

Jadara University

Faculty of Economics and
Business

Department of Accounting



جامعة جدارا

كلية الإقتصاد والأعمال

قسم المحاسبة

دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية

"دراسة ميدانية"

**The Role of Reponsipility Accounting in Achieving Competitive
Advantage in Industrial Saudian companies**

"Field Study"

إعداد

معتصم مفضي الخالدي

المشرف

الدكتور ثائر أبو طبر

قدمت هذا الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في تخصص

المحاسبة/ كلية الإقتصاد والأعمال في جامعة جدارا - اربد - الأردن

أيار / 2015م

قال تعالى

" وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا "

الآية "85" من سورة الإسراء

وقال تعالى

" وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا "

الآية "114" من سورة طه

Jadara University

Faculty of Economics and

Business

Department of Accounting



جامعة جدارا

كلية الإقتصاد والأعمال

قسم المحاسبة

دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية

"دراسة ميدانية"

**The Role of Responsibility Accounting in Achieving Competitive
Advantage in Industrial Saudian companies**

"Field study"

إعداد

معتصم مفضي الخالدي

الرقم الجامعي

201010628

المشرف

الدكتور نائر ابو طبر

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية

(دراسة ميدانية)

وقد دافع عنها بنجاح الطالب: " معتصم مفضي الخالدي " .

وأجيزت بتاريخ : 2015/5/21

أعضاء لجنة المناقشة :

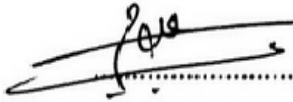
الاسم :

التوقيع



1. الدكتور ثائر أحمد أبوطير مشرفاً ورئيساً

الرتبة (استاذ مساعد)



2. الدكتور علي محمود الربيع مناقشاً داخلياً

الرتبة (استاذ مساعد)



3. الدكتور عهبر فايز خوري مناقشاً خارجي

الرتبة (استاذ مشارك)

إقرار وتفويض

أنا الطالب: معتصم مفضي خلف الخالدي الرقم الجامعي: 201010628

التخصص: المحاسبة الكلية: الاقتصاد والأعمال

أقر بأنني التزمت بقوانين جامعة جدارا وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير ودليل إعدادها، ورسالتي بعنوان:

دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية دراسة ميدانية.

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية وأخلاقيات البحث العلمي المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطروحات العلمية، كما أنني أقر بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مُستلة من رسائل أو أطروحات أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية ورقية أو إلكترونية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة جدارا بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها.

كما أقرض جامعة جدارا بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

التوقيع :
التاريخ :

الشكر والتقدير

قال رسول صلى الله عليه وسلم: (لَا يَشْكُرُ اللَّهَ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ) وقال عليه الصلاة والسلام: (مَنْ صَنَعَ إِلَيْكُمْ مَعْرُوفًا فَكَافِئُوهُ، فَإِنْ لَمْ تَجِدُوا مَا تُكَافِئُونَهُ فَادْعُوا لَهُ حَتَّى تَرَوْا أَنَّكُمْ قَدْ كَافَأْتُمُوهُ) أتقدم بالشكر والعرفان للدكتور ثائر ابو طبر على تكمه بالإشراف على هذه الرسالة وتوجيهاته السديدة ، و جزاه الله عني وعن زملائي خير جزاء .

ويسعدني أن أتقدم بجزيل شكري وامتناني لأساتذتي الأفاضل في قسم المحاسبة في جامعة جدارا الذين ساهموا في مساعدتي ولم يبخلوا علي من علمهم .

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، الذين تحملوا عناء قراءة هذه الرسالة ومناقشتها وإثرائها من علمهم.

والأصدقاء والزملاء الأعزاء الذين كانوا أخوة لي في جامعة جدارا، وخير مثال في الدعم والتشجيع لإتمام هذه الرسالة.

كما اشكر كل من قدم لي المساعدة والدعم والنصيحة أثناء مرحلة الدراسة وإعداد الرسالة.

الإهداء

إلى روح والدي

إلى

رمز الحب والعنان

والدتي الغالية

الكل أفراد عائلتي الكريمة

إلى أصحاب القلوب ناصعة البياض، أصدقائي وقت الشدة، وخص

بالحذر الاستاذ صالح الخالدي

شكرا لكم جميعا

الباحث

معتصم الخالدي

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	
أ	العنوان	
ب	لجنة المناقشة	
ج	إقرار وتفويض	
د	الشكر والتقدير	
هـ	الإهداء	
و	فهرس المحتويات	
ي	قائمة الجداول	
ك	قائمة الأشكال	
ل	الملخص	
ن	Abstract	
الفصل الأول: الإطار العام		
2	مقدمة	1.1
3	مشكلة الدراسة وأسئلتها	1.2
4	أهداف الدراسة	1.3
4	أهمية الدراسة	1.4
5	التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة	1.5
6	فرضيات الدراسة	1.6

6	أنموذج الدراسة	1.7
7	تنظيم الدراسة	1.8
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة		
	المبحث الأول مفهوم محاسبة المسؤولية	2.1
11	تمهيد	2.1.1
11	مفهوم محاسبة المسؤولية ونشأتها	2.1.2
13	نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم الإدارية المرتبطة بها	2.1.3
13	نظام محاسبة المسؤولية واللامركزية	2.1.3.1
14	نظام محاسبة المسؤولية والادارة بالاستثناء	2.1.3.2
15	نظام محاسبة المسؤولية والادارة بالاهداف	2.1.3.3
16	انواع مراكز المسؤولية	2.1.4
19	أهداف محاسبة المسؤولية	2.1.5
20	مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية	2.1.6
21	مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية	2.1.9
49	خطوات تقييم أداء مراكز المسؤولية	2.1.10
	المبحث الثاني : الميزة التنافسية ومكوناتها	2.2
30	تمهيد	2.2.1
31	مفهوم الميزة التنافسية	2.2.2
33	عوامل نجاح الميزة التنافسية	2.2.3
34	خصائص الميزة التنافسية	2.2.4

35	مصادر الميزة التنافسية	2.2.5
36	عناصر الميزة التنافسية	2.2.6
38	إستراتيجيات الميزة التنافسية	2.2.7
40	معايير الحكم على جودة القدرة التنافسية	2.2.8
41	تنمية وتطوير على الميزة التنافسية	2.1.9
42	محددات الميزة التنافسية	2.1.10
44	بناء الميزة التنافسية	2.1.11
	المبحث الثالث : العلاقة بين محاسبة المسؤولية والميزة التنافسية	2.3
47	تمهيد	2.3.1
48	دور محاسبة المسؤولية في دعم الميزة التنافسية المتعلقة بالجودة	2.3.2
49	دور محاسبة المسؤولية في دعم الميزة التنافسية المتعلقة بالتكلفة	2.3.3
50	تقارير أداء مراكز المسؤولية وعلاقتها في تحقيق الميزة التنافسية	2.3.4
	المبحث الرابع: الدراسات السابقة	2.4
53	الدراسات العربية	2.4.1
63	الدراسات الأجنبية	2.4.2
65	ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة	2.4.3
	الفصل الثالث: المنهجية وإجراءات الدراسة	
72	منهجية الدراسة	3.1
72	مجتمع وعينة الدراسة	3.2

74	أساليب جمع المعلومات	3.3
75	أداة الدراسة	3.4
77	صدق اداة الدراسة	3.5
78	إختبار ثبات أداة الدراسة	3.6
79	الأساليب الإحصائية	3.7
80	إجراءات الدراسة	3.8
الفصل الرابع: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات		
82	المقدمة	4.1
82	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	4.2
90	إختبار فرضيات الدراسة	4.3
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات		
94	النتائج	5.1
96	التوصيات	5.2
97	الدراسات المقترحة	5.3
98	المراجع والمصادر	
108	الملاحق	
108	ملحق رقم (1) اسماء الشركات مجتمع الدراسة	
109	ملحق رقم (2) الإستبانة	
115	ملحق رقم (3): تسهيل مهمة	
116	ملحق رقم (4): قائمة بأسماء المحكمين	

قائمة الجداول

اسم الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم (1) ملخص الدراسات السابقة	66
جدول رقم (2) توزيع أفراد عينة الدراسة	72
جدول رقم (3) درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert scale)	75
جدول رقم (4) معاملات ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ارتباط بيرسون وكرونباخ ألفا	78
جدول رقم (5) المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور مركز التكلفة	81
جدول رقم (6) المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور مركز الربحية	83
جدول رقم (7) المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور الإستثمار	85
جدول رقم (8) المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور الميزة التنافسية	86
جدول رقم (9) اختبار قوة انموذج الدراسة وعدم تداخل المتغيرات بين المتغيرات المستقلة	89
جدول رقم (10) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر محاسبة مراكز المسؤولية على تحقيق الميزة التنافسية	90

قائمة الأشكال

اسم الشكل	رقم الصفحة
الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة	7
الشكل رقم (2): كيفية تقسيم الشركة الى مراكز مسؤولية	19

دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية

"دراسة ميدانية"

إعداد : معتصم الخالدي

إشراف: الدكتور ثائر ابوطبر

أيار / 2015

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية الرئيسية وهي (مركز التكلفة، مركز الربحية، مركز الإستثمار) في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية وتحديدًا في المنطقة الشرقية ، وقد اعتمدت هذه الدراسة على إستخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تجميع البيانات من خلال المصادر الثانوية والأولية. ولتحقيق هذا الهدف استخدم الباحث أداة الاستبانة ، تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من (102) من المدراء الماليين والمحاسبين ومحاسبو التكاليف العاملين في الشركات الصناعية مجتمع الدراسة، وقد تم الإعتماد على أساليب الإحصاء الوصفي في وصف متغيرات الدراسة، كما تم الإعتماد على أساليب الإنحدار المتعدد (Multiple regression) في إختبار الفرضيات، وتم استخدام اختبار التباين (VIF) و (Tolerance) لقياس قوة أنموذج الدراسة وعدم تداخل المتغيرات المستقلة ، وقد توصلت الدراسة إلى أن هنالك دوراً ايجابياً لمحاسبة مراكز المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية ، كما

توصلت الدراسة إلى أن تحقق الميزة التنافسية في الشركة يتم من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة ، وأوصت الدراسة بضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين في الشركات وذلك لتعريضهم بمزايا مراكز محاسبة المسؤولية كإحدى الإستراتيجيات التي تسهم في تحقيق التميز في أداء الشركات بشكل عام.

الكلمات الدالة : محاسبة المسؤولية ،اللامركزية ، مركز التكلفة ، مركز الربحية ،مركز الإستثمار ، الميزة التنافسية.

**Thesis Title: The Role of Responsibility Accounting in Achieving
Competitive Advantage in Industrial Saudian companies**

"Field study"

By: Mutasem Alkhaldi

Supervisor: Dr. Thaer Abu Tabur

May / 2015

Abstract

This study aims to identify the Role of the Responsibility Accounting (Cost center, profitability center, and investment center) in achieving the competitive advantage at the industrial companies in Saudi Arabia.

This study depend on used the descriptive analytical method, where data have been collected from main and secondary sources, and to achieve this goal, the researcher has been used the questionnaire tool where it was distributed on the study sample that wich consists of 102 of Finance directors and Accountants, cost Accountants at the accounting departments in the industrial companies in Saudi Arabia. Also descriptive statistics have been used to describe the variables of the study. In

addition, the multiple regression method has been used to test the hypothesis, where VIF test and Tolerance have been used to measure the strength of the study sample and to assure that variables do not overlap with each other.

The study found that there is a positive role for Responsibility Accounting in achieving the competitive advantage for the industrial companies at Saudi Arabia. Also it found that to achieve the competitive advantages in a company, there must be integration between the responsible centers which work on raising the efficiency of company performance. Finally, this study recommended the importance of setting training programs for workers at companies in order to introduce them to the advantages of the Responsibility Accounting as a strategy that contributes in achieving the excellence on the companies' performance in general.

Key words: Responsibility Accounting, Decentralization, Cost center, profitability center, investment center, competitive advantage.

الفصل الاول

الإطار العام

1.1 مقدمة

1.2 مشكلة الدراسة وأسئلتها

1.3 أهداف الدراسة

1.4 أهمية الدراسة

1.5 مصطلحات الدراسة

1.6 فرضيات الدراسة

1.7 أنموذج الدراسة

1.8 تنظيم الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام

1.1 المقدمة

لم يعد يقتصر دور المحاسبة على تسجيل الأحداث التاريخية فقط وإنما تعددت أدوارها لتصبح المساهم الأكبر في عملية إعداد وتقديم الخطط المستقبلية للشركة ،وامتد عمل المحاسب ايضاً إلى وضع آليات وأدوات يمكن من خلالها تقييم الأداء ومعرفة مدى إنحراف المنشآت عن مسارها، ومن هنا ظهرت المحاسبة الإدارية كعلم يبحث في هذه الجوانب من خلال ما تقدمه من معلومات مالية تفيد مدراء المنظمات من تحديد الأهداف المستقبلية بالإستعانة بهذه المعلومات المالية لتفقيدهم في إتخاذ قراراتهم ووضع خططهم المستقبلية ، وسنتناول في هذه الدراسة أحد مكونات المحاسبة الإدارية وهي محاسبة المسؤولية والتي هدفها الأساسي هو تقييم نتيجة أعمال مراكز الاعمال الموجودة داخل اي منشأة وبيان مدى انسجام أدائها مع الأهداف والخطط التي تم إعدادها مسبقاً.

ومن الأسباب التي أدت إلى ظهور محاسبة المسؤولية هو ظهور الشركات الضخمة بعد الحرب العالمية الثانية وفتح هذه الشركات فروع لها في العديد من دول العالم الامر الذي أدى الى عدم قدرة الإدارة على السيطرة على إحكام الرقابة على نشاطات الشركات مما دفعها إلى تفويض جزء من صلاحياتها الإدارية للإدارات المختلفة مما إدى إلى ظهور ما يسمى باللامركزية والتي فيها تقوم الإدارات العليا بتفويض بعض صلاحياتها الخاصة بإتخاذ القرار الى الإدارات الوسطى والدنيا بالمنشأة (أبو نصار، 2014).

وسيتيم في هذه الدراسة البحث حول دور محاسبة المسؤولية لمراكز المنشأة سواء كانت مراكز تكلفة اوريدية او إستثمار وبيان دورها نحو تحقيق أهداف الشركة والتي تمكّن الشركة من الوصول الى وضع تنافسي يمنحها أفضلية إتجاه الزبائن اكثر من المنافسين ، لذلك سيحاول الباحث محاولة الربط بين أهمية محاسبة المسؤولية لمراكز المنشأة وهي مركز التكلفة والربحية والإستثمار ومدى الدور الذي تقدمه للوصول إلى تحقيق الميزة التنافسية سواء كانت ميزة تعتمد على التكلفة الأقل أو الجودة او المرونة والتسليم .

1.2 مشكلة الدراسة وأسئلتها

تعتبر محاسبة مراكز المسؤولية أداة قياسية مهمة تهدف إلى التحقق من أن كل نشاط في الشركة يسير وفقاً لما هو مخطط له، لذلك يتطلب تقييم الأداء الفعلي مع ما هو مخطط وتحليل الانحرافات ومعرفة أسباب حدوثها، ووضع أسس العلاج لها، بهدف توفير نظام للمراقبة وتقييم أداء العاملين، وبذلك تضمن الشركة الوصول إلى الميزة التنافسية التي تسعى الشركات للوصول إليها، وذلك من خلال تقسيم الشركة إلى وحدات فرعية ، فمحاسبة مراكز المسؤولية لازمة لكل شركة بغض النظر عن نشاطها سواء كانت خدمية أو تجارية أو صناعية، هادفة للربح أو غير هادفه، والشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية كغيرها من الشركات في حاجة لنظام محاسبة مراكز المسؤولية، ومن خلال ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ما دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية ؟

ويتفرع عنه الأسئلة التالية:

1. ما هو دور مركز التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية ؟
2. ماهو دور مركز الربحية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية ؟
3. ماهو دور مركز الإستثمار في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية ؟

1.3 أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في محاولة التعرف على الدور الذي يمكن ان تقوم به محاسبة المسؤولية لمراكز التكلفة والاستثمار والربحية وتأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية وتحديدًا في المنطقة الشرقية والتي هي محل الدراسة وأما الأهداف التفصيلية لهذه الدراسة فكانت على النحو الآتي :

1. معرفة دور مركز التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية .
2. معرفة دور مركز الربحية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية .
3. معرفة دور مركز الإستثمار في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية .

1.4 أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة على المستوى التطبيقي في أنها تلفت إنتباه الشركات حول أهمية إستخدام نظام محاسبة مراكز المسؤولية والذي سيجتich للمنشآت رقابة أفضل وتقسيم للأعمال بشكل يساعد على إثارة المنافسة الداخلية داخل المنشأة ككل ، وتكوين أثر إيجابي في تحقيق التنافسية على المستوى الخارجي لهذه الشركات وبالتالي تحقيق أرباح تفوق أرباح المنافسين وبأنها تبين الأهمية التي ستجنيها المنشآت

إذا استخدمت نظام محاسبة مراكز المسؤولية ، وعلى المستوى النظري تكمن في إضافة أدب نظري إلى الأدب السابق فيما يخص محاسبة مراكز المسؤولية والميزة التنافسية .

1.5 التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

- **محاسبة المسؤولية:** ذلك النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنات التخطيطية) والمنفذ فعلياً (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حده (Horngren et al 2005).
- **مركز المسؤولية:** وهو موقع في الشركة له سلطة الرقابة والتحكم والتكاليف والإيرادات أو استخدام الأموال المستثمرة.
- **الميزة التنافسية :** وهي التي تنشأ من القيمة التي باستطاعة المنظمة أن تخلقها لعملائها ، إذ يمكن أن تأخذ شكل السعر المنخفض ، أو تقديم منافع متميزة في الخدمة مقارنة بالمنافسين . (Porter 2006).
- **مركز التكلفة:** وهو الوحدة الفرعية من الشركة التي يكون فيها مشرف الوحدة مسؤولاً فقط عن حدوث النفقة المتعلقة بها (ابو نصار ، 2014) .
- **مركز الربحية:** هو دائرة النشاط التي تتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف وماتحققه من إيرادات وكأن مركز الربحية يعد منشأة مستقلة ، لها تكاليفها وإيراداتها المستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية (ميده، 2003).
- **مركز الإستثمار :** هو أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديره مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الإستثمارات التي إستخدمها في تحقيق العائد ، (Garrison et al, 2008).

- **اللامركزية:** تفويض الإدارة العليا لجزء من صلاحياتها للإدارة الوسطى والدنيا وذلك في جميع الأنشطة لتسهيل عملية إتخاذ القرارات. (خفاجي ، 2010) .

1.6 فرضيات الدراسة

■ الفرضية الرئيسية

هناك أثر ذو دلالة إحصائية وبشكل إيجابي لمحاسبة المسؤولية على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية .

■ الفرضيات الفرعية

- H_1 : هناك أثر ذو دلالة إحصائية وبشكل إيجابي لمحاسبة المسؤولية لمركز التكلفة على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية.

- H_2 : هناك أثر ذو دلالة إحصائية وبشكل إيجابي لمحاسبة المسؤولية لمركز الربحية على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية .

- H_3 : هناك أثر ذو دلالة إحصائية وبشكل إيجابي لمحاسبة المسؤولية لمركز الإستثمار على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية.

1.7 نموذج الدراسة

- المتغيرات المستقلة تتمثل في أنواع مراكز المسؤولية التالية وهي :

- مركز التكلفة .

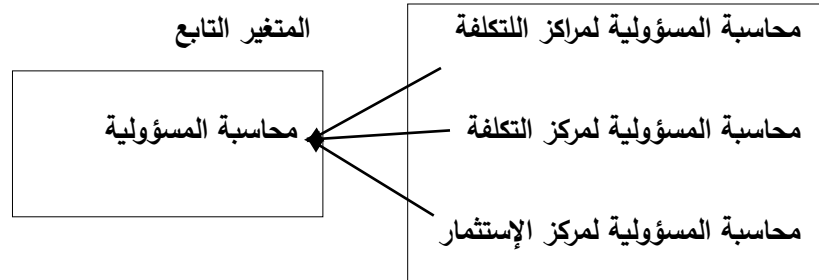
- مركز الربحية .

- مركز الإستثمار .

■ المتغير التابع وهو المتمثل في الميزة التنافسية .

انظر الشكل رقم (1) من إعداد الباحث لتوضيح متغيرات الدراسة .

المتغيرات المستقلة



الشكل (1): نموذج الدراسة

1.8 تنظيم الدراسة

تتكون الدراسة من أربعة فصول كالتالي :

1. الفصل الاول وتضمن الإطار العام للدراسة .

2. الفصل الثاني ويتضمن الإطار النظري والدراسات السابقة ويتكون من أربعة مباحث كالتالي :

- المبحث الأول : مفهوم محاسبة المسؤولية .

- المبحث الثاني : مفهوم الميزة التنافسية .
- المبحث الثالث : العلاقة بين محاسبة المسؤولية والميزة التنافسية .
- المبحث الرابع : الدراسات السابقة وما يميز الدراسة .
- 3. الفصل الثالث ويتضمن المنهجية وإجراءات الدراسة .
- 4. الفصل الرابع ويتضمن نتائج التحليل الإحصائي .
- 5. الفصل الخامس ويتضمن النتائج والتوصيات .

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول : مفهوم محاسبة المسؤولية

المبحث الثاني : الميزة التنافسية ومكوناتها

المبحث الثالث : العلاقة بين محاسبة المسؤولية والميزة التنافسية

المبحث الرابع : الدراسات السابقة وما يميّز الدراسة

المبحث الاول

مفهوم محاسبة المسؤولية

- 2.1.1 تمهيد
- 2.1.2 مفهوم محاسبة المسؤولية ونشأتها
- 2.1.3 نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم المرتبطة بها
- 2.1.4 أنواع مراكز المسؤولية
- 2.1.5 أهداف محاسبة المسؤولية
- 2.1.6 مزايا تطبيق محاسبة نظام محاسبة المسؤولية
- 2.1.7 مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

المبحث الأول

مفهوم محاسبة المسؤولية

2.1.1 تمهيد

إنَّ التطور في عالم الأعمال وظهور الشركات الكبرى في عصرنا الحاضر، جعل إدارة المنشآت الإقتصادية يبحثون عن أفضل الاساليب التي تمكنهم من تحقيق أهداف الشركة وتحقيق الخطط الموضوعة في هذه الشركات والبحث عن الانحرافات فيها ، كل هذا ادى الى أن يقوم أصحاب المنشآت بالبحث عن افضل السبل التي تمكنهم من مراقبة العمل والأداء، ومن هذا الباب ظهرت محاسبة المسؤولية التي تقوم على مبدأ رئيسي هو التأكد من الخطط المرسومة قياساً مع المنفذ لبيان أي انحرافات والعمل على تصحيحها .

2.1.2 مفهوم محاسبة المسؤولية ونشأتها

إنَّ فكرة محاسبة المسؤولية قديمة جداً ، فقد وجدت بوجود الإنسان فكان يكلف بأداء عمل معين ثم محاسبته بناءً على نتيجة أداء هذا العمل ، وعلى الرغم من ذلك فإن محاسبة المسؤولية كأسلوب إداري محاسبي حديثة العهد نسبياً في الفكر المحاسبي ، حيث ترجع أولى البحوث فيها إلى عام 1952 ، عندما قام هايجنز Higgins بكتابة أول مقالة بعنوان محاسبة المسؤولية واعتبرت هذه المقالة أول إطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية ، حيث وضَّح هايجنز أن محاسبة المسؤولية ليست تغييراً للنظرية المحاسبية أو لمبادئها و إنما هي أداة للرقابة على التكاليف بالإعتماد على قاعدة "من فعل ذلك". وتبعته

مقالات أخرى وبحوث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون دائماً إلى مقالة Higgins لما لها من أثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية (دلة ، 2011).

ومع تطور المحاسبة الإدارية وأنظمة المعلومات المالية والإدارية فقد واكبت محاسبة المسؤولية هذا التطور لتلبي حاجات الإدارة وأصبحت تؤدي دوراً فعالاً في تقييم كفاءة الإدارة وفعاليتها، وفي عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية ، وتعتبر محاسبة المسؤولية هي مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة، أو أنها مفتاح قياس الوحدة الاقتصادية، حيث أنها تؤدي إلى تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوحدة إلى أفضل إستغلال للطاقة أو الموارد المتاحة (جمعة، 2011).

وحول الحديث عن تعريف لمحاسبة المسؤولية فهناك الكثير من عرفها في أدبيات المحاسبة الإدارية حيث عرفها جاريسون وآخرون بأنها نظام للمعلومات المحاسبية يقوم على دراسة البيانات المحاسبية وتحليلها وعرضها بشكل معين من خلال تقرير المسؤولية بما يحقق الفاعلية بالرقابة وتقييم الأداء، وبما يتبعها من اتخاذ قرارات تركز عليها الإدارة في وضع خطط التشغيل ومتابعتها أولاً بأول، (زايد ،حجاج ،2003) وعرفها ايضاً هورنجرن وآخرون بأنها "ذلك النظام الأساسي الذي يقيس ويقارن بين المخطط له في (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ فعلياً في (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حده، (Horngren et,al,2005) ، وعرفها رونالد هيلتون Ronald Hilton ، بأنها "مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم بواسطة المحاسبة الإدارية لقياس كفاءة الاشخاص والأقسام وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة ، (Hilton,2008) .

وفي ضوء ما سبق فإن محاسبة المسؤولية هي نظام رقابي يعتمد على مجموعة من الأدوات والمفاهيم والمقومات والتي من خلالها يتم قياس أداء الإدارات في مراكز المنشأة وتقييم نتائج أعمالهم بناءً على ما تم إعداده من خطط مسبقاً وإظهار أي انحرافات حدثت ، وكذلك تحديد الإدارات الأكثر كفاءة في العمل .

2.1.3 نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم الإدارية المرتبطة بها

إرتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ببعض المفاهيم الإدارية والمحاسبية مثل اللامركزية في الإدارة بالإستثناء والإدارة بالأهداف، وهذه المفاهيم الحديثة جاءت كمكمل لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات كما يتبين مما يلي:

1) نظام محاسبة المسؤولية واللامركزية

تعني اللامركزية تفويض صلاحيات وسلطات إتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لكبر حجم المؤسسات سواء كانت الحكومية أو الإقتصادية وإفساح المجال أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الإستراتيجي ورسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه.

ومن خلال التعريف السابق ندرك أنَّ وجود محاسبة المسؤولية مرتبط بوجود اللامركزية لأنَّ مفهوم محاسبة المسؤولية يقوم على تفويض الأعمال والصلاحيات إلى مراكز المسؤولية وذلك من الإدارات العليا إلى الإدارات الوسطى والدنيا وهذا يتشابه مع مفهوم اللامركزية ، وهناك العديد من المزايا والسلبيات في إستخدام اللامركزية في المنشآت الإقتصادية حسب ابو نصار (2014) فمثلاً من مزاياها أن

اللامركزية توزع صلاحيات إتخاذ القرار على الإدارات المختلفة في المنشأة ، وبالتالي التخفيف من أعباء ومسؤوليات الإدارات العليا وايضاً إعطاء الإدارات الأخرى الحافزية للقيام بالأعمال الموكلة إليها وكذلك منح إتخاذ القرار الى الشخص الأقرب للواقع في التنفيذ وتسهيل عملية الإتصال بين الإدارات المختلفة والمساعدة على تنمية قدرات المنشأة وفرز المدراء المتميزين .

لكن بالمقابل هناك بعض السلبيات لنظام اللامركزية وهي إتجاه بعض المدراء في بعض الأحيان الى الأهتمام بالفروع والأقسام الخاصة بهم وإغفال أهداف الأقسام الأخرى وإحتمال ظهور تعارض ومشاكل بين الإدارات المختلفة خصوصا في حالة تداخل الأنشطة بين الأقسام المختلفة للمنشأة ، كذلك إرتفاع تكاليف جمع المعلومات الخاصة بتقييم الأداء والرقابة على الأقسام المختلفة في المنشأة .

وبناءً على ماسبق فإن إعتتماد نظام اللامركزية يعتمد بالدرجة على حجم المنشأة الإقتصادية ومدى إستيعاب المنشأة لتواجد هذا النظام فيها ومدى الجدوى والمنفعة التي يحققها هذا النظام ، لذلك يستخدم نظام اللامركزية في كل المنشآت التي تحتوي على أكثر من فرع أو قسم وفيها عدد موظفين كبير .

(2) نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالإستثناء

يرى داغر وصالح ،(2000)، بأن الإدارة بالإستثناء هو مبدأ من مبادئ القيادة التبادلية التي تعني على القائد عدم التدخل في العمل ما لم يلاحظ إنحرافات من التابعين عن القواعد والمعايير الموضوعية ، وأنّ تدخل القائد ينبغي أن يكون موجهاً فقط نحو تصحيح الإنحرافات أو لجعل العاملين يحققون المستويات والمعايير المطلوبة.

ويؤدي تطبيق نظام محاسبة المسؤولية إلى تطبيق ما يعرف بمبدأ الإدارة بالاستثناء، حيث ينعكس تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء في أن نظام محاسبة المسؤولية يهيئ للإدارة العليا التفرغ للقرارات الحيوية والإستراتيجية من خلال تخليصها من تفاصيل الأعمال التي يمكن للإدارات الأقل تأديتها بكفاءة، فأى مستوى إداري بالمنظمة لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك (كحالة، وحنان، 2002) .

ومما سبق يتضح أن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية ومبدأ الإدارة بالاستثناء تكمن في أن قيام المديرين بعدم التدخل في الأمور الروتينية هي بمثابة تفويض غير مباشر للصلاحيات والمسؤوليات.

3) نظام محاسبة المسؤولية ونظام الإدارة بالأهداف

يتمثل نظام الإدارة بالأهداف في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وتحديد مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناءً على هذه المقاييس، حيث يقوم بهذه العملية كل من الرؤساء والمرؤوسين،(الجدة، 2007) .

حيث إن تطبيق نظام الإدارة بالأهداف يعني إتفاق الرؤساء بمختلف مستويات السلطة بالمنظمة مع العاملين في وحداتهم على تلك الأهداف المحددة والمتوقع الوصول إليها، والتي يتم مقارنة الأهداف المتوصل إليها بها، فلا بد من النظر للنتائج التي تم مقارنتها مسبقاً بما توصلت له المنظمة من أهداف بدلاً من التركيز على الأنشطة فقط(الفضل، وشعبان، 2003) .

إن محاسبة المسؤولية لها دور كبير في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعتبر من أهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز المسؤولية نفسها، حيث تعد الموازنات التخطيطية هدفاً جوهرياً يسعى مركز المسؤولية لتحقيقه، (كحالة، حنان، 2002)

ومن خلال ما ذكر سابقاً فإن جوهر العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالأهداف هو أنَّ جميع الإدارات قد تشاركت سابقاً في إعداد الأهداف وفي تحديد المسؤوليات وبالتالي فإن قدرة تنفيذ الأعمال تكون واقعية واقرب للتحقق ، وأن أي إنحرافات سيتم إيجادها بسهولة وذلك لأن هناك وضوح للأهداف لدى جميع الإدارات .

2.1.4 أنواع مراكز المسؤولية

تقسم مراكز المسؤولية بشكل رئيسي الى ثلاثة أقسام رئيسية حسب أبو نصار (2014) :

1) مركز التكلفة

وهو القطاع الذي له سلطة الرقابة على حدوث التكاليف، ومن خصائصه انه ليس له سلطة الرقابة على تحقيق أو توليد الإيرادات أو استخدام أموال الإستثمارات، (Garrison,et al, 2008).

ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعاً وانتشاراً في الحياة العملية نظراً لأن كثيراً من دوائر النشاط في الوحدة الاقتصادية يمكن اعتبارها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من أنواع مراكز المسؤولية، والسبب في ذلك أنَّ التكاليف التي يمكن حصرها وقياسها بسهولة اكبر من الأرباح والمنافع التي غالباً يصعب قياسها بموضوعية كافية، لذلك فإن تحقيق بعض دوائر النشاط في الوحدة

الإقتصادية أرباحاً لا يعطي الحق باعتبارها مركز إيراد لصعوبة قياس وحصر هذه الأرباح والمنافع ،(آل آدم، الرزق، 2000) .

(2) مركز الربحية

هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات، وليس لديهم صلاحية باتخاذ قرارات الاستثمار. وبهذا فهو يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفيه علاقة بعمليات الإستثمار،(الغرابية وآخرون، 2011). وهو ذلك الجزء من التنظيم الذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن عناصر الإيرادات والتكاليف التي تحدث في مركزه وتخضع لرقابته، وبناءاً عليه يقيم أداءه، ويمكن اعتبار هذا المركز وحدة اقتصادية مستقلة لها تكاليفها وإيراداتها الخاصة بها ويهدف المسؤول عنها إلى تعظيم أرباحها، دون إلحاق الضرر أو الخسائر بأي مركز مسؤولية آخر بشكل ينعكس سلباً على تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية ككل (الحارس، 2004) . وقد يكون مركز الربحية طبيعياً أو افتراضياً، حيث يقصد بمركز الربحية الطبيعي ذلك المركز الذي يبيع إنتاجه أو خدماته إلى أطراف خارج المنظمة وبالتالي تحقيق إيراداته كما لو أنه وحدة اقتصادية مستقلة قائمة بذاتها، أما مركز الربحية الافتراضي فهو ذلك المركز الذي يحول إنتاجه أو خدماته أساساً إلى أقسام أخرى داخل نفس الوحدة الاقتصادية ويطلق على أسعار البيع في هذه الحالة اسم سعر التحويل (حسين، 1997) .

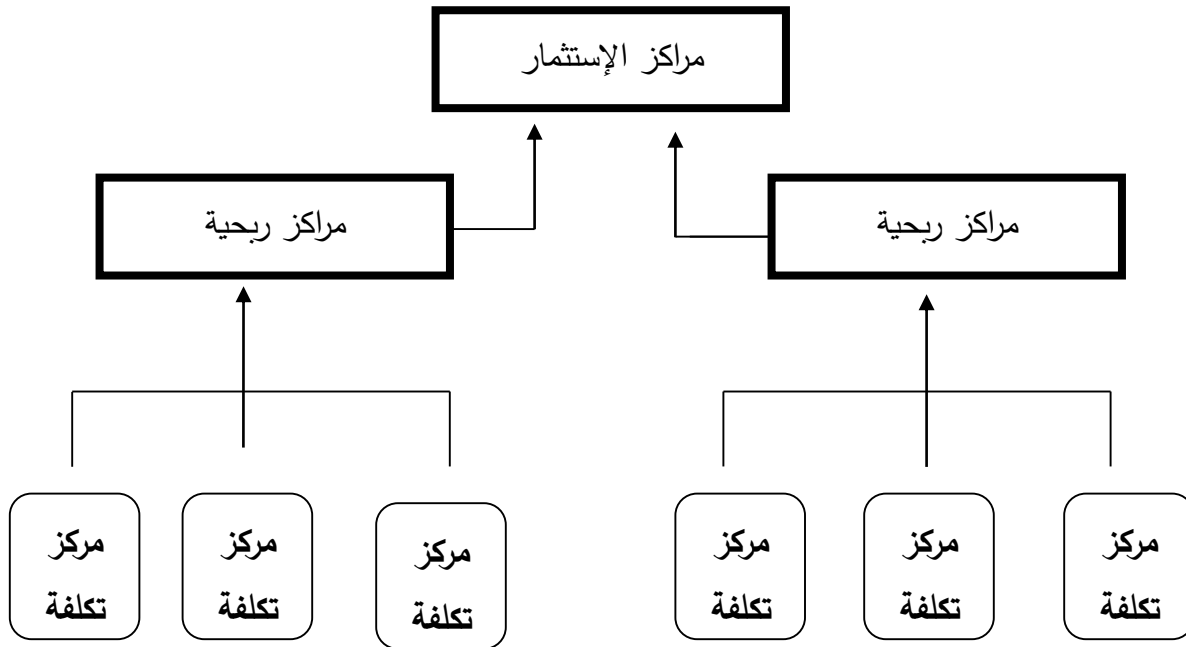
(3) مركز الإستثمار

هو أي مركز مسؤولية داخل المنظمة يكون مديرة مسؤولاً عن التكاليف والإيرادات، بالإضافة إلى الإستثمارات التي إستخدمها في تحقيق العائد حيث يمنح مدراء هذه المراكز صلاحيات التخطيط

واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة إلى نوعية وحجم الإستثمارات لدى هذه المراكز، وبناءاً عليه يقيم أداء مدراء هذه المراكز يستند إلى الربح الذي يحققه مع الأخذ بعين الاعتبار حجم الإستثمارات أو رأس المال المستثمر في هذه المراكز، ومن أمثلة هذا النوع من المراكز فروع البنوك والمطاعم والفنادق (أبو نصار، 2014) . وتجدر الإشارة إلى أن الصلاحيات والسلطات التي تمنح لمدير مركز الإستثمار هي الأعلى مقارنة بالصلاحيات والسلطات الممنوحة لكل من مدير مركز التكلفة أو مدير مركز الإيراد أو مدير مركز الربحية فقط ، (ظاهر، 2002). لذلك غالباً ما يشتمل مركز الإستثمار على كافة أنواع مراكز المسؤولية الأخرى حيث يكون لمدير مركز الاستثمار صلاحية الإشراف والمتابعة على النفقات والتكاليف والإيرادات المحققة إضافة إلى تتبع المال المستثمر في مركز المسؤولية ، (صبري،2002) .

إن عدد مستويات ومراكز المسؤولية يختلف من منظمة إلى أخرى حسب الهيكل التنظيمي وإحتياجات المنظمة ،(Garrison,2008)، أي انه لا توجد قاعدة معينة يمكن إستخدامها في تحديد عدد وأنواع مراكز المسؤولية في المنظمات، فكل منظمة تعتبر حالة خاصة تحتاج إلى عدد وأنواع من مراكز المسؤولية لا يتناسب مع المنظمات الأخرى التي تختلف معها من حيث الحجم، نوع الخدمة أو الصناعة، مواصفات العمليات، فلسفة الإدارة (حسين، 1997) .

ويبين المخطط التالي عرضاً مبسطاً يبين العلاقات بين مراكز المسؤولية السابق ذكرها



شكل (2) : كيفية تقسيم الشركة الى مراكز مسؤولية

حيث يبين الشكل رقم (2) كيفية تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية، حيث يكون مركز التكلفة مسؤولاً عن التكاليف فقط وهو في المرتبة الأولى، ثم يأتي أعلى منه مركز الربحية ويكون مسؤولاً عن التكاليف والأرباح ، بينما مركز الاستثمار يأتي تطويراً لمركز الربحية. (حسين ، 1997).

2.1.5 أهداف محاسبة المسؤولية

من الأهداف التي تسعى محاسبة المسؤولية لتحقيقها كما يرى الفضل وشعبان ،(2003):

- يهدف نظام محاسبة المسؤولية الى إيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

- يهدف نظام محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، حيث يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

- يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوباً رقابياً يساعد في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

وكذلك وحسب الحارس،(2004) فإن نظام محاسبة المسؤولية يساهم في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف Management by Objectives وذلك من خلال الربط بين الموازنات التخطيطية ومراكز المسؤولية، ومن الأهداف أيضاً ما أشار إليه الأسطل ، (2010)، وهو أن استخدام محاسبة المسؤولية يؤدي الى تطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء Management by Exception .

مما سبق يرى الباحث إن من أهم الأهداف التي يسعى نظام محاسبة المسؤولية إلى تحقيقها، هو هدف الرقابة على التكاليف والتي تطلب بدورها وجود أنظمة تخطيطية على أساس وضع موازنة تقديرية لكل مركز مسؤولية في بداية كل فترة ، ومقارنة النتائج الفعلية بما ورد في الموازنة بغرض تقييم أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية وتحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها .

2.1.6 مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

يحقّق نظام محاسبة المسؤولية العديد من المزايا التي تعود على الوحدة الإقتصادية في حال تطبيقه فيها وهي حسب خشارمة والعمرى (2004) :

- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلاً من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.
- يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق، الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة.
- يساعد في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء.
- يجعل العاملين بالوحدة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم .
- يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.
- يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعد في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.
- توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر.

2.1.7 مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية

إنَّ مقومات أي نظام محاسبي هي عبارة عن الأسس والأدوات والإجراءات التي يرتكز عليها هذا النظام المحاسبي في التطبيق العملي، وبالرغم من خصوصية تطبيق كل نظام محاسبي في الحياة

العملية تبعاً لطبيعة تنظيم الوحدة الاقتصادية وأسلوب إدارتها وعملها، فإن هناك مقومات رئيسية مشتركة في أي نظام لمحاسبة المسؤولية، وفيما يلي توضيح لمقومات هذا النظام :

1) تقسيم الهيكل التنظيمي داخل المنشأة الى مراكز المسؤولية :

ويعد التنظيم الإداري بمثابة العمود الفقري الذي يبنى عليه نظام دقيق للمساءلة، فهو أهم المقومات التي يعتمد عليها نظام محاسبة التكاليف، حيث يتم توضيح خطوط السلطة والمسؤولية في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية. مما يؤدي إلى تحديد المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم، وكذا وحدات الإشراف والمسؤولية والأشخاص المسؤولين عن هذه الوحدات. ولقد عرف التنظيم الإداري بأنه "الإطار الذي يضم القواعد واللوائح والصلاات بين الأفراد، ويحدد سلطات العاملين ومسؤولياتهم وواجباتهم لتحقيق أهداف الخطة، بعد ما تم تجميع أوجه النشاط اللازم لذلك، (زويلف، 2000)

ويهدف التنظيم الإداري إلى ربط جميع مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية بموازنة تخطيطية وبنظام تقارير يتمشى مع التسلسل الواضح لخطوط التنظيم الإداري، ويناسب كل المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية. وإن وحدات المسؤولية تعني ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري حتى يمكن تقييم الأداء ويتضح أن هناك علاقة وثيقة بين محاسبة المسؤولية والتنظيم، فكل منهما يهدف إلى ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط بالشخص المسؤول عن هذا الأداء في كافة المستويات الإدارية وبالتالي تحديد المسؤولية تجاه الانحرافات الناتجة عن الأداء. ويقصد بالتنظيم الإداري الجيد ليس مجرد رسم الخريطة التنظيمية للوحدة الاقتصادية، ولكن التقسيم الملائم للسلطة والمسؤولية هو وضع كل وظيفة في المكان

المناسب لها في التنظيم الإداري وبذلك يتم تجنب التداخل والتعارض في السلطات والمسؤوليات ، (عطية، سليمان، 1998).

وتقوم الوحدات الاقتصادية عادة بإعداد توصيف للهيكل التنظيمي باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية، حتى يمكن القضاء على ظاهرة التداخل التي قد تشوب هيكل التنظيم، ويمكن الإستعانة في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسؤول عن الوحدة التنظيمية، وتندرج المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية من أعلى إلى أسفل تبعاً لسلطاتها ومسؤولياتها، وتتعاون هذه المستويات فيما بينها على إنجاح الوحدة الاقتصادية، وتحقيق أهدافها، وعموماً يمكن تقسيم التنظيم الإداري في الوحدات الاقتصادية بمختلف أحجامها إلى ثلاث مستويات: الإدارة العليا والإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية، (زامل، 2000).

2) الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية:

حيث يتم استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مركز مسؤولية، حيث أن محاسبة المسؤولية تتطلب ضرورة ربط المعايير والفعاليات بالمسؤوليات، ولكي تتمكن الإدارة من تقييم الأداء لهذه المسؤوليات كل على حده ، يجب أولاً قياس الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية على حده ، وذلك بواسطة الانظمة المحاسبية المبنية على اسس علمية ، وبذلك يمكن استخدام الموازنات التخطيطية المعدة لكل مركز مسؤولية ، لتكون المرجع والمعيار للحكم على نتيجة الأداء الفعلي وتحديد الإنحرافات الناتجة عن اختلاف الأداء المخطط عن الاداء الفعلي ، (الغرايبة ، وآخرون، 2011)

ويتطلب تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وجود معايير مسبقة، يتم على ضوءها معرفة ما إذا كان هذا الأداء الفعلي مطابقاً للأداء المخطط ، وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز مسؤولية على حده لتصبح هدفاً يسعى المركز لتحقيقه. وتقدم التكاليف المعيارية الأساس اللازم لوضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعة. بعد أن يتم تحديد معايير الأداء (حسب التكاليف المعيارية أو الموازنات التخطيطية) يتم ربطهما بمراكز المسؤولية المكلفة بتحقيقها، فمحاسبة المسؤولية لا تقف عند الرقابة على التكاليف والإيرادات وإنما تتعداها لتصل إلى المسؤولين عنها وهذا لا يتحقق إلا إذا تم ربط المعايير المحددة سلفاً بمركز المسؤولية المتسبب فيها،(جودة وآخرون، 2011) .

3) قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحليل الانحرافات:

إنَّ قياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم القياس من خلالها، وتنشأ عملية القياس مع بدء الأنشطة في الوحدة الاقتصادية، وتعمل كل فروع المحاسبة (المالية والتكاليف والإدارية) في عملية القياس الفعلي ، و بعد إنتهاء عمل النظام المحاسبي وتحديد الأداء الفعلي وفق المبادئ المحاسبية، يتم ربط الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مراكز المسؤولية، وتخصص له تكاليفه وإيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسية، وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة. ويكون قد توفر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء في كل مركز مسؤولية. ويتم تحليل الانحراف الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، والذي قد يكون سالباً أو موجباً وفي كلتا الحالتين يعد هذا انحرافاً عن المخطط. وينحصر حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي

والأداء المخطط إلى سببين هما عدم الدقة في المعدلات التخطيطية ومعايير الأداء وعدم الكفاءة في التنفيذ الفعلي. (جودة وآخرون 2009) .

إنَّ عملية معرفة قيمة الانحرافات وتحليلها بعد حدوثها لا تمنع حدوث الانحراف مرة أخرى، ولكن يجب إتخاذ خطوات مسبقة لمنع حدوث هذه الانحرافات مستقبلاً أو الحد من حدوثها إلى أقصى درجة وهذه الخطوات تتمثل في تنمية الوعي التكاليفي لدى العاملين ويكون بإشعار العاملين بضرورة تحقيق أرقام الموازنة، لأنَّ في تحقيقها تحقيق لأهداف الوحدة الاقتصادية وعلى الإدارة أن تراقب الانحرافات وتسعى لمعرفة أسبابها ومحاسبة المسؤولين عن حدوثها وزيادة الكفاءة الإنتاجية لدى العاملين عن طريق تدريبهم والإشراف عليهم وتشجيعهم ووضع نظام حوافز لهم والدقة في تقدير أرقام الموازنة ودراسة كافة التقديرات المتوقعة أثناء التنفيذ وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد الموازنة، وتعديل الموازنات حسب نتائج قياس الأداء في الماضي، (Charles et al , 2005).

(4) تقارير الأداء لمراكز المسؤولية:

إعداد تقارير يتم من خلالها تحليل الانحرافات للأداء الفعلي عن الأداء المخطط بهدف تحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات ويجب محاسبة كل مدير مركز مسؤولية عن الأنشطة التي تتم داخل هذا المركز والتي تدخل في نطاق تحكمه ورقابته، ويجب على جميع مديري مراكز المسؤولية أن يشتركوا في وضع الموازنات الخاصة بمراكزهم، والتي بناءً عليها سيتم محاسبتهم، ويتم ذلك عن طريق إعداد التقارير التي تقيس وتحلل أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط. ويجب تقييم أداء كل مركز مسؤولية، وتوصيل تقارير الأداء من خلال التغذية العكسية للمعلومات إلى كل مدير بسرعة

وفي الوقت المناسب،(الغرايبة وآخرون ،2011) .

وتعد تقارير الأداء من الوسائل الرقابية الهامة إذا ما أمكن التعرف على أسباب إنحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدماً. وتستخدم التقارير لإبلاغ المسؤولين بها ومتابعتها والقيام باتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ملائمة. ويعرف التقرير بشكل عام على أنه "عرض للحقائق الخاصة بموضوع معين أو مشكلة معينة عرضاً تحليلياً بطريقة متسلسلة مع ذكر الاقتراحات التي تتماشى مع النتائج التي تم التوصل إليها بالدراسة والتحليل" ، (زيدان ، 2010) . إن إيصال المعلومات عن مراكز المسؤولية في المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا يتم في شكل تقارير أداء، حيث تعد هذه التقارير وسيلة الإتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في التنظيم الإداري في الوحدة الاقتصادية، وتبين هذه التقارير الأداء الفعلي والأداء المخطط والإنحرافات بينهما عن فترة مالية محددة، وكذلك تحليل الإنحرافات وتفسير أسبابها وتحديد المسؤولية عنها. والواقع أن البيانات المالية في محاسبة المسؤولية تتدرج من القمة إلى القاعدة عن الأداء المخطط، وعلى العكس تتدفق بيانات الأداء الفعلي من القاعدة إلى القمة. وتتسلسل التقارير من المستوى الإداري الأعلى إلى المستوى الإداري الأدنى، حيث تكون التقارير عند المستويات الإدارية الدنيا مفصلة بدقة، ثم تتجمع وتتلخص في المستويات الإدارية العليا ، (زايد ،حجاج ،2003)، وعند إعداد تقارير الأداء هناك قواعد يجب أن يتم الإلتزام بها حتى تكون فاعلة في الرقابة على الأداء وتقييمه، ومن هذه القواعد أن يعد التقرير وفقاً للمستويات الإدارية الموضحة في التنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية بحيث يعكس نشاط كل مركز من مراكز المسؤولية، ويتم رفع التقرير من المستوى الإداري الأدنى إلى المستوى الإداري الأعلى المسؤول عنه وأن يكون محتوى التقرير ملائماً للمستوى الإداري المقدم إليه، بحيث لا تقدم تفاصيل غير ملائمة أو غير ضرورية للمستوى

الإداري المعني باتخاذ القرار. وأن يقتصر التقرير على التكاليف والإيرادات الخاضعة لمسؤولية رئيس المركز والعاملين معه والمسؤول عن محاسبتهم وأن يتم إعداد التقرير وفقاً للأساليب العلمية والتحليلية لدعم كفاءة وفاعلية التقييم . وأن يتَّسم شكل التقرير بالثبات في ما يحتويه من بيانات تتلائم ونشاط مركز المسؤولية مما يسهم ويسمح بإجراء المقارنات الدورية السليمة، وأن تقدم التقارير في الوقت وبالسرعة اللازمة، بحيث تمكّن متَّخذ القرار من الإستفادة منها وممارسة الرقابة واتخاذ القرار السريع ، (كحالة ، رضوان ،2004).

5) نظام الحوافز:

وتتبع الأهمية الأساسية لنظام الحوافز من أهمية العنصر البشري كأحد عناصر الإنتاج التي يمكن من خلالها إستخدامها بكفاءة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. ولقد عرّفت الحوافز على أنها "مجموعة من العوامل والمؤثرات الخارجية التي تثير الفرد وتدفعه لأداء الأعمال الموكلة إليه على خير وجه عن طريق إشباع حاجاته ورغباته المادية والمعنوية"، (الهيّتي ،2004) .

هذا ويتوقف نجاح الأدوات المحاسبية المختلفة سواء كانت في صورة نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية أو في صورة موازنات تخطيطية أو معايير أداء مختلفة على مدى التعاون بين المستويات الإدارية المختلفة، ومدى ما تلقاه من قبول عام في التنظيم الإداري، ومدى ما يتوفر من حوافز تبعث على ذلك التعاون وهذا القبول. وتنقسم الحوافز من حيث طبيعتها إلى حوافز مادية أو معنوية أو مادية ومعنوية في آن واحد، أما من حيث شموليتها فتقسم إلى حوافز فردية وحوافز جماعية ،(الزعيبي 2005).

إن أي وحدة اقتصادية ترغب أن يتوفر لديها نظام حوافز فعال عليها أن تستند إلى نظام يشمل التعرف على دوافع كافة أفراد التنظيم وتحديد أولويات هذه الدوافع من وجهة نظر أفراد التنظيم واختيار أنواع الحوافز التي تتفق مع الدوافع وتحديد معايير وشروط منح الحوافز وتحديد قيمة منح الحوافز والإعلان عن نظام الحوافز بالطريقة المناسبة لكسب التأييد من قبل أفراد التنظيم وثبات الوحدة الاقتصادية في تقديم الحوافز وقت استحقاقها وتقييم نظام الحوافز من فترة لأخرى للتأكد من فاعليته، وتعديل النظام بحيث يتناسب مع التغيير في رغبات وحاجات الأفراد،(بريرة، 1996).

في نظر الباحث ، فإنه يجب على المنشآت البحث عن إيجاد آلية لتفعيل الحافزية في أجواء العمل الامر الذي يدفع العاملين إلى تحسين إنتاجيتهم بشكل إرادي وبدون الحاجة الى فرض أوامر ادارية روتينية قد تؤثر على الجانب الإنساني للعاملين والذي سيؤثر سلباً بالتالي على العمل .

المبحث الثاني

الميزة التنافسية ومكوناتها

2.2.1 تمهيد

2.2.2 مفهوم الميزة التنافسية

2.2.3 عوامل نجاح الميزة التنافسية

2.2.4 خصائص الميزة التنافسية

2.2.5 مصادر الميزة التنافسية

2.2.6 عناصر الميزة التنافسية

2.2.7 إستراتيجيات الميزة التنافسية

2.2.8 معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية

2.2.9 تنمية وتطوير الميزة التنافسية

2.2.10 محددات الميزة التنافسية

2.2.11 بناء الميزة التنافسية

المبحث الثاني

مفهوم الميزة التنافسية

2.2.1 تمهيد

يرجع ظهور مفهوم الميزة التنافسية الى Chamberlin سنة 1993 ، لكن يمكن إرجاعه الى Selznick سنة 1959 ، الذي ربط الميزة بالمقدرة ، وبعد ذلك جاء التطور التالي للميزة التنافسية حينما وصف Hofe و Schendel الميزة بأنها الموضع الفريد الذي تطوره المؤسسة مقابل منافسيها عن طريق نمط نشر الموارد ، (الزعيبي، 2005).

ويعتبر مايكل بورتر M. Porter أول من وضع نظرية الميزة التنافسية ، فقد صمّم لها نموذجاً لقياسها يستند على المتغيرات الجزئية للإقتصاد ، معتبراً أنّ التنافس إنّما يتم بين المؤسسات نفسها، ولقد عرف بورتر الميزة التنافسية بأنها "تنشأ اساساً من القيمة التي تستطيع مؤسسة ما أن تخلقها لزيائنها بحيث يمكن أن تاخذ شكل أسعار أقل بالنسبة لأسعار المنافسين بمنافع مساوية ، أو بتقديم منافع متفردة في المنتج تعرض بشكل واسع الزيادة السعرية المعروضه " ، (مرسي، 1998).

وقد حاولت أدبيات الإدارة الإستراتيجية تقديم التفسيرات والمسوغات التي توضّح مصادر الميزة التنافسية منذ إطلاق مفهوم الإدارة الإستراتيجية في مطلع الثمانينات حين قدم بورتر مفهوم الإستراتيجيات التنافسية لمنظمات الأعمال وأشار إلى أن العامل الأهم والمحدّد لنجاح منظمات الأعمال هو الموقف التنافسي لها وقد تباينت التعريفات للميزة التنافسية فالبعض ينظر إلى الميزة التنافسية من خلال الكفاءة والفاعلية لأداء المنظمة لأنشطتها مقارنة بالمنافسين ، (القيوتي وآخرون 2011)، بينما ركز البعض الآخر

على عنصري القيمة والزمن فيها يؤكدون على ضرورة أن تحقق الميزة التنافسية قيمة للمنظمة وانطلق فريق آخر في تعريفه للميزة التنافسية هي أي شيء منفرد تتمتع به المنظمة ويحدث ذلك إذا كان لدى المنظمة القدرة على خلق شيء منفرد ومختلف عن بقية المنافسين، وتعد الميزة التنافسية ثورة حقيقية في عالم إدارة الأعمال على المستوى الأكاديمي والعلمي والتطبيقي فلم تعد الإدارة مواجهة وقتية للمشكلات الآنية بل تعالج المشكلات الداخلية والخارجية للمنظمة والمتمثلة بنقاط الضعف والتهديدات وذلك لتحقيق التفوق المستمر على المنافسين (التميمي، الخشالي، 2010)، فقد كان مفهوم الميزة النسبية هو المفهوم السائد بين الإقتصاديين والإداريين حتى منتصف السبعينات حيث ظهر مفهوم الميزة التنافسية وأصبح التحدي الذي يواجه رجال الأعمال هو تحويل الميزة النسبية إلى ميزة تنافسية من خلال القدرة على خلق عوامل الإنتاج والتي تستند إلى مهارات بشرية عالية وقاعدة علمية قوية (مرسي، 1998) .

2.2.2 مفهوم الميزة التنافسية

يرى Mc.Fetridge أن الميزة التنافسية لمنشأة ما يمكن أن تتحقق في حالة ما إذا كان باستطاعتها أن تحتفظ بمستوى مرتفع من الإنتاجية والأرباح مقابل انخفاض في التكاليف وإرتفاع في الحصة السوقية دون أن يكون ذلك على حساب الأرباح، (بومدين، 2006).

والميزة التنافسية هي مفهوم ديناميكي يعتمد على الجهد الذاتي والإبداع للتفوق على المنافسين من خلال النوعية والتقنية العالية والتسويق الأفضل لجذب المشتريين للسلعة كعلامة فارقة يدركها الزبون في المنشأة أو في المنتج وهذا ما يحقق لها ميزة إضافية على منافسيها (مرسي، 1998) . وتحدد الميزة التنافسية من خلال طبيعة مصادر الميزة التنافسية ويتم الحصول على تلك المصادر من النقر أو

عدم القدرة على التقليد للأفعال التي تشكل أساس الميزة. وعرفها نجم (2005) بأنها القدرة على التفوق على المنافسين في واحد أو أكثر من الأبعاد الإستراتيجية (التكلفة ، الجودة ، المرونة ، الاعتمادية ، الوقت والإبتكار، وعرفها السامرائي (2007) على أنها "القوى التي تحدد درجة جاذبية قطاعات أو أجزاء من السوق تعتمد على عملية بناء وإقامة دفاعات ضد القوى التنافسية، وإيجاد موقع في الصناعة، وأن لكل منظمة إستراتيجية تنافسية شاملة، وتتمثل في مجموعة من الأهداف ويصعب تقليدها، بحيث تعمل على خلق موقع منفرد لمؤسسة يعكس لعملائها من خلال تقديم مجموعة من الأنشطة المتميزة عما يقدمه المنافسون والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف إضافة إلى إعتبارها عملية موائمة بين أنشطة المنظمة والتكيف مع البيئة، وهي ضرورية لخلق ميزة تنافسية مستدامة. وعرفها كذلك، Porter بأنها التي تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى إكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين،(مرسي، 1998)، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الإكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع. ويرى محسن والنجار (2012) أنها قدرة المنظمة على التفوق على المنافسين من خلال تطوير القدرات المميزة في المنظمة، ويرى أيضاً مصنوعة (2012)، أن التنافسية هي إستغلال الموارد المتاحة للمنشآت أحسن إستغلال، بالنظر لما يجب أن يكون، وبالنظر إلى قوة المنافسين وطريقة إستعمالهم لتلك الموارد في مواجهة المنافسين، والتي تتجلى في تحسين الإنتاجية بشكل يسمح بالحصول على نصيب من السوق، ويضمن نمواً مستمراً خلال المدى الطويل.

وبالاعتماد على ما سبق تعرّف الميزة التنافسية من وجهة نظر الباحث " أنها نظام من العلاقات الإقتصادية ينطوي تحته عدد كبير من المشترين والبائعين ، وكل منهم يتصرف مستقلاً عن الآخرين

للبلوغ بربحه إلى الحد الأقصى، وينبغي أن تتشغل المنظمة دائماً بمركزها التنافسي سواءاً من أجل بناء هذا المركز أو بمتابعته وحمايته والمحافظة عليه، أو بتدعيمه وتطويره، وحتى تحقق المنظمة ذلك بكفاءة وفعالية يقتضي الأمر أن تحدّد مركزها التنافسي، ليس على مستوى السوق ككل فقط، ولكن أيضاً مركزها التنافسي على مستوى كل القطاعات السوقية المستهدفة، ويتطلب ذلك أيضاً العمل المستمر على تطوير عناصر ومكونات نشاط التسويق والبيع بما يلائم كل قطاع من هذه القطاعات السوقية .

2.2.3 عوامل نجاح الميزة التنافسية ،(صورية ،هجيرة،2010)

1) فعالية الميزة التنافسية وذلك بأن تكون حاسمه أي تمنح الأسبقية والتفوق على المنافسين وأيضاً ان يكون ممكن الدفاع عنها وأن تكون مستمرة وذلك يمنحها القوة والصلابة .

2) تطوير الميزة التنافسية وذلك بإيجاد سبل جديدة وأفضل ، وذلك من خلال البحث عن تكنولوجيا حديثة ، وايضاً البحث عن حاجات المستهلكين الجديدة ومحاولة تلبيتها بشكلها الجديد وكذلك البحث عن قطاعات صناعية جديدة لخلق فرص جديدة لتطوير وتنمية ميزات تنافسية جديدة وايضاً تغيير تكاليف المدخلات او درجة توافرها ومتابعة أي تغييرات في القيود الحكومية ومنع أي تأثير يأتي من قبلها .

3) مساهمة سلسلة القيمة في تعزيز القيمة التنافسية .

2.2.4 خصائص الميزة التنافسية

عند الحديث عن خصائص الميزة التنافسية لا بد من التركيز أولاً على ديمومة الميزة التنافسية وبقائها فإذا ما أرادت الشركة المحافظة على الميزة التنافسية فإن ذلك يطلب منها تبني إستراتيجيات تجعل عملية تقليدها صعبة للغاية وذات تكاليف مرتفعة ويمكن تلخيص خصائص الميزة التنافسية كما يلي (النسور،

(2010)

- أن تكون مستمرة و مستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل و ليس على المدى القصير فقط .

- أن الميزات التنافسية تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تجعل فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق.

- أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة و قدرات و موارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى.

- أن تكون مرنة بمعنى يمكن إحلال ميزات تنافسية بأخرى بسهولة و يسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد و قدرات المؤسسة من جهة أخرى.

- أن يتناسب إستخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف و النتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها على المدى القصير والبعيد.

2.2.5 مصادر الميزة التنافسية

تتعدد مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة، و نذكر منها ما يلي: ،(نزال وآخرون ،2011)

(1) الإبداع: وهي محاولة الإبداع في عملية صناعة المنتجات والتي من خلاله تتم المنافسة بحيث تكون السلع ذات قيمة جديدة على بيئتها المحيطة ومن الأمثلة على ذلك ما يحدث من منافسة على مستوى الأجهزة الذكية بين شركتي آبل وسامسونج ومحاولة إضهار كل منهما سلع تتفوق على الآخر وذلك من أجل السيطرة على السوق العالمية .

(2) الزمن: يعتبر عامل الزمن عامل مهم واساسي في عصرنا الحالي الذي هو عصر السرعة حيث يجب على المنشآت توفير سلعها الى زبائنهم بشكل سلس وسريع لأن عامل السرعة هو جاذب للزبائن وأحد عوامل نجاح الميزة التنافسية ، (نزال ، وآخرون،2011) وحسب الغالبي وإدريس ، (2009) :

(1) المعرفة: إذا كانت المعرفة هي حصيلة أو رصيد خبرة و معلومات و تجارب و دراسات فرد أو مجموعة من الأفراد في وقت محدد، فإننا نعيش حتماً حالة " إنفجار المعرفة " حيث أصبحت هذه الأخيرة المورد الأكثر الأهمية في خلق الميزة التنافسية، ومنه فإن المؤسسات الناجحة هي التي تخلق بشكل مسبق المعرفة الجديدة و تجسدها من خلال تكنولوجيا وأساليب و سلع، وخدمات جديدة .

(2) المصادر الداخلية: وهي المرتبطة بموارد المؤسسة الملموسة و الغير الملموسة مثل العوامل الأساسية للإنتاج، الطاقة و الموارد الأولية، قنوات التوزيع،الموجودات وغيرها، كذلك قد تأتي الميزة

التنافسية من النظم الإدارية المستخدمة والمطورة، مثل أساليب التنظيم الإداري، طرق التحفيز، مردودات البحث و التطوير، و الإبداع و المعرفة.

3) المحيط العام للمنافسة : إنّ وجود المنافسة في القطاعات الصناعية يتعلق دائماً بالبنيات التحتية ، وشدة هذه المنافسة تتعلق دائماً بالمنافسين الكامنين وبالتهديدات من السلع البديلة الأخرى، وبحسب بورتر فان هناك خمس قوى تحدد مستويات المنافسة وهي شدة المنافسة والتحديات من الداخلين الجدد وقوة المفاوضة من طرف الزبائن وايضا قوة المفاوضة من الممولين .

2.2.6 عناصر الميزة التنافسية

تتكون الميزة التنافسية من مجموعة عناصر منها :

1)الجودة:

الجودة تتمثل في درجة تلبية الصفات والخصائص الموجودة في المنتج والمطابقة لمتطلبات الزبائن، وهي تمنح المنتج جاذبية تنافسية إضافية وتكون مفيدة للزبائن، وهي ترتبط بشكل كبير بحاجاتهم ورغباتهم الحالية والمستقبلية، فالجودة تتمثل في إنتاج المنظمة لسلع أو تقديم خدمات بمستوى عالٍ من الجودة المتميزة، وتكون قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم، وتحقيق الرضا والسعادة لديهم .(خفاجي، 2010)

(2)الموارد :

ويقصد بذلك أن يتوافر لدى المنظمة الموارد والإمكانات التي تمكنها من تقديم الميزة التنافسية الدائمة لعملائها فعلى الرغم من أن ميزة معينة قد تكون مرغوبة إلا أنه لا يمكن تحويل تلك الميزة إلى ميزة تنافسية دائمة إلا إذا توافر لدى الشركة القدرات المناسبة لذلك ، وتتكوّن الموارد من موارد مادية إذ يتم تحديد طبيعة ونوعية ومواقع هذه الموارد كلاً على حده ، وتحديد مدى إمكانية إمدادها بميزة تنافسية للمنظمة ، وموارد بشرية إذ يتم معرفة طبيعة الموارد البشرية التي تمتلكها المنظمة ونوعيتها والمهارات الخاصة التي يمتلكها هؤلاء الأفراد وقدراتهم وأخيراً موارد مالية وهي التي تشمل على كافة إستخدامات الأموال من حيث إدارة رأس المال ، إدارة النقدية ، الرقابة على المدينين والدائنين ، والعلاقة مع البنوك والموردين وغيرهم، (زيدان ، 2010).

(3)عناصر التكلفة : تعتبر عناصر التكلفة من أهم العوامل التي تستفيد منها المنظمة ، وتستطيع

توظيفها نتيجة لقدراتها على الإمداد بالميزة التنافسية .

وتتمثل هذه العناصر حسب القطب (2012) في:

- إقتصاديات الحجم والذي يساعد المنظمة على تغطية جزء كبير من تكاليفها الثابتة والتي من خلالها تتفوق على المنافسين، ومن خلالها تستطيع تقديم منتج بسعر منخفض يحقق لها ميزة تنافسية وهذا لن يتحقق إلا مع الإنتاج الكبير الذي يحقق الإستفادة الكاملة من إقتصاديات الحجم.
- تكاليف التسويق والتي هي عبارة عن التكاليف التي تحمل على المنتج منذ خروجه من المصنع وحتى وصوله لقنوات التوزيع وتقديمه للمستهلك.

- تصميم المنتج والذي يؤثر على مركز التكلفة ، إذ تتمكّن المنظمة من تحقيق الكفاءة في عمليات الإنتاج من خلال المتابعة لفترات طويلة لمستويات الطاقة الإنتاجية وإنتاجية العمالة لديها ، ومدى قدرتها على تحسين الإنتاجية والعمل وفق الطاقة الإنتاجية المحدودة وتطوير كفاءة أدائها للعمليات .
- مراعاة أبعاد عملية تصميم المنتج بما يقلّل الفاقد في العمل والمواد الخام المستخدمة والتصميم البسيط الإقتصادي بما لا يخل بمستويات الجودة المطلوبة .
- الخبرة والتي تعتبر مصدراً لتحقيق ميزة في التكلفة.

4) إدارة المعرفة : لقد أصبحت إدارة المعرفة عنصراً هاماً وفاعلاً وتشكّل المعرفة مصدراً لإمداد المنظمة بالميزة التنافسية، فالمعرفة هي نتاج لإنعكاسات خبرة أو تجربة الأشخاص ، فهي المصدر الذي يعتمد عليه الأفراد في أدائهم لعملهم ويظهر في المبادئ ، والقواعد ، والأدوات، (خفاجي، 2010) .

2.2.7 إستراتيجيات الميزة التنافسية

في عام 1980 وضع **Porter** ثلاث إستراتيجيات عامة كوسائل للتعامل تمكّن المؤسسات من الإستفادة منها في التعامل مع المؤسسات المنافسة داخل نفس الصناعة أو الخدمة أو المنتج وبالتالي إختيار الإستراتيجية المناسبة مع ظروف المؤسسة الداخلية أو الخارجية وظروف المنافسة في نفس المجال وهي : (القطب، 2012)

- 1) إستراتيجية قيادة التكلفة : تعتمد هذه الميزة على تخفيض التكلفة إلى أدنى مستوى ممكن دون التأثير على معدل الإنتاج وذلك إستناداً لمفهوم الخبرة والإستخدام الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة، وهو

ما يتفق مع مفهوم الكفاءة الإنتاجية الذي يركز أحد جوانبه على الضغط على التكاليف إلى أدنى حد مقبول كما يتطلب هذا الخيار بناء الإمكانيات التصنيعية ذات الكفاءة العالية والاستمرار على تخفيض التكاليف إضافة إلى تقليل النفقات إلى الحد الأدنى في مجال البحوث و التطوير و خدمات البيع والإعلان..إلخ، ويعطي التمتع بكلفة منخفضة المؤسسة قوة دفاعية ضد المنافسين و يمكن تمثيل مصادر الميزة التنافسية التي تضمنها خيار قيادة التكلفة ضمن مفهوم سلسلة القيمة.

(2) إستراتيجية التمييز: وفقا لهذه الإستراتيجية فإن المؤسسة تقوم بتمييز منتجاتها عن المنتجات الأخرى المنافسة، ويرتكز هذا الخيار في أن تتمكّن المؤسسة من تلبية حاجات و رغبات عملائها بطريقة فريدة من خلال تقديم منتجات مبدعة وذات نوعية عالية، وذلك بإضافة أشكال جديدة على خط المنتجات القائمة بشرط عدم التخلي عن ما هو موجود من منتجات في خطوط إنتاجها، و من أهم السمات التي تسيطر على هذا الخيار هو الإهتمام بالنوعية بحيث تسمح للمؤسسة بالمحافظة على نفسها من المنافسين دون الإشتراك معهم في المشاركة السعرية، ويمكن تمثيل الميزة التنافسية لهذه الإستراتيجية من خلال إنشاء سلسلة القيمة لكل من المؤسسة وعملائها، حيث يمكن إيجاد صلات وروابط بين مجموعة الأنشطة التي تستطيع المؤسسة أن تخلق من خلالها قيمة للمشتري.

(3) إستراتيجية التركيز: تهدف إستراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود. وتعتمد هذه الإستراتيجية على إفتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الإقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل إستراتيجية

التركيز من خلال إما تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي، أو من خلال التمييز والتكلفة الأقل معا.

2.2.8 معايير الحكم على جودة القدرة التنافسية

يرى خليل (2009)، أنَّ نوعية ومدى جودة الخدمة المقدمة في المنظمة يمكن أن تتحدّد وفق

المعايير التالية:

(1) مصدر الميزة التنافسية : وترتب الميزة التنافسية حسب مصدرها وفقاً لدرجتين هما مزايا تنافسية

من مرتبة منخفضة مثل التكلفة الأقل لكل قوة من قوة العمل والمواد الخام، وهنا يسهل نسبياً

تقليدها ومحاكاتها من قبل المنافسين ، ومزايا تنافسية من مرتبة مرتفعة مثل تمييز المنتج أو

الخدمة المقدمة والسمعة الطيبة للعامة التجارية.

(2) عدد موارد الميزة التي تمتلكها المنظمة : ففي حالة إعتداد المنظمة على ميزة تنافسية واحدة

مثل تقديم المنتج بأقل كلفة، فإنه يُمكن للمنافسين تحييد أو التغلب على آثار تلك الميزة، أما

في حالة تعدد موارد الميزة فإنه يصعب على المنافسين تقليدها جميعاً.

(3) درجة التنسيق والتطوير والتجديد المستمر في الميزة : على المنظمات التحرك دوماً نحو خلق

مزايا جديدة وبشكل أسرع وقبل قيام المنافسين بتقليد أو محاكاة الميزة القائمة حالياً، وهذا

يتطلب قيام المنظمات بتغيير المزايا القديمة وخلق مزايا تنافسية جديدة ومن مراتب مرتفعة.

وبما أنه يمكن إعتبار الميزة التنافسية على أنَّها القدرة على إنتاج سلع وخدمات تُنافس في الأسواق

وفي نفس الوقت تحقق مستويات معيشة مطردة في الأجل الطويل، فإن الميزة التنافسية قد تستمر

لوقت قصير أو لوقت طويل، ومن هنا فالميزة التنافسية تظهر بفعل عوامل داخلية وأخرى خارجية على النحو الآتي:

أولاً: العوامل الخارجية: إنّ تغيّر إحتياجات العملاء أو التغيّرات التكنولوجية أو الإقتصادية أو القانونية من شأنه أن يُساعد على خلق ميزة تنافسية لبعض المنظمات نتيجة لسرعة رد فعلهم على التغيّرات. فالتاجر الذي إستورد التكنولوجيا إستطاع خلق ميزة تنافسية له عن طريق سرعة رد الفعل على تغيّر التكنولوجيا وإحتياجات السوق، مما يظهر معه أهمية قدرة المنظمة على سرعة الإستجابة للمتغيرات الخارجية وهذا يعتمد على مرونة المنظمة وقدرتها على متابعة المتغيرات عن طريق تحليل المعلومات وتوقع التغيرات ، (خفاجي، 2010) .

ثانياً: العوامل الداخلية: وتتمثل في قدرة المنظمات على إمتلاك موارد وبناء أو شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين وإنّ الابتكار والإبداع لهما دوراً كبيراً في خلق الميزة التنافسية، ولا ينحصر الإبداع هنا في تطوير المنتج أو الخدمة ولكنه يشمل الإبداع في الإستراتيجية والإبداع في أسلوب العمل أو التكنولوجيا المستخدمة والإبداع في خلق فائدة جديدة للعميل ،(القطب ، 2012) .

2.2.9 تنمية وتطوير الميزة التنافسية

قد تتمكّن المنظمات من خلق المزايا التنافسية ولكن سرعان ما يتم تقليدها من قبل المنظمات المنافسة، وبالتالي زوالها، كما أن الموارد التي بنيت عليها الميزة التنافسية تؤثر في سهولة أو صعوبة تقليده، فكلما كانت هذه الموارد من الصعب نقلها فإنّ هناك صعوبة في تقليدها، وبالتالي كلما استمرت الميزة التنافسية لمدة أطول .

كما وأنَّ إعتِداد الميزة التنافسية على العديد من الموارد والقدرات يجعل من الصعب معرفة أسباب هذه الميزة التنافسية وكيفية تقليدها، ومن أهم الأمور التي يُمكن للمنظمة أن تحقق من خلالها ميزة تنافسية هو الموارد البشرية، حيث أن الميزة التنافسية التي تحصل عليها أو تتميز بها المنظمة مقارنة مع منافسيها كونها أكثر كفاءة وفاعلية وقدرة على استخدام مواردها المختلفة لتحقيق أعلى معدل من العائدات المالية والبشرية والتسويقية والإنتاجية، (خليل، 2009) .

وتتمثّل مصادر الميزة التنافسية في مجال المورد البشري في توافر القدرات والمهارات والإمكانات المميزة، ومن أهم التحديات الأساسية بالنسبة للمؤسسة تتمثّل في إستنباط الوسائل التي تستطيع من خلالها المنظمة زيادة إنتاجية العنصر العامل ليُحقّق ميزة التكلفة المنخفضة بالإستناد إلى الأسس الأربعة المتمثلة في الجودة، الإستجابة لحاجات العملاء، الكفاءة، والتجديد ، (خفاجي، 2010) ومن الممكن أن تُساهم الموارد البشرية في تحقيق التميّز من خلال الوسائل التالية:

- تدعيم دور الموارد البشرية كشريك إستراتيجي.
- أن تصبح الموارد البشرية ذات خبرة عالية في طرق تنظيم العمل وتنفيذه وبما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الجودة.
- التأكد من قدرة المنظمة على إحداث التغيير.
- السلوك التنظيمي المفتاح الأساسي للحصول على الميزة التنافسية. (السامرائي، 2007).

2.2.10 محددات الميزة التنافسية

تحدد الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال متغيرين أو بعدين هامين و هما :

1) حجم الميزة التنافسية:

يتحقق للميزة التنافسية سمة الإستمرارية إذا أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تمييز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة، وبشكل عام كلما كانت الميزة أكبر كلما تطلب ذلك جهوداً أكبر من المؤسسات المنافسة للتغلب عليها أو للحد من أثرها، ومثلما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتجات الجديدة فإن للميزة التنافسية دورة حياة تبدأ هي الأخرى بمرحلة التقديم أو النمو السريع ثم يعقبها مرحلة التبني من قبل المؤسسات المنافسة، ثم مرحلة الركود في حالة قيام المؤسسات المنافسة بتقليد ومحاكاة الميزة التنافسية ومحاولة التفوق عليها ثم تظهر مرحلة الضرورة أو بمعنى آخر الحاجة إلى تقدم تكنولوجي جديد لتخفيض التكلفة أو تدعيم ميزة تمييز المنتج، ومن هنا تبدأ المؤسسة في تجديد أو تطوير و تحسين الميزة الحالية أو إبداع ميزة تنافسية جديدة تحقق قيمة أكبر للمستهلك أو العميل،(نزال وآخرون ، 2011).

2) نطاق التنافس أو السوق المستهدف :

يعبر النطاق عن مدى إتساع أنشطة وعمليات المؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية، فنطاق النشاط على مدى واسع يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة عن المؤسسات المنافسة، ومن أمثلة ذلك الإستفادة من تقديم تسهيلات إنتاج مشتركة، خبرة فنية واحدة، إستخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة قطاعات سوقية مختلفة، أو في مناطق مختلفة، أو صناعات مترابطة و في مثل هذه الحالة تتحقق إقتصاديات المدى و خاصة في حالة وجود علاقات متداخلة ومترابطة بين القطاعات السوقية أو المناطق أو الصناعات التي تغطيها عمليات المؤسسة، و من جانب آخر يمكن للنطاق

الضيق تحقيق الميزة التنافسية من خلال التركيز على قطاع سوق معين و خدمته بأقل تكلفة أو إبداع منتج مميز له، وهناك أربعة أبعاد محددة لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية هي: القطاع السوقي، النطاق الرأسي، النطاق الجغرافي، ونطاق الصناعة،(التميمي والخشالي ، 2010).

2.2.11 بناء الميزة التنافسية

■ خطوات بناء الميزة التنافسية:

يتطلب بناء الميزة التنافسية الخطوات الثلاثة التالية حسب (Horngren et al, 2005).

1) التحليل البيئي :

تطلق أدبيات إدارة الأعمال على التحليل البيئي مصطلح (SWOT) وهو تحليل نقاط القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية، لمعرفة الموقف الحقيقي للمنظمة والإستراتيجية المناسبة التي يجب إتباعها .

2) تحديد رسالة المنشأة :

وهي توضح أسباب وجود المنشأة وما الذي يجب أن تفعله، وتمثل السياق الذي يجري من خلاله صياغة الإستراتيجية.

3) صياغة الإستراتيجية: وهي الإستراتيجية التي سوف تدخل بها والتي تمثل ميزتها التنافسية.

■ مؤشرات بناء الميزة التنافسية:

هناك العديد من المؤشرات التي تستخدم للتعبير عن المزايا التنافسية على مستوى الدول أو على مستوى المشروعات والشركات وعلى النحو الآتي:

(1) الربحية : وتُعرف الربحية على أنها مقياس يُستخدم لتقييم أداء المشروعات عن طريق حساب نسبة صافي الدخل إلى الأصول أو الاستثمارات، ويُمكن تعظيم الربحية عن طريق تحسين استثمارات المشروع، واستخدامات التقنيات الحديثة واستغلال الموارد بشكل أفضل. (خفاجي، 2010).

(2) الحصة السوقية ويستخدم هذا المؤشر للتمييز بين الرابحين والخاسرين في السوق، حيث أن هذا المقياس يُستخدم لحساب نصيب المنظمة من المبيعات في السوق، ومقارنته بالمنافسين الرئيسيين. و يعطي مقياس الحصة السوقية مؤشراً عن وضع المنظمة في السوق، وانخفاضه يدل على أن هناك مشكلة ما يتعين على الإدارة معالجته وحسب اللامي (2008)، يُمكن قياس الحصة السوقية باستخدام ثلاثة طرق وعلى النحو الآتي:

- الحصة السوقية الإجمالية: وتُحسب على أساس قسمة مبيعات المنظمة على اجمالي المبيعات الكلية في السوق.
- الحصة السوقية النسبية: وتُحسب على أساس قسمة مبيعات المنظمة الكلية على مبيعات أكبر المنافسين في السوق.
- حصة السوق المخدوم: وتُحسب على أساس قسمة مبيعات المنظمة على المبيعات الإجمالية للسوق المخدوم.

المبحث الثالث

"العلاقة بين محاسبة المسؤولية والميزة التنافسية"

2.3.1 تمهيد

2.3.2 دور محاسبة المسؤولية في دعم الميزة التنافسية المتعلقة بالجودة

2.3.3 دور محاسبة المسؤولية في دعم الميزة التنافسية المتعلقة بالتكلفة

2.3.4 تقارير أداء مراكز المسؤولية وعلاقتها في تحقيق الميزة التنافسية

المبحث الثالث

العلاقة بين محاسبة المسؤولية والميزة التنافسية

2.3.1 تمهيد:

أصبحت محاسبة المسؤولية في المنظمات الإقتصادية أداة مهمة من أدوات تحسين كفاءة المنظمة ودعم موقفها التنافسي ، لذلك اتجهت مختلف المنظمات الاقتصادية لتسهيل المهمات إلى تقسيم المنظمة إلى وحدات إدارية مسؤولة، من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنظمة ، وذلك لضمان وصول المعلومات موثقة وصحيحة ودقيقة إلى المستويات الإدارية كافة بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ قرارات رشيدة تسهم في تحقيق أهداف المنظمة، وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية التي تسعى كل منظمة إلى تحقيقها.

ويعتبر تطوير نظام محاسبة المسؤولية وتفعيل دوره في إدارة المنظمات الإقتصادية كافة أحد الأساليب والوسائل التي تساهم في تحقيق الميزة التنافسية ، نظرا لأن نظام محاسبة المسؤولية عبارة عن نظام علمي شامل يربط فيما بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم الوحدة الإقتصادية إلى مراكز مسؤولية تساعد في ربط الأداء بالأشخاص المسؤولين عن هذا الأداء .

ومحاسبة المسؤولية في حقيقتها عبارة عن تطوير لمحاسبة التكاليف فيما يتعلق بتحديد المسؤولية عن الاستخدامات، حيث يمتد إطارها ليستوعب ويغطي المسؤولية عن الموارد بجميع أنواعها الاقتصادية وما يترتب على ذلك من نتائج سلبية أو إيجابية، مما ينعكس أثره تلقائياً على كفاءة عمل أي جهاز من أجهزة الوحدة الاقتصادية ، وعلى كفاءة الوحدة الاقتصادية ككل وبالتالي الوصول إلى ميزة تنافسية.

إن الإستراتيجيات الحديثة لإدارة المنظمات هي في تطور مستمر نتيجة لإحتدام التنافسية بين المنظمات، وإن المنظمة التي تبقى في المقدمة هي تلك التي تكون الإستراتيجيات والوحدات الإدارية فيها منصبة على (الجودة والتكلفة) معاً، وتضع نصب عينيها أن تكون المنظمة المطبقة لأية استراتيجية من الاستراتيجيات الحديثة في المقدمة في كل شيء وأن تحقق لها الميزات الآتية:

- يقوم مركز التكلفة بالتركيز على التكلفة المخفضة قياساً للشركات المنافسة ومن ثمة أسعار المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل الشركة تكون منخفضة.

- يقوم مركز الإستثمار ، بمراقبة التحسين المستمر في المنظمة والإرتقاء بمستوى الجودة.

- مركز الإيراد يقوم بالتركيز على مواكبة التغيرات وإتخاذ القرارات سواءً في البيئة الداخلية أو الخارجية والانتقال من مركز مسؤولية إلى آخر على وفق حاجة الشركة لذلك بما يخدم مصلحة المستهلك والمنظمة معاً.

2.3.2 دور محاسبة المسؤولية في دعم الميزة التنافسية المتعلقة بالجودة

لقد أدت الإدارة اليابانية دوراً حاسماً في هذا المضمار ولا سيما في أوائل الثمانينات وأواخر التسعينات من القرن الماضي من خلال إستحواذها على تقديم سلع ذات جودة عالية يمكن لها أن تحقق مع التكاليف المنخفضة ، وهذا ما أفرز النجاح المتحقق من جراء إعتمادها على وحدات سيطرة نوعية وإستخدام أسلوب الإدارة النوعية الشاملة التي تعمق إستخدامها بشكل واسع النطاق في شتى الميادين الإنتاجية والخدمية. ويرى الدور الإستراتيجي لمحاسبة المسؤولية في كونها تعزز القدرة التنافسية للمنشأة حيث تعتبر الإدارة الأكثر فاعلية في تحقيق أساليب خفض التكلفة والتمايز والتركيز من خلال المراكز المسؤولة (الوحدات

الإقتصادية) في المنظمة ، مما يساعد بأن تكون المنشأة متقدمة في صناعتها من خلال تحقيق مستويات للجودة ذات درجات عالمية . (لطفى، 2010) .

وإنَّ تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي إلى تحقيق عدة نجاحات تتجلى من خلالها أهمية هذه الأخيرة منها : (عنتر، 2008)

- تقليل شكاوى المستهلكين وتخفيض تكاليف الجودة ،مما يساهم في تحقيق رضا العميل.
- زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة مما يؤدي إلى رفع الحصة السوقية .
- تقليل حوادث ومشاكل العمل، مما يساهم في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية.
- تحقيق وفورات متعددة في تكاليف العمليات الإنتاجية، مما يرفع من مستوى جودة المنتجات .
- تحسين عملية الاتصال بين مختلف مستويات المنظمة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء.

2.3.3 دور محاسبة المسؤولية في دعم الميزة التنافسية المتعلقة بالتكلفة

إن التكلفة هي أحد أهم أدوات محاسبة المسؤولية وهي العنصر الأساسي في مراكز المسؤولية جميعها، التي تعتبر من عناصر إدارة التكاليف الحديثة التي يتم استخدامها بهدف تحقيق أهداف الإدارة من تخطيط وتنظيم وإنتاج ورقابة ، وذلك لتدعيم القدرة التنافسية للمنشأة . وإن التكلفة تسعى لتخفيض التكاليف وتقديم الخدمات والمنتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر والمواصفات التي تفي باحتياجات العملاء مع تحقيق الأرباح المخططة وتعمل التكلفة على المساعدة في ضمان نجاح المنتجات الجديدة

وذلك من خلال التأكد من ربحية المنتج قبل طرحه ، وتقليل حالة عدم التأكد . (عودة ، 2010) .
ويحقق تطبيقها الآتي حسب زعرب ، (2012) :

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها وهو الهدف الأساس لمركز التكلفة.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للزبون هو الهدف الأساسي لمركز الإستثمار.
- إدارة تشكيلة المنتجات ، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها هو الهدف الأساسي لمركز الإيراد .

2.3.4 تقارير أداء مراكز المسؤولية وعلاقتها في تحقيق الميزة التنافسية

تعمل تقارير الأداء كوسيلة لقياس وتقييم الأداء في جانبه المالي والتشغيلي على دعم عملية تحقيق ميزة تنافسية من خلال قدرتها على ترجمة إستراتيجية الشركة في تخفيض التكاليف إلى مقاييس قابلة للتحقق وتضع مستهدفات للتحسين وتستخدم كوسيلة لرقابة وإدارة وتخفيض التكاليف وتعتمد تقارير الأداء من الأدوات الهامة، التي تحقق عدّة مزايا للمنظمة منها : (زعرب ، 2012)

- تربط بين السبب والنتيجة من خلال الخريطة الإستراتيجية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وتحديد طبيعتها.
- تقوم بترجمة رؤية الشركة وإستراتيجيتها إلى أهداف وخطط عمل تشغيلية .
- تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق والمقاييس الإرشادية التي تقود أو تحفز الأداء مثل قياس معدلات الشكاوي .

- تعمل على التوازن بين المقاييس الموضوعية كالمقاييس المالية والمقاييس التي تخضع للحكم الشخصي كالمقاييس الخاصة برضا الزبائن.
- تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل مركز وإمكانية مساءلته .
- تعد أساساً جيداً لاتخاذ القرار فالمعلومات التي توفرها تساعد الإدارة في إتخاذ القرار المناسب.
- العمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الوحدات الإقتصادية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.
- تساعد على إكتشاف نقاط الضعف في أداء مراكز المسؤولية المختلفة مما يساعد في معالجة القصور .
- التنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية في المنظمة و قيامها بالعمل بصورة متوازية معاً لتحقيق النتائج و الأهداف من خلال تحسين أداء المنظمة .
- القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة.
- ربط أهداف المنظمة بنظام الحوافز.

المبحث الرابع

الدراسات السابقة وما يميز الدراسة

2.4.1 الدراسات العربية

2.4.2 الدراسات الأجنبية

2.4.3 ما يميز الدراسة

المبحث الرابع

الدراسات السابقة وما يميز الدراسة

يستعرض هذا المبحث الدراسات السابقة التي تناولتها الدراسة حول دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية ، وسيتم استعراض في هذا المبحث ابرز الدراسات العربية والاجنبية التي تتعلق بمحاسبة المسؤولية وايضا التعليق على ما يميز الدراسة الحالية عن هذه الدراسات .

2.4.1 الدراسات العربية

1) دراسة ميدية، (2003) بعنوان: "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات."

هدفت الدراسة إلى بيان دور محاسبة المسؤولية في تقديم المعلومات المالية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة، وإمدادها بالتقارير والبيانات اللازمة لمساعدتها في عملية اتخاذ القرار، وأوضحت الدراسة أهمية تقويم أداء المدراء في المستويات الإدارية المختلفة سواء كانت شركات خاصة أو عامة واستخدم الباحث منهجية الاستبانة حيث قام بتوزيعها على جميع الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي لعام 2001 والبالغ عددها 89 شركة، وقد كانت نسبة الاستجابة 100% وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان ابرزها أن قرابة 34 % من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لا تطبق نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم تمكنها من امتلاك مقومات ومستلزمات تطبيقه، كما وقدمت مجموعة من التوصيات كان أهمها العمل على توفير تحديد واضح للهيكل التنظيمي للشركات والأى يقتصر على الإدارات العليا فقط .

(2) دراسة الربيعي وعبدالمطلب ، (2005)، بعنوان : " دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس

كفاءة المستويات الإدارية المختلفة بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية في

العراق - بغداد ."

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن ان تلعبه محاسبة المسؤولية في تقويم كفاءة أداء المستويات الإدارية المختلفة عن طريق تقسيم الأعمال على مراكز كلفة للمراحل والمصانع والإدارة و الانتاج ومراكز الربحية ومراكز الإستثمار لتحديد الانحرافات ودراستها مما يساعد في توجيه القرارات الإدارية نحو معالجة تلك الانحرافات باستخدام اسلوب الإدارة بالإستثناء لتخفيض كلفة القرارات وزيادة منفعتها واستخدم في البحث بيانات سنة ٢٠٠٠ م للشركة الوطنية للصناعات الغذائية لاختبار فرضية البحث التي صيغت حول امكانية قياس الاداء على مختلف المستويات الادارية ، وتوجيه القرارات الادارية لمعالجة الانحرافات ، وقد بين البحث أنَّ جميع الإنحرافات وعلى أساس مستوى مشرفي الإنتاج ومدراء المصانع ومدير الإنتاج ملائمة بإستثناء إنحراف المواد الاولية في مصنع السفن آب حيث كان انحرافا غير ملائم بسبب قدم المكائن المستخدمة مما يؤدي الى زيادة نسبة تلف المواد المستخدمة، وبالتالي فقد حقق البحث هدفه في تحديد الانحرافات لأغراض توجيه القرار نحو محاسبة مسؤول مركز الكلفة لتصحيح ذلك بما يخدم ويحقق اهداف الشركة.

وكانت ابرز النتائج أن نظام محاسبة المسؤولية يساعد الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الإنحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية عن طريق المقارنة بين البيانات الفعلية والمقدرة .

كما واصلت مجموعة من التوصيات كان أبرزها هو دراسة اسباب الإنحرافات غير الملائمة واتخاذ قرارات أكثر ملائمة لمعالجة الإنحرافات .

(3) دراسة،(غلاء،2005) بعنوان: " مدى توفر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية التابعة لشؤون الإنتاج باللجنة الشعبية العامة وعددها إحدى عشرة شركة. وقد قام الباحث بجمع البيانات الأولية اللازمة بواسطة استبانة علمية محكمة، تم تصميمها وتطويرها اعتمادا على المراجع والدراسات السابقة، وقد تم تحليلها باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها:

- وجود تحديد واضح لمراكز المسؤولية في التنظيم الإداري .
- وأن أغلب مراكز المسؤولية لا تعتمد أسلوب التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية.
- وأن هناك نظام تقارير ولكنها لا تتم بشكل دوري، وعدم وجود نظام حوافز في هذه الشركات.
- وقد إنتهت هذه الدراسة بعدد من التوصيات أهمها هو الإعتماد على نظام حوافز عادل يهتم بالعنصر الإنساني بصفته عنصراً مهما من عناصر تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

4) دراسة جرادات، (2006) بعنوان : "دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال محاسبة المسؤولية ومدى استفادة الشركات الصناعية المساهمة الأردنية التي تطبق هذا النظام في رفع كفاءة محاسبة المسؤولية " .

وكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة الأردنية التي تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي بلغ عددها 9 شركات، تم التعرف عليها عن طريق دراسة استكشافية حيث سئلت كل شركة من الشركات الصناعية المساهمة عما إذا كانت تطبق النظام ام لا، تلا ذلك توزيع استبانة صممت لتحقيق أهداف الدراسة .وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى رفع كفاءة محاسبة المسؤولية وبدرجة متوسطة، كما ان تطبيقه أدى بدرجة ضعيفة إلى رفع درجة تجانس أعمال مراكز المسؤولية، ومشاركة العاملين بإعداد الموازنات، والقدرة على إصدار تقارير الأداء بأي وقت، ومكافأة أصحاب الأداء الايجابي .وقدم الباحث توصيات عديدة منها ضرورة استفادة المنشآت الأردنية بشكل أكثر من مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يوفر المعلومات المالية وغير المالية التفصيلية للأنشطة وذلك لما لهذا النظام من دور في رفع كفاءة محاسبة المسؤولية، والمساهمة في زيادة قدرة الشركات على تخفيض التكاليف والتحسين المستمر في أدائها.

(5) دراسة الرزي،(2007)، بعنوان : " مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة " .

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وبيان الفوائد التي تعود على الشركات نتيجة تطبيقها لمحاسبة المسؤولية، حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية في قطاع غزة، وقد أخذت عينة عددها (75) شركة، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وصياغة مجموعة من الفرضيات لإختبارها، كما قام الباحث بجمع البيانات الأولية بواسطة استبانة علمية محكمة تم تصميمها وتطويرها اعتماداً على المراجع والدراسات السابقة، وقد شملت الاستبانة سبع مجالات خاصة بمقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، وتم توزيعها على عينة الدراسة، واسترد منها (60) استبانة ، وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها انه يتوفر لدى الشركات الصناعية هيكل تنظيمي واضح، إلا أنه لا يوجد لديها سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، كذلك تعتمد الشركات الصناعية على أسلوب الإدارة اللامركزية، وتقوم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، لكنها لا تُتشارك العاملين بالشركة في إعدادها، كما أنها تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء المخطط والفعلي لتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين القائمين عليها، كما أن نسبة استخدام الشركات الصناعية لنظام التقارير جيدة، لكن لا توجد قاعدة موحدة من حيث الشكل للالتزام بها في إعداد التقارير، وأنها تتبع نظام حوافز للعاملين، إلا أنها لا تعتمد أسلوباً موحداً في منحها للمراكز، أي بشكل عام تتوفر لدى الشركات الصناعية معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة

المسؤولية، ومن أهم التوصيات العمل بشكل أقوى على إيضاح العلاقات بين مراكز المسؤولية والتنسيق بشكل مستمر فيما بينها.

(6) دراسة باسردة،(2008)، بعنوان : " دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت" .

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة النظام الرقابي المتبع في مصنع أسمنت البرج في اليمن ومدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمزايا التي يمكن ان يحققها في عملية الرقابة على موارد المصنع، وكذا الأساليب والطرق التي يمكن اتباعها لممارسة وظيفة الرقابة كما تضمنت أيضا دراسة مقومات نظام محاسبة المسؤولية، اما القسم الثاني فقد تضمن الدراسة التطبيقية وهي دراسة تحليلية لمقومات النظام الرقابي على عناصر التكاليف المطبق في المصنع بهدف التعرف على مدى توفر السمات والخصائص التي يعتمد عليها تطبيق نظام محاسبة المسؤولية فيه ، وقد توصلت الى عدد من النتائج أهمها أن الرقابة في مفهومها الحديث تتجه نحو إحكام الرقابة على العنصر البشري يقوم باستخدام العناصر المادية، وذلك من منطلق أنه إذا أمكن التحكم في أداة العنصر البشري أمكن بالتالي التحكم في العناصر المادية التي هي نتيجة أدائه.

(7) دراسة،(محمد ، 2009) "بعنوان دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي في الشركات السودانية" .

هدفت الدراسة إلى دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية في السودان بشكل فعال يظهر أهم أساليب وطرق تقويم الأداء ومدى إلمام المستخدمين والمهتمين بها ، اعتمد الباحث

على المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفروض والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض والإحصاء الوصفي والتحليلي كأداة إحصائية في جمع وتحليل البيانات . وقد توصلت الدراسة الى نتائج اهمها أن محاسبة المسؤولية أداة تعمل على ربط النظام المحاسبي مع النظام الإداري في عملية الرقابة وتمكنها من التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق اهداف المنشأة فمن خلال التعرف على مدى نجاح أو فشل ذلك المركز وبالتالي يتم اتخاذ القرارات الرئيسية وأن تقارير الأداء التي تعد لكل مدير مركز تمكن الإدارة من التعرف على كفاءة هذا المدير في استخدام الموارد المتاحة له وقدرته على تحقيق عائد مناسب على الاستثمارات وكذلك التعرف على مدى ارتباط مدير كل مركز بالأهداف العامة للمنشأة .

(8) دراسة المطيري (2011)، بعنوان: "أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية ، ومن خلال الدراسة الميدانية على شركات النفط الكويتية ، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين الذين يمارسون العمل المحاسبي ، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبانة . وقد تم اختبار الفرضيات بواسطة اسلوب الانحدار البسيط ، وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج ابرزها :

- وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية .

- وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية شركات النفط الكويتية .

- وجود أثر لمحاسبة المسؤولية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية شركات النفط الكويتية .

وقدمت الدراسة عددا من التوصيات من أهمها قيام شركات النفط الكويتية بتذليل المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

(9) دراسة الغرابية وآخرون،(2011) بعنوان : مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في

الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية

وهدفنا هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لسبعة مقومات أساسية لمحاسبة المسؤولية، وأثر مدى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية ، وتم الحصول على بيانات الدراسة من خلال توزيع استبانة على شركات عينة الدراسة التي بلغ عددها 42 شركة مساهمة عامة صناعية مدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية في عام 2007 وتم تجميع البيانات المالية المتعلقة بالربحية والكفاءة التشغيلية لشركات العينة للأعوام 2004-2007 وقد تم استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت لقياس مدى تطبيق شركات العينة لمقومات محاسبة المسؤولية. كما تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لفحص درجة العلاقة بين مدى تطبيق الشركات الأردنية لكل مقوم من هذه المقومات، وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من معدل ربحية السهم ومعدل العائد على الأصول كمقاييس للربحية وبين كل من مقومات محاسبة المسؤولية التي غطتها الدراسة باستثناء المقوم الأول والخاص بتقسيم الهيكل التنظيمي للشركة حيث لم يظهر وجود علاقة لهذا المقوم مع كل من ربحية السهم والعائد على الأصول . أما مؤشر الربحية الثالث والمتمثل في معدل القيمة المضافة فقد أظهرت النتائج وجود ارتباط بين هذا المؤشر والمقوم الخامس لمحاسبة المسؤولية والمتمثل في استخدام الموازنات للرقابة وتقييم

الأداء. أما فيما يتعلق بمدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مقومات محاسبة المسؤولية التي غطتها الدراسة ومؤشرات الكفاءة التشغيلية، فقد أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقوم الرابع وهو ربط الموازنات التخطيطية بالمركز ومعدل دوران المدينين ، كما أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقومات، الثاني وهو تفويض مديري مراكز المسؤولية بصلاحيات واضحة والثالث وهو تبويب التكاليف والإيرادات حسب مراكز المسؤولية والخامس وهو استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء وبين معدل إنتاجية العامل .

2.4.2 الدراسات الأجنبية

(1) دراسة (Lin and Yu, 2002) بعنوان:

"Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application"

تمت هذه الدراسة على إحدى الشركات الصينية حيث كان الهدف الرئيسي للدراسة التحقق من إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مختلف الأنظمة الاجتماعية والاقتصادية في الصين. واستخدمت الدراسة أسلوب المقابلات الشخصية من أجل البحث عن النتائج وأجريت المقابلات مع أكثر من 18 شخصا من المدراء والمحاسبين واستمرت كل مقابلة فردية مايقارب من 20-45 دقيقة وساعتين للمقابلات الجماعية بالإضافة الى تقدير قيمة تكلفة محاسبة المسؤولية من خلال الرجوع للسجلات المالية وقد أثبتت النتائج نجاح محاسبة المسؤولية كأداة رقابة على التكاليف ضمن ظروف السوق الصينية، ومساهمتها في تخفيض تكاليف الإنتاج، وقدرتها على تحسين الربحية، ودورها الايجابي في تحفيز الموظفين، وتخفيض التكاليف وبالمحصلة النهائية تحقيق الأهداف العامة للشركة للوصول إلى الربح المستهدف.

إن محاسبة المسؤولية أداة لتحقيق التوازن المرغوب بين تفويض الصلاحيات، والمساءلة والمحاسبة عن نتائج الأداء. وتعتمد محاسبة المسؤولية على فرضية أساسية وهي أن المديرين يجب أن يكونوا مستعدين للمحاسبة والمساءلة عن أدائهم فضلا عن أداء مرؤوسيهم، وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة، وبحيث تكون هذه الأهداف ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفؤ.

(2) دراسة (Philip , 2002) بعنوان : "الهيكل التنظيمي للمنشآت وقياس أداء الأقسام في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية."

هدفت الدراسة إلى قياس أداء الأقسام في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل الهيكل التنظيمي للمنشآت واستخدمت الدراسة الأسلوب التحليلي بالاعتماد على أسلوب الملاحظة وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن معظم المنشآت تحتاج إلى أنواع مختلفة من الأقسام داخل الهيكل التنظيمي لأجل تأدية عمل معين، وأن نظام محاسبة المسؤولية يمكن تطبيقه على كل المستويات سواء كان مستوى المجموعة ككل، الأقسام، القطاعات، أو الأعمال والمنتجات. وأوصت بأن يكون لكل قسم معيار لقياس الأداء الخاص به، إضافة لضرورة إجراء التسويات اللازمة للإيرادات، والتكاليف، والأصول لعمل المقارنات، كما يجب أن يعكس تقرير الأداء المسؤولية الإدارية، وعمل التسويات اللازمة للعناصر التي تقع خارج نطاق المسؤولية.

(3) دراسة (DUNN, 2002) بعنوان: " Responsibility Accounting "

هدفت هذه لدراسة الى بيان دور محاسبة المسؤولية في الوصول إلى اهداف الشركة وتحقيقها، حيث اعتمد الباحث لتحقيق ذلك على شركة Croda International كمثال لتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية ، ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الأساليب النوعية والتحليلية وذلك

بتطبيق اللامركزية والتي تم من خلالها تحمّل إدارة المراكز المسؤولية الخاصة بكل منها، وتلي ذلك قياس نتائجها ومقارنتها بإستخدام مقاييس عادلة في توزيع التكاليف وأسعار التحويل والإيرادات، وأخيرًا، إعداد تقارير تقييم على كل المستويات الإدارية وبحيث تعكس مسؤولية كل مركز. وقد اظهر الباحث أهمية استخدام النسب المالية للأقسام لغايات تقييم الأداء، وأعطى أمثلة على استخدام نسب العائد على الاستثمار والقيمة الاقتصادية المضافة والدخل المتبقي وهامش الربح في مكافأة العاملين، وتوصل إلى أن أفضل مقاييس تقييم الأداء هي القيمة الاقتصادية المضافة والدخل المتبقي .

4) دراسة (Rowe et al.,2006) ، بعنوان "محاسبة المسؤولية في إدارة العلاقات الأفقية بين مراكز المسؤولية"

وهي دراسة ميدانية اجريت على شركة General Dynamics في الولايات المتحدة الأمريكية، والمتخصصة في صناعة المنتجات الفضائية الحربية والمدنية وهدفت الى البحث عن وجود اي علاقات بين مراكز المسؤولية المختلفة، واستخدم الباحثون بيانات غطت تسع سنوات للشركة وامتدت من عام 1986 وحتى عام 1994 وقد بينت الدراسة أن العلاقات بين مراكز المسؤولية تعتمد على سرعة، وحجم، ومدى عمليات التغيير في استراتيجيات الشركة، التي وجد الباحثون أنها تتعكس على الأداء المالي لمراكز المسؤولية. وقد أظهرت الدراسة أن تطور العلاقات بين مراكز المسؤولية لتكون تعاونية أكثر منها تنافسية يعتمد على المتغيرات التالية في إستراتيجية الشركة:

- المشاركة في المعلومات وتوحيد فئات التقارير والمسميات فيها.
- توحيد الأنظمة المحاسبية المستخدمة في جميع مراكز المسؤولية، مثل نظام محاسبة التكاليف بناءً على الأنشطة (ABC) لتكون الأنظمة مفهومة لجميع المراكز .

- محاولة التقارب المكاني بين مراكز المسؤولية عندما تكون في نفس المنشأة، وتقليل الحواجز المادية بين المراكز.

- تنظيم عمل مدراء مراكز المسؤولية كفريق واحد لتقييم الوضع الاقتصادي العام للمنشأة.

وقد تبين ان هذه المتغيرات الأربعة تقلل من الحواجز بين مراكز المسؤولية، وتحسن آلية الانجاز لتحقيق الأهداف العامة للمنشأة، وتقلل من تضارب المصالح بين المراكز، مما يؤدي إلى تحسين أدائها.

(5) دراسة (Martine&Regine,2009) بعنوان:

"Tax- Compliant Transfer Pricing and "Responsibility Accounting"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الامتثال الضريبي لأسعار التحويل على محاسبة المسؤولية ، عندما تستخدم الشركات متعددة الجنسيات واحدة من أسعار التحويل للامتثال الضريبي ، حيث قام الباحثان بإجراء دراسة حالة تم تطبيقها على إحدى الشركات المتعددة الجنسية في الولايات المتحدة الأمريكية معتمدين على ما يعرف بمبدأ Arm's Length ، الذي يعبر عن جاهزية أسعار التحويل للامتثال الضريبي ، والسمعة السيئة على عدم الإمتثال الضريبي ، وكما أن هذا المبدأ يفيد بأن المعاملات التجارية الداخلية للشركة يتم تسعيرها وفقاً لأسعار وظروف السوق على اعتبارها مؤسسات ربحية وقد خلصت الدراسة الى نتيجة مفادها أن تثبيت أسعار التحويل يعمل على إضعاف استقلالية مدير مركز الربحية الامر الذي يمنعه من اتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة وأن عملية توحيد هوامش الربح على مستوى الشركة ككل ، وإن لاقى ترحيباً من الإدارة ، إلا أنها أسهمت وبشكل كبير في إحباط وإعاقة اتخاذ القرارات السليمة على مستوى مراكز الربحية المختلفة .

6) دراسة (Okoye,2011) بعنوان :

"Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations - An Application of Responsibility Accounting"

هدفت هذه الدراسة الى دراسة مدى تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء الإداري في الشركات الصناعية في ولاية انامبرا في نيجيريا ، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام أداة الإستبانة وتم توزيعها على 12 شركة وتم تحليل البيانات باستخدام معامل ارتباط بيرسون ، وأظهرت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين محاسبة المسؤولية والأداء الإداري وأن لمحاسبة المسؤولية تأثير على الأداء الإداري لهذه الشركات واوصت بين يستخدم نظام محاسبة المسؤولية بشكل أشمل لما له من فائده في ضبط الأداء .

2.4.3 مايميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت معظم الدراسات السابقة دور محاسبة المسؤولية وأثرها بشكل عام خمسة محاور رئيسية وهي :

1- مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت التي اجريت فيها الدراسات وهذا ماتناولته دراسة كل من Lin and Yu (2002) ودراسة غلاء عام (2005) ودراسة جرادات (2006) ودراسة الرزي (2007) ودراسة الغرايبة (2011) .

2- مدى تأثير محاسبة المسؤولية في تقويم الكفاءات الإدارية والرقابية وهذا ما تناولته دراسة كل من میده (2004) والربيعي وعبدالمطلب (2005) ودراسة باسرده (2008) ومحمد (2009) ودراسة كولز (Martine&Regine,2009) و دراسة (Okoye,2011) .

- دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الربحية وهذا ما تناولته دراسة DUNN (2002) ودراسة المطيري 2011 .

- العلاقات بين مراكز المسؤولية وهذا ماتناولته دراسة (Rowe,2006) .

وبناء على ما سبق فإن أبرز ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها أنها ستبحث عن الأثر الذي يمكن أن تقدمه محاسبة المسؤولية نحو تحقيق الميزة التنافسية بشكل عام ، وبشكل خاص تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة بما يلي:

أولاً : أنها تبحث عن الدور الذي يمكن ان تقدمه محاسبة المسؤولية من اجل تحقيق ميزة تنافسية في المنشأة

ثانياً: تناولها لأبعاد ومتغيرات جديدة لم تتناولها أي من الدراسات السابقة ضمن أبعاد محاسبة المسؤولية وابعاد الميزة التنافسية ومحاولة الربط بين مراكز المسؤولية الموجوده في محاسبة المسؤولية مع الابعاد التي تتشكل منها الميزة التنافسية .

ثالثاً : تناولها لقطاع هام من قطاعات الاقتصاد الصناعية وهو قطاع الشركات الصناعية المساهمة والذي يسهم بنسبة كبيرة من الناتج المحلي الوطني السعودي .

والجدول رقم (1) يبين ملخص الدراسات العربية والأجنبية والأهداف .

جدول (1): عرض ملخص الدراسات السابقة

الدراسات العربية		
الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة
دراسة ميده (2003)	نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات	هدفت الدراسة إلى تبيان دور المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات المالية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة
دراسة الربيعي وعبدالمطلب (2005)	دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية	هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن ان تلعبه محاسبة المسؤولية في تقويم كفاءة أداء المستويات الإدارية المختلفة
دراسة غلاء (2005)	مدى توفر تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية.
دراسة جرادات (2006)	دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع كفاءة محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"	البحث عن مدى استخدام محاسبة المسؤولية في الشركات الاردنية الصناعية ومدى استخدامها .
دراسة الرزي (2007)	مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة	هدفت الدراسة إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

دراسة بأسرودة (2008)	دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت .	هدفت الى معرفة دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت .
دراسة محمد (2009)	دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي في الشركات السودانية .	هدفت الدراسة إلى دراسة وتطبيق محاسبة المسؤولية في المنشآت الصناعية في السودان بشكل فعال يظهر أهم أساليب وطرق تقويم الأداء ومدى إلمام المستخدمين والمهتمين بها .
دراسة المطيري (2011)	أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية	هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية ومن خلال الدراسة الميدانية على شركات النفط الكويتية
دراسة الغرابية (2011)	مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية	وهذفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لسبعة مقومات أساسية لمحاسبة المسؤولية، وأثر مدى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية.

الدراسات الأجنبية		
الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة
دراسة Lin and Yu (2002)	Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application"	تمت هذه الدراسة على إحدى الشركات الصينية حيث كان الهدف الرئيسي للدراسة التحقق من إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مختلف الأنظمة الاجتماعية والاقتصادية
دراسة Dunn (2002)	Responsibility Accounting	هدفت هذه الدراسة الى بيان دور محاسبة المسؤولية في الوصول إلى هذه الأهداف وتحقيقها، حيث اعتمد الباحث لتحقيق ذلك على شركة Croda International كمثال لتقسيم الهيكل التنظيمي إلى مراكز مسؤولية .
دراسة Philip (2002)	الهيكل التنظيمي للمنشآت وقياس أداء الأقسام في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية".	هدفت الدراسة إلى قياس أداء الأقسام في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل الهيكل التنظيمي للمنشآت .
دراسة Rowe et al., (2006)	دور محاسبة المسؤولية في إدارة العلاقات الأفقية بين مراكز المسؤولية"	هدفت الى البحث عن العلاقات بين مراكز المسؤولية

هدفت هذه الدراسة الى اختبار تأثير أسعار التحويل الخاضعة للضريبة على محاسبة المسؤولية.	Tax Compliance Transfer Prices and "Responsibility Accounting"	دراسة Martine&Regine (2009)
هدفت هذه الدراسة الى دراسة مدى تأثير تطبيق محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء الإداري في الشركات الصناعية في ولاية أنامبرا في نيجيريا.	Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations - An Application of Responsibility Accounting"	دراسة Okoye (2011)

الفصل الثالث

المنهجية وإجراءات الدراسة

3.1 منهجية الدراسة

3.2 مجتمع وعينة الدراسة

3.3 أساليب جمع المعلومات

3.4 أداة الدراسة

3.5 صدق الأداة

3.6 اختبار ثبات أداة الدراسة

3.7 الأساليب الإحصائية

3.8 الإجراءات

الفصل الثالث

المنهجية وإجراءات الدراسة

يتناول هذا الفصل إيضاحاً لمنهج الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة وعينتها، يلي ذلك عرضاً لكيفية بناء أداة الدراسة، والتأكد من الصدق والثبات، وكيفية تطبيقها، وأساليب المعالجة الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات إحصائياً ومعالجتها، وذلك على النحو التالي:

3.1 منهجية الدراسة

اتبع الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق الهدف التي تسعى إليه الدراسة لمناسبتها لها، والمنهج الوصفي التحليلي أحد أشكال التحليل والتفسير العلمي المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة محددة وتصويرها كمياً عن طريق جمع بيانات ومعلومات مقننة عن الظاهرة أو المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة، حيث يبدأ هذا المنهج بتحديد المشكلة ووضع الفروض وجمع البيانات ومن ثم تحليلها وتفسيرها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

3.2 مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من جميع المديرين الماليين والمحاسبين ومحاسبو التكاليف في قسم المحاسبة في مراكز الشركات الصناعية السعودية المساهمة في المنطقة الشرقية لعام 2015 البالغ عددها (30) شركة صناعية بناءً على بيانات وزارة الصناعة والتجارة السعودية ، تم اختيار عينة الدراسة بالطريقة الطبقية العشوائية البسيطة من فئة المديرين والعاملين في قسم المحاسبة والبالغ عددهم (102) ، والملحق رقم (1) يبين أسماء الشركات محل الدراسة الجدول رقم (2) يبين مجتمع الدراسة وتوزيع افراد العينة .

جدول رقم (2) : توزيع أفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	85	83%
	انثى	17	17%
	المجموع	102	100%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	48	47%
	ماجستير	39	38%
	دكتورة	15	15%
	المجموع	102	100%
الخبرة الإدارية	اقل من 3 سنوات	8	8%
	من 4 الى 8	34	33%
	من 9 -14	38	37%
	أكثر من 15	22	22%
	المجموع	102	100%
	مدير مالي	25	24.5%
	محاسب تكاليف	30	29.4%

المسمى الوظيفي	محاسب	47	46%
	المجموع	102	%100
العمر	أقل من 25	4	4%
	من 26 - 35	43	42%
	من 36 - 45	35	34%
	أكثر من 46	20	17%
	المجموع	102	100%

3.3 أساليب جمع البيانات

تم في هذه الدراسة الإعتماد على مصدرين لجمع البيانات هما:

المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من:

أ- المصادر الثانوية : وتم الإعتماد على الدراسات ، والمقالات ، والرسائل الجامعية، والكتب العلمية الأجنبية والعربية المتخصصة بموضوع الدراسة ، والمواقع المختلفة (الإنترنت)، لأجل بلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري للدراسة.

ب- المصادر الأولية: لغرض تحقيق أهداف الدراسة وجمع البيانات الأولية، وبعد الرجوع إلى الإطار النظري، وما تم استعراضه من نتائج الدراسات السابقة ، تم تصميم استبانة تغطي محاور الدراسة ، وتم

تسليمها وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة في الشركات السعودية، لاستطلاع آرائهم حول تطبيق محاسبة مراكز المسؤولية ومدى تأثيرها على الميزة التنافسية للشركة.

3.4 أداة الدراسة

إستخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة حيث أنها الوسيلة التي تجمع بها المعلومات اللازمة لإجابة أسئلة البحث، وتمشياً مع ظروف هذه الدراسة وطبيعة البيانات التي يراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة، وأهدافها وأسئلتها والوقت المسموح لها والإمكانيات المادية المتاحة، تم التوصل إلى أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف هذه الدراسة هي "الاستبانة"، وبعد الاطلاع على الأدب التربوي والدراسات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة ، قام الباحث بتحديد المجالات الرئيسية للأداة على النحو الآتي:

الجزء الأول: هدف إلى معرفة الخصائص الديمغرافية للمجيبين على أسئلة الدراسة لعينة الدراسة، فاحتوى على الخصائص الديمغرافية للأفراد المجيبين ومنها : الجنس، المسمى الوظيفي، الخبرة، العمر، المؤهل العلمي.

الجزء الثاني: هدف إلى اختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على إستبانة تكونت من أربعة محاور وعلى النحو الآتي:

- المحور الأول: مركز التكلفة هدف إلى معرفة مدى تطبيق الشركة لمحاسبة مركز التكلفة، ويتكون من (8) فقرات.

- المحور الثاني: مركز الربحية هدف إلى معرفة مدى تطبيق الشركة لمحاسبة مركز الربحية، ويتكون من (9) فقرات

- المحور الثالث: مركز الاستثمار هدف إلى معرفة مدى تطبيق الشركة لمحاسبة مركز الاستثمار ، ويتكون من (8) فقرات.

- المحور الرابع: الميزة التنافسية هدف إلى معرفة مدى تأثير محاسبة مراكز المسؤولية على الميزة التنافسية للشركة، ويتكون من (12) فقرة.

إذ تكونت الأداة بصورتها النهائية من (37) فقرة ، والملحق رقم (2) يوضح أداة الدراسة بصورتها النهائية.

لقد تم تدريج درجة الاجابة عن كل فقرة وفق مقياس ليكرت الخماسي، وهو مقياس فنوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة استجابة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها عملياً، كما هو مبين في الجدول (3):

جدول (3)

درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert scale)

درجة الموافقة	درجة المقياس
5	درجة كبيرة جداً
4	درجة كبيرة
3	درجة محايد

2	درجة قليلة
1	درجة قليلة جداً

وللإجابة عن أسئلة الدراسة تم تحديد معيار الحكم على متوسطات أداة الدراسة كالآتي: (سيكاران، 2014)

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى (للتدرج)}}{\text{عدد تويات المس}} = \frac{1-5}{3} = \frac{4}{3} = 1.33$$

وبناءً على ذلك فإن معيار الحكم على استجابات عينة الدراسة حول دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية على نتائج الدراسة ، وفقاً للمعيار الآتي:

- (1-2.33) درجة منخفضة.

- (2.34 - 3.67) درجة متوسطة.

- (3.68 - 5) درجة عالية.

(سيكاران، 2014).

3.5 صدق أداة الدراسة

يبحث هذا النوع من الصدق في التحقق من أن المقياس أو الاستبانة الذي قام الباحث بتصميمها تقيس فعلاً ما صممت لقياسها وذلك بعرض الاستبانة على مجموعة من الخبراء في المجال الذي تنتمي إليه هذه الأداة وهو ما يعرف بصدق المحكمين، حيث قام الباحث بعرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة بحيث قاموا بإبداء آرائهم وملاحظاتهم في الجوانب التالية:

- وضوح الإستبانة وصلاحياتها للهدف الذي أعدت من أجله.

- درجة مناسبة الفقرات للمجال الذي تتدرج تحته.

- سلامة العبارات من حيث الصياغة للغوية.

- إضافة أو حذف أو تعديل الفقرات المتضمنة الأداة وفقاً لما يرويه مناسباً.

وفي ضوء ملاحظات المحكمين الملحق رقم (4) ، قام الباحث بإجراء التعديلات وفق ملاحظات المحكمين ، وتم اعتماد الفقرة إذا كانت نسبة الاتفاق بين المحكمين لا تقل عن (80%) على صحتها ومناسبتها لهذه الدراسة قبل إخراجها بصورتها النهائية ، إذا تم تعديل كل فقرة أشار إليها أعضاء لجنة التحكيم كما تم حذف (3) فقرات لعدم صلاحيتها ، وبذلك أصبحت الأداة في الصورة النهائية مكونة من (37) فقرة .

3.6 اختبار ثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات أداة الدراسة استخدم الباحث طريقة الإختبار وإعادة الإختبار Test-retest ، إذ قام الباحث بتطبيق الإستبانة على عينة إستطلاعية، وقد تم إنتقاء العينة بالطريقة الطبقية العشوائية مكونة من (20) من المدارء والعاملين في قسم المحاسبة، خارج عينة الدراسة ومن المجتمع نفسه، وبفارق زمني (14) يوماً بين مرّتي التطبيق، ثم تم إحتساب معامل إرتباط بيرسون بين درجات مرّتي التطبيق كما استخدم طريقة الإتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، والجدول (5) يبين معاملات ثبات الإستبانة على النحو الآتي :

جدول (4)

معاملات ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ارتباط بيرسون وكرونباخ ألفا

رقم مجال	المجال	معامل ارتباط بيرسون	كرونباخ ألفا
1	المحور الأول: مركز التكلفة	0.88	0.93
2	المحور الثاني: مركز الربحية	0.85	0.90
3	المحور الثالث: مركز الاستثمار	0.84	0.89
4	المحور الرابع: الميزة التنافسية	0.89	0.93
	الدرجة الكلية	0.96	0.95

يلاحظ من الجدول السابق أن معاملات الثبات لأبعاد الاستبانة تراوحت بين (0.84 - 0.89) لمعاملات ارتباط بيرسون ، وتراوحت بين (0.89 - 0.93) لمعاملات كرونباخ ألفا، وهذا يعني أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات (استقرار) مقبول لأغراض الدراسة الحالية وفقاً لـ (سيكاران، 2014) يعتبر معامل الثبات (كرومباخ ألفا) مقبولاً إذا زاد عن (60 %).

3.7 الأساليب الإحصائية:

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج (SPSS) وتم استخدام الأساليب

الإحصائية التالية:

1. معامل ارتباط بيرسون ومعادلة كرونباخ ألفا للتحقق من ثبات أداة الدراسة.
2. استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة لتحديد درجة استخدام الشركة لمراكز محاسبة المسؤولية.

3. استخدام معامل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) لفحص الفرضيات.

3.8 إجراءات الدراسة

بعد بناء أداة الدراسة والتأكد من صدقها وثباتها، تم الحصول على الموافقات الرسمية من جامعة جدارا ، إذ تم إرسال خطاباً موجهاً إلى مديري إدارات الشركات المدرجة لتسهيل مهمة الباحث لتطبيق أداة الدراسة، انظر الملحق (3) حيث قام الباحث بتوزيع أداة الدراسة على عينة الدراسة والبالغ عددها (120) من المدراء والعاملين في قسم المحاسبة وذلك من خلال زيارته لمواقع الشركات المنطقة الشرقية في المملكة العربية السعودية، ومقابلة أفراد مجتمع الدراسة وتوضيح تعليمات الإجابة عن أداة الدراسة، وأكد الباحث إن اجابته سوف تعامل بسرية تامة ، وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وتم اعطاء المستجيبين فرصة كافية للإجابة واستغرق توزيع الاستبانات وجمعها من قبل الباحث شهر . ثم بعد ذلك قام الباحث بجمع نسخ الاستبانة وهي تمثل ما نسبته (85%) من مجموع عينة الدراسة ، ثم قام الباحث بتفريغ الاستبانات المسترجعة والبالغ عددها (102) استبانة في برنامج خاص بالحاسب تمهيداً للقيم بالمعالجة الإحصائية (SPSS).

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

4.1 المقدمة

4.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات

4.3 اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

4.1 المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية التي أفرزتها الاستبانة، من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة، وتم استخدام جداول التوزيع التكراري والنسب المئوية والأوساط لتقدير المستويات، والانحرافات المعيارية. وقد تم عرض النتائج عبر محورين رئيسيين يغطيان متغيرات الدراسة ، وفقاً للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة لوصف درجة دور محاسبة المسؤولية لمراكز المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية .

4.2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

حيث يمثل هذا التحليل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على محاور الدراسة وهي :

1) محور محاسبة المسؤولية لمركز التكلفة

جدول رقم (5): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور مركز التكلفة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الترتبة
1	يتم تبويب عناصر التكلفة تبعاً للمستويات الإدارية مع مراعاة حدود المسؤولية لكل منها .	3.77	0.41	مرتفع	7
2	يوجد رقابة فعالة على مراكز التكلفة في الشركة .	3.84	0.57	مرتفع	6
3	تحظى عملية التخطيط للتكلفة بالوقت الكافي لإتمامها .	4.06	0.76	مرتفع	2

4	مرتفع	0.78	3.88	يتم تحديد قيمة التكاليف لكل مراكز المسؤولية في مركز التكلفة .	4
9	متوسط	0.71	3.48	تعمل الشركة على خفض التكاليف المتغيرة للخدمة الأساسية بناءً على تكاليف مراكز المسؤولية .	5
1	مرتفع	0.48	4.64	تستطيع الشركة تقديم أسعار منافسة للمنتجات في مركز التكلفة بحسب أنشطة الشركة .	6
8	متوسط	0.64	3.69	يتم تقييم الموازنات التخطيطية بشكل دوري وحسب الظروف الطارئة في الشركة في مركز التكلفة .	7
5	مرتفع	0.61	3.85	تعمل الشركة على الإستفادة من الخبرة لدى العاملين في مركز التكلفة بهدف خفض التكاليف .	8
3	مرتفع	0.29	3.90	المقياس العام	

يشير الجدول (5) أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (6) " تستطيع الشركة تقديم أسعار منافسة للمنتجات في مركز التكلفة بحسب أنشطة الشركة"، بمتوسط حسابي (4.64) وبدرجة مرتفعة تليها الفقرة (3) " تحظى عملية التخطيط للتكلفة بالوقت الكافي لإتمامها " بمتوسط حسابي (4.06) وبدرجة مرتفعة. وقد يعزى السبب إلى ان تركيز الشركة على نشاط معين وتقديم أسعار منافسة وجودة عالية يعطي ميزة أعلى من تنويعها للأنشطة وعدم قدرتها على تلبية حاجات السوق من سعر وجودة. وجاءت الفقرات (5 و 7) " تعمل الشركة على خفض التكاليف المتغيرة للخدمة الأساسية بناءً على تكاليف مراكز المسؤولية " ، و" يتم تقييم الموازنات التخطيطية بشكل دوري وحسب الظروف الطارئة في الشركة في مركز التكلفة " في المرتبة الأخيرة وقبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.48) و (3.69) وبدرجة متوسطة على التوالي، ويرى الباحث أن تقييم التكاليف المتغيرة يجب أن يكون بناء على تغييرات السوق وليس

بناءً على تكاليف الشركة ، إذ يجب على الشركة أن تكون على استعداد دائم لأي ظروف طارئة تحدث في سوق الأعمال.

فيما يشير متوسط الدرجة الكلية لدور مركز التكلفة إلى درجة مرتفعة حيث بلغ (3.90) ، هذا يدل على اهتمام الشركة بالتكلفة وجودتها وأسعارها بما يتناسب ومنافسة الأسواق ، إذ أن التكلفة أولى اهتمامات العميل عند طلب الخدمة .

(2) محور محاسبة المسؤولية لمركز الربحية

جدول رقم(6): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور مركز الربحية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الرتبة
9	يتم مقارنة ربحية كل مركز من مراكز الربحية مع ربحية الشركة لغايات تقييم الاداء.	3.98	0.52	مرتفع	7
10	تحافظ الإدارة على تسلسلها الوظيفي في إعداد التقارير ورفعها في مراكز الربحية.	3.74	0.82	مرتفع	8
11	يتم مكافأة رؤساء مراكز الربحية في حالة عدم وجود إنحرافات كما هو مخطط مقارنة مع الأداء الفعلي.	4.19	0.84	مرتفع	4
12	يتم تحديد كفاءة العاملين في مركز الربحية بحسب النتائج المحققة من أدائه .	4.47	0.50	مرتفع	1
13	يتم إعداد تقارير الأداء لكل مراكز الربحية كل على حدا لأغراض رقابية.	4.37	0.48	مرتفع	3
14	تضع الشركة معايير واضحة وسهلة في تقييم اداء مراكز الربحية وفقا لأنشطة الشركة .	4.39	0.49	مرتفع	2
15	تقوم الشركة بتحديد ربحية كل مركز من مراكز الربحية في الشركة بشكل مستقل .	4.04	0.70	مرتفع	6

16	يتم تحديد قيمة ربحية كل مركز من مراكز الربحية نسبة إلى إجمالي ربح الشركة ككل .	4.11	0.78	مرتفع	5
17	تعمل الشركة على قياس ربحية الشركة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة في مركز الربحية.	3.71	0.83	مرتفع	9
	المقياس العام	4.11	0.34	مرتفع	5

يشير الجدول (6) أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (12) " يتم تحديد كفاءة العاملين في مركز الربحية بحسب النتائج المحققة من أدائه "، بمتوسط حسابي (4.47) وبدرجة مرتفعة تليها الفقرة (14) " تضع الشركة معايير واضحة وسهلة في تقييم أداء مراكز الربحية وفقا لأنشطة الشركة " بمتوسط حسابي (4.39) وبدرجة مرتفعة. إذ نتائج الأداء المحققة للشركة يدل على كفاءة عاملها ، فالشركة قائمة على الموارد البشرية وهم العنصر الرئيس لنجاح أي شركة.

وجاءت الفقرات (17 و 10) " تعمل الشركة على قياس ربحية الشركة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة في مركز الربحية. " ، و"تحافظ الإدارة على تسلسلها الوظيفي في إعداد التقارير ورفعها في مراكز الربحية " في المرتبة الأخيرة وقبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.71) و (3.74) وبدرجة مرتفعة على التوالي، قد يعزي الباحث السبب إلى أن التكنولوجيا الحديثة ليست هي العنصر في تحديد الربحية إنما ما كفاءة العاملين ونتائج الأداء المحقق ومدى تحقيق الأهداف المتوقعة هم من يحددون ربحية الشركة.

فيما يشير متوسط الدرجة الكلية لدور مركز الربحية إلى درجة مرتفعة حيث بلغ (4.11)، إذ أن من تقييم النتائج والأداء المحقق للشركة يظهر لنا فاعلية مركز الربحية على تحقيق الميزة التنافسية للشركة.

(3) محور محاسبة المسؤولية لمركز الإستثمار

جدول رقم (7): المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور مركز الإستثمار

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الرتبة
18	يتم قياس الأداء الفعلي لمراكز الاستثمار كل على حدا لأغراض تقييم الاداء والانحرافات.	4.37	0.70	مرتفع	1
19	يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز الاستثمار .	4.32	0.88	مرتفع	2
20	يتم العمل على ايجاد الحلول والوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات في مركز الاستثمار .	4.13	0.94	مرتفع	5
21	تضع الشركة معايير واضحة وسهلة في تقييم اداء مركز الاستثمار .	4.24	0.83	مرتفع	3
22	يوفر مركز الاستثمار قواعد بيانات يمكن الرجوع اليها عند إتخاذ القرارات	4.24	0.83	مرتفع	3
23	يتم مكافأة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة عدم وجود انحرافات عن ما هو مخطط سابقا.	3.65	0.69	متوسط	7
24	تستخدم أساليب التكنولوجيا الحديثة للربط بين مركز الإستثمار وباقي مراكز المسؤولية .	3.48	0.50	متوسط	8
25	يتم تقييم أداء العاملين في مركز الاستثمار.	4.19	0.84	مرتفع	4
6	الدرجة الكلية	4.08	0.48	مرتفع	

و يشير الجدول (7) أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (18) " يتم قياس الأداء الفعلي لمراكز

الاستثمار كل على حدا لأغراض تقييم الاداء والانحرافات "، بمتوسط حسابي (4.37) وبدرجة مرتفعة تليها الفقرة (19) " يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز الاستثمار " بمتوسط حسابي (4.32) وبدرجة مرتفعة. يرى الباحث أن تحديد كل مركز من حيث مسؤوليه وأدائه وتقاريره يعطي نوعاً من الدقة في تقييم الأداء وتحديد الانحرافات.

وجاءت الفقرات (23 و 24) "يتم مكافأة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة عدم وجود انحرافات عن ما هو مخطط سابقاً"، و"تستخدم أساليب التكنولوجيا الحديثة للربط بين مركز الإستثمار وباقي مراكز المسؤولية." في المرتبة الأخيرة وقبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.65) و(3.48) وبدرجة متوسطة على التوالي، ربما تعزى النتيجة أنه يجب مكافأة رؤساء الأقسام ليس في عدم وجود انحرافات فقط إنما أن تكون المكافآت بشكل مستمر حتى يكون الأداء عالياً بشكل دائم لوجود الحوافز المستمرة.

فيما يظهر متوسط الدرجة الكلية لدور مركز الاستثمار إلى درجة مرتفعة حيث بلغ (4.08)، هذا يدل على فاعلية مركز الاستثمار بتركيزه على نسب النتائج المالية المحققة في الشركة والتي لها أكبر الدلالات على تحقيق الميزة التنافسية من خلال قياس مردود الشركة بقيم مالية محددة، والتي من خلالها يتم تحديد الانحرافات في حال الانخفاض في النتائج المحققة .

4) محور الميزة التنافسية

جدول رقم (8):المتوسطات والانحرافات المعيارية لمحور الميزة التنافسية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الرتبة
26	تعمل الشركة على تخفيض تكاليفها من خلال إستخدام التكنولوجيا والاساليب الحديثة في مراكز المسؤولية .	3.52	0.50	متوسط	8

27	تعمل الشركة على الاستفادة من الخبرة لدى العاملين في مركز التكلفة في خفض التكاليف.	3.90	0.58	مرتفع	4
28	تستطيع أن تقدم الشركة اسعار منافسة استناداً إلى أداء وتكلفة مراكز المسؤولية .	3.85	0.61	مرتفع	5
29	تستطيع الشركة تقديم منتج بجودة أعلى وسعر أقل مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف مراكز المسؤولية والأسعار المنافسة في السوق.	3.95	0.87	مرتفع	3
30	تستغل الشركة الطاقة المتاحة لديها في مراكز المسؤولية بشكل مرن مما ينعكس على الميزة التنافسية للشركة.	3.82	0.77	مرتفع	6
31	تستطيع الشركة الاعتماد على مراكز المسؤولية في مواجهة الاحداث الطارئة وبكل مرونة.	4.09	0.77	مرتفع	2
32	تخضع الخدمات التي تقدمها الشركة للتحسين المستمر.	4.08	0.92	مرتفع	3
33	تسعى الشركة إلى تلبية حاجات الزبائن ذات الخصائص المميزة.	3.72	0.67	مرتفع	8
34	تقوم الشركة بسرعة الإستجابة لخدمة الزبائن عبر مراكز المسؤولية .	4.50	0.50	مرتفع	1
35	تستطيع الشركة الاعتماد على أداء مراكز المسؤولية لديها لتحديد مواعيد التسليم للمنتجات	3.82	0.58	مرتفع	6
36	تعمل الشركة على إيجاد منافسة داخلية بين مراكز المسؤولية والتي من خلالها تقود الشركة لتحقيق ميزة تنافسية مع الأطراف الخارجية	3.77	0.65	مرتفع	7

37	تؤدي التقارير الى سهولة الاتصال بين مراكز الإستثمار ممّا ينعكس على الميزة التنافسية للشركة .	4.50	0.50	مرتفع	1
الدرجة الكلية		3.96	0.40	مرتفع	4

يشير الجدول (8) أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (34) " تقوم الشركة بسرعة الإستجابة لخدمة الزبائن عبر مراكز المسؤولية "، بمتوسط حسابي (4.50) وبدرجة مرتفعة تليها الفقرة (37) " تؤدي التقارير الى سهولة الاتصال بين مراكز الإستثمار ممّا ينعكس على الميزة التنافسية للشركة " بمتوسط حسابي (4.50) وبدرجة مرتفعة. إذ يجب على أي شركة أن تكون مستعدة للمتطلبات السوق والزبائن وتكون المراكز مهيأة لأي ظروف طارئة في السوق.

وجاءت الفقرات (26 و 33) " تعمل الشركة على تخفيض تكاليفها من خلال إستخدام التكنولوجيا والاساليب الحديثة في مراكز المسؤولية "، و" تسعى الشركة إلى تلبية حاجات الزبائن ذات الخصائص المميزة." في المرتبة الأخيرة وقبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.52) و (3.48) وبدرجة متوسطة على التوالي، يرى الباحث أن الموارد البشرية هي العنصر الهام في تحديد التكاليف والأداء في الشركة والتكنولوجيا ما هي إلى وسيلة لذلك.

فيما يشير متوسط الدرجة الكلية لدور مراكز المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية إلى درجة مرتفعة حيث بلغ (3.96) ، هذا يدل على فاعلية مراكز المسؤولية وعلى اهتمام الشركات بمزايا محاسبة مراكز المسؤولية وكفاءة أدائها في الوصول إلى الميزة التنافسية التي تسعى أي شركة للوصول إليها .

4.3 إختبار فرضيات الدراسة

تجدر الإشارة هنا إلى قد تم إجراء إختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-simirnove z) لاجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المقياس وقد بينت النتائج بأن جميع الفقرات ذات توزيع طبيعي عند مستوى دلالة $(0.05=\alpha)$.

ولإختبار قوة أنموذج الدراسة وعدم تداخل المتغيرات المستقلة تم إستخدام VIF ، إذا يظهر الجدول (9) أن قيمة VIF أقل من 10 وهو ما يشير إلى عدم تداخل المتغيرات المستقلة مما يعكس أيضاً قوة انموذج الدراسة، وتشير كذلك قيم (Tolerance) أكبر من (0.10) معامل التحميل إلى عدم وجود تداخل بين هذه المتغيرات.(سيكارن، 2014)

جدول رقم (9):اختبار قوة انموذج الدراسة وعدم تداخل المتغيرات بين المتغيرات المستقلة

المتغير	VIF	Tolerance
مركز التكلفة	1.563	0.640
مركز الربحية	1.483	0.674
مركز الاستثمار	2.071	0.483

■ إختبار الفرضيات

H_1 : هناك اثر ذو دلالة احصائية وبشكل ايجابي لمركز التكلفة على الميزة التنافسية للشركة في الشركات الصناعية السعودية.

H_2 : هناك أثر ذو دلالة احصائية وبشكل ايجابي لمركز الربحية على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية .

H_3 : هناك أثر ذو دلالة احصائية وبشكل إيجابي لمركز الاستثمار على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السعودية.

لاختبار الفرضيات مجتمعة تم استخدام (Multiple-Regression) اختبار الانحدار المتعدد- لقياس أثر محاسبة مراكز المسؤولية على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية ، والجدول (11) يوضح ذلك:

جدول رقم (10): نتائج اختبار الانحدار المتعدد لأثر محاسبة مراكز المسؤولية على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية

المحور	قيمة Beta	T	Sig	قيمة R2	قيمة F	دلالة F	النتيجة
مركز التكلفة	0.38	7.17	0.00	0.81	146,52	0.00	قبول
مركز الربحية	0.695	13.24	0.00				
مركز الاستثمار	0.006	0.102	0.00				

يلاحظ من الجدول (10) تظهر نتائج التحليل أن (81.%) من التغيرات في الميزة التنافسية

يعود السبب فيها لجميع المتغيرات المستقلة للدراسة التالية :

1) مركز التكلفة : حيث في مركز التكلفة بلغت قيمة (Beta) (0.38) وقيمة (T) (7.17) عند مستوى دلالة $(\alpha=0.00)$.

2) مركز الربحية : حيث في مركز الربحية بلغت قيمة (Beta) (0.695) وقيمة (T) (13.24) (

عند مستوى دلالة ($\alpha=0.00$) .

(3) مركز الإستثمار : حيث في مركز الربحية بلغت قيمة (Beta) (0.695) وقيمة (T) (13.24)

عند مستوى دلالة ($\alpha=0.00$) .

وبلغت قيمة (F) المحسوبة على المراكز مجتمعة بقيمة (146.52) وهي أكبر من قيمتها الجدولية

عند مستوى دلالة احصائية ($\alpha=0.00$)، مما تقدم يتبين قبول الفرضية الرئيسية التي تشير إلى وجود

دلالة احصائية وبشكل إيجابي لمحاسبة مراكز المسؤولية على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية

مجتمع الدراسة. (سيكاران، 2014)

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1 النتائج

5.2 التوصيات

5.3 الدراسات المقترحة

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1 النتائج:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمناقشة أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة بالإضافة إلى تقديم مجموعة من التوصيات التي خرج بها الباحث على ضوء نتائج الدراسة ومناقشتها ، كما يلي:

(1) يوجد أثر لمركز التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية مجتمع الدراسة في المملكة العربية السعودية، ويظهر هذا الأثر من خلال ارتفاع متوسط استجابات عينة الدراسة على أداة الدراسة حيث أشار معظم أفراد عينة الدراسة إلى فاعلية دور مركز التكلفة في شركاتهم وذلك من خلال استطاعة الشركة تقديم أسعار منافسة للمنتجات في مركز التكلفة بحسب أنشطة الشركة، وإعطاء عملية التخطيط الوقت الكافي لدراسة التكلفة لإتمامها.

(2) يوجد أثر لمركز الربحية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية مجتمع الدراسة في المملكة العربية السعودية، ويتضح ذلك من خلال تحديد كفاءة العاملين في مركز الربحية بحسب النتائج المحققة من أدائه، فالكوادر البشرية وكفاءة أدائها من مقومات الشركة الناجحة ، بجانب إلى أن الشركة تضع معايير واضحة وسهلة في تقييم أداء مراكز الربحية وفقاً لأنشطة الشركة. فاهتمام مركز الربحية بالنتائج المحققة وكفاءة الكوادر البشرية ، وتحليل أنشطة الشركة، ووضع خطط واضحة وسهلة، وتقييم الأداء بشكل مستمر ، معناه تحقيق الميزة التنافسية للشركة.

3) يوجد أثر لمركز الاستثمار في تحقيق الميزة التنافسية الشركات الصناعية مجتمع الدراسة في المملكة العربية السعودية، حيث يتم قياس الأداء الفعلي لمراكز الاستثمار كل على حدا لأغراض تقييم الاداء والانحرافات، قتحديد وحدة خاصة بتقييم الأداء الفعلي لغاية تحديد الفروق بين الأداء المتوقع والأداء الفعلي له ميزة خاصة حيث من خلاله يتم تحديد دقيق في مواطن الخلل والضعف والانحراف عن المسار المطلوب تحقيقه في الشركة، بالإضافة إلى أنه يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز الاستثمار، إذ أن لغة الأرقام هي اللغة الأدق في تقييم الأداء في سوق الأعمال.

4) تحقق الميزة التنافسية في الشركة من خلال التكامل بين مراكز المسؤولية والتي تعمل على رفع كفاءة أداء الشركة ، بتحديد عمل كل مركز مسؤولية على حدة والذي بشأنه يجعل العمل أكثر سهولة ودقة . ويتضح ذلك من خلال قيام الشركة بسرعة الإستجابة لخدمة الزبائن عبر مراكز المسؤولية، حيث تعمل مراكز المسؤولية على إصدار تقارير حيث تؤدي هذه التقارير الى سهولة الاتصال بين مراكز الإستثمار مما ينعكس على الميزة التنافسية للشركة.

5) ان نظام محاسبة مراكز المسؤولية يساعد الادارة العليا في تقييم الاداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الادارية ولكافة المستويات الادارية لتحسين الاداء في المستقبل عن طريق المقارنة مع التكاليف المقدرة او المعيارية .

5.2 التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها ، فإن الدراسة توصي بما يلي:

(1) إعداد البرامج التدريبية للعاملين في الشركات مجتمع الدراسة وذلك لتعريضهم بمزايا مراكز محاسبة المسؤولية كأحدى استراتيجيات التي تسهم في تحقيق التميز في أداء الشركات بشكل عام.

(2) زيادة التنسيق بين مراكز المسؤولية، والعمل على توضيح العلاقات فيما بينها، والعمل على رفع مستوى الأداء المقدم من قبل المراكز من خلال عقد الدورات التدريبية، مما يسهم في تطبيق نظام المحاسبة بالشكل الصحيح.

(3) ضرورة توجيه مديري مراكز المسؤولية في الشركات السعودية إلى إجراء المقارنات من خلال الأرقام والنسب المالية بين الأداء الفعلي وأرقام الأداء المخطط من أجل تقييم الأداء الحقيقي في الشركات الصناعية حتى تحقق أهدافها وتصل إلى التميز.

(4) العمل على المحافظة على وجود نظام حوافز في الشركة لزيادة الإهتمام بالكوادر البشرية كونها المقوم الأساسي في نجاح الشركات، وكونه الذي سيدير مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية السعودية، وربط هذه الحوافز بالأداء، والعمل على منح هذه الحوافز لمن يستحقها بالمستوى الذي يحظى بالقبول من قبل كافة العاملين.

(5) العمل على تطوير وتنمية المهارات الإدارية والمحاسبية للعاملين ورفع مستواهم، وضرورة إشراكهم في دورات تدريبية متخصصة تتعلق بمحاسبة المسؤولية.

5.3 الدراسات المقترحة

يقترح الباحث بعض الدراسات التي يمكن تناولها على مستوى محاسبة المسؤولية وهي

- دور محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء في تحقيق الربحية في المنشآت الصناعية .
- مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية ومدى تأثيرها على ضبط الجودة في المنشآت الصناعية .

المراجع والمصادر

أولاً: المراجع العربية

آل آدم، يوحنا؛ والرزق، صالح، (2006). المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، (ط2) عمان: دار الحامد للنشر.

الأسطل، أحمد محمود خليل، (2010)، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة . رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

باسردة ، علي محسن محسون ،(2008)، دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة اليمنية العامة لصناعة وتسويق الإسمنت ، دراسة تطبيقية . رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عدن ، اليمن .

بربرة، كامل، (1996). الإدارة عملية ونظام، (ط1)، ، بيروت: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع.

بومدين، يوسف، (2006)، أثر إدارة الجودة الشاملة على الأداء الحالي للمؤسسات الإقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر.

التميمي، شاكراً؛ والخشالي، جار الله، (2010)، السلوك الابداعي وأثره على تحقيق على الميزة التنافسية- دراسة ميدانية في شركة الصناعات الغذائية الأردنية. ، مجلة البصائر، المجلد 8 (2) ص 56-98 عمان، الأردن.

الجديبة، علي، (2007)، قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الاداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية -دراسة ميدانية". رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

جرادات، منير محمد فلاح، 2006 ، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع كفاءة محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق.

جمعة، احمد حلمي (2011). محاسبة التكاليف المعيارية، (ط1)، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

جودة عبدالحكيم مصطفى ؛ والشيخ ، عماد يوسف ؛ السبوع ، سليمان سند سليمان ، (2009)، مدى

تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية -دراسة ميدانية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية المجلد 9(2)، الزرقاء، الاردن.

الحارس ، أسامة، (2004). المحاسبة الإدارية، (ط1)، عمان دار الحامد للنشر والتوزيع.

حسين، أحمد، (1997). المحاسبة الإدارية المتقدمة (ط1)، الاسكندرية : مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع .

حوري، سرحان زياد ؛ والعمرى، احمد محمد،(2013)، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية : ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - الجامعة الاردنية المجلد 9،(2) .

خشارمة حسين، والعمرى أحمد، (2004)، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية ، أبحاث اليرموك، المجلد 20 ، العدد 1- أ .

خفاجى، نعمة عباس ،(2010). الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات،(ط3)، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

خليل، هانى محمد، (2009)، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات فى مهنة المراجعة فى فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

داغر، منقذ محمد؛ وصالح، عادل حرحوش. (2000)، نظرية المنظمة والسلوك التنظيمي، (ط1)، بغداد دار الكتب والوثائق.

دلة، أسامة محمد (2011)، مدى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لرفع كفاءة محاسبة المسؤولية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.

الربيعى، جبار جاسم؛ وعبدالمطلب. ندى، (2005)، دور محاسبة المسؤولية فى قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة، بحث تطبيقي فى الشركة الوطنية للصناعات الغذائية، عمان، الاردن .

الرزى، دىالا جميل ، (2007)، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية فى قطاع الشركات الصناعية فى قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

زامل، أحمد محمد، (2000). المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي"، (ج2)، الرياض: معهد الإدارة العامة.

زايد، محمد عصام الدين؛ وحجاج، أحمد حامد، (2003)، ترجمة كتاب المحاسبة الإدارية لجاريسون، ري إتش، نورين، إريك، الرياض: دار المريخ للنشر.

الزعبي، حسن علي، (2005)، نظم المعلومات الاستراتيجية مدخل استراتيجي، (ط1)، عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع .

زغرب، حمدي شحادة؛ وأبوعودة، علي (2012)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية : دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 20(1)، ص 229 - 263.

زويلف، مهدي حسن، (2000). التنظيم والأساليب والاستشارات، (ط2)، عمان: الدار العربية للنشر والتوزيع.

زيدان، سلمان، (2010). مدخل إلى الجودة الشاملة ودخل العمل (ج1)، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

السامرائي، مهدي (2007). إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي، (ط1)، عمان: دار جرير للنشر والتوزيع.

صبري، نضال رشيد، (2002). المحاسبة الإدارية، (ط1)، القدس: دار المعارف للنشر.

الغالبی، طاهر محسن ؛ وإدريس، محمد صبحي، (2009). الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، (ط2)، عمان: دار وائل للنشر .

معموري، صورية ؛ والشيخ، هجيرة، (2010)، محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسات الإقتصادية، الملتقى الدولي الرابع، حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، العلوم الإقتصادية ، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف -الجزائر

ظاهر، أحمد، (2002). المحاسبة الإدارية، (ط1) عمان: دار وائل للنشر.

عطية، سليمان، (1998)، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة الإدارة وفعاليتها، مجلة الإدارة العامة، الرياض، السعودية العدد 57 ص87.

عنتر، عبدالرحمن ، (2008)، إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في الشركات المعاصرة، مجلة الباحث-عدد 6، ص456-460.

عودة، علي عدنان، (2010)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

غلاء، أبو بكر، (2005)، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن .

الغرايبة، فانتة؛ والدبي، مأمون ؛ وأبو نصار، محمد، (2011)، مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية وفي الشركات الاردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية ، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38(1)، عمان ،الأردن.

الفضل، مؤيد ؛ وشعبان، عبدالكريم، (2003)، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، (ط1)، عمان : دار زهران للنشر.

سيكاران ، أوما ، (2014)، ترجمة (إسماعيل بسيوني) . طرق البحث في الإدارة -مدخل لبناء المهارات البحثية ، المملكة العربية السعودية : دار المريخ للنشر .

القريوتي، وآخرون، (2014)، دور المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة حالة في شركة زين للاتصالات الخلوية، دراسات العلوم الادارية، 41(1).

القطب، محي الدين، (2012). الخيار الاستراتيجي واثره في تحقيق الميزة التنافسية، (ط1)، عمان: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع .

كحالة، جبرائيل وحنان، رضوان، (2004)، المحاسبة الإدارية، (ط1)، عمان: الدار العلمية الدولية للنشر.

لطفي، محمد علي، (2010)، استخدام أساليب تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لتحسين أداء الشركات الصناعية وزيادة قدرتها التنافسية دراسة تطبيقية، جامعة عين شمس. مجلة الفكر المحاسبي، العدد1، ص124-127.

محسن، عبدالكريم؛ والنجار، صباح مجيد، (2012). إدارة الإنتاج والعمليات، (ط4)، عمان: الذاكرة للنشر والتوزيع .

مرسي، نبيل (1998). القدرة التنافسية في مجال الأعمال، (ط1)، الاسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب.

مرعي، عبد الحي، (1999). محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة، (ط1)، القاهرة: مكتبة الإشعاع الفنية، القاهرة .

مصنوعة، أحمد، (2012)، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التاميني، الملتقى الدولي السابع حول - الصناعة التامينية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر.

المطيري، نواف جهز محمد، (2011)، أثر محاسبة المسؤولية على ربحية شركات النفط الكويتية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط عمان، الاردن .

ميدة، ابراهيم عمر، (2003)، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19(2)، سوريا

محمد، أسامة ؛ والشيخ، عبدالله، (2009)، دور محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء المالي- دراسة ميدانية تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

اللامي، غسان قاسم، (2008). تقنيات ونظم معاصرة في إدارة العمليات، (ط1)، عمان: دار الثراء للنشر والتوزيع.

نجم، عبود نجم، (2005). إدارة المعرفة المفاهيم الأساسية والاستراتيجيات والعمليات، (ط1)، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع .

نزال، عذبة؛ وأبوحجلة، عمر، (2011)، أثر المسؤولية الاجتماعية على الميزة التنافسية لشركة الاتصال الفلسطينية من وجهة نظر العملاء . رسالة ماجستير منشورة، نابلس، فلسطين .

أبو نصار، محمد، (2014). المحاسبة الادارية، (ط4)، عمان: دار وائل للنشر.

النسور، رابعة سالم، (2010)، أثر تبني أنماط المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط ، عمان.

الهيتمي، خالد عبدالرحيم. (2004)، إدارة الموارد البشرية، (ط1)، عمان: دائر وائل للنشر.

Dunn, Philip, E. (2002). **Responsibility Accounting**, Online- Available:

<http://www.accglobal.com>

Charles, Srikant, Georg. (2005). **Management and Cost accounting**, (London Prentice – Hal), P 225.

Garrison, Ray H., Noreen, Eric, W. (2008). **Managerial accounting**, (11sted) New York: McGraw- Hill.

Horngren, T., Sandem, L, Stratton, M. (2005). **Management and Cost Accounting**. (3st ed) London, Prentice -Hall.

Martine, Cools,. Regine, Slagmulder. (2010). Tax – Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting - **Journal of Management Accounting Research**, (Vole21), and P163, On-Line: Available: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/.../1/afi_0930.pdf

Ronald W., Hilton. (2008). **Managerial Accounting – Creating Value in Dynamic Business**, (8st ed), Environment New York: McGraw –Hill/Irwin), P 554.

Rowe, Casey,. Birnberg, Jacob G, Shields,. Michael, D. (2006). **Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers revelations of private knowledge. Accounting, Organaizations and Society**, (33): 164-198. Online-avilable:

http://www.accountancy.com.pk/articles_students.asp?id=55

Lin, Jun,. Yu. Zengbiao (2002), Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application, **Management Accounting Research**, Online Available: <http://www.idealibrary.com>

Okoye, Emma Ik,(2011) Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations - An Application of Responsibility Accounting (March, 17 2011). Journal of

the Management Sciences, Vol. 9, No. 1: Online-Available:
<http://ssrn.com/abstract=1788827>

الملاحق

الملحق رقم (1)

اسماء الشركات مجتمع الدراسة

الرقم	اسم الشركة	الرقم	اسم الشركة
1	شركة واحة الالياف الزجاجيه	16	شركة الزامل للاستثمار الصناعي
2	شركة تكوين المتطورة للصناعات	17	شركة العوجان الصناعية
3	شركة مصنع مرايا العالمية للصناعات الزجاجية	18	شركة الشفاء لصناعة الحقن الطبية
4	شركة اجواد القابضة	19	الشركة السعودية لانابيب الصلب
5	شركة الأسمدة العربية السعودية (سافكو)	20	شركة الخليج للكيماويات والزيوت الصناعية
6	شركة صناعات الخليج التقنية للألياف الزجاجية (فايبرتك)	21	الشركة السعودية لصناعة الورق
7	شركة كيان السعودية للبتر وكيمواويات (كيان السعودية)	22	الشركة الخليجية لصناعة الملح
8	شركة ديلم العربية السعودية	23	شركة كيماويات الراتنجات الصناعية
9	شركة دليم دار السعودية	24	الشركة العربية للجلفنه
10	شركة الفارابي للبتر وكيمواويات	25	الشركة المتقدمة للبتر وكيمواويات
11	مجموعة العزل الخليجية	26	شركة كيماويات الميثانول
12	الشركة السعودية لصناعة الورق	27	شركة الشرقية الصناعية
13	الشركة الوطنية لتصنيع وسبك المعادن	28	شركة هجور العربية للصناعات الغذائية القابضة
14	شركة التعدين العربية السعودية	29	شركة الغازات الصناعية السعودية
15	شركة الغنيم القابضة	30	شركة الصناعات الكيماوية الأساسية

الملحق رقم (2)

الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة جدارا

كلية الاقتصاد والاعمال

قسم المحاسبة

الأخ الكريم / الأخت الكريمة... ..المحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

تحية طيبة وبعد،،،

الاستبانة المرفقة هي جزء من بحث أكاديمي لنيل درجة الماجستير من كلية الاقتصاد والأعمال تخصص المحاسبة من جامعة جدارا في المملكة الاردنية الهاشمية وهي بعنوان :

دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة ميدانية

وحيث إن قيمة البحث العلمي تأتي من خلال ربطه بالواقع العملي، لذا يأمل الباحث أن تتكرموا بالإجابة على هذه الإستبانة بدقة وموضوعية بما يساعد على تحقيق الهدف من البحث. ونعدكم بأن يتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة، وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، ونؤكد استعدادنا لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك.

شاكرين لكم حسن تعاونكم واستجابتكم

الباحث

معتصم الخالدي

أرجو وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

أولا :معلومات عامة:

الجنس:

☐ ذكر

☐ أنثى

المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس

☐ ماجستير

☐ دكتوراه

☐ أخرى (يرجى ذكرها).....

المسمى الوظيفي:

☐ مدير مالي

☐ محاسب

☐ محاسب تكاليف

☐ أخرى (يرجى ذكرها).....

الخبرة :

☐ اقل من 3 سنوات ☐ من 4 - 8 سنوات ☐ من 9-14 سنة ☐ اكثر من 15 سنة

العمر :

الخبرة :

☐ اقل من 3 سنوات ☐ من 4 - 8 سنوات ☐ من 9-14 سنة ☐ اكثر من 15 سنة

العمر :

☐ اقل من 25 سنة ☐ من 26 - 35 سنة ☐ من 36-45 سنة ☐ اكثر من 46 سنة

ثانيا: تطبيق مراكز محاسبة المسؤولية في الشركة

رقم	الفقرة	وافق بدرجة كبيرة جدا	وافق بدرجة كبيرة	وافق بدرجة متوسطة	وافق بدرجة قليلة	وافق بدرجة قليلة جدا
<u>المحور الأول: مركز التكلفة</u>						
1	يتم تبويب عناصر التكلفة تبعاً للمستويات الإدارية مع مراعاة حدود المسؤولية لكل منها .					
2	يوجد رقابة فعالة على مراكز التكلفة في الشركة .					
3	تحظى عملية التخطيط للتكلفة بالوقت الكافي لإتمامها.					
4	يتم تحديد قيمة التكاليف لكل مراكز المسؤولية في مركز التكلفة .					
5	تعمل الشركة على خفض التكاليف المتغيرة للخدمة الأساسية بناءً على تكاليف مراكز المسؤولية .					
6	تستطيع الشركة تقديم أسعار منافسة للمنتجات في مركز التكلفة بحسب أنشطة الشركة .					
7	يتم تقييم الموازنات التخطيطية بشكل دوري وحسب الظروف الطارئة في الشركة في مركز التكلفة .					
8	تعمل الشركة على الاستفادة من الخبرة لدى العاملين في مركز التكلفة بهدف خفض التكاليف .					

المحور الثاني: مركز الربحية

					9	يتم مقارنة ربحية كل مركز من مراكز الربحية مع ربحية الشركة لغايات تقييم الاداء .
					10	تحافظ الإدارة على تسلسلها الوظيفي في إعداد التقارير ورفعها في مراكز الربحية.
					11	يتم مكافأة رؤساء مراكز الربحية في حالة عدم وجود إنحرافات كما هو مخطط مقارنة مع الأداء الفعلي.
					12	يتم تحديد كفاءة العاملين في مركز الربحية بحسب النتائج المحققة من أدائه .
					13	يتم إعداد تقارير الأداء لكل مراكز الربحية كل على حدا لأغراض رقابية.
					14	تضع الشركة معايير واضحة وسهلة في تقييم اداء مراكز الربحية وفقا لأنشطة الشركة .
					15	تقوم الشركة بتحديد ربحية كل مركز من مراكز الربحية في الشركة بشكل مستقل .
					16	يتم تحديد قيمة ربحية كل مركز من مراكز الربحية نسبة إلى إجمالي ربح الشركة ككل .
					17	تعمل الشركة على قياس ربحية الشركة من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة في مركز الربحية.

المحور الثالث: مركز الاستثمار

					18	يتم قياس الأداء الفعلي لمراكز الاستثمار كل على حدا لأغراض تقييم الاداء والانحرافات .
					19	يتم استخدام النسب المالية المختلفة لتقييم أداء مراكز الاستثمار .
					20	يتم العمل على ايجاد الحلول والوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات في مركز الاستثمار .
					21	تضع الشركة معايير واضحة وسهلة في تقييم أداء مركز الاستثمار .
					22	يوفر مركز الاستثمار قواعد بيانات يمكن الرجوع اليها عند إتخاذ القرارات
					23	يتم مكافأة رؤساء الدوائر والأقسام في حالة عدم وجود انحرافات عن ما هو مخطط سابقا.
					24	تستخدم أساليب التكنولوجيا الحديثة للربط بين مركز الإستثمار وباقي مراكز المسؤولية .
					25	يتم تقييم أداء العاملين في مركز الاستثمار.
<u>المحور الرابع: الميزة التنافسية</u>						
					26	تعمل الشركة على تخفيض تكاليفها من خلال إستخدام التكنولوجيا والاساليب الحديثة في مراكز المسؤولية .
					27	تعمل الشركة على الاستفادة من الخبرة لدى العاملين في مركز التكلفة في خفض التكاليف.

					28	تستطيع أن تقدم الشركة اسعار منافسة استناداً إلى أداء وتكلفة مراكز المسؤولية .
					29	تستطيع الشركة تقديم منتج بجودة أعلى وسعر أقل مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف مراكز المسؤولية والأسعار المنافسة في السوق .
					30	تستغل الشركة الطاقة المتاحة لديها في مراكز المسؤولية بشكل مرن مما ينعكس على الميزة التنافسية للشركة.
					31	تستطيع الشركة الاعتماد على مراكز المسؤولية في مواجهة الاحداث الطارئة وبكل مرونة.
					32	تخضع الخدمات التي تقدمها الشركة للتحسين المستمر.
					33	تسعى الشركة إلى تلبية حاجات الزبائن ذات الخصائص المميزة.
					34	تقوم الشركة بسرعة الإستجابة لخدمة الزبائن عبر مراكز المسؤولية .
					35	تستطيع الشركة الاعتماد على أداء مراكز المسؤولية لديها لتحديد مواعيد التسليم للمنتجات
					36	تعمل الشركة على إيجاد منافسة داخلية بين مراكز المسؤولية والتي من خلالها تقود الشركة لتحقيق ميزة تنافسية مع الأطراف الخارجية
					37	تؤدي التقارير الى سهولة الاتصال بين مراكز الإستثمار مما ينعكس على الميزة التنافسية للشركة .

ملحق رقم (3)

تسهيل مهمة

Jadara University

جامعة جدارا

IRBID – JORDAN

عمادة البحث العلمي

والدراسات العليا

الموضوع: تسهيل مهمة

السادة/ مدراء الشركات السعودية

تحية طيبة وبعد...

بهدف إجراء دراسة حول "دور محاسبة المسؤولية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات السعودية "

أرجو التكرم بتسهيل مهمة الطالب: معتصم مفضي الخالدي، ماجستير محاسبة / جامعة جدارا في تطبيق المقياس المرفق (الاستبانة) وتزويده بكافة المعلومات اللازمة .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

عميد البحث العلمي والدراسات العليا:

د. حسان العمري

ملحق رقم (4)

قائمة بأسماء المحكمين

الاسم	الرتبة الأكاديمية	التخصص	جهة العمل
أ.د تركي راجي الحمود	استاذ	المحاسبة المالية والمراجعة	جامعة اليرموك
أ.د نبيل الحلبي	استاذ	محاسبة إدارية	جامعة عمان العربية
د. نمر السليحات	استاذ مشارك	محاسبة	جامعة عمان العربية
د. زياد السعيريات	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة عمان العربية
د. محمد سماره	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة جدارا
د. عودة بني أحمد	استاذ مساعد	محاسبة	جامعة آل البيت
د. محمد مفضي الكساسبة	استاذ مشارك	ادارة اعمال	جامعة عمان العربية