة لتطور دور المحاسبة الإدارية؟
٢. ما هو تأثير خصائص الشركات فى بيئة الأعمال المصرية على الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية؟
٣. ما هو اتجاه الشركات فى بيئة الأعمال المصرية نحو تبني الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية؟
٤. ما هو تأثير خصائص الشركات على مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية؟
٥. ما هى أكثر ممارسات المحاسبة الإدارية دعماً للمزايا التنافسية للشركات فى بيئة الأعمال المصرية؟
٦. ما هو تأثير خصائص الشركات على دور ممارسات المحاسبة الإدارية فى دعم المزايا التنافسية للشركات فى بيئة الأعمال المصرية؟

ثانياً: أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق هدف رئيسى هو "استكشاف واقع ممارسات المحاسبة الإدارية ودورها فى دعم المزايا التنافسية للشركات فى بيئة الأعمال المصرية" ويتطلب ذلك تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. مسح الدراسات السابقة لحصر ممارسات المحاسبة الإدارية وتصنيفها وفق مراحل تطور دور المحاسبة الإدارية من منظور الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC).
٢. استكشاف الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية فى الشركات العاملة فى بيئة الأعمال المصرية وبالتالي تحديد مرحلة التطور التى وصلت إليها هذه الشركات فى ذلك المجال.
٣. استكشاف ممارسات المحاسبة الإدارية بالشركات محل الدراسة من حيث مستوى التطبيق (جزئى - كلى) ومن حيث دورها فى دعم المزايا التنافسية لهذه الشركات.
٤. دراسة وتقييم تأثير خصائص الشركات على الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية.
٥. دراسة وتقييم تأثير خصائص الشركات على مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية.
٦. دراسة وتقييم تأثير خصائص الشركات على دور ممارسات المحاسبة الإدارية فى دعم المزايا التنافسية للشركات فى بيئة الأعمال المصرية.

ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته مما يلى:

الأهمية العملية

تتلخص الأهمية العملية للبحث فى الآتى:

١. رصد الممارسات الحالية للمحاسبة الإدارية فى الشركات العاملة فى بيئة الأعمال المصرية يساعد على:
- تقييم مدى ملائمة الممارسات المطبقة للدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية.

- تحديد ممارسات المحاسبة الإدارية التي تفتقدها الشركات لدعم مزاياها التنافسية في ظل خصائص بيئة الأعمال المعاصرة، ومن ثم العمل على تهيئة بيئة العمل المناسبة لتطبيقها والاستفادة منها.
٢. الاختيار والتطبيق الناجح لممارسات المحاسبة الإدارية يعد من الحلول المناسبة للشركات لتفادي العديد من المشكلات مثل مشكلات المنافسة العالمية والمحلية، انخفاض هامش الربح، زيادة أسعار المدخلات، ندرة مصادر الطاقة، فضلاً عن مواجهة الأزمات الاقتصادية (Uyar, 2010, p114)، مما قد يؤدي في النهاية إلى تحسين مستوى أداء تلك الشركات ودخولها في التصنيف العالمي.

الأهمية العلمية:

تتلخص الأهمية العلمية للبحث في الآتي:

١. يقدم البحث دليلاً بممارسات المحاسبة الإدارية في الفكر المحاسبى من خلال مسح الدراسات السابقة المحلية والعالمية.
٢. يسعى البحث إلى تقديم قائمة بممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة في بيئة الأعمال المصرية وأكثرها تأثيراً على المزايا التنافسية للشركات في ظل خصائص هذه الشركات ولذا فإن تضمين هذه القائمة في المحتوى العلمي لمقررات المحاسبة الإدارية سوف يحسن من جودة خريجي المؤسسات التعليمية في مصر ومواجهة تحدياتها في سوق العمل.
٣. يحاول البحث سد الفجوة البحثية في مجال العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والمزايا التنافسية للشركات في بيئة الأعمال المصرية وتأثير خصائص الشركات على هذه العلاقة.

رابعاً: حدود البحث

١. يقتصر البحث على عينة من الشركات القائمة في خمسة عشر منطقة صناعية منتشرة في إثني عشر محافظة من محافظات جمهورية مصر العربية.
٢. يركز البحث على رؤية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عن مراحل تطور دور المحاسبة الإدارية.

٣. يركز البحث فى تصنيف المزايا التنافسية للشركات على رؤية معهد المحاسبين الإداريين إلى ميزة التميز وميزة أقل تكلفة.
٤. تقتصر مرحلة جمع البيانات على الفترة من يوليو ٢٠١٦ حتى نهاية عام ٢٠١٧.

خامساً: الإطار النظرى وصياغة الفروض

لتحقيق أهداف البحث سيتم مناقشة أربعة عناصر كل منها فى أحد المباحث التالية:

المبحث الأول: مراحل تطور دور المحاسبة الإدارية

المبحث الثانى: ممارسات المحاسبة الإدارية فى الفكر المحاسبى

المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الإدارية والمزايا التنافسية للشركات

المبحث الأول: مراحل تطور دور المحاسبة الإدارية

قدم الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) The International Federation Of Accountants فى عام ١٩٩٨ رؤية حول المراحل الرئيسية لتطور دور المحاسبة الإدارية أشار فيها إلى أنها تتمثل فى أربع مراحل على النحو التالى (Naco et al, 2010; Abdel-Kader & Luther, 2006, PP: 3-5; Mahfar & Omar, 2004)

المرحلة الأولى: ما قبل عام ١٩٥٠

فى هذه المرحلة انحصر دور المحاسبة الإدارية فى تحديد التكلفة وإجراء الرقابة المالية Cost Determination and Financial Control، وكانت القوائم المالية هى المصدر الرئيسى للبيانات، ولذا اعتمد المحاسب فى هذه المرحلة على تحليل النسب، تحليل القوائم المالية، والموازنات وبعض أساليب محاسبة التكاليف شائعة الاستخدام فى زمن هذه المرحلة مثل التسعير، تحليل الربحية، أسعار التحويل، وبذلك كان يُنظر إلى المحاسبة الإدارية على أنها نشاطاً فنيّ الغرض منه تحقيق الأهداف التنظيمية للشركة (Waweru, 2010, pp: 166-167; Mahfar & Omar, 2004, p 51; Bjørnenak, 1997, p375).

المرحلة الثانية: بحلول عام ١٩٦٥

فى هذه المرحلة تحول تركيز المحاسبة الإدارية إلى تقديم المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، التخطيط، والرقابة الإدارية، وقد استخدمت تقنيات وأساليب مختلفة لدعم هذا الدور

مثل تحليل القرارات، محاسبة المسئولية، التكلفة المعيارية، تحليل التكلفة- الحجم - الربح، وتحليل التعادل، ومن خلال هذا الدور الجديد للمحاسبة الإدارية تحولت من مجرد نشاط فنى إلى نشاط إدارى يدعم الإدارة فى تحقيق وظيفتى التخطيط والرقابة الإدارية (Nodast et al, 2015,) (p4223; Ashfaq et al, 2014, p105; Waweru, 2010, pp: 166-167; Mahfar & .Omar, 2004, p 51

وقد أشارت دراسة (Angelakis et al, 2010, p87) إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية كالموازنات، وتحليل التكاليف والربحية- والتي انتشرت فى المرحلتين الأولى والثانية- غالباً ما تركز على القضايا التنظيمية الداخلية، والجوانب المالية فقط. ولذا يجدر بالباحث التأكيد على أن الممارسات التقليدية للمحاسبة الإدارية كانت لا تأخذ فى الاعتبار البعد الاستراتيجى الذى يتطلب الاهتمام بالجانبين المالى وغير المالى على حد سواء، والاهتمام بتأثير بيئة العمل الخارجية على أداء الشركة، وخصوصاً علاقاتها مع العملاء، الموردين، والمنافسين وغيرهم من أصحاب المصالح.

المرحلة الثالثة: بحلول عام ١٩٨٥

فى هذه المرحلة تحول تركيز المحاسبة الإدارية إلى خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة فى عمليات التشغيل، ولذا بدأ التفكير فى استبعاد الأنشطة التى لا تضيف قيمة، وتم استخدام النماذج الرياضية كنموذج الكمية الاقتصادية للطلب، واستخدام طرق تسعير المخزون مثل FIFO ، LIFO، كما تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد، وتحليل العمليات، وتقنيات إدارة التكلفة، ومنذ بداية هذه المرحلة أصبحت المحاسبة الإدارية جزءاً مكملاً للعملية الإدارية (Nodast et al, 2015 p4223; Waweru, 2010, pp: 166-167; Mahfar & Omar, 2004, p 51)

وتعتبر فترة المرحلة الثالثة بمثابة البداية الحقيقية لظهور مصطلح " إدارة التكلفة"، فقد أكد (Buytendijk et al, 2008, p5) على أن إدارة التكلفة والربحية لها تاريخ طويل يعود إلى منتصف القرن العشرين فى ألمانيا، ولكنها انتشرت بكثرة فى مختلف أنحاء العالم فى أواخر الثمانينيات وأوائل التسعينيات من القرن العشرين وكانت تُعرف فى هذه الفترة بالتكاليف أو الإدارة على أساس النشاط.

المرحلة الرابعة: بحلول عام ١٩٩٥

فى هذه المرحلة حدثت تطورات ملحوظة فى مجال المحاسبة الإدارية وظهرت مصطلحات متعددة جديدة مثل توليد القيمة Value Creation ، الاستخدام الفعال للموارد Effective Use of Resources ، محركات القيمة The Drivers Of Value ، القيمة من منظور أصحاب المصالح Shareholders Value ، تكنولوجيا المعلومات Information Technology (Ashfaq et al, 2014, p105)، ولذا تحول تركيز المحاسبة الإدارية من مجرد تقديم المعلومات عن كفاءة استخدام الموارد المتاحة إلى توليد أو تعظيم القيمة لأصحاب المصالح المختلفة فى الشركات واستمراريتها من خلال الاستخدام الفعال للموارد المتاحة، واستخدام تقنيات مناسبة لفحص واختبار محركات القيمة من منظور كل من العملاء والملاك، فضلاً عن الإبداع التنظيمى Organizational Innovation، وقد استخدمت فى هذه المرحلة أساليب محاسبة إدارية متقدمة تواكب معدلات النمو السريع والتقدم التكنولوجى الهائل فى مجال المعلومات لإتاحتها للمستويات الإدارية وقت الحاجة إليها مثل ضبط الوقت JIT، والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية (Nodast et al, 2015 p4223; Waweru, 2010, pp:166-167; Mahfar & Omar, 2004, p 51).

وتشمل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية العديد من الممارسات والأساليب مثل تحليل ربحية العميل، القياس المرجعى، تقدير تكلفة الوحدة لدى المنافسين، التسعير الاستراتيجى، تحليل سلسلة القيمة، القياس المتوازن للأداء، تقييم أداء المنافسين، تكاليف المواصفات، والتكاليف الاستراتيجية (Turner, et al, 2017, pp:41-42).

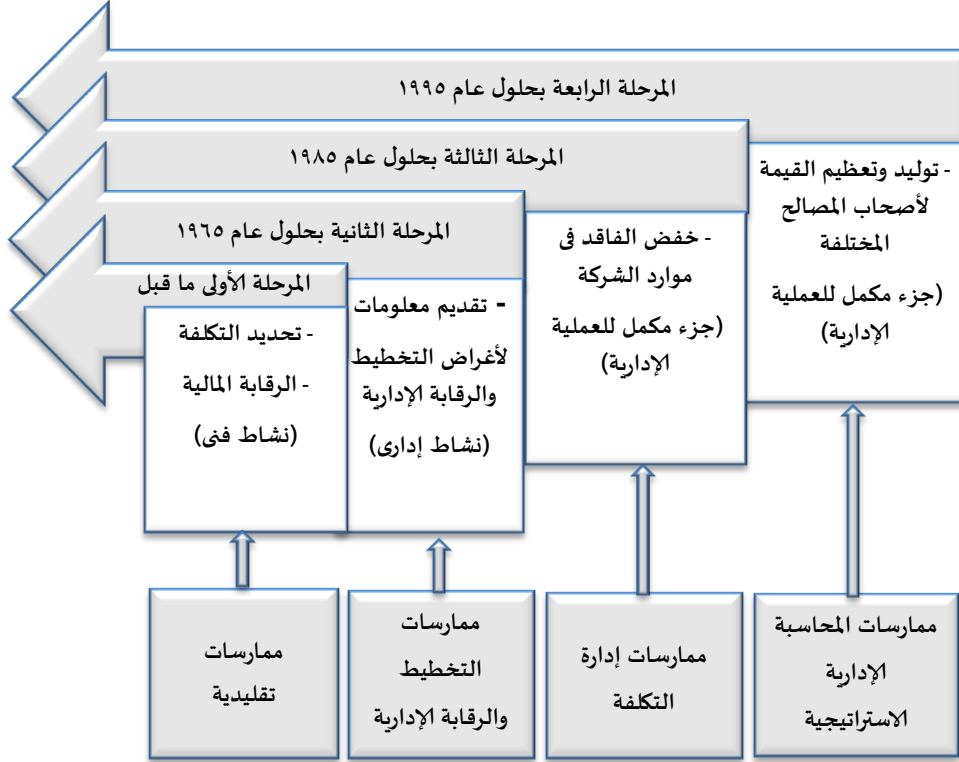
ويشير (Nodast et al, 2015, pp:4223-4224) إلى أن التقسيم السابق لمراحل تطور المحاسبة الإدارية يمثل المدخل الغربى Western Approach المتبع من جانب الدول الأوروبية وأمريكا، وأن هناك مدخل آخر يُطلق عليه "المدخل الشرقى" Eastern Approach تبنته اليابان لم يختلف عن تصنيف المدخل الغربى من حيث مضمون كل مرحلة ولكن أطلق على المرحلة الأولى "المرحلة الإنتقالية" حيث اعتمدت إدارة المنشآت وأعمالها التجارية على الحسابات المالية لعدم وجود نظام مستقل للمحاسبة الإدارية، وكان تركيز المدراء ينصب على استخدام النسب المالية والأرقام المقارنة، أما المرحلة الثانية فأطلق عليها "المرحلة التقليدية" حيث ظهرت المحاسبة

الإدارية التقليدية وتأثرت هذه المرحلة بالموازنة الحكومية واعتمدت على عدد من الممارسات والأساليب المحاسبية التقليدية مثل رقابة الموازنة، التكلفة المعيارية، وتحليل الانحرافات، وأطلق على المرحلة الثالثة "المرحلة الكمية" لأنها بدأت بعد السبعينيات من القرن العشرين وتزايد فيها استخدام الصيغ والنماذج الرياضية فى الشئون والوظائف الإدارية كالتخطيط، الرقابة، والتنبؤ بالمستقبل، وأخيراً أطلق على المرحلة الرابعة "مرحلة التكامل" والتي تم التركيز فيها على تكامل معلومات المحاسبة الإدارية مع آليات الرقابة الإدارية لبناء نظام فعال للمحاسبة الإدارية والتكاليف يناسب السياسات الإدارية المطبقة ومن أهم ممارسات المحاسبة الإدارية فى تلك المرحلة التكلفة المستهدفة، نظم ضبط الوقت، وإدارة الجودة الشاملة.

ونظراً لعدم اختلاف المدخلين الغربى والشرقى فى مضمون كل مرحلة فقد ركز البحث الحالى على رؤية الاتحاد الدولى للمحاسبين "المدخل الغربى" لأنها تعكس بيئات عمل أكثر كما أنها الأكثر انتشاراً فى البحوث المحاسبية بالمقارنة مع "المدخل الشرقى" الذى يقتصر على رؤية بيئة عمل وحيدة هى بيئة العمل اليابانية، ولذا يمكن تلخيص هذه المراحل وفقاً للمدخل الغربى أو رؤية الاتحاد الدولى للمحاسبين فى الشكل رقم (١/١) والذى يعكس أهمية تبنى الشركات لممارسات المرحتين الثالثة والرابعة لدعم مزاياها التنافسية وخصوصاً ممارسات المرحلة الرابعة والتي تركز على الأبعاد الاستراتيجية والتنافسية، فما سبق عرضه يشير إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية التى ظهرت خلال المرحتين الأولى والثانية تعكس بيئة العمل الداخلية فقط من حيث تحديد ورقابة تكاليف التشغيل، وتقديم المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية، بينما تعكس ممارسات المحاسبة الإدارية فى المرحتين الثالثة والرابعة الدور المعاصر للمحاسبة الإدارية الذى يهتم بدعم المزايا التنافسية للشركات، والمصادر المختلفة لهذه المزايا، وخصوصاً تلك التى تتعلق بالأجل الطويل، تحسين كفاءة استغلال الموارد، وتعظيم القيمة من خلال تبنى أدوات إدارة التكلفة، والممارسات المحاسبية المناسبة للحد من الفاقد فى الموارد، التخلص من الأنشطة التى لا تضيف قيمة، تحسين تدفق العمل، تحرير الطاقة، وتعظيم القيمة من منظور أصحاب المصالح المختلفة وخصوصاً العملاء.

وبناءً على العرض السابق لمرحل تطور دور المحاسبة الإدارية يمكن صياغة الفرض الأول كما يلى:

الفرض الأول: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول الدور المسند لنظام المحاسبة الإدارية فى الشركات محل الدراسة.



شكل رقم (١)

مراحل تطور المحاسبة الإدارية من منظور IFAC

المصدر: (Sulaiman et al, 2005, p 117) بتصرف

المبحث الثانى: ممارسات المحاسبة الإدارية فى الفكر المحاسبى

تناول الفكر المحاسبى ممارسات المحاسبة الإدارية من زوايا مختلفة منها تقييم مدى استجابة ممارسات المحاسبة الإدارية لخصائص بيئة الأعمال، استكشاف أو مسح ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة فى أحد القطاعات أو بعضها أو فى دولة معينة، ومنها إجراء مقارنات دولية

لممارسات المحاسبة الإدارية، وتحقيقاً لأهداف البحث الحالى تم تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين هما:

- (١) دراسات لاستكشاف أو مسح ممارسات المحاسبة الإدارية
- (٢) دراسات لتقييم مدى استجابة ممارسات المحاسبة الإدارية لخصائص بيئة الأعمال.

وفيما يلي عرض وتحليل لأهم الدراسات السابقة فى المجموعتين السابقتين:

(١) دراسات لاستكشاف أو مسح ممارسات المحاسبة الإدارية

يمكن تصنيف الدراسات السابقة فى مجال استكشاف أو مسح ممارسات المحاسبة الإدارية إلى ثلاثة أنواع من الدراسات حيث يركز النوع الأول من هذه الدراسات (Ahmed & Leftesi, 2004; Mahfar & Omar, 2014) على تبويب الممارسات بحسب مراحل تطور دور المحاسبة الإدارية التى أقرها الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC وذلك إلى أربع مجموعات على النحو التالى: ممارسات لخدمة المرحلة الأولى: مثل التحميل الكلى للتكاليف، نظم الموازنات لأغراض التخطيط للمركز المالى والتدفق النقدى، نظم الموازنات للعمليات اليومية، نظم الموازنات على مستوى المنشأة، تحليل تكاليف وربحية المنتج، والتكاليف المتغيرة، تحليل النسب المالية، تحليل القوائم المالية، وتحليل التكلفة والعائد.

ممارسات لخدمة المرحلة الثانية: مثل تحليل التعادل والعلاقة بين التكاليف - الأرباح - الحجم، العائد النقدى على الاستثمار، العائد على الاستثمار، الأرباح القابلة للرقابة Controllable Profit، أساليب الموازنة الرأس مالية، الأرباح على مستوى الأقسام، التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات، والدخل المتبقى.

ممارسات لخدمة المرحلة الثالثة: مثل التنبؤ طويل الأجل، تحليل (جودة) رضاء العميل، إدارة الجودة الشاملة، تقرير تكلفة الجودة، الموازنة على أساس صفرى، تحليل الانحدار المتعدد، نظم تخطيط موارد المنشأة، نظم تخطيط الخامات، تسعير المخزون، والتكاليف على أساس النشاط.

ممارسات لخدمة المرحلة الرابعة: مثل التكلفة المستهدفة، تكاليف دورة حياة المنتج، التكلفة على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط، نظم ضبط الوقت، تحليل سوات، تحليل الملكية، القياس المرجعى، وبطاقة القياس المتوازن.

والجدير بالذكر أن دراسة (Ahmed & Lafetsi, 2014) طبقت على مجموعة من الشركات الصناعية الليبية واستخدمت فقط ٢٤ ممارسة بينما طبقت دراسة (Mahfar & Omar, 2004) على الشركات الماليزية الصناعية وغير الصناعية واتفقت الدراستان على نفس النتائج تقريباً والتي تتلخص في أن الشركات تتبنى بكثافة ممارسات المرحلتين الأولى والثانية وأن عدداً قليلاً من الشركات يتبنى ممارسات المرحلتين الثالثة والرابعة وأضافت دراسة (Ahmed & Lafetsi, 2014) أن العوامل المؤسسية وخصائص الشركة وخصائص الممارسات المتقدمة للمحاسبة الإدارية تعد من العوامل المؤثرة على تبني الشركات لممارسات المحاسبة الإدارية.

وقد ركز النوع الثانى من الدراسات على تصنيف ممارسات المحاسبة الإدارية بحسب مجال تطبيق هذه الممارسات إلى خمس مجموعات هي (Alleyne & Marshall, 2011; Abdel al & McLellan, 2011; Naco et al, 2010; Pavlatos & Paggios, 2009):

ممارسات التكاليف وتتضمن تحميل التكاليف، التكاليف المتغيرة، التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، تحميل التكاليف بمعدل واحد أو أكثر، الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، والتكاليف المعيارية.

ممارسات الموازنات وتتضمن موازنات لأغراض تخطيط العمليات السنوية، موازنات لأغراض رقابة التكلفة، موازنات لأغراض التنسيق بين أنشطة المنشأة، موازنات لأغراض تقييم أداء المديرين، موازنات صفرية، موازنات لأغراض التخطيط الاستراتيجي، موازنات مرنة، الموازنة على أساس صفري، الموازنة لأغراض التحليل، وموازنات على أساس النشاط.

ممارسات تقييم الأداء وتتضمن مقاييس الربحية، مقاييس غير مالية مرتبطة بالعملاء، مقاييس غير مالية مرتبطة بالإبداع، مقاييس غير مالية مرتبطة بالموظفين، العائد على الاستثمار، الدخل المتبقى، القيمة الاقتصادية المضافة، العائد على المبيعات، بطاقة القياس المتوازن للأداء، والمقاييس المرجعية.

ممارسات لأغراض اتخاذ القرارات وتتضمن تحليل ربحية المنتج، تحليل ربحية العميل، نماذج رقابة المخزون، الطرق المختلفة لتقييم المشروعات الاستثمارية، طرق تقييم مخاطر المشروعات الاستثمارية بتحليل الربحية ومحاكاة الحاسب، وتحليل التكاليف والحجم والأرباح.

ممارسات التحليل الاستراتيجى وتتضمن تحليل الصناعة، تحليل المنافسين، تحليل المركز التنافسى، التنبؤ طويل الأجل، تحليل سلسلة القيمة، تحليل دورة حياة المنتج، التنبؤ طويل الأجل، تحليل القيمة من منظور أصحاب المصالح، والإدارة على أساس النشاط.

ورغم اتفاق الدراسات السابقة من النوع الثانى على تبويب ممارسات المحاسبة الإدارية - باستثناء دراسة (Abdel al & McLellan, 2011) التى صنفت هذه الممارسات إلى ثلاث مجموعات فقط هى ممارسات التخطيط، ممارسات تقييم الأداء، وممارسات التحليل الاستراتيجى - إلا أن هذه الدراسات اختلفت من حيث القطاع التطبيقى فقد طبقت دراسة (Alleyne & Marshall, 2011) على الشركات التابعة لإحدى المجموعات بدولة الباربادوس وتوصلت إلى أن هذه الشركات تبنت معظم ممارسات المحاسبة الإدارية محل الدراسة وأن هذه الممارسات مكنت الإدارة من الحصول على المعلومات اللازمة لدعم قراراتها، كما أن أكثر العوامل المؤثرة فى اختيار تلك الممارسات تمثلت فى التوقيت، التكنولوجيا، فعالية الاستخدام، والاحتياج إلى معلومات معينة، بينما طبقت دراسة (Abdel al & McLellan, 2011) على عينة من الشركات الصناعية المصرية واستخدمت ٤٢ ممارسة ومن أهم ما توصلت إليه أن الشركات الصناعية المصرية تعتمد بشكل كبير على ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية مقارنة بالممارسات المتقدمة أو المعاصرة وأن أغلب المستجيبين يعتقدون بأن الممارسات التقليدية هى الأكثر فائدة للشركات المصرية من الممارسات المعاصرة خصوصاً فى ظل بيئة اقتصادية لا تتسم بالاستقرار، أما دراسة (Naco et al, 2010) فقد أجريت على عينة من الشركات الألبانية وتوصلت إلى أن هذه العينة تتبنى بكثافة الممارسات المرهلتين الأولى والثانية وأن عدد قليل يتبنى الممارسات المعاصرة وخصوصاً ممارسات المرحلة الرابعة، وأخيراً أجريت دراسة (Pavlatos & Paggios, 2009) على عينة من الفنادق اليونانية ومن أهم ما توصلت إليه أن ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية هى الأكثر انتشاراً فى الفنادق محل الدراسة وخصوصاً الموازنات، مقاييس الربحية، تحليل ربحية المنتج والعميل، تحميل التكاليف، المقاييس غير المالية فى تقييم الأداء، وأن الكثير من الفنادق يسعى إلى تبني بعض ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة والمتطورة وخصوصاً أساليب المحاسبة والإدارة على أساس النشاط، بطاقة القياس المتوازن للأداء، والمقاييس المرجعية.

وفيما يتعلق بالنوع الثالث من الدراسات فقد اقتصر في هذه الدراسات السابقة على استكشاف ممارسات بعينها فقط حيث حاولت دراسة (الخليل، ٢٠١٢) استكشاف خمس ممارسات فقط هي التكاليف على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، تحليل ربحية العملاء، استخدام ستة سيجما 6 sigma لقياس الجودة، وبطاقة القياس المتوازن للأداء، وذلك في عينة من الشركات الصناعية الأردنية، وقد خلصت الدراسة إلى أن أول ممارستين هما الأكثر تطبيقاً في الشركات الأردنية محل الدراسة، بينما بدأت هذه الشركات بشكل جاد في تطبيق الممارسات الثلاث الأخيرة.

ومما سبق استطاع الباحث حصر عدد (٤٦) ممارسة -بعد إضافة بعض ممارسات بيئة الإنتاج المعاصرة وخصوصاً وثيقة الارتباط ببيئة الإنتاج المرن أو الخالي من الفاقد Lean Production حيث لم تتناولها الدراسات السابقة مثل الموازنات والتكاليف على أساس مسارات القيمة Value Stream Costing and Budgets ، تحليل التكاليف والربحية على أساس مسارات القيمة، جدول الأهداف، وخرائط مسارات القيمة- ثم تبويبها وفق مراحل تطور المحاسبة الإدارية من منظور رؤية الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي سيتم الاعتماد عليها كمتغيرات للدراسة الحالية وإجراء التحليل الإحصائي لها لاختبار صحة الفروض من عدمه كما هو موضح في الجدول رقم (١):

جدول رقم (١)

ممارسات المحاسبة الإدارية محل الدراسة

م	ممارسات المحاسبة الإدارية	مرحلة التطور
١	تحليل النسب والقوائم المالية	المرحلة الأولى تحديد التكلفة والرقابة المالية
٢	الموازنات التخطيطية	
٣	تحليل تكاليف وربحية المنتج	
٤	التحميل الكلي للتكاليف	
٥	التكاليف المتغيرة	
٦	التسعير	
٧	أسعار التحويل	
٨	تحليل التكلفة والعائد	

تابع جدول رقم (١)

ممارسات المحاسبة الإدارية محل الدراسة

مرحلة التطور	ممارسات المحاسبة الإدارية	م
المرحلة الثانية تقديم معلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية	تحليل القرارات	٩
	محاسبة المسؤولية	١٠
	التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات	١١
	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح	١٢
	الدخل المتبقي	١٣
	القيمة الاقتصادية المضافة	١٤
	أساليب تقييم المشروعات الاستثمارية (مثل صافي القيمة الحالية، فترة الاسترداد، معدل العائد المحاسبي)	١٥
	العائد على الاستثمار	١٦
المرحلة الثالثة خفض الفاقد في موارد الشركة	نموذج الكمية الاقتصادية للطلب	١٧
	طرق تسعير المخزون (الوارد أولاً يصرف أولاً، الوارد أخيراً يصرف أولاً، المتوسط)	١٨
	تحليل الانحدار المتعدد	١٩
	تحليل العمليات	٢٠
	الموازنات والتكاليف على أساس النشاط	٢١
	الإدارة على أساس النشاط	٢٢
	الموازنة على أساس صفري	٢٣
	التكاليف على أساس الحجم الكبير Batch Costing	٢٤
	إدارة الجودة الشاملة	٢٥
	تكاليف الجودة	٢٦
	التنبؤ طويل الأجل	٢٧
	نظم تخطيط موارد الخامات Material Resources Planning	٢٨
	نظم تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resources Planning	٢٩

تابع جدول رقم (١)

ممارسات المحاسبة الإدارية محل الدراسة

مرحلة التطور	ممارسات المحاسبة الإدارية	م
المرحلة الرابعة توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح المختلفة	نظم ضبط الوقت JIT	٣٠
	بطاقة القياس المتوازن للأداء	٣١
	القياس المرجعي (القياس المقارن Benchmarking)	٣٢
	Value Stream Costing and Budgets	٣٣
	Statement Of Equity	٣٤
	تحليل سوات SWOT Analysis	٣٥
	التكلفة المستهدفة Target Cost	٣٦
	خرائط مسارات القيمة Value Stream Mapping	٣٧
	جدول الأهداف Box Score	٣٨
	Value Stream Profitability and Costing	٣٩
	تحليل ربحية العميل	٤٠
	تحليل الصناعة	٤١
	تحليل المنافسين والمركز التنافسي	٤٢
	تكاليف سلسلة القيمة	٤٣
	تكاليف دورة حياة المنتج	٤٤
	تكاليف سلسلة التوريد	٤٥
ستة سيجما 6 sigma	٤٦	

المصدر: إعداد الباحث

(٢) دراسات لتقييم مدى استجابة ممارسات المحاسبة الإدارية لخصائص بيئة الأعمال

تناولت دراسة (Abdel-Kader & Luther, 2008) العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية وبين خصائص الشركات ممثلة في الخصائص الخارجية، الخصائص التنظيمية، خصائص التصنيع، والمعالجة المحاسبية، وقد اعتمدت الدراسة على استجابة ٣٨ ممارسة من ممارسات المحاسبة الإدارية لعدد من خصائص الشركة هي المسئولية البيئية، اللامركزية، حجم الشركة، تعدد

نظم المعالجة، تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، استراتيجية الشركة، تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM، تطبيق نظم ضبط الوقت JIT، قوة العملاء، قابلية المنتجات للتلف، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن التطور في ممارسات المحاسبة الإدارية يتأثر بكل من مستوى المساهمة البيئية، قوة العملاء، اللامركزية، حجم الشركة، تقدم تكنولوجيا التصنيع، تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM، وتطبيق نظم ضبط الوقت JIT، في حين لا يتأثر هذا التطور بكل من درجة تعقد نظم معالجة البيانات، وقابلية المنتجات للتلف.

ولم تختلف دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١١) عن دراسة (Abdel-Kader & Luther, 2008) إلا في عدد الممارسات المستخدمة في كل منهما حيث اعتمدت دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١١) على ٣٢ ممارسة للمحاسبة الإدارية فقط بدلاً من ٣٨ ممارسة، كما اختلفت الدراستان في المجال التطبيقي وبيئة العمل، حيث اعتمدت دراسة (عبدالرحمن، ٢٠١١) على سبعة قطاعات في بيئة العمل المصرية أما دراسة (Abdel-Kader & Luther, 2008) فقد اعتمدت على قطاع وحيد هو قطاع الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة.

وحاولت دراسة (Fullerton et. al, 2013) تحليل العلاقة بين ممارسات الرقابة والمحاسبة الإدارية وبين بيئة التصنيع المرن (الخالي من الفاقد) Lean Manufacturing، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق نظام التصنيع المرن عليها أن تُبسّط بعض ممارساتها مثل نظام التقارير المحاسبية الداخلية، واستبعاد البعض الآخر مثل متابعة المخزون Inventory Tracking، وتخصيص التكاليف الإضافية، فضلاً عن ضرورة تطبيق أو الاهتمام بتكاليف مسارات القيمة Value Stream Costing، القياس المرئي للأداء Visual Performance Measuring، ومشاركة العاملين Employees Empowerment.

وقد تناولت دراسة (البتانوني، ٢٠١٤) مدى استجابة أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لاستراتيجيات الأعمال التنافسية، وقد أجريت الدراسة على الشركات الصناعية المقيدة ولها تعاملات في البورصة المصرية، واعتمدت الدراسة على أحد عشر أسلوباً وتقنية للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية تم تقسيمها إلى نوعين من الأساليب هما أساليب موجهة على أساس التكلفة وتشمل (التكلفة على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط، تكاليف الجودة، التكلفة المستهدفة، تكلفة دورة حياة المنتج، وتكلفة سلسلة القيمة)، وأساليب موجهة على أساس العملاء

والأداء والمنافسين وتشمل (المقاييس المرجعية، إعادة هندسة العمليات، القياس المتوازن للأداء، تقييم أداء المنافسين ورقابة وضعهم التنافسي، والمحاسبة عن العملاء)، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن الشركات التي تتبنى نمط استراتيجى مدافع واستراتيجية قيادة التكلفة تعتبر أكثر رغبة من غيرها فى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الموجهة على أساس التكلفة، بينما الشركات التي تتبنى استراتيجية البناء واستراتيجية التميز أكثر رغبة من غيرها فى استخدام أو التركيز على أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الموجهة على أساس العملاء والأداء والمنافسين.

وحاولت دراسة (Ahmad & Zabri, 2015) اختبار العلاقة بين مجموعة من العوامل وممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة فى عينة من الشركات الصناعية متوسطة الحجم وقد توصلت الدراسة إلى أن هذه العوامل ممثلة فى حجم الشركة، وشدة المنافسة فى السوق، والتزام المالك / المدير، وتكنولوجيا التصنيع المتقدمة تؤثر جميعها على تبنى ممارسات المحاسبة الإدارية.

أما دراسة (Messner, 2016) فقد اهتمت بتأثير الأبعاد المختلفة لمواصفات الصناعة على ممارسات المحاسبة الإدارية حيث توصلت إلى أن تتبع الجوانب العلمية والتكنولوجية والمادية والاجتماعية لممارسات الصناعة يساعد فى تحسين فهمنا لأوجه الاتفاق والاختلاف بين الشركات فيما يتعلق بتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية.

وحاولت دراسة (Ammar, 2017) تفسير العلاقات والتفاعل بين نظم تخطيط موارد المنشأة ERP وإدارة العمليات وممارسات المحاسبة الإدارية وقد استخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة فى تحقيق أهدافها، وتوصلت إلى أن نظم المنشآت Business Systems مثل نظام تخطيط موارد المنشأة هى محرك التغيير فى إدارة العمليات التشغيلية وآلية من آليات التغيير التنظيمى على المستوى الاستراتيجى، كما أنها تتطلب تبنى ممارسات جديدة للمحاسبة الإدارية.

وبمراجعة الدراسات السابقة التى تتعلق باستكشاف ممارسات المحاسبة الإدارية واستجابتها لخصائص الشركات اتضح أن عدد قليل من الشركات يتبنوا ممارسات المعاصرة وخصوصاً ممارسات المرحلة الرابعة من مراحل تطور دور المحاسبة الإدارية ولكن بعض الشركات يدرس تطبيقها فى أقرب وقت، كما أن معظم الدراسات السابقة ركزت على الشركات الصناعية فقط، ولم

يحاول معظمها دراسة تأثير بعض خصائص الشركات - مثل عمر الشركة، نوع النشاط، الشكل القانونى للشركة، ومدى تواجد قسم مستقل بها للمحاسبة الإدارية - على مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية ويعد ذلك من الأهداف التى يسعى البحث الحالى إلى تحقيقه، ولذا يمكن صياغة الفرض الثانى على النحو التالى:

الفرض الثانى: " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية".

المبحث الثالث: ممارسات المحاسبة الإدارية والمزايا التنافسية للشركات

يتناول هذا الجزء من البحث مفهوم وأشكال ومحددات المزايا التنافسية للشركات ودور المحاسبة الإدارية فى دعمها من خلال النقاط التالية:

١- مفهوم الميزة التنافسية

أشار معهد المحاسبين الإداريين إلى أن الميزة التنافسية للشركة لا تعني مجرد مطابقة أو تجاوز ما يمكن أن يقوم به المنافسون، ولكنها تتضمن بالإضافة لذلك اكتشاف وتلبية تطلعات واحتياجات العملاء التى تزايدت بشكل ملحوظ فى ظل المنافسة المتزايدة، حيث اختفت الحواجز والقيود على التجارة الإقليمية والدولية، وأصبح العميل قادراً على تحديد مكان وكيفية الحصول على أفضل ما يريد من السلع والخدمات بسهولة، وبسعر مقبول أينما كان فى العالم، ولذا يجب على الشركة التى ترغب فى البقاء والاستمرار فى الصناعة الأخذ فى الاعتبار تلبية رغبات العملاء، والقدرة على البقاء فى بيئة المنافسة، وبناءً على ذلك تتمثل الميزة التنافسية الشاملة للشركة فى الفرق بين القيمة التى تقدمها الشركة للعملاء وبين تكلفة الحصول على هذه القيمة (IMA, 1996, PP: 1-2).

ويؤكد (Saodekar, 2012, p14) على أن الميزة التنافسية بصفة عامة تعرف على أنها تقديم قيمة أكبر للمستهلكين إما بأسعار أقل أو بتقديم منافع وخدمات أفضل مما يقدمه المنافسون، ولذا يرى (Kavaliauskiene, et al., 2014, PP: 354-355) أن المزايا التنافسية تتعلق بالجوانب المختلفة لأنشطة الشركة مثل: السعر، المنتج، الجودة، مستوى الخدمة، الخدمات

اللوجيستية، القيم المشتركة، المسؤولية الاجتماعية وهكذا، إلا أن هذه المتغيرات يسهل على المنافسين تقليدها، ولذلك على الشركات التي ترغب في تحقيق مزايا تنافسية فى الأجل الطويل أن تمتلك وسائل مميزة ملموسة وغير ملموسة، وأن تكون هذه الوسائل مطلوبة لنجاح الشركة من المنظور الاستراتيجي، ولا يستطيع المنافسون امتلاكها أو تقليدها فى الأجل القصير، وحتى تستمر الشركة فى تحقيق مزايا تنافسية عليها أن تستفيد من جميع مواردها، ثقافتها، خبراتها، وعاداتها، فضلاً عن استراتيجيتها، غير أن التحدى هنا هو عدم وجود أساليب أو نماذج عامة تضمن للشركة استمرار مزاياها التنافسية فى الأجل الطويل، كما أن هناك ندرة فى الاختبارات التي يمكن التعرف من خلالها على ما إذا كانت الشركة قد حققت بالفعل مزايا تنافسية فى الأجل الطويل أم لا.

٢- أنواع المزايا التنافسية

ومن حيث أنواع الميزة التنافسية فقد حدد معهد المحاسبين الإداريين أن المزايا التنافسية تأخذ شكلين أساسيين هما (IMA, 1996, PP:2-3):

• **ميزة التميز Differentiation Advantage:** ويتحقق هذا الشكل من المزايا التنافسية عندما يدرك العملاء أن المنتج الذى تقدمه الشركة هو الأعلى جودة، الأقل مخاطر و/أو يتفوق على عروض منتجات المنافسين، على سبيل المثال يمكن أن تشمل ميزة التميز قدرة الشركة على إنتاج السلع والخدمات فى الوقت المناسب، الإنتاج بجودة أفضل، تقديم مجموعة واسعة من السلع والخدمات، وغيرها من العوامل التي تقدم قيمة فريدة للعملاء، وهنا يمكن لإدارة الشركة استغلال الميزة بإحدى طريقتين أولهما زيادة السعر لتعويض التحسين والتطوير فى المزايا المقدمة لعملائها، وبالتالي الحفاظ على حصتها السوقية، وثانيهما تحديد سعر أقل من مستواه الحقيقى لبناء أو زيادة حصتها التسويقية.

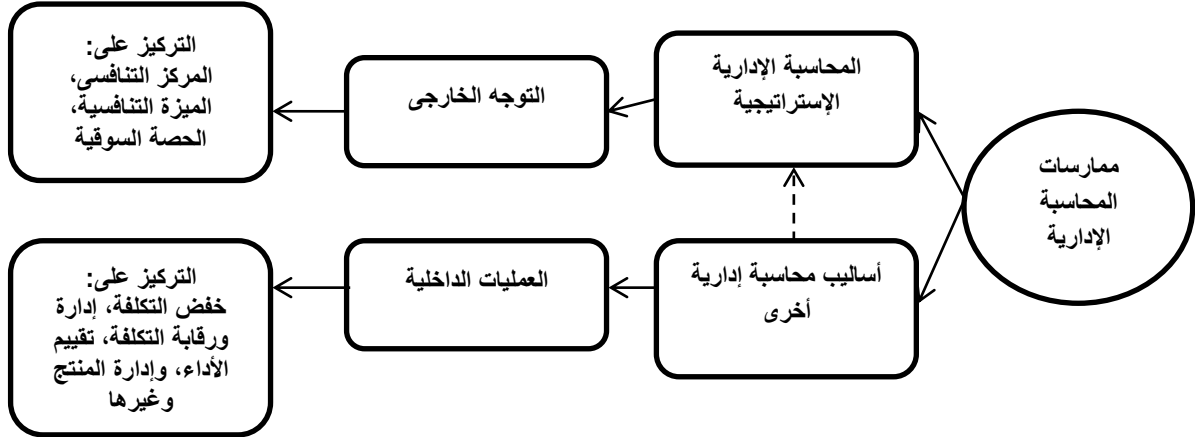
• **ميزة أقل تكلفة Low-Cost Advantage:** وتتمتع الشركة بميزة نسبية فى التكلفة إذا كانت تكاليفها الكلية أقل من متوسط السوق، وهذه الميزة تمكن إدارة الشركة من المفاضلة بين بديلين هما: تخفيض سعر المنتج أو الخدمة عن أسعار منافسيها لزيادة حصتها السوقية مع الحفاظ على ربحيتها الحالية، أو المطابقة مع أسعار المنتجات أو الخدمات

المنافسة وزيادة ربحيتها، ومن أهم مصادر ميزة التكلفة الحصول على مواد خام منخفضة التكلفة، التكنولوجيا المبتكرة فى تشغيل العمليات، الوصول إلى قنوات التوزيع أو العملاء بأقل تكلفة، التميز فى إدارة عمليات التشغيل، فضلاً عن استغلال وفورات الحجم فى بعض الأسواق.

٣- مساهمة المحاسبة الإدارية فى دعم المزايا التنافسية

تأتى أهمية المحاسبة الإدارية فى دعم المزايا التنافسية من الاهتمام المتزايد من جانب الشركات باستمراريتها فى ظل خصائص ومستجدات بيئة الأعمال الحديثة، حيث ينعكس هذا الاهتمام على نوعية الممارسات المحاسبية التى تتبناها الشركات أو بدأت التفكير فى تبنيها فى السنوات الأخيرة، كما ينعكس على اتجاه الشركات نحو تطوير استراتيجياتها لمواجهة المنافسة، حيث يرى (Ndwigwa, 2011, p21) أن المحاسبة الإدارية ينبغى أن تكون مصدراً لتطوير الاستراتيجيات التى تحافظ على المزايا التنافسية للشركات وأن هذا الدور يتطلب من وظيفة المحاسبة الإدارية الاهتمام بآثار التغيرات فى بيئة الأعمال ومستجداتها، المساهمة فى اتخاذ وتنفيذ ورقابة القرارات الاستراتيجية اللازمة لتحقيق قدرة تنافسية للشركة داخل الصناعة التى تنتمى لها، فضلاً عن استخدام الأساليب الكفيلة بتحديد الاستراتيجيات الملائمة لتعبئة موارد الشركة لدعم قدرتها التنافسية. ويرى (Dunk, 2015) ضرورة الاهتمام بدور المحاسبة الإدارية فى دعم المزايا التنافسية للشركات حيث تساعد ممارسات المحاسبة الإدارية فى تحديد الاستراتيجيات التنظيمية الملائمة لهذا الدور وبصفة خاصة ممارسات تحليل تكاليف دورة الحياة، مشاركة العملاء، وإدارة التكاليف، وأكدت دراسة (Abdullah & Said, 2015) على أن نجاح الشركة فى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية سوف يساعد الشركة على تحقيق مزايا تنافسية ودعم عملية توليد القيمة لأن هذه الممارسات تلعب دور الوسيط بين قدرة الإدارة وعملية توليد القيمة من خلال ما تقدمه للإدارة من معلومات ملائمة ودقيقة. وهذا ما أشارت إليه أيضاً دراسة (Obob & Ajibolade, 2017) فى الشكل رقم (٢) والذى يوضح العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية بصفة عامة والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية بصفة خاصة فى دعم المزايا التنافسية للشركات حيث تركز المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على البيئة الخارجية للمنشأة وتقديم المعلومات المناسبة لتحسين مركزها التنافسية، تحقيق ميزة تنافسية، وزيادة حصتها السوقية، ومن ثم يمكن استخدام

أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فى تحقيق كل من ميزة أقل تكلفة وميزة التميز، بينما تركز باقى الممارسات على البيئة الداخلية للمنشأة لتقديم المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة على خفض وإدارة ورقابة التكاليف وتقييم الأداء وغيرها من الوظائف الإدارية.



شكل رقم (٢)

ملاحح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

المصدر: (Obob & Ajibolade, 2017)

ومما سبق يتعين على كل منشأة أن تتبنى حزمة مناسبة من ممارسات المحاسبة الإدارية للتركيز على كل من التوجه الخارجى والتوجه الداخلى لدعم كل من ميزة أقل تكلفة وميزة التميز والتعرف على تأثير خصائص الشركة على قدرة تلك الممارسات على دعم هذه المزايا التنافسية ولذا يمكن صياغة الفرض الثالث على النحو التالى:

الفرض الثالث: لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول دعم ممارسات المحاسبة الإدارية للمزايا التنافسية للشركات.

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى المحاسبين الإداريين والمدراء الماليين أو من ينوب عنهم بجميع الشركات العاملة فى بيئة الأعمال المصرية على اختلاف أعمارها، أحجامها، نوع نشاطها، شكلها القانونى، والقطاع الذى تنتمى له، أما عينة الدراسة فقد تم تحديدها بطريقة العينات العشوائية الطبقية غير التناسبية من المجتمع حيث تم اختيار عينة عشوائية من المحافظات بلغ عددها ١٢ محافظة بنسبة ٤٦.٢% من إجمالي عدد المحافظات ثم اختيار ١٥ منطقة صناعية من عينة المحافظات وذلك بنسبة ٢٤.٢% من إجمالي عدد المناطق الصناعية بعينة المحافظات ونسبة ١٣.٢% من إجمالي عدد المناطق الصناعية بجميع محافظات مصر^٢، وقد تم اختيار ٤١ شركة من عينة المناطق الصناعية وتم توزيع عدد ١١٢ استمارة على المستقصى منهم فى هذه الشركات، ويوضح الجدول رقم (٢) بيان بالمناطق الصناعية محل الدراسة، كما يوضح الجدول رقم (٣) نسب استجابات المستقصى منهم بعينة الشركات محل الدراسة.

الجدول رقم (٢)

المناطق الصناعية محل الدراسة

م	المحافظة	المنطقة الصناعية	م	المحافظة	المنطقة الصناعية
١	القاهرة	المنطقة الصناعية بالقاهرة الجديدة	٧	المنوفية	منطقة مبارك الصناعية كفور الرمل
٢	القليوبية	منطقة الشروق الصناعية- مركز الخانكة	٨	البحيرة	النوبارية الجديدة
		المنطقة الصناعية بمدينة العبور	٩	مطروح	الكيلو ٢٦ جنوب شرق مطروح
٣	الجيزة	المنطقة الصناعية بابو رواش وتوسعاتها	١٠	الفيوم	المنطقة الصناعية بكوم اوشيم
		المنطقة الصناعية بمدينة ٦ أكتوبر			المنطقة الصناعية بالفيوم الجديدة
٤	الشرقية	المنطقة الصناعية بالعاشر من رمضان	١١	بنى سويف	بنى سويف الجديدة
٥	السويس	المنطقة الصناعية شمال خليج السويس	١٢	أسيوط	المنطقة الصناعية بأسيوط الجديدة
٦	الدقهلية	ميت العامل أجا			

المصدر: (<http://www.gafi.gov.eg/Arabic/StartaBusiness/InvestmentZones>) بتصرف

الباحث

^٢ يبلغ عدد المناطق الصناعية بعينة المحافظات ٦٢ منطقة بينما عددها فى جميع محافظات مصر ١١٤ منطقة (المصدر: (<http://www.gafi.gov.eg/Arabic/StartaBusiness/InvestmentZones>))

جدول رقم (٣)

نسب استجابات المستقصى منهم بعينة الشركات محل الدراسة

م	اسم الشركة	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستبعدة	عدد الاستثمارات المستلمة والصحيحة	نسبة الاستجابة
١	أسمنت وادى النيل	٤		١	٢٥%
٢	خالدة للبترول	٣		١	٣٣.٣%
٣	الشركة الهندسية للإنشاءات المعدنية(إمـون)	١		١	١٠٠%
٤	الزبن للدراسات الهندسية والاستثمار العقارى	٢		١	٥٠%
٥	المطاف للتجارة والصناعة والمقاولات	٢		١	٥٠%
٦	الشركة المصرية الهندسية للبوليستر (إبيبت)	٣		١	٣٣.٣%
٧	الصفاء للاستيراد والتصدير	١		١	١٠٠%
٨	السلام للمعدات الهندسية	٢		١	٥٠%
٩	الفراعنة للصناعات الورقية	٣		١	٣٣.٣%
١٠	مصانع العربى	١٠		٨	٨٠%
١١	المركز المصرى للتصنيع	٣		٣	١٠٠%
١٢	بست تشيز لمنتجات الألبان بريزبن	٢		٢	١٠٠%
١٣	ايفا فارما للأدوية	٣		٣	١٠٠%
١٤	البحيرة للأسمدة والكيماويات	٢		٢	١٠٠%
١٥	اجرو كيميكال تريد	٢		٢	١٠٠%
١٦	المنوفية للأسمدة والكيماويات	٤		٤	١٠٠%
١٧	المتحدة للأدوية	٢		١	٥٠%
١٨	مصر الوسطى لتوزيع وتجارة الأدوية	١		١	١٠٠%
١٩	فارما للأدوية	٣		١	٣٣.٣%
٢٠	النيل للأدوية	٢		١	٥٠%
٢١	الشرق للأدوية	٣		١	٣٣.٣%
٢٢	الوطنية لتكنولوجيا المياه	١		١	١٠٠%
٢٣	الغزل والنسيج الكورى	٣		١	٣٣.٣%
٢٤	المتحدة للمنتجات المعدنية	٣		٣	١٠٠%

تابع جدول رقم (٣)

نسب استجابات المستقصى منهم بعينة الشركات محل الدراسة

م	اسم الشركة	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستبعدة	عدد الاستثمارات المستلمة والصحيحة	نسبة الاستجابة
٢٥	الفراغنة استايل	٥	١	٤	٨٠%
٢٦	المقاولات المصرية (مختار ابراهيم سابقا)	٣	١	٢	٦٧.٧%
٢٧	إديتا للمنتجات الغذائية	٣		٣	١٠٠%
٢٨	سامسونج اليكترونيكس مصر	٢		٢	١٠٠%
٢٩	جالوريا للسيراميك	٢	١	١	٥٠%
٣٠	الرواد لصناعة الورق	٣		٣	١٠٠%
٣١	الشركة الدولية لصناعة الزيوت والصابون	٢		٢	١٠٠%
٣٢	ديتاك دار للتجارة والمقاولات	٢		٢	١٠٠%
٣٣	الصفوة لصناعة الورق	٢		٢	١٠٠%
٣٤	المقاولون العرب	٤		٤	١٠٠%
٣٥	مصر لأعمال الأسمت المسلح	٧		٧	١٠٠%
٣٦	بروج لإدارة العقارات	١		١	١٠٠%
٣٧	الشركة المتحدة للصناعة	١		١	١٠٠%
٣٨	لاشين لصناعات البلاستيك	١		١	١٠٠%
٣٩	ايجي فيكس	٢		-	٠%
٤٠	الإيمان فودز	٣		-	٠%
٤١	المصرية السعودية للتعمير والإسكان	٢		-	٠%
	الإجمالي	١١٢	٣	٧٨	٦٩.٦%

المصدر: من إعداد الباحث

تصميم أداة الدراسة وتوزيعها

تم تصميم استمارة استبيان لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها، حيث تم تقسيم تساؤلات الاستمارة إلى أربعة أقسام كما يلي:

القسم الأول: يهدف إلى إيضاح بعض البيانات العامة للشركة تتمثل في عمر وحجم ونشاط الشركة وشكلها القانوني، ووجود إدارة أو قسم مستقل للمحاسبة الإدارية والتكاليف من عدمه حيث يطلب من المستقصى منهم اختيار إجابة واحدة فقط من بين الإجابات البديلة بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي يختارها.

القسم الثاني: يهدف إلى تحديد الدور المسند لنظام المحاسبة الإدارية بالشركات محل الدراسة حيث يطلب من المستقصى منهم اختيار إجابة واحدة أو أكثر من بين الإجابات البديلة بوضع علامة (√) أمام الإجابات التي يختارها.

القسم الثالث: يهدف إلى تحديد مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية بالشركات محل الدراسة حيث يطلب من المستقصى منهم اختيار إجابة واحدة فقط من بين الإجابات البديلة بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي يختارها فكل ممارسة أمامها ثلاثة اختيارات هي "لا تطبق"، "تطبق جزئياً"، "تطبق كلياً".

القسم الرابع: يهدف إلى تحديد أى المزايا التنافسية التي يمكن أن تساهم في دعمها ممارسات المحاسبة الإدارية محل الدراسة حيث يطلب من المستقصى منهم اختيار ميزة تنافسية أو أكثر يمكن أن تساهم في دعمها كل ممارسة من ممارسات المحاسبة الإدارية وذلك بوضع علامة (√) أمام كل ممارسة وتحت الميزة التي تم اختيارها.

وقد تم اختبار الصلاحية المبدئية لاستمارة الاستبيان بتوزيعها على عينة محدودة من مفردات عينة الدراسة (المستقصى منهم في ٧ شركات)، وقد تم تعديل وإعادة صياغة بعض التساؤلات ودمج بعضها وإضافة بعض المعلومات الإيضاحية عن الجوانب الفنية للمصطلحات الواردة باستمارة الاستبيان وذلك بعد أخذ ملاحظات المستقصى منهم عليها مع عدم الإخلال بالهدف العام من الدراسة، وقد تم إرسال استمارة الاستبيان بعد تعديلها إلى الشكل النهائي لها إلى عينة الدراسة حيث بلغ عدد الاستمارات الموزعة ١١٢ استمارة تم استلام ٨١ استمارة منها بنسبة ٧٢.٣% وقد تم استبعاد ٣ استمارات من التحليل لعدم موضوعية الإجابات وعدم الاهتمام بها ووجود بعض الصفحات المفقودة من استمارة الاستبيان المستلمة، وبالتالي بلغ عدد استمارات الاستبيان التي تم تحليلها بالفعل ٧٨ استمارة بنسبة ٦٩.٦%، وقد اعتمد الباحث في توزيع

استمارات الاستبيان على أساليب المقابلة الشخصية والبريد الإلكتروني والعلاقات مع بعض العاملين وأصحاب المصالح في هذه الشركات.

أساليب تحليل البيانات

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- **مقاييس الإحصاء الوصفي للبيانات:** مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري بغرض عرض وتحليل آراء المستجيبين بشكل أكثر سهولة.
- **اختبار الصدق والثبات:** حيث يتم استخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha: بغرض قياس مدى الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم النتائج من خلال اختبار صدق وثبات محتوى ومضمون الاستمارات ودرجة ثبات الاتساق الداخلى للاستبيان فكلما زادت قيمة هذا الاختبار عن ٠.٦ يدل ذلك على وجود ارتباط إيجابي بين تساؤلات الاستبيان والثقة في استجابات مفردات العينة محل الدراسة.
- **اختبار كروسكال واليز Kruskal – Wallis Test** لاختبار الفروق المعنوية بين أكثر من متوسطين.

اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لاختبار صدق وثبات محتوى ومضمون استمارات الاستبيان ودرجة ثبات الاتساق الداخلى لعناصرها ويشير الجدول رقم (٤) إلى أن قيمة معامل الثبات للاستمارة ككل بلغت ٠.٩٥ وهى قيمة مرتفعة وتشير إلى وجود ارتباط إيجابي قوى بين أسئلة الاستبيان وتعبير عن إجابات مفردات العينة مما يؤكد على مصداقية وإمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي وتعميمها على المجتمع محل الدراسة كما يشير نفس الجدول إلى ارتفاع قيم معامل الثبات على مستوى المحاور الفرعية للاستبيان حيث تراوحت بين ٠.٧١٦ و ٠.٩٤٤ مما يؤكد على وجود ارتباط إيجابي قوى بين أسئلة كل محور من المحاور الفرعية للاستبيان.

جدول رقم (٤)
نتائج اختبار الصدق والثبات

السؤال	بيان	عدد العناصر	معامل الثبات Alpha
الأول	الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية بالشركة	٤	٠.٧١٦
الثانى	مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية	٤٦	٠.٩٣٤
الثالث	مساهمة ممارسات المحاسبة الإدارية فى دعم المزايا التنافسية للشركة	٤٦	٠.٩٤٤

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى بتصريف من الباحث

تحليل التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لخصائص الشركات محل الدراسة

يعرض الجدول رقم (٥) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لخصائص الشركات محل الدراسة ويتضح من هذا الجدول رقم أن مفردات عينة الدراسة تنتمى إلى شركات ذات خصائص تساعدنا من وجهة نظر الباحث على تبنى الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية حيث ينتمى ٤٣.٦% من المستقصى منهم لشركات ذات أعمار تزيد عن ٢٠ سنة مما يدل على أن هذه الشركات لديها خبرات وتجارب متراكمة فى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية لدعم استمراريته وتحقيق مزايا تنافسية. كما ينتمى ٥٣.٨% من المستقصى منهم إلى شركات صناعية وهى من أكثر الشركات التى تهتم بتبنى أحدث الممارسات المحاسبية والإدارية، كما ينتمى ٨٣.٣% من المستقصى منهم إلى شركات لديها قسم أو إدارة خاصة بالمحاسبة الإدارية أو التكاليف مما يدل على اهتمام هذه الشركات بأهمية ممارسات المحاسبة الإدارية والتكاليف فى ظل خصائص بيئة الأعمال المعاصرة، وينتمى ٤٦.٢% من المستقصى منهم لشركات أشخاص و ٤١% لشركات أموال وهى أكثر الشركات من حيث كثافة رأس المال وحجم العمالة، وأخيراً ينتمى ٥٢.٦% من المستقصى منهم لشركات ذات حجم عمالة يزيد عن ٥٠٠ عامل مما يدل على أنها من الشركات الكبرى فى مصر وبالتالي متوقع أن تتبنى ممارسات محاسبة إدارية معاصرة للحفاظ على استمراريته وتدعيم مزاياها التنافسية، ولذا يتوقع الباحث أن يزيد اتجاه الشركات محل الدراسة نحو

تبنى ممارسات المرحلتين الثالثة والرابعة المتعلقة بخفض الفاقد فى الموارد المستخدمة وتوليد وتعظيم القيمة.

جدول رقم (٥)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لخصائص الشركات محل الدراسة

م	الخصائص	الفئة	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
		غير محدد	١	١.٣%	٤
١	عمر الشركة	أقل من ١٠ سنوات	٢٤	٣٠.٨%	٢
		من ١٠ - ٢٠ سنة	١٩	٢٤.٤%	٣
		أكثر من ٢٠ سنة	٣٤	٤٣.٦%	١
		المجموع	٧٨	١٠٠%	
٢	نشاط الشركة	صناعى	٤٢	٥٣.٨%	١
		خدمى	٤	٥.١%	٣
		تجارى	١٦	٢٠.٥%	٢
		أخرى (متنوعة)	١٦	٢٠.٥%	٢
		المجموع	٧٨	١٠٠%	
٣	توجد إدارة مستقلة للمحاسبة الإدارية أو التكاليف	غير محدد	١	١.٣%	٣
		لا	١٢	١٥.٤%	٢
		نعم	٦٥	٨٣.٣%	١
		المجموع	٧٨	١٠٠%	
٤	الشكل القانونى للشركة	منشأة فردية	٩	١١.٥%	٣
		شركة أشخاص	٣٦	٤٦.٢%	١
		شركة أموال	٣٢	٤١%	٢
		أخرى	١	١.٣%	٤
		المجموع	٧٨	١٠٠%	
٥	حجم الشركة	أقل من ٢٥٠ عامل	٢٧	٣٤.٦%	٢
		من ٢٥١ - ٥٠٠ عامل	١٠	١٢.٨%	٣
		أكثر من ٥٠٠ عامل	٤١	٥٢.٦%	١
		المجموع	٧٨	١٠٠%	

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى بتصريف من الباحث

الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

يعرض هذا الجزء من البحث الإحصاءات الوصفية للمتغيرات حيث تشمل المتوسط الحسابى، الانحراف المعياري والتكرارات وذلك على النحو التالى:

١- الإحصاءات الوصفية لمحور الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية

يوضح الجدول رقم (٦) الإحصاءات الوصفية للأدوار المسندة إلى نظام المحاسبة الإدارية بالشركات محل الدراسة، وقد لوحظ ارتفاع قيم المتوسط الحسابى لاستجابات المستقصى منهم حول دور نظام المحاسبة الإدارية حيث بلغت فى المرحلة الأولى ٠.٨٧ المرحلة الثانية ٠.٨١، المرحلة الثالثة ٠.٧٨، والمرحلة الرابعة ٠.٦٢، مع ملاحظة عدم وجود فروق كبيرة بين الدورين الثالث والرابع وبين كل من الدورين الأول والثانى مما يدل على أن الشركات التى ينتمى إليها المستقصى منهم تهتم بشكل ملحوظ بالاتجاهات المعاصرة لدور نظام المحاسبة الإدارية حيث يصل التكرار النسبى لاستجابات المستقصى منهم حول هذه الأدوار الأربعة من الأعلى للأدنى إلى ٨٧.٢%، ٨٠.٨%، ٧٨.٢%، ٦١.٥% على الترتيب.

جدول رقم (٦)

الإحصاءات الوصفية للأدوار المسندة إلى نظام المحاسبة الإدارية

م	الدور المسند إلى نظام المحاسبة الإدارية بالشركة		المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	التكرارات	
	نعم = ١	لا = ٠				
١	٦٨	١٠	٠.٨٧	٠.٣٣٦	٦٨	١٠
٢	٦٣	١٥	٠.٨١	٠.٣٩٧	٦٣	١٥
٣	٦١	١٧	٠.٧٨	٠.٤١٦	٦١	١٧
٤	٤٨	٣٠	٠.٦٢	٠.٤٩٠	٤٨	٣٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى بتصريف من الباحث

٢- الإحصاءات الوصفية لمحور مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية

يعرض الجدول رقم (٧) الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق وبفحص هذا الجدول لوحظ الآتى:

- ارتفاع قيمة المتوسط العام للمتوسطات عن ٢ مما يدل على تبني الشركات محل الدراسة لمعظم ممارسات المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو المعاصرة.
- بالرغم من ارتفاع قيمة المتوسط العام لممارسات المرحلة الأولى عن باقى الممارسات إلا أن الفروق فى القيم غير ملحوظة حيث تتراوح قيم هذه الفروق بين (٠.١٤ و ٠.١٩) مما يدل على وجود اتجاه إيجابى من جانب الشركات محل الدراسة نحو تبني الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية حيث تشير النتائج إلى أن ٦٥.٥ من إجمالى مفردات العينة ينتمون إلى شركات تطبق ممارسات المرحلة الأولى سواء جزئياً أو كلياً بنسبة ٨٣.٩٧% مقابل ٦١.٦٣ مفردة بنسبة ٧٩% بالنسبة لممارسات المرحلة الثانية، و ٥٤.٢٣ مفردة بنسبة ٦٩.٥٢% لممارسات المرحلة الثالثة، و ٤٦.٥٣ مفردة بنسبة ٥٩.٦٦% بالنسبة للمرحلة الرابعة وهذا تأكيد على أن أكثر من نصف عدد الشركات محل الدراسة تطبق سواء جزئياً أو كلياً الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية وتختلف هذه النتائج عما توصلت إليه دراسات (Ahmad & Leftesi, 2014, Abdel al & McLellan, 2011, Naco et al, 2010).
- تراوحت قيم المتوسطات لبعض ممارسات المرحلة الثالثة والرابعة والتي تعكس ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بين (٢- ٢.٥٣) مما يدل على وعى وإدراك الشركات محل الدراسة لأهمية هذه الممارسات فى ظل خصائص بيئة الأعمال المعاصرة وتتمثل هذه الممارسات فى كل من إدارة الجودة الشاملة، طرق تسعير المخزون، تحليل المنافسين والمركز التنافسى، تكاليف الجودة، التكلفة المستهدفة، نظم تخطيط موارد المنشأة، نظم تخطيط الخامات، تكاليف دورة حياة المنتج، الموازنات والتكاليف على أساس الأنشطة، الإدارة على أساس النشاط، وجدول الأهداف وبالتالي فإن هذه الممارسات تنافس الممارسات التقليدية من حيث مستوى تطبيقها فى بيئة الأعمال المصرية والجدير بالذكر أن الممارسات الأربع الأولى حصدت الترتيب الأول، الرابع، الثامن، والتاسع على التوالى من حيث مستوى تطبيقها مقارنة بجميع الممارسات محل الدراسة.
- يزيد مستوى التطبيق الجزئى لممارسات المحاسبة الإدارية عن مستوى التطبيق الكلى فى جميع الممارسات وفى اتجاه عكسى مع تقدم هذه الممارسات باستثناء ممارسات دعم الرقابة

المالية والتحديد الدقيق حيث تصل نسبة التطبيق الجزئى إلى ٣١.٤١% فقط مقابل ٥٢.٥٦% بالنسبة للتطبيق الكلى مما يدل على أن الشركات التى تنتمى إليها مفردات العينة فى اتجاهها إلى استكمال تطبيق الممارسات الحالية وتبنى ممارسات معاصرة جديدة.

- توجد نسبة ضعيفة جداً لا تتعد ٤% من مفردات العينة ليس لديهم إدراك لمستوى تطبيق بعض ممارسات المحاسبة الإدارية مما يدل على إمكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

جدول رقم (٧)

الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق

م	ممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	التكرارات			
				غير محدد = ٠	لا تطبق = ١	تطبق جزئياً = ٢	تطبق كلياً = ٣
١	تحليل النسب والقوائم المالية	٢.٤٤	٠.٦٩٥	١	٦	٢٩	٤٢
٢	الموازنات التخطيطية	٢.٢٩	٠.٧٤٠	٠	١٣	٢٩	٣٦
٣	تحليل تكاليف وربحية المنتج	٢.٥٠	٠.٦٧٩	٠	٨	٢٣	٤٧
٤	التحميل الكلى للتكاليف	٢.٤٢	٠.٧٤٨	١	٩	٢٤	٤٤
٥	التكاليف المتغيرة	٢.٣١	٠.٨٢٧	٢	١٢	٢٤	٤٠
٦	التسعير	٢.٥١	٠.٧١٦	١	٧	٢١	٤٩
٧	أسعار التحويل	٢.٠١	١.٠١٣	٦	٢١	١٧	٣٤
٨	تحليل التكلفة والعائد	٢.٢٦	٠.٨٢٩	٣	١٠	٢٩	٣٦
	المتوسط العام لممارسات دعم الرقابة المالى والتحديد الدقيق للتكاليف (المرحلة الأولى)	٢.٣٤	٠.٧٨	١.٧٥	١٠.٧٥	٢٤.٥٠	٤١.٠٠
				٠.٠٢	٠.١٤	٠.٣١	٠.٥٣
٩	تحليل القرارات	٢.٣١	٠.٦٩٠	٠	١٠	٣٤	٣٤
١٠	محاسبة المسئولية	٢.٢٧	٠.٦٩٦	٠	١١	٣٥	٣٢
١١	التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات	٢.١٨	٠.٨٧٩	٣	١٥	٢٥	٣٥
١٢	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح	٢.٣٧	٠.٦٤٧	٠	٧	٣٥	٣٦
١٣	الدخل المتبقى	١.٧٨	٠.٨٧٨	٦	٢٢	٣٣	١٧

تابع جدول رقم (٧)

الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق

م	ممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	التكرارات			
				غير محدد = ٠	لا تطبق = ١	تطبيق جزئيا = ٢	تطبيق كلياً = ٣
١٤	القيمة الاقتصادية المضافة	٢.٠٥	٠.٩٢٤	٥	١٦	٢٧	٣٠
١٥	أساليب تقييم المشروعات الاستثمارية	٢.١٤	٠.٨١٧	١	١٨	٢٨	٣١
١٦	العائد على الاستثمار	٢.١٢	٠.٨٠٦	٢	١٥	٣٣	٢٨
	المتوسط العام لممارسات دعم التخطيط والرقابة الإدارية (المرحلة الثانية)	٢.١٥	٠.٧٩	٢.١٣	١٤.٢٥	٣١.٢٥	٣٠.٣٨
				٠.٠٣	٠.١٨	٠.٤٠	٠.٣٩
١٧	نموذج الكمية الاقتصادية للطلب	١.٦٧	٠.٩٣٥	٩	٢٤	٢٩	١٦
١٨	طرق تسعير المخزون	٢.٤٩	٠.٦٣٩	٠	٦	٢٨	٤٤
١٩	تحليل الانحدار المتعدد	١.٤٩	٠.٨٤٩	٤	٤٦	١٤	١٤
٢٠	تحليل العمليات	١.٩٤	٠.٨٢٧	٤	١٧	٣٧	٢٠
٢١	الموازنات والتكاليف على أساس النشاط	٢.٠٣	٠.٧٨٩	١	٢٠	٣٣	٢٤
٢٢	الإدارة على أساس النشاط	٢.٠٣	٠.٧٨٩	٢	١٧	٣٦	٢٣
٢٣	الموازنة على أساس صفرى	١.٥٥	٠.٩٠٧	٤	٤٥	١١	١٨
٢٤	التكاليف على أساس الحجم الكبير	١.٨٨	٠.٩١١	٤	٢٥	٢٥	٢٤
٢٥	إدارة الجودة الشاملة	٢.٥٣	٢.٤٧٤	٢	١٠	٣١	٣٤
٢٦	تكاليف الجودة	٢.٣٢	٠.٧٣٠	٠	١٢	٢٩	٣٧
٢٧	التنبؤ طويل الأجل	١.٩٧	٠.٧٥٥	١	٢٠	٣٧	٢٠
٢٨	نظم تخطيط موارد الخامات	٢.١٣	٠.٧٦٢	٠	١٨	٣٢	٢٨
٢٩	نظم تخطيط موارد المنشأة	٢.١٤	٠.٧٥١	٠	١٧	٣٣	٢٨
	المتوسط العام لممارسات خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة (المرحلة الثالثة)	٢.٠١	٠.٩٣	٢.٣٨	٢١.٣١	٢٨.٨٥	٢٥.٣٨
				٠.٠٣	٠.٢٧	٠.٣٧	٠.٣٣
٣٠	نظم ضبط الوقت JIT	١.٦٧	٠.٧٨٤	١	٣٨	٢٥	١٤
٣١	بطاقة القياس المتوازن للأداء	١.٦٤	٠.٨٠٥	١	٤١	٢١	١٥
٣٢	القياس المرجعى (القياس المقارن)	١.٦٠	٠.٨١١	٣	٣٨	٢٤	١٣
٣٣	الموازنات والتكاليف على أساس مسارات القيمة	١.٨٥	٠.٨٩٨	٣	٢٩	٢٣	٢٣
٣٤	تحليل هيكل الملكية	١.٩٧	٠.٨٨٢	٢	٢٥	٢٤	٢٧
٣٥	تحليل سوات	١.٧٨	٠.٨٣٢	٤	٢٥	٣٣	١٦

تابع جدول رقم (٧)

الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق

م	ممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	التكرارات			
				غير محدد = ٠	لا تطبق = ١	تطبق جزئيا = ٢	تطبق كلياً = ٣
٣٦	التكلفة المستهدفة	٢.٢١	٠.٨١٢	٢	١٣	٣٠	٣٣
٣٧	خرائط مسارات القيمة	١.٥٤	٠.٨١٧	٥	٣٧	٢٥	١١
٣٨	جدول الأهداف Box Score	٢	٠.٨٣٧	٣	١٨	٣٣	٢٤
٣٩	تحليل تكاليف وربحية مسار القيمة	١.٨٢	٠.٨٩٤	٥	٢٤	٢٩	٢٠
٤٠	تحليل ربحية العميل	١.٧٣	٠.٧٥٠	١	٣٢	٣٢	١٣
٤١	تحليل الصناعة	١.٨٦	٠.٨٤٩	٣	٢٥	٣٠	٢٠
٤٢	تحليل المنافسين والمركز التنافسى	٢.٣٥	٠.٨١٩	٤	٥	٢٩	٤٠
٤٣	تكاليف سلسلة القيمة	١.٧٢	٠.٩٣٨	٦	٣٠	٢٢	٢٠
٤٤	تكاليف دورة حياة المنتج	٢.٠٤	٠.٩٤٦	٤	٢١	٢١	٣٢
٤٥	تكاليف سلسلة التوريد	١.٩٩	٠.٩٤٧	٥	٢٠	٢٤	٢٩
٤٦	سنة سيجمما 6 sigma	١.١	٠.٧٨٣	١٤	٤٨	١٠	٦
المتوسط العام لممارسات توليد وتعظيم القيمة (المرحلة الرابعة)		١.٨٢	٢.٤٥	٣.٨٨	٢٧.٥٩	٢٥.٥٩	٢٠.٩٤
المتوسط العام للمتوسطات		٢.٠٢	٠.٨٥	٢.٧٨	٢٠.٥٧	٢٧.٣٠	٢٧.٣٣
				٠.٠٤	٠.٢٦	٠.٣٥	٠.٣٥

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى (بتصرف الباحث)

٣- الإحصاءات الوصفية لمحور مساهمة ممارسات المحاسبة الإدارية فى دعم

المزايا التنافسية

يعرض الجدول رقم (٨) الاحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مساهماتها فى دعم المزايا التنافسية للشركة وبفحص هذا الجدول لوحظ الآتى:

١. تعتقد مفردات العينة أن ممارسات المحاسبة الإدارية يتم تبنيها لدعم ميزة التميز أكثر من ميزة أقل تكلفة حيث ينتمى ٤٥% من مفردات العينة إلى شركات تتبنى هذه الممارسات لدعم ميزة

التميز مقابل ٣٦% لدعم ميزة أقل تكلفة، ٤% لدعم الميزتين معاً، أما باقى مفردات العينة بنسبة ١٥% فليس لديهم إدراك عن مساهمة أو أهمية تلك الممارسات لدعم أى من الميزتين ويؤكد على ذلك ارتفاع قيم المتوسط العام لممارسات المراحل الأربع عن الواحد الصحيح حيث تتراوح بين (١.٣٨ - ١.٥٦).

٢. يوجد ١٢ ممارسة للمحاسبة الإدارية فقط بنسبة ٢٦% يتم تبنيها لدعم ميزة أقل تكلفة أكثر من دعمها لميزة التميز منها ممارسة وحيدة -الدخل المتبقى- من ممارسات المرحلة الثانية، وثلاث ممارسات - نموذج الكمية الاقتصادية للطلب، تحليل الانحدار المتعدد، والتكاليف على أساس الحجم الكبير - من ممارسات المرحلة الثالثة وباقى الممارسات الإثنى عشر كانت من ممارسات المرحلة الرابعة مما يدل على أن تبني الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية يدعم خفض التكاليف بجانب تحقيق التميز فى أداء الخدمات والمنتجات.

٣. كلما اتجهت الشركات نحو تبني الممارسات المعاصرة كلما زاد اهتمامها بكل من خفض التكاليف وتحقيق التميز بينما اتجه الشركات نحو الممارسات التقليدية يتزايد معه الاهتمام بدعم ميزة التميز على حساب ميزة أقل تكلفة حيث ينتمى ٥٣% من العينة إلى شركات تتبنى ممارسات المرحلة الأولى لدعم ميزة التميز مقابل ٣٥% لميزة أقل تكلفة، بينما فى المرحلة الثانية بلغت هذه النسب ٤٨% مقابل ٣٩%، وفى المرحلة الثالثة ٤٤% مقابل ٣٦%، أما المرحلة الرابعة فبلغت ٣٧% مقابل ٣٣% مما يدل على أن ممارسات المرحتين الثالثة والرابعة تحتاج إلى مزيد من الاهتمام والتوعية بشأنها على المستويين الأكاديمي والمهني.

٤. كلما اتجهت الشركات نحو تبني الممارسات المعاصرة كلما زاد عدم إدراكها بدور هذه الممارسات فى دعم المزايا التنافسية حيث بلغت نسب عدم الإدراك فى المراحل الأربع على الترتيب ٧%، ١٠%، ١٧%، ٢٧% مما يتطلب ضرورة التوعية بهذا الدور.

جدول رقم (٨)

الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإدارية الداعمة للمزايا التنافسية

م	العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	التكرارات		
				غير محدد = ٠	أقل تكلفة = ١	ميزة = ٢
١	تحليل النسب والقوائم المالية	١.٦٣	٠.٧٠٥	٤	٢٧	٤١
٢	الموازنات التخطيطية	١.٥٩	٠.٦٩٢	٥	٢٦	٤٣
٣	تحليل تكاليف وربحية المنتج	١.٦٤	٠.٧٢٠	٦	٢١	٤٦
٤	التحميل الكلى للتكاليف	١.٥	٠.٦١٩	٣	٣٥	٣٨
٥	التكاليف المتغيرة	١.٤٤	٠.٧١٣	٧	٣٣	٣٥
٦	التسعير	١.٦٩	٠.٦٩٠	٤	٢٢	٤٦
٧	أسعار التحويل	١.٣٢	٠.٧٩٨	١٤	٢٧	٣٥
٨	تحليل التكلفة والعائد	١.٦٤	٠.٦٤٤	٣	٢٦	٤٥
ممارسات الرقابة المالية والتحديد الدقيق للتكاليف (المرحلة الأولى)						
٩	تحليل القرارات	١.٦٧	٠.٦٩٦	٦	١٨	٥٠
١٠	محاسبة المسئولية	١.٤٢	٠.٧٨٢	١٠	٢٩	٣٥
١١	التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات	١.٣٨	٠.٧٠٧	٨	٣٤	٣٤
١٢	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح	١.٥	٠.٦١٩	٣	٣٥	٣٨
١٣	الدخل المتبقى	١.٢٣	٠.٥٦٩	١٤	٣٣	٣٠
١٤	القيمة الاقتصادية المضافة	١.٤٩	٠.٦٧٩	٦	٣٠	٤٠
١٥	أساليب تقييم المشروعات الاستثمارية	١.٤٥	٠.٦٧٧	٦	٣٣	٣٧
١٦	العائد على الاستثمار	١.٤٥	٠.٧٥٠	٨	٣١	٣٥
ممارسات التخطيط والرقابة الإدارية (المرحلة الثانية)						
١٧	نموذج الكمية الاقتصادية للطلب	١.٢٣	٠.٧٣٧	١٣	٣٥	٢٩
١٨	طرق تسعير المخزون	١.٤٥	٠.٧٣٢	٧	٣٣	٣٤
١٩	تحليل الانحدار المتعدد	١.٠٨	٠.٧٨٦	٢٠	٣٣	٢٤
٢٠	تحليل العمليات	١.٢٧	٠.٨٠١	١٥	٢٩	٣٢
٢١	الموازنات والتكاليف على أساس النشاط	١.٣١	٠.٨٢٧	١٥	٢٧	٣٣
٢٢	الإدارة على أساس النشاط	١.٣٥	٠.٨٥٠	١٥	٢٥	٣٤
٢٣	الموازنة على أساس صفرى	١.٠٤	٠.٨٧٤	٢٨	١٩	٣١

تابع جدول رقم (٨)

الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإدارية الداعمة للمزايا التنافسية

م	العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	التكرارات		
				غير محدد = ٠	أقل تكلفة = ١	ميزه التمير = ٢ الميزتين معا = ٣
٢٤	التكاليف على أساس الحجم الكبير	١.١٤	٠.٧٥١	١٥	٣٩	٢٢
٢٥	إدارة الجودة الشاملة	١.٦٥	٠.٦٩٩	٧	١٦	٥٢
٢٦	تكاليف الجودة	١.٥٣	٠.٦٧٩	٥	٣٠	٤٠
٢٧	التنبؤ طويل الأجل	١.٤٥	٠.٧٣٢	٨	٣٠	٣٧
٢٨	نظم تخطيط موارد الخامات	١.٤٤	٠.٧٤٩	٩	٢٩	٣٧
٢٩	نظم تخطيط موارد المنشأة	١.٣٨	٠.٨١٠	١٤	٢٢	٤٠
٢.٣٨	ممارسات خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة (المرحلة الثالثة)	١.٣٣	٠.٧٧	١٣.١٥	٢٨.٢٣	٣٤.٢٣
٠.٠٣				٠.١٧	٠.٣٦	٠.٤٤
٣٠	نظم ضبط الوقت JIT	١.٠٩	٠.٨٥٦	٢٢	٣٠	٢٣
٣١	بطاقة القياس المتوازن للاداء	١.٠٨	٠.٩٠٨	٢٧	٢٠	٢٩
٣٢	القياس المرجعى (القياس المقارن)	١.١٤	٠.٩٠٨	٢٦	١٦	٣٥
٣٣	الموازنات والتكاليف على أساس مسارات القيمة	١.١٣	٠.٧٩٥	٢٠	٢٨	٣٠
٣٤	تحليل هيكل الملكية	١.٣٣	٠.٨٣٢	١٧	١٩	٤١
٣٥	تحليل سوات	١.٣٢	٠.٨٧٥	١٨	٢٠	٣٧
٣٦	التكلفة المستهدفة	١.٣٢	٠.٧٨١	١٢	٣٢	٣١
٣٧	خرائط مسارات القيمة	١.١	٠.٨٦٢	٢٢	٢٩	٢٤
٣٨	جدول الأهداف Box Score	١.٢٩	٠.٨٥٤	١٧	٢٤	٣٤
٣٩	تحليل تكاليف وربحية مسار القيمة	١.٢٩	٠.٨٣٩	١٥	٢٩	٣٠
٤٠	تحليل ربحية العميل	١.٠٨	٠.٨٤٩	٢٢	٣١	٢٢
٤١	تحليل الصناعة	١.١٨	٠.٨٩٤	٢١	٢٦	٢٧
٤٢	تحليل المنافسين والمركز التنافسى	١.٤٦	٠.٧٦٨	٨	٣١	٣٤
٤٣	تكاليف سلسلة القيمة	١.١٧	٠.٨٥٩	٢٠	٢٨	٢٧
٤٤	تكاليف دورة حياة المنتج	١.١٢	٠.٨٦٨	٢٢	٢٨	٢٥
٤٥	تكاليف سلسلة التوريد	١.١٧	٠.٨٤٤	١٩	٣٠	٢٦
٤٦	سنة سيجم 6 sigma	٠.٦٢	٠.٨٢٥	٤٥	٢٠	١١
٢.٧١	ممارسات الرقابة المالية والتحديد الدقيق للتكاليف (المرحلة الرابعة)	١.١٧	٠.٨٥	٢٠.٧٦	٢٥.٩٤	٢٨.٥٩
٠.٠٣				٠.٢٧	٠.٣٣	٠.٣٧
٢.٩٣	المتوسط العام للمتوسطات	١.٣٨	٠.٧٥	١١.٨٢	٢٧.٩٢	٣٥.٣٣
٠.٠٤				٠.١٥	٠.٣٦	٠.٤٥

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى (بتصرف الباحث)

نتائج اختبار صحة الفروض

اختبار صحة الفرض الأول

ينص الفرض الأول على " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول الدور المسند لنظام المحاسبة الإدارية " وقد تم اختبار هذا الفرض من منظور خمس خصائص وبالاعتماد على اختبار كروسكال واليز Kruskal-Wallis كما هو موضح بالجدول رقم (٩):

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار كروسكال واليز من منظور خصائص الشركة حول الدور المسند إلى المحاسبة

الإدارية

م	الدور المسند لنظام المحاسبة الإدارية	عمر الشركة Sig.	نشاط الشركة Sig.	وجود إدارة للمحاسبة الإدارية Sig.	الشكل القانوني Sig.	حجم العمالة بالشركة Sig.
١	دعم التخطيط المالى والتحديد الدقيق للتكاليف	*٠.٠٠٠٥	٠.٧٠٠	*٠.٠٠٠٥	٠.٠٨٥	*٠.٠٠١٥
٢	دعم التخطيط والرقابة الإدارية	٠.٢٢٧	٠.٢١١	*٠.٠٠١٣	٠.١٠٢	٠.٠٧٣
٣	خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة	٠.١٢٠	٠.٩٤١	*٠.٠٠٠٤	٠.٢١٠	٠.٨١٥
٤	توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح	٠.٢٦٧	٠.١١٩	*٠.٠٠١٦	*٠.٠٠٣٦	٠.٣٢٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى (بتصرف الباحث)

* توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية ٥%.

ويوضح الجدول رقم (٩) أن وجود إدارة مستقلة للمحاسبة الادارية أو التكاليف هي الخاصية الوحيدة التى تأثرت بها آراء المستقصى منهم عند تحديد جميع الأدوار المسندة إلى نظام المحاسبة الإدارية ولذا يتعين أخذ هذه الخاصية فى الاعتبار عند تحديد هذه الأدوار، والعكس صحيح بالنسبة لخاصية نشاط الشركة حيث لم تؤثر على آراء المستقصى منهم فى شئ، وبالنسبة لباقي الخصائص فقد أثر كل منها على أحد الأدوار فقط حيث تأثرت الآراء بكل من عمر الشركة وحجم العمالة بها عند تحديد الدور الأول (التخطيط المالى والتحديد الدقيق للتكاليف)، بينما تأثرت

الآراء بالشكل القانونى للشركة عند تحديد الدور الرابع (توليد وتعظيم القيمة)، ولذا يمكن رفض الفرض الأول الذى ينص على " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول الدور المسند لنظام المحاسبة الإدارية " حيث تتأثر جميع الأدوار المسندة لنظام المحاسبة الإدارية بجميع خصائص الشركة با ستناء خاصية وحيدة هى نشاط الشركة.

اختبار صحة الفرض الثانى

ينص الفرض الثانى على " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية - لا تطبق، تطبق جزئياً، تطبق كلياً- " وقد تم اختبار هذا الفرض من منظور خمس خصائص وبالاعتماد على اختبار كروسكال واليز Kruskal-Wallis على النحو الموضح بالجدول رقم (١٠):

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار كروسكال واليز من منظور خصائص الشركة حول مستوى تطبيق ممارسات

المحاسبة الإدارية

م	ممارسات المحاسبة الإدارية من حيث مستوى التطبيق	عمر الشركة Sig.	نشاط الشركة Sig.	وجود إدارة للمحاسبة الادارية Sig.	الشكل القانونى Sig.	حجم العمالة بالشركة Sig.
١	دعم التخطيط المالى والتحديد الدقيق للتكاليف	*٠.٠١١	*٠.٠١٠	*٠.٠٠٤	*٠.٠٠١	*٠.٠٠٠
٢	دعم التخطيط والرقابة الإدارية	*٠.٠٠٠	*٠.٠١٤	*٠.٠٠١	٠.١٨٤	*٠.٠٠٨
٣	خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة	*٠.٠٠٠	*٠.٠١٠	*٠.٠٠٠	*٠.٠١٩	*٠.٠٠٠
٤	توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح	*٠.٠٠٢	٠.٦٨٠	*٠.٠٠٠	٠.١٩٨	*٠.٠٠٣

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى (بتصرف الباحث)

* توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية ٥%.

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن آراء المستقصى منهم تتأثر بكل من عمر الشركة وحجم العمالة ووجود إدارة مستقلة للمحاسبة الإدارية عند تحديد مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية فى جميع المراحل، بينما تتأثر آراؤهم بخاصية نشاط الشركة فى المراحل الثلاث الأولى فقط، كما تتأثر آراؤهم بخاصية الشكل القانونى فى كل من المرحلة الأولى والمرحلة الثالثة فقط مما يدل على أهمية الأخذ فى الاعتبار جميع خصائص الشركة محل الدراسة كمحددات لمستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية، ولذا يمكن رفض الفرض الثانى الذى ينص على " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية " حيث يتأثر مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية بجميع خصائص الشركة باستثناء خاصية نوع النشاط حيث لا تؤثر على مستوى تطبيق ممارسات توليد وتعظيم القيمة، وكذلك خاصية الشكل القانونى حيث لا تؤثر على مستوى تطبيق كل من ممارسات دعم التخطيط والرقابة الإدارية وممارسات توليد وتعظيم القيمة ولذا تتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة (Ahmed & Lafetsi, 2014).

اختبار صحة الفرض الثالث

ينص الفرض الثالث على " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول دعم ممارسات المحاسبة الإدارية للمزايا التنافسية " وقد تم اختبار هذا الفرض من منظور خمس خصائص وبالاعتماد على اختبار كروسكال واليز Kruskal-Wallis بالجدول رقم (١١) والذى يشير إلى أن خاصية عمر الشركة تؤثر على مساهمة ممارسات التخطيط المالى والتحديد الدقيق للتكاليف فى دعم المزايا التنافسية للشركة، كما يؤثر كل من نشاط الشركة والشكل القانونى لها على مساهمة ممارسات توليد وتعظيم القيمة فى دعم المزايا التنافسية للشركة مما يدل على أهمية هذه الخصائص الثلاث كمحددات للعلاقة بين ممارسات المرحلتين الأولى والرابعة وبين المزايا التنافسية للشركة، وفى المقابل لا تتأثر مساهمة كل من ممارسات التخطيط والرقابة الإدارية، ممارسات خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة

فى دعم المزايا التنافسية للشركات بأى خاصية من خصائص الشركة مما يدل على عدم أهميتها فى تحديد هذه العلاقة.

ولذا يمكن رفض الفرض الثالث الذى ينص على " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم باختلاف خصائص الشركة حول دعم ممارسات المحاسبة الإدارية للمزايا التنافسية" حيث تؤثر كل من خاصية عمر الشركة ونشاطها وشكلها القانونى على ممارسات المرحلتين الأولى والرابعة بينما يمكن قبول هذا الفرض بالنسبة لممارسات المرحلتين الثانية والثالثة.

جدول رقم (١١)

نتائج اختبار كروسكال واليز من منظور خصائص الشركة حول دعم ممارسات المحاسبة

الإدارية للمزايا التنافسية

م	ممارسات المحاسبة الإدارية الداعمة للمزايا التنافسية	عمر الشركة	نشاط الشركة	وجود إدارة للمحاسبة الادارية	الشكل القانونى	حجم العمالة بالشركة
		Sig.	Sig.	Sig.	Sig.	Sig.
١	دعم التخطيط المالى والتحديد الدقيق للتكاليف	*٠.٠١٢	٠.٨٤٨	٠.٨٩٠	٠.٥٣٣	٠.١١١
٢	دعم التخطيط والرقابة الإدارية	٠.٥٣٧	٠.٤٩٣	٠.٩٢٢	٠.٢٣٩	٠.٢٤١
٣	خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة	٠.٠٨٣	٠.٥٥٢	٠.٨٤٢	٠.٤٣١	٠.٠٧٥
٤	توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح	٠.١٥٠	*٠.٠١١	٠.١٢٥	*٠.٣٣	٠.٢٥١

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى (بتصرف الباحث)

* توجد فروق إحصائية ذات دلالة معنوية عند مستوى معنوية ٥%.

المبحث الخامس: النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

أولاً: نتائج البحث

١. يسند أكثر من ٦٠% من الشركات محل الدراسة أدوار معاصرة إلى نظام المحاسبة الإدارية حيث يسند إليه ٧٨.٢% من هذه الشركات دور خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة (المرحلة الثالثة)، و ٦١.٥% منها يسند إليه دور توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح (المرحلة الرابعة).

٢. يتبنى أكثر من ٥٠% من الشركات محل الدراسة الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية حيث يطبق ٦٩.٥٢% من هذه الشركات ممارسات خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة (المرحلة الثالثة)، ويطبق ٥٩.٦٦% منها ممارسات توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح (المرحلة الرابعة) مما يعكس اهتمام أغلب الشركات فى بيئة الأعمال المصرية بالاتجاهات والممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية وقد أكدت النتائج على ذلك حيث كانت المراكز الأولى، الرابع، الثامن، والتاسع من حيث أكثر الممارسات تطبيقاً (جزئياً أو كلياً) من نصيب إدارة الجودة الشاملة، طرق تسعير المخزون، تحليل المنافسين والمركز التنافسى، تكاليف الجودة على التوالى وهى من ممارسات المرحلتين الثالثة والرابعة.

٣. يزيد مستوى التطبيق الجزئى لممارسات المحاسبة الإدارية فى كل مراحل التطور عن مستوى التطبيق الكلى وفى اتجاه عكسى مع تقدم هذه الممارسات باستثنا مما يدل على أن الشركات التى تنتمى إليها مفردات العينة فى اتجاهها إلى استكمال تطبيق الممارسات الحالية وتبنى ممارسات معاصرة جديدة.

٤. تتبنى الشركات محل الدراسة ممارسات المحاسبة الإدارية لدعم ميزة التميز أكثر من ميزة أقل تكلفة ولكن كلما اتجهت الشركات نحو تبنى الممارسات المعاصرة كلما زاد اهتمامها بكل من خفض التكاليف وتحقيق التميز بينما اتجهت الشركات نحو تبنى الممارسات التقليدية يتزايد معه الاهتمام بدعم ميزة التميز على حساب ميزة أقل تكلفة مما يدل على أن ممارسات المرحلتين الثالثة والرابعة تحتاج إلى مزيد من الاهتمام والتوعية بشأنها على المستويين الأكاديمى والمهنى.

٥. كلما اتجهت الشركات نحو تبنى الممارسات المعاصرة كلما زاد عدم إدراكها بدور هذه الممارسات فى دعم المزايا التنافسية حيث بلغت نسب عدم الإدراك فى المراحل الأربع على الترتيب ٧%، ١٠%، ١٧%، ٢٧% مما يتطلب ضرورة التوعية بهذا الدور.

٦. تتأثر جميع الأدوار المسندة إلى نظام المحاسبة الإدارية بوجود إدارة مستقلة للمحاسبة الادارية أو التكاليف من عدمه ولذا يتعين أخذ هذه الخاصية فى الاعتبار عند تحديد هذه الأدوار، والعكس صحيح بالنسبة لخاصية نشاط الشركة، وبالنسبة لباقي الخصائص فقد تأثر الدور الأول (التخطيط المالى والتحديد الدقيق للتكاليف) بخاصيتى عمر وحجم العمالة

بالشركة، وتأثرت الدور الرابع (توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح) بالشكل القانونى للشركة.

٧. يتأثر تحديد مستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية فى جميع مراحل التطور بكل من عمر الشركة وحجم العمالة ووجود إدارة مستقلة للمحاسبة الإدارية ، بينما يتأثر تحديد هذا المستوى فى المراحل الثلاث الأولى فقط بخاصية نشاط الشركة ، كما يتأثر بخاصية الشكل القانونى فى كل من المرحلة الأولى والمرحلة الثالثة فقط مما يدل على أهمية الأخذ فى الاعتبار جميع خصائص الشركة محل الدراسة كمحددات لمستوى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية.

٨. تؤثر خاصية عمر الشركة على دور ممارسات التخطيط المالى والتحديد الدقيق للتكاليف فى دعم المزايا التنافسية للشركة، كما يؤثر كل من نشاط الشركة والشكل القانونى لها على دور ممارسات توليد وتعظيم القيمة فى دعم المزايا التنافسية للشركة مما يدل على أهمية هذه الخصائص الثلاث كمحددات للعلاقة بين ممارسات المرحلتين الأولى والرابعة وبين المزايا التنافسية للشركة، وفى المقابل لا يتأثر دور كل من ممارسات التخطيط والرقابة الإدارية، ممارسات خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة فى دعم المزايا التنافسية للشركات بأى خاصية من خصائص الشركة مما يدل على عدم أهميتها فى تحديد هذه العلاقة.

ثانياً: توصيات البحث

يوصى الباحث بضرورة الآتى:

١. إنشاء معهد مصرى للمحاسبين الإداريين يختص بتعزيز مهنة المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية من خلال تقديم برامج التطوير المهنى المتخصصة والتعليم المستمر، إتاحة الفرصة لتبادل المعرفة فى مجال المهنة، ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقى للمهنة، تقديم الخدمات الاستشارية وإيجاد حلول للمشكلات التى تواجهها الشركات فى بيئة الأعمال المصرية فى مجال المهنة، وتوعية هذه الشركات بالاتجاهات والممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية ودورها فى تحسين المزايا التنافسية للشركات وقدراتها على الاستمرار فى بيئة المنافسة.

٢. تخصيص إدارات أو أقسام مستقلة للمحاسبة الإدارية فى الشركات باعتباره محددًا رئيسياً للدور المسند لنظام المحاسبة الإدارية، ومستوى تطبيق جميع ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية والمعاصرة.
٣. الأخذ فى الاعتبار كل من عمر الشركة ونشاطها وشكلها القانونى عند تبنى ممارسات المحاسبة الإدارية لدعم المزايا التنافسية للشركات فى بيئة العمل المصرية.
٤. تطوير مقررات المحاسبة الإدارية فى مؤسسات التعليم العالى فى مصر بحيث يتم تدريس الاتجاهات والممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية، فضلاً عن حث الباحثين على تقديم المزيد من البحوث فى هذا المجال لما له من دور ملحوظ فى تحسين المزايا التنافسية للشركات.
٥. توعية وحث الشركات على تبنى الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية حيث تتزايد قدراتها على دعم كل من ميزة أقل تكلفة وميزة التميز على حد سواء وبالتالي إمكانية تحسين مراكزها التنافسية واستمراريتها.

البحوث المستقبلية

١. محددات تبنى الشركات لممارسات المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية.
٢. معوقات تبنى الممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية.
٣. دراسة مقارنة لمداخل القياس المحاسبى للقدرة التنافسية للشركات فى بيئة الأعمال المصرية.
٤. أثر هيكل الملكية على تبنى الشركات لممارسات المحاسبة الإدارية فى بيئة الأعمال المصرية.

مراجع الدراسة

المراجع العربية

- الأسرج، حسين عبدالمطلب (٢٠١١)، "المسئولية الاجتماعية للشركات: التحديات والأفاق من أجل التنمية فى الدول العربية"، MPRA، يونيو.
- البتانونى، علاء محمد (٢٠١٤) "تأثير استراتيجيات الأعمال التنافسية على استخدام أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية- دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، المجلد ٥١، العدد الأول، يناير.
- الخليل، محار عبدالله (٢٠١٢) "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة فى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، نيسان.
- عبدالرحمن، محمد كمال الدين محمد (٢٠١١) "مدى استجابة ممارسات المحاسبة الإدارية لخصائص بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثانى، السنة الأولى.

المراجع الأجنبية

- Abdel Al, Sherine Farouk., and McLellan, John Daniel. (2011), "Management Accounting Practices in Egypt - A Transitional Economy Country", May 2. Available at:SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1828762> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1828762>>
- Abdel-Kader, Magdy. and Luther, Robert. (2006), " IFAC's Concepts of the Evolution of Management Accounting", **Advances in Management Accounting**, Vol. 15.
- Abdel-Kader, Magdy. And Luther, Robert. (2008), " The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis", **British Accounting Review**, Vol. 40 No.1.
- Abdullaha, Nik Herda Nik., And Said, Jamaliah. (2015), "Enhancing The Governance Of Government Linked Companies Via Strategic

-
- Management Accounting Practices And Value Creation", 7th International Conference On Financial Criminology 2015, 13-14 April 2015, Wadham College, Oxford, United Kingdom, **Procedia Economics and Finance**, Vol. 28, Pp: 222 – 229.
- Ahmad, Kamilah., and Zabri, Shafie Mohamed. (2015), "Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms", **Journal of Small Business and Enterprise Development**, Vol. 22 Issue: 4, , pp.762-781.
 - Ammar, Sameh.(2017), "Enterprise systems, business process management and UK-management accounting practices: Cross-sectional case studies", **Qualitative Research in Accounting & Management**, Vol. 14 Issue: 3, pp.230-28.
 - Aslizadeh, Ahmed. (2014)," Impact Of Using Information Technology On Creating A Sustainable Competitive Advantage For Companies; (Case Study: Golestan Food Companies)", **Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences**, Vol. 4 (S4), pp. 1595-1603.
 - Alleyne, Philmore. and Marshall, Diana Weekes. (2011)," An Exploratory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados", **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 2 No. 9, Special Issue - May.
 - Angelakis, George., Theriou, Nikolaos., and Floropoulos, Iordanis. (2010), "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: Evidence from Greece and Finland", **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting** , Vol. 26.
 - Ashfaq, Khurram., Younas, Sohail., Usman, Muhammad., And Hanif, Zahid. (2014),"Traditional Vs. Contemporary Management Accounting Practices and its Role and Usage across Business Life Cycle Stages: Evidence from Pakistani Financial Sector", **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Vol. 4, No.4, October, pp. 104–125.
 - Buytendijk, Frank., Lal, Vijay., and Toomey, Jennifer. (2008)," The Need for Profitability and Cost Management", **Oracle Corporation**, September.

-
- Dunk, Alan S. (2015),"Assessing the Contribution of Product Life Cycle Cost Analysis, Customer Involvement, and Cost Management to the Competitive Advantage of Firms", **Advances in Management Accounting**, 10 Mar., pp: 29-45.
 - D'Antonioa, Gianluca., Bedollaa , Joel Sauza., and Chiaberta, Paolo. (2017)," A novel methodology to integrate Manufacturing Execution Systems with the lean manufacturing approach", 27th International Conference on Flexible Automation and Intelligent Manufacturing, FAIM2017, 27-30 June 2017, Modena, Italy, **Procedia Manufacturing** , Vol.11, pp:2243 – 2251.
 - France, Adrian. (2010)," Management Accounting Practices Reflected in Job Advertisements", **Journal of New Business Ideas & Trends**, Vol. 8, Issue 2.
 - Garg, Ashish. , Ghosh, Debashis., Hudick, James., And Nowacki, Chuen. (2003), "Cost Management: Roles and Practices in Management Accounting Today- Results From the 2003 IMA-E&Y Survey" Strategic Finance, July.
 - Gliubic, Darius. (2012), " The Research of Management Accounting Evolution in The Context of Economic Changes", **Economics and Management**, Vol. 17, No. 1.
 - Haldma, Toomas., and Kertu, Lääts. (2002), " Influencing Contingencies on Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing Companies", Tartu.
 - IMA, Institute of Management Accountants,(1998) "Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage", Statements on Management Accounting, Practice of Management Accounting,. IMA, Institute of Management Accountants. (1996), " **Value Chain Analysis for Assessing Competitive Advantage**", Statements on Management Accounting, Practice of Management Accounting.
 - Joshi, Prem Lal., Bremser, Wayne G., Deshmukh, Ashutosh., and Kumar, Rajesh. (2011)," Diffusion of Management Accounting Practices In Gulf Cooperation Council Countries", **Accounting Perspectives / Perspectives Comptables**, Ap. Vol. 10 No. 1.
 - Kavaliauskienė, Ieva Meidutė., Vasiliauskas, Aidis Vasilis., and Zinkevičiūtė, Virgilija. (2014), "Securing Enterprises Competitive Advantage Through The Management Of Components Of Distribution

System'', **Procedia - Social And Behavioral Sciences**, Vol. 110.

- Mahfar, Rosmawati. and Omar, Normah Hj. (2004), " **The Current State Of Management Accounting Practices in Malaysian Companies: An Empirical Evidence**", University Tenaga Nasional, International Business Management Conference.
- Messner, Martin. (2016)," Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice", **Management Accounting Research**, Vol, 31, pp: 103–111.
- Miron, Dumitru., Petcu, Monica., and Sobolevschi, Iulia Maria. (2011), "Corporate Social Responsibility And The Sustainable Competitive Advantage", **The Bucharest Academy of Economic Studies**, Romania, Vol. XIII, No. 29, February.
- Naco, Manjola., Cela, Hysen., and Dollani, Petrit. (2010), "The Management Accounting Practices in Albania in the Context of Globalization", **Contemporary Economics**, University of Finance and Management in Warsaw, Vol.4, No.3, October.
- Ndwiga, Nicholas Murithi. (2011)," **The Role of Management Accounting in Creating and Sustaining Competitive Advantage. A Case Study of Equity Bank, Kenya**", Master of Commerce, University of South Africa.
- Oboh, Collins S., and Ajibolade, Solabomi O. (2017)," Strategic Management Accounting and Decision Making: A survey of the Nigerian Banks", **Future Business Journal**, Vol.3, pp: 119–137.
- Pavlatos, Odysseas., and Paggios, Ioannis.(2009)," Management accounting practices in the Greek Hospitality Industry", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 24, NO.1.
- Saodekar, P. Sarvesh. (2012), " **Information Technology and Sustained Competitive Advantage: A Research Model for the effect of Information Technology on Sustained Competitive Advantage and an empirical analysis**", Msc., Massachusetts Institute of Technology.
- Shields, Michael D., Chow, Chee w., kato, yutaka and nakagawa, yu. (1991)," Management Accounting Practices in the U.S. and Japan: Comparative Survey Findings and Research Implications", **Journal of International financial Monagement and Accounting**, Vol. 3, NO.1.

- Suzana Sulaiman., Normah Omar., and Ibrahim Kamal Abdul Rahman. (2005), " NafMA as A Value Creation Tool: Malaysian Scenario", **Malaysian Accounting Review**, Vol. 4, NO.1.
- Turner, Michael J., Way, Sean A., Hodari, Demian., and Witteman, Wiarda. (2017)," Hotel Property Performance: The Role of Strategic Management Accounting", **International Journal of Hospitality Management**, Vol. 63, pp: 33–43.
- Uyar, Ali.(2010), " Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies", **EJBE**, Vol.3, No.6.
- Zakić, Nebojša., Jovanović, Ana., and Stamatović, Milan. (2008), " External And Internal Factors Affecting The Product And Business Process Innovation", **Economics and Organization** Vol. 5, No 1.

ملحق البحث

قائمة استبيان عن

تقييم واقع ممارسات المحاسبة الإدارية لأغراض دعم المزايا التنافسية للشركات في بيئة الأعمال المصرية

السيد الفاضل/ السيدة الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

تسعى هذه القائمة إلى استطلاع الرأى حول واقع ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة فى بيئة الأعمال المصرية، وتقييم مدى مساهمتها فى دعم المزايا التنافسية للشركات، وتحقيقاً لأغراض البحث العلمى يرجى الإجابة عن الأسئلة التى تحتويها قائمة الاستبيان المرفقة بكل دقة وموضوعية وسيكون لتعاونكم المثمر آثاره الإيجابية الأكدية على نتائج وموضوعية البحث. وتجدر الإشارة إلى أن إجاباتكم لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمى فقط، وسوف تظل موضع السرية التامة، ويشكر لكم الباحث مقدماً تعاونكم الصادق فى مساعدته على إتمام هذا البحث. وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

الباحث

مقدمة إيضاحية

يتمثل المتغير البحثى فى موضوع البحث فى المزايا التنافسية والتي حددها معهد المحاسبين الإداريين فى نوعين رئيسيين هما:

- **ميزة التميز Differentiation Advantage:** تتحقق ميزة التميز عندما يدرك العملاء أن المنتج الذى تقدمه الشركة هو الأعلى جودة، الأقل مخاطر و/أو يتفوق على عروض منتجات المنافسين، وبناءً عليه يمكن أن تشمل ميزة التميز قدرة الشركة على إنتاج السلع والخدمات فى الوقت المناسب، الإنتاج بجودة أفضل، تقديم مجموعة واسعة من السلع والخدمات، وغيرها من العوامل التي تقدم قيمة فريدة للعملاء، وهنا يمكن لإدارة الشركة استغلال الميزة بإحدى طريقتين على النحو التالى:

الطريقة الأولى: زيادة سعر المنتج أو الخدمة لتعويض التحسين والتطوير فى المزايا التي تقدمها الشركة لعملائها.

الطريقة الثانية: تحديد سعر أقل من مستواه الحقيقى لبناء أو زيادة حصة الشركة السوقية.

- **ميزة أقل تكلفة (ريادة التكلفة) Low-Cost Advantage:** تتمتع الشركة بميزة نسبية فى التكلفة إذا كانت تكاليفها الكلية أقل من متوسط السوق، وهذه الميزة تمكن إدارة الشركة من المفاضلة بين بديلين هما:
- البديل الأول:** تخفيض سعر المنتج أو الخدمة عن أسعار منافسيها لزيادة حصتها السوقية مع الحفاظ على ربحيتها الحالية.
- البديل الثانى:** المطابقة مع أسعار المنتجات أو الخدمات المنافسة وزيادة ربحيتها.

القسم الأول: بيانات عامة

شركة:

يرجى وضع علامة (√) فقط أمام الإجابة المناسبة في كل مما يلي:

- ١- عمر الشركة: أقل من ١٠ سنوات ()، من ١٠ إلى ٢٠ سنة ()، أكثر من ٢٠ سنة ()
- ٢- نشاط الشركة: صناعى ()، خدمى ()، تجارى ()، أخرى () يرجى ذكرها (.....)
- ٣- الشركة لديها قسم أو إدارة مستقلة للمحاسبة الإدارية أو التكاليف: نعم ()، لا ()
- ٤- الشكل القانونى لشركتكم: منشأة فردية ()، شركة أشخاص ()، شركة أموال () أخرى ()
- ٥- حجم العمالة بالشركة: أقل من ٢٥٠ عامل ()، من ٢٥١ إلى ٥٠٠ عامل ()، أكثر من ٥٠٠ عامل ()

القسم الثانى: دور المحاسبة الإدارية

٦- يرجى وضع علامة (√) فقط أمام الدور الذى يقوم به نظام المحاسبة الإدارية داخل شركتكم:

م	دور نظام المحاسبة الإدارية بالشركة
١	دعم الرقابة المالية، والتحديد الدقيق للتكاليف
٢	دعم التخطيط والرقابة الإدارية
٣	خفض الفاقد فى الموارد المستخدمة
٤	توليد وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح المختلفة

القسم الثالث: ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة فى الشركة

٧- فى رأيك ما مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية التالية داخل شركتكم؟ يرجى وضع علامة (√) فقط أمام الإجابة المناسبة.

م	ممارسات المحاسبة الإدارية	لا تُطبق	تُطبق جزئياً	تُطبق كلياً
١	تحليل النسب والقوائم المالية			
٢	الموازنات التخطيطية			
٣	تحليل تكاليف وربحية المنتج			
٤	التحميل الكلى للتكاليف			
٥	التكاليف المتغيرة			
٦	التسعير			
٧	أسعار التحويل			
٨	تحليل التكلفة والعائد			
٩	تحليل القرارات			
١٠	محاسبة المسئولية			

تابع القسم الثالث: ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركة

م	تابع ممارسات المحاسبة الإدارية	لا تُطبق	تُطبق جزئياً	تُطبق كلياً
١١	التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات			
١٢	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح			
١٣	الدخل المتبقى			
١٤	القيمة الاقتصادية المضافة			
١٥	أساليب تقييم المشروعات الاستثمارية (مثل صافي القيمة الحالية، فترة الاسترداد، معدل العائد المحاسبي، تحليل الحساسية، معدل العائد الداخلى)			
١٦	العائد على الاستثمار			
١٧	نموذج الكمية الاقتصادية للطلب			
١٨	طرق تسعير المخزون (الوارد أولاً يصرف أولاً، الوارد أخيراً يصرف أولاً، المتوسط)			
١٩	تحليل الانحدار المتعدد			
٢٠	تحليل العمليات			
٢١	الموازنات والتكاليف على أساس الأنشطة			
٢٢	الإدارة على أساس النشاط			
٢٣	الموازنة على أساس صفري			
٢٤	التكاليف على أساس الحجم الكبير Batch Costing			
٢٥	إدارة الجودة الشاملة			
٢٦	تكاليف الجودة			
٢٧	التنبؤ طويل الأجل			
٢٨	نظم تخطيط موارد الخامات Material Resources Planning			
٢٩	نظم تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resources Planning			
٣٠	نظم ضبط الوقت JIT			
٣١	بطاقة القياس المتوازن للأداء			
٣٢	القياس المرجعي (القياس المقارن Benchmarking)			
٣٣	الموازنات والتكاليف على أساس مسارات القيمة Value Stream Costing and Budgets			
٣٤	تحليل الملكية Statement Of Equity			
٣٥	تحليل سوات SWOT Analysis			
٣٦	التكلفة المستهدفة Target Cost			
٣٧	خرائط مسارات القيمة Value Stream Mapping			
٣٨	جدول الأهداف Box Score			
٣٩	تحليل تكاليف وربحية مسار القيمة Value Stream Profitability and Costing			
٤٠	تحليل ربحية العميل			
٤١	تحليل الصناعة			
٤٢	تحليل المنافسين والمركز التنافسي			
٤٣	تكاليف سلسلة القيمة			
٤٤	تكاليف دورة حياة المنتج			
٤٥	تكاليف سلسلة التوريد			
٤٦	سته سيغما 6 sigma			

القسم الرابع: ممارسات المحاسبة الإدارية الداعمة للمزايا التنافسية

٨- في رأيك أى ممارسات المحاسبة الإدارية التالية تساهم في دعم المزايا التنافسية لشركتكم؟ يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة فقط.

م	ممارسات المحاسبة الإدارية	ميزة ريادة (أقل) التكلفة	ميزة التميز
١	تحليل النسب والقوائم المالية		
٢	الموازنات التخطيطية		
٣	تحليل تكاليف وربحية المنتج		
٤	التحميل الكلى للتكاليف		
٥	التكاليف المتغيرة		
٦	التسعير		
٧	أسعار التحويل		
٨	تحليل التكلفة والعائد		
٩	تحليل القرارات		
١٠	محاسبة المسئولية		
١١	التكلفة المعيارية وتحليل الانحرافات		
١٢	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح		
١٣	الدخل المتبقى		
١٤	القيمة الاقتصادية المضافة		
١٥	أساليب تقييم المشروعات الاستثمارية (مثل صافي القيمة الحالية، فترة الاسترداد، معدل العائد المحاسبي، تحليل الحساسية، معدل العائد الداخلى)		
١٦	العائد على الاستثمار		
١٧	نموذج الكمية الاقتصادية للطلب		
١٨	طرق تسعير المخزون (الوارد أولاً يصرف أولاً، الوارد أخيراً يصرف أولاً، المتوسط، أخرى)		
١٩	تحليل الانحدار المتعدد		
٢٠	تحليل العمليات		
٢١	الموازنات والتكاليف على أساس الأنشطة		
٢٢	الإدارة على أساس النشاط		
٢٣	الموازنة على أساس صفرى		
٢٤	التكاليف على أساس الحجم الكبير Batch Costing		
٢٥	إدارة الجودة الشاملة		
٢٦	تكاليف الجودة		
٢٧	التنبؤ طويل الأجل		
٢٨	نظم تخطيط موارد الخامات Material Resources Planning		
٢٩	نظم تخطيط موارد المنشأة Enterprise Resources Planning		
٣٠	نظم ضبط الوقت JIT		
٣١	بطاقة القياس المتوازن للأداء		
٣٢	القياس المرجعي (القياس المقارن Benchmarking)		
٣٣	الموازنات والتكاليف على أساس مسارات القيمة Value Stream Costing and Budgets		

تابع القسم الرابع: ممارسات المحاسبة الإدارية الداعمة للمزايا التنافسية

م	ممارسات المحاسبة الإدارية	ميزة ريادة (أقل) التكلفة	ميزة التميز
٣٤	تحليل الملكية Statement Of Equity		
٣٥	تحليل سوات SWOT Analysis		
٣٦	التكلفة المستهدفة Target Cost		
٣٧	خرائط مسارات القيمة Value Stream Mapping		
٣٨	جدول الأهداف Box Score		
٣٩	تحليل تكاليف وربحية مسار القيمة Value Stream Profitability and Costing		
٤٠	تحليل ربحية العميل		
٤١	تحليل الصناعة		
٤٢	تحليل المنافسين والمركز التنافسى		
٤٣	تكاليف سلسلة القيمة		
٤٤	تكاليف دورة حياة المنتج		
٤٥	تكاليف سلسلة التوريد		
٤٦	ستة سيجما 6 sigma		