

إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة لتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية

د. عبدالعال مصطفى أبو الفضل

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة شقراء

أستاذ المحاسبة المساعد بالمعهد العالي للدراسات التعاونية والإدارية

ملخص البحث:

تعد إدارة القيمة فلسفة إدارية حديثة تعمل على توليد وتوصيل وتحسين القيمة لأصحاب المصلحة وبيان أثر ذلك على مساعدة المنشأة في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة، تحسين الأداء، وتحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة، حيث يري البعض أنه توجد علاقة طردية بين قدرة المنشأة على توليد القيمة وبين امتلاكها للميزة التنافسية، لذا فإن فلسفة الإدارة على أساس القيمة تقوم على توليد وقياس وإدارة القيمة لجميع أصحاب المصالح في المنشأة (Pravin & Pillai, 2013, P ٥١)، ويهدف البحث إلى وضع إطار شامل لتوليد القيمة في منشآت الأعمال حتى تتمكن من تحقيق القدرة التنافسية التي تساعدها على البقاء والنمو في بيئة الأعمال الحديثة.

ولقد إعتد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار المقترح، وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها، كما تم اختبار متغيرات الإطار المقترح باستخدام القياس الإحصائي الوصفي والتحليلي القائم على الحزم الإحصائية (SPSS)، مثل الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومستوى المعنوية، واختبار T لعينة واحدة، واختبار كولمجروف – سمرنوف، والأهمية النسبية.

ولقد توصلت الدراسة النظرية إلى بناء إطار لتحسين توليد القيمة لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة، وأن نجاح تطبيق هذا الإطار يتطلب مجموعة من المقومات منها فهم أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي توفر معلومات ملائمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة، حيث أن تطبيقها يساعد في تدعيم استراتيجيات تخفيض التكلفة، والتميز عن طريق ما يقدمه من بيانات تكاليفية ملائمة تُساعد في تحسين الأداء، كما تُساعد في تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة، مع ضرورة توافر مجموعة من الجدارات في المحاسب الإداري.

كما توصلت الدراسة الميدانية إلى صحة فرض البحث الفرعي الأول وهو "يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية"، وصحة فرض البحث الفرعي الثاني وهو "يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية". وصحة فرض البحث الفرعي الثالث وهو "تساهم الجدارات المقترحة توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية". ومن ثم صحة فرض البحث الرئيس وهو "يساهم الإطار المقترح للمحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية".

ومن حيث ترتيب تأثير أبعاد الإطار المقترح في تحسين توليد القيمة جاءت الجدارات المقترحة توافرها في المحاسب الإداري في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لمدى مساهمة أبعاد الإطار المقترح للمحاسب الإداري الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية، وجاءت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في المرتبة الثانية، ثم جاءت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في المرتبة الثالثة.

الكلمات المفتاحية: فلسفة الإدارة على أساس القيمة، أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، استراتيجية ريادة التكلفة، وتحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة.

A Proposed Framework for the Role of the Management Accountant in value creation to enhance the Competitiveness of Business Enterprises with a Field Study in the Egyptian Business Environment

Dr.Abdelaal Mostafa Aboelfadl

Abstract:

The research aims to provide a comprehensive framework for value creation to enhance the competitiveness in business enterprises .This helps them to survive and grow in the modern business environment. The researcher utilizes the deductive approach to build the proposed framework, through the induction and analysis of the previous studies. The variables of the proposed framework are tested using the descriptive and analytical statistical measurement based on the statistical packages (SPSS).

The theoretical study has arrived at providing a framework for value creation in the modern business environment. This framework is based on three elements. The first is the strategic management accounting techniques that provide information which help in reducing the cost. The second is the strategic

management accounting techniques that provide information that help in improving performance. The third is the availability of a set of competencies in the management accountant. The field study has also proved the validity of the first sub-hypothesis which states that “The application of the proposed strategic management accounting techniques contributes to the reduction of costs to improve value creation and enhance the competitiveness of business enterprises in the Egyptian business environment”. It proves the validity of the second sub-hypothesis which states that “The application of the proposed strategic management accounting techniques contributes in improving performance to improving value creation and enhance the competitiveness of business enterprises in the Egyptian business environment”. It also proves the validity of the third sub-hypothesis which states that ” The proposed competencies contribute to the management accountant in improving performance which aids to value creation and enhances the competitiveness of business enterprises in the Egyptian business environment”. Hence, it proves the validity of the main search hypothesis which states that” The proposed framework for management accountant contributes in improving value creation and enhances the competitiveness of business enterprises in the Egyptian business environment”.

Key words: value-based management, strategic management accounting tools, value creation.

مقدمة:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة العديد من التغيرات والتطورات لعل من أبرزها تغيرات البيئة الخارجية بمعناها الواسع وعولمة الأسواق واتساع نطاق المنافسة بين المنظمات والثورة المعلوماتية وتطور تكنولوجيا الاتصالات والانتاج وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفء لتلك التكنولوجيا، الأمر الذي أدى الى ارتفاع مخاطر عدم الاستقرار والتركيز على العميل باعتباره العنصر الأهم والأساسي في بيئة الأعمال الحديثة، هذا فضلاً عن المرونة وسرعه التغيير وتقديم الجديد من أجل مواجهة التهديدات واقتناص الفرص المتاحة الأمر الذي ينعكس على طول دورة حياة المنتج وأخيراً الاتجاه نحو اتباع نظم الانتاج الحديثة (زامل ٢٠١٩) ، ومن أجل تعزيز قدرة المنشأة على تحقيق ذلك قدم الفكر المحاسبي فلسفة الإدارة على أساس القيمة -Value Based-Management التي تعمل على توليد القيمة لأصحاب المصلحة والمتمثلة في العملاء والعاملين وحاملي الأسهم (عبد اللطيف و وسام ، ٢٠١٦).

وحيث أن المعلومات هي جوهر عملية صنع القرارات، لذا فإن المعلومات المحاسبية تساعد في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة. حيث يتكون نظام الإدارة على أساس القيمة من ثلاثة عناصر هي المدخلات والمخرجات والتشغيل. تتمثل مدخلات نظام الإدارة على أساس القيمة في المعلومات الخاصة بالتكاليف والأداء. لذا فإن نظم محاسبة التكاليف تلعب دوراً هاماً في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة (غانم، ٢٠١٥، ص. ٩٤) خاصة في ظل استخدام الشركات لنظم الإنتاج الخالي من الفاقد-والذي يعد من أحدث نظم الانتاج في بيئة الأعمال الحديثة.

ولقد شهد مجال المحاسبة الادارية وبالتبعية دور المحاسب الاداري تغييراً كبيراً نتيجة لهذه التطورات، حيث لم تعد أساليب المحاسبة الادارية التقليدية قادرة على مواكبة هذا التطور، مما تطلب ضرورة تبني أساليب جديدة لتواكب التطورات المتلاحقة في بيئة الاعمال (نور ٢٠١٥) (Brigham&Houston, 2009).. هذا التحول الجاري والمستمر في وظيفة المحاسبة الادارية جعلها أكثر توجهاً نحو الفكر

الاستراتيجي وتحول اهتمامها الى أنشطة استراتيجية ذات قيمة مضافة أكبر. وتشمل المسؤوليات المتطورة للمحاسبة الادارية في الوقت الحالي توليد القيمة، مع بُعد النظر واستشراف المستقبل من خلال الذكاء في الاستفادة من المعلومات وعمل المحاسبين الاداريين كشركاء اعمال ذوي توجه استراتيجي، الأمر الذي تستفيد منه منظمات الأعمال للحصول على مزايا إنتاجية وتسويقية في بيئة أعمال تتزايد فيها المنافسة بشكل متسارع حيث اصبحت الفترة من مرحلة تقديم المنتج حتى مرحلة النضج اقل بالمقارنة بما كانت عليه في الماضي (زامل، ٢٠١٣).

وفي ظل بيئة الأعمال التنافسية ومع تطور أساليب الإنتاج وما يترتب عليها من وفرة في الإنتاج ازداد تركيز المنشآت على البعد الإستراتيجي لتحقيق ميزة تنافسية والحفاظ عليها، بحيث أصبح السعي نحو إرضاء العميل وتحقيق رغباته في الحصول على منتجات وخدمات ذات مواصفات مميزة ويسعر مناسب وفي التوقيت المناسب، والتنبؤ باحتياجاته المستقبلية وتلبيتها هي أولى الأولويات لدى كافة منظمات الأعمال، وأصبحت إدارة العلاقة مع العميل محور إهتمام أي منظمة، وذلك ليس لمجرد جذب العملاء ولكن للحفاظ عليهم وزيادة قيمتهم للمنشأة. وتلعب أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية دوراً فعالاً في توليد القيمة للعميل والمنشأة من خلال ما تقدمه من معلومات تساعد الإدارة في وضع استراتيجياتها للتعامل مع العملاء واتخاذ القرارات المتعلقة بهم (عبد الدايم ٢٠١٤).

وقد أوضحت دراسة (Goretzki et al. 2013) أن المحاسبين الإداريين لا غنى عنهم في مساعدة الإدارة في أداء وظائفها. وأن دور المحاسبين الإداريين قد انتقل من مجرد التسجيل في الدفاتر إلى دور توليد وإنشاء القيمة مما ينقله إلى دور شريك أعمال. ويبدو أن هذا الدور الجديد الذي يمثله المحاسب الإداري يستخدم بشكل واضح في المنشآت، وذلك بسبب أنه أصبح أكثر قرباً من الإدارة وأكثر إضافة لها في مجال الرقابة واتخاذ القرارات وغيرها من وظائف الإدارة.

ورغم كل ما سبق لا يوجد أساس علمي أو نظري واضح لتحديد دور المحاسب الإداري في توليد القيمة في ظل هذه التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة. ولهذا تسعى الدراسة لتسليط الضوء على دور المحاسب الإداري في ظل هذه التغيرات وبصفة خاصة دوره في توليد القيمة.

مشكلة البحث:

باتت منظمات الأعمال المصرية تعمل في بيئة أعمال شديدة التنافس الأمر الذي أدى إلى سعيها المستمر للمحافظة على استمرارها في السوق وذلك عن طريق توليد نمو مستدام وطويل الأجل للقيمة لأصحاب المصالح، حيث يري البعض انه توجد علاقة طردية بين قدرة المنشأة على توليد القيمة وبين امتلاكها للميزة التنافسية. ولذا فإن فلسفة الإدارة على أساس القيمة تقوم على توليد وقياس وإدارة القيمة لجميع أصحاب المصالح في المنشأة حتى تتمكن من تحقيق القدرة التنافسية التي تساعدها على البقاء و النمو في بيئة الأعمال الحديثة (. Pravin & Pillai, 2013, P51)

وإذا كانت القيمة هي الهدف النهائي لفلسفة الإدارة على أساس القيمة، فإنه يوجد مكونان أساسيان للقيمة هما الوظيفة والتكلفة. حيث يعبر عن الوظيفة بالأداء المطلوب للوصول بالمنتج إلى المستهلك بمستوى الجودة والانتاجية المرغوبة من قبل المستهلك. وبالتالي يمكن تبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة والتي تهدف إلى توليد القيمة من خلال تحسين الأداء أو طريق خفض التكلفة أو كليهما معاً (السيد، ٢٠١٨، ص ٢٠٤)، وتتمثل مشكلة البحث في كيفية بناء إطار متكامل يجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تساعد على تخفيض التكاليف والتي تساعد على تحسين الأداء، وعلى ذلك فإنه لكي تنجح فلسفة الإدارة على أساس القيمة فإنه لا بد من توافر معلومات ملائمة لترشيد قرارات الإدارة على أساس القيمة. وأهم هذه المعلومات كما يتضح من نتائج البحوث السابقة في هذا المجال هي معلومات التكاليف والتي يجب إنتاجها وتوصيلها لمراكز صنع القرارات بالشكل الملائم، وتتمثل أهم المعلومات التكاليفية التي تطلبها الإدارة على أساس القيمة طبقاً لما توصلت إليه العديد

من الدراسات في معلومات تساعد في تطبيق وتحقيق إستراتيجية زيادة التكلفة ومعلومات تكاليفية تساعد في تطوير الأداء في المنظمة ومعلومات تساعد في توليد وقياس وإدارة القيمة لدي أصحاب المصلحة في المنشأة، والسؤال الآن هو: هل توفر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المعلومات الملائمة لتعزيز الإدارة على أساس القيمة؟.

لقد أثرت التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة على الشركات وطبيعة أعمالها وبالتبعية أثرت على دور المحاسب الإداري في هذه الشركات. فلم تعد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية قادرة على مواكبة هذه التغيرات مما تتطلب ضرورة استبدالها بأساليب محاسبة إدارية حديثة تستطيع مواكبة هذه التغيرات حتى يمكن للشركات تعزيز قدرتها التنافسية والحفاظ على استمراريتها وبقائها في السوق، ولم يكن المحاسب الإداري بمنأى عن هذه التغيرات فقد تحول دوره مع مرور الزمن من مجرد توفير معلومات تساعد الإدارة على التخطيط واتخاذ القرارات إلى اعتباره شريك أعمال ورجل إدارة وقائدا للتغيير والتحسين المستمر داخل الشركة وقد أصبح لزاماً عليه توفير المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها مما يكون له الأثر في تخفيض التكلفة والوقت وزيادة الجودة والتركيز على الأنشطة المضيئة للقيمة وتنمية مهاراته بما يساهم في إضافة قيمة لأصحاب المصالح. ونظرا لوجود ندرة في الدراسات التي تناولت دور المحاسب الإداري في توليد القيمة تسعى الدراسة لتسليط الضوء على هذه النقطة البحثية. ويمكن صياغة المشكلة في شكل سؤال بحثي كما يلي: ما هو الدور المتوقع من المحاسب الإداري في توليد القيمة؟

ومن ثم يتمثل الدافع لهذا البحث في الحاجة الملحة لدى الوحدات الاقتصادية لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة لما تحققة من فوائد عديدة في ظل بيئة المنافسة العالمية، والسؤال الرئيس الذي يلخص مشكلة البحث هو:

- هل يساعد تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة لتوليد القيمة من خلال تحسين الأداء و/أو طريق خفض التكلفة و/أو توافر المهارات لدى المحاسب الإداري؟

وللإجابة على هذا السؤال البحثي يجب الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

١. هل يمكن بناء إطار شامل يجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمهارات الواجب توافرها لدى المحاسب الإداري لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء ومن ثم توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية لأصحاب المصالح في منشآت الاعمال؟

٢. هل يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في توليد القيمة عن طريق المساعدة في تخفيض التكلفة؟

٣. هل يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في توليد القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء؟

٤. ما هي الجدارات المطلوب توافرها في المحاسب الإداري لتوليد القيمة في منشآت الاعمال وهل تساهم في توليد القيمة؟

هدف البحث:

تستهدف الدراسة التعرف على دور المحاسب الإداري في بيئة الأعمال الحديثة وبصفة خاصة دوره في توليد القيمة، وفي سبيل تحقيق الهدف الرئيس يحاول الباحث تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. بناء إطار شامل لتوليد القيمة يجمع بين الأساليب التي تساعد على توليد القيمة والجدارات المطلوب توافرها في المحاسب الإداري لتحقيق ذلك.

٢. اختبار مدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في توليد القيمة عن طريق المساعدة في تخفيض التكلفة وتحسين القيمة لأصحاب المصلحة.

٣. اختبار مدى مساهمة أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية في توليد القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء وتحسين القيمة لأصحاب المصلحة.
٤. اختبار مدى مساهمة الجدارات المطلوب توافرها في المحاسب الإداري لتوليد القيمة في منشآت الأعمال في تحسين القيمة لأصحاب المصلحة.

منهج البحث:

يتحدد منهج البحث في ضوء هدف البحث، والسؤال البحثي الذي يحاول البحث الإجابة عليه، ومن ثم سوف يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مسح الدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بموضوع البحث، ودراسة وتحليل تلك الدراسات للتعرف على أهم الأساليب والأدوات والمهارات التي تُساهم في تحسين توليد القيمة، كما تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار المقترح، وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها بهدف التأصيل النظري للإطار المقترح، وتم تطبيق المنهج الاستقرائي لتجميع البيانات اللازمة لإختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية في بيئة الأعمال المصرية عن طريق قائمة استقصاء تم إعدادها وتحكيمها للتحقق من صحة فروض البحث.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته الأكاديمية والعملية من مواكبته للبحوث التي ركزت مؤخراً على أدوار المحاسب الإداري في ظل بيئة الأعمال الحديثة بصفة عامة. كما يستمد أهميته بشكل أكبر من ندرة الدراسات السابقة التي تناولت دور المحاسب الإداري في توليد القيمة بشكل مباشر وذلك في حدود علم الباحث ومن واقع الدراسات السابقة التي تم الاطلاع عليها.

خطة البحث:

يمكن تقسيم بقية أجزاء البحث إلى الأقسام التالية:

القسم الأول: تطور مفهوم القيمة

القسم الثاني: الدراسات السابقة

القسم الثالث: ازدياد دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة

القسم الرابع: أهمية فلسفة الإدارة على أساس القيمة للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة

القسم الخامس: الإطار المقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة

القسم السادس: الدراسة الميدانية

القسم السابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات والمراجع

١- تطور مفهوم القيمة

القيمة هي الثمن النسبي أي ثمن السلعة أو الخدمة منسوبا إلى غيرها من السلع والخدمات الأخرى بينما السعر رقم مطلق وهو التعبير النقدي عن القيمة للوحدة الواحدة من السلعة أو الخدمة، أي أن السعر التعبير النقدي للقيمة (أبو الفتوح، ٢٠١١)، كما جاء عند سميث الذي يرى أن القيمة التبادلية للسلعة هي قوة شراء السلع الأخرى التي يحرزها امتلاك ذلك الشيء، ويطلق مارشال السعر على قيمة كل شيء معبرا عنها بالنقود، ويرى ماركس كذلك أن السعر هو التعبير النقدي عن القيمة (السبهاني، ٢٠٠٥)، ويرى ((Stigler, 1987) أن السعر يعبر نقديا عن قيمة السلعة وهو ذات الرأي الذي ذهب إليه (Leftwich and Eckert, 1982).

وتتحدد القيمة من خلال تفاعل الطلب والعرض للسلعة ومحددات كل منهما ومرونتهما وتتحدد القيمة من خلال تكاليف الإنتاج، فأى تغير في تكاليف الإنتاج ينعكس فوراً على سعر السلعة هبوطاً أو صعوداً، ولكي تكون القيمة عادلة لا بد من تمتع السوق بشروط المنافسة التامة، وأي خلل في هذه الشروط يخرج بالقيمة المفرزة عن نطاق العدالة، ومن خلال سعي المستهلكين اشباع رغباتهم، وسعي المنتجين

لتعظيم أرباحهم، وسعي ملاك عوامل الإنتاج لتعظيم أثمان تلك العوامل، ويتحقق ذلك من خلال توازن كل طرف من الأطراف من خلال تحقيق مجموعة من الشروط الحدية، وفي ظل تحقق هذه الشروط يتحقق التوازن الذي يفرز سعر التوازن الذي يعكس قيمة السلعة وتتوافق عنده رغبة المتعاملين في السوق.

ويرى (Gray, 1956)، أن قيمة السلعة ترتبط بما ينتج عنها من منفعة، فالسلع التي لا منفعة لها، لا قيمة لها، أما في الفكر الاقتصادي الكلاسيكي فقد ميز Adam Smith بين القيمة الاستعمالية والقيمة التبادلية، فالقيمة الاستعمالية يعبر عنها بالمنفعة التي تحققها السلعة لمستخدمها، أما القيمة التبادلية فتتمثل فيما يكمن في السلعة من قوة لشراء السلع الأخرى (Smith, 1997)، وجاء ذات التقسيم عند (Ricardo, 2001)، و (Mill, 2009)، و (Marx, 2010)، وغيرهم، ونعرض فيما يلي تطور مفهوم القيمة لدى الاقتصاديين:

١- القيمة تتحدد بالعمل:

كان تفسير نظرية القيمة بالعمل أول ما توصل إليه مفكرو الاقتصاد، فقد أشار Petty وهو من رواد المدرسة التجارية أن قيمة السلعة تتحدد من خلال ما يبذل فيها من عمل، والقيمة المعبر عنها بالعمل تحدد السعر الطبيعي للسلعة، وهو السعر الذي يقابله سعر السوق، مع وجود علاقة طردية بين القيمة ومقدار العمل المبذول فيها، فكلما زاد مقدار العمل المبذول زادت قيمة السلعة أو الخدمة، ويشير إلى أن المهارة في العمل لها دور في تحديد القيمة، فكلما كانت مهنة العامل أكثر مهارة كلما كانت قيمة المنتج أكبر.

٢- القيمة تتحدد بتكاليف الإنتاج:

لم يقتصر تفسير مفكري الاقتصاد للقيمة على العمل المبذول في إنتاجها، بل ذهب البعض إلى أن تحديد القيمة لا يختصر في عنصر العمل، بل يتحدد كل ما يدخل في إنتاج السلعة من تكاليف، فكان Antonine وهو من رواد الفكر المدرسي (Schumpeter, 2001) أول من أشار إلى أن جزءاً من القيمة سواء في الاستعمال

أو التبادل تعتمد على تكاليف إنتاج السلعة، ولا تقتصر على العمل الذي يعد جزءاً من هذه التكاليف، أما في المدرسة الطبيعية فيرى كيناي Quesnay أن قيمة السلعة تتمثل في قيمة المواد الأصلية المكونة لها، إضافة إلى تكاليف التشغيل والصيانة (Gray, 1956). أشار بوضوح إلى دور تكاليف الإنتاج في تحديد القيمة.

١-٣ القيمة تتحدد بالمنفعة:

يعد فكر المدرسة الحدية بكافة أطرافها؛ المدرسة النمساوية ومدرسة كامبردج ومدرسة لوزان، هي منطلق تفسير نظرية القيمة من خلال المنفعة، فيرى (Menger, 2007) أن قيمة السلعة تتحدد بمنفعتها للإنسان، ولذلك فإن قيمة السلعة ليست كامنة فيها، وإنما هي نتيجة علاقة بين السلعة والإنسان، وتزول قيمة السلعة إذا زالت حاجة الإنسان لها، ويصنف الأفراد السلع حسب منفعتها لديهم، فالسلعة تستمد قيمتها من المنفعة التي تقدمها للفرد، ومن هنا فالقيمة تعكس خيارات الفرد، وتتأثر القيمة كذلك بمجمل تقييم الأفراد واختياراتهم للسلعة، العلاقة بين القيمة والمنفعة على أنها علاقة طردية، فكلما زادت المنفعة زادت القيمة.

ويظهر هنا أن المنفعة لا تتحقق للفرد إلا إذا كانت السلعة تسد ضرورة أو حاجة وتحقق له مصلحة، فما لا يحقق منفعة ولا مصلحة لا قيمة له، ولا تتحقق المنفعة كذلك إلا إذا ملك الفرد السلعة وأصبح قادراً على التصرف بها. ويرى الباحث أن مفهوم القيمة يتحدد بمنفعة السلعة للمستفيد منها هو المفهوم المناسب للفكر المحاسبي الإداري وهو ما يتبناه الباحث.

٢- الدراسات السابقة:

تناول عدد من الدراسات تطور أدوار المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري في ظل التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة من منظور توليد القيمة، ويمكن تقسيم تلك الدراسات إلى نوعين: دراسات تناولت دور المحاسبة الإدارية في توليد القيمة، ودراسات تناولت تطور دور المحاسب الإداري في بيئة الأعمال الحديثة.

٢-١ دراسات تناولت دور المحاسبة الإدارية في توليد القيمة:

في عام ١٩٩٢ تناولت دراسة ((Kaplan and Norton, 1992) العرض التقديمي لبطاقة قياس الأداء المتوازن (BSC) التي تركز بشكل أساسي على قيمة العميل، وهي نقطة البداية للعرض التقديمي ويبرر كذلك المنظور الداخلي، ولا يكاد يذكر قيمة المساهم (المنظور المالي) ويعطي حججاً عامة جداً للتعبير عن كلتا القيمتين. وقد أوضحت الدراسة أن منظور العملاء هام، ولكن يجب ترجمته إلى مقاييس لما يجب على الشركة القيام به داخلياً لتلبية توقعات عملائها. كما ترتبط قدرة الشركة على الابتكار والتحسين والتعلم ارتباطاً مباشراً بقيمة الشركة. فمن خلال القدرة على إطلاق منتجات جديدة، وإضافة المزيد من القيمة للعملاء، والتحسين المستمر في عمليات التشغيل وزيادة كفاءتها، وزيادة الإيرادات وهوامش الربح وبالتالي زيادة قيمة المساهم.

وفي عام ١٩٩٦ أوضح ((Kaplan and Norton, 1996) أن الأهمية الممنوحة لكلتا القيمتين (العملاء والمساهم) أكثر توازناً وتحسن تكاملهما. حيث يبدأ العرض التقديمي بالمنظور المالي ومنظور العمليات الداخلية الذي يساعد الشركة في تقديم مقترحات القيمة التي تجذب العملاء وتحفظ بهم في قطاعات السوق المستهدفة (منظور العملاء)، وتلبية توقعات المساهمين بعوائد مالية ممتازة (منظور المساهمين). وأخيراً، ادعى ((Kaplan & Norton, 2001) صراحة وجاداً بأن BSC "متوافقة للغاية" مع التكلفة على أساس النشاط (ABC) وإدارة قيمة المساهمين وأن المؤسسات ستحصل على أكبر فائدة من دمج الثلاثة .

وهدفت دراسة (Ittner & David, 2001)، إلى إجراء مراجعة انتقادية للبحوث في مجال المحاسبة الإدارية، وتقديم إطار مقترح لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة. وتوصلت الدراسة إلى أهمية تبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة حيث أنها تركز على: تحديد وتنفيذ الاستراتيجيات التي توفر توليد القيمة للمساهمين، تنفيذ نظم المعلومات التي تركز على توليد القيمة ومحركات القيمة، والتنسيق بين عمليات

الإدارة مثل تخطيط الأعمال وتخصيص الموارد مع عملية توليد الموارد ، وتصميم نظم قياس الأداء وخطط المكافآت والحوافز التي تعكس عملية توليد القيمة، وقدمت إطار لتطبيق الإدارة على أساس القيمة يتمثل في الخطوات الآتية : إختيار الأهداف الداخلية للمنشأة التي تؤدي إلى زيادة قيمة حاملي الأسهم ، تطوير استراتيجية المنشأة بما يتلاءم مع إنجاز الأهداف المختارة ، التعرف على محركات القيمة ، تطوير خطط العمل واختيار مقاييس الأداء على أساس الأولويات المحددة في تحليل محركات القيمة ، تقييم نجاح خطط العمل والإجراءات التنظيمية وتقييم الإداء الإداري، تقييم صلاحية الأهداف الداخلية للمنظمة والاستراتيجيات والخطط وأنظمة الرقابة في ضوء النتائج الحالية وتعديلها على النحو المطلوب، وهناك ثلاث أساليب في المحاسبة الإدارية تركز على تحديد وقياس محركات القيمة وهي نظام التكاليف على أساس النشاط، والإدارة الاستراتيجية للتكلفة، بطاقة الأداء المتوازن

وقامت دراسة السيد (٢٠٠٣) بوضع اطار شامل لتقييم الأداء الاستراتيجي يربط عملية التقييم بكل من إدارة القيمة وجميع مستويات قياس وتقييم الأداء ويهدف إلى إرضاء الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة ، ويربط جميع المستويات الأخرى للقياس والتقييم بهذا الهدف ، كما قامت بتحديد الأبعاد الجديدة لدور المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء في التكامل بين مدخلي إدارة القيمة ومنشور الأداء . وتوصلت الدراسة إلى أن مدخل الإدارة على أساس القيمة يقدم اطار متكامل لقياس وتقييم ثلاث مستويات للإداء وهي المنظمة والعملية والنشاط، وأن المنافسين يختاروا نفس مسببات القيمة ولكن يركز التنافس حول تدنية التكاليف ، وتوجد مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية التي يمكن ان تستخدم ضمن اطار الإدارة على اساس القيمة لتحقيق الأداء الأمثل وتتضمن هذه الأدوات (نظام التكاليف على اساس النشاط - نظام الموازنة على اساس النشاط - بطاقة الأداء المتوازن للإداء - نظام المقارنة بالأفضل - المحاكاة المرجعية) ، وأن الإدارة على أساس القيمة تساعد في تحقيق الأداء الأمثل للمشروع .

وفي نفس السياق تناولت دراسة ((Bourguignon, 2005)) العلاقة بين المحاسبة الإدارية وتوليد القيمة. وأوضحت الدراسة اتساع نطاق المحاسبة الإدارية مؤخراً لتشمل المساهمة فيما يسمى بعملية توليد القيمة. عادة ما يتم تقديم توليد القيمة كمفهوم بسيط وملائم استراتيجياً وشاملاً. فلكثير من عقد من الزمان، تم استخدام مصطلح "توليد القيمة" بتواتر متزايد فيما يتعلق بالمحاسبة الإدارية وحول موضوعها، مع الادعاء المعتاد بأن المحاسبة الإدارية يجب أن تساهم بنشاط في توليد القيمة (VC). و"القيمة" المشار إليها في مصطلح توليد القيمة ليست "القيمة" المحاسبية المعتادة. فهي ليست أولاً وقبل كل شيء مفهوم محاسبي، ولكنها مفهوم استراتيجي تساهم المحاسبة الإدارية في تنفيذها، لأنها تخدم أي هدف استراتيجي آخر، وعلى الرغم من أنهم يستخدمون نفس الكلمة (توليد القيمة)، لا تشير جميع كلمات VC إلى نفس "القيمة": فبعضهم يستخدم منظور قيمة العميل والبعض الآخر منظور قيمة المساهم. نظرًا لأن الشركات لديها العديد من أصحاب المصلحة، وقد ظهر كلا النوعين من القيمة وتم الترويج لهما في نفس الوقت تقريباً (في منتصف الثمانينيات)، وكان لكل منهما انتشار كبير. ولسنوات لم يذكر المؤلفون الذين يكتبون عن قيمة المساهم وجود قيمة العميل والعكس صحيح. فقط منذ منتصف التسعينيات تم الاعتراف بوجود كلتا القيمتين بشكل واضح في الدراسات بشكل عام، يُقال أن كلا النهجين القائم على القيمة يتقاربان وأنه لا يوجد تعارض بين قيم العملاء والمساهمين، بل وحتى قيم أصحاب المصلحة الآخرين. وقد أشارت الدراسة إلى أنه من الضروري تجرد معانيها العامة، فالقيمة هي كلمة متعددة الكلمات، وهي شائعة الاستخدام في مجالات مختلفة، من بينها الاقتصاد والفلسفة. بالإضافة إلى ذلك يتم دمج "القيمة" بشكل مختلف في الجمل حيث تحتوي "القيمة" على العديد من المعاني، والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاث أنواع رئيسية: (١) قيمة القياس (٢) القيمة الاقتصادية و (٣) القيمة الفلسفية.

وقد أشارت دراسة (Horngren et al., 2006) إلى أن السعي نحو إرضاء العملاء يعتبر من أهم مجالات التطور في الفكر الإداري، حيث يشغل العميل الأولوية الأولى في اهتمامات كافة المنشآت وذلك بتوفير ما يحتاجه العميل من منتجات

وخدمات بالجودة والتكلفة المناسبة وفي الوقت المناسب، والتنبؤ باحتياجاته المستقبلية وتلبية هذه الاحتياجات بالابتكار والتطوير المستمر. وفي نفس السياق، وقد أوضح (هلال، ٢٠٠٦) أنه تسعى المنشآت إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال وضع الاستراتيجيات التي تعمل على زيادة القيمة للعميل وتخفيض التكاليف. وتتمثل فعالية الاستراتيجيات على أساس العميل بأنها تأخذ في الاعتبار الجانبين لقيمة العميل، بمعنى القيمة التي تقدمها المنشأة للعميل والقيمة التي يقدمها العميل للمنشأة حيث تتمثل القيمة التي تضيفها المنشأة للعميل في المنتجات والخدمات التي تقدمها له، بينما تتمثل القيمة التي يضيفها العميل للمنشأة في الأرباح التي تتحقق من خلال استمرار تعامله مع المنشأة.

حاولت دراسة (Yamamoto 2007) توضيح مفهوم قيمة العميل والفرق بين رضا العملاء وقيمة العملاء. فالتركيز على العميل هو تلبية احتياجات العملاء ورغباتهم لذلك قد تحتاج إلى تغيير الممارسة بشكل أساسي. كما تصف الدراسة أيضًا التسلسل الهرمي لقيمة العميل الذي يربط سمات المنتج أو الخدمة، وعواقب المنتج أو الخدمة وأهداف العميل أو أغراضه. وهي تحدد وتناقش التسلسل الهرمي للقيمة الذي تم إنشاؤه للعملاء. وفي الوقت نفسه، تتعامل مع مفهوم صافي القيمة الحالية للعملاء، مع التأكيد على أهمية جذب العملاء والاحتفاظ بهم من خلال توفير قيمة عالية للعملاء والتي بدورها تؤدي إلى الربحية والنمو على المدى الطويل. وقد عرفت الدراسة قيمة العميل هي الفرق بين القيم التي يكسبها العميل من امتلاك واستخدام المنتج وتكلفة الحصول على المنتج. من ناحية أخرى، قد نفهم أن إجمالي قيمة العميل هو إجمالي قيمة المنتج وقيمة الخدمات وقيمة الموظفين والقيمة المدركة. إلى جانب هذه التكاليف النقدية، والوقت، والتكاليف المادية والطاقة هي التكاليف الإجمالية للعميل. ولمعرفة كيفية رؤية قيمة العملاء في الشركات، طرحت الدراسة أربعة أسئلة أساسية للتوصل إلى نتيجة؛ كيف يرى العملاء الشركات؟ منظور العملاء. وما الذي يجب أن تتفوق عليه الشركات؟ المنظور الداخلي. هل يمكن أن تستمر الشركات في تحسين وتوليد

القيمة؟ منظور الابتكار والتعلم. كيف تنظر الشركات لمساهمتها؟ المنظور المالي.
كيف تنظر الشركات إلى أصحاب المصلحة؟ منظور عام.

وتشير دراسة (خير الدين، عمار، ٢٠٠٩) إلى أن قيمة العميل بأنها عبارة عن المنافع التي تحصل عليها المنظمة من العميل نتيجة استمراره بالتعامل مع المنظمة، وزيادة حجم إنفاقه على منتجات المنظمة، وجذبه لعملاء جدد من خلال التوصية بالمنظمة للآخرين. ويجب التمييز بين مصطلحي "قيمة العميل" و "القيمة للعميل"، حيث يشير المصطلح الأول إلى قيمة العميل بالنسبة للمنشأة أو ما يعود على المنشأة نتيجة تعاملها مع عميل ما وهو ما أشارت إليه التعريفات السابقة، أما مصطلح القيمة للعميل فيقصد به القيمة التي يحصل عليها العميل نتيجة شراءه لمنتجات وخدمات المنشأة، والتي أشار إليها البعض بـ "القيمة المدركة للعمل". كما أوضحت الدراسة أن الاستثمار في بناء علاقات مع العملاء يؤثر على القيمة التي يضيفها العميل للمنظمة بشكل مباشر وغير مباشر، وأنه يمكن للمنظمة بناء علاقات طويلة المدى مع عملائها عن طرق برامج الولاء، وبرامج المعاملة الخاصة، وبرامج الارتباط العاطفي، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بجمع البيانات عن العملاء وتكوين قواعد بيانات والاستفادة من التطور في مجال تكنولوجيا المعلومات لإدارة العلاقات مع العملاء ودعم قدرة المنظمة على إقامة علاقات مستمرة بينها وبين العميل.

وقد أكد ((Ansar ٢٠٠٩)) أنه ينبغي على الشركات الراغبة في الاستمرار في بيئة التصنيع الحديثة التي تتسم بالمنافسة الشديدة أن تعمل جاهدة على توحيد الأبعاد الثلاثة للإستراتيجية، التي تمثل دعائم المثلث الاستراتيجي، وهي (الجودة): وتعني مدى مصداقية مكونات المنتج وفقا لمتطلبات العميل وتوقعاته، و(التكلفة) التي تقاس بمدى قدرة العميل على الدفع لاقتناء المنتج، و(الوقت) ويقصد به سرعة دخول المنتج للسوق، وذلك عبر تخفيض الوقت اللازم للإنتاج، بالإضافة إلى سرعة توصيل المنتج للعميل عند الحاجة.

وحاولت دراسة (خطاب، ٢٠٠٩) وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VBM) وذلك لتحديد أفضل لمفهوم القيمة لأطراف المنشأة في مثلث القيمة ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى أن فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VMB) هي مفهوم إداري يظهر الميكانيكية التي تساعد إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية التي تؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل وذلك من خلال تركيز وتوجيه نحو الجهود تحديد وإيجاد وإدارة فرص توليد القيمة لكل طرف من الأطراف المتعاملة مع المنشأة والتي تمثل مثلث القيمة من حاملي الأسهم والعملاء والعاملين.

وقامت دراسة (Awed, ٢٠١٤) ببناء إطار متكامل للإدارة على أساس القيمة لتحقيق محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي لأغراض إدارة الأداء وذلك من خلال تحديد المشاكل الأساسية لإدارة الأداء، وأسباب التحول من قياس الأداء إلى إدارة الأداء، وتحديد عوامل النجاح الحاسمة والتي تعتبر محركات توليد القيمة للمجموعات الثلاثة من أصحاب المصالح، والتعرف على دور الإدارة على أساس القيمة في إدارة الأداء. وتوصلت الدراسة إلى:

- يجب ان تهتم الشركات بإدارة الأداء من أجل الاستمرار والقدرة على المنافسة، وتعتبر عملية إدارة الأداء نظام شامل يمكن المديرين من تنفيذ الاستراتيجيات وتوليد القيمة لإصحاب المصالح، بينما يعتبر قياس الأداء نظاماً فرعياً لإدارة الأداء الذي يقيس التقدم نحو تحقيق أهداف الشركة.
- في بيئة الأعمال التقليدية كان التركيز أكثر على قياس الأداء ولكن في بيئة الأعمال الحالية تركز الشركات أكثر على توليد القيمة، وبذلك انتقلت الشركات من قياس الأداء إلى إدارة الأداء.
- توجد محددات لتوليد القيمة تتمثل في الموارد، وتدفق العمليات، ومواصفات المنتج، وتكنولوجيا الإنتاج، ورضاء العميل.

- توجد أدوات محاسبية إدارية توفر المعلومات لتحديد عوامل النجاح الحاسمة في المنظمة مثل تحليل القيمة المضافة، وتحليل سلسلة القيمة، والمقارنة المرجعية.
- تعتبر الإدارة على أساس القيمة منهج لإدارة الأداء يركز على توليد القيمة لثلاث مجموعات من أصحاب المصالح وهم العملاء، والعاملين، وحاملي الأسهم.
- الإدارة على أساس القيمة مدخل فعال لتحقيق نظام محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي حيث أنها تركز على توليد القيمة لأصحاب المصالح.

في نفس السياق، حاولت دراسة عبدالدايم (٢٠١٤) الاستفادة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتوفير المعلومات اللازمة لإدارة العلاقة مع العملاء وإدارة تكلفة المسببات المؤثرة في القيمة المقدمة للعميل بما يحقق رضا العملاء وولاءهم ويعظم ربحية المنشأة. ولتحقيق هذا الهدف عرضت الباحثة لمدخل إدارة العلاقات مع العملاء الذي يعد من أفضل المداخل التسويقية التي يمكن أن تطبقها المنشأة بهدف دعم قدرتها التنافسية، والذي يهدف إلى إقامة ودعم العلاقات بين المنشأة وعملائها الحاليين والمتوقعين، ولكي يتحقق ذلك لا بد من معرفة وتحديد القيمة المدركة للعميل والعمل على تحسينها مما ينعكس على قيمة العميل للمنشأة وبالتالي دعم قدرة المنشأة التنافسية. ولا شك أن تحول اهتمام المنشأة إلى العميل وقيمة العميل يتطلب ضرورة التحول من الاستراتيجيات التي تركز على المنتجات والخدمات إلى وضع الاستراتيجيات التي تركز على العميل وتوليد قيمة للعميل. ويجب التمييز بين مصطلحي "قيمة العميل" و "القيمة للعميل" حيث يشير المصطلح الأول إلى قيمة العميل بالنسبة للمنشأة أو ما يعود على المنشأة نتيجة تعاملها مع هذا العميل، أما مصطلح القيمة للعميل فيقصد به القيمة التي يحصل عليها العميل نتيجة علاقته مع المنشأة والتي يشار إليها بـ "القيمة المدركة للعميل". ويمكن زيادة هذه القيمة إما بزيادة المنافع التي يحصل عليها العميل حتى يصبح المنتج أكثر قيمة من وجهة نظر العميل، أو بتقليل التضحية التي يتحملها العميل للحصول على المنتج والمتمثلة في السعر الذي يدفعه والوقت وتكاليف البحث عن المنتج.

وقامت دراسة غانم (٢٠١٥) بتوضيح العلاقة بين مدخل إدارة القيمة ومنهج إدارة التكلفة، وتناول المفهوم والمزايا والأهداف لكل منهما، وتوضيح مكونات منهج إدارة القيمة، وتوضيح أثر استخدام منهج إدارة القيمة على اتخاذ القرارات. وتم التوصل إلى:

- أن أهداف إدارة القيمة في تتمثل في: تعظيم القيمة، زيادة الربحية، المساعدة في اتخاذ القرارات، وتحسين وتطوير الأداء.

- توجد مجموعة من المزايا والمنافع لمنهج إدارة القيمة وهي تعظيم القيمة وخفض التكاليف وزيادة الربحية وتحسين الأداء ودعم اتخاذ القرار ووضع استراتيجيات للمنشأة لزيادة القيمة.

وتناولت دراسة عبد اللطيف ووسام (٢٠١٦) تأثير منهج الإدارة على أساس القيمة على توليد القيمة، وذلك بتحليل العلاقة بين تطبيق الإدارة بالقيم في المؤسسة وتوفير عوامل توليد القيمة في المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- يمكن من خلال الإدارة على أساس القيمة تحقيق التوافق بين مختلف أفراد المؤسسة، التنسيق بين الأهداف الشخصية والتنظيمية، التوجه نحو أخلاقيات الأعمال وكسب ولاء العملاء والمساهمين واستقرار العاملين، وترسيخ ثقافة الإبداع.

- توصلت الدراسة إلى أن التطبيق الضعيف لنظام الإدارة على أساس القيمة يؤثر بالسلب على كل أبعاد توليد القيمة.

وقد استهدفت دراسة (Sands et al. 2016) التحقق التجريبي من جدوى دمج العمليات الاجتماعية والبيئية والابتكارية في نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذو الأربعة أبعاد ((SBSC من خلال تحديد مدى الروابط بين وداخل الأبعاد الأربعة لبطاقة القياس المتوازن للأداء المستدامة SBSC وتأثيرها على الأداء المالي. ومن خلال عمل مسح لجمع الردود من الإدارة العليا والإدارة الوسطى للشركات الأسترالية الكبيرة، تدعم النتائج العديد من العلاقات الإيجابية المعنوية. حيث

توصلت الدراسة لوجود ارتباطات مباشرة بين عمليات توليد القيمة داخل منظور العمليات الداخلية. حيث تدعم هذه النتائج جدوى دمج عملية توليد القيمة البيئية والاجتماعية والموجهة نحو الابتكار في العملية الداخلية لنموذج SBSC بطاقة الأداء المتوازن المستدامة. وتقدم النتائج أيضاً دليلاً على مدى وجود ارتباطات مباشرة أو غير مباشرة بين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة: SBSC أولاً: الارتباط المباشر لرأس المال البشري (بُعد التعلم والنمو) بعمليات توليد القيمة (بُعد العمليات الداخلية)؛ ثانياً: الارتباط المباشر بين توليد القيمة (بُعد العمليات الداخلية) وقيمة العميل (بُعد العميل)؛ ثالثاً: الارتباطات المباشرة وغير المباشرة لتوليد القيمة (بُعد العمليات الداخلية) مع الأداء المالي (بُعد المنظور المالي). كما تشير النتائج إلى أن المستويات العالية من رأس المال البشري ترتبط بالعمليات الداخلية المتزايدة كمصدر قوي للميزة التنافسية للمنظمة في صناعتها. قد يتم تقييم هذه العمليات الداخلية المتطورة بشكل كبير من قبل العملاء، الذين تعزز مبيعاتهم اللاحقة (الأداء المالي) FP. بالإضافة إلى ذلك، فإن دمج العمليات البيئية والعملية المتعلقة بالظروف الاجتماعية للموظفين كالاهتمام بالموظفين وصحتهم ومدى رضاهم في عملية توليد القيمة له تأثير مباشر على قيمة العملاء. يسلط هذا الارتباط الضوء على فوائد التركيز على الميزانيات البيئية الموجهة للمستقبل والتدريب المستمر للموظفين.

وفي نفس السياق ركزت دراسة ((Llach et al. 2017)) على كيفية توليد القيمة من خلال بطاقة الأداء المتوازن وذلك بإجراء مزيد من البحث في نموذج كابلان ونورتون (١٩٩٦) لبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في ظل إهمال الدراسات السابقة لاستكشاف العلاقات المتبادلة بين أبعاد النموذج والعوامل المؤثرة في ذات السياق من خلال جمع مجموعة من البيانات باستخدام مسح منظم عبر الإنترنت تم إرساله إلى الشركات الأعضاء في الجمعية الكاتالونية للمحاسبة والإدارة (ACCID) وعلى وجه التحديد تم توجيه الاستطلاعات إلى رؤساء الإدارة المالية، وذلك بإجمالي عينة ٢٥٣ شركة، وقد أظهرت النتائج التأثير الوسيط لـ "العمليات الداخلية" و "العملاء"، ووجدت أن كلاهما لهما نفس الأهمية من حيث المساهمة في النتائج المالية. وأوصت

بما يلي: يعتبر أخذ مؤشرات الأداء الرئيسية والاهتمام بالأبعاد الأربعة ((منظور التعلم والنمو، ومنظور العملية الداخلية، والمنظور المالي ومنظور العملاء) أمراً ضرورياً لتحقيق النجاح. حيث اتضح أن التأثير المباشر للمنظور الأول (التعلم والنمو) على المنظور المالي لا يقل أهمية عن الآثار الوسيطة من خلال المنظورين الآخرين (منظور العملية الداخلية، ومنظور العملاء). بمعنى آخر هناك حاجة إلى التوازن بين وجهات النظر الأربعة أي التوازن "بين الأهداف القصيرة والطويلة الأجل، وبين المقاييس المالية وغير المالية، وبين الأبعاد الخارجية والداخلية". وأشارت الدراسة إلى أنه تختلف النتائج باختلاف نوع الصناعة ففي حالة المنظمات الخدمية يعتمد التأثير على النتائج المالية على تأثير الوساطة. فالاهتمام بالعمليات الداخلية ورضا العملاء أمر في غاية الأهمية. أما في القطاع الصناعي فيمكن الحصول على النتائج المالية مباشرة من الإدارة الجيدة لمنظور التعلم والنمو.

وهدفت دراسة حياة، بن ساهل (٢٠١٨) إلى التعرف على العلاقة بين المحاسبة الخالية من الفاقد وتوليد قيمة للعملاء وقد اشارت الدراسة إلى أن تبني المؤسسات للتفكير الخالي من الفاقد رافقه تغيير في النظم المحاسبية مما ادى الى ظهور المحاسبة الخالية من الفاقد وهو نظام محاسبي جديد موجه أساساً للمحاسبة الإدارية ومحاسبه التكاليف. هذا النظام المحاسبي الجديد يسعى للقضاء على الضياع والتحسين في الاداء المحاسبي من أجل توليد قيمة للعميل الذي يعد الهدف الاساسي للتفكير المرن الخالي من الفاقد وهذا من خلال استخدام العديد من الادوات أهمها سلسله القيمة والتكليف المستهدفة والتحسين المستمر. وقد عرفت الدراسة المحاسبة الخالية من الفاقد بانها مقارنة محاسبية جديدة تتبع من الاهتمام المتزايد للمؤسسات بثقافة التفكير الخالي من الفاقد وتطويرها موجه بشكل أساسي نحو المحاسبة الإدارية لأن القوائم المالية مقيدة بإطار قانوني لا يمكن تغييره. وباعتبار المحاسبة الخالية من الفاقد تقوم بتوفير المعلومات المالية وغير المالية لاتخاذ القرارات المناسبة فإنها ومن خلال مختلف أدواتها يجب أن تساعد في توليد القيمة.

وقد استهدفت دراسة (Subramaniam 2018) البحث في التفاعل بين قياس الأداء الاستراتيجي وممارسات المحاسبة الإدارية للحصول على فهم أعمق لكيفية تطور المقاييس الاستراتيجية للأداء مع ممارسات المحاسبة الإدارية. وقد استكشفت الدراسة مقاييس الأداء المستخدمة في أحد البنوك التي تركز على مبادرات التنمية والاستدامة في إفريقيا. حيث تم إجراء ٣٢ مقابلة شبه منظمة (مهيكلة) مع المديرين المسؤولين عن البرمجة والموازنات والمديرين والمحللين من تسع فئات مختلفة من فئات العمل الوظيفية. ويظهر التحليل أن المديرين يحتاجون نظام قياس شامل ومتعدد الأوجه لفهم إنشاء وتقديم قيمة مستدامة. وتظهر النتائج أن ممارسات المحاسبة الإدارية تتكيف لتتضمن مجموعة متكاملة من مقاييس الأداء التي توفر قيمة مستدامة لأصحاب المصلحة. كما تقدم النتائج رؤى متميزة حول كيفية تكيف المديرين لممارسات استيعاب المعلومات مع المتطلبات المتغيرة لمختلف أصحاب المصلحة وتبني الممارسات التي تبتكر مقاييس الأداء التي تتماشى مع الأهداف الاستراتيجية.

٢-٢ دراسات تناولت تطور دور المحاسب الإداري في بيئة الأعمال الحديثة:

وبالتركيز أكثر على دور المحاسب الإداري أشار زامل (١٩٩٢) في بحثه بعنوان دور المحاسبة الإدارية نظرة مستقبلية إلى أن المحاسب الإداري يجب أن يكون رجل إدارة بمعنى أن تتكامل وظيفة المحاسب الإداري بشكل تام مع وظيفة اتخاذ القرارات في كافة المستويات الإدارية بالمنشأة، أي يشارك المحاسب الإداري مشاركة تامة في عملية اتخاذ القرار وبصفة خاصة في مجال التخطيط الاستراتيجي. كما حاول زامل في بحثه الثاني (٢٠١٣) إعادة اكتشاف دور المحاسب الإداري في بحث آخر بعنوان إعادة اكتشاف دور المحاسب الإداري للتأكد من مدى صدق النتائج التي توصل إليها الباحث بشأن مستقبل دور المحاسب الإداري في بحثه الأول، وهو أن المحاسب الإداري يجب أن يكون رجل إدارة أم توسع دور المحاسب الإداري وازداد نطاقه أم اتخذ هذا الدور اتجاها مغاير؟ وقد أكد في بحثه صدق النتائج التي توصل إليها الباحث في بحثه الأول، وهي ضرورة أن يكون المحاسب الإداري رجل إدارة

يعايش الواقع العملي بالمنظمة التي يعمل فيها ويطور من أساليب ه وأدواته وأيضا يطور من معارفه ومهاراته وقدراته ليكون مصدراً للابتكار والتطوير وقائدا لركب التغيير والتحسين المستمر داخل منظمته.

ومن أجل تقييم الدور المتغير للمحاسبين الإداريين في السنوات الأخيرة استهدفت دراسة ((Rahman & Ahmed 2012 معرفة هل حقاً قد تغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي (مسجل للتكاليف، ومساعد في تحقيق الرقابة) إلى دور استراتيجي أوسع ذو أهمية أكبر في التخطيط وصنع القرار؟ ومن خلال استعراض الجدول القائم في الدراسات السابقة بشأن مدى التغيير في دور المحاسب الإداري؛ حيث أن هناك رأيان: الرأي الأول: دور المحاسب الإداري قد تغير والرأي الثاني: دور المحاسب الإداري لم يتغير واستخدام منهج التحليل المنطقي Logical Analysis . حيث تقوم الدراسة بالتقييم النقدي لكلا الرأيين المتناقضين بغرض التعرف على الرأي الأكثر ترجيحاً. يرى أصحاب الرأي المؤيد أن تطور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تطلبت مهارات أوسع وبالتالي فإن دور المحاسبين الإداريين قد تطور في السنوات الأخيرة من وظائف تقدير التكاليف التقليدية إلى كونه مخطط استراتيجي وشريك تجاري. بينما يرى أصحاب الرأي المعارض أنه نظراً للحاجة الضئيلة لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المتطورة فالحاجة ضئيلة لأن يتجاوز المحاسبون الإداريون دورهم التقليدي بغرض القيام بدور استراتيجي. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطوير العديد من أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية قد أثر على الدور الذي يلعبه المحاسبون الإداريون. فلقد أصبحت الشركات تستخدم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة أكثر مما كانت تفعله في السنوات الماضية وبالتالي هناك تزايد حتمي في أهمية دور المحاسبين الإداريين في الشركات في السنوات المقبلة. كما أشارت النتائج إلى أنه لا يمكن تعميم النتيجة السابقة على المحاسبين الإداريين في جميع الشركات على حد سواء.

وفي نفس السياق، استهدفت دراسة (Goretzki et al. 2013) التعرف على تطور الدور المهني للمحاسب الإداري من خلال التركيز على العوامل الدافعة لتطوير

هذا الدور في المجال الخاص(الداخلي). وقد تم الاعتماد على المدخل المؤسسي وأجريت دراسة حالة على شركة صناعية ألمانية SANITA تحول فيها دور المحاسب الإداري إلى شريك أعمال، وتذكر الدراسة أن هذا التحول أو التطوير المؤسسي كان في صورة مدير مالي ثم تنفيذي جديد للشركة. وقد أخضع المدير المالي الجديد الشركة لعملية تطوير فتم هيكلة وتطوير الشركة ونظام المحاسبة الإدارية (الرقابة) على أربعة مراحل: كل مرحلة تطوير كان للمحاسب الإداري فيها دور، كما في الجدول التالي:

جدول رقم (١) مراحل تطوير شركة SANITA كما هو موضح في وثائقها الداخلية

المرحلة	تطوير الشركة	تطوير المحاسبة الإدارية	دور المحاسب الإداري
1993-1997	التركيز على السوق الألماني - سيطرة إدارة التسويق - توسيع الإنتاج - أهمية بسيطة لوظائف الرقابة والتمويل	تركيز على التقرير المالي - إدخال مدير مالي جديد - تمهيط المستهدفات الشهرية والسنوية - إنشاء نظام تقارير جديد - أول خطة وموازنة - تطوير وظائف للرقابة	مراقب - مدون في الدفاتر
١٩٩٨ - ٢٠٠٢	انكماش السوق الألمانية - إعادة هيكلة وظيفة المبيعات - زيادة الأعمال المؤسسية - خطة أعمال ومستهدفات - تغير الحالة القانونية للشركة - بدايات نظام ERP	شكل نظام ERP أساس لنظام تقارير متكامل وبناء عليه أصبح المراقبون قادرين على إنشاء قاعدة معلومات أفضل لاتخاذ القرار - التركيز على تطوير نظام التقارير - المحاسبون يشاركون في تصميم تقارير ERP - تطوير وظيفة الرقابة على المبيعات.	المراقب معد تقارير (مقرر عن الأعمال)
٢٠٠٣ - ٢٠٠٥	زيادة تأسيس هياكل المبيعات، وتوسيع شبكة الإنتاج الولية - تقديم تنظيم المصنوفة أو إدارة المصنوفة - الاستيلاء على المنظمة بواسطة المستثمرين الأمريكيين AMFI	التوجه بوظيفة الرقابة نحو الهيكل الجديد للمنظمة - تطوير وظائف رقابة جديده - مثل الرقابة على التسويق والإنتاج والدعم اللوجيستي. - تقديم تخطيط الأعمال وموازنة كاملة - تطوير أقسام رقابة على المجموعات والرقابة المحلية. - توحيد ودمج الرقابة والتمويل.	المراقب مستكشف Navigator
٢٠٠٦ - ٢٠١٠	- فتح أسواق جديده - تقديم أسلوب إدارة القنوات وتحسين الرقابة على المبيعات - زيادة الكفاءة العملية والتنظيمية - تطبيق اللامركزية وإنشاء أقاليم - استكشاف السوق العالمية من خلال الأزمة الاقتصادية.	تقسيم المناطق المركزية لتدعيم الانتشار الدولي - تركيز أكثر على الرقابة اللامركزية - تطوير أكثر للتقارير وعمليات التخطيط القائمة على بوابات الأعمال الذكية. - المراقبين يدفعون تحسين وتهينة العمليات، يدعمون نمو الشركة - ويساعدون الشركة على إدارة الأزمة بنجاح (خطط طوارئ)	المراقبون كشركاء أعمال ومبدعين.

وقد قامت دراسة (Pietrzak & Wnuk-Pel 2015) بتحليل دور وخصائص المحاسبين الإداريين في الشركات البولندية. وأظهرت الدراسة أن التغييرات في المحاسبة الإدارية مستمرة، وهدفها هو التأكد من أن المحاسبين الإداريين يصبحون قادة للتغييرات في الشركات، وأصبحت المحاسبة الإدارية أداة أكثر فعالية لدعم اتخاذ القرار. تظهر نتائج هذه الدراسة أن مهام المحاسبين الإداريين تركز على المجالات التقليدية للتكاليف والتحليل المالي، مثل قياس الأداء، والموازنة التشغيلية ومراقبة التكاليف. يتم التركيز بشكل أقل على الاستراتيجية وأدوار صنع القرار. ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أنه من المحتمل أن يتم عكس هذه النسبة وأن المتخصصين سيركزون بشكل متزايد على البعد الاستراتيجي، ليصبحوا أشبه بشركاء الأعمال، وتتأثر المهام التي يقوم بها المحاسبون الإداريون بعوامل مختلفة، خارجية وداخلية، فإن العوامل ذات الأهمية الكبرى أ) العوامل الخارجية: مثل التوجه لاحتياجات العملاء وتطوير تكنولوجيا المعلومات وكذلك ب) العوامل الداخلية: تنفيذ نظام تكنولوجيا المعلومات وإعادة تشكيل الهيكل التنظيمي. وأشار المصنفون أيضاً إلى عدد من السمات الهامة التي يجب أن تميز المحاسبين الإداريين من حيث المعرفة والمهارات وخصائص الشخصية. حيث تبين أن أهم شيء بالنسبة للمصنفين هو المهارات (مثل التفكير التحليلي وتفسير البيانات المالية وغير المالية ومهارات التواصل والتفكير الاستراتيجي والقدرة على العمل ضمن فريق).

وقد تناول (Gupta,2015) دور المحاسبون الإداريون المعتمد CMAs والتحول من مستشاري إضافة القيمة إلى مستشاري إدارة القيمة. حيث أوضح أن الفهم العميق لأنشطة الشركة وعملياتها وأنظمتها والقدرة على مراقبة وتقييم أداء كل وحدة ومنتج وخط أعمال إلى رفع مستوى المحاسب الإداري المعتمد من مستشار إضافة القيمة إلى مستشار إدارة القيمة، فقد شهدت السنوات الأخيرة عدداً كبيراً من المناهج الإدارية الجديدة لتحسين الأداء التنظيمي: إدارة الجودة الشاملة، والتمكين، والتحسين المستمر، وإعادة الهندسة، وبناء الفريق، وما إلى ذلك. لقد نجح الكثير -ولكن فشل عدد غير قليل، غالباً ما كان سبب الفشل هو أهداف الأداء التي كانت غير واضحة أو لم

تتوافق بشكل صحيح مع الهدف النهائي المتمثل في توليد القيمة. وتعالج الإدارة القائمة على القيمة (VBM) هذه المشكلة بشكل مباشر. وقد أشار إلى أن توليد القيمة يتم فقط عندما تستثمر الشركات رأس المال بعوائد تتجاوز تكلفة ذلك رأس المال. ويوسع VBM هذه المفاهيم من خلال التركيز على كيفية استخدام الشركات لها لاتخاذ كل من القرارات الاستراتيجية الرئيسية والقرارات التشغيلية اليومية. يتم تنفيذه بشكل صحيح، وهو نهج للإدارة يوائم بين تطلعات الشركة الشاملة والتقنيات التحليلية والعمليات الإدارية لتركيز اتخاذ قرارات الإدارة على المحركات الرئيسية للقيمة. عندما تعمل VBM بشكل جيد، تزود عمليات إدارة المؤسسة صانعي القرار على جميع المستويات بالمعلومات والحوافز الصحيحة لاتخاذ قرارات توليد القيمة. كما أوضح أن هناك أربع عمليات إدارية أساسية تحكم بشكل جماعي تطبيق الإدارة المعتمدة على القيمة (VBM) أولاً: تقوم الشركة أو وحدة الأعمال بوضع استراتيجية لزيادة القيمة إلى أقصى حد. ثانياً: تترجم هذه الاستراتيجية إلى أهداف أداء قصيرة وطويلة الأجل محددة من حيث محركات القيمة الرئيسية. ثالثاً: تضع خطط عمل وميزانيات لتحديد الخطوات التي سيتم اتخاذها خلال العام المقبل أو نحو ذلك لتحقيق هذه الأهداف. وأخيراً: تضع أنظمة قياس الأداء والحوافز لمراقبة الأداء مقابل الأهداف ولتشجيع الموظفين على تحقيق أهدافهم. ترتبط هذه العمليات الأربعة عبر الشركة على مستوى الشركة ووحدة الأعمال والمستويات الوظيفية. ويجب أن تكون الاستراتيجيات وأهداف الأداء متسقة مباشرة من خلال المنظمة إذا كانت تريد تحقيق أهدافها في توليد القيمة. وتتطلب إدارة القيمة -عقلية توليد القيمة وتعني أن كبار المديرين يدركون تمام الإدراك أن هدفهم المالي النهائي هو تعظيم القيمة؛ أن يكون لديهم قواعد واضحة لتحديد متى تكون الأهداف الأخرى (مثل العمالة أو الأهداف البيئية) تفوق هذه الضرورة؛ وأن يكون لديهم فهماً تحليلياً قوياً لمتغيرات الأداء التي تدفع قيمة الشركة.

ومن أجل فهم الدور المتغير للمحاسب الإداري في عصر الصناعة الرابع بألمانيا اختبرت دراسة (Wadan et al, 2019) أثر تطبيق تقنية إنترنت الأشياء IoT -أو الثورة الصناعية الرابعة في ألمانيا - في تغيير دور المحاسب الإداري في

بيئة الصناعة الألمانية، وبتطبيق تلك التقنية تتوفر البيانات الضخمة في المنظمة لكل الأطراف المشاركة في توليد القيمة داخل المنظمة، وقد تمثلت أسئلة الدراسة في: ما هي قدرات المحاسب الإداري التي ستأثر بتطبيق تلك التقنية؟ وكيف سيتغير دور المحاسب الإداري؟، وقد توصلت الدراسة للنتائج الآتية: أدى التطور التكنولوجي إلي زيادة التركيز علي مهام تحليل البيانات علي حساب إعداد التقارير والتي أصبحت آلية بصورة كبيرة ، كما أن هناك اتجاه إلي طرق التحليل الإحصائية علي حساب طرق التحليل التقليدية، كما وجد الباحثون أن مهارات المحاسبين الإداريين الحالية في مجال تكنولوجيا المعلومات لا تتناسب مع متطلبات التطورات التكنولوجية الجديدة ، كما أوضحت النتائج أنه رغم زيادة الطلب علي خبراء البيانات فإن ذلك لم يكن علي حساب الطلب علي المحاسبين الإداريين، كما أن مهام خبراء البيانات تشكل دعم وأساس عمل المحاسبين الإداريين، وفي الأخير وجدوا أن هناك تطورًا كبيرًا في دور المحاسبين الإداريين في اتجاه دور شريك الأعمال.

وفي بحثه الثالث قدم زامل (٢٠١٩) دراسة تحليلية للإطار الذي قدمه معهد المحاسبين الإداريين بشأن جدارات المحاسب الإداري حيث تم دمجها في ستة مجالات كل منها يتشكل من مجموعة من الجدارات التي تساعده على الاضطلاع بدوره في ظل التطور التكنولوجي المتسارع ودخول العصر الرقمي باعتباره مصدراً للابتكار والتطوير وقائدا لركب التغيير والتحسين المستمر داخل منظمته. تلك المجالات تتمثل في: (١) مجال الاستراتيجية والتخطيط والأداء ويشمل الجدارات اللازمة لتصور المستقبل، (٢) قيادة الجدارات المطلوبة لقياس أداء المنظمة والتقارير عنه بما يتوافق مع المعايير واللوائح ذات الصلة. (٣) مجال التكنولوجيا والتحليل ويشمل الجدارات اللازمة لإدارة التكنولوجيا وتحليل البيانات لتعزيز النجاح التنظيمي. (٤) مجال فهم الأنشطة والعمليات ويشمل الجدارات المطلوبة للمساهمة كشريك متعدد الوظائف لإحداث تغيير شامل للعمليات على مستوى الشركة ككل. (٥) مجال القيادة ويشمل الجدارات اللازمة للتعاون مع الآخرين وإلهام وتحفيز فرق العمل لتحقيق الأهداف التنظيمية. وأخيرا (٦) مجال القيم وأخلاق المهنة ويشمل الجدارات الضرورية

لإظهار القيم المهنية والسلوك الأخلاقي والالتزام القانوني الضروري لنموذج أعمال يتسم بالاستدامة. وقد أوضح الباحث أن الجدارة بشكل عام هي مزيج من المعارف والمهارات والقدرات التي تمكن الفرد من أداء مهمة أو نشاط ما بنجاح داخل وظيفة معينة وتعتبر الجدارات سلوكيات يمكن ملاحظتها ويمكن قياسها وتقييمها.

وقد أشار كلا من (زامل، ٢٠١٩، Lawson، ٢٠١٩) إلى أن التطورات التكنولوجية سوف تمكن المنظمات من استخدام أساليب تحليلية متقدمة غالباً ما يتم دمجها مع استخدام البيانات الضخمة الأمر الذي أصبحت معه معظم المنظمات تؤمن أن تعزيز قدراتها التحليلية في مجالات رئيسيه مثل تقييم الاداء وصياغة الاستراتيجيات وتنفيذها سوف يؤدي الى تحقيق فوائد كثيرة وهو أمر بالغ الأهمية لنجاحها واستمرارها ولكي يتحقق النجاح في هذا الدور المتطور سوف يحتاج المحاسب الإداري ان يستخدم مفاهيم وأساليب تحليل أكثر تطور، في الماضي كان المحاسب الإداري يقدم احصاءات وصفيه تصف ما حدث فقط و تشخيصه تسبب حدوث ما حدث اما الان فقد اصبح الامر يتوجب عليه القيام بتقديم تحليلات تنبؤية (تجيب عن سؤال ما الذي يمكن أي يحدث بالاعتماد على نماذج المحاكاة والنماذج الإحصائية) وتوجيهية (تقدم توصيات ارشادية عن ما الذي يجب ان يحدث) وتكيفية (تقدم تحليلات عن ما يجب فعله في ضوء التحديثات والمستجدات اعتماداً على نماذج الأمثلية أو التحسين وطريقة الاستدلال).

التعليق على الدراسات السابقة وأهم ما يميز الدراسة الحالية:

أثبتت الدراسات السابقة أن:

- توافق الإدارة على أساس القيمة مع بيئة الأعمال الحديثة، ولنجاحها في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتوليد معلومات لتدعيمها.
- تساعد الإدارة على أساس القيمة الشركات على توليد القيمة من خلال المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال.

- يعتبر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية له فعالية لتوليد القيمة لأصحاب المصالح في المنشأة ولكنها جاءت في جميع الدراسات السابقة باستخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بطريقة منفصلة.
- لم تتعرض أغلب الدراسات السابقة إلى تناول الجدارات التي يجب توافرها في المحاسب الإداري والتي تساعد على توليد القيمة في منشآت الأعمال.
- لم تتعرض الدراسات السابقة إلى إطار شامل لتوليد القيمة يجمع بين الأساليب التي تساعد على توليد القيمة والجدارات المطلوبة في المحاسب الإداري.
- في ظل التطور الحالي في المحاسبة الإدارية على المحاسب الإداري أن يستوعب هذا التطور عن طريق إدراك المهام المطلوبة منه والجدارات التي يجب أن تتوفر فيه حتى يستطيع القيام بدوره على الوجه المرضي في بيئة الأعمال الحديثة.

لهذا سوف تركز هذه الدراسة على الفجوة البحثية والمتمثلة في عدم وجود إطار شامل لتوليد القيمة يجمع بين الأساليب التي تساعد على توليد القيمة والجدارات المطلوبة في المحاسب الإداري، وإختبار مدى مساهمة تطبيق عناصر الإطار المقترح في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في بيئة الأعمال المصرية وهو ما يسعى هذا البحث لتحقيقه.

٢-٣ فروض البحث:

- يسعى البحث إلى إختبار الفرض الرئيس للبحث المتمثل في:
 - يساهم الإطار المقترح للمحاسب الإداري بأبعاده الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.
 - وفي ضوء الإطار المقترح للمحاسب الإداري بأبعاده الثلاثة في تحسين توليد القيمة وللوصول إلى نتيجة نهائية بشأن التحقق من هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية:
- ١. يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.

٢. يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.
٣. تساهم الجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.
٤. ازدياد دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة.

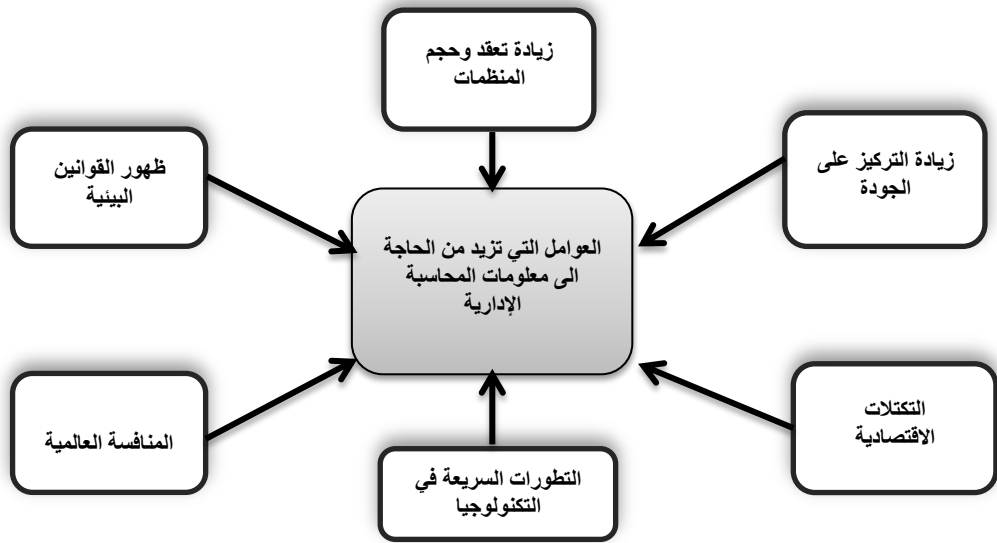
لقد تعاضم دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في منظمات الأعمال الحديثة في الفترة الاخيرة نتيجة لتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال، مما ترتب عليه ضرورة إستجابة نظم المحاسبة الادارية الإستراتيجية لهذه التطورات والتي تعرض لها الباحث على النحو التالي:

٣. ١ أهم التطورات التي حدثت في بيئة الأعمال:

لخص (Blocher, et al., 2010, pp: 7-10) أهم التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة في ست نقاط كما يلي:

١. تحول بيئة الأعمال نحو العولمة وتداخل الاقتصاديات وازدياد حدة المنافسة.
٢. تحول البيئة الى التصنيع الخالي من الفاقد عن طريق تبنى فلسفة الانتاج والشراء في الوقت المحدد والمخزون الصفري والرقابة على الجودة والتركيز على سرعة الوصول للأسواق وتطبيق نظم التصنيع المرنة.
٣. الاهتمام بتكنولوجيا المعلومات عن طريق التوسع في استخدام الانترنت الذي قلل زمن تشغيل البيانات وسهل تبادل المعلومات.
٤. التركيز على العميل عن طريق تلبية توقعاته من الجودة والتنوع وتعدد الوظائف التي يؤديها المنتج. الا أن قصر دورة حياة المنتجات نتيجة للتطور والتغير المستمر زاد من حدة المنافسة.

٥. التغيير في هياكل ونظم الإدارة، فبدلاً من اعتماد الإدارة على المقاييس المالية والهياكل التنظيمية الهرمية تحولت إلى الاعتماد على المقاييس غير المالية والهياكل التنظيمية المرنة.
٦. الاهتمام بالاعتبارات الاجتماعية والسياسية والثقافية عن طريق الحرص على التنوع في مصادر القوة العاملة والحرص على مراعاة المعايير الأخلاقية وعدم التقيد الجامد بالوائح التنظيمية.
- وكان لهذه التغييرات في بيئة الأعمال الحديثة تأثير كبير على حاجة منظمات الأعمال لمعلومات المحاسبة الإدارية. والشكل التالي يضم مجموعة من العوامل التي زادت من احتياج المنظمات لمعلومات المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة.



شكل رقم (١) أسباب ازدياد دور المحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال الحديثة المصدر (Dahal, 2019, P. 1)

٣. ٢ استجابة منظمات الأعمال والمحاسبة الادارية لتغيرات بيئة الأعمال الحديثة:

ترتب على التغيرات التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة استجابة من جانب منظمات الأعمال ومن ثم نظم المحاسبة الادارية في هذه المنظمات.

أولاً: أثر تغيرات بيئة الأعمال على المنظمات:

استجابت منظمات الأعمال للتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة عن طريق مجموعة من التغيرات شملت هياكل تنظيمية مرنة – نظم تصنيع عالمية - استخدام نظام الخلايا في ترتيب وتصميم المصنع - توليد ترابط بين المنظمة والمنظمات الأخرى وبين المنظمة وعملائها -تخفيض تكلفة المخزون - عمل سلاسل للقيم المضافة والابتكارات (Dahal, 2019, p. 4).

ثانياً: انعكاسات تغيرات بيئة الأعمال الحديثة على المحاسبة الادارية:

كان من انعكاسات التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة أن قدم معهد المحاسبين الاداريين الأمريكي IMA تعريفاً جديداً للمحاسبة الادارية هو " المحاسبة الادارية هي مهنة تنطوي على المشاركة في صنع القرارات الادارية و ابتكار نظم تخطيط و ادارة الأداء و تقديم الاستشارات في مجالات التقارير المالية و الرقابية لمساعدة الادارة العليا في وضع و تنفيذ استراتيجية المنظمة" (Blocher, et al., 2010, p. 3). بهذا التعريف تحول المحاسب الإداري من مجرد مقدم معلومات للإدارة الى شريك خبير في الادارة العليا للمنظمة، وبدأ التحول في ممارسات المحاسبة الادارية في منظمات الأعمال في كل مجالات المحاسبة الادارية في بدايات القرن الواحد والعشرين على النحو الذي يصوره الجدول التالي.

جدول رقم (٢) التحولات الأساسية في ممارسات المحاسبة الادارية

اوائل القرن ٢١	اواخر القرن ٢٠	مجالات التحول الأساسية
داخلي وخارجي	داخلي	محور التركيز
تسويق واقتصاد وعلم النفس	محاسبة مالية	التخصصات الرئيسية
علاقات قيمة التكلفة	تأثير التكلفة	الاهتمام الأساسي
محلل واستشاري	متابع	الدور الأساسي
قائد/استباقي	متابع /ردود أفعال	مسئولية الإدارة
يتعامل بأريحية مع الظروف الغامضة وحالات عدم التأكد - مهارات التحليل عالية - التعلم مدي الحياة - مهارات ادارية قوية	الكفاءة الفنية، المراقبة، ماهر في العمل التفصيلي	سمات الشخصية السائدة
قياس الفعالية الاستراتيجية	قياس الكفاءة التشغيلية	دور تقديرات التكلفة

واستجابة لهذه التحولات شهدت المحاسبة الادارية تطورا كبيرا على المستوى الأكاديمي. حيث تتابعت البحوث التي تسعى الى تلبية احتياجات بيئة الأعمال الحديثة من المعلومات فكانت نتيجة هذه البحوث مجموعة كبيرة من الأدوات و الأساليب الحديثة Cadez, & Guilding, (2008) Nasieku & Githinji, (2016); Oboh, & Ajibolade, (2017); Smith, (2008); (٢٠١٣). حيث تقدم كل واحدة من هذه الأدوات نوعية متميزة من المعلومات.

٤ - أهمية فلسفة الإدارة على أساس القيمة للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة:

تواجه المنظمات الاقتصادية في بيئة الأعمال الحديثة مجموعة من التحديات أهمها شدة المنافسة والتطور التكنولوجي المذهل في تكنولوجيا الإنتاج والنقل والاتصالات والمعلومات، وتسعى إدارة هذه المنظمات إلى توليد ميزة تنافسية لكي تضمن استمرارها في السوق، ولكي تحقق المنشأة ميزة تنافسية يجب عليها توليد قيمة أكبر من المنافسين في الصناعة، حيث توجد علاقة طردية بين قدرة المنشأة على توليد

القيمة والقدرة التنافسية. وتعتبر الإدارة على أساس القيمة واحدة من الأدوات التي تساعد الشركة في تحقيق المزايا التنافسية، حيث أن أنشطتها تركز على توليد القيمة لثلاثة أطراف هم حاملو الأسهم والعملاء والعاملون. (Bijlsma et al, 2002, p1؛ Pravin & Pillai, 2013,p51؛ الهلباوى والنشار، ٢٠٠٩، ص٨٦؛ خطاب، ٢٠٠٩، ص١٥٧؛ عبد اللطيف ووسام، ٢٠١٦)

ويتكون نظام إدارة القيمة من ثلاث عناصر أساسية وهي المدخلات والتشغيل والمخرجات، حيث تتمثل المدخلات في المعلومات الخاصة بالتكاليف والأداء والأهداف المطلوبة والمشاكل التي تواجه الإدارة، بينما تتمثل مرحلة التشغيل في مجموعة من التحليلات والتقييمات للأساليب المستخدمة في منهج إدارة القيمة، وتتمثل المخرجات في نتائج عملية التشغيل من تحقيق أهداف المنشأة وزيادة قيمة المنشأة وتحسين وتطوير الأداء وخفض التكاليف وعلاج المشاكل، وتساعد نظم المحاسبة على التكلفة في توفير المعلومات التي تمثل مدخلات نظام الإدارة على أساس القيمة. (غانم، ٢٠١٥، ص. ٩٤)

٤. ١. نشأة وتطور فلسفة الإدارة على أساس القيمة:

شهدت ممارسات المحاسبة الإدارية تغييرات عديدة، فتحوّلت من التركيز على تحليل القرارات المالية ومراقبة الموازنات كمنهج تقليدي إلى اتباع مناهج أكثر استراتيجية تركز على التعرف على محركات القيمة المالية والتشغيلية وكيفية قياسها وإدارتها. ووفقا لما أشار إليه الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants، تعتبر الإدارة على أساس القيمة المرحلة الرابعة من مراحل تطور المحاسبة الإدارية. (السيد، ٢٠١٨، جادو، ٢٠٠٧. Ittner & David 2001; Luther, 2006, & Abdel-kader) حيث تمثلت المرحلة الأولى: تخصيص التكاليف والرقابة المالية (منذ عام ١٩٥٠) واتسم الإنتاج ببساطة التكنولوجيا وقله الابتكارات، وتمثلت النسبة الأكبر من التكاليف في الأجور والمواد المباشرة، واقتصر التنافس على السعر، وكان اهتمام الإدارة موجه إلى زيادة الإنتاج.

(luther,2006,& Abdel-kader)، وجاءت المرحلة الثانية باعتبار المحاسبة الإدارية نظام معلومات للتخطيط والرقابة الإدارية (منذ عام ١٩٦٥)، وتحول تركيز المحاسبة الإدارية نحو توفير معلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية لتحديد المشاكل والإجراءات في حالة حدوث انحرافات عن الخطط الموضوعة فقط (luther,2006 & Abdel-kader)، واهتمت المرحلة الثالثة (منذ عام ١٩٨٥) بتخفيض الفاقد والحد من العيوب في العمليات الإنتاجية وذلك من خلال تتبنى فلسفات إدارية حديثة مثل إدارة الجودة الشاملة، والإنتاج في الوقت المحدد، وتبنى أساليب ونظم محاسبية جديدة مثل نظام التكاليف على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، ووضع استراتيجية تنافسية على طول سلسلة القيمة باستخدام معلومات إدارة التكلفة الاستراتيجية (جادو، ٢٠٠٧)

وكانت المرحلة الرابعة هي مرحلة توليد القيمة من خلال فعالية استخدام الموارد (منذ عام ١٩٩٥) حيث تحول اهتمام المحاسبة الإدارية في تلك المرحلة إلى توليد القيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد عن طريق التعرف على محركات القيمة وقياسها وإدارتها. (luther,2006,& Abdel-kader 233؛ Krol,2007,P15). وفي هذه المرحلة ظهرت طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية تؤكد على ضرورة الاهتمام بتوليد القيمة، ومنها بطاقة الأداء المتوازن، وإعادة هندسة العمليات، ومقاييس القيمة الاقتصادية، وأنظمة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (جادو، ٢٠٠٧).

٤.٢. مفهوم فلسفة الإدارة على أساس القيمة:

باستقراء الفكر المحاسبي يتضح أنه لا يوجد تعريف شامل متفق عليه لمفهوم الإدارة على أساس القيمة، ولعل ذلك يرجع إلى اختلاف الآراء حول الهدف من الإدارة على أساس القيمة لوجود اتجاهين لتعريف الإدارة على أساس القيمة: (السيد، ٢٠١٨)

الاتجاه الأول: يرى أن الهدف من فلسفة الإدارة على أساس القيمة هو تعظيم القيمة للمساهمين

تعرف الإدارة على أساس القيمة طبقاً لهذا الاتجاه على أنها فلسفة إدارية تستخدم أدوات تحليلية وعمليات تجعل المنظمة تركز نحو تحقيق هدف واحد وهو توليد القيمة للمساهمين من خلال التوفيق بين الاستراتيجيات وتقارير الأداء، المكافآت، الحوافز من أجل تعظيم القيمة التي يحصل عليها المساهمون (Cordon Copeland et. Al., 2000; Arnold 2008). حيث عرفت الإدارة على أساس القيمة على أنها فلسفة إدارية تعمل على تحقيق التوازن بين الأهداف العامة للشركة، الاستراتيجيات، الأدوات التحليلية، عمليات الإدارة، قياس الأداء، والثقافة من أجل تحقيق هدف نهائي واحد يتمثل في تعظيم القيمة للمساهمين من خلال التركيز على محركات القيمة في الشركة (Elgharbway & Abdel- (103, p. Kader, 2013). وسار على نفس الاتجاه Beneke حيث عرف الإدارة على أساس القيمة بأنها منهج للإدارة يعظم القيمة للمساهمين على المدى الطويل، وذلك من خلال تحديد وإدارة محركات القيمة، وجعل العاملين يفكرون ويتصرفون مثل المساهمين (Beneke, 2014, p22).

الاتجاه الثاني: يرى أن الهدف من فلسفة الإدارة على أساس القيمة هو تعظيم قيمة المنشأة ككل

تعرف الإدارة على أساس القيمة طبقاً لهذا الاتجاه بأنها عبارة عن مفهوم إداري يساعد صناع القرارات في اتخاذ القرارات السليمة على المستوي التشغيلي والاستراتيجي من أجل تعظيم قيمة المنشأة (Bijlsma et al, 2002, p 3). كما عرف (Steens, 2003) الإدارة على أساس القيمة على أنها احدي أدوات الإدارة التي تهدف إلى تحقيق الأداء الأمثل للمشروع بطريقة هيكلية من خلال تعظيم قيمة المنظمة من وجهة نظر الأطراف المختلفة ذات المصلحة بالمنشأة (السيد 2003، ص8). ويعرف البعض الإدارة على أساس القيمة على أنها: عملية تكاملية تهدف إلى تحسين عملية صنع القرار الاستراتيجي والتشغيلي من خلال التركيز على المسببات

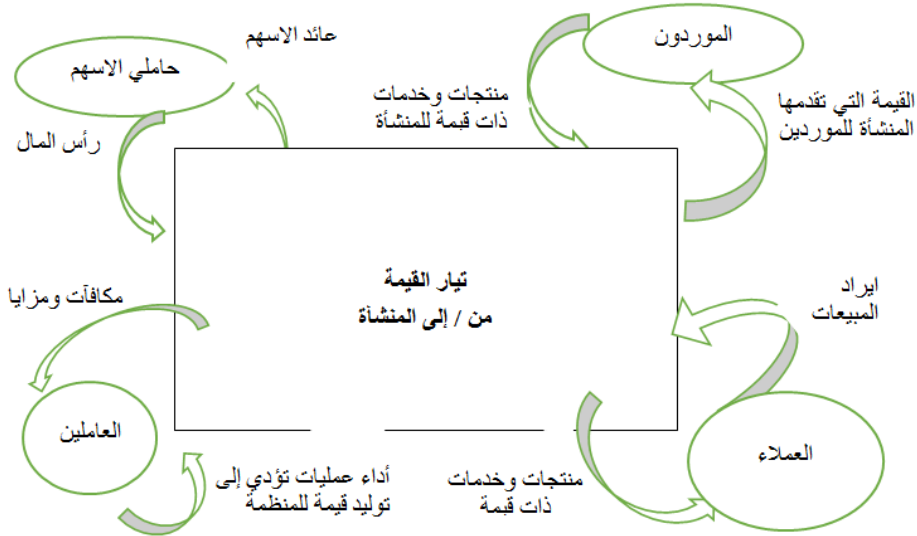
الرئيسية للقيمة، بغرض توليد، وإدارة، وتسليم القيمة لجميع أصحاب المصالح المرتبطة بوحدة الأعمال. (Pravin & Pillai, 2013, P53)

وفي هذا السياق يعرف Bukvic الإدارة على أساس القيمة بأنها اطار بسيط لتحقيق هدف القرارات المتمثل في إضافة قيمة اقتصادية للشركة في كل من الأجلين القصير والطويل (Bukvic,2014,P196). ويتفق ذلك مع تعريف Awed (2014) حيث يري أن الإدارة علي أساس القيمة تعتبر منهج لإدارة الأداء يركز على توليد القيمة لثلاث مجموعات من أصحاب المصالح وهم العملاء ، والعاملين ، وحاملي الأسهم .

من العرض السابق يمكن للباحث استنتاج أن الاتجاه الثاني يعتبر الاتجاه الأحدث والأكثر تماشيًا مع بيئة الأعمال الحديثة حيث لا يمكن تصور نجاح أي منظمة أعمال إذا أهملت توليد القيمة لأي من أصحاب المصلحة فيها وبخاصة العملاء والعاملين جنبًا إلى جنب مع المساهمين

٣.٤. أطراف مربع القيمة في المنظمة:

تشير التعريفات السابقة لفلسفة الإدارة على أساس القيمة إلى ان توليد القيمة للمنشأة يكون من خلال التركيز على توليدها لثلاثة أطراف هم حاملو الأسهم والعملاء والعاملون والتي تمثل مثلث القيمة في المنظمة (الهلباوى والنشار، ٢٠٠٩، ص٨٦؛ خطاب، ٢٠٠٩، ص١٥٧؛ Awad، ٢٠١٤، ٦٤) ويرى الباحث أنه يمكن إضافة طرف رابع وهم الموردون للعلاقات التبادلية على مثلث القيمة ليصبح مربع القيمة ويمكن عرض أطراف مربع القيمة في المنظمة في الشكل التالي:



شكل رقم (٢) يوضح العلاقة التبادلية بين أطراف مربع القيمة (إعداد الباحث)

وعلى ذلك يكون أصحاب المصالح في المنظمة كما يلي:

١. العاملون: Employees

تتمثل العلاقة الأولى في القيمة التي تقدمها المنشأة للعاملين: وتتضمن القيمة المقدمة للعاملين: الرواتب، مكافآت وحوافز الإداء، الضمان الاجتماعي والمعاش، التدريب المستمر، المعاملة باحترام، مشاركتهم في عملية صنع القرار، إنشاء بيئة عمل قائمة على الثقة، تقليل ضغوط العمل والقيود البيئية، توفير جدول عمل مرن، وتوفير الامن الوظيفي، مما يساعد المنشأة في جذب والحفاظ على العاملين المتميزين.

وتتمثل العلاقة الثانية في القيمة التي يقدمها العاملون إلى المنشأة: حيث يقدم العاملون قيمة للمنشأة ممثلة في: الالتزام، الطاقة، الابتكار، الوقت، المهارات المميزة، الخبرات الشخصية، والمعرفة مما يساعد على تقديم منتجات مبتكرة وخدمات متميزة.

٢. العملاء customer

تتمثل العلاقة الأولى في القيمة التي تقدمها المنشأة للعميل: حيث يتوقف نجاح المنشأة في توليد قيمة للعميل على تقديم منتجات تشبع رغباته وتحقق طموحاته (خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٨)

تتمثل العلاقة الثانية فيما يقدمه العميل للمنشأة: حيث يقوم العملاء بتوليد قيمة للمنشأة تتمثل في إيرادات المبيعات، الحصة السوقية، وتحقيق القدرة التنافسية. (Awed,2014,p67)

٣. حاملي الأسهم:

تتمثل العلاقة الأولى في القيمة التي يقدمها حاملي الأسهم إلى المنشأة: حيث يقدم حاملي الأسهم قيمة للمنشأة تتمثل في رأس المال (خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٨) تقدم المنشأة قيمة لحاملي الأسهم متمثلة في التوزيعات، وكذلك الزيادة في قيمة الأسهم (سعر السهم في السوق).

٤. الموردون:

تمثل العلاقة الأولى في القيمة التي يقدمها الموردون إلى المنشأة: تقديم منتجات تشبع رغبات وطموحات المنشأة، سعر مناسب، توفير الكمية المطلوبة، الجودة المطلوبة، التسليم في الوقت المتوقع، وتوفير خدمات ما بعد البيع. تمثل العلاقة الثانية في القيمة التي تقدمها المنشأة للموردين: سعر مناسب للمواد والخدمات، السداد في الوقت المحدد، التعامل طويل الأجل، الدعم الفني والمالي من قبل الشركة.

٤. ٤. دوافع وفوائد تطبيق الإدارة على أساس القيمة:

هناك مجموعة من الدوافع لتطبيق الإدارة على أساس القيمة تتمثل فيما يلي:
(جادو، ٢٠٠٧)

١. تعتبر الإدارة على أساس القيمة امتداد لأطر التخطيط والرقابة الإدارية التقليدية ونظام المحاسبة الإدارية ويتكون من نماذج اقتصادية لممارسات المحاسبة الإدارية.

٢. أحداث التكامل مع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمسايرة التغيرات في بيئة الأعمال

٣. إدارة اتخاذ القرارات لتعزيز وتحسين القيمة لأصحاب حقوق الملكية عن طريق توليد عائد يزيد عن تكلفة رأس المال

٤. تحديد الاستراتيجيات وكيفية إنجازها مما يؤدي إلى توليد القيمة لإصحاب حقوق الملكية

٥. تبنى أنظمة معلومات تركز على توليد القيمة ومحركات القيمة على مستوى المنشأة ووحدات الأعمال بها ومستوي العملاء والمنتجات، وتبنى العمليات الإدارية التي تمكن من تخصيص الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية بما يحقق هدف توليد القيمة

وتؤكد الدراسات (السويد، ٢٠٠٣، خطـاب، ٢٠٠٩، Dogan,2016,Thomas,et,al,2017,؛ الجمل، ٢٠١٦، ب، غانم، ٢٠١٥) أن الإدارة على أساس القيمة تؤدي إلى تحقيق مزايا عديدة للمنظمات ومنها على سبيل المثال :

١. تساعد في التقليل من مشاكل الوكالة حيث أنها توفر استراتيجية متكاملة للإدارة والرقابة مصممة للحد من مشكلة الوكالة وتحسين قيمة المساهمين.

٢. تساعد الإدارة على أساس القيمة في تحسين الأداء الاقتصادي للشركات.

٣. تساعد الإدارة على أساس القيمة في تخصيص الموارد من خلال معرفة الاستثمارات التي تولد القيمة وأخري تُخفض القيمة وبالتالي تحسين كفاءة استخدام رأس المال، كما تساعد في تسليط الضوء على الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

٤. زيادة دخل الشركات بعد تطبيق الإدارة على أساس القيمة عن قبل التطبيق.

٥. تساعد في تحقيق نمو مستدام وطويل الأجل في توليد القيمة للعملاء والعاملين وحاملي الأسهم والموردين: حيث أن العاملين يركزون جهودهم على المهام ذات القيمة.

٦. تساعد في تحسين عملية صنع القرارات: حيث تساعد في الاختيار بين البدائل المختلفة.

٧. تساعد في اتخاذ الالتزام الأخلاقي للعاملين، والعمل بفاعلية وكفريق واحد، وتوحيد المصالح بين جميع الأطراف.

٤. ٥. متطلبات تطبيق الإدارة على أساس القيمة:

يتمثل الهدف الأساسي لفلسفة الإدارة على أساس القيمة في توليد القيمة لأطراف مربع القيمة ولتحقيق ذلك يجب (جادو، ٢٠٠٧، ٣٢٤)

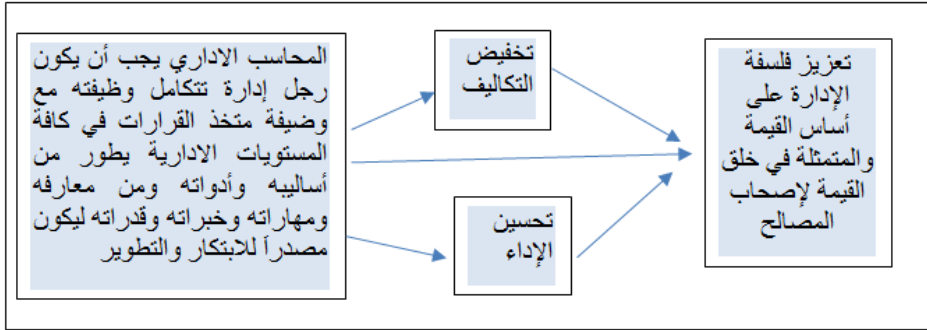
١. أن يكون من الأولويات الرئيسية للإدارة الاتجاه نحو استراتيجية القيادة التكاليفية.

٢. استخدام التكنولوجيا الحديثة التي تتيح توفير معلومات ذات قيمة لمتخذي القرارات.

٣. تعظيم كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة.

٤. ضرورة الاهتمام بتكوين فريق عمل متكامل يتولى مهام تحقيق أفضل النتائج.

ويرى الباحث أن متطلبات الإدارة على أساس القيمة تتطلب ما يلي:



شكل رقم (٣) يوضح متطلبات الإدارة على أساس القيمة (إعداد الباحث)

من العرض السابق يتضح أن توفير معلومات ملائمة يمثل المطلب الحيوي الأول لتطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة، ويتضح أيضاً أن أهم المعلومات المطلوبة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة هي المعلومات المحاسبية بصفة عامة والمعلومات التكاليفية بصفة خاصة.

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن هو هل توفر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المعلومات اللازمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة؟ لعل ما ورد بالقسم الخاص بالدراسات السابقة فيه إجابة واضحة على هذا السؤال حيث تؤكد معظم الدراسات السابقة على عدم قدرة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على توفير تلك المعلومات، ومن هنا تنشأ الحاجة إلى بناء إطار لتعزير دور المحاسب الإداري في توليد القيمة لكي تستطيع القيام بهذا الدور. يقوم على محاولات التطوير التي قدمها الباحثون خلال الأونة الأخيرة المتمثل في أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. فما هو هذا الإطار؟ وهل يستطيع هذا الإطار توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة؟ وما هي الجدارات المطلوب توافرها في المحاسب الإداري لتعظيم توليد القيمة؟ وذلك ما سوف يتم التعرض له في القسم التالي من هذا البحث.

٥. الإطار المقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة:

يجب التأكيد على أهمية تقييم وتطوير نظم المحاسبة الإدارية لتكون موجهة نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية، كما يجب ان توفر المعلومات الهامة لتوليد القيمة وضمان النجاح على المدى الطويل (Carmen&Corina,2009,P.739). وهذا ما توفره المحاسبة الإدارية الاستراتيجية حيث ان معظم أساليبها معتمدة على التكلفة إلى جانب المعلومات غير المالية التي تزايد الاهتمام بها لقدرتها على توفير توقعات لأداء الشركة ككل. (فؤاد، ٢٠١٦، ص ٨٩٤)

وتُعرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية المرتبطة باستراتيجية الأعمال، والمعلومات عن الاتجاهات والمستويات النسبية للتكاليف الحقيقية، وهياكل التكلفة والأسعار الخاصة بالمنافسين، وحجم النشاط وكل منهم في السوق والتدفقات النقدية لكل منافس (أبو الفضل، ٢٠١٦، ص ٢٢٨) ويوجد ثلاثة مداخل تفسر التوجه الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية هي: (Smith, ٢٠٠٨)

المدخل الأول: الاهتمام بالمنافسين: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن المنافسين.

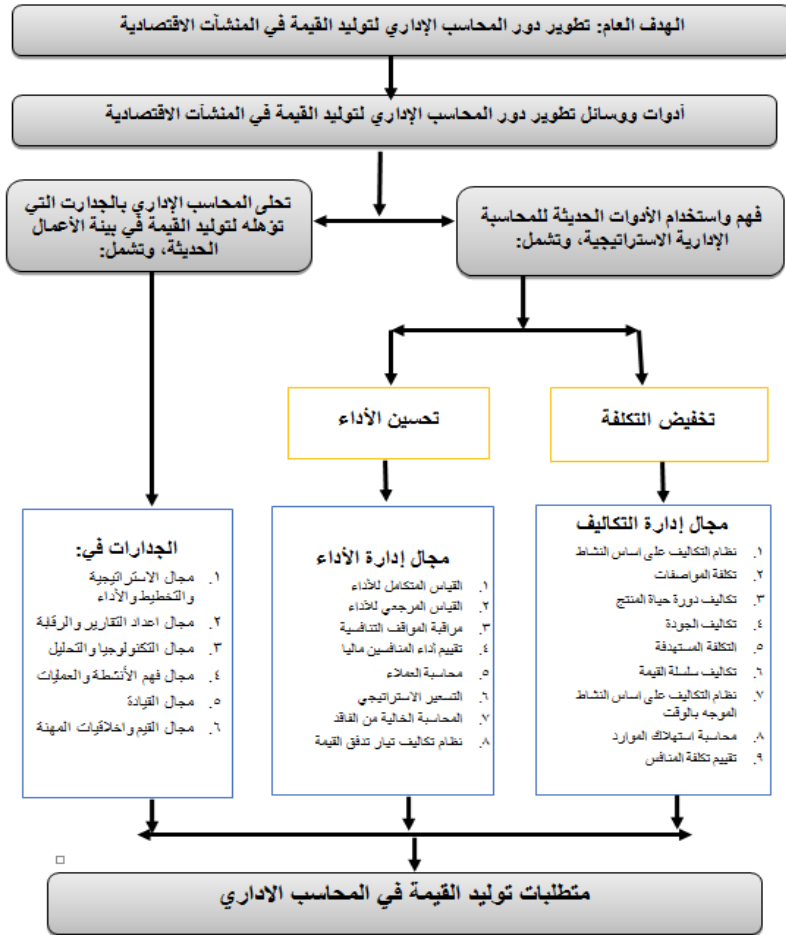
المدخل الثاني: الاهتمام بالموردين: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن الموردين.

المدخل الثالث: الاهتمام بالعملاء: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن رغبات العملاء والمواصفات التي يرغبون في توافرها بالمنتج.

وتسعى الإدارة في الوحدات الاقتصادية الى تحقيق أهدافها الاستراتيجية من خلال إعداد وتنفيذ الخطط لمواجهة المنافسين بالأسواق (المحلية والأجنبية) وتلبية احتياجات العملاء من المنتجات والخدمات بمواصفات وأسعار منافسة، بالإضافة الى تحقيق القيمة المضافة لأصحاب المصلحة. لذا تلجأ بعض تلك الوحدات الاقتصادية الى إتباع أساليب متنوعة لمواجهة الضغوط التي تواجهها، كتقليص بعض الأنشطة أو تخفيض التكاليف أو تغيير الأسعار والتوسع في تقديم خدمات ما بعد البيع إلا أن تلك الأساليب بمفردها قد لا تحل كافة المشكلات. ويمكن لمنظمات الأعمال تحقيق القدرة

التنافسية سواء بتقديم منتجات جديدة أو تخفيض تكاليف المنتجات الحالية وذلك باستخدام أساليب تحليل القيمة وسلسلة القيمة للوصول الى التكلفة المستهدفة والبيع بأسعار منافسة، وذلك كهدف استراتيجي. ولكن قد يواجه تحقيق هذا الهدف حدوث بعض المشكلات التطبيقية ذات الصلة باتخاذ بعض القرارات، كاستبعاد بعض الأنشطة التي لا تُضيف قيمة للمنتج او للوحدة الاقتصادية أو تخفيض بعض التكاليف، كما يتعين دراستها وتحليل آثارها على منتجات وأنشطة الوحدة الاقتصادية وفق أساليب تسمح بفهم مسببات التكاليف، ومصادر التمييز. ويرى أحد الباحثين (السيد، ٢٠١٨) أن أهم المعلومات التي يوفرها المحاسب الإداري عند توليد القيمة تتمثل في:

١. تسليط الضوء على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي ال تضيف قيمة خلال دورة حياة المنتج وذلك بإبراز مجالات تخفيض التكاليف وتحسين الجودة ومن ثم الحصول على ميزة تنافسية.
٢. السعي الى تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال التخلص من الأنشطة والوظائف التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية وللمنتج.
٣. تقديم معلومات جوهرية للإدارة تتمثل في توفير معلومات ملائمة عن التكاليف والأنشطة والوظائف غير الضرورية خال دورة حياة المنتج لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات
٤. الوقوف على الفائدة التي سوف تعود على الشركات الصناعية نتيجة تطبيق تحليل القيمة وسلسلة القيمة في رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق القدرة التنافسي. ويمكن توضيح دور المحاسب الإداري في توليد القيمة لأصحاب المصالح من خلال الإطار المقترح التالي:



شكل رقم (٤) الإطار المقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة

المصدر: من اعداد الباحث

ويجب التأكيد على أهمية تقييم وتطوير نظم المحاسبة الادارية لتكون موجهة نحو توفير المعلومات الهامة لتوليد القيمة وضمان النجاح على المدى الطويل (Carmen&Corina, ٢٠٠٩: ٧٣٩). وهذا ما توفره أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية من المعلومات التكاليفية والمعلومات غير المالية، وتُعرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية المرتبطة باستراتيجية الأعمال، والمعلومات عن الاتجاهات والمستويات النسبية للتكاليف الحقيقية، وهياكل التكلفة والأسعار الخاصة بالمنافسين، وحجم النشاط لكل منهم في السوق والتدفقات النقدية لكل منافس (أبو الفضل، ٢٠١٦: ٢٢٨)، ويوجد ثلاثة مداخل تفسر التوجه الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية هي: (Smith, ٢٠٠٨)

المدخل الأول: الاهتمام بالمنافسين: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن المنافسين.
المدخل الثاني: الاهتمام بالموردين: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن الموردين.
المدخل الثالث: الاهتمام بالعملاء: يعكس الاهتمام بتوفير معلومات عن رغبات العملاء والمواصفات التي يرغبون في توافرها بالمنتج.

ويرى أحد الباحثين (السيد، ٢٠١٨) أن أهم المعلومات التي يوفرها المحاسب الإداري عند توليد القيمة تتمثل في:

- تسليط الضوء على الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة خلال دورة حياة المنتج وإبراز مجالات تخفيض التكاليف وتحسين الجودة ومن ثم الحصول على ميزة تنافسية.
- السعي الى تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال التخلص من الأنشطة والوظائف التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية والمنتج.
- الوقوف على الفائدة التي سوف تعود على الشركات الصناعية نتيجة تطبيق تحليل القيمة وسلسلة القيمة في رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق القدرة التنافسي.
- ويمكن توضيح دور المحاسب الاداري في توليد القيمة لأصحاب المصالح من خلال تناول المعلومات التي توفرها تلك الأساليب والمهارات لتوليد القيمة على النحو التالي:

أولاً: مجال إدارة التكاليف

١. نظام التكاليف على أساس النشاط: Activity-based- Costing

هي نظام لتخصيص التكاليف يتتبع تكاليف الموارد إلى الأنشطة ثم يتتبع تكاليف الأنشطة إلى المنتجات التي تستهلك تلك الأنشطة اعتماداً على استخدام مسيبيات متعددة للتكلفة لتحديد تكلفة وحدة المنتج بدقة مقارنة بالنظم التقليدية للتكاليف (Abbas & Wagdi, ٢٠١٤: ٢٠١٨، أبو الفضل، ٢٠١٨: ٢٤٦)، ويوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (فراج، ٢٠٢٠. مخلخل، ٢٠٢٠. شلح، ٢٠٢٠. السيد، ٢٠١٩. الجيوشي، ٢٠١٩. أبو الفضل، ٢٠١٦. بدوي، ٢٠٠٨. Grasso, ٢٠١٩)

١. تخفيض التكاليف بالاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
٢. توضيح الطاقة غير المستغلة وإعادة توزيع المواد غير المستخدمة.
٣. تخفيض الزمن والجهد.
٤. تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها.
٥. تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح.
٦. تعتبر مدخلا فعالاً لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة.
٧. يوفر نظرة جديدة لفحص وفهم سلوك التكلفة من خلال تركيز الإدارة على تحليل مسيبيات التكلفة.
٨. تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

٢. تكلفة المواصفات: Attribute Costing

وتهتم بقياس تكاليف السمات التي تميز المنتجات، ويمكن تفسير هذه التقنية على أنها موجهة خارجياً لأن سمات الخدمات يتم تحديدها وفقاً لمتطلبات العميل (Suljovic & Ljilijana, 2016:1832) ويوفر أسلوب تكلفة المواصفات معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (عبد الحميد، ٢٠٢٠. السيد، ٢٠١٩. الجيوشي، ٢٠١٩. عبدالدايم، ٢٠١٤. رزق، ٢٠١٨)

١. توفير معلومات تسهم في دعم استراتيجيات التنافس.
٢. تقديم منتج له جودة أعلى من منتجات المنافسين وبأقل تكلفة ممكنة.
٣. تتبع تكاليف هذه الأنشطة للمواصفات المحققة للقيمة من منظور العملاء.
٤. التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة.
٥. التركيز على إنتاج ما يمكن بيعه لا بيع ما تم إنتاجه.
٦. تستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها العميل وتحديد تكلفة المنتج وفقاً لهذه المواصفات
٧. تحديد منفعة العميل من كل مواصفة من مواصفات المنتج ورضاه.
٨. إنتاج منتج ذي مواصفات وجودة تنافسية عالية، وبأقل تكلفة، للوصول إلى الريادة في الصناعة.

٣. تكلفة دورة حياة المنتج: Life Cycle Costing

تهدف إلى حساب التكلفة الإجمالية للمنتج طوال دورة حياته (تصميم، تطوير، تصنيع، توزيع وصيانة، وكذلك تكلفة التخلص من المنتج)، وهي تساعد على التخطيط طويل الأجل للمنتج وموجهة للسوق. (فؤاد، ٢٠١٦: ٨٩٥. السيد، ٢٠٠٦: ١٥). وتوفر تكاليف دورة حياة المنتج معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (شليح، ٢٠٢٠. عطوة، ٢٠٢٠. الأشقر، ٢٠١٨. هلال، ٢٠١٢. تهاني، ٢٠٠٥).

١. زيادة منفعة المعلومات التكاليفية مما يؤدي إلى تحسين التكاليف.
٢. علاقة بنود التكاليف في دورة حياة المنتج بزيادة ونقص المبيعات.
٣. يساعد إدارة المنشأة على إدارة تكاليفها بشكل أفضل.
٤. يساعد في دراسة دورة حياة المنتج من مرحلة التفكير في المنتج حتى مرحلة التخلص منه.
٥. خفض التكاليف المبدئية كتكاليف البحوث والتطوير، التخطيط، والتصميم.
٦. خفض التكاليف العادية كالتكاليف الصناعية، وتكاليف المبيعات والإدارية.

٧. خفض التكاليف النهائية كتكاليف الصيانة، الإصلاح، والتخلص من المنتج.
٨. خفض تكلفة دورة حياة المنتج مع المحافظة على جودة المنتج وقدراته الوظيفية وثقة العملاء فيه.

٤ . تكلفة الجودة: Quality Costing

وتعني حساب التكاليف اللازمة لتحقيق منتجات ذات جودة عالية تحقق رضا العملاء وتحافظ على الحصة السوقية للمنشأة، وتتضمن تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي. (Suljovic & Ljilijana, 2016: 1832)، وتوفر تكاليف الجودة معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (بدوي، ٢٠٠٨، ٢٠٢١، أبو هلال، ٢٠٢٠، عبداللطيف، ٢٠٢٠، أبو الفضل، ٢٠١٦).

١. ضمان تقديم المنتجات أو الخدمات إلى عملائها بأعلى مستوى من الجودة.
٢. توفر تغذية عكسية قصيرة الأجل وفورية عن جهود التحسين.
٣. أداة تحسين مستمر للجودة من خلال تحديد وتمييز مناطق الفشل والعيوب.
٤. تقليل نسبة الهدر والضياع في الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية.
٥. الفعالية في تحقيق استراتيجيات زيادة التكلفة والتمايز والتركيز.
٦. التقليل من المنتجات المرتجعة ومن نسبة الفشل في المنتج النهائي.
٧. منع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات.
٨. معالجة ضعف الجودة قبل وصول المنتج للعملاء.

٥ . التكلفة المستهدفة: Target Costing

نظام يسعى لخفض تكاليف المنتج خلال دورة حياته إلى أقل قدر ممكن، وتبدأ بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة. ((Carmen & Corina, 2009: 738)، وتوفر التكلفة المستهدفة معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (شلق، ٢٠٢٠).

- الشملاق، ٢٠٢٠. عطا، ٢٠٢٠. الغمري، ٢٠١٩. الجيوشي، ٢٠١٩، الاشقر، ٢٠١٨. راجقان، ٢٠٠٢. أبو الفضل، ٢٠١٦. هلال، ٢٠١٢)
١. مرحلة التصميم تُعد النقطة التي تنطلق منها جهود خفض التكاليف.
 ٢. خفض تكاليف المنتج بما يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب.
 ٣. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
 ٤. إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تراعي احتياجات العميل.
 ٥. تخفيض تكاليف المنتج علي مدي دورة حياته وزيادة ربحيته.
 ٦. أداة استراتيجية تهدف إلى إمداد المنظمة بميزة التكلفة.
 ٧. تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة وبجودة وفي بمطالبات المستهلك.
 ٨. تحقيق التكامل بين الجودة والتكلفة والزمن

٦. تكاليف سلسلة القيمة: Value Chain Costing

تهدف تكاليف سلسلة القيمة إلى تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة بدءاً من المصدر الأول للحصول على المواد الخام وانتهاءً بتسليم المنتج للمستخدم النهائي، ويتضمن هذا المدخل سلاسل فرعية هي: سلسلة القيمة الخاصة بالموردين، سلاسل القيمة داخل المنشأة نفسها، سلسلة القيمة الخاصة بالعملاء. Suljovic & Ljilijana (٢٠١٦).

وتوفر تكاليف سلسلة القيمة معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (زاير، ٢٠٢١. العازمي، ٢٠٢١. شلح، ٢٠٢٠. صالح، ٢٠١٦. بدوي، ٢٠٠٨. هلال، ٢٠١٢)

١. تساعد على فهم أنشطة الشركة بشكل أفضل بما يعمل على خفض التكلفة.
٢. تفيد في معرفة القيمة المضافة التي تحدث عند كل مرحلة من المراحل.
٣. وسيلة فعالة لتصور الأشكال التي يتخذها التكامل الوظيفي في عملية الإنتاج.
٤. أداة مفيدة تستخدم لتوليد القيمة للعملاء في الشركات داخلياً وخارجياً.
٥. تكشف عن أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج ولا للعملاء.

٦. تساعد على معرفة الأنشطة التي تميزها عن المنافسين وتعطي قيمة مضافة للعملاء.
٧. تساعد على تعزيز الموقع التنافسي من خلال خفض تكاليف الإنتاج وزيادة المبيعات.
٨. توفر معلومات مالية وغير مالية تساعد في التحسين المستمر في إدارة الموارد.

٧. نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت: TDABC

هي نظام تكاليفي يتميز بالقوة والبساطة والدقة مقارنة بنظام التكاليف على أساس النشاط التقليدي اعتماداً على التخصيص المباشر للموارد على موضوع القياس التكاليفي من خلال تقدير تكلفة وحدة طاقة الموارد، وتقدير طلب موضوع القياس التكاليفي من طاقة الموارد المختلفة. في ظل إختلاف المحركات الزمنية لنشاط معين باختلاف مواصفات النشاط ذاته باستخدام معدلات الوقت التي تختلف وتباين باختلاف خصائص النشاط. (شاهين، ٢٠١٨: ٩٥)، ويوفر نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (الغازمي، ٢٠٢١. عبدالله، ٢٠١٨. طولان، ٢٠١٨. الأشقر، ٢٠١٨. خطاب، ٢٠١٧، الغوري، ٢٠٠٨. أبو الفضل، ٢٠١٨).

١. المساهمة في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة للأنشطة.
٢. إدارة طاقات الموارد وتحقيق أقصى إنتاجية ممكنة لهذه الطاقات.
٣. زيادة دقة قياس تكلفة الخدمة المقدمة للعملاء وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.
٤. تحديد مصادر وقوع التكلفة المرتفعة باستخدام مسببات الوقت التي تساهم في تحقيق وفورات تكاليفية.
٥. الاستغلال الأفضل لطاقات الموارد غير المستغلة بين أقسام المنشأة.
٦. مساعدة المديرين على تحسين العمليات الداخلية.
٧. تحسين مستوى إدارة التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية.
٨. تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستخدمة الفعلية.

٨. محاسبة استهلاك الموارد: RCA

هي نظام لإدارة التكلفة يركز على الموارد باعتبارها السبب الحقيقي للتكاليف والإيرادات، ويعتمد على إنشاء مجتمعات للموارد والفصل بين الكمية المتاحة والمستهلكة من الموارد، مما يحقق الدقة في تخصيص التكاليف وإدارة أفضل لطاقة الموارد (شاهين، ٢٠١٨: ٦٠)، وتوفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (عمر، ٢٠٢١، فراج، ٢٠٢٠، السيد، ٢٠١٩، الأشقر، ٢٠١٨، Grasso، ٢٠١٩)

١. توفير معلومات تكاليفية وتشغيلية أكثر دقة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين إدارة العمليات والأنشطة والاستغلال والكفاءة للموارد المتاحة.
٢. الإفصاح عن الطاقة العاطلة مما يؤدي للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
٣. تعتبر نظام ديناميكي متكامل شامل لإدارة التكلفة.
٤. توفر معلومات عن تكلفة منتجات موثوق بها وتعكس على نحو دقيق كيفية استهلاك الموارد وتحسين الكفاءة التشغيلية للشركة.
٥. الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج.
٦. دعم فلسفة التوجه بالعميل وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة.
٧. تخفيض تكاليف الموارد سواء المستخدمة وغير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعميل.

٩. تقييم تكلفة المنافسين: Competitor Cost Assessment

يركز التقييم على هياكل تكلفة المنافسين من خلال القيام بعمل دراسات وتقديرات لتكلفة وحدة المنتج لدى المنافسين. (Suljovic & Ljilijana، ٢٠١٦)، ويوفر تقييم تكلفة المنافس معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (الشمالان، ٢٠٢٠، الغمري، ٢٠١٩، محمد، ٢٠١٧، موسى، ٢٠١٦، الطنملي، ٢٠٠٩، زرزار، ٢٠١٧، Nielsen، 2000، Murby، ٢٠٠٧)

١. تقييم لنقاط القوة والضعف في تكلفة المنافسين الحاليين والمحتملين.
٢. أخذ تكاليف المنافسين بعين الاعتبار مما يساعد على تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكلفة.
٣. الوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من القدرة التنافسية للشركة وللمنتجات في السوق.
٤. يوفر هذا التحليل إطار عام لتحديد الاستراتيجيات الهجومية والدفاعية وتحديد الفرص والتهديدات.
٥. تتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون.
٦. تحقيق التفوق المستمر على المنافسين والموردين والمشتريين.
٧. تحقيق تكاليف منخفضة (تنتج بتكاليف تنافسية وتبيع بسعر منخفض).
٨. تتمكن الشركة من تمييز ورفع جودة منتجاتها.
٩. تحوز الشركة ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المترجمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين.

ثانياً: مجال إدارة الأداء

١. القياس المرجعي Benchmarking

- يقوم على تحديد وفهم أفضل الممارسات من خلال مقارنة أداء المنشأة بأفضل تلك الممارسات في نفس التخصص بهدف تحسينها؛ وتؤكد هذه التقنية على التوجه الاستراتيجي الخارجي نحو المنافسين. (أبو الفضل، ٢٠١٦: ١٠٣؛ السيد، ٢٠٠٦: ٤٣). ويوفر القياس المرجعي للأداء معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (شلق، ٢٠٢٠، محمد، ٢٠١٩، إبراهيم، ٢٠١٩، زرزار، ٢٠١٧، الطنملي، ٢٠٠٩، اللافي، ٢٠١٨)
١. الوصول إلى أساليب وطرق جديدة للتشغيل وابتكار منتجات جديدة متطورة تلائم الاحتياجات المتغيرة والمتجددة.
 ٢. تحسين كفاءة العمليات التشغيلية الداخلية ومن ثم تحسين الأداء.

٣. تحديد واكتشاف المجالات الحرجة التي تظهر فيها المنشأة أداء غير مرض مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين لتحسين الأداء.
 ٤. المساعدة على انتقاء أفضل الأساليب والممارسات الخاصة بالمنافسين وإجراء التغييرات المطلوبة بغرض التحسين والتطوير المستمر.
 ٥. إدخال تحسينات على المنتجات والعمليات بما يحقق وفرات في التكاليف.
 ٦. يساعد في وضع الأهداف الاستراتيجية بهدف تحقيق تحسينات في الأداء.
٢. القياس المتكامل للأداء:

يتضمن القياس المتكامل للأداء مقاييس مالية وغير مالية ومن أمثلته بطاقة قياس الأداء المتوازن BSC، ويوفر القياس المتكامل للأداء معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (فودة، ٢٠١٩. إبراهيم، ٢٠١٩. خطاب، ٢٠١٧. بدوي، ٢٠٠٨)

١. قياس مختلف جوانب الأداء بما يُحسن الأداء ويحقق ميزة تنافسية
٢. تحسين كفاءة العمليات الداخلية
٣. تحسين رأس المال البشري يُحسن العمليات الداخلية كمصدر للميزة التنافسية
٤. يوفر مقاييس مالية وغير مالية لقياس الأداء بصورة شاملة
٥. تحقيق التوازن بين مقاييس الأداء القصيرة وطويلة الأجل والتحسين المستمر في الأداء داخل المنظمة
٦. يعمل على تحقيق قيمة مضافة للعميل

٣. مراقبة المواقف التنافسية. Competitive Position Monitoring.

تهدف مراقبة المواقف التنافسية إلى جمع المعلومات عن المنافسين فيما يتعلق بطرق الإنتاج والتكنولوجيا المستخدمة والمبيعات والحصة السوقية وتكاليف الوحدة. لفهم رد الفعل تجاه الأسعار وجودة المنتجات وخدمات ما بعد البيع، مما يساعد الشركة في تقييم موقفها تجاه المنافسين الرئيسيين، والتحكم في استراتيجيتها وترشيد القرارات ذات العلاقة. (Suljovic, & Carmen, 2009, P. 738 ; Ljilijana, ٢٠١٦ : ١٨٣١)، وتوفر مراقبة المواقف التنافسية معلومات مهمة

للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (الشملان، ٢٠٢٠،
الغمري، ٢٠١٩، محمد، ٢٠١٧. موسى، ٢٠١٦. الطنملي، ٢٠٠٩. زرزار، ٢٠١٧،
Murby, 2000, Nielsen, 2007. الكاشف، ٢٠١٥)

١. الاستفادة من دراسة الموقف التنافسي بين المنافسين في تحسين الاداء
٢. الاستفادة من استراتيجيات التميز لدى المنافسين في تحسين الأداء
٣. الاستفادة من موقعنا بين المنافسين في تطوير وتحسين الأداء
٤. جمع المعلومات عن المنافسين فيما يتعلق بالمبيعات والحصة السوقية وتكاليف الوحدة لتحسين الأداء
٥. التأكد من أن المنشأة مازالت تضيف قيمة من خلال فحص الموقف التنافسي
٦. يساعد المنشأة في تقييم موقفها بالنسبة للمنافسين، وبالتالي التحكم في استراتيجيتها وترشيدها القرارات ذات الصلة.

٤. تقييم أداء المنافسين استناداً إلى القوائم المالية:

يُعد تقييم أداء المنافسين استناداً إلى القوائم المالية مصدراً مناسباً لتقييم أداء المنافسين عن طريق تحليل القوائم المالية للمنافسين لمعرفة مصادر القوة التنافسية لهم (Suljovic & Ljilijana, ٢٠١٦: ١٨٣)، ويوفر تقييم أداء المنافسين مالياً معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (الشملان، ٢٠٢٠،
الغمري، ٢٠١٩، محمد، ٢٠١٧. موسى، ٢٠١٦. الطنملي، ٢٠٠٩. زرزار، ٢٠١٧،
Murby, 2000, Nielsen, 2007. الكاشف، ٢٠١٥)

١. معرفة مصادر القدرة التنافسية للمنافسين من واقع تحليل القوائم المالية لهم.
٢. مساعدة المديرين الماليين على معرفة المشكلات ومواطن القصور ومعالجتها في الوقت المناسب مقارنة بالمنافسين.
٣. مقارنة الموقف المالي للمنظمة بمنافسيها بالسوق لتحسين الأداء المالي.
٤. تحديد نقاط القوة والضعف في موارد المنظمة مقارنة بمنافسيها والعمل على تحسين الأداء.
٥. يحقق وفر في التكاليف، وزيادة في الإيرادات، ورفع كفاءة الأداء.

٥. محاسبة العملاء: Customer Accounting

تنظر محاسبة العملاء للعملاء أو شريحة من العملاء كوحدة للتحليل المحاسبي وتهدف إلى تقييم الربح، المبيعات، والتكاليف الناشئة عن العملاء والاحتفاظ بهم من خلال تصنيف العملاء لشرائح؛ وتتضمن: (Suljovic, & Ljilijana, ٢٠١٦)

١. تحليل ربحية العميل: حيث يتم حساب الربحية المحققة من عميل معين.
 ٢. تحليل ربحية دورة حياة العميل: تشير إلى تحليل ربحية العميل لعدد من السنوات المستقبلية المتوقع الاحتفاظ به خلالها.
 ٣. تقييم العملاء كأصول: تشير إلى تحديد القيمة الحالية لجميع الأرباح المستقبلية التي يمكن تحقيقها من عميل معين.
- وتوفر محاسبة العملاء معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (عباس، ٢٠١٩، نوار، ٢٠١٧، الكاشف، ٢٠١٥)

١. تحسين ربحية العملاء من خلال تحسين العلاقة معهم على الأجل الطويل
٢. المساعدة في تحويل العملاء غير المربحين إلى عملاء مربحين
٣. توفير المعلومات الخاصة بتحليل ربحية العملاء بما يساهم في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات
٤. توفير المعلومات الخاصة بتحليل ربحية حياة العميل
٥. توفير المعلومات الخاصة بتحليل قيمة العميل
٦. التركيز على العميل كمصادر للربحية والتميز للمنشأة
٧. يساعد على تخفيض درجة المخاطر من خلال التركيز على العملاء المربحين والمحافظة عليهم.

٦. التسعير الاستراتيجي: Strategic Pricing

يركز التسعير الاستراتيجي على العوامل الاستراتيجية التي تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير مثل ردود فعل المنافسين على تغير الأسعار، وفورات الحجم، ومرونة الأسعار، والخبرة في التسعير (Suljovic, & Ljilijana, ٢٠١٦). ويوفر

التسعير الاستراتيجي معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (الطراونة، ٢٠١٣، الغمري، ٢٠١٩، محمد، ٢٠١٧، موسى، ٢٠١٦، الطنملي، ٢٠٠٩، زرزار، ٢٠١٧)

١. تحديد هياكل التسعير المثالية ومسارات المبيعات.
٢. دراسة فرص الوقوف على اتجاهات السوق في عملية التسعير.
٣. صياغة خطط وعمليات تسعير إستراتيجية لتحسين المبيعات الحالية.
٤. العمل مع فريق المبيعات والتسويق لتحديد هيكل التسعير لمنتجات الشركة.
٥. إدارة ردود فعل المنافسين على تغييرات الأسعار.
٦. يحدد فرص تحسين المبيعات والربحية من خلال استراتيجيات التسعير.
٧. يقوم بتحليل الهامش والتسعير المربح من أجل دعم مبادرات الأعمال.

٧. المحاسبة الخالية من الفاقد: Lean Accounting

توفر المحاسبة الخالية من الفاقد معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، والتركيز على توليد قيمة للعملاء، مما يساعد على النمو وزيادة التدفق النقدي والقيمة لأصحاب المصلحة، وتوفر المحاسبة الخالية من الفاقد معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (عبد اللطيف، ٢٠٢٠، فودة، ٢٠١٩، الأشقر، ٢٠١٨، خطاب، ٢٠٠٨، شرقي، (٢٠١٩/٢٠١٨)، Grasso, ٢٠١٩)

١. تساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج
٢. تقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد والقضاء على الأنشطة غير المنتجة
٣. تطبيق التحسين المستمر في دورة حياة المنتج
٤. الاستخدام الأمثل للموارد المستخدمة في أنشطة المنشأة
٥. التركيز على قيمة العميل عن طريق الربط بين قياس الأداء ومسببات خلق القيمة لتعزيز قيمة العميل
٦. توفر معلومات لاتخاذ قرارات أفضل تؤدي هذه القرارات لتحسين الربحية
٧. المرونة في الإنتاج وخفض زمن التوريد وزيادة سرعة تلبية طلبات العميل

٨. نظام تكاليف تيار تدفق القيمة: Value- Stream- Costing

يعتبر نظاماً جديداً للتكاليف يقوم على إدارة كل التكاليف داخل مسارات تدفق القيمة عن طريق تضمين مسار تدفق القيمة سلسلة متكاملة من العمليات والأنشطة من إصدار أوامر الشراء للمواد والمستلزمات السلعية وأنشطة التصميم والتطوير والإنتاج والتسويق والبيع وانتهاءً بأنشطة خدمة ما بعد البيع والتي تؤدي جميعها إلى توليد قيمة للعميل (عبد الدايم، ٢٠١٤: ٢٤٢) ولأصحاب المصلحة، من خلال توفير المعلومات التكاليفية التي تساعد في إدارة وتحسين العمليات التشغيلية داخل مسار تدفق القيمة (زغلول، ٢٠٠٨؛ الشافعي، ٢٠١٤: ٤٠)، ويوفر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة معلومات مهمة للمحاسب الإداري لتوليد القيمة تتمثل فيما يلي: (عبد الحميد، ٢٠٢٠، فودة، ٢٠١٩. السيد، ٢٠١٨. عبد اللطيف، ٢٠١٦)

١. إدارة تيارات تدفق القيمة لتعزيز القيمة المسلمة للعملاء.
٢. توفير معلومات وقتية تساهم في رقابة العمليات عند حدوث تجاوز في الأداء.
٣. القدرة على تحديد علاقات السبب والنتيجة بين الأنشطة والتكاليف.
٤. تخفيض التكلفة من خلال الاعتماد على مبادرات التحسين المستمر.
٥. تحقيق وفورات تكاليفية من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة.
٦. يعمل على استبعاد الفاقد والضياع في العمليات المحاسبية.
٧. يوفر وقت المحاسبين للقيام بأعمال التحليل والتخطيط والتوجيه وتحديد المشكلات وإيجاد الحلول.

ثالثاً: الجدارت التي تؤهل المحاسب الإداري لتوليد القيمة في بيئة الأعمال الحديثة:

يجب أن يمتلك المحاسب الإداري مزيج من المعارف والمهارات والقدرات التي تمكنه من توفير المعلومات الملائمة التي تساعد على اتخاذ قرارات تكفل توليد وتعظيم القيمة من منظور أصحاب المصالح والتي تتضمن ما يلي:^١

^١ بتصرف من الباحث

١. معارف ومهارات وخبرات في مجال التخطيط الاستراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية

وبناء نموذج القيمة المستدامة، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- المزج بين العوامل المكتملة والتنافسية لإجراء المفاضلات مثل: (الموارد، رأس المال، التكنولوجيا، القدرات) لبناء استراتيجية مثلى للمنظمة.
- استخدام وتحليل البيانات الضخمة لتحديد المؤشرات الرئيسية والتنبؤ بمبادرات المنافسين ووضع الخطط والاستراتيجيات البديلة، والاستفادة من أدوات ذكاء الأعمال لتحديد الفرص الاستراتيجية.
- القيام بتوصيل الرؤية والاستراتيجية والمبادرات وخطط التنفيذ بشكل فعال لأصحاب المصلحة.
- تقييم تأثير القرارات الاستراتيجية على سلسلة القيم.

٢. معارف ومهارات وخبرات في مجال استخدام التقنيات التحليلية في تحليل القرارات

وتقييم البدائل، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- استخدام منهجية مبتكرة عند التعامل مع القرارات المعقدة (مثل محاكاة مونت كارلو والخيارات الحقيقية).
- تطبيق نماذج الإيرادات والتكلفة التي تعكس العلاقات التشغيلية السببية لتوفير معلومات دعم القرارات المالية.
- إجراءات تحليل البدائل أو السيناريوهات.
- تقييم الربحية المحتملة باستخدام مجموعات البيانات الداخلية والخارجية.

٣. معارف ومهارات وقدرات في مجال الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال

الإجراءات التالية:

- تحليل التكاليف عبر سلسلة القيمة لدعم قرارات تحديد المصادر الشاملة العالة من حيث التكلفة.
- تتبع التكاليف لتحليل وتحسين ربحية العملاء.
- تحليل ربحية المنتجات من خلال تتبع التكاليف داخل سلسلة القيمة.
- استخدام المنهجيات الحديثة في حساب وتحديد التكاليف المختلفة.

- استخدام مبادئ الخلو من الفاقد ومنهجيات تحسين سلسلة القيمة لتحسين العمليات.
- تحديد المصادر المثلى استناداً على التحليل الشامل لظروف التشغيل والتكاليف في سلسلة القيمة.

- الاستفادة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ونماذج تحليل البيانات الضخمة لتقديم استراتيجيات وأساليب خفض التكلفة.

٤. معارف ومهارات وقدرات في مجال إدارة الأداء، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التأكد من أن عمليات قياس الأداء تتوافق مع نموذج توليد القيمة للمنظمة.
- القيام بتحسين إدارة الأداء وعمليات إعداد التقارير المالية لتوفير معلومات إدارية مفيدة في الوقت المناسب (مثل بطاقات الأداء المتوازن، لوحات المعلومات، مؤشرات الأداء الرئيسية).

- الاستفادة من الأفكار المكتسبة من نظام إدارة الأداء لإحداث التغيير التنظيمي.
٥. معارف ومهارات وقدرات في مجال تحليل القوائم المالية وتقييم الأداء من خلال الإجراءات التالية:

- تحليل البيانات المالية للمنافسين والعملاء والموردين وتفسير الاتجاهات لتوفير مدخلات لعمليات التخطيط والتنبؤ.

- انجاز وتفسير تحليل الاتجاه للشركة وبين الشركات من مقارنة الأداء عبر الزمن ومع متوسط الصناعة وأفضل الشركات في المجال.

٦. معارف ومهارات وقدرات في مجال إعداد التقارير المتكاملة، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- تصميم تقارير لعرض القيمة التي تولدها الشركة.
- تطوير تقارير موجهة للمستقبل لصالح جميع أصحاب المصالح.
- تطوير مجموعة متوازنة من مقاييس الأداء السابقة واللاحقة بناء على الأشكال المختلفة لرأس المال والأطر الأخرى ذات الصلة بالقيمة.

٧. معارف ومهارات وقدرات في مجال استخدام التكنولوجيا لدعم العمليات التشغيلية والمالية وتحليل المشكلات والبيانات وتحسين أداء الأعمال، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- فهم التطبيقات التكنولوجية الحديثة في بيئة البيانات الضخمة (مثل سلسلة الكتل، الحوسبة السحابية، وأدوات ذكاء الأعمال).

- العمل عن قرب مع قسم تكنولوجيا المعلومات لتنفيذ حلول لقضايا الأعمال لتعظيم فرص الاستفادة.

- إدارة استخدام التقنيات الجديدة لتحسين العمليات المالية.

- استخدام وتدريب الآخرين على كيفية استخدام وحدات متكاملة متعددة على مستوى الشركة مثل إدارة علاقات العملاء والموردين.

٨. معارف ومهارات وقدرات في مجال تحليل البيانات لاكتساب نظرة ثاقبة تدعم عملية اتخاذ القرارات، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التنقيب في مجموعات البيانات الضخمة.

- بناء نماذج لتحسين الأداء التنظيمي.

٩. معارف ومهارات وقدرات في مجال العمل كشريك أعمال، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- العمل كخبير فيما يتعلق بسلاسل القيمة والقضايا التنافسية ووجهات نظر العملاء.

- صياغة طرق لزيادة القدرة التنافسية وتحديد مصادر جديدة لتوليد القيمة.

- تحليل التقارير السنوية للعملاء والمنافسين والموردين.

- تقييم سلسلة التوريد

١٠. معارف ومهارات في مجال فهم واتقان الآليات الرئيسية لنجاح الأعمال من خلال الإجراءات التالية:

- تطوير حلول مبتكرة لتحسين الأداء عبر سلسلة القيمة.

- العمل مع فرق متعددة الوظائف كشريك أعمال لتنفيذ التغيير الذي يشمل أقساماً متعددة لتوليد وتعظيم القيمة.

١١. معارف ومهارات وخبرات في مجال استخدام أدوات إدارة الجودة والتحسين المستمر بشكل فعال، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- القيام بدور رئيس في رسم مسارات تدفق القيمة والتحليل لتحسين العمليات بما يُعظم توليد القيمة.
- استخدام أدوات وأساليب إدارة الجودة لتحسين عمليات الشركاء في سلسلة التوريد وتحسين العمليات الوظيفية المشتركة.
- فهم أساليب تحسين الجودة وتوليد القيمة مثل الخلو من الفاقد وستة سجا وإدارة الجودة الشاملة.

١٢. معارف ومهارات وقدرات في مجال التعاون والعمل بفعالية مع الآخرين، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التعاون مع الشركاء في سلسلة القيمة لتحقيق نتائج إيجابية وتعظيم توليد القيمة.
 - التعاون في ابتكار المنتجات والخدمات والعمليات التي تُعظم توليد القيمة.
 - التفكير خارج الوظيفة أو نشاط الأعمال لتحديد فرص الابتكار.
١٣. معارف ومهارات وقدرات في مجال إدارة المواهب، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

- تعزيز إدارة المواهب بما يُحسن ويُطور الأداء ويُعظم توليد القيمة.
- تطوير نظم مكافآت وحوافز الأداء لإدارة السلوك بما يُعظم توليد القيمة.
- فهم أهمية اختيار المواهب والتحسين المستمر في الأداء بما يضمن تعظيم القيمة ونجاح الشركة.

ويرى الباحث في ظل هذا التطور في المحاسبة الادارية يجب على المحاسب الإداري أن يستوعب هذا التطور عن طريق إدراك المهام المطلوبة منه والجدارات التي يجب أن تتوافر فيه حتى يستطيع القيام بدوره على الوجه المرضي في بيئة الأعمال الحديثة.

٦ - الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فرض البحث الرئيس وهو مدى مساهمة الدور المتوقع للمحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة من خلال اختبار الفروض الفرعية والتي تم بناؤها من تحليل الدراسات السابقة، حيث يمثل كل فرض فرعي أحد الأبعاد لدور المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة والتوصل إلى أدلة ميدانية تؤيد أو ترفض الفروض في بيئة الأعمال المصرية.

٦-١ الأساليب الإحصائية:

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في هذا البحث:

١. القياس الإحصائي الوصفي القائم على الحزم الإحصائية (SPSS) لوصف خصائص عينة البحث والحصول على المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وتم الاعتماد على الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها من المستجوبين.

٢. اختبار كولموجروف - سمرنوف " One-Sample Kolmogorov Smirnov Test"

٣. إختبار T لعينة واحدة لمقارنة المتوسطات المحسوبة مع متوسط القيم الجدولية المطبقة في هذا البحث لاختبار مدى مساهمة كل أسلوب من أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية والمهارات الواجب توافرها لدى المحاسب الإداري في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء ومن ثم تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية لأصحاب المصالح في منشآت الاعمال المصرية.

٦-٢ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية من الأكاديميين المحاسبين، ومراجعي الحسابات، والمحاسبين الاداريين، لتوافر وتنوع الخبرات والوعي لديهم، وتم تحديد عينة عشوائية كان عددها (١٨٠) مفردة من مجتمع الدراسة بواقع عدد (٦٠) استبانة لكل فئة.

٣-٦ وسيلة جمع البيانات:

تم الاعتماد في تجميع البيانات على استمارة استقصاء روعي في إعدادها البساطة والوضوح وسهولة الفهم، وتم تحكيمها من قبل مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة في الجامعات حتى خرجت في صورتها النهائية، وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، وتم تجميع عدد (١٦١) استبانة صحيحة بنسبة (٨٩%) وهي نسبة جيدة لإجراء التحليل الاحصائي، ويعرض جدول رقم (١) توزيع استمارات الاستقصاء المستلمة من عينة الدراسة حسب فئات العينة والتي كانت على النحو التالي:

جدول رقم (٣) توزيع استمارات الاستقصاء المستلمة من عينة الدراسة حسب فئات العينة

نسبة الردود الصحيحة	إجمالي عدد الاستمارات			الفئات
	الموزعة	المستلمة	الغير صحيحة	
95%	60	57	3	الأكاديميين المحاسبين
82%	60	49	11	مراجعي الحسابات
92%	60	55	5	المحاسبين الإداريين
89%	180	161	19	المجموع

وكانت المصدقية على الاستبيان تبعا ألفا كرونباخ (٠,٩٧) وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة (٦٠%)، وهذا يعني توافر درجة كبيرة من المصدقية في إجابات الأسئلة.

٦-٤ قياس مدى مساهمة الدور المتوقع للمحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الاعمال المصرية.

تم قياس مدى مساهمة الدور المتوقع للمحاسب الإداري الذي يجمع بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمهارات الواجب توافرها لدى المحاسب الإداري

في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء ومن ثم تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال من خلال استبيان يتضمن مجموعة من الآليات التي تقيس ذلك. وقد تم استخدام مقياس Likert ذو الخمس نقاط لتحديد أوزان العبارات، وللتأكد من صحة فروض البحث يمكن الإجابة على تساؤل البحث التالي:

- ماهو الدور المتوقع للمحاسب الإداري للمساهمة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الاعمال المصرية؟

تم إختبار مدى المساهمة المتوقعة لدور المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية، حيث تم حساب المتوسط والانحراف المعياري لإجابات المستجوبين حول السؤال المطروح من الباحث وهو هل الإطار المقترح للمحاسب الإداري يساهم في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الاعمال؟ حيث تم حساب المتوسط العام للإجابات المتعلقة بكل بعد من الأبعاد الثلاثة للإطار المقترح، ثم حساب متوسط الوزن لجميع المتوسطات باستخدام إختبار T العينه واحدة One Sample T- Test (الجداول من رقم ٤-٧).

٦-٥ إختبار فروض الدراسة الميدانية:

تم إختبار فرض البحث الرئيس وهو "يساهم الإطار المقترح للمحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية"، وللتحقق من صحة هذا الفرض تم إختبار الفروض الفرعية التالية:

١. **الفرض الأول:** يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.

يبين الجدول رقم (٤) نتائج مدى مساهمة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية

في منشآت الأعمال المصرية من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لعينة واحدة والأهمية النسبية.

جدول رقم (٤) نتائج مدى مساهمة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة (T) المحسوبة	كولمجروف - سمرنوف	مستوى المعنوية
١. نظام التكاليف على أساس النشاط	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٢. تكلفة المواصفات	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٣. تكاليف دورة حياة المنتج	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٤. تكاليف الجودة	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٥. التكلفة المستهدفة	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٦. تكاليف سلسلة القيمة	4.97	0.10	0.97	19.83	0.94	0.00
٧. نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت	4.86	0.10	0.95	19.83	0.94	0.00
٨. محاسبة استهلاك الموارد	4.88	0.10	0.97	19.83	0.94	0.00
٩. تقييم تكلفة المنافس	4.85	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
المجموع	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00

تبين من الجدول رقم (٤) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى مساهمة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية بلغت (٤,٨٧) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها، وكذلك نتائج اختبار T لعينة واحدة ونتائج اختبار كولمجروف - سمرنوف والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، تم قبول الفرض الفرعي الأول وهو يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.

٢. الفرض الثاني: يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.

ويبين الجدول رقم (٥) نتائج مدى مساهمة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لعينة واحدة والأهمية النسبية.

جدول رقم (٥) نتائج مدى مساهمة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الاعمال المصرية

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة (T) المحسوبة	كولمجروف - سمرنوف	مستوى المعنوية
١. القياس المتكامل للأداء	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٢. القياس المرجعي للأداء	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٣. مراقبة المواقف التنافسية	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٤. تقييم أداء المنافسين	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٥. محاسبة العملاء	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00
٦. التسعير الاستراتيجي	4.97	0.10	0.97	19.83	0.94	0.00
٧. المحاسبة الخالية من الفاقد	4.86	0.10	0.95	19.83	0.94	0.00
٨. نظام تكاليف تيار تدفق القيمة	4.88	0.10	0.97	19.83	0.94	0.00
المجموع	4.87	0.10	0.96	19.83	0.94	0.00

ويتبين من الجدول رقم (٥) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى مدى مساهمة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية بلغت (٤,٨٧) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها، وكذلك نتائج اختبار T لعينة واحدة ونتائج اختبار كولمجروف - سمرنوف والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، تم قبول الفرض الفرعي الثاني يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.

٣. **الفرض الثالث:** تساهم الجدارات المقترحة توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.

ويبين الجدول (٦) نتائج مدى مساهمة الجدارات المقترحة توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T لعينة واحدة والأهمية النسبية.

جدول رقم (٦) نتائج مدى مساهمة الجدارات المقترحة توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية

مستوى المعنوية	كولمخروف - سمرنوف	قيمة (T) المحسوبة	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البيان
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.87	١. معارف ومهارات وخبرات في مجال التخطيط الاستراتيجي.
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.87	٢. معارف ومهارات استخدام التقنيات التحليلية في تحليل القرارات وتقييم البدائل.
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.87	٣. معارف ومهارات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.87	٤. معارف ومهارات إدارة الأداء.
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.87	٥. معارف ومهارات تحليل القوائم المالية وتقييم الأداء.
0.00	0.94	19.83	0.97	0.10	4.97	٦. معارف ومهارات إعداد التقارير المتكاملة.
0.00	0.94	19.83	0.95	0.10	4.86	٧. معارف ومهارات استخدام التكنولوجيا لدعم العمليات التشغيلية والمالية وتحليل المشكلات والبيانات وتحسين أداء الأعمال.
0.00	0.94	19.83	0.97	0.10	4.88	٨. معارف ومهارات تحليل البيانات لاكتساب نظرة ثاقبة تدعم عملية اتخاذ القرارات.
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.85	٩. معارف ومهارات العمل كشريك أعمال.
0.00	0.94	19.83	0.95	0.10	4.86	١٠. معارف ومهارات فهم واتقان الآليات الرئيسية لنجاح الأعمال.
0.00	0.94	19.83	0.95	0.10	4.86	١١. معارف ومهارات استخدام أدوات إدارة الجودة والتحسين المستمر بشكل فعال.
0.00	0.94	19.83	0.97	0.10	4.88	١٢. معارف ومهارات التعاون والعمل بفعالية مع الآخرين.
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.85	١٣. معارف ومهارات إدارة المواهب
0.00	0.94	19.83	0.96	0.10	4.87	المجموع

ويتبين من الجدول رقم (٦) أن قيمة الوسط الحسابي لمدى مساهمة الجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية بلغت (٤,٤٨) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها. وكذلك نتائج إختبار T لعينة واحدة ونتائج إختبار كولمجروف - سمرنوف والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، تم قبول الفرض الفرعي الثالث تساهم الجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية.

ولقياس مدى مساهمة الإطار المقترح للمحاسب الإداري بأبعاده الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية تم حساب المتوسط الحسابي العام لمدى مساهمة هذا التكامل بين الأبعاد الثلاثة للإطار المقترح كذلك الانحراف المعياري والاهمية النسبية واختبار T لعينة واحدة للعينة محل الدراسة والتطبيق وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (٧).

جدول رقم (٧) نتائج مدى مساهمة الدور المتوقع للمحاسب الإداري بأبعاده الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية

قياس مدى مساهمة الإطار المقترح للمحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة (T) المحسوبة	مستوى المعنوية
المتوسط العام	4.78	0.10	0.96	14.90	0.00

يتبين من الجدول رقم (٧) أن قيمة الوسط الحسابي العام لمدى مساهمة الدور المتوقع للمحاسب الإداري بأبعاده الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية بلغت (٤,٨٧) وبالمقارنة بالوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المتحصل عليها، وكذلك نتائج إختبار T لعينة واحدة ونتائج إختبار كولمجروف - سمرنوف والتي تشير لعدم وجود إختلافات جوهرية بين مفردات العينة، تم قبول فرض البحث بمساهمة الدور المتوقع

للمحاسب الإداري بأبعاده الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية . ويمكن ترتيب مدى مساهمة أبعاد الإطار المقترح للمحاسب الإداري الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية حسب درجة الأهمية النسبية كما هي موضحة في الجدول رقم (٨)

جدول رقم (٨) ترتيب مدى مساهمة أبعاد الإطار المقترح للمحاسب الإداري الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية

م	أبعاد الإطار المقترح	الوسط الحسابي	الأهمية النسبية	ترتيب الأهمية النسبية
1	أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة	4.87	0.96	2
2	أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء	4.84	0.92	3
3	الجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري	4.92	0.97	1

ويتبين من الجدول رقم (٨) أن الجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية لمدى مساهمة أبعاد الإطار المقترح للمحاسب الإداري الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية، وجاءت أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في المرتبة الثانية، ثم جاءت أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في المرتبة الثالثة.

الخلاصة:

يتميز الإطار المقترح للمحاسب الإداري بأبعاده الثلاثة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية بالشمول والتنوع والتناغم بين عناصره والتي تعمل معاً على تعظيم توليد القيمة لأصحاب المصالح، ويخلص الباحث إلى أن الأبعاد الثلاثة للإطار المقترح لدور المحاسب الإداري تتكامل مع بعضها البعض بما يعمل على تحسين توليد القيمة، وإن اختلفت درجات مساهمة أبعاد هذا التكامل بين تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة،

وتطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء، والجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري.

7. نتائج وتوصيات البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية:

أولاً: خلاصة ونتائج البحث:

يمكن عرض النتائج التي توصل اليها البحث في النقاط الآتية:

1. أثبتت الدراسة النظرية أن فلسفة الادارة على أساس القيمة تعد هامة لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة.
2. تم التوصل الى بناء إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة يوفر معلومات ملائمة لترشيد القرارات الإدارية.
3. أن الإطار المقترح يساهم في تعظيم القيمة المضافة لأصحاب المصلحة بناءً على ما ورد في الدراسة النظرية.
4. اثبتت الدراسة الميدانية أن تطبيق الإطار المقترح بما يتضمنه من توافر المهارات المقترحة في المحاسب الإداري وأساليب للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية يُساهم في تحسين الأداء وخفض التكاليف ومن ثم تحسين توليد القيمة في منشآت الأعمال.
5. اثبتت الدراسة الميدانية صحة فرض البحث الفرعي الأول وهو "يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتخفيض التكلفة في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية".
6. اثبتت الدراسة الميدانية صحة فرض البحث الفرعي الثاني وهو "يساهم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية المقترحة لتحسين الأداء في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية".
7. اثبتت الدراسة الميدانية صحة فرض البحث الفرعي الثالث وهو "تساهم الجدارات المقترح توافرها في المحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية".

٨. اثبتت الدراسة الميدانية صحة فرض البحث الرئيس وهو "يساهم الإطار المقترح للمحاسب الإداري في تحسين توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال المصرية".

ثانياً: توصيات البحث: بناء على نتائج البحث يمكن تقديم التوصيات الآتية:

١. يوصي الباحث الشركات المصرية بتبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة لما تحققه من مزايا في مواجهة بيئة الأعمال الحديثة.
٢. يوصي الباحث الشركات المصرية بدراسة الإطار المقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة وتدريب المحاسبين عليه ثم تطبيقه للاستفادة من المزايا التي يوفرها للشركات في ظل المنافسة القوية.
٣. الاهتمام بتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وذلك بسبب عجز أساليب محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية في مواكبة متطلبات البيئة الحديثة من المعلومات التي تساعد على توليد وتعظيم القيمة.
٤. الاهتمام المستمر بأصحاب المصالح وبرغبات واحتياجات العملاء حتى لا تفقد المنشأة مكانها في سوق المنافسة.
٥. يوصي الباحث بعقد ندوات ودورات تدريبية للمحاسبين الإداريين في الشركات على الدور لمتوقع للمحاسب الإداري في توليد القيمة والأساليب والمهارات التي تساعد في تحقيق ذلك.

ثالثاً: مقترحات بحوث مستقبلية:

بناءً على ما توصل إليه البحث من نتائج ومن خلال ما تم الاطلاع عليه من الدراسات السابقة يمكن اقتراح مجموعة من البحوث المستقبلية على سبيل المثال فيما يلي:

١. اجراء دراسات ميدانية لاختبار صلاحية الإطار المقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة في بيئات أعمال أخرى في دول أخرى.

٢. بحث أثر تطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة على الأداء الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية.
٣. بحث أثر تطبيق الإطار المقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة على الأداء في منشآت الأعمال.
٤. اجراء مزيد من الدراسات على تطوير الإطار المقترح في ضوء المستجدات في بيئة الاعمال المتغيرة.

المراجع العربية:

١. أبو الفضل، عبد العال مصطفى، (٢٠١٦)، " قياس مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي – مصر، مجلد ٢٠، العدد الاول، ص ص: ٩٨٧-١٠٤٣.
٢. السيد، علي مجاهد أحمد (٢٠١٨)، " ملاءمة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة مع دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، يصدرها قسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر، ٢٠١٨، ص ص: ٢٠٢ - ٢٦٠.
٣. -----، (٢٠٠٦) " إطار إجرائي مقترح لتكامل أساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة " المؤتمر العلمي السادس: تعزيز القدرة التنافسية: الاستراتيجيات والسياسات والآليات، الإسكندرية، ص ١-٦١.
٤. السيد، علي مجاهد أحمد (٢٠١٨)، " إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد RAC ونظام التكلفة على أساس المواصفات ABCII لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ. العدد السابع يونيو، ٤٣٧-٤٨٤.
٥. السيد، عماد سيد قطب، (٢٠٠٣) " إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي من خلال التكامل بين مدخلي إدارة القيمة ومنتشور الأداء "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٣)، ص ص: ٤٥١-٤٨٩.
٦. الشافعي، ياسمين محمد علي، (٢٠١٤) " نظام تكاليف تيار تدفق القيمة ومدى ملاءمته لبيئة الأعمال المصرية – مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة-جامعة المنصورة.

٧. الكاشف، محمود يوسف، (٢٠١٥)، "محاسبة العميل كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية اتجاهات ومحددات تطبيقها في الشركات المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مجلد ١٩، العدد الأول، ص ص ٧٣١-٧٦٣.
٨. الهلباوي، سعيد محمود؛ النشار، تهاني محمود، (٢٠٠٩) " المحاسبة الإدارية المتقدمة: مدخل إدارة التكلفة"، كلية التجارة، جامعة طنطا.
٩. بزقراري، حياة، وسيلة بن ساهل (٢٠١٨). المحاسبة الرشيفة وتوليد قيمة الزبون. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية. جامعة قاصدي مرياح. العدد ١٣: ٩٤-١٠٠.
١٠. جادو، سماسم كامل، (٢٠٠٧) "دراسة تحليلية لمدى فعالية تطبيق منهج الإدارة على أساس القيمة لتعظيم القيمة لأصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٢)، ص ص ٣١٣-٣٦٩.
١١. حسن، هشام زكريا محمد حسن، (٢٠١٣)، " أثر استراتيجية منظمات الأعمال على تصميم نظام المحاسبة الإدارية، " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - مصر، العدد الأول، ص ص ٨١-١١٤.
١٢. خطاب، محمد شحاتة، (٢٠٠٩) "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ص ص ١٣٣-١٨٨.
١٣. خير الدين، عمرو حسن، عمار، ناريمان محمد، (٢٠٠٩)، "نموذج مقترح للعوامل المؤثرة في قيمة العمل بالتطبيق على عملاء شركات الطيران في مصر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، كلية التجارة عين شمس، ص ص: ١٥٣-٢٠٩.
١٤. زامل، أحمد محمد (١٩٩٢). دور المحاسب الإداري: نظرة مستقبلية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة الثانية عشر، العدد الأول، كلية تجارة بنها، ص ص ٢٠١-٢٣٠.
١٥. زامل، أحمد محمد أحمد، (٢٠١٣)، إعادة اكتشاف دور المحاسب الإداري، مجلة الدراسات العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص ٣٩٢-٤٦٢.
١٦. -----، (٢٠١٩) ، " جدارات المحاسب الإداري إطار شامل: دراسة نظرية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، مجلد ٤١، العدد ٢، ص ص ١٦-٦١.
١٧. زغلول، جودة عبد الرؤوف، (٢٠٠٨) " إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد"، مجلة التجارة والتمويل، ص ص ١ - ٩٠.

١٨. شاهين، محمود محمد عبد المولي (٢٠١٨) "تكامل محاسبة استهلاك الموارد والتكاليف على اساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الإدارة على اساس القيمة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
١٩. عبد اللطيف، مصطفى ووسام أرحاب، (٢٠١٦)؛ " دور الإدارة بالقيم في توليد القيمة في المؤسسة: دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايبب بغرداية الجزائر " مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي -كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص: ٣١٩ - ٣٤٢.
٢٠. غانم، طارق أحمد، (٢٠١٥) " التكامل بين منهج إدارة القيمة ومنهج إدارة التكلفة، "مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (١٩)، العدد (٤)، ص ٩١٩-٩٤٧.
٢١. نور، سعيد خالد محمد (٢٠١٥). دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن.
٢٢. هلال، سمير رياض (٢٠٠٦)، "المحاسبة الإدارية" مدخل معاصر"، مكتبة كلية التجارة-جامعة طنطا.
٢٣. عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٢)، " دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في دعم استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بهدف زيادة القدرة التنافسية مع دراسة تطبيقية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة-جامعة القاهرة، ص ٢٠-٢٢.
٢٤. ----- (٢٠١٤) " مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جوده قياس التكلفة مع دراسة ميدانية" مجلة التجارة والتمويل، ص ص ٢٣٤-٢٦٦
٢٥. ----- (٢٠١٤) "إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة استراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل دراسة تطبيقية" مجلة الفكر المحاسبي، مصر، مجلد (١٨)، عدد (١)، ص ص ٣٠٩-٣٤٨
٢٦. فؤاد، ريمون ملاد، (٢٠١٦)، "أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أداء منشآت الأعمال: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي - مصر، مجلد ٢٠، العدد الاول، ص: ٨٦٩-٩٣٤.

المراجع الاجنبية:

1. Abbas, Karim; Wagdi, Osama, (2014) " Cost Systems Adoption In Egyptian Manufacturing Firms: Competitive Study Between ABC And RCA Systems", **21st International Economic Conference-IECS**,PP.1-9
2. Abdel-Kader, Magdy; Luther, Robert, (2006) " IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note ", **Advances in Management Accounting**, Vol. (15), PP. 229-247.
3. Ansari, S. Bell, J., Klammer, T. and C. Lawrence (2009), "**Strategy and Management Accounting**". Houghton Mifflin, Co. Vol 1.2.
4. Awed, Sarah, Mokhtar, (2014) " Strategic Based Responsibility Accounting For Performance Management: VBM Approach: Case Study ", **Master Thesis, Faculty Of Commerce, Tanta University**.
5. Balsam, Marcel; Jongebreur, L; and Winthagen, S. , (2002) "Application Of System Dynamics In Value Based Management : An Approach Based On A Real-Life Case " , **Proceedings of The 20th International Conference of The System Dynamics Society**
6. Beck, Valentin , (2014) " The Effects Of The Implementation Of Value-Based Management" **International Journal Of Economic Sciences And Applied Research** ,Vol.(7) ,No .(2), PP.153-165
7. Beneke , John Diederik ,(2014) "Value-Based Management For Small And Medium Enterprises In South Africa" **PHD Thesis In Business Administration At The Potchefstroom Campus of The North-West University**
8. Blocher, Edward J.; David E. Stout; and Gary Cokins, (2010), "**Cost Management: A Strategic Emphasis**", Mc Grow Hill, Boston Burr Ridge, USA

9. Bourguignon, A. (2005). Management accounting and value creation: the profit and loss of reification. *Critical perspectives on accounting*, 16(4), 353-389.
10. Brigham, E., & Houston, J. (2009). **Fundamentals of Financial**
11. Bukvic, Vladimir, (2014) "Value Based Management with A Practical Example ", **International Journal of Management, Knowledge and Learning**, PP.195-205.
12. Cadez, S. & Guilding, C., (2008),” An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting”, **Organizations and Society**, 33, PP: 836–863.
13. Carmen, Almășan , Alina ; Grosu , Corina,(2009),”a strategic approach of management accounting” ,**www.aiesecnigeria.org/management/management accounting**.
14. Condon, John, and Goldstein, Jamie, (1998) "Value Based Management - The Only Way To Manage For Value", **Accountancy Ireland**, Vol. (30), No. (5), PP.10-12.
15. Condon, John, and Goldstein, Jamie, (1998) "Value Based Management - The Only Way To Manage For Value", **Accountancy Ireland**, Vol. (30), No. (5), PP.10-12.
16. Crowther , David, and Cooper, Stuart , (2008) " The Adoption Of Value-Based Management In Large UK Companies A Case For Diffusion Theory " , **Journal Of Applied Accounting Research** , Vol. (9), No. (3), PP. 148-167.
17. Dahal, Rewan Kumar, (2019), “Changing Role of Management Accounting in 21st Century”, **Review of Public Administration and Management**, Vol. 7, Iss. 3, No: 264, pp: 1-7
18. Dogan, Soner., (2016) " Model of Values-Based Management Process in Schools: A Mixed Design Study" , **International Journal of Higher Education** , Vol.(5), No .(9) , PP,83-96

19. Elgharbawy, Adel; and Abdel-Kader, Magdy, (2013) " Enterprise Governance and Value - Based Management: A Theoretical Contingency Framework", **Journal of Management & Governance**, Vol. (17), PP.99–129
20. Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. **Management Accounting Research**, 24(1), 41-63.
21. Gupta, S. K. (2015). Value Added to Value Management Role of CMA's. **The Management Accountant Journal**, 50(1), 96-98.
22. Horngren, C.T.; et al., (2006), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
23. Ittner, Christopher & David, Larcker, (2001), "Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. (32), PP. 349–410
24. Kaplan RS, Norton DP. The balanced scorecard. Boston, MA: **Harvard Business School Press**; 1996.
25. Kaplan RS, Norton DP. The balanced scorecard—measures that drive performance. **Harvard Bus Rev** 1992;70(1):71–9.
26. Kaplan RS, Norton DP(2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. **Acc Horizons**;15(2):147–60.
27. Krol, Florian, (2007) "Value Based Management in Small and Medium Enterprises: Analysis of Internal and External Impulses and Possibilities of Implementation", **Arbeitspapier**, N. (9), PP.1-28.
28. Lawson,R. (2019). New Competencies for Management Accountants. **The CPA Journal**, 89(9), 18-21.
29. Llach, J., Bagur, L., Perramon, J., & Marimon, F. (2017). Creating value through the balanced scorecard: how does it work?. **Management Decision**.
30. Maskell, Brian & Baggaley, Bruce(2006),” Lean Accounting: What's It All About?” **Target Magazine**, Vol. 22, No. 1, PP. 35-43

31. Menger, Carl., Principles Of Economics, Ludwig Von Mises Institute, Alabama, USA, 2007, p 121-148.
32. Mill, John. Stuart., **Principle Of Political Economy**, The Project Gutenberg EBook, Mississippi, USA, 2009, p 289-291.
33. Nasieku ,T. & Githinji, N. (2016),” Use of Strategic Management Accounting By Organisations”, **Asian Journal of Business and Management**, Volume 04, Issue 04, PP: 165-173
34. Oboh, C. & Ajibolade, S. (2017),” Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks”, **Future Business Journal**, 3, PP: 119–137.
35. Pietrzak, Ż., & Wnuk-Pel, T. (2015). The roles and qualities of management accountants in organizations–evidence from the field. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 213, 281-285
36. Pillai, Deepa; Pravin, Tungare, (2013) "Balanced Scorecard For Value Based Management ", **International Journal Of Marketing, Financial Services & Management Research**, Vol. (2), No. (3), PP.51-64.
37. Pillai, Deepa; Pravin, Tungare, (2013) "Balanced Scorecard For Value Based Management ", **International Journal Of Marketing, Financial Services & Management Research**, Vol. (2), No. (3), PP.51-64.
38. Rahman, S., & Ahmed, J. U. (2012). An evaluation of the changing role of management accountants in recent years. **Indus Journal of Management & Social Science (IJMSS)**, 6(1), 18-30
39. Ricardo, David., **The Principles Of Political Economy And Taxation**, Batoche Books, Kitchener, Ontario, Canada, 2001, p
40. Sands, J. S., Rae, K. N., & Gadenne, D. (2016). An empirical investigation on the links within a sustainability balanced scorecard (SBSC) framework and their impact on financial performance. **Accounting Research Journal**.

41. Schumpeter Joseph. A., **History of Economic Analysis**, Edited from Manuscript By: Elizabeth Boody Schumpeter, Taylor & Francis e-Library, London, UK, 2006, P590.
42. Smith, Adam., **The Wealth of Nations, Edited With an Introduction and Notes by Andrew Skinner**, Penguin Books Ltd, Penguin Group, London, UK, 6th Edition, 1997, P35-37.
43. Smith, K. (2008), "Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 21, Issue: 2, pp.204-228.
44. Stigler, George. J, **The Theory of Price, Macmillan Publishing Company**, New York ,USA, Collier Macmillan Publishers, London, UK, 4th Edition, 1987, p13-15.
45. Subramaniam, N. (2018). On the Interplay between Strategic Performance and Managerial Accounting. **In Advances in Management Accounting. Emerald Publishing Limited.**
46. Suljovic,E&Ljilijana,D (2016) ," Strategic management accounting in the Republic of Serbia", **Economic Research-Ekonomska Istraživanja**, VO L. 31 NO . 1, 1829–1839
47. Thomas, L; Bettina, S; Tami, D., (2017), "Economic Consequences of Implementing and Communicating Value Based Management Systems", **Journal of Business Finance & Accounting**, PP.511-540.
48. Wadan, R., Teuteberg, F., Bensberg, F., & Buscher, G. (2019). Understanding the Changing Role of the Management Accountant in the Age of Industry 4.0 in Germany. **Proceedings of the 52nd Hawaii International Conference on System Sciences**, 5817-5826
49. Yamamoto, G. T. (2007). **Understanding customer value concept: Key to success:547-552.**

قائمة استقصاء

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان: " إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة لتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية "

ويهدف هذا البحث إلى بناء إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة واختبار مدى مساهمة هذا الإطار المقترح في توليد وتحسين القيمة، ونظراً لأن قيمة ونجاح أي بحث علمي لا يتحقق إلا من خلال ربط الجانب الأكاديمي والجانب التطبيقي، لذا فإن الباحث يحاول من خلال قائمة الاستقصاء أو الاستبيان معرفة وجهة نظر سعادتكم في الأمور الواردة بالقائمة.

ويؤكد الباحث على أن مساهماتكم في هذا البحث عن طريق تخصيص جزء من وقتكم الثمين وإمدادنا بالبيانات المطلوبة سيكون هو الأساس الذي سترتب عليه نجاح هذا البحث، ونؤكد لسيادتكم أن هذه البيانات لن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط، ويقدم الباحث جزيل الشكر لحسن تعاونكم .

الباحث

د . عبدالعال مصطفى أبو الفضل

a.aboelfadl@yahoo.com

البيانات الشخصية

الاسم: (اختياري)

الوظيفة:

المؤهل العلمي:

السؤال الأول: هل تساهم أدوات إدارة التكلفة التالية في توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال من خلال الآليات التالية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة √ في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أداة من أدوات إدارة التكلفة التالية في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					<p>١. يوفر نظام التكاليف على اساس النشاط معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. تخفيض التكاليف بالاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة.</p> <p>٢. توضيح الطاقة غير المستغلة وإعادة توزيع المواد غير المستخدمة</p> <p>٣. تخفيض الزمن والجهد</p> <p>٤. تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها</p> <p>٥. تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح</p> <p>٦. تعتبر مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة</p> <p>٧. يوفر نظرة جديدة لفحص وفهم سلوك التكلفة من خلال تركيز الإدارة على تحليل مسببات التكلفة</p> <p>٨. تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة</p>
					<p>٢. توفر تكلفة المواصفات معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. توفير معلومات تسهم في دعم استراتيجيات التنافس</p> <p>٢. تقديم منتج له جودة أعلى من منتجات المنافسين وبأقل تكلفة ممكنة</p> <p>٣. تتبع تكاليف هذه الأنشطة للمواصفات المحققة للقيمة من منظور العملاء</p> <p>٤. التخطيط الجيد للتكلفة من خلال تحديد مستويات إنجاز كل مواصفة</p> <p>٥. التركيز على إنتاج ما يمكن بيعه لا بيع ما تم إنتاجه</p> <p>٦. تستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها العميل في المنتج وتحديد تكلفة المنتج وفقا لهذه المواصفات</p> <p>٧. تحديد منفعة العميل من كل مواصفة من مواصفات المنتج ورضاه.</p> <p>٨. إنتاج منتج ذي مواصفات وجودة تنافسية عالية، وبأقل تكلفة، بهدف الوصول إلى الريادة في الصناعة</p>

إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة لدعم القدرة التنافسية ...

د/ عبد العال مصطفى أبو الفضل

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة \ / في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أداة من أدوات إدارة التكلفة التالية في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					<p>٣. توفر تكاليف دورة حياة المنتج معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. زيادة منفعة المعلومات التكاليفية مما يؤدي الى تحسين التكاليف ٢. علاقة بنود التكاليف في دورة حياة المنتج بزيادة ونقص المبيعات ٣. يساعد إدارة المنشأة على إدارة تكاليفها بشكل أفضل ٤. يساعد في دراسة دورة حياة المنتج من مرحلة التفكير في المنتج حتى مرحلة التخلص منه ٥. خفض التكاليف المبدئية كتكاليف البحوث والتطوير، التخطيط، والتصميم. ٦. خفض التكاليف المعادية كتكاليف الصناعية، وتكاليف المبيعات والإدارية. ٧. خفض التكاليف النهائية كتكاليف الصيانة، الإصلاح، والتخلص من المنتج ٨. خفض تكلفة دورة حياة المنتج مع المحافظة على جودة المنتج وقرائنه الوظيفية ودرجة ثقة العملاء فيه
					<p>٤. توفر تكاليف الجودة معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. ضمان تقديم المنتجات أو الخدمات إلى عملائها بأعلى مستوى من الجودة. ٢. توفر تغذية عكسية قصيرة الأجل وفورية عن جهود التحسين ٣. أداة تحسين مستمر للجودة من خلال تحديد وتمييز مناطق الفشل والعيوب ٤. تقليل نسبة الهدر والضايح في الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية ٥. الفعالية في تحقيق استراتيجيات زيادة التكلفة والتميز والتركيز ٦. التقليل من المنتجات غير المتجمعة ومن نسبة الفشل في المنتج النهائي ٧. منع إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات. ٨. معالجة ضعف الجودة قبل وصول المنتج للعملاء.
					<p>٥. توفر التكلفة المستهدفة معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. مرحلة التصميم التي تُعد النقطة التي تنطلق منها جهود خفض التكاليف ٢. خفض تكاليف المنتج بما يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المرغوب ٣. مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع ٤. إنتاج المنتجات بالجودة المناسبة والتي تراعي احتياجات العميل ٥. تخفيض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته وزيادة ربحيته ٦. أداة استراتيجية تهدف إلى إمداد المنظمة بميزة التكلفة ٧. تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة وجودة وبعفي بمطالبات المستهلك ٨. تحقيق التكامل بين الجودة و التكلفة و الزمن
					<p>٦. توفر تكاليف سلسلة القيمة معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. تساعد على فهم أنشطة الشركة بشكل أفضل بما يعمل على خفض التكلفة ٢. تفيد في معرفة القيمة المضافة التي تحدث عند كل مرحلة من المراحل ٣. وسيلة فعالة لتصوّر الأشكال التي يتخذها التكامل الوظيفي في عملية الإنتاج ٤. أداة مفيدة تستخدم لتوليد القيمة للعملاء في الشركات داخلياً وخارجياً
					<p>٧. يوفر نظام التكاليف على اساس النشاط الموجه بالوقت معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <ol style="list-style-type: none"> ١. المساهمة في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة للأنشطة ٢. إدارة طاقات الموارد وتحقيق أقصى إنتاجية ممكنة لهذه الطاقات ٣. زيادة دقة قياس تكلفة الخدمة المقدمة للعملاء وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة. ٤. تحديد مصادر و فروع التكلفة المرتفعة عن طريق استخدام مسببات الوقت التي تساهم في توفير معلومات تكاليفية دقيقة وتحقق وفورات تكاليفية ٥. الاستغلال الأفضل لطاقات الموارد غير المستغلة بين أقسام المنشأة ٦. مساعدة المديرين على تحسين العمليات الداخلية ٧. تحسين مستوى إدارة التكاليف وتعزيز القدرة التنافسية ٨. تحميل المنتجات بتكاليف الطاقة المستخدمة الفعلية

إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة لدعم القدرة التنافسية ...

د/ عبد العال مصطفى أبو الفضل

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة √ في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أداة من أدوات إدارة التكلفة التالية في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					<p>٨. توفر محاسبة استهلاك الموارد معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. توفير معلومات تكاليفية وتشغيلية أكثر دقة عن تخصيص الموارد المتاحة وتحسين إدارة العمليات والأنشطة والاستغلال الكفاء للموارد</p> <p>٢. الإفصاح عن الطاقة العاطلة مما يؤدي للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.</p> <p>٣. تعتبر نظام ديناميكي متكامل شامل لإدارة التكلفة</p> <p>٤. توفر معلومات عن تكلفة منتجات يمكن الوثوق بها وتعكس على نحو دقيق كيفية استهلاك الموارد وتحسين الكفاءة التشغيلية للشركة.</p> <p>٥. الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج</p> <p>٦. دعم فلسفة التوجه بالعمل وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة</p> <p>٧. تخفيض تكاليف الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة المضافة للعمل</p>
					<p>٩. يوفر تقييم تكلفة المنافس معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. تقييم لنقاط القوة والضعف في تكلفة المنافسين الحاليين والمحتملين</p> <p>٢. أخذ تكاليف المنافسين بعين الاعتبار مما يساعد على تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكلفة.</p> <p>٣. الوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من القدرة التنافسية للشركة وللمنتجات في السوق</p> <p>٤. يوفر هذا التحليل إطار عام لتحديد الاستراتيجية الهجومية والدفاعية وتحديد الفرص والتحديات</p> <p>٥. تتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه لهم المنافسون</p> <p>٦. تحقيق التفوق المستمر على المنافسين والموردين والمشتريين</p> <p>٧. تحقيق تكاليف منخفضة (تنجح بتكاليف تنافسية وتبيع بسعر منخفض)</p> <p>٨. تتمكن الشركة من تمييز ورفع جودة منتجاتها</p> <p>٩. تحوز الشركة ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المترجمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين</p>

إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة لدعم القدرة التنافسية ...

د/ عبد العال مصطفى أبو الفضل

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق ما الى حد ما	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة √ في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أسلوب من أساليب تحسين الأداء التالية في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					<p>١. يوفر القياس المتكامل للأداء معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. قياس مختلف جوانب الأداء بما يُحسن الأداء ويحقق ميزة تنافسية</p> <p>٢. تحسين كفاءة العمليات الداخلية</p> <p>٣. تحسين رأس المال البشري يُحسن العمليات الداخلية كمصدر للميزة التنافسية</p> <p>٤. يوفر مقاييس مالية وغير مالية لقياس الأداء بصورة شاملة</p> <p>٥. تحقيق التوازن بين مقاييس الأداء القصيرة وطويلة الاجل والتحسين المستمر في الأداء داخل المنظمة</p> <p>٦. يعمل على تحقيق قيمة مضافة للعميل</p>
					<p>٢. يوفر القياس المرجعي للأداء معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. الوصول إلى أساليب وطرق جديدة للتشغيل وابتكار منتجات جديدة متطورة تلائم الاحتياجات المتغيرة والمتجددة</p> <p>٢. تحسين كفاءة العمليات التشغيلية الداخلية ومن ثم تحسين الأداء</p> <p>٣. تحديد واكتشاف المجالات الحرجة التي تظهر فيها المنشأة أداء غير مرضي مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين لتحسين الأداء</p> <p>٤. المساعدة على انتقاء أفضل الأساليب والممارسات الخاصة بالمنافسين الخارجيين، وبالتالي إجراء التغييرات المطلوبة بغرض التحسين والتطوير المستمر</p> <p>٥. إدخال تحسينات على المنتجات والعمليات بما يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف</p> <p>٦. يساعد في وضع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة بهدف تحقيق تحسينات في الأداء</p>

إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة لتدعيم القدرة التنافسية ...

د/ عبد العال مصطفى أبو الفضل

السؤال الثاني: هل تساهم أدوات تحسين الأداء التالية في توليد القيمة لتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال من خلال الآليات التالية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق ما حد	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة ✓ في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أسلوب من أساليب تحسين الأداء التالية في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					<p>٣. يوفر مراقبة المواقف التنافسية معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. الاستعادة من دراسة الموقف التنافسي بين المنافسين في تحسين الأداء</p> <p>٢. الاستفادة من استراتيجية التميز لدى المنافسين في تحسين الأداء</p> <p>٣. الاستفادة من موقعا بين المنافسين في تطوير وتحسين الأداء</p> <p>٤. جمع المعلومات عن المنافسين فيما يتعلق بالمبيعات والحصة السوقية وتكاليف الوحدة لتحسين الأداء</p> <p>٥. التأكد من أن المنشأة مازالت تصنف قيمة من خلال فحص الموقف التنافسي</p> <p>٦. يساعد المنشأة في تقييم موقفها بالنسبة للمنافسين الرئيسيين، وبالتالي التحكم في استراتيجيتها وترشيد القرارات ذات الصلة.</p>
					<p>٤. يوفر تقييم أداء المنافسين مالياً معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. معرفة مصادر القدرة التنافسية للمنافسين من واقع تحليل القوائم المالية لهم</p> <p>٢. مساعدة المديرين الماليين على معرفة المشكلات ومواطن الضور ومعالجتها في الوقت المناسب مقارنة بالمنافسين.</p> <p>٣. مقارنة الموقف المالي للمنظمة بمنافسيها بالسوق لتحسين الأداء المالي.</p> <p>٤. تحديد نقاط القوة والضعف في موارد المنظمة مقارنة بمنافسيها والعمل على تحسين الأداء</p> <p>٥. يحقق وفر في التكاليف، وزيادة في الإيرادات، ورفع كفاءة الأداء بالمنظمة</p>
					<p>٥. توفر محاسبة العملاء معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. تحسين ربحية العملاء من خلال تحسين العلاقة معهم على الأجل الطويل</p> <p>٢. المساعدة في تحويل العملاء غير الربحيين إلى عملاء مربحين</p> <p>٣. توفير المعلومات الخاصة بتحليل ربحية العملاء بما يسهم في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات</p> <p>٤. توفير المعلومات الخاصة بتحليل ربحية حياة العميل</p> <p>٥. توفير المعلومات الخاصة بتحليل قيمة العميل</p> <p>٦. التركيز على العميل كمصادر للربحية والتميز للمنشأة</p> <p>٧. يساعد على تخفيض درجة المخاطر تتعرض لها المنشأة من خلال التركيز على العملاء الربحيين والمحافظة عليهم</p>
					<p>٦. يوفر التسعير الاستراتيجي معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. تحديد هياكل التسعير المثالية ومسارات المبيعات.</p> <p>٢. دراسة فرص الوقوف على اتجاهات السوق في عملية التسعير</p> <p>٣. صياغة خطط وعمليات تسعير إستراتيجية لتحسين المبيعات الحالية</p> <p>٤. العمل مع فريق المبيعات والتسويق لتحديد هيكل التسعير لمنتجات الشركة</p> <p>٥. إدارة ردود فعل المنافسين على تغييرات الأسعار</p> <p>٦. يحدد فرص تحسين المبيعات والربحية من خلال استراتيجيات التسعير</p> <p>٧. يقوم بتحليل الهامش والتسعير المربح من أجل دعم مبادرات الأعمال</p>
					<p>٧. توفر المحاسبة الخالية من الفاقد معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. تساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج</p> <p>٢. تقليل الهدر والضاياع في الوقت والموارد والقضاء على الأنشطة غير المنتجة</p> <p>٣. تطبيق التحسين المستمر في دورة حياة المنتج</p> <p>٤. الاستخدام الأمثل للموارد المستخدمة في أنشطة المنشأة</p> <p>٥. التركيز على قيمة العميل عن طريق الربط بين قياس الأداء، وبين مسببات خلق القيمة وذلك لتعظيم قيمة العميل</p> <p>٦. توفر معلومات لاتخاذ قرارات أفضل تؤدي هذه القرارات لتحسين الإيرادات والربحية</p> <p>٧. المرونة في الإنتاج وخفض زمن التوريد وزيادة سرعة تلبية طلبات العميل</p>

إطار مقترح لدور المحاسب الإداري في توليد القيمة لدعم القدرة التنافسية ...

د/ عبد العال مصطفى أبو الفضل

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة √ في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أسلوب من أساليب تحسين الأداء التالية في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					<p>٨. يوفر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة معلومات مهمة لتوليد القيمة من خلال ما يلي:</p> <p>١. إدارة تيارات تدفق القيمة لتعزيز القيمة المسلمة للعملاء</p> <p>٢. توفير معلومات وقيّية تساهم في الرقابة على العمليات عند حدوث تجاوز في الأداء</p> <p>٣. القدرة على تحديد علاقات السبب والنتيجة بين الأنشطة والتكاليف</p> <p>٤. تخفيض التكلفة من خلال الاعتماد على مبادرات التحسين المستمر</p> <p>٥. تحقيق وفورات تكاليفية من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيّفة للقيمة</p> <p>٦. يعمل على استبعاد الفاقد والضياح في العمليات المحاسبية</p> <p>٧. يوفر وقت المحاسبين للقيام بأعمال التحليل والتخطيط والتوجيه وتحديد المشكلات وإيجاد والحلول</p>

السؤال الثالث: هل تساهم توافر الجدارات التالية في توليد القيمة لتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال من خلال الآليات التالية؟

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق الى حد ما	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة √ في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أسلوب من أساليب تحسين الأداء التالية في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					١. توفر المعارف والمهارات والخبرات في مجال التخطيط الاستراتيجي معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٢. توفر معارف ومهارات استخدام التقنيات التحليلية في تحليل القرارات وتقييم البدائل معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٣. توفر معارف ومهارات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٤. توفر معارف ومهارات إدارة الأداء معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٥. توفر معارف ومهارات تحليل القوائم المالية وتقييم الأداء معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٦. توفر معارف ومهارات إعداد التقارير المتكاملة معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٧. توفر معارف ومهارات استخدام التكنولوجيا لدعم العمليات التشغيلية والمالية وتحليل المشكلات والبيانات وتحسين أداء الأعمال معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٨. توفر معارف ومهارات تحليل البيانات لاكتساب نظرة ثاقبة تدعم عملية اتخاذ القرارات معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					٩. توفر معارف ومهارات العمل كنسريك أعمال معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					١٠. توفر معارف ومهارات فهم واتقان الآليات الرئيسية لنجاح الأعمال معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					١١. توفر معارف ومهارات استخدام أدوات إدارة الجودة والتحسين المستمر بشكل فعال معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					١٢. توفر معارف ومهارات التعاون والعمل بفعالية مع الآخرين معلومات مهمة لتوليد القيمة.
					١٣. توفر معارف ومهارات إدارة المواهب معلومات مهمة لتوليد القيمة.

السؤال الرابع: هل تساهم أدوات إدارة التكلفة وأدوات تحسين الأداء والجدارات مجتمعة ومتكاملة في توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال؟

غير موافق تماماً	غير موافق	موافق ما إلى حد ما	موافق	موافق تماماً	من فضلك ضع علامة √ في المربع المناسب فيما يتعلق بمساهمة كل أدوات إدارة التكلفة وأدوات تحسين الأداء والجدارات مجتمعة ومتكاملة في توليد القيمة لتدعيم الميزة التنافسية في منشآت الأعمال بالبيئة المصرية.
					تساهم أدوات إدارة التكلفة وأدوات تحسين الأداء والجدارات مجتمعة في توليد القيمة وتدعيم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال